Nr. 3 · August 2015 · S. 201–296
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. Das Zitieren von Rezensionen ist in vollem Umfang erlaubt.

DRUCK: rewi, Wissen.

Inhaltsverzeichnis

Vertrauensschutz im Steuerrecht

L. Osterloh — Neuere Entwicklungen zum verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz im Steuerrecht — 201

K.-D. Drüen — Rückwirkende Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht — 210

Abhandlungen

M. Diller, M. Grottke, T. Schildbach — Vermögensteuer versus Ertragsteuer – Alternative steuerliche Erhebungsinstrumente im Vergleich — 222

S. Weber — Wie können Unternehmen Steuerwirkungen bei Spendenentscheidungen nutzen? — 237

S. Novosel — Ertragsteuerliche Folgen der Übertragung von Betriebs- und Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften – Vergleich der Rechtslage in Deutschland und Österreich — 247

M. Valta — Patentboxen und IP-Boxen – eine verbotene Beihilfe? — 257

S. Greil, E. Greil — Vorabverständigungsvereinbarungen – Für und Wider der Veröffentlichung — 269

Urteilsbesprechung

S. Tiedchen — Anschaffungskosten als ungeeignetes Aktivierungskriterium für Forderungen — 281

Diskussion

T. Kollruss — Verdeckte Gewinnausschüttung im Dreiecksverhältnis: Keine Fiktion — 286

Aus der internationalen Diskussion — 291

Tagungsbericht

S. Hüsing — Tagungsbericht Sächsische Steuertagung 2014 — 294

Vertrauensschutz im Steuerrecht

Neuere Entwicklungen zum verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz im Steuerrecht

Prof. Dr. LERKE OSTERLOH, Berlin*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Das Verhältnis zwischen Vertrauensschutz und Rückwirkungsverbot im Streit – BVerfG, Beschl. v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08
1. Das Sondervotum
2. Die Senatsentscheidung
3. Kritische Analyse
a) „Konstitutiv" – enger und weiter Begriff
b) Objektivrechtliche Erweiterung des Vertrauensschutzes
c) Begründung: Gefahrenvorsorge
III. Grundrechtsdogmatische Konturierung des Vertrauensschutzes
1. Allgemein: Maßstäbe (un)zulässiger unechter und echter Rückwirkung
2. Speziell: Objektivrechtlich erweiterter Vertrauensschutz
a) Ausgangspunkt: Grundsätzliche Unzulässigkeit echter Rückwirkung
b) Bereiche strengerer Anforderungen an zulässige Ausnahmen
c) Bereiche weniger strenger Anforderungen an zulässige Ausnahmen
IV. Resümee

I. Einleitung

Vertrauensschutz im Steuerrecht ist ein weites, vielfach durchpflügtes, aber immer noch steiniges Feld. Schöne gerade und klare Linien sind selten zu finden, und der Vorwurf von *Klaus Stern*,[1] die Rechtsprechung des BVerfG schaffe „das Gegenteil von Rechtssicherheit und wohl kaum Gerechtigkeit", ist zwar schon über 30 Jahre alt, wird aber auch aktuell noch gerne zitiert.[2] Einerseits ist Vertrauensschutz auch im Steuerrecht als Verfassungsgrundsatz seit langem anerkannt. Andererseits führt im konkreten Fall die entscheidende Frage, „Vertrauensschutz: ja oder nein?", immer wieder zu einer mühsamen Suche, zu einer Fahrt ins Unbekannte. Das bestätigen auch die aktuellen Entwicklungen zum verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz gegenüber dem Steuergesetzgeber in der Rechtsprechung des BVerfG, denen die folgenden Überlegungen gewidmet sind.

II. Das Verhältnis zwischen Vertrauensschutz und Rückwirkungsverbot im Streit – BVerfG, Beschl. v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08

Mit seiner Entscheidung vom Dezember 2013 zur Verfassungswidrigkeit der rückwirkenden „Klarstellung" einer Verweisung des früheren Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften auf § 8b KStG (2002) hat der Erste Senat des BVerfG einen bemerkenswerten und innerhalb des Senats bemerkenswert umstrittenen Schritt zur Fortentwicklung verfassungsrechtlicher Anforderungen an rückwirkende Gesetze vollzogen.[3] Es ging bei dieser sog. Klarstellung[4] um die zweifelhafte, wenn auch mittlerweile durch den BFH[5] geklärte Frage, ob die Verweisung in der alten Fassung nur die Steuerfreiheit der Gewinne aus Anlagen in Investmentfonds, oder auch die Berücksichtigung korrespondierender Verluste (Gewinnminderungen) ausschließen sollte.

---

* *Prof. Dr. Lerke Osterloh* war bis 2009 Professorin für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Johann Wolfgang Goethe-Universität in Frankfurt/M. und von 1998 bis 2010 Richterin im Zweiten Senat des BVerfG. Der Beitrag entspricht im Wesentlichen dem um wenige Fußnoten ergänzten Vortrag, den die Verfasserin am 26.1.2015 auf dem 12. Deutschen Finanzgerichtstag in Köln gehalten hat.

1 *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I[2], 1984, S. 836.

2 *Maurer* in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. IV[3], 2006, § 79 Rz. 22; Wissenschaftlicher Beirat Steuern der *Ernst & Young GmbH*, Zur Rückwirkung von Normen des Steuerrechts, DB 2012, 761.

3 In der steuerrechtlichen Literatur ist die Entscheidung überwiegend auf Zustimmung gestoßen, vgl. z.B. *Birk*, FR 2014, 338 ff.; *Hey*, JZ 2014, 500 ff., *Hey*, NJW 2014, 1564 ff.; *Kirchhof*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: August 2014, Einf. ESt, Anm. 333; *Wiese/Bernet*, DStR 2014, 1260 ff.; zuvor schon im Wesentlichen übereinstimmend *W. Schön*, „Rückwirkende Klarstellungen" des Steuergesetzgebers als Verfassungsproblem, in: Tipke u.a. (Hrsg.), FS Lang, 2010, S. 221 ff., insb. 227 ff.; a.A. insb. *Lepsius*, JZ 2014, 489 ff.

4 Vor dem Hintergrund der nachfolgend noch näher zu betrachtenden Unterscheidung zwischen „deklaratorischen" oder „konstitutiven" Änderungen eines Gesetzes wird der Begriff der Klarstellung im Folgenden in einem weiteren Sinn – auch – konstitutiver Gesetzeskorrekturen verwendet, also nicht, wie in der Begründung des Regierungsentwurfs (BT-Drucks. 15/1518, 17: „redaktionelle Klarstellung"), in einem engeren, nur deklaratorische Korrekturen erfassenden Sinn verstanden.

5 BFH, Urt. v. 25.6.2014 – I R 33/09, BFHE 246, 310, Leitsatz: „Der in § 40a Abs. 1 KAGG i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000 enthaltene Verweis auf § 8b Abs. 2 KStG 2002 umfasst nicht zugleich die Rechtsfolge des § 8b Abs. 3 KStG 2002 als Rechtsgrundlage für die Hinzurechnung eines sog. negativen Aktiengewinns aus der Rückgabe von Anteilsscheinen an einem Wertpapier-Sondervermögen zum Steuerbilanzgewinn." Darauf bezugnehmend BFH, Urt. v. 30.7.2014 – I R 74/12, BFH/NV 2015, 55.

Im Sondervotum des Richters *J. Masing*[6] wird der Senatsmehrheit vorgeworfen, den zwingenden Zusammenhang von Vertrauensschutz und Rückwirkungsverbot grundlegend zu verkennen. Der Senat erfinde hier ein freischwebendes objektives Verbot rückwirkender Gesetzgebung, das ohne eine Grundlage im grundrechtlichen Vertrauensschutz gelten solle, nämlich ohne die Voraussetzung einer möglichen Verletzung schutzwürdigen Vertrauens. Ein solches generelles, auch außerhalb des Strafrechts geltendes, Rückwirkungsverbot gebe es jedoch nicht. Es widerspreche dem Demokratieprinzip.

Das ist ein äußerst weitgehender Vorwurf[7] – immerhin geht es hier um zentrale Grundbegriffe und um fundamental gegensätzliche rechtliche Wertungen. Nicht nur das Sondervotum, auch die mitgeteilten Abstimmungsergebnisse – 5:3 zum Ergebnis, 6:2 zu den verfassungsrechtlichen Grundsätzen – signalisieren die erheblichen Schwierigkeiten der Entscheidungsfindung des Gerichts.

Es lohnt sich, die gegensätzlichen Wertungen, die Ergebnisse und die tragenden veröffentlichten Gründe für Mehrheits- und Minderheitsmeinung zu dieser Entscheidung näher zu betrachten. Dies wird sehr direkt zu einem der zentralen Punkte der Rückwirkungsproblematik führen.

1. Das Sondervotum

Im Sondervotum werden Ergebnis und Wertungen sehr knapp und klar offengelegt, und zwar bereits im ersten Absatz. Dort heißt es: Es gehe um „grundsätzliche Fragen zur Reichweite der Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers für unklare, offengebliebene Rechtsfragen der Vergangenheit – hier für steuerrechtliche Abschreibungsmöglichkeiten von Verlusten, die Finanzinstitute insbesondere als Folge der Anschläge des 11.9.2001 erlitten haben. Unter Berufung auf das Rückwirkungsverbot untersagt der Senat dem Gesetzgeber eine Klarstellung, dass diese Verluste nicht auf die Allgemeinheit abgewälzt werden dürfen."

Dass die Rechtslage nach der vorangegangenen Gesetzeslage zweifelhaft war, und die eine oder andere Auslegung – für oder gegen eine stillschweigende Verweisung – vertretbar zu begründen war, darüber waren sich alle Mitglieder des Senats anscheinend einig. Unverkennbar allerdings missbilligt der Richter *Masing* eine Abwälzung der fraglichen Verluste auf die Allgemeinheit. Er führt dem Senat sogar die ganz konkrete Interessenlage der vor allem betroffenen Banken vor Augen:[8] Bei ihnen gehe es um die steuerliche Absetzbarkeit von Verlusten in einem Geschäftsbereich, der insgesamt durch einen spekulativen Charakter geprägt sei und es sei nicht einleuchtend, dass diese Konstellation anders behandelt werde als die von der Rechtsprechung vorangehend für zulässig erklärten Rückwirkungen – so zum Zugang zur Angestelltenversicherung,[9] zur Erlangung von Renten[10] oder zur Höhe der Beamtenversorgung.[11]

Der Vorwurf, das Sondervotum sei einseitig interessenorientiert, ist trotzdem nicht berechtigt. Die entscheidenden Wertungen beziehen sich vielmehr auf das materielle Gewicht der jeweils rückwirkend belastenden Regelungen: Dem Verfasser des Sondervotums geht es ersichtlich darum, das vergleichbare materielle Gewicht unterschiedlicher nachträglicher Gesetzeskorrekturen aufzuzeigen, und er plädiert dafür, dass der Gesetzgeber nachträgliche – auch konstitutive – Korrekturen einer als unklar erkannten Regelung auch für die Vergangenheit vornehmen darf, und zwar jedenfalls dann, wenn die Unklarheit des Gesetzes Vertrauen auf eine bestimmte – günstige – Interpretation nicht hat begründen können. Kurz: Kompetenz und Verantwortung des Gesetzgebers erstrecken sich, so das Sondervotum, auf Zukunft und Vergangenheit.

2. Die Senatsentscheidung

Wie sehen dagegen Ergebnis und entscheidende Gründe der Senatsmehrheit aus? Um diese erkennen und würdigen zu können, muss man etwas genauer hinsehen. Ganz klar sind zunächst die entscheidenden Weichenstellungen und das Entscheidungsergebnis:[12]

Die Weichen werden gestellt mit der Unterscheidung zwischen deklaratorischen und konstitutiven Änderungen eines Gesetzes. Eine konstitutive Regelung liege immer dann vor, wenn diese eine Auslegungsmöglichkeit aus dem Kreis vertretbarer Auslegungsvarianten einer zuvor geltenden Norm abschneide.[13] Eine derart konstitutive Regelung sei grundsätzlich nur für die Zukunft zulässig, also nur ab dem Zeitpunkt der Normgeltung, dem Zeitpunkt der Verkündung. Die Anordnung des Inkrafttretens zu einem früheren Zeitpunkt sei stets als echte Rückwirkung zu qualifizieren und somit grundsätzlich unzulässig. Kurz: Die Vergangenheit, so der Erste Senat, gehört den Gerichten. Praktisch jede echt rückwirkende gesetzgeberische Klarstellung ist grundsätzlich unzulässig.

Die entscheidende begriffliche Weichenstellung für das Ergebnis, die weite Fassung des Attributs „konstitutiv", ist keineswegs selbstverständlich. Man muss sich nur vor Augen halten, dass die Qualifikation einer Norm als konstitutiv oder als deklaratorisch selten eindeutig feststellbar, sondern häufig umstritten

6 BVerfG Beschl. v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz. 85 ff.

7 *Birk*, FR 2014, 338 (340): „Starker Tobak".

8 BVerfG (FN 6) Rz. 132.

9 Bezugnahme auf BVerfGE 50, 177 (194), BVerfG (FN 6) Rz. 112.

10 Bezugnahme auf BVerfGE 126, 369 (394), BVerfG (FN 6) Rz. 113.

11 Bezugnahme auf BVerfGE 131, 20 (41 ff.), BVerfG (FN 6) Rz. 114.

12 BVerfG (FN 6) Rz. 44 ff.

13 Insoweit im Anschluss an die Entscheidung des Zweiten Senats zur Beamtenversorgung, BVerfGE 131, 20 (37 f.), dort aber gerade ohne die weichenstellende Bedeutung des Begriffs „konstitutiv" für die verfassungsrechtliche Würdigung der Zulässigkeit, dazu näher nachfolgend unter 3.

ist. Das kann nicht überraschen, denn die Qualifikation ist abhängig vom Ergebnis der Interpretation zweier Normen. Solange der präzise Inhalt der einen Norm unbekannt ist, ist eine Qualifikation des Inhalts der anderen Norm nicht möglich. Solange sich der Inhalt dieser anderen Vergleichsnorm innerhalb des Spektrums möglicher Deutung der Ausgangsnorm bewegt, ist sie zwangsläufig immer zugleich potentiell deklaratorisch und potentiell konstitutiv.

Eigentlich befand sich die Senatsmehrheit in genau dieser Pattsituation: die Norm des alten Rechts war mehrdeutig, die neue Norm war deshalb gegenüber der alten Norm sowohl potentiell konstitutiv als auch potentiell deklaratorisch. Warum qualifiziert der Erste Senat gleichwohl die neue Norm als konstitutiv? Was also sind die entscheidenden Wertungen für Weichenstellung und Ergebnis?

Das Gericht sah sich offenbar vor einem klaren „Entweder – Oder":[14] Entweder ist die potentiell deklaratorische Rückwirkung zulässig, dann ist jede rückwirkende Norm in vergleichbarer Situation zulässig, und dem Gesetzgeber sind Tür und Tor geöffnet für „klarstellende" Rückwirkungsgesetze, sobald eine nicht erwünschte Auslegung des Gesetzes durch die Fachgerichte droht. Oder die Norm wirkt hier und in allen vergleichbaren Fällen konstitutiv, dann wird der Unsitte rückwirkender gesetzgeberischer Interventionen in die Rechtsprechung ein für alle Male ein sicherer Riegel vorgeschoben. In der verfassungsrechtlichen Würdigung dieser Alternative tauchen dann äußerst gewagte abstrakte Thesen zu generellen zeitlichen Kompetenzgrenzen des demokratischen Gesetzgebers gegenüber der Rechtsprechung auf.[15]

3. Kritische Analyse

Das Entweder-Oder, vor dem sich das Gericht sah, ist so jedoch nicht zwingend. Das zeigt sich, sobald man die Frage nach der Qualifikation einer Klarstellung als deklaratorisch oder konstitutiv trennt von der Frage nach den rechtlichen Konsequenzen.[16] Im Folgenden ist zu zeigen, dass die Qualifikation des Ersten Senats für sich genommen durchaus überzeugt, nicht jedoch dessen rechtliche Folgerungen.

a) „Konstitutiv" – enger und weiter Begriff

Zur Qualifikation einer sog. Klarstellung als konstitutiv kommt man zunächst ganz ohne riskante staatstheoretische Thesen. Es reicht die Unterscheidung zwischen Ergebnis und Gegenstand der Norminterpretation. Ergebnis der Interpretation ist der konkretisierte Norminhalt, Gegenstand der Interpretation ist der Normtext. Ob eine Klarstellung gegenüber dem noch unbekannten Ergebnis richterlicher Norminterpretation deklaratorisch oder konstitutiv wirkt, ist zwingend ebenfalls unbekannt. Sicher ist aber auch, dass die Klarstellung den Gegenstand richterlicher Interpretation, nämlich den Normtext als Maßstab richterlicher Entscheidung, verändert und insofern konstitutiv auf das geltende Recht einwirkt. Jedes Abschneiden vertretbarer Auslegungsalternativen verändert das von den Gerichten zu erkennende und zu gestaltende Recht. Diese Wirkung gesetzgeberischer Klarstellungen geht über eine deklaratorische Funktion zweifelsfrei hinaus, so dass man von konstitutiv sprechen kann.

Man muss bei dieser Terminologie aber eines im Blick behalten: Es geht hier, je nach Bezugspunkt – Ergebnis oder Gegenstand der Norminterpretation – um verschiedene Bedeutungen des Begriffs konstitutiv. Dieser Unterschied wird im Folgenden mit der Unterscheidung zwischen konstitutiv im engeren und im weiteren Sinn gekennzeichnet. Am Beispiel der Verweisung auf § 8b KStG (2002): Nach der Entscheidung des BFH,[17] nach der sich die umstrittene Verweisung auf § 8b KStG (2002) nur auf Gewinne, nicht auch auf korrespondierende Verluste bezieht, hat sich die zuvor nur konstitutiv im weiteren Sinn rückwirkende Änderung als konstitutiv auch im engeren Sinn erwiesen. Wäre die Interpretation des BFH entgegengesetzt ausgefallen, wäre es bei der konstitutiven Wirkung im weiteren Sinn geblieben, trotz nur deklaratorischer Wirkung im engeren Sinn.

b) Objektivrechtliche Erweiterung des Vertrauensschutzes

Zweifelhaft werden hiernach die rechtlichen Konsequenzen. Das Entweder-Oder des Ersten Senats mit seiner automatischen Verknüpfung von deklaratorisch mit zulässig und konstitutiv mit unzulässig operiert mit dem weiten Begriff von konstitutiv. Er subsumiert jede, auch die nur im weiteren Sinn, konstitutiv rückwirkende Gesetzesänderung unter die grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung. Dagegen meint das Sondervotum, dass geschütztes Vertrauen nur durch konstitutive Klarstellungen im engeren Sinn, durch konstitutive Änderungen eines bestimmten Auslegungsinhalts, also eines bestimmten Norminhalts, verletzt sein könnte.

Im gedanklichen Ansatz befindet sich das Sondervotum damit in bester staats- und verwaltungsrechtlicher Gesellschaft. Es geht hier nämlich um die Unterscheidung und gegenseitige Zuordnung von subjektiven öffentlichen Rechten und objektiven Verfassungsprinzipien oder Verfassungsgrundsätzen:[18] Entsprechend seiner verfassungsrechtlichen Fundierung in den Grundrechten und im Rechtsstaatsprinzip verbinden sich im Rückwirkungsverbot subjektive und

14 Vgl. insb. BVerfG (FN 6) Rz. 53, 67 ff.

15 BVerfG (FN 6) Rz. 54.

16 So in der Sache insb. auch BVerfGE 131, 20 (37 ff.), wo im Anschluss an die Qualifikation der rückwirkenden Regelung zur Beamtenversorgung als konstitutiv die Eignung der vorangegangenen Rechtslage (im Sinne des Ergebnisses neuerer höchstrichterlicher Rechtsprechung) als Vertrauensgrundlage geprüft und verneint wird und die Qualifikation als echte oder unechte Rückwirkung mit Blick auf das danach fehlende schutzwürdige Vertrauen ausdrücklich offen bleibt.

17 Oben FN 5.

18 Dazu für viele jew. m.w.N. *Vogel*, JZ 1988, 833 ff.; *Maurer*, HStR (FN 2) § 79 Rz. 4, 35 ff.; *von Arnauld*, Rechtssicherheit, 2006, S. 150 ff.

objektive Elemente. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes ist subjektivrechtlich orientiert. Er schützt das Vertrauen des Einzelnen in ihm günstige Rechtslagen. Davon zu unterscheiden ist der objektivrechtliche Grundsatz der Rechtssicherheit. Dieser Grundsatz nimmt den Einzelnen in einer überindividuellen Perspektive wahr, stellt auf die Interessen aller ab, erstreckt sich auf die Verlässlichkeit von Rechtsakten „im Guten wie im Schlechten".[19]

aa) Der herkömmlich subjektivrechtlich orientierte Vertrauensschutz

Vor diesem Hintergrund erscheint die Position des Sondervotums ganz konsequent. Danach kommt es für den Vertrauensschutz auf den bestimmten Inhalt einer Rechtslage an, auf einen Inhalt, der geeignet ist, eine Vertrauensgrundlage für Entscheidungen der Normbetroffenen zu bilden. Deshalb ist in jedem Fall eigenständig zu prüfen, ob auf Grundlage des Normtextes eine bestimmte Rechtslage bestand und korrespondierendes Vertrauen bei bestimmten Dispositionen entstehen konnte, das durch eine Änderung des Normtextes zu Lasten der Betroffenen enttäuscht worden ist.

Damit übereinstimmend ist in der bisherigen Rechtsprechung vielfach gesondert geprüft worden, ob und wieweit vor der Gesetzesänderung eine bestimmte Rechtslage bestand, auf die vertraut werden konnte. Dies betrifft nicht nur die typischen Fallgruppen der Ausnahmen vom Verbot echter Rückwirkung,[20] insbesondere die Fälle der unklaren und verworrenen Rechtslage. Hierher gehören vor allem die Fälle der sog. Nichtanwendungsgesetze, also die Fälle, in denen neue höchstrichterliche Rechtsprechung von einer langjährigen Rechtspraxis abweicht, der Gesetzgeber die alte Rechtslage durch rückwirkende Neuregelung wiederherstellen will, und der geänderten höchstrichterlichen Rechtsprechung die Qualifikation als hinreichende Vertrauensgrundlage abgesprochen wird.[21] Die Vertrauensgrundlage im Sinne einer bestimmten Rechtslage, eines bestimmten Ergebnisses der Norminterpretation, ist danach eigenständige und eigenständig zu prüfende Voraussetzung des Vertrauensschutzes. Der VI. Senat des BFH[22] hat dies in seinen Vorlagebeschlüssen vom Juli letzten Jahres zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten eines Erststudiums noch einmal eingehend dargestellt.

Dem entspricht die – auch[23] – grundrechtliche Fundierung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes. Vertrauensschutz ist Freiheitsschutz. Freiheit wird geschützt durch hinreichend bestimmte Gesetze, auf deren Grundlage und in deren Grenzen die selbstbestimmte Gestaltung des individuellen und gesellschaftlichen Lebens stattfinden soll. Speziell im Steuerrecht geht es um Dispositions- und Bestandsschutz. Bestimmte Steuergesetze sollen den Erwartungshorizont des Steuerpflichtigen insoweit stabilisieren, als es um die steuerrechtlichen Folgen eigener Entscheidungen geht. Diese Ziele des Freiheitsschutzes durch Erwartungsstabilisierung können nur durch hinreichend bestimmte Tatbestände gefördert werden – Tatbestände, die geeignet sind, Rechtsfolgen konkreter Entscheidungen überschaubar zu machen. Nicht die Geltung irgendeines Normtextes schafft Entscheidungssicherheit, sondern erst die Geltung bestimmter Norminhalte, unter die tatsächliches Geschehen subsumiert werden kann.

bb) Erweiterung durch objektivrechtliche Gehalte der Rechtssicherheit

Von diesem herkömmlichen, subjektivrechtlich orientierten Verständnis des Vertrauensschutzes hat sich der Erste Senat tatsächlich recht deutlich verabschiedet. Mit der Erweiterung des Begriffs der konstitutiven Gesetzesänderung auf potentiell – ex post – deklaratorische Klarstellungen und die Gewährung von Vertrauensschutz gegenüber jeder derartigen Änderung hat er den Schutz der individuellen, gesetzlich begründeten Rechtsposition erweitert durch objektivrechtliche Gehalte der Rechtssicherheit. Danach ist Bezugspunkt und Grundlage des geschützten Vertrauens nicht mehr eine bestimmte Rechtslage. Auf einen bestimmten Norminhalt kommt es nicht an. Maßgebliche Vertrauensgrundlage ist jeder zum geltenden Recht gehörende Normtext. Die rückwirkende Änderung eines solchen Textes soll grundsätzlich unzulässig sein, denn sonst – Zitat – „würde der rechtsstaatlich gebotene Schutz des Vertrauens in die Stabilität des Rechts empfindlich geschwächt".[24] Hier geht es gleichsam um den Schutz des Grundvertrauens auf die Stabilität des Rechtsraums, innerhalb dessen man sich bewegt, und so mit aller Deutlichkeit um ein subjektives Recht auf objektive Rechtssicherheit.[25]

---

19 *von Arnauld* (FN 18) S. 152 f.

20 Zu den insb. seit BVerfGE 13, 261 (271 f.) und BVerfGE 18, 429 (439) bis heute nur wenig erweiterten und in der Rspr. immer wieder angeführten Katalogen vgl. nur zusammenfassend die hier betrachtete Entscheidung des Ersten Senats, BVerfG (FN 6) Rz. 65. Danach sind (mögliche) Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot dann anerkannt, wenn die Betroffenen mit einer Änderung rechnen mussten, insbesondere wegen Unklarheit und Verworrenheit der Rechtslage, oder wegen so erheblicher Systemwidrigkeit und Unbilligkeit, dass ernsthafte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bestanden; wenn überragende Belange des Gemeinwohls, die dem Prinzip der Rechtssicherheit vorgehen, eine rückwirkende Beseitigung erfordern, wenn der Bürger sich nicht auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen durfte, oder schließlich bei keinem oder nur unerheblichem Schaden, sog. Bagatellvorbehalt.

21 Aus neuerer Zeit etwa BVerfGE 123, 111 (129 ff.); 126, 369 (393 ff.); 131, 20 (40 ff.).

22 BFH Beschl. v. 17.7.2014: VI R 2/12, Rz. 106 ff.; VI R 8/12, Rz. 100 ff.; weitere Parallelentscheidungen: VI R 61/11, 2/13, 38/12, 72/13; anders dagegen schon der Vorlagebeschluss des I. Senats, BFH Beschl. v. 20.8.2014 – I R 86/13, BFHE 246, 486.

23 Gegen die (herrschende) zusätzliche Abstützung auch auf das Rechtsstaatsprinzip vor allem *K.-A. Schwarz*, Vertrauensschutz als Verfassungsprinzip, 2002, S. 229 ff., 258 ff. und passim.

24 BVerfG (FN 6) Rz. 53.

25 Eingehende Kritik an einer derartigen Konstruktion insb. *Schwarz* (FN 23), S. 251 mit FN 219, S. 258 ff., zusammenf. S. 294.

Die Frage, ob es ein solches Recht geben kann, stellt sich für den Pragmatiker nicht: Viele reden über das Verfassungsrecht, das BVerfG macht es – in gewissen Grenzen. Es kann neue einklagbare Rechte entwickeln und hat dies auch nicht zum ersten Mal getan. Eine kritische Analyse der Erweiterung des Vertrauensschutzes gerade im Bereich des Steuerrechts gibt jedoch Anlass, Begründung und Ergebnis dieses bedeutsamen Schrittes etwas anders zu konturieren.

c) Begründung: Gefahrenvorsorge

Der Senat formuliert seine tragenden Gründe sehr handfest. Zitat: „Sähe man jede erkennbare Auslegungsproblematik als Entstehungshindernis für verfassungsrechtlich schutzwürdiges Vertrauen an, stünde es dem Gesetzgeber weitgehend frei, das geltende Recht immer schon dann rückwirkend zu ändern, wenn es ihm opportun erscheint, etwa weil die Rechtsprechung das geltende Recht in einer Weise auslegt, die nicht seinen Vorstellungen und Erwartungen entspricht."[26]

Dem ist schwer zu widersprechen. Aber: geht es wirklich darum, Vertrauensschutz an jeder erkennbaren Auslegungsproblematik scheitern zu lassen? Und vor allem: Geht es bei der Entwicklung verfassungsrechtlicher Maßstäbe des Vertrauensschutzes darum, einem opportunistischen Steuergesetzgeber vorsorglich einen klaren Riegel vorzuschieben, um den Steuerzahler vor gefährlichem Aktionismus zu schützen? Wir finden hier wieder das starke „Entweder – Oder", entweder generelles Verbot oder gefährlicher Aktionismus. Dem möchte ich ein ebenso entschiedenes „Zwar – Aber" entgegensetzen: Zwar darf natürlich nicht jedes Auslegungsproblem zur Zulässigkeit rückwirkender Klarstellung führen, aber um dies zu vermeiden, bedarf es auch keines generellen und strikten, auf Gefahrenabwehr zielenden Verbots für den Gesetzgeber.

Auch wenn in diesem Punkt nicht wenige Kenner des Steuerrechts anderer Ansicht sein mögen: Die einen sehen einen entfesselten Steuergesetzgeber, die anderen ein entgrenztes BVerfG.[27] Das ist der aktuelle staatsrechtliche Streitstand[28] und bildet den Hintergrund für das Thema, das ich für die weitere Entwicklung des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes im Steuerrecht für wesentlich halte. Literatur und Rechtsprechung sind vielfach geprägt durch Entweder-Oder-Aussagen: Entweder echte oder unechte Rückwirkung; entweder zeitraum-, insbesondere auf den Veranlagungszeitraum bezogener, oder dispositionsbezogener Rückwirkungsbegriff. Entscheidungen zu diesen Entweder-Oder-Aussagen gelten deshalb als wichtig, weil sie unmittelbar mit Wenn-Dann-Aussagen verbunden werden. Allen voran: wenn echt, dann grundsätzlich unzulässig, wenn unecht, dann grundsätzlich zulässig.

In diesem Schema bewegt sich ausdrücklich auch der Erste Senat,[29] wenn er mit der Erweiterung des Begriffs der konstitutiven Wirkung einer Gesetzesänderung zugleich die Perspektive des geschützten Vertrauens erweitert und damit innerhalb der Unterscheidung unzulässiger echter oder zulässiger unechter Rückwirkung agiert. Damit werden die Maßstäbe des subjektivrechtlichen Vertrauensschutzes automatisch übertragen auch auf dessen objektivrechtliche Erweiterungen. Das kann so nicht überzeugen.

Die Formulierung klarer Regeln ziert den Juristen, aber bei der Entwicklung materiell-verfassungsrechtlicher Grenzen des Gesetzgebers kann es nicht um zwingende konditionale Programmierung gehen.[30] Rechtssicherheit als Maxime verfassungsgerichtlicher Konkretisierung verpflichtender Prinzipien des materiellen Verfassungsrechts hat allenfalls eine abgeschwächte Bedeutung. Der Gesetzgeber als Verpflichtungsadressat solcher Prinzipien kann für die Erfüllung seiner Aufgabe, Rechtssicherheit durch Vertrauensschutz zu schaffen, vom Verfassungsgericht klare Richtungssignale erwarten, muss aber nicht strikte Normierung befürchten. Dies wird verkannt, wenn in der Diskussion immer wieder vorgeschlagen wird, das für die Strafbarkeit geltende Rückwirkungsverbot des Art. 103 Abs. 2 GG sachlich auch in das Steuerrecht zu übertragen.[31] Dieser Vorschlag zielt auf eine exakte Programmierung des Steuergesetzgebers, hat im Verfassungstext keine Grundlage und hat deshalb bisher auch keine allgemeine Anerkennung gefunden, ebenso wenig wie die Verfestigung eines rechtlich unmittelbar verbindlichen allgemeinen Kontinuitätsgebots.[32]

III. Grundrechtsdogmatische Konturierung des Vertrauensschutzes

1. Allgemein: Maßstäbe (un)zulässiger unechter und echter Rückwirkung

Ausgehend davon, dass als verfassungsrechtliche Grundlagen des Vertrauensschutzes die Grundrechte in Verbindung mit dem Rechtsstaatsprinzip allgemein anerkannt sind, müssen viele Aussagen zu Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Vertrauensschutzes durch Rückwirkungsverbote, zu Regel- und Ausnahmetatbeständen, eigentlich erstaunen:[33] Bei den Grundrechten kennen wir Gewährleis-

26 BVerfG (FN 6) Rz. 69.

27 *Jestaedt/Lepsius/Möllers/Schönberg*, Das entgrenzte Gericht, 2011.

28 Dazu m.w.N. etwa *Hey*, StuW 2015, 3 ff.; *Osterloh*, in: Bäuerle/Dann/Wallrabenstein (Hrsg.), Demokratie-Perspektiven, FS Bryde, 2013, S. 429 ff.

29 Vgl. insb. BVerfG (FN 6) Rz. 82.

30 Für die Gegenansicht etwa *Ernst & Young GmbH* (FN 2) S. 768.

31 So, zum Verbot rückwirkender Strafverschärfung, *Ernst & Young GmbH* (FN 2) S. 762.

32 Dafür aber *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 199 ff., 615 ff.

33 Zu kritisieren ist insoweit lediglich die Verselbständigung einzelner Begriffe zu scheinbaren Rechtsbegriffen, nicht aber die heuristische und auch disziplinierende Funktion dogmatisch differenzierender Aufbereitung wesentlicher spezifischer Elemente des Vertrauensschutzes, die bei der rechtlichen Würdigung zu berücksichtigen sind, grundlegend dazu *Weber-Dürler*, Vertrauensschutz im öffentlichen Recht, 1983.

tungsbereiche, Beeinträchtigungen und Rechtfertigungsanforderungen an solche Beeinträchtigungen. Im Zentrum stehen die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit. Die Essenz dieser Grundsätze lässt sich verkürzt als Anforderungen an ein hinreichendes Maß an Rationalität und Abgewogenheit beschreiben.[34] Rationalität durch Eignung und Erforderlichkeit des Mitteleinsatzes zur Verfolgung legitimer Ziele, Abgewogenheit durch Verhältnismäßigkeit zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht und der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe. Nicht mehr, aber auch nicht weniger ist vom Gesetzgeber auch beim Vertrauensschutz gefordert. Dem entspricht insbesondere auch die neuere Rechtsprechung des Zweiten Senats. Mit seinen drei Beschlüssen aus dem Jahr 2010 zu neun Fällen unechter Rückwirkung[35] hat er eigentlich nur die Prüfung zulässiger Rückwirkung vielleicht noch etwas deutlicher als bisher in den Rahmen der herkömmlichen Grundrechtsprüfung eingefügt (wenn auch ohne ausdrückliche Benennung einzelner betroffener Grundrechte).

Jede Steuerbelastung ist grundrechtsrelevant, und die Enttäuschung gesetzlich begründeten Vertrauens in geltendes Recht ist ein besonderer Aspekt der Grundrechtsbeeinträchtigung. Hier wie auch sonst ist der Gesetzgeber gefordert, ein hinreichendes Maß an Rationalität und Abgewogenheit bei der Ausgestaltung der Grundrechtsbeeinträchtigung zu wahren. Das führt dazu, dass unabhängig von begrifflichen Varianten[36] – grundsätzlich zulässig, nicht grundsätzlich oder grundsätzlich unzulässig – stets entscheidend die materiellen Bewertungen sein müssen, die Bewertung der gesetzlich vertrauensgeschützten Sachverhalte einerseits und die Bewertung der Rechtfertigungsgründe für die neue gesetzliche Regelung andererseits. Dabei geht es, um Missverständnisse zu vermeiden, auch beim subjektivrechtlichen Individualrechtsschutz gegen rückwirkende Gesetze nicht um nachträgliche Abwägungen zu einzelnen individuellen Steuerfällen, sondern, wie stets bei verfassungsrechtlichen Anforderungen an ein Gesetz, um typisierende, nach Norm und Normbereich der rückwirkenden Regelung differenzierende Abwägungen.[37] Auf diese Weise und nur auf diese Weise ist vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsentwicklung unter dem Grundgesetz eine dem verfassungsrechtlichen und verfassungsgerichtlichen Vertrauensschutz angemessene Kontrolle parlamentarischer Entscheidungen möglich.

Dies alles muss konsequent nicht nur für die unechte, sondern auch für die sog. echte Rückwirkung gelten, und das ist auch bei dem Versuch zu beachten, die Erweiterung des Vertrauensschutzes durch den Ersten Senat angemessen zu konturieren.

Die deutlichere grundrechtsdogmatische Konturierung des Vertrauensschutzes auch in Fällen der echten Rückwirkung bedeutet nicht etwa notwendig eine Aufweichung der bisher geltenden Grundsätze. Umgekehrt sind sowohl der Grundsatz der Unzulässigkeit, als auch die anerkannten Ausnahmen von diesem Grundsatz zwangsläufig Ergebnis wertender Abwägungen. Die vorangegangenen Überlegungen geben auch keinen Anlass, von diesen Wertungen für ihren bisherigen Anwendungsbereich abzurücken, das heißt, für den Bereich des subjektivrechtlich orientierten Vertrauensschutzes.

2. Speziell: Objektivrechtlich erweiterter Vertrauensschutz

Kann das aber ohne weiteres auch für den nun objektivrechtlich erweiterten Anwendungsbereich, für den Schutz des allgemeinen Vertrauens auf die Stabilität der Rechtsordnung gelten? Zu dieser Frage ein klares Nein. Man kann diesen Schutz nicht einfach an den Schutz des engeren Vertrauens auf einen bestimmten Norminhalt gleichsam andocken und dann unbesehen nach denselben Regeln verfahren. Schon die bisher anerkannten Fallgruppen ausnahmsweise zulässiger echter Rückwirkung[38] passen nicht ohne weiteres zum objektivrechtlich begründeten Rückwirkungsverbot. Soweit diese Ausnahmen besondere Fälle erfassen, in denen das Vertrauen auf einen bestimmten Norminhalt entweder nicht schutzwürdig ist oder gar nicht entstehen konnte, liefern sie von vornherein für Ausnahmen gegenüber dem objektivrechtlich begründeten Vertrauensschutz durch Rückwirkungsverbot keine Begründung, denn insoweit kommt es auf das Vertrauen auf einen bestimmten Norminhalt ja nicht an. Maßstäbe für Regeln und Ausnahmen zum objektivrechtlich erweiterten Schutz gegen Rückwirkung sind deshalb in der Perspektive der allgemeinen Grundrechtsdogmatik neu zu überdenken.

Zunächst bestehen gerade in dieser Perspektive des Grundrechtsschutzes keinerlei Bedenken, auch die Verletzung objektiven Verfassungsrechts, also auch ein objektivrechtliches Rückwirkungsverbot in den subjektiven Rechtsschutz einzubeziehen. Das gilt seit dem Elfes-Urteil[39] aus dem Jahr 1957 für Art. 2 und seit langem auch für alle Grundrechte. Fraglich ist jeweils nur, ob und wann eine Verletzung objektiven Rechts vorliegt, wieweit sich insbesondere auch aus allgemeinen Grundsätzen der Verfassung verbindliche Rechtsfolgenanordnungen ergeben. Für zwingende Normen des geschriebenen Verfassungsrechts, wie etwa für die Gesetzgebungskompetenzen, sind diese Fragen noch vergleichsweise einfach zu beantworten, für das Prinzip rechtsstaatlich begründeter Rechtssicherheit und daraus abgeleitete Rückwirkungsverbote wird es schwieriger.

An diesem Punkt kann ich fertige Lösungen nicht liefern.[40] Ich werde also weder ein Richtig oder Falsch

34 BVerfGE 115, 97 (113); 123, 111 (123).

35 BVerfGE 127, 1; 127, 31; 127, 61.

36 Vgl. nur einerseits BVerfGE 127, 1 (mit Leitsatz 1), andererseits BVerfGE 132, 302 (mit Leitsatz 1).

37 Für viele *Maurer*, HStR (FN 2) § 79 Rz. 40; *Hey*, NJW 2014, 1564 (1566).

38 Oben FN 20.

39 BVerfGE 6, 32.

40 Auch eine – möglicherweise sinnvolle – erneute vergleichende Durchforstung der Rechtsprechung des EuGH zur gesonderten Prüfung der Rechtssicherheit neben der Prüfung des Vertrauensschutzes kann hier nicht geleistet werden, vgl. in diesem Zusammenhang etwa *Schwarz* (FN 23) S. 388 ff.; *von Arnauld* (FN 18) S. 514 ff.

allgemein zur Würdigung rückwirkender Klarstellungen bieten noch speziell zum konkreten Ergebnis der Entscheidung des Ersten Senats. Ich meine aber, dass noch sehr gründlich über die Konsequenzen der grundlegenden Weichenstellungen dieser Entscheidung nachgedacht werden muss. Ich werde deshalb nur versuchen, ohne jeden Anspruch auf Vollständigkeit wenige Gesichtspunkte aufzuzeigen, die m.E. jenseits des herkömmlichen Schemas der anerkannten Fallgruppen ausnahmsweise zulässiger echter Rückwirkung im Rahmen einer handwerksgerechten Grundrechtsprüfung zu berücksichtigen wären.

a) Ausgangspunkt: Grundsätzliche Unzulässigkeit echter Rückwirkung

Ausgangspunkt auch jenseits des bisherigen engeren Vertrauensschutzes bleibt der Grundsatz der Unzulässigkeit echter Rückwirkung. Zwar gilt das strikte Rückwirkungsverbot des Art. 103 Abs. 2 GG nur für die Strafbarkeit, nicht für die Besteuerung,[41] jedoch hat der Vorbehalt des Gesetzes auch für das Steuerrecht sein besonderes Gewicht. Jede zeitlich zurückdatierte Änderung einer geltenden Rechtsnorm, auch jede nur textliche Änderung innerhalb möglicher Auslegungsalternativen, bedeutet die rückwirkende Aufhebung der zu dem früheren Zeitpunkt geltenden gesetzlichen Grundlage und die Fiktion einer zu jenem Zeitpunkt geltenden anderen Norm.[42] Das trifft den Grundgedanken rechtsstaatlicher Garantie der Verbindlichkeit geltenden Rechts im Kern und muss grundsätzlich die Ausnahme bleiben. Deshalb sind strenge Anforderungen an die rechtfertigenden Gründe für die zeitliche Rückbeziehung zu stellen.

Wie bisher geht es also um das Übergewicht der Ziele des Allgemeinwohls, dem die Rückwirkung dienen soll. Diesen gegenüber steht aber nicht das individuelle Interesse der Normbetroffenen am Bestand der günstigeren Rechtsfolgen des „alten" Rechts, denn ein solcher Bestand, der durch den subjektivrechtlich begründeten Vertrauensschutz gewährleistet wird, ist im objektivrechtlich begründeten, erweiterten Anwendungsbereich ja gerade ungewiss.[43] Hier geht es um die zusätzliche Frage, wieweit hinreichende sachliche Gründe vorliegen, die eine Beeinträchtigung des allgemeinen Vertrauens in die Stabilität der Rechtsordnung rechtfertigen können. Anders formuliert, erforderlich sind sachliche Gründe, nach denen die echte Rückwirkung eines Gesetzes bei verständiger Würdigung nicht als Gefahr für die Stabilität der Rechtsordnung zu qualifizieren ist. Bei dieser zusätzlichen Abwägung ist auch die Schwere der materiell belastenden Wirkung speziell des Rückwirkungseffekts zu berücksichtigen, aber der Abwägungsrahmen bewegt sich doch in erheblich dünnerer Höhenluft.

Völlig klar ist danach, dass insbesondere Änderungen gegen den erklärten bzw. erkennbaren Willen des historischen Gesetzgebers unzulässig sind – politisch geänderte Regierungsmehrheiten, geänderte politische Zielsetzungen, können die Geltung früheren Rechts für die Vergangenheit nicht in Frage stellen. Ebenso klar sollte sein, dass natürlich nicht jedes Auslegungsproblem hinreichenden Grund für rückwirkende Änderungen des Rechts liefert. Beliebige Änderungen bzw. Klarstellungen nach Opportunität bleiben für die Vergangenheit verboten. Nicht auszuschließen ist jedoch, dass es gerade im Bereich rückwirkender Klarstellungen, also im Bereich der Regelungen mit konstitutiver Wirkung im weiteren Sinn, auch starke Rechtfertigungsgründe gibt.

Hierbei ist jedoch tendenziell zwischen zumindest zwei unterschiedlichen Feldern klarstellungsbedürftiger Normen zu unterscheiden.

b) Bereiche strengerer Anforderungen an zulässige Ausnahmen

Vor allem das ursprünglich wissenschaftlich inspirierte und konzipierte Einkommensteuergesetz enthielt viele und enthält immer noch einige offene Gesetzesbegriffe, die einer systematischen Auslegung und Konkretisierung zugänglich sind. Offene Normen können auch im Steuerrecht legitimes Instrument einer intelligenten, lernfähigen Rechtsordnung sein:[44] Auslegungsspielräume fungieren dann als Delegation konkretisierender Rechtsetzung an Verwaltung und Rechtsprechung. Rückwirkende Interventionen des Gesetzgebers in diesen arbeitsteiligen Prozess der Rechtsentwicklung, also vor allem die sog. Nichtanwendungsgesetze, mit denen der Gesetzgeber höchstrichterliche Entscheidungen in ihren allgemeinen Wirkungen aus der Welt schaffen will, begegnen deshalb erheblichen rechtsstaatlichen Bedenken.[45] Aber

41 Für die stRspr. nur BVerfGE 126, 369 (393).

42 Vgl. *Maurer*, HStR (FN 2) § 79 Rz. 31: Im Fall der echten Rückwirkung „wird dagegen die früher maßgebliche Regelung nachträglich ausgetauscht und der Vergangenheit fiktiv eine Regelung unterschoben, die seinerzeit nicht gegolten hat und daher auch von niemandem beachtet werden konnte."

43 Versuche in der Literatur, trotzdem individuelle vertrauensschutzrechtliche Positionen zu formulieren, können nicht überzeugen, sie erschöpfen sich zwangsläufig in der Umschreibung der Konsequenzen der Senatsentscheidung. Entgegen *Birk* (FN 7) S. 340, und *Hey*, NJW 2014, 1564 (1566), besteht insb. auf die Chance der gerichtlichen Durchsetzung der eigenen Rechtsmeinung kein spezifisch vertrauensschutzrechtlicher Anspruch, ein solcher Anspruch geht vielmehr in dem allgemeinen verfassungsrechtlichen Anspruch auf wirksamen Rechtsschutz gegen Grundrechtsverletzungen auf, der sich aus Art. 19 Abs. 4 GG i.V.m. den Grundrechten ergibt. Ob es dagegen mit *Hey*, JZ 2014, 500 (505), generell auf das „abstrakte Gesetzesvertrauen" ankommen soll, ist gerade die Frage.

44 Zum Ganzen mit zahlr. Nachw. etwa *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 550 ff.; *Jehke*, Bestimmtheit und Klarheit im Steuerrecht, 2005, insb. S. 41 f., 49 ff.

45 Zur Unvereinbarkeit mit dem Rechtsstaatsprinzip bereits BVerfGE 18, 429, Leitsatz: „Der Gesetzgeber darf ein von der höchstrichterlichen Rechtsprechung zutreffend angewandtes Gesetz nicht rückwirkend ändern, um die Rechtsprechung für die Vergangenheit ins Unrecht zu setzen und zu korrigieren." So i.E. auch der Vorlagebeschluss des BFH v. 20.8.2014 (FN 22), wobei jedoch fraglich ist, ob es nach dem dortigen Sachverhalt (Besteuerungslücke nach DBA) nicht eher um den zweiten Bereich weniger strenger Anforderungen (nachfolgend u. c) gehen sollte.

gerade auf diesem Feld hat ja, wie schon erwähnt,[46] das BVerfG bisher auf den engeren subjektivrechtlichen Schutz des Vertrauens auf bestimmte Norminhalte abgestellt und Rückwirkungen für zulässig erklärt, soweit die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht als hinreichende Grundlage für schutzwürdiges Vertrauen in eine neue Rechtslage zu qualifizieren sei. Ob diese Rechtsprechung ohne Widerspruch zur Entscheidung des Ersten Senats fortgesetzt werden kann, ist sehr zweifelhaft.[47] Die erwähnten Vorlagen des VI. Senats des BFH[48] zu den Kosten eines Erststudiums wie auch die Vorlage des I. Senats[49] zur Besteuerungslücke nach DBA sind beim Zweiten Senat des BVerfG anhängig, und man darf gespannt sein, ob und wie dieser Senat dazu Stellung nehmen wird.

Allerdings sind auch im Bereich grundsätzlich bedenklicher rückwirkender Interventionen in die höchstrichterliche Fortbildung des Rechts Abwägungen zugunsten der Zulässigkeit echter Rückwirkung nicht von vornherein ausgeschlossen. Dem allgemeinen Interesse an der Stabilität der Rechtsordnung kann das ebenfalls allgemeine Interesse an der Stabilität des Steueraufkommens gegenüberstehen. Dieses – fiskalische – Interesse liefert zwar grundsätzlich keinen Maßstab für gleichheitsgerechte Lastenverteilung,[50] und auch „die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, ist ... für sich genommen grundsätzlich noch kein den Vertrauensschutz betroffener Steuerpflichtiger überwindendes Gemeinwohlinteresse".[51] Haushaltsrechtliche Kontinuitäts- und Sicherungsinteressen am Steueraufkommen, die über allgemeine fiskalische Ziele („für sich genommen") hinausgehen, können jedoch gegenüber Anforderungen der Rechtssicherheit durchaus ins Gewicht fallen. Solche Interessen können etwa durch kostenintensive Nachholeffekte[52] während der zeitlichen Lücke zwischen einer Änderung zuvor gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung und einer gesetzlichen Neuregelung erheblich betroffen sein. Auch in nichtsteuerlichen Fällen, also etwa im Sozialrecht und im Beamtenrecht, halte ich abgewogene Ausnahmen vom Verbot rückwirkender Klarstellung unter dem Aspekt erheblicher Kosten für die Allgemeinheit für möglich sowie auch unter dem Aspekt der Vermeidung erheblicher Ungleichbehandlungen.

Soweit zum Bereich sinnvoller und für die Rechtsordnung produktiver Offenheit geltender Normen, innerhalb dessen unter objektivrechtlichen Aspekten konsequenterweise ein strengerer Maßstab anzulegen wäre. Ein weniger strenger Maßstab sollte jedoch in einem anderen Bereich angewendet werden, zu dem auch die Verweisung des Kapitalanlagegesetzes auf das KStG zu rechnen ist.

c) Bereiche weniger strenger Anforderungen an zulässige Ausnahmen

Ich meine damit Auslegungsprobleme, die der Gesetzgeber eigentlich hätte vermeiden müssen. Angesichts des gegenwärtigen Zustands des Steuerrechts und nicht nur des Steuerrechts ist mit solchen Mängeln jederzeit zu rechnen. Wie bei alten Computerprogrammen, an denen im Laufe der Zeit verschiedene Programmierer Änderungen vorgenommen haben, deren Auswirkungen sie innerhalb immer komplexerer Strukturen nicht mehr voll überblicken konnten, so sind auch die unzähligen steuergesetzlichen Neuregelungen äußerst fehleranfällig geworden. Dabei geht es nicht primär um bloße Redaktionsversehen, sondern um Entscheidungsfragen, an die mangels Übersicht nicht gedacht worden ist, auch Fragen, die vielleicht nur wenigen Spezialisten erkennbar waren, die nicht gehört worden sind, oder die nicht sprechen wollten. Hierbei können sich Situationen ergeben, in denen eine zeitnahe rückwirkende gesetzliche Klarstellung gerade auch im Interesse der Rechtssicherheit vorzugswürdig ist[53] gegenüber der Verweisung offener Fragen auf einen zeit- und kostenintensiven Rechtsweg mit ungewissem Ankunftsort.

Man kann in diesem Bereich vielleicht – in direktem Kontrast zu den Formulierungen des Ersten Senats[54] – von folgender Faustformel ausgehen: Solange sich eine Regelung mit echter Rückwirkung auf eine vertretbare Auslegungsalternative des geltenden Rechts beschränkt, die noch nicht von der höchstrichterlichen Rechtsprechung als sinnwidrig verworfen worden ist, sind wichtige Allgemeinwohlziele als sachliche Rechtfertigung für rückwirkende Korrekturen des Gesetzestextes in der Abwägung zu berücksichtigen.

Von dieser Formel ausgehend ist insbesondere auch die gesetzliche Versagung der Anerkennung von Umgehungs- und Missbrauchsgestaltungen als Anlass für zulässige Rückwirkungen zu überdenken. Ein schönes Beispiel für diesen äußerst umstrittenen Komplex auch außerhalb des Steuerrechts liefert der Beschluss des BVerfG zum Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009.[55] Dieser Beschluss argumentiert zwar zur Versagung des Vertrauensschutzes im engeren Sinn, dessen Abwägungen behalten ihre Berechtigung aber auch zum jetzt objektivrechtlich erweiterten Vertrauensschutz. Auch diese Entscheidung vom Februar 2009 zur Zulässigkeit der rückwirkenden gesetzgeberischen Korrektur teilt das Abstimmungsverhältnis 5:3 mit und stammt vom Ersten Senat – aber in seinerzeit noch anderer Besetzung.

Schließlich aber bleibt es jedenfalls gerade unter objektivrechtlichen Aspekten bedenklich, wenn der Ers-

46 Oben mit FN 21.
47 *Hey*, JZ 2014, 500 (503): „ins Auge springende(n) Widersprüche"; dagegen spricht der Erste Senat (FN 6), Rz. 79 ff., ohne nähere Begründung von nicht vergleichbaren Sondersituationen.
48 Oben mit FN 22.
49 Oben FN 22.
50 StRspr, z.B. BVerfGE 122, 210 (233) m.w.N.
51 BVerfGE 127, 1 (26), im Anschluss an BVerfGE 105, 17 (45).
52 Dazu etwa BVerfGE 123, 111 (126 ff.).
53 So allg. auch *Maurer*, HStR (FN 2) § 79 Rz. 38.
54 BVerfG (FN 6) Rz. 57.
55 BVerfGE 122, 374 (393 ff.).

te Senat eine rückwirkende Klarstellung erst dann, oder insbesondere dann zulassen will, wenn nicht nur Unklarheit, sondern eine solche Verworrenheit vorliegt, dass „auch unter Berücksichtigung von Wortlaut, Systematik und Normzweck völlig unverständlich ist, welche Bedeutung die fragliche Norm haben soll".[56] Unabhängig von der Frage, ob eine solche Norm in der Realität anzutreffen oder zu befürchten ist: Nach meinem Verständnis wäre die Norm verfassungswidrig. Kann das aber einen rechtfertigenden Grund dafür liefern, für die Vergangenheit eine belastende Norm als Ersatz „nachzuschieben"? Sicher nicht.[57]

Mit diesem Satz öffnet sich schon einen Spalt breit die Tür zum Forschungsraum der verzweigten Konsequenzen der Verfassungswidrigkeit von Steuergesetzen. Diese Tür schließe ich aber sofort wieder, obwohl dahinter seit der Entscheidung des Ersten Senats zur Erbschaftsteuer[58] ein reizvolles Sudoku höheren Schwierigkeitsgrades der Lösung harrt.

IV. Resümee

Stattdessen mein Resümee zu den vorangegangenen Überlegungen: Einfache Rezepturen in Gestalt klar umrissener genereller vertrauensschutzrechtlicher Tatbestände kann es weder zur unechten noch zur echten Rückwirkung und weder zum Vertrauensschutz im engeren noch im objektivrechtlich erweiterten Sinne geben. Begriffliche Differenzierungen haben sinnvolle heuristische Funktionen, können aber normative Sicherheit angesichts der Vielfalt rechtlicher und tatsächlicher Situationen nicht schaffen.

Vor allem mit Blick auf die objektivrechtliche Verstärkung des Vertrauensschutzes schließe ich mit einem Zitat aus der Schrift „Rechtssicherheit" von *Andreas von Arnauld*.[59] Nachdem dort am Ende der Untersuchung die wesentlichen Funktionen des Verfassungsprinzips Rechtssicherheit kurz in Erinnerung gerufen werden, heißt der letzte Satz: „Ein besonnener Umgang bei der Herleitung »harter« verfassungsrechtlicher Forderungen bleibt freilich anzuraten."

56 BVerfG (FN 6) Rz. 72.

57 Insoweit zumindest äußerst missverständlich *Schön* (FN 3), S. 225 mit der Äußerung, es entspreche „ständiger Rechtsprechung des BVerfG und des BFH, dass der Gesetzgeber in der Lage ist, verfassungswidrige Gesetze nachträglich durch verfassungsmäßige Normen zu ersetzen. In diesen Fällen ist ihm auch eine ‚echte Rückwirkung' zum Nachteil des Bürgers erlaubt." Der dortige Hinweis auf BFH v. 20.10.2004 – II R 74/00 (zur rückwirkenden Anwendung erbschaftsteuerlicher Bewertungsvorschriften) betrifft die besondere Situation des Zeitraums nach Ablauf einer Übergangsfrist, die das BVerfG für die Fortgeltung der alten für verfassungswidrig erklärten Bewertungsregelungen angeordnet hatte. Bei der dort ggf. ausnahmsweisen Zulässigkeit belastender echter Rückwirkung geht es auch nicht etwa um die Frage der Stärke oder Schwäche der „Schutzwirkung eines Dispositionen veranlassenden und Status garantierenden Gesetzes", dazu *P.-Kirchhof*, StuW 2000, 221 (228 ff.), auf den sich *Schön* ebenfalls für die Ausnahmen vom Verbot echter Rückwirkung bezieht. Zur Begrenzung belastender Rückwirkung auch nach verfassungsgerichtlicher Feststellung der Verfassungswidrigkeit z.B. BVerfGE 105, 73 (134); 107, 27 (58).

58 BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, NJW 2015, 303 ff., Rz. 292: „Außerdem ist zu berücksichtigen, dass die Anordnung der Fortgeltung der verfassungswidrigen Normen keinen Vertrauensschutz gegen eine auf den Zeitpunkt der Verkündung dieses Urteils bezogene rückwirkende Neuregelung begründet, die einer exzessiven Ausnutzung gerade der als gleichheitswidrig befundenen Ausgestaltungen der §§ 13a und 13 b ErbStG die Anerkennung versagt."

59 Oben FN 18.

Rückwirkende Nichtanwendungsgesetze im Steuerrecht

Prof. Dr. KLAUS-DIETER DRÜEN, Düsseldorf*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung: Neue Aspekte beim Dauerthema der Rückwirkung von Steuergesetzen
II. Grundlagen des Schutzes gegenüber rückwirkenden Steuergesetzen
1. Das dualistische Rückwirkungskonzept des BVerfG und seine Konsequenzen
2. Schutzziel: Objektive Vertrauensgrundlage oder subjektive Vertrauensdisposition?
III. Zulässigkeit von Nichtanwendungsgesetzen im Allgemeinen
IV. Rückwirkungsschutz gegenüber Nichtanwendungsgesetzen im Spiegel der Verfassungsrechtsprechung
1. Bisherige Rechtsprechung des BVerfG zur rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzgebung
2. Neue Wertung im KAGG-Beschluss des BVerfG und mögliche Konsequenzen
3. Das doppelte Frustrationsverbot als weiteres Argument gegen rückwirkende Rechtsprechungsbrechung
a) Rechtsschutzgarantie und Rückwirkungsschutz
b) Rückwirkende Auslegungskorrektur im gewaltengegliederten Verfassungsstaat
V. Fazit

I. Einleitung: Neue Aspekte beim Dauerthema der Rückwirkung von Steuergesetzen

Ein Gesetz entfaltet Rückwirkung, wenn der Beginn seines zeitlichen Anwendungsbereichs auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm rechtlich existent[1] geworden ist[2]. Die Eigenart rückwirkender Rechtsnormen besteht darin, dass sie eine bis zu ihrem Inkrafttreten bestehende Rechtslage mit Wirkung für die Vergangenheit durch neues Recht ordnen, dass sie also an die Stelle der für einen vergangenen Zeitraum geltenden rechtlichen Ordnung nachträglich eine andere treten lassen[3]. Das beruht auf einer gesetzlichen Fiktion[4]. Durch rückwirkende Rechtsnormen werden Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit geändert. Das Gesetz begründet zukünftige Verhaltenspflichten, die an vergangene Sachverhalte anknüpfen[5].

Die Problematik der zeitlich rückwirkenden Anwendung von neu eingefügten Gesetzen ist alt[6], aber weiterhin ein Dauerthema im Verfassungsrecht[7]. Das Abgabenrecht ist das „Problemzentrum"[8] und liefert die Maßstäbe auch für andere Teilrechtsordnungen[9]. Eine positive Norm, die jede Rückwirkung allgemein ausschließt, sieht das Grundgesetz außerhalb des Strafrechts (Art. 103 Abs. 2 GG) nicht vor[10]. Demgegenüber sah § 14 der Einleitung zum Allgemeinen Landrecht für Preußische Staaten aus dem Jahre 1794 ein striktes Rückwirkungsverbot vor[11]. Allerdings beachtete die damalige Gesetzgebungspraxis diesen Grundsatz kaum[12]. Das setzte sich auch unter dem Grundgesetz fort[13]. Gerade belastende rückwirkende Steuergesetze gelten darum als Bewährungsprobe des Vertrauensschutzes im Verfassungsstaat[14]. Legislative Rückwirkung beschäftigt seit jeher das BVerfG[15] und

---

* *Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen* ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf, Geschäftsführender Direktor des dortigen Instituts für Unternehmenssteuerrecht und (im zweiten Hauptamt) Richter am Finanzgericht Düsseldorf.

1 Rechtliche Existenz erlangt die jeweilige Rechtsnorm durch Verkündung im Bundesgesetzblatt nach Art. 82 Abs. 1 Satz 1 GG.

2 BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, Rn. 42; v. 14.5.1986 – 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, Rn. 85; v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, Rn. 40; v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rn. 56.

3 BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, Rn. 49 f.; v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rn. 55 ff.

4 *Jachmann*, Wenn die Rückwirkung zur gesetzgeberischen Routine wird, in FS Raupach, 2006, S. 27 (28).

5 Zuletzt *P. Kirchhof*, DStR 2015, 717.

6 Zu römischrechtlichen Wurzeln des Rückwirkungsverbotes vgl. *Robbers* in Kahl/Waldhoff/Walter, Bonner Kommentar zum GG, Art. 20 Abs. 1 Rn. 2349 (Okt. 2009): „Lex prospicit, non respicit", zu Deutsch: „Das Gesetz blickt voraus, nicht zurück".

7 So *Musil*, Die Sicht der Steuerrechtswissenschaft auf das Verfassungsrecht, in Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (141).

8 So *Kunig*, Rechtsstaatliches Rückwirkungsverbot, in Merten/Papier, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd. III, 2009, § 69 Rn. 13.

9 Zur maßstabsbildenden Judikatur zum Rückwirkungsverbot im Steuerrecht z.B. *Papier*, DVBl. 2011, 189 (191, 193).

10 Zuletzt *Hofmann* in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG[13], 2014, Art. 20 Rn. 75. *Lepsius*, JZ 2014, 488 (492), leitet daraus – im Widerspruch zur Rechtsprechung und zur Literatur – einen „Freibrief für rückwirkende Gesetzesänderungen" ab.

11 „Neue Gesetze können auf schon vorhin vorgefallene Handlungen und Begebenheiten nicht angewendet werden."

12 Dazu *Kloepfer*, Verfassungsrecht, Bd. I, 2011, § 10 Rn. 169, Note 199 m.w.N.

13 Deutlich bereits im Titel *Jachmann*, in FS Raupach, 2006, S. 27: Rückwirkung als „gesetzgeberische Routine".

14 Vgl. *Streinz*, Rechtssicherheit als Bewährungsaufgabe des Verfassungsstaates, in FS Häberle, 2004, S. 745 (762, 775).

15 Die Problematik beschäftigt die Rechtsprechung seit der ersten Stunde (vgl. BVerfG v. 18.9.1952 – 1 BvR 612/52, BVerfGE 1, 418).

die Literatur[16]. Das BVerfG hat in seiner jahrzehntelangen Rechtsprechung eine ausdifferenzierte Dogmatik entwickelt und situativ fortentwickelt[17].

Die praktische Handhabung des Rückwirkungsverbots befindet sich aber derzeit im Fluss[18] und hat durch den vieldiskutierten Beschluss des BVerfG vom 17. Dezember 2013 (KAGG-Beschluss)[19] zu vermeintlich klarstellenden Gesetzesänderungen[20] neue Impulse erhalten. Der bereits im Sondervotum von *Johannes Masing*[21] und nachfolgend von *Oliver Lepsius*[22] grundlegend kritisierte Beschluss des Ersten Senats hat eine intensive Diskussion über Grund und Grenzen des Vertrauensschutzes[23] und gerade über im Steuerrecht verbreitete Nichtanwendungsgesetze[24] entfacht. Die Diskussionsebenen reichen dabei von den Höhen gewaltenteilungs- und demokratietheoretischen (Re-)Konstruktionen[25] bis hin zur konkreten Analyse der Entscheidung des Ersten Senats für anhängige Normenkontrollverfahren[26] oder einzelne Rückwirkungsfragen im Steuerrecht[27].

Bei rückwirkender Anwendung von Gesetzen steht ein Verstoß gegen das verfassungsrechtlich garantierte Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG und der daraus folgenden Rechtssicherheit und/oder gegen die subjektiven Grundrechte der Bürger nach Art. 1 bis 19 GG im Raume[28]. Der Erste Senat sieht als geschützt das Vertrauen des Bürgers „in die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte"[29]. Bei Vertrauensschutz und Rückwirkungsverboten lässt sich der Schutz des konkret subjektiven Vertrauens und eines abstrakt objektiven Vertrauens unterscheiden[30]. Dementsprechend fragt *Lerke Osterloh*, inwieweit die Verfassung neben einem subjektivrechtlich orientierten Vertrauensschutz als Freiheitsschutz auch einen objektivrechtlich erweiterten Vertrauensschutz gewährleistet und inwieweit sich das Schutzniveau unterscheidet[31]. Ergänzend zu ihren Gedanken sollen im Folgenden aus Anlass der Kontroverse um den Beschluss des Ersten Senats vom 17. Dezember 2013 und seine Konsequenzen Schutzziele und verfassungsrechtliche Rückwirkungsgrenzen gerade für Nichtanwendungsgesetze im gewaltengegliederten Verfassungsstaat beleuchtet werden.

II. Grundlagen des Schutzes gegenüber rückwirkenden Steuergesetzen

1. Das dualistische Rückwirkungskonzept des BVerfG und seine Konsequenzen

Das BVerfG differenziert mit Unterschieden in der Terminologie[32] zwischen der „echten" und „unechten" Rückwirkung von Gesetzen[33]. Eine echte (retroaktive) Rückwirkung nimmt das BVerfG bekanntlich an, wenn eine Rechtsnorm „nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift [...]. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll"[34]. Eine unechte (retrospektive) Rückwirkung liegt hingegen dann vor, wenn das Gesetz nur auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt[35]. Bezogen auf das Steuerrecht liegt nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG eine echte Rückwirkung bei laufenden Steuern, die erst mit Ablauf des Veranlagungs-, Erhebungs- oder Voranmeldungszeitraums entstehen, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert[36], indem er die Rechtsfolge auf Sachverhalte erstreckt, die während dieser bereits abgelaufenen Zeiträume verwirklicht worden sind (sog. veranlagungsbezogener

16 Stellvertretend seien nur genannt die Habilitationsschriften von *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 67 ff., 103 ff., 203 ff.; *A. Leisner*, Kontinuität als Verfassungsprinzip, 2002, S. 477 ff., 562 ff.; *Schwarz*, Vertrauensschutz als Rechtsprinzip, 2002, S. 105 ff.

17 Überblick für das Steuerrecht bei *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Tz. 16 (Okt. 2011); *Wernsmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rn. 729 ff. (Febr. 2015) m.w.N.

18 So *Seiler* in Kluth/Krings, Gesetzgebung, 2014, § 31 Rn. 43.

19 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1.

20 Erwartungsgemäß hat BFH v. 25.6.2014 – I R 33/09, BFHE 246, 310, Rn. 16, inzwischen die streitgegenständliche Gesetzesänderung im KAGG *nicht* als lediglich klarstellend-deklaratorisch eingestuft. Dies soll zu Mindereinnahmen von ca. 6 Mrd. € führen (FAZ v. 21.7.2015, S. 18). Die Höhe der finanziellen Auswirkung ist indes kein hinreichender Rückwirkungsgrund (*Drüen*, StuW 2006, 358 [364 f.]); relativierend zu berechtigten „haushaltsrechtlichen Kontinuitäts- und Sicherungsinteressen am Steueraufkommen" indes *Osterloh*, StuW 2015, 207.

21 *Masing*, Sondervotum zu BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 29.

22 *Lepsius*, JZ 2014, 488 sowie (als Replik) *ders.*, JZ 2015, 435.

23 *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (259 ff.); *Maciejewski/Theilen*, DÖV 2015, 271 (276 ff.).

24 *Hey*, JZ 2014, 500; *Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young*, DB 2015, 513.

25 Dazu – in Auseinandersetzung mit *Masing* und *Lepsius* – *Michael*, JZ 2015, 425. Aus Sicht von *Buchheim/Lassahn*, NVwZ 2014, 562 (564 f.), geben Gewaltenteilungs- und demokratische Erwägungen für die Frage des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots nichts her.

26 Konstruktiv *Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young*, DB 2015, 513 (518 ff.).

27 *Drüen*, Ubg 2014, 683 (Teil I); *ders.*, Ubg 2014, 747 (Teil II), jeweils dargestellt am Beispiel der Besteuerung von Erstattungszinsen.

28 *Grzeszick* in Maunz/Dürig, GG, Art. 20 VII Rn. 50 ff., 69 ff. (Nov. 2006).

29 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 63.

30 *Michael*, JZ 2015, 425 (426).

31 *Osterloh*, StuW 2015, 206 ff.

32 *Grzeszick* (FN 28) Art. 20 VII Rn. 79 (Nov. 2006); explizit gleichsetzend BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, Rn. 40 f.; näher *Drüen*, Ubg 2014, 683 (689); *Maciejewski/Theilen*, DÖV 2015, 271 (274 f.).

33 Erstmals in BVerfG v. 31.5.1960 – 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139, Rn. 29 ff.; bestätigend BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 40.

34 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 41.

35 BVerfG v. 31.5.1960 – 2 BvL 4/59, BVerfGE 11, 139, Rn. 29; *P. Kirchhof*, DStR 1989, 263 (266 f.).

36 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 42.

Rückwirkungsbegriff[37]). Das BVerfG hält trotz aller Kritik[38] an seiner veranlagungszeitraumbezogenen Rechtsprechung fest[39]. Allerdings hat es seine Rechtsprechung unlängst hinsichtlich schematischer Wirkungen der veranlagungszeitraumbezogenen Abgrenzung der unechten Rückwirkung bei Steuerrechtsnormen relativiert[40].

Die – bis in jüngste Zeit umstrittene[41] – Differenzierung zwischen echter und unechter Rückwirkung von Gesetzen trägt nach der Rechtsprechung des BVerfG die Rechtsfolge, dass echte Rückwirkung grundsätzlich unzulässig, während unechte Rückwirkung „nicht grundsätzlich unzulässig" ist[42]. Darum bleibt die Differenzierung als Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Beurteilung der Zulässigkeit rückwirkender Gesetzgebung[43], darf aber aufgrund jüngster Relativierungen und Annäherung[44] gerade für periodische Steuergesetze[45] nicht überschätzt werden[46]. Die Kategorisierung in die „Schublade" echter oder unechter Rückwirkung von Gesetzen ist nur der erste, vorläufige Schritt im Abwägungsprozess, der nicht vom Abwägungsgebot zwischen dem Bestandsinteresse des Bürgers und dem Änderungsinteresse des Gesetzgebers im Einzelfall[47] enthebt und noch nichts Endgültiges über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Rückwirkung besagt[48]. Die Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung ist nicht kategorisch, sondern hat eine heuristische Funktion[49]. Darum löst der Dualismus von echter und unechter Rückwirkung keinen Abwägungsautomatismus mit schematischen Lösungen der Rückwirkungsfrage aus[50]. Nach der neueren Rechtsprechung ist auch bei unechter Rückwirkung in jedem Einzelfall zu prüfen, inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen[51]. Wenn zumindest der Zweite Senat selbst unechte Rückwirkungen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit misst[52], so gilt dieser Maßstab erst recht[53] bei der echten Rückwirkung[54]. Denn begriffliche Unterschiede rechtfertigen auch insoweit keine sachlichen Differenzen[55]. Vertrauensenttäuschende Steuergesetze müssen stets ein geeignetes, erforderliches und angemessenes Mittel sein, um ein legitimes Ziel zu erreichen[56]. Ausnahmen[57] von dieser Grundentscheidung der Unzulässigkeit der echten Rückwirkung sind anerkannt, sie bedürfen aber einer besonderen Rechtfertigung[58] anhand einer besonderen Begründung[59]. Bei der gebotenen Abwägung sind stets der Wert und die Dringlichkeit des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl von zentraler Bedeutung[60]. Die Schutzwürdigkeit betroffener Dispositionen ist ins Verhältnis zur „Dringlichkeit öffentlicher Interessen an der Rückwirkung"[61] oder kurz zur „Rückwirkungsdringlichkeit"[62] zu setzen[63].

37 *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht[17], 2014, Rn. 179; ähnlich *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht[22], 2015, § 3 Rn. 263, mit Kritik in Rn. 264 an der „Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung" des BVerfG.

38 Eingehend *Hey* (FN 16) S. 247 ff.; zur Kritik *Mellinghoff*, Vertrauen in das Steuergesetz, DStJG 27 (2004), S. 25 (39); *Osterloh*, Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht, DStJG 24 (2001), S. 383 (403); zuletzt *G. Kirchhof* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einführung zum ESt Anm. 335 (Aug. 2014) m.w.N.

39 *Drüen* (FN 17) § 4 AO Tz. 16a (Okt. 2011) m.w.N.; *Wiese/Berner*, DStR 2014, 1260 (1261); *Gelsheimer/Meyen*, DStR 2011, 193 (194).

40 Explizit BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 45; ebenso *Meindl*, StuW 2013, 143 (153); *Hey* (FN 37) § 3 Rn. 268; *Seiler* (FN 18) § 31 Rn. 45.

41 Aus jüngster Zeit *Meindl*, StuW 2013, 143 (153 f.); zuletzt für eine Aufgabe der Differenzierung *P. Kirchhof*, DStR 2015, 717 (718).

42 Zur Entwicklung und Analyse der Rechtsfolgenformeln des BVerfG zuletzt *Maciejewski/Theilen*, DÖV 2015, 271 (275 f.) m.w.N.

43 Weitergehend *Robbers* (FN 6) Art. 20 Abs. 1 Rn. 2440 ff., 2455 (Okt. 2009).

44 So auch *Wernsmann* (FN 17) § 4 AO Rn. 774 (Febr. 2015).

45 Nochmals BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 45.

46 Dazu bereits *Drüen*, Ubg 2014, 683 (689 f.).

47 Dazu *Kloepfer* (FN 12) § 10 Rn. 179; *Muckel*, Kriterien des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes bei Gesetzesänderungen, 1989, S. 128 f.; *Spindler*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für ein berechenbares Steuerrecht, in Festgabe 100 Jahre Südtreu/Deloitte (1907 bis 2007), 2008, S. 475 (485).

48 Näher bereits *Drüen*, StuW 2006, 358 (362 ff.); gegen einen „Abwägungsautomatismus" *Wernsmann* (FN 17) § 4 AO Rn. 767 (Febr. 2015).

49 So zum bisherigen Verständnis der Rechtsprechung auch *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 33; allg. auch *Osterloh*, StuW 2015, 209.

50 Zutreffend *Mellinghoff*, DStJG 27 (2004), S. 25 (53); *Spindler*, Rückwirkung von Steuergesetzen, DStJG 27 (2004), S. 69 (88 f.).

51 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17, Rn. 65; v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rn. 58 ff.; v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, Rn. 47 ff.; v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, Rn. 69 ff.; v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 46.

52 BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 43, 46 m.w.N.; ebenso *Sommermann* in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG[6], 2010, Art. 20 Abs. 3 Rn. 296 m.w.N.; *Birk*, FR 2014, 338 und (ohne Stellungnahme) *Hofmann* (FN 10) Art. 20 Rn. 78.

53 Gerade BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 45, betont die Nähe der Fälle echter und unechter Rückwirkung bei Steuerrechtsnormen aufgrund der Rechtsprechungsgrundsätze zur Abgrenzung nach dem formalen Veranlagungszeitraum.

54 *Drüen*, StuW 2006, 358 (360 f., 364); *Mellinghoff*, DStJG 27 (2004), S. 25 (53); *Lang*, DStJG 27 (2004), Diskussionsbeitrag, S. 121 f.; ebenso Dreier/*Schulze-Fielitz*, GG, Bd. II[2], 2006, Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 155 sowie implizit *Sommermann* (FN 52) Art. 20 Abs. 3 Rn. 297, 308.

55 Allg. *Stober* in Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht I[12], 2007, § 27 Rn. 11.

56 *Isensee*, Vertrauensschutz für Steuervorteile, in FS Klein, 1994, S. 611 (623).

57 Zuletzt BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 64 ff.

58 Nochmals BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 41.

59 BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, Rn. 39 ff.; v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, Rn. 64 ff.

60 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 , Rn. 44.

61 *Osterloh*, DStJG 24 (2001), S. 383 (404).

62 Jüngst *Krumm* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4f EStG Rn. 12 (März 2015).

63 *Drüen*, StuW 2006, 358 (364).

2. Schutzziel: Objektive Vertrauensgrundlage oder subjektive Vertrauensdisposition?

Wenngleich das BVerfG am dualistischen Rückwirkungskonzept festhält, ohne dass die Zuordnung bereits abschließend den Schutzmaßstab gegen rückwirkende Steuergesetze bestimmt (s. II. 1.), so rücken gerade seit dem Beschluss des BVerfG vom 17. Dezember 2013[64] und der sich an ihm entzündenden Diskussion wieder Fragen nach den Grundlagen der Rückwirkungsdogmatik in den Blick[65]. Immerhin hebt *Masing* in seinem Sondervotum zur Entscheidung des BVerfG hervor, dass der Senat in seinem Beschluss das „Fundament der Rückwirkungsrechtsprechung"[66] verändert habe und in ihm eine „tiefgreifende Wende der Rückwirkungsrechtsprechung" liege[67]. Er kritisiert das Abrücken des Senats vom Maßstab des konkreten Vertrauens des Bürgers hin zum Schutz abstrakten Vertrauens auf die Gültigkeit einer inhaltsoffenen Norm[68]. Unter Anknüpfung an bisherige Obersätze der ständigen Rechtsprechung des BVerfG entwickelte der Senat abstrakte, wesentlich strengere Regeln für die echte Rückwirkung von Gesetzen, weil er diese verselbständige und von den Grundsätzen des Vertrauensschutzes ablöse[69]. Dagegen plädiert er für „ein konsequentes Abstellen auf ein berechtigtes Vertrauen in die bestehende Rechtslage", durch die allein „die Rückwirkungsrechtsprechung ihren Charakter als Schutz individueller Freiheit und Selbstbestimmung" bewahren könne[70]. Darauf aufbauend hält *Lepsius* dem Ersten Senat in seinem Besprechungsaufsatz zur „Neubegründung des Rückwirkungsverbots" entgegen, ihm unterlaufe eine „doppelte Entsubjektivierung der Vertrauensschutzdogmatik", bei der er den subjektivrechtlichen Kern des Rückwirkungsverbots aufgebe und durch das Auslegungsinteresse des Gerichts ersetze[71]. Abgesehen von der Interpretationshoheit über Gesetze ist der Hauptvorwurf dieser Kritik die Aufgabe des Bezugs der Rückwirkungsrechtsprechung zum subjektiven Vertrauensschutz[72]. Denn mit den deutlichen Worten von *Masing* entzieht der Erste Senat „dem Rückwirkungsverbot sein auf subjektive Freiheitssicherung ausgerichtetes Fundament"[73]. Darauf aufbauend fragt *Osterloh* nach Gründen einer objektivrechtlichen „Erweiterung des Vertrauensschutzes" und umreist dafür ein abgeschwächtes Schutzniveau[74].

Anstelle einer kategorischen Differenzierung zwischen einem grundrechtsschützenden Prinzip mit subjektiver Ausrichtung und einem rechtsstaatlichen[75] mit objektiviertem Rückwirkungsschutz[76] lohnt ein vertiefender Blick auf das dualistische Rückwirkungskonzept, dem sich als Ausgangspunkt für die erforderliche Einzelabwägung (s. II. 1.) unterschiedliche Schutzvoraussetzungen bei echter und unechter Rückwirkung unterlegen lassen[77]. Insoweit könnte sich das Verhältnis zwischen echter und unechter Rückwirkung durch den Beschluss des BVerfG zum KAGG nicht ändern[78], aber bestehende Unterschiede der Schutzstandards erhellen. Denn Unterschiede bei dem Schutzansatz mit unterschiedlichen Gewichten und Konsequenzen sind den beiden Fallgruppen aufgrund der bisherigen Rechtsprechung durchaus immanent: *Echte* Rückwirkung ist danach *un*zulässig und lediglich bei Vorliegen eines *Ausnahme*tatbestands und der besonderen Begründung der Dringlichkeit zur rückwirkenden Anwendung in Einzelfällen zulässig. Hingegen ist *unechte* Rückwirkung nicht grundsätzlich unzulässig (s. II. 1.). Besteht ein gerechtfertigtes Vertrauen und hat derjenige, der sich auf das Vertrauen beruft, bereits Dispositionen auf der Grundlage getroffen, so ist unechte Rückwirkung ausnahmsweise unzulässig. Im Fall der echten Rückwirkung wird dem Schutz des Vertrauens des Bürgers in den Fortbestand der Rechtslage und somit der „gesetzgeberische[n] Kontinuitätsgewähr"[79] für den bereits abgeschlossenen Sachverhalt im Regelfall ein höherer Stellenwert zugeschrieben als dem Willen und der Gesetzgebungskompetenz des Gesetzgebers, Gesetze jederzeit ändern zu können[80]. Dieser Schutz gilt selbst dann, wenn kein individuelles Vertrauen des Einzelnen vorliegt, weil er sich z.B. gar keine Gedanken über eine mögliche Änderung der Rechtslage gemacht hat, sondern nur *abstraktes* Vertrauen der Bürger in die Fortgeltung des Gesetzes unterstellt wird[81]. Bei echter Rückwirkung bedarf es keiner positiven Vergewisserung einer Vertrauensbetätigung[82]. Diese Sicht bei echter Rückwirkung auf das abstrakte, allein durch das Gesetz begründete Vertrauen abzustellen, ist keineswegs neu[83], freilich auch nicht unbestritten[84]. Für einen besonderen Schutz der „Integrität von Normen als Entscheidungsgrundlagen"[85] sprechen gute

64 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1.
65 Zuletzt *Meciejewski/Theilen*, DÖV 2015, 271 (277 f.).
66 *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 2.
67 *Masing*, ebenda, Rn. 17.
68 *Masing*, ebenda, Rn. 6.
69 *Masing*, ebenda, Rn. 18.
70 *Masing*, ebenda, Rn. 50; zustimmend *Wißmann*, ZJS 2014, 333 (336).
71 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (492).
72 Explizit *Lepsius*, JZ 2014, 488 (492); dagegen *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (260).
73 *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 3.
74 *Osterloh*, StuW 2015, 203 ff.
75 Zu beachtlichen Einwänden der Begründbarkeit aus dem Rechtsstaatsprinzip *Lepsius*, JZ 2015, 435 (438 f.).
76 Zur hinsichtlich des Begründungsansatzes wechselhafter Rechtsprechung zuletzt *Maciejewski/Theilen*, DÖV 2015, 271 (277 f.).
77 In diesem Sinne die jüngste Rekonstruktion von *Michael*, JZ 2015, 425 (426 f.).
78 So aber *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 33.
79 *Schön*, „Rückwirkende Klarstellungen" des Steuergesetzgebers als Verfassungsproblem, in FS Lang, 2010, S. 221 (223 f.).
80 *Hey* (FN 16) S. 209; *Wiese/Berner*, DStR 2014, 1260 (1261).
81 *Hey*, JZ 2014, 500 (505); *dies.*, NJW 2014, 1564 (1566); *Völker/Ardizzoni*, NJW 2004, 2413 (2415); *Michael*, JZ 2015, 425.
82 In der Sache auch *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (260), die ergänzend generalisierend schutzwürdige Dispositionen annehmen.
83 So bereits *A. Leisner* (FN 16) S. 494; dagegen *Osterloh*, StuW 2015, 201 ff.
84 A.A. *Robbers* (FN 6) Art. 20 Abs. 1 Rn. 2401 (Okt. 2009), wonach echte Rückwirkung zulässig sei, wenn der oder die nachteilig Betroffene(n) sein/ihr Vertrauen nicht betätigt haben (ebenso *Sachs*, GG[7], 2014, Art. 20 Rn. 134).
85 So allg. und ohne Beschränkung auf echte Rückwirkung *Buchheim/Lassahn*, NVwZ 2014, 562 (564 f.).

Gründe[86]. Beim Vertrauensschutz ist der Schutz *konkreten* Vertrauens bislang der Kern der Rechtsprechung[87]. Das trifft zweifellos auf die unechte Rückwirkung zu, bei der der „Schutz der Anlagedisposition"[88] oder die „konkret verfestigte Vermögensposition"[89] des Steuerpflichtigen im Zentrum steht. Die bisherige Rechtsprechung des BVerfG verlangt bei unechten Rückwirkungen vielfach eine individuelle und konkrete Disposition des Steuerpflichtigen. Insoweit trifft die Formel „steuerrechtlicher Vertrauensschutz ist Dispositionsschutz"[90] inzwischen zu[91], wenngleich auch insoweit eine Verschiebung vom „Dispositionsvertrauen" hin zum Schutz des „Rechtsvertrauens" als allgemeinem Vertrauen in die Gewährleistungsfunktion des Rechts auszumachen ist[92].

Jedenfalls bei der echten Rückwirkung spricht viel für einen höheren Schutzstandard, nach dem es aufgrund des schutzwürdigen „abstrakten Gesetzesvertrauens"[93] auf derartige individuelle Dispositionen nicht ankommt. Insoweit ließe sich der Schutz vor echten Rückwirkungen zugleich vom verwandten, aber zu trennenden Vertrauensschutz auf der Basis von Treu und Glauben unterscheiden[94]. Während bei letzterer in individueller Einschränkung gesetzlicher Rechte und Pflichten eine besondere, die Rücknahme der gesetzlichen Rechtsfolgen rechtfertigende Vertrauenslage positiv im Einzelfall festzustellen ist[95], erscheint das Erfordernis individueller Vertrauensbetätigung – entgegen dem Verständnis von *Masing* und *Lepsius* – nicht als zwingender Maßstab für jeglichen Rückwirkungsschutz gegen Gesetze[96].

Der Schutz der gesetzlichen Vertrauensgrundlage bei echter Rückwirkung lässt sich allgemein[97], aber jedenfalls im Steuerrecht gut begründen[98]. Das Steuerrecht lebt als freiheitsverkürzendes Eingriffsrecht aus dem „Diktum des Gesetzgebers"[99]. Er legt durch das Steuerrecht die Regeln staatlicher Teilhabe am privaten Wirtschaften erst fest[100]. Art und Intensität staatlicher Teilhabe lassen sich weder aus der Sachlogik oder der Natur der Sache bestimmen, sondern bedürfen der parlamentarischen Entscheidung. Dabei hat der Steuergesetzgeber eine vom BVerfG stets betonte große Gestaltungsfreiheit[101]. Diese Besonderheiten des Steuereingriffs sprechen für einen *besonderen* Rückwirkungsschutz[102]. Insoweit lassen sich durchaus besondere Argumente im Steuerrecht im Sinne einer von *Lepsius* geforderten Kontextualisierung und sachgebietsspezifischen Ausdifferenzierung der Rückwirkungsmaßstäbe finden[103]. Dabei verdienen auf der einen Seite besonders dispositionsbezogene Steuernormen[104], die entscheidungsleitende Grundlage für den Inhalt eines zugrundeliegenden Rechtsgeschäfts sind, erhöhten Schutz[105]. Auf der anderen Seite haben Steuervorschriften, seien sie be- oder entlastend[106], immer Wirkungen für den Rechts- und Wirtschaftsverkehr. Sie legen die staatliche Teilhabe ohne einen Anspruch auf Gegenleistung (§ 3 Abs. 1 AO) fest und werden von den Betroffenen allgemein als Planungs- und Entscheidungsgrundlage vorausgesetzt. Eine spätere Anpassung an nachfolgende Steueränderungen nach den zivilrechtlichen Regeln über die Geschäftsgrundlage scheidet aber regelmäßig aus[107]. Das spricht zumindest bei echter Rückwirkung für einen allgemeinen Schutz ohne Rücksicht auf die konkrete Dispositionsbezogenheit der geänderten Norm[108]. Insoweit bietet die tradierte Rückwirkungsdogmatik sowohl Anlass als auch Raum für eine Fortentwicklung. Diese Entwicklung ist indes noch nicht abgeschlossen. Bevor ihr speziell für den Fall rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung näher zu treten ist

86 Für das Gesetz selbst als Vertrauensgrundlage *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (259).

87 *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 22.

88 So BFH v. 16.12.2003 – IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284, Rn. 82; *Seer/Drüen*, FR 2006, 661 (669).

89 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, Rn. 54; ebenso *Hey* (FN 37) § 3 Rn. 267.

90 So *Jachmann* in FS Raupach, 2006, S. 27 (33), unter Nachzeichnung des Eintretens des BFH für dieses Ziel ebenda, S. 41 ff.; ebenso *Osterloh*, StuW 2015, 204: „Speziell im Steuerrecht geht es um Dispositions- und Bestandsschutz".

91 Zur Kritik zuletzt *Musil* in Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (142 f.) m.w.N.

92 Dazu befürwortend *G. Kirchhof* (FN 38) Einführung zum ESt Anm. 336 f. (Aug. 2014).

93 So *Hey*, JZ 2014, 500 (504 f.); *dies.* NJW 2014, 1564 (1566).

94 Grundlegend zum Zusammenhang und zu Unterschieden zwischen Treu und Glauben und dem Vertrauensschutzprinzip *Hey* (FN 16) S. 113 ff.

95 Die Einschränkung gesetzlicher Rechtsfolgen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben setzt die individuelle Vertrauenslage und -betätigung voraus. Dies belegt die Rechtsprechung, wenn sie verlangt, dass der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit des Verhaltens der Finanzbehörde entsprechende Dispositionen getroffen haben muss (vgl. BFH v. 26.10.1962 – VI 215/61 U, BStBl. III 1963, 86, Rn. 6; v. 13.1.2011 – VI R 62/09, BFH/NV 2011, 751, Rn. 26; dazu *Drüen* (FN 17) § 4 AO Tz. 145, 160 [Okt. 2011]).

96 So auch *Hey*, NJW 2014, 1564 (1566), die auf die Frage abstellt, ob derjenige auf das Gesetz vertrauen *durfte*, und nicht, ob er vertraut *hat* (Hervorhebung durch *Verf.*).

97 Dafür *Michael*, JZ 2015, 425 (428); kritisch *Lepsius*, JZ 2015, 435 (436 f.).

98 Dafür auch *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (259 f.).

99 BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318, Rn. 29, unter Hinweis auf „*Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, 3. Aufl. S. 658"; zuletzt wieder BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BGBl. I 2014, 1764, Rn. 33.

100 *Drüen*, StuW 2008, 154 (155 ff.).

101 Zum (gestuften) Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und seinen Grenzen vgl. nur *Drüen* (FN 17) § 4 AO Tz. 15 ff. (Okt. 2011) m.w.N.

102 Immerhin geht BVerfG v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rn. 45, einen steuerrechtlichen „Sonderweg", indem es bei bestimmten Steuerrechtsnormen unechte und echte Rückwirkung gleichstellt.

103 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (497 ff.), insbesondere 499 zur „Sonderrechtsprechung im Steuerrecht" und zu „Sondermaßstäben im Steuerrecht".

104 Zu Differenzierungen nach Normtypen bereits *Drüen*, StuW 2006, 358 (362).

105 *Hey* (FN 37) § 3 Rn. 268.

106 Immerhin lassen sich außersteuerliche Lenkungszwecke nicht rückwirkend verwirklichen; zur Diskussion über stärkeren Rückwirkungsschutz zuletzt (ablehnend) *Wernsmann* (FN 17) § 4 AO Rn. 772 (Febr. 2015) m.w.N.

107 Zu den qualifizierten Voraussetzungen näher *Böttcher* in Erman, BGB[14], 2014, § 313 Rn. 66; *Finkenauer* in Münchener Komm. BGB[6], 2012, § 313 Rn. 233.

108 Allgemein plädiert jüngst *P. Kirchhof*, DStR 2015, 717 f., für den Übergang vom Dispositionsschutz zum Schutz verfestigter Rechtspositionen.

(dazu sub IV.), soll zuvor kurz der Stand der Diskussion über die Zulässigkeit „rechtsprechungsbrechender Nichtanwendungsgesetze"[109] zusammengefasst werden (III.).

III. Zulässigkeit von Nichtanwendungsgesetzen im Allgemeinen

Die Zulässigkeit solcher „rechtsprechungsbrechender Nichtanwendungsgesetze", die gerade im Steuerrecht verbreitet sind, ist unabhängig von der Frage einer rückwirkenden Korrektur der Rechtsprechung umstritten. Dem Gesetzgeber steht innerhalb der verfassungsmäßigen Ordnung (Art. 20 Abs. 3 GG) als erster Gewalt nicht nur der Erlass der Steuergesetze, sondern selbstredend auch ihre Aufhebung und Änderung zu. Das schließt auch die Gesetzgebung zur Korrektur einer Auslegung des Steuergesetzes durch die Finanzgerichte ein[110]. Allerdings haben die Staatsgewalten im gewaltengegliederten Verfassungsstaat aufeinander Rücksicht zu nehmen, was im Dienste der Ziele der Einheit des Staates trotz seiner Gewaltenteilung aus ungeschriebenen Verfassungsprinzipien wie der Verfassungsorgantreue[111], des Interorganrespekts[112] und der Gewaltenloyalität[113] abgeleitet wird[114]. Auf Interorganloyalität gestützte Zurückhaltungsgebote gelten als Funktionsbedingung und unverzichtbarer Gegenpol zur Kompetenzautonomie. Da eine abschließende verfassungsgesetzliche Regelung aller zwischen Verfassungsorganen bestehenden Loyalitäts-, Kooperations- und Zurückhaltungspflichten unmöglich erscheint[115], eröffnen ungeschriebene Loyalitätspflichten größtmögliche Flexibilität unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls und verhindern den anderweitig drohenden Prozess staatlicher Desintegration. Die die Trennung der Staatsgewalt anordnenden verfassungsrechtlichen Kompetenzvorschriften sind dabei nicht nur Ursache, sondern zugleich normativer Grund und Grenze für Loyalitätspflichten der jeweiligen Staatsorgane. Zur Gewähr der Funktionsordnung der Staatsgewalten treffen auch die Legislative Loyalitätspflichten[116]. Zumindest gilt eine prima facie-Vorrangrelation zwischen den Staatsgewalten[117]. Gerade bei der Korrektur höchstrichterlicher Rechtsprechung hat der Gesetzgeber zu bedenken, dass der BFH aufgrund seiner Funktion und Qualifikation als Revisionsgericht nach Organisation und Verfahren besser als die Finanzverwaltung in der Lage ist, die optimale Auslegung der Steuergesetze zu gewährleisten[118]. Der Gesetzgeber muss darum zumindest erwägen, ob die für eine Gesetzesänderung vorgetragenen Argumente es rechtfertigen, die Auslegung durch das höchste Steuergericht zu verwerfen. Die Einforderung von Loyalitätspflichten darf aber nicht die verfassungsrechtliche Kompetenzarchitektur grundlegend verschieben und die Entscheidungskompetenz über Sachfragen insgesamt auf das Verfassungsgericht verlagern[119]. Darum ist „rechtsprechungsbrechende Steuergesetzgebung" nicht per se bedenklich[120], aber immer dann, wenn sie zu einem Konflikt von Gesetz und Recht führt[121]. Loyalitätspflichten im Verfassungsstaat schließen darum die legislatorische Kompetenz zur Auslegungskorrektur gegen die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht generell[122], sondern allenfalls in Sonderfällen aus.

IV. Rückwirkungsschutz gegenüber Nichtanwendungsgesetzen im Spiegel der Verfassungsrechtsprechung

1. Bisherige Rechtsprechung des BVerfG zur rückwirkenden Nichtanwendungsgesetzgebung

Ist ein Nichtanwendungsgesetz nicht a priori verfassungsrechtlich unzulässig, so rückt die Frage ins Zentrum, ob der Gesetzgeber die Rechtsprechung auch mit Rückwirkung korrigieren darf. Nach ständiger Verfassungsrechtsprechung ist eine echte Rückwirkung von Gesetzen ausnahmsweise zulässig, wenn sich gar kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte[123] oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher auch nicht schutzbedürftig sei[124]. Das

109 Explizit *Völker/Ardizzoni*, NJW 2004, 2413.

110 Dazu und zum Folgenden in anderem Kontext bereits *Drüen*, DStR-Beihefter 2012 zu Heft 41, 85* (86*).

111 Frühzeitig monographisch *W. R. Schenke*, Die Verfassungsorgantreue, 1977.

112 Grundlegend und begriffsprägend *Lorz*, Interorganrespekt im Verfassungsrecht, 2001.

113 *Lang*, DATEVmagazin 2012, 24 (25).

114 Zusammenfassend, auch zum Folgenden *Desens*, Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung, 2011, S. 261 ff.

115 *Lorz* (FN 112) S. 45.

116 Speziell zum Steuerrecht *Lang*, StuW 1992, 14 (15, 18, 20 f., 23 f.); *Schaumburg/Schaumburg*, Legislativer Gehorsam im Steuerrecht, FS Spindler, 2011, S. 171 (172); unter dem Stichwort „Mäßigungsgebot" auch *Völker/Ardizzoni*, NJW 2004, 2413 (2416).

117 *Lorz* (FN 112) S. 590 ff., 592.

118 So *Jachmann*, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs als Ausübung der dritten Staatsgewalt, FS Spindler, 2011, S. 115 (124).

119 Zur insoweit berechtigten Kritik pointiert *Wittreck*, Die Bundestreue, in Härtel, Handbuch Föderalismus, Bd. I: Grundlagen des Föderalismus und der deutsche Bundesstaat, 2012, § 18 Rn. 32, 47 ff., 55.

120 Näher *Offerhaus*, Die Dreiteilung der Staatsgewalten im Steuerrecht – Zum Verhältnis von Gesetzgebung und Finanzverwaltung zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in Unternehmensbesteuerung in Theorie und Praxis, Sächsische Steuertagung 1996, S. 76 (79, 82 ff.). Noch weitergehend *Thiemann*, FR 2012, 673 (681), wonach ein „rechtsprechungsdurchbrechendes Nichtanwendungsgesetz" nur Anlass für rechtspolitische Kritik geben mag, aber keinen besonderen verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsbedarf auslöse; ähnlich *Maciejewski*, Kein Korrespondenzprinzip bei der steuerlichen Behandlung von Zinsen nach § 233a AO, FR 2014, 432 (433).

121 Zutreffend differenzierend *Lang*, StuW 1992, 14 (18); diese zutreffende Differenzierung nur rechtspolitisch anerkennend *Desens* (FN 114) S. 69.

122 Ebenso *Hey*, JZ 2014, 500 (506).

123 BVerfG v. 15.10.1996 – 1 BvL 44/92, 1 BvL 48/92, BVerfGE 95, 64, Rn. 110; v. 18.2.2009 – 1 BvR 3076/08, BVerfGE 122, 374, Rn. 66.

124 BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, Rn. 51; v. 17.1.1979 – 1 BvR 446/77, 1 BvR 1174/77, BVerfGE 50, 177, Rn. 50.

BVerfG hat nicht abschließend definierte Fallgruppen[125] entwickelt, bei deren Vorliegen typisierend ausnahmsweise kein schutzwürdiges Vertrauen (mehr) in eine bestehende Rechtslage des Bürgers vorliegt und somit eine echte Rückwirkung zulässig ist[126]. Nichtanwendungsgesetze sind dabei keine eigenständige Fallgruppe. Vielmehr hat das BVerfG es schon früh abgelehnt, den Katalog der ausnahmsweise zulässigen Fallgruppen zu erweitern[127], wenn die Rechtslage völlig klar, aber nur in der Rechtsprechung der unteren Gerichte teilweise verkannt worden ist. Wörtlich führte das BVerfG aus:

„Der Versuch des Gesetzgebers, die Rechtsprechung rückwirkend zu korrigieren, sie gleichsam für die Vergangenheit ins Unrecht zu setzen, gibt keinen Anlaß, den Bereich einer verfassungsrechtlich zulässigen Rückwirkung belastender Gesetze zu erweitern"[128].

Trotz dieser wiederholten[129] Weichenstellung sah das BVerfG dagegen bislang keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung darin, dass der Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des fehlenden Vertrauens eine Rechtslage rückwirkend festschreibt, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach[130]. Danach begegnet die rückwirkende Anwendbarkeit eines Steuergesetzes im Sonderfall der Nichtanwendungsgesetzgebung als Reaktion auf eine vom Willen des Gesetzgebers abweichende Rechtsprechung nach der bisherigen Ansicht des BVerfG keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn die Neuregelung nur die Rechtslage wiederherstellt, die bis zu den korrekturwürdig erscheinenden Entscheidungen des BFH der allgemeinen Rechtsauffassung entsprach. Denn in der kurzen Zeit bis zum Erlass dieser Neuregelung könne wegen deren unverzüglicher Ankündigung kein schutzwürdiges Vertrauen entstehen[131]. Dies hat das BVerfG just zum Steuerrecht entschieden[132]: Das steuerliche Abzugsverbot von Geldbußen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG wurde echt rückwirkend[133] als erklärte Reaktion[134] auf zwei Entscheidungen des Großen Senats des BFH[135] eingeführt[136]. Auf dieses Präjudiz gestützt, hält die Kommentarliteratur eine echte Rückwirkung für erlaubt[137], wenn sich die höchstrichterliche Rechtsprechung ändere und der Gesetzgeber unverzüglich verkünde, dass er die alte Rechtslage wiederherstellen will[138]. Die Schutzwürdigkeit des Vertrauens soll demzufolge fehlen, wenn das rückwirkende Gesetz nur die bislang schon geltende richterrechtlich geformte Rechtspraxis kodifiziert, um so eine Rechtsprechungsänderung rückgängig zu machen[139]. Auch der BFH hat bislang mit diesem Argument die rückwirkende Rückkehr zum bisherigen Rechtszustand als verfassungsrechtlich zulässig erachtet[140].

In einer Kammerentscheidung begründet das BVerfG die verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Korrekturgesetzgebung mit folgendem Erst-recht-Schluss[141]:

„Ist dem Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts der Erlass rückwirkender Gesetze ausnahmsweise auch bei unklarer und verworrener Rechtslage gestattet (vgl. BVerfGE 13, 261; 72, 200 <259 f.>; 88, 384), so ist es ihm unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes erst recht nicht von Verfassungs wegen verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor der Rechtsprechungsänderung – wie hier – einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach (vgl. BVerfGE 81, 228), [...]".

Gegen diesen Erst-recht-Schluss sprechen gerade nachdem das BVerfG die vertrauensschutzrechtliche Bedeutung letztinstanzlicher Entscheidungen bestä-

125 Grundlegend wiederum BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, Rn. 51 ff., bestätigt und modifiziert durch das jüngste Judikat des BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 65.

126 Zusammenfassend *Drüen* (FN 17) § 4 AO Tz. 20 ff. (Okt. 2011); *Wernsmann* (FN 17) § 4 AO Rn. 744 (Febr. 2015) m.w.N.

127 Auf diesen Aussagegehalt der Verfassungsgerichtsentscheidung abstellend auch BFH v. 14.3.2006 – I R 1/04, BStBl. II 2006, 549, Rn. 34, zur Mehrmütterorganschaft.

128 BVerfG v. 31.3.1965 – 2 BvL 17/63, BVerfGE 18, 429, Rn. 43, zur Verschollenheitsrente.

129 BVerfG v. 23.3.1971 – 2 BvL 2/66, 2 BvR 168/66, 2 BvR 196/66, 2 BvR 197/66, 2 BvR 210/66, 2 BvR 472/66, BVerfGE 30, 367, Rn. 79, zum Bundesentschädigungsgesetz.

130 BVerfG v. 21.7.2010 – 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369 (Fremdrentengesetz) und v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20 (Dienstrechtsneuordnungsgesetz).

131 So BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87, BVerfGE 81, 228, Rn. 34.

132 Der weitere steuerrechtliche Fall der rückwirkenden Wiederherstellung der Geprägetheorie (Überblick zu rechtsprechungsbrechenden Nichtanwendungsgesetzen im Steuerrecht bei *Völker/Ardizzoni*, NJW 2004, 2413) taugte nicht zur verfassungsgerichtlichen Präjudizienbildung. Bereits der BFH hat die echt rückwirkende Kodifikation der sog. Geprägerechtsprechung nach deren höchstrichterlicher Aufgabe durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 i.V.m. § 52 Abs. 20b EStG 1985 i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 (EStG 1985) verfassungsrechtlich nicht beanstandet, weil das Rückwirkungsverbot nur für belastende, nicht aber für begünstigende oder für belastungsneutrale Regelungen gelte, die eine schon bisher bestehende Rechtsüberzeugung kodifizieren (BFH v. 10.7.1986 – IV R 12/81, BStBl. II 1986, 811, Rn. 7, 9). Das haben verschiedene Kammerentscheidungen des BVerfG ohne Begründung nicht beanstandet.

133 § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes v. 25.7.1984, BGBl. I 1984, 1006, mit Rückwirkung nach § 52 Abs. 3a EStG.

134 Gesetzentwurf der Bundesregierung, BT-Drucks 10/1314, S. 1.

135 BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 und GrS 3/82, BStBl. II 1984, 166.

136 Zur Entwicklung näher *Drüen*, DB 2013, 1133 ff.

137 Ebenso – ohne nähere Stellungnahme – *Robbers* (FN 6) Art. 20 Abs. 1 Rn. 2402 (Okt. 2009).

138 So *Hofmann* (FN 10) Art. 20 Rn. 82.

139 So Dreier/*Schulze-Fielitz*, GG, Bd. II[2], 2006, Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 160.

140 Zuletzt BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168, Rn. 30 ff.; daran festhaltend BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFHE 247, 25, Rn. 110 ff., 112 sowie parallele Vorlagebeschlüsse vom selben Tag.

141 BVerfG v. 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187, Rn. 19.

tigt hat[142], beachtliche Argumente. Darum ist die jüngste Entwicklung der Rechtsprechung in dieser Frage im Einzelnen nachzuzeichnen.

2. Neue Wertung im KAGG-Beschluss des BVerfG und mögliche Konsequenzen

Im KAGG-Beschluss betont das BVerfG, dass „sonstige Gründe, die jenseits der in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannten Fallgruppen hier ausnahmsweise eine gesetzliche Regelung mit echter Rückwirkung rechtfertigen *könnten*", nicht vorliegen[143].

Das BVerfG sieht – in Auseinandersetzung mit der von *Masing* bemühten Rechtsprechung[144] – im konkreten Fall der rückwirkenden „Klarstellung" durch den Gesetzgeber keinen Rechtfertigungsgrund. Diese Passagen der jüngsten Entscheidung zur unvergleichbaren „Sondersituation"[145] sind deutungsoffen und in den dort zitierten Entscheidungen wird ein „kaum auslösbare[r] Widerspruch zu der KAGG-Entscheidung" gesehen[146]. In der in Bezug genommenen Entscheidung zum Dienstrechtsneuordnungsgesetz aus dem Jahr 2012 rechtfertigt das BVerfG ein echt rückwirkendes Gesetz zur Wiederherstellung der alten Rechtslage mit dem Hinweis auf die fehlende Präjudizwirkung der Rechtsprechung nach dem „Widerstand" der anderen Staatsgewalten gegen die Rechtsprechung[147]. Der Fallvergleich mit diesen Judikaten legt Wertungsdivergenzen offen, die das Sondervotum von *Masing* insoweit zu Recht rügt. Denn nicht leicht einzusehen wäre, die Rechtsprechung so zu verstehen, dass dem Gesetzgeber eine Korrektur höchstrichterlicher Rechtsprechung ohne weiteres rückwirkend zugestanden wird, während ihm die rückwirkende Ausräumung von Auslegungszweifeln *vor* einer höchstrichterlichen Klärung nur unter erschwerten Voraussetzungen offen steht[148]. Fraglich sind die aus dieser Diskrepanz erwachsenen Konsequenzen. Die auch insoweit angreifbare Begründung des KAGG-Beschlusses[149] provoziert Andeutungsversuche. Erste Deutungen nehmen an, das BVerfG habe im KAGG-Beschluss durch den Verweis auf die Fremdrenten- und Ruhegehaltssatz-Entscheidung obiter dictu eine „Neue Fallgruppe: Gesetzliche Wiederherstellung von kurzfristig geänderter, zuvor gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung" geschaffen[150]. Das BVerfG habe dem Gesetzgeber die Reaktion auf unliebsame Rechtsprechungsänderungen als sehr bedeutsame Fallgruppe offengehalten[151]. Der VI. Senat des BFH spricht in diesem Sinne speziell von „Ausnahmetatbestand der geänderten langjährigen höchstrichterlichen Rechtsprechung bei einer noch nicht gefestigten neuen höchstrichterlichen Rechtsprechung"[152]. Er verweist – ohne nähere Auseinandersetzung mit dem KAGG-Beschluss – auf die genannten Präjudizien und toleriert die rückwirkende Wiederherstellung der Gesetzeslage, die vor dem Rechtsprechungswechsel einer gefestigten Rechtsprechung und Rechtspraxis entsprach[153]. Andererseits plädiert *Johanna Hey* dafür, den KAGG-Beschluss a maiore ad minus in allen Fällen rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung anzuwenden und fordert für eine Rückwirkung *besondere* Rechtfertigungsgründe[154].

Der Verweis des BVerfG auf die beiden Präjudizien, die die Rechtsfrage *erstmals* höchstrichterlich beurteilt haben, darf nicht überschätzt werden[155]. Das BVerfG wollte erkennbar den Einwand entkräften, es weiche von seiner bisherigen Rechtsprechung ab, indem es klarstellt, dass keine den in Bezug genommenen Entscheidungen vergleichbare Sondersituation vorlag[156]. Obgleich dies offenkundig nicht gelungen ist[157], lässt sich in diesem Verweis keine allgemeine Aussage zur Zulässigkeit der rückwirkenden Wiederherstellung der alten Rechtslage entnehmen[158]. Denn aufgrund des Verweises des BVerfG, dass diese sonstigen, jenseits der Fallgruppen liegenden Gründe, „ausnahmsweise eine gesetzliche Regelung mit echter Rückwirkung rechtfertigen *könnte*"[159], kann nicht gefolgert werden, dass bei Vorliegen einer solchen Sondersituation die echte Rückwirkung in jedem Fall zulässig *ist*[160]. Eine solche Deutung würde diametral im Widerspruch zur Grundaussage des KAGG-Beschlusses stehen, der entgegen früherer Entscheidungen den legislativen Zugriff auf die Vergangenheit zugunsten des Vertrauensschutzes deutlich stärkt:

142 *Hey*, JZ 2014, 500 (503); ebenso *Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young*, DB 2015, 513 (517).

143 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 79 (Hervorhebung durch *Verf.*).

144 *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 29 ff.

145 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 80 f.

146 *Hey*, JZ 2014, 500 (503).

147 BVerfG v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20, Rn. 81, 86: „Die [...] zuständigen Behörden haben zudem ganz überwiegend keinen Zweifel daran gelassen, dass dem Urteil [...] über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht gefolgt werden solle und eine gesetzliche Klarstellung erforderlich sei. Demgemäß wurden in der Folgezeit Anträge [...] abgelehnt [...]. Jedenfalls durch die entsprechenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren war die Haltung der Verwaltung auch allgemein bekannt. Hinzu kamen Gesetzesinitiativen auf Bundes- wie auf Landesebene, mit denen die unveränderte Verwaltungspraxis gesetzlich abgesichert werden sollte [...]."

148 So aber *Wernsmann* (FN 17) § 4 AO Rn. 754 (Febr. 2015).

149 Allg. kritisch übereinstimmend *Michael*, JZ 2015, 425 (426); *Lepsius*, JZ 2015, 435.

150 *Wiese/Berner*, DStR 2014, 1260 (1264), die die von ihnen angenommene Schaffung des Ausnahmetatbestands nur auf den ersten Blick als „befremdlich" empfinden.

151 So *Wiese/Berner*, DStR 2014, 1260 (1264).

152 BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFHE 247, 25, Rn. 119.

153 BFH v. 17.7.2014 – VI R 2/12, BFHE 247, 25, Rn. 113.

154 *Hey*, JZ 2014, 500 (504 ff.).

155 *Hey*, JZ 2014, 500 (505), hält dem BVerfG vor, dass es den richtig erkannten Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Befugnis letztverbindlicher Gesetzesinterpretation durch die Gerichte „in den beiden Judikaten zur Nichtanwendungsgesetzgebung nicht konsequent genug zu Ende denkt".

156 Ebenso *Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young*, DB 2015, 513 (517).

157 Deutlich *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 29-31; zustimmend *Hey*, JZ 2014, 500 (503).

158 A.A. *Wiese/Berner*, DStR 2014, 1260 (1264).

159 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 79 (Hervorhebung durch *Verf.*).

160 So aber offenbar *Wiese/Berner*, DStR 2014, 1260 (1264).

„Eine rückwirkende Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber ist in jedem Fall als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen, wenn *der Gesetzgeber damit nachträglich einer höchstrichterlich geklärten Auslegung des Gesetzes den Boden zu entziehen sucht.* Der Gesetzgeber hat es für die Vergangenheit grundsätzlich hinzunehmen, dass die Gerichte das damals geltende Gesetzesrecht in den verfassungsrechtlichen Grenzen richterlicher Gesetzesauslegung und Rechtsfortbildung verbindlich auslegen. *Entspricht diese Auslegung nicht oder nicht mehr dem politischen Willen des Gesetzgebers, kann er das Gesetz für die Zukunft ändern.*"[161]

Die Grundlinie dieser Entscheidung ist eindeutig[162]: Der Gesetzgeber darf die Gesetze in seinem Sinne ändern, aber nur für die Zukunft und nicht rückwirkend gegen die höchstrichterlich geklärte Auslegung des Gesetzes. Denn aus der höheren Warte des „Rechtsstaats als Gesetzesstaat, Judikationsstaat und Rechtmäßigkeitsstaat" fordert demokratische Verantwortung „Herrschaftsausübung ohne Rücktrittsvorbehalt"[163]. Dem „Wunsch des Gesetzgebers, den ‚wahren' Inhalt früher gesetzten Rechts nachträglich festzulegen und eine seinen Vorstellungen widersprechende Auslegung auch für die Vergangenheit zu korrigieren", setzt das BVerfG deutliche Grenzen[164]. Diese Entscheidung ist zwar zu einem Fall ergangen, indem zuvor keine gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung vorgelegen hat. Nichts anderes kann aber in solchen Fällen gelten, in denen die höchstrichterliche Rechtsprechung aufgrund von „gewichtigen sachlichen Erwägungen" oder „besserer Rechtserkenntnis" trotz der vielbeschworenen Rechtsstabilität[165] zu einer geänderten Rechtsprechung[166] gelangt[167]. Wenn es dem Gesetzgeber schon bei offener Rechtslage verwehrt ist, rückwirkend „klarstellend" einzugreifen, so muss bei folgerichtiger Umsetzung der neuen verfassungsgerichtlichen Wertung erst recht eine rückwirkende Korrektur nach einem wohlerwogenen Rechtsprechungswechsel[168] ausgeschlossen sein. Es wäre wertungswidersprüchlich, wenn in einem solchen Fall eine Korrektur auch für die Vergangenheit erfolgen dürfte und somit der geänderten Rechtsprechung nachträglich der Boden entzogen werden könnte. Würde die Kernaussage des KAGG-Beschlusses nur auf diejenigen Fälle anwendbar sein, in denen noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung zum Zeitpunkt der klarstellenden Gesetzesänderung vorliegt, so würde ihr Aussagehalt und Anwendungsbereich stark eingeschränkt.

Insgesamt erscheint es fragwürdig, ob das BVerfG ohne Wertungswiderspruch zum KAGG-Beschluss auch in Zukunft kategorisch in jedem Fall der rückwirkenden Wiederherstellung der alten Rechtslage nach einem Rechtsprechungswechsel einen Rechtfertigungsgrund für echte Rückwirkungen annehmen kann[169]. Es wäre vielmehr folgerichtig, wenn das BVerfG abweichend von den zitierten Präjudizien in Zukunft auch im Fall des „zeitnahen Zurückdrehen[s] eines Rechtsprechungswechsels [...] zur Wiederherstellung der vorherigen Rechtslage"[170] alleine keinen hinreichenden Rechtfertigungsgrund mehr sieht. Allerdings ist diese Frage derzeit offen[171] und der Boden der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung scheint hierfür noch nicht hinreichend sicher. Einerseits ist bereits die hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Grundsätze und dem konkreten Entscheidungsergebnis differierende Mehrheit im Ersten Senat[172] ein Anhaltspunkt dafür, dass die verfassungsrechtlichen Maßstäbe für einen rückwirkenden Zugriff des Gesetzgebers allgemein noch nicht endgültig geklärt sind und ihre Anwendung im Einzelfall zudem besonders wertungsabhängig ist. Zudem könnte die massive Kritik an der jüngsten Entscheidung des Ersten Senats in Sondervotum und Literatur Früchte tragen[173]. Da noch nicht ausgemacht ist, ob der KAGG-Beschluss als Grundsatzentscheidung und nicht als „Ausreißer" angesehen wird[174], ist im Folgenden nach weiteren Argumenten für die Erstreckung der jüngsten Position auch auf Fälle rückwirkender „rechtsprechungsbrechender Nichtanwendungsgesetze" zu suchen.

3. Das doppelte Frustrationsverbot als weiteres Argument gegen rückwirkende Rechtsprechungsbrechung

Für einen Ausbau der Rechtsprechung des BVerfG zu rückwirkenden „klarstellenden" Gesetzen[175] auf die Fälle einer rückwirkenden Rechtsprechungskorrek-

161 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 55 (Hervorhebung durch *Verf.*).

162 Hierzu und zum Folgenden bereits *Drüen*, Ubg 2014, 683 (691 f.).

163 Zu beidem *Michael*, JZ 2015, 425 (430, 435).

164 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 82 (Zitat) sowie Rn. 53; ebenso *Wiese/Berner*, DStR 2014, 1260 (1264).

165 Zu diesem Auslegungskriterium *Drüen* (FN 17) § 4 AO Tz. 307 ff. (Okt. 2011).

166 Zu den Kriterien für einen Rechtsprechungswechsel *Hey* (FN 16) S. 607 f. m.w.N.

167 Ebenso bereits *Hey*, JZ 2014, 500 (504 ff.).

168 Der Große Senat des BFH hat zur Verhinderung einer „Versteinerung" der Rechtsprechung hervorgehoben, dass der Gesichtspunkt der Kontinuität der Änderung einer selbst langjährigen ständigen Rechtsprechung aufgrund besserer Rechtserkenntnisse dann nicht entgegensteht, wenn für einen solchen Rechtsprechungswandel gewichtige sachliche Erwägungen sprechen (BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, Rn. 96).

169 Dafür indes *Maciejewski*, FR 2014, 432 (433). Dagegen erachtet auch *Osterloh*, StuW 2015, 207 ff., es als sehr zweifelhaft, ob diese Rechtsprechung ohne Widerspruch zur Entscheidung des Ersten Senats fortgesetzt werden kann.

170 Plastisch *Hey*, JZ 2014, 500 (503).

171 Ebenso *Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young*, DB 2015, 513 (517 f.).

172 Die Entscheidung ist im Ergebnis mit 5:3 Stimmen, hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Grundsätze mit 6:2 Stimmen ergangen (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 84).

173 Immerhin fordert *Lepsius*, JZ 2014, 488 (498), ein bemerkenswertes „Dogmatisierungsverbot", wonach der Beschluss „keine Weiterverarbeitung in zukünftigen Maßstäbeteilen des BVerfG finden [darf]. Es ist daher ein generelles Verbot zu fordern, diesen Beschluss zur weiteren Dogmatisierung heranzuziehen. Ignorieren ist der angemessene Umgang mit dieser Entscheidung" (dagegen *Michael*, JZ 2015, 425).

174 Dafür *Hey*, NJW 2014, 1564 (1567).

175 Näher zur Abgrenzung zwischen deklaratorischer und konstitutiver Gesetzgebung *Drüen*, Ubg 2014, 683 (692).

tur nach einem Rechtsprechungswechsel sprechen individuelle wie institutionelle Argumente, die sich unter dem Stichwort des *Frustrationsverbots* zusammenfassen lassen.

a) Rechtsschutzgarantie und Rückwirkungsschutz

Für einen Rückwirkungsschutz gegen Nichtanwendungsgesetze spricht auch die verfassungsrechtliche Rechtsschutzgarantie[176]. Bereits vor der jüngsten Entscheidung des BVerfG hat sich *Wolfgang Schön* dafür ausgesprochen, dass derjenige, der seine von der bislang ständigen Rechtsprechung abweichende Meinung erfolgreich durchgesetzt hat und den BFH sogar von seinem Standpunkt überzeugen konnte, indem er ihn zu einem Abrücken von seiner Rechtsprechung bewegen konnte, darauf vertrauen darf, dass dieser Erfolg nicht mit rückwirkender Gesetzgebung konterkariert wird. Denn anderenfalls könne der Bürger „nur verlieren ... – entweder schon vor dem BFH oder spätestens vor dem Parlament"[177]. Für *Hey* steht eine der Auffassung des Steuerpflichtigen entgegenstehende ständige Rechtsprechung nicht dem Vertrauen in die günstigere Auslegung entgegen, die erst durch den Rechtsprechungswechsel bestätigt werde[178]. Auch die erste, die bisherige Rechtsprechung ändernde Entscheidung begründe bereits ein schutzwürdiges Vertrauen in die für den Steuerpflichtigen günstigere Interpretation des Gesetzes[179]. Es müsse nach einem Rechtsprechungswechsel nicht automatisch mit deren rückwirkender Außerkraftsetzung durch den Gesetzgeber gerechnet werden, weil insoweit kein „Automatismus" bestehe[180]. Die vorherige Ankündigung eines Nichtanwendungsgesetzes durch die Verwaltung zerstöre nicht das Vertrauen in Gesetzgebungsakte und höchstrichterliche Rechtsprechung[181]. Selbst die Möglichkeit, dass der Rechtsprechungswechsel durch die Rechtsprechung in einer folgenden Entscheidung wieder korrigiert werde, schließe nicht den Vertrauensschutz aus, weil der Bürger davon ausgehen durfte, dass gerade bei einer Änderung der Rechtsprechung die Gründe hierfür wohl erwogen sind und eine Rückkehr zur alten Rechtsprechung eher unwahrscheinlich sei[182]. Ab der Rechtsprechungsänderung bedürfe es für die Schaffung eines rückwirkenden Gesetzes eines *weiteren* Rechtfertigungsgrundes, denn mit „der Schaffung eines neuen Vertrauenstatbestandes blockiert das neue günstige Judikat die Rückwirkung"[183]. Das Gebot effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG gebiete überdies, dass sämtliche andere Steuerpflichtige, die ihre Festsetzungen offen gehalten haben, weil sie ihre Veranlagungen angefochten haben, von diesem Rechtsprechungswechsel profitieren müssen, weil es oft vom Zufall abhinge, wessen Verfahren als erstes den Instanzenzug durchschreite und in welchen Fällen untere Instanzen (Finanzbehörden und Finanzgerichte) den Ausgang des Musterverfahrens abwarten[184]. Denn falls der Gesetzgeber Rechtsprechungsänderungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen durch Rückwirkung unterlaufen könne, führe dies dazu, dass die Prozessökonomie fördernde Verfahrensweisen wie Ruhen des Verfahrens und Absehen von Klageverfahren auf Grund von Vorläufigkeitsvermerken nicht mehr zu einem effektiven Rechtsschutz des Steuerpflichtigen führen[185]. Die Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG, die zwingend auf Rückwirkung günstiger Urteile angewiesen sei, werde ausgehöhlt, wenn der Bürger fürchten müsse, dass ihm die Früchte einer erfolgreichen gerichtlichen Überprüfung im Nachhinein ohne weiteres genommen werden können[186]. Sein Rechtsschutzbegehren darf aber nicht rückwirkend frustriert werden.

Diese Argumente haben erhebliches Gewicht[187]. Rückwirkungsschutz ist auch eine Rechtsschutzfrage[188]. Bei der Wiederherstellung einer zuvor gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechung nach einem Rechtsprechungswechsel sind die Vorzeichen im Widerstreit zwischen Flexibilitätssinteresse und Stabilitätsinteresse[189] umgekehrt: Der Bürger beruft sich vor den Gerichten auf den Wechsel[190], der Gesetzgeber im Nachhinein auf den Bestand. Für den Wechsel nach erfolgtem Rechtsprechungswechsel spricht gerade Art. 19 Abs. 4 GG[191] als formelles Hauptgrundrecht und Ausdruck der Systementscheidung des Grundgesetzes für den Individualrechtsschutz[192]. Der Rechtsschutz muss *jedem* Verletzten unabhängig vom Vorgehen anderer offenstehen[193]. Er verbürgt effektiven gerichtlichen Rechtsschutz mit dem Ziel „tatsächlich wirksamer gerichtlicher Kontrolle"[194]. Diese hat das BVerfG jüngst durch die Betonung der höchstrichterli-

176 Dazu bereits Ansätze bei *Drüen*, Ubg 2014, 747 (755) m.w.N.
177 *Schön*, in FS Lang, 2010, S. 221 (231).
178 *Hey*, JZ 2014, 500 (504).
179 *Hey*, JZ 2014, 500 (504); *dies.*, NJW 2014, 1564 (1566); *dies.*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 628 f., allerdings unter Hinweis auf die Notwendigkeit der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil II (ebenda, S. 632 f.).
180 *Hey*, JZ 2014, 500 (504).
181 *Hey*, JZ 2014, 500 (504 f.).
182 *Hey*, JZ 2014, 500 (504).
183 So *Hey*, JZ 2014, 500 (505).
184 *Schön*, in FS Lang, 2010, S. 221, (231 f.); ebenso *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (261).
185 So *Zimmermann*, Urteilsanmerkung, EFG 2011, 651 f., in Anschluss an *Völker/Ardizzoni*, NJW 2004, 2413 (2415).
186 *Hey*, JZ 2014, 500 (505 f.); gleichsinnig zuvor *Schön*, in FS Lang, 2010, S. 221 (235).
187 Ebenso *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (260 f.).
188 Dafür bereits *Drüen*, StuW 2006, 358; ebenso *Meindl*, StuW 2013, 143, vergleichend zum Rückwirkungsschutz der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte.
189 Zur Verteilung im Normalfall *Kloepfer* (FN 12) § 10 Rn. 179.
190 Darum hat der Bürger – entgegen der generellen Ansicht von *Lepsius*, JZ 2014, 488 (491) – jedenfalls in dieser Situation ein Interesse an der „Passivität der Legislative mit Wirkung für die Vergangenheit".
191 A.A. am Rande aber *Wernsmann* (FN 17) § 4 AO Rn. 754, Note 1 (Febr. 2015).
192 Zu diesen Charakterisierungen, freilich ohne Bezug zur Rückwirkung *Huber* in v. Mangoldt/Klein/Starck, GG[6], 2010, Art. 19 Abs. 4 Rn. 341 m.w.N.
193 *Schmidt-Aßmann* in Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 4 Rn. 267 (Febr. 2003).
194 *Sachs*, GG[7], 2014, Art. 19 Rn. 143 m.w.N.

chen letztverbindlichen Auslegung des Gesetzes[195] dem Grunde nach gestärkt. Dies darf nicht durch die Anerkennung voraussetzungsloser Gesetzeskorrektur nach einem Rechtsprechungswechsel in Frage gestellt werden[196]. Denn nach Art. 19 Abs. 4 GG muss das Gericht über zureichende Entscheidungsmacht verfügen, um effektiven Rechtsschutz gewährleisten zu können, weil die Verfassungsgarantie auf einen *wirkungsvollen* Rechtsschutz durch die Gerichte zielt[197]. Rechtsmittel dürfen darum nicht ineffektiv werden oder gar faktisch „leerlaufen"[198]. Der an sich wirkungsvolle Rechtsschutz würde aber substanziell entwertet, wenn der Gesetzgeber ohne weitere Gründe stets den Kampf seiner Bürger um das Recht nach Abschluss des Instanzenzugs durch rückwirkende Rechtsprechungskorrektur in seinem Sinne entscheiden könnte. Denn für anhängige Rechtsstreite darf der Gesetzgeber „nicht während des Spiels die Spielregeln ändern"[199]. Der Rechtsschutz bekäme ansonsten *Kafka'*eske Züge. Das individuelle Frustrationsverbot durch rückwirkende Rechtsprechungskorrektur lässt sich darum gerade für Fälle des Rechtsprechungswechsels in Art. 19 Abs. 4 GG fundieren.

b) *Rückwirkende Auslegungskorrektur im gewaltengegliederten Verfassungsstaat*

Dem individuellen lässt sich das institutionelle Frustrationsverbot an die Seite stellen[200]. Das Loyalitätsgebot unter den Staatsgewalten schließt zwar die legislatorische Kompetenz zur Auslegungskorrektur gegen die höchstrichterliche Rechtsprechung nicht generell aus (s. III.). Dadurch wird „rechtsprechungsbrechende Steuergesetzgebung" aber nicht per se auch rückwirkend zulässig. Zu Recht betont das BVerfG, dass bei einer durch die Rechtsprechung geklärten Rechtslage „der Versuch des Gesetzgebers, die Rechtsprechung rückwirkend zu korrigieren, sie gleichsam für die Vergangenheit ins Unrecht zu setzen", keine echte Rückwirkung belastender Gesetze rechtfertigt[201]. Ein „legislatives Zugriffsrecht auf die Vergangenheit" muss nach dem BVerfG die Ausnahme bleiben[202]. Eine Klärung entgegen der Rechtsprechung gesteht das BVerfG dem Gesetzgeber lediglich für die Zukunft zu[203]. *Masing* hält in seinem Sondervotum der Senatsmehrheit vor, sie nehme hierdurch ungerechtfertigt eine Verschiebung der Gewaltenteilung vor, indem sie dem Gesetzgeber die demokratisch legitimierte Fähigkeit nehme, Gesetze zu erlassen und korrigierend in dem Fall einzugreifen, dass die Gerichte den von ihm verfolgten Willen nicht erkennen[204]. Mit Blick auf die demokratische Verantwortung hält er es für verfehlt, eine „rückwirkende Einmischung des Gesetzgebers in offene, noch ungeklärte Rechtsfragen schon prinzipiell auszuschalten und das Parlament von vornherein auf die Zukunft zu beschränken[205]. Dem folgend hält *Lepsius* der „Interpretationsherrschaft der Rechtsprechung" grundlegende Überlegungen zur Funktionsteilung von Rechtsetzung und Rechtsprechung und den Vorwurf „fehlverstandener Gewaltenteilung" entgegen[206]. Diese Kritik an der funktionalen Abgrenzung der Staatsgewalten ist theoretisch reizvoll[207], muss aber auf die konkrete Frage *rückwirkender* Nichtanwendungsgesetze zugeschnitten werden. Die Betonung der fortbestehenden Verantwortung des Parlaments entgegen der „Vorstellung, der Gesetzgeber habe nur einen Versuch frei"[208], ist bei komplexen Reformvorhaben oder internationalen Sachverhalten in einer international vernetzten Welt[209] nicht von der Hand zu weisen. Allerdings sind zahllose „Klarstellungen" des Steuergesetzgebers einer derartigen Vorbehaltskategorie erkennbar nicht ansatzweise vergleichbar, zumindest wenn es nicht um die erstmalige Klärung einer neu aufgetretenen komplexen Rechtsfrage, sondern vielmehr um die legislatorische Revidierung der unliebsamen judiziellen Klärung einer zuvor diskutierten Auslegungsfrage geht. Jedenfalls in einem solchen Fall verfängt die grundlegende Kritik am KAGG-Beschluss des BVerfG und der von ihm anerkannten verfassungsrechtlichen Befugnis letztverbindlicher Gesetzesinterpretation[210] durch die Gerichte nicht. Allein die vom Gesetzgeber für sich reklamierte authentische Interpretation ist kein eigenständiger Rechtfertigungsgrund für rückwirkende Gesetze[211]. Hat der Gesetzgeber eine Norm geschaffen, die mehrere Interpretationen zulässt, muss er für die Vergangenheit selbst die Nachteile einer unvollkomme-

195 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 48, 53 ff., 70.

196 Dagegen auch *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (261).

197 *Sachs*, GG[7], 2014, Art. 19 Rn. 147 m.w.N.

198 *Papier*, Rechtsschutzgarantie gegen die öffentliche Gewalt, in Isensee/Kirchhof, HStR, Bd. VIII[3], 2010, § 177 Rn. 91 m.w.N.

199 So allg. auch *Wernsmann* (FN 17) § 4 AO Rn. 753 (Febr. 2015).

200 Die Verbindungslinie liegt in der Deutung des Art. 19 Abs. 4 GG als „gewichtige kompetenzzuordnende bzw. verteilende Funktion" mit einer „zentralen Kompetenzentscheidung der Verfassung" im „Gefüge der Verteilung der Staatsgewalten" (so *Papier*, HStR, Bd. VIII[3], 2010, § 177 Rn. 6) oder einem von Art. 19 Abs. 4 GG ausstrahlenden „institutionelle[m] Rücksichtnahmegebot" (so – im anderem Kontext – *Schmidt-Aßmann* in: Maunz/Dürig, GG, Art. 19 Abs. 4 Rn. 26 [Juli 2014]).

201 BVerfG v. 31.3.1965 – 2 BvL 17/63, BVerfGE 18, 429, Rn. 43, zur Verschollenheitsrente; ebenso *Völker/Ardizzoni*, NJW 2004, 2413 (2416); *Spindler*, in Festgabe 100 Jahre Südtreu/Deloitte (1907 bis 2007), 2008, S. 475 (489), zum später aufgehobenen Vorlageschluss des IV. Senats des BFH.

202 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 54.

203 BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rn. 55.

204 *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 7-9, 11 ff.

205 *Masing*, ebenda, Rn. 8 f.

206 *Lepsius*, JZ 2014, 488 (490 ff.); *ders.* JZ 2015, 435.

207 Zur Antikritik *Michael*, JZ 2015, 425 (429 ff.); mit Replik *Lepsius*, JZ 2015, 435.

208 *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 11, 14 ff.

209 *Masing*, ebenda, Rn. 13, nennt diese Beispiele und explizit die „Herkulesaufgabe", das gesamte Körperschaftsteuerrecht vom Anrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren umzustellen.

210 *Hey*, JZ 2014, 500 (505).

211 Zur Absage an eine „authentische Interpretation" ebenso BVerfG v. 2.5.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20, Rn. 68 m.w.N.

nen Gesetzgebung tragen[212]. Für ein institutionelles Frustrationsverbot gegenüber der Rechtsprechung und gegen einen „Institutionenegoismus" sprechen dabei gute Gründe[213]: Gesetzgebung in modernen Staaten ist fast immer eine komplexe Angelegenheit und der unzureichende, verbesserbare Zustand der Gesetze ist dabei keine Ausnahme, sondern vielfach ein Regelzustand moderner Gesetzgebung, die angesichts vielfältiger Herausforderungen zum Teil auf dem Prinzip von Versuch und Irrtum basieren muss. Die Evolution des Rechts erfolgt auch in einer „intelligenten, lernfähigen Rechtsordnung"[214] zwingend schrittweise. Es ist gerade die Stärke des Rechtsstaates[215] schrittweise und im konstruktiven Zusammenwirken seiner „funktionsverschränkten"[216] Gewalten den Prozess der Rechtsverbesserung voranzutreiben. Bei aller Betonung der fortwährenden demokratischen Verantwortung des Gesetzgebers und der Schwierigkeiten der Bewältigung seiner durchaus anspruchsvollen Aufgabe[217], bedarf es im gewaltengegliederten Verfassungsstaat eines besonderen Grundes für eine rückwirkende Korrektur der Rechtsprechung. Alleine die Wiederherstellung langjähriger Verwaltungspraxis gegen die sie verwerfende Rechtsprechung ist kein hinreichender Rückwirkungsgrund[218]. Die Stärkung der letztinstanzlichen Auslegungshoheit der Gerichte[219] fordert zugleich eine Rücksichtnahme auf diese durch die Beschränkung auf eine pro futuro-Korrektur der Rechtsprechung im Regelfall. Der Gesetzgeber darf demnach wegen des Loyalitätsprinzips die Rechtsprechung nicht *ohne weiteren Grund* rückwirkend ins Unrecht setzen und dadurch frustrieren[220].

Das doppelte Frustrationsverbot spricht nicht zwingend gegen jede rückwirkende Wiederherstellung der früheren Rechtslage bei einem höchstrichterlichen Rechtsprechungswechsel[221]. Allerdings verteilt es deutlich die Argumentationslast: Jedenfalls ab der Rechtsprechungsänderung bedarf es für die Anordnung einer echten Rückwirkung eines weiteren tragfähigen Rechtfertigungsgrundes[222]. Dieser ist im konkreten Rückwirkungsfall für die einzelne Steuernorm darzulegen[223]. Dabei gehört der überkommene Rechtfertigungsgrund einer (qualifiziert) unklaren und verworrenen Rechtslage auf den Prüfstand, denn er stammt aus einer rechtsstaatlichen Vor- und Übergangszeit und darf nicht ohne Bedacht auf die heutigen Anforderungen an die Gesetzgebung übertragen werden[224], nach denen völlig unverständliche Gesetze schlicht verfassungswidrig sind und im Eingriffsrecht nicht rückwirkend ersetzt werden dürfen[225].

V. Fazit

Das im Steuerrecht altvertraute Phänomen rückwirkender Nichtanwendungsgesetzgebung ist nach dem Beschluss des BVerfG vom 17. Dezember 2013 wieder ins Zentrum der Diskussion gerückt (I.). Das Nachdenken über eine durch den Beschluss in Gang gesetzte „Neuausrichtung" der bisherigen verfassungsrechtlichen Beurteilung[226] (II.) lohnt. Nichtanwendungsgesetze sind im gewaltengegliederten Verfassungsstaat nicht per se verfassungsrechtlich unzulässig (III.). Entgegen früherer (unkritischer) Rechtsprechung des BVerfG ist eine rückwirkende Gesetzgebung zur Wiederherstellung der Rechtslage vor einem Rechtsprechungswechsel nicht stets und voraussetzungslos zulässig (IV.). Die Korrektur der höchstrichterlichen Rechtsprechung auch für die Vergangenheit setzt vielmehr voraus, dass über den legislativen Korrekturwillen hinaus noch ein weiterer sachlicher Grund gerade die Dringlichkeit der Rückwirkung rechtfertigt. Eine rückwirkende rechtsprechungsbrechende Steuergesetzgebung ist dabei auch am Maßstab des doppelten Frustrationsverbots zu messen. Ein Gesetz zur Herstellung der alten Rechtslage vor Änderung der Rechtsprechung, das in sämtlichen „offenen" Fällen gilt, höhlt die verfassungsrechtliche Rechtsschutzgarantie (Art. 19 Abs. 4 GG) des Einzelnen aus, sofern es keinen besonderen sachlichen Grund für eine rückwirkende Gesetzesänderung gibt. Eine rückwirkende Korrektur der Rechtsprechung allein aus fiskalischen Gründen widerspricht zudem dem Loyalitätsprinzip im gewaltengegliederten Verfassungsstaat. Ein Verstoß dagegen liegt vor, wenn kein tragfähiger Sachgrund dafür spricht, die Rechtsprechung rückwirkend für die Vergangenheit „ins Unrecht zu setzen" und dadurch zu frustrieren.

212 *Drüen*, Ubg 2014, 683 (692), im Anschluss an *Schön*, in FS Lang, 2010, S. 221 (228); *Hey* (FN 16) S. 368 ff.; äußerst kritisch aber *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 8 ff.

213 Gegen einen „objektiven Funktionsschutz der Rechtsprechung" beim Rückwirkungsschutz freilich *Lepsius*, JZ 2014, 488 (493), der daneben dem BVerfG „Weltfremdheit im Umgang mit moderner Gesetzgebung" vorhält und es mahnt, „nicht in den Geruch [zu] kommen, insitutionenegoistisch zu seinen oder zu Gunsten der Fachgerichtsbarkeit zu entscheiden" (ebenda, 496).

214 Dazu *Osterloh*, StuW 2015, 207.

215 Zum Konflikt sog. Nichtanwendungsgesetze mit dem Rechtsstaatsprinzip deutlich *Osterloh*, StuW 2015, 201 ff.

216 *Wißmann*, Entscheidungsanmerkung, ZJS 2014, 333 (336).

217 Vgl. die beachtlichen Erwägungen von *Masing*, Sondervotum, BVerfGE 135, 29, Rn. 9, 13, 15 sowie zum Demokratieprinzip und den Funktionsbedingungen der Gesetzgebung von *Lepsius*, JZ 2014, 488 (494 ff.); *ders.* JZ 2015, 435 (440 f.).

218 *Musil* (FN 91) S. 129 (143).

219 Dafür auch *P. Kirchhof*, DStR 2015, 717 (722 f.).

220 Gerichtliche Frustrationstoleranz ist allenfalls im Fall einer „Auslegungsüberraschung" zu erwägen (vgl. *Hey*, JZ 2014, 500 [505]).

221 Für ein grundsätzliches Verbot echt rückwirkender Nichtanwendungsgesetze *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (260).

222 Zutreffend *Hey*, JZ 2014, 500 (505).

223 Exemplarisch *Drüen*, Ubg 2014, 747 (749), zur rückwirkenden Besteuerung von Erstattungszinsen.

224 Dazu bereits *Drüen*, Ubg 2014, 747 (752 f.).

225 Ebenso *Osterloh*, StuW 2015, 208.

226 Diese begrüßend *Schönfeld/Bergmann*, DStR 2015, 257 (259).

Abhandlungen

Vermögensteuer versus Ertragsteuer – Alternative steuerliche Erhebungsinstrumente im Vergleich

Prof. Dr. MARKUS DILLER / Dr. MARKUS GROTTKE / Prof. Dr. THOMAS SCHILDBACH, Universität Passau*

Inhaltsübersicht

I. Problemstellung
II. Eigenschaften von Vermögen- und Ertragsteuer mit Blick auf Entscheidungsneutralität und Leistungsfähigkeit bei Sicherheit
1. Besteuerung von Grenzinvestitionen
2. Besteuerung inframarginaler Investitionen
3. Besteuerung bei Erwartungsänderungen
4. Zusammenfassung
III. Vermögensteuer und Ertragsteuer bei Risikobewertung
1. Definition und Fall der Risikoneutralität
2. Fall der Risikoaversion
3. Zusammenfassung
IV. Konzeptionelle Probleme der Vermögensteuer unter realistischen Bedingungen
1. Der drohende Konflikt mit der Eigentumsgarantie
2. Unüberwindliche Probleme bei der Erfassung und Bewertung von Vermögen
3. Zur administrativen Effizienz der Vermögensteuer
V. Ergebnis

I. Problemstellung

In jüngerer Zeit ist die Vermögensbesteuerung national wie international wieder stärker ins Blickfeld gerückt worden. Im nationalen Rahmen waren hierfür einerseits die Frage der Lastenverteilung der Kosten der Wirtschafts- und Finanzkrise, andererseits jedoch auch eine gemäß Armutsbericht[1] nochmals verstärkte relative Ungleichheit zwischen hohen und niedrigen Privatvermögen maßgeblich. Um diese Lasten auf den Steuerzahler umzulegen wie zum Zweck einer Umverteilung wurde sowohl von einzelnen Ländern (Nordrheinwestfalen) als auch von den Oppositionsparteien vor der letzten Bundestagswahl (SPD[2]/Bündnis 90 und Grüne[3]/Linke[4]) Vorschläge zu einer Revitalisierung einer Vermögensteuer unterbreitet. Im internationalen Rahmen fanden jüngst die Untersuchungen von *Thomas Piketty* Beachtung, welche erneut eine ca. seit 1970 wieder ansteigende relative Ungleichheit nachwiesen.[5] Sein Vorschlag einer Vermögensbesteuerung zur Vermeidung einer wachsenden relativen Ungleichheit[6] wurde in der Folge u.a. vom IMF aufgegriffen.[7]

Allerdings folgt eine Vermögensbesteuerung weder logisch aus relativ zunehmender Ungleichheit noch aus einem erhöhten Volumen zu schulternder Lasten. So lassen sich Aufkommenshöhe und Verteilungsabsichten auch unabhängig von der jeweiligen Steuerart diskutieren, mit welcher sie letztlich verwirklicht werden.[8] Umgekehrt gilt jedoch, dass andere, insbesondere für das Steuersystem als solches relevante Beurteilungsmaßstäbe nicht unabhängig von der jeweiligen Steuerart diskutiert werden können. Mit anderen Worten ist es aufgrund eines fehlenden zwingenden Konnex zwischen Aufkommen und Verteilung einerseits und Erhebung andererseits sinnvoll, alternative steuerliche Erhebungsinstrumente jeweils im Vergleich zu betrachten.[9] Auf Basis eines solchen Vergleichs kann dann dasjenige Erhebungsinstrument identifiziert werden, welches am ehesten zentralen Ausprägungen Fundament verleihender Postulate des Steuerrechts wie Leistungsfähigkeit, Entscheidungs-

* *Prof. Dr. Markus Diller* ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Taxation an der Universität Passau. *Dr. Markus Grottke* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl. *Prof. Dr. Thomas Schildbach* war bis 2010 Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre mit Schwerpunkt Revision und Unternehmensrechnung an der Universität Passau.

1 Vgl. Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Der vierte Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung. Lebenslagen in Deutschland, 2013, S. 12.

2 Vgl. *SPD*, Entwurf eines Gesetzes zur Wiederbelebung der Vermögensteuer und Änderung des Bewertungsgesetzes und anderer Gesetze (VStG-E), zitiert nach *Hoppe/Maiterth/Sureth*, Vermögensteuer und ihre Implikationen für den Wirtschaftsstandort Deutschland – eine betriebswirtschaftliche Analyse, arqus Discussion Paper No. 181, Januar 2015, S. 1.

3 Vgl. BT-Drs.17/10770 v. 25.09.2012 sowie 17/13803 v. 6.6.2013.

4 Vgl. *DIE LINKE*, 100 Prozent sozial – Leitantrag des Parteivorstandes zum Wahlprogramm Bundestagswahl 2013, http://www.bundestagswahl-bw.de/wahlprogramm_die_linke.html.

5 Vgl. *Piketty*, Capital in the twenty-first century, 2014, z.B. S. 26-27.

6 Vgl. *Piketty* (FN 5), z.B. S. 515-539.

7 Vgl. IMF, Fiscal Monitor Taxing Times, October 2013, S. 34, S. 49.

8 Gerade Umverteilungen lassen sich häufig zielgerichteter über Sozialleistungen oder Subventionen verwirklichen als über Steuern, da hierzu an der persönlichen Ausstattung des jeweiligen Empfängers solcher Leistungen angesetzt wird und nicht an dessen Leistung.

9 Eine derart vergleichende Betrachtung muss nicht allein komparativ in Bezug auf die Ertragsteuer verstanden werden. Wie die Ergebnisse zu interpretieren sind, hängt maßgeblich davon ab, ob der Vergleich im Sinne eines Vergleichs der Situation vor und nach Steuern oder im Sinne eines Vergleichs vor Einführung der Zusatzsteuern und nach Einführung der Zusatzsteuern (alternativ Vermögen- oder Ertragsteuer) bei bereits gegebener Ertragsteuer verstanden wird. Im Folgenden gelten die Ausführungen, sofern nicht anders kenntlich gemacht, jeweils für beide Interpretationsvarianten.

neutralität, Aspekte der Vereinbarkeit mit dem geltenden Rechtssystem (Eigentumsgarantie sowie steuerrechtliches Normenbestimmtheitsgebot) und administrativer Effizienz genügt.

Bislang standen in der politischen Debatte vor allem die Wirkungen der Vermögensteuer als solcher, nicht jedoch der direkte Vergleich zur Ertragsbesteuerung im Vordergrund. Ein solcher systematisch und partialanalytisch erfolgender Vergleich soll darum mit Blick auf die vier genannten Kriterien im vorliegenden Beitrag nachgeholt werden. Anders als bislang in der Literatur wird hierbei der Fokus darauf gelegt, die Grundeigenschaften von Vermögen- und Ertragsteuer zunächst modellhaft idealisiert ausgehend von dem Punkt zu kontrastieren, an dem beide Steuerarten identisch sind, bevor schrittweise Anpassungen an reale Verhältnisse erfolgen. Wenngleich hierbei nicht wenige Einzelergebnisse aus bereits existierender Literatur integriert werden, erlaubt diese Vorgehensweise eine Vielzahl neuer bzw. geschärfter Einsichten, die über den Stand der Literatur hinausgehen.

Wir gehen wie folgt vor. In einem ersten Abschnitt wird bei Sicherheit unter Zugrundelegung des Konzeptes des ökonomischen Gewinns diskutiert, inwiefern sich Vermögensteuer und Ertragsteuer in Bezug auf Leistungsfähigkeit und Entscheidungsneutralität unterscheiden. Sukzessive wird die Annahme der Sicherheit aufgehoben. Im zweiten Abschnitt erfolgt eine Diskussion der Wirkung der Vermögensteuer im Vergleich zur Ertragsteuer unter Einbezug auch der Risikoneigung von Steuerpflichtigen. Im dritten Abschnitt wird schließlich die Vermögensteuer im Vergleich zur Ertragsteuer – mit Blick auf die Postulate der Vereinbarkeit mit dem geltenden Rechtssystem und der administrativen Effizienz – diskutiert, wenn Konzessionen an reale Umsetzungserfordernisse eines Steuersystems erfolgen müssen. Da eine umfangreiche Literatur zur Vermögens- wie Ertragsbesteuerung existiert, wird in jedem Abschnitt vor die Entwicklung eigener Vergleiche jeweils ein kurzer Literaturüberblick geschaltet. Sofern naheliegende Bezüge zu konkret diskutierten Reformoptionen bestehen, wird auch hierauf jeweils eingegangen. Im Ergebnis zeigt sich, dass die Vermögensteuer auch im Vergleich zur Ertragsteuer zahlreiche nachteilige Implikationen aufweist und wenige Vorteile zu bieten hat, so dass von ihrer Einführung zumindest aus dem hier zugrunde gelegten partialanalytischen Blickwinkel abzuraten ist.

II. Eigenschaften von Vermögen- und Ertragsteuer mit Blick auf Entscheidungsneutralität und Leistungsfähigkeit bei Sicherheit

Weder die Analyse der Entscheidungsneutralität der Vermögens- noch diejenige der Ertragsbesteuerung stellen neue Forschungsgebiete dar. Vielmehr wurden schon früh Entscheidungswirkungen von Vermögen- und Ertragsteuer analytisch untersucht. *Wagner/Dirrigl* (1980) untersuchen unter Sicherheit den Einfluss sowohl von Ertrag- als auch Vermögensbesteuerung auf die Wahl zwischen alternativen Investitionen.[10] Sie zeigen für beide Steuerarten auf, dass diese im Fall einer Ertragswertabschreibung bei der Ertragsteuer sowie im Fall einer Bestimmung des Vermögens über den Ertragswert bei der Vermögensteuer investitionsneutral wirken sowie dass bei Abweichungen von diesen neutralen Bemessungsgrundlagen die Besteuerung sowohl investitionshemmend als auch investitionsfördernd wirken kann. Allerdings betrachten sie anders als im vorliegenden Aufsatz die beiden Steuerarten separat und nicht als alternative Erhebungsinstrumente vergleichend hinsichtlich ihrer Wirkungen.

Georgi (1985) widmet sich der analytischen Herleitung von Entscheidungsneutralität unter Sicherheit.[11] Nachdem er für die Ertragsbesteuerung die Bedingungen für Entscheidungsneutralität im Sinne von Varianten des ökonomischen Gewinns (bei variierendem bzw. konstantem Steuersatz) identifiziert hat, zeigt er auf, welche Bedingungen zu erfüllen sind, um bei einer bereits ertragsbesteuerten Investition Entscheidungsneutralität für eine Substanzsteuer wie der Vermögensteuer bei variierendem wie konstantem Steuersatz zu garantieren. Zuletzt untersucht er die Bedingungen, um bei beiden Steuerarten zugleich Investitionsneutralität zu gewährleisten. Erneut betrachtet er allerdings die beiden Steuerarten separat bzw. kumulativ, nicht aber als alternative Erhebungsinstrumente vergleichend hinsichtlich ihrer Wirkungen. Zudem finden sich in den in diesem Zeitraum entstandenen Untersuchungen keine Überlegungen zu der Frage, ob ein Kapitalwert steuerfrei belassen werden oder ebenfalls besteuert werden sollte. Dies wird darum im Folgenden in den Vordergrund gestellt.

1. Besteuerung von Grenzinvestitionen

Ganz grundsätzlich unterscheiden sich Vermögen- und Ertragsteuer darin, dass Erstere mit dem Vermögen eine Bestandsgröße zu einem definierten Zeitpunkt, und Letztere mit dem (Total-) Gewinn eine Flussgröße in Form des durch den Vergleich von Aufwand und Erlösen errechneten Unterschiedsbetrags besteuert. Prima facie sind sie darum auf unterschiedliche Größen bezogen und insofern naturgemäß unterschiedlich. Die Bedeutung dieses Unterschiedes soll im Folgenden herausgearbeitet werden, indem zunächst von einer stark idealisierten Modellwelt ausgegangen wird, in denen beide Steuerarten identische Wirkungen hervorrufen. Diese Idealisierung wird dann sukzessive aufgehoben.

Diese Modellwelt geht zunächst von einer Grenzinvestition, Sicherheit und einem vollkommenen Kapitalmarkt aus. Unter diesen Prämissen bestimmt sich das Vermögen (V_0) ausschließlich als Barwert (Diskontierungszins i) seiner künftigen Cashflows (CF):

$$V_0 = \sum_{t=1}^{T} CF_t \cdot (1+i)^{-t}$$

10 Vgl. hierzu und zu dem Folgenden *Wagner/Dirrigl*, Die Steuerplanung der Unternehmung, 1980, S. 33-42, S. 63-66.

11 Vgl. hierzu und zu dem Folgenden *Georgi*, StuW 1985, S. 240-246.

Gemäß der Reinvermögenszuwachstheorie unterliegen sämtliche Wertänderungen (ΔV) dieses Vermögens innerhalb einer Periode einer Ertragsteuer mit Steuersatz s_ϵ. Unter diesen Bedingungen lässt sich eine Äquivalenzrelation zur Vermögensteuer wie folgt herleiten:

$$
\begin{aligned}
& s_\epsilon \cdot \Delta V = s_\epsilon \cdot (V_{t+1} - V_t) = \\
& s_\epsilon \cdot \left(\sum_{t=1}^{T} CF_t \cdot (1+i)^{-t+1} - \sum_{t=1}^{T} CF_t \cdot (1+i)^{-t} \right) = \\
& s_\epsilon \cdot \left((1+i) \cdot \sum_{t=1}^{T} CF_t \cdot (1+i)^{-t} - \sum_{t=1}^{T} CF_t \cdot (1+i)^{-t} \right) = \\
& s_\epsilon \cdot \left(i \cdot \sum_{t=1}^{T} CF_t \cdot (1+i)^{-t} + \sum_{t=1}^{T} CF_t \cdot (1+i)^{-t} - \right. \\
& \qquad \left. \sum_{t=1}^{T} CF_t \cdot (1+i)^{-t} \right) = \\
& s_\epsilon \cdot i \cdot \sum_{t=1}^{T} CF_t \cdot (1+i)^{-t} = s_v \cdot V_t
\end{aligned}
$$

Es zeigt sich somit der angesprochene Ausgangspunkt, d.h. das (bekannte) Ergebnis,[12] dass unter idealen Bedingungen eine Ertragsteuer auf Reinvermögenszugangsmehrungen identisch ist mit einer Vermögensteuer, welche auf das Vermögen am Anfang der Periode berechnet wird mit ($s_v = s_\epsilon \cdot i$) und am Ende der Periode anfällt.[13]

Diese Äquivalenzbeziehung zwischen Vermögen- und Ertragsteuer gilt auch für die Berücksichtigung der Vermögensteuer im Kapitalisierungszinsfuß.[14] Die beiden Erhebungsinstrumente sind also in einer idealen Welt unter Sicherheit lediglich zwei Sichtweisen auf denselben Sachverhalt. Da beide Systeme in dieser partialanalytischen Betrachtung mathematisch ineinander überführt werden können, können sie sich folglich auch nicht hinsichtlich der zentralen Anforderungen, die an ein Steuersystem aus betriebswirtschaftlicher und juristischer Hinsicht zu stellen sind,[15] unterscheiden.

Mit Blick auf die Entscheidungsneutralität gilt, dass beide Steuerkonzeptionen, d.h. Vermögensteuer wie Ertragsteuer den sog. ökonomischen Gewinn besteuern. Dessen investitionsneutrale Eigenschaften sind seit langem in der Literatur bekannt.[16] Anders ausgedrückt kann die investitionsneutrale Besteuerung des ökonomischen Gewinns, welche als Desideratum der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre angesehen wird, als Vermögensteuer oder als Ertragsteuer interpretiert werden.

Versteht man Leistungsfähigkeit im Sinne des Simon-Haig-Schanz-Konzepts als Vermögenszuwachs,[17] so sind auch hier die beiden Konzepte gleichwertig. Der „richtige" Gewinn, welcher in einer Zahlungsreihe steckt, wird der Besteuerung unterworfen. Dieser Gewinn drückt die Entnahmemöglichkeit eines Steuerpflichtigen aus, welche sein Vermögen unangetastet lässt. In beiden Sichtweisen wird – wegen des zugrunde gelegten Falls der Grenzinvestition – über alle Perioden der Totalgewinn des Investitionsobjekts besteuert.[18]

Natürlich setzt eine entscheidungsneutrale und dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung tragende Formulierung des Modells voraus, dass alle anderen Fragen, d.h. z.B. der Vereinbarkeit mit dem geltenden Rechtssystem oder der administrativen Effizienz gelöst sind, bzw. keine Rolle spielen. Beispielsweise muss davon ausgegangen werden, dass jede Art von diskontierten Cashflows als Vermögen betrachtet wird (wobei dies unter der angenommenen Sicherheit unproblematisch ist): Insbesondere wären auch Cashflows aus Humankapital einzubeziehen, da dieses im Rahmen einer Vermögensteuer ebenfalls besteuert werden müsste.[19]

Anhand dieser Ergebnisse lassen sich erste Schlussfolgerungen ziehen. Dies gilt zum einen für den zugrunde gelegten ökonomischen Vermögensbegriff im Abgleich mit juristischen Argumentationen.

So handelt es sich bei der Vermögensteuer – nach dem hier verwendeten Vermögensbegriff unter den getroffenen Modellprämissen der vollständigen Sicherheit und des perfekten Kapitalmarktes – nicht um eine Sollertragsteuer, da tatsächlich ein Vermögenszuwachs in Höhe des ökonomischen Gewinns anfällt.[20] Aus diesem Grund kann auch die auf juristischer Seite geführte Diskussion, ob nur ertragbringendes Vermögen der Steuer unterliegen darf oder ob Vermögen an sich schon die Leistungsfähigkeit erhöht, unterbleiben. Nicht ertragbringendes Vermögen

12 Ähnlich in *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 131 f.; *Wagner/Dirrigl* (FN 10), S. 64.

13 Vgl. *Georgi*, Die steuerlichen Indifferenzbedingungen im Kapitalwertkalkül der Investitionsplanung, StuW 1985, S. 244.

14 Vgl. *Wagner/Dirrigl* (FN 10), S. 62.

15 Vgl. z.B. *Elschen*, StuW 1991.

16 Vgl. erstmals *Samuelson*, Journal of Political Economy 1964, 604-606; *Johansson*, Swedish Journal of Economics 1969, S. 104-110.

17 Unter Sicherheit entspricht dies der Reinvermögenszugangstheorie. Vgl. zu dieser z.B. *Bach*, StuW, 1991, S. 125, der allerdings auch auf die zahlreichen Durchbrechungen der Orientierung des Leistungsfähigkeitsprinzips an der Reinvermögenszugangstheorie verweist.

18 Anzumerken ist, dass streng genommen unter Sicherheit auch nur dieser Fall eintreten kann, da hier keine neuen Informationen über einen Kapitalwert zugehen können – diese wären bereits vorher sicher und darum bekannt gewesen und damit läge abermals eine Grenzinvestition vor.

19 Vgl. *Homburg* (FN 12), S. 132 f.

20 Aufgrund der Prämisse der Sicherheit existiert in diesem Fall nur eine Ist-Leistungsfähigkeit und eine Ist-Ertrag- bzw. Vermögensteuer. Dies ist zu unterscheiden von der juristischen Diskussion um Soll- und Ist-Leistungsfähigkeit, vgl. hierzu beispielsweise *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2003, S. 293 f. sowie bzgl. der Zweifel am Charakter der Vermögensteuer als einer Sollertragsteuer auch *Kanzler*, StuW 1996, S. 224 unter Verweis auf *Weber-Grellet*, BB 1996, S. 1415. Letztlich zeigt sich dabei, dass der Ursprung dieser Diskussionen genau in den Fragen (wie beispielsweise der Bewertung von Vermögen) zu suchen ist, welche hier aufgrund der angenommenen Sicherheit bereits gelöst sind.

ist gemäß ökonomischer Definition kein Vermögen.[21] Ein Vermögensgegenstand, der aus welchen Gründen auch immer, zu keinerlei zukünftigen Einzahlungen führt (auch nicht zu einem Veräußerungserlös), weist einen Wert von Null auf.[22]

Zum anderen lässt sich ein erster theoretisch fundierter Vergleich von Vermögen- und Ertragsteuer mit Blick auf die Debatten um die Wiedereinführung der Vermögensteuer führen. So zeigt die Äquivalenzbeziehung zwischen Vermögen- und Ertragsteuer auf, dass ein Vermögensteuersatz unter normalen Zinssatzbedingungen äquivalent zu einem um ein Vielfaches höheren Ertragsteuersatz ist.

Illustrieren lässt sich diese Implikation der Äquivalenzbeziehung anhand der während des letzten Bundestagswahlkampfs vorgeschlagenen Vermögensteuersätze. So sollte beispielsweise die Vermögensabgabe der Grünen die Vermögen einmalig mit 15 % belasten.[23] Die von der SPD in Auftrag gegebene Politikberatung 68 bzw. der Gesetzesvorschlag der SPD-geführten Landesregierungen legte den Berechnungen hingegen einen dauerhaften Steuersatz von 1 % zugrunde,[24] die LINKE setzte gar einen Vermögensteuersatz von 5 % an.[25] Geht man von einem Zinssatz von 10 % aus, impliziert die obig formulierte Äquivalenzbeziehung zwischen Vermögen- und Ertragsteuersatz, dass im Fall des Gesetzesentwurfs der Grünen eine zusätzliche einmalige Ertragsbesteuerung von 150 % des Ertrags erhoben würde; wenn man davon ausgeht, dass diese über 10 Jahre gestreckt werden dürfte, entspräche dies immer noch einer nicht zinsbereinigten jährlichen zusätzlichen Ertragsteuer in Höhe von 15 %-Punkten. Zusammen mit der bereits aktuell erhobenen Ertragsteuer käme es damit im angesprochenen Personenkreis bei einer Ertragsbesteuerung von 45 % zu einer Ertragsteuerbelastung in Höhe von 195 % bzw. 60 %. Ferner wäre dies auch nur dann der Fall, wenn in der Tat 10 % realisierbar wären. Berechnet man, um dem aktuellen Zinsniveau Rechnung zu tragen, die zur Vermögensteuer äquivalente Ertragsteuer für einen Zinssatz von 2 %, ergibt sich selbst bei einer Streckung über 15 Jahre bereits eine konfiskatorische Zusatzsteuer in Höhe von jährlich 120 % (bzw. unter Beachtung der Deckelung des Vorschlags auf eine Vermögensbesteuerung, die allein aus Gewinnen gezahlt wird, von „nur" 100 %). Nicht viel besser sieht es bei dem Steuersatz der SPD aus. Hier betrüge der Zuschlag bei einem Zinssatz von 10 % ebenfalls 10 %, d.h. die Grenzsteuerbelastung stiege auf 55 %. Im Fall eines Zinssatzes von 2 % würden wiederum Steuern in Höhe von jährlich 95 % fällig. Bei der Linken käme es zu einer zusätzlichen Ertragsteuer bei einem Zinssatz von 10 % in Höhe von 50 %-Punkten und einer Grenzsteuerbelastung von 95 % sowie bei 2 % Zinsen in Höhe von 250 % und einer Ertragsteuerbelastung insgesamt in Höhe von 295 %.

2. Besteuerung inframarginaler Investitionen

Die bisherigen Ausführungen gelten jedoch selbst unter den gegebenen Prämissen nur, solange von Grenzinvestitionen ausgegangen wird, also von Investitionen mit einem Kapitalwert von Null. Bei sich höher als zum sicheren Zinssatz verzinsenden Investitionen kommt es hingegen bei einer Besteuerung des ökonomischen Gewinns zu einer Freistellung eines Teils des Totalgewinns der Zahlungsreihen in Höhe des Kapitalwerts.[26]

Zwar ist auch bei Freistellung des Kapitalwerts die Entscheidungsneutralität der Besteuerung durch den ökonomischen Gewinn gesichert; der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner vertikalen Ausprägung läuft jedoch zuwider, dass hier Ungleiches gleich,[27] nämlich Investitionen mit identischem Barwert identisch besteuert werden, auch wenn sie sich in der Höhe des Kapitalwertes unterscheiden (dass also ein unterschiedlich umfangreicher Teil des Totalgewinns steuerfrei gestellt wird).

Ferner widerspricht die Freistellung des Kapitalwerts der Reinvermögenszuwachstheorie, da der Ertragswertsprung im Zeitpunkt der Investition steuerfrei gestellt wird; insofern widerspricht sie auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip, sofern dieses auf dem Reinvermögenszuwachs als Voraussetzung basiert.[28]

Eine konsequente Verfolgung des Konzepts der Ertragsbesteuerung im Sinne einer Besteuerung sämtlicher

21 Nach *Bach*, StuW 1991, S. 125, kann Vermögen allerdings auch dann als Leistungsfähigkeit repräsentierend angesehen werden, wenn Leistungsfähigkeit im Sinne von Sozialprestige, Sicherheit und Unabhängigkeit konkretisiert wird. In diese Richtung geht auch die Auffassung von *Birk*, welcher die Vermögensteuer gleichfalls durch das Vermögen selbst und nicht die Ertragskraft des Vermögens gerechtfertigt sieht, vgl. *Birk*, Rechtfertigung der Vermögensteuer aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Deutsches Steuerjahrbuch 1999, S. 16. Diese Auffassungen werden hier nicht näher diskutiert.

22 Anzumerken ist, dass vielfach sogenanntes ertragsloses Vermögen de facto nicht ertragslos ist – vielmehr könnte durchaus Ertrag, z.B. durch den Verleih einer Kunstsammlung oder eines Musikinstrumentes erzielt werden, doch wird bewusst auf diesen zum Zwecke der Eigennutzung verzichtet. Umgekehrt könnte das Vermögen auch geliehen bzw. geleast werden, d.h. ohne Eigentum an dem jeweiligen Vermögen könnten Aufwendungen entstehen, die nunmehr erspart werden. Wird solcher Ertrag konsequent in die Überlegungen mit einbezogen, werden zunächst scheinbar entstehende Benachteiligungen gegenstandslos. Insofern besteht letztlich gar kein echter Widerspruch zu dem juristischen Vermögensbegriff, der ja ebenso als Vermögen alles ansieht, was zur Befriedigung menschlicher Bedürfnisse nützlich ist, vgl. *Jung*, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, 1789, S. 97; *Hefendehl*, in: Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch, hrsg. von Joecks/Miebach, Band 5. §§ 263–358 StGB, 2. Aufl. 2014, § 263 Rn. 337.

23 Vgl. BT-Drs.17/10770 v. 25.9.2012 sowie 17/13803 v. 6.6.2013.

24 Vgl. *Bach/Beznoska*, Aufkommens und Verteilungswirkungen einer Wiederbelebung der Vermögensteuer, 2012, S. 31 sowie § 12 VStG-E.

25 Vgl. *DIE LINKE*, Steuerkonzept, BT-Drs. 17/453, S. 9.

26 Vgl. *Diller/Grottke*, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 2010, S. 126.

27 Vgl. *Reding/Müller*, Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, 1999, S. 46.

28 Vgl. *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 59.

Vermögensänderungen impliziert eine Besteuerung des Ertragswertsprungs i.H.d. Kapitalwerts in der Periode 0.[29] Hierbei werden per Saldo lediglich die Anschaffungskosten des Investitionsobjekts abgeschrieben.

Geeignete Modifikationen der Ertragsbesteuerung im Sinne der Reinvermögenszuwachstheorie ermöglichen also eine Erfüllung des Leistungsfähigkeitsprinzips verstanden als Totalgewinnprinzip bei gleichzeitiger Beibehaltung von Entscheidungsneutralität.[30]

Anders verhält es sich hingegen bei einer Besteuerung des ökonomischen Gewinns als Vermögensteuer: Hier ist der Ertragswertsprung, d.h. der Kapitalwert, konzeptionell von einer Besteuerung freigestellt, weil auf Bestandsgrößen bezogen und nicht auf Stromgrößen bezogen besteuert wird. Implizit wird damit immer nur die Marktrendite besteuert und die Überrendite steuerfrei gestellt. Natürlich könnte der Kapitalwertsprung auch in diesem System einer Besteuerung unterworfen werden, indem man als zusätzliche Komponente eine Wertzuwachssteuer integriert. Synthetisch wäre dann auch hier eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewährleistet. Indes würde dann willkürlich als Kriterium eine Stromgröße bzw. den Totalgewinn und damit ein ertragsteuerliches und einer Vermögensbeurteilung insofern systemisch fremdes Element in die Vermögensteuer aufgenommen, um deren (ertragsteuerliche) Defizite zu beseitigen. Bemerkenswert ist, dass diesem systematisch wesentlichen Punkt in keinem der Gesetzesentwürfe und auch nicht in der internationalen Diskussion des IMF Rechnung getragen wird.

3. Besteuerung bei Erwartungsänderungen

Wer positive Kapitalwerte zulässt, gesteht ein, dass ex ante nicht alle Informationen bekannt sein können (zumindest diejenige der Existenz des Kapitalwerts war einen minimalen Zeitpunkt zuvor noch unbekannt). Dies aber ist gleichbedeutend damit, dass Erwartungsänderungen auftreten können. Setzt man diese Überlegung konsequent und nicht allein bezogen auf den Kapitalwert um, zeigt sich, dass der Eichstrich des Totalgewinnprinzips noch eine zusätzliche wichtige Eigenschaft aufweist. Diese wird deutlich, wenn man die Prämisse der Sicherheit aufgibt und ein Abweichen der realisierten Cashflows von den erwarteten Cashflows zulässt.

Folgende Tabelle 1 zeigt zunächst eine geplante Grenzinvestition sowie deren Ertragswerte und ökonomischen Gewinne zu den verschiedenen Zeitpunkten bei Annahme eines Zinssatzes von 4 %:

	0	1	2	3
CF	–100.00	31.20	32.45	44.99
EW	100.00	72.80	43.26	
öG		4.00	2.91	1.73

Tabelle 1: Ökonomische Gewinne vor Erwartungsänderung

Stellt sich im Nachhinein heraus, dass im Zeitpunkt t = 3 ein Cashflow von 67,49 anfällt, so waren sämtliche Ertragswerte bis zu diesem Zeitpunkt und somit auch die hieraus resultierenden Verzinsungen bzw. ökonomischen Gewinne falsch berechnet; dies ist in folgender Tabelle 2 dargestellt:

	0	1	2	3
	-100.00	31.20	32.45	67.49
EW	120.00	93.60	64.90	
öG		4.80	3.74	2.60

Tabelle 2: Ökonomische Gewinne nach Erwartungsänderung

Wenn sich also nach Periode 2 herausstellt, dass die Zahlung in Periode 3 höher als geplant ausfällt, so war zum einen der Kapitalwert in t = 0 zu niedrig berechnet (0 statt 20) und zum anderen auch die ökonomischen Gewinne in den Perioden 1 und 2 (vorausgesetzt, man berechnet den Gewinn der Periode 3 „richtig"). Im Rahmen der Besteuerung des ökonomischen Gewinns wurden Methoden entwickelt, um nachträglich auf den aus Sicht der Periode 0 eigentlich „richtigen" Gewinn durch Verzinsung der unterlassenen Steuerzahlungen zu korrigieren.[31] Eine derartige Korrektur ist im Rahmen einer Vermögensteuer aufgrund von deren Bestandsgrößenbezug erneut nicht angedacht und wäre auch praktisch nur schwer umzusetzen; so wären hierfür künstlich Zeitpunkte der Vermögensermittlung festzulegen, da das Vermögen anders als der Ertrag zeitpunktbezogen und nicht zeitraumbezogen ermittelt wird.

Erfolgt keine nachträgliche Korrektur entsteht jedoch eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen mit gleichen Zahlungsreihen (ex post), aber unterschiedlichen Schätzungen ex ante. Demjenigen, dem es gelingt, seine erwarteten zukünftigen Einzahlungen niedrig anzusetzen, wird weniger Steuerlast auferlegt, als demjenigen, dem dies weniger gut gelingt.

4. Zusammenfassung

Eine Vermögensteuer ist im obigen Modell zunächst nur eine mathematische Umformung einer Ertragsteuer in der Form einer Besteuerung des ökonomischen Gewinns. Da Investitionsneutralität und Erfüllung des Leistungsfähigkeitsprinzips im Sinne des SHS-Konzeptes bei der Vermögen- und Ertragsteuer zusammenfallen, erscheinen beide Steuerformen bei marginalen Investitionen diesbzgl. gleichwertig. Unterschiede ergeben sich allein dadurch, dass ein sehr geringer Vermögensteuersatz zu einem zinsabhängig weit höheren Ertragsteuersatz äquivalent ist.

Bereits im Falle inframarginaler Investitionen erfüllt der aktuell ertragsteuerlich nicht implementierte ökonomische Gewinn zwar noch die Forderung nach Investitionsneutralität, diejenige nach vertikaler Leistungsfähigkeit und Leistungsfähigkeit im Sinne des SHS-Konzepts jedoch nur unter zusätzlichen auf Er-

29 Vgl. *Diller/Grottke* (FN 26), S. 131.

30 Die Notwendigkeit dieses Kriteriums wurde auch in der juristischen Literatur gesehen. So verweist z.B. *Bach*, StuW 1991, S. 126 darauf, dass sich Stromgrößen wie Leistungsfähigkeit nur auf Totalperioden bezogen wie den gesamten Lebensraum adäquat ermitteln lassen, sofern die Periodisierung der Willkür unterworfen sei.

31 Vgl. *König*, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1997, S. 42-63.

tragsüberlegungen basierenden Modifikationen. Diese Modifikationen sind einer Vermögensteuer insofern konzeptionell nicht zugänglich, als sie sonst ihren Charakter als Vermögensteuer verlieren würde. Zuletzt entstehen bei Aufgabe der Prämisse der Sicherheit Ungleichheiten in Abhängigkeit von den geschätzten Einzahlungen. Hierdurch wird erneut bei der Vermögensteuer sowohl das Leistungsfähigkeitsprinzip als auch das Prinzip der Entscheidungsneutralität verletzt.

Aufgrund all dieser Unzulänglichkeiten erscheint die idealisierte Ertragsbesteuerung einer Vermögensbesteuerung unter den extrem vereinfachenden Annahmen des bislang zugrunde gelegten Modells überlegen. Die diesbezüglich maßgebliche Rückbindung der Ertragsteuer an das Totalgewinnprinzip ist hierbei auch unter realistischen Bedingungen weiter umsetzbar. Dadurch erfüllt auch die aktuelle Ertragsteuer – jedenfalls in der Totalperiode – die Reinvermögenszuwachstheorie und unterscheidet sich aufgrund der Besteuerung des Totalgewinns nur im Barwert von den oben erwähnten Varianten der Besteuerung des ökonomischen Gewinns. Bei den aktuellen, niedrigen Zinssätzen sind diese Verwerfungen vernachlässigbar. Im Folgenden wird untersucht, welche Änderungen sich ergeben, wenn den Steuerpflichtigen eine Bewertung von Risiko unterstellt wird.

III. Vermögensteuer und Ertragsteuer bei Risikobewertung

Sobald einbezogen wird, dass die reale Welt selten eine sichere Aussage hinsichtlich Ausgangs von Investitionen und damit zu zukünftigen Erträgen zulässt, ist zu hinterfragen, wie Vermögensteuer bzw. Ertragsteuer im Vergleich auf die Risikoneigung der Steuerpflichtigen einwirken, insbesondere, ob sie risikoneutral wirken können.

Derartige Risikowirkungen von Vermögensteuer und Ertragsteuer sind ebenfalls bereits umfangreich untersucht worden. *Stiglitz* (1976) analysiert beispielsweise unter Zugrundelegung der Erwartungsnutzentheorie den Einfluss sowohl von Vermögensbesteuerung als auch von Ertragsbesteuerung auf das Investitionsverhalten von Steuerpflichtigen bzgl. riskanter Investitionsobjekte auf Basis einer Endvermögensmaximierung.[32] Hierbei zeigen sich äußerst heterogene Effekte, die insbesondere von der Gestalt der Nutzenfunktion – mithin der Risikoeinstellung der Steuerzahler – abhängen: Bei der Vermögensbesteuerung ergibt sich, dass abhängig davon, ob der Steuerzahler über eine steigende, konstante oder sinkende relative, d.h. von dem Anfangsvermögen abhängige Risikoaversion verfügt, die Nachfrage nach riskanten Investitionen ebenfalls steigt, konstant bleibt oder sinkt. Dies gilt analog für steigende, konstante oder sinkende absolute, d.h. vom Vermögensbestand unabhängige, Risikoaversion. Bei einer Ertragsbesteuerung und vollem Verlustausgleich zeigt er, dass die Nachfrage nach riskanten Investitionen steigt, sofern entweder eine sichere Investition nicht verzinst wird, die absolute Risikoaversion des Steuerzahlers konstant oder steigend ist oder wenn zuletzt die absolute Risikoaversion des Steuerzahlers zwar sinkt, aber gleichzeitig die relative Risikoaversion ansteigt oder konstant ausfällt. Sind diese Bedingungen allerdings nicht erfüllt, kann es auch zu einer sinkenden Nachfrage nach riskanten Investitionen kommen. *Stiglitz* vergleicht beide Steuerarten, wobei er als Eichstrich voraussetzt, dass die Nutzeneinbuße durch die Besteuerung konstant bleibt. Hierbei setzt er eine Besteuerung allein der sicheren Investition voraus, um dann zu untersuchen, welche Wirkungen sich alternativ aus der Einführung einer Ertragsteuer bzw. einer Vermögensteuer ergeben. Es zeigt sich, dass eine Ertragsteuer zu riskanteren Investitionen führt als eine Vermögensteuer. Zweifellos ist die Untersuchung von *Stiglitz* sehr umfassend. Nichtsdestotrotz unterscheidet sie sich von der vorliegenden: So greift unsere Untersuchung nicht auf die Erwartungsnutzentheorie, sondern auf die ein intuitiveres Verständnis zulassende $\mu - \sigma$-Regel zurück.[33] Anders als die Untersuchung von *Stiglitz* konzentriert sie sich zudem ausschließlich auf den Vergleich von Vermögens- und Ertragsteuer auf eine bestimmte Investition und weniger auf den Einfluss der funktionalen Gestalt verschiedener Nutzenfunktionen auf die Wirkung der Besteuerung mit Bezug zu riskanten Investitionen bzw. die Interaktion verschiedener Investitionen in einem Portfolio.

Sureth/Maiterth (2008) analysieren den Fall einer Hybridsteuer bestehend aus Ertragsteuer- wie Vermögensteuerbestandteilen:[34] Angenommen wird, dass eine Vermögensteuer zu zahlen ist, diese jedoch auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann. Die Wirkungen dieser Konstruktion werden unter der Annahme von steigenden, konstanten und sinkenden Zahlungsströmen analysiert. Hierbei zeigt sich, dass unter den getroffenen Annahmen die Vermögensteuer bei steigenden Zahlungsströmen Realinvestitionen begünstigend, bei sinkenden Zahlungsströmen hingegen diese benachteiligend auswirkt. Bei konstanten Zahlungsströmen fallen die Effekte abhängig von den jeweiligen Parameterkonstellationen unterschiedlich aus. Ferner werden paradoxe Besteuerungseffekte bei Einbezug von Verlustabzugsbeschränkungen aufgezeigt und simulativ Wirkungsunterschiede abhängig von der Kapitalstruktur und der Unternehmensgröße aufgezeigt.

Niemann/Sureth (2015) analysieren die Wirkungen der Vermögensteuer auf den Zeitpunkt der Investitionsdurchführung. Hierbei stellen sie zwei Aspekte in den Vordergrund ihrer Analyse. Zum einen wird der Einfluss von Änderungen des Vermögensteuersatzes, zum zweiten die Bewertungsmethode (Anschaffungskosten versus Marktpreise) untersucht. Im Er-

32 Vgl. hierzu und zu dem Folgenden *Stiglitz*, Quarterly Journal of Economics, 1976, S. 263-283.

33 Die bei der μ-σ-Regel bekannten Schwächen, insbesondere die möglichen Verstöße gegen das Dominanzprinzip, welche zum Tragen kommen, wenn die Varianz zu stark gewichtet wird und darum die Wirkung eines höheren Erwartungswertes überkompensiert, spielen für die nachfolgenden vergleichenden Untersuchungen keine Rolle.

34 Vgl. *Sureth/Maiterth*, Review of Managerial Science 2008, S. 81-110.

gebnis finden sie, dass abhängig vom Umfeld höhere Vermögensteuersätze Investitionen entweder beschleunigen oder verzögern können sowie dass die Wirkungen der Vermögensteuer abhängig von dem Einsatz des Anschaffungskostenprinzips oder alternativ einer Marktpreisbewertung uneindeutig sind, d.h. erneut entweder eine Investition verzögern oder beschleunigen können. Sie schließen daraus, dass für faktische Aussagen zu den Wirkungen einer Vermögensteuer zuvor eine genaue Analyse der Ausgestaltung sowohl von Investition als auch Investitionsumfeld notwendig ist.[35] Zusammenfassend werden auch unter Risiko in der Regel Vermögen- und Ertragsteuer nicht als Alternativen betrachtet und verglichen. Zudem ist im Rahmen der analytischen Forschungen zu konstatieren, dass wenige klare Aussagen erreicht wurden; dies dürfte vor allem daran liegen, dass eine hohe Sensitivität abhängig von der Interaktion der Ausgestaltung der Vermögensteuer mit subjektiven Komponenten wie Nutzenfunktionen, aber auch verkomplizierenden Faktoren wie verschiedenen Zukunftsentwicklungen eines Unternehmens sowie weiteren steuerlichen Ausgestaltungen wie z.B. Verlustabzugsbeschränkungen besteht.

In der nachfolgenden Untersuchung wird darum so weit als möglich vereinfacht, um den Einfluss von Kontext weitgehend auszublenden und anstelle dessen so detailliert als möglich auf die grundlegenden Wirkungen beider Steuerarten auf das Risiko einzugehen.

1. Definition und Fall der Risikoneutralität

Um Risikowirkungen analysieren zu können, ist zunächst zu bestimmen, was bei risikogeneigten Steuerpflichtigen unter Investitionsneutralität verstanden werden soll. Diese sei darum im Folgenden so definiert, dass die Investitionsentscheidung eines (ggf. risikofreudigen oder risikoaversen) Steuerpflichtigen durch die Besteuerung nicht verändert werden soll.

Hierzu sei von dem einfachsten Fall ausgegangen, welcher es gerade noch erlaubt, Wirkungen von Vermögen- und Ertragsteuer auf die Entscheidung über die Durchführung riskanter Investitionen abzuschätzen. Hierbei soll es allein um Risikoeffekte von Vermögen- und Ertragsteuer für Bezieher hoher Einkommen gehen. Darum wird ein einperiodiges Modell mit konstantem Steuertarif zugrunde gelegt, d.h. es werden Fragen der Mehrperiodigkeit, Wirkungen von Interdependenzen zwischen den Zahlungsströmen unterschiedlicher Zeitpunkte und Progressionseffekte sowie Beschränkungen einer Verlustverrechnung vereinfachend vernachlässigt.[36] Auch werden nur entweder Vermögensteuern oder Ertragsteuern betrachtet, nicht aber Kombinationen von beiden (auf Fn. 9 wird verwiesen). Als Ausgangskonstellation sei eine Situation gewählt, in welcher ein Steuerpflichtiger vor der Frage steht, ob er in eine einperiodige riskante oder in eine einperiodige risikolose Anlage den Betrag investieren soll. Während die risikolose Anlage S sich mit dem sicheren Zinssatz i verzinst, sei für die riskante Anlage R im Erwartungswert eine Rendite E(r) > i angenommen. Hierbei gilt, dass R in der auf die Investition selbst folgenden Periode unterschiedliche Zahlungen in Höhe von $CF_0 \cdot a$ bzw. $CF_0 \cdot b$ mit $a > 1 + i > b$ in zwei möglichen zukünftigen Zuständen 1 bzw. 2 aufweist. Beide zukünftigen Zustände seien aus Vereinfachungsgründen gleichwahrscheinlich.

Für die riskante Investition R gilt hierbei zum Investitions- und Entscheidungszeitpunkt $t = 0$ aus Sicht eines risikoneutralen Steuerpflichtigen vor Einführung einer Vermögensteuer die folgende Bewertung:

$$E_0(V_R) = \frac{\frac{1}{2} \cdot CF_0 \cdot a + \frac{1}{2} \cdot CF_0 \cdot b}{1+i} = \frac{\frac{a+b}{2} \cdot CF_0}{1+i}$$

Weil die erwartete Rendite der riskanten Investition in Höhe von $E_0(r) = \frac{a+b}{2} - 1$ die sichere Verzinsung in Höhe von i übersteigt, ist die riskante Investition bei Risikoneutralität im erwarteten Barwert vorteilhafter als die sichere Investition.

Wird nun eine Besteuerung mit dem Steuersatz s_ϵ für die Ertragsteuer bzw. alternativ s_v für die Vermögensteuer eingeführt, ändert sich die Vorteilhaftigkeit der riskanten Investition bei einem risikoneutralen Investor zunächst einmal nicht, wenn nunmehr – insofern abweichend von der zunächst im vorigen Abschnitt angenommenen Besteuerung zum ökonomischen Gewinn – von dem regelmäßig im realen Ertragsteuerrecht zugrunde gelegten Realisationsprinzip ausgegangen wird.

Für die Ertragsteuer (ES) ergibt sich:

$$\begin{aligned}
&E_0(V_{R,ES}) = \\
&\frac{1}{1 - i \cdot (1 - s_\epsilon)} \Big(\frac{1}{2} \cdot (CF_0 \cdot a - (-CF_0 + CF_0 \cdot a) \cdot s_\epsilon) \\
&+ \frac{1}{2} \cdot \Big(CF_0 \cdot b - (-CF_0 + CF_0 \cdot b) \cdot s_\epsilon \Big) \Big) \\
&= \frac{\frac{1}{2} \cdot (a+b) \cdot CF_0 \cdot (1 - s_\epsilon) + CF_0 \cdot s_\epsilon}{1 + i \cdot (1 - s_\epsilon)} \\
&> E_0(V_{S,ES)} = \frac{CF_0 \cdot \Big(1 + i \cdot (1 - s_\epsilon)\Big)}{1 + i \cdot (1 - s_\epsilon)} = CF_0
\end{aligned}$$

Für die Vermögensteuer (VS) resultiert, wenn man als Bemessungsgrundlage weiterhin auf den erwarteten Wert des Vermögens am Periodenanfang abstellt:

35 Vgl. *Niemann/Sureth* (2015), Investment Effects of Taxes on Capital under Uncertainty and Irreversibility, Working Paper präsentiert auf der Kommissionstagung Steuerlehre des Verbands der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft, Passau 2015.

36 Vgl. zu Fragen der Mehrperiodigkeit und Interdependenzen z.B. *Schosser/Grottke*, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2013, S. 306-341. Zur Frage der (uneinheitlich ausfallenden, d.h. abhängig von dem Verhältnis der durch die Progression für riskante Investitionen ausgelösten Zusatzbelastung zur Risikoentlastung durch die Einkommensteuerbelastung bei vollem Verlustausgleich sowohl risikosenkend als –steigernd sich äußernden) Wirkung von Progression sei auf die umfassende Untersuchung von *Buchholz*, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1985, S. 887, verwiesen.

$$E_0(V_{R,VS}) = \frac{\frac{1}{2}\cdot CF_0\cdot a + \frac{1}{2}\cdot CF_0\cdot b}{1+i-s_v}\cdot\left(1-\frac{s_v}{1+i}\right)$$
$$= \frac{\frac{1}{2}\cdot(a-b)\cdot CF_0\cdot\left(1-\frac{s_v}{1+i}\right)}{1+i-s_v} = \frac{\frac{1}{2}\cdot(a+b)\cdot CF_0}{1+i}$$
$$> E_0(V_{S,VS)} = CF_0$$

Hierbei ist die Formulierung als Vermögensteuer gleichbedeutend mit der im ersten Abschnitt gewählten Definition. Wenig überraschend bleiben folglich die Vorteilhaftigkeitsrelationen in beiden Fällen gegenüber dem vorsteuerlichen Fall bzw. status quo erhalten.

2. Fall der Risikoaversion

Anders als im Fall der Risikoneutralität werden bei Vorliegen von Risikoaversion riskante Investitionen ausschließlich dann vorgenommen, wenn sie sich im Durchschnitt gemessen an dem Grad der Risikoaversion gegenüber der sicheren Anlage hinreichend höher verzinsen. Sobald eine Risikobewertung durch den Steuerpflichtigen eintritt, kann sich darum die Bewertung von Investitionen ändern. Eine solche Risikobewertung lässt sich beispielsweise modellieren, indem als Risikomaß seitens eines Steuerpflichtigen von dem durchschnittlichen Wert der Investition auch ihre Varianz, d.h. die quadrierte Streuung möglicher Ausgänge der Investition um den Erwartungswert abgezogen wird.[37]

Für die riskante Investition gilt hinsichtlich des negativ eingehenden Varianzterms dann:

$$VAR(V_R) = \frac{(a-b)^2\cdot CF_0^2}{4\cdot(1+i)^2}$$

Hierbei gilt unter den benannten Annahmen, dass die betrachtete Investition von einem risikoaversen Steuerpflichtigen dann der risikolosen, allerdings auch keine Werte schaffenden Investition vorgezogen wird, wenn gilt

$$\alpha\cdot VAR(V_R) = a\cdot\frac{(a-b)^2\cdot CF_0^2}{4\cdot(1+i)^2} < \frac{\left(\left(\frac{(a+b)}{2}-1\right)-i\right)}{1+i}$$

wenn also gilt, dass der Mehrertrag, den die riskante Investition im Durchschnitt gegenüber der risikolosen Investition verspricht (rechte Seite der Ungleichung), das durch den Steuerpflichtigen wahrgenommene Risiko (linke Seite der Ungleichung, Risikoaversion α multipliziert mit dem Risiko der betrachteten riskanten Investition (VAR(V_R)) überkompensiert.

Werden nun erneut Ertrag- und Vermögensteuer verglichen, so ist zunächst zu konstatieren, dass sich Aussagen über die steuerlichen Wirkungen auf das Risiko bereits anhand des Vergleichs der Veränderung der Varianz vor und nach Ertrag- bzw. Vermögensbesteuerung treffen lassen. So gilt für das betrachtete Beispiel hinsichtlich der Varianz der Ertragsteuer:

$$\frac{1}{2}\cdot\left(\frac{(CF_0\cdot a-(-CF_0+CF_0\cdot a)\cdot s_\epsilon)}{1+i\cdot(1-s_\epsilon)} - \frac{\frac{1}{2}\cdot(a+b)\cdot CF_0\cdot(1-s_\epsilon)+CF_0\cdot s_\epsilon}{1+i\cdot(1-s_\epsilon)}\right)^2$$
$$+\frac{1}{2}\cdot\left(\frac{(CF_0\cdot b-(-CF_0+CF_0\cdot b)\cdot s_\epsilon)}{1+i\cdot(1-s_\epsilon)} - \frac{\frac{1}{2}\cdot(a+b)\cdot CF_0\cdot(1-s_\epsilon)+CF_0\cdot s_\epsilon}{1+i\cdot(1-s_\epsilon)}\right)^2$$
$$= \frac{(a-b)^2\cdot CF_0^2\cdot(1-s_\epsilon)^2}{4\cdot(1+i\cdot(1-s_\epsilon))^2} = VAR(V_R)$$
$$\cdot\frac{(1+i)^2\cdot(1-s_\epsilon)^2}{4\cdot(1+i\cdot(1-s_\epsilon))^2} < VAR(V_R)$$

Es zeigt sich: Die Ertragsteuer senkt einerseits die Wirkung der Varianz und damit auch den Einfluss von Risiko auf das Verhalten des Steuerpflichtigen (Zähler). Dies ist darauf zurückzuführen, dass sie die Abstände zwischen positivem und negativem Ausgang der Investition durch die Besteuerung näher zusammen rückt (eine mögliche Verlustverrechnung wird vorausgesetzt).[38] Andererseits werden die Risikoentlastungseffekte wie die Risikoeffekte der Investition insgesamt verstärkt (Nenner), weil der Diskontierungssatz aufgrund der Ertragsteuer auf die Alternativanlage ebenfalls sinkt. Insgesamt überwiegt jedoch immer der Entlastungseffekt, da dieser sich nicht nur auf den Zinssatz, sondern die gesamte Investition bezieht. Mit anderen Worten bewirkt die Ertragsbesteuerung eine Abschwächung des Risikos der Steuerpflichtigen – solange Investitionen im Erwartungswert positiv ausfallen. Damit wird risikobezogene Entscheidungsneutralität verletzt, da risikofreudige Entscheider weniger risikofreudig, risikoaverse Entscheider hingegen weniger risikoavers entscheiden.

Hinsichtlich der Vermögensteuer gilt hingegen:

$$VAR(V_{R,VS}) = \frac{1}{2}\cdot\left(\frac{CF_0\cdot a}{1+i-s_v} - \left(\frac{s_v}{1+i}\cdot\frac{(a+b)\cdot CF_0}{2\cdot(1+i-s_v)}\right) - \left(\frac{(a+b)\cdot CF_0\cdot(1-\frac{s_v}{1+i})}{2\cdot(1+i-s_v)}\right)\right)^2$$
$$+\frac{1}{2}\cdot\left(\frac{CF_0\cdot b}{1+i-s_v} - \left(\frac{s_v}{1+i}\cdot\frac{(a+b)\cdot CF_0}{2\cdot(1+i-s_v)}\right)\right)$$

37 Vgl. zu diesem Modellierungsansatz auch *Neus/von Hinten*, Die Betriebswirtschaft 1992, S. 236. Zu beachten sind die relativ einfachen Prämissen des hier vorgetragenen Falls. Wird beispielsweise eine nur eingeschränkte Verlustverrechnung (und damit eine substanzsteuerliche Komponente) in der Ertragsteuer berücksichtigt, gestalten sich Aussagen wesentlich komplizierter. Für diesen Fall weisen *Haegert/Kramm*, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1975, S. 70 ff. nach, dass der Anteil riskanter Investitionen an einem Gesamtportfolio nur anfänglich mit steigendem Steuersatz ansteigt, dann jedoch mit weiter steigendem Steuersatz aufgrund der fehlenden Verlustverrechnungsmöglichkeit wieder absinkt.

38 So auch *Neus/von Hinten*, (FN 37), S. 238.

$$-\left(\frac{(a+b)\cdot CF_0\cdot(1-\frac{s_v}{1+i})}{2\cdot(1+i-s_v)}\right)\Bigg)^2$$

$$=\frac{(a-b)^2\cdot CF_0^2}{4\cdot(1+i-s_v)^2}=VAR(V_R)\cdot\frac{(1+i)^2}{(1+i-s_v)^2}>VAR(V_r)$$

Die Vermögensteuer beeinflusst aufgrund ihres lump sum tax Charakters bzw. weil sie ex ante besteuert, d.h. bevor sich das Risiko manifestiert, die Risikobeurteilung in Form der Varianz der konkreten Anlage also nicht. Zugleich wirkt sie sich aber immer risikoerhöhend aus, weil sie den Wert der Alternativanlage senkt, da

$$\left(\frac{1+i}{1+i-s_v}\right)^2>1$$

Es lässt sich damit als Ergebnis festhalten, dass weder die Vermögensteuer noch die Ertragsteuer die Risikoeinstellung unverändert lässt. So gilt bei der Ertragsteuer, dass diese der Risikoerhöhung durch die steuerliche Belastung der Alternativanlage eine Risikosenkung bei dem realisierten Ertrag der Investition gegenüberstellt, während bei der Vermögensteuer allein eine Wirkung auf die Alternativanlage eintritt, welche im Vergleich das Risiko für den Steuerpflichtigen erhöht.[39]

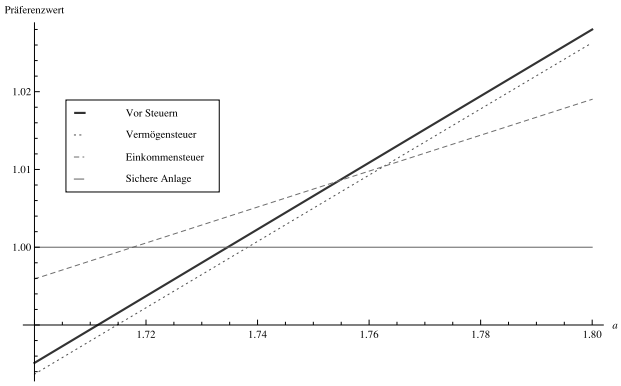
3. Zusammenfassung

Die folgende Tabelle 3 fasst die Ergebnisse der Untersuchung mit Blick auf die Risikobewertung zusammen.

Folgende Effekte können identifiziert werden:

- Je weniger rentabel eine Investition ist, desto mehr nähern sich sämtliche erwarteten Ertragswerte einander an (für $\frac{(a+b)}{2}=1+i$ weisen alle den Wert CF_0 auf; in diesem Fall wären alle Systeme für einen risikoneutralen Investor investitionsneutral im Sinne einer Niveauinvarianz)[40]. Je höher die Rendite, desto kleiner ist der Ertragswert nach Ertragsteuern relativ zur Vermögensteuer, da hier auch die Überrendite besteuert wird (Renditeeffekt).
- In Bezug auf die Varianz zeigen sich zwei Effekte: Zunächst steigt die Varianz in beiden Nachsteuerfällen, da der Diskontierungsfaktor und somit der Nenner sinkt. Im Falle eines ertragsteueräquivalenten Steuersatzes ($s_v=i\cdot s_\epsilon$) ist dieser Effekt in beiden Steuerarten gleich groß; indes wird s_v deutlich darüber liegen müssen, um die fehlenden Einnahmen aufgrund der Nichtbesteuerung der Überrendite im Vergleich zur Ertragsteuer zu kompensieren.
- Im Fall der Ertragsteuer steht obigem Effekt ein Gegeneffekt gegenüber, nämlich die Kürzung des Zählers um den Faktor $(1-s_\epsilon)^2$.

Folgende Grafik verdeutlicht das Zusammenwirken dieser Effekte in Abhängigkeit von a (für $a:=1.7...1.8$, $b:=0.5$, $CF_0:=1, i:=0.1, s_v:=0.05, s_\epsilon:=0.5, \alpha:=.05$)):



Grafik 1: Riskante Investition im Vergleich mit sicherer Anlage

Für eine Rendite der riskanten Anlage in Höhe der Grenzinvestition (a:=1.7) zeigen sich in Grafik 1 für alle Funktionen (vorsteuerlich, ertragsteuerlich, vermögensteuerlich) Werte von unter 1.0 (Barwert der sicheren Alternativinvestition), da in diesem Fall aufgrund der Risikoaversion des Investors eine riskante Investition immer nachteilig ist. Jedoch liegt der Nutzen im Rahmen der Ertragsteuer (gestrichelte Linie) in diesem Bereich deutlich über den anderen beiden Funktionen, da die Varianz hier (bei gleichem erwarteten Barwert) am geringsten ist. Die durchgezogene Funktion stellt den Vorsteuer-Fall dar. Diese verläuft stets (leicht) über der Funktion im Fall der Vermögensteuer (gepunktete Funktion). Bei gleichen erwarteten Ertragswerten schlägt hier die erhöhte Varianz (vgl. oben) zu Buche. Je höher der Parameter a, desto höher der Renditeeffekt, der den Vorteil aus der Va-

	Vor Steuern	Vermögensteuer	Ertragsteuer
Erwarteter Barwert	$\frac{\frac{a+b}{2}\cdot CF_0}{1+i}$	$\frac{\frac{a+b}{2}\cdot CF_0}{1+i}$	$\frac{\frac{a+b}{2}\cdot CF_0\cdot(1-s_\epsilon)+CF_0\cdot s_\epsilon}{1+i\cdot(1-s_\epsilon)}$
Varianz	$\frac{(a-b)^2\cdot CF_0^2}{4\cdot(1+i)^2}$	$\frac{(a-b)^2\cdot CF_0^2}{4\cdot(1+i-s_v)^2}$	$\frac{(a-b)^2\cdot CF_0^2\cdot(1-s_\epsilon)^2}{4\cdot(1+i\cdot(1-s_\epsilon))^2}$

Tabelle 3: Risikowirkungen bei Vermögen- und Ertragsteuer im Vergleich

39 Dies bestätigt die häufig geäußerte Vermutung, die Vermögensteuer sei schädlich für die Risikobereitschaft von Unternehmen, vgl. *Wendt*, StuW 1992, S. 78. Es entspricht auch der Intuition, dass die unabhängig von der möglichen zukünftigen Leistungsfähigkeit eintretende Besteuerung des Erwartungswertes Substanzverluste und existenzbedrohende Wirkungen auf Unternehmen aufweisen kann, vgl. z.B. *Maiterth/Sureth*, FAZ v. 13.09.2013, S. 18.

40 Die Ertragsteuer ist in diesem Punkt neutral, da ihre Verzerrung – wie im vorhergehenden Gliederungspunkt erläutert – nur aus einer „falschen" Verteilung der Anschaffungskosten über mehrere Perioden resultiert, jedoch hier nur eine Periode betrachtet wird.

rianzreduktion zunehmend reduziert; bei 1.76 wird der Punkt erreicht, ab dem der Vorteil der Varianzreduktion überkompensiert wird.

Betrachtet man nun den Vergleich mit der sicheren Anlage (durchgezogene horizontale Linie), so zeigt sich hierbei – verglichen mit dem Vorsteuerfall – dass die riskante Investition bei einer Ertragsteuer schon bei deutlich geringeren erwarteten Renditen durchgeführt wird. Im Fall der Vermögensteuer sind aufgrund des Diskontierungseffekts leicht höhere Renditen als im Vorsteuerfall notwendig.

Lässt man die Varianz der riskanten Investition bei identischem Erwartungswert steigen, d.h. spreizt man die Verteilung der riskanten Zahlungsströme (sog. mean preserving spread), so steigt die Bedeutung des hier zu beobachtenden „build – in – stabilizers" der Ertragsbesteuerung: Je riskanter die Investitionen, desto wichtiger wird, dass der Staat einen Teil des Risikos durch die Ertragsbesteuerung abfedert.

Genau in diese Richtung wirkt die Ertragsteuer, nicht jedoch die Vermögensteuer.[41] Mit anderen Worten geht der Staat mit dem Steuerpflichtigen im Fall der Ertragsbesteuerung eine Risikogemeinschaft ein, während er dies bei der Vermögensteuer nicht tut, sondern dem Steuerpflichtigen alleine das Risiko aufbürdet. Bei der Vermögensteuer tritt folglich mit steigendem Risiko immer deutlicher zutage, dass sie auf die zukünftigen möglichen Ertragsentwicklungen gerade keine Rücksicht nimmt, sondern unabhängig von diesen anfällt. Schädlich dürfte eine Vermögensteuer im Vergleich zur Ertragsteuer sich hierbei insbesondere für junge Unternehmen mit sehr volatilen Ergebnissen auswirken.[42]

Festzuhalten ist hierbei erneut, dass weder die in Deutschland politisch diskutierten Vorschläge noch die internationale Diskussion diesem gerade für die Wirkungen auf die stark risikobehafteten unternehmerischen Entscheidungen wesentlichen Aspekt Aufmerksamkeit einräumt.

Dabei ist zu konzedieren, dass eine Berücksichtigung auch nur schwer objektiv zu bestimmen und darum manipulationsanfällig wäre, da sie von dem subjektiven Faktor der Risikoaversion abhängt.

IV. Konzeptionelle Probleme der Vermögensteuer unter realistischen Bedingungen

Speziell mit Blick auf eine Beurteilung der Vermögensteuer unter realistischen Bedingungen treten neben Leistungsfähigkeit und Entscheidungsneutralität eine Vielzahl weiterer Anforderungen. Von diesen seien im Folgenden nur diejenigen herausgegriffen, an denen sich besonders gut systematische Wirkungen aufzeigen lassen. Darum wird die Vereinbarkeit der Besteuerung von Vermögen zunächst mit dem geltenden Rechtssystem anhand der Kriterien Eigentumsgarantie sowie Erfassbarkeit des Vermögens und anschließend mit dem Postulat der administrativen Effizienz eingehend analysiert. Dabei liefert jeweils eine kurze Zusammenfassung der zentralen Ergebnisse entsprechender Analysen in der einschlägigen Literatur eine Grundlage, um näher auf weitere bedeutsam erscheinende Argumente einzugehen.

1. Der drohende Konflikt mit der Eigentumsgarantie

Der Freiraum für die Ausgestaltung einer Vermögensteuer wird entscheidend von der Eigentumsgarantie gemäß Art. 14 GG bestimmt. Die einschlägigen Urteile des Bundesverfassungsgerichts – insbesondere vom 22.6.1995 und vom 18.1.2006 – und deren Auslegung in der Literatur[43] legen eine Differenzierung der Aussagen zur Strenge des Schutzes zwischen dem Vermögensstamm einerseits und den Früchten oder Erträgen andererseits nahe. Während alle Anzeichen darauf hindeuten, dass die Substanz des Vermögens zumindest nominal einen grundsätzlichen Schutz genießt, der nur in Ausnahmefällen zur Deckung eines außerordentlichen Finanzbedarfs des Staates wie etwa im Fall des Lastenausgleichs nach 1945 zur Disposition steht, bleibt der genaue Umfang einer zusätzlichen Belastung von Erträgen durch eine Vermögensteuer weiterhin ungeklärt. So steht die Verlässlichkeit des Halbteilungsgrundsatzes infrage,[44] und ein „Übermaßverbot", wonach „die steuerliche Belastung auch höherer Einkommen für den Regelfall nicht so weit gehen (darf), dass der wirtschaftliche Erfolg grundlegend beeinträchtigt wird"[45] setzt nur ein vages Limit. Gleichwohl gilt der verfügbare Raum für eine allgemeine Vermögensteuer als eng beschränkt; in der Literatur werden – anders als von der LINKEN angedacht – überwiegend Steuersätze von 1 % oder deutlich unter 1 % erwogen.[46] Dies zeigt auch der Vorschlag von Bündnis 90/Die Grünen, welcher von vornherein eine Deckelung der Vermögensteuer auf maximal 35 % des jährlichen Ertrags vorsieht (§ 14 Abs. 2 VAG-E).

Selbst wenn die Erträge im Grenzfall vollständig aufgezehrt werden dürfen, ziehen derzeit die weltweit niedrigen Zinssätze die Grenzen einer mit der Eigentumsgarantie zu vereinbarenden Besteuerung von Vermögen äußerst eng, und es gibt auf absehbare Zeit wenig Aussichten auf eine grundlegende Verbesserung dieser Situation. Die Diskontsätze erreichen mit 0,05 % für den Euro, zwischen Null und 0,25 % für den $, zwischen Null und 0,1 % für den Yen und 0,5 % für das £ teilweise seit Jahren Negativrekorde. Spareinlagen werden bei uns mit etwa 0,25 % verzinst, während gemäß der Zinsstrukturkurve vom 16.6.2015 die Renditen deutscher Staatsanleihen bis zu einer Laufzeit

41 Diese Form der Risikogemeinschaft bzw. Risikoteilung zwischen Staat und Steuerpflichtigem ist seit langem bekannt, vgl. z.B. *Kirchhoff*, StuW 1985, S. 319-329.

42 So auch *Spengel/Zinn*, StuW 2011, S. 173.

43 Vgl. speziell *DIW Berlin*, Modelle für die Vermögensbesteuerung von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften – Konzepte, Aufkommen, wirtschaftliche Wirkungen, Endbericht, Berlin 2004; *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 483, 2012; Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim BMF, Besteuerung von Vermögen (2013).

44 Vgl. *Hey* (FN 43), S. 59 f.

45 BVerfG v. 18.1.2006 – BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 117, *Kirchhoff/Gregor*, StuW 2011, S. 199.

46 Vgl. etwa *DIW Berlin* (FN 43), S. V; *Maiterth/Houben* (FN 43), S. 93; *Hey* (FN 43), S. 62.

von fünf Jahren im negativen Bereich verharren.[47] Dabei investieren speziell in Deutschland ansässige Anleger bevorzugt in derartige Anlagen.

Auf dieser Basis bleibt sogar bei Verzicht auf eine Inflationsbereinigung der Erträge nur sehr wenig Raum für eine Vermögensteuer. Auch wenn die Vorbehalte des Gesetzgebers und der Gerichte in Deutschland gegen eine Abweichung von einer Nominalkapitalerhaltung fest verwurzelt sind, impliziert der Schutz des Vermögensstamms als eines Spenders künftigen Konsums indes die Berücksichtigung der Inflation.[48] Schließlich führt das Inflationsziel der EZB von 2 % pro Jahr über einen Zeitraum von 35 Jahren zu einer Halbierung des Vermögens, wobei gemessen an der kumulativen Entwicklung des Index der Verbraucherpreise die Inflation in Deutschland seit 1992 nur knapp unter 2 % lag. Zu der von der EZB aktuell gefürchteten Deflation hingegen kam es in Deutschland bislang lediglich beim Vergleich der Monate Januar 2015 gegenüber 2014.

Zumindest im Regelfall verbergen sich bei funktionierenden Märkten hinter hohen Renditeversprechen nur scheinbar auch größere Erträge. Soweit es nicht um den Ausgleich von Nachteilen etwa in Form einer geringeren Fungibilität oder Flexibilität aufgrund längerer Laufzeiten geht, spiegelt das Mehr beim Zinsversprechen lediglich das spezifische Risiko des jeweiligen Investments für den Anleger. Wie die Versicherungsprämien beim Versicherer führen solche Risikoprämien zu keiner Bereicherung des Empfängers. Sie gleichen vielmehr die zu erwartenden künftigen Verluste den Einschätzungen des Marktes entsprechend aus. Da diese Verluste im Rahmen der Vermögensteuer anders als bei der Ertragsteuer nicht nach Maßgabe ihres effektiven Umfangs bei der Bemessung in späteren Perioden berücksichtigt werden können, müsste ihnen systembedingt durch Eliminierung der Risikoprämie aus dem Zins Rechnung getragen werden. Ohnehin bleibt es bei zusätzlichen Belastungen durch die Vermögensteuer insoweit, als diese auch – wie bereits in Kapitel III gezeigt – in den Jahren mit fehlenden oder negativen Erträgen zu entrichten ist und dann die schon vorhandenen wirtschaftlichen Probleme der Unternehmen massiv verschärfen kann. Diese bereits konzeptionell auftretenden Probleme spiegeln sich auch in den jüngst durchgeführten empirischen Simulationsergebnissen zur Steuerbelastung vor und nach Vermögensteuer. *Spengel* analysiert gemeinsam mit verschiedenen Koautoren in verschiedenen Studien die in der Bundestagsdebatte vorgebrachten Vorschläge unter Einsatz des European tax analyzer. Hierbei wird jeweils für Modellunternehmen, basierend auf Durchschnittswerten realer Unternehmen aus der Datenbank Amadeus, unter Einbezug zahlreicher realistischer Annahmen simulativ anhand eines zwanzigjährigen Untersuchungszeitraums ermittelt, welche quantitativen Auswirkungen die Einführung einer Vermögensteuer hätte. In seiner ersten Studie mit *Zinn*[49] quantifiziert er die Auswirkungen der Vermögensteuer auf Basis des Vorschlags von Bündnis 90/Die Grünen auf ein mittelgroßes und ein großes Modellunternehmen. Während bei dem mittelgroßen Unternehmen aufgrund der umfangreichen Freibeträge kaum Auswirkungen zu verzeichnen sind, erhöht sich bei dem großen Unternehmen die Steuerbelastung insgesamt um 25,75 %. Gleichzeitig zeigen sich bei Untersuchungen von Einzelbranchen extreme Unterschiede: So werden Handelsunternehmen im Schnitt mit 19,73 % zusätzlich belastet, während das Transportgewerbe mit einer Belastungserhöhung von 50,93 % rechnen müsste. Die Autoren führen diese Unterschiede u.a. auf Faktoren wie Ertragsschwäche, Anlagenintensität und damit Kapitaleinsatz zurück. In einer zweiten Studie mit *Lisa Evers* untersucht *Spengel* die Steuerreformpläne der SPD zur Wiederbelebung der Vermögensteuer ebenfalls in Bezug auf ein mittelgroßes und ein großes Modellunternehmen, allerdings zieht er einen Vergleich mit dem Rechtsstand 2012.[50] Hier erhalten die Autoren für das mittelgroße (große) Unternehmen eine Erhöhung der Belastung durch die Vermögenssteuer um 9,1 % (8,25 %) auf Unternehmensebene bzw. 4,5 % (10,25 %) unter Einbezug der Anteilseigner. Ursächlich für die Belastungsunterschiede vor und nach Einbezug der Anteilseigner sind die von dem Rechtsentwurf vorgesehenen Freibeträge der Anteilseigner, welche bei dem mittelgroßen Unternehmen bei Einbezug der Eigner für eine Senkung der Steuerbelastung sorgen. Zuletzt untersucht *Spengel* in einer dritten Studie mit *Lisa* und *Theresa Evers* die drei Reformkonzepte im Vergleich.[51] Es zeigt sich, ebenso wie in unseren konzeptionellen Überlegungen, dass die Vermögensteuerausgestaltung der LINKEN mit Abstand die höchste Belastung verursacht.

Hoppe/Maiterth/Sureth (2015) untersuchen anhand einer Simulation auf Basis einer Stichprobe von 78 deutschen börsennotierten Unternehmen von 2007 bis 2012, wie sich die Vermögensteuer im Sinne des Vorschlags der SPD auswirkt.[52] Hierbei zeigt sich bei ihren Berechnungen im Mittel eine zusätzliche Steuerbelastung bei der Bewertung des Vermögens zum Börsenwert von ca. 93 %. Insbesondere wird aufgezeigt, dass Verluste erwirtschaftende Unternehmen sowie Unternehmen mit niedrigen Renditen mit einer Zunahme der Steuerbelastung um 300 % besonders von der Vermögensteuer betroffen sind. Sie verweisen darauf, dass eine Umverteilung auch durch eine Erhöhung der Einkommensteuer in den höheren Progressionsstufen erreicht werden kann und diese vorzuziehen sei.

Zweifel drängen sich allerdings im Kontext von Risiko und Zins auf funktionierenden Märkten auch an der These von der degressiven Steuerbelastung einer Vermögensteuer in Abhängigkeit von der auf dem

47 Vgl. etwa www.finanzen.net/leitzins.

48 Vgl. etwa *Hey* (FN 43), S. 61; *Maiterth/Houben* (FN 43), S. 96-99.

49 Vgl. *Spengel/Zinn*, StuW 2011, S. 173-188.

50 Vgl. *Spengel/Evers*, Steuerreformpläne der SPD zur Wiederbelebung der Vermögenssteuer, ZEW Mannheim 2012.

51 Vgl. *Spengel/Evers/Evers*, Probleme einer Vermögensteuer in Deutschland: Eine ökonomische Analyse, Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, 2013, S. 129-146.

52 Vgl. *Hoppe/Maiterth/Sureth* (FN 2).

Markt erzielten Rendite auf.[53] Grundsätzlich sollten Investments mit qualitativ gleichen Erträgen auf dem Markt auch gleiche Renditen erbringen, so dass beispielsweise auf Nominalwertbasis errechnete Renditedifferenzen durch entsprechende Preisunterschiede kompensiert werden. Risikoprämien im Zins hingegen gehören – wie oben begründet – als Entschädigungen für zu erwartende Verluste nicht zum Ertrag, der als Obergrenze für die Vermögensteuer fungiert.

Aus wirtschaftlicher Sicht ähnelt, wie bereits in der Äquivalenzbeziehung in Kapitel I angedeutet, eine auf die üblicherweise zu erzielenden Erträge beschränkte Vermögensteuer einer Ertragsteuer ohnehin. Für einen Vergleich zwischen beiden kommt daher Argumenten Bedeutung zu, die im Kontext der oben angesprochenen Probleme für eine Überlegenheit einer der beiden Formen der Besteuerung sprechen. So muss beispielsweise bei einer Ertragsteuer anders als bei einer Vermögensteuer, die den Vermögensstamm unangetastet lassen soll, der Steuersatz nicht laufend an die Entwicklung der risikofreien und – gegebenenfalls auch – inflationsbereinigten Zinssätze angepasst werden. Auch lassen sich bei einer Ertragsteuer die Probleme der Besteuerung von formal ertraglosem Vermögen wie etwa Edelmetalle, Schmuck, Kunstwerke, Antiquitäten oder Oldtimer konsequent bewältigen, für die es im Rahmen der Vermögensteuer keine befriedigende Lösung gibt. So können Ertragsteuern den aus den Chancen auf Wertsteigerung erwachsenden Erträgen derartiger Vermögen in nachprüfbarer und auf den Einzelfall zugeschnittener Form Rechnung tragen, indem sie die effektiven Wertsteigerungen der Besteuerung unterwerfen. Eine Vermögensteuer hingegen greift immer wieder insoweit in das Eigentum der Steuerpflichtigen ein, als die der Steuerlast entsprechenden Wertsteigerungen ausbleiben, und das geschieht dann besonders einschneidend, wenn letztlich gar keine Gewinne erzielt werden.

2. Unüberwindliche Probleme bei der Erfassung und Bewertung von Vermögen

In der Literatur wird immer wieder das extreme Missverhältnis zwischen den hohen Anforderungen an die Erfassung und Bewertung von Vermögen einerseits sowie den praktisch eng begrenzten Möglichkeiten andererseits beklagt, diesen Anforderungen zu genügen.[54] Diese Diskrepanz besteht, weil sich Vermögen durch die mit ihrer Hilfe in Zukunft zu erwartenden Ströme konsumbestimmter Zahlungen auszeichnen, diese aber von Ausnahmen abgesehen nur höchst unvollkommen prognostiziert werden können – und das auch noch aufgrund vielfach extrem unterschiedlicher Ursachen. Eine über die heterogenen Erscheinungsformen von Vermögen vergleichbare Bewertung wird zusätzlich durch das breite Spektrum an Möglichkeiten und Grenzen zum Rückgriff auf Wertindikatoren erschwert, das vom Nominalwert des Geldes über Börsenkurse auf aktiven Märkten sowie mehr oder weniger regelmäßige und vergleichbare Marktpreise bis zum Extremfall völlig fehlender Indikatoren bei einem einzigartigen, über Generationen von einer Familie betriebenen Unternehmen reicht. Alternativ kann oder muss für Zwecke der Bewertung auf Näherungsverfahren zurückgegriffen werden, die die unlösbaren Probleme der Prognose und der zukunftsbezogenen Bewertung auf jeweils spezifischen Wegen mehr oder weniger pauschal umgehen. Zu den objektiven, beispielsweise auf der Unverletzlichkeit der Wohnung beruhenden Erfassungsproblemen kommt auf einer zweiten Ebene noch eine selektive Wahrnehmung von Vermögen, die etwa die Humanvermögen in Form von Barwerten der jeweils im ausgeübten Beruf zu erwartenden Einkommen sowie die Renten- oder Pensionsansprüche unberücksichtigt lässt.[55]

Probleme mangelnder Vergleichbarkeit der Ergebnisse von Bewertungen bedürfen indes keiner komplexen Unterschiede zwischen den betrachteten Alternativen. Selbst ohne niedrige Marktaktivität, ohne Verkaufsdruck oder Euphorie auf dem Markt gibt es gute Gründe, sogar Börsen- oder Marktpreise als Besteuerungsgrundlagen infrage zu stellen. Solche, nicht zuletzt angesichts der Unvereinbarkeit effizienter Marktpreise mit spürbaren Kosten der Beschaffung und Verarbeitung von Information wohl begründeten Zweifel lassen sich mithilfe von Entwicklungen der Aktienkurse auch belegen. Auf fehlende Effizienz deutet neben den schmerzlichen Erfahrungen aus der Subprime Krise auch die Chronik des Neuen-Markt-Index (Nemax) hin, der innerhalb von drei Jahren auf 8.583 Punkte stieg und weniger als weitere drei Jahre benötigte, um am Ende 96 % dieses Höchstwerts einzubüßen.[56] Insgesamt wurden dort 211 Mrd. € vernichtet. Auch gute Voraussetzungen für die Arbitrage freilich schützen nicht vor Ineffizienzen, wie der Vergleich der Aktienkurse von Royal Dutch und Shell zwischen September 1980 und September 1995 belegt. Der Tatsache, dass drei Shell-Aktien im gleichen Umfang sowohl an den Früchten aus dem gemeinsamen Unternehmen als auch an der Macht dort partizipieren wie zwei Royal Dutch-Aktien, trug das Aktienkursverhältnis nur an wenigen Tagen Rechnung. Dabei blieb es nicht bei geringen Fehlbewertungen, da die Shell-Aktie bis zu fast 35 % überbewertet und zu fast 10 % unterbewertet[57] wurde und damit die Spanne von 20 % um den Verkehrswert zumindest in einer Richtung erheblich überschritt.

53 Vgl. *Hoppe/Maiterth/Sureth* (FN 2), S. 94 f. und S. 99.

54 Vgl. etwa *DIW Berlin* (FN 43); S. VII f.; *Hey* (FN 43), S. 43-50; *Maiterth/Houben* (FN 43), S. 110-117.

55 Der Verstoß gegen das Prinzip einer horizontal gleichmäßigen Besteuerung aufgrund der Nichtbesteuerung von Humanvermögen sowie Rentenanwartschaften wird im Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim BMF, Besteuerung von Vermögen (2013), anhand mehrerer Beispiele verdeutlicht (vgl. ebd., S. 27-29). Es wird jedoch auch darauf hingewiesen, dass eine Besteuerung des Humanvermögens insbesondere aufgrund der Nichtveräußerbarkeit sowie der Nichtbeleihbarkeit kaum möglich ist (vgl. ebd., S. 29).

56 Vgl. *Janker*, Aufstieg und Fall des Neuen Markts, Financial Times Deutschland v. 10.3.2010, S. 32 f.

57 Vgl. *Shleifer*, Inefficient Markets, An Introduction to Behavioral finance, 2000, S. 28-32.

Wesentliche inhaltliche Unterschiede entstehen obendrein, wenn die in der Idealwelt umfassender Vollkommenheiten reibungslos harmonierenden Wertkategorien Verkehrswert – ob auf einzelne Wirtschaftsgüter oder auf Gütergesamtheiten bezogen – und Zukunftsertragswert mit den Unvollkommenheiten und Synergien in der Realität konfrontiert werden. Bei der Bewertung einer börsennotierten Aktiengesellschaft oder der Anteile daran bietet es sich an, im Vertrauen auf Markteffizienz die Börsenkurse als Indikatoren für den Verkehrswert der Vermögensgesamtheit heranzuziehen. Der Wert des Vermögens umfasst dann die Zeitwerte sowohl der bilanzierten als auch der nicht bilanzierten immateriellen Vermögenswerte ergänzt um den Goodwill oder Badwill dieser Gesellschaft. Soweit hingegen – wie in Deutschland üblich – die Anteile der Aktiengesellschaft nicht an der Börse notiert werden und die Bewertung des Vermögens sich ausschließlich oder im Rahmen eines Kombinationsverfahrens anteilig auf die Verkehrswerte der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft stützt, bleiben insoweit mit dem Großteil des immateriellen Vermögens und den Synergien in Form des Goodwill häufig zentrale Komponenten außer Betracht. Auf den Substanzwert reduziert wird das Vermögen nur noch als Summe aus den Zeitwerten der bilanzierten Wirtschaftsgüter angesehen. Das schließt freilich nicht aus, dass es bei Unternehmen mit negativem Goodwill (Badwill) gleichwohl zu Überbewertungen kommt.

Werden endlich die ebenfalls in Deutschland verbreiteten, von tüchtigen und auch nachhaltig innovativen Eignern oder Gesellschaftern geleiteten Unternehmen in dem nicht unbegründeten Vertrauen auf eine gewisse Nachhaltigkeit der in der Vergangenheit erzielten Erträge nach Maßgabe des ökonomisch konsequenten Zukunftsertragswerts bewertet,[58] so impliziert das ein besonders weites Verständnis von Vermögen. Über die Zeitwerte des bilanzierten und des immateriellen Vermögens hinaus wird bei diesem Vorgehen im Rahmen des Goodwill auch das Humanvermögen der unternehmerisch tätigen Eigner oder Gesellschafter zumindest insoweit zusätzlich erfasst, wie es bei Kürzung der Erträge um einen Unternehmerlohn[59] über den Wert der künftigen Vergütungen einer Geschäftsführung hinausgeht. Auf diese Weise wird gerade bei der für die Gesamtwirtschaft besonders wichtigen Gruppe der herausragenden Unternehmer gegen den ansonsten respektierten Grundsatz der Nichtbesteuerung von Humanvermögen verstoßen. Zudem entstehen Anreize, die Besteuerung der Humanvermögen nach Möglichkeit zu umgehen, indem der Unternehmer in die Rolle eines leistungsgerecht vergüteten externen Beraters der Geschäftsführung seines Unternehmens schlüpft. Weil sich angesichts der Unlösbarkeit des Verteilungsproblems der Wert der Unternehmerleistung nicht vom Wert des Unternehmens ohne seinen Unternehmer trennen lässt, kann weder die Besteuerung von Resten des unternehmerischen Humanvermögens im Rahmen einer auf künftige Erträge gestützten Besteuerung von Betriebsvermögen verhindert noch eine missbräuchliche Schmälerung des Unternehmenswerts durch überhöhte Honorierungen des „Beraters" nachgewiesen werden. Diesem Problem kann auch durch pauschale Freibeträge für natürliche Personen bzw. Betriebsvermögen nicht Rechnung getragen werden, wie sie die aktuellen Vorschläge vorsahen. So bemisst sich das fragliche Vermögen nach der Leistungsfähigkeit des entsprechenden Unternehmers und nicht pro natürlicher Person oder pro Betrieb.

Die Werte der Vermögen, die aus Finanzinstrumenten etwa in der Form von Wertpapieren bestehen, hängen von dem Risiko der in Zukunft zu erwartenden Zahlungen und dieses Risiko wiederum von der Mischung der Wertpapiere ab. Diesem Zusammenhang können selbst effiziente Kurse von Wertpapieren auf aktiven Märkten nicht Rechnung tragen, weil es unabhängig von den Wertpapiermischungen der Käufer und Verkäufer auf einem Markt immer jeweils nur einen Preis für ein Wertpapier geben kann. Auch ist unklar, welche Annahme über die Wertpapiermischung den Preisen für die diversen Wertpapiere auf den Märkten jeweils zu Grunde liegt. Dabei führt die in der Finanzierungstheorie vorherrschende Ansicht, wonach Marktpreise dem praktisch nicht realisierbaren Ideal des CAPM entsprechend nur dem systematischen Risiko Rechnung tragen, zu besonders hohen Werten, deren Einsatz bei nicht oder weniger ideal diversifizierten Wertpapierportefeuilles stets Überbewertungen erzeugt. Soweit die Preise auf den Wertpapiermärkten von anderen Mischungen ausgehen, werden sie nur den Vermögen mit genau diesen unbekannten Mischungen gerecht. Vermögen mit besserer Mischung werden unterbewertet und solche mit schlechterer Mischung überbewertet.

Die mit der Vermögensmessung verbundenen tiefgreifenden Probleme wiegen im Rahmen der Vermögensteuer außerdem besonders schwer, weil – wie in Kapitel 2 bereits angedeutet – anders als bei der Ertragsteuer fehlerhafte Vermögensmessungen in einer Periode nicht systematisch durch entsprechende Korrekturen in den späteren Perioden ausgeglichen werden. Im Gegenteil besteht die Gefahr, dass die – wie die Gegenüberstellungen oben gezeigt haben – den Bewertungsansätzen inhärenten „Färbungen" immer wieder erneut zum Tragen kommen. Auch die Bemessungsgrundlagen der wirtschaftlich vergleichbaren Ertragsteuern hängen in je nach Einkunftsart obendrein unterschiedlichen Maßen von nicht verifizierbaren Zukunftserwartungen ab, wie etwa Nutzungsdauern oder erforderlicher Zukunftsvorsorge. Die Kongruenz sorgt hier aber dafür, dass die Gesamtheit aller Bemessungsgrundlagen dem eindeutig verifizierbaren Totalüberschuss der Einzahlungen über die Auszahlungen entspricht. Zum Großteil bedarf es bei der Ertragsteuer aber noch nicht einmal der Kongruenz, da über Anschaffungskosten- und Realisationsprinzip weitgehend direkt auf realisierte Größen abgestellt wird. Insofern erweist sich die Ertragsteuer im Vergleich mit der Vermögensteuer als bedeutend robuster gegenüber den real auftretenden Bewertungsfehlern bzw. der Ausnutzung von Bewertungsspielräumen. Eindrücklich zeigt dies eine jüngst veröffentlichte Studie, welche die Bewertung von Rohölbe-

58 Vgl. *DIW Berlin* (FN 43), S. 23; *Hey* (FN 43), S. 45.

59 Etwa nach § 202 Abs. 1 Nr. 2 d BewG.

ständen in Ländern mit und ohne Vermögensteuer vergleicht und feststellt, dass die Bewertungsspielräume in Ländern mit Vermögensteuer gegenüber solchen ohne Vermögensteuer verstärkt zur Steuerminimierung genutzt werden.[60]

3. Zur administrativen Effizienz der Vermögensteuer

Die administrative Effizienz der Vermögensteuer wird in der Literatur äußerst zurückhaltend beurteilt. Dem infolge eines niedrigen Steuersatzes von knapp 1 %, der nicht zuletzt im Blick auf die Kosten hohen Freigrenzen, einer Schonung ausgewählter Formen von Vermögen und einer drohenden Fluchtgefahr mäßigen Steueraufkommen stehen die im Vergleich zu allen anderen Einzelsteuern höchsten Erhebungskosten gegenüber.[61] Diese resultieren aus den schwierigen Erfassungs- und Bewertungsproblemen, einer dementsprechend hohen Streitanfälligkeit, knappem Fachpersonal in der Finanzverwaltung[62] sowie aus drohender Fehlallokation. Die diversen Schätzungen des Anteils der Erhebungskosten am Steueraufkommen bewegen sich – von Ausnahmen mit nur 1,8 % und 10,8 % abgesehen – im Bereich zwischen 25 % und 50 %.[63]

Aktuell und auf absehbare Zeit stünde die administrative Effizienz einer Vermögensteuer unter weiter verstärktem Druck. Extrem niedrige und für bestimmte Anlagen sogar negative Zinsen auf dem Markt verbunden mit fehlenden Aussichten auf Besserung in absehbarer Zeit erlauben im Blick auf die Eigentumsgarantie – wenn überhaupt – allenfalls minimale Steuersätze. Dem insoweit zwingend deutlich niedriger als bislang erwartet anzusetzenden Steueraufkommen würden vermutlich allenfalls geringfügig geminderte Erhebungskosten gegenüberstehen. Sowohl die Verwaltungskosten der Steuerbehörden als auch die Befolgungskosten der Steuerpflichtigen entstehen nämlich aus der vollen Erfassung sowie der zeitnahen, zuverlässigen Bewertung des Vermögens und daher fast ausschließlich im Rahmen der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlagen. Bei Annahme zumindest näherungsweise realistischer, rein fixer Erhebungskosten freilich führt eine Absenkung des Steuersatzes der Vermögensteuer von 1 % auf 0,5 % zu einer Verschlechterung des Verhältnisses dieser Kosten zum Steueraufkommen von 25-50 % auf 50-100 %. Solche Kostenanteile lassen dann auch einen geringen Aufkommensertrag aufgrund der administrativen Kosten endgültig abschmelzen.

Kontrastiert man diese Befunde mit der Ertragsbesteuerung so erhält man ein eindeutiges Ergebnis. Zudem gilt es zu beachten, dass eine Erhöhung der Ertragsteuer auf bereits definierte und etablierte Rechtsgrundlagen bei den Steuerbemessungsgrundlagen zurückgreifen kann, während für die Vermögensteuer separate Rechtsgrundlagen entwickelt werden müssen, welche zudem sicherzustellen haben, dass die Gründe der Verfassungswidrigkeit, die zur Abschaffung der früheren Vermögensteuer führten, adäquat adressiert sind.

Obendrein ist mit weiteren negativen Allokationswirkungen im Sinn einer zusätzlichen Schwächung der Bereitschaft der Bürger zu rechnen, durch Vermögensbildung selbst Vorsorge für Einkommensrisiken und das Alter zu treffen, zumal niedrige oder sogar fehlende Zinserträge ohnehin durch deutlich größere Vermögen aufgefangen werden müssten. Alternativ denkbar ist, dass die Allokationseffizienz angesichts der Tiefststände bei den risikofreien Zinsen durch die wachsende Neigung der Anleger in Gefahr gerät, zur Erzielung höherer, selbst nach Abzug aller Steuern noch positiver Zinserträge eines der zahlreichen Angebote an risikobehafteten Anlageformen anzunehmen. Wie die jüngsten Erfahrungen nicht zuletzt mit der Subprime-Krise lehren, gelingt es immer wieder, neue Finanzinstrumente zu kreieren, deren Renditen nur dann attraktiv erscheinen, wenn die zugleich eingegangenen Risiken nicht voll durchschaut werden. Dabei sind nicht selten selbst erfahrene Anleger überfordert, wenn sogar professionelle Anleger und Rating Agenturen auf Basis ihrer Analysen Fehlentscheidungen treffen.

Über die Höhe des Steueraufkommens für die administrative Effizienz, aber auch für die Gerechtigkeit der Besteuerung und für die Kapitalallokation wichtig ist endlich die Frage, inwieweit eine verschiedentlich in Erwägung gezogene Verschonung von Betriebsvermögen auch börsennotierte Aktiengesellschaften und vor allem die Inhaber der Aktien einschließt. Soweit eine Befreiung sowohl die Aktiengesellschaften als auch deren Aktionäre einbezieht, werden die aus Aktien bestehenden Vermögen ganz allgemein und unabhängig von einem unternehmerischen Engagement gegenüber anderen Formen von Anlagen, wie etwa den übrigen Finanzinstrumenten und der Vermietung dienenden Wohn- oder Geschäftsbauten, privilegiert. Zudem würde das Aufkommen der Vermögensteuer durch Verschonung speziell der börsennotierten Aktiengesellschaften und ihrer Aktionäre gerade dort gesenkt, wo den Einnahmen des Fiskus besonders geringe Erhebungskosten gegenüberstehen. Bleibt die Steuerbefreiung dagegen auf die Aktiengesellschaften beschränkt, während deren Aktionäre der Besteuerung unterliegen, kommt es zu einer Diskriminierung der unternehmerischen Engagements im Rahmen von Aktiengesellschaften gegenüber solchen in anderen Rechtsformen, die letztlich auch die Kapitalallokation mit Hilfe der Märkte zu beeinträchtigen droht.

V. Ergebnis

Insgesamt kann der Plan einer Lösung von Aufkommens- und Verteilungsfragen durch eine Wiederbele-

60 Vgl. *Allee/Lynch/Petroni/Schroeder*, Do Property Taxes affect real operating decisions and market prices for crude oil?, Contemporary Accounting Research 2015, S. 736–762.

61 Vgl. Gutachten (FN 43), S. 8 und S. 57.

62 Vgl. Gutachten (FN 43) S. 51; *Maiterth/Houben* (FN 43), S. 132.

63 Vgl. DIW Berlin (FN 43), S. 120 f.; Gutachten (FN 43), S. 52-57.

bung der Vermögensteuer aus vielen Gründen nicht überzeugen. Zwar bleibt der Nachteil einer Vermögensteuer bei Grenzinvestitionen gegenüber einer Ertragsteuer unter Sicherheit in einer idealen Welt auf die mit sich ändernden Zinssätzen zu ändernden Vermögensteuersätze beschränkt. Schon bei inframarginalen Investitionen jedoch besitzt die Ertragsteuer den konzeptionellen Vorteil einer systemimmanenten Wahrung des Totalgewinnprinzips gegenüber einer gemessen am Leistungsfähigkeitsprinzip relativ willkürlich besteuernden Vermögensteuer. Vorteile der Ertragsteuer zeigen sich auch unter Risiko insofern als eine Vermögensteuer im Gegensatz zur Ertragsteuer negative Auswirkungen auf die Investitionstätigkeiten der Steuerpflichtigen hat, da es ihr an der Fähigkeit mangelt, Risiko durch Anwendung von Risikoteilung abzumildern. Gänzlich problematisch wird der Vorschlag einer Vermögensteuer dann unter realen Bedingungen. Durch höhere Ertragsteuern auf große Isterträge lässt sich ein vergleichbares Steueraufkommen administrativ weniger aufwendig, einfacher, leistungsgerechter und zielgenauer erzielen als durch eine zusätzliche Steuer auf fiktive Sollerträge, die gerade in der heutigen Zeit nicht unbedingt erzielt werden.[64]

Allerdings ist auf drei Grenzen der vorgetragenen Schlussfolgerungen hinzuweisen. Zum einen wurde partialanalytisch argumentiert. Durch eine solche Analyse entfallen alle sekundären Effekte, die sich ergeben könnten. Zu denken ist hierbei beispielsweise an komplexe Effekte bei Gleichgewichts- oder spieltheoretischen Analysen, in denen die Sekundäreffekte, die die vorgelegten Resultate, ähnlich zu dem Literaturüberblick im Abschnitt III zu Risiko, im Ergebnis auch umkehren oder uneindeutig werden lassen können. Ausgeblendet wurden zum zweiten Fragen des internationalen Steuerwettbewerbs zwischen Staaten, die eine Einführung von Vermögensteuer oder Erhöhung von Ertragsteuer sowie die sich daraus ergebenden differenzierten Handlungsfolgen für Steuerzahler abhängig von der Verlagerungsfähigkeit ihrer Vermögen und sich daraus ergebenden Wirkungen z.B. auf Kapitalkosten von Unternehmen behandeln.[65] Zum dritten ist anzumerken, dass gerade die Annahme, politische Akteure könnten allein nach Sachargumenten entscheiden, eher realitätsfernen Charakter hat. So hat die Literatur wiederholt (und auch im steuerrechtlichen Bereich) empirisch nachgewiesen, dass gerade die Presse aufgrund ihrer selektiven Wahrnehmung von Argumenten Sachzwänge verursachen kann, die eigentlich sachlich sinnvolle Entscheidungen in ihr Gegenteil verkehren, da sie nicht einfach kommunizierbar sind.[66] Insofern kann die Analyse nicht als eine direkte politische Handlungsempfehlung verstanden werden, die sich im Zeitalter der Globalisierung immer auch an anderen Staaten, an faktischen Gegebenheiten in Form durch eine Steuerreform beeinflusster weiterer Einflussfaktoren und an der politischen Durchsetzbarkeit von Entscheidungen orientieren muss. Sie stellt allein innerhalb eines partialanalytischen Rahmens abgeleitete Schlussfolgerungen dar, deren Relevanz bei der sachlichen Komponente politischer Entscheidungen allerdings nicht zu vernachlässigen sein dürfte.

64 Ähnlich im Ergebnis auch *Maiterth/Sureth*, FAZ v. 13.09.2013, S. 18.

65 Vgl. hierzu z.B. Gutachten (FN 43), S. 42.

66 Vgl. *Gast/Grottke/Kittl*, Zeitschrift für Gesetzgebung 2014, S. 43-66 sowie die dort angegebenen Quellen.

Wie können Unternehmen Steuerwirkungen bei Spendenentscheidungen nutzen?

Stefan Weber, Tübingen*

Inhaltsübersicht

I. Problemstellung
II. Steuerrechtliche Qualifikation der Zuwendungsarten
1. Ertragsteuerliche Qualifikation der Zuwendungsarten
2. Umsatzsteuerliche Qualifikation der Zuwendungsarten
III. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsarten
1. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Geldzuwendung
2. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Sachzuwendung
a) Sachzuwendung – Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG
b) Sachzuwendung – Verzicht auf Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG (Teilwertansatz)
IV. Fallstudie zur ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsarten von Unternehmensspenden
1. Der Fallstudie zugrunde liegende Annahmen
2. Belastungsvergleich der Zuwendungsarten
V. Schlussbetrachtung

I. Problemstellung

Staatliche Sparmaßnahmen haben in jüngerer Zeit das Thema der gesellschaftlichen Verantwortung von Unternehmen zum Gegenstand aktueller Steuergesetzgebung gemacht.[1] Eine Studie von PWC aus dem Jahr 2011, im Rahmen derer die 500 größten deutschen Unternehmen zu ihrem Spendenverhalten befragt wurden, kommt zu dem Ergebnis, dass Unternehmensspenden eine zunehmende Bedeutung bei der Erfüllung von Aufgaben zukommt, die bislang durch Staatsausgaben finanziert wurden.[2]

In der steuerrechtswissenschaftlichen Literatur werden die steuerlichen Bedingungen und Konsequenzen von Spenden ausführlich gewürdigt. *Hüttemann* gibt einen umfassenden Überblick über das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht[3] sowie die bei Sachspenden auftretenden umsatzsteuerlichen Besonderheiten[4] und das zur Anwendung kommende einkommensteuerliche Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und dessen Rechtsfolgen.[5] *Schauhoff* diskutiert weitere Einzelheiten zur ertragsteuerlichen Bewertung von Sachspenden.[6] *Jachmann/Thiessen* geben einen Überblick über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Sachspenden und sich in diesem Zusammenhang ergebende Gestaltungsmöglichkeiten.[7]

Da in der Steuer-Literatur bislang auf eine quantifizierende Vorteilsanalyse verzichtet wurde, konnte der Einfluss der Besteuerung auf die Wahl der steueroptimalen unternehmerischen Spendenentscheidung nicht thematisiert werden. Die durch die Besteuerung hervorgerufenen Belastungs- und Entlastungseffekte von Unternehmensspenden erlauben jedoch nur dann Aussagen zur steuerlichen Vorteilhaftigkeit der zur Wahl stehenden unternehmerischen Spendenalternativen, wenn eine über Zahlenbeispiele hinausgehende Formeldarstellung erfolgt. Zielsetzung des vorliegenden Beitrags ist es daher, die steuerrechtliche Literatur zu Unternehmensspenden insoweit zu ergänzen, als eine quantitative Modellierung von Unternehmensspenden vorgenommen wird,[8] die exakte Einsichten bezüglich der bei Unternehmensspenden auftretenden ertrag- und umsatzsteuerlichen Wirkungen ermöglicht.

Wie gezeigt wird, lösen die zur Verfügung stehenden Spendenalternativen unterschiedliche steuerliche Folgen und damit nach Steuern verbleibende Belastungsdifferenzen aus. Hierbei beeinflusst neben den umfangreichen ertragsteuerlichen Wirkungen die im Kontext von Unternehmensspenden bisher nicht quantifizierte Umsatzsteuer die Vorteilhaftigkeit von unternehmerischen Spendenalternativen. Die geltenden umsatzsteuerlichen Regelungen zu Unternehmensspenden verteuern nicht-monetäre Zuwendungen deutlich und bewirken eine Diskriminierung von Sachspenden durch Unternehmen mit geringer Wertschöpfungstiefe.

Im zweiten Abschnitt erfolgt zunächst eine angesichts ausführlicher Literaturdarstellungen[9] kompakt bleibende Erläuterung der geltenden ertrag- und umsatz-

* M.Sc. *Stefan Weber* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand bei *Prof. Dr. Dr. h.c. Franz. W. Wagner* an der Eberhard Karls Universität Tübingen. Der Verfasser dankt den anonymen Gutachtern für wertvolle Hinweise und Anregungen.

1 Vgl. hierzu das am 28.3.2013 verkündete Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes sowie zu dessen Reformzielen BT-Drucks. 17/11316, S. 1 und S. 14 f.

2 Vgl. PWC (2011), S. 7.

3 Vgl. *Hüttemann* (2015), S. 597.

4 Vgl. *Hüttemann* (2015), S. 516 ff. sowie S. 613.

5 Vgl. *Hüttemann* (2008), S. 1590.

6 Vgl. *Schauhoff* (2010), Kapitel 11, Rz. 56.

7 Vgl. *Jachmann/Thiessen* (2002), S. 355.

8 Zur Wahrung der Übersichtlichkeit der Darstellung werden im Rahmen des vorliegenden Beitrags Spendenentscheidungen von Kapitalgesellschaften als der in Deutschland umsatzstärksten Rechtsform untersucht.

9 Vgl. hierzu *Hüttemann* (2015) sowie *Hüttemann* (2013), S. 774.

steuerlichen Vorschriften zu Unternehmensspenden, die Grundlage für die im dritten Abschnitt erfolgende Modellierung der Steuerwirkungen bei Spenden-Entscheidungen sowie deren Berechnung im Rahmen einer Fallstudie zu Unternehmensspenden im vierten Abschnitt ist. Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Untersuchungsergebnisse und gibt einen Ausblick auf weiteren Forschungsbedarf.

II. Steuerrechtliche Qualifikation der Zuwendungsarten

1. Ertragsteuerliche Qualifikation der Zuwendungsarten

Im Rahmen der Körperschaftsteuer senken Zuwendungen an steuerbegünstigte Zuwendungsempfänger die Steuerlast, da gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG auch Kapitalgesellschaften abzugsberechtigte Spender sind. Der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG verwendete Begriff der Zuwendung setzt dabei eine Wertabgabe aus dem Vermögen der steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft voraus.[10] Sofern die Zuwendung die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 bis 7 KStG erfüllt, ist sie grundsätzlich geeignet, die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage der spendenden Kapitalgesellschaft zu mindern.

Das Körperschaftsteuergesetz unterscheidet hinsichtlich der Zuwendungsart zwischen Geld- und Sachspenden.[11] Neben Geldspenden ist somit auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern oder sonstigen geldwerten Vorteilen grundsätzlich steuerlich begünstigt.[12] Sachspenden können zum einen in der Übereignung von fremderworbenen, selbst geschaffenen oder gebrauchten körperlichen Gegenständen,[13] sowie zum anderen in der Zuwendung nicht körperlicher Gegenstände, wie z.B. Energie etc. bestehen.[14]

Da die Spendenleistung für steuerdeklaratorische Zwecke in einem Geldbetrag ausgewiesen werden muss, bedarf es zunächst einer Bewertungsvorschrift. Die für Kapitalgesellschaften einschlägige Norm findet sich dabei durch den Verweis des § 9 Abs. 2 Satz 3 KStG in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und 4 EStG. Bei Anwendung der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze kommt es bei einer unentgeltlichen Zuwendung eines Wirtschaftsguts durch eine Kapitalgesellschaft zur Besteuerung stiller Reserven, da das betreffende Wirtschaftsgut zu betriebsfremden Zwecken entnommen wird.[15] Die durch die Aufdeckung der stillen Reserven bedingte Steuerbelastung kann durch die Möglichkeit des ertragsteuerlichen Spendenabzugs grundsätzlich ausgeglichen werden. Hierbei können jedoch die den ertragsteuerlich wirksam werdenden Spendenabzug begrenzenden Höchstbeträge nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dazu führen, dass die durch die Besteuerung der stillen Reserven entstehende Steuerbelastung die durch den ertragsteuerlichen Spendenabzug bedingte Steuerentlastung nach Maßgabe des Barwertes übersteigt, was bei der Kapitalgesellschaft einen Anstieg der Netto-Aufwendungen bewirkt.

Der Gesetzgeber hat mit dem sog. Buchwertprivileg i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und 5 EStG den Versuch unternommen, diesen die Attraktivität von Sachspenden reduzierenden Effekt zu beseitigen.[16] Dieses Wahlrecht sieht vor, dass ein Wirtschaftsgut, wenn es unmittelbar nach seiner Entnahme einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Körperschaft unentgeltlich zugewendet wird, mit seinem Buchwert angesetzt werden darf. Dabei ist der von der steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft gewählte Wertansatz auch für die Bewertung der Sachzuwendung im Rahmen des Spendenabzugs maßgebend, so dass die Wahl des Buchwertansatzes eine Reduzierung des künftigen Spendenabzugsvolumens bewirken kann (sog. Buchwertverknüpfung).[17]

Diese korrespondierende Bewertung von Sachspenden bei der Entnahme sowie der Ermittlung der Höhe des Spendenabzugs ist der Grund dafür, dass die Bewertungsentscheidung zwischen Buchwert und Teilwert bei vollständiger Abziehbarkeit der Spende im Jahr der Zuwendung keine Relevanz besitzt, da dem beim Teilwertansatz höheren Spendenabzug eine Besteuerung der aufgelösten stillen Reserven in gleicher Höhe gegenübersteht, so dass die ertragsteuerliche Entlastungswirkung einer Sachspende im Ergebnis unabhängig von der Wahlrechtsausübung der Höhe nach auf den Buchwert begrenzt bleibt.

Der als Spende abzugsfähige Betrag wird in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 KStG der Höhe nach mittels zweier Höchstgrenzen normiert, die in einem Alternativverhältnis zueinander stehen, wobei die Finanzverwaltung von Amts wegen eine Günstigerprüfung durchführt und dabei den jeweils höheren Betrag der Berechnung des Abzugs nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zugrunde legt.[18]

Der erste der beiden Höchstabzugsbeträge (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe a KStG) beziffert den Spendenhöchstbetrag für Kapitalgesellschaften mit 20 % des steuerlichen Gewinns.[19] Für Zwecke der handelsrechtlichen Gewinnermittlung werden Spenden als Aufwand qualifiziert, der als solcher den handelsbilanziellen Gewinn mindert. Der nach handelsrechtlichen Maßstäben ermittelte Gewinn stellt aufgrund des in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG verankerten Maßgeblichkeitsprinzips nach Anpassungen an einkommen- und körperschaftsteuerrechtliche Besonderheiten bei Ansatz und Bewertung zugleich die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage dar, wobei gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG die Regelungen des EStG grundsätzlich auch für

10 Vgl. BFH v. 24.9.1985 – IX R 8/81, BStBl. II 1986, 726.
11 Sog. Aufwandsspenden sollen aufgrund ihres Charakters als abgekürzte Geldspenden im Rahmen des vorliegenden Aufsatzes nicht näher behandelt werden.
12 Vgl. *Wallenhorst/Halaczinsky* (2009), S. 279.
13 Vgl. *Lambrecht* (2009), § 9 KStG Rz. 50.
14 Vgl. *Schulte* (2010), § 9 KStG Rz. 97.
15 Vgl. *Hüttemann* (2015), S. 610.
16 Vgl. *Hüttemann* (2008), S. 1590.
17 Vgl. *Hüttemann* (2008), S. 1590.
18 Vgl. *Hofmeister* (2013), § 9 KStG Rz. 106.
19 Mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007, BStBl. I 2007, 815, wurde die Abzugshöchstgrenze von 5 % bzw. 10 % auf einheitlich 20 % angehoben.

die Körperschaftsteuer gelten. Abzugsverbote von Aufwendungen, die das steuerrechtliche Einkommen nicht mindern bzw. von Erträgen, die nach steuerrechtlichen Normen das Einkommen nicht erhöhen dürfen, machen eine Korrektur des steuerbilanziellen Ergebnisses mittels außerbilanzieller Hinzu- und Abrechnungen erforderlich.[20] Im Rahmen der außerbilanziellen Rechnung erfolgt auch die Hinzurechnung geleisteter Spenden, da diese andernfalls den Höchstbetrag ihrer eigenen Abzugsfähigkeit mindern würden.[21] Die Anwendung dieses von der Finanzverwaltung in R 29 Abs. 1 Satz 2 KStR dargelegten Schemas führt zum steuerlichen Gewinn i.S.d. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, der bei den buchführungspflichtigen Kapitalgesellschaften die Bemessungsgrundlage für die Höhe des im betreffenden Veranlagungszeitraums möglichen Spendenabzugs darstellt. Bei Nichtanwendung des Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG ist zu beachten, dass im Jahr der Zuwendung eine Aufdeckung der im betreffenden Wirtschaftsgut ggf. enthaltenen stillen Reserven erfolgt, so dass sich die Bemessungsgrundlage für die Höchstgrenze des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe a KStG im Veranlagungszeitraum der Zuwendung erhöht.

Die alternative Abzugshöchstgrenze des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe b KStG lässt den Spendenabzug i.H.v. 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter zu.[22] Die in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe b KStG verwendete Maßgröße „gesamte Umsätze" orientiert sich am umsatzsteuerrechtlichen Terminus und umfasst daher alle steuerpflichtigen, steuerfreien und nicht steuerbaren Umsätze.[23] Die Summe der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchstabe b KStG ist inhaltlich mit dem gleichlautenden handelsrechtlichen Begriff des § 275 Abs. 2 Nr. 6 Buchstabe a HGB deckungsgleich und umfasst sämtliche Kosten, die der Steuerpflichtige im Kalenderjahr für seine Arbeitnehmer, Geschäftsführer bzw. Vorstände aufwendet.[24] Neben Löhnen und Gehältern im steuerrechtlichen Sinn sind somit bei der Ermittlung des Höchstabzugsbetrags insbesondere auch Lohn- und Gehaltsrückstellungen, Zulagen sowie Erfolgs- und Gewinnbeteiligungen zu berücksichtigen.[25]

Im Jahr 2007 ist mit dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements[26] in § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 KStG ein zeitlich unbegrenzter Vortrag für die Spendenbeträge kodifiziert worden, die aufgrund der Restriktion der oben genannten Abzugshöchstbeträge nicht im Veranlagungszeitraum der Zuwendung abgezogen werden dürfen.

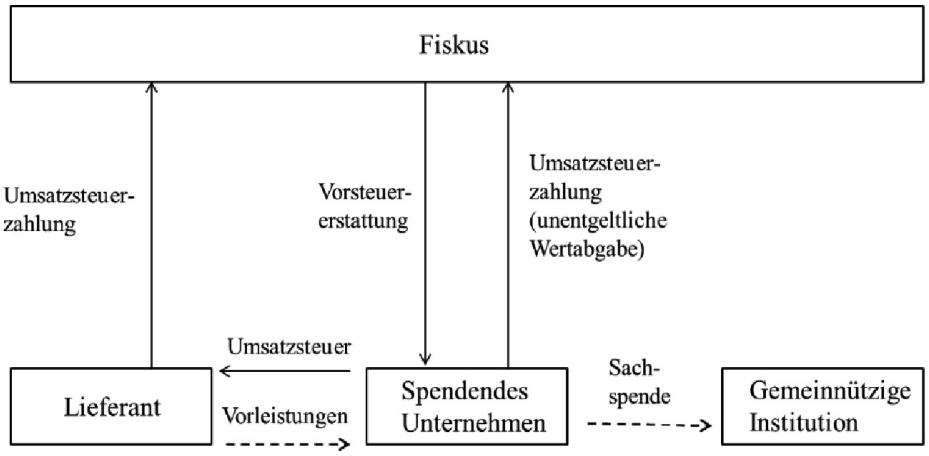
Zuwendungen an steuerbegünstigte Zuwendungsempfänger wirken sich auch im Rahmen der Gewerbesteuer (GewSt) steuerlastmindernd aus. Als einschlägige Rechtsvorschrift ist § 9 Nr. 5 GewStG zu nennen, der inhaltlich – insbesondere was den Begriff der Zuwendung und die Höchstabzugsgrenzen betrifft – weitgehend der Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG entspricht. Zur Gewährleistung der steuerlichen Gleichbehandlung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften werden bei Kapitalgesellschaften die Zuwendungen, die nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG den steuerlichen Gewinn gemindert haben, zunächst dem Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 9 GewStG wieder hinzugerechnet, bevor die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 5 GewStG greift.

2. Umsatzsteuerliche Qualifikation der Zuwendungsarten

Der Definition des BFH zufolge sind Spenden „Zuwendungen, die zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers darstellen und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen."[27] Die Unentgeltlichkeit ist demnach ein Merkmal der ertragsteuerlich abziehbaren Spende. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG liegt ein umsatzsteuerbarer Tatbestand hingegen dann vor, wenn ein Unternehmer Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht findet somit mangels einer Leistung des Zuwendungsempfängers kein Leistungsaustausch statt.[28] Die Entgegennahme von Spenden löst bei der Empfängerkörperschaft folglich keine Umsatzsteuerpflicht aus.[29]

Beim zuwendenden Unternehmen hingegen kann eine Spende auch umsatzsteuerliche Konsequenzen verursachen: Wendet eine Kapitalgesellschaft einen Gegenstand, dessen Bestandteile zuvor zum Vorsteuerabzug berechtigt hatten, als Sachspende einer gemeinnützigen Institution zu, so wird dies durch das in § 3 Abs. 1 b Nr. 3 UStG normierte Rechtsinstitut der unentgeltlichen Wertabgabe einer entgeltlichen Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG gleichgestellt.[30] Dies führt zu einer Umsatzsteuerschuld beim spendenden Unternehmen, deren Höhe sich nach der zuvor durch Material- und Leistungsbezüge entstandenen Vorsteuererstattung bemisst. Der die unentgeltliche Wertabgabe regelnde § 3 Abs. 1 b Nr. 3 UStG impliziert somit im Umkehrschluss, dass eine fehlende Vorsteuerentlastung der zur Produktion der zugewendeten Sache benötigten Material- und Leistungsbezüge die Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe ausschließt.[31] Die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe ist in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG als Wiederbeschaffungswert (Einkaufspreis zzgl.

20 Vgl. R 29 Abs. 1 Satz 2 KStR.
21 Vgl. *Drüen/Grundmann* (2005), S. 334.
22 Durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 wurde auch dieser Abzugshöchstbetrag von 2 ‰ auf 4 ‰ angehoben.
23 Vgl. BFH v. 4.2.1970 – I R 69/68, BStBl. II 1970, 349, bestätigt durch BFH v. 4.12.1996 – I R 151/93, BStBl. II 1997, 327.
24 Vgl. *Hüttemann* (2015), S. 611 ff.
25 Vgl. *Hüttemann* (2015), S. 611 ff.
26 Vgl. BGBl. I 2007, 2332.
27 BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220.
28 Vgl. *Heuermann* (2014), § 3 UStG Rz. 376.
29 Vgl. *Hüttemann* (2015), S. 613 ff.
30 Vgl. *Kurz/Meissner* (2014), S. 307.
31 Vgl. *Heuermann* (2014), § 3 UStG Rz. 382.



Darstellung 1: Umsatzsteuerliche Zahlungsströme bei Sachspenden

Nebenkosten) des zugewendeten Gegenstands bzw. dessen Selbstkosten definiert.[32]

Darstellung 1 illustriert die mit einer Sachspende im Zusammenhang stehenden umsatzsteuerlichen Zahlungsströme, wobei zur Vereinfachung der Darstellung mit Ausnahme der die Sachspende betreffenden Transaktionen umsatzlose Unternehmen angenommen werden. Bezieht das spendende Unternehmen bei der Herstellung der zugewendeten Sache Vorleistungen eines Lieferanten, so unterliegt diese Transaktion gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG der Umsatzsteuer. Das spendende Unternehmen zahlt den Umsatzsteuerbetrag an den Lieferanten, der seinerseits als Steuerschuldner die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführt. Da im Erwerbszeitpunkt die spätere Verwendung des die Vorleistungen aufnehmenden Guts noch nicht erklärt werden muss, erfolgt die umsatzsteuerliche Entlastung des Vorumsatzes durch die in § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG normierte Möglichkeit zur Vorsteuererstattung. Nach der erfolgten Erstattung der Vorsteuer durch den Fiskus ist die im Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem vorgesehene Entlastung von unternehmerischen Vorleistungen erreicht. Diese systemimmanente vollständige Entlastung des Unternehmens durch den Vorsteuerabzug setzt jedoch einen in der Folge stattfindenden marktwirtschaftlichen Umsatzprozess an ein Unternehmen oder einen Endverbraucher voraus.[33] Die Tatsache, dass das Vorsteuerabzugsrecht von der Unternehmereigenschaft abhängt, die ihrerseits durch entgeltliche Ausgangsumsätze konstituiert wird, ist dann nicht unkritisch wenn ein Unternehmer in unternehmerischer Absicht Vorleistungen erworben hat, in der Folge jedoch entgeltliche Ausgangsumsätze unterbleiben. Einen solchen entgeltlichen Ausgangsumsatz stellt die unentgeltliche Überlassung einer Sache in Form einer Spende jedoch gerade nicht dar.

Würde bei diesen Sachverhalten eine Vorsteuerkorrektur durch die Einfügung eines zusätzlichen Besteuerungstatbestands unterbleiben, so bestünde bei Anwendung von transaktionsbezogenen Umsatzsteuererhebungstechniken, zu denen die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer zu zählen ist, eine einfache Möglichkeit die beabsichtigte Besteuerung vergleichsweise einfach zu umgehen, indem ein Unternehmer die ihm systembedingt zur Verfügung stehende Vorsteuerentlastungsmöglichkeit nutzt, ohne die entlasteten Vorleistungen zur Herstellung von Ausgangsleistungen zu verwenden, die dann im Rahmen einer marktwirtschaftlichen Transaktion umsatzsteuerpflichtig veräußert werden.[34] Die Zielsetzung des Tatbestands der unentgeltlichen Wertabgabe besteht somit darin, Sachverhalte zu besteuern, die andernfalls durch das Raster der zahlungsstromorientierten Allphasen-Netto-Umsatzsteuer fielen, indem eine Ausweitung des Steuerobjekts von marktlich auf nicht-marktlich realisierte Transaktionen stattfindet.[35]

Eine alternative Lösungsmöglichkeit dieses Besteuerungsproblems wäre die unmittelbare Vorsteuerkorrektur unter Auslassung der Zwischenstufe eines zusätzlichen Besteuerungstatbestands.[36] Im Rahmen einer unmittelbaren Vorsteuerkorrektur würde die zuvor zu viel erstattete Vorsteuer wieder vom Fiskus zurückgefordert werden. Bei konsequenter Anwendung der unmittelbaren Vorsteuerkorrektur anstelle des Rechtsinstituts der unentgeltlichen Wertabgabe würde bei gleichem ökonomischen Endergebnis die Notwendigkeit zur Ermittlung von Ersatzbemessungsgrundlagen für unentgeltliche, aber aus systematischen Gründen trotzdem zu versteuernde Leistungen entfallen. In jedem Fall bleibt als Ergebnis dieses erhebungstechnischen Korrekturvorgangs eine definitiv werdende Umsatzsteuerbelastung bei der Kapitalgesellschaft in Höhe der zuvor durch Material- und Leistungsbezüge entstandenen Vorsteuererstattung.

Die Regelung des § 3 Abs. 1 b Nr. 3 UStG ist steuersystematischen Kriterien folgend bedenklich, da mit der Sachspende ein Tatbestand besteuert wird, der beim Empfänger nicht zwingend einen Endverbrauch ermöglicht.[37] Der EuGH wies in einem Urteil aus dem Jahr 1999[38] bereits auf dieses Problem hin, entschied sich aber dennoch für eine wortlautgetreue Anwendung der Vorschrift des Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie[39]. Dass der deutsche Gesetzgeber diese systemwidrige wirtschaftliche Umsatzsteuerbelastung in der Unternehmerkette ebenfalls zur Kenntnis genommen hat, wird anhand des neu gefassten § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG deutlich, der als Ausnahmeregelung vom allgemeinen Verbot der Abziehbarkeit der Umsatzsteuer

32 Vgl. *Lippross* (2012), S. 820.
33 Vgl. *Schmidt* (1999), S. 167.
34 Vgl. *Schmidt* (1999), S. 171.
35 Zur Kritik an der Regelung des § 3 Abs. 1 b Nr. 3 UStG vgl. *Widmann* (1999), S. 925.
36 Vgl. *Hiller* (2003), S. 98.
37 Vgl. *Widmann* (1999), S. 925.
38 Vgl. EuGH v. 27.4.1999, CJ004/97, UVR 1999, S. 219.
39 Heute Art. 16 MwStSystRL.

von der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage nach § 12 Nr. 3 EStG eine Berücksichtigung dieser wirtschaftlichen Umsatzsteuerbelastung bei der Ermittlung der Höhe des Spendenabzugs zulässt.

Die Ausführungen des vorliegenden Abschnitts zeigen, dass ein Zusammenhang zwischen der Höhe der zuvor durch Material- und Leistungsbezüge entstandenen Vorsteuererstattung und dem Umfang der bei der Kapitalgesellschaft definitiv werdenden Umsatzsteuerbelastung festgestellt werden kann. Um im Rahmen der folgenden analytischen Untersuchung zu verallgemeinerungsfähigen Untersuchungsergebnissen zu gelangen, soll eine Typisierung möglicher Wertschöpfungstypen bei der zugewendeten Kapitalgesellschaft vorgenommen werden. Um die gesamte Breite möglicher Wertschöpfungstiefen des zuwendenden Unternehmens zu berücksichtigen, soll hinsichtlich des Umfangs der vom zuwendenden Unternehmen bezogenen Vorleistungen folgende Unterscheidung vorgenommen werden:

Wertschöpfungstypus 1:

Bezieht das spendende Unternehmen bei der Fertigung der der geförderten Institution überlassenen Sache keinerlei Vorleistungen, so besteht keine Leistungsbeziehung zu vorgelagerten Wertschöpfungsstufen und damit weder eine Umsatzsteuerpflicht, noch ein daraus resultierender Vorsteuererstattungsanspruch. Wendet die betrachtete Kapitalgesellschaft die vollständig selbst erstellte Sache der geförderten Institution zu, so scheidet eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG mangels bezogener Vorleistungen aus.

Wertschöpfungstypus 2:

Bei der Entnahme von im Unternehmen umsatzsteuerlich zunächst entlasteter, aber nicht weiterverarbeiteter Ware wird der Zusammenhang zwischen Wertschöpfungstiefe und Umfang der definitiven Umsatzsteuerbelastung besonders deutlich. Handelt es sich bei der dem Zuwendungsempfänger überlassenen Sache um eine von Dritten bezogene Handelsware, so ist von der betreffenden Kapitalgesellschaft nach der Transaktion mit dem Zulieferer und der dabei entstandenen Umsatzsteuerzahlung eine Vorsteuererstattung in Höhe des mit dem Umsatzsteuersatz multiplizierten Netto-Einkaufspreis geltend gemacht worden. Leitet die spendende Kapitalgesellschaft die so erworbene Sache an den Zuwendungsempfänger weiter, so tritt im Umfang der zuvor erhaltenen Vorsteuererstattung eine Umsatzsteuerpflicht als unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG auf.

Bereits die steuerrechtliche Qualifikation der Zuwendungsarten offenbart ein in der wissenschaftlichen Spenden-Literatur bislang nicht dargelegtes Untersuchungsergebnis: Die Zuwendung von Sachen durch ein Vorleistungen beziehendes Unternehmen wird im Unterschied zur Geldzuwendung mit einer definitiven Umsatzsteuerbelastung versehen. Der Umfang dieser Belastung und die Höhe der vom Gesetzgeber mit der Neufassung des § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG intendierten Entlastungswirkung wird im folgenden Abschnitt analytisch ermittelt.

III. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsarten

Nachfolgend sollen die Netto-Aufwendungen einer Unternehmensspende unter Berücksichtigung der alternativen Zuwendungsarten ermittelt werden[40], wobei von der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit des Spendenaufwands im Veranlagungszeitraum der Zuwendung ausgegangen wird. Dies kann damit begründet werden, dass die Untersuchungsergebnisse andernfalls von einer Vielzahl von Parametern abhängig wären, was der Generierung allgemeingültiger Untersuchungsergebnisse entgegenstehen würde.[41] Um die Vergleichbarkeit der Untersuchungsergebnisse verschiedener Rechtsformen zu gewährleisten, ist die Einbeziehung der personalen Besteuerungsebene erforderlich, so dass die auf privater Ebene des Anteilseigners ausgelösten einkommensteuerlichen Be- bzw. Entlastungen in der Untersuchung Berücksichtigung finden. Aus Gründen der Vollständigkeit des Vorteilsvergleichs und der Vergleichbarkeit der Analyse mit der Steuerbelastung von Personenunternehmen, ist von der Annahme auszugehen, dass die spendenbedingte Steuerersparnis an die Anteilseigner ausgeschüttet wird.[42] Im Rahmen der Untersuchung beider Zuwendungsarten werden im Fall der Sachspende beide Möglichkeiten der Wahlrechtsausübung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG (Buchwert- bzw. Teilwertansatz) sowie die oben definierten Wertschöpfungstypen berücksichtigt.

1. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Geldzuwendung

Die Kapitalgesellschaft erzielt aufgrund ihrer Leistungsbeziehungen Zahlungsüberschüsse, die für die Ermittlung von Steuerbemessungsgrundlagen und die Ausschüttungsbemessung zu buchhalterischen Erträgen und Aufwendungen transformiert werden. Die Zuwendung eines Geldbetrags G an eine gemeinnützige oder öffentliche Empfängerkörperschaft stellt eine Ergebnisverwendung dar. Die Ausschüttung des periodisierten Einzahlungsüberschusses führt beim Anteilseigner zu einem konsumfähigen Betrag i.H.v. $G \cdot (1 - s_d)$, wobei s_d der auf die Ausschüttung anzuwendende Steuersatz ist. Der dem Anteilseigner vor Berücksichtigung weiterer ertragsteuerlicher Rechts-

40 Um eine bessere Lesbarkeit der verwendeten Formeln zu gewährleisten, soll für Zwecke der Untersuchung vom Solidaritätszuschlag und der Kirchensteuer abstrahiert werden.

41 Empirische Erkenntnisse zum Spendenverhalten von Unternehmen belegen, dass die hier getroffene Annahme der Vollabzugsfähigkeit des Spendenaufwands im Veranlagungszeitraum der Zuwendung unkritisch ist. So beträgt der Spendenumfang von 84 % der Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten einer Studie des Instituts der deutschen Wirtschaft zufolge weniger als 3 ‰ des Umsatzes. Vgl. hierzu Institut der deutschen Wirtschaft (2012), S. 24.

42 Zur Notwendigkeit des vollständigen Vergleichs der Steuerbelastung vgl. *Wagner/Dirrigl* (1980), S. 88 ff.

regeln zur Abziehbarkeit von Spendenaufwendungen durch die Geldspende entstehende Ausschüttungsverzicht wird im Folgenden mit $D_B = G \cdot (1 - s_d)$ bezeichnet.

Die der Kapitalgesellschaft durch den Spendenabzug entstehenden abzugsfähigen Ausgaben verringern ihre ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage. Die so ersparte Zahlung von Körperschaftsteuer (s_{kn}) und Gewerbesteuer (s_{ge}) erhöht wiederum den ausschüttungsfähigen Betrag und unterliegt beim Anteilseigner der Einkommensteuer mit dem Satz s_d. Bei einer vom zuwendenden Unternehmen an die gemeinnützige Institution erbrachten Geldleistung handelt es sich um eine unentgeltliche d.h. freigebige Zuwendung. Ein Leistungsaustausch i.S.d. UStG kann bei dieser Zuwendungsart demnach folglich grundsätzlich nicht vorliegen. Der durch eine Spende innerhalb der Höchstgrenzen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG verursachte Ausschüttungsverzicht beträgt somit nach Steuern:

$$D_N = G \cdot (1 - s_{kn} - s_{ge}) \cdot (1 - s_d)$$
$$\text{mit } G \leq Max(\tfrac{20}{100} \cdot \text{stpfl. Gewinn}; \tfrac{4}{1000} \cdot \text{(Umsatz + Lohn- und Gehaltssumme)} \quad (1)$$

2. Analytische Untersuchung der ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Sachzuwendung

a) Sachzuwendung – Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG

Wertschöpfungstypus 1:

Dem zuwendenden Unternehmen vom Wertschöpfungstypus 1 entstehen bei der Produktion der gespendeten Sache Herstellungskosten.[43] Da im Folgenden davon ausgegangen wird, dass die Sache im Veranlagungszeitraum ihrer Herstellung zugewendet wird, entsprechen die Herstellungskosten zugleich dem Buchwert V_0 der zugewendeten Sache.

Da beim Wertschöpfungstypus 1 keinerlei umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zu vorgelagerten Produktionsstufen besteht, trifft das Unternehmen aufgrund des Fehlens einer zuvor in Anspruch genommenen Vorsteuererstattung keine wirtschaftliche Umsatzsteuerbelastung.

Zunächst wird der Fall der Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs betrachtet, das eine erfolgsneutrale Entnahme des Wirtschaftsguts zum Buchwert V_0 ermöglicht. Die unentgeltliche Zuwendung eines Wirtschaftsguts im Rahmen einer Sachspende verursacht nach Berücksichtigung der durch die unentgeltliche Hingabe des Wirtschaftsguts ersparten Ausschüttungsbesteuerung einen Rückgang der dem Unternehmen zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel im Umfang von $V_1 \cdot (1 - s_d)$, wobei V_1 den Teilwert der zugewendeten Sache darstellt. Da in diesem Beitrag als Sachspenden ausschließlich einzelbewertungsfähige Wirtschaftsgüter betrachtet werden, kommen für deren Teilwertansatz i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ausschließlich die von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung gehandhabten Teilwertvermutungen[44] zur Anwendung; eine im Falle der seltenen, aber denkbaren Sachzuwendung von ganzen Unternehmen erforderliche Modellierung des Teilwerts entsprechend deren Ertragswert kann daher unterbleiben.

Aufgrund der Buchwertverknüpfung bedingt der bei der Entnahme des Wirtschaftsguts angesetzte Buchwert V_0 zugleich auch die Höhe des die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage reduzierenden Betrags $V_0(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d)$. Der dem Anteilseigner der Kapitalgesellschaft nach Steuern entstehende Spendenaufwand beim Wertschöpfungstypus 1 D_N^{s1} beträgt somit

$$D_N^{s1} = V_1 \cdot (1 - s_d) - V_0(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \quad (2)$$

Wertschöpfungstypus 2:

Annahmegemäß erbringt die Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstypus 2 keinerlei eigene Wertschöpfung an der zugewendeten Sache. Die aus dem Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG resultierende Umsatzsteuerschuld entspricht somit dem mit dem Umsatzsteuertarif multiplizierten Buchwert der zugewendeten Sache.

Neben dem grundsätzlich auf den Buchwert der zugewendeten Sache begrenzten ertragsteuerlichen Spendenabzugspotential ist auch die beim Wertschöpfungstypus 2 auftretende definitive Umsatzsteuerbelastung im Rahmen des § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG[45] zum ertragsteuerlichen Abzug zugelassen.

Die bei den Anteilseignern der Kapitalgesellschaft nach Steuern verbleibenden Spenden-Aufwendungen D_N^{s2} betragen bei Unternehmen vom Wertschöpfungstypus 2 folglich:

$$D_N^{s2} = V_1 \cdot (1 - s_d) - V_0(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) + s_u \cdot V_0 \cdot (1 - s_{kn} - s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \quad (3)$$

b) Sachzuwendung – Verzicht auf Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG (Teilwertansatz)

Wertschöpfungstypus 1:

Wählt die steuerpflichtige Kapitalgesellschaft den Teilwertansatz V_1, so entsteht aufgrund des mit der Teilwertverknüpfung verbundenen Step-Ups ein gegenüber dem Buchwertansatz höheres Spendenabzugspotential, dem jedoch die Besteuerung der stillen Reserven im Entnahmezeitpunkt gegenübersteht. Für den nach Berücksichtigung aller Steuern beim Anteilseigner der Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstypus 1 verbleibenden Spendenaufwand ergibt sich bei Verzicht auf die Anwendung des Buchwertprivilegs somit der Ausdruck:

43 Hinsichtlich des Umfangs der in den Herstellungskosten zu berücksichtigenden Herstellungskostenbestandteile gilt nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB und R 6.3 EStR eine Einbeziehungspflicht von Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und Abschreibungen sowie ein Einbeziehungswahlrecht weiterer in R. 6 Abs. 4 EStR aufgeführter Gemeinkosten.

44 Vgl. zu den Teilwertvermutungen *Kulosa* (2015), § 6 EStG Rz. 241 ff.

45 Vgl. § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG n.F., BGBl. I 2013, 556.

$$D_N^{s1} = V_1 \cdot (1 - s_d) + (V_1 - V_0) \cdot (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \\ -V_1(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \quad (4)$$

Wertschöpfungstypus 2:

Der Vorsteuererstattungsanspruch, der zugleich den Umfang der durch das Rechtsinstitut der unentgeltlichen Wertabgabe ausgelösten definitiven Umsatzsteuerbelastung bestimmt, entspricht beim Wertschöpfungstypus 2 den mit dem jeweils gültigen Umsatzsteuersatz multiplizierten Anschaffungskosten des spendenden Unternehmens. Während die durch die unentgeltliche Wertabgabe ausgelöste Umsatzsteuerzahlung als Bemessungsgrundlage die Herstellungskostenbestandteile für fremdbezogene Güter und Dienstleistungen und damit den Buchwert der zugewendeten Sache heranzieht, wird der Umfang des ertragsteuerlich wirksamen Spendenabzugspotentials durch die Höhe des Teilwerts der zugewendeten Sache bestimmt, was gegenüber dem Buchwertansatz einen Step-Up des Spendenabzugspotentials bedeutet. Der ertragsteuerlich in Abzug zu bringende Spendenaufwand wird um die definitiv werdende Umsatzsteuerbelastung erhöht. Hierbei ist auch die im Entnahmezeitpunkt entstehende Steuerbelastung auf die durch die Entnahme aufgedeckten stillen Reserven $(V_1 - V_0)$ zu berücksichtigen. Bei der Wahl des Teilwertansatzes durch die Kapitalgesellschaft vom Wertschöpfungstypus 2 entstehen nach Berücksichtigung aller Steuern allgemein folgende Spendenaufwendungen:

$$D_N^{s2} = V_1 \cdot (1 - s_d) + (V_1 - V_0) \cdot (s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \\ +s_u \cdot V_0 \cdot (1 s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) - V_1(s_{kn} + s_{ge}) \cdot (1 - s_d) \quad (5)$$

Anhand eines Vergleichs von Formel (4) und (2) sowie (5) und (3) wird, wie bereits in Abschnitt II.1 erläutert, deutlich, dass das Bewertungswahlrecht des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG keinen Einfluss auf die dem Anteilseigner nach Steuern entstehenden Kosten einer Sachspende nimmt.

IV. Fallstudie zur ökonomischen Vorteilhaftigkeit der Zuwendungsarten von Unternehmensspenden

1. Der Fallstudie zugrunde liegende Annahmen

Nach dem formalen Nachweis von Steuerwirkungen soll im vorliegenden Abschnitt im Rahmen einer Fallstudie die Größenordnung dieser Steuerwirkungen auf Grundlage der in Deutschland derzeit gültigen tariflichen Steuerbelastung berechnet werden.

Betrachtet wird eine Aktiengesellschaft (AG) mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland, deren Management die Entscheidung für eine Unternehmensspende an eine gemeinnützige Institution bereits getroffen hat. Das Unternehmen steht daher vor der Wahl der optimalen Zuwendungsart (Geld- oder Sachspende), wobei in diesem Zusammenhang als Zielfunktion die Minimierung der Netto-Ausgabenbelastung nach Abzug steuerlicher Be- und Entlastungen bei identischem Brutto-Spendenwert aufgefasst wird. Bei den Anteilseignern der AG handelt es sich um natürliche Personen, die ihre Anteile im Privatvermögen halten.

Bezüglich der Unternehmensspende wird von folgenden Parametern ausgegangen: Der Spendenwert vor Berücksichtigung von Steuern ist bei beiden Zuwendungsarten identisch und beträgt jeweils 100 TEuro. Annahmegemäß übersteigt die Zuwendung die Höchstgrenzen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht, so dass der Spendenaufwand im Veranlagungszeitraum der Zuwendung die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage in vollem Umfang reduziert.

Hinsichtlich des zugrunde gelegten Systems der Ausschüttungsbesteuerung wird auf das für im Privatvermögen befindlichen Anteilsbesitz in Deutschland derzeit gültige System der Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 EStG zurückgegriffen. Die tarifliche Steuerbelastung auf Ausschüttungen an Anteilseigner beträgt somit 25 % wenn gilt $s_e \geq 25$ %. Hinsichtlich der tariflichen Steuerbelastung auf Unternehmensebene wird gem. § 23 Abs. 1 KStG ein Körperschaftsteuersatz s_{kn} i.H.v. 15 % sowie gem. § 11 Abs. 2 GewStG eine Gewerbesteuermesszahl m von 3,5 %, die in Verbindung mit einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 %[46] eine tarifliche Gewerbesteuerbelastung i.H.v. 14 % ergibt, angewendet. In Folge der ertragsteuerlichen Abziehbarkeit der Spende ersparte Unternehmensteuern werden annahmegemäß in vollem Umfang an die Anteilseigner der AG ausgeschüttet. Die tarifliche Umsatzsteuerbelastung s_u beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19 %.

2. Belastungsvergleich der Zuwendungsarten

Die nachfolgend dargestellte Tabelle (Darstellung 2) zum Belastungsvergleich der Zuwendungsarten berücksichtigt sämtliche in Abschnitt II erläuterten steuerlichen Regelungen zu Unternehmensspenden und quantifiziert die in Abschnitt III ermittelten Steuerwirkungen auf Grundlage der in Deutschland derzeit geltenden tariflichen Steuerbelastung. Hierbei werden zunächst die auf Unternehmensebene auftretenden steuerlichen Be- und Entlastungen aufgezeigt, bevor der Einfluss der Unternehmensspenden auf die Höhe der Ausschüttungssteuerbelastung der Anteilseigner quantifiziert wird.

Wie mit den Formeln (2) und (3) bereits analytisch gezeigt, variieren die nach Steuern entstehenden Kosten in Abhängigkeit von der gewählten Zuwendungsart und dem Wertschöpfungstypus der Kapitalgesellschaft. Die Tabellenspalten (2) und (4) bzw. (3) und (5) verdeutlichen, dass die Entscheidung bezüglich des Wertansatzes der zugewendeten Sache im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen hingegen keinen Einfluss auf den Netto-Spendenaufwand nimmt.

Wie Darstellung 2 weiter zeigt, ergeben sich auf Unternehmensebene deutliche Unterschiede der Steuerwirkungen bei den untersuchten Spendenalternativen. Die Zuwendungsart mit den geringsten Netto-Spendenaufwendungen bzw. der umfangreichsten

46 Der durchschnittliche Gewerbesteuerhebesatz betrug in Deutschland im Jahr 2013 395 ‰. Vgl. hierzu Statistisches Bundesamt (2014b), S. 8.

	Geldzuwendung	Sachzuwendung			
	Geldspende (1)	**Buchwert WT 1 (2)**	**Buchwert WT 2 (3)**	**Teilwert WT 1 (4)**	**Teilwert WT 2 (5)**
Brutto-Spendenwert	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Abziehbarer Betrag KSt und GewSt (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 10b Abs. 3 Satz 1 EStG)	100,00	50,00	50,00	100,00	100,00
– Ersparnis KSt (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)	15,00	7,50	7,50	15,00	15,00
– Ersparnis GewSt (§ 9 Nr. 5 GewStG)	14,00	7,00	7,00	14,00	14,00
Aufgedeckte stille Reserven (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 und 5 EStG)				*50,00*	50,00
+ Belastung KSt				7,50	7,50
+ Belastung GewSt				7,00	7,00
Bemessungsgrundlage USt (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG)			*50,00*		50,00
+ Belastung USt (§ 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG)			9,50		9,50
Bemessungsgrundlage ertragsteuerlich abziehbare USt (§ 10b Abs. 3 Satz 2 EStG)			*9,50*		9,50
– Ersparnis KSt			1,43		1,43
– Ersparnis GewSt			1,33		1,33
Bemessungsgrundlage Ausschüttungsbesteuerung (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG)	71,00	85,50	92,25	85,50	92,25
– Ersparnis Ausschüttungsbesteuerung	17,75	21,38	23,06	21,38	23,06
= Netto-Spendenaufwand	**53,25**	**64,13**	**69,18**	**64,13**	**69,18**

Darstellung 2: Belastungsvergleich der Zuwendungsarten

steuerlichen Entlastung auf Unternehmensebene ist die Geldspende gefolgt von der Sachspende des Wertschöpfungstypus 1 und 2. Die bei den Spendenalternativen jeweils auftretenden steuerlichen Effekte werden nachfolgend im Einzelnen beschrieben.

Die Berechnung des Netto-Spendenaufwands in den Tabellenspalten (1) und (2) verdeutlicht, dass der Spendenwert vor Steuern bei einer Geldspende in vollem Umfang die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage mindert, während bei einer Sachspende zum Buchwert die ertragsteuerliche Abziehbarkeit auf eben diesen Wertansatz der zugewendeten Sache begrenzt ist. Entscheidet sich die Unternehmensleitung für die unentgeltliche Zuwendung einer im Fremdbezug erworbenen Sache (Wertschöpfungstypus 2), so bleibt die ertragsteuerliche Entlastungswirkung im Ergebnis auch beim Teilwertansatz auf den Buchwert der zugewendeten Sache beschränkt. Bei Sachspenden vom Wertschöpfungstypus 2 tritt zur nachteiligen ertragsteuerlichen Behandlung noch eine Umsatzsteuerzahlung hinzu, die die Kapitalgesellschaft bei der Wahl dieser Zuwendungsart als Steuerdestinatär auch wirtschaftlich trägt. Die ertragsteuerliche Abziehbarkeit dieser definitiven Umsatzsteuerbelastung reduziert die umsatzsteuerlich bedingt erhöhte Netto-Spendenbelastung unabhängig vom persönlichen Einkommensteuersatz des Anteilseigners in lediglich geringem Umfang, so dass auch nach der ertragsteuerlichen Abziehbarkeit eine umsatzsteuerlich bedingte Mehrbelastung von Sachspenden bleibt.

Neben den steuerlichen Effekten auf Unternehmensebene haben Unternehmensspenden auch auf Ebene des Anteilseigners steuerliche Implikationen. Da Unternehmensspenden den ausschüttungsfähigen Betrag verringern, reduziert sich zugleich die Bemessungsgrundlage der Ausschüttungsbesteuerung nach § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Auf diese Weise profitiert der Eigentümer der Kapitalgesellschaft von einer verringerten Ausschüttungssteuerbelastung, die den Netto-Spendenaufwand mindert[47].

V. Schlussbetrachtung

Wenn Entscheidungen, ob Unternehmensspenden getätigt werden, im Grundsatz bereits festliegen, stellt sich die Frage nach der steueroptimalen Zuwendungsart. Während in der steuerrechtswissenschaftlichen Literatur detaillierte Darstellungen der steuerrechtlichen Behandlung von Unternehmensspenden zu finden sind, wurde in der betriebswirtschaftlichen Literatur das Problem steueroptimaler Spendenentscheidungen bislang nicht wissenschaftlich untersucht.

47 Um auszuschließen, dass die gewonnenen Untersuchungsergebnisse auf die zugrunde gelegte Parameterkonstellation zurückzuführen sind, wurde zur Überprüfung der Robustheit der Untersuchungsergebnisse eine Sensitivitätsanalyse durchgeführt. Hierbei zeigt sich, dass die ermittelte Vorteilhaftigkeitsreihenfolge gegenüber einer Veränderung der im Modell getroffenen Annahmen robust ist.

Im Rahmen dieses Beitrags wird gezeigt, dass die steuerliche Optimierung von Spendenalternativen eine Analyse aller relevanten Steuern erfordert.[48] Dabei zeigt sich eine erhebliche steuerliche Ungleichbehandlung der betrachteten Zuwendungsarten, die für die Optimierung der Zuwendungsentscheidung wegen der erheblichen steuerlichen Entlastungsdifferenzen von unternehmerischen Spendenalternativen von Bedeutung sein kann.

Die Qualifikation von Sachspenden als unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 1 b Nr. 3 UStG bewirkt, dass Unternehmen selbst zu Steuerdestinatären werden, wodurch sich der Gesamtaufwand von Sachspenden nach Berücksichtigung aller steuerlichen Konsequenzen deutlich erhöht. Da der Umfang dieser definitiven Umsatzsteuerbelastung durch die auf die Vorumsätze entfallende Vorsteuer bestimmt wird, treten vergleichsweise hohe Netto-Spendenaufwendungen bei denjenigen Unternehmen auf, die an Stelle von Geldleistungen Sachspenden tätigen und bei der Produktion dieser Güter zum Vorsteuerabzug berechtigende Vorleistungen bezogen haben. Insbesondere Unternehmen aus Branchen mit hoher Vorleistungsintensität, wie z.B. die Automobil-, Chemie- und Ernährungsindustrie[49] besitzen einen erheblichen steuerlichen Anreiz, Sachspenden durch entsprechende monetäre Zuwendungen zu ersetzen.

Die Analyse zeigt außerdem, dass das Bewertungswahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 und 4 EStG im Ergebnis die Höhe der Netto-Spendenaufwendungen nicht beeinflusst, da dem beim Teilwertansatz höheren Spendenabzug eine Besteuerung der aufgelösten stillen Reserven in gleicher Höhe gegenübersteht, so dass die ertragsteuerliche Entlastungswirkung einer Sachspende im Ergebnis unabhängig von der Wahlrechtsausübung der Höhe nach auf den Buchwert begrenzt bleibt; dies führt unabhängig vom Teilwert der gespendeten Güter ebenfalls zu einer Diskriminierung von Sachspenden.

Jüngere empirische Studien des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln (IW) und des Centrum für Corporate Citizenship Deutschland (CCCD) belegen hingegen eine zunehmende Verdrängung der steuerlich vorteilhaften Geldspenden durch Sachspenden.[50] Angesichts der Tatsache, dass die Funktionsfähigkeit steuerlicher Spendenanreize bei Privathaushalten in der finanzwissenschaftlichen Literatur gut dokumentiert ist,[51] überrascht es, dass bei Unternehmensspenden offenbar immer häufiger eine steuerlich nicht vorteilhafte Zuwendungsart gewählt wird. Unternehmen, die aus nicht-steuerlichen Gründen Sachzuwendungen bevorzugen, können Unternehmensspenden durch Sach-Sponsoring substituieren, da die für das Sponsoring charakteristische Gegenseitigkeit von Leistung und Gegenleistung zumindest die Vermeidung einer definitiven Umsatzsteuerbelastung bei Sachzuwendungen ermöglicht.[52]

Die Untersuchungsergebnisse bieten auch einen Ausgangspunkt für finanzpolitische Maßnahmen im Bereich des ertrag- und umsatzsteuerlichen Spendenrechts, da die auf Basis des Modells aufgezeigten Steuerwirkungen eine Grundlage für finanzpolitische Verbesserungen im Bereich der steuerlichen Behandlung von Sachspenden bilden können.

Literaturverzeichnis

Alberti, E. (2001): Sponsoring im Steuerrecht. Frankfurt/M. 2001.

Auten, G.E./Sieg, H./Clotfelter, C.T. (2002): Charitable Giving, Income, and Taxes: An Analysis of Panel Data. In: The American Economic Review, 92. Jg., S. 371-382.

Borgloh, S. (2008): What Drives Giving in Extensive Welfare States? The Case of Germany. ZEW Discussion Paper Nr. 08-123.

Centrum für Corporate Citizenship Deutschland (2007): Gesellschaftliches Engagement von Unternehmen in Deutschland und im transatlantischen Vergleich mit den USA. Berlin 2007.

Clotfelter, C.T./Steuerle, C.E. (1981): Charitable Contributions. In: How Taxes Affect Economic Behavior, hrsg. v.H. Aaron/J. Pechman, S. 403-446. Washington 1981.

Clotfelter, C.T./Salamon, L.M. (1982): The Impact of the 1981 Tax Act on individual Charitable Giving. In: National Tax Journal, 35. Jg., S. 171-187.

Deutscher Bundestag (2012): Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung des Gemeinnützigkeitsrechts. In: BT-Drucks. 17/11316.

Drüen, K./Grundmann, K. (2005): Bilanzielle Gewinnermittlung und außerbilanzielle Einkommenskorrekturen bei einer Kapitalgesellschaft. In: Steuer und Studium, 25. Jg. S. 334-342.

Ehmcke, T. (2015): § 6 Einkommensteuergesetz. In: EStG KStG GewStG Kommentar, hrsg. v. B. Heuermann/P. Brandis, München 2015, Rz. 600 zu § 6 EStG.

Feldstein, M./Clotfelter, C.T. (1976): Tax Incentives and Charitable Contributions in the United States: A microeconometric analysis. In: Journal of Public Economics, 5. Jg., S. 1-26.

Feldstein, M./Taylor, A. (1976): The Income Tax and Charitable Contributions. In: Econometrica, 44. Jg., S. 1201-1222.

Heuermann, B. (2014): § 3 Umsatzsteuergesetz. In: Umsatzsteuergesetz Kommentar, hrsg. v. O. Sölch/K. Ringleb, München 2014, Rz. 376 und 382 zu § 3 UStG.

Hiller, M. (2003): Cash-Flow-Steuer und Umsatzsteuer. Wiesbaden 2003.

Hofmeister, F. (2013): § 9 Körperschaftsteuergesetz. In: EStG, KStG, GewStG Kommentar, hrsg. v. B. Heuermann u.a., München 2013, Rz. 106 zu § 9 KStG.

48 Auf *Scholes/Wolfson* et al. (2015) wird das in der amerikanischen Steuer-Literatur häufig zitierte Postulat „all taxes, all parties" zurückgeführt.

49 Vgl. Statistisches Bundesamt (2014), S. 7 ff.

50 Demnach wählten zuletzt 60 ‰ der größten deutschen Unternehmen zur Wahrnehmung ihres sozialen Engagements Sachspenden, wobei das jährliche Volumen dieser unentgeltlichen Sachzuwendungen in Deutschland auf jüngst 1,5 Milliarden Euro angestiegen ist. Vgl. hierzu Institut der deutschen Wirtschaft (2012), S. 522 sowie Centrum für Corporate Citizenship Deutschland (2007), S. 15.

51 Dieser Literatursektor identifiziert für Privathaushalte den Grenzsteuersatz als den maßgeblichen Treiber des Steuervorteils aus der Abzugsfähigkeit von Spenden. *Yermack* (2009) zeigt in einer aktuellen Studie, dass Steuerpflichtige versuchen, die mit Spendenzuwendungen verbundenen privaten Steuervorteile zu maximieren und hierzu auch bereit sind, aufwendige Konstruktionen des amerikanischen Spendenabzugsrechts steuerlastmindernd einzusetzen.

52 Vgl. hierzu *Alberti* (2001), S. 229 ff.

Hüttemann, R. (2015): Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl.. Köln 2015.

Hüttemann, R. (2013): Das Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts. In: Der Betrieb, 66. Jg., S. 774-779.

Hüttemann, R. (2008): Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG. In: Der Betrieb, 61. Jg., S. 1590-1595.

Institut der deutschen Wirtschaft (2012): Erster Engagementbericht der Bundesregierung 2012. Köln 2012.

Jachmann, M./Thiessen, T. (2002): Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Sachspenden. In: Deutsche Steuer-Zeitung, 90. Jg., S. 355-360.

Kulosa, E. (2015): § 6 Einkommensteuergesetz. In: Einkommensteuergesetz Kommentar, hrsg. v. H. Weber-Grellet, München 2015, Rz. 241 ff. zu § 6 EStG.

Kurz, D./Meissner, G. (2014): Umsatzsteuer, 17. Aufl., Stuttgart 2014.

Lambrecht, C. (2009): § 9 Körperschaftsteuergesetz. In: Körperschaftsteuergesetz Kommentar, hrsg. v. D. Gosch, München 2009, Rz. 50 zu § 9 KStG.

Lippross, O-G. (2012): Umsatzsteuer, 23. Aufl.. Achim 2012.

Paqué, K-H. (1986): Philanthropie und Steuerpolitik: eine ökonomische Analyse der Förderung privater Wohltätigkeit. Tübingen 1986.

Pew Research Center (2012): Pervasive Gloom about the World Economy. Washington, D.C. 2012.

Pricewaterhousecoopers (2011): Unternehmen als Spender. Berlin 2011.

Schauhoff, S. (2010): Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., München 2010.

Schmidt, P. (1999): Konsumbesteuerung durch Mehrwertsteuer. Bielefeld 1999.

Scholes, MS./Wolfson, M.A./Erickson, M.M./Maydew, E.L./Shevlin, T. (2015): Taxes and Business Strategy – A Planning Approach, 5. Aufl.. Englewood Cliffs, NJ 2015.

Schulte, W. (2010): § 9 Körperschaftsteuergesetz. In: Körperschaftsteuergesetz Kommentar, hrsg. v. B. Erle/T. Sauter, Heidelberg 2010, Rz. 97 zu § 9 KStG.

Slemrod (1989): Are Estimated Tax Elasticities really just Tax Evasion Elasticities? The Case of Charitable Contributions. In: Review of Economics and Statistics, 71. Jg., S. 517-522.

Statistisches Bundesamt (2014a): Indizes der Produktion und der Arbeitsproduktivität im Produzierenden Gewerbe – Fachserie 4 Reihe 2.1. Wiesbaden 2014.

Statistisches Bundesamt (2014b): Finanzen und Steuern: Realsteuervergleich 2013 – Fachserie 14 Reihe 10.1. Wiesbaden 2014.

Taussig, M.K. (1967): Economic Aspects of the personal Income Tax Treatment of Charitable Contributions. In: National Tax Journal, 20. Jg., S. 1–19.

Von Auer, L./Kalusche, A. (2010): Steuerliche Spendenanreize: Ein Reformvorschlag. In: Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften, 6. Jg., S. 240-261.

Wagner, F.W./Dirrigl H. (1980): Die Steuerplanung der Unternehmung. Stuttgart und New York 1980.

Wallenhorst, R./Halaczinsky, R. (2009): Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts. München 2009.

Widmann, W. (1999): Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Die Änderungen des UStG. In: Der Betrieb, 52. Jg., S. 925-931.

Yermack, D. (2009): Deductio'ad absurdum: CEOs donating their own Stock to their own Family Foundations. In: Journal of Financial Economics, 94. Jg., S. 107-123.

Urteilsverzeichnis

Gericht	Urteilsdatum	Aktenzeichen	Fundstelle	Seite
BFH	4.2.1970	I R 69/68	BStBl. II 1970	350
BFH	24.9.1985	IX R 8/81	BStBl. II 1986	726
BFH	25.11.1987	I R 126/85	BStBl. II 1988	220
BFH	4.12.1996	I R 151/93	BStBl. II 1997	327
EuGH	27.4.1999	C-48/97	UVR 1999	219

Ertragsteuerliche Folgen der Übertragung von Betriebs- und Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften – Vergleich der Rechtslage in Deutschland und Österreich

STEPHANIE NOVOSEL, Wirtschaftsuniversität Wien*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Allgemeine Grundsätze in Deutschland und Österreich
III. Das Vorliegen und die Bewertung von Entnahmen in Deutschland und Österreich
1. Deutschland
2. Österreich
IV. Übertragungsvorgänge von Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteilen in Deutschland und Österreich
1. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers
a) Steuerliche Behandlung in Deutschland
b) Steuerliche Behandlung in Österreich
2. Übertragung von Betriebsvermögen zwischen beteiligungsidenten Schwestergesellschaften
a) Steuerliche Behandlung in Deutschland
b) Steuerliche Behandlung in Österreich
3. Übertragung des Mitunternehmeranteiles und Sonderbetriebsvermögen
a) Steuerliche Behandlung in Deutschland
b) Übertragung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles
c) Steuerliche Behandlung in Österreich
d) Übertragung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles
V. Zusammenfassung und Conclusio

I. Einleitung

Das Konzept der Besteuerung von Mitunternehmerschaften geht sowohl in Deutschland als auch in Österreich auf dieselben historischen Wurzeln zurück.[1] In Österreich wurden die Besteuerungsgrundsätze der Mitunternehmerschaft im Jahr 1938 aus den reichsdeutschen Steuergesetzen übernommen und im Laufe der Zeit nur geringfügigen Anpassungen unterzogen.[2]

Nach diesem nach wie vor vorherrschendem Besteuerungskonzept stellt die Personengesellschaft kein Ertragssteuersubjekt dar, weshalb das Einkommen den Gesellschaftern zuzurechnen und bei diesen zu besteuern ist.[3] Die Ermittlung der Gewinntangenten der Gesellschafter erfolgt dabei im Zuge einer zweistufigen Gewinnfeststellung.[4]

Diese zweistufige (einheitliche und gesonderte) Gewinnfeststellung bzw. die Trennung der Ebenen der einheitlichen Gewinnfeststellung auf Ebene der Mitunternehmerschaft sowie der Einkünftezurechnung führt jedoch zu zahlreichen Fragestellungen und Abgrenzungsfragen, insbesondere bei Leistungsbeziehungen der Gesellschaft mit ihren Gesellschaftern, die nicht immer eindeutig zu beantworten sind. Im Bereich der unentgeltlichen Vermögensübertragungen von und mit Sonderbetriebsvermögen stellt sich des Weiteren die Frage, ob diese Übertragungsvorgänge zur Aufdeckung der stillen Reserven des Betriebsvermögens bzw. Sonderbetriebsvermögens führen.

Vor Kurzem beschäftigten diese Fragen zwei Senate des BFH[5], die zu entscheiden hatten, wann und bei wem stille Reserven des Betriebs- und Sonderbetriebsvermögen zu besteuern sind, wenn dieses unentgeltlich auf eine beteiligungsidente Personengesellschaft übertragen wird. Dabei kamen sie zu unterschiedlichen Ergebnissen. Um die Frage zu klären, ob die steuerwirksame Übertragung, wie sie von einem Senat vertreten wird, gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt, wurde nunmehr eine Anfrage an das BVerfG gestellt.[6]

Anhand dieser aktuellen Entwicklungen bzw. Rechtsprechungen in Deutschland wird die Relevanz der Thematik verdeutlicht, wobei die Uneinigkeit der beiden Senate bestätigt, dass die behandelten Formen unentgeltlicher Übertragungen von und mit Sonderbetriebsvermögen einige Fragen und Zweifel im Hinblick auf die Besteuerungsfolgen bestehen lassen. Zudem ist auch in Österreich nicht restlos geklärt, welche Stellung der Personengesellschaft im Steuerrecht zukommt. Diskussion besteht mitunter über die Fra-

* *Stephanie Nathalie Novosel*, M.Sc., ist Wirtschaftstreuhänder-Berufsanwärterin bei der BDO Austria GmbH und Universitätsassistentin an der Wirtschaftsuniversität Wien, Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

1 Bereits im Reichseinkommensteuergesetz 1920 wurde normiert, dass besondere Vergütungen, die ein Gesellschafter bezog zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu zählen sind (s. § 7 Nr. 3 dEStG 1920); vgl. *Ostendorf*, Behandlung von Sondervergütung der Mitunternehmer im internationalen Steuerrecht (1993), 44.

2 Vgl. zum historischen Ursprung des Mitunternehmerbegriffs: *Bergmann* in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften, 2011, S. 457, Tz. 12/6.

3 Vgl. *Zimmermann et al.*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht[11], S. 103 f.; *Kaminski/Strunk*, Einfluss von Steuern[2], S. 178; *Margreiter* in Margreiter/Wakounig/Glega, Steuerliche Sonderbilanzen in der Praxis[3] (2001) S. 142; *Hirschler/Strimitzer*, RdW 1994, 258 ff.; *Doralt/Kauba* in *Doralt*, öEStG[10], § 23, Tz. 201.

4 Vgl. *Bruckner* in GS Arnold, 2011, S. 267 f.; *Quantschnigg/Schuch*, öESt-HB, § 23, Tz. 17 f.

5 Siehe BFH 25.11.2009 – I R 72/08, DStR 2010, 269 und BFH 15.4.2010, IV B 105/09, DStR 2010, 1070.

6 Siehe dazu BFH 10.4.2013 – I R 80/12, DStR 2013, 2158.

ge, ob die Personengesellschaft ein Gewinnermittlungssubjekt darstellt.[7]

Abschließend ist festzuhalten, dass die Rechtsform der Personengesellschaft in beiden Ländern weit verbreitet ist und es dadurch häufig zu Fragestellungen in Bezug auf die Auslegung gesetzlicher Normen kommt. Aufgrund der engen wirtschaftlichen Verflechtung der beiden Länder ist es von Bedeutung zu analysieren, ob die Auslegungen bzw. Interpretationen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung diverser Rechtsvorgänge bei Personengesellschaften in Deutschland und Österreich in dieselbe Richtung verlaufen.

Dieser Frage widmet sich der nachfolgende Beitrag, der im Zuge einer Analyse der steuerlichen Folgen von unentgeltlichen Übertragungsvorgängen Unterschiede im Hinblick auf die Besteuerungsfolgen der beiden Länder aufzeigt und die jeweilige Normierung bzw. Vorgehensweise kritisch hinterfragt. Zum Abschluss werden mögliche Gründe für die Unterschiede der steuerlichen Behandlung beider Länder erläutert und eigene Schlussfolgerungen gezogen.

II. Allgemeine Grundsätze in Deutschland und Österreich

Die Entwicklung unterschiedlicher Theorien zur Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft, insbesondere die Bilanzbündeltheorie, geht in Deutschland und Österreich auf dieselben historischen Wurzeln, nämlich die Rechtsprechung des RFH in den dreißiger Jahren zurück.[8] Die Bilanzbündeltheorie besagt, dass die Personengesellschaft nicht als selbständiges Steuersubjekt anzusehen ist und die Teilhaberschaft der Gesellschafter jeweils selbständige Gewerbebetriebe darstellen.[9] Die Gesellschafter beziehen demnach Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Aktuell ist die Qualifizierung der Gewinnanteile der Gesellschafter als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in § 15 Abs. 1 Z 2 Satz 1 dEStG und § 23Z 2 öEStG gesetzlich verankert. Gemäß § 23Z 2 öEStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

„Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben."

Die Bestimmung in Deutschland gleicht beinahe wörtlich jener in Österreich. Mit dem Zusatz, dass auch jegliche Vergütungen für Darlehen, Überlassung von Wirtschaftsgütern oder Dienste für die Gesellschaft, den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, werden außerbetriebliche Einkünfte in gewerbliche Einkünfte transformiert.[10]

Obwohl beide Länder bei der Auslegung dieser Bestimmung zunächst der vom RFH entwickelten „Bilanzbündeltheorie" gefolgt sind, wonach jedem Gesellschafter ein fiktiver Teilbetrieb zuzurechnen war, verlief die weitere Entwicklung in verschiedene Richtungen. In beiden Ländern wurde die Theorie der gebündelten Teilbetriebe, „Bilanzbündeltheorie", zum Großteil aufgegeben. In Österreich vertritt der VwGH nunmehr – vor allem im Bereich der Leistungsbeziehungen der Personengesellschaft mit ihren Gesellschaftern – die „Theorie der Alleininhaberschaft", wonach die Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft aus steuerlicher Sicht wie Einzelunternehmer zu behandeln sind.[11]

In Deutschland ist mit der „Gleichstellungsthese" ein ähnliches Konzept entstanden.[12] In seiner Rechtsprechung bekräftigt der BFH jedoch die rechtliche Einheit der Personengesellschaft[13], die ein eigenes Gewinnermittlungssubjekt, *„also eine für den Zweck der Gewinnermittlung von den Gesellschaftern zu unterscheidende Einheit"*[14] darstellt. Aufgrund dieses Konzeptes der rechtlichen Einheit, das den an ihr beteiligten Gesellschaftern gegenübersteht,[15] weicht die steuerliche Behandlung der beiden Länder insbesondere im Bereich der Behandlung von Vermögensübertragungen wesentlich voneinander ab.

Einigkeit der beiden Länder besteht bei der Frage, welche Voraussetzungen, für die Stellung eines Mitun-

7 Während der BFH in seiner Rechtsprechung von einer rechtlichen Einheit der Personengesellschaft ausgeht (s. dazu BFH 26.4.2012 – IV R 44/09, BeckRS, 95588; *Bergmann* (FN 2), S. 472, Tz. 12/47 mit Verweis auf diverse Rechtsprechungen des BFH, dort in FN 150), verneinte der VwGH zunächst die Gewinnermittlungssubjekteigenschaft der Personengesellschaft mit der Aussage, dass Personengesellschaften nicht „Adressaten jenes Normenkomplexes [sind], mit dem die Ermittlung des Einkommens [...] geregelt wird" (VwGH 17.6.1992 – 87/13/0157). Nach neuer Rechtsprechung des VwGH ist die Mitunternehmerschaft nunmehr als Gewinnermittlungssubjekt anzusehen, da auf Ebene der Mitunternehmerschaft gem. § 188 BAO der Gesamtgewinn zu ermitteln ist. Im Bereich Leistungsbeziehungen folgt der VwGH dennoch nach wie vor der von Stoll entwickelten Theorie der Alleininhaberschaft und betont, dass Mitunternehmer und Einzelunternehmer im Bereich der Gewinnermittlung dieselbe Behandlung erfahren müssen (vgl. VwGH 19.9.2013 – 2011/15/0107).

8 Die in Österreich zum Teil noch immer praktizierte Bilanzbündeltheorie wurde schrittweise vom RFH ab 1926 entwickelt. Erstmals wurde die Mitunternehmerschaft nicht als Einheit gesehen, sondern als Zusammenschluss („Bündel") einzelner Teilbetriebe der Gesellschafter, s. nähere Ausführungen dazu in: *Schneider*, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, 12 ff. mit Verweis auf RFH 14.7.1937, RStBl. 1937, 937 sowie RFH 17.2.1926 VI A 120/26, StuW 1926, 159.

9 Vgl. *Bergmann* (FN 2) S. 472, Tz. 12/47.

10 Vgl. *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaft, in Stoll (Hrsg.), Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Band 13 (1977) S. 136; *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992) S. 162.

11 Vgl. *Wacker* in Schmidt, dEStG[33], § 15, Tz. 161; zu Österreich s. VwGH 19.6.2002, 99/15/0115; VwGH 19.3.2002, 99/14/0134; *Bergmann* (FN 2) S. 478, Tz. 12/62 ff.

12 Vgl. *Wacker* in Schmidt, dEStG[33], § 15, Tz. 161.

13 Vgl. BFH 26.4.2012 – IV R 44/09, BeckRS 2012, 95588.

14 *Bergmann* (FN 2) S. 472, Tz. 12/47 mit Verweis auf diverse Rechtsprechungen des BFH in FN 150.

15 Vgl. *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch[4], Kapitel L, Tz. 667.

ternehmers erforderlich sind. Dabei muss ein Gesellschafter sowohl Mitunternehmerrisiko als auch Mitunternehmerinitiative entfalten.[16]

Schlussendlich stimmen auch die Bestimmungen über die Definition und Zurechnung des Sonderbetriebsvermögens im Wesentlichen überein. Während das Gesellschaftsvermögen im Besitz der Gesellschaft steht, ist das Sonderbetriebsvermögen nur einem (oder mehreren) Gesellschafter(n) zuzurechnen.[17] Da es dem Mitunternehmer zur Erzielung seiner Sondervergütungen bzw. seines Gewinnanteiles dienen soll, stellt dieses Betriebsvermögen dar.[18] Als Sonderbetriebsvermögen erlangt es jedoch – unbeeinflusst von der befolgten Gewinnermittlungstheorie – keine rechtlich selbständige Stellung[19] und ist daher Teil des Betriebsvermögens bzw. des Betriebes der Personengesellschaft.[20] Die Besteuerung der Erträge und Aufwendungen aus dem Sonderbetriebsvermögen (Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben) sowie der auf das Sonderbetriebsvermögen entfallenden stillen Reserven erfolgt nur bei jenem Gesellschafter, der auch wirtschaftlicher Eigentümer des Sonderbetriebsvermögens ist.[21]

Diese Trennung zwischen Zurechnung des Sonderbetriebsvermögens zum Betrieb der Personengesellschaft einerseits und der Zuordnung der stillen Reserven zum Mitunternehmer andererseits führt zu diversen Auslegungsfragen bei Übertragungsvorgängen sowie zur Frage, ob bei der Übertragung überhaupt eine Entnahme vorliegt:

- wenn das Wirtschaftsgut in der Sphäre der Personengesellschaft verbleibt und sich nur die Zurechnung der stillen Reserven ändert, oder
- wenn die stillen Reserven bei demselben Mitunternehmer verbleiben, sich jedoch die Zurechnung zu einem Betriebsvermögen ändert, oder
- wenn sich die Übertragung sowohl auf den Übergang der stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens als auch den Übergang des Mitunternehmeranteiles, demnach auch das anteilige Betriebsvermögen, dem das Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen ist, erstreckt;

Die steuerliche Behandlung dieser Übertragungsvorgänge wird im Nachfolgenden dargestellt und erläutert. Zu diesem Zweck wird zunächst zu klären versucht, wann eine Entnahme vorliegt und wie diese zu bewerten ist.

III. Das Vorliegen und die Bewertung von Entnahmen in Deutschland und Österreich

Bei der unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern kommt zunächst die Frage auf, ob es sich dabei um eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen handelt und somit die steuerlichen Folgen einer Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 öEStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Z 4 öEStG bzw. § 4 Abs. 1 dEStG i.V.m. § 6 Z 4 dEStG eintreten.

Grundsätzlich stellen sowohl in Deutschland als auch in Österreich nicht betrieblich veranlassten Wertabgänge des Betriebsvermögens Entnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 (ö)EStG dar, die in der Regel mit dem Teilwert zu bewerten sind.[22] Entnahmen liegen demnach sowohl bei der Zuführung eines Wirtschaftsgutes in den Privatbereich des Gesellschafters als auch bei der Überführung in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen vor.[23] Aufgrund dieser Definition ist selbst dann von einer Entnahme auszugehen, wenn ein Wirtschaftsgut bei demselben Steuerpflichtigen in der betrieblichen Sphäre verbleibt, jedoch in einen anderen Betrieb wechselt.

Diese Behandlung ist Ausfluss des Gedankens des sog. „engen Betriebsbegriffes". Dem „engen Betriebsbegriff" folgend sind mehrere Betriebe eines Steuerpflichtigen nicht als eine Gewinnermittlungseinheit (mit Ausnahme des Vorliegens einer engen wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Verflechtung)[24] zu werten, sondern gesondert zu betrachten. Daraus folgt, dass der Gewinn eines jeden Betriebes gesondert zu ermitteln ist und die Überführung eines Wirtschaftsgutes in einen anderen inländischen Betrieb eine Entnahme mit nachfolgender Einlage darstellt, welche grundsätzlich zur Realisierung der stillen Reserven führt.[25]

Demgegenüber steht die Ansicht eines „weiten und somit eines finalen Betriebsbegriffes", wonach sämtliche Betriebe eines Steuerpflichtigen als ein einheitlicher Betrieb anzusehen sind.[26] Diese Ansicht wird von herrschender Lehre und Praxis in Österreich nicht geteilt, während in Deutschland unterschiedliche Meinungen bestehen.

Gemäß dem weiten Betriebsbegriff sind stille Reserven in jenen Fällen nicht zu erfassen, in denen die künftige steuerliche Erfassung sichergestellt ist.[27] Hingegen ist eine Besteuerung vorzunehmen, wenn das Besteuerungsrecht verloren geht (z.B. bei einem Wegzug).[28]

16 Vgl. *Dötsch* in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht (2011) S. 30 ff.; siehe auch *Bergmann*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 45 ff.

17 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5913; *Zorn* in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Die Personengesellschaft im Handels- und Steuerrecht (2001) S. 15; *Stoll* (FN 10) S. 43.

18 Vgl. *Reiß* in *Kirchhof*, *d*EStG[12], § 15, Tz. 327.

19 Vgl. die Untersuchung von *Rabel* in FS Heidinger (1995), S. 313 ff.

20 Vgl. *Wied* in Blümich, dEStG[122], § 4, Tz. 64; s. auch zur Auffassung in Österreich: VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179; VwGH 14.12.2000, 95/15/0100; *Zorn* in Hofstätter/Reichel, öEStG[53], § 4 Abs. 1, Tz. 73 f.

21 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5853; öEStR 2000, Rz. 5856; öEStR 2000, Rz. 5858 ff.; *Kauba* in Bertl/Eberhartinger et al., Die Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht (2013) S. 183 ff.

22 Vgl. *Zorn/Petritz* in Hofstätter/Reichel, öESt[53] § 4, Tz. 176 ff.; *Bode* in *Kirchhof*, *d*EStG[12] § 4, Tz. 26; *Doralt/Mayr* in *Doralt*, öEStG[14] § 6, Tz. 327 f.

23 Vgl. *Doralt* in *Doralt*, öEStG[11] § 4, Tz. 27; *Laudacher* in *Jakom*, öEStG[7] § 6, Tz. 113 f.

24 Vgl. *Marschner* in *Jakom*, öEStG[6], Gewinn und Betrieb, Tz. 6.

25 Vgl. öEStR 2000, Rz. 410 ff.; *Marschner* (FN 24) Tz. 6; *Doralt* (FN 23) § 4, Tz. 27; *Doralt/Mayr* (FN 22) § 6, Tz. 353 f.

26 Vgl. *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1363.

27 Vgl. *Doralt*, RdW 2009, 128.

28 Vgl. *Bode* (FN 22) § 4, Tz. 91 f.

1. Deutschland

Die Definition des Betriebsbegriffes in Deutschland (wie auch in Österreich) ist weder in der Lehre abschließend geklärt, noch ist eine Einheitlichkeit der Rechtsprechung des BFH ersichtlich:

Während der BFH in mancher Entscheidung die Theorie einer „finalen Entnahme" und somit eine betriebsübergreifende Betrachtungsweise unterstellt, um die Notwendigkeit der Besteuerung oder Nicht-Besteuerung stiller Reserven zu legitimieren,[29] bejaht er in anderen Fällen das Vorliegen einer Entnahme, wenn das Wirtschaftsgut das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft verlässt und in einen anderen Betrieb (bzw. eine Mitunternehmerschaft) wechselt ohne dass es dabei zu einer Verschiebung stiller Reserven kommt.[30]

Bei Interpretation der Rechtsprechung des BFH aus österreichischer Sicht gelangt *Petritz* zu dem Ergebnis, dass den Rechtsprechungen des BFH ein „weites Betriebsbegriffsverständnis" zugrunde zu legen ist. Seiner Ansicht folgt der BFH in seiner Rechtsprechung dem Zweck des Entnahmebegriffes, nämlich der Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven und verneint in jenen Fällen das Vorliegen einer gewinnwirksamen Entnahme, in denen das Wirtschaftsgut weiterhin *einem* betrieblichen Bereich desselben Steuerpflichtigen zuzuordnen ist.[31]

Für die steuerrechtliche Zurechnung des Gewinnes geht *Wied* hingegen vom Verständnis eines „engen Betriebsumfanges" aus. Einschränkend hält er fest, dass die Aufteilung in mehrere Betriebe nur bei der Möglichkeit einer organisatorischen Abgrenzung erfolgen soll.[32] Auch *Bode* teilt die Ansicht der Anwendung eines „engen Betriebsbegriffes", da das finale Element der Sicherstellung der Besteuerung stiller Reserven durch die Neuregelungen des § 6 Abs. 3 und 5 dEStG[33] erst bei der Bewertung der Entnahme zu berücksichtigen ist.[34] Durch die Bestimmung des § 6 Abs. 5 dEStG wurde nämlich gesetzlich normiert, dass „Überführungen" zwischen Betrieben desselben Steuerpflichtigen steuerneutral erfolgen und mit dem Fortführen der Buchwerte zu bewerten sind.[35] Voraussetzung für die Steuerneutralität ist, dass die spätere Erfassung der stillen Reserven durch das Instrument der Buchwertfortführung gewährleistet ist.[36] Schließlich teilen auch *Wehrheim* und *Nickel* die Auffassung eines engen Betriebsbegriffes. Die Ansicht des weiten Betriebsbegriffs würde nämlich der Bewertungsvorschriften des § 6 Abs. 5 dEStG jegliche *„Daseinsberechtigung"* entziehen, zumal in diesem Fall kein Entnahmetatbestand verwirklicht wäre.[37]

2. Österreich

In Österreich folgt der VwGH dem „engen Betriebsbegriff" und behandelt den Wechsel eines Wirtschaftsgutes von einem Betrieb in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen als Entnahme mit nachfolgender Einlage.[38]

Allerdings löste die Entscheidung des VwGH im Jahr 2005, in der dieser dem Sonderbetriebsvermögen die betriebliche Eigenständigkeit aberkannte und dieses als Bestandteil des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft qualifizierte,[39] eine Diskussion über das zugrunde zu legende Betriebsverständnis aus. In der neueren Rechtsprechung des VwGH erblicken einige Stimmen im Schrifttum eine Abkehr vom „engen Betriebsbegriff", andere bezweifeln diese Auslegung.[40] In seiner Erkenntnis begründete der VwGH die Rechtmäßigkeit der steuerneutralen Vermögensübertragungen zwischen Sonderbetriebs- und Betriebsvermögen mit der Tatsache, dass durch das Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen keine Entnahme verwirklicht werde, sofern es zu keiner Verschiebung stiller Reserven zwischen den Mitunternehmern komme.[41]

Vor dem Inkrafttreten des Stabilitätsgesetzes (StabG) 2012 hatte die Anwendung des „engen Betriebsbegriffes" für buchführungspflichtige Gewerbetreibende i.S.d. § 5 öEStG die Aufdeckung der auf Grund und Boden entfallenden stillen Reserven bei Übertragungen zwischen Betriebsvermögen desselben Gesellschafters zur Folge.[42] Aufgrund der neuen Gesetzeslage im Hinblick auf die Änderungen der Immobilienbesteuerung im Privatvermögen (durch das StabG 2012)[43] ist

29 Vgl. BFH 22.9.2011 – IV R 33/08, DStR 2011, 2137 ff. m. Anm. *Wit*; *Vees*, DStR 2013, 685; s. auch *Bode* (FN 22) § 4, Tz. 91 f.

30 Vgl. *Vees*, DStR 2013, 685; BFH 21.6.2012 – IV R 1/08, DStR 2012, 1500.

31 Vgl. *Petritz* in Fraberger/Baumann et al., Handbuch Konzernsteuerrecht (2008) S. 589 f. mit Verweis auf BFH, 7.10.1974 – GrS -1/73, BStBl. II 1975, 168; BFH, 6.11.1991 – XI R 27/90, BStBl. II 1993, 391 wonach betrieblich genutzte Grundstücksflächen bei denen die betriebliche Nutzung möglich bleibt, ohne nachweislichen Entnahmewillen im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen verbleiben.

32 Vgl. *Wied* in *Blümich*, dEStG[122] § 4, Tz. 63 f.

33 I.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002.

34 Vgl. *Bode* (FN 22) § 4, Tz. 92.

35 Vgl. *Ehmcke* in *Blümich*, dEStG[122] § 6, Tz. 1286.

36 Vgl. *Knobbe-Keuk,* Bilanz- und Unternehmensteuerrecht[9], S. 268 ff.

37 Vgl. *Wehrheim/Nickel*, BB 2006, 1361 ff.

38 Vgl. *Doralt*, RdW 2009, 128; VwGH 17.12.1980, 2429/77; s. dazu auch öEStR 2000, Rz. 436.

39 Vgl. VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179.

40 Vgl. eine Abkehr des „engen" Betriebsbegriffes erblickend: *Petritz* (FN 31) S. 590; *Hirschler* in Pülzl, Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, FS Pircher (2007) S. 43 ff. sowie *Kauba*, RdW 2006, 251, der zwar von einer Aufgabe des „engen Betriebsbegriffes" ausgeht, diese Vermutung jedoch vorbehaltlich weiterer Entscheidungen des VwGH äußert; zweifelnd: *Doralt/Mayr* (FN 22) § 6, Tz. 354; *Marschner* (FN 24) Tz. 6; *Laudacher* (FN 23) § 6, Tz. 132.

41 Vgl. VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179; *Huber,* GeS aktuell 2005, 394 ff.

42 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5926 in der 13. Fassung vor dem StabG 2012.

43 Mit dem StabG 2012 wurde die Besteuerung von Immobilienveräußerungen im Privatvermögen neu geregelt. Bis zur Neuregelung unterlagen Veräußerungen im Privatbereich nur innerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren (bzw. in Ausnahmefällen 15 Jahren) der Steuerpflicht. Seit dem StabG 2012 unterliegen jegliche privaten Grundstücksveräußerungen unabhängig von der Behaltedauer grundsätzlich der Steuerpflicht. Lediglich in Ausnahmefällen sind Befreiungen vorgesehen (z.B. Hauptwohnsitzbefreiung).

nunmehr die Steueranhängigkeit der stillen Reserven auf Grund und Boden auch im Privatvermögen gesichert. Die Entnahme von Grund und Boden erfolgt nunmehr grundsätzlich zum Buchwert, sofern keine Ausnahmebestimmungen greifen.[44]

Da durch die veränderte Gesetzeslage die Steuerneutralität der Übertragungen nicht nur für das abnutzbare Vermögen – bei diesen entspricht grundsätzlich der Teilwert zum Zeitpunkt der Entnahme den historischen Anschaffungskosten abzgl. der laufenden Abschreibungen[45] – sondern auch für Grund und Boden gewährleistet ist, beschränken sich die steuerlichen Folgen der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen zwei Betrieben desselben Steuerpflichtigen auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, nicht abnutzbares Anlagevermögen wie Beteiligungen[46] sowie jene Übertragungsvorgänge von Grund und Boden bei denen der besondere Steuersatz des § 30a Abs. 1 öEStG im Falle einer Veräußerung nicht anwendbar wäre. Dies ist beispielsweise bei Veräußerungen von Grundstücken, bei denen der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt sowie bei Grundstücksveräußerungen bei denen der Buchwert durch Teilwertabschreibungen vermindert wurde, der Fall.[47]

IV. Übertragungsvorgänge von Sonderbetriebsvermögen und Mitunternehmeranteilen in Deutschland und Österreich

1. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers

Während die stillen Reserven des Gesamthandvermögens den Mitunternehmern in Höhe ihrer Beteiligungsquoten zuzuordnen sind,[48] werden stille Reserven des Sonderbetriebsvermögens jenem Gesellschafter zugerechnet, der berechtigt ist die Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut auszuüben.[49] Die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Gesellschafters führt daher zu einem Wechsel der wirtschaftlichen Zurechnung und sofern dieser Wechsel steuerneutral erfolgt, zu einem Übergang der steuerverfangenen stillen Reserven.

a) Steuerliche Behandlung in Deutschland

In Deutschland wird zwischen den Begriffen Überführung und Übertragung unterschieden: Bei dem Begriff der *Überführung* von Wirtschaftsgütern[50] handelt es sich um eine Veränderung der steuerlichen Zuordnung zu einem Betriebsvermögen, die jedoch keinen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zur Folge hat. Demgegenüber geht bei der *Übertragung* eines Wirtschaftsgutes[51] auch das wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut auf einen anderen Steuerpflichtigen über, wie dies bei der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen an einen anderen Gesellschafter der Fall ist.[52]

Sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, erfolgt in Deutschland die Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Mitunternehmers gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 dEStG steuerneutral zum Buchwert.[53] Der BFH begründet den steuerneutralen Übergang des Vermögens mit der Tatsache, dass der Funktionszusammenhang, in dem das Wirtschaftsgut in der betrieblichen Sphäre genutzt wird, gewahrt bleibt.[54] Die steuerliche Erfassung der stillen Reserven bleibt – wenn auch bei einem anderen Steuerpflichtigen – im selben Gewerbebetrieb gesichert.[55] Da das Wirtschaftsgut auch zukünftig der Förderung des Gesellschaftszweckes dient ist es weiterhin dem gesellschaftsrechtlichen Betriebsvermögen zuzurechnen.[56] Für die Anwendung der Bestimmung des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 dEStG besteht kein Wahlrecht. Die unentgeltliche Übertragung erfolgt daher zwingend zum Buchwert.[57]

Die Steuerneutralität erstreckt sich jedoch nur auf Übertragungsvorgänge, die mit der Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit des Unternehmens einhergehen.[58] Einschränkend ist daher die dreijährige Sperrfrist gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 dEStG zu beachten. Das Gesetz sieht in dieser ergänzenden Bestimmung vor, dass es zu einer rückwirkenden Gewinnrealisation der übertragenen stillen Reserven beim Übertragenden kommen soll, wenn das übertragene Wirtschaftsgut vom Empfänger innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder aus dem Betriebsvermögen entnommen wird.[59] Diese Maßnahme soll eine missbräuchliche Gestaltung im Hinblick auf die Vorbereitung einer steuerminimierenden Veräußerung verhindern.[60] Des Weiteren sollen die ergänzenden Vorschriften des § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 dEStG einer missbräuchlichen Praxis entgegenwirken.[61]

Kritisch ist festzuhalten, dass die Auffassung des zulässigen steuerneutralen Überganges die steuerliche *Subjekteigenschaft der Personengesellschaft* missinterpretiert, da nicht die Gesellschaft selbst, sondern die dahinterstehenden Gesellschafter die Besteuerungssubjekte darstellen.[62] Die stillen Reserven gehen in diesem Fall zur Gänze auf ein anderes Steuersubjekt über.

---

44 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5926; öEStR 2000, Rz. 2635 in der geltenden Fassung vom 24.7.2013.
45 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5926.
46 Vgl. *Kauba* (FN 21) S. 194.
47 Vgl. § 30a Abs. 3 öEStG.
48 Vgl. VwGH 8.3.1994, 91/14/0173.
49 Vgl. *Zorn* (FN 17) S. 15.
50 § 6 Abs. 5 Satz Nr. 1 und 2 dEStG.
51 § 6 Abs. 5 Satz 3 dEStG.
52 Vgl. *Wendt*, FR 2002, 57.
53 Vgl. *Fischer* in *Kirchhof*, *d*EStG[12], § 6, Tz. 219; BMF 8.12.2011, IV C 6, DStR 2011, 2402 f.
54 Vgl. BFH 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93.
55 Vgl. *Reiß* in *Kirchhof*, *d*EStG[12] § 15, Tz. 378a.
56 Vgl. *Knobbe-Keuk* (FN 36) S. 458.
57 Vgl. *Zimmermann* (FN 3) S. 332, Tz. 381.
58 Vgl. *Fischer* (FN 53) § 6, Tz. 220.
59 Vgl. *Ehmcke* (FN 35) § 6, Tz. 1350 ff.
60 Vgl. *Fischer* (FN 52) § 6, Tz. 220.
61 Vgl. *Zimmermann* (FN 3), S. 333, Tz. 381.
62 Vgl. *Reiß* (FN 55) § 15, Tz. 378a.

b) Steuerliche Behandlung in Österreich

Den Grundsätzen der Identitätstheorie folgend, wonach stille Reserven (außer im Falle einer fiktiven steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge) bei jenem Steuerpflichtigen der Besteuerung unterzogen werden sollen, der sie erwirtschaftet hat,[63] ist die Steuerwirksamkeit der Übertragung in Österreich geboten, um einen Übergang stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt zu verhindern. Dies wird durch die Bewertung der Entnahme und Einlage mit dem Teilwert erreicht. Wie bereits erläutert stellt dabei die Bewertung der Entnahme und Einlage von Grundstücken in Österreich einen Sonderfall dar, da diese seit dem StabG 2012 grundsätzlich mit dem Buchwert zu bewerten ist (sofern keine Ausnahme vorliegt). Bei der Übertragung von Grundstücken unterbleibt daher eine Realisierung der stillen Reserven.

Außerdem kann in jenen Fällen, in denen das Sonderbetriebsvermögen einen eigenen Teilbetrieb darstellt, auf die Begünstigung des § 6 Z 9 lit. a öEStG zurückgegriffen und eine Besteuerung der stillen Reserven vermieden werden. In diesem Fall kann die Übertragung mit Buchwertfortführung erfolgen und eine Gewinnrealisierung unterbleiben.[64]

2. Übertragung von Betriebsvermögen zwischen beteiligungsidenten Schwestergesellschaften

a) Steuerliche Behandlung in Deutschland

In Deutschland löste das Urteil des 1. Senats des BFH[65] im Jahr 2009, in dem dieser keine Möglichkeit zur Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 dEStG, wonach Überführungen zwischen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen steuerneutral erfolgen, sah, Diskussionen darüber aus, ob die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidenten Schwester-Mitunternehmerschaften steuerneutral ist.[66]

Das stark am Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 3 dEStG orientierte Urteil des I. Senates verneinte dessen Anwendbarkeit und geht von der Aufdeckung der stillen Reserven aus.[67] Der IV. Senat, der in seiner Auslegung eher den Normzweck der Regelung in den Vordergrund stellt, spricht sich für die Möglichkeit der Buchwertfortführung aus.[68] Der IV. Senat sieht in der Nichtanwendbarkeit der Buchwertfortführung einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz, zumal § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 dEStG das Subjektsteuerprinzip ansonsten uneingeschränkt zur Anwendung bringt.[69]

Das Gesetz enthält keine Regelung, welche die Übertragung zum Buchwert versagen würde. Steuersubjekt ist der Gesellschafter, dem das Wirtschaftsgut bzw. die steuerverfangenen stillen Reserven auch nach der Übertragung uneingeschränkt zuzuordnen sind. Vor diesem Hintergrund und insbesondere in Bezug auf die Tatsache, dass es zu keinem Übergang stiller Reserven kommt, stellt die divergente Behandlung bei Schwesterpersonengesellschaften einen Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsverbot dar und ist daher – nach Ansicht von *Wendt* – verfassungswidrig.[70] Weiters kann die aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierende Steuerlast mangels Zufluss liquider Mittel nur aus der Substanz getragen werden.[71]

Der I. Senat des BFH bezweifelt weiterhin die Möglichkeit einer steuerneutralen Übertragung auf der Grundlage des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 dEStG. Im Hinblick auf gleichheitsrechtliche Bedenken wurde eine Anfrage an das BVerfG gestellt, in der die Frage zu beantworten ist, ob die Tatsache, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidenten Personengesellschaften nicht steuerneutral zum Buchwert möglich sein soll, gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt.[72]

b) Steuerliche Behandlung in Österreich

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens an eine inländische Schwester-Mitunternehmerschaft, die durch dieselben Gesellschafter verbunden ist (beteiligungsidente Mitunternehmerschaft) erfolgt – wie ein quasi innerbetrieblicher Vorgang[73] – steuerneutral, wenn der Mitunternehmeranteil zu demselben Betriebsvermögen gehört.[74]

Ist der Mitunternehmeranteil nicht demselben Betriebsvermögen zugehörig, führt die Übertragung zu einer Entnahme mit nachfolgender Einlage, die bei abnutzbarem Anlagevermögen mit den Anschaffungskosten abzgl. der laufenden AfA zu bewerten ist.[75] Seit 1.4.2012 erfolgt auch die Bewertung der Entnahme von Grund und Boden eines § 5 öEStG – Gewinnermittlers zum Buchwert sofern der besondere Steuersatz gem. § 30a Abs. 1 öEStG auf die Veräußerung desselben anwendbar wäre.[76]

Im Ergebnis kann die Übertragung in der Regel weitgehend steuerneutral erfolgen. Eine Ausnahme liegt nur noch bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sowie jenen nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern vor, die nicht dem besonderen Steuersatz der Immobilienertragsbesteuerung unterliegen. Dies sind beispielswiese Beteiligungen sowie Grundstücksveräußerungen, die ausdrücklich vom besonderen Steuersatz ausgenommen sind.[77]

63 Vgl. *Petritz*, taxlex 2006, 58; *Laudacher* (FN 23) § 6, Tz. 132; *Heidinger*, Rechtsformgestaltung[2], S. 73 ff.
64 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5938.
65 Siehe BFH 25.11.2009 – I R 72/08, DStR 2010, 269.
66 Vgl. *Gosch*, DStR 2010, 1173 ff.
67 Vgl. BFH 25.11.2009 – I R 72/08, DStR 2010, 269.
68 Vgl. *Kulosa* in *Schmidt*, dEStG[33], § 6, Tz. 702; zur Entscheidung des IV. Senats s. BFH 15.4.2010, IV B 105/09, DStR 2010, 1070.
69 Vgl. *Reiß* (FN 55) § 15, Tz. 388.
70 Vgl. *Wendt*, FR 2010, 387.
71 Vgl. *Wendt*, FR 2002, 130.
72 Vgl. BFH 10.4.2013 – I R 80/12, DStR 2013, 2158.
73 Vgl. BMF 30.12.2008, EAS 3030.
74 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5933.
75 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5933 i.V.m. Rz. 5926; *Kauba* in FS Doralt (2007) S. 130 f.; *Petritz*, taxlex 2006, 59 ff.
76 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5926 i.V.m. Rz. 2635.
77 Dies ist beispielsweise (wie bereits in Punkt 3 erläutert) bei Veräußerungen von Grundstücken, bei denen der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt sowie bei Grundstücksveräußerungen bei denen der Buchwert durch Teilwertabschreibungen vermindert wurde, der Fall.

3. Übertragung des Mitunternehmeranteiles und Sonderbetriebsvermögen

a) Steuerliche Behandlung in Deutschland

Da das Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters neben seinem Anteil am Gesamthandvermögen zu seinem Mitunternehmeranteil gehört, ist für die steuerliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteiles die Unterscheidung zwischen funktionalem und nicht-funktionalem Betriebsvermögen wesentlich.[78]

In Deutschland ist die steuerneutrale Übertragung eines Mitunternehmeranteiles gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 dEStG grundsätzlich nur unter der Voraussetzung möglich, dass mit dem Mitunternehmeranteil das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen übergeht. Wird im Zuge der Übertragung funktional wesentliches Betriebsvermögen in den Privatbereich entnommen bzw. zurückbehalten, ist eine Buchwertfortführung des Mitunternehmeranteils i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 dEStG nicht möglich.[79] Die Möglichkeit, dass die Übertragung steuerneutral erfolgt (wie dies bei der Teilanteilsübertragung unter Einbehaltung einer Sperrfrist von fünf Jahren i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 2 dEStG möglich ist), ist nicht zulässig, da der Übertragende durch die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteiles die Eigenschaft des Mitunternehmers verliert.[80] Die stillen Reserven sind sowohl für den Mitunternehmeranteil als auch für das Sonderbetriebsvermögen aufzudecken und zu versteuern, wobei von einer tarifbegünstigten Aufgabe des Mitunternehmeranteiles auszugehen ist.[81]

Werden in zeitlichem oder sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung des Mitunternehmeranteiles Wirtschaftsgüter des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 oder 2 dEStG oder in das Gesamthandvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft des Gesellschafters gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 dEStG zum Buchwert überführt, ist die Anwendung des § 6 Abs. 3 dEStG auf die Übertragung des Mitunternehmeranteiles grundsätzlich ebenfalls nicht mehr möglich.[82] Es handelt sich dabei nicht mehr um eine Übertragung eines Mitunternehmeranteiles, sondern um die Schenkung von Anteilen an den verbliebenen Wirtschaftsgütern, wobei die Übertragung im Privatvermögen stattfindet und somit gem. § 6 Abs. 1. Nr. 4 dEStG mit dem Teilwert zu bewerten ist.[83]

Abweichend zu dieser Auffassung kam der Senat in einer Entscheidung des Jahres 2012 zum Ergebnis, dass aufgrund der Ranggleichheit der beiden Normen sowohl die Ausgliederung des Sonderbetriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 dEStG als auch die Übertragung des Mitunternehmeranteiles gem. § 6 Abs. 3 dEStG steuerneutral erfolgen kann.[84]

Würde man an dieser Ansicht des BFH (mit der dieser von der Sichtweise des deutschen BMF[85] abrückt) festhalten, könnten nunmehr Gestaltungsvarianten ergriffen werden, die die steuerneutrale Übertragung wesentlicher Betriebsbestandteile auf mehrere Rechtsnachfolger ermöglicht.[86]

Zur Klärung der Frage, ob bei zeitgleicher Übertragung ein vollständiger, begünstigter Betrieb übertragen wird, ist derzeit ein Verfahren beim BFH anhängig. Aufgrund der Unsicherheit des Ausgangs dieses Verfahrens bleiben vorerst weiterhin die Erläuterungen des BMF-Schreibens zu
§ 6 Abs. 3 dEStG vom 3.3.2005[87] uneingeschränkt anwendbar, wonach die stillen Reserven aufzudecken sind.[88]

b) Übertragung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles

Die unentgeltliche Übertragung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 sowie Satz 2 dEStG ist nur an natürliche Personen möglich.[89]

Des Weiteren muss grundsätzlich, damit die Steuerneutralität der Übertragung des Mitunternehmeranteiles gewährleistet ist, der Anteil am übertragenen funktionalen Sonderbetriebsvermögen zumindest dem übertragenen Mitunternehmeranteil entsprechen.[90]

Wird überproportional Sonderbetriebsvermögen übertragen, ist der Übertragungsvorgang im Hinblick auf das überproportional übertragene Sonderbetriebsvermögen aufzuteilen. Dieses wird nicht nach § 6 Abs. 3 dEStG, sondern gem. § 6 Abs. 5 dEStG zum Buchwert übertragen.[91] Diese Aufteilung (in eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 dEStG sowie eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 dEStG) wurde im Jahr 2012 vom BFH dementiert.[92] Aufgrund eines Nicht-Anwendungserlasses des BMF ist diese Auffassung des BFH jedoch vorerst nicht zu befolgen, weshalb auch hier weiterhin die Erläuterungen des BMF-Schreibens vom 3.3.2005[93] uneingeschränkt zur Anwendung gelangen.[94]

Wird unterproportional funktionales Sonderbetriebsvermögen übertragen, erfolgt die Übertragung grundsätzlich zu Buchwerten. Es ist jedoch die Sperrfrist des § 6 Abs. 3 Satz 2 dEStG zu beachten, wonach trotz Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen dieses steuerneutral übergehen kann, solange der Übernehmer des Mitunternehmeranteiles diesen nicht inner-

78 Vgl. *Zimmermann* (FN 3) S. 808, Tz. 17.
79 Vgl. BMF 3.3.2005, IV B2 – S 2241 – 1405, BStBl. I 2005, 458, Tz. 5.
80 Vgl. *Zimmermann* (FN 3) S. 809 f., Tz. 20; *Wendt*, FR 2002, 134.
81 Vgl. BMF (FN 79) Tz. 5.
82 Vgl. BMF (FN 79) Tz. 7.
83 Vgl. *Zimmermann* (FN 3) S. 811, Tz. 20.
84 Vgl. BFH 2.8.2012 – IV R 41/11, DStR 2012, 2118 ff.
85 Siehe BMF (FN 79) Tz. 7.
86 Vgl. BMF 12.9.2013, IV C 6, DStR 2013, 2002 ff.
87 Siehe BMF (FN 79) Tz. 7.
88 Vgl. BMF (FN 86) 2003 f.
89 Vgl. *Zimmermann* (FN 3) S. 807, Tz. 14.
90 Vgl. *Fischer* (FN 53) § 6, Tz. 198.
91 Vgl. *Zimmermann* (FN 3) S. 815, Tz. 22 mit Hinweis auf BMF (FN 79) Tz. 16.
92 Vgl. BFH 2.8.2012 – IV R 41/11.
93 Siehe BMF (FN 79) Tz. 16.
94 Vgl. BMF (FN 86) 2002 ff.

halb einer Sperrfrist von fünf Jahren veräußert.[95] Die Behaltefrist gilt in diesem Fall für das gesamte Sonderbetriebsvermögen.[96] Es ist davon auszugehen, dass sich die Notwendigkeit der anteiligen Übertragung wohl nicht auf jedes Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens erstrecken wird, sondern nur für das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen maßgeblich ist.[97]

c) Steuerliche Behandlung in Österreich

Bei der Übertragung des gesamten Gesellschaftsanteiles samt Sonderbetriebsvermögen kommt es in Österreich gem. § 6 Z 9 lit. a öEStG grundsätzlich zu keiner Gewinnrealisierung.[98] Dies gilt auch, wenn die Übergabe des Anteiles an verschiedene Personen erfolgt und die Quote des Gesellschaftsvermögens nicht der Höhe des auf die Person mitübertragenen Sonderbetriebsvermögens entspricht. Die fehlende Quotendeckung steht der Fortführung der Buchwerte nicht entgegen und führt nicht zur sofortigen Steuerpflicht der übertragenen stillen Reserven.[99]

Allerdings muss zumindest ein geringer Anteil des Gesellschaftsanteiles mitübertragen werden, damit die Bestimmung der Buchwertfortführung anwendbar ist.[100] Gegebenenfalls kann dieses Kriterium durch die Übertragung eines Zwerganteiles erfüllt werden. In diesem Sinne wäre es beispielsweise möglich, einen Zwerganteil und gleichzeitig 100 % des Sonderbetriebsvermögens zu übertragen, ohne eine Besteuerung der stillen Reserven auszulösen.[101] Wird hingegen der gesamte Gesellschaftsanteil auf eine Person übertragen, führt die Übertragung des verbleibenden Sonderbetriebsvermögens auf eine andere Person zu einer steuerlichen Entnahme des Sonderbetriebsvermögens. Dies gilt unabhängig davon, ob der Übernehmer bereits ein Mitunternehmer der Gesellschaft ist.[102]

Diese unterschiedliche Behandlung wird mit der Tatsache begründet, dass im erstgenannten Fall der Übernehmer neben dem Sonderbetriebsvermögen einen zivilrechtlichen Anteil am Gesellschaftsvermögen erhält, so dass die Bestimmung des § 6 Z 9 lit. a öEStG für den Übertragungsvorgang anzuwenden ist. Im zweitgenannten Szenario werden dem übernehmenden Mitunternehmer lediglich einzelne Wirtschaftsgüter übertragen, auf die § 6 Z 9 lit. a öEStG keine Anwendung findet.[103]

Die differente Behandlung dieser Vorgänge führt jedoch zu einer unterschiedlichen Auslegung gesetzlicher Normen, da im ersten Fall das übertragene Betriebsvermögen weiterhin zur Gänze steuerverfangen bleibt, während im letztgenannten Szenario die Realisierung der stillen Reserven gesetzlich gefordert wird.[104]

Es erscheint offensichtlich, dass diese Bestimmung eine Optimierung der Steuerlast durch die zweckmäßige Gestaltung des Übertragungsvorganges zulässt und in der Regel zu Umgehungsversuchen einer sofortigen Besteuerung der stillen Reserven führen wird. Bei der Frage, ob von einer echten Beteiligungsübertragung auszugehen ist, muss daher auch das Vorliegen eines möglichen Missbrauchstatbestandes berücksichtigt werden.[105]

Grundsätzlich ist für das Innehaben einer Mitunternehmerstellung keine Mindestbeteiligung gefordert, da das Transparenzprinzip unabhängig von der Beteiligungshöhe zur Anwendung kommt.[106] Ein Missbrauchstatbestand liegt nicht vor, wenn eine steuerrechtliche Begünstigung in einer Weise erzielt wird, die gesetzlich determiniert ist. Es ist jedoch zu prüfen, ob die Gestaltung in wirtschaftlicher Sicht ungewöhnlich und einzig mit der Absicht Steuern zu vermeiden zu begründen ist.[107]

Da auch ein Zwerganteil i.H.v. 0,1 % eine Mitunternehmerstellung begründen kann,[108] ist auch bei geringfügiger Anteilsüberübertragung die Anwendung des § 6 Z 9 lit. a öEStG grundsätzlich möglich.[109]

Werden anlässlich einer unentgeltlichen Betriebsübertragung Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zurückbehalten, so ist dies einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen gleichzusetzen.[110] Dies gilt analog für die Übertragung von Mitunternehmeranteilen. Das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern im Zuge einer gänzlichen Übertragung des Mitunternehmeranteiles führt zur Entnahme des Sonderbetriebsvermögens in das Privatvermögen und damit – abgesehen von Grund und Boden, der zum Buchwert entnommen wird – zur Realisierung der auf das Sonderbetriebsvermögen entfallenden stillen Reserven.[111]

d) Übertragung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles

Wird nur ein Anteil des zivilrechtlichen Gesellschaftsanteiles übertragen, das Sonderbetriebsvermögen jedoch zur Gänze zurückbehalten, löst dies keine Entnahme beim Sonderbetriebsvermögen (in Höhe des

95 Vgl. *Kulosa* (FN 68) § 6, Tz. 665; *Zimmermann* (FN 3) S. 817, f. Tz. 23; *Wendt*, FR 2002, 134.
96 Vgl. *Kulosa* (FN 68) § 6, Tz. 665.
97 Vgl. *Wendt*, FR 2002, 134.
98 Vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Wanke*, öEStG[11], § 23, Anm. 276.
99 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5935; *Margreiter* (FN 3) S. 396; *Zorn* (FN 17) S. 18; *Doralt/Mayr* (FN 22) § 6, Tz. 407.
100 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5935.
101 Vgl. *Hirschler* in Ludwig/Widinski, Generationenwechsel. Steuerliche, unternehmensrechtliche und betriebswirtschaftliche Aspekte, FS Bruckner (2008) S. 91 ff.; *Doralt/Kauba* (FN 3) § 23, Tz. 264 ff.; *Reiner/Reiner*, RdW 1995, 359; BMF 18.12.1990, ecolex 1991, 128.
102 Vgl. öEStR 2000, Rz. 5935; *Doralt/Kauba* (FN 3) § 23, Tz. 264 ff.
103 Vgl. *Hirschler* (FN 101) S. 91 ff.
104 Vgl. *Hirschler* (FN 101) S. 91 ff.
105 Vgl. BMF 18.12.1990, ecolex 1991, 128; s. auch *Zorn* (FN 17) S. 19 zum Missbrauch bei der Veräußerung eines Zwerganteiles im Zuge einer entgeltlichen Übertragung.
106 Vgl. *Beiser*, ÖStZ 2010, 562 ff.
107 Vgl. *Beiser*, ÖStZ 2010, 562 ff.; VwGH 23.5.1990, 89/13/0272.
108 Vgl. *Doralt/Kauba* (FN 3) § 23, Tz. 266 betreffend das Zurückbehalten eines Zwerganteiles.
109 Vgl. *Hirschler* (FN 101) S. 91 ff.
110 Vgl. *Doralt/Mayr* (FN 22) § 6, Tz. 338.
111 Vgl. *Doralt/Kauba* (FN 3) § 23, Tz. 265/2; *Doralt/Mayr* (FN 22) § 6, Tz. 346 ff.; BMF 18.12.1990, ecolex 1991, 128.

übertragenen Mitunternehmeranteiles) aus.[112] Da die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter durch die Nutzungsüberlassung nach wie vor zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören und es zu keiner Veränderung der Zurechnung stiller Reserven kommt, unterbleibt die gewinnwirksame Realisierung der stillen Reserven.[113]

Die unentgeltliche Übertragung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles führt demnach weder zu einer Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen noch aus dem Gesellschaftsvermögen.[114] Der Übernehmer kann grundsätzlich die Buchwerte fortführen. Dies gilt im Wesentlichen auch für das mitübertragene Sonderbetriebsvermögen, jedoch in eingeschränktem Ausmaß:[115]

- Ist die übertragene Quote am Sonderbetriebsvermögen kleiner oder gleich dem Anteil des übertragenen Gesellschaftsanteiles, so kann eine gänzliche Fortführung der Buchwerte erfolgen.
- Übersteigt hingegen der Anteil des übertragenen Sonderbetriebsvermögens die Quote des übertragenen Mitunternehmeranteiles, so liegt in Höhe des übersteigenden Anteiles eine gewinnwirksame Entnahme mit nachfolgender Einlage vor. Die stillen Reserven sind in diesem Fall teilweise zu versteuern.

Diese Behandlung führt jedoch zu schwerwiegenden Konsequenzen und der Problematik, dass das Sonderbetriebsvermögen und der Mitunternehmeranteil immer aufeinander abgestimmt werden müssen.[116]

V. Zusammenfassung und Conclusio

Bei Betrachtung obiger Ausführungen und Formen der Vermögensübertragungen bei Personengesellschaften in Deutschland und Österreich werden große Auffassungsdifferenzen ersichtlich:

- Die Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Gesellschafters bei derselben Mitunternehmerschaft bleibt in Deutschland gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 dEStG steuerneutral und führt zu keiner Realisierung der stillen Reserven. Wird das übertragene Wirtschaftsgut innerhalb einer Sperrfrist von drei Jahren veräußert oder entnommen, so erfolgt eine rückwirkende Besteuerung, wobei das Wirtschaftsgut rückwirkend mit dem Teilwert anzusetzen ist. Erfolgt keine Veräußerung/Entnahme innerhalb dieser Frist, bleibt der Vorgang zur Gänze steuerneutral.

In Österreich ist hingegen stets von einer Realisierung auszugehen, da der Identitätstheorie zufolge stille Reserven bei jenem Steuerpflichtigen zu realisieren sind, der sie erwirtschaftet hat.[117]

- Bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen samt Sonderbetriebsvermögen in Österreich steht das Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen der Anwendbarkeit des § 6 Z 9 lit. a öEStG nicht im Wege, während das Zurückbehalten bzw. die in zeitlichem Zusammenhang stehende Übertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen in Deutschland zur Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des § 6 Abs. 3 dEStG und somit zur steuerlichen Erfassung der stillen Reserven des Mitunternehmeranteiles führt.
- Während es in Österreich bei der Übertragung von Teilen von Mitunternehmeranteilen zur Besteuerung des disquotalen übertragenen Sonderbetriebsvermögens kommt, bleibt überproportional übertragenes Sonderbetriebsvermögen in Deutschland zur Gänze steuerneutral.

Einschränkend ist in Deutschland jedoch eine fünfjährige Sperrfrist zu beachten, sofern nicht das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen in gleichem Ausmaß übertragen wird (unterproportionale Übertragung).

- Die Frage ob die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei beteiligungsidenten Personengesellschaften steuerneutral erfolgen kann, bzw. ob die verpflichtende Realisierung der stillen Reserven gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt wurde dem BVerfG zur Beantwortung vorgelegt.

In Österreich erfolgt die Übertragung weitgehend steuerneutral, sofern die Übertragung zu keiner Verschiebung stiller Reserven führt (Identitätstheorie). Die Übertragung setzt zwar auch hier die Entnahme aus dem Betriebsvermögen voraus (sofern der Mitunternehmeranteil auf den das Wirtschaftsgut übertragen wird nicht zu demselben Betriebsvermögen gehört), die Bewertung der Entnahme erfolgt jedoch weitgehend zum Buchwert (abnutzbares Vermögen mit Anschaffungskosten abzgl. der bisherigen Abschreibungen; Grund und Boden nunmehr ebenfalls zum Buchwert).

Die Ursache dieser Auffassungsdifferenzen liegt im Wesentlichen in der unterschiedlichen Interpretation der Stellung der Personengesellschaft. Dies wird insbesondere bei der divergierenden Rechtsprechung des I. und IV. Senats im Hinblick auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern bei beteiligungsidenten Personengesellschaften ersichtlich. Während der IV. Senat der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften folgt und mangels Wechsel von stillen Reserven – entgegen der Auffassung des I. Senates die Anwendbarkeit der Buchwertfortführung befürwortet,[118] geht der I. Senat von einer Steuersubjekteigenschaft

112 Vgl. öEStR 2000 Rz. 5934; *Reiner/Reiner*, RdW 1995, 359; *Doralt/Kauba* (FN 3) § 23, Tz. 266.

113 Vgl. *Hirschler* (FN 101) S. 98 ff.; *Doralt/Kauba* (FN 3) § 23, Tz. 266.

114 Vgl. öEStR 2000 Rz. 5934.

115 Vgl. öEStR 2000 Rz. 5936; *Doralt/Kauba* (FN 3) § 23, Tz. 264; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch 1988 (1993) § 23, Tz. 37.6; *Hirschler* (FN 101) S. 91 ff.; *Zorn* (FN 17) S. 18 f.

116 Vgl. *Doralt/Kauba* (FN 3) § 23, Tz. 265/1.

117 Vgl. *Petritz*, taxlex 2006, 58; *Laudacher* (FN 23) § 6, Tz. 132; *Heidinger* (FN 63) S. 73 ff.

118 Vgl. *Reiß* (FN 55) § 15, Tz. 388; BFH 15.4.2010, IV B 105/09, DStR 2010, 1070 ff.; BFH 25.11.2009 – I R 72/08, DStR 2010, 269.

der Personengesellschaft aus und betont, dass es aufgrund eines Wechsels des Steuersubjekts zu einer Besteuerung kommen muss.[119]

Ähnliches ist auch der Grund für die steuerneutrale Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen von zwei Mitunternehmern. Während es in Österreich aufgrund der strikten Befolgung des Transparenzprinzips zu einem Wechsel der stillen Reserven auf ein anderes Steuersubjekt und somit zu einer Notwendigkeit der Besteuerung kommt, wird die Steuerneutralität in Deutschland durch die Auffassung gerechtfertigt, dass die Erfassung der stillen Reserven des Wirtschaftsgutes in demselben Gewerbebetrieb gesichert ist, wenn auch bei einem anderen Steuerpflichtigen. Hier ist nach Ansicht der Autorin die Interpretation der Steuersubjekteigenschaft der Personengesellschaft ausschlaggebend für die divergierenden Ansichten. Wird die Gesellschaft als partielles Steuersubjekt und als Träger des gesamten steuerlichen Betriebsvermögens angesehen, kommt es nicht zu einem Übergang des Wirtschaftsgutes bzw. der stillen Reserven, da dieses in demselben Betrieb verbleibt.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Qualifikation der Personengesellschaft als Steuersubjekt nicht mit dem Grundkonzept der Mitunternehmerschaft, nämlich der transparenten Besteuerung vereinbar ist. Besteuert wird nämlich nicht der Betrieb der Personengesellschaft, sondern der Gesellschafter, der unter Berücksichtigung seiner subjektiven Verhältnisse die Einkommensteuerlast zu tragen hat. Im Hinblick auf das nach wie vor geltende Transparenzprinzip kritisiert *Reiß* daher zutreffend die Vorschrift der steuerneutralen Übertragung, da diese gegen die grundlegende Belastungsentscheidung des Einkommensteuerrechts „Besteuerung des Einkommens bei dem, der es erzielt hat" verstößt.[120]

Bei der steuerlichen Behandlung von Übertragungen von (Teil-) Mitunternehmeranteilen mit und ohne Sonderbetriebsvermögen werden zwar vereinzelt Gemeinsamkeiten ersichtlich, in bestimmten Fällen weichen die Steuerauswirkungen jedoch wesentlich voneinander ab. Die Gründe für die anderslautenden Auffassungen im Nachbarland scheinen dabei in beiden Ländern kaum berücksichtigt worden zu sein.

Abschließend kann festgestellt werden, dass obwohl das Besteuerungskonzept der Personengesellschaft in Österreich und Deutschland auf dieselben Wurzeln zurückzuführen ist und nach denselben Grundsätzen (Transparenzprinzip) erfolgt, die Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern jedoch unterschiedliche Besteuerungsfolgen nach sich zieht. Während Österreich das Konzept der Transparenzbesteuerung nach wie vor unverändert anwendet (Zurechnung stiller Reserven zum Gesellschafter als Steuersubjekt) lässt die Entwicklung in Deutschland eine Tendenz zur Abkehr bzw. eine Qualifizierung der Personengesellschaft als zurechenbares Steuersubjekt erkennen. Abzuwarten bleibt, ob das Besteuerungskonzept in Deutschland durch die künftige Rechtsprechung zum Ursprung zurückkehrt, oder ob die Theorie der Steuersubjekteigenschaft der Personengesellschaft weiter vertieft wird.

Da das Besteuerungskonzept der Mitunternehmerschaft in Österreich auf deutsche Wurzeln zurückzuführen ist und sich auch die Gerichtshöfe in Österreich mit Entscheidungen in Deutschland auseinandersetzen,[121] ist auch aus österreichischer Sicht höchst interessant, wie sich das Besteuerungskonzept der Mitunternehmerschaft im Nachbarland weiter entwickeln wird. Von besonderem Interesse ist dabei, ob diesbezügliche Veränderungen auch in Österreich implementiert werden.

119 Vgl. BFH 10.4.2013 – I R 80/12, DStR 2013, 2161.
120 Vgl. *Reiß* (FN 55) § 15, Tz. 378 a und 378b.
121 Vgl. *Lang*, IFF Forum für Steuerrecht 2012, S. 37 f.

Patentboxen und IP-Boxen – eine verbotene Beihilfe?

Dr. MATTHIAS VALTA, Universität Heidelberg*

Inhaltsübersicht

I. Steuergestaltung, Steuerwettbewerb und IP
II. Was sind IP-Boxen?
1. „Klassische" steuerliche Förderung von IP
2. Überblick über die Ausgestaltung von IP-Boxen
a) Beispiele
b) Überblick über die Regelungstechniken und die Entlastungswirkung
c) Effektivität und „Überförderung"?
III. Exkurs: Grundfreiheiten
IV. Beihilferecht (Art. 107 AEUV)
1. Begünstigung durch den Staat/aus staatlichen Mitteln
2. Selektivität: Bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige
a) Allgemeines
b) Referenzsystem
c) Ungleichbehandlung zweier Wirtschaftsteilnehmer in vergleichbarer Lage
d) Rechtfertigung durch systemgerechte Folgerichtigkeit?
e) Zwischenergebnis
3. Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Binnenmarktes
4. Ausnahmen
V. Fazit

I. Steuergestaltung, Steuerwettbewerb und IP

Immaterielle Wirtschaftsgüter, intellectual property (IP), bilden einen essentiellen Anteil der modernen Wissensökonomie. Sie sind maßgeblich für die Produktivität und damit die Wettbewerbsfähigkeit. Die Europäische Union hat sich sowohl mit der Lissabon-Strategie für die Jahre 2000-2010[1] als auch der Nachfolgestrategie Europe 2020[2] besonders ehrgeizig der Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE)[3] und damit der Schaffung von IP verschrieben. So begehrt IP im Standortwettbewerb der Staaten ist, so stellt es die nationalen Steuerrechtsordnungen zugleich vor große Herausforderungen. IP als solches lässt sich leicht verlagern. Diese Mobilität des IP wird zudem durch diverse, teils sogar staatlicherseits geduldete bis geförderte Gestaltungsoptionen (Auftragsforschung, IP-Pools, Lohnfertiger, substanzarme Vertriebsstrukturen, allgemeine Bewertungsunsicherheiten) erhöht, die multinationalen Unternehmen eine „steueroptimale" Allokation des IP ermöglichen mit nur eingeschränkter Bindung an die tatsächlichen Forschungsstandorte. Dadurch steigen der Wettbewerbsdruck auf die Steuergesetzgebung und der Anreiz für privilegierte Besteuerungen durch IP-Boxen. Der Standortwettbewerb wird dadurch zu einem isolierten Steuerwettbewerb verzerrt. Die staatliche Finanzierungslast verlagert sich in der Folge insbesondere auf die relativ immobilen Arbeitnehmer.[4] Schließlich wird auch die von der OECD dem BEPS-Projekt zugrunde gelegte[5] globaläquivalente Rechtfertigung der Steuer[6] an sich in Frage gestellt: die Gewinne werden nicht mehr zwingend in den Staaten versteuert, mit deren Leistungs- und Infrastrukturpaket sie finanziert werden.

Die Problematik der IP-Boxen zeigt sich auch darin, dass in der Schweiz ganz offen diskutiert wird, den Steuerstreit mit der EU wegen der kantonalen Steuerprivilegien dadurch zu beenden, indem diese im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III durch eine Lizenzbox mit annähernd gleicher Wirkung ersetzt wird.[7] Sind IP-Boxen daher in ähnlicher Weise einseitig auf Investitionen aus dem Ausland ausgerichtet („ring fencing")?

---

* *Dr. Matthias Valta* ist akademischer Rat a.Z. am Institut für Finanz- und Steuerrecht an der Universität Heidelberg. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den der Verfasser am 17.7.2014 bei der Forschungsstelle Unternehmen und Steuern der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster gehalten hat. Für Diskussionen und Anregungen dankt er den dortigen Teilnehmern sowie *Lisa Evers* (ZEW Mannheim) und *Paloma Schwarz* (Universität Luxemburg).

1 Europäischer Rat vom 23./24.4.2000, Schlussfolgerungen, http://www.europarl.europa.eu/summits/lis1_de.htm.

2 EU-Kommission vom 3.3.2010, Europe 2020 – A strategy for smart, sustainable and inclusive growth, COM(2010) 2020 final, S. 13.

3 Verstanden als Summe von Grundlagenforschung, Angewandter Forschung und experimenteller Entwicklung, s. OECD, Frascati Manual, 2002, Rz. 63. Der bisweilen zusätzlich genannte Begriff der „Innovation" ist weiter, umfasst FuE, deckt aber auch alle weiteren insbesondere kaufmännischen Aktivitäten ab, die zur Einführung eines neuen oder wesentlich verbesserten Produkts, Organisation, Prozesses oder Marketings führen, s. OECD, Oslo Manual, 1998, Rz. 146 ff.

4 Vgl. *Hohaus*, Steuerwettbewerb in Europa, 1996, S. 183 ff.; *Sinn*, The selection principle and market failure in systems competition, Journal of Public Economics (66) 1997, S. 247, 262 ff.; *Dagan*, The tragic choices of tax policy in a globalized economy, in Brauner/Stewart, Tax law and development, 2013, S. 57, 69 f.; s. auch *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 249 ff.

5 OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013, S. 35; OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2014 Deliverable, 2014, S. 38.

6 Näher dazu *Valta* (FN 4) S. 22 ff.

7 *Danon*, Introducing an EU Compliant Patent Box Regime in Swiss Tax Law – A Note on the Swiss Finance Department Interim Report of 17 May 2013, in Sarmiento/Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie Fallois, Lititgating EU tax law in International, National and Non-EU National Courts, 2014, S. 269 ff.; *Hausmann/Roth/Krummenacher*, Lizenzbox als alternatives Steuermodell zur gemischten Gesellschaft, Der Schweizer Treuhänder 2012, S. 87.

In eine ähnliche Richtung geht eine Pressemitteilung der EU-Kommission vom 24.3.2014,[8] bei der ein möglicher Verstoß gegen das Beihilfeverbot durch IP-Boxen darin gesehen wird, dass vor allem sehr mobile Unternehmen diese in Anspruch nehmen könnten. Dieser Frage möchte dieser Beitrag nachgehen. Auf einen Überblick über die Funktionsweise der IP-Boxen (II.) und einen Exkurs zu den Vorgaben der Grundfreiheiten (III.) folgt eine Prüfung des Beihilfeverbots der Art. 107 ff. AEUV (IV.).

II. Was sind IP-Boxen?

1. „Klassische" steuerliche Förderung von IP

Im Ausgangspunkt wird IP durch Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten geschaffen. Der diesbezügliche Aufwand ist regelmäßig voll als Betriebsausgabe abziehbar, im Falle von Wirtschaftsgütern wie Maschinen etc. im Rahmen der Abschreibung. Die Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter ist umgekehrt entsprechend den Grundsätzen des Steuersystems steuerpflichtig: als Teil des Unternehmensgewinns oder isoliert bei der Lizenzierung an Dritte oder Unternehmenseinheiten über Lizenzgebühren.

Zur Förderung von Forschung und Entwicklung gibt es „klassische" Arten der Begünstigung: so wird ein erhöhter Abzug (nach einer ländervergleichenden Untersuchung aus dem Jahr 2007 im Durchschnitt 150 %)[9] bzw. eine schnellere Abschreibung von zur Forschung und Entwicklung benötigten Wirtschaftsgütern gewährt.[10] Das deutsche Bilanzierungsverbot für selbstgeschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter führt im Ergebnis zu einem Sofortabzug und hat daher ähnliche Wirkungen wie Sonderabschreibungen in anderen Ländern.[11] Eine weitere Möglichkeit sind „tax credits", also Abzüge von der Steuerschuld.[12] Umgekehrt haben Beschränkungen der Verlustverrechnung aufgrund der in der Regel hohen Anlaufverluste von Forschung und Entwicklung, die erst spät durch entsprechende Gewinne ausgeglichen werden, einen negativen Einfluss auf Forschung und Entwicklung,[13] sofern nicht entsprechende Rückausnahmen vorgesehen werden.

2. Überblick über die Ausgestaltung von IP-Boxen

Während die klassische FuE-Förderung auf der Aufwandsseite ansetzt, fördern IP-Boxen die Ertragsseite: die Verwertung des zuvor aufwendig geschaffenen IP wird durch eine privilegierte Besteuerung der mit dem IP erwirtschafteten Gewinne gefördert. Darin liegt nicht nur eine zeitliche Erweiterung der Förderung von der Forschungs- in die spätere Verwertungsphase: durch das Ansetzen auf der Ertragsseite werden paradoxerweise nur erfolgreiche IP-Entwicklungen gefördert, nämlich solche, die sich mit Gewinn verwerten lassen.[14] Im Folgenden sollen einige konkrete IP-Box-Regelungen grob skizziert werden (a) und danach ein allgemeiner Überblick über die verschiedenen Modelle in Europa gegeben werden (b).

a) Beispiele

aa) Vereinigtes Königreich

Das Vereinigte Königreich sieht in Art. 8 a des Corporate Tax Act eine IP-Box-Regelung vor. Sie wird als Teil einer Wirtschaftsstrategie verstanden, die Wirtschaftsstruktur des Landes von der Abhängigkeit vom Finanzdienstleistungssektor zu lösen.[15] Die Vorzugsbelastung beträgt 10 %.[16] Sie findet Anwendung auf Einkünfte aus dem Innehaben oder der Exklusivlizenz von Patenten des Vereinigten Königreichs und Europäischen Patenten, vergleichbaren Patentrechten aus EWR-Staaten, zusätzlichen Schutzzertifikaten hinsichtlich der Verlängerung des Patentschutzes und Sortenschutzrechten.[17] Die Aufnahme weiterer IP-Rechte wurde diskutiert, aber verworfen: einerseits aufgrund des höheren Aufkommensverlustes, andererseits wurde Patenten ein typischerweise direkterer Zusammenhang mit förderwürdigen Forschung und Entwicklungs-Aktivitäten zugeschrieben als sonstigen IP-Gütern wie z.B. Markenrechten.[18]

Die IP-Box erfasst nicht nur Einkünfte aus der Verwertung des IP durch Lizenzgebühren, sondern auch Einkünfte aus der Herstellung von Produkten, die mit Hilfe des IP geschaffen werden.[19] Diese Erweiterung liegt einerseits ökonomisch nahe: wieso soll nur die industrielle Verwertung durch Dritte gefördert werden und nicht auch die Verwertung durch das forschende Unternehmen selbst? Andererseits genügt dafür auch schlicht eine entsprechende Gestaltung, welche die Produktion auf ein anderes Unternehmen innerhalb einer Gruppe auslagert und fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise vorsieht, sofern die IP-Box-Regelung dies zulässt. Diese Gestaltungsmöglichkeit nimmt die IP-Box mit der Förderung fiktiver Lizenzgebühren („notional royalties") für Prozesspatente[20] vorweg: für alle Aktivitäten welche die „Verwertung" eines Patents beinhalten („involve"), kann eine fiktive

8 IP/14/309.
9 *Spengel* et al., Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) in Deutschland, 2009, S. 58.
10 *Spengel* (FN 9) S. 58.
11 *Spengel* (FN 9) S. 43.
12 *Spengel* (FN 9) S. 58.
13 *Spengel* (FN 9) S. 45 f.
14 Kritisch zu solchen Effekten schon *Spengel* (FN 9) S. 60.
15 Siehe *Richards*, Patent box developments, British Tax Review 2012, S. 13.
16 Sec. 357 A Abs. 4 CTA.
17 Sec. 357BB Abs. 1 CTA.
18 HM Treasury, Corporate Tax Roadmap, „Part IIB: The taxation of innovation and intellectual property", 52 [3.7], http://www.hm-treasury.gov.uk/d/corporate_tax_reform_part2b_innovationnd_intellectual_property.pdf (Abruf am 25.1.2015), *Sanger*, Corporate Tax Reform, British Tax Review 2011, S. 2, 8 f.
19 Sec. 357 CC Abs. 2 CTA: „income arising from the sale by the company of any of the following items – (a) items in respect of which a qualifying IP right held by the company has been granted („qualifying items"); (b) items incorporating one or more qualifying items; (c) items that are wholly or mainly designed to be incorporated into items within paragraph (a) or (b)."
20 *Wilson/Deacon/Murray/Gainda*, Making the most of the new patent box, European Intellectual Property Review 2013, S. 175, 176 f.

Lizenzgebühr nach OECD-Fremdvergleichsgrundsätzen angesetzt werden.[21]

Daneben werde auch Einkünfte aus der Produktion von Gütern gefördert, welche dem Patentschutz unterliegen bzw. das geschützte Gut originär enthalten. Um den Anteil des Patentes an der Wertschöpfung zu bestimmen, sind komplexe Formeln vorgesehen, um aus dem Gewinn eines Gewerbebetriebs den relevanten IP-bezogenen Gewinn herauszurechnen (relevant IP profit – „RIPI"). Ein Verfahren geht vom „gross income" des Gewerbes aus („Bruttogewinn", von dem aber schon Abzüge möglich waren), der laufende Einkünfte wie Veräußerungseinkünfte enthält, nicht jedoch Finanzeinkommen (Zinsen, Dividenden, Veräußerungsgewinne, Derivate, wirtschaftlich gleichwertige Geschäfte).[22] Gewinnmindernde Abzüge der klassischen FuE-Förderung sind wieder hinzuzurechnen, so dass eine doppelte Förderung möglich ist.[23] Ein Alternativverfahren verfolgt die verschiedenen Einkunfts„ströme" und teilt die Betriebsausgaben unter Ihnen auf, um den IP-Profit zu ermitteln.

In einem weiteren Schritt ist bei beiden Verfahren eine Routinerendite abzuziehen, die mit 10 % des zugrunde liegenden Routineaufwands bemessen wird, u.a. Finanzierungskosten, Kosten für Produktionsflächen/Miete, Personalkosten, Kosten für Maschinen und Anlagen, Dienstleistungskosten für allgemeine Beratung sowie sonstige technische Dienstleistungen inklusive Ver- und Entsorgung.[24] Ausdrücklich nicht zum Routineaufwand gehören Aufwendungen, die mit der Entwicklung des IP zusammenhängen.[25] Schließlich sind noch fiktive Marketing-Lizenzgebühren in Abzug zu bringen.[26]

Schon dieser Überblick zeigt die Komplexität der britischen IP-Box auf. Durch die Erstreckung der Förderung auf die industrielle Produktion bedient sie sich sowohl Verrechnungspreisgrundsätzen als auch Formelzuordnungen und übernimmt damit deren Komplexitätsprobleme samt Bewertungsspielräumen. Dies kann zur Folge haben, dass tatsächliche Verständigungen mit den Finanzbehörden und damit letztlich Einzelfallentscheidungen eine wichtige Rolle spielen, was beihilferechtlich ein Indiz für Selektivität ist.[27]

bb) Luxemburg

Die Luxemburger IP-Box-Regelung findet sich bereits seit 2008 im Art. 50bis des Einkommensteuergesetzes (loi concernat l'impôt sur le revenue. L.I.R.).[28] Art. 50bis Abs. 1 L.I.R. stellt die positiven Nettoeinkünfte[29] aus einem Urheberrecht auf Computer-Software, einem Patent einschließlich des Gebrauchsmusters und Sortenschutzrechte[30], einer Marke, einem Domain-Namen, sowie Designs (frühere Bezeichnung: Geschmacksmuster) zu 80 % steuerfrei. Abs. 2 erstreckt die Steuerbefreiung ähnlich der Regelung im Vereinigten Königreich auf die Eigennutzung dieses IPs mittels fiktiver Lizenzgebühren auf Fremdvergleichsbasis. Abs. 3 erstreckt die Steuerbefreiung auf Veräußerungsgewinne. Abs. 4 bestimmt den Anwendungsbereich: das IP muss nach dem 31.12.2007 neu geschaffen[31] oder erworben sein, zudem bestimmt er zusammen mit Abs. 6 die Bilanzierung des IP und dessen Abschreibung. Abs. 5 schließt die Anwendung für IP aus, das von näher definierten nahestehenden Personen erworben wurde. Damit ist ein Hin- und Herverlagern von IP innerhalb von Unternehmensgruppen unterbunden, was auch eine Mehrfachnutzung der IP-Box ausschließen soll.[32]

b) Überblick über die Regelungstechniken und die Entlastungswirkung

Im Folgenden soll anhand der jüngsten rechtsvergleichenden Erhebung von *Evers/Miller/Spengel*[33] ein kurzer Überblick über die verschiedenen Regelungsmodelle in Europa gegeben werden.

Hinsichtlich des Anwendungsbereichs sind Länder zu unterscheiden, die eine Patentbox im engen Sinne vorsehen, die nur Patente und ähnliche Schutzrechte erfasst, so Belgien, Frankreich und das Vereinigte Königreich.[34] Insbesondere kleinere Länder und, mit Ausnahme des Vereinigten Königreichs, die neueren Regelungen tendieren hingegen zu „IP-Boxen" mit breiteren Anwendungsbereichen, die weitere IP-Rechte, wie Gebrauchsmuster und Designs, aber auch Urheberrechte, Marken und Betriebsgeheimnisse enthalten. Dies kann auf einen beginnenden Unterbietungswettbewerb und die besondere Wettbewerbs-

21 Sec. 357 CD CTA 2010.
22 Sec. 357 CB CTA; CIRD 220130.
23 Sec. 357 CG Abs. 3 b) CTA; vgl. *Richards*, Finance Act notes: section 19 and Schedule 2: profits arising from the exploitation of patents etc., British Tax Review 2013, S. 380, 381 f.
24 Sec. 357 CJ CTA.
25 Sec. 357 CK CTA.
26 Sec. 357 CN ff. CTA:.
27 Kommission v. 10.12.98, Kommissionserwägungen zur Anwendung des Beihilfeverbots auf die direkten Unternehmenssteuern, C 348, S. 15, Rz. 21 f.
28 Siehe dazu auch die Verwaltungsanweisung der luxemburgischen Steuerverwaltung L.I.R no 50 bis/1 vom 5.3.2009, abrufbar unter http://www.impotsdirects.public.lu/legislation/legi09/Circulaire_LIR_no_50bis-1_du_5_mars009.pdf (maßgeblich für die folgenden Seitenangaben).
29 Einkünfte abzgl. in direktem Zusammenhang stehendem Aufwand einschließlich Absetzungen für Abnutzung und Wertminderungen, Art. 50bis Abs. 1 S. 2 L.I.R.
30 Verwaltungsanweisung L.I.R no 50 bis/1 vom 5.3.2009, Tz. 3.2., S. 7; s. auch *Schwarz*, Geistiges Eigentum: Erstes Urteil zur luxemburgischen „IP box", ISR 2014, 105.
31 Maßgeblich ist bei registrierungsfähigem IP die Registrierung, Ausnahmen für die vorherige Vermarktung wie in der Verwaltungsanweisung L.I.R no 50 bis/1 vom 5.3.2009 S. 17 hat das VG mit Urteil vom v. 27.6.2013 verneint, s. auch *Schwarz*, Geistiges Eigentum: Erstes Urteil zur luxemburgischen „IP box", ISR 2014, 105, 107 f.
32 Verwaltungsanweisung L.I.R no 50 bis/1 vom 5.3.2009, Tz. 5.3., S. 19.
33 *Evers/Miller/Spengel*, Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, ITPF 2014, Int Tax Public Finance, DOI 10.1007/s10797-014-9328-x; darauf basierend nun auch *Evers*, Intellectual Property (IP) Box Regimes, 2015, urn:nbn:de:bsz:180-madoc-375620, S. 49 ff.
34 *Evers/Miller/Spengel* (FN 33) S. 8, Tabelle 1; näher und differenzierend *Evers* (FN 33), S. 58, dort auch zu zwischenzeitlichen Änderungen in Spanien.

strategie „kleiner Länder" hindeuten. Kleine Länder in Randlage zu großen Ländern sind – verkürzt dargestellt – in gewissem Maße auf Anreize angewiesen, um mit den aufgrund ihres großen Heimatmarktes wirtschaftlich bevorzugten großen Ländern mithalten zu können,[35] auch wenn der Effekt im gemeinsamen Markt abgeschwächt sein dürfte.

Etwas mehr als die Hälfte der Europäischen Länder mit IP-Box-Regelungen fördert auch vor Inkrafttreten der IP-Box geschaffenes IP: Frankreich, der Schweizer Kanton Nidwalden, Spanien, Ungarn und das Vereinigte Königreich und eingeschränkt Luxemburg.[36] Nur neugeschaffenes IP fördern Belgien, Liechtenstein, Malta, die Niederlande und Zypern.[37]

Auf (zumindest teilweise) selbstgeschaffenes IP beschränken Belgien, die Niederlande und Portugal[38] ihre Regelungen, wobei dies natürlich über Auftragsforschung in gewissem Maße beeinflusst werden kann. Auch erworbenes IP erfasst die Mehrzahl der Regelungen in Europa, so insbesondere in Frankreich, Liechtenstein, Malta, dem Schweizer Kanton Nidwalden, Ungarn und Zypern, eingeschränkt auch Luxemburg und dem Vereinigten Königreich.[39] Die Einbeziehung auch bestehenden IPs sowie erworbenen IPs wirft Fragen hinsichtlich des Förderzwecks auf, da dies eine Trennung der Schaffung des IP und der Inanspruchnahme der Förderung erlaubt. Dies ermöglicht reine Mitnahmeeffekte durch „Nur-Verwerter" von IP. Andererseits lässt sich auch argumentieren, dass eine erleichterte Verwertung von IP indirekt auch die Schaffung des IP fördert, da Unternehmen in Forschung und Entwicklung ihre Erkenntnisse besser absetzen können. Als zielgenau lässt sich diese indirekte Förderung aber kaum mehr bezeichnen.

Als Entlastungstechnik bedienen sich die IP-Boxen u.a. der Teilfreistellung der Einkünfte aus dem erfassten IP oder wirtschaftlich äquivalent des Abzugs eines begrenzten Teils der Einkünfte als fiktive Betriebsausgaben neben[40] den tatsächlichen Betriebsausgaben. Die Betriebsausgabenlösung ermöglicht einen Vortrag der fiktiven Verluste, sofern dies nicht wie im Falle Belgiens ausdrücklich ausgeschlossen ist. Belgien und Ungarn erlauben zudem einen asymmetrischen Abzug der laufenden Betriebsausgaben von dem nichtbegünstigten Gesamtbetrag der Einkünfte, so dass der Steuerpflichtige Aufwendungen zum allgemeinen Grenzsteuersatz voll steuerwirksam abziehen kann, während er die Einkünfte nur zum reduzierten Satz versteuern muss.[41] Eine dritte Regelungstechnik nutzt Frankreich, das einen gesonderten reduzierten Steuersatz anwendet.

Evers/Miller/Spengel haben die Effektivbelastung in den verschiedenen IP-Boxen errechnet.[42] Die verbleibende Effektivbelastung rangiert zwischen 0 % im Falle Maltas (bei einem nominellen KSt-Satz von 35 %) und 15,5 % im Falle Frankreichs (bei einem nominellen KSt-Satz von 34,34 %). Mit Ausnahme des Schweizer Kantons Nidwalden mit seinem bereits sehr geringen nominalen KSt-Satz beträgt die verbleibende Effektivbelastung immer weniger als die Hälfte des nominalen Körperschaftsteuersatzes. Im Ergebnis ist folglich durchweg eine erhebliche Begünstigung der Einkünfte aus der IP-Box zu konstatieren.

c) Effektivität und „Überförderung"?

Betrachtet man die beiden Ansatzpunkte für die steuerliche Förderung im Zusammenspiel, so ergeben sich einige Anhaltspunkte für eine „Überförderung". Bei einer Kombination von erhöhtem Betriebsausgabenabzug und Steuergutschriften mit einer weitgehenden Steuerfreiheit der späteren Erträge liegt eine weitere Senkung der Effektivbelastung nahe. Je nach Ausgestaltung der Verrechenbarkeit des laufenden Aufwands können die Verluste zur Minimierung der Steuerlast auf die übrigen Einkünfte verwendet werden, während die eigentlichen Einkünfte aus IP selbst massiv begünstigt werden.

Auch wenn die empirische Erforschung der Auswirkungen von IP-Boxen noch nicht abgeschlossen ist, gibt es viel Evidenz für eine fehlende Förderwirkung. Eine britische Studie bemängelt, dass IP-Boxen nicht die Schaffung von IP, sondern nur deren Verwertung im Erfolgsfall und die Jahre danach förderten.[43] Sie bezweifelt, dass eine schlichte Maximierung des Verwertungserfolgs, der auch ohne staatliche Subventionierung durch die IP-Box eingetreten wäre, den Aufkommensverlust rechtfertigt.[44] Zudem bestehe kein zwingender Zusammenhang zwischen dem Erfolg von IP und den durch FuE hervorgerufenen positiven Externalitäten; auch kommerziell nicht direkt verwertbares FuE könne positive Externalitäten hervorrufen.[45] Auch gibt es Hinweise darauf, dass das rechtlich geschützte IP weniger positive Externalitäten (spill over-Effekte) hervorrufe, als FuE, die nicht zu geschütztem IP führt.[46] Schließlich sei zu beachten, dass nur wenige und in der Regel große Firmen Patente anmeldeten (im Vereinigten Königreich fielen auf die fünf größten Anmelder 20 % aller Anmeldungen) und folglich durch eine Patentbox begünstigt würden.[47] Der prognostizierte Effekt der britischen Patentbox bestünde daher vor allem darin, Abwanderungseffekte im Hin-

35 Vgl. *Hohaus* (FN 4) S. 150, 154 ff.
36 *Evers/Miller/Spengel* (FN 33) S. 8, Tabelle 1.
37 *Evers/Miller/Spengel* (FN 33) ebd.
38 *Evers/Miller/Spengel* (FN 33) ebd.; differenzierend *Evers* (FN 33), S. 52 Tabelle 2.
39 *Evers/Miller/Spengel* (FN 33) ebd.
40 Im Falle Maltas anstatt der tatsächlichen Verluste.
41 *Evers/Miller/Spengel* (FN 33) S. 8; *Evers* (FN 33), S. 77.
42 Dazu und um Folgenden *Evers/Miller/Spengel* (FN 33) S. 8, Tabelle 1; *Evers* (FN 33) S. 52 Tabelle 2.
43 *Griffith/Miller/O'Connell*, Corporate Taxes and Intellectual Property: Simulating the Effect of Patent Boxes, IFS Briefing Note 112, 2010, S. 14.
44 *Griffith/Miller/O'Connell* (FN 43) S. 14.
45 *Griffith/Miller/O'Connell* (FN 43) S. 14.
46 *Griffith/Miller*, Support for research and innovation, in Chote/Emmerson/Shaw, The IFS Green Budget: February 2010, Commentary 112, Institute for Fiscal Studies 2010, mit Bezug auf *Williams*, Intellectual property rights and innovation: evidence from the human genome, Journal of Political Economy, vol. 121 (2010), S. 1 ff., Marktversagen aufgrund teils prohibitiver Transaktionskosten bei der Lizenzierung von IP aufgrund von Informationsassymmetrien und opportunistischem Verhalten.
47 *Griffith/Miller/O'Connell* (FN 43) S. 17 f.

blick auf die Benelux-Patentboxen auszugleichen und zu Lasten der Staaten ohne IP-Boxen überzukompensieren,[48] jedoch mit einem erheblichen Aufkommensverlust für alle Staaten.[49] Ein Unterbietungswettbewerb („race to the bottom") sei zu befürchten.[50]

Für die klassische Förderung über den Aufwendungsabzug liegen bereits empirische Hinweise auf eine mangelnde Effektivität vor. Spengel et al. haben in ihrem Abschlussbericht zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung im Jahr 2009 nach Auswertung zahlreicher internationaler Studien dargelegt, dass insbesondere kleine und mittlere Unternehmen auf entsprechende Förderungen mit Zunahme von Forschung und Entwicklung reagieren, während bei multinationalen technologieintensiven Unternehmen die Zuwachsraten signifikant geringer ausfielen und Mitnahmeeffekte vorherrschten.[51] Für die multinationalen Unternehmen seien nationale Fördermaßnahmen allerdings wichtige Faktoren im globalen Standortwettbewerb für die Allokation von Forschungs- und Entwicklungsarbeiten.[52]

Eine OECD-Studie aus dem Jahr 2014 unter Einbeziehung von IP-Boxen bestätigt diesen Befund. Insbesondere multinationale Unternehmen könnten durch entsprechende Gestaltung von den Förderinstrumenten vom Gesetzgeber unvorhergesehen stark profitieren.[53] Die Allokation des IP könne durch die großen Unterschiede von Vorsteuer- und Nachsteuerrendite verzerrt werden, was auch die Gesamtwohlfahrt beeinträchtige.[54]

III. Exkurs: Grundfreiheiten

Die EU-Grundfreiheiten verlangen, dass IP-Box Regelungen diskriminierungsfrei sind und grenzüberschreitende Produktion und Verwertung von IP nicht weniger attraktiv machen. Damit ist es den Staaten insbesondere nicht erlaubt, die Förderung von IP durch eine IP-Box davon abhängig zu machen, dass das IP im Inland erforscht wurde. Dies hat der EuGH bereits in den Entscheidungen „Société Baxter"[55] und „Laboratoires Fournier"[56] für französische Regelungen entschieden, die einen Bemessungsgrundlagenabzug bzw. tax credits für Forschungsaufwendungen vorsahen, sofern diese in Frankreich getätigt wurden, und damit Forschung im Ausland benachteiligten. Die Verletzung der Dienstleistungsfreiheit lässt sich auch nicht durch den Wunsch nach einer gezielten Förderung nur der heimischen Forschung rechtfertigen, da Art. 179 AEUV innerhalb der Europäischen Union ausdrücklich eine grenzüberschreitende Forschung vorsieht.[57]

Für Drittstaatskonstellationen ist zu beachten, dass Lizenzgebühren auch unter die auch in diesen Konstellationen anwendbare Kapitalverkehrsfreiheit fallen. IP ist Realkapital und Lizenzgebühren werden auch in dem als Auslegungshilfe herangezogenen Richtlinienannex aufgeführt.[58] Hier ist eine Rechtfertigung aufgrund eines zwingenden Gemeinwohlgrundes „Förderung allein der europäischen Forschung" möglich. Art. 179 AEUV sieht eine grenzüberschreitende europäische Forschung vor, impliziert jedoch nicht die gleiche Freizügigkeit auch gegenüber Drittstaaten. Damit ist in dieser Hinsicht eine Beschränkung von IP-Boxen wie im Fall des Vereinigten Königreichs auf EU-/EWR-Patente zulässig.

IV. Beilhilferecht (Art. 107 AEUV)

1. Begünstigung durch den Staat/aus staatlichen Mitteln

Die vorgestellten Ausgestaltungen der IP-Boxen samt ihren Entlastungseffekten beinhalten Begünstigungen i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV, da sie mit der Entlastung einen geldwerten Vorteil ohne marktgerechte Gegenleistung gewähren.[59] Auch die EU-Kommission sieht steuerliche Verschonungssubventionen wie Minderungen der Bemessungsgrundlage (insbesondere durch einen besonderen Abzug, außergewöhnliche Abschreibungen, bilanzielle Rücklagen), Ermäßigungen des Steuerbetrags (insbesondere auch Steuergutschriften) wie auch Zahlungserleichterungen als beihilfenrelevant an.[60] Mit der Verschonung geht eine entsprechende Einbuße des Steuergläubigers an staatlichen Mitteln einher.[61] Diese Sichtweise teilt auch der EuGH.[62]

Wählt man wie Frankreich einen eigenen Steuersatz und ginge dies darüber hinaus mit einem stark schedularisiertem Steuersystem überein, wird fraglich, welche Steuerbelastung als Referenzwert für die Begünstigung gewählt werden kann.[63] So betont auch die Kommission, dass ein Staat grundsätzlich frei darin ist, wie er die Produktionsfaktoren (Arbeit, Kapital) unterschiedlich besteuert.[64] Der EuGH hat jedoch in der Gibraltar-Entscheidung ein Steuersystem als Beihilfe deklariert, das durch eine Beschränkung auf

48 *Griffith/Miller/O'Connell* (FN 43) S. 6 f.
49 *Griffith/Miller/O'Connell* (FN 43) S. 6 f.
50 *Griffith/Miller/O'Connell* (FN 43) S. 16.
51 *Spengel* (FN 9) S. 18 f. m.w.N.
52 *Spengel* (FN 9) S. 19.
53 *OECD*, Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation, 2014, S. 143 f.
54 *OECD* (FN 53) S. 144.
55 EuGH vom 8.7.1999 – Rs. C-254/97, Société Baxter, Slg. 1999 I-04809, ECLI:EU:C:1999:368; s. dazu und im Folgenden auch die Darstellung bei *Zalasiński*, General Prohibition of Restrictions on Cross-Border R&D-Activities and IP Mobility, in Nykiel/Zalasiński, Tax Aspects of Research and Development, 2014, S. 101 ff.
56 EuGH vom 10.3.2005 – Rs. C-39/04, Laboratoires Fournier, Slg. 2005 I-02057, ECLI:EU:C:2005:161, Rz. 16.
57 EuGH (FN 55) Rz. 23; EuGH vom 16.6.2011 – Rs. C-10/10, Kommission gegen Österreich, Slg. 2011 I-05389, ECLI:EU:C:2011:399, Rz. 37.
58 RL 88/361/EWG vom 24 Juni 1988, Annex I, Nr. XIII. D.
59 *Cremer* in Calliess/Ruffert, 4. Aufl. 2011, Art. 107 AEUV, Rz. 10.
60 Kommission (FN 27) S. 15 Rz. 14.
61 *Rydelski Sanchez*, EC Tax Review 2010, 149, 150.
62 EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/80 – C-80/08; Paint Graphos, Slg. 2011 I-07611, Rz. 46; EuGH v. 10.1.2006, Cassa die Risparmo di Firenze u.a., C-222/04, Slg. 2006, I-289, Rz. 131.
63 So auch *Evers* (FN 33) S. 168.
64 Kommission (FN 27) S. 15, Rz. 14.

eine gedeckelte Lohnsummensteuer, eine gedeckelte Gewerbeflächennutzungssteuer und eine Registrierungsgebühr dafür gesorgt hatte, dass Offshore-Unternehmen mangels relevanter Belegschaft und Geschäftsflächen weitgehend steuerfrei blieben.[65] Wenn schon die generelle Entscheidung der Steueranknüpfungen der Überprüfung unterliegt, muss dies auch bei einem ausdifferenzierten Steuersatzsystem durch einen Vergleich der Steuersätze möglich sein. Eine Vermeidung des Beihilfeverbots durch Schedularisierung ist daher nicht möglich.

2. Selektivität: Bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige

a) Allgemeines

Wie schon in der Pressemitteilung der Kommission deutlich wurde, ist die Selektivität der Beihilfe Dreh- und Angelpunkt des Beihilfeverbotes. Denn das Beihilfeverbot will den Staaten nicht „allgemeine" wirtschaftspolitische Fördermaßnahmen verwehren, die allen Unternehmen zu Gute kommen. So ist eine generelle Senkung oder gar Abschaffung von Unternehmenssteuern kein Verstoß gegen das Beihilfeverbot.[66] Der Standortwettbewerb als solcher soll nicht beeinträchtigt werden. Verboten sind daher nur Beihilfen, die selektiv sind oder zumindest selektiv wirken, indem sie nur einzelnen Unternehmen oder Branchen zu Gute kommen.[67]

Das Beihilfeverbot nimmt dahingehend eine Komplementärfunktion zu den Grundfreiheiten wahr: die Mitgliedstaaten sollen das Verbot von Zöllen, mengenmäßigen Beschränkungen, Diskriminierungen und Beeinträchtigungen nicht durch innerstaatliche Subventionen mit gleicher Wirkung ersetzen können. Mit Blick auf das Binnenmarktziel (Art. 3 EUV, Art. 26 Abs. 1 AEUV) ist damit in erster Linie der Aspekt der Wettbewerbsgleichheit[68] angesprochen. Eine Rechtsvereinheitlichung im Sinne des zweiten Aspekts Wettbewerbsfreiheit (vgl. Art. 119 Abs. 1 AEUV)[69] wird durch das Selektivitätserfordernis und der fortbestehenden Möglichkeit des Standortwettbewerbs über allgemeine Maßnahmen hingegen ausgeschlossen. Diese wäre kompetenzrechtlich auch nicht mit den beschränkten Möglichkeiten der EU zur positiven Integration des Rechts der direkten Steuern in Art. 115 Abs. 2 AEUV in Einklang zu bringen.[70] Zudem kann ein Standortwettbewerb mit allgemeinen Maßnahmen selbst effizienzfördernd sein, sofern die Staaten um das „bessere" Recht und im Hinblick auf die Besteuerung das beste „Steuer-Staatsleistungs-Verhältnis" (Äquivalenzneutralität)[71] konkurrieren.

Als Beispiel für erlaubte „allgemeine" Maßnahmen führt die Kommission ausdrücklich Maßnahmen zur Förderung von Forschung und Entwicklung auf, bei denen die „mit bestimmten Produktionskosten verbundene Steuerbelastung reduziert" wird.[72] Voraussetzung bleibt jedoch, dass die Fördermaßnahmen gleichermaßen für alle Unternehmen und Wirtschaftszweige gelten. Die Möglichkeit, dass einige Unternehmen solche Maßnahmen aufgrund ihrer Geschäftsmodelle in größerem Maße als andere nutzen, ist nach Ansicht der Kommissions-Leitlinien von 1998 unschädlich.[73] Dies gelte grundsätzlich auch für die FuE-Förderung.[74] Entsprechend sah die Kommissionsentscheidung zur spanischen IP-Box aus dem Jahr 2008 in dieser eine allgemeine Maßnahme, die ausnahmslos allen Unternehmen offenstehe.[75] Die betreffenden IP-Rechte werden in mehreren Wirtschaftszweigen gehalten, neben klassischer Industrieproduktion auch im Dienstleistungsgewerbe.[76] Wenn einige Unternehmen sie mehr als andere in Anspruch nähmen, reflektiere dies nur die wirtschaftliche Realität.[77]

Vor diesem Hintergrund überraschend war die Pressemitteilung der Kommission vom 24.3.2014 zur luxemburgischen IP-Box. Unter Bezugnahme auf die Entscheidung zur spanischen IP-Box behauptet sie, dass in der Zwischenzeit Hinweise darauf eingegangen seien, „dass solche Regelungen in erster Linie sehr mobilen Unternehmen zum Vorteil gereichen, ohne dass Innovationen und Investitionen dadurch erheblich gesteigert würden." Die Kommission sieht darin einen möglichen selektiven Vorteil. Im Entwurf für eine Nachfolgeleitlinie zur Anwendung des Beihilfeverbots wurde entsprechend die Aussage herausgenommen, dass eine unterschiedliche Inanspruchnahme aufgrund des Geschäftsmodells unschädlich sei.[78]

Nach der Rechtsprechung des EuGH, insbesondere der Referenzentscheidung Paint Graphos, liegt Selektivität vor, wenn eine Abweichung im Vergleich zur normalen Anwendung des Steuersystems vorliegt, die sich nicht aus den systembildenden Prinzipien und der normalen Funktionsweise des Steuersystems rechtfertigen lässt.[79] In einem ersten Schritt wird das

65 EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 und C-107/09, Commission and Spain vs. Gibraltar and UK, Slg. 2011 I-11113.
66 Kommission v. 10.12.98 (FN 27) S. 15, Rz. 13; *Cremer* (FN 59) Rz. 26.
67 *Cremer* (FN 59) Rz. 25 f.
68 *Strassburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, S. 13.
69 Ebd. S. 11 ff.
70 Vgl. zu dem Problem bei den Grundfreiheiten: *Strassburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, S. 22 ff.; grundlegend: *S. Valta*, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, S. 266 ff.
71 Siehe dazu *Valta* (FN 4) S. 110 ff.
72 Kommission (FN 27) S. 15, Rz. 14.
73 Kommission (FN 27) S. 15, Rz. 14.
74 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung; Amtsblatt Nr. C 384 vom 10/12/1998 S. 0003 – 0009.
75 Kommission vom 13.2.2008, C(2008)467 final, Rz. 15; s. auch *Danon* (FN 7) S. 273 f.
76 Kommission (FN 75) Rz. 15.
77 Kommission (FN 75) Rz. 15.
78 Kommission v. 17.1.2014, Draft Commission Notice on the notion of State aid pursuant to Article 107(1) TFEU, Rz. 119.
79 EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/80 – C-80/08, Paint Graphos, Slg. 2011 I-07611, Rz. 49; EuGH Case 173/73, Italy v. Commission [1974] ECR 709; *Rydelski Sanchez*, Distinction between State Aid and General Tax Measures, EC Tax Review 2010, S. 149, 151; *Michaeu/de la Brusse*, Case Studies of Tax Issues on selectivity, Analysis of the Patent Box, 2013, in Rust/Micheau, State Aid and Tax Law, 2013, S. 153, 157. So auch Kommission (FN 27) S. 16.

Referenzsystem bestimmt, die „normale" Besteuerung. Danach ist in einem zweiten Schritt zu bestimmen, inwieweit die Regelung „vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich mit Blick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedsstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden."[80]

Im Verständnis der Rechtsprechung bestehen noch einige Unsicherheiten. So wird in der Entscheidung betont, dass das Referenzsystem auch dazu diene, das Vorliegen einer Vergünstigung festzustellen, im Steuerrecht anhand des „normalen Steuersatzes" (s. oben 1.).[81] Dies erleichtert das Verständnis des zweiten Schrittes. Dieser beinhaltet zwei Teile: die „Abweichungsprüfung", bei der auf eine Abweichung vom Referenzsystem gesucht wird, und die Vergleichsgruppenbildung. Insbesondere vor der „Paint Graphos"-Entscheidung wurde bisweilen bereits die Abweichungsprüfung als ausschlaggebend für die Selektivität angesehen.[82] In Folge der Paint Graphos-Entscheidung ist klargestellt, dass es beider Teile bedarf und die Abweichung vom Referenzsystem nur zur Bestimmung des Vorteils relevant ist.

b) Referenzsystem

Wie bereits bei der Bestimmung der Begünstigung dargestellt, ist das Referenzsystem die normale Besteuerung, bei Regelungen zur Körperschaftsteuer die effektive Körperschaftsteuerbelastung. Bei den IP-Boxen sind wie dargestellt technisch drei Bereiche angesprochen: fiktive Betriebsausgaben, Teilfreistellungen und schließlich gesonderte Steuersätze. Zu den Grundsätzen des Beihilferechts gehört es aber, nicht allein an der technischen Ausgestaltung zu haften, sondern auf die Wirkung abzustellen. Fiktive Betriebsausgabenabzüge eines Teils der Einkünfte lassen sich daher mit Teilfreistellungen gleichsetzen, sofern daneben auch die tatsächlichen Betriebsausgaben abgezogen werden können. Dann lässt sich das Referenzsystem derart einheitlich bestimmen, dass es um die Einnahmenermittlung geht. Die Referenz besteht daher grundsätzlich in der Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage.

Bei pauschalierenden Betriebsausgabenabzügen ist das Referenzsystem die Aufwandsberücksichtigung. Hier ist in der Regel der Grundsatz der Abzug von Aufwand von der Bemessungsgrundlage, um im Rahmen des objektiven Nettoprinzips eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung zu erreichen. Hier variieren die verschiedenen Gestaltungen in den Ländern aber beträchtlich: vergleichende Untersuchungen in Europa zeigen, dass es insbesondere Unterschiede gibt, inwieweit der Aufwand detailliert oder vereinfachend pauschal erfasst wird. Bei ausdifferenzierten Aufwandsberücksichtigungssystemen ist die Bestimmung des Referenzwertes besonders schwierig: Das hat sich an den geplanten, aber von der EU-Kommission abgelehnten Ausnahmeregelungen zur Mantelkaufregelung in § 8c KStG gezeigt. Sowohl bei der verstetigten Sanierungsklausel als auch bei der Wagniskapitalklausel wurde von der Kommission nicht das die Nutzung der Verluste gebietende objektive Nettoprinzip als Referenz genommen, sondern der grundsätzliche (Teil-)Untergang der Verluste nach § 8c KStG.[83]

Nach Auffassung von *Luts* solle das Referenzsystem nicht zu weit bestimmt werden, sondern müsse bereits im Hinblick auf das mit der Regelung bestimmte Ziel eingeengt werden.[84] Dadurch werde verhindert, dass zu viele Regelungen unter einen beihilferechtlichen Rechtfertigungsdruck gerieten. Demgemäß wäre nicht die normale Körperschaftsbesteuerung das Referenzsystem, sondern die steuerliche Förderung von FuE. Die Selektivität würde damit nur noch Differenzierungen innerhalb der FuE-Förderung erfassen (z.B. zwischen verschiedenen Arten von IP). Abgesehen davon, dass dies mit den Formulierungen des EuGH schwer in Einklang zu bringen ist, scheint es sich in erster Linie um eine Vorverlagerung der Vergleichbarkeitsprüfung zu handeln – auch nach dem weiten Verständnis sind grundsätzlich nur Vergleiche zwischen Unternehmen sinnvoll möglich, die einen Bezug zu Forschung und Entwicklung aufweisen (s. sogleich).

Auch *Ismer/Karch* plädieren für eine enge, induktive Bestimmung des Referenzsystems,[85] insbesondere mit Bezug auf die P Oy-Entscheidung.[86] Ihrer Ansicht nach ist das Referenzsystem derart zu bestimmen, dass schlicht die zu prüfende Norm hinweggedacht werde, ohne dass andere Normen hinzugedacht werden. Im Fall der IP-Box ändert dies die Bewertung nicht: wird die Teilfreistellung hinweggedacht, ist unverändert die volle Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage die Referenz. Bei vorteilhaft pauschalierender Aufwandsberücksichtigung kommt es wiederum auf die nationalen Regelungen zur Aufwandsberücksichtigung an, hier sind entweder der tatsächliche Abzug von der Bemessungsgrundlage oder andere, weniger begünstigende Pauschalierungen Bezugspunkt.

80 EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/80 – C-80/08, Paint Graphos, Slg. 2011 I-07611, Rz. 49, EuGH v. 6.9.2006, Portugal/Kommission, C-88/03, Slg. 2006, I-7115, Rz. 56.

81 Vgl. EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/80 – C-80/08; Paint Graphos, Slg. 2011 I-07611, Rz. 49: „allgemeinen oder ‚normalen' Steuerregelung"; EuGH v. 6.9.2006, Portugal/Kommission, C-88/03, Slg. 2006, I-7115, Rz. 56.

82 Vgl. Darstellung bei *Luts*, Compatibility of IP Box Regimes with EU State Aid Rules and Code of Conduct, EC Tax Review 2014, S. 258, 262.

83 Zur Sanierungsklausel: EU-Kommission, Beschluss vom 26.1.2011, C 7/2010, kritisch statt aller *Drüen*, DStR 2011, 289, 291; befürwortend *Ismer/Karch*: Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, IStR 2014, 130, 134 ff. Zur Wagniskapitalklausel: EU-Kommission, Beschluss vom 30.9.2009, C 2/2009. Absatz aufgelöst K(2009)7387.

84 *Luts* (FN 82) S. 258, 262, 263.

85 *Ismer/Karch*, Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, IStR 2014, 130, 134 ff.

86 EuGH v. 18.7.2013 – Rs. C-6/12, P Oy, ECLI:EU:C:2013:525, Rz. 32 mit Bezug auf eine Sanierungsklausel nach finnischem Recht.

c) Ungleichbehandlung zweier Wirtschaftsteilnehmer in vergleichbarer Lage

In einem zweiten Schritt ist die Differenzierung, die Selektivität im engeren Sinne zu bestimmen. Dazu müssen durch die Regelung zwei Unternehmen (sgruppen) in rechtlich und wirtschaftlich im Hinblick auf den Förderzweck vergleichbarer Lage ungleich behandelt werden. Hier lassen sich verschiedene Vergleichspaare bilden.

aa) Patent-Verwerter vs. andere IP-Verwerter (bei reinen Patentboxen)

Wenn der Tatbestand der IP-Box-Regelung eng ist und nur bestimmte IPs enthält, kommen hier Ungleichbehandlungen in Betracht. So können Regelungen, die nur technische IP-Rechte wie Patente und Gebrauchsmuster erfassen, als Privilegierung der industriell-produzierenden Unternehmen gegenüber den übrigen Unternehmen angesehen werden, z.B. der Kreativwirtschaft (Urheberrechte, Geschmacksmuster, Designs) oder auch andere Branchen inklusive Dienstleistungen (z.B. Betriebsgeheimnisse, Know-how).[87] Der Trend geht wie oben gesehen zu breiten IP-Boxen, die dieses Problem nicht haben, betroffen sind aber die reinen Patentboxen Belgiens, Frankreichs und des Vereinigten Königreichs.

Gegen diese Betrachtung lässt sich vorbringen, dass Forschung und Entwicklung im Bereich der Patente bzw. Gebrauchsmuster nicht mit den anderen IP-Rechten bezüglich der Förderwürdigkeit vergleichbar sind. So ist insbesondere fraglich, inwieweit Tätigkeiten z.B. im gestalterischen Bereich (Designs), im Marketing (Marken) oder in der Kunst (Urheberrechte) entsprechende positive Externalitäten (Spillover-Effekte) für die Wirtschaft insgesamt haben.[88] Nach den statistischen Abgrenzungen der OECD zählt zu R&D nur die Wissenschaft – einschließlich der Human- und Gesellschaftswissenschaften – und deren Anwendung.[89] Anderweitige Verbesserung eines Produkts bzw. einer Dienstleistungen werden unter dem Innovationbegriff erfasst.[90] Verbesserungen der Gestaltung eines Produkts (Designs) oder des Marketings (Marken) wären somit „nur" als „Innovationen" anzusehen, die ebenfalls gefördert werden können. Diese Differenzierung der OECD kann man als Indiz dafür nehmen, dass eine Gleichbehandlung prima facie nicht zwingend erscheint und angesichts der noch nicht gefestigten Erkenntnisse zu den positiven Externalitäten der Prärogative des nationalen Gesetzgebers überlassen werden kann.

bb) Sehr mobile Unternehmen vs. weniger mobile Unternehmen (MNU vs. KMU).

Die Kommission deutet in ihre Pressemitteilung vom 24.3.2014[91] einen Vergleich zwischen sehr mobilen Unternehmen und weniger mobilen Unternehmen an. Sehr mobile Unternehmen würden in besonderem Maße profitieren, ohne dass der Fördereffekt im selben Maße ansteige. Welche Auswirkungen hat die erhöhte Mobilität? Sehr mobile Unternehmen verlagern die Produktion und die Verwertung des IP (z.B. über Auftragsforschung und Pool-Lösungen) in Länder mit vorteilhaften IP-Box-Regelungen. Als sehr mobil können insbesondere multinationale Unternehmen angesehen werden. Allerdings ermöglicht es die Gestaltung, dass weniger das Unternehmen als das IP selbst mobil sein muss. Eine gewisse kritische Masse muss freilich im Land der Inanspruchnahme der IP-Box geschaffen werden, um nicht nur als „rein künstliche" Briefkastengesellschaft zu dienen, die Schwelle ist aber aufgrund der EuGH-Rechtsprechung recht niedrig.[92]

Eine solche Vergleichspaarbildung scheitert jedoch daran, dass sie sich auf das Steuersystem eines Landes beziehen muss. Im Land der Inanspruchnahme der IP-Box haben mobile wie immobile Unternehmen den gleichen Zugang zur vorteilhaften Regelung. Grenzüberschreitende Vergleichspaare sind hingegen unzulässig, da durch das Erfordernis der Selektivität der Spielraum der einzelnen Staaten, allgemein bessere Wettbewerbsbedingungen zu schaffen, unberührt bleiben soll.

cc) IP-Verwerter vs. Nicht-IP-Verwerter

Eine mögliche Vergleichsgruppe zwischen IP verwertenden Unternehmen und solchen, die dies nicht tun, ist im Hinblick auf die tatsächliche Vergleichbarkeit problematisch. Denn hier ist nun der Zweck der Begünstigung, die Förderung von FuE zu berücksichtigen. Damit sind grundsätzlich nur Vergleichspaare zwischen IP verwertenden Unternehmen möglich.

Die Kommission bezieht sich in ihrer Pressemitteilung jedoch auf eine fehlende Verwirklichung des Förderzwecks. Nicht ganz klar ist, ob dies generell angenommen wird oder spezifisch auf die sehr mobilen Unternehmen bezogen ist. Es liegt nahe, dass sich die Kommission auf die oben dargestellten ökonomischen Einschätzungen bezieht, nach denen die FuE-Förderung zu großen Teilen Mitnahmeeffekte bei multinationalen Unternehmen auslöst und dies insbesondere für IP-Boxen gilt, die nach den vorläufigen Erkenntnissen eine wettbewerbsverzerrende Überförderung mit sich bringen. Dies ist für die Beihilfenkontrolle nicht irrelevant: denn es kommt nicht nur auf die Zwecksetzung einer Maßnahme, sondern vorrangig auf deren tatsächliche Auswirkungen an.[93] Zugespitzt gesagt: Die Förderung von Forschung und Entwicklung wäre damit nur ineffektiver Vorwand, um besonders mobile und daher für den Steuerwettbewerb anfällige Einkünfte aus anderen Staaten abzuziehen und bei sich zu lokalisieren. Die Frage der Mitnahmeeffekte für multinationale Unternehmen stellt sich insbesondere bei IP-Boxen, die auch bereits be-

87 *Michaeu/de la Brusse* (FN 79) S. 153, 156.
88 So *Evers* (FN 33) S. 155, 179.
89 OECD, Frascati Manual, 2002, Rz. 63.
90 OECD, Oslo Manual, 1998, Rz. 146 ff.
91 IP/14/309.
92 EuGH vom 12.9.2006 – Rs. C-196/04, „Cadbury Schweppes", Slg. 2006 I-07995, ECLI:EU:C:2006:544, Rz. 55 ff.
93 So schon EuGH vom 2.7.1974, 173/73, Italien/Kommission, Slg. 1974, S. 709, Rz. 26/28.

stehendes IP bzw. auch erworbenes IP umfassen, und damit der Mehrzahl der Regelungen in Europa. Diese bilden nicht nur Anreize für neue Forschung und Entwicklung, sondern auch für die Verlagerung von bereits bestehendem IP.

Darauf aufbauend lässt sich argumentieren, dass IP produzierende und verwertende Unternehmen und solche, die dies nicht tun, bei IP-Boxen vergleichbar sind: beide richten ihre Geschäftstätigkeit nicht nach der IP-Box aus. Sie werden durch diese aber ungleich behandelt: die IP produzierenden und verwertenden Unternehmen erhalten die steuerliche Entlastung der IP-Box, die übrigen Unternehmen nicht, obgleich in beiden Fällen keine Verhaltensbeeinflussung erfolgt und nur Mitnahmeeffekte vorliegen.

Im Ergebnis sind IP-Verwerter und sonstige Unternehmen zwar nicht mit Blick auf den vorgegeben Förderzweck, aber in Hinsicht auf die tatsächlichen Auswirkungen der IP-Boxen vergleichbar und daher ein für die Beihilfekontrolle zulässiges Vergleichspaar. Diese werden trotz faktischer Vergleichbarkeit ungleich behandelt, so dass eine faktische Selektivität anzunehmen ist. Anders gewendet: der Staat privilegiert zwar nicht direkt die multinationalen Unternehmen, er schafft jedoch eine Begünstigung, die dem Wortlaut nach zwar allen offensteht, aber faktisch doch wesentlich einfacher und umfassender von dieser Gruppe von Unternehmen in Anspruch genommen werden kann. Dies erinnert an die vertraute Figur der „mittelbaren" bzw. „faktischen" Diskriminierung" der Grundfreiheitendogmatik. Entsprechend ist die bereits grundsätzlich anerkannte „faktische Selektivität" in der Beihilferechtsdogmatik zu verstehen.[94]

Diese Argumentation relativiert freilich den Kommissions-Leitsatz, dass es unbeachtlich sei, wenn eine Begünstigung von bestimmten Unternehmen aufgrund ihrer Geschäftsmodellen mehr als von anderen in Anspruch genommen werden kann. Dass sich der EuGH einer solchen Betrachtung aber öffnet, deutet die Gibraltar-Entscheidung aus dem Jahr 2011 an.[95] Während die Kommission grundsätzlich betont, dass ein Staat frei darin ist, inwiefern er die Produktionsfaktoren unterschiedlich besteuert,[96] hat der EuGH ein Steuersystem als Beihilfe deklariert, das durch eine Beschränkung auf eine gedeckelte Lohnsummensteuer, eine gedeckelte Gewerbeflächennutzungssteuer und eine Registrierungsgebühr dafür gesorgt hatte, dass insbesondere Offshore-Unternehmen mangels relevanter Belegschaft und Geschäftsflächen weitgehend steuerfrei blieben.[97] Zwar steht es auch hier theoretisch jedem Unternehmen frei, seine Steuerlast aufwendig durch Verringerung des Flächen- und Personalbedarfs zu minimieren. Je nach Geschäftsmodell der Unternehmen ist dies jedoch nur in unterschiedlichem Maße möglich. Da die betreffenden Finanzdienstleister bereits von ihrem Geschäftsmodell aus mit minimalen Größen agieren, fällt ihnen die weitgehende Steuerfreiheit als Mitnahmeeffekt zu.

Für eine solche Anwendung der faktischen Selektivität spricht auch die „Territorio Histórico"-Entscheidung des EuG, die Selektivität bejaht, wenn eine Körperschaftsteuerermäßigung zur Förderung von Investitionen eine entsprechend hohe Investition zur Voraussetzung hat, die de facto nur von Unternehmen mit großer Finanzkraft und damit indirekt großen Unternehmen geleistet werden kann.[98] Dem widerspricht die Entscheidung T-233/04 nicht, bei der die Selektivität einer Begünstigung nur für Großemittenten von Stickstoffoxiden verneint wurde, da hier in einem weiteren Prüfungsschritt ein rechtfertigender systemgerechter Zusammenhang mit einem Emissionshandelssystem hergestellt werden kann.[99]

d) Rechtfertigung durch systemgerechte Folgerichtigkeit?

In einem dritten Schritt kann eine grundsätzlich bzw. „prima facie"[100] bestehende Selektivität dadurch gerechtfertigt werden, dass sie lediglich Folge des Referenzsystems ist. Hier ist nicht nur auf die mit dem Steuersystem verfolgten Fiskalprinzipien abzustellen, sondern auch auf externe Ziele,[101] den Förderzweck.[102] Während nach früherer Rechtsprechung externe Ziele nicht zur Rechtfertigung einer Beihilfe geeignet waren, sind diese seit der „Adria-Wien-Entscheidung" mit zu berücksichtigen.[103] So wurde die in diesem Fall vorliegende selektive Begünstigung der Industrieproduktion und nicht der Dienstleistungsbranche beim Bezug von Erdgas und elektrischer Energie ausdrücklich darauf geprüft, ob sie durch das Ziel Umweltschutz gerechtfertigt wird.[104] Wenn durch die Selektivität auch Wettbewerbszwecke verfolgt werden, scheidet eine Rechtfertigung jedoch aus.[105] Folglich stellen sich zwei Unterfragen: sind die mit der selektiven Maßnahme verfolgten Ziele EU-rechtlich grundsätzlich legitim und ist diese Differenzierung durch die Maßnahme eine systemlogische Umsetzung dieses legitimen Ziels?[106]

---

94 Zu unterscheiden sind „mittelbare Beihilfen", bei denen ein Dritter indirekt begünstigt wird (z.B. Förderung Digitaldecoder für Private begünstigt bestimmte Anbieter von Digitalfernsehern), vgl. *Soltész/Hellstern*, „Mittelbare Beihilfen" – Indirekte Begünstigungen im EU-Beihilferecht, EuZW 2013, S. 489 ff.

95 So kurz, aber ausdrücklich auch für IP-Boxen *Pistone*, Smart Tax Competition and the Geographical Boundaries of Taxing Jurisdictions: Countering Selective Advantages Amidst Disparities, Intertax 2012, S. 85, 88.

96 Kommission v. 10.12.1998 (FN 27) S. 15, Rz. 14.

97 EuGH v. 15.11.2011 – Rs. C-106/09 und C-107/09, Commission and Spain vs. Gibraltar and UK, Slg. 2011 I-11113.

98 EuG v. 6.3.2002 – Rs. C-92/00 und T-103/00, Territorio Histórico, Rz. 39.

99 EuG v. 10.4.2008 – Rs. C-233/04, Niederlande vs. Kommission, Slg. 2008 II-591 Rz. 84 ff.; vgl. *Bartosch*, EU-Beihilferecht, 2009, Art. 87 EGV, Rz. 85.

100 *Luts* (FN 82) S. 258, 263.

101 Vgl. Kommission (FN 27) S. 15, Rz. 26.

102 *Bartosch*, Materielle Selektivität und Europäische Beihilfenkontrolle, EuZW 2010, S. 12, 15.

103 *Bartosch* (FN 102) S. 12, 15.

104 EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99, Adria-Wien-Pipeline, Slg, 2001 I-08365, Rz. 52.

105 EuGH (FN 104) Rz. 54.

106 *Bartosch* (FN 102) S. 12, 15.

aa) Legitimität des Ziels – keine Ersetzung von BEPS-Gestaltungen

Die Förderung von Forschung und Entwicklung ist ein legitimes Ziel des EU-Rechts, entsprechende Fördermaßnahmen werden in Art. 179 AEUV und konkret von der EU-Kommission in einem Unionsrahmen vorgesehen.[107]

Fraglich ist, ob man daneben ein nach der Adria-Wien-Entscheidung schädliches Wettbewerbsziel ausmachen kann, dass den eigentlichen Förderzweck überdeckt. Geht man davon aus, dass die Anreizwirkung gegenüber der Steigerung der Standortattraktivität für Mitnahmeeffekt-IP-Verlagerungen größerer Unternehmen in den Hintergrund tritt, kommt eine Rechtfertigung nach diesem Ansatz von vorneherein nicht in Betracht. Dies lässt sich anhand von Aussagen wie aus der Schweiz (für die über die EU-Assoziationsabkommen ähnliche Maßstäbe gelten), nach denen mit IP-Boxen die problematischen kantonalen selektiven Steuerprivilegien effektiv ersetzt werden können,[108] annehmen.[109] Auch dass Irland direkt im Anschluss der Abschaffung seiner berühmt gewordenen „double irish"-Gestaltungsoption eine IP-Box wiedereinführt, ist in diesem Punkt bedenklich.[110] Leider ist nicht klar, nach welchen Kriterien die – an sich subjektive – schädliche Zwecksetzung nachgewiesen werden soll, wenn der Gesetzgeber sie nicht wie im Fall Adria-Wien offen ausspricht oder gar in die Gesetzgebungsmaterialien schreibt. Sicher ist, dass es nicht alleine auf die Offenherzigkeit des Gesetzgebers ankommen kann. Zudem muss auch hier gelten, dass es im Beihilferecht vor allem auf die objektive Wirkung einer Maßnahme ankommt. Hier zeigen erste ökonomische Studien, dass die IP-Boxen vor allem Anreize zu steuerinduzierten Verlagerungen und einem gegenseitigen Unterbietungswettbewerb setzen (s. oben II. 2. c)).

bb) „Folgerichtigkeit"

Nimmt man an, dass der Förderzweck nicht von einem Wettbewerbszweck überdeckt wird, ist zu fragen, ob die angenommene Selektivität Folge der Besteuerungsprinzipien ist. Als solche wurden u.a. anerkannt: die Auswirkungen der Progressivität der Steuer, die Nichtbesteuerung beim Nichtanfallen von Gewinn, sowie generell die besondere Behandlung von Organisationen ohne Erwerbszweck und sogar Grundsteuererleichterungen für landwirtschaftliche Nutzflächen, da die Landwirtschaft auf diese Grundstücke angewiesen ist.[111] Insofern lässt sich eine beihilferechtliche Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips konstatieren. In Bezug auf die IP-Boxen hilft dies kaum weiter: es rechtfertigt nur, dass erfolgreiche IP-Verwerter gegenüber erfolglosen bevorzugt werden, da nur die erfolgreiche Verwertung zu steuerpflichtigem Einkommen führt.

Problematisch sind hingegen die Mitnahmeeffekte insbesondere großer multinationaler Unternehmen, welche dazu führen, dass diese Unternehmen ohne Anreizwirkung in den Genuss der Vorteile kommen. In den allgemeinen Steuertatbeständen integrierte Fördernormen zeichnen sich aber gerade dadurch aus, dass keine Einzelfallprüfung des Forschungsvorhabens stattfindet, in dem solche Mitnahmeeffekte ausgeschlossen werden können.[112] Im Übrigen sind Mitnahmeeffekte bei noch zu entwickelndem IP auch bei einer Einzelfallprüfung nicht ausschließbar, da nicht nachweisbar ist, dass das Unternehmen das IP auch ohne Förderung entwickeln würde. Hinsichtlich der Förderung von bereits bestehendem IP ist eine Rechtfertigung der fehlenden Einzelfallprüfung als Folge der Einbettung in das Besteuerungssystem anzunehmen.

e) Zwischenergebnis

IP-Boxen wirken auf den ersten Blick als nicht-selektive „allgemeine Maßnahme". Sie erhalten jedoch eine faktische Selektivität dadurch, dass sie über Mitnahmeeffekte in vielen Fällen keine Anreizwirkung entfalten und so Unternehmen, die IP verwerten und solche, die es nicht tun, ungleich behandeln. Dies gilt insbesondere dann, wenn die IP-Box auch die Verwertung fremdgeschaffenen IPs begünstigt.

Diese faktische Selektivität lässt sich aber grundsätzlich damit rechtfertigen, dass solche Mitnahmeeffekte eine systemgerechte Folge von Steuersubventionen sind, da diese in einem Massenverfahren ohne Einzelfallkontrollmöglichkeit vergeben werden.

Eine solche Rechtfertigung ist aber entsprechend der Adria-Wien-Rechtsprechung ausgeschlossen, wenn die Selektivität zugunsten der „besonders mobilen" großen multinationalen Unternehmen dazu dient, diese gegenüber weniger mobilen, insbesondere kleinen und mittelständischen Unternehmen zu begünstigen. Hier kommt es nicht nur auf die subjektive Zwecksetzung des Gesetzgebers, sondern auch auf eine entsprechende eindeutige objektive Wirkung an. Ökonomische Studien, die auf einen Unterbietungswettbewerb hindeuten, aber auch die Politiken einiger Länder, Steuergestaltungsoptionen oder Steuerprivilegien mit „ring-fencing" weitgehend auswirkungsneutral durch IP-Boxen zu ersetzen, legen dies nahe. Daher ist im Falle einer entsprechenden weiteren Aufklärung

107 Siehe dazu unten IV. 4.

108 Vgl. Eidgenössisches Finanzdepartment, Maßnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III), Bericht des Steuerungsorgans zuhanden des EFD vom 11.12.13, *Hausmann/Roth/Krummenacher* (FN 7) S. 87 ff.

109 *Danon* (FN 7) S. 277, der dies durch Einbindung in ein neu konzeptioniertes, auch natürlichen Personen offenstehendes „genuine fiscal R&D incentive package" verhindern will, ebd. S. 277 ff.

110 Vgl. Financial Statement of the Minister for Finance Mr. Michael Noonan, T.D. vom 14.10.2014 (http://budget.gov.ie/Budgets/2015/FinancialStatement.aspx).

111 Vgl. GA *Jäaskinen*, Schlussanträge C-78/80 – C-80/08, Paint Graphos, Rz. 90.

112 Vgl. *F. Kirchhof*, Die Tauglichkeit von Abgaben zur Lenkung des Verhaltens, DVBl. 2001, S. 1166, 1171; *Hey*, Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit, StuW 1998, S. 32, 45; kurzer Hinweis bei *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 2008, S. 103, FN 473.

des Sachverhalts von einer nicht zu rechtfertigenden Selektivität auszugehen.

3. Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des Binnenmarktes

Die weiteren Tatbestandsmerkmale des Beihilfeverbotes sind bei IP-Boxen erfüllt, sofern man eine Selektivität annimmt. Wenn auch die Aussage, dass die Selektivität immer auch eine Wettbewerbsverfälschung indiziert, etwas zu weit geht,[113] so begnügt sich die Rechtsprechung mit allgemeinen summarischen Hinweisen auf die Wettbewerbslage[114] und verneint die Wettbewerbsverfälschung nur in Sonderfällen wie Monopolbetrieben.[115] Entsprechend ist anzunehmen, dass multinationale Unternehmen durch die für sie zu geringen Grenzkosten offenstehenden Mitnahmeeffekte einen Wettbewerbsvorteil gegenüber lokalen und kleineren Unternehmen haben. Diese steuerlichen Vorteile beeinträchtigen auch den (weit zu verstehenden)[116] Handel zwischen den Mitgliedstaaten, da es nicht um rein lokale Sachverhalte geht,[117] sondern um zwischen den Mitgliedsstaaten handelnde multinationale Unternehmen.

4. Ausnahmen

Das Beihilfeverbot sieht in Art. 107 Abs. 2 und Abs. 3 AEUV Ausnahmen vor, von denen bei IP-Boxen insbesondere Art. 107 Abs. 3 b) AEUV „Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse" in Betracht kommt. Als Vorhaben von gemeinsamem europäischem Interesse die Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation anzusehen, die wie eingangs dargestellt offizielles Ziel der Europäischen Union ist. Es bedarf jedoch einer Ermessensentscheidung der EU-Kommission, die durch besondere europäische Verwaltungsvorschriften in Gestalt des „Gemeinschafts-" bzw. „Unionsrahmens" vorgezeichnet ist.[118]

Bereits der Gemeinschaftsrahmen aus dem Jahr 2006[119] war steuerlichen Förderungen aufgeschlossen: diese waren ausdrücklich vorgesehen, da damals vorgelegte Studien gezeigt hätten, dass sie die Anreizwirkungen für Forschung, Entwicklung und Innovation erhöhten.[120] Jedoch war der Gemeinschaftsrahmen ersichtlich nur auf „klassische" aufwandsseitige FuE-Förderung zugeschnitten. So musste die Beihilfeintensität anhand des Verhältnisses der nach dem Gemeinschaftsrahmen förderbaren Kosten und der Steuerbefreiung ermittelt werden und war auf grundsätzlich 25 % beschränkt.[121] Förderfähig waren zudem nur Kosten für Personal, Instrumente und Ausrüstungen, Gebäude, Kosten für Auftragsforschung und Lizenzgebühren, unmittelbar veranlasste Gemeinkosten und sonstige unmittelbare Betriebskosten.[122] Beide Voraussetzungen können im Rahmen „klassischer" steuerlicher Fördermittel wie erhöhte Werbungskostenabzüge oder Anrechnungen auf die Steuerschuld durch eine entsprechende Fassung der Tatbestände umgesetzt werden. Bei den IP-Box-Modellen ist dies jedoch nicht möglich. Bei Teilfreistellungen, dem Abzug fiktiver Werbungskosten und eigenen Steuersätzen kann nicht sichergestellt werden, dass auch mittelbare Forschungskosten begünstigt werden[123] bzw. der Aufwand sogar insgesamt überkompensiert wird.

Der Gemeinschaftsrahmen wurde Ende 2014 durch einen Unionsrahmen[124] als Nachfolger ersetzt, der auf die IP-Boxen angepasst zu sein scheint. Zum einen bildet sich die zwischenzeitliche Skepsis der EU-Kommission hinsichtlich der Förderwirkung ab. An Stelle der grundsätzlichen Vermutung der Förderwirkung in der 2006er Version, tritt in der 2010er Version ein doppeltes wissenschaftliches Nachweiserfordernis im Einzelfall: erstens wird grundsätzlich die Vorlage von wissenschaftlichen Gutachten gefordert, welche die Anreizwirkung prognostizieren.[125] Zweitens müssen auch die tatsächlichen Anreizeffekte während der Maßnahme überwacht werden.[126] Zum anderen ist der Unionsrahmen einfacher auf einnahmeseitige Steuervergünstigungen anwendbar. Die Beihilfeintensität kann alternativ zur Einzelprojektbasis auch auf Unternehmensebene als Verhältnis zwischen der Gesamtsteuerbefreiung und dem beihilfefähigen Gesamtaufwand für FuE für bis zu drei Jahre bestimmt werden.[127] Die Förderhöchstquote entspricht in diesem Fall allerdings nur derjenigen der „experimentellen Entwicklung" mit ihrem niedrigen Umfang von 25–45 % je nach Unternehmensgröße.[128] Die oben dargestellte Untersuchung bestehender IP-Box-Regimen hat hingegen schon auf die Einkünfte bezogen Effektiventlastungen von fast ausschließlich über 50 % aufgezeigt.

Entsprechend den im neuen Unionsrahmen anklingenden Gutachtenvorbehalten ist es insgesamt zweifelhaft, ob die Förderung über IP-Boxen tatsächlich effektiv ist. Ökonomische Untersuchungen deuten wie dargestellt schon bei klassischer FuE-Förderung auf ein Überwiegen von Mitnahmeeffekten hin und bei den IP-Boxen steigen diese Zweifel nochmals.[129] Hier fehlt es leider noch an gesicherten ökonomischen Erkenntnissen, so dass man der Kommission anhand der im Unionsrahmen geforderten wissenschaftlichen

113 *Cremer* (FN 59) Rz. 30.
114 Vgl. EuGH v. 8.9.2011 – Rs. C-78/80 – C-80/08; Paint Graphos, Slg. 2011 I-07611, Rz. 78 ff.
115 *Cremer* (FN 59) Rz. 31.
116 *Cremer* (FN 59) Rz. 36; *von Wallenberg/Schütte* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 107 AEUV, Rz. 74.
117 *Cremer* (FN 59) Rz. 37; *von Wallenberg/Schütte* (FN 116) Rz. 76.
118 Vgl. zu Rechtsnatur und Rechtsgrundlage *Durinke*, Der neue Gemeinschaftsrahmen für Forschungs-, Entwicklungs- und Innovationsbehilfen, 2010, S. 52 ff.; 68 ff.
119 Kommission, Gemeinschaftsrahmen für die Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation, 2006/C 323, S. 1 ff.
120 Kommission (FN 119) S. 15, Tz. 5.1.6.
121 Kommission (FN 119) S. 15 Tz. 5.1.6. und S. 13 Rz. 5.1.2.
122 Kommission (FN 119) S. 14 Tz. 5.1.4.
123 *Michaeu/de la Brusse* (FN 79) S. 153, 161.
124 Kommission, Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation, 2014/C 198/01.
125 Kommission (FN 124) Rz. 65.
126 Kommission (FN 124) Rz. 65.
127 Kommission (FN 124) Rz. 82.
128 Kommission (FN 124) Rz. 82.
129 Siehe oben II. 2 c).

Prognose und des Monitorings eine Einschätzungsprärogative zubilligen kann.

V. Fazit

IP-Boxen verstoßen auf den ersten Blick nicht gegen das Beihilfeverbot, da sie von ihrer rechtlichen Ausgestaltung allen Unternehmen gleichermaßen offenstehen und es nach herkömmlichen Verständnis unbeachtlich ist, ob einige Unternehmen Vergünstigungen aufgrund ihrer Geschäftsmodelle mehr als andere in Anspruch nehmen können. Tatsächlich gibt es jedoch Anzeichen für eine selektive Wirkung der IP-Boxen: ihre Förderwirkung ist aus ökonomischer Sicht sehr fraglich und es gibt starke Hinweise darauf, dass insbesondere multinationale Unternehmen von diesen über reine Mitnahmeeffekte profitieren. Da die IP-Box zumindest hier keine Förderwirkung entfaltet, werden vergleichbare Unternehmen ungleich behandelt.

Dies gilt insbesondere für die Mehrzahl der Regelungsmodelle, die schon bestehendes IP fördern. Nimmt man hinzu, dass IP u.a. über Auftragsforschung, IP-Pools und Bewertungsschwierigkeiten relativ leicht zu verlagern ist und gerade multinationale Unternehmen ohne hohe Grenzkosten steueroptimierte Standortallokation betreiben, spricht vieles für eine bewusste selektive Förderung dieser multinationalen Unternehmen im Buhlen um deren Gunst. Dies dürfte die Kommission mit ihrer Pressemitteilung vom 24.3.2014 gemeint haben.

Diese faktische Selektivität kann zwar grundsätzlich als systemgerechte Folge des Besteuerungssystems und damit unbeachtlich angesehen werden, da es Steuersubventionen wie der IP-Box immanent ist, dass sie keiner Kontrolle hinsichtlich der konkreten Anreizwirkung unterliegen und somit Mitnahmeeffekte produzieren. Die Tatbestandsmäßigkeit der Selektivität entfällt jedoch nur, wenn diese einen legitimen Zweck effektiv verfolgt. Dies ist bei Forschungsförderung zwar grundsätzlich der Fall, nicht jedoch, wenn daneben ein überwiegender selektiver Wettbewerbszweck effektiv besteht. Hier lässt sich schon an der Eignung von IP-Boxen zur Zweckerreichung zweifeln, jedenfalls liegt ein selektiver Wettbewerbszweck nahe. Es gibt Anzeichen für einen Unterbietungswettbewerb. Schädliche Steuerprivilegierungen, die auf „ring-fencing" basieren oder multinationalen Unternehmen Gewinnverlagerungen im Fokus des BEPS-Projekts ermöglichen („double irish"), sollen mit annähernd gleichbleibendem Effekt auf IP-Boxen umgestellt werden.

Somit ist der Verdacht der Kommission, dass die IP-Boxen eine selektive Wirkung haben, gut begründet. Wenn sich die ökonomische Evidenz zur fraglichen Förderwirkung verdichtet, ist zu hoffen, dass die europäische Kommission und nachfolgend die Gerichtsbarkeit die Problematik der IP-Box in der sich noch formenden Dogmatik des Beihilfeverbotes angemessen würdigt, um die IP-Box als Vehikel eines neuen ineffizienten Unterbietungswettbewerbs zumindest innerhalb der EU/EWR zu stoppen. Gegenüber den dann zusätzlich attraktiver werdenden potentiellen IP-Boxen in Drittstaaten[130] sind flankierende Maßnahmen im Rahmen des BEPS-Projektes der G20 und der OECD notwendig.

130 So die allgemeine Befürchtung von *López López*, General Thought on Selectivitiy and Consequences of a Broad Concept of State Aid in Tax Matters, European State Aid Law Quarterly, 2010, S. 807, 818.

Vorabverständigungsvereinbarungen – Für und Wider der Veröffentlichung

Dr. STEFAN GREIL/EVA GREIL, Berlin*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Advance Pricing Agreements
1. Sinn und Zweck
2. Rechtsgrundlagen und Durchführungsformen
3. Verfahrensablauf
a) Nationaler Verfahrensteil – Antragsverfahren
b) Zwischenstaatliches Verfahren – Vorabverständigungsvereinbarung
c) Nationales Umsetzungsverfahren – Vorabzusage
4. Zwischenergebnis
III. Diskussion der Veröffentlichung von Vorabverständigungsvereinbarungen
1. Steuergeheimnis
2. Geheimhaltung von Informationen – Art. 26 OECD-MA
3. Bindungswirkung
4. Planbarkeit – Rechtssicherheit
5. Gleichbehandlungsgrundsatz
6. Konsistentes Handeln der Steuerverwaltung
7. Grundsatz der Steuerneutralität
8. Veröffentlichung von Finanzgerichtsurteilen als Vergleichbarkeitsmaßstab?
9. Tax compliance-Strategie der Steuerverwaltung
10. Effizienz des Verwaltungshandelns
11. Verfahrensdauer
12. Signalwirkung
13. Offenlegung Steuerplanungsmodelle
14. Form der Veröffentlichung
15. Veröffentlichung in englischer Sprache
16. Veröffentlichung von Negativauskünften
IV. Thesenförmige Zusammenfassung

I. Einleitung

Steuerpflichtige haben ein berechtigtes Interesse, im Augenblick der Sachverhaltsverwirklichung die Höhe ihrer steuerlichen Belastung zu kennen. Dies insbesondere weil die durch die Steuergesetze ausgelösten Steuerbelastungen zu Aufwand führen und somit die Konsum- bzw. Investitionsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen verringern, so dass die ökonomische Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen vermindert wird. Die Steuerbelastung stellt daher für den Steuerpflichtigen einen wirtschaftlichen Faktor dar, weshalb mit der Steuerbelastung planungssicher vom Steuerpflichtigen kalkuliert werden können muss, um auf dieser Grundlage entscheiden zu können, ob und wie er eine beabsichtigte Aktion durchführt.[1] Daraus folgt, dass für den Steuerpflichtigen die Rechtslage erkennbar zu sein hat, so dass er sein Verhalten danach ausrichten und seine Steuerzahllast im gewissen Umfang berechnen kann.[2]

Selbiges gilt im schwer justitiablen Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise. Dabei gilt die fremdvergleichskonforme Gestaltung steuerlicher Verrechnungspreise als eine der bedeutendsten steuerlichen Herausforderungen in einer multinationalen Unternehmung.[3] Jedoch beklagen sich diese Unternehmen über zunehmende Doppelbesteuerung derselben Gewinne, „da eine Verständigung der beteiligten nationalen Fisci auf dieselben Verrechnungspreise nicht immer gelinge."[4] So zeigen Studien, dass insbesondere der Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise korrekturanfällig ist,[5] wodurch Steuerwirkungen in diesem Bereich u.U. jedoch nicht planbar und demnach ungerecht sind.[6]

Um Planungs- und Rechtssicherheit in diesem Bereich zu erlangen, bieten sich dem Steuerpflichtigen unabhängig von ihrer Rechtsnatur verschiedene Möglichkeiten, wie etwa die Beantragung einer verbindlichen Auskunft, einer verbindlichen Zusage nach einer Außenprüfung oder insbesondere eines Advance Pricing Agreements (APA)[7], an. Ein solches APA soll durchgeführt werden, um Meinungsverschiedenheiten zwischen den Steuerverwaltungen verschiedener Staaten und den Steuerpflichtigen zu klären. Ziel ist es dabei, eine aus diesen Meinungsverschiedenheiten zukünf-

---

* *Dipl.-Kfm. Dr. Stefan Greil* ist Bediensteter der Steuerverwaltung. *RAin Eva Greil* ist im Bereich des Internationalen Steuerrechts, insbesondere im Bereich des Transfer Pricing tätig. Der Beitrag ist in nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt nur die persönliche Meinung der Verfasser wieder.

1 Vgl. hierzu auch *Tipke* (1981), S. 193; *Hey* (2002), S. 1.

2 Vgl. hierzu u.a. BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261; BVerfGE v. 10.10.1961 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153; *Pezzer* (2007), S. 103; *Schenke* (2007), S. 106; *Rose* (1985), S. 336 f.

3 Vgl. hierzu E&Y (2010), S. 3, 7. Dabei werden Verrechnungspreisgestaltungen z.T. auch eingesetzt um die Konzernsteuerlast zu senken. Vgl. u.a. *Clausing* (2003); *Jacob* (1996); *Harris/Morck/Slemrod* (1993); *Swenson* (2000).

4 *Kiesewetter* (2005), S. 1.

5 Vgl. *Eismayr/Schnell* (2010), S. 909, 911; Deloitte (2010), S. 9. Auch die EU äußert sich ähnlich zu diesem Themengebiet: „Transfer pricing requirements are a major difficulty in the company tax area." European Communities (2004), S. 4. „Whereas 81.9 % of large companies which had their cross-border transfer pricing examined in the past five years have difficulties dealing with documentation requirements linked to transfer pricing, almost the same percentage of companies, 79.9 %, have difficulties dealing with the risk of double taxation." European Communities (2004), S. 65.
Im Hinblick auf den Einfluss der Regelung zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen auf die Komplexität des Steuerrechts und auf die Rechtssicherheit vgl. *Greil* (2014), S. 218–261.

6 Vgl. *Rose* (1985), S. 336 f.

7 Vgl. grundlegend zu APA *Grotherr* (2005a), S. 855–867; *Grotherr* (2005b), S. 350–360.

tig resultierende Doppelbesteuerung zu vermeiden.[8] So können durch (insbesondere bi- und multilaterale) APAs noch nicht realisierte Verrechnungspreissachverhalte im Voraus verbindlich geregelt werden. Sie bieten dem Steuerpflichtigen nach erfolgreichem Abschluss eine u.U. fehlende Planungssicherheit. Um eine drohende einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) nicht entsprechenden Besteuerung zu vermeiden, bietet sich dem Steuerpflichtigen ferner an, ein Verständigungsverfahren zu beantragen.

Die in einer verbindlichen Auskunft, verbindlichen Zusage, Verständigungsvereinbarung oder einem APA enthaltenen Informationen erhält jedoch grundsätzlich nur der antragende Steuerpflichtige. Nicht nur in diesem speziellen steuerlichen Bereich stellt sich dann die Frage, ob die dem Steuerpflichtigen zugehenden Informationen anderen Steuerpflichtigen vorzuenthalten sind oder diese ein begründetes Anrecht darauf haben könnten, diese Informationen für ihre Sachverhalte zu verwenden.

In dem vorliegenden Beitrag soll diese Frage insbesondere im Hinblick auf die Veröffentlichung einer Vorabverständigungsvereinbarung diskutiert werden, da diese „als die beste Lösung für die Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten"[9] gilt. Dem Steuerpflichtigen wird Planungssicherheit im Vorhinein gewährleistet und ist für den Steuerpflichtigen daher von besonderer Bedeutung. Die grundlegenden Überlegungen lassen sich desgleichen grundsätzlich auf die verbindliche Auskunft, die verbindliche Zusage oder Verständigungsvereinbarungen übertragen.

Hierfür wird folgende Vorgehensweise zugrunde gelegt: Zuerst wird das APA und dessen Verfahrensablauf grundlegend dargestellt, um einen Überblick über dieses Instrumentarium zu geben. Im Anschluss daran wird die Veröffentlichung von Vorabverständigungsvereinbarungen (im weiteren Verlauf als VVV bezeichnet) diskutiert. Der vorliegende Beitrag wird sodann mit einer thesenförmigen Zusammenfassung abgeschlossen.

II. Advance Pricing Agreements

1. Sinn und Zweck

Ziel eines APAs ist es, Planungs- und Rechtssicherheit für eine zukünftige Akzeptanz der jeweils gewählten Verrechnungspreise zwischen internationalen Konzernunternehmen zu schaffen.[10] Das BMF definiert ein APA als eine „Vereinbarung zwischen einem oder mehreren Steuerpflichtigen und einer oder mehreren Steuerverwaltungen, in der neben einer Verrechnungspreismethode auch weitere Kriterien für die Verrechnungspreisbestimmung vereinbart werden, wie z.B. Ermittlung von Fremdvergleichswerten und Regeln für ihre Fortschreibung im APA-Zeitraum, sachgerechte Gültigkeitsbedingungen im Hinblick auf künftige Ereignisse (sog. critical assumptions)."[11]

Durch ein APA sollen demnach zukünftige Verrechnungspreisstreitigkeiten und gerichtliche Prozesse, die mit Beratungs- und Prozesskosten verbunden sind, vermieden werden.[12] Damit ergibt sich der Gegensatz zu DBA-Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren, welche eine Doppelbesteuerung erst im Nachhinein zu beseitigen vermögen.[13]

2. Rechtsgrundlagen und Durchführungsformen

Die jeweiligen Rechtsgrundlagen für ein APA stellen die den Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA nachgebildeten Artikel in den jeweiligen DBA dar.[14] Besteht ein DBA mit einer entsprechenden Regelung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem betroffenen Staat kann auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Vorabverständigungsverfahren eingeleitet werden.[15]

Ein APA kann uni-, bi- sowie multilateral abgeschlossen werden. Unilaterale APAs werden lediglich zwischen dem Steuerpflichtigen und der national zuständigen Steuerbehörde geschlossen.[16] Die Möglichkeit einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung wird hierdurch jedoch nicht verhindert. Bilaterale APAs werden mit zwei Finanzverwaltungen aus zwei unterschiedlichen Staaten und multilaterale APAs mit mindestens drei Finanzverwaltungen aus drei unterschiedlichen Staaten abgeschlossen. Praktische Bedeutung haben vor allem bilaterale APAs.[17]

3. Verfahrensablauf

Ein APA-Verfahren kann prinzipiell in die folgenden Verfahrensschritte aufgegliedert werden:

(i) Nationaler Verfahrensteil (Antragsverfahren),

(ii) zwischenstaatliches Vorabverständigungsverfahren und

(iii) abschließendes, nationales Umsetzungsverfahren.

Zusammen bilden sie das APA.[18]

a) Nationaler Verfahrensteil – Antragsverfahren

Dem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens sollte zunächst eine informelle Bitte um ein Vorgespräch vorangehen (sog. Prefiling). Gegenstand

8 Vgl. BMF v. 5.10.2006 – IV B 4-S 1341–38/06, BStBl. I 2006, 594, Tz. 1.1.

9 In Bezug auf das APA als Gesamtes *Becker* (2012), Art. 25, Rz. 65 m.w.N.

10 Vgl. *Loh/Peters*, (2007), S. 116; *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 370 m.w.N.

11 BMF (FN 8) Tz. 1.2. So wird in den USA das APA als ein Vertrag angesehen und nicht als eine einseitige verbindliche Auskunft. Vgl. *Rodemer* (2001), S. 121.

12 Vgl. hierzu auch *Jacobs* (2011), S. 908. Sie sollten von Unternehmen insbesondere dann beantragt werden, wenn hohe Doppelbesteuerungen drohen könnten. Vgl. hierfür *Kortebusch* (2014).

13 Vgl. *Kluge* (2013), S. 193.

14 Vgl. *Flüchter* (2012), S. 696; *Flüchter/Liebchen* (2013), Art. 25, Tz. 324.

15 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 1.2.

16 Vgl. *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 370.

17 Vgl. *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 370.

18 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 1.2.

dieses Vorgesprächs ist Form und Inhalt des APA-Antrages und dessen Erfolgsaussichten.[19]

Hieran anschließend kann der Steuerpflichtige, sofern er nach dem jeweiligen DBA abkommensberechtigt ist, beim dem dafür gem. § 5 Abs. 1 Nr. 5 FVG zuständigen Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)[20] einen Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens stellen. Dem förmlichen Antrag sind Unterlagen beizufügen, die geeignet sind, den relevanten Sachverhalt vorbehaltlos und in allen Einzelheiten darzustellen.[21] Der Steuerpflichtige muss sich dabei nicht nur auf zukünftige Zeiträume beschränken. Desgleichen ist ein sog. roll-back möglich.[22]

Bei der Antragstellung machen Steuerpflichtige Vorschläge für Gültigkeitsbedingungen und erläutern, warum diese für die Wirksamkeit der Verständigungsvereinbarung wichtig sind.[23] Die Gültigkeitsbedingungen sollen Vertragsbestandteil für die zwischen den Staaten abzuschließende VVV werden.[24] Hierzu zählen u.a. gleich bleibende Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbeziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen, gleich bleibende Marktverhältnisse, Geschäftsvolumina, Verkaufspreise, Import- und Exportbeschränkungen, Zinssätze, Marktanteile, gleich bleibende Funktions- und Risikoverteilung sowie Kapitalstruktur.[25] Sofern während der Laufzeit des APAs die vereinbarten Gültigkeitsbedingungen nicht erfüllt werden, fällt die Basis des APAs weg, und die Finanzverwaltung kann ab dem Zeitpunkt des Wegfalls der Gültigkeitsbedingungen das APA widerrufen.[26]

Die Einleitung des Verfahrens hängt weiterhin grundsätzlich von der Zahlung einer Einleitungsgebühr i.H.v. € 20.000 gem. § 178a AO sowie der Erklärung eines Rechtsmittelverzichts gem. § 354 Abs. 1 a AO als echte Wirksamkeitsbedingung ab.[27]

Im nächsten Verfahrensschritt entscheidet das BZSt über die Eröffnung des Vorabverständigungsverfahrens.[28] Hierbei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, bei der die Interessen des Steuerpflichtigen sowie der Steuerverwaltung angemessen zu berücksichtigen sind.[29]

b) Zwischenstaatliches Verfahren – Vorabverständigungsvereinbarung

Die Verhandlung der Vorabverständigungsvereinbarung selbst erfolgt sodann zwischenstaatlich. Die gemäß DBA zuständigen Behörden der beteiligten Staaten nehmen Kontakt miteinander auf, um eine VVV auf Grundlage der eingereichten Unterlagen zu verhandeln.[30] Es handelt sich hierbei um ein Verfahren auf dem Gebiet des Völkerrechts. Ein Steuerpflichtiger ist nicht Völkerrechtssubjekt und daher nicht Partei des zwischenstaatlichen Vorabverständigungsverfahrens.[31]

Wichtigster Vertragsgegenstand der VVV ist die Festlegung der Methode, mit der die Verrechnungspreise für die dem APA zugrunde liegenden Transaktionen ermittelt werden.[32] Zudem müssen die jeweils betroffenen Geschäftsvorfälle und die Verrechnungspreismethoden bezeichnet sein und eine Laufzeit festgelegt werden. Diese sollte drei Jahre nicht unter- und fünf Jahre nicht überschreiten.[33] Die Gültigkeitsbedingungen werden ebenfalls zwischen den Staaten verhandelt und in die Verständigungsvereinbarung aufgenommen.

Die Musterformulierung für eine VVV kann über den weiteren Inhalt einer solchen VVV einen Überblick geben.[34] Von Interesse für die Öffentlichkeit sind u.E. insbesondere die in die VVV einbezogenen Geschäftsvorfälle, die Verrechnungspreismethoden (inkl. Anlage 1 – Nähere Erläuterungen), die Gültigkeitsbedingungen sowie die Parteien der VVV, also die beteiligten Staaten.[35] Hierdurch würde der Öffentlichkeit ein Einblick gewährt werden, welche Verrechnungspreismethoden bei welchen Geschäftsvorfällen seitens der zuständigen Behörden der beteiligten Staaten unter welchen Gültigkeitsbedingungen angewendet werden dürfen.

Das zwischenstaatliche Verfahren schließt mit dem Abschluss der VVV als völkerrechtlichen Vertrag ab.[36]

c) Nationales Umsetzungsverfahren – Vorabzusage

Nach Abschluss des zwischenstaatlichen Verfahrens ist die getroffene VVV in nationales Recht umzuset-

19 Vgl. *Kramer* (2007), S. 175; *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 372.

20 In den jeweiligen DBA wird grundsätzlich das BMF als zuständige Behörde angeführt. Dieses hat von seinem Weisungsrecht Gebrauch gemacht und die Aufgaben an das BZSt delegiert, vgl. BMF v. 2.6.2011, IV B 5 – O 1000/09/10507-04, BStBl. I 2011, 674.

21 Vgl. für die Einzelheiten zur Antragsstellung, insbesondere den benötigten Unterlagen BMF (FN 8) Tz. 1.3.

22 Vgl. *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 371.

23 Vgl. *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 371.

24 Vgl. *Kramer* (2007), S. 176; BMF (FN 8) Tz. 3.7.

25 Vgl. *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 371; *van der Hamm/Voll* (2013), S. 222; *Flüchter/Liebchen* (2013), Art. 25, Tz. 342.

26 Vgl. zur Problematik des Widerrufs: *van der Hamm/Voll/Wingen* (2013), 861 f f. Sofern lediglich unwesentliche Abweichen von den festgelegten Gültigkeitsbedingungen vorliegen, kann das APA in Absprache mit dem anderen Staat weiterhin fortbestehen, nachdem es an die geänderten Bedingungen angepasst wurde. Vgl. BMF (FN 8) Tz. 3.7, 6.2, 6.5.2; weiterführend *Flüchter/Liebchen* (2013), Art. 25, Tz. 343.

27 Vgl. *Kramer* (2007), S. 176.

28 Vgl. *Jacobs* (2011), S. 908.

29 Vgl. *Loh/Peters* (2007), S. 118; *Flüchter/Liebchen* (2013), Art. 25, Tz. 349.

30 Vgl. *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 372, van *Randenborgh/Seidenfus* (1996), S. 484.

31 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 1.2, 4.2; *Kramer* (2007), S. 176.

32 Vgl. *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 370 m.w.N.

33 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 3.8.

34 Vgl. hierzu Musterformulierung für eine Vorabverständigungsvereinbarung, abrufbar unter: http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Advance_Pricing_Agreements/Merkblaetter/merkblaetter_node.html;jsessionid=BD4816CE907FFB4FCD7E1F7B98C47DC8.

35 Vgl. hierzu *Flüchter/Liebchen* (2013), Art. 25, Tz. 360.

36 Vgl. *Kramer* (2007), S. 176; BMF (FN 8) Tz. 4.5.

zen.[37] Diese Umsetzung erfolgt durch verbindliche Vorabzusagen der zuständigen Landesfinanzbehörde (Finanzamt) gegenüber dem Steuerpflichtigen.[38] Der hierfür erforderliche Antrag[39] sollte zweckmäßig gleichzeitig mit Beantragung der Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens beim BZSt gestellt werden. Die erteilte verbindliche Vorabzusage stellt einen begünstigenden Verwaltungsakt dar, welcher mit einem Widerrufsvorbehalt zu versehen ist.[40]

An die VVV sind die Finanzbehörden gebunden, insbesondere sind sie nicht berechtigt, bei Prüfungen und Veranlagungen von Ergebnissen abzuweichen, die auf der zutreffenden Anwendung der VVV beruhen, solange die Gültigkeitsbedingungen eingehalten werden.[41] Der Steuerpflichtige muss während der Laufzeit der VVV einen Jahresbericht (compliance report) sowohl beim BZSt als auch beim zuständigen Finanzamt vorlegen und hierin die Einhaltung der Gültigkeitsbedingungen darlegen.[42] Die auf Basis der vereinbarten Verrechnungspreismethoden ermittelten Verrechnungspreise sind zu akzeptieren.[43] Im Rahmen einer später erfolgenden steuerlichen Außenprüfung sind die Finanzbehörden jedoch berechtigt zu prüfen, ob der Sachverhalt tatsächlich erfüllt wurde und die Gültigkeitsbedingungen eingehalten wurden.[44] Demgegenüber ist der Steuerpflichtige nicht verpflichtet, den dem VVV zugrunde liegenden Sachverhalt zu verwirklichen.[45] Jedoch entfällt dann die Bindungswirkung seitens der Finanzverwaltung.[46]

4. Zwischenergebnis

Ein APA, welches dem Steuerpflichtigen Planungs- und Rechtssicherheit in Bezug auf Verrechnungspreissachverhalte im Vorhinein gewährleisten soll, setzt sich prinzipiell aus drei verschiedenen Verfahrensschritten zusammen. Von besonderer Bedeutung ist das Ergebnis der VVV, da diese VVV „nur" in nationales Recht umzusetzen ist. Zu diskutieren ist daher, ob die mit einer VVV verbundenen Informationen lediglich dem antragenden Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt werden sollen oder darüber hinaus anderen Steuerpflichtigen, so dass diese unter Hinzuziehung dieser Informationen ihre Entscheidungen u.U. wohldurchdachter treffen und mittelbar ein Mehr an Planungs- und Rechtssicherheit erlangen können.

III. Diskussion der Veröffentlichung von Vorabverständigungsvereinbarungen

1. Steuergeheimnis

Die Veröffentlichung von VVV ist zuerst im Lichte des Steuergeheimnisses zu würdigen, welches der Veröffentlichung entgegenstehen könnte. Dieses ist von den Amtsträgern zu wahren (§ 30 Abs. 1 AO). Sie dürfen Verhältnisse des Steuerpflichtigen oder Betriebs- bzw. Geschäftsgeheimnisse, die den Amtsträgern u.a. im Verwaltungsverfahren bekannt werden, nicht unbefugt offenbaren oder verwerten (§ 30 Abs. 2 AO).[47]

Das Steuergeheimnis stellt ein hohes schützenwertes Rechtsgut dar und umfasst Daten, die „wahrscheinliche Rückschlüsse auf die Verhältnisse bestimmter Personen zulässt"[48] und nicht schon öffentlich sind.[49] Also auch, ob überhaupt ein Antrag auf ein APA seitens des Steuerpflichtigen gestellt worden ist.

„Das Steuergeheimnis dient neben dem verfassungsrechtlich anerkannten und geschützten Geheimhaltungsinteresse des Steuerpflichtigen zugleich dem öffentlichen Interesse". So sollen „Besteuerungsgrundlagen richtig und vollständig erfasst werden können" und der Steuerpflichtige soll „nicht aus Sorge vor den Folgen einer Weitergabe ihrer gegenüber den Finanzbehörden gemachten Angaben (z.B. Geschäftsgeheimnisse) davon abgehalten werden", seine steuerlichen Verhältnisse vollständig und wahrheitsgemäß zu offenbaren.[50]

Demnach wäre bei einer Veröffentlichung auf eine veröffentlichungsfähige Fassung zu achten. Diese ist insbesondere erst dann anzunehmen, wenn der Inhalt der VVV anonymisiert und neutralisiert wurde,[51] so dass weder der Steuerpflichtige noch sein Geschäftsmodell bzw. Geschäftsgeheimnisse erkennbar sind. Eine Offenbarung ist nämlich nur dann zulässig, wenn nicht erkennbar wird, „um wessen Verhältnisse es sich handelt."[52] Zudem dürfen keine Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse offenbart oder verwertet werden, obwohl die Anonymität des Geheimnisinhabers ge-

37 Vgl. van *Randenborgh/Seidenfus* (1996), S. 485; *Albert* (2009), S. 27; *Flüchter*, (2012), S. 695. Problematisch ist, auf Basis welcher Rechtsnorm die innerstaatliche Vorabzusage erteilt wird. Die Steuerverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland ist eine Eingriffsverwaltung. Das Verwaltungshandeln fußt grundsätzlich auf einem entsprechenden Verwaltungsakt. Vgl. *Kramer* (2007), S. 175. Für die Diskussion des Für und Wider der Veröffentlichung von VVV erscheint eine detaillierte Diskussion der Rechtsgrundlage zur Umsetzung selbiger in nationales Recht nicht geboten. Die VVV wird zumindest in der Praxis inhaltsgleich umgesetzt. Für weitere detaillierte Ausführungen s. insbesondere *Bär* (2009).

38 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 5.1.

39 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 5.1 i.V.m. Tz. 2.3.

40 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 5.1.

41 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 6.3.

42 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 6.1.

43 Vgl. *Vollert/Eikel/Sureth* (2013), S. 372.

44 Vgl. BMF (FN 8) Tz. 6.3.

45 Vgl. BMF (FN 8) Tzn. 6.3, 6.4.

46 Vgl. BMF (FN 8) Tzn. 6.5.1, 6.5.2.

47 Die Tat wird aber strafrechtlich gem. § 355 Abs. 3 Satz 1 StGB nur auf Antrag des Verletzten oder des Dienstvorgesetzten verfolgt.

48 Vgl. *Haupt* (2014), S. 1025, 1028 mit Verweis auf OVG NW, Beschl. v. 27.6.2012 – 5 B 1463/11. Dabei ist der Begriff Verhältnisse weit auszulegen. Mithin werden sämtliche persönliche, wirtschaftliche, rechtliche, öffentliche und private Merkmale erfasst, die eine natürliche oder juristische Person betreffen. Vgl. *Alber* (2002), § 30 Rz. 32.

49 Vgl. auch *Intemann* (2009), § 30 AO, Rz. 41, 66.

50 Zitate *Haupt* (2014), S. 1025. Vgl. ferner *Intemann* (2009), § 30 AO, Rz. 1.

51 Vgl. im Zusammenhang mit der Veröffentlichung von Gerichtsurteilen BVerwG v. 26.2.1997 – 6 C 3/96, S. 13.

52 *Drüen* (2014), § 30, Tz. 24. So unterliegen bspw. auch anonymisierte Daten für statistische Zwecke nicht dem Steuergeheimnis. Vgl. *Drüen* (2014), § 30, Tz. 12.

wahrt bleibt.[53] Insbesondere dürften keine Informationen zu Kalkulationen, wie Rohgewinnaufschlag, Gewinnspanne und Kostenstruktur, zur betriebsinternen Organisation sowie zu Geschäftsverbindungen offenbart oder verwertet werden. Soweit also Informationen „aus sachlich vertretbaren Gründen verwertet werden oder veröffentlicht werden, die keine personenbezogenen Daten enthalten,"[54] und Geschäftsgeheimnisse gewahrt bleiben, wird § 30 AO nicht berührt.

Jedoch schließe es eine Anonymisierung des Inhaltes einer VVV „nicht gänzlich aus, dass der Anfragende identifiziert werden könne"[55], so dass das Steuergeheimnis in diesem Punkte greift, sofern Verhältnisse offenbart werden, die von einer dritten Personen einem bestimmten Steuerpflichtigen zugeordnet werden können.[56] Mithin könnten Steuerpflichtige von der Antragstellung aus Bedenken hinsichtlich der Verletzung des Steuergeheimnisses abgehalten werden. Ähnlich kritisch wird auch die Veröffentlichungspraxis von Finanzgerichtsurteilen gesehen.[57] Auch hierbei ist seitens der Amtsträger i.S.v. § 7 AO das Steuergeheimnis zu wahren, so dass Urteile nur in anonymisierter Form ohne Rückschlüsse auf die Parteien zu veröffentlichen sind (§ 30 Abs. 1 AO i.V.m. § 30 Abs. 2 Nr. 1 a AO).[58] Fraglich ist indes, ob das wirklich immer gelingt.

Demzufolge wäre die Anonymisierung dergestalt vorzunehmen, dass eben keine Rückschlüsse auf den Steuerpflichtigen und dessen Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse möglich sind. Ein solches Verständnis liegt auch dem Begriff des Anonymisierens im Sinne des BDSG zugrunde. Dieser wird in § 3 Abs. 6 BDSG legaldefiniert als „das Verändern personenbezogener Daten, derart, dass die Einzelangaben über persönliche oder sachliche Verhältnisse nicht mehr oder nur mit einem unverhältnismäßig großen Aufwand an Zeit, Kosten und Arbeitskraft einer bestimmten oder bestimmbaren natürlichen Person zugeordnet werden können". Die Daten gelten also nur dann als anonym, wenn ein Personenbezug nicht mehr herstellbar ist und mithin eine Reanonymisierung unter gewöhnlichen Bedingungen nicht bzw. nur unter unverhältnismäßig großen Aufwand möglich ist.[59] Anonymisierung bedeutet daher den dauerhaften Ausschluss einer Zuordnungsmöglichkeit der Angaben zu einer bestimmten Person.[60]

Folglich dürften nur Rahmenbedingungen veröffentlicht werden, die einen ersten aussagekräftigen Anhaltspunkt zur Orientierung für andere Steuerpflichtige bzw. steuerliche Berater geben und somit dem versierten Leser nicht offenbart wird, um welches Unternehmen es sich handelt, welche Wettbewerbsstrategien durchgeführt werden sowie sonstige Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse. Mitunter führt eine solche Vorgehensweise zu einem Verlust an Aussagekraft bzw. zu einer Verringerung des Informationsgehaltes, was sich auch auf die Vergleichbarkeit anderer Sachverhalte auswirkt.

Dennoch kann dem Informationsinteresse der (Fach-)Öffentlichkeit Rechnung getragen werden. Dabei ist darauf zu achten, dass das Spezifische nicht gänzlich verloren geht und somit die Veröffentlichung wertlos wird.[61] So zeigt bspw. die österreichische Verwaltungspraxis, dass es möglich ist, sog. EAS-Auskünfte[62] zu veröffentlichen, ohne dass der Anfragende identifizierbar und dennoch die Auskunft aussagekräftig ist, indem deutlich gemacht wird, wie eine in Betracht kommende Rechtsnorm ausgelegt werden kann. Dabei sollte die Veröffentlichung auf Bestandteile beschränkt werden, die für die Öffentlichkeit von Interesse sind.[63]

Allerdings sind für eine VVV insbesondere die Gültigkeitsbedingungen von Bedeutung. Jedoch können diese derart spezifisch sein, dass eine Anonymisierung kaum sinnvoll möglich erscheint. Zudem wären die wohl sehr spezifischen Geschäftsvorfälle abstrakt darzustellen, so dass keine Rückschlüsse auf die Unternehmen möglich sind, aber dennoch eine sinnvolle Verknüpfung zu den Verrechnungspreismethoden erreichbar ist. So ist denn auch in den USA eine Veröffentlichung von einzelnen APA nicht vorgesehen, da die Geheimhaltung von sensiblen Informationen eine wichtige Voraussetzung ist, obwohl auf Antrag bspw. verbindliche Auskünfte und die damit zusammenhängenden Unterlagen anonymisiert der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden.[64] Mithin bedarf es eines angemessenen Ausgleichs zwischen dem Interesse des Steuerpflichtigen an der Geheimhaltung der preisgegebenen Informationen und dem Interesse der Öffentlichkeit an diesen.

Eine befugte Offenbarung ist hingegen nur in Ausnahmefällen gem. § 30 Abs. 4 AO zulässig, wobei für die Veröffentlichung einer VVV grundsätzlich kein ersichtlicher Ausnahmefall vorliegen sollte. Lediglich ein Informationsinteresse der (Fach-)Öffentlichkeit stellt kein zwingendes öffentliches Interesse dar und ist dem Steuergeheimnis gegenüber unterzuordnen,[65] da das restriktiv auszulegende zwingende öffentliche Interesse nur angenommen werden kann, wenn die Gefahr von schweren Nachteilen für das allgemeine

53 Vgl. *Alber* (2002), § 30 Rz. 95; *Lehner* (2008), Art. 25, Rz. 337.
54 *Tormöhlen* (2014), § 30 Rz. 32.
55 *Hahn* (2001), S. 43.
56 Vgl. auch *Haupt* (2014), S. 1026.
57 Vgl. hierzu kritisch *Haupt* (2014), S. 1025–1031. Siehe auch *Jesse* (2009), Kapitel C, Rz. 365 m.w.N.
58 Vgl. *Tormöhlen* (2014), § 30 Rz. 35.
59 Vgl. *Gola/Schomerus* (2012), § 3 Rz. 44; *Dammann* (2011), § 3 Rz. 200.
60 Vgl. *Bieresborn* (2014), § 67 Rz. 30.
61 Vgl. *Hahn* (2001), S. 43.
62 Das österreichische BMF bietet mit dem Express-Antwort Service die Möglichkeit, zu Rechtsfragen des Internationalen Steuerrechts Anfragen zu stellen. Diese werden beantwortet und zugleich in anonymisierter Form veröffentlicht. Vgl. *Lang* (1998), S. 460; *Klapdor* (2000), S. 195.
63 Vgl. hierzu Abschnitt II.3.2.
64 Vgl. *Rodermer* (2001), S. 127; *Culbertson/Halphen* (1999), S. 637–639; § 12 Rev. Proc. 96–53, abrufbar unter: http://www.irs.gov/pub/irs-apa/rev_proc_96-53.pdf, zuletzt abgerufen am 8.10.2014; § 6110 IRC, abrufbar unter: http://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopicm83.pdf, zuletzt abgerufen am 8.10.2014.
65 Vgl. hierzu auch *Haupt* (2014), S. 1026 f., 1031.

Wohl des Bundes, eines Landes oder einer anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaft besteht.[66]

Im Ergebnis wäre ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen die Veröffentlichung, durch die der Steuerpflichtige identifiziert werden kann oder Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse offenbart werden können, unzulässig und strafbewehrt. Um sich gegen mögliche Vorwürfe hinsichtlich der Verletzung des Steuergeheimnisses trotz ausreichender Anonymisierung vorzusehen und zugleich den Steuerpflichtigen in den Veröffentlichungsprozess einzubinden, bietet sich als Möglichkeit für die Steuerverwaltung an, dass sich der Anfragende mit der Veröffentlichung nach seiner abschließenden Durchsicht des zu veröffentlichenden Textes einverstanden erklärt.[67] Dabei handelt es sich um eine Zustimmung i.S.v. § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO. Die Anonymisierung wäre dabei von der entsprechenden zuständigen Behörde, die das Vorabverständigungsverfahren betreut, dem BZSt, vorzunehmen, da eine Aufgabenübertragung aufgrund der Wahrung des Steuergeheimnisses an Private ausscheidet.

Um das Steuergeheimnis zu wahren, könnte sich als eine abgemilderte Möglichkeit der Veröffentlichung und als einen ersten Schritt anbieten, in einem jährlichen Bericht Informationen generalisierend über VVV im Allgemeinen zu geben.[68] So gibt beispielsweise der amerikanische IRS jährlich einen detaillierten Bericht über die abgeschlossenen APAs sowie deren Advance Pricing and Mutual Agreement Programm ab,[69] um „das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zu stärken."[70] Hierin enthalten sind u.a. Übersichten zu den teilnehmenden Steuerpflichtigen insbesondere hinsichtlich der Branche, den erfassten Transaktionen, den Funktionen und Risiken sowie dem Verfahren u.a. hinsichtlich Anzahl und Dauer. Ferner informiert der IRS über die vereinbarten Methoden, verwendete Datenbanken, notwendige Dokumentationen im Rahmen des jährlich zu erstellenden Berichts seitens der Steuerpflichtigen sowie die Gültigkeitsbedingungen in den APAs. Mithin enthalten die jährlichen Berichte vor allem statistische Auswertungen zu den Verfahren. Der IRS macht jedoch keine Angaben zu Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen oder gibt anderweitige sensible Informationen.[71]

2. Geheimhaltung von Informationen – Art. 26 OECD-MA

Zu beachten ist ferner, dass gem. Art. 26 Abs. 2 des OECD-MA bestimmt wird, dass alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Art. 26 Abs. 1 erhalten hat, geheim zu halten sind. Für das deutsche Steuerrecht werden die gewonnen Informationen über das Steuergeheimnis geschützt. Jedoch könnte die Gefahr bestehen, dass Informationen öffentlich würden, die im anderen Staat geschützt sind und vom deutschen Steuergeheimnis nicht erfasst werden. Hierzu ist anzuführen, dass grundsätzlich die Informationen im Rahmen eines APA-Verfahrens seitens des Steuerpflichtigen selbst bereitgestellt werden. Er ist zwar nicht Verfahrensbeteiligter, aber er stellt die Informationen zur Verfügung und wird zwischen den beteiligten Staaten vermitteln. Daher kann Art. 26 OECD-MA keinen besonderen über das Steuergeheimnis hinausgehenden Schutz bieten.[72]

3. Bindungswirkung

Einer etwaigen Befürchtung, dass durch die Veröffentlichung ein Vertrauensschutz für andere Steuerpflichtige abgeleitet oder gar eine Präjudizwirkung[73] erlangt werden könne, ist zu entgegnen, dass Verständigungsvereinbarungen keinen bindenden Einfluss auf die Rechtsprechung haben.[74] Zudem wird eine VVV immer nur für den speziellen Einzelfall unter Einhaltung von Gültigkeitsbedingungen erteilt.[75] Der der

66 Vgl. BFH v. 10.2.1987 – VII R 77/84, BStBl. II 1987, 545; *Intemann* (2009), § 30 AO, Rz. 228. Von den in § 30 Abs. 4 Nr. 5 AO angeführten Beispielen kann u.U. in Betracht zu ziehen sein, dass eine Offenbarung zur Richtigstellung in der Öffentlichkeit verbreiteter unwahrer Tatsachen erforderlich ist, die geeignet sind, das Vertrauen in die Verwaltung erheblich zu erschüttern (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 c AO). Der Finanzbehörde wird hierdurch eine Offenbarungsbefugnis eingeräumt, wenn die Offenbarung erforderlich wird, um eine unwahre Tatsache, die in der Öffentlichkeit verbreitet worden ist, richtig zu stellen. Dies jedoch nur, sofern die Tatsache geeignet ist, das Vertrauen der Allgemeinheit in die Finanzverwaltung erheblich zu erschüttern. Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 24.10.2007 – 7 V 7357/07, Rz. 46 ff; *Intemann* (2009), § 30 AO, Rz. 243. Im Zusammenhang mit einer verbindlichen Auskunft oder einer VVV könnte in diesem Zusammenhang bspw. daran gedacht werden, sofern der Vorwurf erhoben wird, dass die vom Steuerpflichtigen zu tragende Steuerlast verhandelt wird bzw. nicht dem Gesetzmäßigkeitspostulat entspricht.

67 So bspw. in Kanada *Lord/Sherman* (1999), S. 286. Für die USA hinsichtlich *written determinations* vgl. *Culbertson/Halphen* (1999), S. 637 f. Siehe hierzu im Zusammenhang mit der Veröffentlichung von Finanzgerichtsurteilen als Vorschlag *Haupt* (2014), S. 1030. So könnte dem Steuerpflichtigen die anonymisierte Fassung des Urteils mit einer Einwendungsfrist zugleitet werden. Im Hinblick auf Schiedsverfahren vgl. BMF v. 13.7.2006, IV B 6 - S 1300 – 340/06, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Tz. 13.6.2. Vgl. hinsichtlich der Zustimmung des Betroffenen *Intemann* (2009), § 30 AO, Rz. 196, 198.

68 Vgl. hierzu *Abramic* (2001), S. 1824.

69 Siehe hierfür Announcement and report concerning Advance Pricing Agreements v. 27.3.2014, abrufbar unter: http://www.irs.gov/pub/irsdrop/a-14-14.pdf; zuletzt abgerufen am 8.10.2014. Vgl. ferner *Bär* (2009), S. 91 f.

70 *Bär* (2009), S. 92.

71 Vgl. IRS Rev. Proc. 2006-9, S. 37: „That report includes specifically designated information concerning all APAs, but in a form that does not identify taxpayers or their trade secrets or proprietary or confidential business or financial information." Abrufbar unter: http://www.irs.gov/pub/irs-drop/rp-06-9.pdf, zuletzt abgerufen am 8.10.2014.

72 Vgl. ebenso *Rodemer* (2001), S. 206-208.

73 Siehe hierzu kritisch *Lehner* (1983), Art. 25, Rz. 76; *Lehner* (2008), Art. 25, Rz. 119; *Albert* (2009), S. 44.

74 Vgl. van *Randenborgh/Seidenfus* (1996), S. 485; *Albert* (2009), S. 44 f.; *Ismer* (2009), S. 367, 371 m.w.N.; BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394; BFH v. 1.2.1989 – I R 74/86, BFHE 157, S. 39, BStBl. II 1990, 4. Auch das Institut der verbindlichen Auskunft liegt nicht im Bereich des Vertrauensschutzes. Vgl. hierzu *Hahn* (2001), S. 16.

75 Siehe hierzu Ausführungen in Abschnitt II.3.1.

VVV zugrunde liegende Sachverhalt muss daher mit dem später realisierten übereinstimmen.[76]

Infolgedessen kann eine VVV keine generelle Wirkung für andere, selbst ähnliche Sachverhalte entfalten, so dass der Veröffentlichung einer VVV lediglich eine Informationsfunktion zukommen kann.

Im Rahmen der Veröffentlichung wäre daher seitens der Steuerverwaltung darauf zu achten, dass sehr genau zu formulieren ist und die besonderen Merkmale des speziellen Falles zu betonen sind, um nicht den Eindruck zu erwecken, dass eine Bindungswirkung entfaltet werden soll.

Eine VVV kann für andere Steuerpflichtige auch nicht unter dem Blickwinkel von Treu und Glauben dazu führen, dass der Steuerpflichtige die rechtliche Beurteilung der spezifischen VVV eines anderen Steuerpflichtigen für sich rechtlich durchsetzen kann.

4. Planbarkeit – Rechtssicherheit

Planbarkeit bzw. ein planvolles Handeln ist ein wesentliches Merkmal betriebswirtschaftlichen Handelns. Auch die aus dem Handeln resultierenden Steuerbelastungen als Kostenfaktor haben planbar zu sein:[77] „Planbarkeit der Steuerwirkungen ist [...] dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige unter Ausnutzung seiner Informationsmöglichkeiten, unter Anspannung seiner geistigen Kräfte, ggf. unter Hinzuziehung sachkundiger Berater sämtliche Steuern in ihrer Höhe und hinsichtlich des (frühesten) Zeitpunkts ihrer Fälligkeit ermitteln kann, die bei Realisierung seiner Disposition, ggf. unter Berücksichtigung der verschiedenen damit verbundenen Variablen [...] zu entrichten sind, um auf dieser Basis entscheiden zu können, ob er den Plan durchführt oder die Aktion unterlässt."[78] Der erfolgreiche Abschluss eines APAs kann hierzu beitragen.

Ebenso kann die Veröffentlichung einer VVV einen weiteren Schritt der Steuerverwaltung im Hinblick auf die Rechtssicherheit[79] des Handelns anderer Steuerpflichtigen leisten.[80] Den Steuerpflichtigen würde ein Mehr an Informationsmöglichkeiten gegeben, anhand derer sie ihre unternehmerischen Entscheidungen treffen. So könnte die Verrechnungspreismethode veröffentlicht werden, die zur Lösung eines „bevorstehenden" Verrechnungspreiskonfliktes verwendet wurde,[81] oder bspw. könnten Informationen über Bandbreiten für Lizenzraten für gewisse Technologien oder für Markenrechte gegeben werden.[82]

Durch dieses Mehr an Information könnten für andere Steuerpflichtige die Rechtsfolgen ihres Handelns vorhersehbarer werden. Die Rechtsauffassung der Verwaltung kann in spezifischen Einzelfällen eruiert und ggf. diese gewonnenen Informationen auf das eigene Handeln übertragen werden, so dass der Steuerpflichtige seine Entscheidungen unter steuerlichen Gesichtspunkten tiefgehender abzuwägen in der Lage ist. Demzufolge bieten veröffentlichte VVV dem Steuerpflichtigen einen zusätzlichen Nutzen[83] in Form von zusätzlichen Informationen, um insbesondere Verwaltungshandeln und/oder Verwaltungsauffassung eruieren und für den eigenen Sachverhalt beurteilen zu können. Entsprechendes gilt auch für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe, so dass die Qualität von steuerlichen Beratungen gesteigert werden kann.

Allerdings steht es der Rechtssicherheit gerade entgegen, dass es sich bei einer VVV um eine Einzelfallentscheidung handelt, wodurch über den Einzelfall hinaus keine Rechtssicherheit geschaffen werden kann und auch gar nicht geschaffen werden soll. Demzufolge kann die Informationsfunktion der Veröffentlichung nur alleiniger Zweck sein, die zudem einen Beitrag zur wissenschaftlichen Aufarbeitung von Internationalem Steuerrecht leisten kann.

Ebenso bieten beispielsweise EAS-Rechtsauskünfte dem Steuerpflichtigen und/oder dessen steuerlichen Berater „den unschätzbaren Vorteil, eine erste und rasche Orientierungshilfe [...] zu erhalten"[84]. Sie erfüllen eine Leitbildfunktion und sind nicht verbindlich.[85]

Gerade in der modernen Gesellschaft wird immer mehr Offenheit und Transparenz gefordert.[86] Freier Zugang zu Informationen sollte selbstverständlich sein, sofern hierdurch nicht das Steuergeheimnis verletzt wird oder Berufsgeheimnisse offenbart werden. Insbesondere in diesem speziellen Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise erscheint ein Mehr an Information wünschenswert. Zwar existiert eine ausführliche Anzahl von Verwaltungsschreiben hierzu, jedoch stehen vergleichsweise wenige Gerichtsurteile zur Verfügung,[87] die dem Steuerpflichtigen einen weiteren Einblick gewähren könnten.

5. Gleichbehandlungsgrundsatz

Die VVV stelle zudem eine „Ungleichbehandlung im Sinne einer Bevorzugung desjenigen"[88] dar, der ein solches APA begehrt. Vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Gleichbehandlung könne daher angeführt werden, dass auch andere Steuerpflichtige ein Anspruch darauf haben könnten, zu erfahren, in wel-

76 Vgl. *Hahn* (2001), S. 15.
77 Vgl. *Rose* (1985), S. 335.
78 *Rose* (1985), S. 337.
79 Aus dem Rechtsstaatprinzip in Art. 20 Abs. 3 GG wird der Grundsatz der Rechtssicherheit abgeleitet, der als eine Grundfunktion des Rechts gilt und dem Verfassungsrang zuerkannt wird. Vgl. BVerfG v. 24.7.1957 – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89 (92); BVerfG v. 12.12.1957 – 1 BvR 678/57, BVerfGE 7, 194 (196). Steuerliche Normen sind „generell-abstrakt" formuliert und sind somit auslegungsbedürftig und der rechtsfortbildenden Auslegung zugänglich. Sobald jedoch ein Gesetz auszulegen ist, werden sich Interpretationsmöglichkeiten und somit Alternativen in der Deutung ergeben, so dass sich hieraus ergebende Planungsunsicherheiten unvermeidbar sind. Die Auslegungsbedürftigkeit kann daher kein Aspekt von Rechtssicherheit sein. *Pezzer* (2007), S. 103. Vgl. auch *Hey* (2002), S. 69, 550, 579.
80 Vgl. hierzu auch *Hahn* (2001), S. 42 f.
81 Vgl. im Hinblick auf Verständigungsvereinbarungen *Keerl* (2008), S. 260.
82 Vgl. *Kroppen/Rasch* (2013), S. 842.
83 Vgl. hierzu auch *Hickman* (1998), S. 184 f.
84 *Lang* (1998), S 460.
85 Vgl. *Ritz* (1999), S. 238.
86 Vgl. *Ellis* (1999), S. 111.
87 Vgl. zu den besonderen Schwierigkeiten der gerichtlichen Kontrolle in diesem Bereich *Rodemer* (2001), S. 238.
88 In Bezug auf verbindliche Auskünfte *Hahn* (2001), S. 14.

cher Form bzw. unter welchen Annahmen eine VVV eines anderen Steuerpflichtigen abgeschlossen worden ist, um unter denselben Umständen Gleichbehandlung fordern zu können.[89]

VVV sind jedoch derart spezifisch und entfalten nur Geltungswirkung bei Einhaltung der Gültigkeitsbedingungen, so dass der Grundsatz der Gleichbehandlung, wenn überhaupt, nur sehr eingeschränkt greifen kann.[90]

6. Konsistentes Handeln der Steuerverwaltung

Als Vorteil könnte ferner angeführt werden, dass die Verwaltung durch die Veröffentlichung zu einem konsistenten und gesetzeskonformen Handeln gezwungen werde. Jedoch stellt sich die Frage hiernach nicht, da die Steuerverwaltung aufgrund des Gesetzmäßigkeitsprinzips und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung hierzu verpflichtet ist.[91]

Hingegen kann mittels der Veröffentlichung des Verwaltungshandelns eine Art Kontrolle des Verwaltungshandelns durch die interessierte (Fach-)Öffentlichkeit hinzutreten, was dem Gesetzmäßigkeitsprinzip und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit zumindest nicht abträglich erscheint. So könnten bspw. die Unterlagen der Steuerpflichtigen seitens der Steuerverwaltung noch gründlicher gewürdigt werden. Dem ist gleichwohl entgegenzuhalten, dass auch ohne eine solche (fach-)öffentliche Kontrolle die Bediensteten der Steuerverwaltung an Recht und Gesetz gebunden sind und demnach eine sorgfältige Prüfung der Unterlagen ohnehin erfolgen muss.

In Deutschland dürfte zudem ein solches Bedürfnis nach einem öffentlichen Kontrollorgan nicht bestehen, da die herkömmlichen Kontrollen durch Behörden, Parlamente und Rechnungshöfe ausreichend sein sollten.

Demgegenüber liegt insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise und der APAs die Vermutung nahe, dass „ein secret body of law"[92] etabliert wird, obwohl das Steuerrecht als staatliches Eingriffsrecht dem strengen Gesetzesvorbehalt der Art. 1 Abs. 3, Art. 20 Abs. 3 GG unterliegt.[93] Demzufolge könnten vergleichbar anzusehende steuerliche Sachverhalte ungleich behandelt werden,[94] insbesondere vor dem Hintergrund, dass es den einen richtigen Fremdvergleichspreis bzw. das eine fremdvergleichskonforme Verrechnungspreissystem nicht gibt. „One of the greatest current concerns is that transfer pricing has moved many tax jurisdictions worldwide to a state of taxation by negotiation rather than taxation by legislation. This, in turn, gives rise to lack of certainty for taxpayers and the raises the specter of a secret body of law (the compendium of the aggregate of competent authority and arbitration decisions)."[95] Auch in den USA wurden gegenüber einem solchen Geheimrecht hinsichtlich APAs Bedenken geäußert. Insbesondere wurde hier angeführt, dass der IRS Deals eingehe, deren Ergebnis u.a. von der Verhandlungsstärke abhängig ist, und großen Unternehmen eine Vorzugsbehandlung einräume, was dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche.[96] Mithin könnte einem etwaigen Vorwurf hinsichtlich der Vereinbarung von Sonderbehandlungen für bestimmte Steuerpflichtige oder der Anwendung eines secret body of law seitens der Steuerverwaltung zumindest in diesem Bereich vorgebeugt werden.[97] Dementsprechend besteht beispielsweise in den USA für das US-amerikanische Finanzministerium die Pflicht, jährlich Berichte über sein APA-Programm im Allgemeinen zu veröffentlichen. Hierdurch soll das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung gestärkt werden.[98]

7. Grundsatz der Steuerneutralität

Eng mit dem konsistenten Handeln der Steuerverwaltung zusammenhängend, kann der Grundsatz der Steuerneutralität angeführt werden. Verschiedene Formen des wirtschaftlichen Handelns sollten bei gleichem wirtschaftlichen Gehalt nicht zu unterschiedlichen steuerlichen Belastungen führen. Die Veröffentlichung kann hierzu einen Beitrag leisten, da die asymmetrisch verteilte Informationslage zwischen Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Inhalte von VVV und, damit einhergehend, auf Besteuerungsfolgen der entsprechenden Steuerpflichtigen vermindert werden könnten. Aber auch hier gilt, dass Steuerrecht als staatliches Eingriffsrecht dem strengen Gesetzesvorbehalt unterliegt und bei gleichen Tatbestandsvoraussetzungen keine unterschiedlichen Rechtsfolgen bzw. Belastungswirkungen folgen dürfen.

8. Veröffentlichung von Finanzgerichtsurteilen als Vergleichbarkeitsmaßstab?

Für die Veröffentlichung von VVV könnte u.a. die Veröffentlichungspraxis von Finanzgerichtsurteilen sprechen. So obliegt den „Gerichten [...] kraft Bundesverfassungsrechts die Aufgabe [...], die Entscheidungen ihrer Spruchkörper der Öffentlichkeit zugänglich zu machen."[99] Mithin stellt die Veröffentlichung betreffend von (FG-)Urteilen, an denen die Öffentlichkeit ein Interesse hat, eine öffentliche Aufgabe, gar eine

89 Siehe hierzu *Ellis* (1999), S. 109.

90 Siehe aber zum Auskunftsanspruch eines Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzbehörde bspw. BFH v. 8.7.2004 – VII R 24/03, DStR 2004, 1829.

91 Vgl. hierzu *Hahn* (2001), S. 23.

92 *Hickman* (1998), S. 174.

93 Vgl. *Hey* (2002), S. 18.

94 „Proponents of disclosure fear that the IRS is building a secret body of law with respect to APAs and hope that disclosure will prevent the IRS from negotiating in an arbitrary and capricious fashion." Abramic (2001), S. 1824. „The possibility was also noted that APAs could in practice lead to the development of a secret body of law, not subject to the usual public scrutiny." *Lennard*, S. 102.

95 http://taxjustice.blogspot.de/2012/06/another-expert-slams-oecd-transfer.html. Auszug aus Francois Vincent, Transfer Pricing in Canada, Carswell, Toronto, 2011.

96 Vgl. hierzu *Rodermer* (2001), S. 128 f. m.w.N.

97 Vgl. hierzu in Bezug auf das IRS *Hickmann* (1998), S. 190 m.w.N.

98 Vgl. *Bär* (2009), S. 91 f.

99 BVerwG v. 26.2.1997 – 6 C 3/96, S. 9.

Rechtspflicht, dar,[100] der es aber an einer gesetzlichen Regelung fehlt.[101]

Begründet wird dies damit, dass diese Pflicht aus dem Rechtsstaatsgebot folge. So werden Gesetze durch gerichtliche Entscheidungen konkretisiert, weswegen der Veröffentlichung von Gerichtsurteilen „eine der Verkündung von Rechtsnormen vergleichbare Bedeutung"[102] zukomme.[103] Eine VVV ist von seiner rechtlichen Qualität her einem richterlichen Urteil nicht angenähert, weswegen einer VVV eine solche Bedeutung nicht zukommen kann.[104]

Hingegen sollte es dem Steuerpflichtigen in einer komplexen Steuerrechtsordnung möglich sein, in Erfahrung zu bringen, welche Rechte er inne hat und welche Pflichten ihn treffen. Das BVerwG führt aus, dass dies ohne eine ausreichende Publizität der Rechtsprechung nicht möglich sei.[105] Zumindest könnte die Veröffentlichung von VVV einen Beitrag liefern, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich umfassender über seine Rechte und Pflichten zu informieren, selbst wenn diese Informationen immer nur ganz bestimmte und individuelle Sachverhalte betreffen.

Ferner wird als Argument zur Veröffentlichung von Gerichtsurteilen angeführt, dass sich die Rechtsprechung in einem demokratischen Staat der öffentlichen Kritik stellen müsse.[106] Auch die Angehörigen der Steuerverwaltung müssen sich in ihrem Handeln bewusst sein und zugleich der öffentlichen Kritik stellen, die darauf begrenzt ist, wie Steuergesetze seitens der Verwaltung ausgeführt werden. Wie zuvor angeführt, erscheint eine Veröffentlichung zumindest dahingehend zielführend, dem Verdacht eines secret body of law entgegenzuwirken.

9. Tax compliance-Strategie der Steuerverwaltung

Die Veröffentlichung von Inhalten einer VVV kann als ein weiterer Service der Steuerverwaltung im Rahmen ihrer tax compliance-Strategie angesehen werden,[107] was dem Steuerpflichtigen sein regelkonformes steuerliches Handeln erleichtern kann. Die Steuerverwaltung böte den interessierten Steuerpflichtigen eine aussagekräftige Orientierungshilfe bei der Lösung ihrer steuerlich zu würdigenden Sachverhalte und könnte die Kommunikation zwischen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen verbessern.[108]

Gerade der APA-Prozess stellt ein tax compliance-Element auf beiden Seiten, also sowohl bei Steuerverwaltung als auch bei den Steuerpflichtigen, dar. Mit der Veröffentlichung würde seitens der Steuerverwaltung der Adressatenkreis erweitert und folglich ihre tax compliance-Strategie ausgeweitet werden.

Dennoch könnten gerade Fehlinterpretationen, die sich insbesondere daraus ergeben könnten, dass die dem VVV zugrunde liegenden Informationen dem Leser nicht vollständig offenbart werden, zu zwischenmenschlichen Störungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung führen; insbesondere wenn ein vermeintlich vergleichbarer Sachverhalt nicht entsprechend seitens der Steuerverwaltung behandelt wird.

10. Effizienz des Verwaltungshandelns

Das Auskunftsverfahren im Rahmen des deutschen Verfahrensrechts erhöht nicht unbedingt die Effizienz des Verwaltungshandelns. Tendenziell erhöht ein solches Verfahren gar den Verwaltungsaufwand.[109] Auch die Veröffentlichung einer VVV würde zumindest in einem ersten Schritt den Verwaltungsaufwand aufgrund der Anonymisierung sowie anschließender Veröffentlichung erhöhen.

Zugleich könnte die Veröffentlichung dazu beitragen, das Verwaltungshandeln allen Beteiligten offen kund zu geben, was dann wiederum an anderer Stelle zu Verfahrenserleichterungen führen kann. Zum einen könnte bei einer späteren Anfrage im Rahmen eines vergleichbaren Sachverhaltes zuvorderst auf ein schon veröffentlichtes APA hingewiesen werden, so dass der Steuerpflichtige nach Einschätzung seiner subjektiven Situation u. U von seinem Vorhaben absieht. Zum anderen könnten die Bediensteten der Steuerverwaltung auf diesen Fundus in Ihrem dienstlichen Alltag zurückgreifen, der ihnen eine erste Orientierungshilfe gibt, wie u.U. vergleichbare bzw. ähnliche Sachverhalte steuerlich gewürdigt wurden.

11. Verfahrensdauer

Fraglich ist, ob die Veröffentlichung eine Auswirkung auf die Verfahrensdauer haben könnte. Wäre dies der Fall, könnte dies für die Steuerpflichtigen abschreckend wirken, einen APA-Antrag zu stellen.[110] Wird unterstellt, dass die Prüfung eines APA-Antrages aufgrund der Veröffentlichung noch gründlicher ausgeführt wird, kann von einer steigenden Dauer ausgegangen werden. Wird hingegen angenommen, dass die Steuerverwaltung auch ohne den Veröffentlichungsdruck sich an die Gesetzmäßigkeit hält und demnach den Sachverhalt eingehend würdigt, ist nicht von einem Anstieg der Verfahrensdauern auszugehen.

---

100 Vgl. BVerwG v. 26.2.1997 – 6 C 3/96, S. 9 f. Mithin „bedarf es bei dieser Verfassungslage keiner speziellen gesetzlichen Regelung; eine solche hätte lediglich klarstellende Bedeutung." BVerwG v. 26.2.1997 – 6 C 3/96, S. 11.

101 Vgl. *Haupt* (2014), S. 1026.

102 BVerwG v. 26.2.1997 – 6 C 3/96, S. 10.

103 Kritisch hierzu *Haupt* (2014), S. 1025–1031.

104 Vgl. *Hahn* (2001), S. 46.

105 Vgl. BVerwG v. 26.2.1997 – 6 C 3/96, S. 10. Vgl. ferner *Haupt* (2014), S. 1026.

106 Vgl. BVerwG v. 26.2.1997 – 6 C 3/96, S. 10.

107 Vgl. zur tax compliance-Strategie der Finanzverwaltung u.a. *Greil/Kiesow* (2014), 270–273; *Greil/Kiesow* (2013), 389–397. So sieht bspw. das österreichische Bundesministerium für Finanzen die EAS-Rechtsauskunft auch als eine Serviceleistung an. Vgl. *Lang* (1998), S. 460.

108 Vgl. auch *Keerl* im Hinblick auf Verständigungsvereinbarungen (2008), S. 277.

109 Vgl. hierzu *Hahn* (2001), S. 14.

110 Das Joint Transfer Pricing Forum der EU veröffentlicht regelmäßig Statistiken über die europäischen APA-Verfahren. Hierin sind jedoch keine Verfahrensdauern seitens der deutschen Finanzverwaltung genannt. Abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2011/jtpf_013_rev1_back011.pdf. Gemäß Literatur sollen die Verfahrensdauern für 2011 bei 39 Monaten mit EU-Mitgliedstaaten bzw. 38 Monaten bei Nicht-EU-Mitgliedstaaten gelegen haben. Vgl. *Flüchter* (2012), S. 700.

12. Signalwirkung

APAs sind zeit- und kostenintensiv.[111] Durch deren Veröffentlichung und das damit verbundene Bereitstellen von zusätzlichen Informationen könnte dazu beigetragen werden, dass auch „kleinere" Unternehmungen APAs begehren, da sie ihre Chancen auf den erfolgreichen Abschluss eines APAs nunmehr besser einzuschätzen vermögen.[112]

Im Gegensatz dazu steht möglicherweise, dass der Abschluss eines APAs „die Bescheinigung einer klugen Steuerplanung [darstellt], die der Steuerpflichtige manchmal nur unter beträchtlichen Kosten und Bemühungen erhält."[113] Für den Steuerpflichtigen entsteht zugleich ein erheblicher administrativer Aufwand, einhergehend mit umfassenden Offenlegungs- und Informationspflichten[114] sowie grundsätzlich der Entrichtung einer Gebühr von 20.000 €. Dies wiederum könnte sich negativ auf das Antragsverhalten der Steuerpflichtigen auswirken, da diese u.U. nicht gewillt sein könnten, eine solche Signalwirkung auf ihre Kosten zu leisten.

13. Offenlegung Steuerplanungsmodelle

Mit der Veröffentlichung (nicht nur) von VVV könnte dazu beigetragen werden, dass Steuerplanungsmodelle sowohl für die Angehörigen der Steuerverwaltung als auch für die interessierte (Fach-)Öffentlichkeit offenbart würden. Für die Angehörigen der Steuerverwaltung würde sich hierdurch eine weitere Informationsquelle erschließen, die bei der Würdigung von steuerlichen Sachverhalten, insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen, von Bedeutung sein und dem gleichmäßigen Steuervollzug dienen kann. Nachteilig hingegen kann sich die Veröffentlichungspraxis diesbzgl. für die „Vermarkter", wie Steuerberater, der Planungsmodelle auswirken. Unter Umständen wird spezifisches Know-how der Vermarkter offengelegt, was zu einem Nachfragerückgang und somit zu Umsatzrückgängen in diesem Bereich führen kann.

So war mit dem Jahressteuergesetz 2008 diskutiert worden, eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen einzuführen,[115] die dem gleichmäßigen Steuervollzug dienen sollte.[116] Die Diskussion hierzu wurde durch die Entschließung des Bundesrats zur Bekämpfung internationaler Steuergestaltungen vom 23.5.2014 und den Diskussionen zu BEPS erneut entfacht.[117] Mit der Anzeige sollten keine rechtlichen Wirkungen gegenüber dem Steuerpflichtigen verbunden sein.[118] Die damals gegen diese Anzeigepflicht vorgetragenen Argumente,[119] wie nicht zu rechtfertigende Eingriffe in die Handlungsfreiheit betroffener Unternehmen gem. Art. 2 GG oder in deren Berufsfreiheit gem. Art. 12 GG, in Bezug auf die Veröffentlichung von anonymisierten VVV wären ggf. weiter zu prüfen. Eine solche Veröffentlichung zielt aber gerade nicht darauf ab, Steuerplanungsmodelle anzuzeigen und zu offenbaren. Vielmehr werden sie wenn überhaupt nur als „Nebenprodukt" bekannt.

14. Form der Veröffentlichung

Die dargestellten Argumente wären an sich vor dem Hintergrund zu betrachten, in welcher Form eine Veröffentlichung erfolgen könnte: Verwaltungsintern oder öffentlich zugänglich? Sollen die mit einer Veröffentlichung verbundenen Vorteile generiert bzw. die Informationsfunktion verwirklicht werden, dann trägt zumindest eine lediglich verwaltungsinterne Veröffentlichung hierzu nicht bei und schafft erst recht eine Art secret body of law. Vor diesem Hintergrund kann nur eine öffentlich zugängliche Veröffentlichungspraxis in Betracht gezogen werden. Dabei ist aber fraglich, welche Qualität eine solche Veröffentlichung haben kann.

Da die veröffentlichte Form einer VVV keine Bindungswirkung entfalten kann und auch nicht darf, sondern lediglich einer ersten Orientierung dient, käme eine Veröffentlichung auf der Homepage des BMF oder das BZSt als zuständige Behörde in Betracht.[120] Andere offiziellere Veröffentlichungsformen, wie bspw. im Bundessteuerblatt, könnten den Eindruck einer Bindungswirkung entfalten und sind daher nicht in Betracht zu ziehen.

Bei der Veröffentlichung von VVV sollten sich auch keine Kompetenzprobleme dahingehend ergeben, dass Landesfinanzverwaltungen in diesen Prozess einzubinden sind, da der Inhalt einer VVV mit den zuständigen Landesfinanzbehörden abgestimmt wird und diese für das Verfahren einen Vertreter entsenden können.[121]

15. Veröffentlichung in englischer Sprache

Überdies wäre in Betracht zu ziehen, die anonymisierte Veröffentlichung auch in englischer Sprache vorzunehmen, so dass die veröffentlichten VVV auch im Ausland Beachtung finden.[122]

---

111 Vgl. *Lehner* (2008), Art. 25, Rz. 399.

112 Als weitere Möglichkeit neben dem Prefiling. Siehe hierzu Abschnitt II.3.1.

113 *Ellis* (1999), S. 110. In Bezug auf verbindliche Auskünfte.

114 Vgl. *Huber* et al. (2006), S. 880.

115 Vgl. hierzu umfassend *Kessler/Eicke* (2007), S. 2370–2379.

116 Vgl. BR-Drucks. 544/1/07, S. 69.

117 Vgl. BR-Drucks. 205/14 (B), Ziff. 5; BR-Drucks. 205/14, Ziff. 5; *Beuchert/Osterloh-Konrad* (2014), S. 643–650. So wird im Rahmen der BEPS-Diskussionen die Veröffentlichung von (aggressiven) Steuergestaltungsmodellen diskutiert. Vgl. OECD (2013), S. 22 f.

118 Vgl. BR-Drucks. 544/1/07, S. 71.

119 Vgl. hinsichtlich einer verfassungsrechtlichen Analyse *Kessler/Eicke* (2007), S. 2373–2375.

120 Bei der verbindlichen Zusage oder der verbindlichen Auskunft wäre die Form der Veröffentlichung eingehender zu diskutieren, da hier nicht das BZSt zuständig ist, sondern die örtlich zuständigen Finanzämter. Da die Finanzverwaltung Länderverwaltung ist, wird der Bund und dementsprechend das BZSt hiervon nichts erfahren. Vgl. im Hinblick auf die Zuständigkeit *Naumann* (2011), S. 684 f.

121 Vgl. BMF v. 5.10.2006, IV B 4 - S 1341 – 38/06, Tzn. 2.1, 4.3.

122 Vgl. hinsichtlich der zweisprachigen Veröffentlichung von EAS-Rechtsauskünften und deren Wirkung im Ausland *Lang* (1998), S. 460.

Durch eine derartige Veröffentlichung könnte ein Schritt in Richtung internationaler Transparenz gewährleistet werden und die Akzeptanz von APA-Verfahren in anderen Staaten fördern. Diese Transparenz wiederum kann dazu beitragen, den (unlauteren) Steuerwettbewerb bzw. die schädliche Steuerkonkurrenz zu mindern und einen Beitrag zur (grenzüberschreitenden) Gleichbehandlung zu schaffen.[123] Zudem könnte eine solche Veröffentlichungspraxis langfristig zu international anerkannten und öffentlich zugänglichen Anwendungsregeln im Bereich der Verrechnungspreise führen, was dem Steuerpflichtigen eine bessere Einschätzung seiner steuerlichen Verrechnungspreissysteme erlaubt.[124]

16. Veröffentlichung von Negativauskünften

Wird die Veröffentlichung von VVV befürwortet, so wären in logischer Konsequenz auch „Negativauskünfte", also die Ablehnung eines APA-Antrages, zu veröffentlichen, da ihnen im gleichen Maße eine Informationswirkung zukommen kann.

IV. Thesenförmige Zusammenfassung

Den Ausführungen sind sowohl Vor- als auch Nachteile der Veröffentlichung von VVV zu entnehmen. Festzuhalten ist aber, dass die Veröffentlichung einer VVV lediglich einen informatorischen Charakter besitzen und dem Steuerpflichtigen sowie den Angehörigen der steuerberatenden Berufe eine erste Orientierung geben kann. Es würden dem Informationsbedürfnis der sich in vergleichbarer Lage befindlichen anderen Steuerpflichtigen wie auch dem Gleichbehandlungsgebot Rechnung getragen und die Planungs- und Rechtssicherheit könnte gesteigert werden.

Zugleich muss bewusst gemacht werden, dass die veröffentlichten Informationen keine Bindungswirkung entfalten, so dass diese Informationen nicht auf andere Sachverhalte übertragbar sind.

Demgegenüber bestehen Bedenken hinsichtlich der Verletzung des Steuergeheimnisses und, damit einhergehend, die abschreckende Wirkung für die Steuerpflichtigen, einen APA-Antrag überhaupt zu stellen. Soll das Steuergeheimnis gewahrt werden, bleibt fraglich, inwiefern die anonymisierten Informationen noch für die Öffentlichkeit zweckdienlich sind, um sie für ihre Belange nutzen zu können. Mithin bedarf es eines angemessenen Ausgleichs zwischen dem Interesse des Steuerpflichtigen an der Geheimhaltung der preisgegebenen Informationen und dem Interesse der Öffentlichkeit an diesen. Hierfür könnte sich als eine abgemilderte Möglichkeit der Veröffentlichung anbieten, in einem jährlichen Bericht Informationen generalisierend über VVV im Allgemeinen zu geben.

Schließlich kann seitens der Steuerverwaltung eine weitere Leistung im Rahmen ihrer tax compliance-Strategie angeboten werden, die dazu beitragen kann, einem etwaigen Vorwurf eines secret body of law im Bereich der Verrechnungspreise entgegenzuwirken.

Literatur

Abramic, John L. (2001): Advance Pricing Agreements: Confidential Return Information or Written Determinations Subject to Release, in: Chicago-Kent Law Review, Vol. 76 (2001), S. 1823–1846.

Alber, Christel (2002): § 30 AO, in: AO/FGO, Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), 175. Lfg., Otto Schmidt, Köln, 2002.

Albert, Markus (2009): DBA-Verständigungsverfahren – Probleme und Verbesserungsvorschläge, IFSt (Hrsg.), IFSt-Schrift Nr. 457, Bonn, 2009.

Bär, Ulrike (2009): Verständigungen über Verrechnungspreise verbundener Unternehmen im deutschen Steuerrecht, Duncker & Humblot, Berlin, 2009; zugl. Diss. Universität Köln 2008.

Becker, Katharina (2012): in: Art. 25 OECD-MA, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., C.F. Müller, Heidelberg, 2012.

Beuchert, Tobias; Osterloh-Konrad, Christine (2014): Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen in Deutschland – Zu den aktuellen Überlegungen des Bundesrates aus rechtspolitischer und rechtlicher Sicht, in: IStR, 23. Jg. (2014), S. 643–650.

Bieresborn, Dirk (2014): § 67 SGB, in: Schütze (Hrsg.), SGB X, 8. Aufl., Beck, München 2014.

Clausing, Kimberley A. (2003): Tax-motivated transfer pricing and US intrafirm trade prices, in: Journal of Public Economics, Vol. 87 (2003), S. 2207-2223.

Culbertson, Robert; Halphen, Christine (1999): United States, in: Cahiers de droit fiscal international – Studies on International Fiscal Law, Volume LXXXIVb, Kluwer Law International, Rotterdam, 1999, S. 627–657.

Dammann, Ulrich (2011): § 3 BDSG, in: Simitis (Hrsg.), Bundesdatenschutzgesetz, 7. Aufl., Nomos, 2011.

Deloitte (2010): German Income Tax Audits – Survey on the experiences of inbound investors.

Drüen, Klaus-Dieter (2014): § 30 AO, in: AO/FGO, Tipke/Kruse (Hrsg.), 136. EL, Otto Schmidt, Köln, 2014.

Eismayr, Rainer/Schnell, Marc (2010): Betriebsprüfungserfahrungen multinationaler Unternehmen in Deutschland, in: IWB, 57. Jg. (2010), S. 907–912.

Ellis, Maarten J. (1999): Generalbericht, in: Cahiers de droit fiscal international – Studies on International Fiscal Law, Volume LXXXIVb, Kluwer Law International, Rotterdam, 1999, S. 91–129.

Engler, Gerhard; Elbert, Dirk (2011): Kapitel F: Verfahren, in: Verrechnungspreise, Vögele (Hrsg.), 3. Aufl., Beck, München, 2011.

European Communities (2004): European Tax Survey, Taxation Papers, working paper no. 3/2004, Luxembourg, 2004.

E&Y (2010): 2010 Global Transfer Pricing Survey – Addressing the challenges of globalization.

Flüchter, Karsten (2012): Seminar C: Verständigungsverfahren und die Beilegung grenzüberschreitender Streitigkeiten, in: IStR, 22. Jg. (2012), S. 694–703.

Flüchter, Karsten; Liebchen, Daniel (2013): Art. 25 DBA, in: Schönfeld/Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Otto Schmidt, 2013.

Gola, Peter; Schomerus, Rudolf (2012): § 3 BDSG, in: Gola/Schomerus (Hrsg.), Bundesdatenschutzgesetz, 11. Aufl., Beck, München, 2012.

Greil, Stefan (2014): Funktionsverlagerungen zwischen nahe stehenden Personen i.S.d. § 1 AStG – Theoretische Grundlagen und empirische Analyse, Duncker & Humblot, Berlin, 2014.

Greil, Stefan; Kiesow, Sven (2013): Tax compliant transfer pricing, in: DStZ, 101. Jg. (2013), S. 389–397.

123 Vgl. *Ellis* (1999), S. 110 f.

124 Im Hinblick auf die Veröffentlichung von Verständigungsvereinbarungen vgl. *Albert* (2009), S. 44 f.

Greil, Stefan; Kiesow, Sven (2014): Tax Compliance, in: WiSt, 43. Jg. (2014), S. 270–273.

Grotherr, Siegfried (2005a): Advance Pricing Agreements – Verfahren zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten. Plädoyer für die Schaffung spezieller Verfahrensvorschriften, in: BB, 60. Jg. (2005), S. 855–867.

Grotherr, Siegfried (2005b): Überlegungen zur Ausgestaltung von speziellen Verfahrensregelungen für Advance Pricing Agreements, in: IStR, 14. Jg. (2005), S. 350–360.

Hahn, Hartmut (2001): Probleme der verbindlichen Auskunft im Steuerrecht – Überlegungen im Anschluss an den 53. Jahreskongress der IFA in Eilat (Israel) –, IFSt-Schrift Nr. 389, hrsg. v. IFSt, Bonn, 2001.

Harris, David; Morck, Randall; Slemrod, Joel B. (1993): Income Shifting in U.S. Multinational Corporations, in: Studies in International Taxation, Giovannini/Hubbard/Slemrod (Hrsg.), University of Chigago Press, 1993, S. 277–308.

Haupt, Heiko (2014): (Kein) Steuergeheimnis nach dem Finanzgerichtsprozess?, in: DStR, 52. Jg. (2014), S. 1025–1031.

Hey, Johanna (2002): Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Otto Schmidt, Köln, 2002.

Hickman, Kristin E. (1998): Should Advance Pricing Agreements be Published?, in: Northwestern Journal of International Law & Business, 19. Jg. (1998), S. 171–194.

Huber, Markus F. et al. (2006): Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, in: Steuer Revue, 2006, S. 862–880.

Intemann, Jens (2009): § 30 AO – Steuergeheimnis, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung, 2. Aufl., Beck, München, 2009.

Ismer, Roland (2009): DBA-Konkretisierung durch die Exekutive? – Zur Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA, in: IStR, 18. Jg. (2009), S. 366–371.

Jacob, John (1996): Taxes and Transfer Pricing: Income Shifting and the Volume of Intrafirm Transfers, in: JoAR, Vol. 34 (1996), S. 301–312.

Jacobs, Otto (2011): Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., C.H.Beck, München, 2011.

Jesse, Lenhard (2009): Einspruch und Klage im Steuerrecht, 3. Aufl., C.H. Beck, München, 2009.

Keerl, Markus (2008): Internationale Verrechnungspreise in der globalisierten Wirtschaft Die Bestimmung von Transferpreisen und das Verständigungsverfahren, Universitätsverlag, Göttingen, 2008.

Kessler, Wolfgang; Eicke, Rolf (2007): Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138a AO durch das JStG 2008 – Transparente Perspektiven für die Finanzverwaltung, in: BB, 62. Jg. (2007), S. 2370–2379.

Kiesewetter, Dirk (2005): Gewinnausweispolitik internationaler Konzerne bei Besteuerung nach dem Trennungs- und dem Einheitsprinzip, arqus Diskussionsbeitrag Nr. 13, Dezember 2005.

Klapdor, Ralf (2000): Effiziente Steuerordnung durch ein europäisches Musterabkommen?, Erich Schmidt, Bielefeld, 2000.

Kluge, Sven (2013): Verrechnungspreise in Ertragsteuern und Controlling – Gestaltungsempfehlungen zur Reduzierung von Zielkonflikten, Erich Schmidt, Berlin, 2013.

Koenig, Ulrich (2009): § 175a AO – Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen, in: Pahlke/Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung, 2. Aufl., Beck, München, 2009.

Kortebusch, Pia (2014): Should multinational companies request an advance pricing agreement (APA) – or shouldn't they?, arqus Discussion Paper No. 173, abrufbar unter: http://www.arqus.info, zuletzt abgerufen am 8.10.2014.

Kramer, Jörg-Dietrich (2007): APA – Vorabverständigungsverfahren und Vorabzusagen über Verrechnungspreise, IStR, 16. Jg. (2007), S. 174–177.

Kroppen, Heinz-Klaus; Rasch, Stephan (2013): Zehn Jahre Aufzeichnungspflichten für Verrechnungspreise – Eine Bestandsaufnahme, in: IWB, 60. Jg. (2013), S. 830–845.

Lang, Michael (1998): The significance of EAS legal information from the Ministry of Finance, in: SWI, 8. Jg. (1998), S. 460.

Lehner, Moris (1983): Art. 25 OECD-MA, in: Doppelbesteuerungsabkommen, Vogel (Hrsg.), Beck, München, 1983.

Lehner, Moris (2008): Art. 25 OECD-MA, in: Doppelbesteuerungsabkommen, Vogel/Lehner (Hrsg.), 5. Aufl., Beck, München, 2008.

Lennard, Michael: The United Nations and Transfer Pricing: Looking forward is looking back, S. 97-108; abrufbar unter: http://cstest.s4tp.org/wp-content/uploads/2010/10/8-lennard.pdf, zuletzt abgerufen am 8.10.2014.

Loh, Alexander; Peters, Holger (2007): Die neuen Regelungen zu Advance Pricing Agreements im deutschen Steuerrecht, RIW, 2007, S. 116–120.

Lord, Guy; Sherman, Arnold (1999): Kanada, in: Cahiers de droit fiscal international – Studies on International Fiscal Law, Volume LXXXIVb, Kluwer Law International, Rotterdam 1999, S. 281–299.

Naumann, Manfred (2011): Seminar J: „Tax Rulings" international, in IStR, 21. Jg. (2011), S. 683–686.

OECD (2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, abrufbar unter: http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en, zuletzt abgerufen am 8.10.2014.

Pezzer, Heinz-Jürgen (2007): Gleichmäßiger Gesetzesvollzug in der Steuerrechtsordnung, in: StuW 84. Jg. (2007), S. 101–111.

Ritz, Christoph (1999): Österreich, in: Cahiers de droit fiscal international – Studies on International Fiscal Law, Volume LXXXIVb, Kluwer Law International, Rotterdam 1999, S. 217–239.

Rodemer, Ingo (2001): Advance Pricing Agreements im US-amerikanischen und im deutschen Steuerrecht, Otto Schmidt, 2001.

Rose, Gerd (1985): Überlegungen zur Steuergerechtigkeit aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: StuW, 62. Jg. (1985), S. 330–344.

Schenke, Ralf P. (2007): Die Rechtsfindung im Steuerrecht – Konstitutionalisierung, Europäisierung, Methodengesetzgebung, Mohr Siebeck, Tübingen, 2007.

Swenson, Deborah L. (2000): Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing, Department of Economics, UC DAVIS and NBER, 2000, abrufbar unter: http://www. econ.ucdavis.edu/faculty/dswenson/Research/TPRI CING.Sept00.pdf, zuletzt abgerufen am 8.10.2014.

Tipke, Klaus (1981): Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden? Zum Thema der Mainzer Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, in: StuW, 58. Jg. (1981), S. 189–200.

Tormöhlen, Helmut (2014): § 30 AO, in: AO/FGO, Gosch (Hrsg.), 108. EL, Stollfuß, Bonn, 2014.

van der Hamm, Susann; Voll, Steffen (2013): Erweiterte Bindungswirkung von Vorabzusagen im Rahmen von Advance Pricing Agreements, Ubg, 6. Jg. (2013), S. 219–228.

van der Hamm, Susann; Voll, Steffen; Wingen, Norman (2013): Keine Bindungswirkung der Finanzverwaltung durch Advance Pricing Agreements? Der EATON-Fall im Rechtsvergleich, IStR 22. Jg. (2013), S. 861–865.

van Randenborgh, Lucas; Seidenfus, Valentin R. (1996): Vermeidung der Doppelbesteuerung durch DBA-Verständigungsverfahren – Praktischer Ablauf, Beteiligtenrechte, Erfolgsaussichten, in: INF, 1996, S. 481–486.

Vollert, Pia; Eikel, Carolin; Sureth, Caren (2013): Advance Pricing Agreements (APAs) als Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten – eine kritische Betrachtung, StuW, 90. Jg. (2013), S. 367–376.

Urteilsbesprechung

Anschaffungskosten als ungeeignetes Aktivierungskriterium für Forderungen

Zugleich Besprechung der Entscheidungen des BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11 und IV R 29/12

VRiFG Dr. SUSANNE TIEDCHEN, Cottbus*

Inhaltsübersicht

I. Sachverhalt und Fragestellung
II. Die Begründung des BFH
III. Kritische Würdigung
1. Grundsatz: Aktivierung und Bewertung von Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern, insbesondere von Forderungen
2. Aktivierungsfähigkeit des Instandhaltungsanspruchs
a) Instandhaltungsanspruch als Wirtschaftsgut
b) Instandhaltungsanspruch als Bestandteil des schwebenden Pachtvertrags
c) Realisierung des Instandhaltungsanspruchs
d) Bewertung des Instandhaltungsanspruchs
3. Korrespondierende Bilanzierung und Bewertung bei Verpächter und Pächter
a) Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung und Bewertung
b) Keine korrespondierende Bilanzierung und Bewertung bei Bestehen einer Betriebsaufspaltung
c) Korrespondierende Bilanzierung und Bewertung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern
IV. Fazit

I. Sachverhalt und Fragestellung

In zwei parallelen Entscheidungen hatte der BFH jüngst Gelegenheit, sich zur Frage der korrespondieren Bilanzierung einerseits bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern und andererseits bei Bestehen einer Betriebsaufspaltung zu äußern. Zudem war jeweils die Aktivierungsfähigkeit eines Anspruchs einer Verpächterin gegen den Pächter auf Vornahme von Instandhaltungsmaßnahmen zu prüfen.[1]

In dem Verfahren BFH IV R 63/11 war Klägerin eine KG, die Betriebsgrundstücke an eine GmbH verpachtete. Zwischen beiden Gesellschaften bestand eine Betriebsaufspaltung. Die GmbH hatte vertraglich die eigentlich der Verpächterin obliegende Verpflichtung übernommen, die verpachteten Gegenstände in Stand zu halten und in Stand zu setzen. Die Einhaltung dieser Verpflichtung sollte in Abständen von zwei bis fünf Jahren überprüft werden. Die GmbH verpflichtete sich, allfällige bei dieser Überprüfung festgestellte Schäden zu beseitigen. Für den Fall, dass bei Beendigung des Pachtvertrages die GmbH die Instandhaltungspflicht nicht erfüllt haben sollte, hatte sie einen Betrag in Höhe des Instandhaltungsstaus zu zahlen. Tatsächlich kam die GmbH ihrer Instandhaltungspflicht nicht fristgerecht nach. Sie passivierte daher in den Jahresabschlüssen der Streitjahre Rückstellungen für ausstehende Instandhaltungsmaßnahmen. Anlässlich einer steuerlichen Außenprüfung bei der Verpächterin vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass diese in gleicher Höhe, in der die GmbH Rückstellungen passiviert hatte, Instandhaltungsansprüche zu aktivieren habe.

Auch in dem Verfahren BFH IV R 29/12 war Klägerin eine KG. Hier pachtete die KG einerseits selbst ein Grundstück einschließlich der vorhandenen Betriebsvorrichtungen von ihrer einzigen Kommanditistin (ebenfalls einer KG), auf dem sie eine Klinik betrieb. Zum anderen verpachtete die Klägerin ein Grundstück einschließlich der vorhandenen Betriebsvorrichtungen an eine GmbH, an der die Klägerin beteiligt war und zu der ein Organschaftsverhältnis bestand. Die GmbH betrieb auf dem Grundstück ein Kurzentrum. In beiden Pachtverträgen war vereinbart, dass die jeweilige Pächterin zur Instandhaltung des Pachtgegenstandes verpflichtet war und alle Schäden, die durch den Betrieb am Gebäude und an den technischen und sanitären Einrichtungen entstehen, sofort und auf eigene Kosten zu beseitigen hatte. Wegen dieser Verpflichtung passivierte die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Pächterin ihrer Kommanditistin eine Rückstellung in Höhe von 210.000 Euro; die GmbH passivierte als Pächterin der Klägerin eine solche in Höhe von 670.000 Euro. Nach einer steuerlichen Außenprüfung bei der Klägerin stellte sich das Finanzamt auf den Standpunkt, dass die Klägerin in ihrer Sonderbilanz der Kommanditistin einen korrespondierenden Substanzerhaltungsanspruch in Höhe von 210.000 Euro und in ihrer Gesamthandsbilanz einen Pachterneuerungsanspruch in Höhe von 670.000 Euro zu aktivieren habe.

In beiden Fällen hatten die Klagen vor dem Finanzgericht keinen Erfolg.[2] Der BFH sah jedoch in beiden Fällen keine Verpflichtung zur Aktivierung eines Instandsetzungs- oder Pachterneuerungsanspruchs der jeweiligen Klägerin.

---

* *Dr. Susanne Tiedchen* ist Vorsitzende Richterin am FG Berlin-Brandenburg und Lehrbeauftragte an der FU Berlin.

1 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, und IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895.

2 Niedersächsisches FG v. 23.11.2011 – 4 K 161/10, EFG 2012, 297; FG Köln v. 27.6.2012 – 15 K 3929, EFG 2012, 2091.

II. Die Begründung des BFH

Der BFH führt in beiden Entscheidungen zunächst aus, dass Forderungen grundsätzlich – in Anlehnung an den handelsrechtlichen Begriff „Vermögensgegenstand" – zu aktivierende Wirtschaftsgüter seien. Sie seien mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Allerdings, so der BFH in beiden Entscheidungen, könne dies letztlich dahinstehen, denn jedenfalls seien die Forderungen „mit Null zu bewerten und daher nicht zu aktivieren".[3]

Zu diesem erstaunlichen Ergebnis gelangt der BFH durch eine auf den ersten Blick stringente Argumentation: Wirtschaftsgüter sind mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Anschaffungskosten sind gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. Anschaffungskosten einer Forderung sind demzufolge die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Forderung zu erwerben. In den Streitfällen hatten die jeweiligen Klägerinnen nichts aufgewendet, um die Instandhaltungs- bzw. Pachterneuerungsansprüche zu erwerben.[4] Ergo war auch nichts zu aktivieren.

Gleichsam im Nachsatz weist der BFH in der Entscheidung IV R 29/12 darauf hin, dass zwar Personengesellschaften und ihre Gesellschafter korrespondierend zu bilanzieren haben. Bei Sondervergütungen der Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter steht daher der in der Steuerbilanz der Gesellschaft passivierten Verbindlichkeit ein gleich hoher Anspruch in der Sonderbilanz des Gesellschafters gegenüber. Das gilt aber, so der BFH, nur bei Vorliegen einer Sondervergütung und damit bei Nutzungsüberlassungen durch einen Gesellschafter nur für Ansprüche, die als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung anzusehen seien. Hier sei die Übernahme der Instandhaltungsverpflichtung durch die Klägerin gegenüber ihrer Verpächterin, der Gesellschafterin, jedoch keine Gegenleistung für die Überlassung der Pachtsache. Daher habe die verpachtende Gesellschafterin den Instandhaltungsanspruch in ihrer Sonderbilanz selbst dann nicht zu aktivieren, wenn die klagende KG insoweit in der Gesamthandsbilanz eine Rückstellung passiviert habe.[5]

In der Entscheidung IV R 63/11 führt der BFH – korrespondierend zu der Entscheidung IV R 29/12 – aus, dass im Fall des Bestehens einer Betriebsaufspaltung grundsätzlich keine allgemeine Pflicht zur korrespondierenden Bilanzierung bei Besitz- und Betriebsunternehmen bestehe.[6]

III. Kritische Würdigung

1. Grundsatz: Aktivierung und Bewertung von Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern, insbesondere von Forderungen

Bei der Bilanzierung von Aktivposten (für Passivposten gilt spiegelbildlich dasselbe) ist zwischen dem Ansatz dem Grunde nach und der Bewertung zu unterscheiden. Zunächst ist zu prüfen, ob ein Posten überhaupt zu aktivieren ist; in einem zweiten Schritt ist dann zu entscheiden, mit welchem Wert er anzusetzen ist.[7]

Im Bereich des Ansatzes dem Grunde nach ist weiter zwischen abstrakter und konkreter Aktivierungsfähigkeit zu unterscheiden.[8] Abstrakt aktivierungsfähig sind alle Posten, die generell geeignet sind, in einer Bilanz angesetzt zu werden. Insbesondere Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter[9] sind abstrakt aktivierungsfähig.[10] Sie sind auch konkret aktivierungsfähig, wenn der Aktivierung im konkreten Fall nichts entgegensteht. Entgegenstehende Umstände können zum einen spezielle Bilanzierungsverbote sein; aber auch die Frage, ob das Wirtschaftsgut dem Bilanzierenden subjektiv zuzurechnen ist und ob es zu seinem Betriebsvermögen, also nicht zum Privatvermögen gehört, ist auf der Ebene der konkreten Aktivierungsfähigkeit von Bedeutung.[11]

Die von dem BFH nur vorsichtig angedeutete Ansicht, dass Forderungen Wirtschaftsgüter seien, ist nachdrücklich zu bejahen. Forderungen werden häufig als materielle Wirtschaftsgüter angesehen;[12] teilweise werden sie auch einer besonderen Gruppe der finanziellen oder monetären Wirtschaftsgüter zugerechnet.[13] Dass es sich dabei um Wirtschaftsgüter – und handelsbilanzrechtlich um Vermögensgegenstände – handelt, dürfte noch nie bezweifelt worden sein.

Gerade bei Forderungen ist jedoch die konkrete Aktivierungsfähigkeit häufig problematisch.[14] Allgemein ist das Realisationsprinzip zu beachten, nach dem Gewinne erst ausgewiesen werden dürfen, wenn sie realisiert sind. Für Forderungen wird daraus gefolgert, dass eine Aktivierung erst in Betracht kommt, wenn die Forderung „so gut wie sicher" ist.[15] Neben den Auswirkungen des Realisationsprinzips findet sich eine Einschränkung für die Aktivierung von Forderungen in dem Grundsatz des Nichtausweises schwebender Geschäfte. Danach werden Forderungen und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften nicht

3 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, Tz. 23 f., IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895, Tz. 14 f.
4 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, Tz. 25 f., IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895, Tz. 16 f.
5 BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895, Tz. 20.
6 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, Tz. 29.
7 *Hennrichs* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 19.
8 *Hennrichs* (FN 7) § 9 Rz. 127; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, 5. Aufl. 2015, Rz. D 422; HHR/*Tiedchen*, § 5 EStG Anm. 500 (Okt. 2014); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282; *Kuhner* in Schulze-Osterloh/Hennrichs/Wüstemann (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses, Abt. II/1, Rz. 120 (Febr. 2007).
9 Auf die Merkmale, die handelsrechtlich einen Vermögensgegenstand bzw. steuerrechtlich ein Wirtschaftsgut ausmachen, soll hier nicht im Einzelnen eingegangen werden. Dazu z.B. *Winnefeld* (FN 8) Rz. D 415 ff.; *Kuhner* (FN 8) Abt. II/1, Rz. 122 ff. (Febr. 2007).
10 *Hennrichs* (FN 7) § 9 Rz. 140; HHR/*Tiedchen*, § 5 EStG Anm. 500 (Okt. 2014); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282.
11 *Hennrichs* (FN 7) § 9 Rz. 127; HHR/*Tiedchen*, § 5 EStG Anm. 500 (Okt. 2014).
12 *Krumm* in Blümich, § 5 EStG Rz. 531 (Okt. 2013).
13 So z.B. *Küting/Ulrich*, DStR 2001, 953 (954).
14 *Hennrichs* (FN 7) § 9 Rz. 140.
15 *Winnefeld* (FN 8) Rz. D 575.

bilanziert.[16] Dies hat seinen Grund darin, dass bei gegenseitigen Verträgen angenommen werden kann, die einander gegenüberstehenden Ansprüche und Verpflichtungen glichen sich wertmäßig aus.[17] Schwebende Geschäfte sind gegenseitige, auf Leistungsaustausch gerichtete Verträge, bei denen der zur Sach- oder Dienstleistung Verpflichtete seine Leistung noch nicht vollständig erbracht hat.[18] Sie können auf einen einmaligen Leistungsaustausch gerichtet sein; aber auch Dauerschuldverhältnisse können schwebende Geschäfte sein.[19]

2. Aktivierungsfähigkeit des Instandhaltungsanspruchs

a) Instandhaltungsanspruch als Wirtschaftsgut

Bei den den jeweiligen Klägerinnen zustehenden Instandhaltungsansprüchen handelt es sich um Forderungen und damit um Wirtschaftsgüter. Sie sind folglich abstrakt aktivierungsfähig. Das hat der BFH für einen sog. Pachterneuerungsanspruch – den Anspruch auf Erhaltung und Erneuerung der Pachtgegenstände – auch bereits ausgesprochen.[20]

b) Instandhaltungsanspruch als Bestandteil des schwebenden Pachtvertrags

Der Aktivierung des Pachterneuerungs- oder Instandhaltungsanspruchs[21] könnte jedoch konkret der Grundsatz der Nichtbilanzierung von Forderungen aus schwebenden Geschäften entgegenstehen. Der Pachtvertrag ist ein schwebendes Geschäft, da die Leistung – Überlassung der Pachtsache – jedenfalls teilweise, nämlich für die Zukunft, noch nicht erbracht worden ist. Der BFH hat die Stattgabe der Klagen in den beiden neueren Entscheidungen jedoch gerade nicht auf diesen Aspekt gestützt. Er ist offenbar der Ansicht, dass der Anspruch auf Instandhaltung und Instandsetzung der Verpächterin sich nicht im Synallagma befinde, also nicht Teil der einander ausgeglichen gegenüberstehenden Ansprüche bzw. Verpflichtungen sei. Der BFH stützt dies auf die Behauptung, die Instandhaltungspflichten der jeweiligen Verpächterinnen stellten sich insbesondere nicht als Teil des Pachtzinses dar.[22] Diese Ansicht vermag indes nicht zu überzeugen. Der BFH stellt selbst fest, dass in Fällen wie den zu entscheidenden der Verpächter einen geringeren Pachtzins erhält und im Gegenzug eigene Aufwendungen, nämlich die für die Instandhaltung der Pachtsache, erspare.[23] Das bedeutet nichts anderes, als dass der Pächter für die Überlassung der Pachtsache einerseits den Pachtzins in Geld und andererseits die eigentlich dem Verpächter obliegenden Verpflichtungen übernimmt. In der Übernahme der Instandhaltungskosten liegt eine abgekürzte Zahlung weiterer Pachtzinsen an den Verpächter. Eben dies hat der BFH auch bereits in der Entscheidung vom 17.2.1998 ausgesprochen: „Der Verpflichtung des Verpächters zur Überlassung der Pachtsache steht nicht nur die Verpflichtung des Pächters zur Zahlung des Pachtzinses, sondern auch dessen Verpflichtung zur Erhaltung und Erneuerung der Pachtgegenstände gegenüber. Nur unter Berücksichtigung dieser Verpflichtung ist das Pachtverhältnis ausgeglichen ...“[24]

c) Realisierung des Instandhaltungsanspruchs

Die Feststellung, dass der Instandhaltungsanspruch der jeweiligen Klägerin eine Forderung aus einem schwebenden Geschäft, dem noch nicht vollständig erfüllten Pachtvertrag, ist, steht der konkreten Aktivierungsfähigkeit dieser Forderung jedoch trotz des Grundsatzes des Nichtausweises schwebender Geschäfte nicht entgegen. Wollte man diesen Grundsatz auf Dauerschuldverhältnisse wie z.B. Pachtverträge uneingeschränkt anwenden, so wären Forderungen aus diesem Vertrag erst nach seiner Beendigung zu aktivieren.[25] Das wird jedoch nach ganz allgemeiner Ansicht nicht für zutreffend gehalten. Mit der ganz herrschenden Meinung sind die Forderungen aus dem Vertrag, insbesondere der Anspruch auf die Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung, pro rata temporis, also für den jeweils abgelaufenen Bilanzierungszeitraum, als realisiert anzusehen und damit ihr gewinnerhöhender Ausweis zuzulassen.[26] Das wird damit begründet, dass dem zur Nutzungsüberlassung Verpflichteten insoweit, nämlich als er seine Leistung zeitweise erfüllt hat, die Gegenleistung einredefrei zusteht.[27]

Ist der Instandhaltungsanspruch des Verpächters Teil des schwebenden Dauerschuldverhältnisses „Pachtvertrag“, ist er folglich zu dem Zeitpunkt zu aktivieren, zu dem der „Instandhaltungsfall“ eingetreten ist,[28]

16 BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (737); BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, Tz. 40; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); *Hennrichs* (FN 7) § 9 Rz. 86; *Winnefeld* (FN 8) Rz. D 380; HHR/*Tiedchen*, § 5 EStG Anm. 540 (Okt. 2014); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (289).

17 BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); HHR/*Tiedchen*, § 5 EStG Anm. 540 (Okt. 2014).

18 BFH v. 23.6.1997 – GrS 2/93, BStBl. II 1997, 735 (737); HHR/*Tiedchen*, § 5 EStG Anm. 540 (Okt. 2014); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (290).

19 BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506); HHR/*Tiedchen*, § 5 EStG Anm. 540 (Okt. 2014); *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (290).

20 BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505.

21 Ein sachlicher Unterschied ist trotz unterschiedlicher Bezeichnung insoweit nicht auszumachen.

22 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, Tz. 26, IV R 29/12, BFH/NV 2015, Tz. 17.

23 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, Tz. 28, IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895, Tz. 19.

24 BFH VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (506).

25 So in der Tat *Kußmaul/Ollinger*, StuW 2011, 282 (291).

26 BFH v. 20.5.1992 – X R 49/88, BStBl. II 1992, 904 (906); *Baetge/Ziesemer/Schmidt* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 252 HGB Rz. 197 (Okt. 2011); *Krumm* in Blümich, § 5 EStG Rz. 944 (Okt. 2013); *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 5 Rz. 618; *Kleindiek* in Großkomm/HGB, 5. Aufl. 2014, § 252 Rz. 33; MünchKomm BilanzR/*Tiedchen*, 2013, § 252 HGB Rz. 72; *Winkeljohann/Büssow* in Beck'scher Bilanz-Komm., 9. Aufl. 2014, § 252 HGB Rz. 47; *Schuster*, Ubg 2013, 312 (314).

27 Dazu auch eingehend BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (507).

28 Ebenso *Weber-Grellet*, FR 2015, 557.

also dann, wenn der Pächter mit seiner Verpflichtung im Rückstand ist. Es muss daher jeweils ermittelt werden, ob bereits Umstände eingetreten sind, die eine Pflicht des Pächters nach sich ziehen, Instandhaltungsmaßnahmen zu ergreifen bzw. hilfsweise Ausgleichszahlungen an den Verpächter zu leisten. Anhaltspunkt dafür kann die Passivierung einer entsprechenden Rückstellung in der Bilanz des Pächters sein, wie sie in den Streitfällen von den jeweiligen Pächtern auch vorgenommen worden ist. Die Passivierung einer sog. Pachterneuerungsrückstellung im Rahmen eines schwebenden Dauerschuldverhältnisses wird für zulässig erachtet, wenn der Pächter sich im Erfüllungsrückstand befindet, d.h. wenn er eine Schuld, die er im abgelaufenen Bilanzierungszeitraum oder früher hätte erfüllen müssen, noch nicht erfüllt hat.[29] Eine Bindungswirkung an die Bilanzierung des Pächters besteht aber nicht;[30] letztlich muss der Verpächter – bzw. im Streitfall das Finanzamt oder das Finanzgericht – selbst entscheiden, ob nach den tatsächlichen Umständen ein Instandhaltungsanspruch bereits entstanden ist.

d) Bewertung des Instandhaltungsanspruchs

Der Instandhaltungsanspruch des Verpächters ist also zu aktivieren, sobald der Instandhaltungsfall eingetreten ist. Gleichwohl meint der BFH in den beiden Besprechungsentscheidungen, er wäre „jedenfalls mit Null anzusetzen und daher in der jeweiligen Bilanz des Verpächters nicht zu aktivieren."[31] Hier argumentiert der BFH also auf der zweiten Stufe bei der Frage nach dem Ausweis eines Aktivpostens, der Bewertung.[32] Auch insoweit ist dem BFH jedoch zu widersprechen.

Richtig ist zwar die Aussage, dass in der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungskosten gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren sind.[33] Dieser Bewertungsmaßstab passt jedoch nur auf entgeltliche Erwerbsvorgänge. Schon das Einkommensteuergesetz selbst kennt aber den Fall des unentgeltlichen Erwerbs und trifft dafür in § 6 Abs. 4 eine Regelung für die Aktivierung. Ist also der Satz, dass Wirtschaftsgüter, für die keine Anschaffungskosten angefallen sind, nicht bzw. „mit Null" aktiviert werden dürfen, schon in seiner Allgemeinheit nicht zutreffend, so hat er insbesondere bei der Frage der Aktivierung von Forderungen keine Bedeutung.[34] Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB „Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in seinen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ...". Wenn der BFH ausführt, Anschaffungskosten einer Forderung seien danach die Aufwendungen, die geleistet werden, um die Forderung zu erwerben,[35] verkennt er, dass derartige Aufwendungen bei dem originären „Erwerb" einer Forderung nie zu verzeichnen sind. Forderungen entstehen zum einen aus Vertragsverhältnissen durch die darin getroffenen Vereinbarungen, zum anderen aber auch ohne das Vorliegen eines Vertrages aus sonstigen Rechtsgründen. Weder in dem einen noch in dem anderen Fall lassen sich „Erwerbsaufwendungen" ausmachen. Bezogen auf den Pachtvertrag gilt dies gerade auch für den vertraglichen Anspruch auf den in Geld zu leistenden Pachtzins. Dieser ist pro rata temporis zu aktivieren,[36] gleichwohl dürfte auch der BFH Schwierigkeiten haben, insoweit Erwerbsaufwendungen zu benennen oder gar zu beziffern. Noch augenfälliger wird dieser Befund bei Forderungen, die nicht aus Umsatzgeschäften stammen, wie z.B. Schadensersatzansprüchen. Ein Schadensersatzanspruch wird jedenfalls dann als realisiert und damit aktivierungsfähig angesehen, wenn der Schuldner ihn anerkannt hat oder sein Bestehen rechtskräftig festgestellt wurde.[37] Ein solcher Anspruch hat aber schlechterdings keine Anschaffungskosten.

Das Fehlen von Anschaffungskosten hindert auch keinesfalls die Möglichkeit der zutreffenden Bewertung des zu aktivierenden Instandhaltungsanspruchs des Verpächters. Als Maßstab ist vielmehr die geschätzte Höhe des Anspruchs des Verpächters zum jeweiligen Bilanzstichtag zu wählen.

3. Korrespondierende Bilanzierung und Bewertung bei Verpächter und Pächter

a) Grundsätzlich keine korrespondierende Bilanzierung und Bewertung

Soweit sich Verpächter und Pächter unverbunden gegenüberstehen, also ohne dass eine Betriebsaufspaltung oder eine mitunternehmerische Verbundenheit gegeben ist, besteht keine Grundlage für die Forderung nach korrespondierender Bilanzierung und Bewertung des Instandhaltungsanspruchs des Verpächters einerseits und der entsprechenden Rückstellung bei dem Pächter andererseits.[38] Beide Vertragsparteien haben vielmehr unabhängig voneinander das Vorliegen der Aktivierungs- bzw. Passivierungsvoraussetzungen zu prüfen. Das gilt insbesondere auch für das Verhältnis zwischen einer Verpächterin als Organträgerin und einer Pächterin als ihrer Organgesellschaft. Der BFH hat diese Selbstverständlichkeit in dem Fall BFH IV R 29/12[39] zu Recht nicht einmal erwähnt.

29 BFH v. 3.12.1991 – VIII R 88/87, BStBl. II 1993, 89 (92).

30 Ebenso für die Bewertung der Rückstellung des Pächters einerseits und die Instandhaltungsforderung des Pächters andererseits BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (509).

31 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, Tz. 28, IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895, Tz. 19.

32 Vgl. oben III.1.

33 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, Tz. 23, IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895, Tz. 14.

34 Ebenso *Weber-Grellet*, FR 2015, 557. Das verkennt *Kolbe*, StuB 2015, 530 (532, 533), der die Argumentation des BFH insoweit als „elegant" bezeichnet.

35 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, Tz. 25, IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895, Tz. 16.

36 Dazu oben III.2.c).

37 MünchKomm BilanzR/*Hennrichs*, 2013, § 246 HGB Rz. 52 m.w.N.

38 Für die Bilanzierung oben III.2.c), für die Bewertung BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505 (509). Vgl. auch allg. zur korrespondierenden Bilanzierung HHR/*Tiedchen*, § 5 EStG Anm. 510 (Febr. 2014).

39 BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895.

b) Keine korrespondierende Bilanzierung und Bewertung bei Bestehen einer Betriebsaufspaltung

Nicht anders ist es in dem Fall, dass zwischen Verpächter und Pächter eine Betriebsaufspaltung besteht. Besitz- und Betriebsunternehmen sind rechtlich selbständig, so dass sie grundsätzlich auch die Bilanzierungsentscheidungen selbständig und ohne Auswirkung auf das andere Unternehmen treffen.[40] Insofern ist dem BFH zuzustimmen, wenn er die Aktivierung des Instandhaltungsanspruchs in der Entscheidung IV R 63/11 jedenfalls nicht von dem Bestehen einer Betriebsaufspaltung zwischen Verpächterin und Pächterin und dem Umstand, dass die Pächterin unangefochten eine Rückstellung für ihre Verpflichtung passiviert hat, abhängig machen will.[41]

c) Korrespondierende Bilanzierung und Bewertung bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern

Zu Unrecht, nämlich ausgehend von der unzutreffenden Ansicht, dass die Instandhaltungsverpflichtung der Pächterin bzw. der Instandhaltungsanspruch der Verpächterin nicht im gegenseitigen Austauschverhältnis stehen,[42] meint der BFH in der Entscheidung IV R 29/12 aber, dass die Bilanzierung der Verpächterin unabhängig von derjenigen der Pächterin sei. Wenn man vielmehr annimmt, dass auch diese Abreden des Pachtvertrages Teil des Synallagmas sind, so greift der von der h.M.[43] anerkannte Grundsatz, dass in Bezug auf Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, 1. Halbsatz EStG die Gesellschaft in ihrer Gesamthandsbilanz und der Gesellschafter in seiner Sonderbilanz korrespondierend zu bilanzieren haben.

IV. Fazit

Die Entscheidung des BFH IV R 29/12[44] hat im Schrifttum teilweise Zustimmung gefunden,[45] sie ist jedoch auch schon als im Ergebnis zutreffend, aber in der Begründung „ein wenig abenteuerlich" genannt worden.[46] Auf die nicht auflösbare Diskrepanz zu der Entscheidung des VIII. Senat vom 17. Februar 1998[47], die in den Besprechungsentscheidungen unverständlicherweise nicht einmal erwähnt wird, ist ebenfalls bereits hingewiesen worden.[48]

Der Argumentation des BFH in den beiden Urteilen vom 12. Februar 2015 ist nicht zu folgen. Das Vorliegen von Anschaffungskosten, das der BFH als zentrales Aktivierungskriterium auch für Forderungen herausstellt, erweist sich als ungeeignet. Ob nach den allgemein anerkannten Grundsätzen über die Aktivierung von Forderungen unter Beachtung insbesondere des Realisationsprinzips im Ergebnis die Aktivierung der Instandhaltungsansprüche zu bejahen oder zu verneinen wäre, lässt sich den mitgeteilten Sachverhalten der Besprechungsurteile indes nicht zweifelsfrei entnehmen. Der Umstand, dass die jeweiligen Pächterinnen bereits Rückstellungen für die sie treffenden Verpflichtungen gebildet hatten, die auch jeweils von den zuständigen Finanzämtern unbeanstandet geblieben waren, lässt jedoch vermuten, dass eine Aktivierung der entsprechenden Forderungen der Pächterinnen angezeigt gewesen wäre.

---

40 BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416 (418); HHR/*Tiedchen*, § 5 EStG Anm. 510 (Febr. 2014); *Schallmoser*, DStR 1997, 49 (51).

41 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832, Tz. 29.

42 BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895, Tz. 20; dagegen oben III.2.b).

43 BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (222); *Bode* in Blümich, § 15 EStG Rz. 449 (Okt. 2014); *Wacker* in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 15 Rz. 404; *Herbst/Stegemann*, DStR 2013, 176 (177).

44 BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, BFH/NV 2015, 895.

45 *Hoffmann*, DStR 2015, 814; wohl auch *Roos*, BB 2015, 1074.

46 *Weber-Grellet*, FR 2015, 557 f.

47 VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505.

48 *Weber-Grellet*, FR 2015, 557 (558).

Diskussion

Verdeckte Gewinnausschüttung im Dreiecksverhältnis: Keine Fiktion

Neue Aspekte zum Diskurs in StuW 2015, 191 ff.

THOMAS KOLLRUSS, Frankfurt/M.*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Gesetzliche Konzeption der vGA: Einseitige Korrekturnorm
III. vGA-Zurechnung: Keine Fiktion
IV. Hypothetischer Fremdvergleich und Denkfigur
V. Vorteilsverbrauch basiert nicht auf einer Fiktion
VI. Keine steuerliche Gegenberichtigung und internationaler Kontext
VII. Bewertung der BFH-Dreiecksstheorie und alternative Konzepte

I. Einleitung

Bereits *Ballerstedt*[1] stellte in seiner 1949 erschienenen zivil- und steuerrechtsvergleichenden Habilitationsschrift die besondere Bedeutung der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) im System der Kapitalgesellschaftsbesteuerung dar. Dies gilt bis heute unverändert. Die vGA ist nach wie vor ein fundamentaler Bestandteil im Topos des deutschen Körperschaftsteuerrechts. Die BFH-Rechtsprechung hat die Dogmatik und Systematik der vGA auf der Basis der gesetzlichen Grundlagen[2] herausgearbeitet, wobei auf Sachverhaltsfiktionen verzichtet wird.[3] Dies gilt auch für verdeckte Gewinnausschüttungen im Dreiecksverhältnis, insbesondere bei verbilligten Nutzungsvorteilen zwischen Schwesterkapitalgesellschaften. Insgesamt hat der BFH eine universelle vGA-Dogmatik entwickelt, die unabhängig von der Zuwendungsrichtung des Vorteils (up-stream, side-stream) zu konsistenten, den Fremdvergleichsgrundsatz wahrenden, Ergebnissen führt. Insbesondere in Bezug auf vGA im Dreiecksverhältnis bei Nutzungsvorteilen wird dies kontrovers diskutiert (StuW 2015, 191 ff.; 195 ff.). In diesem Zusammenhang wird auf der einen Seite vorgebracht, auf der anderen Seite zugleich bestritten, dass sich die Dreiecksstheorie des BFH nicht auf eine gesetzliche Grundlage stützt. Auch der hypothetische Fremdvergleich wird kontrovers diskutiert. Vor dem Hintergrund der vGA im Dreiecksverhältnis wird in den Diskurs zudem eingebracht, dass die vGA-Dogmatik des BFH gegen die im Steuerrecht verankerte wirtschaftliche Betrachtungsweise verstoße. Nach Maßgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise soll demnach die vGA-Korrektur unter Zugrundelegung fremdüblicher Vertragsbeziehungen zwischen den Schwestergesellschaften vorgenommen werden. Hieraus würde – entgegen der BFH-Rechtsprechung – folgen, dass sich auf der Ebene der gemeinsamen Muttergesellschaft kein Vorteilsverbrauch ergibt und die vorteilsempfangende Schwesterkapitalgesellschaft hätte, entgegen der BFH-Rechtsprechung, steuerwirksame „Aufwendungen" in Höhe der marktüblichen Vergütung.

Der folgende Beitrag möchte den wertvollen Diskurs zur vGA im Dreiecksverhältnis bei Nutzungsvorteilen (StuW 2015, 191 ff.; 195 ff.) um neue, bislang nicht berücksichtigte Aspekte bereichern. Hierdurch kann die Einordnung und Behandlung der vGA auf Basis der BFH-Dogmatik weiter verdeutlicht werden. Dies betrifft insbesondere die dogmatischen und systematischen Grundlagen des Rechtsinstituts der vGA. Im Ergebnis hat die BFH-Rechtsprechung eine gesetzeskonforme und allgemeingültige Besteuerungssystematik für sämtliche vGA-Konstellationen abgleitet, die gleichermaßen für Dreiecksverhältnisse als spezielle Unterfälle gilt. Für die Anwendung einer konkret-transaktionsbezogenen, doppelseitigen Steuerkorrektur[4] besteht de lege lata keine Gesetzesgrundlage. Ein Übergang zu eine solchen Korrektur würde einen Paradigmenwechsel im deutschen Steuerrecht darstellen, mit schwerwiegenden Auswirkungen auf das internationale Steuerrecht (Art. 9 Abs. 1 DBA OECD-MA).

II. Gesetzliche Konzeption der vGA: Einseitige Korrekturnorm

Zum Verständnis der vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ist zunächst zu erwähnen, dass es sich bei dieser um eine Korrekturnorm mit einseitiger Wirkung handelt. Normativ wird dies durch § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG eindeutig fixiert. Denn nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer nicht fremdüblichen Transaktion nur das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft zu korrigieren (außerbilan-

* *StB Thomas Kollruss* ist im Bereich der internationalen Steuerberatung, der Steuergestaltungsberatung von nationalen und multinationalen Unternehmen sowie der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre tätig.

1 Vgl. *Ballerstedt*, Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften, Tübingen 1949. Vgl. auch *Kohlhepp*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht, 1. Aufl. Wiesbaden 2006, S. 1.

2 § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

3 Vgl. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 4.2.2014 – I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090.

4 Gemeint ist hier, dass der Besteuerung (fiktiv) eine fremdübliche Transaktion zugrunde gelegt wird auf der Seite des Leistenden und des tatsächlichen Leistungsempfängers bzw. Transaktionspartners.

zielle Hinzurechnung), beim empfangenden Transaktionspartner (Vertragspartner) erfolgt in diesem Zusammenhang keine (direkte) Korrektur. Das Steuerrecht sieht bei einer vGA beim empfangenden Transaktionspartner somit nur eine „indirekte", also eine Folgenkorrektur vor (ggf. verdeckte Einlage; Beteiligungsertrag). Folglich hat das KStG mit § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nur eine einseitig wirkende Korrekturnorm festgelegt, die nur das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft korrigiert. Dies gilt völlig unabhängig von der Leistungsrichtung der Vorteilszuwendung (up-stream, side-stream). Gesetzlich ist in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG somit gerade keine konkret-transaktionsbezogene, doppelseitige Korrektur verankert, welche die Transaktionen zwischen den Transaktionsparteien steuerlich so korrigiert, als bestünden von Anfang an fremdübliche Rechtsgeschäfte. Nach dem Gesetzesbefehl des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist nur das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft zu korrigieren, der Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft erhält einen Beteiligungsertrag zugerechnet (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Weitere unmittelbare steuerliche Korrekturen der in Rede stehenden Transaktion sind gesetzlich nicht vorgesehen. Dies gilt für alle vGA-Konstellationen, ganz unabhängig von der Leistungsrichtung, also auch für Dreieckskonstellationen. Damit ist § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG eine einseitig wirkende Korrekturnorm. Entsprechendes gilt im Grundsatz für § 1 AStG. De lege lata sieht das deutsche Steuerrecht somit nur einseitig wirkende Korrekturnormen vor (Korrektur beim Leistenden).

Die gesetzlich verankerte Konzeption und Systematik der vGA-Korrektur führt somit dazu, dass bei einer nicht fremdüblichen Transaktion nur das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft korrigiert wird (einseitige Korrektur) und der Gesellschafter dieser Kapitalgesellschaft regelmäßig einen Beteiligungsertrag zugerechnet bekommt. Beim Transaktionspartner erfolgt keine (unmittelbare) Korrektur. Auch wird der Vorteil gesetzlich determiniert immer dem Gesellschafter steuerlich zugerechnet und nicht dem tatsächlichen Vorteilsempfänger. Der Vorteilszufluss erfolgt bei einer vGA ausschließlich beim Gesellschafter (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Dies gilt für alle vGA-Konstellationen gleichermaßen, also auch für Dreieckssachverhalte. Demzufolge ist es im Ansatz bereits unzutreffend, wenn vorgebracht wird, dass bei einer verdeckten Gewinnausschüttung zwischen Schwesterkapitalgesellschaften die Abwicklung des Sachverhalts über die gemeinsame Muttergesellschaft fingiert wird.

Die gesetzlich festgelegte vGA-Regelung schließt eine andersartige Korrektur, namentlich die Annahme vollständig fremdüblicher Rechtsgeschäfte zwischen den Transaktionspartnern für Zwecke der steuerlichen Korrektur, eindeutig aus. Eine solche Korrektur ist nichts anderes als eine unzulässige Sachverhaltsfiktion. Zur Einordnung einer vGA ist daher die genannte Gesetzessystematik zu beachten, unabhängig davon, ob eine normale vGA oder ein Dreieckssachverhalt vorliegt. Demzufolge sind die als vGA zu qualifizierenden Vorgänge bei der Ermittlung des Einkommens der leistenden Kapitalgesellschaft so zugrunde zu legen, als ob sie einer Gewinnausschüttung (an den Gesellschafter) zuzuordnen wären.[5] Dies ist der gesetzlich verankerte Grundsatz. Wie nachfolgend gezeigt wird, basiert die Dreiecksstheorie des BFH genau auf dieser gesetzlichen Grundlage.

III. vGA-Zurechnung: Keine Fiktion

Im Diskurs zur vGA im Dreiecksverhältnis bei unentgeltlichen Nutzungsvorteilen (StuW 2015, 191 ff.; 195 ff.) wird kontrovers diskutiert, ob die Dreiecksstheorie des BFH mit einer Fiktion arbeitet. Erwähnt wird in diesem Zusammenhang eine Entscheidung des 2. Senats des BFH[6] zur freigebigen Zuwendung bei einer vGA an eine nahe stehende Person, wonach die auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Form einer Fiktion beruhende ertragsteuerliche Beurteilung nicht auf die Schenkungsteuer übertragen werden kann. Letztlich betrifft dies nicht (speziell) die Dreiecksstheorie des BFH zur vGA im Dreiecksverhältnis (Schwesterkapitalgesellschaften), da die vGA nach ihrer gesetzlichen Systematik – unabhängig von der tatsächlichen Richtung der zugrunde liegenden Vorteilsgewährung/Transaktion – auf der „Ausgangsseite" immer dem Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist (Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Vielmehr handelt es sich bei dieser gesellschafterseitigen Vorteilszurechnung, die bei einer vGA völlig unabhängig von einer Dreieckssituation erfolgt, um ein allgemeines Prinzip der gesetzlich verankerten vGA-Systematik, nämlich um die Behandlung der bei der leistenden Kapitalgesellschaft zu korrigierenden Vorgänge als Gewinnausschüttung.[7] Eine Entnahme gibt es bei Kapitalgesellschaften nicht. Eine Gewinnausschüttung kann nur der Gesellschafter erhalten. Da diese Zurechnung unabhängig von einem Dreieckssachverhalt erfolgt und zudem die steuergesetzlich determinierte, wirtschaftliche Betrachtungsweise umsetzt, kann der Dreiecksstheorie des BFH nicht vorgeworfen werden, sie basiere auf einer unzulässigen Fiktion.

Diese Zurechnung bzw. der Vorteilszufluss an den Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist nach der gesetzlich verankerten vGA-Systematik zwingend vorgegeben. Es handelt sich daher bei dieser Zurechnung an den Gesellschafter ertragsteuerlich nicht um eine Fiktion, sondern um die Zurechnung von Einkommen nach einer gesetzlich festgelegten, wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vGA hat die steuerliche Wirkung wie eine offene Gewinnausschüttung; nur einem Gesellschafter kann deshalb der Vorteil aus der vGA zugerechnet werden; steuerlicher Vorteilszufluss beim Gesellschafter). So spricht auch der 2. Senat des BFH für ertragsteuerliche Zwecke zutreffend von einer Zurechnung von Einkommen nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise an den Gesellschafter; für schen-

5 Vgl. BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673, Rz. 27.
6 Vgl. BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258, Rz. 15.
7 Vgl. auch BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673, Rz. 27.

kungsteuerliche Zwecke wäre diese Zurechnung jedoch als Fiktion zu betrachten.[8] Davon scharf zu trennende Sachverhaltsfiktionen werden durch die Dreieckstheorie des BFH ohnehin vermieden. Insgesamt lässt sich somit festhalten, dass die vGA-Dreieckstheorie des BFH nicht mit unzulässigen Fiktionen arbeitet in Bezug auf die Zurechnung des Vorteils an die gemeinsame Muttergesellschaft, insbesondere bei verbilligten Nutzungsvorteilen zwischen Schwestergesellschaften.

IV. Hypothetischer Fremdvergleich und Denkfigur

Unabhängig von einem Dreieckssachverhalt ist der hypothetische Fremdvergleich maßgeblich zur Feststellung einer vGA dem Grunde und der Höhe nach (Korrekturmaßstab). Die Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters dient der Konkretisierung des Fremdvergleichsmaßstabs. Demzufolge liegt eine vGA dann nicht vor, wenn die Vergütungen danach ausgerichtet waren, was einem Dritten für entsprechende Leistungen gewährt worden wäre.[9] Der hypothetische Fremdvergleich dient der fremdvergleichskonformen Korrektur. Er ist keine Fiktion, sondern ergibt sich schon aus den allgemeinen Denkgesetzen als Vergleichsmaßstab. Schließlich soll das Einkommen der leistenden Kapitalgesellschaft marktüblich korrigiert werden. Der hypothetische Fremdvergleich ist zentraler Teil der deutschen Korrekturnormen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 1 AStG).

An dieser Stelle ist explizit darauf hinzuweisen, dass der hypothetische Fremdvergleich nicht die Technik der vGA-Korrektur verändert, nämlich die außerbilanzielle Hinzurechnung eines vGA-Betrags auf der Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) und die Zurechnung eines korrespondierenden Beteiligungsertrags an den Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft (Vorteilszufluss, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Der hypothetische Fremdvergleich dient u.a. zur Feststellung dieser Beträge in marktüblicher Höhe. Dies gilt für alle vGA-Konstellationen gleichermaßen, also auch für Dreiecksfälle.

V. Vorteilsverbrauch basiert nicht auf einer Fiktion

Wie bereits dargelegt, erfolgt die Vorteilszuwendung bzw. der Vorteilszufluss steuerlich bei allen vGA-Konstellationen, so auch in Dreiecksfällen, beim Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft.[10] Ein Vorteilsverbrauch (Aufwand) entsteht zudem – unabhängig von einer vGA-Konstellation – bei demjenigen Steuerpflichtigen, der einen zugewendeten Vorteil verwendet, bei dem es also zu einem Verbrauch des zugewendeten Vorteils kommt. Dies zeigt die BFH-Rechtsprechung bei einem gewerblichen Einzelunternehmer, der von einem Geschäftspartner kostenlos eine Reise gewährt bekommt.[11] Bei einer vGA gilt nichts anderes. Da bei einer vGA der Vorteil steuerlich immer dem Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft zugewandt wird (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), so auch bei Dreieckssachverhalten, kann nur dieser den zugwendeten Vorteil verbrauchen. Dies verdeutlicht auch, warum bei einer vGA zwischen Schwesterkapitalgesellschaften (Nutzungsvorteile) der Vorteilsverbrauch auf der Ebene der gemeinsamen Muttergesellschaft entsteht und nicht bei der begünstigten Schwesterkapitalgesellschaft. Denn auch in dieser Konstellation erfolgt der Vorteilszufluss aus der vGA steuerlich zunächst an die gemeinsame Muttergesellschaft. Bei der begünstigten Schwesterkapitalgesellschaft kann sich kein steuerlicher Aufwand ergeben.

Woraus resultiert nun der Vorteilsverbrauch, der Verbrauch des Vorteils aus der vGA auf der Ebene des Gesellschafters der leistenden Kapitalgesellschaft? Vorab ist zu erwähnen, dass der Vorteilsverbrauch auf der Ebene des Gesellschafters der leistenden Kapitalgesellschaft unabhängig davon entsteht, ob eine normale[12] vGA oder eine vGA zwischen Schwesterkapitalgesellschaften (Dreieckssachverhalt) vorliegt. In beiden Fällen wird der Vorteil im Betrieb des Gesellschafters der leistenden Kapitalgesellschaft verbraucht. Die Entstehung des Vorteilsverbrauchs erklärt sich unter Berücksichtigung der gesetzlich fixierten Zurechnung bei einer vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Steuerlich ist bei einer vGA zwischen Schwesterkapitalgesellschaften der Vorteil (z.B. Zinsvorteil) zunächst dem Gesellschafter der leistenden Tochterkapitalgesellschaft – hier also der gemeinsamen Muttergesellschaft – steuerlich zuzurechnen (Vorteilszufluss). Aus dieser steuerlichen Zurechnung folgt, dass letztlich für Steuerzwecke nicht die darlehensgewährende Tochterkapitalgesellschaft ihrer Schwesterkapitalgesellschaft den Nutzungsvorteil einräumt, sondern ihr Gesellschafter (Muttergesellschaft). Nach den tatsächlichen Verhältnissen ist der darlehensnehmenden Tochtergesellschaft ein Nutzungsvorteil eingeräumt worden; unter Berücksichtigung der vGA-Zurechnung erfolgt diese Vorteilszuwendung jedoch für steuerliche Zwecke durch den Gesellschafter der leistenden Tochterkapitalgesellschaft (Muttergesellschaft). Da dieser zugewendete Nutzungsvorteil (Zinsvorteil) kein einlagefähiges Wirtschaftsgut darstellt, entsteht im Betrieb der zuwendenden Muttergesellschaft ein Vorteilsverbrauch (Aufwand).

Der Vorteilsverbrauch entsteht beim Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft – z.B. gemeinsame Muttergesellschaft bei einer vGA zwischen Schwestergesellschaften – daher nicht durch eine Fiktion, sondern aufgrund der steuergesetzlich festgelegten Zurechnung bei einer vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Für steuerliche Zwecke folgt aus dieser Zurechnung, dass nicht die tatsächlich leistende Tochterkapitalgesellschaft den Nutzungsvorteil einräumt, sondern der Gesellschafter dieser leistenden Tochterkapitalgesellschaft. Entspre-

8 Vgl. BFH v. 7.11.2007 – II R 28/06, BStBl. II 2008, 258, Rz. 15.
9 Vgl. auch BFH v. 23.5.1984 – I R 294/81, BStBl. II 1984, 673, Rz. 23.
10 § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.
11 Vgl. BFH v. 22.7.1988 – III R 175/85, BStBl. II 1988, 995, Rz. 34, 35.
12 Nutzungsvorteil der Kapitalgesellschaft an den unmittelbaren Gesellschafter.

chendes gilt für die verbilligte Übertragung von Wirtschaftsgütern[13] und unabhängig von einem Dreieckssachverhalt. Der Vorteilsverbrauch ist damit keine Fiktion, sondern basiert auf der gesetzlichen vGA-Zurechnungssystematik, die zurechnungsbedingt für steuerliche Zwecke die Person des Vorteilszuwendenden verschiebt, wobei dies nur den Nutzungsvorteil selbst betrifft (z.B. Zinsvorteil), nicht aber die zugrunde liegende Transaktion (z.B. Darlehen).[14] Damit resultiert der Vorteilsverbrauch auf der Ebene des Gesellschafters der leistenden Kapitalgesellschaft aus der steuerlichen Zurechnung und nicht aufgrund einer Fiktion. Der 1. Senat des BFH hat dies kürzlich bestätigt.[15] Die Dreiecksstheorie des BFH (Grs 2/86) stützt sich daher auch im Zusammenhang mit dem Vorteilsverbrauch nicht auf eine Fiktion.[16]

VI. Keine steuerliche Gegenberichtigung und internationaler Kontext

Gemäß der gesetzlichen vGA-Zurechnungssystematik wendet der Gesellschafter der leistenden Kapitalgesellschaft steuerlich den Nutzungsvorteil zu. Der Vorteilsverbrauch entsteht daher auf der Ebene des Gesellschafters der tatsächlich leistenden Kapitalgesellschaft. Vor dem Hintergrund der vGA zwischen Schwesterkapitalgesellschaften (Dreiecksfall) bei Nutzungsvorteilen verdeutlicht dies, dass die vGA-Korrektur, wie bei deutschen Korrekturnormen üblich, gerade keine Gegenberichtigung beinhaltet. Das Einkommen der tatsächlich vorteilsnutzenden Tochterkapitalgesellschaft erfährt keine entsprechende (Gegen-)Korrektur durch einen fiktiven Aufwandsabzug. Daher basiert die gesetzliche vGA-Korrektur gerade nicht auf der Unterstellung fremdüblicher Rechtsgeschäfte zwischen den tatsächlichen Transaktionspartnern (Schwestergesellschaften), sondern enthält eine andere wirtschaftliche Betrachtungsweise. Dies ist die steuerliche Korrektur des Sachverhalts nach Maßgabe der vGA-Systematik[17] unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes.

Da die vGA-Korrektur keine steuerliche Gegenberichtigung auf der Ebene der tatsächlich begünstigten Tochterkapitalgesellschaft beinhaltet, muss bei grenzüberschreitenden Nutzungsvorteilen auch keine Gegenberichtigung – u.a. nach Art. 9 Abs. 1 DBA OECD-MA – vorgenommen werden. Anders würde es sich verhalten, wenn man eine steuerliche Korrektur anwendet, die fremdübliche Konditionen zwischen den tatsächlichen Transaktionspartnern unterstellt. In diesem Fall wäre eine Gegenberichtigung bei der tatsächlich begünstigten deutschen Tochterkapitalgesellschaft vorzunehmen, mit der Folge einer Steuersubstratverlagerung ins Ausland. Die Kritik an der gegenwärtigen vGA-Systematik verkennt daher den internationalen Kontext, wenn der Übergang zu einer anderen Korrektursystematik gefordert wird (Unterstellung fremdüblicher Konditionen bei den Transaktionspartnern für steuerliche Zwecke).

VII. Bewertung der BFH-Dreiecksstheorie und alternative Konzepte

Die vGA-Dogmatik des BFH und insbesondere die Dreiecksstheorie (GrS 2/86) überzeugen. Dem BFH ist es gelungen, eine gesetzeskonforme und allgemeingültige vGA-Besteuerungssystematik herauszuarbeiten, die sämtliche vGA-Konstellationen abdeckt. In diesem Zusammenhang stellt sich die steuerliche Behandlung von vGA zwischen Schwesterkapitalgesellschaften nach der Dreiecksstheorie des BFH nicht als Singularität dar, sondern lässt sich stimmig auf die allgemeinen vGA-Besteuerungsgrundsätze zurückführen. Dies konnte in der vorliegenden Abhandlung gezeigt werden. Die Dreiecksstheorie des BFH bei vGA zwischen Schwesterkapitalgesellschaften überzeugt auch deshalb, weil sie ohne Fiktionen auskommt unter Wahrung der gesetzlich verankerten vGA-Korrektursystematik. Demgegenüber würde die Unterstellung von fremdüblichen Konditionen zwischen den Transaktionspartnern für Zwecke der steuerlichen Korrektur gegen die gesetzlich verankerte vGA-Systematik verstoßen. Für eine solche Korrektur besteht keine gesetzliche Grundlage. Auch wäre hierin eine nicht zulässige Sachverhaltsfiktion zu sehen, welche die BFH-Rechtsprechung gerade überwunden hat. Ferner würde eine solche Korrektur nur für vGA zwischen Schwestergesellschaften einen Systembruch darstellen, da nur bei diesen Konstellationen vom allgemeinen vGA-Besteuerungsgrundsatz abgewichen wird. Unter Berücksichtigung internationaler Sachverhalte käme es zu einer Gegenberichtigung mit Steuersubstratverlagerung ins Ausland. Insgesamt gibt es daher zur vGA-Dogmatik des BFH und seiner Dreiecksstheorie keine (überzeugenden) Alternativen. Auch der Aspekt der Gewinnverlagerung ändert hie-

13 Dies erklärt, warum die gemeinsame Muttergesellschaft bei einem Dreieckssachverhalt steuerlich eine verdeckte Einlage in die tatsächlich empfangende Tochterkapitalgesellschaft hat, wenn eine verbilligte Übertragung von einlagefähigen Wirtschaftsgütern zwischen den Schwestergesellschaften gegeben ist (z.B. Grundstücke).

14 Ein weiteres Beispiel für die ertragsteuerliche „Verschiebung" bzw. (abweichende) Zuordnung von Besteuerungssachverhalten durch steuerliche Zurechnung sind Darlehen, welche der atypisch stille Gesellschafter zivilrechtlich der GmbH/Geschäftsinhaberin gewährt hat. Qua steuerlicher Zurechnung (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sind diese Darlehen für ertragsteuerliche Zwecke der atypisch stillen Gesellschaft (Personengesellschaft) als Darlehensnehmerin gewährt worden. Diese hat Zinsaufwand. Insofern ist es zurechnungsbedingt für ertragsteuerliche Zwecke zur „Auswechslung" des Darlehensnehmers gekommen. Dies ist keine Fiktion, sondern resultiert aus der steuerlichen Zurechnung. Insbesondere zur Begründung der (beschränkten) Steuerpflicht beinhaltet § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStG eine (steuerliche) Zuordnung von Sondervergütungen zur inländischen Personengesellschaftsbetriebsstätte, auch wenn diese durch eine ausländische Mitunternehmerbetriebsstätte erzielt werden.

15 BFH v. 4.2.2014 – I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090, Rz. 16.

16 BFH v. 4.2.2014 – I R 32/12, BFH/NV 2014, 1090, Rz. 16.

17 Außerbilanzielle Hinzurechnung bei der tatsächlich leistenden Tochterkapitalgesellschaft und Zurechnung des Nutzungsvorteils an ihren Gesellschafter für ertragsteuerliche Zwecke.

ran nichts. Bei einer konkret-transaktionsbezogenen Korrektur (Unterstellung fremdüblicher Konditionen) wäre die Gewinnverlagerung noch ausgeprägter. Angeblichen Zinsschrankenproblematiken könnte man durch Ergänzung der Zinsdefinition beikommen (§ 4h Abs. 3 EStG), hierfür bedarf es keinen Systemwechsel. Ähnliche Problematiken bestehen aber auch bei der Annahme fremdüblicher Konditionen (fiktiver Zinsaufwand auf der Ebene der empfangenden Schwestergesellschaft). In Bezug auf den Vorteilsverbrauch bei vGA zwischen Schwestergesellschaften wäre eine solche Zinsdefinition für Zwecke der Zinsschranke allerdings eine Fiktion, da steuerlich Beteiligungsaufwand vorliegt. Der Gesetzgeber sieht den Vorteilsverbrauch grundsätzlich nicht als gestaltungsanfällig an, wie z.B. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 EStG zeigt. Denn vor dem Hintergrund des Fremdvergleichsgrundsatzes (wirtschaftliche Betrachtungsweise) wird der vGA-Dreieckssachverhalt – unter Berücksichtigung der gesetzlich verankerten vGA-Besteuerungssystematik – steuerlich nicht anders behandelt, als wenn die gemeinsame Muttergesellschaft mit Mitteln eines anderen (leistende Tochterkapitalgesellschaft) einen fremden Dritten veranlasst hat, der anderen Tochtergesellschaft ein zinsloses Darlehen zu gewähren. In diesem Fall hat die Muttergesellschaft Beteiligungsaufwendungen. Die Muttergesellschaft hat deshalb keinen Zinsaufwand, weil sie selbst kein (verzinsliches) Darlehen aufgenommen und diese Darlehensmittel nicht (zinslos) an die andere Tochtergesellschaft weitergegeben hat. Nach den tatsächlichen Gegebenheiten hat nur die begünstigte Tochterkapitalgesellschaft ein Darlehen erhalten.

Aus der internationalen Diskussion

ausgewählt am MPI für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

Wilson-Rogers/Pinto: A mandatory information disclosure regime to strengthen Australia's anti-avoidance income tax rules (Australian Tax Review Vol. 44/1, 2015, S. 24-47).

In ihrem Beitrag stellen *Wilson-Rogers* und *Pinto*[1] die Frage, ob Australien ein Anzeigepflichtsystem für Steuergestaltungen einführen sollte. Derartige Anzeigepflichten gibt es bereits in einer Reihe anderer Staaten, u.a. in den USA, im Vereinigten Königreich, in Irland und in Portugal; auch die OECD empfiehlt sie seit Jahren als wichtiges Element im Kampf gegen aggressive Steuerplanung und hat vor kurzem im Rahmen der BEPS-Initiative einen detaillierten Diskussionsentwurf dazu veröffentlicht.[2] In Deutschland ist ein entsprechender Gesetzesentwurf aus dem Jahr 2007[3] zunächst gescheitert; allerdings hat sich der Bundesrat im vergangenen Jahr erneut für die Einführung einer Anzeigepflicht ausgesprochen.[4]

Ihre Forschungsfrage betrachten die beiden Autoren in erster Linie aus rechtsvergleichender Sicht, indem sie die Anzeigepflichten in Großbritannien und Kanada in den Blick nehmen und damit zwei Systeme mit unterschiedlicher Ausgangssituation: In Großbritannien existiert das Anzeigepflichtsystem *DOTAS* bereits seit 2004, während Kanada erst im Jahre 2013 ein umfassendes[5] Anzeigepflichtsystem eingeführt hat; umgekehrt kann Kanada auf langjährige Erfahrungen mit einer *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) zurückblicken, während eine solche Regelung im Vereinigten Königreich erst 2013 geschaffen wurde.

Im Anschluss an eine überblicksartige Darstellung der beiden Anzeigepflichtsysteme erörtern *Wilson-Rogers* und *Pinto* die Vor- und Nachteile eines Anzeigepflichtsystems im Allgemeinen. Indem Anzeigepflichten der Verwaltung mehr Informationen über aggressive Steuergestaltungen verschafften, ermöglichten sie gezieltere und effizientere Betriebsprüfungen und könnten gesetzgeberische Maßnahmen zur Beseitigung von Lücken im Steuersystem beschleunigen. Daneben förderten sie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Transparenz. Positiv beurteilen *Wilson-Rogers* und *Pinto* auch den Abschreckungseffekt, der mit einem Anzeigepflichtsystem verbunden sein kann. Als denkbare Nachteile nennen die Autoren u.a. die Erhöhung der Kosten steuerlicher Planung, die Verkomplizierung des Steuerrechts infolge vermehrter Einführung spezieller Antimissbrauchsbestimmungen sowie mögliche Unsicherheiten in der Rechtsanwendung, etwa wenn für die Frage, ob eine anzeigepflichtige Gestaltung vorliegt, nach britischem Vorbild beurteilt werden muss, ob der Steuervorteil einen wesentlichen Vorteil der Gestaltung darstellt (sog. *main benefit test*). Außerdem sei es denkbar, dass Steuerpflichtige von legitimen Gestaltungen abgeschreckt würden, insbesondere wenn die Anzeige einer Gestaltung als Eingeständnis steuerlichen Missbrauchs wahrgenommen werde.

Insgesamt sehen *Wilson-Rogers* und *Pinto* für das australische Recht überwiegende Gründe für die Einführung einer Anzeigepflicht. Diese werde das bereits bestehende – durchaus beachtliche – Arsenal der Steuerverwaltung im Kampf gegen die Steuerumgehung ergänzen, wobei die bisherigen Offenlegungsregimes zu sog. *reportable tax positions* und zu internationalen Geschäftsbeziehungen in das System integriert werden könnten. Die möglichen Nachteile schätzen die Autoren gering ein, da Australien über eine gut funktionierende GAAR verfüge, so dass keine Flut spezieller Antimissbrauchsbestimmungen zu erwarten sei, und den übrigen Bedenken über einen intelligenten Zuschnitt der gesetzlichen Regelung weitgehend abgeholfen werden könne.

In ihren Empfehlungen für die Ausgestaltung der Anzeigepflicht greifen *Wilson-Rogers* und *Pinto* auf Elemente des britischen und des kanadischen Systems zurück und ergänzen diese um eigene Vorschläge. Adressaten der Anzeigepflicht sollen ihrer Auffassung nach primär die Vermarkter von Steuergestaltungen sein; auf den Steuerpflichtigen sei allenfalls subsidiär zurückzugreifen, um Doppelungen möglichst zu vermeiden. In objektiver Hinsicht dürfe die Anzeigepflicht nicht unmittelbar an die Voraussetzungen der australischen GAAR anknüpfen, sondern sei weiter zu fassen. In erster Linie solle nach britischem Vorbild darauf abgestellt werden, ob ein wesentlicher Vorteil der betreffenden Gestaltung in dem intendierten Steuervorteil liege. Zusätzlich zu erfüllende Kriterien (sog. *hallmarks*) sollten durch Verordnung festgelegt werden, um die Flexibilität der Regelung zu erhöhen. Dabei empfehle es sich in Anlehnung an die ausländischen Vorbilder, an verschiedene, im Alternativverhältnis zueinander stehende Kriterien anzuknüpfen, etwa an die Vereinbarung einer vom Steuervorteil abhängigen Vergütung für den Berater, an den Abschluss einer Vertraulichkeitsvereinbarung oder auch an die Generierung hoher steuerlicher Verluste. Zusätzlich könne auch auf eine Diskrepanz zwischen

1 *Nicole Wilson-Rogers* ist Lecturer an der Curtin Law School, Professor *Dale Pinto* ist Professor für Steuerrecht an der Curtin Law School und Fellow der Tax Law and Policy Research Group der Monash University.

2 Abrufbar unter http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.htm.

3 Abrufbar unter http://rsw.beck.de/rsw/upload/FDMA/StGestAnzPflG_RefEntw.pdf.

4 Entschließung des Bundesrats zur Bekämpfung internationaler Steuergestaltungen vom 23.5.2014, BR-Drucks. 205/14, 2, Ziff. 5.

5 Ein Regime zur Anzeige sog. *tax shelters* gab es in Kanada schon zuvor, s. hierzu *Beuchert*, Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen, Köln 2012, 61 ff.

steuerlichem und wirtschaftlichem Effekt der Gestaltung abgestellt werden oder darauf, ob die Gestaltung eine steuerrechtliche Einschätzung zugrunde legt, die von einer veröffentlichten Auffassung der Finanzverwaltung abweicht. Hinsichtlich der Rechtsfolgen sprechen sich die Autoren dafür aus, zusätzlich zur Auferlegung einer Geldbuße bei Missachtung der Anzeigepflicht andere Geldbußen bei erfolgter Anzeige zu reduzieren, um einen weiteren Anreiz zur Rechtsbefolgung zu setzen. In Fällen, in denen eine anzeigepflichtige Gestaltung nicht angezeigt und die deshalb auferlegte Geldbuße nicht gezahlt wird, sei außerdem die australische GAAR ohne weitere inhaltliche Prüfung für anwendbar zu erklären und der intendierte Steuervorteil zu versagen.

Die Überlegungen der beiden australischen Wissenschaftler stellen einen interessanten Beitrag zur aktuellen internationalen Diskussion um Anzeigepflichten bei Steuergestaltungen dar und beleuchten eine Vielfalt von Aspekten, die hierbei zu berücksichtigen sind. Ausführlicher hätte allerdings die auf Australien zugeschnittene Begründung für die Einführung eines Anzeigepflichtsystems ausfallen können, zumal das australische Steuerrecht, wie *Wilson-Rogers* und *Pinto* auch anmerken, bereits eine ganze Reihe unterschiedlicher Instrumente zur Bekämpfung der Steuerumgehung enthält, beispielsweise Regelungen zur Erteilung verbindlicher Auskünfte über Steuersparmodelle, die als „Gütesiegel" der Finanzverwaltung für die Vermarkter solcher Modelle nicht unattraktiv sind. Hier wäre für den Leser eine vertiefte Diskussion darüber interessant gewesen, wie sich die vorgeschlagene Anzeigepflicht in das bestehende System einfügt und in welchen Punkten konkret Verbesserungen gegenüber dem *Status quo* zu erwarten sind.

Dr. Christine Osterloh-Konrad

Salvatore Biasco: I danni della concorrenza fiscale in Europa (Rassegna Tributaria 2015, S. 119-130).

Das BEPS-Projekt der OECD entpuppt sich als eine Reihe von Einzelmaßnahmen, die jeweils spezielle Einzelprobleme lösen sollen. In der Europäischen Union scheint man gerade eher vor dem erreichten Grad an Einigung zurückzuschrecken, anstatt weitere Harmonisierungsanstrengungen zu unternehmen. Entgegen diesen Entwicklungen begründet *Salvatore Biasco*[6] die dringende Notwendigkeit eines EU-weiten Konsenses für eine umfassende Harmonisierung der direkten Besteuerung und bietet zwei konzeptionelle Entwürfe an.

Biascos Ausgangspunkt ist der Befund, dass die bislang in der EU auf dem Gebiet der direkten Besteuerung erreichte Übereinstimmung mehr Schaden als Nutzen bringt. Motor der Vereinheitlichungstendenzen der letzten Jahrzehnte war nach *Biasco* nicht die Verfolgung eines abgestimmten Konzepts zur direkten Besteuerung. Vielmehr befinden sich die Staaten in einer wilden steuerlichen Aufholjagd, getrieben von der Sorge, Besteuerungsgrundlagen zu verlieren. Dem EuGH attestiert *Biasco*, die Vereinheitlichung ohne Vorsicht vorangetrieben zu haben. *Biasco* führt eine Reihe von schädlichen Entwicklungen auf, die aus dieser unkoordinierten Vereinheitlichung hervorgingen. So nennt er die Steuerbefreiung von Beteiligungen (*participation exemption*), besonders im Rahmen von Holding-Gesellschaften. Dieses Modell der Steuerbefreiung hält der Autor zwar insofern für nachvollziehbar, als damit die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Gewinnen innerhalb einer Beteiligungskette vermieden wird. Was *Biasco* aber bemängelt, ist, dass tatsächliche Gewinne (oder Verluste) der Besteuerung entgehen können, wenn und da dieses Modell häufig nicht mit der regulären Besteuerung von natürlichen und juristischen Personen abgestimmt ist. Ein wirklich wünschenswerter europäischer Entwurf wäre nach *Biasco* die Ausweitung des Systems der Anrechnung auch für Steuern aus anderen europäischen Staaten gewesen. Als weiteres Beispiel für eine wettbewerbsgetriebene und schädliche Vereinheitlichung nennt *Biasco* die Entwicklungen im Bereich der *patent boxes*.

Biasco hält es für notwendig, dass die EU sich einem einheitlichen, großen Entwurf zur Harmonisierung der direkten Besteuerung verschreibt. Nur so können Widersprüche, Verwirrungen und für die Staatsfinanzen schädliche Auswüchse des Steuerwettbewerbs aufgelöst werden. Der EuGH kann eine derartige Harmonisierung nicht bewirken, weil diese sich auf eine politische Debatte gründen muss und demokratischer Legitimation bedarf. Als mögliche Ausgangspunkte für einen Entwurf zur Harmonisierung der direkten Besteuerung nennt *Biasco* drei Entwicklungen der letzten Jahre und klopft sie auf ihre Eignung ab: das OECD-Projekt zur Beseitigung von schädlichem Steuerwettbewerb, den Druck auf Steuerparadiese und den Richtlinienentwurf für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschafsteuerbemessungsgrundlage (GKKB/CCCTB).

Dem OECD-Projekt zur Beseitigung von schädlichem Steuerwettbewerb spricht *Biasco* die Eignung als Grundlage für eine Harmonisierung ab. Er kritisiert, dieses Projekt erlaube nach wie vor einen Unterbietungswettbewerb hinsichtlich der Steuersätze. Dieser Unterbietungswettbewerb sei aus volkswirtschaftlicher Perspektive nicht wünschenswert, er störe die Allokation von Kapital und von produktiver Tätigkeit. Kapital werde nicht dorthin alloziert, wo es am produktivsten eingesetzt werden kann, sondern dorthin, wo es am geringsten besteuert wird – dies störe den Markt. Außerdem müssten die verlorenen Steuereinnahmen ausgeglichen werden durch eine erhöhte Besteuerung von immobilen Faktoren wie Arbeit und die Reduzierung öffentlicher Ausgaben. Anstelle dieses Unterbietungswettbewerbs sollten nach Ansicht *Biascos* gerade die schwächeren Länder auf der Grundlage tatsächlich ökonomischer Faktoren konkurrieren können. Ein Mindeststeuersatz für die Besteuerung von Unternehmen wäre ein erster Schritt in die Richtung, diesen Unterbietungswettbewerb in geordnete und gemäßigtere Bahnen zu bringen.

Dem Vorgehen gegen Steuerparadiese auf EU-Ebene attestiert Biasco vor allem *einen* großen Erfolg: den Abschluss eines internationalen Abkommens über

6 *Salvatore Biasco* ist Professor für Internationale Geldwirtschaft an der Universität La Sapienza in Rom.

den automatischen Informationsaustausch in Steuersachen. Er mahnt, man müsse sich nun um einen effektiven Vollzug dieses Abkommens bemühen, beispielsweise durch die Einführung einer weltweiten Steuer-Identifikationsnummer – so, wie es Interpol im Bereich der Sicherheit bereits gelungen ist. Darüber hinaus sieht *Biasco* auf dem Gebiet aber keine Erfolge, sondern ein unkoordiniertes Durcheinander, das nach wie vor viel Raum für Steuervermeidung und unerwünschte Resultate lässt. So differiere die Anwendung von Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Rules) selbst in der EU von Land zu Land, die Besteuerung von Derivaten sei noch immer nicht vereinheitlicht und auch auf dem Gebiet der Verrechnungspreise bestehe weiterhin Koordinierungsbedarf. Einige Regelungen, mit denen EU-Mitgliedstaaten Steuervermeidungspraktiken entgegen treten wollten, sind zudem vom EuGH gekippt worden. Und manche Mitgliedstaaten ermöglichen ganz bewusst Steuervermeidungspraktiken. Die allseits bekannten Fälle von Apple, Amazon, Google, HP oder Starbucks seien nur die Spitze des Eisbergs und zeigten, dass nach wie vor ein großer Freiraum für legale Steuervermeidungspraktiken besteht.

Biasco bietet zwei Lösungsmöglichkeiten an: Der Ausgangspunkt der ersten Lösung ist die Rückkehr zu einer radikalen Quellenbesteuerung. Ein solcher Ansatz kann auf eine hundertjährige Tradition in Doppelbesteuerungsabkommen zurückblicken, man müsste ihn aber weiterdenken. Das Problem der Besteuerung des *e-commerce* ließe sich beispielsweise so lösen, dass überall dort Gewinne besteuert werden dürfen, wo Wert geschöpft wird. Wertschöpfung ließe sich schon an der Existenz einer Versandzentrale oder an Marktanteilen ablesen. *Biasco* möchte diesen Ansatz weiterentwickeln hin zu einer einheitlichen Besteuerung des Gesamtergebnisses eines multinationalen Konzerns. Das Besteuerungsrecht für das Gesamtergebnis soll nach einer übereinstimmend festgelegten Formel unter den Ländern, in denen der Konzern tätig ist, aufgeteilt werden. Hiermit schlägt Biasco im Ergebnis eine Art der formelhaften Gewinnaufteilung (*formulary apportionment*) vor. Wenn man im Rahmen der Aufteilungsformel die Zuordnung der immateriellen Wirtschaftsgüter nicht berücksichtigen würde, ließe sich die auf der Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter basierende Steuervermeidung eliminieren. Auch Innentransaktionen würden in einem solchen Besteuerungsmodell keine Rolle spielen. Die Einführung eines solchen Modells würde insofern kaum Probleme bereiten, als das Modell auch funktionierte, wenn zunächst nur wenige Länder teilnähmen. Europa sollte nach Ansicht *Biascos* hier eine Vorreiterrolle einnehmen und könnte den Schulterschluss mit den USA und Kanada suchen, die ein ähnliches Besteuerungsmodell bereits praktizieren.

Die zweite mögliche Lösung basiert auf dem Entwurf der GKKB-Richtlinie. *Biasco* attestiert ihr zwar zahlreiche Mängel, so, dass sie nur optional und nicht obligatorisch anzuwenden sei, dass sie nur für das Gebiet der EU Geltung beanspruche und dass auch sie einen Unterbietungswettbewerb hinsichtlich der Steuersätze nicht vermeiden könne. Mit gewissen Modifikationen habe die GKKB-Richtlinie jedoch das Potential, ein tauglicher Entwurf für die Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern zu sein.

Alle Harmonisierungsbestrebungen innerhalb der EU laufen jedoch Gefahr, am Einstimmigkeitserfordernis für Vorhaben auf dem Gebiet der direkten Steuern zu scheitern. *Biasco* appelliert an die Mitgliedstaaten, gemeinsam einen entschiedenen Schritt nach vorne zu machen. Er resümiert: „Die europäischen Länder haben ihre fiskalische Autonomie nicht aufgrund der Globalisierung verloren, sondern aufgrund des internen Wettbewerbs. Sie können sie nur gemeinsam zurückgewinnen. (...) Wenn man weiterhin akzeptiert, dass die Länder sich gegenseitig die Steuerbasis streitig machen (...) mit der Zukunftsperspektive mäßigen Wachstums und hoher Arbeitslosigkeit, macht man sich nicht bewusst, dass man hier gefährlich mit dem Feuer spielt."[7]

Yasmin Holm

7 Übersetzung aus dem Italienischen.

Tagungsbericht

Tagungsbericht Sächsische Steuertagung 2014

Prof. Dr. SILKE HÜSING, TU Chemnitz*

Am 28.11.2014 fand an der Technischen Universität Chemnitz die 21. Sächsische Steuertagung zum Generalthema Bilanzierung, Gewinnermittlung und Gewinnverlagerung statt. *Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer* (FU Berlin) referierte über „Standortwahl, Steuerwettbewerb und Verlagerung steuerlicher Gewinne", *Prof. Dr. Michael Dobler* (TU Dresden) moderierte die angeregte Diskussion mit dem Auditorium. „Disquotale Einlagen und disquotale Gewinnausschüttungen im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht" waren das Thema von *Prof. Dr. Guido Förster* (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf), die Diskussion morderierte *Prof. Dr. Harald Jansen* (Friedrich-Schiller-Universität Jena). Der Referatsleiter Gewinneinkünfte, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Investitionszulagen im Sächsischen Landesamt für Steuern und Finanzen, *Stefan Winter*, berichtete über „Teilwertabschreibung, voraussichtliche dauernde Wertminderung, Wertaufholungsgebot – das neue BMF, Schr. v. 16.7.2014". Die Publikumsdiskussion leitete *Prof. Dr. Michael Hinz* (TU Chemnitz). „Neue Entwicklungen der BFH-Rechtsprechung zu den Personengesellschaften" besprach *RiBFH Meinhard Wittwer*, die Diskussionsleitung übernahm *Prof. Dr. Silke Hüsing* (TU Chemnitz). *StB Sören Münch* (eureos gmbh steuerberatungsgesellschaft rechtsanwaltsgesellschaft) rundete das Programm ab mit einem Vortrag über „Die Treuhand KG als Gestaltungsinstrument in der Steuerberatung", die Diskussion zu diesem Thema moderierte *Prof. Dr. Jörg Röhner* (Westsächsische Hochschule Zwickau).

In dem gut gefüllten, drittgrößten Hörsaal im Neuen Hörsaalgebäude der Technischen Universität Chemnitz begrüßte der Prorektor für Wissens- und Technologietransfer, *Prof. Dr. Andreas Schubert*, die rund 220 Teilnehmer. Im Rahmen der kurzen Vorstellung der Universität und ihres Exzellenzclusters MERGE sowie ihrer Charakterisierung als Keimzelle neuen Wissens betonte er die Bedeutung, die der Transfer des Wissens von den Universitäten in die Anwendungspraxis angesichts dessen Halbwertszeit von ca. 3 Jahren habe. Die internationale Bedeutung des Wissensfortschritts und der damit verbundenen wirtschaftlichen Verflechtung bildeten eine gute Überleitung zum Vortrag von *Prof. Hundsdoerfer*. Ausgehend von einem Überblick über die Ergebnisse empirischer Forschung, die zeigen, dass die Senkung des Steuersatzes die Standortwahl positiv beeinflusst, die konzerninterne Verschuldung auf Steuersatzdifferenziale und Thin-Capitalization-Rules reagiert, die Besteuerung der Anteilseigner die Investitionen insbesondere junger Unternehmen beeinflusst, Verrechnungspreise zwar zur Gewinnallokation genutzt werden, die Elastizität jedoch im Zeitablauf abnimmt, leitete er ab, dass ein Hochsteuerland sich nur zwischen dem Sinken des Steuersubstrats durch Gewinnverlagerung oder dem Rückgang des Investitionsvolumens entscheiden könne. Eine unterschiedliche Besteuerung von nationalen und multinationalen Unternehmen könne aus Sicht der Staaten daher durchaus effizient sein. Steuerplanung könne aus Sicht der Staaten bei homogenen Unternehmen und hinreichend niedrigem Steuersatz nahezu vollständig eingeschränkt werden. Bei heterogenen Unternehmen sei hingegen eine Differenzierung der Steuerplanungsmöglichkeiten nach Unternehmensgröße ggf. rational. Die dritte, derzeit mit dem BEPS-Aktionsplan auf OECD-Ebene verfolgte Strategie sei jedoch die Bildung von „Staatenkartellen" zur Reduktion des internationalen Steuerwettbewerbs. Aus diesem Aktionsplan griff *Prof. Hundsdoerfer* das Country-by-country-reporting heraus, erläuterte kurz Absicht, Stand der Einführung, Aufgaben und Ausgestaltung für die Öffentlichkeit, für Investoren, deutsche Steuerbehörden und Steuerbehörden von Schwellenländern, um schließlich zu dem Ergebnis zu kommen, dass sich kein unmittelbarer Nutzen für die Besteuerung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz daraus ableiten ließe. Ein „formula-apportionment" sei betriebswirtschaftlich nicht begründbar. Das Country-by-country-reporting sei ein weiterer Indikator für eine zunehmende Tendenz hin zu einer Besteuerung am Ort des Konsums. In der Folge zeichnete er die verschiedenen Varianten von Unternehmensbesteuerungssystemen mit ihren Vor- und Nachteilen auf und kam zu dem Schluss, dass eine Tendenz zu einem Bestimmungslandprinzip bei der Körperschaftsteuer zu erkennen sei. Die Diskussion begann mit der Nachfrage des Moderators, *Prof. Dobler*, wie der Vortragende die Neigung der Unternehmen, ein CbC-Reporting zu implementieren, einschätze, da sich in Erhebungen der Rechnungslegungsforschung eine nur geringe Befürwortung durch Unternehmen abzeichne. *Prof. Hundsdoerfer* verwies darauf, dass bereits Beispiele entsprechender freiwilliger Berichterstattung vorlägen, daher halte er die Neigung der Unternehmen für nicht ganz gering, ein Country-by-country-reporting einzuführen. In der sich anschließenden Diskussion wurde angemerkt, dass viele Aspekte im Rahmen des BEPS-Projekts sich vor allem mit der Verhinderung der Steuervermeidung beschäftigten, während Probleme einer drohenden Doppelbesteuerung bei neuen Anknüpfungspunkten für die Besteuerung bisher eher vernachlässigt wurden. Nach seiner Einschätzung gefragt, inwieweit mit einer baldigen Umsetzung der OECD-Maßnahmen zu rechnen wäre, verortete *Prof. Hundsdoerfer* dies auf einen Zeitraum um das Jahr 2020 herum. Zum Problem des

* *Prof. Dr. Silke Hüsing* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der TU Chemnitz.

Steuerwettbewerbs innerhalb der EU wurde der Zusammenhang zwischen fehlenden Wechselkursen und bestehendem Steuersatzgefälle in der EU thematisiert. Zudem liefe eine stärker auf das Bestimmungslandprinzip ausgerichtete Besteuerung den Interessen rohstoffreicher Entwicklungs- und Schwellenländer zuwider, die ebenfalls über wenig mobile Anknüpfungspunkte der Besteuerung verfügen.

Prof. Dr. Guido Förster beleuchtete die Konsequenzen von „Disquotale(n) Einlagen und disquotale(n) Gewinnausschüttungen im Ertrag- und Erbschaftsteuerrecht". Für die steuerliche Beurteilung von Einlagen ist entscheidend, ob es sich um eigen- oder fremdnützige Einlagen handelt. Wie unterschiedlich die Ergebnisse ausfallen, demonstrierte *Prof. Förster* an den Beispielen eines überquotalen Forderungsverzichts, Nutzungs- und Leistungseinlagen sowie überquotalen Einlagen gem. § 20 UmwStG. Bei inkongruenten offenen Gewinnausschüttungen spielt die Abgrenzung zum Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO eine gewisse Rolle. Die steuerlichen Folgen erläuterte *Prof. Förster* anhand von Familiengesellschaften. Folgen verdeckter Gewinnausschüttungen zeigte er anhand überhöhter Gesellschafter-Geschäftsführergehälter und inkongruenter vGA an Nahestehende. Die Diskussion, angeleitet von *Prof. Dr. Harald Jansen* von der Universität Jena, begann mit der Frage, ob bei diesem Thema ebenso wie im vorangegangenen Vortrag positive und negative Aspekte der Steuerplanung zu erkennen seien. *Prof. Förster* wies darauf hin, dass die Rechtsfolgen für die von ihm vorgestellten, durch die Rechtsprechung entschiedenen Fälle schon bei kleinen Abweichungen im Sachverhalt zu erheblich von der steuerplanerisch vorausgedachten Würdigung abweichenden Wertungen durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung führen könnten, und die geplanten Rechtsfolgen verschiedener Alternativen daher durchaus nicht immer sicher seien. Die Frage, ob Planungssicherheit durch die Rechtsprechung zunehme, bejahte *Prof. Förster* tendenziell, wies aber darauf hin, dass oft äußerst spezifische Fälle von den Gerichten zu entscheiden seien. *Prof. Hundsdoerfer* hinterfragte die Reichweite von Fiktionen in der steuerlichen Würdigung von Sachverhalten, die bei einem der behandelten Fälle zur Lösung verwendet worden waren. Es sei doch möglich, unterschiedliche Fiktionen für denselben Sachverhalt zu erdenken, die zu verschiedenen steuerlichen Folgen führen könnten. *Prof. Förster* teilte diese Bedenken und ergänzte, dass Fiktionen die Unsicherheit dann erhöhten, wenn Sachverhalt und Fiktion nicht nah beieinanderlägen. BFH-Richter *Wittwer* wies darauf hin, dass Planungsaktivitäten häufig Fälle produzierten, bei denen bestimmte wirtschaftliche Sachverhalte in komplexe Konstruktionen zur Umgehung steuerlicher Regelungen gegossen würden. Im Übrigen stehe einer der behandelten Fälle in Kürze zur Entscheidung beim BFH an. Mit seiner zweiten Frage lenkte *Prof. Hundsdoerfer* das Augenmerk auf die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht von hoch besteuerten Eltern, die dauerhaft disquotale Gestaltungen zugunsten ihrer niedrig besteuerten Kinder vornehmen. *Prof. Kraft* von der Universität Halle-Wittenberg ergänzte die Diskussion um die Frage, wie solche Gestaltungen bei komplexen internationalen Strukturen mit in Niedrigsteuerländern ansässigen Kindern zu behandeln seien. Es bestand Einigkeit, dass sich in diesem Feld erheblicher Forschungsbedarf abzeichnet.

Nach der Mittagspause, bei der die Teilnehmer die Gelegenheit zum persönlichen Gespräch nutzten, führte *Stefan Winter*, Referatsleiter Gewinneinkünfte, KSt, GewSt und InvZul im Landesamt für Steuern und Finanzen, das Auditorium durch das „Labyrinth" der Teilwertanwendung in der Steuerbilanz. Einleitend betonte er, trotz der Verwendung des Begriffs „Teilwertabschreibung" in seinem Titel handele es sich beim Teilwert ja bekanntermaßen nicht um eine Abschreibungsart, sondern um einen Bewertungsmaßstab, der bereits im Jahre 1934 in das EStG eingeführt worden und seither unverändert definiert sei. Schwerpunkt des BMF-Schreibens und damit seines Vortrags seien die voraussichtlich dauernde Wertminderung und das Wertaufholungsgebot. Die überwiegend positive Aufnahme des BMF-Schreibens vom 16.7.2014 in der Literatur sei erfreulich, gleichwohl verwies *Winter* auf die dort geäußerte Kritik an einzelnen Regelungen. Der prägnante, gut nachvollziehbare und keineswegs humorlose Vortrag zum Thema „Teilwertabschreibung, voraussichtlich dauernde Wertminderung, Wertaufholungsgebot – Das neue BMF, Schr. v. 16.7.2014" stieß auf ein reges Interesse im Auditorium, das Fragen zur praktischen Handhabung des Wertaufholungsgebots hatte. Die anschließende Diskussion stellte insbesondere auf die Abkehr der steuerbilanzrechtlichen Teilwertbewertung von den handelsrechtlichen GoB ab und brachte weitere Aspekte der Regelungen zu Tage: Während es eine Mindestabweichung für die Wertminderung gibt, damit Dauerhaftigkeit unterstellt wird, entfällt diese Grenze bei der Wertaufholung – es verbleibt also ein etwas höherer Teilwert. Eine weitere Frage bezog sich auf das Zusammenspiel von Bewertungsstetigkeit und Wertaufholungsgebot: Ein einmal ausgeübtes Wahlrecht zur Teilwertbewertung müsse ja auch in der Zukunft beibehalten werden. Gerade bei Finanzinstrumenten sei hier eine erhebliche Volatilität nach einer einmal durchgeführten Teilwertabschreibung zu erwarten. *Winter* teilte diese Ansicht und befürchtete Raum für Gestaltungspotential.

Die überaus komplizierte Materie der „modifizierten Trennungstheorie", bei der es um die Bewertung der (steuerpflichtigen) Entnahme bei teilentgeltlichen Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern geht, fand eine herausragend gut nachvollziehbare Darstellung im Vortrag von RiBFH *Meinhard Wittwer*. Der Vergleich der Ergebnisse bei modifizierter Trennungstheorie zur „reinen" (oder auch strengen) Trennungstheorie, die die Finanzverwaltung anwendet, und die zu höheren steuerpflichtigen Entnahmen beim Übergeber und gleichzeitig aber höherem Abschreibungsvolumen beim Übernehmer führt, erschloss sich dem Zuhörer mit erstaunlicher Leichtigkeit. Aufgrund unterschiedlicher Auffassungen des IV. und des X. Senats des BFH, der das BMF zum Verfahrensbeitritt aufgefordert hat, sei mit der Anrufung des Großen Senats zu rechnen. Dort seien nicht 5, sondern 11 Richter mit ganz anderen Spezialisierungsgebieten mit der Angelegenheit befasst. Daher sei der Ausgang der Sache nicht vorhersehbar. Hierin liege ein erhebliches Problem für die Beraterschaft, da die

Problematik noch mindestens zwei Jahre ungeklärt sein wird. Die unangenehme Botschaft für die Praxis liegt in der Aussicht auf einen noch Jahre währenden Verfahrensweg bis zur endgültigen Rechtssicherheit in der Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, da die befassten Senate am BFH, der IV. und X. Senat, mit nicht ganz geringer Wahrscheinlichkeit zu verschiedenen Würdigungen gelangen werden. Der zweite Teil seines Vortrags war der Problematik des Verlustvortrags bzw. des Verlustuntergangs in doppelstöckigen Personengesellschaften bei der Gewerbesteuer gewidmet, der u.a. davon abhängt, ob der Betrieb übergeht oder der Mitunternehmeranteil. Auf die einleitende Frage hin, welche Änderungen der Richter zu einer Verringerung der Probleme vorschlagen würde, könnte er von der Rechtsanwendung abrücken und rechtsgestaltend tätig werden, identifizierte BFH-Richter *Wittwer* die Gewerbesteuer selbst als das treibende Problem, was im Auditorium auf große Zustimmung stieß. BFH-Richter *Wittwer* hatte allerdings schon seine Bemerkung mit der Einschätzung flankiert, die Abschaffung der Gewerbesteuer sei politisch wohl kaum durchsetzbar. Die durchaus gut gemeinte Idee, die Sonderbetriebsergebnisse nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, sei ebenfalls wegen der Gewerbesteuerausfälle nicht umsetzbar. Viel einfacher sei es, stille Reserven im Privatvermögen grundsätzlich der Steuer zu unterwerfen, um Sonderbetriebsvermögenskonstruktionen „auszuhebeln", d.h. gerade bei Grundstücken alle Veräußerungsgewinne zu besteuern. *Prof. Kraft* von der Universität Halle-Wittenberg warf in der Diskussion schließlich die Frage nach der schleichenden Internationalisierung und Personalisierung der Gewerbesteuer auf, die eigentlich als Objektsteuer ausgestaltet sei. Eine vollständige Transparenz sei, so die Antwort, wie bei den Immobilienfonds erkennbar, faktisch nicht durchführbar. Die politische Umsetzbarkeit anderer kommunaler Finanzierungsmöglichkeiten bestimmte die anschließende Diskussion.

Den Tag rundete ein Vortrag zu den Problemen ab, die bei der Lösung ganz praktischer Fragestellungen auftreten können, z.B. bei der Optimierung der Präsenz eines Unternehmens in Suchmaschinen. Die wirtschaftlich vernünftige Lösung einer Treuhand-KG führt zu diversen steuerlichen Problemen, die von *StB Sören Münch* von der eureos gmbh steuerberatungsgesellschaft rechtsanwaltsgesellschaft in seinem Vortrag „Die Treuhand KG als Gestaltungsinstrument in der Steuerberatung" beleuchtet wurden: Für die Umsatzsteuer müssen zwei getrennte Buchhaltungen geführt werden, die dann für ertragsteuerliche Zwecke zu konsolidieren sind; lohnsteuerliche Schlechterstellung von Arbeitnehmern, Umgang mit einem Ergebnisabführungsvertrag bei Zwischenschaltung der Treuhand-KG, Behandlung von Quellensteuern, Haftungsfragen, Gefahr der Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs, Antragsberechtigung bei der Investitionszulage stellten weitere Problembereiche dar und boten genügend Stoff für die von *Prof. Jörg Röhner* von der FH Zwickau moderierte anschließende Diskussion. Thematisiert wurden dabei auch der Umgang mit zwei Bilanzen in der E-Bilanz, die Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung, der Umgang mit der dem Modell innewohnenden erheblichen Unsicherheit und etwaige Folgewirkungen im Falle einer Insolvenz. Es zeigte sich, dass die aus nicht-steuerlichen Gründen getroffene Entscheidung zum Einsatz einer Treuhand-KG zu einer massiven steuerlichen Verkomplizierung führt, die im Vorhinein bedacht sein sollte.