

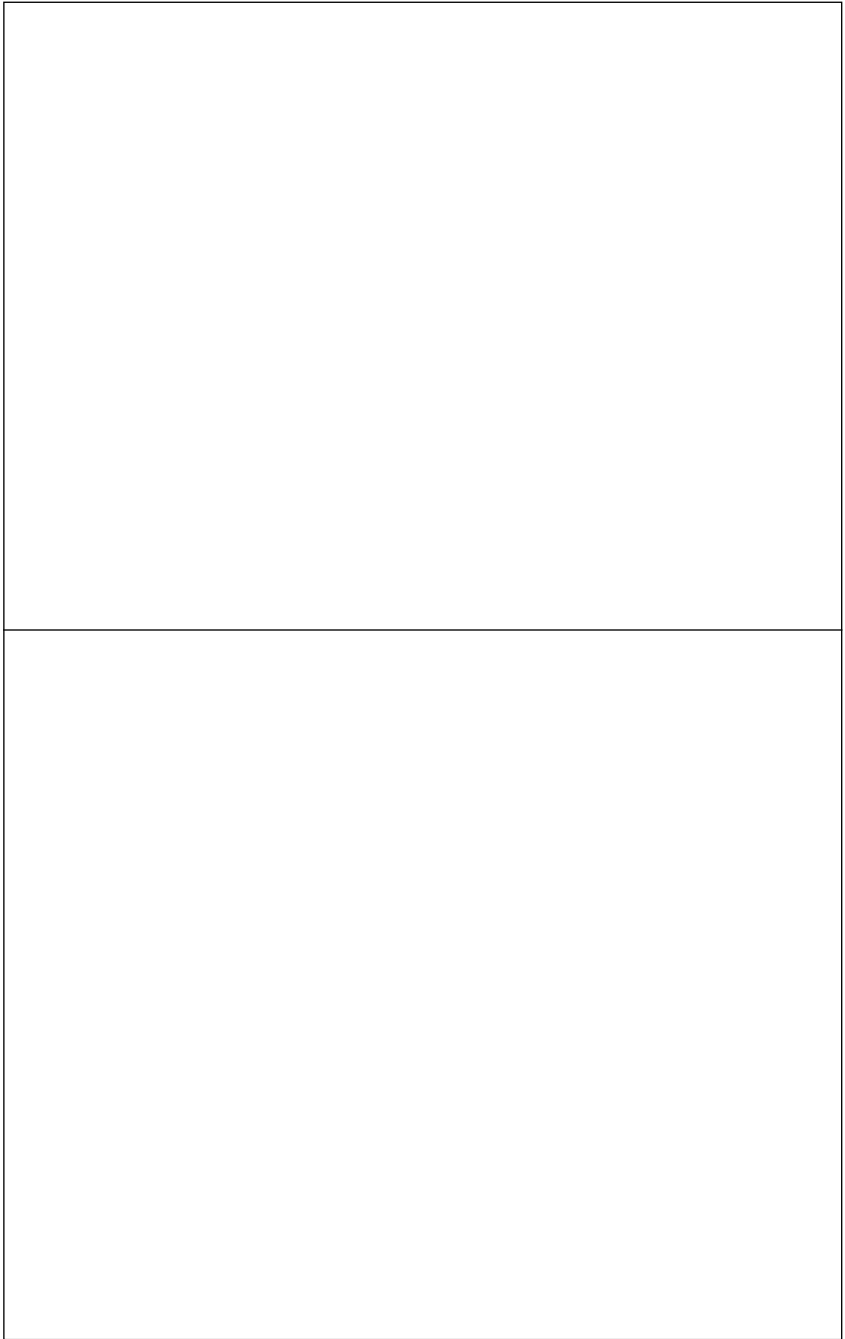
Thomas Keß (Hrsg.)

Steuerrecht für Hannover!

Festschrift zum 10-jährigen Bestehen
des VFS Hannover – Verein zur Förderung
der Steuerrechtswissenschaft an der
Leibniz Universität Hannover e.V.



Nomos



Thomas Keß (Hrsg.)

Steuerrecht für Hannover!

Festschrift zum 10-jährigen Bestehen
des VFS Hannover – Verein zur Förderung
der Steuerrechtswissenschaft an der
Leibniz Universität Hannover e.V.



Nomos



Diese Festschrift wurde ermöglicht
durch die großzügige Förderung von



Sie wurde außerdem aus Mitteln des
Publikationsfonds NiedersachsenOPEN,
gefördert aus zukunft.niedersachsen,
unterstützt.



Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

1. Auflage 2025

© Die Autor:innen

Publiziert von

Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG

Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

www.nomos.de

Gesamtherstellung:

Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG

Waldseestraße 3–5 | 76530 Baden-Baden

ISBN (Print): 978-3-7560-2462-9

ISBN (ePDF): 978-3-7489-5204-6

DOL: <https://doi.org/10.5771/9783748952046>



Onlineversion
Nomos eLibrary



Dieses Werk ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung
4.0 International Lizenz.

Inhaltsverzeichnis

I. 10 Jahre VFS Hannover

Vorwort	11
<i>Dr. Thomas Keß</i>	
Grußworte	15
<i>Gerald Heere</i>	
<i>Dr. Kathrin Wahlmann</i>	
<i>Prof. Dr. Volker Epping</i>	
<i>Prof. Dr. Jan Eichelberger</i>	
<i>Prof. Dr. Petra Buck-Heeb</i>	
Steuerrecht für Hannover!	
Ein Rückblick auf ein Jahrzehnt VFS Hannover	25
<i>Dr. Zacharias-Alexis Schneider, Nils König, Alexander Stein,</i>	
<i>Jacques Blum</i>	

II. Tax Law Clinic

Der lange Weg zur altruistischen Rechtsberatung	50
<i>Dr. Helmut Kramer</i>	
Der lange Weg zum Recht	
– Die Tax Law Clinic auf dem langen Pfad durch die Instanzen	59
<i>Lennart Sindermann, Henning Schröder, Jens Röhrbein</i>	
Die (vorerst) gescheiterte Neuregelung der Tax Law Clinic im Steuerberatungsgesetz	85
<i>PD Dr. Christian Deckenbrock, RiFG Lukas Münch, LL.M.</i>	

III. Abendsymposien

Berichtigungspflicht(en) nach dem neuen § 153 Abs. 4 AO und Verhältnis zur Selbstanzeige gem. § 371 AO <i>Prof. Dr. Heiko Ahlbrecht</i>	104
Erklärt das BVerfG die Erbschaftsteuer erneut für verfassungswidrig? – Anmerkungen zu den Verfahren 1 BvR 804/22 und 1 BvF 1/23 – <i>Dr. Armin Pahlke</i>	116
Außerordentliche Finanzbedarfe und außerordentliche Finanzinstrumente ... aus Anlass des Streits um den ewigwährenden Solidaritätszuschlag <i>Prof. Dr. Johanna Hey</i>	130
Der Einfluss des Rechts der Europäischen Union auf das nationale Umsatzsteuerrecht <i>Dr. Jörg Grune</i>	150
Verlustbehandlung bei Körperschaften <i>Dr. Rolf Möhlenbrock</i>	168
Die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen im Mehrebenensystem der EU <i>Prof. Dr. David Hummel, Thomas Sendke</i>	196
Gute wissenschaftliche Praxis und richterliche Unabhängigkeit: Zum Spannungsverhältnis von wissenschaftlichem Diskurs und Litigation-PR am Beispiel des abgesagten Cum/Ex-Symposiums des VFS Hannover <i>Prof. Dr. Heribert M. Anzinger</i>	234
Das neue Niedersächsische Grundsteuergesetz – ein Bericht aus dem Maschinenraum <i>Ernst Hüdepohl</i>	276

Folgen der Corona-Krise für Berufsleben, Aus- und Fortbildung <i>Prof. Dr. Joachim Jahn</i>	304
Steuergestaltung und Moral – Zur moralischen Bewertung von Steuergestaltungen durch Laien und Steuerexperten <i>Prof. Dr. Kay Blaufus</i>	312
Einfluss der Rechtsprechung auf die Gesetzgebung <i>Dr. Roland Krüger</i>	344
Steuerrechtsausbildung in Zeiten der Digitalisierung <i>Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff</i>	362
IV. Veranstaltungen mit Kooperationspartnern	
Das „Hannoversche Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht“ –Themen und Mitwirkende	383
Dualismus der Unternehmensbesteuerung und Mitunternehmerbesteuerung. Zu ausgewählten Empfehlungen der Expertenkommission zur Reform des Rechts der Unternehmensbesteuerung <i>Prof. Dr. Joachim Hennrichs</i>	387
Ein Ritt durch das internationale Steuerrecht – Rückblick auf die Veranstaltungsreihe „timefortaxes“ <i>Oliver Mattern</i>	405
Überlegungen zu den Perspektiven des Steuerrechts in den kommenden Jahren – Status quo und Herausforderungen <i>Fritz Güntzler, Katharina Petra Mayer</i>	421
Autoren	445

I.
10 Jahre VFS Hannover

Vorwort

*Dr. Thomas Keß,
Vorsitzender des VFS Hannover*

Als am Abend des 12. März 2015, vor zehn Jahren, im Hörsaalgebäude der juristischen Fakultät in Hannover ein Verein mit einem fast unaussprechlichen Namen gegründet wurde, hat sicherlich keiner der überraschend zahlreich erschienenen Gründungsmitglieder erwartet, dass der von ihnen ins Leben gerufene „Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover“, kurz: VFS Hannover, eine derartige Erfolgsgeschichte vor sich haben würde, wie wir heute auf sie zurückblicken können.

Der junge Verein hat in dem Jahrzehnt seit seiner Gründung einen unglaublichen Zuspruch erfahren. Er zählt mittlerweile über 450 Mitglieder, darunter Angehörige der steuer- und rechtsberatenden Berufe, der Finanzverwaltung, der Finanzgerichtsbarkeit und aus Unternehmen sowie viele Studierende der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften. Der VFS Hannover wird von den meisten regionalen und mehreren überregionalen Rechtsanwalts- und Steuerberatungskanzleien und zahlreichen Unternehmen unterstützt. Durch seine Aktivitäten ist der Verein nicht nur in Hannover, sondern aufgrund zahlreicher Medienberichte über seine Grenzen hinaus bekannt geworden. Auch in der steuerrechtlichen Community ist er mittlerweile eine anerkannte Größe.

Sein oberstes Ziel, den „Aufbau und Förderung eines Lehrstuhls für Steuerrecht und eines steuerrechtlichen Schwerpunktereichs an der (...) Leibniz Universität Hannover (...)“, wie in der Satzung an vorderster Stelle benannt, hat der VFS Hannover bisher nicht erreichen können. Das war jedoch damals auch nicht realistisch – und ist es leider bis heute nicht. In einem Konzeptpapier mit dem Titel „Stärkung des steuerrechtlichen Angebotes an der Juristischen Fakultät der Leibniz Universität Hannover“, das ich im Vorfeld der Vereinsgründung erstellt habe und das auf der Website des VFS Hannover abrufbar ist, heißt es:

„Die Einrichtung eines neuen Lehrstuhls für Steuerrecht ist kurzfristig nicht realisierbar, weil insbesondere die hierfür erforderlichen finanziel-

len Voraussetzungen nicht erfüllt werden können. Unabhängig davon bestehen jedoch zahlreiche Möglichkeiten, das steuerrechtliche Angebot an der Juristischen Fakultät der [Leibniz Universität Hannover] auszuweiten und die Studierenden für dieses Rechtsgebiet zu gewinnen. Diese Möglichkeiten sollen genutzt werden, ohne das Ziel eines eigenen Schwerpunktbereichs und eines selbständigen Lehrstuhls aus den Augen zu verlieren.“

Betrachtet man die im Konzeptpapier sodann aufgeführten „Möglichkeiten“ im Einzelnen, so hat der VFS Hannover in seinem ersten Jahrzehnt durchaus „geliefert“. In ihrem Beitrag der Vorstandsmitglieder *Zacharias Schneider*, *Nils König*, *Alexander Stein* und *Jacques Blum* kann man sich hiervon ein Bild machen und die Entwicklung des Vereins und seine zahlreichen Aktivitäten noch einmal Revue passieren lassen.

Eines der bekanntesten Projekte des VFS Hannover ist der Kampf für die Errichtung Deutschlands erster Tax Law Clinic in Hannover. Fast die gesamte Zeit seines Bestehens wendet sich der VFS Hannover mit großem Einsatz gegen das gesetzliche Verbot, das dieser unentgeltlichen studentischen Steuerrechtsberatung unter Anleitung erfahrener Steuerfachleute entgegensteht. Daher ist diesem Thema ein eigener Teil dieser Festschrift gewidmet. Besonders geehrt fühlen wir uns, dass *Helmut Kramer*, das „Gewissen der Justiz“ über seinen Kampf für die Legalisierung der altruistischen Rechtsberatung berichtet. Er ist Vorreiter und Vorbild für unsere Bemühungen um die Tax Law Clinic. Diese werden in zwei weiteren Beiträgen beleuchtet. *Henning Schröder*, *Jens Röhrbein* und *Lennart Sindermann* schildern die leider wenig erfolgreichen Versuche, das gesetzliche Verbot mit Hilfe der Gerichte zu kippen. *Christian Deckenbrock* und *Lukas Münch* betrachten den von allen politischen Parteien unterstützten, aber leider der Diskontinuität zum Opfer gefallenen Gesetzentwurf zur Legalisierung der unentgeltlichen Steuerrechtsberatung, der hoffentlich in der nächsten Legislaturperiode umgesetzt wird.

Schon vor der Vereinsgründung organisierten die späteren Gründungsmitglieder steuerrechtliche Symposien an der Leibniz Universität, die auf eine große Resonanz stießen und die erfolgreich auf das Anliegen des späteren Vereins aufmerksam machten. Auch seither stellen die Abendsymposien die fachlichen „Flaggschiffe“ des VFS Hannover dar. Sie finden jährlich als Regionalveranstaltungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft mit prominenten Referentinnen und Referenten zu grundlegenden oder aktuellen Themen statt. Daneben gab und gibt es weitere Veranstaltungen,

die gemeinsam mit anderen Partnern angeboten wurden: das zusammen mit dem Rechtsanwalts- und Notarverein Hannover und dem Institut für Prozess- und Anwaltsrecht organisierte „Hannoversche Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht“, das im letzten Jahr bereits zum siebten Mal stattgefunden hat, die gemeinsam mit dem Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen Anhalt und dem Rechtsanwalts- und Notarverein Hannover veranstalteten steuerpolitischen Diskussionsrunden sowie die mit unserer Förderunternehmen KPMG und dem Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre abgehaltene Veranstaltungsreihe „timefortaxes“. Im dritten und vierten Teil der Festschrift werden die Themen dieser Veranstaltungen aufgegriffen und einzelne Aspekte von damaligen Mitwirkenden in einem Beitrag beleuchtet.

Die vielfältigen Aktivitäten des VFS Hannover waren und sind nur durch den großen Einsatz der vielen Mitglieder des Vereins möglich, die sich im oder mit dem Vorstand aktiv engagiert haben, aber auch durch diejenigen, die den Verein als treue Mitglieder finanziell unterstützen. Im Jahr 2022 wurde außerdem eine studentische Vereinigung gegründet, in der die studentischen Mitglieder mit großer Energie eigenständig Aktivitäten für die Studierenden organisieren. Ihnen allen möchte ich für Ihren Beitrag zum Erfolg des VFS Hannover herzlich danken.

Ein großes Dankeschön geht auch an die Autorinnen und Autoren dieser Festschrift, die ihre ohnehin knapp bemessene Zeit geopfert haben, um zum Gelingen dieses Werkes beizutragen, das nun als kleine Chronik des ersten Jahrzehnts unseres Vereins vor Ihnen liegt.

Der VFS Hannover wird sich auch in den nächsten zehn Jahren weiterhin dafür einsetzen, das Steuerrecht in Hannover zu stärken, das steuerrechtliche Angebot an der Leibniz Universität zu erweitern und das steuerrechtliche Netzwerk in der Stadt und im gesamten Norden auszubauen. Und natürlich werden wir das Ziel eines eigenen Schwerpunktbereichs und eines selbständigen Lehrstuhls nicht aus den Augen verlieren.

Wenn Sie uns dabei unterstützen möchten: Sowohl Ihre Zeit als auch Ihr Geld sind bei uns gut investiert...!

Grußwort

*Gerald Heere,
Niedersächsischer Finanzminister*

Sehr geehrte Damen und Herren,
liebe Aktiven des Vereins zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft Hannover,

zum zehnjährigen Bestehen möchte ich dem Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover meine herzlichsten Glückwünsche aussprechen und gratulieren.

Die Förderung von Wissenschaft und Forschung sowie der Bildung im Steuerrecht hat in den letzten 10 Jahren an Bedeutung noch deutlich hinzugewonnen. Es braucht steuerwissenschaftliche Grundlagen, um nachhaltige und gerechte Lösungen für aktuelle Herausforderungen zu finden. Ob es um die Gestaltung eines fairen Steuersystems, die Diskussion über Steuergerechtigkeit oder die Digitalisierung des Steuerverfahrens geht – Expertise und Engagement sind unerlässlich und die Tätigkeit des VFS Hannover daher von unschätzbarem Wert.

Steuerrechtliche und steuerpolitische Fragen sind trotz Bemühungen um Vereinfachung zunehmend komplexer geworden. Aktuell diskutieren Politik, Verwaltung und Wissenschaft intensiv darüber, wie das komplizierte und mit Bürokratielasten verbundene Steuerrecht vereinfacht werden kann. Damit verbunden sind steuerrechtliche und verfassungsrechtliche Fragen sowie Fragen der Steuergerechtigkeit. Als Beispiele seien Forderungen und Überlegungen zur Pauschalierung von Ausgaben und die intensive Auseinandersetzung um die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen für Belege von 10 auf 8 Jahre genannt. Die Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ fordert in ihrem Bericht eine massive Zurückführung von Regelungen, die missbräuchliche Steuergestaltungen vermeiden sollen, und die Frage der Ausweitung von Mitteilungspflichten auf nationale Steuergestaltungen wird intensiv diskutiert. Diese Beispiele verdeutlichen, wie aktuell das Thema „Steuergestaltung und Moral“ immer noch ist, das Gegenstand eines im Januar 2023 vom VFS Hannover organisierten Abend-symposiums war.

Nicht weniger aktuell ist das Thema internationale Unternehmensbesteuerung. „Internationale Unternehmensbesteuerung – quo vadis?“ war der Titel eines im April 2023 vom VFS Hannover zusammen mit dem Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Leibniz Universität Hannover veranstalteten Symposiums.

In den letzten Jahren war die Verhinderung von Steuergestaltungen und Gewinnverlagerungen eines der großen und wichtigen Ziele der (inter-)nationalen Steuergesetzgebung. Das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen wurde am 21.12.2023 im Bundesgesetzblatt verkündet. Der Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Mindeststeuergesetzes und weiterer Maßnahmen (Mindeststeueranpassungsgesetz) ist seit August dieses Jahres in der Diskussion.

In der Aufzählung von Themen mit aktueller Relevanz darf die Digitalisierung nicht fehlen. Auch zu diesem Thema hat der VFS Hannover natürlich Angebote, so zum Beispiel das Symposium „Einsatz von KI in der Finanzverwaltung“ am 24. Oktober 2024.

Für die Digitalisierung sind unbedingt digitaltaugliche Gesetze notwendig. Digitaltauglichkeit bedeutet vor allem weniger Komplexität. Um die damit zusammenhängenden rechtlichen, moralischen und rechtsphilosophischen Fragen zu diskutieren und zu lösen, brauchen wir (Steuer-)Rechtsexpertinnen und (Steuer-)Rechtsexperten, und zwar auch im Norden Deutschlands und in Niedersachsen, damit sich die Länder in die Diskussionen zielführend einbringen, überzeugen und mitgestalten können. Der VFS Hannover leistet hier mit seinem Engagement im Bereich Bildung und der Förderung von Studentinnen und Studenten einen ganz wesentlichen Beitrag.

Der VFS Hannover blickt auf eine Zukunft, in der dessen Arbeit weiterhin einen entscheidenden Beitrag zur Weiterentwicklung des Steuerrechts und der Steuerpolitik leisten wird. Ich bedanke mich bei allen Mitgliedern des Vereins für ihr Engagement und wünsche dem VFS Hannover weiterhin viel Erfolg!

Grußwort

*Dr. Kathrin Wahlmann,
Niedersächsische Justizministerin*

Liebe Leserinnen und Leser,

ohne hervorragend ausgebildete junge Juristinnen und Juristen kann kein Rechtsstaat gelingen. Sie gewährleisten, dass Rechtsprechung und Rechtsberatung auch künftig die hohe Qualität bieten, die die Bürgerinnen und Bürger gewohnt sind und zurecht erwarten. Es ist deshalb gut und richtig, dass im Zentrum der juristischen Ausbildung in Deutschland weiter das Leitbild theoretisch und praktisch umfassend ausgebildeter Volljuristinnen und -juristen steht. Nur wer über grundlegende Kenntnisse in allen wesentlichen Rechtsgebieten verfügt, kann rechtliche Sachverhalte umfassend und unter Berücksichtigung aller Gesichtspunkte beurteilen und entscheiden.

Gleichzeitig sind viele juristische Arbeitsgebiete heute so komplex geworden, dass eine zusätzliche Spezialisierung sinnvoll ist. Eine frühzeitige Schwerpunktsetzung bietet Studierenden und Referendarinnen und Referendaren zudem die Möglichkeit, ihren persönlichen Interessen Raum zu geben. Das Schwerpunktstudium an den Universitäten und die Wahlstation im Referendariat sind deshalb wichtige Bausteine einer modernen juristischen Ausbildung.

Der Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover leistet einen wichtigen Beitrag, angehende Juristinnen und Juristen bei dieser Spezialisierung zu unterstützen. Er erleichtert ihnen den Zugang zu einem Rechtsgebiet, das beim juristischen Nachwuchs oft nicht ganz oben auf der Agenda steht. Trocken und kompliziert, lauten nicht selten die Vorurteile über das Steuerrecht. Wer die Arbeit des Vereins sieht, kann schnell erkennen, wie erfolgreich er diesen Fehlvorstellungen entgegenwirkt. Mit Angeboten wie Kanzleibesuchen und Moot Courts zeigt er auf eindrucksvolle Weise, wie spannend und vielfältig Steuerrecht in der Praxis sein kann. Ein besonderes Highlight ist die deutschlandweit erste Tax Law Clinic, in der Studierende, begleitet von erfahrenen Praktikerinnen und Praktikern, unentgeltlich echte Fälle aus dem Steuerrecht bearbeiten.

Neben diesem wichtigen Beitrag zur Ausbildung des juristischen Nachwuchses macht der Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft sich auch um den wissenschaftlichen Austausch im Steuerrecht verdient. Die vom Verein mitorganisierten Tagungen wie zuletzt das Symposium zum 75-jährigen Bestehen des Niedersächsischen Finanzgerichts oder die regelmäßigen Hannoverschen Symposien zum Gesellschafts- und Steuerrecht belegen das eindrucksvoll.

Möglich war und ist dieses in seiner Breite und Qualität beeindruckende Angebot nur dank des großen ehrenamtlichen Engagements der Vereinsmitglieder. Allen Mitgliedern und Förderern des Vereins darf ich deshalb sehr herzlich für ihren Einsatz danken. Dem Verein selbst wünsche ich eine erfolgreiche Zukunft mit weiterhin genauso vielen innovativen Ideen und Projekten wie in den ersten zehn Jahren.

Grußwort

*Prof. Dr. Volker Epping,
Präsident der Leibniz Universität Hannover*

Zum 10-jährigen Jubiläum des Vereins zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover e.V. möchte ich Ihnen meine herzlichsten Glückwünsche aussprechen. Das Jubiläum spiegelt nicht nur die Beständigkeit und den Erfolg des Vereins wider, sondern auch seine zentrale Rolle bei der Förderung der Steuerrechtswissenschaft und der Unterstützung junger Talente in diesem wichtigen Bereich.

Der Verein wurde im März 2015 mit der Zielsetzung gegründet, die steuerrechtliche Ausbildung an der Leibniz Universität Hannover zu fördern. Trotz des großen Bedarfs der Praxis an Juristinnen und Juristen, die über steuerrechtliche Kenntnisse verfügen, ist das Steuerrecht als Ausbildungs- und Prüfungsfach in der Prüfungsordnung für Jurastudierende in Niedersachsen nicht oder nur unzureichend verortet.

Anlässlich seines 10-jährigen Bestehens kann der VFS Hannover stolz auf seine bisherigen Erfolge zurückblicken. Mit über 450 Mitgliedern aus Beratung, Verwaltung, Unternehmen, Gerichten und Studierenden hat der Verein ein innovatives Netzwerk für steuerrechtlich Interessierte in Hannover entwickelt. Regelmäßige Symposien, Podiumsdiskussionen und weitere Veranstaltungsformate dienen dem fachlichen aber auch persönlichen Austausch und der gemeinsamen Förderung des Steuerrechts am Standort Hannover.

Der VFS Hannover hat sich damit in den letzten zehn Jahren zu einer unverzichtbaren Plattform für den Austausch zwischen Wissenschaft, Praxis und Lehre entwickelt. Die Initiativen und Veranstaltungen, die durch den Verein ins Leben gerufen wurden, tragen maßgeblich zur Förderung des steuerrechtlichen Dialogs bei.

Im Namen der Leibniz Universität Hannover möchte ich allen Mitgliedern, Förderern und Partnern des Vereins für ihr Engagement danken. Die Relevanz des Steuerrechts und die Arbeit des VFS Hannover sind unbestritten. Durch den Einsatz des Vereins wird das Steuerrecht verstärkt ins Bewusstsein der Studierenden und der Gesellschaft gerückt.

Ich wünsche dem VFS Hannover weiterhin viel Erfolg bei der Verwirklichung seiner Zielsetzungen im Bereich des Steuerrechts und freue mich auf viele weitere Jahre fruchtbarer Zusammenarbeit. Möge der Verein auch in Zukunft mit seinem Engagement viele junge Juristinnen und Juristen für das Steuerrecht begeistern und zur Etablierung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität beitragen.

Grußwort

*Prof. Dr. Jan Eichelberger, LL.M.oec.,
Dekan der Juristischen Fakultät Hannover*

Der Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover e.V. feiert im März 2025 sein zehnjähriges Bestehen. Dazu gratuliere ich ganz herzlich.

Der VFS Hannover hat sich seit seiner Gründung vielfältig um das Steuerrecht verdient gemacht, auch und gerade in der juristischen Ausbildung. Besonders hervorheben möchte ich das außergewöhnliche Engagement des VFS Hannover um die Etablierung einer Tax Law Clinic. Die unentgeltliche Rechtsberatung durch Studierende in „Law Clinics“ wird in anderen Rechtsgebieten bundesweit schon seit längerem erfolgreich betrieben. Im Steuerrecht scheitert dies bislang jedoch am Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen (§ 5 Abs.1 StBerG). Im Sommer 2023 schien das fortwährende Engagement Früchte zu tragen: Die Bundesregierung brachte den Entwurf eines Gesetzes „zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe“ in den Bundestag ein, der die unentgeltliche Hilfeleistung in Steuersachen unter bestimmten Voraussetzungen – insbesondere im Rahmen von Tax Law Clinics – gestatten sollte. Die bisherige Rechtslage sei „mit Blick auf die in allen übrigen Rechtsgebieten unter bestimmten Voraussetzungen nach dem Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) zulässige unentgeltliche Rechtsberatung sachlich kaum mehr zu rechtfertigen.“ (BT-Drs. 20/8669, S.1). Der VFS Hannover schien mit seinem Anliegen auf der Zielgeraden, die Vorbereitungen für erste Tax Law Clinic waren abgeschlossen. Zur allseitig großen Enttäuschung kam es aber anders. Der Gesetzentwurf kam nicht über die erste Lesung hinaus. Besonders bitter: Dem Vernehmen lag das nicht an der geplanten Regelung für Tax Law Clinics, sondern an Unstimmigkeiten hinsichtlich anderer Punkte des Gesetzentwurfs ...

Ich wünsche dem VFS Hannover deshalb Durchhaltevermögen für die Tax Law Clinic und weiterhin so viel Elan für das wichtige Thema Steuerrecht in der juristischen Ausbildung. Ad multos annos!

Grußwort

Prof. Dr. Petra Buck-Heeb,

*Lehrstuhl für Zivilrecht, Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht
der Leibniz Universität Hannover*

„Das Steuerrecht ist so kompliziert und undurchschaubar wie Nebel mit Sichtweite unter 50 m“ – dieser Spruch wird Heinrich List nachgesagt, der von 1978 bis 1983 Präsident des Bundesfinanzhofs war. Wie also kam es, dass es an der Juristischen Fakultät der Leibniz Universität Hannover auch ohne steuerrechtlichen Lehrstuhl eine Vorlesung zum „Steuerrecht“ gab? Die Frage nach der Integration des Steuerrechts in das Curriculum stellte sich schon einige Jahre vor der „Geburt“ des „Vereins zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover“, kurz VFS Hannover, vor zehn Jahren.

Aus der Sicht der Lehrstuhlinhaberin, an deren Lehrstuhl das Steuerrecht formal „angedockt“ ist, soll im Folgenden ein Blick zurück auf die „Anfänge“ des Steuerrechts an der Fakultät und die weitere Entwicklung geworfen werden. Der Ursprung „von allem“, und damit letztendlich auch des VFS Hannover, lag in der Schaffung eines Schwerpunktstudiums im Rahmen der universitären juristischen Ausbildung vor zwölf Jahren. Im Schwerpunkt 3 („Unternehmensrecht“), bestehend aus dem „Kapitalgesellschaftsrecht“ und dem „Kapitalmarktrecht“, sollte auch eine Vorlesung zum Steuerrecht angeboten werden.

Die Konzepteure des Schwerpunkts „Unternehmensrecht“, zu denen auch die Unterzeichnerin zählt, waren von der Überzeugung getragen, dass den Studierenden das Unternehmensrecht nicht ohne zumindest rudimentäre steuerrechtliche Grundkenntnisse nahegebracht werden soll und kann. Dabei konnte es nicht um den Erwerb eingehender steuerrechtlicher Fachkenntnisse gehen. Das wäre angesichts des begrenzten Stundenkontingents nicht möglich gewesen und hätte zu mangelndem Fachwissen im Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht geführt. Vielmehr war das Ziel, den „Unternehmensrechtlern“ ein Gespür für steuerrechtsrelevante Sachverhalte nahezubringen und bei ihnen vielleicht (auch) ein zusätzliches Interesse am Steuerrecht zu wecken.

Da die Lehrstuhlinhaberin sich in keiner Weise steuerrechtliche Expertise anmaßen wollte und konnte, galt es, für die Vorlesung „Grundzüge des Steuerrechts“ einen geeigneten Lehrenden zu finden. Hier kommt Herr Dr. Thomas Keß, Richter am Finanzgericht Hannover, ins Spiel. Er konnte als Lehrbeauftragter gewonnen werden. Bis heute hält er mit großem Erfolg in den Evaluationen die entsprechende steuerrechtliche Vorlesung. Zugleich fungiert er auch quasi als „Bindeglied“ zum VFS Hannover, zu dessen geschäftsführendem Vorstand er zählt.

Das Sprichwort „Aller Anfang ist schwer“ galt auch sowohl in Anbetracht spezieller universitärer „Entscheidungsbahnen“, die bei einzelnen Vorhaben einzuhalten waren, als auch in allgemeiner Weise, weil sich das Unternehmens- und das Steuerrecht erst noch bei den Studierenden etablieren mussten. Verdeutlicht werden soll das anhand von einschlägigen Passagen aus ausgewählten Mails, welche die Lehrstuhlinhaberin erreichten.

So teilte Herr Keß nach der ersten Vorlesungsstunde im Steuerrecht im April 2012 leicht enttäuscht mit: „An den ersten beiden Stunden der Vorlesung nahmen 4–5 Studierende teil“. Einen Monat später, im Mai 2012, klang das schon optimistischer: „Nachrichtlich teile ich Ihnen mit, dass sich die Anzahl meiner Zuhörer erfreulich entwickelt hat. Waren es in der dritten Vorlesungsstunde noch einmal vier Studenten, haben sich letzte Woche 8 und heute 9 Teilnehmer eingefunden.“ Leicht frustriert vermeldete er im Juni 2012 dagegen: „Leider waren am Tag der Evaluation nur 4 Zuhörer anwesend. In der letzten Stunde waren es wieder 6 (die Anzahl der Studenten schwankt beständig zwischen 4 und 9).“

Heute können wir über diese Zahlen nur milde lächeln. Inzwischen besucht ca. die zehnfache Zahl an Studierenden als ursprünglich die Vorlesungen im Unternehmensrecht und damit auch im Steuerrecht. Das ist nicht zuletzt auch auf das große Engagement von Thomas Keß zurückzuführen, sowohl im Rahmen seiner Vorlesungen als auch den Einsatz als „Bindeglied“ zum VFS Hannover.

Denn nachdem wir im Vorfeld hin und wieder über eine mögliche Vereinsgründung gesprochen hatten, mailte er im Mai 2015: „Wie Sie vielleicht wissen, haben zwischenzeitlich zahlreiche Vertreter aus allen Bereichen der Steuerrechtspraxis in Hannover und Umgebung sowie Studierende und Referendare einen ‘Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover’ ins Leben gerufen, der sich zum Ziel gesetzt hat, das Interesse der Studierenden an der juristischen Fakultät für das Steuerrecht zu wecken bzw. zu bedienen. Die letzte Mail an die Mitglieder mit Informationen zu einigen der in die Wege geleiteten Vorhaben finden

Sie im Anhang. Gerne würden wir unsere bisherigen Überlegungen mit Ihnen diskutieren und erörtern, inwieweit wir Projekte in Zusammenarbeit mit der juristischen Fakultät umsetzen könnten.“

Die Bereicherung des juristischen und praxisbezogenen Angebots an der Fakultät durch das Engagement des Vereins war und ist vielfältig. Um den Leser nicht zu ermüden, seien nachfolgend lediglich drei Beispiele aufgezählt. Im Jahr 2017 nahmen erstmals zehn Studierende der Juristischen Fakultät der Leibniz Universität Hannover am Steuerrechts-Moot Court des Bundesfinanzhofs teil. In den beiden darauffolgenden Jahren errangen die Studierenden der Juristischen Fakultät einschlägige Erfolge. Im vorletzten Moot-Court 2017 belegten sie den zweiten Platz und im vergangenen Moot-Court 2022 den ersten Platz vor allen anderen teilnehmenden deutschen Fakultäten.

Zu erwähnen ist des Weiteren etwa der 2018 erstmals vom VFS Hannover durchgeführte Crashkurs zum Unternehmenssteuerrecht. Dieser ermöglichte es den Studierenden, ihre Kenntnisse im Steuerrecht über die Vorlesung hinaus zu vertiefen und zu sehen, ob diese Spezialisierung ihnen „liegt“.

Im Mai 2018 schließlich schrieb Herr Keß in einer Mail bzgl. der geplanten Tax Law Clinic: „Wie Sie wissen bemüht sich der VFS Hannover schon seit längerem darum, in Hannover eine ‚Tax Law Clinic‘ zu errichten, also eine Law Clinic auf dem Gebiet des Steuerrechts. Es wäre die erste Tax Law Clinic in Deutschland, Hannover hätte damit insoweit eine Vorreiterrolle.“ Als kurzes Update sei vermerkt, dass deren Realisierung allein noch von der gesetzgeberischen Entscheidung bzgl. der Reform des Steuerberatungsgesetzes abhängig ist.

Viele weitere Ideen zur Zusammenarbeit zwischen dem betreuenden Lehrstuhl und dem Verein könnten genannt werden. Unermüdlich stehen wir in einem intensiven Austausch und in steter Abstimmung über die Auslotung innovativer Möglichkeiten, um interessierten Studierenden eine überobligatorische steuerrechtliche Vertiefung schon im Studium zu ermöglichen.

Zehn Jahre VFS, zehn Jahre entsprechende Aktivitäten an der Leibniz Universität Hannover und zehn Jahre Zusammenarbeit zwischen meinem Lehrstuhl für Zivilrecht, Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht – manchmal war es ein Ringen, oft ein Zusammenfinden und immer geprägt von vielen lehrreichen Stunden. Der Verein stellt eine Bereicherung für die Studierenden, für die Fakultät und den betreuenden Lehrstuhl dar. Das Grußwort schließen soll daher mein akademische Zuruf: „Ad multos annos“!

Steuerrecht für Hannover!

Ein Rückblick auf ein Jahrzehnt VFS Hannover

*Dr. Zacharias-Alexis Schneider / Nils König / Alexander Stein /
Jacques Blum*

I. Entstehungsgeschichte

10 Jahre: 435 Einzelpersonen, 35 Sozietäten und Unternehmen, mehr als 15 Symposien, 7 Studienfahrten, 9 Jour fixe, 4 Steuerrechts-Moot Court-Teams, (noch) keine Tax Law Clinic

Die vorgenannten Kennzahlen beschreiben eine ereignisreiche und lebhaft entwickelte Entwicklung eines Vereins, der es sich zum Ziel gesetzt hat, das steuerrechtliche Lehrangebot an der Leibniz Universität Hannover zu erweitern und die Attraktivität des "Steuerstandorts Hannover" durch steuerrechtliche Projekte und Aktivitäten zu steigern.

Die Wahl zwischen möglichen Vereinsnamen, wie etwa „LUHSteReWi“, Steuerjuristische Gesellschaft Hannover oder Hannoveraner Steuerkreis belegt, dass die Ausrichtung des Vereins und insbesondere die Bindung an die Leibniz Universität Hannover zumindest in der Geburtsstunde des Vereins noch nicht fest angelegt war.

Ein klares Leitbild setzte seinerzeit die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (DStJG), der es seit ihrer Gründung im Jahr 1976 gelingt, Vertretern aus sämtlichen Bereichen der steuerlichen Berufsträger sowie Studierenden, die sich für das Steuerrecht interessieren, die Möglichkeit zum Austausch und zur Vernetzung zu geben. Ohne mit der DStJG Vergleichsmaßstäbe setzen zu können und zu wollen, kann nach den vorgenannten Kennzahlen festgestellt werden: Auch der VFS Hannover hat dieses Ziel erreicht – wenn auch mit verlässlich wechselnden Höhen und Tiefen.

Die Motivation von *Dr. Thomas Keß* und *Dr. Zacharias-Alexis Schneider*, die sich über die DStJG kennengelernt hatten, war zunächst niedrigschwelliger angelegt. Sowohl aus der Perspektive des (Jung-) Finanzrichters *Dr. Keß* als auch des (Jung-) Rechtsanwaltes *Dr. Schneider* fehlte in Hannover schlichtweg ein steuerrechtliches Netzwerk zum Austausch und zur Nachwuchsgewinnung. Die Wahrscheinlichkeit, jene Berufsträger zusammenbringen zu können, die jeweils eine unterschiedlich ausgeprägte, aber

intrinsische Motivation hatten, sich an der Leibniz Universität Hannover für einen Ausbau der steuerrechtlichen Lehre zu engagieren, schätzten beide zunächst nicht übermäßig hoch ein. Sie waren jedoch zuversichtlich zwischen 20 oder 30 Menschen mit ihrer Idee, eine „Vereinigung“ zu gründen, gewinnen zu können.

Dem Engagement von Dr. Keß war es geschuldet, dass sich zur Gründungsversammlung am 12. März 2015 um 18 Uhr 82 Gründungsmitglieder im Hörsaalgebäude der Leibniz Universität Hannover, Raum 1507.005, einfanden, um unter der Regie des Versammlungsleiters RA *Marc Wandersleben* (seinerzeit Präsident des Niedersächsischen Anwalt- und Notarvereins) den VFS Hannover zu gründen.

Vorausgegangen war der Gründungsversammlung ein Symposium zum Thema „Die Selbstanzeige im Spannungsfeld zwischen Strafrecht und Steuerrecht“ am 8. Dezember 2014 mit Beiträgen unter anderem von Prof. Dr. *Hinrich Rüping*, dem damaligen RiBGH (und heutigen RiBVerfG) Prof. Dr. *Henning Radtke* sowie RA Dr. *Heiko Ahlbrecht*, zu dem sich etwa 200 Teilnehmer einfanden. Dem Tempo nicht ansatzweise gewachsen durfte der Co-Initiator Dr. *Schneider* dabei zusehen, wie Dr. Keß am 21. Januar 2015 gleich das zweite Symposium zum Thema „Die Erbschaftsteuer nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts“ mit Beiträgen von BFH-Präsident Prof. Dr. *Rudolf Mellinghoff*, RA/StB Prof. Dr. *Dieter Birk* und dem für die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zuständigen Berichterstatter RiBVerfG Prof. Dr. *Michael Eichberger* organisierte und den Vorlesungssaal in der Leibniz Universität Hannover mit steuerrechtsinteressierten Personen aus ganz Deutschland füllte. Dies dürfte wesentlich zum Enthusiasmus bei der nachfolgenden Gründung des Vereins beigetragen haben. Gleichwohl wurde die Vereinsgründung und das Engagement der Beteiligten in ihrer jeweiligen Doppelrolle als Berufsträger und (ehrenamtlich) Engagierte, insbesondere bei einigen Angehörigen der Finanzverwaltung und des Finanzgerichts nicht gänzlich unkritisch eingeschätzt. Auch von der Juristischen Fakultät der Leibniz Universität dürfte es zunächst als zweifelhaftes Geschenk betrachtet worden sein, dass sich ein Verein anschickt, das Steuerrecht an dieser Universität zu fördern, obgleich diese selbst nicht beschlossen hatte, im Steuerrecht einen entsprechenden Schwerpunkt zu setzen oder einen Lehrstuhl zu etablieren.

Trotz dieser gegenläufigen Aspekte war die Freude groß, als sich am 12. März 2015 mehr als ausreichend Personen aus Verwaltung, Gerichtsbarkeit, Beratung, Unternehmen und insbesondere Studierendenschaft zur Gründung des VFS Hannover einfanden und den ersten Vorstand, beste-

hend aus RA/StB Dr. *Achim Bollweg* (Deloitte), RA/StB/Notar Dr. *Thomas Curdt* (*Kapp Ebeling*), RiFG Dr. *Thomas Keß*, stud. iur. *Charlotte Merkel*, RA/StB Dr. *Nicolas Penner* (KSB INTAX), MR *Hubertus Plenz* (Nds. Finanzministerium) und RA Dr. *Zacharias-Alexis Schneider* (heute Luther Rechtsanwälte) wählen.

II. Etablierung eines steuerrechtlichen Lehrstuhls?

Mit dem Rückenwind aus der Praxis und den Interessenbekundungen aus der Studierendenschaft nahm der Verein als primäres Ziel, die Gründung einer steuerrechtlichen Professur an der juristischen Fakultät in den Blick. Die engagierte – und sicherlich auch zu fordernd und unausgefeilt vorgebrachte – Bitte an die Leibniz Universität Hannover, doch möglichst das Steuerrecht an der juristischen Fakultät stärker zu berücksichtigen, wurde in den ersten Jahren überraschend deutlich klar abgewiesen.

Hintergrund dieses Vorstoßes des VFS Hannover waren die gegenläufigen Erkenntnisse, dass die Juristische Fakultät der Leibniz Universität einerseits in den jeweiligen Hochschulrankings des gemeinnützigen Centrums für Hochschulentwicklung (CHE) 2014/15 unter anderem bei der Betreuung der Studierenden und dem Praxisbezug des Studienangebots zur Spitzengruppe zählte. Andererseits war und ist das dortige Studienangebot für Studierenden der Rechtswissenschaften aber jedenfalls in einem Punkt unbefriedigend, weil es fast vollständig an einer steuerrechtlichen Ausbildung mangelte und weiterhin mangelt. Während fast alle anderen deutschen Universitäten südlich von Niedersachsen erkannt hatten, dass die Vermittlung steuerrechtlicher Kenntnisse ein wesentlicher Bestandteil der juristischen Ausbildung sein muss und entsprechende Lehrstühle oder Institute eingerichtet haben, führte dieses Rechtsgebiet – trotz seiner enormen praktischen und wirtschaftlichen Bedeutung sowie der hohen Nachfrage nach Steuerjuristinnen und -juristen – an der Leibniz Universität Hannover wie im gesamten Norden Deutschlands ein Schattendasein¹. Die Vermittlung des steuerrechtlichen Wissens erfolgte bis wenige Jahre vor der Gründung des VFS Hannovers durch zwei Honorarprofessoren - VRiBFH Prof. Dr. *Hans-Joachim Kanzler* und VRiFG Dr. *Friedrich E. Harenberg* - in

1 s. dazu auch *Th. Keß/ A. Ossinger*, Der Niedergang des Steuerrechts im Norden, NJW-aktuell 36/2019, 21 (abrufbar auch unter: <https://vfs-hannover.de/2019/10/19/der-niedergang-des-steuerrechts-im-norden/>).

2 Semesterwochenstunden jeweils im Winter- und im Sommersemester. Im Jahr 2015 beschränkte sich das steuerrechtliche Programm auf eine Vorlesung „Grundzüge des Steuerrechts“, die seither jeweils im Sommersemester an 2 Semesterwochenstunden durch nur noch einen Lehrbeauftragten – RiFG Dr. *Thomas Keß* – gehalten wird.

Das nächstgelegene steuerrechtliche Angebot bot damals das Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Osnabrück (heute: Institut für Staats-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht). Für die Studierenden der Leibniz Universität Hannover stand und steht dieses Angebot der über 100 Kilometer entfernten Universität in Osnabrück jedoch nicht mit vertretbarem Aufwand zur Verfügung.

Mit dieser örtlichen Verteilung der steuerrechtlichen Bildungsmöglichkeiten wollte es die Leibniz Universität – zur Überraschung des Vereins – auch entschieden belassen: Für Niedersachsen sollte an der juristischen Fakultät in Osnabrück ein (ausreichender) steuerrechtlicher Schwerpunkt gelegt sein. Die juristische Fakultät in Hannover hatte bereits andere Schwerpunkte ins Auge genommen. Der VFS Hannover durfte daher im Rahmen seiner ersten Gehversuche erfahren, dass eine entsprechende Nachfrage am Markt und bei den Studierenden noch keine zwingende Akzeptanz auf Seiten der Universität begründet und nicht jede gute oder gut gemeinte Sache im Verwaltungsprozess einer Hochschule schnell und effizient umgesetzt wird.

Für die Beziehung zwischen dem VFS Hannover und der Leibniz Universität war dies ein deutlicher Dämpfer, da die Universität die Vereinsinteressen – wohl auch angesichts des engagierten (oder ungestümen) Auftretens des Vereinsvorstands – als Angriff auf die Selbstverwaltung der Universität empfunden hatte. Wenn auch der Vereinsvorstand dies damals nie beabsichtigt hatte, so war doch schnell zu lernen, dass auch die richtige Kommunikation durch einen nicht durch die Fakultät gegründeten Verein erst gefunden werden musste. Der schnell wachsende Verein konzentrierte sich dennoch auch in den Anfangsjahren mit seinen zahlreichen Engagierten und vielen Ideen auf mögliche Netzwerkpartner, neu gedachte Veranstaltungsformate und Möglichkeiten zur Vernetzung Steuerrechtsinteressierter.

Inzwischen hat der VFS Hannover die Zusammenarbeit mit der Leibniz Universität neu definiert. Diese Fortschritte sind nicht zuletzt der Inhaberin des Lehrstuhls für Zivilrecht, Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht, Prof. Dr. *Petra Buck-Heeb* zu verdanken, der das steuerrechtliche Angebot der Fakultät organisatorisch zugeordnet ist. Auch wenn sie

selbst stets betont, ihre eigene Forschungs- und Lehrtätigkeit nicht auch noch um das Steuerrecht erweitern zu wollen, war sie von der Gründung an eine Unterstützerin des VFS Hannover und legte großen Wert auf eine funktionierende Kommunikation des Vereins mit der Fakultät.

Mittlerweile ist ein kontinuierlicher Austausch etabliert und es finden regelmäßige, sehr konstruktive Gespräche zwischen dem Vereinsvorstand und dem derzeitigen Dekan Prof. Dr. *Jan Eichelberger* und der Fakultätsgeschäftsführerin *Almut Stoletzki* statt, aber auch mit vielen anderen Angehörigen der Fakultät, in denen weitere Möglichkeiten diskutiert werden, um dort die Angebote im Steuerrecht auszuweiten. So unterstützt der VFS Hannover seit seiner Gründung die Technische Informationsbibliothek (TIB) Hannover bei dem Erwerb steuerrechtlicher Literatur (zu erkennen an dem Stempel mit dem Logo auf den ersten Seiten der angeschafften Bücher), um Studierende die wissenschaftliche Arbeit und Ausbildung im Steuerrecht zu erleichtern. Zudem fand im Wintersemester 2024/25 auf Wunsch der Fakultät erstmals eine englischsprachige Vorlesung "International Tax Law" statt, die sich primär an ausländische Gaststudierende richtet und von RiFG Dr. *Thomas Keß*, RA/StB Dr. *Zacharias-Alexis Schneider* und *Henner Heßlau* (Regierungsrat im Finanzamt Hannover-Land I) durchgeführt wurde. Neben der Vermittlung theoretischer Grundlagen in drei Vorlesungen wurden ergänzend study visits in der Finanzverwaltung, bei der WTS AG und bei der Continental AG organisiert, die Einblicke in die Praxis des internationalen Steuerrechts boten. Derzeit steht der VFS Hannover mit der Fakultät in der Abstimmung für ein Steuerzertifikat bzw. weitere anerkannte Studienleistungen.

III. Die Entwicklung des Vereins und seine Veranstaltungsformate

1. Vorstandsarbeit

Die Arbeit des VFS Hannover wird seit jeher getragen von dem engagierten ehrenamtlichen Vorstand, der in seiner Vielfalt das gesamte Spektrum des Vereins abbildet. Insbesondere die Einbindung von Studierenden auf Augenhöhe führt zu einer kontinuierlichen Verjüngung und einem Quell von Inspiration und Zeitgeist. Zielsetzung ist es hierbei, Berufsträger aus den Bereichen Finanzgerichtsbarkeit, Finanzverwaltung, Unternehmen und Kanzleien sowie Studierende im Vorstand mit einzubinden, die gleichsam als Vertreter wie auch als Multiplikatoren ihres Berufsstands wirken

sollen. Neben den oben erwähnten Mitgliedern des Gründungsvorstandes wirkten im ersten Jahrzehnt des VFS Hannover folgende Personen im Vorstand mit bzw. sind aktuell Mitglieder des Vorstandes: *Daniel Schefft*, *Alexander Stein*, *Lennart Sindermann* und *Jacques Blum* als studentische Vorstände, RD *Niklas Vogel* und RR'in *Laura Eichler* für die Finanzverwaltung, StB *Serjoscha Keck* (KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft), StB *Stefan Haack* (Deloitte), StB'in *Sarah Brüning* (Gehrke Econ) und StB'in *Nicole Datz* (WTS AG) für die Beratung und *Nils König* (Nord/LB) für die Unternehmen. *Viktoriya Zlotnik* (geb. *Khuvis*) wurde im Jahr 2019 als bis dahin steuerlich „unbelastete“ Studentin in den Vorstand gewählt und gehört diesem seitdem ununterbrochen an, mittlerweile als Steueranwältin bei Forvis Mazars.

Es ist in den jeweiligen Vorständen gelungen, mit vielen jungen Menschen gleichberechtigt an tollen Projekten zusammenzuarbeiten und ihnen den Austausch mit Berufsträgern zu erleichtern. Der Vorstand hat sich hierbei zu keiner Zeit als geschlossene Gruppe verstanden, sondern immer Offenheit für verschiedene Formen des Engagements gezeigt. Aus diesem Grund nehmen an den Vorstandssitzungen auch regelmäßig weitere Interessierte und Engagierte teil. Für die vielen Stunden (unbezahlter) Arbeit im Sinne der guten Sache können wir nicht genug danken.

2. Symposien als Flaggschiff der Veranstaltungsformate des VFS Hannover

Als „Flaggschiff“ des VFS Hannover haben sich die Abendsymposien entwickelt. Obwohl sie nicht als studentische Lehrveranstaltung, sondern als Veranstaltung mit hohem akademischem Anspruch und Praxisrelevanz konzipiert sind, haben sie nicht nur im Kreis der Berufsträger, sondern auch bei den Studierenden der juristischen sowie der wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät großen Zuspruch erfahren. Nach den beiden großen Symposien im Vorfeld seiner Gründung hat der VFS Hannover in den Jahren seines Bestehens folgende Abendsymposien ausgerichtet, deren Themen einen eigenen Teil dieser Festschrift bilden:

„Der Einfluss des Europarechts auf die Umsatzsteuer“ (im Juni 2016), „Verlustuntergang bei Körperschaften – Rechts(un)sicherheit für die Steuerpflichtigen?“ (im November 2017), „Der EuGH und das Steuer-

recht“ (im Dezember 2018)², „Grundsteuerreform – der niedersächsische Weg“ (im Februar 2020), „Steuerpolitische Folgen der Corona-Krise“ (im Juni 2020), „Steuergestaltung und Moral“ (im Januar 2023)³, „Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft der Finanzgerichtsbarkeit“ (im August 2024)⁴ und „Einsatz von KI im Steuervollzug“ (im Oktober 2024).

Für alle Veranstaltungen konnte der Verein großartige Referentinnen und Referenten gewinnen, die der Bitte, nach Hannover zu kommen, gerne nachgekommen sind.

Die Abendsymposien fanden sämtlich in den Räumlichkeiten der Leibniz Universität statt. Eine Ausnahme bildeten die Veranstaltungen in den Corona-Jahren, die aufgrund der Einschränkungen zunächst ausschließlich online, später auch hybrid angeboten wurden. Nach dem Ende der Pandemie ist der Verein wieder zu ausschließlichen Präsenzveranstaltungen zurückgekehrt. Dennoch hat diese Zeit dem Verein, der von persönlichen Kontakten und Austausch lebt, deutlich zurückgeworfen. Der VFS Hannover bleibt zumindest guter Hoffnung, zukünftig wieder regelmäßig nicht nur etwa 100, sondern wieder etwa 200 Steuerinteressierte aus der ganzen Republik für seine Veranstaltungen begeistern zu können.

Eine Herausforderung bei der Organisation der Symposien war es stets, die Themen und Personen zu identifizieren, um zum einen die Interessen der Praxis zu bedienen und zum anderen einen steuerdogmatischen Diskurs zu fördern. Auf halbem Weg umgekehrt sind wir bei einem Symposium zum Thema Cum/Ex. Der VFS Hannover hatte für Anfang Dezember 2019 sein Abendsymposium geplant. Thema sollte sein: „Cum/Ex vor den Gerichten – eklatante Gesetzeslücke oder größter Steuerbetrug aller Zeiten?“. Als Mitwirkende hatten bereits zugesagt: Prof. Dr. *Heribert Anzinger* von der Universität Ulm, RA/StB Dr. *Hanno Berger* (per Videozuschaltung), RiFG Dr. *Nadya Bozza-Bodden* vom Finanzgericht Köln, MdB StB *Fritz Güntzler*, Prof. Dr. *Joachim Jahn*, RA/StB Prof. em. Dr. *Karl-Georg Loritz* sowie RA/StB RiBFH a.D. *Joachim Moritz*. Obwohl der Vorstand des VFS Hannover der Auffassung war, dass das Thema Cum/Ex einer intensiven wissenschaftlichen Befassung wert ist, erschien die politische

2 s. dazu den Bericht von *D.-C. Schefft* / *Z.-A. Schneider*, FR 2019, 291.

3 Die dieses Symposium einführenden Gedanken mit dem Titel „Das tut man nicht!“ von Stadtdechant Pfarrer (und Diplom-Finanzwirt) *Michael Mohr* wurden in StB 2023, 121 abgedruckt.

4 S. dazu den Bericht von *M. L. Mönninghoff* / *C. Teuber* / *M. Wuthenow*, FR 2024, 1084.

Positionierung nicht steuerbar – auch wenn der Verein zu keiner Zeit eine politische Positionierung versucht hatte.

Neben den Abendsymposien richtet der VFS Hannover in Kooperation mit dem Rechtsanwalts- und Notarverein Hannover und dem Institut für Prozess- und Anwaltsrecht (IPA) – inzwischen in der 7. Auflage – das ganztägige „Hannoversche Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht“ aus. Nach der Auftaktveranstaltung im Jahr 2017, die sich mit aktuellen Fragen beider Rechtsgebiete beschäftigte⁵, beleuchtete das Symposium in den Folgejahren jeweils ein Oberthema aus der Perspektive beider Rechtsgebiete. Es waren dies die „Unternehmensnachfolge“ (15. März 2018), der „Gesellschafterstreit“ (14. März 2019), „Gemeinnützige Körperschaften im Gesellschafts- und Steuerrecht“ (24. März 2021), die „Reformen des Personengesellschaftsrechts“ (30. Juni 2022), „Aktuelle Herausforderungen im Gesundheitswesen – Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Digitalisierung“ (4. Mai 2023) und zuletzt das Thema „Ziemlich beste Freunde - Beteiligung Dritter am Unternehmen“ (28. Mai 2024)⁶.

3. Jour Fixe

Insbesondere durch die rasch steigende Zahl von Kanzleien und Unternehmen in der Mitgliederbasis des Vereins suchte der Verein nach einem Format, um die Vernetzung der Mitglieder außerhalb des Universitätsbetriebes zu fördern. Mit dem sogenannten „jour fixe“ sollte den Mitgliedern die Möglichkeit geboten werden, im Wechsel in die eigenen Räume zu einem kurzweiligen Impulsvortrag, ggf. einer Führung durch das Gebäude und insbesondere zum Vernetzen einzuladen, um sowohl für Studierende, aber auch für Berufspraktiker interessante Einblicke hinter sonst verschlossene Türen zu bieten. Mit diesen zwanglosen Abendveranstaltungen hat der Gastgeber somit die Möglichkeit, sich und sein Haus vorzustellen. Hier bleiben viele schöne Abende mit guten Gesprächen und wichtigen Erkenntnissen in Erinnerung, die auf Einladung von Deloitte, Gehrke Econ, ContiTech, BRANDI Rechtsanwälte, KPMG Hannover, der Steuerberaterkammer Niedersachsen, KSB INTAX, dem Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt und zuletzt bei Hannover RE stattfanden.

5 S. dazu den Bericht von Z.-A. Schneider/P. Henning, FR 2017, 697.

6 S. dazu den Bericht von T. Holenburg, FR 2024, RI0.

4. Steuerrechts-Moot Court

Der Moot Court des Bundesfinanzhofs (BFH) und der DStJG ist der bedeutendste Moot Court auf dem Gebiet des Steuerrechts im deutschsprachigen Raum. Er findet alle zwei Jahre statt. Bei diesem Wettbewerb treten Studierendenteams teilnehmender Hochschulen gegeneinander an, um – in der Rolle einer Prozesspartei (Steuerbürger oder Finanzverwaltung) – ihre Argumente in einer simulierten Verhandlung vor Gericht auszutauschen. Anstelle der Richter urteilt eine Experten-Jury, bestehend aus dem Präsidenten des Bundesfinanzhofs, einem Richter des Bundesfinanzhofs und je einem Vertreter der Anwaltschaft, der Finanzverwaltung und der Wissenschaft. Die Fälle basieren dabei auf echten Revisionsfällen, die beim Bundesfinanzhof aktuell anhängig sind.

Das Verfahren gliedert sich in eine Vor- und eine Finalrunde. Zwischen der Ausgabe der Fälle und deren Verhandlung vor dem BFH liegen etwa acht Monate, sodass der jeweilige Arbeitsaufwand der Studierenden wie auch der Betreuer relativ hoch ist. Die Aufgabe der Bewerbung und Vorbereitung der Studierenden ist daher regelmäßig am besten bei einem steuerrechtlichen Lehrstuhl aufgehoben. Entgegen dieser bestehenden Obliegenheit oder Gesetzmäßigkeit übernahm der einzige Lehrbeauftragte der Fakultät für Steuerrecht, RiFG Dr. *Thomas Keß*, erstmals im Jahr 2016 die Begleitung und Betreuung eines Teams. Die Leibniz Universität Hannover war durch dieses Engagement zum ersten Mal bei dem 7. Steuerrechts-Moot Court 2017 mit einem Team vertreten: *Julian Loges, Daniela Maas, Jan Hildebrand, Fabienne Helle, Sören Frese, Daniel Schefft, Anne Kluwe, Daniel Pinkel, Ilka Möllers* und *Katharina Neumann* gehörten damals zu den studentischen Pionieren. Organisatorisch war und ist die Moot Court-Veranstaltung am Lehrstuhl für Zivilrecht, Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht von Frau Prof. Dr. *Petra Buck-Heeb* angesiedelt. Der Wettbewerb diente zwar in erster Linie dem Zweck, auch den Studierenden aus Hannover einen Einblick in das steuerrechtliche Verfahrensrecht zu geben und sie schließlich für das Steuerrecht zu begeistern. Von einer ernstzunehmenden Chance, in diesem Wettbewerb eine Platzierung zu erreichen, ging damals realistischerweise niemand aus.

Umso erfreulicher war es, dass im nächsten, dem 8. Durchgang des Wettbewerbs im Jahr 2019 wieder ein Team aus Hannover (bestehend aus den Jura-Studierenden *Lena Heuer, Esra Karakoc, Sören von Kries, Dinah Krone, Vivien Schacherl* und *Alexander Stein*) antrat. Betreut wurde es durch das Vorstandsmitglied RiFG *Andre Ossinger* und das Vereinsmitglied

RA Dr. *Philipp Kepper*. Zu aller Freude qualifizierte sich das Team zunächst in einem Feld von Mitbewerbern von 13 deutschen Universitäten für die Finalrunde der besten vier. Zu diesen Finalisten zählten neben dem hannoverschen Team die Teams der Ludwigs Maximilians-Universität München, der Eberhard Karls-Universität Heidelberg sowie der privaten Bucerius Law School Hamburg. Letzteres belegte in dieser Runde – zum zweiten Mal in Folge – den ersten Platz. Der überraschende zweite Platz ging an Hannover.

Auch im bisher letzten Durchgang des Wettbewerbs 2022 konnte wieder ein Team Hannover an den Start gebracht werden. Es bestand aus *Anne Clark, Svenja Franz, Nils Gensert, Carolin Grote, Kim Devin Gulben* und *Lennart Sindermann*. Das Team wurde erneut von *Andre Ossinger* und Dr. *Philip Kepper* betreut. Verstärkt wurden sie von den beiden studentischen Mitgliedern des Teams des vorherigen Durchgangs *Alexander Stein* und *Sören von Kries*. Unglaublicherweise gelang es dieser Truppe nicht nur, sich erneut für die Finalrunde zu qualifizieren, sondern sogar den Sieg gegen die etablierten Lehrstuhlteams einzufahren. Im Zeitpunkt des Erscheinens dieser Festschrift kann sich Hannover daher als amtierender Sieger des bundesweiten Steuerrechts-Moot Courts rühmen.

5. Studienfahrten zum Bundesfinanzhof und zum Bundesfinanzministerium

Seit seiner Gründung organisiert der VFS Hannover Studienfahrten für seine studentischen Mitglieder. Diese finden jährlich abwechselnd nach München und Berlin statt, wo vor allem der Bundesfinanzhof und das Bundesfinanzministerium besucht werden. Daneben stehen Besuche der Förderkanzleien und anderer steuerrechtlicher Institutionen, etwa des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages oder des Bundes der Steuerzahler, auf dem Programm. Natürlich kommt auch das gesellige Rahmenprogramm nicht zu kurz. Die Fahrten finden jeweils an drei Tagen in der vorlesungsfreien Pfingstwoche statt und sind für die studentischen Mitglieder des Vereins (bei einem Jahresbeitrag von symbolischen 5 €) völlig kostenfrei. Mit diesen Exkursionen versucht der VFS Hannover, den Studierenden Erlebnisse zu verschaffen, die sie nachhaltig mit dem Steuerrecht verbinden. Während anfangs eine Studienfahrt aufgrund der mangelnden Bekanntheit des VFS Hannover und seines Angebots und wegen fehlender Resonanz sogar noch abgesagt werden musste – sehr zum Leidwesen unseres Vorstandsmitglieds *Viktoriya Zlotnik*, die diese Fahrt

mit großem Einsatz organisiert hatte – melden sich heute deutlich mehr interessierte Studierende für eine Teilnahme an als Plätze vorhanden sind.

Seit einigen Jahren werden die Studienfahrten völlig eigenständig von den Mitgliedern der studentischen Vereinigung des VFS Hannover organisiert. Zuletzt wurde das Angebot der Exkursionen um eine Fahrt nach Brüssel erweitert.

IV. Studentische Vereinigung

Ein großer Meilenstein für den Verein war die Gründung der studentischen Vereinigung (SV) am 15. Januar 2020. Die studentische Vereinigung ist damit gerade einmal halb so alt wie der VFS Hannover selbst. Dennoch wurde in dieser Zeit bereits viel erreicht und die Bedeutung der studentischen Vereinigung ist stetig gewachsen. Heute ist sie ein fester Bestandteil des Vereins und der VFS Hannover ohne sie kaum noch vorstellbar. Der vorherige Satz beantwortet bereits die Frage nach dem Verhältnis von VFS Hannover und SV zueinander. Vor allem von Interessenten und Neumitgliedern gibt es vermehrt Nachfragen zu dieser Aufteilung. Manch einer ging gar davon aus, es handele sich um zwei getrennte Vereine: die studentische Vereinigung auf der einen und der „große VFS“ auf der anderen Seite. Dem ist allerdings nicht so. Innerhalb des VFS Hannover haben sich die studentischen Mitglieder zusammengeschlossen, um gemeinsam zusätzliche Angebote anbieten zu können. Nach wie vor bleiben aber auch alle Studierenden Mitglieder des VFS Hannover. Dieser erhebt den Mitgliedsbeitrag und entscheidet über die Verteilung der Gelder. Einen eigenen Mitgliedsbeitrag erhebt die studentische Vereinigung nicht und verfügt somit auch über keine eigenen finanziellen Mittel. Damit handelt es sich nicht um eine Abspaltung zu einem völlig eigenständigen Verein. Vielmehr wurde innerhalb des bestehenden Vereins das Angebot erweitert und neue Schwerpunkte gesetzt.

Der VFS Hannover versteht sich seit jeher als Verein, der Menschen aus allen Bereichen des Steuerrechts zusammenbringt und zum Austausch anregt. Neben der überwiegenden Zahl an Berufsträgern (Rechtsanwälte, Steuerberater, Richter) und einigen Mitgliedern aus Wissenschaft oder Politik waren auch stets Studierende im Verein vertreten. Diese wurden durch die Gründung der studentischen Vereinigung innerhalb des Vereins deutlich sichtbarer. Mit Sicherheit können die Studierenden nicht im gleichen Umfang zum fachlichen Austausch beitragen, wie es erfahrene Berufsträger

können. Jedoch kommt ihnen eine ebenso wichtige Aufgabe zu: die Nachwuchsgewinnung. Diese konnte durch die studentische Vereinigung erst richtig Fahrt aufnehmen. Der Verein ist an der Universität und am Campus sichtbarer geworden. Durch Angebote, speziell für Studierende, hat sich der Verein zu einem festen Bestandteil des Uni-Lebens entwickelt. Die Hemmschwelle für Interessenten aus der Studierendenschaft ist deutlich gesunken, da als Ansprechpartner gleichaltrige Studentinnen und Studenten am Campus präsent sind. Auch wenn sich alle Mitglieder innerhalb des Vereins auf Augenhöhe begegnen, kann es im ersten Moment für junge Studierende schwierig sein, das Gespräch mit einem erfahrenen Berufsträger zu suchen. Dass die Sorge unbegründet ist, zeigt sich regelmäßig nach den ersten Kontakten. Dennoch ist es gut, wenn der Verein auch auf studentischer Ebene vertreten ist und die Nachwuchsgewinnung auch aus „den eigenen Reihen“ erfolgt.

Inzwischen ist der VFS Hannover für eine ganze Reihe studentischer Aktivitäten bekannt. Allen voran natürlich die erwähnten Studienfahrten. Dieses Angebot richtet sich nicht nur an die Studierende, sondern wird auch vollständig durch sie selbst organisiert. Neben den Fahrten nach Berlin und München im jährlichen Wechsel, ging es im letzten Jahr erstmalig nach Brüssel. Auf etwa 20 freie Plätze kamen über 70 Anmeldungen. Daran zeigt sich die große Beliebtheit des Angebots. Wahrscheinlich ist die jährliche Exkursion die größte Werbung für den Verein. Schließlich sind nicht wenige studentische Mitglieder durch sie auf den Verein aufmerksam und letztendlich auch Mitglied geworden.

Im Oktober 2022 organisierte die Studentische Vereinigung erstmals die Veranstaltung „VFS & Friends“, bei der Mitglieder des Vereins aus Kanzleien, Unternehmen, Verwaltung und Finanzgericht gemeinsam in der HanoMacke mit interessierten Studierenden in einer Art „Kontaktmesse“ in Austausch kommen konnten, um sich über die verschiedenen Berufsbilder im Steuerrecht zu informieren. Die Veranstaltung soll in diesem Jahr wiederholt werden.

Die Studentische Vereinigung organisiert das jährliche Sommerfest des VFS Hannover, das am Ende des Sommersemesters auf dem Conti-Campus der Leibniz Universität Hannover in der „HanoMacke“ stattfindet. Bei Würstchen und Kaltgetränken haben dort die Mitglieder die Möglichkeit, sich untereinander kennen zu lernen – insbesondere können Studierende mit Praktikern in Kontakt kommen – und Nichtmitglieder können den Verein kennen lernen. Seit 2023 findet zusätzlich eine Weihnachtsfeier statt. Bei den Fußballturnieren der juristischen Fakultät bildet die SV ein

gemeinsames Team mit Mitgliedern der studentischen „Hanover Law Review“, das Achtungserfolge erzielen konnte.

Daneben zählen aber Stammtische mit Berufsträgern, Vorlesungsveranstaltungen zu Praxisfällen oder Besuche bei unseren Mitgliedskanzleien und -unternehmen Brandi Rechtsanwälte, Continental AG, Deloitte, Ernst & Young, Gehrke Econ, HDI Versicherung AG, KSB INTAX, KPMG, Luther Rechtsanwälte, Nord/LB, PwC und WTS zum Repertoire der Studentischen Vereinigung. Die Besuche, die sich insbesondere an Erstsemesterstudierende richteten, trafen auf eine riesige Resonanz. In den letzten Semestern nahmen rund 200 bzw. 300 Studentinnen und Studenten an ihnen teil.

Eine Entwicklung der jüngeren Vergangenheit war besonders erfreulich: Die studentische Vereinigung verfügt inzwischen über ein Büro im Gebäude der juristischen Fakultät. Während es vor allem in der Anfangszeit hauptsächlich als Warenlager und Treffpunkt für Sitzungen des Vorstands war, wird das Büro immer mehr eingerichtet. In der Zukunft soll es dazu beitragen, noch mehr am Campus der Universität sichtbar zu sein und jedem Interessenten offen zu stehen. Es bleibt also spannend, wie sich die folgenden Jahre entwickeln werden.

Zu dem Erfolg der studentischen Vereinigung in den letzten Jahren haben maßgeblich die Vorstände beigetragen. Sie setzten sich ehrenamtlich neben ihrem Studium für den Verein ein, indem sie die studentische Vereinigung mit Leben füllten. Insgesamt besteht der Vorstand pro Wahlperiode von einem Jahr aus vier Mitgliedern (Präsident, Vizepräsident, Ansprechpartner der Universität und WiWi-Beauftragte). Mitgewirkt haben seither: *Alexander Stein, Viktoriya Khuvis, Dennis Gurnhofer, Katharina Rönner, Lennart Sindermann, Lilian Jindi, Marita Pläß, Nadine Graf, Jasmin Wulf, Jacques Blum und Marina Größ.*

V. Tax Law Clinic

Das ohne Frage bekannteste Vorhaben des VFS Hannover ist die Errichtung von Deutschlands erster Tax Law Clinic an der Leibniz Universität Hannover, also die Ermöglichung einer unentgeltlichen Steuerrechtsberatung für Studierende durch Studierende unter der Anleitung von Berufs- oder Amtsträgern. Die Realisierung dieser Idee ist derzeit noch immer gesetzlich verboten. Der Verein versucht seit etlichen Jahren dieses Verbot zu kippen: wenig erfolgreich und erfreulich mit Hilfe der Gerichte, zuletzt

ziemlich erfolgsversprechend mit Hilfe des Gesetzgebers. Doch das Ende der Bundesregierung und die Neuwahl des Bundestages bedeutete aufgrund der Diskontinuität auch (erst einmal) das Ende der Legalisierung der Tax Law Clinics.

Die Bemühungen des VFS Hannover um die Legalisierung der Tax Law Clinic haben nicht nur in der steuerrechtlichen community großen Zuspruch erfahren und durch die Gründung von Vereinen in Köln und Mannheim zusätzlichen Rückenwind erhalten. Sie wurden auch medial eingehend begleitet. Sowohl in der *JUVE Steuermarkt*⁷ als auch der *Legal Tribune Online*⁸ wurde regelmäßig über die aktuellen Entwicklungen berichtet. Über die Kick off-Veranstaltung zur Tax Law Clinic erschien am 11. Juli 2018 ein Artikel in der *Hannoverschen Allgemeinen Zeitung*⁹ und der im Deutschen Bundestag diskutierte Gesetzentwurf schaffte es am sogar überregional in den *F.A.Z. Einspruch*¹⁰ und in die Sendung „Campus & Karriere“ des *Deutschlandfunks*¹¹. Die Tax Law Clinic war außerdem Gegenstand zahlreicher Podcasts und Blogbeiträge.

Angesichts der Bedeutsamkeit der Tax Law Clinic für den VFS Hannover ist ihr ein eigener Teil dieser Festschrift gewidmet. Der Kampf gegen das Verbot einer altruistischen Steuerberatung vor den Gerichten wird ausführlich von *Jens Röhrbein, Henning Schröder und Lennart Sindermann* geschildert. Alle drei waren wesentlich an der Ausarbeitung der rechtlichen Strategien und der Erstellung der erforderlichen Schriftsätze beteiligt. Ohne sie stünden wir nicht kurz vor der Realisierung des Vorhabens. Gleiches gilt für Dr. *Christian Deckenbrock*, der mit seinem Vortrag bei der Soldan Tagung im Juni 2017 in Köln zu den rechtlichen Voraussetzungen und Grenzen von Law Clinics¹² die Idee für den Kampf um deren Verschiebung erst entzündet und ihn mit seiner berufsrechtlichen Kompetenz wesentlich voran gebracht hat, und der zusammen mit *Lukas Münch*, einem der Mit-

7 <https://www.juve-steuermarkt.de/?s=%22tax+law+clinic%22>.

8 <https://www.lto.de/suche?search%5Bquery%5D=%22tax+law+clinic%22>.

9 <https://www.haz.de/lokales/hannover/verein-will-kostenlose-steuertipps-an-uni-erzwingen-YYSQ3VQ43TVCL7HOV3BU2Q6OHU.html>.

10 *A. Baumeister*, Warum Tax Law Clinics bald erlaubt sein könnten, *F.A.Z. Einspruch* v. 30.6.2023.

11 *L. Fried*, Tax Law Clinic: Ringen um erste studentische Steuer-Rechtsberatung in Hannover, Campus & Karriere v. 23.7.2024, hier abrufbar: <https://www.deutschlandfunk.de/tax-law-clinic-ringen-um-erste-studentische-steuer-rechtsberatung-in-hannover-dlf-f9f4ebc3-100.html>.

12 *C. Deckenbrock*, Law Clinics als Rechtsdienstleister - Voraussetzungen und Grenzen des RDG, *AnwBl.* 2017, 937.

begründer und Vorstandsmitglieder des Kölner Tax Law Clinic-Vereins das leider (vorerst) gescheiterten Gesetzentwurf zur Legalisierung der unentgeltlichen Steuerrechtsberatung beleuchtet. Wenn auch nicht in diesem Teil der Festschrift (sondern in einem anderem) vertreten, darf an dieser Stelle eine Person nicht vergessen werden: *Thomas Sendke*, ebenfalls Mitbegründer und Vorstandsmitglied des Kölner Vereins, der gemeinsam mit dem VFS Hannover unermüdlich für die Tax Law Clinic trommelt und einen unglaublichen Einsatz für seine (hoffentlich bald erfolgende) Realisierung erbracht hat.

Auch wenn es sehr erfreulich ist, dass der lange Kampf um die Legalisierung der Tax Law Clinic dem Verein sehr viel Aufmerksamkeit verschafft hat, wäre es doch nun umso schöner, wenn die Bemühungen in naher Zukunft belohnt würden und der Gesetzgeber das Verbot der altruistischen Steuerrechtsberatung beseitigte. Da das Vorhaben dem Vernehmen nach bei allen politischen Parteien Unterstützung findet, gehen wir davon aus, dass es in der neuen Legislaturperiode umgesetzt wird und wir Deutschlands erste Tax Law Clinic in Hannover endlich starten können. Und wenn der Gesetzgeber es nicht schafft, bleibt nur die Hoffnung auf ein Zeichen aus Karlsruhe, wo eine Verfassungsbeschwerde des VFS Hannover gegen das Verbot der Tax Law Clinic auf ihre Entscheidung wartet...

VI. Wegbereiter und Wegbegleiter

1. Rechtsanwalts- und Notarverein Hannover

Der Rechtsanwalts- und Notarverein Hannover ist einer der ältesten deutschen „Advokaten-Vereine“ und für den VFS Hannover Wegbereiter und Wegbegleiter zugleich. Der Schulterschluss ist vor allem Rechtsanwalt *Henning Schröder* zu verdanken, der nicht nur durch seine Doppelmitgliedschaft beiden Vereinen verbunden ist, sondern auch eine intrinsische Motivation zur Förderung und Pflege der Kollegialität und der Wahrung beruflicher Interessen sowie anwaltlicher Sondergebiete, wie dem Steuerrecht, mitbringt. Der Rechtsanwalts- und Notarverein Hannover hält einen Beirat für Steuerrecht bereit und richtete gemeinsam mit dem VFS Hannover im Jahr 2024 nunmehr zum 7. Mal das Hannoversche Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht aus (s. bereits oben). Daneben fanden auch zahlreiche gemeinsame Vortragsveranstaltungen statt. Aufgrund der vergleichsweise hohen Quote an Vereinsmitgliedern des VFS Hannover

mit Doppelqualifikanten als Rechtsanwalt und Steuerberater sind die Interessen durchaus gleichgerichtet und dürften auch in Zukunft neue und vielseitige Veranstaltungsangebote für ihre Mitglieder ermöglichen.

2. Steuerberaterkammer und Steuerberaterverband

Eine gute und produktive Zusammenarbeit findet von Anfang an auch mit der Steuerberaterkammer Niedersachsen und mit dem Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt statt.

Der frühere Präsident der Steuerberaterkammer *Harald Grürmann* hat sich bereits an den Überlegungen zur Gründung des Vereins eingebracht. Mit ihm und auch mit seinen Nachfolgern fand ein regelmäßiger Austausch statt. Im April 2018 war die Kammer Gastgeberin eines „jour fixe“ in ihren Räumlichkeiten. Im Hinblick auf die Einführung der Tax Law Clinic war die Steuerberaterkammer aufgrund des im Steuerberatungsgesetzes vorgesehenen Verbots naturgemäß anfangs sehr reserviert. Unter dem derzeitigen Präsidenten *Fritz Güntzler* und dem Vizepräsidenten *Carsten Schulz* drehte sich der Wind und man erkannte in dem Vorhaben ein wirksames Werkzeug zur Gewinnung steuerrechtlichen Nachwuchses. Beide setzen sich innerhalb der deutschen Steuerberaterkammern für die Ermöglichung von Tax Law Clinics ein. Zusammen mit dem neuen Hauptgeschäftsführer der Kammer *Arne Hundertmark* stellt der Verein derzeit darüber hinaus weitere Überlegungen für Veranstaltungen zur Nachwuchsgewinnung an.

Auch der Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt unterstützte die Idee des Vereins bereits vor seiner Gründung und half den Initiatoren bei der Organisation der ersten beiden Abendsymposien. Insbesondere dem Hauptgeschäftsführer des Steuerberaterverbands Dr. *George Alexander Wolf* ist der VFS Hannover hier sehr zu Dank verpflichtet. Auch in der Folgezeit wurden gemeinsame Veranstaltungen durchgeführt. So fanden im Juni und Juli 2019 mehrere Vortragsabende mit BFH-Richterinnen und -Richtern zur aktuellen Rechtsprechung statt. Im Rahmen eines „jour fixe“ beim Steuerberaterverband im August 2019 wurden die Gemeinsamkeiten beider Organisationen hervorgehoben und anschließend die Zusammenarbeit weiter ausgebaut. Seitdem haben drei Mal – unter Beteiligung auch des Rechtsanwalts- und Notarvereins Hannover – gemeinsame steuerpolitischen Diskussionsrunden stattgefunden, in der Vertreter der im Bundestag vertretenen und in Niedersachsen nicht vom Verfassungsschutz beobachteten Parteien ihre jeweiligen steuerpolitischen Vorstellungen prä-

sentierten und diskutierten. Moderiert wurden diese Runden von Prof. Dr. *Rudolf Mellinghoff*.

3. Niedersächsische Finanzverwaltung

Die Niedersächsische Finanzverwaltung war ebenfalls bereits im Vorfeld mit prominenten Vertretern an der Vereinsgründung beteiligt. Insbesondere der beherzten Art des ersten Vertreters der Finanzverwaltung im Vorstand, dem damaligen Referatsleiter im Niedersächsischen Finanzministerium *Hubertus Plenz*, ist es zu danken, dass anfängliche Bedenken und Berührungsängste nach und nach abgebaut wurden. Nach seiner Pensionierung sprang er als Vorstand des zur (noch) illegalen Errichtung einer Tax Law Clinic eigens gegründeten (noch) nicht eingetragenen Vereins Tax Law Clinic Hannover in die Bresche.

Daneben unterstützen sowohl der damalige Leiter der Steuerabteilung im Niedersächsischen Finanzministerium *Ernst Hüdepohl*, sein Vertreter *Holger Kordt* als auch der frühere Präsident der (seinerzeit noch so genannten) Oberfinanzdirektion Hannover (heute: Landesamt für Steuern Niedersachsen) *Dieter Meyer* und der damalige Leiter der Steuerakademie Niedersachsen (und heutige Vizepräsident des Landesamtes für Steuern Niedersachsen) *Karsten Pilz* den VFS Hannover von Anfang an mit ihrer Mitgliedschaft und mit Ideen.

Ernst Hüdepohl sorgte dafür, dass unser Vorsitzender Dr. *Thomas Keß* – neben zahlreichen hochrangigen Vertretern von Unternehmen, Verbänden und aus der Wissenschaft – für den VFS Hannover am 13. März 2019 an einem Treffen „Im kleinen Kreis...“ mit dem damaligen Niedersächsischen Finanzminister *Reinhold Hilbers* teilnehmen durfte. Mit dessen Nachfolger, dem aktuellen Finanzminister *Gerald Heere*, ermöglichte und moderierte er ein Treffen und einen Ideenaustausch. Außerdem initiierte er mit großer Energie das letzte Abendsymposium zum „Einsatz von KI beim Steuervollzug“, für das er den Finanzminister für ein ausführliches Grußwort gewann. Schließlich hatte der VFS Hannover, vertreten durch seinen geschäftsführenden Vorstand, am 26. Juni 2024 auch die Ehre, von *Ernst Hüdepohl* zu seiner feierlichen Verabschiedung aus dem Dienst geladen zu sein und in den Abschiedsworten lobend gewürdigt zu werden.

4. Kooperation mit dem Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Besonders wertvoll für den VFS Hannover ist die Zusammenarbeit mit Prof. *Kay Blaufus* vom Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Leibniz Universität Hannover. Mit ihm konnte der Verein in den letzten fünf Jahren zahlreiche gemeinsame Lehrangebote machen und Veranstaltungen durchführen. Dies hat dazu beigetragen, dass sich der Verein nicht nur auf den steuerjuristischen Nachwuchs konzentriert, sondern beide Disziplinen und Studierende gleichermaßen mit seinem Angebot adressiert.

Auf Anregung des damaligen Vereinsvorstandsmitglieds *Serjoscha Keck* und seines Kollegen *Oliver Mattern*, beide Steuerberater und Partner des Fördermitglieds KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (KPMG), fand erstmals am 25. Oktober 2018, gemeinsam veranstaltet von der KPMG, *Kay Blaufus*, seinem Institut und dem VFS Hannover im Schloss Herrenhausen die hochkarätig besetzte Veranstaltung „timefortaxes“ zum Oberthema „Internationaler Steuerwettbewerb“ statt. Am 13. November 2019 befasste sich die zweite Auflage der Veranstaltung mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

Im Sommersemester 2021 boten Prof. Dr. *Kay Blaufus* und Dr. *Thomas Keß* erstmals ein interdisziplinäres Seminar für Studierende der Rechts- und der Wirtschaftswissenschaften, das die „Rechtssicherheit im Unternehmenssteuerrecht“ in den Fokus stellte¹³. Die Resonanz bei den Studierenden beider Fachgebiete war überraschend erfreulich. Aus den teilnehmenden Studierenden der beiden Fakultäten wurden vier gemischte Gruppen gebildet, die sich mit unterschiedlichen Aspekten des Themas befassten: die Juristen mit den verfassungsrechtlichen, die Wiwis mit empirischen. Über ihre Ergebnisse fertigten die Gruppen jeweils eine schriftliche Ausarbeitung an sowie ein kurzes Video, welches die wesentlichen Punkte der Arbeit zusammenfasste. Die beiden besten Videos wurden dann am 29. November 2021 bei der dritten, wiederum zusammen mit der KPMG ausgerichteten Veranstaltung „timefortaxes“ (mit dem Thema „Die Zukunft der internationalen Unternehmensbesteuerung: Tax Planning, Tax Certainty, Tax Transparency“)¹⁴ mit einem großzügigen Preisgeld ausgezeichnet. Dieses Mal fand das Event aufgrund der Einschränkungen durch die Corona-Pandemie ausschließlich online statt.

13 *K. Blaufus/T. Keß*, Rechtssicherheit im Unternehmenssteuerrecht–Ergebnisse einer Befragung, *StuW* 2022, 241.

14 *Oliver Mattern*, wesentlicher Mitorganisator von „timefortaxes“ hat in dieser Festschrift die Inhalte der damaligen Veranstaltungen zusammengefasst.

Inspiziert durch die erfolgreiche Premiere veranstalteten Prof. Dr. *Blaufus* und Dr. *Keß* im Wintersemester 2022/23 ein weiteres interdisziplinäres Seminar, dieses Mal zum Thema “Steuergestaltung und Moral”. Erneut war die Resonanz erfreulich groß, ebenso wie die Motivation der Studierenden, die sich erneut aus juristischer und empirischer Sicht dem Thema näherten und ihre Ergebnisse nicht nur in schriftlichen Ausarbeitungen, sondern auch auf Plakaten zusammenfassten. Letztere wurden bei dem bereits oben erwähnten Abendsymposium zum Seminarthema “Steuergestaltung und Moral” präsentiert. *Kay Blaufus* hat die Ergebnisse der empirischen Erhebung, die durch den VFS Hannover finanziert wurde, hier in dieser Festschrift vorgestellt.

Im April 2023 unterstützte der VFS Hannover das Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Leibniz Universität Hannover um Prof. Dr. *Blaufus* bei der Veranstaltung des interdisziplinären Symposiums zu dem Thema “Internationale Unternehmensbesteuerung – quo vadis?”. Dieses fand aus Anlass der Verleihung der Ehrendoktorwürde an Prof. Dr. *Ulrich Schreiber* statt und wurde im Königlichen Pferdestall der Leibniz Universität Hannover abgehalten.

Prof. Dr. *Kay Blaufus* unterstützt wiederum den VFS Hannover bei seinen Bemühungen um die Errichtung von Deutschlands erster Tax Law Clinic an der Leibniz Universität Hannover. Gemeinsam mit den Aktiven des Vereins hat er die organisatorischen und inhaltlichen Voraussetzungen geschaffen, damit die unentgeltliche studentische Steuerrechtsberatung – entsprechend dem vom Gesetzgeber ursprünglich geplanten Inkrafttreten der Legalisierung des Vorhabens - zum 1. Mai 2024 hätte starten können. Auch hat er den 30 Studierenden, die sich freiwillig für einen Crashkurs für die ersten studentischen Beraterinnen und Berater der Tax Law Clinic gemeldet hatten, die Grundlagen der Einkommensteuer nähergebracht.

Es wären viele weitere interdisziplinäre Aktivitäten möglich und wünschenswert. Leider setzen zeitlich und personell eingeschränkte Kapazitäten hier Grenzen. Aber die Motivation und die Kreativität beider Seiten ist groß und daher sind wir gespannt auf die Ergebnisse der weiteren fruchtbaren Zusammenarbeit mit Prof. Dr. *Kay Blaufus* und seinem Institut.

5. Deutsche Steuerjuristischen Gesellschaft

Wer den VFS Hannover als Ableger der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (DStJG) begreifen möchte, wird zumindest nicht ganz falsch

liegen. Seit der Gründung stand die DStJG hinter den Aktivitäten und der Entwicklung des VFS Hannover. Insbesondere den langjährigen Vorstandsvorsitzenden (und früheren Präsidenten des Bundesfinanzhofs) Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff* durften wir regelmäßig zu den Veranstaltungen des Vereins begrüßen.

Eine besondere Ehre und ein großes Zeichen der Unterstützung des VFS Hannover bedeutete es, dass die Gesellschaft für ihre 41. Jahrestagung zum Thema „Besteuerung von Arbeitnehmern“ im September 2016 – ein Jahr nach der Vereinsgründung – erstmals in ihrer Geschichte Hannover als Austragungsort auswählte¹⁵. Und dies ungeachtet der Tatsache, dass die Leibniz Universität Hannover über keinen steuerrechtlichen Lehrstuhl verfügte, der die DStJG bei der Vorbereitung der Veranstaltung hätte unterstützen können.

Darüber hinaus werden die Abendsymposien des VFS Hannover als Regionalveranstaltungen der DStJG „ausgeflaggt“. Diese Regionalveranstaltungen finden mit verschiedenen Kooperationspartnern wiederkehrend in mehreren deutschen Städten statt.

6. Zusammenarbeit mit anderen Universitäten

Ausgehend von dem frühen Austausch mit dem dortigen Steuerrechts-Professor Dr. *Steffen Lampert* ist eine gute Partnerschaft zu der Universität Osnabrück gewachsen. Dies zeigte sich insbesondere an zwei gemeinsam mit ihm organisierten Steuerrechts-Crashkursen, die an jeweils drei Tagen im Mai 2019 und im Juni 2022 für Studierende der Leibniz Universität Hannover in Osnabrück stattfanden und bei denen den Teilnehmerinnen und Teilnehmern von Praktikerinnen und Praktikern aus allen Tätigkeitsbereichen die Grundzüge der wichtigsten Steuerarten vorgestellt wurden. Darüber hinaus kämpft man gemeinsam dafür, dass das Steuerrecht in der Juristenausbildung Niedersachsens nicht vollständig von der Tagesordnung verschwindet, sondern im Gegenteil eine Stärkung erfährt.

15 S. dazu *K.-D. Drüen* (Hrsg.), *Besteuerung von Arbeitnehmern*, 2017 (abrufbar unter: https://www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/DStJG40_Druckdaten_x3.pdf).

VII. Zusammenfassung

10 Jahre: 435 Einzelpersonen, 35 Sozietäten und Unternehmen, mehr als 15 Symposien, 7 Studienfahrten, 9 Jour fixe, 4 Moot Courts, (noch) keine Tax Law Clinic beschreiben daher ein ereignisreiches und in der Sache auch überaus erfolgreiches Vorhaben.

Dem VFS Hannover ist es gelungen, auf das strukturelle Defizit der steuerrechtlichen Ausbildung in der juristischen Ausbildung, vor allem in Hannover und im Norden Deutschlands, aufmerksam zu machen und den Bedarf an Steuerrechtlerinnen und Steuerrechtlern in der Verwaltung, der Gerichtsbarkeit und der Wirtschaft zu belegen. Der Verein hat es geschafft, Gleichgesinnte zum Austausch zusammenzuführen und – auch in schwierigen Zeiten – das Steuerrecht in Hannover zu präsentieren und weiterzuentwickeln. Die Arbeit mit jungen Menschen, die sich in den ersten Ausbildungsjahren mit unerwarteter Begeisterung dem Steuerrecht widmen, bleibt jedoch der größte Erfolg des Vereins sowie seine Existenzberechtigung. Dies gilt trotz des Umstandes, dass sein erstes Satzungsziel, einen steuerrechtlichen Lehrstuhl an der Leibniz Universität Hannover zu etablieren, immer noch in weiter Ferne liegt. Viel wichtiger und bleibender sind die Menschen, die den VFS Hannover geprägt haben und denen der Verein etwas für ihren Weg mitgeben konnte. Ungeachtet der Vor- und Leitbilder hat sich der VFS Hannover in den zurückliegenden 10 Jahren mehr als transformationsfähig erwiesen. Die Mitglieder bestimmten und bestimmen die Veranstaltungsformate, die Themen, die Ausflüge und Erfolge. Eine Idee ist zu einer gemeinsamen Angelegenheit geworden, die ohne ein erhebliches ehrenamtliches Engagement auch in Zukunft nicht auskommen wird. Der Verein wird sich auf neue Herausforderungen einstellen müssen, die nicht allein dadurch gekennzeichnet sind, dass Präsenzveranstaltungen erst wieder auf ihre Renaissance warten und kein Lehrstuhl für einen organisatorischen Anknüpfungs- und Knotenpunkt bereitsteht, sondern jedes Mitglied mit unterschiedlichen Interessen gehört und eingebunden wird. Bei allen, die uns in den zurückliegenden 10 Jahren unterstützt haben, möchten wir uns daher herzlich bedanken.

II.

Tax Law Clinic



Saal 1507.003 (Hörsaalgebäude)
Leibniz Universität Hannover, Königsworther Platz 1

Deutschlands erste Tax Law Clinic in Hannover?

Begrüßung

RiFG Dr. *Thomas Keß*, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

Vorträge

„Der lange Weg zur altruistischen Rechtsberatung“

RiOLG a.D. Dr. *Helmut Kramer* („Geburtsshelfer“ aller Law Clinics), Wolfenbüttel

„Die Entwicklung der studentischen Law Clinics in Deutschland“

stud.iur. *Jan-Gero Alexander Hannemann* & RRef *Georg Dietlein*, Vorstandsmitglieder des Bundes Studentischer Rechtsberater, Göttingen/Köln

„Die Legal Clinic an der Leibniz Universität Hannover“

stud. iur. *Lisa Kleinekemper*, Hannover

„Die Refugee Law Clinic Hannover“

RRef *Mirko Widdascheck*, Hannover

„Die Pläne für eine Tax Law Clinic an der Leibniz Universität Hannover“

RRef *Charlotte Merkel*, Hannover

„Die rechtliche Durchsetzung der Tax Law Clinic in Hannover“

Akad. Rat. Dr. *Christian Deckenbrock*, Universität zu Köln

anschließend (ca. 20 Uhr): Schnittchen und leckere Getränke...

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Der lange Weg zur altruistischen Rechtsberatung¹

Dr. Helmut Kramer

Die Vorgeschichte meiner teils erfolgreichen Verfassungsbeschwerde² ist ziemlich verwickelt und begann genau genommen bereits Ende der 1980er Jahre. Auch ich selbst musste erst tief in den „Brunnen der Geschichte“ (Thomas Mann) steigen, um mich an die Einzelheiten zu erinnern.

Zunächst in der Verwaltung des Oberlandesgerichts Braunschweig. Da ging es um eine von Prof. Bernd Klees (Professor an der Fachhochschule für Sozialwesen in Braunschweig – jetzt Ostfalia) beantragte Erlaubnis, gemeinsam mit seinen Studenten Rechtshilfe in sozialen Angelegenheiten erteilen zu können. Also derselbe Fall wie heute bei der Tax Law Clinic. Hier hieß es bei dem OLG-Präsidenten Wassermann: man müsse erst einmal an das niedersächsische Justizministerium berichten. Rudolf Wassermann gab sich in seiner Öffentlichkeitsarbeit höchst progressiv, faktisch war er aber längst im Establishment angelangt. Aber er wollte seinen Ruf unter den linken Juristen und in der SPD nicht gefährden. Und so erteilte er schließlich zähneknirschend die Erlaubnis.

In dieser Zeit saßen in unserem Wohnzimmer in Wolfenbüttel, oft eng gedrängt, bis zu 20 Kriegsdienstverweigerer (die allgemeine Wehrpflicht wurde erst ab Juli 2011 ausgesetzt). Die mussten darin geübt werden, ihre Verweigerung als Gewissensentscheidung darzustellen – eine Absurdität, die aber nur solchen Juristen, die nah dem Prinzip „Recht ist, was den Waffen nützt“ (Titel eines zusammen mit meinem Freund Wolfram Wette veröffentlichten Buches) der Friedensbewegung möglichst viele Steine in den Weg legen wollten. Damals hat meine Ehefrau Barbara Kramer, Rechtsanwältin in Braunschweig, viele der „KDV'ler“ beraten.

Der harte Kern der Kriegsdienstverweigerer waren die Totalverweigerer. Dazu gehörten zwei gute Freunde, der eine Diplom-Mathematiker, der andere ein Bildhauer. Totalverweigerer lehnten aus Gewissensgründen auch

1 Der Text ist eine überarbeitete und ergänzte Fassung meines Referates auf der „Kick off“-Veranstaltung: „Deutschlands erste Tax Law Clinic in Hannover?“ am 25. Juni 2018.

2 Abrufbar auf www.justizgeschichte-aktuell.de/ (unter „Rechtsberatungsgesetz/verfassungsbeschwerde“).

den damaligen Ersatzdienst ab. Sie wurden deshalb wegen Entziehung vom Wehrdienst, manchmal auch wegen „Fahnenflucht“, angeklagt. Mehrere wurden zu Freiheitsstrafen verurteilt.

Das nationalsozialistische Rechtsberatungsgesetz von 1935

Der eigentliche Ausgangspunkt zu meiner dann teilweise erfolgreichen Verfassungsbeschwerde war das nationalistische Rechtsberatungsgesetz (RBerG) von 1935. Der ursprüngliche Name „Rechtsberatungsmißbrauchsgesetz“ entlarvte unfreiwillig den sogar unter dem Grundgesetz betriebenen systematischen Missbrauch dieses Gesetzes zu rechtsfremden Zwecken.

Bis zu meiner Verfassungsbeschwerde 2000 haben die Vertreter der „h.M.“ immer vehement bestritten, dass es sich bei dem RBerG um ein typisches NS-Produkt handelt. Noch im Jahr 1992 wurde in dem maßgeblichen Kommentar zum RBerG festgestellt: In der Nachkriegszeit unternommene Versuche, das Gesetzeswerk insgesamt als typisches Produkt des Nationalsozialismus und deshalb als unwirksam geworden darzustellen, sind gescheitert. Und wer das Gesetz als Relikt aus der Nazi-Zeit bezeichnet, griff nach der Meinung des Lobbyisten der Anwaltschaft Felix Busse „tief unter die Gürtellinie“³.

Schon nach dem Entstehungszusammenhang des RBerG offenbart sich die typische NS-Ideologie. Zwar konnte es sich kaum noch gegen die jüdischen Rechtsanwälte richten. Die waren ab 1933 fast alle aus ihren Berufen und viele sogar aus Deutschland vertrieben worden. Deutlich war aber die Absicht, auch die noch verbliebenen, aber längst kaltgestellten Juristen daran zu hindern, „Volksschädlinge“, „Staatsfeinde“ und andere „unzuverlässige Elemente“ rechtlich zu beraten⁴.

Auch arbeitsmarktpolitische Gründe spielten eine Rolle. Die Entlassung der politisch unerwünschten Juristen traf sich mit dem Bestreben der Machthaber, durch Verbesserung des Stellenmarktes und durch Verschärfung des Konkurrenzschutzes den Juristennachwuchs stärker in das Regime einzubinden, um auf diese Weise ihre Macht zu stabilisieren.

Allzu oft diente das Gesetz als Waffe gegen politische Störenfriede. Noch mehr als Abwehrwaffe gegen Bürgerinitiativen, Selbsthilfegruppen

3 vgl. NJW 1999, 1084.

4 vgl. H. Kramer, Die Entstehung des Rechtsberatungsgesetzes im NS-System und sein Fortwirken, Kritische Justiz 2000, 600 ff.

und engagierte Bürger, die sich für die Rechte sozial Schwacher einsetzten. In diesen gesellschaftspolitischen Zusammenhang passt auch der seit ein paar Jahren unternommene Versuch, dem gemeinnützigen Verein „Attac“ den Status der Gemeinnützigkeit zu entziehen oder gar nicht erst anzuerkennen⁵. Da geht es allerdings um den Konflikt einer gesellschaftlich schwachen Gruppe mit ihrem Kampf gegen die staatlich unkontrollierten Finanzströme rund um den Globus einerseits und mit dem internationalen Finanzkapital andererseits.

Eingesetzt wurde das Rechtsberatungsgesetz auch als Instrument zur Eindämmung pazifistischen Engagements.

Genau ging es im Jahr 1998 um das Recht auf Kriegsdienstverweigerung. Meine Ehefrau war längst Expertin in diesem Gebiet. U.a. war sie jahrelang Vorsitzende in der Zentralstelle zum Schutz der Kriegsdienstverweigerer und Zivildienstleistenden in Bremen.

Inzwischen hatten die Totalverweigerer, unter maßgeblicher Mitwirkung der beiden schon genannten Braunschweiger Totalverweigerer (Rainer Scheer und Detlef Beutner) als Selbsthilfeorganisation eine Vereinigung der Totalverweigerer gegründet. Vor allem ging es darum, sich gegenseitig rechtlich beizustehen. Natürlich war es schwierig, in solch speziellen Rechtsfragen erfahrene und engagierte Rechtsanwälte zu finden. Weil meine Ehefrau Barbara Kramer nicht alle Totalverweigerer (in der gesamten Bundesrepublik waren es mehr als 100) strafrechtlich einzeln betreuen konnte, hatte man sich darauf geeinigt, dass aus ihren eigenen Verfahren besonders erfahrene Totalverweigerer sich gegenseitig beraten. Und so haben sich unsere Freunde Rainer Scheer und Detlef Beutner mit Genehmigung der zuständigen Amtsgerichte – in einem Fall das Amtsgericht Neustadt, im andern Fall das Amtsgericht Münster – als Rechtsbeistand nach § 138 StPO zulassen lassen. Als Verteidiger nach § 138 StPO hat man auch das Recht auf Akteneinsicht. Rainer Scheer und Detlef Beutner ließen sich die Akten aus Münster und Neustadt zur Akteneinsicht an das Amtsgericht Braunschweig schicken. Damit hatte das Amtsgericht Braunschweig praktisch nur die Funktion eines Postfaches. Nun hörten sie wochenlang nichts mehr. Inzwischen hatte der Braunschweiger Amtsgerichtspräsident Peter Brackhahn – dem man keine Sympathie für Pazifisten nachsagen konnte – wochenlang die Akten auf seinem Schreibtisch liegen, ohne irgendwie

5 Das Finanzamt Frankfurt hat Attac im April 2014 die Gemeinnützigkeit entzogen mit der Begründung, Attac engagiere sich „zu politisch“ (vgl. www.attac.de/spenden/gemeinnuetzigkeit zuletzt gelesen 8.2.2024).

dafür zuständig zu sein. Als Scheer und Beutner sich darüber beschwerten, reagierte der Amtsgerichtspräsident auf seine Art: insgeheim schaltete er die Braunschweiger Staatsanwaltschaft ein.

Die Durchsuchungsaktion

Das Weitere ist kurz erzählt. An einem Tag klingelt es um 6:00 Uhr in der Früh sowohl bei Rainer Scheer als auch bei Detlef Beutner. Vor ihren Wohnungen standen jeweils drei, insgesamt also sechs, Kriminalbeamte mit einem Durchsuchungsbeschluss des Amtsgerichts Braunschweig, um dann bei beiden die Computer und Festplatten zu beschlagnahmen. Warum? Natürlich um Beweise für die „Geschäftsmäßigkeit“ der von ihnen betriebene Rechtsberatung zu erlangen.

Bei aller Schnüffelei hatte man aber nicht mehr gefunden als in den Akten des Amtsgerichts Münster und Neustadt. Als Juristen, die bei der Wahl der Auslegungsmethode eine am gewünschten Ergebnis orientierte Gesetzesinterpretation bevorzugen, genügte den Staatsanwälten der bloße Entschluss zur künftigen geschäftsmäßigen Rechtsberatung. Und so erließ die Staatsanwaltschaft Braunschweig gegen Scheer und Beutner je einen Bußgeldbescheid von 600 DM.

Am Frühstückstisch in Wolfenbüttel

So richtig begann die Vorgeschichte meiner Verfassungsbeschwerde beim Frühstück in Wolfenbüttel.

Natürlich hatten Rainer Scheer und Detlef Beutner Einspruch gegen die Bußgeldbescheide eingelegt. Nun stand der Hauptverhandlungstermin an.

Durch das Verbot der Doppelverteidigung (nach § 146 StPO) ist ein Rechtsanwalt daran gehindert, zwei derselben Tat Beschuldigte zu verteidigen. Also musste meine Frau sich auf die Verteidigung von Detlef Beutner beschränken. Ihre Frage: Willst du nicht Rainer Scheer übernehmen? Inwieweit war ich aber dazu berechtigt? Zwar können auch Hochschullehrer eine Verteidigung übernehmen, und ich war damals Vertretungsprofessor an der Universität Bremen. Doch musste man Professor in Sinne des Hochschulrahmengesetzes sein. Ich war aber nur Vertretungsprofessor.

So habe auch ich zu § 138 StPO gegriffen und habe die Genehmigung zur Vertretung beantragt. Die konnte man Helmut Kramer nicht verweigern.

Viel stringenter, als ich das jetzt erzählt habe, hat der langjährige WDR-Redakteur Wolfgang Stenke über das alles berichtet. Er ist einer der wenigen Journalisten, die auch über komplizierte und komplexe Abläufe ebenso verständlich wie anschaulich berichten können⁶.

Von einem Hund, der den Mond anbellt

Noch am Tag vor der Hauptverhandlung in Braunschweig war mir klar: Es war aussichtslos. Die Bußgeld-Bescheide gegen Scheer und Beutner würden bestätigt werden. Mit der Mentalität der damaligen Richter und Richterinnen war ich nur zu gut vertraut. Woher sollen sie überhaupt die Fähigkeit nehmen, ein derart komplexes und kompliziertes juristisches Problem zu durchdringen? Zugespitzt könnte man sagen: In der traditionellen Juristenausbildung wird den angehenden Juristen der gesunde Menschenverstand geradezu ausgetrieben.

Hier – wo es um die Verfassungswidrigkeit des Rechtsberatungsgesetzes ging – war es besonders schwierig. In der Juristenausbildung kamen das Staats- und Verfassungsrecht nur am Rande vor. Was ich schon vor vielen Jahren in dem Titel eines Aufsatzes gesagt habe, trifft vielleicht noch heute zu, nämlich dass das Grundgesetz „Neuland für die Gerichte“⁷ ist. Dies zumindest für die ordentliche Gerichtsbarkeit (im Arbeitsrecht sieht es etwas besser aus). Dasselbe gilt auch für die Rechtsgeschichte, zu deren Tiefpunkten auch das RBerG von 1935 gehört.

Die Selbstanzeige

Trotzdem habe ich mich am Nachmittag vor der Hauptverhandlung an mein Plädoyer gesetzt. Erst jetzt fiel der Groschen bei mir: Wenn unsere beiden Freunde mit ihren kümmerlichen zwei Fällen den Vorwurf der „geschäftsmäßigen“ Rechtsberatung begründet haben sollten, dann habe ich doch selbst viel andauernder und schwerwiegender gegen das Verbot der kostenlosen Rechtsberatung verstoßen. Die rettende Idee war: Ich erstatte

6 Der Bericht von Wolfgang Stenke (im Westdeutschen Rundfunk – Kritisches Tagebuch von 18.5.1998) ist auf meiner Homepage unter <https://www.justizgeschichte-aktuell.de/> (unter „Rechtsberatungsgesetz/verfassungsbeschwerde“) nachzulesen.

7 Verfassungsrecht – Neuland für die Gerichte? (ÖTV in der Rechtspflege Nr. 9, November 1974, S. 7-9).

eine Selbstanzeige mit der Folge eines neuen Verfahrens, in dessen Mittelpunkt das RBerG stehen würde. Und so habe ich an diesem Nachmittag eine Anklage gegen mich selbst ausgearbeitet.

In der Hauptverhandlung habe ich mich korrekt an die zwischen meiner Frau und der Richterin abgesprochene Zeit von einer Stunde gehalten. Am Ende habe ich der Richterin und dem Staatsanwalt meine dreiseitige Selbstanzeige auf den Tisch gelegt⁸: Was hatte ich nicht alles verbrochen! Im Zuge meiner schon im Jahr 1965 begonnenen Bemühungen um die Aufhebung eines nationalsozialistischen Todesurteils (gegen die 19-jährige *Erna Wazinski*)⁹ hatte ich bei der Braunschweiger Staatsanwaltschaft angeregt, endlich ein Wiederaufnahmeverfahren zum Zweck der Aufhebung des Todesurteils einzuleiten. Auch hatte ich Freunde und Nachbarn in Rechtsdingen (u.a. beim Zugang zu den NS-Akten in den Archiven) beraten. Nach einer Entscheidung des OLG Oldenburg¹⁰ durfte man damals aber nicht einmal die eigenen Eltern beraten. Auch hatte ich nicht nur meine 19 Kollegen, mit denen ich im Februar 1997 in Mutlangen die sogenannte Richterblockade gegen die amerikanischen Atomraketen unternommen hatte, beraten – wir alle wurden rechtskräftig verurteilt, bis das BVerfG auf unsere Verfassungsbeschwerde diese Nötigungsrechtsprechung verwarf¹¹ – sondern auch viele andere an anderen Sitzdemonstrationen in Mutlangen beteiligte Bürger.

Einstellung des Verfahrens wegen Geringfügigkeit?

Nun galt es abzuwarten. Dann tat sich eine neue Hürde auf: die Braunschweiger Staatsanwaltschaft kündigte an, das jetzt gegen mich eingeleitete Ermittlungsverfahren wegen Geringfügigkeit einzustellen, und zwar ohne Auflagen. Dagegen hätte es kein Rechtsmittel gegeben. Ein Glück, dass ich die Mentalität der Kollegen von der Staatsanwaltschaft gut einschätzen konnte. Auf die Kollegen war Verlass. Anstatt um Milde zu bitten, musste man kräftig provozieren. Ich schrieb, man wolle sich wohl um eine klare Entscheidung herumdrücken. Dazu nahm ich die Kollegen bei dem Ehrgeiz, es dem Schlaumeier und Justizkritiker Kramer mal zu zeigen. Nach

8 Die Selbstanzeige kann man auf meiner Internetseite unter www.justizgeschichte-aktuell.de/ (unter „Rechtsberatungsgesetz/verfassungsbeschwerde“) nachlesen.

9 vgl. https://de.wikipedia.org/wiki/Erna_Wazinski (abgerufen am 17.12.2024) m.w.N.

10 OLG Oldenburg v. 30.9.1991 – Ss 270/91, NJW 1992, 2438.

11 BVerfG v. 10.1.1995 – 1 BvR 718, 719, 722 und 723/89, BVerfGE 92, 1.

einigen Wochen des Bangens, kam die erlösende Antwort: mit einem Bußgeldbescheid über 500 DM.

Um den Rechtsweg auszuschöpfen, musste ich noch die Rechtsbeschwerde zum OLG einlegen. Meine Kollegen am OLG waren offenbar damit überfordert, ein Gesetz am Maßstab der Grundrechte zu messen, z.B. am Grundrecht auf allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 GG). Und wer eine gesetzliche Vorschrift für verfassungswidrig erklären möchte, schneidet sich damit ins eigene Fleisch. Dann muss er die Sache dem BVerfG vorlegen. Ein Vorlagebeschluss nach Art. 100 GG macht tagelange Arbeit, da ist die Verurteilung eines Bürgers doch viel einfacher. So wurde meine Rechtsbeschwerde als „offensichtlich unbegründet“ verworfen.

Fast wäre meine Initiative zuletzt doch noch gescheitert

Nun war ich endlich glücklich verurteilt, und noch wichtiger, rechtskräftig verurteilt – womit der Weg nach Karlsruhe wenigstens theoretisch frei wurde.

Wie würde man in Karlsruhe mit der Verfassungsbeschwerde umgehen? Würde die Beschwerde, ebenso wie mehr als 95 % aller Verfassungsbeschwerden, von dem Dreierausschuss des BVerfG gar nicht erst angenommen? Nicht ganz unwichtig war aber mein Bekanntheitsgrad, als renommierter Rechtswissenschaftler und Rechtshistoriker, aber auch wegen meines Engagements bei der Aufarbeitung der nationalsozialistischen Unrechtsjustiz.

Später habe ich vertraulich erfahren, dass der mit meiner Verfassungsbeschwerde befasste Wissenschaftliche Mitarbeiter – ein aus Bayern abgeordneter Richter – für die Nichtannahme der Beschwerde votiert hatte, vermutlich mit der Begründung: da könne ja jeder kommen, mit einer mutwillig erstatteten Selbstanzeige.

Am 28.7.2004 erhielt ich aus Karlsruhe eine telefonische Mitteilung: am nächsten Tag würde eine Entscheidung ergehen (auf diese Weise kann man sich auf voraussichtliche Presseanfragen usw. vorbereiten).

Mit dem Beschluss des BVerfG vom 29.7.2004¹² wurde entschieden: Ein Richter mit langjähriger Vorbildung und Erfahrung, wie bei Kramer, verstoße mit unentgeltlicher Rechtsberatung nicht gegen das RBerG. Die

12 BVerfG v. 29.7.2004 – 1 BvR 737/00, NJW 2004, 2662.

Braunschweiger Verurteilungen wurden aufgehoben, am Ende musste das Amtsgericht mich freisprechen.

Zum Vergleich: Die von Detlef Beutner und Rainer Scheer gegen ihre gleichartigen Verurteilungen eingelegte Verfassungsbeschwerde (natürlich auch von mir formuliert) wurde gar nicht erst angenommen. Es kommt also wohl auf die Prominenz eines Rechtsuchenden an.

Im Ergebnis hat das NS-RBerG nur einen kleinen Kratzer erhalten. Doch hatte ich die öffentliche Diskussion so angestoßen, dass nach jahrelanger Vorbereitung im Jahr 2008 unter der Rot-Grünen Regierungskoalition der Deutsche Bundestag das NS-Rechtsberatungsgesetz aufhob und durch das Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG) ersetzte. Allerdings wurden auf Wunsch der starken Anwaltslobby auch dem neuen Gesetz die Grenzen für eine altruistische Rechtsberatung so eng gezogen, dass es weiterhin viel Arbeit bedarf, damit auch diejenigen zu ihrem Recht kommen können, die sich keinen Rechtsanwalt leisten können.

Schon hinter der Berufsbezeichnung „Dienstleistung“ steht ein bemerkenswertes Verständnis der anwaltlichen Aufgabe. Einem guten Anwalt geht es nicht nur um seine Einkünfte und ein gutes „Preis-Leistungs-Verhältnis“, sondern auch um den Menschen. Es ist so, als würden Ärzte sich „Gesundheitsdienstleister“ nennen.

Zum Schluss noch zu einem weiteren Fall, in dem sich das Bundesverfassungsgericht mit Helmut Kramer beschäftigen musste¹³. Worum ging es dabei? Kurz vor Beginn des völkerrechtswidrigen Angriffskriegs der USA auf Jugoslawien (mit Schützenhilfe durch die Bundesrepublik) hatten 40 Professoren und andere Bürger in der Tageszeitung TAZ einen an die deutschen Soldaten gerichteten Aufruf veröffentlicht, mit der Überschrift „Verweigern Sie!“. Deswegen waren einige von ihnen wegen „Aufforderung zum Ungehorsam“ bei dem Amtsgericht Tiergarten in Berlin angeklagt, darunter auch Dr. Elke Steven, damals Mitgeschäftsführerin des Komitees für Grundrechte und Demokratie. Als Verteidiger war ich mit gerichtlicher Zulassung vor dem Amtsgericht Tiergarten aufgetreten. Das hatte die eifrige Staatsanwaltschaft Braunschweig herausgefunden und darauf im Jahr 2000 einen weiteren Bußgeldbescheid gegen mich erlassen – auch dieser wurde vom Bundesverfassungsgericht verworfen. Wichtig ist, dass auch in diesem Vorgehen gegen Pazifisten der politische Bezug des Rechtsberatungsgesetzes evident wurde.

13 vgl. BVerfG v. 16.2.2006 – 2 BvR 951/04, NJW 2006, 1502.

Die skandalösen Mängel des RDG von 2008, das in Reaktion auf die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts verabschiedet wurde, zeigen sich nicht zuletzt in den erheblichen Widerständen gegen das Ansinnen einer entgeltfreien Steuerrechtsberatung, denen sich das Projekt der Tax Law Clinic Hannover lange Jahre ausgesetzt sah. Zu Ihrem langen Atem gratuliere ich Ihnen herzlich und wünsche Ihnen für Ihr Projekt, Studierenden gerade im unübersichtlichen Steuerrecht dieselbe Beratung zuteilwerden zu lassen, wie es in den bestehenden Law Clinics für andere Rechtsgebiete längst selbstverständlich ist, viel Erfolg!

Der lange Weg zum Recht

– Die Tax Law Clinic auf dem langen Pfad durch die Instanzen

Lennart Sindermann, Henning Schröder, Jens Röhrbein

I. Einleitung – Die geplante Tax Law Clinic des VFS Hannover

Der ins Vereinsregister eingetragene und als gemeinnützig anerkannte VFS Hannover wurde bereits im Jahr 2015 mit dem Ziel gegründet, der Ausbildung des steuerrechtlichen Nachwuchses an der Leibniz Universität Hannover ein größeres Gewicht zu geben. Um das zu erreichen, organisiert der Verein Symposien, Studienfahrten, Steuerrechts-Crashkurse, Besuche bei Kanzleien, Unternehmen, Behörden und Gerichten sowie studentische Stammtische mit Gästen aus Richterschaft, Rechts- und Steuerberatung, Unternehmen und Verwaltung. Zudem unterstützt der Verein auch die Teilnahme der Leibniz Universität an dem Steuerrechts-Moot-Court des Bundesfinanzhofs und der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft. Zu einem der wesentlichen Vorhaben des VFS Hannover gehörte von Anfang an die Errichtung einer Tax Law Clinic an der Leibniz Universität Hannover. Klassische Law Clinics gab es bereits an zahlreichen deutschen Universitäten, jedoch bisher nicht auf dem Gebiet des Steuerrechts (sog. Tax Law Clinic). Das überrascht auf den ersten Blick, weil Hochschulabsolventen mit steuerrechtlichen Kenntnissen allenthalben gesucht werden. Insoweit haben Staat, Unternehmen und Beraterschaft ein gemeinsames Interesse, Studierende für das Steuerrecht zu interessieren und ihnen dieses Tätigkeitsfeld auch durch praktische Erfahrungen, beispielsweise im Rahmen einer Tax Law Clinic nahezubringen.

Denn um Studierende auf eine spätere Praxistätigkeit auf dem Gebiet des Steuerrechts vorzubereiten, ist nicht nur die Vermittlung theoretischer Kenntnisse und Fähigkeiten erforderlich. Mindestens genauso wichtig ist es, den Studierenden einen Einblick in die steuerrechtliche Beratungspraxis zu ermöglichen. Diese Möglichkeit sollte die vom VFS Hannover geplante Tax Law Clinic schaffen.

Studentische Rechtsberatungen, auch Law Clinics oder Legal Clinics genannt, sind im angloamerikanischen Rechtsraum seit vielen Jahrzehnten bekannt. In Deutschland erfreuen sie sich ebenfalls seit einigen Jahren

zunehmender Beliebtheit. Im Rahmen der Legal Clinics schließen sich Studierende zusammen, um durch die Erteilung von Rechtsrat und die Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen erste Erfahrungen auf dem Gebiet der Rechtsberatung zu sammeln.

Im Rahmen der Tax Law Clinic des VFS Hannover sollen Studierende unter Aufsicht eines Rechtsanwalts oder Steuerberaters an unentgeltlichen Rechtsberatungsleistungen mitwirken. Adressatenkreis der Rechtsberatungsleistungen sind Studierende der Leibniz Universität Hannover oder anderer Hochschulen mit Sitz in Hannover. Die Leistungsempfänger haben ihren Studierendenstatus bei der Beratung in geeigneter Form nachzuweisen. Die Beratung soll regelmäßig unter Mitwirkung zweier Studierender stattfinden, von denen idealerweise einer bereits steuerrechtlich vorgebildet ist (etwa als Diplom-Finanzwirt oder Steuerfachangestellter). Alle mitwirkenden Studierenden durchlaufen einen Einführungskurs. Im Rahmen dieses Einführungskurses werden ihnen auch die Grundlagen des Rechtsdienstleistungsgesetzes (RDG), des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) und des formellen sowie materiellen Steuerrechts vermittelt. Die Studierenden werden dabei insbesondere auch auf die Verpflichtung zur Verschwiegenheit hingewiesen. Die Einführung erfolgt durch einen Hochschullehrer, einen Steuerberater oder einen auf dem Gebiet des Steuerrechts tätigen Rechtsanwalt oder Richter. Die einzelnen Beratungen finden unter Anleitung eines Rechtsanwalts oder Steuerberaters statt. Jedes Beratungsergebnis wird von den beiden mitwirkenden Studierenden vorbereitet und mit dem Berufsträger abgestimmt. Im Rahmen eines Beratungsgesprächs mit dem Leistungsempfänger ist ebenfalls vorgesehen, dass möglichst ein Rechtsanwalt oder Steuerberater zugegen ist.

Der Inhalt der Beratung ist im Wesentlichen auf Einzelfragen im Zusammenhang mit der Erstellung und Abgabe von Einkommensteuererklärungen Studierender, die steuerliche Behandlung von studentischen Nebentätigkeiten, die steuerliche Geltendmachung von Ausbildungskosten sowie allgemeine Fragen zur Steuerpflicht beschränkt; u.U. im Rahmen von beim Finanzamt zu führenden Einspruchsverfahren. Nicht Gegenstand einer Beratung sollen indes laufende Verfahren vor dem Finanzgericht, laufende Insolvenzverfahren, Fragen zur Körperschaftsteuer oder Fragen der steuerlichen Selbstanzeige sein. Damit bezieht sich die Beratung ausschließlich auf überschaubare Sachverhalte, mit denen keine größeren Haftungsrisiken einhergehen. Dessen ungeachtet soll das danach verbleibende Haftungsrisiko – wie bei den bestehenden Law Clinics üblich – von einer durch den Tax

Law Clinic Hannover e.V. i.G., der letztlich Träger der Tax Law Clinic sein soll, selbst abgeschlossenen Haftpflichtversicherung abgedeckt werden.

Der § 6 RDG lässt zwar Law Clinics für alle Rechtsgebiete zu. Für die Beratung im Steuerrecht geht dem jedoch das StBerG vor. Das StBerG enthält eigene Befugnisnormen, die denen des RDG mithin vorgehen.¹ Gemäß § 2 StBerG darf die Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die dazu befugt sind. Nach § 3 StBerG sind das nur Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer und entsprechende Gesellschaften. Nicht berechtigt sind damit Studierende oder ein studentischer Verein. Daran ändert sich auch nichts, wenn diese durch Rechtsanwälte oder Steuerberater angeleitet werden. Auch die Unentgeltlichkeit der Steuerrechtsberatung durch die Tax Law Clinic spielt insoweit keine Rolle. Denn in § 2 Abs. 1 Satz 2 StBerG heißt es weiter: „Dies gilt ohne Unterschied für hauptberufliche, nebenberufliche, entgeltliche oder unentgeltliche Tätigkeiten [...]“. Ausgenommen von der Erlaubnispflicht ist nach § 6 Nr. 2 StBerG nur die unentgeltliche Hilfeleistung in Steuersachen für nahe Angehörige im Sinne des § 15 der Abgabenordnung (AO). Der Betrieb einer Tax Law Clinic durch Studierende für Studierende wäre also illegal und stellte eine Ordnungswidrigkeit dar. Diejenigen, die sich an einer solchen Tax Law Clinic aktiv beteiligen, müssen darüber hinaus mit berufsrechtlichen Konsequenzen rechnen. Der VFS Hannover selbst würde damit seine Gemeinnützigkeit aufs Spiel setzen.

Der VFS Hannover vertritt jedoch die Auffassung, dass dieses im StBerG enthaltene Verbot im Lichte des allgemeinen Gleichheitssatzes nicht haltbar und infolgedessen verfassungswidrig ist. Denn das ebenso wie das ehemalige Rechtsberatungsgesetz (RBerG) im Jahr 1935 mit dem Ziel, jüdischen Beratern die wirtschaftliche Existenzgrundlage zu nehmen, geschaffene Verbot im StBerG ist nahezu identisch mit dem im RBerG, welches das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seinen sog. Kramer-Entscheidungen² als verfassungswidrig angesehen hatte. Zudem führt das Verbot zu einer kaum nachvollziehbaren Ungleichbehandlung gegenüber der altruis-

1 So auch C. Deckenbrock in: C. Deckenbrock/M. Henssler, Rechtsdienstleistungsgesetz, 5. Aufl., München 2021, § 6 RDG Rn. 7, 7a.

2 BVerfG v. 29.7.2004 – 1 BvR 737/00 –, NJW 2004, 2662; v. 16.2.2006 – 2 BvR 951/04 u.a. –, NJW 2006, 1502.

tischen Rechtsberatung in allen anderen Rechtsgebieten.³ Das sieht auch die Bundesregierung in ihrem Regierungsentwurf vom 18.9.2023 zu einem Gesetz zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe ebenso.⁴

II. Verfahren des VFS Hannover

Einen ersten Anlauf, eine Tax Law Clinic an den Start zu bringen, unternahm der VFS Hannover im Jahr 2018, nachdem er zuvor die Stimmungslage sondiert hatte.

1. Außergerichtliches Verfahren

Der VFS Hannover hatte bereits sehr frühzeitig Kontakt – unter anderem – zum Niedersächsischen Finanzministerium und zur Steuerberaterkammer Niedersachsen aufgenommen, um dort für sein Anliegen zu werben. Die Kammer begrüßte in ihrer Antwort das Projekt grundsätzlich, machte jedoch auf die offenen Fragen bezüglich der Zulässigkeit einer Tax Law Clinic aufmerksam. Das Ministerium wies demgegenüber ausdrücklich darauf hin, dass eine Tax Law Clinic nach dem StBerG nicht zulässig sei, weil § 2 StBerG die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen den dazu befugten Personen vorbehalte, was nach dessen Satz 2 auch für unentgeltliche Tätigkeiten gelte. Der VFS Hannover sei als Verein insbesondere auch keine Steuerberatungsgesellschaft im Sinne des § 49 StBerG. Auch die in § 6 StBerG genannten Ausnahmen seien im Falle der Tax Law Clinic nicht einschlägig. Namentlich komme diejenige nach § 6 Nr. 2 StBerG nicht in Betracht, weil diese nur für die unentgeltliche Hilfeleistung in Steuersachen für Angehörige im Sinne des § 15 AO gelte. Eine Berufung auf § 6 Abs. 2 RDG sei ausgeschlossen, weil das StBerG die Befugnisse zur Steuerberatung abschließend regele. Darüber hinaus machte das Ministerium darauf aufmerksam, dass auch alternative Gestaltungen einer dauerhaften unentgeltlichen Steuerberatung Studierender für Studierende an der Steuerberatervergütungsordnung scheitern dürften.

3 So auch C. Deckenbrock, in: C. Deckenbrock/M. Henssler, Rechtsdienstleistungsgesetz, 5. Aufl., München 2021, § 6 RDG Rn. 7b.

4 Vgl. BR-Drs. 361/23, 1.

Daraufhin hat der VFS Hannover im Juni 2018 dem zuständigen Finanzamt angezeigt, dass er beabsichtige, ab dem Wintersemester 2018/2019 eine Tax Law Clinic an der Leibniz Universität Hannover einzurichten und zu betreiben. Diesbezüglich beantragte der VFS Hannover eine schriftliche Bestätigung, dass dagegen seitens des Finanzamts keine berufsrechtlichen Bedenken bestehen. Hilfsweise bat er um einen Bescheid, mit dem ihm das Vorhaben nach § 7 StBerG ausdrücklich untersagt wird. Hintergrund dafür war, einen anfechtbaren Verwaltungsakt zu erlangen, um anschließend den Rechtsweg beschreiten zu können.

Das Finanzamt wies in seinem Antwortschreiben nochmals darauf hin, dass die Steuerberatung im Rahmen einer Tax Law Clinic nach dem StBerG nicht zulässig sei. Gleichzeitig hat es jedoch den Erlass eines entsprechenden Verwaltungsakts abgelehnt. Eine Untersagungsverfügung nach § 7 Abs.1 StBerG sei ihm nicht möglich, weil das geplante Tätigwerden der Tax Law Clinic erst in der Zukunft liege und damit nicht ausreichend konkret greifbar sei. § 7 Abs. 1 Nr. 1 StBerG setze voraus, dass eine Tätigkeit bereits unzulässigerweise ausgeübt werde bzw. ausgeübt worden sei. Zudem liege die Entscheidung über eine solche Unterlassungsverfügung, hinsichtlich des „ob und wie“, im Ermessen der Finanzbehörde.

Auch bestehe kein konkreter Anlass, den VFS Hannover nach § 80 Abs. 7 Satz 1 AO zurückzuweisen, weil er noch nicht unbefugt tätig geworden sei.

Das Finanzamt drohte indes „für die Zukunft“ ausdrücklich an, dass der VFS Hannover, bei den von ihm mit der Tax Law Clinic geplanten Tätigkeiten, „bestimmte Maßnahmen“ zu gewärtigen habe. Zur Unterbindung der unbefugten Hilfe in Steuersachen seien die Untersagung nach § 7 Abs.1 StBerG, Zurückweisung gemäß § 80 Abs. 7 AO und Bußgeldverfahren im Sinne des § 160 StBerG gegen die handelnden Personen vorgesehen. Ferner machte das Finanzamt darauf aufmerksam, dass ein Tätigwerden im Rahmen der Tax Law Clinic auch Konsequenzen für die Steuerbegünstigung aufgrund der ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Sinne der §§ 51 bis 68 AO haben könnte.

Weil das Finanzamt den Erlass einer förmlichen und rechtsmittelfähigen Untersagungsverfügung ablehnte, war der verfahrensrechtlich unkomplizierte Weg zu den Finanzgerichten über das Einspruchsverfahren nach § 347 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 AO in Verbindung mit § 164a Abs.1 StBerG und eine Anfechtungsklage im Sinne des § 40 Abs.1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verschlossen. Damit blieb dem VFS Hannover nur noch der herausfordernde Weg, mittels vorbeugender Feststellungsklage nach § 41 Abs.1 FGO Rechtsschutz zu suchen.

2. Verfahren vor dem Niedersächsischen Finanzgericht

In dem folgenden Verfahren vor dem Niedersächsischen Finanzgericht (FG) verfolgte der VFS Hannover sein Anliegen weiter. Mit seiner Feststellungsklage begehrte der VFS Hannover, gerichtlich klären zu lassen, dass der Verein im Rahmen einer Tax Law Clinic unentgeltliche Hilfe in Steuer-sachen durch Studierende unter Anleitung von Rechtsanwälten erbringen dürfe.

Im Anschluss an die mündliche Verhandlung am 5.3.2019 entschied das Finanzgericht, die Klage durch Prozessurteil abzuweisen. Das Verfahren verlief für den VFS Hannover enttäuschend. Ein Sachurteil erging nicht, da das Gericht die Klage bereits als unzulässig ansah.

Es entschied, dass kein berechtigtes Interesse an einer solchen vorbeu-genden Feststellungsklage vorliege.⁵ Das Finanzamt habe in seiner vorherigen Korrespondenz lediglich seine Rechtsauffassung zur Unzulässigkeit der Tax Law Clinic mitgeteilt, aber keine konkrete Maßnahme, wie eine Untersagung der Tätigkeit, ergriffen.⁶

Damit fehle es – so die Auffassung des Gerichts – an der für eine Feststellungsklage notwendigen "Eingriffsintensität", da das Finanzamt den Kläger bislang nicht in einem laufenden Verwaltungsverfahren beschränkt oder sanktioniert habe. Ein berechtigtes Interesse an einem vorbeugenden Rechtsschutz sei erst gegeben, wenn tatsächlich eine konkrete Gefahr von Sanktionen wie Bußgeldern oder dem Entzug der Gemeinnützigkeit be-stände.⁷ Da der Verein jedoch noch keine tatsächliche Hilfeleistung in Steuersachen erbracht hätte, sei es ihm zumutbar, zunächst abzuwarten, ob das Finanzamt in Zukunft gegen ihn vorgehe, etwa durch eine Untersagung nach § 7 StBerG oder eine Zurückweisung nach § 80 AO.⁸ Zu befürchten war auch der Erlass eines Bußgeldbescheids aufgrund von § 160 StBerG.

Nach der sog. Damokles-Rechtsprechung ist es jedoch „*einem Betrof-fenen nicht zuzumuten, die Klärung verwaltungsrechtlicher Zweifelsfragen auf der Anklagebank erleben zu müssen. Der Betroffene hat vielmehr ein schutzwürdig anzuerkennendes Interesse daran, den Verwaltungsrechtsweg als ‚fachspezifischere‘ Rechtsschutzform einzuschlagen, insbesondere wenn*

5 Niedersächsisches FG v. 25.7.2019 – 6 K 298/18 –, EFG 2020, 222-226, Rn. 21, juris.

6 Vgl. Niedersächsisches FG v. 25.7.2019 – 6 K 298/18 –, EFG 2020, 222-226, Rn. 29, juris.

7 Niedersächsisches FG v. 25.7.2019 – 6 K 298/18 –, EFG 2020, 222-226, Rn. 42 f., juris.

8 Niedersächsisches FG v. 25.7.2019 – 6 K 298/18 –, EFG 2020, 222-226, Rn. 39, juris.

dem Betroffenen ein Ordnungswidrigkeitenverfahren droht“.⁹ Diesbezüglich reicht es aus, „wenn eine behördliche Maßnahme angekündigt ist, die für den Adressaten straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Folgen haben kann“.¹⁰ Die Damokles-Rechtsprechung sah das FG allerdings vorliegend als nicht einschlägig an, da das Finanzamt nur seine Auffassung – das Vorgehen sei rechtswidrig – dargetan habe, ohne konkret mit einer Strafanzeige zu drohen.¹¹ Womöglich würde das zuständige Finanzamt für Fahn- und Strafsachen sich dafür entscheiden, sein Ermessen dahingehend anzuwenden, dass von der Verhängung eines Bußgeldes und Verfolgung der Tat abgesehen würde.¹² Dem FG genügte es also nicht, dass das Vorgehen tatsächlich als Ordnungswidrigkeit mit einem Bußgeld bedroht ist, sondern verlangte vielmehr eine konkrete Androhung einer Strafanzeige durch die Behörde. Eine Rechtsauffassung, die im Hinblick das Gebot effektiven Rechtsschutzes aus Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) fragwürdig erscheint und in der Literatur Kritik erntete.¹³

Bemerkenswert war, dass in der mündlichen Verhandlung sowohl der Kläger als auch das Finanzamt das Gericht gedrängt hatten, in der Sache zu entscheiden und sich nicht auf eine vom Gericht angenommene Unzulässigkeit der Klage zu stützen. Auch die Vertreterin des Finanzamtes betonte an dieser Stelle, dass auch dem Beklagten an einer Klärung der materiellen Rechtslage gelegen sei. Aber es half nichts. Der Senat konnte sich zu keiner Entscheidung in der Sache durchringen.

3. Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof

Gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts erhob der VFS Hannover Nichtzulassungsbeschwerde im Sinne des § 116 FGO beim Bundesfinanzhof (BFH), mit der er Verfahrensmängel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) im finanzgerichtlichen Verfahren geltend machte, sich auf die grundsätzli-

9 BFH v. 10.2.2022 – VII B 85/21 –, BFHE 275, 482, Rn. 30 ff., juris; siehe auch BVerfG v. 7.4.2003 – 1 BvR 2129/02 –, BVerfGK 1, 107-109, Rn. 12, juris; BVerwG v. 23.6.2016 – 2 C 18/15 –, NVwZ-RR 2016, 907-912, Rn. 20, juris;.

10 BVerwG v. 23.6.2016 – 2 C 18/15 –, NVwZ-RR 2016, 907-912, amtl. Leit. Nr. 2.

11 Niedersächsisches FG v. 25.7.2019 – 6 K 298/18 –, EFG 2020, 222-226, Rn. 34, juris.

12 Niedersächsisches FG v. 25.7.2019 – 6 K 298/18 –, EFG 2020, 222-226, Rn. 34, juris.

13 z.B. M. Kilian, Klage auf Feststellung der Zulässigkeit einer „Tax Law Clinic“, DStR 2020, 406 (408); M. Krumm in: K. Tipke/ H. Kruse (Begr.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung Kommentar, 182. El., Köln 2024, § 41 FGO Rn. 17.

che Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und auf Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO) berief.

Der VFS Hannover machte geltend, dass das Niedersächsische Finanzgericht die Klage unzulässigerweise wegen fehlenden Feststellungsinteresses durch Prozessurteil abgewiesen habe. Insbesondere betonte er, dass das in der Begründung des FG-Urteils herangezogene Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25.4.2007¹⁴, welches der BFH mit Beschluss vom 22.10.2008¹⁵ bestätigt hatte, einen von dem vorliegenden entscheidungserheblich abweichenden Sachverhalt betraf. Dort ging es um den bevorstehenden Widerruf der Anerkennung einer Steuerberatungsgesellschaft aufgrund der Veränderung deren Mitgliederbestands. Im Unterschied zum vorliegenden Fall des VFS Hannover, der gerade eine nach Ansicht des Finanzamts unzulässige Tätigkeit aufnehmen wollte, besaß die Steuerberatungsgesellschaft den Status einer solchen und damit die Berechtigung zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen bereits und wehrte sich „nur“ gegen deren Aberkennung. Die Steuerberatungsgesellschaft wäre mithin – im Gegensatz zum VFS Hannover – während der Dauer der gerichtlichen Überprüfung des Widerrufs weiterhin zur Steuerberatung befugt gewesen.¹⁶

Darüber hinaus sei die grundsätzliche Rechtsfrage zu beantworten, ob ein Kläger im Rahmen einer vorbeugenden Feststellungsklage über ein berechtigtes Interesse im Sinne des § 41 Abs. 1 FGO verfüge, wenn das Finanzamt ihn auf die nach dem Gesetz vorgesehenen verwaltungs- und ordnungswidrigkeitsrechtlichen Maßnahmen zur Unterbindung einer Tätigkeit, die vom Kläger beabsichtigt, aber von der Finanzverwaltung für unzulässig erachtet wird, hingewiesen habe, ohne jedoch eine konkrete Maßnahme ausdrücklich anzudrohen. Insoweit hat der VFS Hannover ausführlich dargelegt, dass in der Literatur und auch von der Rechtsprechung durchaus sehr unterschiedliche Auffassungen bezüglich des Feststellungsinteresses bei einer vorbeugenden Feststellungsklage vertreten werden, die im vorliegenden Fall zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.¹⁷

14 Niedersächsisches FG v. 25.4.2007 – 6 K 515/06 –, EFG 2007, 1280.

15 BFH v. 22.10.2008 – VII B 126/07 –, BFH/NV 2009, 422.

16 So auch Niedersächsisches FG v. 25.4.2007 – 6 K 515/06 –, EFG 2007, 1280, Rn. 17, juris.

17 Vgl. nur von H. Beckerath, in: D. Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 185. Ergänzungslieferung, Bonn 2024, § 41 FGO Rn. 63; D. Steinhilber, in: W. Hübschmann/ E. Hepp/ A. Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 281. El., Köln 2024, § 41 FGO Rn. 280 ff., 295 ff. jeweils m.w.N.

Ferner hat der VFS Hannover eine Divergenz der Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts zu dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23.6.2016¹⁸ geltend gemacht und dabei insbesondere Bezug auf den zweiten amtlichen Leitsatz der Entscheidung („Die vorbeugende Feststellungsklage über streitige Fragen des öffentlichen Rechts ist zulässig, wenn eine behördliche Maßnahme angekündigt ist, die für den Adressaten straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Folgen haben kann.“) genommen.

Mit Beschluss vom 30.9.2020 wies der BFH die Beschwerde des VFS Hannover zurück.¹⁹ Der BFH schloss sich letztlich der Ansicht des Niedersächsischen Finanzgerichts an, dass die vorbeugende Feststellungsklage unter anderem unzulässig sei, wenn lediglich eine hypothetische Möglichkeit einer späteren Rechtsverletzung geltend gemacht werde.²⁰ Bei den Hinweisen des Finanzamts auf die gesetzlich vorgesehenen Sanktionen im Fall des Betriebs einer Tax Law Clinic durch den VFS Hannover handele es sich lediglich um „mögliche“ Maßnahmen, denen regelmäßig eine Belehrung oder ein entsprechender Hinweis vorausgehe.²¹ Dem entsprechend könne der Senat keinen Grund erkennen, warum es für den VFS Hannover nicht zumutbar sein sollte, ein sich aus einer späteren Prüfung eines konkreten Verstoßes des Vereins gegen das StBerG durch die Finanzbehörden eventuell ergebendes behördliches Handeln abzuwarten.²²

Damit verliert der BFH aus dem Blick, dass der VFS Hannover nach Aufnahme der Aktivitäten der Tax Law Clinic bei einer späteren Androhung von Sanktionen vor der Entscheidung stünde, entweder die Tax Law Clinic aufzugeben oder zumindest ruhenzulassen bis die begehrte Rechtsklarheit geschaffen ist oder die drohenden Sanktionen in Kauf zu nehmen und die Tax Law Clinic weiterzubetreiben. Letzteres verlangt vom VFS Hannover sehenden Auges gegen ein von der bisher herrschenden Auffassung und staatlichen Behörden angenommenes sanktionsbewehrtes gesetzliches Verbot zu verstoßen. Abgesehen davon setzt ein Bußgeld wegen eines Verhaltens, das eine Ordnungswidrigkeit darstellt, nicht zwingend dessen vorherige Androhung voraus, sondern allenfalls eine Anhörung zur Gewährung rechtlichen Gehörs.

18 BVerwG v. 23.06.2016 – 2 C 18/15 –, NVwZ-RR 2016, 907-912.

19 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781.

20 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781, Rn. 12, juris.

21 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781, Rn. 14, juris.

22 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781, Rn. 14, juris.

Der BFH lehnte auch die Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung ab, weil durch die Rechtsprechung bereits geklärt sei, nach welchen Kriterien zu beurteilen sei, ob die vorbeugende Feststellungsklage zulässig sei, weil die zu erwartende Maßnahme zu einer nicht oder nur schwerlich wiedergutzumachenden Rechtsverletzung führen würde, so dass dem Kläger ein weiteres Abwarten nicht zugemutet werden könne.²³ Ob das tatsächlich der Fall sei, lasse sich nicht allgemein und abstrakt feststellen, sondern nur in Bezug auf die konkreten Umstände des Einzelfalls.²⁴ Vor diesem Hintergrund sehe der Senat die vom VFS Hannover vorgetragenen Unterschiede in der Rechtsprechung lediglich als Ergebnis der unterschiedlichen Beurteilungen des jeweiligen Einzelfalls und nicht als Beleg für eine bereits in den Grundsätzen uneinheitliche Rechtsprechung.²⁵

Darüber hinaus sei die Revision auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung geboten.²⁶ Der BFH begründet dies im Wesentlichen damit, dass der im zweiten amtlichen Leitsatz in dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23.6.2016²⁷ wiedergegebene Rechtssatz keinen Niederschlag in der Urteilsbegründung gefunden habe.²⁸ Vielmehr liest der BFH aus dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts einen anderen Rechtssatz heraus, welcher wie folgt lautet: *„Die vorbeugende Feststellungsklage über streitige Fragen des öffentlichen Rechts ist zulässig, wenn eine behördliche Maßnahme, die für den Adressaten straf- oder ordnungswidrigkeitenrechtliche Folgen haben kann, nicht nur als mögliche Konsequenz seines Handelns im Raum steht, sondern konkret angedroht worden ist und unmittelbar bevorsteht.“*²⁹

Der vom BFH damit gefundene Rechtssatz passt mithin auch zur übrigen Begründung der Entscheidung. Mit dem tragenden Argument des Bundesverwaltungsgerichts, dass ein als schutzwürdig anzuerkennendes Interesse daran bestehe, *„den Verwaltungsrechtsweg [oder wie vorliegend den Finanzrechtsweg] als ‚fachspezifischere‘ Rechtsschutzform einzuschlagen, insbesondere wenn dem Betroffenen ein Ordnungswidrigkeitenverfahren droht“*,³⁰ setzt sich der BFH an dieser Stelle nicht weiter auseinander.

23 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781, Rn. 18, juris.

24 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781, Rn. 19, juris.

25 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781, Rn. 19, juris.

26 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781, Rn. 21, juris.

27 BVerwG v. 23.6.2016 – 2 C 18/15, NVwZ-RR 2016, 907.

28 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781, Rn. 24, juris.

29 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19, BFH/NV 2021, 781, Rn. 27, juris.

30 BVerwG v. 23.6.2016 – 2 C 18/15, NVwZ-RR 2016, 907.

Die Durchführung einer unentgeltlichen Steuerrechtsberatung wurde somit im Ergebnis – trotz eines möglicherweise drohenden Bußgeldes – auch vom BFH als zumutbar betrachtet, so dass gerichtliche Schritte erst gegen anschließende repressive Maßnahmen der Finanzverwaltung mit Aussicht auf Erfolg unternommen werden können. Die Finanzgerichte haben den VFS Hannover folglich aufgefordert, eine ganz überwiegend, insbesondere auch von staatlichen Behörden, als rechtswidrig betrachtete Handlung zu begehen, um den Rechtsweg zu eröffnen. Ob dieses restriktive Verständnis von der Zulässigkeit vorbeugenden Rechtsschutzes mit Art. 19 Abs. 4 GG vereinbar ist, darf zumindest bezweifelt werden.³¹

Vor diesem Hintergrund hätte noch die Möglichkeit bestanden, Verfassungsbeschwerde beim BVerfG nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG in Verbindung mit § 13 Nr. 8a, §§ 90 ff. BVerfGG zu erheben.

4. Weshalb keine Verfassungsbeschwerde?

Es ist in der Tat äußerst unbefriedigend, dass es aufgrund der von Finanzgericht und BFH angenommenen Unzulässigkeit der vorbeugend erhobenen Feststellungsklage des VFS Hannover, nicht zu einer Klärung der materiellen Rechtsfrage gekommen ist.³² Auch eine Verfassungsbeschwerde hätte diese Klärung nicht unmittelbar gebracht. Sie hätte sich nur gegen die Versagung des vorbeugenden Rechtsschutzes wenden können, so dass bei einer erfolgreichen Verfassungsbeschwerde erst anschließend im zweiten Rechtszug vor den Finanzgerichten die materiellrechtliche Frage der Rechtmäßigkeit einer Tax Law Clinic zur Entscheidung angestanden hätte. Vor dieser materiellen Entscheidung hätte voraussichtlich ein konkretes Normenkontrollverfahren beim BVerfG gestanden. Bei der Dauer der Verfahren vor dem BVerfG hätten wahrscheinlich mehrere Generationen Studierender ihr Universitätsstudium abgeschlossen, ohne die Chance gehabt zu haben, je eine Tax Law Clinic kennenzulernen.

31 Siehe zur Kritik beispielsweise M. Kilian, Klage auf Feststellung der Zulässigkeit einer „Tax Law Clinic“, DStR 2020, 406, 408; C. Deckenbrock, Stärkung der Aufsicht bei Rechtsdienstleistungen, ZRP 2022, 170 (173); M. Krumm in: K. Tipke/ H. Kruse (Begr.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung Kommentar, Köln 2024, 182. El., § 41 FGO Rn. 17; A. Ossinger in: B. Schwarz/A. Pahlke/T. Keß, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung Kommentar (Stand: 23.11.2023), § 41 FGO Rz. 35.

32 In diesem Sinne auch T. Günther/L. Grupe, Zulässigkeit studentischer Beratung in "Tax Law Clinics" nur noch eine Frage der Zeit?, NWB 2023, 1664 (1665).

Daher haben der VFS Hannover und einige seiner Mitglieder sich einen anderen Weg überlegt, auf dem sie hoffen, schneller zum Ziel zu gelangen, und sich gegen eine Verfassungsbeschwerde gegen den Beschluss des BFH vom 30.9.2020³³ entschieden.

III. Verfahren des Tax Law Clinic e.V. i.G.

Da der Weg über die Finanzgerichtsbarkeit nicht zur gewünschten Klärung führte, wurde am 11.10.2021 der Verein „Tax Law Clinic Hannover“ durch RRef Viktoriya Khuvis, RiFG Dr. Thomas Keß, MDgt a.D. Hubertus Plenz, RA/StB Jens Röhrbein, RA/StB Dr. Zacharias-Alexis Schneider, RA Henning Schröder und stud. iur. Lennart Sindermann – allesamt Vorstands- und/oder Vereinsmitglieder des VFS Hannover – gegründet. Der Verein setzte sich den Satzungszweck, nach seiner Eintragung ins Vereinsregister, Deutschlands erste Tax Law Clinic in Hannover zu schaffen.

Da dieser Zweck *de lege lata* – bei Außerachtlassung der Verfassungswidrigkeit des Verbots – rechtswidrig wäre, war zu erwarten, dass das zuständige Registergericht und Finanzamt den jeweiligen Anträgen auf Eintragung in das Vereinsregister bzw. Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht stattgeben würden. Beim Ergehen solcher ablehnenden Entscheidungen war der Verein in Gründung fest entschlossen, sich hiergegen zu erwehren und Rechtsschutz zu suchen. Die Sache sollte dabei möglichst schnell durch die Instanzen getrieben werden, um die Gründung eines gemeinnützigen Tax Law Clinic Hannover e.V. zu vollenden und hierbei auch endlich die – inzidente – Klärung der Verfassungswidrigkeit des bestehenden Verbots altruistischer Steuerberatung durch Tax Law Clinics zu erreichen.

1. Registergerichtliches Ausgangsverfahren beim Amtsgericht Hannover

Das zuständige Registergericht des Amtsgerichts Hannover wies den Antrag des Vereins auf Eintragung ins Vereinsregister – wie erwartet – mit der Begründung zurück, dass der Satzungszweck des Vereins, nämlich die geschäftsmäßige, wenn auch unentgeltliche, Hilfeleistung in Steuersachen, gegen das StBerG verstoße. Nach § 5 StBerG dürften nur bestimmte Berufsgruppen und Vereinigungen – zu denen der Verein nicht gehöre –

33 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19, BFH/NV 2021, 781.

geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen leisten. Der einzige Vereinszweck sei daher gemäß § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuches (analog) nichtig und der beantragten Eintragung könne nicht stattgegeben werden.

Daraufhin legte der Verein Beschwerde gegen die Entscheidung des Registergerichts ein. In der Beschwerde wurde wiederum argumentiert, dass die Bestimmungen des StBerG verfassungswidrig seien, insbesondere weil sie eine ungleiche Behandlung von Rechtsberatung und Steuerberatung in Bezug auf unentgeltliche, altruistische Leistungen vorsähen. Der Verein führte an, dass der Gesetzgeber bei der Reform des RDG im Jahr 2007 schlicht vergessen habe, auch das StBerG anzupassen.

Der hiergegen gerichteten Beschwerde half das Amtsgericht mit Beschluss vom 15.2.2022 nicht ab. Es legte die Beschwerde vielmehr dem Oberlandesgericht (OLG) Celle zur Entscheidung vor.

2. Verfahren vor dem Oberlandesgericht Celle

Das Oberlandesgericht Celle entschied am 10.3.2022, dass die Beschwerde unbegründet sei und bestätigte damit die Entscheidung des Registergerichts.³⁴ Das Gericht argumentierte, dass der Gesetzgeber bewusst keine Anpassung des Steuerberatungsgesetzes vorgenommen habe, da eine Petition³⁵ mit derselben Forderung 2013 abgelehnt worden sei.³⁶ Zudem sah das Gericht keinen Verstoß gegen das Grundgesetz in der Ungleichbehandlung der unentgeltlichen Steuerberatung und der allgemeinen Rechtsberatung.³⁷

Das Verfahren endete somit mit der Zurückweisung der Beschwerde. Trotzdem konnte der Verein sein Etappenziel erreichen: Das OLG Celle lies die Rechtsbeschwerde zu, um eine grundsätzliche Klärung der Rechtsfrage auf höherer Ebene zu ermöglichen.

3. Rechtsbeschwerde zum Bundesgerichtshof

Nun erreichte der Verein auf seinem – bereits bis hierhin langen – Weg zum Recht Karlsruhe. Die erste Karlsruher Adresse, auf die der Tax Law Clinic e.V. i.G. seine Hoffnung setzte: der Bundesgerichtshof. Doch der

34 OLG Celle v. 10.3.2022 – 9 W 14/22, BeckRS 2022, 46940.

35 Beschluss des Petitionsausschusses v. 15.5.2013, Prot.-Nr. 17/86.

36 OLG Celle v. 10.3.2022 – 9 W 14/22, BeckRS 2022, 46940, Rn. 7.

37 OLG Celle v. 10.3.2022 – 9 W 14/22, BeckRS 2022, 46940, Rn. 9.

Einstieg war hier diffiziler als in den Vorinstanzen, weil eine Zulassung als Rechtsanwalt hier nur bedingt die Postulationsfähigkeit gewährt.

a) Die Suche nach einem Rechtsanwalt am Bundesgerichtshof

Genau wie im Zivilprozess nach § 78 Abs. 1 Satz 3 ZPO, gilt auch im Registerverfahren gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) die Pflicht, sich durch einen am Bundesgerichtshof zugelassenen Rechtsanwalt vertreten zu lassen. So stand am Anfang der Rechtsbeschwerde die Aufgabe, einen solchen für diese Sache zu gewinnen. Glücklicherweise fügte es sich, dass ein Angehöriger des Instituts für Prozess- und Anwaltsrecht (IPA) der Leibniz Universität Hannover – Professor Dr. Volker Vorwerk – zugelassener Rechtsanwalt am Bundesgerichtshof ist. Als Teil seines Engagements als Honorarprofessor an der Leibniz Universität erklärte er sich bereit, den Tax Law Clinic e.V. i.G. zu unterstützen, indem er die Rechtsbeschwerde für diesen führte.

b) Die Rechtsbeschwerde

In der von ihm verfassten und beim Bundesgerichtshof (BGH) eingereichten Rechtsbeschwerde verfolgte Professor Vorwerk neue Argumentationsansätze. So stütze sich der Vortrag im Wesentlichen darauf, dass die bisherigen Regelungen im StBerG hinsichtlich der unentgeltlichen Hilfeleistung in Steuersachen im Widerspruch zu Art. 15 Abs. 2, 3 der Richtlinie über Dienstleistungen im Binnenmarkt (EG) 2006/123 ständen. Diese Richtlinie gibt den Mitgliedstaaten die Pflicht auf, ihr Berufsrecht diskriminierungsfrei auszugestalten. Die Rechtsprechung des EuGH verlangt insoweit eine kohärente Ausgestaltung des Berufsrechts.³⁸ Kurz bevor Professor Vorwerk die Rechtsbeschwerde für den Tax Law Clinic e.V. i.G. erhob, hatte er ein Vorabentscheidungsverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) geführt, welches diese Richtlinie zum Gegenstand hatte. In diesem Verfahren entschied der EuGH, dass die Mitgliedstaaten die Normen, die nicht den Anforderungen der Richtlinie gerecht werden, im Wege der vertikalen

38 EuGH v. 4.7.2019, Rs. C-377/17, ECLI:EU:C:2019:562, Rn. 89 ff., juris.

Direktwirkung unangewendet lassen müssen, wenn diese keiner europarechtskonformen Auslegung zugänglich sind.³⁹

Genau dies müsse der Bundesgerichtshof im Falle der Tax Law Clinic entsprechend umsetzen. In Anbetracht der Zulassung niedergelassener europäischer Rechtsanwälte zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen (§ 3 Nr. 1 Var. 4 StBerG) sowie die zahlreichen Berechtigungen zur beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen in § 4 StBerG, erscheine das Verbot von Hilfeleistungen in Tax Law Clinics unverständlich. Auch könne – gerade im Hinblick auf den „Cum-Ex-Skandal“ – nicht entgegeng gehalten werden, dass die derzeit geltenden Regelungen tatsächlich das vielfach postulierte Allgemeininteresse der Sicherung des Steueraufkommens gewährleisten würden. Die §§ 3, 5 StBerG seien daher diskriminierend, soweit diese Tax Law Clinics verbieten. In dem vorliegenden „*acte-clair*“ sei der Bundesgerichtshof gehalten, das eindeutige Europarecht – durch eine Nichtanwendung des Verbots auf Tax Law Clinics – durchzusetzen.

Weiter führte Professor Vorwerk aus, dass das Verbot zudem gegen die in Art. 5 Abs. 3 GG verbürgte Wissenschaftsfreiheit, in Form der Lehrfreiheit verstieße. Denn durch das Verbot von Tax Law Clinics werde Lehrenden die Lehrmöglichkeit verwehrt, Studierende in deren Betrieb Fertigkeiten wie die Sachverhaltsermittlung zu lehren, die wesentlich für ihre spätere Tätigkeit als Organ der Steuerrechtspflege seien.

c) Der Beschluss des Bundesgerichtshofs

Zu dem vom Verein begehrten Recht führte die Rechtsbeschwerde dennoch nicht. Nach Ansicht des BGH dient die Beschränkung der Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen nach § 2 Abs. 1 Satz 2 StBerG dem Schutz der Rechtssuchenden einerseits und dem des Steueraufkommens und der Steuermoral vor unqualifizierter Hilfeleistung in Steuersachen andererseits und mithin einem legitimen Zweck.⁴⁰ Auch für den BGH war es indes nicht ersichtlich, weshalb zum Schutz der Ratsuchenden im Steuerrecht ein weitergehendes Verbot auf dem Gebiet des Steuerrechts erforderlich wäre als auf dem der allgemeinen Rechtsberatung.⁴¹ Weder sei die Komplexität des Steuerrechts ein Alleinstellungsmerkmal, noch seien

39 EuGH v. 18.1.2022, Rs. C-261/20, ECLI:EU:C:2022:33, Rn. 30, juris.

40 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927.

41 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927.

die Konsequenzen einer Fehlberatung für die Ratsuchenden unbedingt gravierender als in anderen Rechtsgebieten.⁴² Vielmehr seien in anderen Bereichen, etwa im Ausländer- und Asylrecht, weitaus erheblichere, die persönliche Freiheit und Unversehrtheit des Beratenen berührende Umstände betroffen.⁴³ Der Schutz der Ratsuchenden könne auch durch die mittlerweile im RDG vorgesehene Anleitung der beratenden Studierenden durch qualifizierte Personen, also durch Rechtsanwältinnen oder Rechtsanwälte, erfolgen.⁴⁴

Das hinderte den BGH allerdings nicht daran, das Verbot – zum Schutz des Steueraufkommens und der Steuermoral – jedenfalls zulasten von Tax Law Clinics als gerechtfertigt anzusehen.⁴⁵ Das Risiko einer Schlechtberatung in Steuersachen trage nicht nur der einzelne Steuerpflichtige, sondern auch der Fiskus und mithin die Allgemeinheit.⁴⁶ Die restriktive Handhabung der Zulässigkeit geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen in Anknüpfung an bestimmte berufliche Qualifikationen vermindere die Risiken einer Falsch- oder Schlechtberatung sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für den Steuerfiskus und sei daher geeignet, den Gesetzeszweck zu erreichen.⁴⁷ Denn eine solche Anleitung, die keine ständige Begleitung und Beaufsichtigung der Beratenden, sondern lediglich eine Mitwirkung im Einzelfall erfordere, genüge zur Verwirklichung des Schutzes nicht.⁴⁸

Das Argument der geringen finanziellen Tragweite, aufgrund der regelmäßig geringen Beträge, um die sich studentischen Steuerfragen drehen, wischte der BGH mit der Begründung vom Tisch, dass auch viele kleine Beträge das Steueraufkommen gefährden könnten.⁴⁹ Auch die von Professor Vorwerk vorgebrachten europarechtlichen Einwände sah er nicht durchgreifen.⁵⁰

Mit dem Hinweis, dass lediglich Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes nicht zu einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG berechtigen, sondern die Verfassungswidrigkeit zur Überzeugung des Gerichts für eine

42 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927.

43 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927.

44 Vgl. BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927.

45 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927, Rn. 56, juris.

46 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927, Rn. 57, juris.

47 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927, Rn. 41, juris.

48 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927, Rn. 58 ff., juris.

49 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927, Rn. 62, juris.

50 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927, Rn. 84 ff., juris.

solche Vorlage feststehen müsse,⁵¹ wies der BGH die Rechtsbeschwerde aus vorstehenden Gründen zurück.

4. Die Frage, wie es weitergeht

Der Beschluss erreichte den Tax Law Clinic e.V. i.G. unerwartet früh bereits Anfang Mai 2023. Die Enttäuschung bei den Mitgliedern über seinen Inhalt war deutlich spürbar, hoffte der Verein doch, dass der BGH sich auf seine Seite schlagen und ihm durch eine verfassungskonforme Auslegung oder eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG zum Recht verhelfen würde. Das nebulöse Argument einer angeblichen Gefährdung von Steueraufkommen und Steuermoral, welches die Ungleichbehandlung rechtfertigen sollte, überzeugte nicht.⁵² Diese hehren Begriffe ließen wenig Konkretes erkennen und genügten doch dem BGH, um den Tax Law Clinic e.V. i.G. in floskelhafter Weise mit seinem Begehren abzuweisen.

Als letzte Zuflucht bot sich erneut nur noch die Einlegung einer Verfassungsbeschwerde. Doch am 12.5.2023 gab es eine erfreuliche Überraschung aus dem Bundesministerium der Finanzen: der Referentenentwurf eines „Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe“ sah in § 6 Abs. 2 StBerG-E die Legalisierung von Tax Law Clinics vor.⁵³ So folgte auf Ernüchterung, Euphorie. Das Ziel, mit einer Tax Law Clinic endlich einen tatsächlichen Mehrwert in der steuerrechtlichen Ausbildung Studierender sowie für unzureichend bemittelte Ratsuchende zu schaffen, rückte damit unerwartet in doch greifbare Nähe.

51 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927, Rn. 74, juris.

52 So auch: L. Münch/T. Sendke, Zur Zulässigkeit von Tax Law Clinics, npoR 2023, 248 (249); T. Günther/L. Grupe, Zulässigkeit studentischer Beratung in "Tax Law Clinics" nur noch eine Frage der Zeit?, NWB 2023, 1664 (1666); D. Geissler, Unzulässiger Vereinszweck – Keine unentgeltliche Steuerhilfe für Studenten durch den Verein „Tax Law Clinic“, LTZ 2023, 290 (300); M. Rillig, Keine Eintragung eines Vereins mit dem Zweck unentgeltlicher Hilfeleistung in Steuersachen für Studenten durch Studierende unter Anleitung beruflich vorgebildeter und erfahrener Praktiker ("Tax Law Clinic"), EWiR 2023, 388 (390); C. Deckenbrock/T. Keß/L. Münch/T. Sendke, Tax Law Clinics als Ausbildungskonzept, StuW 2023, 270 (281).

53 Nunnmehr im Regierungsentwurf: BT-Drs. 20/8669, S. 12.

5. Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht

Dennoch stellte sich die Frage, wie der Tax Law Clinic e.V. i.G. in Bezug auf den Beschluss des BGH weiter verfahren sollte. Schließlich schaffte der Referentenentwurf noch keine Rechtssicherheit für die Tax Law Clinic. Vielmehr war offen, ob und in welcher Form der Gesetzentwurf das Gesetzgebungsverfahren durchlaufen würde.

a) Entscheidungsfindung

Viel Zeit blieb für die Entscheidung, ob Verfassungsbeschwerde erhoben werden sollte, jedoch nicht. Aufgrund § 93 Abs.1 Satz1 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) musste die Verfassungsbeschwerde bereits innerhalb eines Monats nicht nur eingelegt, sondern explizit auch begründet werden. Das war kein leichtes Unterfangen im Hinblick auf die hohen Anforderungen, die das BVerfG an Zulässigkeit und Begründetheit der Verfassungsbeschwerde stellt. Eine besondere Herausforderung, die das Verfahren vor dem BVerfG mit sich bringen würde, war ein geeigneter Vortrag, der das BVerfG davon überzeugt, die Verfassungsbeschwerde nach § 93a BVerfGG überhaupt zur Entscheidung anzunehmen.⁵⁴

Eine Herkulesaufgabe, die für eine Gruppe ehrenamtlich tätiger Mitglieder des Tax Law Clinic e.V. i.G., in der Freizeit nur schwerlich darstellbar sein würde. Mit dem zu diesem Zeitpunkt im Raum stehenden Referentenentwurf und der Hoffnung auf eine politische Lösung, lag schnell der Gedanke nahe, auf diesen mühseligen Schritt zu verzichten und auf den politischen Weg zu setzen. Zu diesem Zeitpunkt war noch nicht abzusehen, dass diese Entscheidung durch das frühzeitige Ende der Ampel-Koalition noch einmal in ihrer Tragweite zunehmen würde.

Letztendlich war es jedoch ohnehin nicht nur eine Frage des Pragmatismus, sondern auch der ideellen Entschlossenheit. Die Mitglieder des Vereins empfanden den Beschluss des BGH, der das Verbot mit einer absurd erscheinenden Argumentation hielt, als nicht hinnehmbar und evident verfassungswidrig.

Immerhin geht das Verbot der unentgeltlichen Steuerrechtsberatung im Kern – wie das in Teilen als verfassungswidrig erklärte Rechtsberatungsge-

54 Vgl. hierzu D. Hömig in: B. Schmidt-Bleibrey/F. Klein/H. Bethge (Hrsg.), Bundesverfassungsgerichtsgesetz Kommentar, Bd. II, 63. El., München 2023, § 92 Rn. 21 m.w.N.

setz⁵⁵ – auf nationalsozialistische Gesetzgebung aus dem Jahr 1935 zurück.⁵⁶ Zu dem entsprechenden „Zwilling“ – im Rechtsberatungsgesetz – konstatierte bereits der Gesetzgeber in dem Entwurf des RDG: *„Die Einbeziehung auch der unentgeltlichen Rechtsberatung in den Schutzbereich des Gesetzes zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiet der Rechtspflege im Jahr 1935 war geprägt von dem Bestreben, jede Umgehung des Verbots der rechtlichen Betätigung der damals vom Beruf des Rechtsanwalts und des Rechtsbeistands ausgeschlossenen Personen, vor allem der zahlreichen jüdischen Rechtsanwälte, zu unterbinden; Sozialrechtsberatung sollte nur noch durch die Organisationen der NSDAP erbracht werden können. Verbraucherschutzinteressen haben dieses umfassende Verbot unentgeltlicher Rechtsberatung nie gerechtfertigt“*.⁵⁷ Die gegenwärtige Bundesregierung brachte zum Ausdruck, dass sie auch das weitergehende Verbot im Steuerrecht als kaum nachvollziehbar erachte.⁵⁸

Deswegen wollten die Mitglieder den Beschluss des BGH nicht unwidersprochen stehen lassen. Denn erst wenn dieses Verbot keinen Bestand mehr hat, ist der Verein am Ziel seines langen Weges zum Recht angelangt. Daher entschied sich der Tax Law Clinic e.V. i.G. diesmal gegen die Entscheidung des BGH Verfassungsbeschwerde einzulegen.⁵⁹

b) Begründung der Verfassungswidrigkeit

Der BGH hatte das Verbot mit der Begründung gehalten, dass es verfassungsrechtlich durch den Schutz des Steueraufkommens und der Steuermoral gerechtfertigt sei. Dieser Ansatz vermag jedoch das unverhältnismäßige Verbot nicht zu rechtfertigen. Hier stellt sich zunächst die Frage, welche Bedeutung dem Schutzgut des Steueraufkommens in verfassungsrechtlicher Sicht zukommen kann.

55 BVerfG v. 20.10.2004 – 1 BvR 130/03, WM 2004, 2363; v. 16.12.2006 – 2 BvR 951/04, NJW 2006, 150.

56 Erstmals eingeführt in § 107a der Reichsabgabenordnung aF durch das Gesetz zur Verhütung von Mißbräuchen auf dem Gebiet der Rechtsberatung v. 13.12.1935 (RGBl. I, S. 1478). Überführt in das StBerG durch Gesetz zur Neufassung des Steuerberatungsgesetzes v. 4.11.1975 (BGBl. I, 1975, 2735). Eine Veränderung des Regelungsinhaltes erfolgte hierbei nicht (vgl. BT-Drs. 7/2852, S. 29).

57 BT-Drs. 16/3655, S. 39.

58 BT-Drs. 20/8669, S. 28.

59 Anhängig unter Az.: 1 BvR 1042/23.

Verfassungsrechtlich geschützt ist nicht das nominale Steueraufkommen als solches, sondern das gesetzmäßige und gleichmäßige Steueraufkommen, als Ausdruck des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) sowie dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG). Hieraus folgt zum einen, da Steuergesetze einen empfindlichen Eingriff in die Vermögens- und Rechtssphäre der Steuerpflichtigen enthalten, dass sowohl die Vorschriften wie deren Anwendung dem Gedanken einer möglichst gleichmäßigen Belastung der Steuerpflichtigen besonders sorgfältig Rechnung tragen müssen,⁶⁰ und zudem auf eine gleiche Zuteilung steuerlicher Lasten geachtet werden muss.⁶¹

Die sich aus dem Verfassungsrecht ergebenden Besteuerungsgrundsätze spiegeln sich auch in der einfachgesetzlichen Umsetzung des Verfassungsauftrags wider. So heißt es in § 85 AO, der die amtliche Überschrift „*Besteuerungsgrundsätze*“ trägt:

„Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Insbesondere haben sie sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt, zu Unrecht erhoben oder Steuererstattungen und Steuervergütungen nicht zu Unrecht gewährt oder versagt werden.“

Die Vorschrift betont den verfassungsrechtlichen Auftrag, die Steuer gesetzmäßig und gleichmäßig festzusetzen, ohne dass sich hieraus ein Auftrag zur Verfolgung eines höchstmöglichen Steueraufkommens ableiten lässt. So hieß es bereits in der Gesetzesbegründung zu § 85 AO (ehemals § 102 AO):

„Sie [die Norm] stellt die gleichmäßige Erhebung der Steuern als Aufgabe der Finanzbehörden besonders heraus. Steuern sollen weder zu hoch noch zu niedrig festgesetzt werden.“⁶²

Weitere Bestätigung findet dieses Prinzip durch § 199 Abs. 1 AO mit der amtlichen Überschrift „*Prüfungsgrundsätze*“. In diesem heißt es:

„Der Außenprüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen.“

60 BVerfG v. 3.7.1973 – 1 BvR 368/65, BVerfGE 35, 324.

61 BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274; v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12.

62 BT-Drs. VI/1982, S. 132.

Hieraus ergibt sich, dass die Auffassung, dass der Schutz eines höchstmöglichen Steueraufkommens als solches, keine Stütze – weder in der Verfassung noch im einfachen Recht – findet. Verfassungsrechtlich geschützt und mithin bei der Rechtsanwendung zu achten, ist nur das gesetzmäßige und gleichmäßige Steueraufkommen. Eine Maxime des Verfahrensrechts, ein größtmögliches Steueraufkommen zu gewährleisten, lässt sich hiermit gerade nicht begründen.

Freilich steht es dem Gesetzgeber bis zu den verfassungsrechtlichen Grenzen frei ein größtmögliches Steueraufkommen zu verfolgen. Hierbei kommt ihm auch eine weitreichende Einschätzungsprärogative zu.⁶³ Allerdings ist er insoweit beschränkt, als dies durch seine Ausgestaltung des materiellen Steuerrechts, nicht aber durch die Gestaltung des Verfahrensrechts erfolgen muss. Denn hierdurch schafft er die Stellschrauben, mit denen sich die Höhe des im Besteuerungsverfahren zu realisierenden gesetzmäßigen und gleichmäßigen Steueraufkommens bestimmt.

Hervorzuheben ist zudem, dass verfassungsrechtlich nicht nur die rechtliche, sondern auch tatsächlich gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen geboten ist.⁶⁴ Beachtet werden muss hierbei, dass das BVerfG einst selbst konstatierte, dass es durch die Unübersichtlichkeit und Kompliziertheit der anzuwendenden Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen schon dem durchschnittlichen Steuerpflichtigen nur schwer möglich sei, den Umfang seiner Steuerpflicht, ohne die Unterstützung eines Sachkenners zu beurteilen.⁶⁵ Ohne Unterstützung bleibt den Steuerpflichtigen folglich nur die Möglichkeit die Sache mithilfe fragwürdiger Blog-Beiträge selbst in die Hand zu nehmen oder auf die Verwirklichung ihrer Rechte zu verzichten. Beides entfernt uns weiter von dem Ziel der verfassungsrechtlich gebotenen gesetzmäßigen und gleichmäßigen Steuererhebung, die das rechtlich gebotene Steueraufkommen verwirklicht. Tax Law Clinics sind mithin nicht eine Gefährdung für das verfassungsrechtlich gebotene Steueraufkommen, sondern ein Garant dieses – ungeachtet der individuellen finanziellen Möglichkeiten – zu verwirklichen. Einerseits schaffen sie ein niedrigschwelliges Angebot für Studierende, von Fachleuten begleiteten steuerrechtlichen Rat in eher einfach gelagerten Fällen zu erlangen. Andererseits dienen sie der Ausbildung künftiger Steuerfachleute. Dieser Dienst am Rechtsstaat verdient es eigentlich gefördert zu werden, und ist

63 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136.

64 BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, 136.

65 BVerfG v. 15.3.1967 – 1 BvR 575/62 –, BVerfGE 21, 227.

mitnichten verbotswürdig. Die offensichtlichen Vorteile für alle Beteiligten liegen auf der Hand. Die Gründe es dennoch zu verbieten, bleiben hingegen eher substanzlos.

Die ebenfalls angeführte Steuermoral wird nicht geschädigt, wenn sich ehrenamtlich Engagierte – unter fachkundiger Anleitung – der Aufgabe annehmen, den unentgeltlichen Zugang zum Recht für diejenigen zu gewährleisten, für die der Zugang über Rechtsanwälte und Steuerberater wirtschaftlich unmöglich ist. Dadurch wirkt eine Tax Law Clinic dem Eindruck entgegen, dass Wohlhabende durch beste Beratung ein Maximum an Steuervorteilen erlangen können, während Einkommensschwache – mangels geeigneter Beratung – Gefahr laufen, entgegen § 85 AO höhere Steuern zu zahlen als nach dem Gesetz entstanden sind. Deswegen leisten (Tax) Law Clinics einen wichtigen Beitrag zur rechtsstaatlich gebotenen Grundrechtsverwirklichung für jedermann, wodurch das Vertrauen in ein gerechtes Staatswesen – und mithin auch die Steuermoral – bestärkt wird.

Nach den getroffenen Ausführungen verbietet sich die Verfolgung fiskalischer Zwecke durch die Verhinderung von Tax Law Clinics von Verfassungswegen, soweit dies nicht bloß darin liegt, dass eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung sichergestellt werden soll.

Die Erreichung des dem Fiskus zustehenden Steueraufkommens fördern Tax Law Clinics, indem sie den ratsuchenden Studierenden den Weg zum „richtigen Steuerrecht“ ebnen. Neben der vordergründig wahrgenommenen Hilfe zur Geltendmachung steuerlicher Rechte, wird gerne übersehen, dass Tax Law Clinics auch in einer steueraufkommenserhöhenden Weise Effekte erzielen. So klären diese die Ratsuchenden auch über die Steuerpflichtigkeit von Vorgängen auf, die der unberatene Laie womöglich nicht erkannt hätte (z.B. bei Sachentgelten).

Aufgrund dieser Dualität der Beratung entfernt jeder unberatene Steuerpflichtige uns in der Regel vom verfassungsrechtlich gebotenen gesetzmäßigen Steueraufkommen. Denn selbst Kritiker der Tax Law Clinic müssen sich eingestehen, dass die Beratung durch die das Steuerrecht lernenden Studierenden unter Anleitung eines Berufsträgers, stets besser sein wird als das Ergebnis, welches ein Sachunkundiger alleine verwirklichen könnte. Zu beachten ist hierbei auch, dass die Qualität stets durch den anleitenden Berufsträger, der das Beratungsergebnis prüft und freigibt, sichergestellt wird.

Als einziges Gegenargument bliebe mithin nur noch die Annahme, dass Tax Law Clinics Steuerhinterziehung vorsätzlich Vorschub leisten würde. Diese Annahme ist jedoch abwegig. Denn dadurch würde den in Tax

Law Clinics altruistisch engagierten Personen, denen wesensgemäß an der Gemeinwohlförderung gelegen ist, eine kriminelle Energie unterstellt. Die Anreize, die sie dazu bewegen sollten, lassen sich allerdings nur schwerlich erkennen. Mangels Entgelts, fehlt hierfür bereits der Motivator. Die Absurdität eines solchen Rechtfertigungsversuchs für das bestehende Verbot wird umso deutlicher, wenn man sich vergegenwärtigt, dass ein solches Verhalten ohnehin den Straftatbestand des § 370 AO erfüllt, während das Verbot aus §§ 2, 5 StBerG nach § 160 StBerG „bloß“ eine Ordnungswidrigkeit darstellt. Ein Schutz vor unrechtmäßiger Steuerverkürzung ist daher – gegenwärtig und auch nach der Legalisierung von Tax Law Clinics – wesentlich besser bereits durch § 370 AO Rechnung getragen als durch das berufsrechtliche Verbot von Tax Law Clinics.

Das Risiko einer unrechtmäßigen Steuerverkürzung besteht im Grundsatz ebenso bei den bereits heute nach dem StBerG zugelassenen Beratern, die ihre hervorragenden steuerrechtlichen Kenntnisse zur Förderung von Individualinteressen zulasten der Allgemeinheit nutzen können, um sich hierbei selber zu bereichern (Stichwort „Cum-Ex“). Hier gibt es auch den entsprechenden finanziellen Motivator. Bei diesen wird jedoch – vernünftigerweise – nicht der Generalverdacht geäußert, sie gefährdeten das Steueraufkommen.

In jedem Fall sind kriminell agierende Personen eine kleine Minderheit. Eine Rechtfertigung des Verbots lässt sich hierauf nicht stützen. Der BGH machte sich mit der Argumentation, wonach das Verbot der unentgeltlichen Steuerrechtsberatung das Steueraufkommen sichern solle, den Standpunkt des Petitionsausschusses aus dem Jahr 2013⁶⁶ zu eigen, ohne hierfür irgendwelche belastbaren Belege anzuführen. Eine bloße (nicht einmal ansatzweise substantiierte) Vermutung ist jedoch nicht dazu geeignet, einen solchen Grundrechtseingriff wie das Verbot einer Tax Law Clinic zu rechtfertigen.

Die vorgebrachten Gründe lassen insgesamt kaum Konkretes erkennen. Sie wirken vielmehr wie ein Versuch, ein überkommenes, aus rassistischen Motiven geschaffenes Verbot aus dem Jahre 1935 auch nach knapp 90 Jahren mit gewandelter Rechtfertigung aufrechtzuerhalten. Selbst wer die Einwände nicht als gänzlich abwegig abtun möchte, wird in der Gesamtbeurteilung zu der Einsicht kommen müssen, dass diese zumindest nicht ein

66 Beschluss des Petitionsausschusses v. 15.5.2013, Prot.-Nr. 17/86.

solches Ausmaß und Gewicht annehmen, welches es rechtfertigen würde, das weitergeltende Verbot der Law Clinics im Steuerrecht zu rechtfertigen.⁶⁷

Bei Betrachtung des Versuchs der Rechtfertigung dieses Verbots durch den BGH verwundert es wenig, dass sie sich nicht insgesamt in der Rechtsordnung niederschlägt. In den zulässigen Lohnsteuerhilfvereinen beraten täglich Personen, die in aller Regel nicht Berufsträger sind, in einer Vielzahl von Fällen, die regelmäßig relevanter für das Steueraufkommen sind als die voraussichtlich überschaubare Anzahl von Fällen, die in einer Tax Law Clinic zu erwarten sind. Täglich beraten in Law Clinics angeleitete Studierende verschiedene Ratsuchende in Fragen des Sozial- oder Asylrechts, die ebenfalls eine erhebliche finanzielle Tragweite haben, ohne dass es dadurch zu größeren negativen Unregelmäßigkeiten gekommen ist. Ganz im Gegenteil, die Law Clinics liefern täglich einen Mehrwert für das Gemeinwohl, indem sie den Zugang zum Recht fördern.

Während das Berufsrecht *de lege lata* die Beratung durch Law Clinics bei Fragestellungen der Leistungsverwaltung gestattet, besteht das Verbot in der Eingriffsverwaltung des Steuerrechts fort. Wer nach der Antwort sucht, weswegen auf der fiskalischen Einnahmenseite ein strengeres Regime geboten sei als auf der fiskalischen Ausgabenseite, dürfte erfolglos bleiben. Führt das BVerfG in dieser Frage keine Klärung herbei, so ist jedenfalls zu hoffen, dass *de lege ferenda* dieser Widerspruch durch die Schaffung einer dem § 6 RDG entsprechenden Norm im StBerG endlich aufgelöst wird.⁶⁸

IV. Resümee – Die Tax Law Clinic auf einem langen Weg zum Recht

Der VFS Hannover und der Tax Law Clinic e.V. i.G. haben sich über Jahre für die Tax Law Clinic an der Leibniz Universität Hannover eingesetzt. Hierfür haben sie von allen Seiten Anerkennung erhalten. Bisher verhindert nur eine historisch bedingte, durch nationalsozialistische Gesetzgebung geschaffene Rechtslage, die schon immer jeder Rechtfertigung entbehrte und mit dem Grundgesetz unvereinbar ist, den Betrieb einer solchen Tax Law Clinic.

Dass Behörden das Verbot altruistischer Steuerberatung durch Tax Law Clinics schlicht anwenden, überrascht nicht. Sie haben nicht die Möglich-

67 So auch BT-Drs. 20/8669, S. 28.

68 So vorgesehen in: BT-Drs. 20/8669, S. 12; eine weitere Beleuchtung hierzu findet sich im folgenden Beitrag.

keit, sich über verfassungswidriges einfaches Recht hinwegzusetzen. Das Verwerfungsmonopol liegt aus guten Gründen beim BVerfG. Für eine verfassungskonforme Auslegung bietet der vorliegende Sachverhalt keinen Raum.

Dass aber Gerichte⁶⁹ erheblichen Begründungsaufwand darauf verwenden, eine mit guten Argumenten, wie beispielsweise der möglichen ordnungswidrigkeitenrechtlichen Sanktionierung eines Verstoßes gegen das Verbot einer Tax Law Clinic, vertretbare vorbeugende Unterlassungsklage als unzulässig zurückzuweisen, mit der die im Hinblick auf die Rechtsprechung des BVerfG zum RBerG greifbare Verfassungswidrigkeit des Verbots der Tax Law Clinic geltend gemacht wird, erstaunt hingegen. Auch die Begründung des BGH⁷⁰, die sich im Ergebnis nur auf eine eher undifferenziert in den Raum gestellte Gefährdung des Steueraufkommens und der Steuermoral durch Tax Law Clinics stützt, ohne diese empirisch belegen zu können, ist unbefriedigend.

Daher setzen der VFS Hannover und der Tax Law Clinic e.V. i.G. ihre gemeinsame Hoffnung auf das BVerfG. Die Erwartung ist, dass dieses ausgehend von seiner Rechtsprechung zum Verbot altruistischer Rechtsberatung durch das RBerG keine besonderen Anforderungen für die Steuerrechtsberatung aufstellt, sondern das Verbot der Tax Law Clinics nach dem überkommenen Verständnis des StBerG ebenfalls unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten als verfassungswidrig erkennt. Möglicherweise ist ein Urteil des BVerfG jedoch nicht mehr erforderlich, weil der Gesetzgeber einem solchen Urteil zuvorkommt. Auch dafür hat der VFS Hannover auf politischer Ebene bei Abgeordneten und Ausschussmitgliedern gestritten. Es wäre sehr zu wünschen, dass der Gesetzgeber von sich aus einen verfassungskonformen Zustand herstellt. Bereits die Initiative der Bundesregierung, eine solche Änderung des StBerG in die Wege zu leiten, war für den VFS Hannover und den Tax Law Clinic e.V. i.G. jedenfalls ein großer Motivationsschub und Anlass dafür, die ersten gut 30 Studierenden in einem Steuerrechts-Crash-Kurs auf die Tätigkeit in einer Tax Law Clinic vorzubereiten. Es bleibt daher zu wünschen, dass dieses gesetzgeberische Projekt nicht wegen der Vielzahl anderer Gesetzgebungsverfahren vollends auf der Strecke bleibt. Die Ampel-Koalition hat das Projekt jedenfalls vor ihrem Auseinanderbrechen in der 20. Legislaturperiode nicht mehr zum

69 Niedersächsisches FG v. 25.7.2019 – 6 K 298/18 –, EFG 2020, 222; BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19 –, BFH/NV 2021, 781.

70 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, MDR 2023, 927.

Abschluss bringen können. Damit ruhen die Hoffnungen des VFS Hannover und des Tax Law Clinic e.V. i.G. nunmehr auf dem nächsten Deutschen Bundestag und der nächsten Bundesregierung. Zumindest falls diese Hoffnungen enttäuscht werden sollten, wird es doch noch auf die Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsbeschwerde des Tax Law Clinic e.V. i.G. ankommen.

Die (vorerst) gescheiterte Neuregelung der Tax Law Clinic im Steuerberatungsgesetz

PD Dr. Christian Deckenbrock / RiFG Lukas Münch, LL.M.

I. Die Etablierung von Law Clinics in Deutschland

Dass Law Clinics – anders als im anglo-amerikanischen Rechtskreis – in Deutschland lange Zeit ein unbekanntes Phänomen waren, lag an den strikten deutschen Regelungen zum Rechtsberatungsrecht. Der frühere, aus dem Jahr 1935 stammende Art. 1 § 1 RBerG a.F.¹ normierte ein grundsätzliches Verbot der geschäftsmäßigen „Besorgung fremder Rechtsangelegenheiten, einschließlich der Rechtsberatung [...] ohne Unterschied zwischen haupt- und nebenberuflicher oder entgeltlicher und unentgeltlicher Tätigkeit“ (Verbotsgesetz mit Erlaubnisvorbehalt). In den damals existierenden Erlaubnisnormen fand sich für eine rechtliche Zulässigkeit von Law Clinics kein Ansatzpunkt. Das änderte sich erst dank des am 1.7.2008 in Kraft getretenen Gesetz zur Neuregelung des Rechtsberatungsrechts,² mit dem das RBerG durch das RDG abgelöst wurde.

Zwar darf heutzutage weiterhin Rechtsdienstleistungen nur erbringen, wer sich auf eine entsprechende Erlaubnisnorm berufen kann. Denn auch nach dem Konzept des RDG ist die selbstständige Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen – zum Schutz der Rechtsuchenden, des Rechtsverkehrs und der Rechtsordnung vor unqualifizierten Rechtsdienstleistungen (§ 1 Abs. 1 S. 2 RDG) – unzulässig, soweit sie nicht nach dem RDG oder durch oder aufgrund eines anderen Gesetzes erlaubt ist (§ 3 RDG). Anders als nach früherem Recht hängt der Grad der Restriktion aber inzwischen davon ab, ob es um die entgeltliche oder unentgeltliche Erbringung von Rechtsdienstleistungen geht. Für entgeltliche Rechtsdienstleistungen besteht weiterhin ein weitgehendes Monopol zugunsten der Anwaltschaft, gilt doch allein der Rechtsanwalt als der berufene unabhängige Berater und Vertreter in allen Rechtsangelegenheiten (§ 3 Abs. 1 BRAO).

1 Zur Entstehungsgeschichte des RDG *Henssler*, in: Deckenbrock/Henssler, RDG, 5. Aufl. 2021, Einleitung Rn. 2 ff.

2 Gesetz vom 12.12.2007, BGBl. I 2007, S. 2840.

Daneben existieren nur manche Bereichsausnahmen: So dürfen Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer im Steuerrecht entgeltlich beraten (§§ 2, 3 StBerG). In § 10 RDG finden sich Erlaubnistatbestände für Inkassodienstleister,³ Rentenberater und Rechtsdienstleister in einem ausländischen Recht. Schließlich sind nach Maßgabe des § 5 RDG Rechtsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit gestattet, wenn sie als Nebenleistung zum Berufs- oder Tätigkeitsbild gehören.

Deutlich großzügiger hat der Gesetzgeber dagegen Rechtsdienstleistungen reguliert, die nicht im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Tätigkeit stehen. Die Reform, von der sich der Gesetzgeber insbesondere eine Stärkung bürgerschaftlichen Engagements versprach,⁴ war auch verfassungsrechtlich geboten, nachdem das BVerfG in mehreren Entscheidungen hervorgehoben hatte, dass einem pensionierten Juristen unter Berücksichtigung seines Grundrechts der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) die unentgeltliche Rechtsberatung möglich sein müsse (sog. *Kramer-Entscheidungen*).⁵ Seit der Reform des Rechtsberatungsrechts 2008 sind unentgeltliche Rechtsdienstleistungen nach § 6 Abs. 1 RDG daher grundsätzlich gestattet. Außerhalb familiärer, nachbarschaftlicher oder ähnlich enger persönlicher Beziehungen ist allerdings gemäß § 6 Abs. 2 RDG sicherzustellen, dass die Rechtsdienstleistung durch eine Person erfolgt, der die entgeltliche Erbringung dieser Rechtsdienstleistung erlaubt ist, durch eine Person mit Befähigung zum Richteramt oder unter Anleitung einer solchen Person. Wenngleich die Regelung nicht ausdrücklich auf Law Clinics abzielte und diese nicht einmal in der Gesetzesbegründung erwähnt worden waren, hat der Gesetzgeber mit der Reform Studierendeninitiativen die Möglichkeit eröffnet, unentgeltlich Rechtsdienstleistungen unter Anleitung von Volljuristen anzubieten. Dementsprechend wurden – auf Grundlage von § 6 Abs. 2 RDG – in den vergangenen Jahren zahlreiche Law Clinics an deutschen Universitäten gegründet.⁶ Das Tätigkeitsfeld der Law

3 Zur Rechtsdienstleistungsbefugnis von Inkassodienstleistern BGH v. 27.11.2019 – VIII ZR 285/18, BGHZ 224, 89 Rn. 97 ff. = NJW 2020, 208 und *Rillig*, in: Deckenbrock/Henssler, RDG, 5. Aufl. 2021, § 10 Rn. 30 ff.

4 BT-Drucks. 16/3655, S. 1, 39 f., 58, 88, 118.

5 BVerfG v. 29.7.2004 – 1 BvR 737/00, BVerfGK 3, 348 = NJW 2004, 2662; BVerfG v. 20.10.2004 – 1 BvR 130/03, BeckRS 2004, 25513; BVerfG v. 16.2.2006 – 2 BvR 951/04 u.a., BVerfGK 7, 312 = NJW 2006, 1502; s. im Anschluss an die beiden erstgenannten Entscheidungen auch OVG Lüneburg v. 8.12.2005 – 8 LB 119/03, NVwZ-RR 2006, 361.

6 Deckenbrock/Keß/Münch/Sendke, StuW 2023, 270, 271 m.w.N.

Clinics spannt sich vom Verbraucherrecht über das Mietrecht, das Sozialrecht und das Gesellschaftsrecht bin hin zum Asyl- und Aufenthaltsrecht.⁷

In der Rechtspraxis bestehen heute keine Zweifel mehr an der Zulässigkeit studentischer Beratung, solange diese unter Anleitung von Volljuristen erfolgt.⁸ Der Gesetzgeber hat die Förderungswürdigkeit von Law Clinics inzwischen ausdrücklich anerkannt. Mit dem 2023 verabschiedeten Gesetz zur Stärkung der Aufsicht bei Rechtsdienstleistungen und zur Änderung weiterer Vorschriften des Rechts der rechtsberatenden Berufe hat der Gesetzgeber zwar grundsätzlich alle Formen unbefugter Rechtsdienstleistungen, sofern sie selbständig und geschäftsmäßig betrieben werden, als Ordnungswidrigkeiten bußgeldbewehrt (§ 20 RDG).⁹ Von der Bußgeldbewehrung wurden aber ausdrücklich Verstöße gegen § 6 Abs. 2 RDG ausgenommen. Damit können Sachverhalte, in denen die Anleitung durch Volljuristen in einer studentischen Law Clinic nicht den gesetzlichen Vorgaben genügt, nicht als Ordnungswidrigkeit geahndet werden.¹⁰ Hintergrund ist die Befürchtung, Studierende könnten aus Angst vor Sanktionen von ehrenamtlichem Engagement in einer Law Clinic abgehalten werden.¹¹ Manche Landesgesetzgeber goutieren die Teilnahme an einer studentischen Rechtsberatung, indem sie ein Semester für die Anwendung der Freiveruchsregelung unberücksichtigt lassen (vgl. etwa § 25 Abs. 2 Nr. 6 JAG NRW: „wenn die Teilnahme von einer Universität begleitet wird und sich die Mitarbeit über mindestens sechzehn Semesterwochenstunden erstreckt hat“).

II. Tax Law Clinics als Rechtsproblem

Vor diesem Hintergrund verwundert es, dass Tax Law Clinics, also studentische Rechtsberatungsstellen im Steuerrecht, bis heute unzulässig sind. Dass ausgerechnet das Steuerrecht abweichend behandelt wird, liegt an der Entscheidung des Gesetzgebers, im StBerG eigene Regelungen über die Zulässigkeit der (geschäftsmäßigen) Hilfeleistung in Steuersachen zu

7 S. die Übersicht bei *Kilian/Wenzel*, Law Clinics in Deutschland, 2022, S. 33 ff.

8 A.A. aber noch OLG Brandenburg v. 10.9.2014 – 7 W 68/14, NJW 2015, 1122 m. abl. Anm. *Dietlein*.

9 Dazu *Deckenbrock*, ZRP 2022, 170, 171 ff.

10 BT-Drucks. 20/3449, S. 50 f.; speziell dazu *Deckenbrock*, ZRP 2022, 170, 172.

11 Vgl. DAV-Stellungnahme Nr. 34/2022, S. 5.

treffen.¹² Diese gehen – wie sich aus § 1 Abs. 3 RDG ergibt – für den Bereich des Steuerrechts den Erlaubnistatbeständen des RDG vor.¹³ Eine § 6 Abs. 2 RDG entsprechende Regelung fehlt allerdings im StBerG. Nach § 2 Abs. 1 S. 1, S. 2 StBerG darf Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig – auch unentgeltlich – nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. Andere als die im StBerG konkret benannten Personen und Vereinigungen dürfen nach § 5 Abs. 1 S. 1 StBerG nicht geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten. Ausnahmen von diesem Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen sieht das Gesetz gemäß § 6 StBerG nur in wenigen, eng umgrenzten Fällen vor (insbesondere für die Erbringung von Hilfeleistung gegenüber Angehörigen iSd. § 15 AO). Damit sind Law Clinics auf dem Gebiet des Steuerrechts – anders als in allen anderen Rechtsbereichen – nach aktueller Gesetzeslage unzulässig.

Das StBerG konserviert insoweit bis heute einen Rechtszustand, der in allen anderen Rechtsgebieten mit der Reform des Rechtsberatungsrechts 2008 längst überwunden worden ist.¹⁴ Eine der Ursachen hierfür mag gewesen sein, dass bei Änderungen des RDG und des StBerG mit dem Bundesministerium der Justiz und dem Bundesministerium der Finanzen zwei verschiedene Ministerien federführend sind, also eine umfassende Neuregelung des StBerG im Rahmen der Reform des Rechtsberatungsrechts eine enge Abstimmung unter den Ministerien erfordert hätte.¹⁵ Dass die beteiligten Personen auf Arbeitsebene damals ein eher belastetes Verhältnis zueinander pflegten, ist dabei ein offenes Geheimnis. Mit dem bewussten Verzicht auf eine parallele Neuregelung der §§ 2 ff. StBerG aus dem Reformgesetz von 2008 und dem Hinweis darauf, dass nach § 1 Abs. 3 RDG Vorschriften anderer Berufsgesetze vorrangig seien, konnte die ansonsten notwendige ministeriumsübergreifende Abstimmung vermieden werden.

Wer aber konnte ahnen, dass sich das Bundesministerium der Finanzen auch in den folgenden 15 Jahren an keiner Angleichung des StBerG versuchen würde, obwohl der Gesetzgeber die Öffnung des Bereichs unentgeltlicher Rechtsdienstleistungen bereits seit 2008 als verfassungsrechtlich

12 Vgl. zur Entstehungsgeschichte BT-Drucks. 7/2852, S. 29.

13 BT-Drucks. 16/3655, S. 45; BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, DStRE 2023, 758 Rn. 20 m.w.N.; a.A. von Lewinski, Berufsrecht der Rechtsanwälte, Patentanwälte und Steuerberater, 5. Aufl. 2021, Kap. 17 Rn. 59.

14 VFS Hannover e.V., Stellungnahme v. 6.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982164/fd1a691466cf10aa250d6e696ff1764e/10-VFS.pdf>, S. 9 (letzter Abruf aller Links am 31.12.2024).

15 Siehe bereits Deckenbrock, AnwBl 2017, 937, 943.

und zur Stärkung bürgerschaftlichen Engagements geboten ansah?¹⁶ Das abstruse Ergebnis dieser Untätigkeit ist jedenfalls, dass etwa die unentgeltliche Rechtsberatung durch einen Arbeitskollegen im Erbrecht erlaubt ist, bei der denselben Sachverhalt betreffenden Erbschaftsteuererklärung aber jedwede Hilfeleistung verboten wäre.¹⁷ Diese aus den unterschiedlichen Zuständigkeiten für das jeweilige Gesetz erwachsene, erhebliche Ungleichbehandlung ist aus rechtspolitischer Sicht auch vor dem Hintergrund bemerkenswert, dass die Steuerberatung lediglich ein Teilbereich der Rechtsberatung ist und dass das zur Zeit des Nationalsozialismus geschaffene StBerG historisch nie zur Regelung rechtsdienstleistungsrechtlicher Vorschriften vorgesehen war.¹⁸

Das aus diesem Regelungsgeflecht folgende Verbot von Tax Law Clinics ist, wie an anderer Stelle in dieser Festschrift näher ausgeführt wird, mit Blick auf Art. 2 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig.¹⁹ Der BGH hat 2023 dieses Verbot gleichwohl – wie schon der Petitionsausschuss des Deutschen Bundestages im Jahr 2013 –²⁰ damit gerechtfertigt, das andernfalls der Schutz des Steueraufkommens gefährdet sei.²¹ Die Ausführungen des BGH in diesem Zusammenhang bleiben vage. Der BGH geht bereits nicht der Frage nach, ob das weitgehende Verbot unentgeltlicher Hilfeleistung in Steuersachen überhaupt zum Schutz des Steueraufkommens getroffen worden ist. Denn nach § 2 Abs. 1 S. 2 StBerG dient die Regulierung der Steuerberatung allein dem Schutz der Rechtssuchenden, des Rechtsverkehrs und der Rechtsordnung vor unqualifizierter Hilfeleistung in Steuersachen.²² Der BGH hat in seiner Entscheidung allerdings überzeugend ausgeführt, dass das Verbot einer Tax Law Clinic jedenfalls

16 Siehe aber BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, DStRE 2023, 758 Rn. 25.

17 BT-Drucks. 20/8669, S. 48.

18 *Deckenbrock/Keß/Münch/Sendke*, StW 2023, 270, 276 m.w.N.

19 Vgl. *Sindermann/Schröder/Röhrbein* in dieser Festschrift auf S. 59; *Deckenbrock*, AnwBl 2017, 937, 943 f.; *Deckenbrock/Keß/Münch/Sendke*, StW 2023, 270, 277 ff.; *Kilian*, DStR 2020, 406, 408; *Stein*, AnwBl Online 2023, 475 f.

20 Beschluss des Petitionsausschusses vom 15.5.2013, Prot.-Nr. 17/86 (Pet 2-17-08-616-035778).

21 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, DStRE 2023, 758 Rn. 56 ff.; vgl. auch Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 20/8669, S. 82.

22 *Kilian*, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe v. 13.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982848/6937ee44e903416d03f27ad34d9e5303/07-Kilian.pdf>, S. 8 f.

nicht zum Schutz der Rechtsuchenden erforderlich sei.²³ Abgesehen davon ist auch nicht ersichtlich, warum durch die Zulassung von Tax Law Clinics das Steueraufkommen gefährdet werden sollte. Nicht gemeint sein kann der Gedanke, dass das Steueraufkommen ohne Einschaltung einer Tax Law Clinic geringer ausfiele, weil die Beratenen dann etwa nicht die Ausgaben in Abzug bringen würden, die das Gesetz vorsieht. Denn nach den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind die gesetzlich vorgegebenen Steuern zu erheben; der Sicherung des Steueraufkommens dienen also primär die jeweiligen materiell-rechtlichen Vorschriften des Steuerrechts sowie die verfahrensrechtlichen Vorschriften der AO, die für jedermann gelten und bei deren Verstoß etwaige bußgeld- oder strafrechtliche Konsequenzen die Folge sein können.²⁴ Verfassungsrechtliches Ziel kann aber nicht eine Maximierung des quantitativen Steueraufkommens über die materielle Steuerschuld hinaus sein.²⁵ Im Übrigen haben auch Steuerberater in erster Linie die Interessen der von ihnen beratenen Steuerpflichtigen wahrzunehmen. Der Umstand, dass Steuerberater unabhängige Organe der Steuerrechtspflege sind (§ 32 Abs. 2 S. 1 StBerG), darf nicht darüber hinwegtäuschen, dass sie die Aufgabe haben, ihre Auftraggeber im Rahmen ihres Auftrags in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten (§ 33 S. 1 StBerG).

Das Steueraufkommen könnte daher nur gefährdet sein, wenn man unterstellte, Tax Law Clinics wirkten an der Steuerhinterziehung Einzelner zulasten der Allgemeinheit mit, oder wenn man jedenfalls bei Beteiligung einer Tax Law Clinic fürchten müsste, dass durch eine Falschberatung das (gesetzmäßige) Steueraufkommen unbeabsichtigt vermindert werde. Hierfür lassen sich keine Anhaltspunkte erkennen, zumal alle anderen in Deutschland etablierten Law Clinics beanstandungsfrei tätig sind.²⁶ Es wäre geradezu absurd, gerade altruistisch helfenden Menschen, denen typischerweise die Gemeinwohlförderung am Herzen liegt, kriminelle Energie unterstellen zu wollen. Die Erfahrungen von anderen Law Clinics zeigen, dass Gegenstand studentischer Rechtsberatung vor allem solche Fälle sind, in

23 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, DStRE 2023, 758, Rn. 53 ff.

24 BT-Drucks. 20/8669, S. 84.

25 *Drüen* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: 6/2021, § 88 AO Rn.17 m.w.N..

26 Vgl. auch Gegenäußerung der Bundesregierung, BT-Drucks. 20/8669, S. 84.

denen der Rechtsuchende sonst auf sich allein gestellt wäre.²⁷ In diesen Fällen wird die Mitwirkung der Tax Law Clinic vielmehr dazu beitragen, dass die Besteuerung der verfassungsrechtlich geforderten gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung besser entspricht, als wenn der Steuerpflichtige seine Erklärung gänzlich unberaten abgeben würde. Schließlich können sich nur die wenigsten Studierenden die Mandatierung eines Steuerberaters leisten. Dadurch leisten Law Clinics einen Beitrag zum Zugang zum Recht. Geschulten Studierenden ist eine entsprechende Beratung ohne Weiteres zuzutrauen, vor allem in einfachen Fällen, z.B. bei der Geltendmachung von Werbungskosten im Zusammenhang mit Studentenjob und Studium, zumal bei Bedarf ein Rückgriff auf geschulte Personen jederzeit möglich wäre. Schließlich ist es in der Sache nicht gerechtfertigt, studentische Rechtsberatung im Steuerrecht anders zu regulieren als etwa im Sozial- und Asylrecht. Denn auch eine Tätigkeit im Sozial- und Asylrecht kann allein deshalb Auswirkungen auf den Fiskus haben, weil Fragen der Leistungsverwaltung betroffen sind.²⁸

III. Der Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen

1. Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens

Mit Blick auf die – verfassungsrechtlich nicht tragbare – Argumentation hat der Tax Law Clinic e.V. i.G., Hannover, Verfassungsbeschwerde gegen die Entscheidung des BGH erhoben (Az. 1 BvR 1042/23). Auf dem BVerfG ruht daher nun die Hoffnung, dass der nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung von Tax Law Clinics zu sonstigen Law Clinics ein Ende bereitet wird. Darüber hinaus haben sich der VFS Hannover e.V. und seine Mitglieder unermüdlich dafür eingesetzt, dass es zu einer schnellen gesetzgeberischen Lösung kommt – braucht doch eine Entscheidung aus Karlsruhe erfahrungsgemäß Zeit. Denn der Gesetzgeber ist nicht etwa aufgrund der Entscheidung des BGH daran gehindert, die §§ 2 ff. StBerG neu zu fassen.²⁹ Erfreulicherweise erkannte die Bundesregierung dann auch tatsäch-

²⁷ Deckenbrock/Keß/Münch/Sendke, *StuW* 2023, 270, 279.

²⁸ Deckenbrock/Keß/Münch/Sendke, *StuW* 2023, 270, 278.

²⁹ VFS Hannover e.V., Stellungnahme v. 6.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982164/fd1a691466cf10aa250d6e696ff1764e/10-VFS.pdf>, S. 8 f.

lich den bestehenden Handlungsbedarf. Unterstützend wirkte hierbei, dass aufgrund des laufenden Vertragsverletzungsverfahrens Nr. 2018/2171 die Regelungen zur beschränkten geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen ohnehin zu reformieren sind.³⁰ Der ursprüngliche Diskussionsentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 28.7.2022 beschränkte sich jedoch auf eine Änderung von § 4 StBerG und sah keine Legalisierung studentischer Steuerrechtsberatung vor.³¹ Hierzu gaben der Tax Law Clinic Cologne e.V. i.G. und der VFS Hannover e.V. unter dem 2.9.2022 eine ausführliche Stellungnahme ab, die von 26 Steuerrechtswissenschaftlerinnen und -wissenschaftlern unterstützt wurde und deutlich herausarbeitete, warum im Zuge der Reform des StBerG Tax Law Clinics nicht außen vor bleiben dürfen.³² Die Stellungnahme machte insbesondere deutlich, dass (1.) kein vernünftiger Grund ersichtlich ist, Law Clinics im Steuerrecht zu untersagen, während sie in allen anderen Rechtsgebieten als anerkanntes Ausbildungskonzept zum universitären Alltag gehören; dass (2.) Tax Law Clinics für alle Beteiligten – Studierende, Ratsuchende, Beraterschaft, Universitäten – ausschließlich Vorteile bieten; und dass (3.) in der Unzulässigkeit von Tax Law Clinics nach dem StBerG bei gleichzeitiger Zulässigkeit von Law Clinics in allen anderen Rechtsbereichen eine verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung liegt.

Der Einsatz zeigte schließlich Wirkung. Der Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen vom 4.4.2023³³ und der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 9.10.2023³⁴ sahen die Neufassung des § 6 StBerG vor. Nach dem Regierungsentwurf, der ein Inkrafttreten des Gesetzes ursprünglich zum 1.5.2024 vorgesehen hatte, sollte in § 6 Abs. 2 StBerG-E folgende Ausnahme vom Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen geregelt werden:

30 Vgl. BT-Drucks. 20/8669, S. 1.

31 https://vfs-hannover.de/wp-content/uploads/2022/09/220728_DiskE_§4_StBerG.pdf

32 <https://vfs-hannover.de/wp-content/uploads/2022/09/Stellungnahme-Diskussionsentwurf-C2%A7-4-StBerG-E.pdf>; auch der Dachverband Studentischer Rechtsberatungen e.V. unterstützte die Stellungnahme in seiner eigenen Stellungnahme vom 5.9.2022 ausdrücklich, <https://imgl.wsimg.com/blobby/go/4b275712-f3c2-4273-93be-d9bb7d826bdb/downloads/Stellungnahme%20des%20DSR%20zu%20C2%A7%204%20StBerG-E.pdf>.

33 https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-05-12-GzNeuregelungHilfeleistungSteuersachensteuerberatendeBerufe/1-Referentenentwurf.pdf.

34 BT-Drucks. 20/8669.

„Wer unentgeltlich geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen außerhalb familiärer, nachbarschaftlicher oder ähnlich enger persönlicher Beziehungen leistet, muss sicherstellen, dass die Hilfeleistung durch eine Person, die zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist, durch eine Person mit Befähigung zum Richteramt oder unter Anleitung einer solchen Person erbracht wird. Anleitung umfasst eine an Umfang und Inhalt der zu erbringenden Hilfeleistung ausgerichtete Einweisung und Fortbildung der angeleiteten Person sowie, soweit dies im Einzelfall erforderlich ist, eine Mitwirkung der anleitenden Person bei der Hilfeleistung.“

Die Neuregelung sollte nach der Entwurfsbegründung ausdrücklich „Tax Law Clinics an oder im Umfeld von Hochschulen ermöglichen, bei denen zu Ausbildungszwecken unter Anleitung einer besonders qualifizierten Person altruistische Hilfeleistung in Steuersachen angeboten wird“.³⁵ Der Entwurf erkannte auch ausdrücklich die Funktion von Tax Law Clinics als Ausbildungskonzept³⁶ an, wenn dort ferner ausgeführt wurde, dass Studierende in Tax Law Clinics „anhand echter Fälle Hilfeleistung in Steuersachen unter Anleitung einer besonders qualifizierten Person erbringen können“ und dass dadurch „die Hochschulausbildung durch die Möglichkeit einer praktischen Tätigkeit unter Anleitung einer Mentorin oder eines Mentors ergänzt“ wird, was „einen Beitrag zu einer hochwertigen Bildung“ leistet.³⁷

Mit diesem sehr eindeutigen Bekenntnis des Bundesministeriums der Finanzen und der Bundesregierung schien die Legalisierung von Tax Law Clinics nur noch eine Frage der Zeit. Auch das weitere Gesetzgebungsverfahren verlief zunächst verheißungsvoll: In der sich anschließenden Plenardiskussion im Bundestag wurde nicht nur die „stille Erotik des deutschen Steuerrechts“³⁸ positiv gewürdigt, sondern fraktionsübergreifend auch das grundsätzliche Anliegen der Legalisierung von Tax Law Clinics.³⁹ Nadine Heselhaus (SPD) führte aus, dass mit der Einführung der unentgeltlichen Hilfeleistung durch Tax Law Clinics „die Möglichkeiten für eine praxisnahe Ausbildung“ geschaffen würden.⁴⁰ Katharina Beck (BÜNDNIS 90 / Die Grünen) gab zu Protokoll, es sei gut, dass mit der Einführung von Tax Law

35 BT-Drucks. 20/8669, S. 28, 30, 47 f.

36 Vgl. hierzu *Deckenbrock/Keß/Münch/Sendke*, StuW 2023, 270, 271.

37 BT-Drucks. 20/8669, S. 37.

38 Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 20/128, S. 16071.

39 Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 20/128, S. 16071 ff.

40 Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 20/128, S. 16071.

Clinics ehrenamtliches Engagement gestärkt werde.⁴¹ Für die Opposition forderte Sebastian Brehm (CDU/CSU) zwar eine weitere Diskussion über die „Leitplanken Haftung, Verantwortung und Beaufsichtigung“, erklärte zugleich aber, die Legalisierung von Tax Law Clinics sei grundsätzlich in Ordnung.⁴²

Nach der Überweisung in die Ausschüsse fand am 13.12.2023 im federführenden Finanzausschuss eine öffentliche Anhörung statt, in der auch der VFS Hannover e.V. durch seinen Vorsitzenden Thomas Keß deutlich machte, dass und warum die Legalisierung geboten ist. Bemerkenswert ist, dass zwar die Bundessteuerberaterkammer im Hinblick auf Fragen der Beaufsichtigung und der Haftung Bedenken anmeldete,⁴³ die Bundesrechtsanwaltskammer⁴⁴ und der Deutsche Steuerberaterverband e.V.⁴⁵ die geplante Legalisierung jedoch ausdrücklich begrüßten. So heißt es in der Stellungnahme der Bundesrechtsanwaltskammer:

„Die Bundesrechtsanwaltskammer begrüßt diese Neuregelung und die damit einhergehende Harmonisierung von Rechtsdienstleistungs- und Steuerberatungsgesetz uneingeschränkt. [...] Seit Jahren gibt es erfolgreich zahlreiche Legal Clinics in anderen Rechtsgebieten an fast allen Universitäten. Die Studenten möchten sich gesellschaftlich engagieren und praktische Erfahrungen sammeln. Weshalb dies im Steuerrecht nicht zulässig sein soll, erschließt sich nicht. Aus Gesprächen mit beteiligten Studierenden bzw. betreuenden Kolleginnen und Kollegen ist bekannt, dass diese Berührungspunkte oftmals ein erster wichtiger (sic!) Schritt für Studierende darstellen, einen Berufswunsch in Richtung Anwaltschaft zu entwickeln. Angesichts der Unzufriedenheit der Studenten mit dem juristischen Studium, wie die aktuelle Studie von iur.reform hervorgebracht hat, und des angespannten Arbeitsmarktes muss die Attraktivität des Studiums dringend verbessert werden.

Die Juristenausbildung ist traditionell geprägt von einem sehr theorielastigen Studium und der sich anschließenden praktischen Ausbildung im Referendariat. Im Studium fehlt indes ausreichender Praxisbezug. Angehende Juristen sollten jedoch ihr theoretisches Wissen frühzeitig durch Praxiserfahrung anreichern. In der Law Clinic nimmt der Studierende bei

41 Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 20/128, S. 16105.

42 Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 20/128, S. 16072.

43 BStBK-Stellungnahme Nr. 027/2023 v. 13.10.2023.

44 BRAK-Stellungnahme Nr. 25/2023.

45 DStV-Stellungnahme R 08/23 v. 11.12.2023.

einem echten Fall die anwaltliche Perspektive ein und erwirbt dabei nicht nur juristische Kenntnisse, sondern auch Schlüsselqualifikationen, wie Gesprächsführung, Rhetorik oder Verhandlungsmanagement. Die Studenten lernen auf diese Weise den Umgang mit (echten) Mandanten, das Erforschen des Sachverhalts und das Herausfiltern von relevanten Informationen. Sie erfahren auch, dass die Lebenswirklichkeit mit den konstruierten Klausurfällen nicht viel gemein hat. Nicht zuletzt dient die studentische Rechtsberatung der Persönlichkeitsentwicklung. Zudem erkennen die Studenten ihre eigene juristische Berufung und knüpfen erste Kontakte zur Berufswelt.

Legal Clinics sind eine gute Vorbereitung auf die Juristischen Staatsprüfungen und den späteren Beruf. Die geplante Neuregelung wird einen wichtigen Beitrag zu einer praxisorientierten Ausbildung leisten und das Bewusstsein für das Ehrenamt stärken.“

Vor dem Hintergrund dieser fast durchgängig positiven Aufnahme des Gesetzentwurfs in den Fraktionen und der Fachöffentlichkeit war es durchaus überraschend, dass die für den 22.2.2024 und 14.3.2024 angesetzte zweite und dritte Lesung des Gesetzentwurfs sowie die Abstimmung hierüber von der Tagesordnung abgesetzt wurden. Der Grund für den zunächst vorläufigen Stopp des Gesetzgebungsverfahrens lag dem Vernehmen nach nicht in der Behandlung von Tax Law Clinics, vielmehr bestand Dissens über Detailfragen der Befugnisse von Bilanzbuchhaltern.⁴⁶

2. Bewertung des Gesetzesvorschlags

Der Regelungsvorschlag, wie er nach dem Regierungsentwurf in § 6 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 StBerG-E geplant war, orientierte sich sehr eng an § 6 RDG, übernahm diesen sogar sehr weitgehend wörtlich. Würde er Gesetz, könnten Tax Law Clinics endlich ihre Arbeit aufnehmen.⁴⁷ Es ist auch nachvollziehbar, dass der Entwurf an dem Konzept festhält, im StBerG eigene Befugnisnormen vorzusehen und diese nicht ins RDG verlagern möchte. Wie die Regelung des § 1 Abs. 3 RDG untermauert, hatte der Gesetzgeber

46 So berichtet auch Juve Steuermarkt am 2.7.2024, <https://www.juve-steuermarkt.de/branche/legalisierung-der-tax-law-clinics-stockt/>.

47 Zum Begriff der Unentgeltlichkeit siehe BT-Drucks. 16/3655, S. 57; BT-Drucks. 20/8669, S. 48 ff. Zu den Anforderungen an die Organisation einer Law Clinic im Allgemeinen Deckenbrock, AnwBl 2017, 937, 939 ff.

mit dem RDG gerade die Erbringung außergerichtlicher Rechtsdienstleistungen in Deutschland nicht zentral regeln wollen.⁴⁸ Die Beibehaltung des bisherigen Konzepts ermöglicht es, den Besonderheiten des Steuerrechts Rechnung zu tragen. Der Gesetzgeber ist auf der anderen Seite aber gut beraten, sich bei der Reform des StBerG grundsätzlich an den Vorgaben des RDG zu orientieren und Abweichungen nur vorzunehmen, soweit dies sachlich gerechtfertigt ist. Kleinere sprachliche Abweichungen, deren Sinn sich nicht erschließt, sollten unterbleiben. So ist etwa nicht ersichtlich, warum § 6 Abs. 2 StBerG-E von „Anleitung umfasst“ spricht, während es in § 6 Abs. 2 RDG „Anleitung erfordert“ heißt.⁴⁹

Der Entwurf sieht vor, dass die (geschäftsmäßige)⁵⁰ Hilfe in Steuersachen „durch eine Person, die zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt ist, durch eine Person mit Befähigung zum Richteramt oder unter Anleitung einer solchen Person“ erbracht wird. § 6 Abs. 2 RDG lässt ebenfalls eine Anleitung durch einen Volljuristen (Befähigung zum Richteramt) genügen, stellt ansonsten aber auf „eine Person, der die entgeltliche Erbringung dieser Rechtsdienstleistung erlaubt ist,“ ab. Der Kreis derjenigen, die als anleitende Person in Betracht kommen, wäre also nach dem Vorschlag in § 6 Abs. 2 StBerG-E über den in § 6 Abs. 2 RDG genannten Personenkreis hinausgegangen, denn nicht nur Rechtsanwälte, sondern auch Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer wären als Anleitende geeignet gewesen. Das ist selbstverständlich sinnvoll, weil sie in vollem Umfang zur (geschäftsmäßigen) Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind, also im Bereich des Steuerrechts Rechtsanwälten gleichstehen. Überraschend ist aber, dass der Regierungsentwurf nicht auch

48 So aber *Kilian*, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe v. 13.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982848/6937ee44e903416d03f27ad34d9e5303/07-Kilian.pdf>, S. 5.

49 *Kilian*, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe v. 13.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982848/6937ee44e903416d03f27ad34d9e5303/07-Kilian.pdf>, S. 9 f.

50 Die Beibehaltung des Begriffs „Geschäftsmäßigkeit“ ist dabei problematisch, vgl. *Kilian*, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe v. 13.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982848/6937ee44e903416d03f27ad34d9e5303/07-Kilian.pdf>, S. 6 unter Verweis auf *Deckenbrock*, ZRP 2022, 170, 171 f.

solche Personen einbezogen hat, die zwar nicht einer dieser Berufsgruppen angehören, aber immerhin die fachlichen Voraussetzungen für den Zugang zu einem dieser Berufe erfüllen. Im Rahmen von § 6 RDG hat der Gesetzgeber gerade nicht allein auf die Zulassung zur Anwaltschaft abgestellt, sondern auch denjenigen, die die für den Zugang zur Anwaltschaft notwendigen Qualifikationen (zwei bestandene juristische Examina) erworben haben, über die Formulierung „Befähigung zum Richteramt“ in den Kreis der Anleitenden einbezogen.

In der Gesetzesbegründung finden sich zu dieser Frage keine Ausführungen. Näher dargelegt wird nur, warum in § 6 Abs. 2 StBerG-E – wie in § 6 Abs. 2 RDG – Personen mit Befähigung zum Richteramt explizit erwähnt werden. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass auch juristisch qualifizierte Personen wie Professoren der Rechtswissenschaften, (pensiionierte) Richter, Beamte des höheren Verwaltungsdienstes oder aus anderen Berufen mitwirken können. Denn bei ihnen sei zu unterstellen, dass sie sich in sämtliche Rechtsgebiete und damit auch in das Steuerrecht einarbeiten können.⁵¹ Es ist aber nicht ersichtlich, warum jemand, der die Steuerberaterprüfung bestanden hat, aber auf eine Bestellung zum Steuerberater verzichtet, oder jemand, der Steuerberater gewesen ist, aber inzwischen auf seine Bestellung verzichtet hat, nicht als anleitende Person geeignet sein soll.⁵²

Demgegenüber erwiesen sich die Änderungsvorschläge, die der Bundesrat in seiner Stellungnahme angeregt hat, als nicht zielführend. Der erste Vorschlag betraf den Begriff der Anleitung. Nach Vorstellung des Bundesrats sollte dieser in § 6 Abs. 2 StBerG-E – abweichend von § 6 Abs. 2 RDG – nicht nur eine Einweisung und Fortbildung der angeleiteten Person, sondern auch deren abschließende Entscheidung verantwortlich umfassen. Damit erhoffte sich der Bundesrat offenbar eine höhere Qualität der von der Law Clinic erbrachten Leistungen.⁵³ Der Vorschlag lief letztlich darauf hinaus, dass – anders als dies allgemein Konzept einer Law Clinic ist – nicht die Studierenden, sondern die anleitende Person die Beratung leisten würde. Die Bundesregierung ist in ihrer Gegenäußerung diesem

51 BT-Drucks. 20/8669, S. 49.

52 Kilian, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe v. 13.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982848/6937ee44e903416d03f27ad34d9e5303/07-Kilian.pdf>, S. 9; Stein, AnwBl Online 2023, 475, 476.

53 Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 20/8669, S. 81 f.

Ergänzungsvorschlag zu Recht entgegengetreten, liefe er doch dem Ziel des Vorhabens, bürgerliches Engagement zu fördern, erheblich entgegen. Es ist auch kein Sachgrund ersichtlich, warum etwa ein Steuerberater in jedem Einzelfall die von Beratern der Tax Law Clinic geleistete Hilfeleistung noch einmal selbstständig und verantwortlich überprüfen muss, wenn sich doch im Alltag auch immer wieder einfach gelagerte Fragen und dann auch zum wiederholten Male stellen. Ein solches Erfordernis würde Organisationen, die sich ehrenamtlich dem Bereich unentgeltlicher Hilfeleistung verschrieben haben, vor bedeutende Schwierigkeiten bei der Rekrutierung des notwendigen Personals stellen.⁵⁴ Dem Schutz der Steuerpflichtigen wird vielmehr hinreichend dadurch Rechnung getragen, dass diejenigen, die in der Law Clinic die Beratung übernehmen, regelmäßig rechtlich geschult werden müssen und während der Beratungstätigkeit stets unproblematisch und ohne jegliche Hürde der Zugang zu einer besonders qualifizierten (anleitenden) Person eröffnet sein muss. Law Clinics tragen dabei die Verantwortung dafür, dass ihre Organisationsstrukturen den Anforderungen des § 6 Abs. 2 RDG bzw. des § 6 Abs. 2 StBerG-E genügen.⁵⁵ Abgesehen davon berücksichtigt der Vorschlag des Bundesrats auch nicht, dass eine Hilfeleistung in Steuersachen auch Beratungstätigkeiten umfasst und der Begriff „abschließende Entscheidung“ schon deshalb nicht passt.⁵⁶

Ein weiterer Änderungsvorschlag des Bundesrats betraf die Mitwirkung von Beamten und Beschäftigten von Bundes- oder Landesfinanzbehörden in der Tax Law Clinic. Nach dem Willen der Länderkammer sollte ausdrücklich festgeschrieben werden, dass dieser Personengruppe die unentgeltliche geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen ausdrücklich untersagt wird (§ 6 Abs. 3 StBerG-E). Ihnen sollte lediglich eine unentgeltliche geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen für Angehörige iSd. § 15

54 Gegenäußerung der Bundesregierung, BT-Drucks. 20/8669, S. 85.

55 Siehe hierzu im Einzelnen BT-Drucks. 16/3655, S. 57 ff.; BT-Drucks. 20/8669, S. 49 f.; OLG Frankfurt a.M. v. 28.5.2015 – 6 U 51/14, GRUR-RR 2015, 474 Rn. 21 ff. und Deckenbrock, AnwBl 2017, 937, 939 f.; vgl. ferner zum Aus- und Fortbildungskonzept der Hannoveraner Tax Law Clinic i.G. Deckenbrock/Keß/Münch/Sendke, StuW 2023, 270, 272. Allerdings sollte klargestellt werden, dass rein organisatorische Mängel beim Betrieb einer Einrichtung nach § 6 Abs. 2 StBerG-E keine Ordnungswidrigkeit i.S.d. § 160 StBerG darstellen, vgl. Kilian, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe v. 13.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982848/6937ee44e903416d03f27ad34d9e5303/07-Kilian.pdf>, S. 10.

56 BT-Drucks. 20/8669, S. 84.

AO erlaubt werden. Mit diesem Änderungsvorschlag wollte der Bundesrat vermeiden, dass Beamte und Beschäftigte der Finanzämter „künftig im Bekanntenkreis erhöhtem Druck ausgesetzt sein könnten, bei der Erstellung von Steuererklärungen umfassende Hilfe zu leisten.“ Zudem verfügten sie „über spezielles Insiderwissen – zum Beispiel zum Risikomanagementsystem – [...], welches auch bei der Erklärungserstellung für Dritte Berücksichtigung finden könnte. Auch der persönliche Kontakt von Bediensteten zu Kolleginnen und Kollegen anderer Veranlagungsstellen könnte zur Folge haben, dass für Dritte gefertigte Steuererklärungen bevorzugt behandelt werden oder einer anderen Überprüfung durch die Veranlagungsstellen unterliegen.“⁵⁷

Letztlich ist dieser Vorschlag von einem nicht unerheblichen Misstrauen gegenüber Finanzbeamten geprägt. Offenbar unterstellt der Bundesrat, dass diese im Rahmen altruistischer Rechtsberatung zu Pflichtverletzungen neigen würden. Eine solche Vermutung entbehrt indes jeder Grundlage, können doch im Beamten- und Dienstrecht hinreichend Vorkehrungen gegen einen Interessenkonflikt im Einzelfall verankert werden. Selbstverständlich muss ausgeschlossen sein, dass ein Finanzbeamter zunächst für eine Tax Law Clinic, sei es als Beratender oder als Anleitender, tätig wird und dann für die mit Hilfe der Law Clinic erstellte Steuererklärung aufseiten des Finanzamts zuständig ist. Hierfür bedarf es aber keines pauschalen generellen Tätigkeitsverbots, sondern das Beamten- oder Dienstrecht kann hier etwaige Interessenkonflikte im konkreten Einzelfall adressieren.⁵⁸

IV. Ausblick

Der zunächst nur vorläufige Stopp des Gesetzgebungsverfahrens war schon deshalb ärgerlich, weil er nicht auf unterschiedlichen rechtspolitischen Ansichten zur Zulässigkeit von Tax Law Clinics beruhte. Vielmehr bestand fraktionsübergreifend und weitgehend auch in den verschiedenen Interessenvertretungen Einigkeit, dass es der Legalisierung studentischer Steuerrechtsberatung bedarf. Dieser Gesichtspunkt gab lange Grund zur Hoffnung, dass es noch in der 20. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages zu einem Durchbruch kommen könnte. Mit dem Zerfall der Ampelkoali-

57 Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drucks. 20/8669, S. 83.

58 Vgl. insoweit auch die Gegenäußerung der Bundesregierung, BT-Drucks. 20/8669, S. 85 sowie VFS Hannover e.V., Stellungnahme v. 6.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982164/fd1a691466cf10aa250d6e696ff1764e/10-VFS.pdf>, S. 7 f.

tion Anfang November 2024 und der Auflösung des Bundestages nach Art. 68 Abs. 1 S. 1 GG ist diese Hoffnung freilich zerplatzt und der Gesetzentwurf dem Diskontinuitätsprinzip zum Opfer gefallen.

Es ist äußerst bedauerlich, dass es damit auch im 17. Jahr nach Inkrafttreten des RDG nicht gelungen ist, die Vorschriften des StBerG an die liberaleren Vorgaben des RDG anzugleichen. Dies ist für alle Beteiligten ärgerlich:

- für die Studierenden, die um die Möglichkeit gebracht werden, bereits während ihres Studiums am Beispiel von „echten, lebendigen Fällen“⁵⁹ einen Einblick in die steuerrechtliche Beratungspraxis zu erhalten;
- für die (studentischen) Rechtsuchenden, denen der Zugang zu qualifizierter Hilfe durch die Tax Law Clinic genommen wird, weil die Beauftragung eines Steuerberaters schon aus Kostengründen keine realistische Alternative darstellt;
- für den Berufsstand der Steuerberater, weil Tax Law Clinics dazu beitragen würden, qualifizierten Nachwuchs für das Steuerrecht zu begeistern und nicht zuletzt
- für die Universitäten, denen eine sinnvolle Ergänzung ihres Ausbildungsangebots verwehrt bleibt.⁶⁰

Es bleibt zu hoffen, dass sich der neu gewählte Bundestag möglichst rasch nach seiner Konstituierung dieses wichtigen gesellschaftspolitischen Vorhabens erneut annehmen und den verfassungswidrigen Zustand beseitigen wird. Der Berufsstand der Steuerberater sollte dabei keine Sorge vor Konkurrenz durch Tax Law Clinics haben. Beraten werden sollen durch Tax Law Clinics ausschließlich Personen, die typischerweise nicht zu den Mandanten der Steuerbaraterschaft zählen. Es ist bezeichnend, dass vergleichbare Ängste in der Anwaltschaft längst überwunden sind und dort heute Konsens besteht, dass Law Clinics integraler Bestandteil der juristischen Nachwuchsgewinnung sind.

59 Kilian, AnwBl 2017, 950, 951.

60 Zu den Vorteilen einer Tax Law Clinic s. etwa Deckenbrock/Kefß/Münch/Sendke, StW 2023, 270, 273 ff. sowie VFS Hannover e.V., Stellungnahme v. 6.12.2023, <https://www.bundestag.de/resource/blob/982164/fd1a691466cf10aa250d6e696ff1764e/10-VFS.pdf>, S. 3 ff.

III.

Abendsymposien

Die

Selbstanzeige im Spannungsfeld

8. Dez. '14
18.00 Uhr

Überlegungen im Vorfeld der
Verschärfung eines heiß
diskutierten Instituts

zwischen

Strafrecht und Steuerrecht

Begrüßung

RIFG Dr. Thomas Keß

Niedersächsisches Finanzgericht,
Lehrbeauftragter für Steuerrecht
der Leibniz Universität Hannover

Die strafbefreiende Selbst-
anzeige - Hintergründe und
Entwicklung

RA Prof. Dr. Hinrich Rüping

em. Professor für Strafrecht der
Leibniz Universität Hannover

Die Neuregelung der Selbstanzeige

RiBGH Prof. Dr. Henning Radtke

Mitglied des u.a. für Steuerstrafrecht
zuständigen 1. Strafsenats des Bundes-
gerichtshofs, Honorarprofessor der
Leibniz Universität Hannover

Selbstanzeige schwer gemacht -
Bemerkungen eines steuerstraf-
rechtlichen Beraters und
Verteidigers

RA Dr. Heiko Ahlbrecht

Wessing & Partner, Düsseldorf Lehr-
beauftragter für Steuerstrafrecht der
Leibniz Universität Hannover

Podiumsdiskussion

LMR Holger Kordt

stellv. Leiter der Steuerabteilung und
Leiter des u.a. für die Steuerfahndung
zuständigen Referates 33 im Nieder-
sächsischen Finanzministerium

RA/FASTR Dr. Michael Messner

Kapp Ebeling & Partner, Hannover

RiBGH Prof. Dr. Henning Radtke

RA Dr. Heiko Ahlbrecht

Leitung: Prof. Dr. Hinrich Rüping

Im Anschluss findet mit freundlicher
Unterstützung des Steuerberater-
verbandes Niedersachsen Sachsen-
Anhalt e.V. ein kleiner Umtrunk statt,
zu dem alle Teilnehmer herzlichsten
eingeladen sind.

Leibniz Universität Hannover

ContiCampus, Königsworther Platz 1, Hannover

Deutsche Steuerjuristische
Gesellschaft e.V.

Der Präsident des
Niedersächsischen Finanzgerichts



Berichtigungspflicht(en) nach dem neuen § 153 Abs. 4 AO und Verhältnis zur Selbstanzeige gem. § 371 AO*

Prof. Dr. Heiko Ahlbrecht

Der zum 1.1.2025 eingeführte § 153 Abs. 4 AO weitet die steuerlichen Berichtigungspflichten des Steuerpflichtigen im Kontext von Feststellungen der Betriebsprüfung aus und führt auch mit Blick auf die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 AO zu neuen Herausforderungen in der steuer(straf)rechtlichen Beratung, insbesondere bei strittigen Betriebsprüfungen.

I. Verhältnis von Berichtigungserklärung zu Selbstanzeige

Berichtigungspflichten nach § 153 AO und die strafbefreiende Selbstanzeige gem. § 371 AO sind voneinander zu trennende Mechanismen.¹ Während die Berichtigungspflicht die gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung bezweckt und – im Idealfall – lediglich für das Besteuerungsverfahren relevant ist,² dient die steuerstrafverfahrensrechtliche Selbstanzeige der „Rückkehr zur Steuerehrlichkeit“ und der Erschließung bisher verheimlichter Steuerquellen mit dem Vorteil der Strafbefreiung.³ Beide Normen sind nicht deckungsgleich ausgestaltet, so dass eine Berichtigungserklärung nicht zwingend die Voraussetzungen einer Selbstanzeige erfüllt und umgekehrt. So muss die Berichtigung unverzüglich erfolgen, während die Selbstanzeige – jenseits etwaiger Sperrgründe des § 371 Abs. 2 AO – keiner Frist unterliegt. Demgegenüber verlangt die Selbstanzeige eine vollständige

* Für die hervorragende Unterstützung danke ich Herrn Assessor Julian Stolz.

1 B. Rätke, in: F. Klein, AO-Kommentar, 17. Aufl., München 2023, § 153 Rn. 8.

2 D. Gude, Let's get dangerous – Zur Reichweite der besonderen Mitwirkungspflicht gemäß § 153 Abs. 4 AO und der damit verbundenen steuerstrafrechtlichen Implikationen, DStR 2023, 2261 (2262); A. Merkt, in: J. Graf (Hrsg.), BeckOK-OWiG, 43. Ed., München 7/2024, § 371 Rn. 2.

3 E. Kohler, in: V. Erb/J. Schäfer (Hrsg.), MüKoStGB, Bd. 8, 4. Aufl., München 2023, § 371 AO Rn. 23.

Korrektur aller unrichtigen Angaben, während § 153 AO ein schrittweises Vorgehen (erst Anzeige, dann Berichtigung) zulässt.⁴

Keine Überschneidungen beider Institute ergeben sich, wenn die Abgabe der unrichtigen Erklärung mangels Eventualvorsatz (oder Leichtfertigkeit) keine Steuerstraftat bzw. Ordnungswidrigkeit darstellt. Hier bedarf es keiner Selbstanzeige, sondern allein einer Berichtigung. Gibt der Steuerpflichtige die Erklärung hingegen vorsätzlich unrichtig ab, trifft ihn keine Berichtigungspflicht, eine Selbstanzeige ist aber regelmäßig zweckmäßig.⁵ Zu Überschneidungen beider Institute führt die Rechtsprechung des BGH, wonach die Berichtigungspflicht auch bei bedingt vorsätzlichen (oder leichtfertig) unrichtigen Erklärungen eingreift.⁶ Aufgrund der verwirklichten Steuerhinterziehung muss hier zusätzlich zur Berichtigung eine Selbstanzeige zur Vermeidung strafrechtlicher Konsequenzen erfolgen. Der Steuerpflichtige ist dadurch in Abkehr vom Grundsatz *nemo tenetur* gezwungen, sich durch die Berichtigung selbst zu belasten.⁷ Dass die Verletzung der Berichtigungspflicht ihrerseits als Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) strafbewehrt ist, verstärkt dieses Dilemma.⁸

Zur Auflösung der Zwickmühle legen Rechtsprechung und Finanzverwaltung deshalb Berichtigungserklärungen in entsprechenden Fällen als Selbstanzeige im Sinne des § 371 AO aus.⁹ Die rechtsberatende Praxis gestaltet Berichtigungserklärungen gem. § 153 AO deshalb idealerweise „selbstanzeigeefest“ aus, so dass sie im Bedarfsfall auch die Anforderungen an eine Selbstanzeige gem. § 371 AO erfüllen.¹⁰

4 Zu den Unterschieden siehe *Gude* DStR 2023, 2261 (2267); *T. Prommer/H. Puffer*, Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 4 AO (Teil I), StBp 2024, 151 (152).

5 Vgl. *Rätke* (Fn. 2), § 153 Rn. 9 zu beiden Konstellationen.

6 BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984 (1986); AEAO zu § 153 Nr. 2.2.

7 *Rätke* (Fn. 2), § 153 Rn. 8; krit. *R. Biesgen/ V. Izrailevych*, Berichtigung von Steuererklärungen nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO: Status quo und Änderungen durch § 153 Abs. 4 AO n.F., SAM 2023, 6 (8).

8 Vgl. AEAO zu § 153 Nr. 5.3; eine geringe strafrechtliche Relevanz des § 153 Abs. 4 AO sieht indes *A. Ransiek*, in: G. Kohlmann, Kommentar Steuerstrafrecht, 84. EL, Köln 8/2024, § 370 AO Rn. 350.2, da die Berichtigung vor allem – für § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO irrelevante – rechtliche Bewertungen betreffe.

9 *Rätke* (Fn. 2), § 153 Rn. 9; *D. Arconada Valbuena/ T. Rennar*, Berichtigungspflicht von Steuererklärungen & Co. nach dem neuen § 153 Abs. 4 AO - DAC 7, AO-StB 2022, 292 (295) („Spannungsfeld“).

10 Vertiefend hierzu auch *Prommer/Puffer*, StBp 2024, 151 (153); *C. Neuling*, Tax Compliance im Unternehmen: schlichte Anzeige (§ 153 AO) vs. Selbstanzeige, DStR 2015, 558 (562 f.).

II. Der neue § 153 Abs. 4 AO

1. Regelungsziel und Regelungsinhalt

Ziel des § 153 Abs. 4 AO ist eine zügige Umsetzung von Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung in anderen, nicht geprüften Steuerarten oder Feststellungsbescheiden.¹¹ Die neu geschaffenen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sollen der Finanzverwaltung bei Anschlussprüfungen die Arbeit erleichtern.¹² Konkret muss der Steuerpflichtige anzeigen und berichtigen, wenn Prüfungsfeststellungen einer Außenprüfung in bestandskräftigen Steuerbescheiden umgesetzt wurden und die den Feststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte in bereits abgegebenen Steuererklärungen, die nicht Gegenstand der Außenprüfung waren, zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen führen.¹³ In der Sache dehnt dies den bestehenden Pflichtenkreis des Steuerpflichtigen nach § 153 Abs. 1 AO aus.¹⁴ Die Reichweite dieser Ausdehnung hängt entscheidend von der Auslegung der zum Teil unklaren Norm ab. Der Beitrag soll hierbei einen Überblick über besonders problembehaftete Fragen leisten.¹⁵

2. Tatbestandliche Unklarheiten der neuen Norm

Ursprung der zahlreichen Auslegungsprobleme ist die Frage, ob § 153 Abs. 4 AO eine Rechtsfolgen- oder eine partielle Rechtsgrundverweisung enthält.¹⁶

11 BT-Drs. 20/3436, S. 87; *Ransiek* (Fn. 9), § 370 AO Rn. 350.1.

12 Kritisch mit unterschiedlicher Argumentation: *J. Haselmann*, in: U. Koenig (Hrsg.), AO-Kommentar, 5. Aufl., München 2024, § 153 Rn. 21, 25; *Arconada Valbuena/Rennar* AO-StB 2022, 292 (294 f.); *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (173) (Teil 2); *Gude* DStR 2023, 2261 (2262).

13 Zum Berichtigungspflichtigen und zeitlichen Anwendungsbereich: *F. Niewerth*, in: O. Lippross/W. Seibel (Hrsg.), BasisKommentar Steuerrecht, 144. EL, Köln 6/2024, § 153 AO Rn. 2, 7.

14 *Arconada Valbuena/Rennar* AO-StB 2022, 292 (294); kritisch: *Gude* DStR 2023, 2261 (2262); vertiefend zu § 153 Abs. 1 AO bei Betriebsprüfungen: *Prommer/Puffer* StBp 2024, 151 (153 ff.).

15 Zu den weniger problematischen Merkmalen „Außenprüfung“, „Unanfechtbarkeit“, „Erklärung“ und „Änderung der Besteuerungsgrundlage“ siehe *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (169 f.).

16 Für eine partielle Rechtsgrundverweisung: *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (171 f.); *Gude* DStR 2023, 2261 (2263); für eine Rechtsfolgenverweisung: *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12).

Bei einer Rechtsgrundverweisung müssten für das Entstehen der Pflichten zusätzlich (einzelne) Tatbestandsmerkmale des § 153 Abs. 1 AO erfüllt sein. Besonders intensiv wird diese Frage etwa beim Erfordernis der positiven Kenntnis des Steuerpflichtigen von den Auswirkungen der Prüfungsfeststellungen auf andere Steuererklärungen diskutiert.¹⁷ Da aber auch im Falle einer partiellen Rechtsgrundverweisung die Reichweite der Verweisung für jedes Tatbestandsmerkmal gesondert zu klären ist, soll die anschließende Analyse dieser Merkmale unabhängig von der Frage der Rechtsnatur erfolgen.

a) Wann wurden Prüfungsfeststellungen umgesetzt?

Unklar ist zunächst, wann i.S.d. § 153 Abs. 4 AO Prüfungsfeststellungen in bestandskräftigen Steuerbescheiden *umgesetzt* wurden, da die Veranlagungsstelle an die Feststellungen der Außenprüfung nicht gebunden ist.¹⁸ Der Wortlaut („wenn“ statt „soweit“) spricht dafür, nur 1:1-Umsetzungen der Feststellungen im Steuerbescheid eine Berichtigungspflicht auslösen zu lassen.¹⁹ Zudem wäre es unbillig, dem Steuerpflichtigen das strafbewehrte (!) Risiko aufzubürden, bei nur teilweisen Übereinstimmungen zwischen Prüfungsfeststellungen und Steuerbescheid die Reichweite der Umsetzung bewerten zu müssen.²⁰ Erfasst können zudem nur Feststellungen sein, die Eingang in den Prüfungsbericht gefunden haben, da erstere andernfalls vom Steuerpflichtigen nicht nachvollzogen werden können.²¹

b) Werden auch gleichgelagerte, sich wiederholende Sachverhalte erfasst?

Eine erste gravierende Weichenstellung zur Reichweite der Norm bildet die Auslegung des Begriffs der „den Prüfungsfeststellungen zugrunde liegenden Sachverhalte“. Diese müssen zu Änderungen der Besteuerungsgrundlage in anderen, nicht geprüften Erklärungen führen. Bei wörtlichem Verständnis

17 Zum selben Ergebnis durch Auslegung von Abs. 4: *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (12).

18 *Biesgen/Izrailevych* SAM 2023, 6 (11) zu Anforderungen an die zugrunde liegenden Sachverhalte.

19 *Haselmann* (Fn. 14), § 153 Rn. 23.

20 *Haselmann* (Fn. 14), § 153 Rn. 23.

21 *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (170); zu etw. Praxisproblemen *Gude* DStR 2023, 2261 (2263).

beschränkt sich die Berichtigungspflicht damit auf wenige Ausnahmefälle (z.B. Dauersachverhalte und Änderungen bei der Abschreibung eines Wirtschaftsguts).²² Denn nur hier hat ein identischer Sachverhalt Auswirkungen in mehreren Steuererklärungen, die selbst ggf. nicht Gegenstand der Prüfung waren. Die Gesetzesbegründung lässt dagegen auch die Interpretation zu, dass vergleichbare, wiederkehrende Sachverhalte erfasst sein sollen.²³ Dann wären sämtliche gleichgelagerte Geschäftsvorgänge zu prüfen und zu berichtigen. Das wirft berechtigterweise die Frage auf, ob eine solche Pflicht die nachfolgende Anschlussprüfung nicht nur (wie von der Norm bezweckt) erleichtert, sondern de facto vorwegnimmt.²⁴ Zudem würde der Steuerpflichtige originäre Ermittlungsaufgaben der Finanzverwaltung ohne Deckung durch eine entsprechende Prüfungsanordnung übernehmen. Beides legt nahe, die Berichtigungspflicht nicht auf gleichgelagerte Sachverhalte zu erstrecken.²⁵ Teilt man diese Überzeugung nicht, kann die unterlassene Berichtigung gleichgelagerter Sachverhalte aber wegen des Wortlauts und des strafrechtlichen Analogieverbots nicht zur Strafbarkeit führen.²⁶

c) Positive Kenntnis bezüglich der Änderung der Besteuerungsgrundlage notwendig?

Zweite bedeutende Stellschraube für die Reichweite des § 153 Abs. 4 AO ist das Erfordernis einer positiven Kenntnis des Steuerpflichtigen von den Auswirkungen des geprüften Sachverhalts auf andere Erklärungen. Verzichtet man entsprechend dem Wortlaut hierauf, ergibt sich eine objektive Pflicht, alle abgegebenen Erklärungen auf mögliche Auswirkungen durch die Prüfungsfeststellungen zu untersuchen. Kombiniert mit der – nicht überzeugenden – Erstreckung auf gleichgelagerte Sachverhalte wären dann nach jeder Betriebsprüfung sämtliche abgegebenen Steuererklärungen unabhängig von Steuerart und Veranlagungszeitraum erneut zu prüfen.²⁷ Dieser exponentielle Mehraufwand für den Steuerpflichtigen konterkariert

22 So *Prommer/Puffer StBp* 2024, 169 (170); vgl. *Niewerth* (Fn. 15), § 153 Rn. 7 für weitere Beispiele.

23 *Gude DStR* 2023, 2261 (2263); kritisch hierzu *Haselmann* (Fn. 14), § 153 Rn. 24.

24 *Gude DStR* 2023, 2261 (2262).

25 Kritisch auch *Arconda Valbuena/Rennar AO-StB* 2022, 292 (294 f.); *Gude DStR* 2023, 2261 (2262).

26 *Biesgen/Izrailevych SAM* 2023, 6 (11); zust. *Prommer/Puffer StBp* 2024, 169 (170).

27 Vgl. hierzu *Biesgen/Izrailevych SAM* 2023, 6 (12) auch zum entstehenden Strafbarkeitsrisiko.

den Normzweck der Beschleunigung von Anschlussprüfungen, so dass eine einschränkende Auslegung geboten ist.²⁸ Beschränkt man den Anwendungsbereich des § 153 Abs. 4 AO auf die geprüften Sachverhalte (insbesondere Dauersachverhalte), dürfte positive Kenntnis der Auswirkungen auf andere Erklärungen sowieso naheliegen.²⁹ Die Einbeziehung gleichgelagerter Sachverhalte wirft neben der Frage der Konkretisierung und Bestimmtheit der Rechtsgrundlage die Frage des für den Steuerpflichtigen leistbare Maß auf. Der rechtsmethodische Ansatz mittels (partieller) Rechtsgrundverweisung oder durch eine Veränderung des Bezugspunkts bei der Auslegung der „Unverzüglichkeit“ überzeugt nicht.³⁰

d) Unrichtigkeit der ursprünglichen Erklärung notwendig?

Anders als § 153 Abs. 1 AO setzt der Wortlaut des Abs. 4 keine Unrichtigkeit der Erklärungen voraus, die nicht Gegenstand der Außenprüfung waren.³¹ Der Tatbestand greift also auch ein, wenn die Ursprungserklärung richtig war, sich die Rechtspraxis anhand derer die Betriebsprüfung den Sachverhalt beurteilt aber zwischenzeitlich geändert hat.³² Gleichwohl darf die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 4 AO nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige für nicht geprüfte Zeiträume seine – von den Finanzbehörden abweichende – Rechtsauffassung aufgeben muss.³³ Hat er zugrunde gelegte Sachverhalte und Rechtsauffassungen offengelegt, kann seine Pflicht allenfalls in einem Hinweis auf den Inhalt seiner abgegebenen Erklärungen, nicht aber in deren Berichtigung liegen.³⁴ Eine bloße abweichende rechtliche Bewertung der Finanzbehörden führt zudem bei Unterlassen der Berichtigung nicht zu einer Strafbarkeit, weil § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO die unterlassene Offenbarung von *Tatsachen* fordert.³⁵ Ob sich die Besteue-

28 Biesgen/Izrailevych SAM 2023, 6 (12); a.A. wohl Prommer/Puffer StBp 2024, 169 (173): sonst könnte der Betroffene das Entstehen der Pflicht beeinflussen.

29 Biesgen/Izrailevych SAM 2023, 6 (12).

30 So aber Prommer/Puffer StBp 2024, 169 (173) (Verweisung); kritisch und zutreffenderweise ablehnend Biesgen/Izrailevych SAM 2023, 6 (12).

31 Biesgen/Izrailevych SAM 2023, 6 (13).

32 Biesgen/Izrailevych SAM 2023, 6 (11 f.). Grenze bei unvertretbaren behördlichen Auffassungen.

33 So Rätke (Fn. 2), § 153 Rn. 18: nur tatsächliche Prüfungsfeststellungen berichtigungspflichtig.

34 Zurecht kritisch hierzu Prommer/Puffer StBp 2024, 169 (171) im Hinblick auf den Normzweck.

35 Ransiek (Fn. 9), § 370 AO Rn. 350.2.

ungsgrundlagen zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen verändert haben, ist für die steuerlichen Mitwirkungspflichten (anders als für eine Strafbarkeit) irrelevant, weil § 153 Abs. 4 AO keine Steuerverkürzung voraussetzt.³⁶

e) Einschränkungen der Pflicht bei Kenntnis der Finanzbehörden?

Als tatbestandliche Beschränkung des § 153 Abs. 4 AO wird zuletzt diskutiert, dass eine Berichtigungspflicht ausscheidet, wenn die Finanzbehörde die Auswirkungen des Sachverhalts auf bestimmte andere, nicht geprüfte Erklärungen kennt.³⁷ Diese Einschränkung überzeugt, denn speziell bei Dauersachverhalten ergibt sich keine Effizienzgewinn, wenn der Steuerpflichtige nur bekannte Umstände mitteilt. Zudem kann die Berichtigungspflicht die anschließende Prüfung durch die Finanzbehörden nicht ersetzen.³⁸ Im Hinblick auf eine mögliche Strafbarkeit wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen wirkt die Kenntnis der Finanzbehörde von den zugrunde liegenden Tatsachen in jedem Fall strafbarkeitsausschließend. Eine solche Kenntnis dürfte dabei keine Seltenheit sein, weil der Finanzbehörde die Informationen der Außenprüfung ebenfalls zur Verfügung stehen. Da § 153 Abs. 4 AO der Entlastung der Finanzbehörden und nicht primär der Beschaffung neuer Informationen dient, dürfte die steuerstrafrechtliche Relevanz des § 153 Abs. 4 AO insgesamt begrenzt sein.³⁹

3. Offene Rechtsfolgen der neuen Norm

Neben den tatbestandlichen Unschärfen lässt auch die Rechtsfolge der Norm Interpretationsspielraum. Fest steht, dass die Anzeige unverzüglich erfolgen muss.⁴⁰ Eine objektive Nachforschungspflicht enthält die Norm weiterhin nur, wenn man – entgegen der hiesigen Auffassung – keine positi-

36 Haselmann (Fn. 14), § 153 Rn. 25; zu möglichen Problemen des Kompensationsverbots: III.2.

37 Biesgen/Izrailevych SAM 2023, 6 (13).

38 Kritisch zur gesamten Norm wegen des letztgenannten Aspekts Gude DStR 2023, 2261 (2262).

39 Zum Strafbarkeitsausschluss und zur Praxisrelevanz Ransiek (Fn. 9), § 370 AO Rn. 350.2.

40 Prommer/Puffer StBp 2024, 169 (172); Gude DStR 2023, 2261 (2264).

ve Kenntnis des Steuerpflichtigen verlangt (c).⁴¹ Im Übrigen suspendieren die Pflichten des § 153 Abs. 4 AO keine Mitwirkungspflichten nach den Abs. 1 bis 3.⁴²

Im Hinblick auf die zeitliche und sachliche Reichweite ist dagegen nicht geklärt, ob nur Steuern aus Folgezeiträumen zu berichtigen sind oder auch Zeiträume vor der Betriebsprüfung sowie nicht geprüfte Steuern während des Betriebsprüfungszeitraums.⁴³ Der Wortlaut lässt hier keine Beschränkung erkennen. Ziel der Norm sowie der fehlende Bezug zur Festsetzungsfrist streiten allerdings gegen eine Berichtigung vorangehender Zeiträume.⁴⁴ Berichtigungen nicht geprüfter Steuern im Prüfungszeitraum dürften dagegen dem Normzweck entsprechen. Insgesamt sind aber Zweifel angebracht, ob eine solche Ausweitung strafbewehrter (!) Pflichten des Steuerpflichtigen mit dem bloßen Ziel der behördlichen Arbeitsentlastung verhältnismäßig ist.⁴⁵

III. Auswirkungen auf die Praxis der „Kombination“ von Berichtigung und Selbstanzeige

1. Auswirkungen und Probleme im Hinblick auf die Erfüllung der Berichtigungspflicht

Durch § 153 Abs. 4 AO ist die Abgrenzung von Berichtigung und Selbstanzeige gem. § 371 AO nicht leichter geworden.⁴⁶ Eine erste Gefahr liegt in der präjudiziellen Wirkung der bestandskräftigen Prüfungsfeststellung. Um Haftungsansprüche zu vermeiden und sich nicht dem Vorwurf der Steuerhinterziehung auszusetzen, könnten Steuerpflichtige in „vorausseilendem Gehorsam“ Steuererklärungen (ggf. unter Aufgabe der eigenen Rechtsauffassung) berichtigen, ohne Übertragbarkeit und Überzeugungskraft der

41 Vgl. *Prommer/Puffer StBp* 2024, 169 (173), so aber *Gude DStR* 2023, 2261.

42 Skeptisch deshalb zum Anwendungsbereich *Arconada Valbuena/Rennar AO-StB* 2022, 292 (295).

43 *Biesgen/Izrailevych SAM* 2023, 6 (12).

44 So auch *Biesgen/Izrailevych SAM* 2023, 6 (12).

45 *Haselmann* (Fn. 14), § 153 Rn. 21; zutreffend kritisch *Gude DStR* 2023, 2261 (2262, 2264) m.w.N. unter dem Gesichtspunkt, dass Ermittlungen des Finanzamts ins Blaue hinein unverhältnismäßig sind.

46 *Arconada Valbuena/Rennar AO-StB* 2022, 292 (295).

Prüfungsfeststellungen genauer zu untersuchen.⁴⁷ Gleichzeitig könnte die Vermeidung einer solchen präjudiziellen Wirkung aber auch die Zahl der Einsprüche gegen Steuerbescheide nach einer Betriebsprüfung in die Höhe treiben, um die unklaren (und weitreichenden) Rechtsfolgen des § 153 Abs. 4 AO zu suspendieren.⁴⁸ Der vorsichtige steuerliche Berater kann hierdurch Zeit gewinnen, indem er den Steuerbescheid nicht rechtskräftig und die Prüfungsfeststellungen nicht bestandskräftig werden lässt. Dies erlaubt jedenfalls eine sorgfältige Prüfung etwaiger Berichtigungspflichten im Sinne des § 153 Abs. 4 AO.

Ein weiteres potenzielles Problem liegt in der zeitlichen Limitierung der Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 4 AO („unverzüglich“). Anzeigen innerhalb von zwei bis vier Wochen bleiben bei § 153 Abs. 1 AO in der Regel unbeanstandet, wobei längere Zeiträume möglich sind, wenn dem Steuerpflichtigen eine angemessene Zeit zur Aufbereitung einer Selbstanzeige zu gewähren ist.⁴⁹ Der neue Abs. 4 dehnt die Zahl der zu berichtigenden Erklärungen – je nach Auslegung – indes drastisch aus. Da die Selbstanzeige gleichzeitig dem Vollständigkeitsgebot unterliegt, steigt der Aufbereitungsaufwand für den Steuerpflichtigen um ein Vielfaches. Konsequenterweise ist daher der Maßstab für die „Unverzüglichkeit“ entsprechend anzupassen.

Neben diesen Schwierigkeiten bei der Pflichterfüllung könnte die Nachzahlungsbedingung des § 371 Abs. 3 AO indes auch Anreize setzen, überhaupt keine Berichtigung vorzunehmen.⁵⁰ Kann der Steuerpflichtige innerhalb der ihm gesetzten Frist die verkürzten Steuern inkl. Zinsen nicht entrichten, entfällt die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige. Bei unsicherer Liquiditätslage dürfte es für den Steuerpflichtigen dann naheliegen, keine Berichtigung vorzunehmen, um nicht ohne das „Sicherheitsnetz“ der Selbstanzeige ein Strafverfahren zu provozieren. Diese abschreckende Wirkung konterkariert den Zweck des § 153 Abs. 4 AO.

47 Zu dieser Gefahr inkl. anschließender Rechtsbehelfsverfahren *Gude* DStR 2023, 2261 (2262).

48 Vgl. hierzu *Prommer/Puffer* StBp 2024, 169 (173).

49 Zu letzterem: AEAO zu § 153 Nr. 5.2; vgl. auch *Rätke* (Fn. 2), § 153 Rn. 8, 20.

50 Zu diesem Problem *Gude* DStR 2023, 2261 (2268).

2. Auswirkungen und Probleme bei der Ausgestaltung als Selbstanzeige

Die erhebliche Ausweitung berichtigungsbedürftiger Erklärungen bringt auch bei der Ausgestaltung als Selbstanzeige Schwierigkeiten mit sich, denn mit ersterer steigt die Zahl potenziell aufgedeckter Steuerstraftaten. Gleichzeitig steigt auch das Risiko, dass aufgrund der Menge an Geschäftsvorgängen und der Höhe der (ggf. nicht abgeführten) Steuern in der Rückschau eine „Bösgläubigkeit“ unterstellt und ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wird.⁵¹ Beides erhöht den Bedarf an Berichtigungen, die im Bedarfsfall vor den rechtlichen Maßstäben der Selbstanzeige Bestand haben. Praktische Probleme bereitet hier vor allem das Vollständigkeitsgebots aufgrund der in der Regel über mehrere Jahre/Veranlagungszeiträume verteilten Vorgänge oder mangels Kenntnis berichtigungsbedürftiger Fälle nach einem Wechsel in der Geschäftsleitung.⁵²

Besondere Aufmerksamkeit bei der „selbstanzeigefesten“ Berichtigung erfordert zudem das sog. Kompensationsverbot (§ 370 Abs. 4 S. 3 AO). Danach liegt eine Steuerverkürzung auch dann vor, wenn die Steuerermäßigung aus anderen, im Besteuerungsverfahren nicht vorgebrachten Gründen gerechtfertigt wäre. Eine Kompensation soll nur bei Umständen möglich sein, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.⁵³ Die Pflicht des § 153 Abs. 4 AO erfasst üblicherweise mehrere voneinander unabhängige Sachverhalte über mehrere Kalenderjahre, für die das Kompensationsverbot folglich gilt.⁵⁴ Da die Berichtigungspflicht außerdem unabhängig von einer potenziellen Steuerverkürzung besteht (s.o.), ist der Steuerpflichtige unter Umständen gezwungen, eine größere Zahl an Vorgängen zu offenbaren, die bei isolierter Betrachtung steuerverkürzend wirken und sich auf diese Weise dem Vorwurf der Steuerhinterziehung auszusetzen. Dass in einer Gesamtbetrachtung aller Berichtigungen (bspw. bei veränderten Bewertungen von Wirtschaftsgütern) keine Steuerverkürzung eingetreten ist, kommt ihm dabei nicht zugute. Bedarf für eine „selbstanzeigefeste“ Berichtigung kann daher auch in Konstellationen bestehen, die in der Gesamtbetrachtung prima facie als nicht steuerverkürzend und damit als strafrechtlich irrelevant erscheinen.

51 *Prommer/Puffer* StBp 2024, 151 (153); ähnlich *Arconada Valbuena/Rennar* AO-StB 2022, 292 (295).

52 *Gude* DStR 2023, 2261 (2268).

53 Vgl. hierzu *Gude* DStR 2023, 2261 (2267).

54 *Gude* DStR 2023, 2261 (2267).

Zuletzt kann die Selbstanzeige an den Sperrgründen des § 371 Abs. 2 AO scheitern. Zwar sperren Prüfungsanordnungen (Nr. 1 lit. a) und das Erscheinen von Amtsträgern zur steuerlichen Prüfung (Nr. 1 lit. c) eine Selbstanzeige nur im sachlichen und zeitlichen Umfang der Außenprüfung und damit nicht in den nach § 153 Abs. 4 AO zu berichtigenden Erklärungen. Es dürfte aber nicht ausgeschlossen sein, dass die im Rahmen der Außenprüfung erlangten Informationen und die getroffenen Prüfungsfeststellungen der Finanzbehörde einen Kenntnisstand vermitteln, der nach den Maßstäben der höchstrichterlichen Rechtsprechung als Tatentdeckung im Sinne des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO gewertet werden könnte.⁵⁵ Berichtigt der Steuerpflichtige trotz der deshalb unwirksamen Selbstanzeige, bietet ihm allenfalls ein Beweisverwertungsverbot Schutz,⁵⁶ das seinerseits aber Grenzen unterliegen kann.⁵⁷

IV. Fazit

Der neue § 153 Abs. 4 AO bringt eine erhebliche Ausweitung der Berichtigungspflichten des Steuerpflichtigen mit sich. Ein Unterlassen der gebotenen Berichtigung kann als Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO strafbar sein. Um den strafbewehrten Pflichtenkreis des Pflichtigen auf ein leistbares und damit verhältnismäßiges Maß zu begrenzen, ist die Norm nicht auf gleichgelagerte, sich wiederholende Sachverhalte zu erstrecken und positive Kenntnis von den Auswirkungen der Prüfungsfeststellungen auf andere Erklärungen zu verlangen. Die Ausweitung berichtigungspflichtiger Sachverhalte erhöht auch nach der hier vertretenen einschränkenden Auslegung gleichwohl das Risiko der Aufdeckung potenzieller Steuerstraftaten und damit den Bedarf an „selbstanzeige-festen“ Berichtigungen. Bei deren Ausgestaltung hat die rechts- und steuerberatende Praxis insbesondere mögliche Sperrgründe nach § 371 Abs. 2 AO, das Kompensationsverbot des § 371 Abs. 4 S. 3 AO, das Vollständigkeitsgebot und die zeitliche Limitierung der Berichtigungspflicht des § 153 AO („unverzüglich“) im Auge zu behalten.

55 Vgl. zu den Maßstäben BGH v. 9.5.2017 – 1 StR 265/16, NZWiSt 2018, 379 (382); BGH v. 20.5.2010 – 1 StR 577/09, DStR 2010, 1133 (1135).

56 Anerkannt bspw. von BGH v. 17.3.2009 – 1 StR 479/08, NJW 2009, 1984 (1987).

57 BVerfG v. 15.10.2004 – 2 BvR 1316/04, NJW 2005, 352 (353) zu mit der Steuerstraftat tateinheitlich begangenen Delikten.

Die Erbschaftsteuer

21. Jan.'15
18.00 Uhr

nach der
Entscheidung des
Bundesverfassungs-
gerichts

Begrüßung

RiFG Dr. Thomas Keß
Niedersächsisches Finanzgericht,
Lehrbeauftragter für Steuerrecht
der Leibniz Universität Hannover

Grußwort und Einführung in das Thema

Präsident des BFH
Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff
Vorsitzender der Deutschen Steuer-
juristischen Gesellschaft e.V.

Die Entwicklung der Erbschaft- steuer und ihre verfassungs- rechtlichen Risiken

RA/StB Prof. Dr. Dieter Birk
Pöflich & Partner, Berlin, eh. Leiter
des Instituts für Steuerrecht an der
Universität Münster

Die Erbschaftsteuer-Entschei- dung des Bundesverfassungs- gerichts

**RiBVerfG Prof. Dr. Michael
Eichberger**
Berichterstatter in dem Normen-
kontrollverfahren zum ErbStG

Podiumsdiskussion

RA Dr. Reinhard Geck
Kapp, Ebeling & Partner, Hannover,
Herausgeber des Kommentars
„Kapp/Ebeling“ zum ErbStG

MR Hubertus Plenz
Leiter des u.a. für die ErbSt zustän-
digen Referats 35 im Niedersächsi-
schen Finanzministerium

RA Ralf Thesing
Schulze-Borges Gretzinger Heine-
mann Rechtsanwälte Partnerschaft,
Hannover, Prozessbevollmächtigter
in dem Verfahren zur Erbschaft-
steuer

**RiBVerfG Prof. Dr. Michael
Eichberger**

**PräsBFH Prof. Dr. Rudolf
Mellinghoff**

RA Prof. Dr. Dieter Birk
Leitung: **RiBFH Dr. Armin Pahlke**
Mitglied des II. Senats

Im Anschluss findet mit freund-
licher Unterstützung der Juristi-
schen Fakultät der Leibniz Univer-
sität Hannover, des Steuerberater-
verbandes Niedersachsen/Sachsen-
Anhalt e.V. und KSB INTAX ein
kleiner Imbiss statt, zu dem alle
Teilnehmer herzlich eingeladen
sind.

Wir bitten Sie, Ihre Teilnahme
kurz per E-Mail oder Telefon
bei Dr. Thomas Keß anzuzeigen
(Tel. 0511/8408-505,
E-Mail thomas.kess@gmx.de)

**Leibniz Universität
Hannover
Raum 1507.002
Juristische Fakultät**

ContiCampus
Königsworther Platz 1, Hannover

Deutsche Steuerjuristische
Gesellschaft e.V.

Der Präsident des
Niedersächsischen Finanzgerichts



Erklärt das BVerfG die Erbschaftsteuer erneut für verfassungswidrig?

– Anmerkungen zu den Verfahren 1 BvR 804/22 und 1 BvF 1/23 –

Dr. Armin Pahlke

In der Steuerrechtsliteratur wird seit langem für die Erbschaft- und Schenkungsteuer (im Folgenden nur Erbschaftsteuer) ein flacher Steuertarif unter Verzicht auf spezielle Steuersubventionen gefordert. Diesen Weg hat der Gesetzgeber jedoch nicht eingeschlagen, sondern insbesondere mit §§ 13a - 13c, 28a ErbStG eine hochkomplexe – weder von den Begünstigten noch in allen Einzelheiten von den Finanzbehörden verstandene – Regelung getroffen¹. Dies führt zur Frage, ob die heutige Gesamtregelung des ErbStG überhaupt mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen in Einklang steht. Nach bereits drei Entscheidungen zur verfassungskonformen Ausgestaltung des ErbStG² ist fraglich, ob das Gesetz wieder – nunmehr zum vierten Mal – durch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) als verfassungswidrig angesehen könnte. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf zwei derzeit beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Verfahren: 1 BvR 804/22 und 1 BvL 1/23. Die Verfassungswidrigkeit der genannten Begünstigungsregelungen wird hier aus dem nachfolgend dargelegten Gründen verneint.

I. BVerfG-Verfahren 1 BvR 804/22

In dem Verfahren 1 BvR 804/22 wandte sich der Kläger und Beschwerdeführer als testamentarischer Alleinerbe nach seiner im April 2018 verstorbenen Tante gegen die Festsetzung von Erbschaftsteuer. Seine Klage richtete sich gegen die Festsetzung von Erbschaftsteuer für ein Wertpapierdepot, die Behandlung

-
- 1 R. Seer in: K. Tipke/J. Lang, *Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 15.6 und 118; T. Wachter in: M. Fischer/A. Pahlke/T. Wachter, *ErbStG*, 8. Aufl. 2023, § 13a ErbStG Rz. 48; M. Jülicher in: M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P.R. Gottschalk, § 19 ErbStG Rn. 13; zur Entstehungsgeschichte des ErbStG 2016 eingehend G. Erkiş, FS Creszelius, 2018, 505 ff. und I. van Lishaut, FS Creszelius, 2018, S. 587 ff.
 - 2 BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 165; v. 7.11.2006 - 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1; v. 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

des Einkommensteuererstattungsanspruchs als steuerpflichtigem Erwerb und gegen die unterbliebene steuermindernde Berücksichtigung einer Darlehensschuld der Erblasserin. Im Rahmen des Klageverfahrens trug er vor, das Aktiendepot, das die Erblasserin im Privatvermögen gehalten hatte, sei nicht zu besteuern. Eine Besteuerung der Wertpapiere sei wegen Verstoßes der §§ 13a bis 13c, 28a ErbStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 2 i.V.m. Art. 77 GG verfassungswidrig. Das Finanzgericht Münster wies die Klage mit Urteil vom 6.5.2021 ab³. Zur Begründung führte es unter anderem aus, dass der Erwerb des Wertpapierdepots mangels Eingreifens eines Befreiungstatbestandes steuerpflichtig sei. Da es sich bei dem Wertpapierdepot um Privatvermögen der Erblasserin gehandelt habe, seien keine steuerlichen Vergünstigungen, Wertabschläge oder andere Privilegierungen nach den für Betriebsvermögen geltenden Regelungen der §§ 13a bis 13c, 28a ErbStG zu gewähren. Die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschriften hätte keinen Einfluss auf die Besteuerung des Wertpapierdepots, da sich bei einer verfassungsrechtlich unge-rechtfertigten Privilegierung des Betriebsvermögens nach dem ErbStG keine Anwendung dieser Vorschriften auf Vermögensgegenstände des Privatvermögens ergebe. Eine Entscheidung führe lediglich zu einer Nichtanwendung der verfassungswidrigen Vorschriften, die jedoch allesamt nur das Betriebsvermögen betreffen.

Mit Entscheidung vom 17.1.2022 wies der BFH die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision als unbegründet zurück⁴. Es sei kein Revisionszulassungsgrund im Sinne von § 115 FGO gegeben. Weder habe die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung noch sei die Zulassung zur Fortbildung des Rechts erforderlich. Zudem liege auch kein Verfahrensfehler vor. Hiergegen richtet sich die Verfassungsbeschwerde.

Die Erfolgsaussichten werden teils bejaht⁵, teils werden sie eher verneint⁶.

3 FG Münster v. 6.5.2021 - 3 K 3532/19 Erb, BeckRS 2021, 49139.

4 BFH v. 17.1.2022 - II B 49/21, BFH/NV 2022, 420.

5 so *Bundesrechtsanwaltskammer*, Stellungnahme Nr. 18/2023 (März 2023), abrufbar unter https://www.brak.de/fileadmin/05_zur_rechtspolitik/stellungnahmen-pdf/stellungnahmen-deutschland/2023/stellungnahme-der-brak-2023-18.pdf; *Netzwerk Steuergerechtigkeit u.a.*, Amicus Curae – Stellungnahme (Mai 2023), abrufbar unter: <https://www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de/wp-content/uploads/2023/06/Stellungnahme-BVerfG-finale-Version-2.pdf>; *D. Arconada Valbuena/T. Rennar*, Divergierende Erbschaftsteuerbegünstigung von Privat- und Betriebsvermögen auf verfassungsrechtlichem Prüfstand, DStR 2023, 2825.

1. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG oder andere Grundrechte

Nach Auffassung des Beschwerdeführers⁶ fehlte es im Streitfall an einer Vorbefassung mit der Frage, ob das Verschonungsregime der §§ 13a bis 13c 19 und § 28a ErbStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG oder andere Grundrechte verstößt. Ein solcher Verstoß liegt jedoch im Ergebnis nicht vor.

In der Sache geht es um die Frage, ob die in der Entscheidung des BVerfG gesetzte Übergangsfrist⁷ ein Auslaufen der Erbschaftsteuer nach dem 30.6.2016 (Erbschaftsteuerpause) zur Folge hat oder die Erbschaftsteuer auch nach dem 30.6.2016 unbefristet weiter läuft oder jedenfalls die Regelungen über den Erwerb von Privatvermögen und den Steuersatz über den 30.6.2016 hinaus weiter anwendbar sind. In dieser lebhaft umstrittenen Rechtsfrage⁸ hat sich der BFH für eine unbefristete Fortgeltungsanordnung jedenfalls für den Erwerb von Privatvermögen und für den Steuersatz entschieden⁹. Dies soll sich aus Ziff. 2 Satz 1 des Tenors der Entscheidung eindeutig ergeben; der Text der Ziff. 2 Satz 2 beziehe sich lediglich auf die Frist des Gesetzgebers zur Neuregelung und lasse die Weitergeltungsanordnung des Ziff. 2 Satz 1 unberührt. Die Vorschriften der §§ 1, 2, 3, 9 ff, 13, 16 und § 19 ErbStG blieben durch das ErbStG unverändert und seien auch nicht Gegenstand einer rückwirkenden Neuregelung. Wegen der darin liegenden Fortgeltung auch des § 19 ErbStG bestehe kein Anlass, insoweit eine – auch tatsächlich nicht erfolgte – Neuregelung dieser Vorschrift anzunehmen.

6 s. auch T. Wachter in: M. Fischer/A. Pahlke/T. Wachter, 8. Aufl. 2023, § 13a ErbStG Rz. 69a; R. Halaczinsky, Erbschaftsbesteuerung des Privatvermögens - Verstoß gegen das Sozialstaatsprinzip und das Beihilfenrecht der Union?, jurisPR-SteuerR 24/2022 Anm. 2. *nonum*

7 BVerfG v. 14.12.2014 - 1 BvL 21/12, Tenor „2. Das bisherige Recht ist bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung spätestens bis zum 30.6.2016 zu treffen.“

8 zB G. Crezelius, ErbStG nach dem 30.6.2016 – Steuerpause?, ZEV 2016, 367; K.-D. Drüen, Wegfall oder Fortgeltung des verfassungswidrigen Erbschaftsteuergesetzes nach dem 30.6.2016?, DStR 2016, 643; R. Seer, Tritt das Erbschafts- und Schenkungsteuergesetz zum 1.7.2016 wegen Untätigkeit des Gesetzgebers außer Vollzug?, GmbHR 2016, 643; T. Wachter, Unternehmensnachfolge 2017: Anwendungsfragen des neuen ErbStG, GmbHR 2017, 1/10 f.

9 BFH v. 6.5.2021 - II R 1/19, BStBl. II 2022, 77; vgl. auch FG München v. 8.2.2023 - 4 K 2771/21, EFG 2023, 718, Rev. BFH: II R 7/23; ebenso M. Grootens in: C. v. Oertzen/M. Loose/J. Stalleiken, 3. Aufl. 2024 § 37 ErbStG Rz. 19; a.A. FG Berlin-Brandenburg v. 19.5.2021 - 14 K 14008/19, EFG 2021, 1486.

Ob das BVerfG bei einer neuen Entscheidung eine schärfere Fassung der Tenorierung wählen würde¹⁰, könne offen bleiben.

Der BFH hat insoweit ausdrücklich offengelassen, ob das auch für die Verschonung des Betriebsvermögens gilt¹¹. Diese Frage stellte sich jedoch im vorliegenden Fall (Erwerb von Privatvermögen und Anwendung des Steuersatzes) nicht. Die Beurteilung des BFH erscheint – trotz mancher Bedenken gegen die Einordnung – im Ergebnis richtig und schließt jedenfalls für den Erwerb von Privatvermögen eine Erbschaftsteuerpause für den Zeitraum nach dem 30.6.2016 aus. Insoweit fehlt es nicht an einer Auseinandersetzung des BFH zur Verfassungsmäßigkeit des „Gesetzes zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts“¹². Die Blockierung der Erhebung von Erbschaftsteuer auch für den Übergang von Privatvermögen¹³ ist durch die Fortgeltungsanordnung eingeschränkt¹⁴; den Anforderungen des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO ist genügt.

Die weitere Frage, ob die Besteuerung betrieblichen Vermögens dem Verfassungsrecht genügt, war in dem Streitfall nicht erheblich. Vor allem konnte deshalb offen bleiben, ob die Neuregelung durch das Gesetz zur Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG v. 4.11.2016 (ErbStG 2016)¹⁵ den Anforderungen des BVerfG-Urteils v. 17.12.2014¹⁶ genügt oder ob insoweit die Bestimmungen des §§ 13a bis 13c, 28a ErbStG – vor allem hinsichtlich der Bewertung, der Konzeption der Bedürfnisprüfung, der hier eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten, der Lohnsummenprüfung, der Übergang von privatnützigen Vermögen und der Bedürfnisprüfung – verfassungswidrig sein könnten. Diese Frage kann nur in einem das Betriebsvermögen betreffenden Verfahren hinsichtlich der §§ 13a bis 13c, 28 und 28a ErbStG geklärt werden¹⁷.

10 etwa wie folgt: „Der Gesetzgeber ist verpflichtet, eine Neuregelung bis zum 31. Dezember zu treffen. Längstens bis zu diesem Zeitpunkt ist das bisherige Recht weiter anwendbar“, so *D. Piltz*, Die Erbschaftsteuer und das Bundesverfassungsgericht, DStR-Beihefter 20/2024, 24.

11 BFH v. 6.5.2021 - II R 1/19. BStBl. II 2022, 77 Rz. 34.

12 BGBl. I 2016, 2464.

13 BVerfG v.17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfG 138, 136 Rz. 284.

14 BVerfG v.17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfG 138, 136 Rz. 288 ff.

15 BGBl. I 2016, 2426.

16 BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

17 dazu etwa *R. Seer*, StuW 2021, III m.w.N.

2. Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG)

Die Erbschaftsteuer erfährt eine besondere Färbung durch die Begrenzung aufgrund des Familienprinzips und durch die Besonderheiten beim Übergang betrieblichen Vermögens. Zudem kann sie in Konkretisierung des Sozialstaatsprinzips dem Abbau generationenübergreifender sozialer Unterschiede dienen¹⁸. Damit hat das Minderheitsvotum der Richter Gaier und Masing und der Richterin Baer zum BVerfG-Urteil vom 17.12.2014¹⁹ einen zusätzlichen Aspekt in die Diskussion eingebracht, dem auch angesichts des gegenwärtigen Zustands unseres Staatswesens wachsende Bedeutung zukommt.

Das Sozialstaatsprinzip ist jedoch eine Staatszielbestimmung, die sich als verfassungsrechtlicher Auftrag kaum zu definitiven Einzelkonsequenzen verdichten kann²⁰. Sie ist keine – auch nicht im Zusammenhang mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Gebot der Lastengleichheit – taugliche Grundlage, eine eigenständige Verfassungspflicht des Gesetzgebers zu einer gerechten Vermögensverteilung zu postulieren. Ein Ausgleich der Ungleichheiten im Bereich der Erbschaftsteuer liegt in der Verantwortung der Politik²¹. Es besteht kein Grund, dass der Gesetzgeber aufgrund des Sozialstaatsprinzips gerade bei der Erbschaftsteuer besonderen Bindungen unterliegen soll. Eine Steuer ist keine Gegenleistung für eine besondere Leistung (§ 3 Abs. 1 AO), sodass sie nicht davon abhängig gemacht werden muss, ob sie den Abbau der Vermögensverteilung ändert. Der Gesetzgeber könnte – statt bei der Erbschaftsteuer – auch oder nur bei anderen Steuern (etwa bei der Einkommensteuer) entsprechende Maßnahmen zur Umverteilung ergreifen. Aber auch Aktivitäten außerhalb des Steuerrechts (etwa durch eine verbesserte Kita-Versorgung oder verbesserte Qualifizierungsmöglichkeiten für Ange-

18 *H. D. Jarass* in *H.D. Jarass/B. Pieroth*, 18. Aufl. 2024 Art. 14 GG Rz. 109; *H. Weber-Grellet*, Kritische Anmerkung zum Erbschaftsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BB 2015, 1367; *H.-U. Viskorf*, Erbschaftsteuer im Fokus des Verfassungsrechts und der Gestaltungspraxis, ZEV 2018, 563 (568); für die alleinige Geltung des Art. 3 GG: *K. Muscheler*, 10 Jahre Erbrecht - Rückblick und Ausblick, ErbR 2015, 650 (670).

19 BVerfG v. 17.12.2014, 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136.

20 *M. Sachs* in: *M. Sachs*, 9. Aufl. 2021, Art. 20 GG Rz. 47; *K.-P. Sommermann* in: *P.M. Huber/A. Voßkuhle*, 3. Aufl. 2024, Art. 20 GG Rz. 103.

21 BVerfG v. 17.12.2014, Minderheitsvotum z. R 4; BVerfG v. 18.7.1967 - 2 BvF 3/62, BVerfGE 20, 180, 204; *K.-P. Sommermann* in: *P.M. Huber/A. Voßkuhle*, 3. Aufl. 2024, Art. 20 Rz. 120 ff.; *A. Bernert*, Das Bundesverfassungsgericht und die Erbschaftsteuer, 2018, S. 211.

stellte) könnten langfristig die Vermögensverteilung verändern.²² Dem Staat verbleibt insofern ein weiterer Handlungskern, er ist jedoch – ggf. auch durch das Steuerrecht – zum Abbau generationenübergreifender sozialer Ungleichheiten verpflichtet.

3. Bestimmtheit und Klarheit einer Norm

Einen Verstoß gegen die das rechtsstaatliche Gebot der Bestimmtheit und Klarheit der Norm²³ hat der BFH²⁴ ebenfalls zutreffend verneint. Insbesondere liegt eine von den Klägern behauptete Verfassungswidrigkeit wegen einer „Hyperkomplexität“ des Gesetzes nicht vor.²⁵

Dieses Ergebnis entspricht den von der Rechtsprechung des BVerfG²⁶ entwickelten Grundsätzen: Die bloße Auslegungsbedürftigkeit einer Vorschrift beseitigt nicht die Bestimmtheit. Es reicht aus, wenn die Zweifelsfragen durch die Rechtsanwender mit herkömmlichen juristischen Methoden bewältigt werden können.

Diese Grenze ist für den hier aufgeworfenen Fragenkreis keinesfalls überschritten. Bloß stilistische Mängel²⁷ beseitigen nicht die hinreichende Bestimmtheit der Norm, zumal sich diese Fragen bei der Auslegung des Übergangs von hier allein betroffenem Privatvermögen ohnehin nicht stellen.

Die gegen die Entscheidung des BFH erhobene Verfassungsbeschwerde dürfte daher keine Erfolgsaussichten haben.

22 anders *D. Piltz*, DStR-Beih. 20/2024, 25.

23 Vgl. Rz. 1.

24 BFH v. 17.1.2022 – II B 49/21, BFH/NV 2022, 420 Rz. 12, unter Hinweis auf BFH v. 6.5.2021 – II R 1/1, BStBl. II 2022, 77 Rz. 34.

25 a.A. *S. Thonenann-Micker*, ErbSt-Reform: Das Ergebnis des Vermittlungsausschusses, DB 2016, 2312; *M. Söffing*, Das ErbStG 2016, ErbStg 2016, 339; *R. Seer/K. Michalowski*, Die erbschaftsteuerliche Behandlung des Unternehmensvermögens nach neuem Recht – unkalkulierbar und nach wie vor im verfassungsrechtlichen Fokus!, GmbH 2017, 609; *R. Seer*, Erbschaftsteuerliche des Unternehmens (-anteils) erwerbs – nach wie vor ein Fall für das BVerfG, StuW 2021, 111 ff.; *M. Loose*, Keine Erbschaftsteuerpause, jurisPR-SteuerR 3/2022 Anm. 4.

26 BVerfG v. 17.9.2013 – 2 BvE 6/08, BVerfGE 134, 141 Rz. 127; zuletzt BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155.

27 dazu BVerfG v. 12.10.2010 – 2 BvL 59/06, BVerfGE 127, 335 Rz. 62; *U. Koenig* in: *U. Koenig*, Abgabenordnung, 5. Aufl. 2024, § 3 AO Rz. 89 ff.

II. Normenkontrollantrag Bayern (BVerfG 1 BvF 1/23)

In dem Normenkontrollverfahren (§ 93 Abs. 1 Nr. 2 GG) möchte die Bayerische Staatsregierung die Feststellung erreichen, dass §§ 12 Abs. 3, 16 Abs. 1 und 19 Abs. 1 ErbStG in der Fassung vom 27.2.1997, das zuletzt durch Art. 8 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 geändert worden ist, mit dem Grundgesetz unvereinbar sind. Bestritten wird die Gesetzgebungskompetenz des Bundes (Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 106 Abs. 2 Nr. 2 und 72 Abs. 2 GG) und die materielle Verfassungswidrigkeit des § 16 Abs. 1 und des § 19 Abs. 1 ErbStG im Hinblick auf Art. 14 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG.

1. Gesetzgebungskompetenz des Bundes (Art. 105 Abs. 2 Satz 2 GG i.V.m. § 72 Abs. 2 GG)

Die Steuergesetzgebungskompetenz des Bundes für die Erbschaftsteuer ergibt sich aus Art. 105 Abs. 2 Satz 2 (2. Fall) i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG. Seit der Grundgesetzänderung v. 27.10.1994 (BGBl. I 1994, 3146) setzt Art. 72 Abs. 2 GG voraus, dass die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht.

Eine bundesgesetzliche Regelung zur Wahrung der Rechtseinheit ist nach der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 72 Abs. 2 GG erforderlich, wenn und soweit die mit ihr erzielbare Einheitlichkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen Voraussetzung für die Vermeidung einer Rechtszersplitterung ist. Dies dient der Abwehr problematischer Folgen, die im Interesse sowohl des Bundes als auch der Länder nicht hingenommen werden können²⁸. Zur Wahrung der Wirtschaftseinheit ist eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich, wenn und soweit sie Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik ist, wenn also unterschiedliche Landesregelungen oder das Untätigbleiben der Länder erhebliche Nachteile für die Gesamtwirtschaft mit sich brächten²⁹.

Ob diese Voraussetzungen gegeben sind, hat das BVerfG zu überprüfen. Insoweit gibt es keinen von verfassungsgerichtlicher Kontrolle befreiten

28 BVerfG v. 27.1.2010 - 2 BvR 2185/04, 2189/04, BFH/NV 2010, 793.

29 BVerfG v. 24.10.2002 - 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62.

Beurteilungsspielraum³⁰. Im Rahmen der danach eröffneten verfassungsgerichtlichen Kontrolle steht dem Gesetzgeber im Hinblick auf die allein zulässigen Zwecke einer bundesgesetzlichen Regelung und deren Erforderlichkeit im gesamtstaatlichen Interesse i.S.v. Art. 72 Abs. 2 GG jedoch eine Einschätzungsprärogative zu³¹. Aufgrund der verschärften Anforderungen des geänderten Art. 72 Abs. 2 GG wird die Bundeskompetenz für die Erbschaftsteuer, die zunächst unbestritten war, von vereinzelt Stimmen im Schrifttum zwar verneint³²; diese Frage ist jedoch zu bejahen.

Ohne eine bundeseinheitliche Regelung drohte eine nicht hinnehmbare Rechtszersplitterung mit nicht unerheblichen Nachteilen und Erschwernissen für Erblasser und Erwerber betrieblichen Vermögens wie auch für die Finanzverwaltung. Es wäre mit nicht unerheblichem Aufwand verbunden, wenn es den Ländern überlassen bliebe, ob, in welchem Umfang und in welcher Ausgestaltung im Einzelnen sie Regeln für die erbschaftsteuerliche Begünstigung des Betriebsübergangs schaffen wollen³³.

Gerade bei dem unentgeltlichen Übergang von betrieblichem Vermögen könnte es bei unterschiedlichen Landesregelungen je nach Wohnsitz von Erblasser oder Schenker und möglicherweise mehreren Erben oder Beschenkten und je nach Betriebssitz oder Belegenheit der Sache zu konkurrierenden Steueransprüchen mehrerer Länder kommen. Dies erforderte Vereinbarungen zwischen den einzelnen Ländern, um eine Mehrfachbelastung zu vermeiden. Der damit verbundene Koordinierungs- und Administrationsaufwand wäre erheblich.

Unterschiedliche landesrechtliche Regelungen zur Befreiung von betrieblichem Vermögen hätten zur Folge, dass die Beantwortung der für die

30 vgl. im Anschluss an BVerfG v. 24.10.2002 - 2 BvF 1/01, BVerfGE 106, 62 (135).

31 BVerfG v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 141 (174 f.); BVerfG v. 27.6.2004 - 2 BvF 2/02, BVerfGE 111, 226 (255); BVerfG v. 9.3.2004 - 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 141 (174 f.); BVerfG v. 27.6.2004 - 2 BvF 2/02, BVerfGE 111, 226 (255); BVerfG v. 27.1.2010 - 2 BvR 2185/04, BVerfGE 125, 141 (154); BVerfG v. 24.11.2010 - 1 BvF 2/05, BVerfGE 128, 1 (34); BVerfGE 135, 255 Rn. 115.

32 R. Wernsmann/V. Spornath, Erbschaftsteuerreform: keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes, FR 2007, 829; differenzierend A. Korte, Die konkurrierende Steuergesetzgebung des Bundes im Bereich der Finanzverfassung, 2008, S. 128 ff., 153; T. Wachter, Erste Verfassungsbeschwerden gegen das Erbschaftsteuerreformgesetz, BB 2010, 667.

33 vgl. BT-Drs. 16/7918, S. 25 zum Entwurf eines ErbStRG sowie zu späteren Novellen mit vergleichbarer Begründung BT-Drs. 17/2249, S. 36 und 17/13082, S. 9 sowie BR-Drs. 253/11, S. 49; ferner R. Seer/K.-D. Drüen in: W. Kluth, Föderalismusgesetz, 2007, Art. 105 GG, S. 259/264; J. Hey in: P. Kirchhof/O. Lamsdorf/A. Pinkwart, Perspektiven eines modernen Steuerrechts, 2005, S. 36 ff.

Planung der Unternehmensnachfolge wichtigen Frage, mit welcher Steuerbelastung ein Betriebsübergang verbunden ist, vom Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt des Erben oder Beschenkten beziehungsweise vom Sitz der betrieblichen Einheit abhängig wäre. Wäre Gegenstand des Erwerbs ein Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten im ganzen Bundesgebiet oder mehreren selbständigen betrieblichen Einheiten in verschiedenen Ländern oder wären auf Erwerberseite mehrere Personen mit über das Bundesgebiet verteilten Wohnorten beteiligt, würden sich schwierige Abgrenzungsfragen ergeben, welche die bereits bestehende Komplexität der erbschaftsteuerlichen Förderung unternehmerischen Vermögens noch weiter steigern und damit die rechtliche Planungssicherheit erheblich einschränken würden.

Beispiel:³⁴

Ein vermögender Mann, der seinen Wohnsitz in Hessen hatte, ist nach längerem Aufenthalt in einem Hamburger Klinikum verstorben. Erben sind seine 2 Kinder, ein in Bayern wohnhafter Sohn und eine Tochter in Baden-Württemberg. Zum Vermögen gehören neben dem Wohnhaus in Hessen und Kapitalvermögen bei einer Frankfurter Bank Grundstücke in Niedersachsen und in Mecklenburg-Vorpommern sowie die Beteiligung an einer GmbH in Nordrhein-Westfalen.

Gäbe es Ländergesetze zur Erbschaftsteuer, wäre nach den Gesetzen von 7 Ländern und möglichen Doppelbesteuerungsabkommen zu prüfen, welche Steuer diese Länder erheben können. Wäre wie nach geltendem Recht die unbeschränkte Steuerpflicht an den Wohnsitz des Erblassers oder der Erben geknüpft, könnten die Länder Hessen, Bayern und Baden-Württemberg Anspruch auf die Besteuerung des Nachlasses erheben, sofern sich nicht aus dem Klinikaufenthalt ein Anspruch Hamburgs ergäbe. Gäbe es in Niedersachsen und Mecklenburg-Vorpommern eine beschränkte Steuerpflicht für dort belegene Grundstücke, hätten auch diese Länder ein Besteuerungsrecht.

Eine Gesetzgebungskompetenz der Länder, beispielsweise für die Steuersätze³⁵ käme nur in Betracht, wenn und soweit der Bund in seinem Gesetz hierfür keine Regelung getroffen hätte. Da der Bund auch insoweit eine umfassende Regelung getroffen hat, bleibt für landesgesetzliche Ergänzungen kein Raum³⁶. Für die Regelungen des §§ 12 Abs.3, 16 und 19 Abs.1 ErbStG, die die Regelung der Freibeträge und des Steuersatzes in die Hand der Länder legen, fehlt jede Rechtsgrundlage. Für die Schaffung von Staatsverträgen zwischen den Ländern, die Installierung eines Dop-

34 N. Weinmann in D. Moench/N. Weinmann, Einführung ErbStG Rz. 29.

35 dafür A. Korte, Konkurrierende Steuergesetzgebung (FN 32), S. 128 ff.

36 so auch G. Jochum in: H. Wilms/G. Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, Einführung zum ErbStG, Rz. 59.

pelbesteuerungs- oder Koordinationsgesetzes des Bundes oder für die Anwendung des Gebots des Bundesstreue und des Rechtsstaatsgebots ist angesichts der vom Bundesgesetzgeber geschaffenen umfassenden Regelung kein Raum³⁷. Die Frage nach der Anwendbarkeit des Art. 125a Abs.2 Satz 1 GG stellt sich daher nicht.

2. § 16 Abs. 1 ErbStG

Verfassungsrechtlich soll durch die Regelungen in § 13 Abs.1 Nr. 4a, 4b und 4c ErbStG dem sog. Familienprinzip³⁸ Rechnung getragen werden. Danach ist der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen i.S.d. Steuerklasse I (§ 15 Abs.1 ErbStG) derart zu mäßigen, dass jedem dieser Steuerpflichtigen der jeweils auf ihn überkommene Nachlass zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei zugute kommt³⁹.

Ob allerdings diese Befreiung speziell für Immobilienvermögen überhaupt durch § 13 Abs.1 Nr. 4a, 4b und 4c ErbStG gedeckt ist, erscheint zweifelhaft. Es spricht einiges dafür, dass diese Befreiung für das Familienprinzip allein durch die Befreiung des § 16 ErbStG erfolgt⁴⁰, der dies in typisierender Weise durch die Freibeträge für Ehegatten und Kinder erreicht. Bei einem darüberhinausgehenden Vermögenszuwachs ist der erbschaftsteuerliche Zugriff so zu beschränken, dass von der Erbschaft für den Ehegatten noch das Ergebnis der ehelichen Erwerbsgemeinschaft verbleibt und auch eine im Erbrecht angelegte Berechtigung der Kinder am Familiengut nicht verloren geht. Diese Begrenzung folgt auch aus Art. 14 Abs. 1 und Abs. 3 GG, wonach die Anwendung des ErbStG den allgemeinen Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit genügen muss.⁴¹ Für ihre Bemessung stellt der Wert durchschnittlicher Einfamilienhäuser einen tauglichen Anhaltspunkt dar. § 16 ErbStG genügt dieser Anforderung, weil das familiengerechte Einfamilienhaus – wenn auch mit erheblichen

37 A.A. S. Kempny/E. Reimer, Verhandlungen des Deutschen Juristentages, 2014, Teil D 1/78 f.

38 BVerfG v. 22.6.1995 - 2 BvR 552/91, BVerfGE 93, 156; BVerfG v. 21.7.2010 - 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07; BVerfGE 126, 400.

39 BVerfG v. 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91, BVerfGE 95, 165.

40

41 Vgl. näher J. Hey in K. Tipke/J. Lang, 25. Aufl. 2024, Rz. 3.189 ff.; P.R. Gottschalk In M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P. R. Gottschalk, ErbStG Einführung Rz. 190 ff.

regionalen Unterschieden – noch in etwa begünstigt ist (500.000 € für Ehegatten und Lebenspartner, 400.000 € für Kinder⁴²).

Etwas Abweichendes gilt auch nicht in Fällen des § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG. Erwerber der Steuerklasse II wie etwa Geschwister können nicht von Verfassungswegen beanspruchen, erbschaftsteuerrechtlich wie Ehegatten oder Lebenspartner behandelt zu werden, und zwar unabhängig von den konkreten Lebensverhältnissen. Die existierende Anknüpfung an rein formale Gesichtspunkte dient der klaren Abgrenzung der Steuerklassen und ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt⁴³. Sie bewegt sich im Rahmen der dem Gesetzgeber zukommenden weitgehenden Gestaltungsfreiheit. Ein Abstellen auf die tatsächlichen Umstände (Bestehen einer Lebensgemeinschaft) ist von § 15 Abs. 1 ErbStG nicht geboten⁴⁴.

Es ist auch nicht verfassungswidrig, dass die Steuerklasseneinteilung in § 15 Abs. 1 ErbStG nicht an tatsächliche Umstände wie etwa das Bestehen einer Lebensgemeinschaft, sondern an die bürgerlich-rechtlichen Vorgegebenheiten von Ehe, (eingetragener) Lebenspartnerschaft, Verwandtschaft und Schwägerschaft anknüpft. Die Anknüpfung an rein formale Gesichtspunkte dient der klaren, eindeutigen Abgrenzung der Steuerklassen, vermeidet die Abgrenzungsschwierigkeiten, die mit einer Ausrichtung der Steuerklassen an tatsächlichen Verhältnissen notwendigerweise in großem Umfang verbunden wären. Sie erübrigt eine sonst unter Umständen mit hohem Aufwand verbundene Sachverhaltsermittlung im privaten Bereich⁴⁵.

Im Einzelfall können sich bei Anwendung des § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG schwerwiegende persönliche Konsequenzen für den Betroffenen ergeben. Eine Aufhebung oder Abschwächung des § 15 Abs. 1 ErbStG zur Auflösung solcher Sonderfälle ist aber nicht verfassungsgeboten.

Die Freibeträge von 20.000 € für Erwerbe in der Steuerklasse § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG erscheinen zwar sehr gering und ihre Erhöhung zur Verringerung der Diskrepanz gegenüber Erwerben nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG erscheint naheliegend⁴⁶; eine Erhöhung der Freibeträge ist aber nicht verfassungsrechtlich geboten.

42 § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 ErbStG.

43 BFH v. 24.4.2013 - II R 65/11, BStBl. II 2013, 633; P. R. Gottschalk in: M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P. R. Gottschalk, Einführung Rz. 240; H. Längle in: M. Fischer/A. Pahlke/T. Wachter, 8. Aufl. 2023, § 16 ErbStG Rz. 14.

44 BFH v. 27.10.1982 - II B 77/81, BStBl. II 1983, 114; P. R. Gottschalk in: M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P. R. Gottschalk, § 3 ErbStG Rz. 102.

45 BFH v. 27.9.2012 - II R 9/11, BStBl. II 2012, 899 m. w. N.

46 M. Jülicher in M. Troll/D. Gebel/M. Jülicher/P. R. Gottschalk, § 16 ErbStG Rz. 12.

3. Art. 19 Abs. 1 ErbStG

Die Prozentsätze des § 19 Abs. 1 ErbStG führen nicht wegen der fortschreitenden Inflation sukzessive in die Verfassungswidrigkeit hinein. Die Frage der ungleichen Besteuerung von Zinseinkünften⁴⁷ oder der ungleichen Besteuerung von Veranlagungszinsen im jeweiligen Jahr⁴⁸ stellt sich hier nicht.

Der Gesetzgeber kann zwar – verfassungsrechtlich unbedenklich – die Geldwertabhängigkeit und damit die gesteigerte Inflationsanfälligkeit der Einkunftsart “Kapitalvermögen” bei der Besteuerung berücksichtigen⁴⁹; für die Anwendung des § 19 Abs. 1 ErbStG kann nichts anderes gelten. Eine entsprechende Verfassungspflicht besteht jedoch nicht.

Die materielle Verfassungsmäßigkeit des § 19 Abs. 1 ErbStG ist gegeben, wenn die Belastungswirkung des Gesetzes die grundgesetzlichen Grenzen nicht überschreitet. Dies gilt auch, wenn die Belastungsentscheidungen im Laufe der Zeit zunehmen und diese Belastungswirkungen dem Gesetzgeber bei der Verabschiedung nicht bekannt waren⁵⁰. Eine Überschreitung der verfassungsrechtlichen Grenzen bei Nichtausgleich der Freibeträge des § 19 Abs. 1 ErbStG ist – auch wenn ein höherer Freibetrag wünschenswert wäre – nicht ersichtlich. Insbesondere kann von einem unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit unerträglichem Ergebnis keine Rede sein⁵¹. Das steuerliche Existenzminimum⁵² ist hier nicht berührt. Ein Verstoß der Tarifgestaltung des § 19 Abs. 1 ErbStG gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), gegen Art. 14 Abs. 1 i.V.m. 19 Abs. 2 GG (jedenfalls unter den derzeitigen Verhältnissen) oder gegen das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1, 3, § 28 Abs. 1 GG) liegt unter Berücksichtigung der gewährten Freibeträge nicht vor.⁵³

47 BVerfG v. 19.3.1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239.

48 BVerfG v. 8.7.2021, 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17, BVerfGE 158, 282.

49 BVerfG v. 27.6.1991 - 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (282 f.).

50 L. Lammers in: G. Kirchhof/E. Kulosa/E. Ratschow, BeckOK EStG, 2020, § 32a EStG Rz. 47.

51 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, BVerfGE 50, 57, Rz. 129.

52 C. Waldhoff, Steuerrecht in der Inflation - der verfassungsrechtliche Rahmen für den Ausgleich der kalten Progression, FR 2023, 485 (488).

53 O. Depenheuer/J. Froese in P. M. Huber/A. Voßkuhle, GG, 8. Aufl. 2024, Art. 14 GG Rz. 160 ff; BFH v. 27.7.1967 - IV 300/64 BStBl. III 1967, 690 zu § 20 Abs. 1 Nr 4 EStG; umfassend etwa C. Waldhoff, FR 2023, 485.

III. Zusammenfassung

Nach meiner Auffassung können die beiden Verfahren vor dem BVerfG keinen Erfolg haben. Gleichwohl bleibt der Gesetzgeber aufgefordert, die Erbschaftsteuer neu zu organisieren. Allein für die Vergünstigung für Erwerber von Betrieben und Anteilen an Kapitalgesellschaften im Erb- oder Schenkungsfall gem. § 13a ErbStG sind Steuermindereinnahmen von 4,5 Mrd. € entstanden⁵⁴. Ein Reformmodell könnte sich aus einer generellen Abschaffung des Versorgungsabschlags bei gleichzeitiger Absenkung der Steuersätze ergeben⁵⁵. Möglich wäre eine Absenkung der Steuersätze, wobei eine gewisse Kopplung des Erwerbs an die Höhe des Erbes naheliegt⁵⁶. Eine durchgängige Höhe des Steuersatzes von 10% erscheint aber, vor allem wegen der Höherbelastung kleiner und mittlerer Betriebsvermögen⁵⁷, nicht gerechtfertigt⁵⁸. Vorzugswürdig erscheint eine gewisse Spreizung (etwa bis 25 %).

Unter den gegenwärtigen Bedingungen gilt jedenfalls das Postulat der bayerischen Verfassung: „Die Erbschaftssteuer dient auch dem Zwecke, die Ansammlung von Riesenvermögen in den Händen einzelner zu verhindern. Sie ist nach dem Verwandtschaftsverhältnis zu staffeln.“⁵⁹ Diese Norm der bayerischen Verfassung hat zwar – wegen der alleinigen Gesetzgebungskompetenz des Bundes – zurzeit keine Bedeutung. Gleichwohl erscheint die Umsetzung ihres Gedankens sehr wichtig. Das ist vor allem zur Herstellung gleicher Lebensbedingungen in ganz Deutschland (vor allem im Osten Deutschlands) und zur Wahrung der Zielvorgaben des Art. 72 Abs. 2 GG (Wahrung der Rechtseinheit) dringend geboten.

54 29. Subventionsbericht des Bundes v. 6.9.2023, abrufbar unter: https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/29-subventionsbericht.pdf?__blob=publicationFile&v=7.

55 W. Schulte/M. Birnbaum, Erbschaftsteuerrecht, 3. Aufl. 2022, Rz. 48.

56 Zum flax-tax-Modell etwa A. Pahlke, Reform der Erbschaftsteuer durch Abbau von Verschonungsregelungen?, ZEV 2015, 377.

57 M. Beznoska/T. Hentze/B. Kauder, Anpassung der Freibeträge und Wertgrenzen bei Erbschaften und Schenkungen, DB 2024, 213 (216).

58 P. Kirchhof, Steuervereinfachung - Schritt für Schritt, DStR 2021, 2761 (2767); M. Benoska/T. Hentze/B. Kauder, DB 2024, 213.

59 Art. 123 Abs. 3 Verfassung des Freistaats Bayern.



VFS HANNOVER



DONNERSTAG

10. 12. 2015
18.00 UHR

Saal 1507.003 (Hörsaalgebäude)
Leibniz Universität Hannover | Königsworther Platz 1
Anmeldung unter: www.vfs-hannover.de

DER SOLIDARITÄTS- ZUSCHLAG

EINE ÜBERGANGSLÖSUNG OHNE ENDE?

BEGRÜSSUNG

RiFG Dr. *Thomas Keß*, Niedersächsisches Finanzgericht, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

VORTRAG

„Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags“

Prof. Dr. *Johanna Hey*, Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln

PODIUMSDISKUSSION

- » RiFG Dr. *Michael Balke*, Berichterstatter im Vorlageverfahren des Niedersächsischen Finanzgerichts zum Solidaritätszuschlag
- » Prof. Dr. *Stefan Homburg*, Direktor des Instituts für Öffentliche Finanzen an der Leibniz Universität Hannover
- » MD *Michael Sell*, Steuerabteilungsleiter im Bundesministerium der Finanzen, Berlin
- » Prof. Dr. *Joachim Wieland*, Rektor der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer und Inhaber des dortigen Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht
- » Leitung: *Donata Riedel*, finanzpolitische Korrespondentin im Parlamentsbüro des Handelsblatts in Berlin

VFS – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Außerordentliche Finanzbedarfe und außerordentliche Finanzinstrumente

... aus Anlass des Streits um den ewigwährenden Solidaritätszuschlag

Prof. Dr. Johanna Hey

I. Einführung

Oft war in den Tagen des politischen Streits um den Bundeshaushalt 2025 vom „versteinerten“ Haushalt die Rede. Gemeint ist der große Block an Ausgaben, die als unverrückbar angesehen werden, weshalb Umschichtungen im Haushalt, um einerseits notwendige neue Aufgaben zu finanzieren, andererseits die Schuldenbremse des Art. 115 Abs. 2 GG einzuhalten, so schwerfallen. Zum Teil hat die „Unverrückbarkeit“ rechtliche Gründe, etwa wenn es um eigentumsrechtlich geschützte Rentenansprüche¹ oder den existenznotwendigen Bedarf im Bereich der Sozialleistungen² geht, überwiegend sind es jedoch politische Gründe. Sie alle mögen ihre Berechtigung haben, auch wenn das „Schwarzbuch“ des Bundes der Steuerzahler³ alljährlich Steuerverwendung in Milliardenhöhe anprangert. Soll signifikant gespart oder umgeschichtet werden, so müssen Prioritäten gesetzt werden, dies jedoch würde politische Führung voraussetzen.

Der Haushalt ist bereits in Normallage so aufgebläht, dass es schwerfällt, Aufgaben zu finanzieren, die zu den Selbstverständlichkeiten der Staatlichkeit gehören wie die Erhaltung der öffentlichen Infrastruktur oder die Garantie der Wehrfähigkeit des Landes. Versäumnisse der Vergangenheit werden erst allmählich sichtbar, dann aber mit umso gravierenderen Folgen, wie das Debakel des Sanierungsrückstaus der Schieneninfrastruktur der

1 BVerfG v. 28.2.1980 – 1 BvL 17/77 u.a., BVerfGE 53, 257 (289 ff.); BVerfG v. 1.7.1981 – 1 BvR 874/77 u.a., BVerfGE 58, 81 (109); BVerfG v. 28.4.1999 – 1 BvL 32/95, BVerfGE 100, 1 (32 ff.).

2 BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09 u.a., BVerfGE 125, 175 (222 ff.).

3 *Bund der Steuerzahler*, Das Schwarzbuch – Die öffentliche Verschwendung, https://www.steuerzahler.de/fileadmin/user_upload/Schwarzbücher/Das_Schwarzbuch_2023.pdf.

Deutschen Bahn zeigt. Was aber passiert, wenn auf diesen Staatshaushalt außerordentliche Finanzbedarfe treffen, die sich selbst bei entsprechendem politischen Willen nicht durch Umschichtungen schultern lassen? Ein solcher Finanzbedarf wurde unzweifelhaft ausgelöst durch die deutsche Wiedervereinigung, auf die der Bundesgesetzgeber mit dem Solidaritätszuschlag reagiert hat. Doch auch in jüngerer Zeit häufen sich mit der Pandemie, dem russischen Überfall auf die Ukraine und der anschließenden Energiekrise Ausnahmesituationen, manchmal auch als „Polykrise“⁴ bezeichnet, die mit großen finanziellen Herausforderungen einhergehen. Im Folgenden wird erörtert, welche besonderen Finanzierungsinstrumente in derartigen Ausnahmesituationen alternativ zu einer auf die Notlagenklausel der Art. 109 Abs. 3 Satz 2, Art. 115 Abs. 2 Satz 3 GG gestützten Kreditaufnahme bestehen.

II. Das Wesen außerordentlicher Finanzbedarfe

Dass der laufende Finanzbedarf bei staatlichen Ausgaben von Bund, Ländern, Kommunen und staatlicher Sozialversicherung hoch ist (2023: EUR 1.951,9 Mrd.),⁵ macht ihn nicht außerordentlich, sondern beschreibt die Normallage des deutschen Steuer- und Sozialstaates, mag dieser auch über seine Verhältnisse wirtschaften, etwa wenn notwendige Reformen der Sozialversicherung, namentlich der gesetzlichen Rentenversicherung, unterbleiben.⁶ Ob die Volkswirtschaft sich diese Ausgaben gesamtwirtschaftlich „leisten“ kann, ist Gegenstand der sog. Tragfähigkeitsberichte.⁷ Hier werden langfristige Entwicklungen wie Demographie oder Klimawandel

4 M. Ludwigs, Unionsrechtliche Rahmensetzungen zur Bewältigung der Energiekrise, EuZW 2023, 506 (509); zur Genese dieses Begriffs F. Becker, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, Gutachten D zum 74. DJT, 2024, D 21.

5 Bund: EUR 613,9 Mrd., Länder: EUR 529,3 Mrd., Gemeinden: EUR 364, 9 Mrd., Sozialversicherung: EUR 818 Mrd. Statistisches Bundesamt (DESTATIS), Pressemitteilung Nr. 138 vom 5. April 2024, https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2024/04/PD24_138_711.html.

6 Siehe nur die fortgesetzten Mahnungen und Reformvorschläge des Wiss. Beirats beim BMF, Der schwierige Weg zu nachhaltigen Rentenreformen, Gutachten 02/2020.

7 S. Sechster Bericht zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen, 2024, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/tragfaehigkeitsbericht-2024.html.

berücksichtigt. Derartige Entwicklungen gehen mit großen Finanzbedarfen einher, ohne dass es sich um Notsituationen⁸ handelt, die die Frage nach dem Einsatz außerordentlicher Finanzinstrumente aufwerfen. Die Besonderheit des außerordentlichen Finanzbedarfs liegt darin, dass er nicht vorhersehbar ist, sondern, wie das Bundesverfassungsgericht im Haushaltsurteil in Anlehnung an die ökonomische Nomenklatur formuliert hat, den Haushalt als „externer Schock“⁹ trifft.

Jenseits des Finanzbedarfs, der aus Kriegen und Wiederaufbau resultiert, ist die Figur des außerordentlichen Finanzbedarfs in der Vergangenheit meist eher abstrakt geblieben.¹⁰ Erst die deutsche Wiedervereinigung¹¹ ebenso wie die Covid 19-Pandemie haben Anschauung für externe Schocks¹² von nationalem Ausmaß gegeben. Naturkatastrophen zwingen, insbesondere wenn sie wie Überschwemmungsereignisse immer häufiger auftreten, grundsätzlich zu Maßnahmen, die sie langfristig beherrschbar(er) machen, treten aber ebenfalls schockartig auf. Zwar haben sie bisher kein nationales Ausmaß, können aber oft nicht aus eigener Kraft überwunden werden, so dass der Bund einspringt,¹³ zumal den Ländern zur Bewältigung der finanziellen Lasten mangels eigener Steuergesetzgebungskompetenzen lediglich die Verschuldung auf der Grundlage der Not-

-
- 8 G. Kirchhof in: P. Huber/A. Voßkuhle (Hrsg.), GG, 8. Aufl. 2024, Art. 109 Rn. 135; C. Gröpl, Von der Pandemiebekämpfung zum Klimaschutz: verfassungswidrige Umwidmung von 60 Mrd. Euro im Zweiten Nachtragshaushaltsgesetz 2021, ZG 2022, 141 (152).
 - 9 BVerfG v. 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, NJW 2023, 3775 Rn. 106; A. Busch-Heizmann/S. Krabel/L. Wangler, Die Resilienz von Unternehmen und Wirtschaft in Zeiten externer Schocks, in: V. Witpahl (Hrsg.), Resilienz, Berlin 2023, S. 102 ff.; P. Krugmann/R. Wells, Volkswirtschaftslehre, Stuttgart 2023, S. 848 ff.
 - 10 Ansonsten negativ definiert BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61 (83): jedenfalls nicht bei bloßen Umverteilungsmaßnahmen. Konkretisierung s. J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 109 ff., 132 ff., 147 ff.
 - 11 BVerfG v. 14.12.2022 – 2 BvL 7/13, BVerfGE 165, 103 (157); J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 110 f.
 - 12 Zu Rechtsbegriffen der Krise oder Katastrophe und dem Krisenzyklus Becker, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, Gutachten D zum 74. DJT, 2024, D 46 ff.; rechtsfunktionaler Krisenbegriff in Abgrenzung zur Normallage bei H. Kube, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, Gutachten E zum 74. DJT, 2024, E 7 f.
 - 13 Z.B. Sondervermögen Aufbauhilfe 2021 nach dem Aufbauhilfegesetz 2021 v. 10.09.2021, BGBl. I 2021, Nr. 63, S. 4147.

lagenklausel (Art. 109 Abs. 3 S. 2 GG) zur Verfügung steht.¹⁴ Auch plötzlich auftretende Wirtschaftskrisen wie die Finanz- und Wirtschaftskrise des Jahres 2008/09 können die Qualität eines ökonomischen Schocks entfalten¹⁵ und außerordentlichen staatlichen Finanzbedarf begründen, auch wenn Konjunkturerinbrüche nach der Systematik der Schuldenbremse nicht zur Aufnahme von Notlagenkrediten berechtigen, sondern über das Konjunkturausgleichskonto abzuwickeln sind.¹⁶

Damit qualifiziert sich der außerordentliche Finanzbedarf durch ein Zeitmoment (er ist „akut“¹⁷, dafür aber zeitlich begrenzt) und durch sein Volumen,¹⁸ das die Bewältigung im regulären Haushalt ohne zusätzliche Maßnahmen unmöglich macht. Zudem fällt der außerordentliche Finanzbedarf regelmäßig beim Bund an, sei es unmittelbar, weil es um Herausforderungen von gesamtstaatlicher Dimension geht, oder weil der Bund im Wege des Finanzausgleichs einzelne Länder bei der Bewältigung von Naturkatastrophen oder außergewöhnlichen Notsituationen durch Finanzhilfen gem. Art. 104b Abs. 1 S. 2 GG unterstützt. Schließlich muss der Finanzbedarf nicht vorhergesehen und nicht vorhersehbar sein.¹⁹ Dies wird bei einem akuten Finanzbedarf in der Regel der Fall sein.

III. Haushaltsrechtliche Instrumente

Ausgelöst ist die Frage nach außerordentlichen steuerlichen Finanzinstrumenten durch das Haushaltsrecht und die 2009 eingeführte Schuldenbremse. Hier soll weder das Haushalturteil des Bundesverfassungsgerichts vom 15.11.2023,²⁰ das die Justitiabilität der Voraussetzungen und Grenzen der Notlagenkreditaufnahme verdeutlicht hat,²¹ noch die Frage erörtert werden, ob an der Schuldenbremse festzuhalten ist, ob diese modifiziert werden

14 Zu Recht kritisiert von C. Waldhoff, Politik und Gesetzgebung in Zeiten der Schuldenbremse, ZG 2024, 83 (93).

15 M. Brunnermeier, Deciphering the Liquidity and Credit Crunch 2007–2008, Journal of Economic Perspectives 2009, 77 ff.

16 M. Heintzen in: I. v. Münch/P. Kunig, GG, 7. Aufl. 2021, Art. 109 Rn. 44; H. Siekmann in: M. Sachs (Hrsg.), GG, 10. Aufl. 2024, Art. 109 Rn. 78a.

17 J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 133.

18 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17 (44 f.).

19 J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 134.

20 BVerfG v. 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, NJW 2023, 3775.

21 Zustimmend C. Waldhoff, Politik und Gesetzgebung in Zeiten der Schuldenbremse, ZG 2024, 83 ff.

muss oder die Rückkehr zu einer Investitionsklausel nach dem Muster der früheren „goldenen Regel“ zu empfehlen ist.²² Im unmittelbaren Schocker-eignis gibt es oft gar keine Alternative zur Aufnahme von Schulden durch den Staat, weil dieser sich günstiger verschulden kann als Unternehmen, deren finanzielle Stabilität in Krisen ohnehin beeinträchtigt ist. Zudem lässt sich die Aufnahme neuer staatlicher Kredite schnell bewerkstelligen, während die Erwirtschaftung steuerlicher Mehreinnahmen neuer Gesetze und ihrer verwaltungs- und befolgungstechnischen Umsetzung bedarf. Dies erfordert in den meisten Fällen eine längere Vorlaufzeit.

Gelegentlich werden im Zusammenhang mit Sonderfinanzbedarfen Sondervermögen eingesetzt.²³ Entgegen der irreführenden Bezeichnung werden Sondervermögen regelmäßig durch Kredite finanziert, so dass sie, außer sie sind wie das Sondervermögen Bundeswehr (Art. 87a GG) verfassungsrechtlich abgesichert,²⁴ ebenfalls in die Berechnung der Schuldenbremse eingehen.²⁵ Sondervermögen sind nicht auf schockartig auftretende Finanzbedarfe begrenzt. Sie können aber zweckgebunden zur Finanzierung einer bestimmten Aufgabe, etwa der Beseitigung der kurz- und langfristigen Folgen derartiger Ereignisse, eingesetzt werden, was ihre Separierung vom allgemeinen Haushalt rechtfertigen kann.

22 In diese Richtung *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz*, Finanzierung von Staatsaufgaben: Herausforderungen und Empfehlungen für eine nachhaltige Finanzpolitik, 2023; R. Kurz, Finanzierung von Staatsaufgaben: nachhaltige Finanzpolitik und Schuldenbremse, Wirtschaftsdienst 2024, 29 (29 ff.); C. Waldhoff, Politik und Gesetzgebung in Zeiten der Schuldenbremse, ZG 2024, 83 (93 f.).

23 Überblick über die derzeit bestehenden Sondervermögen des Bundes s. *Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen über die Sondervermögen des Bundes und die damit verbundenen Auswirkungen auf die Haushaltstransparenz sowie die Funktionsfähigkeit der Schuldenregel, 2023, S. 13.

24 Zur Wirkung in Bezug auf Art. 109 Abs. 3 Satz 2, Art. 115 Abs. 2 Satz 3 GG s. E. Reimer in: V. Epping/ C. Hillgruber (Hrsg.), BeckOK Grundgesetz, 59. Edition 2024, Art. 109 Rn. 49b.

25 BVerfG, Urt. v. 15.11.2023 – 2 BvF 1/22, NJW 2023, 3775 (3785 f.).

IV. Steuer- und abgabenrechtliche Instrumente

1. Beispiele aus der Geschichte

Neben der Aufnahme von Schulden haben Notsituationen immer wieder auch zur Einführung neuer Steuern geführt. An der Wiege der Steuern stehen Kriege, erst dienen Steuern der Finanzierung der Zerstörung, dann dem Wiederaufbaus. Kriege sind regelrechte Innovationslabore der Besteuerung. Oft waren Steuern zunächst außerordentliche Finanzinstrumente, die sich anschließend verstetigten. Beispiele sind die zur Finanzierung des Dreißigjährigen Krieges eingesetzten Kontributionen²⁶ oder die im Vereinigten Königreich von William Pitt zur Finanzierung der Napoleonischen Kriege eingeführte erste „moderne“ Einkommensteuer²⁷. Vor dem Ersten Weltkrieg kam es im Deutschen Reich zur Einführung der „Wehrabgabe“, einer einmaligen Vermögensabgabe.²⁸ Als die kriegsbedingten Ausgaben weiter anwuchsen, wurden wirtschaftliche Profiteure des Krieges 1916 zu einer Vermögenszuwachssteuer (Kriegsgewinnabgabe) herangezogen.²⁹ Schließlich wurde auch die allgemeine Bevölkerung durch Einführung einer neuen Steuer, der Umsatzsteuer, mit der Finanzierung des Krieges belastet.³⁰ Im Zweiten Weltkrieg wurden die Kriegskosten besetzten Völkern aufgeladen; daneben wurden die bereits bestehenden Steuern auf Einkommen erhöht und die Bemessungsgrundlage ausgeweitet.³¹ Zudem wurde ein großer Teil der Belastung verfolgten Personengruppen, wie z.B. Juden, mit der „Reichsfluchtsteuer“, aufgebürdet.³² Um nach dem Krieg die finanzielle Stabilität West-Berlins sicherzustellen, kam es zur Einführung eines „Not-

26 J. Kunisch, Wallenstein als Kriegsunternehmer, in: U. Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an*, München 1986, 153 (158).

27 U. Clausen, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Dokumentation zur Rechtsentwicklung der Einkommensteuer, Rn. 1.

28 C.-L. Holtfrerich, Rüstung, Reparationen und Sozialstaat, in: U. Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an*, München 1986, 200 (202).

29 C.-L. Holtfrerich, Rüstung, Reparationen und Sozialstaat, in: U. Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an*, München 1986, 200 (203 f.).

30 C.-L. Holtfrerich, Rüstung, Reparationen und Sozialstaat, in: U. Schultz (Hrsg.), *Mit dem Zehnten fing es an*, München 1986, 200 (204).

31 R. Voß, *Steuern im Dritten Reich*, München 1995, S. 126 ff.

32 R. Voß, *Steuern im Dritten Reich*, München 1995, S. 179 ff.

opfers“ auf Postsendungen in der amerikanischen und britischen, später auch französischen Besatzungszone.³³

2. Temporäre Steuererhöhungen versus Einführung neuer Steuern

Deutlich einfacher als die Einführung neuer Steuern ist die Erhöhung bestehender Steuern. Während die Streichung von Steuervergünstigungen, selbst wenn sich diese kaum rechtfertigen lassen, meist auf massive politische Widerstände stößt, wie man an der Streichung der Agrardieselsubvention als Antwort auf das Haushaltsurteil beobachten konnte,³⁴ bietet das Vielsteuersystem zahlreiche Möglichkeiten, durch Anhebung der Steuersätze verhältnismäßig schnell und verwaltungstechnisch einfach Mehreinnahmen zu erwirtschaften. Eine Befristung der Anhebung des Steuersatzes³⁵ stellt den Konnex zu dem den Finanzbedarf auslösenden Ereignis dar und hilft in einem Steuersystem, in dem die Steuertraglast bereits weitgehend ausgereizt ist, die negativen Auswirkungen hoher Steuersätze zu begrenzen. Freilich sind auch hier Grenzen gesetzt, weil der Anreiz, den Steuerentstehungszeitpunkt hinauszuschieben, wächst, je steiler der temporäre Tarifanstieg ausfällt, was wiederum die Wirtschaft lähmen kann.

3. Rückwirkende Steuererhöhungen

Sehr effektiv zur Erzielung zusätzlicher Steuereinnahmen sind rückwirkende Steuererhöhungen, da der Steuerpflichtige ihnen nicht ausweichen kann. Zwar ist die bloße Absicht, staatliche Mehreinkünfte zu erzielen, für sich genommen nach ständiger Rechtsprechung kein den Vertrauensschutz überwindendes Gemeinwohlinteresse.³⁶ In der Entscheidung des Zweiten BVerfG-Senats vom 5.2.2002 zur Abschaffung der Steuervergünstigung von Sozialpfandbriefen findet sich aber die Andeutung, dass der

33 K. Franzen, Die Steuergesetzgebung der Nachkriegszeit in Westdeutschland (1945 – 1961), Bremen 1994, S. 62 ff.

34 Zum schwierigen politischen Prozess B. Steck, Die Macht der Länder im Bund, ZG 2024, 164, (164 ff.).

35 Z.B. Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 26,5 % für den VZ 2003 durch Flutopfersolidaritätsgesetz v. 19.9.2002, BStBl. I 2002, 3651, begründet mit dem Oder-Hochwasser (BT-Drucks. 14/9894).

36 BVerfG v. 25.3.2021 – 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177 (216 f.).

Vertrauensschutz im Fall außerordentlicher Finanzbedarfe gegebenenfalls zurücktreten müsse; dabei ging es um die nicht vorhergesehene und nicht vorhersehbare Haushaltsbelastung infolge der enormen Kosten der Wiedervereinigung.³⁷ Allerdings war dies eher ein zusätzliches Argument zur Rechtfertigung einer unechten Rückwirkung, die vor 2010³⁸ ohnehin grundsätzlich für zulässig erachtet wurde.³⁹

Als Rechtfertigungsgrund einer Ausnahme vom Rückwirkungsverbot ist der außerordentliche Finanzbedarf schon deshalb abzulehnen,⁴⁰ weil dem Gesetzgeber andere Instrumente auch kurzfristiger Mittelbeschaffung zu Gebote stehen, so dass die Inanspruchnahme unter Verletzung des Vertrauens der Betroffenen unverhältnismäßig ist, zumal diese wegen der Unausweichlichkeit, auf die es der Gesetzgeber hier ja gerade anlegt, besonders hart getroffen werden. Insbesondere lässt sich bei finanziellen Herausforderungen von nationaler Tragweite die Sonderbelastung einzelner Steuerpflichtiger durch Verletzung von Vertrauensinteressen, z.B. durch die rückwirkende Abschaffung von Steuervergünstigungen wie bei den Sozialpandbriefen, nur schwer rechtfertigen. Allenfalls denkbar wäre unter dem Gesichtspunkt der dann nicht erforderlichen Abgrenzung eine kurzfristige rückwirkende allgemeine Steuersatzerhöhung auf den Beginn eines Besteuerungszeitraums. So wurde der u.a. mit den finanziellen Auswirkungen des Golfkriegs begründete Solidaritätszuschlag 1991 mit Gesetz vom 24. Juni 1991 rückwirkend für die Veranlagungszeiträume 1991 und 1992 eingeführt;⁴¹ lediglich die Erhebung auf Vorauszahlungen wurde auf den Zeitraum 1. Juli 1991 bis 30. Juni 1992 beschränkt.⁴²

37 BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 (44 f.); Vorliegen eines außerordentlichen Finanzbedarfs verneint BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, BVerfGE 127, 1 (26 f.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31 (54 f.); BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, BVerfGE 127, 61 (83): die Bundesregierung trug hier vor, dass die Erwartung, das geltende Steuerrecht würde fortbestehen, nicht geschützt sei.

38 Zur „Rückwirkungswende“ des BVerfG s. J. Hey, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Steuerverfassungsrechts, in: K.-D. Drüen/J. Hey/R. Mellinghoff (Hrsg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918–2018, Köln 2018, 451 (475 f.).

39 Dazu ausf. J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 204 ff.

40 J. Hey, Aufhebung von Steuervergünstigungen: Dispositionsschutz nach Kassenlage!, BB 2002, 2312 (2314); K.-D. Drüen, Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidriger Steuergesetze?, FR 1999, 289 (290 f.); differenzierend J.-S. Enders, Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht, Berlin 2024, S. 109 ff.

41 Solidaritätsgesetz v. 24.6.1991, BGBl. I 1991, 1318; Begründung BT-Drucks. 12/220.

42 Dafür mit einem Steuersatz von 7,5 % statt 3,75 %. Nach BFH v. 25.6.1992 – IV R 9/92, BStBl. II 1992, 702 Rn. ff. verfassungskonform; ebenso H.-W. Arndt, Die Rückwirkungsproblematik im Entwurf zum Solidaritätsgesetz, BB 1991, 877 (879 f.).

4. Ergänzungsabgabe gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG

a) Sonderfinanzinstrument zugunsten des Bundeshaushalts

Die Mehreinnahmen aus einer kurzfristigen Erhöhung von Steuersätzen fallen jedoch außer bei den in Art. 106 Abs. 1 GG dem Bund in alleiniger Ertragshoheit zugewiesenen Steuern entsprechend der jeweiligen Ertragszuweisung (auch) bei Ländern und Kommunen an. Dies gilt namentlich für Erhöhungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer (Art. 106 Abs. 3 GG). Genau aus diesem Grund sieht Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG die Erhebung einer Ergänzungsabgabe zur Einkommen- und Körperschaftsteuer vor, die zwar wie eine bloße Steuersatzerhöhung wirkt, anders als diese aber eben nur dem Bund zugutekommt. Genau in dem hiermit einhergehenden (partiellen) Wechsel der Steuergläubigerschaft liegt aus Sicht des Bundes der besondere Charme des Solidaritätszuschlags und der Grund für das Scheitern seiner Integration⁴³ in die Tarife der Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer.

b) Der Streit um die (fortgesetzte) Erhebung des Solidaritätszuschlags

Der aktuell beim Bundesverfassungsgericht anhängige⁴⁴ kompetenzrechtliche Streit um den Solidaritätszuschlag⁴⁵ rankt sich um die Frage, ob Ergänzungsabgaben nur anlassbezogen zur Abdeckung von einer „anderweitig nicht auszugleichenden Bedarfsspitze im Bundeshaushalt“⁴⁶ erhoben werden dürfen oder ob sich auf diese Weise ganz generell Mehrbedarfe des Bundes finanzieren lassen, was zu der These führt, der Zweck sei –

Zuvor für den ebenfalls unecht rückwirkend eingeführten Stabilitätsszuschlag BVerfG v. 2.10.1973 – 1 BvR 345/73, BVerfGE 36 (66).

43 Vgl. etwa den Vorschlag *Wissenschaftlicher Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH*, Verfassungskonformität und Zukunft des Solidaritätszuschlags – auch unter Berücksichtigung der Diskussion um den Abbau der kalten Progression, DStR 2014, 1309 (1314 f.).

44 Az: 2 BvR 1505/20.

45 In der Fassung des Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019, BGBl. I 2019, 2115.

46 BT-Drucks. II/480 Rn. 105.

sogar ohne erneute Befassung des Bundestages – austauschbar („Umwidmung“).⁴⁷

Der IX. BFH-Senat geht im Urteil vom 17.1.2023 zwar davon aus, der die Einführung begründende Finanzierungszweck müsse fortbestehen, die Ergänzungsabgabe dürfe kein Dauerfinanzierungsinstrument werden, sieht diese Grenze aber auch drei Jahrzehnte nach der Wiedervereinigung als nicht überschritten an, denn diese sei eine „Generationenaufgabe“⁴⁸. De facto kommt dies dem Verzicht auf einen Zweckzusammenhang sehr nahe.

Problematisch ist der Verzicht auf einen Zweckzusammenhang oder dessen bloße Unterstellung vor allem deshalb, weil die ohnehin nur schwach ausgeprägte Steuerautonomie der Länder auf diese Weise zusätzlich geschwächt wird, da sie noch nicht einmal über den Bundesrat intervenieren können, obwohl die zugunsten des Bundes erhobene Ergänzungsabgabe die Spielräume für auch den Ländern und Kommunen zugutekommende Erhöhungen der Einkommen- und Körperschaftsteuer verengt. Wenn es dauerhaft zu einer Aufgabenverschiebung zulasten des Bundes und damit zu einem dauerhaften finanziellen Mehrbedarf kommt, muss die Finanzverfassung neu verhandelt bzw. die Verteilung des Umsatzsteuersteueraufkommens mit Zustimmung des Bundesrates geändert werden. Wenn die Möglichkeit der Erhebung einer Ergänzungsabgabe nach BVerfGE 32, 333 eine „allzu häufige“ Revision der Beteiligungsquoten nach Art. 106 Abs. 4 GG a.F. vermeiden soll, weshalb sie nicht nur für einen „ganz kurzen“⁴⁹ Zeitraum erhoben werden dürfe, folgt hieraus im Umkehrschluss, dass die Ergänzungsabgabe nicht dauerhaft an die Stelle einer derartigen Revision treten soll. Alles andere negiert, dass der Steuerzugriff aller Gebietskörperschaften auf und durch das Nationalprodukt begrenzt ist und ein Sonderzugriff des Bundes über Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG zulasten der Ertragsmöglichkeiten von Ländern und Gemeinden geht.⁵⁰

Damit die Ergänzungsabgabe nicht jede Unterscheidbarkeit zu einer dem Bund finanzverfassungsrechtlich eben nicht zugewiesenen zusätzlichen Bundeseinkommensteuer verliert, reicht ein vager Mehrbedarf nicht

47 H. Tappe, Solidaritätszuschlag - ... und er ist doch verfassungsmäßig, *StuW* 2022, 6 (7), geht davon aus, alleinige Voraussetzung von Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG sei, dass Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht ausgehöhlt werden.

48 BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, *BStBl. II* 2023, 351 Rn. 53.

49 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, *BVerfGE* 32, 333 (340).

50 BFH v. 17.1.2023 – IX R 15/20, *BStBl. II* 2023, 351 Rn. 53.

(/21); C. Seiler, in G. Dürig/R. Herzog/R. Scholz (Hrsg.), *GG*, Art. 106 Rn. 117 (Stand 9/17).

aus. Um das Sonderfinanzierungsinstrument zugunsten des Bundes zu rechtfertigen, bedarf es eines *hinreichend konkreten* Zweckzusammenhangs zu einem konkreten Sonderfinanzbedarf.⁵¹ Insofern lassen sich Parallelen zu den Anforderungen an die Rechtfertigung von Lenkungsmaßnahmen ziehen, für die es der tatbestandlichen Erkennbarkeit eines hinreichend bestimmten Förderungs- und Lenkungsziels⁵² bedarf. Wie dort geht es auch bei der Rechtfertigung des Solidaritätszuschlags um eine Zuordnung von gesetzgeberischen Motiven und Belastungsentscheidungen. Anders als andere Steuern liefert die Ergänzungsabgabe keinen voraussetzungslosen Beitrag zum allgemeinen Steueraufkommen. Dann aber müssen über den gesamten Zeitraum ihres Bestehens Mindestanforderungen an den Zusammenhang zwischen (ursprünglichem) Erhebungsgrund und Weitererhebung erfüllt sein.⁵³

Die Erhebung von Ergänzungsabgaben ist allerdings nicht auf Haushaltsnotlagen beschränkt⁵⁴, auch bedarf es nicht notwendigerweise eines historisch einmaligen Ereignisses wie der deutschen Wiedervereinigung, sondern Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG kann auch dazu genutzt werden, andere den Bund betreffende Aufgaben, etwa der Landesverteidigung⁵⁵ oder der Sanierung der Bundesverkehrswege zu finanzieren, soweit es sich um „umfangreiche Projekte und Reformvorhaben“⁵⁶ handelt. Damit geht sein Anwendungsbereich über den hier als nicht vorhersehbar definierten außerordentlichen Finanzbedarf hinaus. Gleichzeitig eignet sich die Ergänzungsabgabe aufgrund ihrer einfachen Einführung und ihrer Breitenwirkung mit der damit einhergehenden Ergiebigkeit in besonderem Maße zur Finanzierung schockartig auftretender Finanzbedarfe, da diese eben besonders häufig den Bund treffen.

51 K.-D. Drüen, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rn. 178 (Stand 9/21): „Zweckverknüpfung“; ebenso M. Heintzen, in v. Münch/Kunig (Hrsg.), GG, 7. Aufl. 2021, Art. 106 Rn. 21; V. Hoch, Verfassungsrechtliche Fragen des Solidaritätszuschlags: Abschaffen, abschmelzen oder beibehalten?, DStR 2018, 2410 (2413); H.-J. Papier, Solidaritätszuschlag abschaffen?, ZRP 2018, 186; H.-J. Papier, in: FS Lehner, 2019, S. 511 (513 ff.); R. Wernsmann, Verfassungsfragen des Solidaritätszuschlags, ZG 2020, 181 (183).

52 BVerfG v. 8.12.2021 – 2 BvL 1/13, BVerfGE 160, 41 (67 f.); BVerfG v. 7.12.2022 – 2 BvR 988/16, BVerfGE 164, 347 (416).

53 K.-D. Drüen, in: Bonner Kommentar, Art. 106 Rn. 178 (Stand 9/21).

54 H. Tappe, Solidaritätszuschlag - ... und er ist doch verfassungsmäßig, StuW 2022, 6 (7).

55 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342).

56 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342).

c) Lässt sich der Solidaritätszuschlag „umwidmen“?

Mit der Frage einer möglichen Umwidmung des Solidaritätszuschlags wird sich das Bundesverfassungsgericht in dem die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 betreffenden Verfahren⁵⁷ nur dann befassen müssen, wenn es die „Generationenaufgabe“ entgegen dem BFH für die Weitererhebung auch dreißig Jahre nach der Wiedervereinigung nicht ausreichend lässt.

Für die Möglichkeit der Umwidmung wird der Beschluss des BVerfG vom 9.2.1972⁵⁸ angeführt, wonach sich „während des Laufes der Ergänzungsabgabe ... für den Bund neue Aufgaben ergeben [können], für deren Erfüllung die bei der allgemeinen Verteilung des Steueraufkommens zur Verfügung stehenden Einnahmen nicht ausreichen, so dass die erneute Einführung der Ergänzungsabgabe und damit auch die Fortführung einer bereits bestehenden gerechtfertigt wäre.“ Hierauf gestützt nimmt *Tappe* an, der Solidaritätszuschlag sei jedenfalls durch neue Sonderbedarfe des Bundes (Lasten der Pandemie, Energiepreiskrise infolge des Ukrainekrieges) weiterhin gedeckt, wofür es keiner Umwidmung bedurfte, weil der Solidaritätszuschlag nie einem bestimmten Finanzierungszweck gewidmet worden sei.⁵⁹ Konsequenter ist dies nur dann, wenn man – wie *Tappe* – für die Erhebung einer Ergänzungsabgabe auf einen konkreten Sonderfinanzbedarf verzichtet. Allerdings zeigt sich gerade hier, dass damit die Aufkommensteilung in Art. 106 Abs. 3 GG dauerhaft und ohne Beteiligung des Bundesrates, dessen es bedürfte, wenn dasselbe Ergebnis über eine Neufestsetzung der Umsatzsteueranteile erreicht werden sollte, unterlaufen werden kann. Auch wenn in der Tat keine normtextliche Widmung der Einnahmen existiert, würde der Solidaritätszuschlag durch die Möglichkeit einer derartigen stillschweigenden Auswechslung der Finanzzwecke zum Dauerfinanzierungsinstrument. Um dies zu verhindern, ist zwingend ein neuer Gesetzesbeschluss im Sinne eines Neuerlasses zu fordern.⁶⁰

57 Az.: 2 BvR 1712/23.

58 BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (342/43).

59 *H. Tappe*, Solidaritätszuschlag - ... und er ist doch verfassungsmäßig, *StuW* 2022, 6.

60 *P. Selmer/L. Hummel*, Der Solidaritätszuschlag - eine unendliche Geschichte?, in: *M. Junkernheinrich/S. Koriath/T. Lenk/H. Scheller/M. Woisin* (Hrsg.), *Jahrbuch für öffentliche Finanzen* 2013, 365 (381); ebenfalls für einen ausdrücklichen Umwidmungsakt *Drüen*, in: *Bonner Kommentar*, Art. 106 Rn. 179 (Stand 9/21); *N. Woitok*, Bewahrt COVID-19 den Solidaritätszuschlag vor der Verfassungswidrigkeit?, *StuW* 2021, 17 (27).

Unabhängig von der Frage, ob der Solidaritätszuschlag noch durch die Finanzlasten der deutschen Wiedervereinigung gedeckt ist, hätte der Gesetzgeber zusätzlich einen „Pandemiesoli“ oder „Energiekrisensoli“ einführen können. Die Notwendigkeit des Zweckzusammenhangs lässt die Erhebung mehrerer Ergänzungsabgaben mit unterschiedlichen Sonderfinanzzwecken möglich erscheinen, auch wenn es in Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG im Singular „die Ergänzungsabgabe“ heißt. Bei Vermengung unterschiedlicher Sonderfinanzbedarfe des Bundes in einer Ergänzungsabgabe ließe sich der notwendige Veranlassungszusammenhang nicht mehr nachverfolgen. Konsequenter wäre es daher, im Fall eines neu auftretenden Sonderfinanzbedarfs eine neue, gegebenenfalls zusätzliche Ergänzungsabgabe zu erheben. Man mag ein derartiges Nebeneinander mehrerer Ergänzungsabgaben un schön finden. Es hätte aber den Vorteil der Transparenz und ist daher geeignet, den Bundesgesetzgeber zur Zurückhaltung anzumahnen, Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG nur in Ausnahmesituationen zu nutzen und die hierauf gestützte(n) Ergänzungsabgabe(n) möglichst zeitnah zurückzuführen. Sicherzustellen wäre bei der Erhebung mehrerer Ergänzungsabgaben allerdings, dass diese in ihrer Gesamtheit Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht aushöhlen,⁶¹ sondern eben nur ergänzend hinzutreten.

d) Oder bedarf es einer Reform der Finanzverfassung?

Der Charme der Ergänzungsabgabe gegenüber anderen außerordentlichen Finanzinstrumenten liegt in ihrer Einfachheit. Es liegt auch eine gewisse Kohärenz und Ehrlichkeit in der verfassungsrechtlichen Stärkung des Steuerzugriffs des Bundes, dessen (Co-)Finanzierungsberechtigung und -verantwortung bei jeder Änderung der Finanzverfassung gewachsen ist.⁶² Bei einer neuerlichen Reform der Finanzverfassung könnten und sollten die Voraussetzungen der Erhebung von Ergänzungsabgaben zugunsten des Bundes klarer definiert werden. Zugleich bestünde die Möglichkeit, den Ländern ein Mitspracherecht zu geben. So könnte im Grundgesetz die Einführung von Ergänzungsabgaben in der alleinigen Gesetzgebungszuständigkeit des Bundes belassen werden, die Weitererhebung nach einer angemessenen Frist könnte aber von einer Beteiligung der Länder im Bun-

61 *H. Tappe*, Solidaritätszuschlag - ... und er ist doch verfassungsmäßig, *StuW* 2022, 6 (7).

62 *J. Wieland*, § 24 Finanzverfassung, in: M. Herdegen et al. (Hrsg.), *Handbuch des Verfassungsrechts*, München 2024, Rn. 4.

desrat abhängig gemacht werden. Zwar sieht das Bundesverfassungsgericht in einer Befristung de lege lata keine Voraussetzung für die Verfassungskonformität von Ergänzungsabgaben,⁶³ ein solches Kriterium ließe sich aber in das Grundgesetz aufnehmen.

5. Vermögensabgabe gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG

Ebenfalls in jüngerer Zeit diskutiert⁶⁴ und gleichermaßen umstritten ist das in Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG zugunsten des Bundes normierte Sonderfinanzierungsinstrument der (einmaligen) Vermögensabgabe.⁶⁵ Auch wenn die Vermögensabgabe gestreckt erhoben werden kann,⁶⁶ unterscheidet sie sich von der den Ländern zugewiesenen (laufenden) Vermögensteuer (Art. 106 Abs. 2 Nr. 1 GG) dadurch, dass sie einem einmaligen Sonderbedarf und nicht der laufenden Finanzierung dient. Umstritten ist, von welcher Qualität der Sonderbedarf sein muss. Richtigerweise wird man angesichts der Notwendigkeit, einen Eingriff in die Vermögenssubstanz eigentumsrechtlich zu rechtfertigen, fordern müssen, dass sich der Bedarf nicht auf andere Weise, insb. auch nicht durch Verschuldung, decken lässt.

63 BVerfG v. 8.9.2010 – 2 BvL 3/10, BFH/NV 2010, 2217 Rn. 14.

64 S. allein vier Stellungnahmen der Wiss. Dienste des BT: *Wiss. Dienste des BT*, Rechtliche Rahmenbedingungen einer Vermögensabgabe, WD 4 – 3000 – 176/08 v. 29.10.2008; *Wiss. Dienste des BT*, Verfassungsrechtliche Grenzen einer Vermögensabgabe, WD 4 – 3000 – 057/12 v. 14.3.2012; *Wiss. Dienste des BT*, Verfassungsmäßigkeit einer Vermögensabgabe zur Bekämpfung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie, WD 4 – 3000 – 041/20 v. 9.4.2020; *Wiss. Dienste des BT*, Kompetenz des Bundes zur Erhebung einer einmaligen Vermögensabgabe in Krisenlagen, WD 4 – 3000 – 090/22 v. 29.9.2022; zuvor BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucks. 17/10770; dazu *G. Kirchhof*, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht, *StuW* 2011, 189 (201 f.); *H. Kube*, Verfassungsrechtlicher Rahmen von Vermögensteuer und Vermögensabgabe, *DStR-Beihefte* 2013, 37 (47 f.).

65 Rechtl. Bedenken s. aktuell, *U. Di Fabio*, Verfassungsrechtl. Zulässigkeit von Vermögensteuern und Vermögensabgaben, 2023; *R. Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 25. Aufl. 2024, Rz. 16.63; aus ökonomischer Sicht *R. Maiterth/C. Sureth-Sloane*, Wiedereinführung der Vermögensteuer – eine ökonomische Analyse, *StuW* 2021, 201; aus österreichischer Sicht *A.-M. Andernwald*, Verfassungsrechtliche Diskussion der Einführung einer Vermögensteuer, *ÖStZ* 2021, 359; aus internationaler Sicht *P. Hongler/M. Valta*, Internationale Perspektiven der Vermögensbesteuerung, *StuW* 2021, 6.

66 *Wiss. Dienste des BT*, Rechtliche Rahmenbedingungen einer Vermögensabgabe, WD 4 – 3000 – 176/08 v. 29.10.2008, S. 11, *Wiss. Dienste des BT*, Verfassungsmäßigkeit einer Vermögensabgabe zur Bekämpfung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie, WD 4 – 3000 – 041/20 v. 9.4.2020, S. 5.

Streitig ist allerdings, ob das Ausmaß des Sonderbedarfs an die Situation nach dem Zweiten Weltkrieg heranreichen muss, der zur Erhebung des auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG gestützten Lastenausgleichs geführt hat. Staatstheoretisch ebenso wie verhaltensökonomisch ist ein zentrales Argument gegen einmalige Vermögensabgaben der hiermit einhergehende Verlust von Vertrauen in die Eigentumsgarantie.⁶⁷ Dies spricht dafür, das Instrument nur in existentiellen Notlagen einzusetzen,⁶⁸ was auf den Zweiten Weltkrieg und seine Folgen der Zerstörung, Flucht und Vertreibung unzweifelhaft zutraf, nicht aber auf die seither im Kontext einmaliger Vermögensabgaben diskutierten Problemlagen, z.B. Finanzierung der ökologischen Transformation, Überwindung der Finanz- und Bankenkrise⁶⁹ oder Bewältigung der Covid 19-Pandemie.⁷⁰

6. Sonderabgaben

Auch Sonderabgaben sind auf Ausnahmefälle⁷¹ beschränkte Instrumente eines Sonderbedarfs. Per definitionem des Bundesverfassungsgerichts darf dieses außerhalb der Finanzverfassung stehende Instrument nicht zur Finanzierung allgemeiner Staatsaufgaben genutzt werden.⁷² Jedoch ist die Sonderabgabe aufgrund des notwendigen Gruppenbezugs, der Voraussetzung der Homogenität der Gruppe, von der die Sonderabgabe erhoben wird, und der gruppennützigen Verwendung für eben jene Gruppe als Instrument einer Notlagenfinanzierung denkbar ungeeignet. Man stelle sich vor, man hätte die Folgen der Flut im Ahrtal durch eine Sonderabgabe

67 *Wiss. Beirats beim BMF*, Sollte wegen der Corona-Krise eine einmalige Vermögensabgabe erhoben werden?, Gutachten 03/2021, S. 3 f.

68 Wie hier *L. Schemmel*, Verfassungsfragen einer Vermögensabgabe, Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Sonderinformation 37, 1999, S. 9; *G. Kirchhof*, Vermögensabgaben aus verfassungsrechtlicher Sicht, *StuW* 2011, 189 (200): historisch einzigartiges Geschehen, das zu einzigartiger Last des Staates führt; sehr viel offener *J. Wieland*, Vermögensabgaben im Sinne von Art. 106 Abs. 1 Nr. 5 GG, *Speyerer Arbeitsheft* Nr. 208, 2012.

69 BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BT-Drucks. 17/10770, S. 7.

70 Antrag Fraktion DIE LINKE, BT-Drucks. 19/18153, S. 2 u. BT-Drucks. 19/25005, S. 3; hierzu auch *Wiss. Dienste des BT*, Verfassungsmäßigkeit einer Vermögensabgabe zur Bekämpfung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie, WD 4 – 3000 – 041/20 v. 9.4.2020.

71 BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186 (202 f.): „seltene Ausnahme“.

72 BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (Leitsatz 2.2); BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186 (201 ff.).

Ahrtal finanzieren wollen, nachdem sich die Betroffenen in den Tagen, Wochen und Monaten nach der Flutkatastrophe ohnehin schon untereinander geholfen haben. Für außerordentliche Bedarfe nationalen Ausmaßes scheidet die Sonderabgabe schon deshalb aus, weil es dann an der Unterscheidbarkeit der Gruppe der Inanspruchgenommenen von der Gruppe der Steuerzahler fehlt.

7. Zweifelhafte Novum des EU-Energiekrisen-Beitrags

So firmiert der Energiekrisen-Beitrag,⁷³ eingeführt zur Umsetzung der Verordnung (EU) 2022/1854⁷⁴, nach dem Willen des Gesetzgebers nicht als Sonderabgabe, deren Verfassungsmäßigkeit gemessen an der Sonderabgaben-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zweifelhaft gewesen wäre,⁷⁵ sondern als „Steuer“, gestützt auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG, Die Verfassungsmäßigkeit der Maßnahme ist damit indes nicht garantiert. Die Einwände gegen diese von Energieunternehmen erhobene Übergewinnsteuer sind mannigfaltig.⁷⁶ Sie liegen auf europäischer Ebene im Hinblick auf die Kompetenzgrundlage des Art. 122 Abs. 1 AEUV.⁷⁷ Von dieser Ermächtigung gedeckt sind Maßnahmen bei gravierenden Schwierigkeiten

73 Eingeführt durch Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022, BGBl. I 2022, 2294.

74 Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates v. 6.10.2022 über Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise, ABl. EU Nr. L 261 I/2022, 1.

75 Zutreffend *F. Schmacher*, Übergewinnsteuer für Energieunternehmen verabschiedet, Ubg 2023, 79 (85); *M. Valta*, Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes, StuW 2023, 72 (76 f.).

76 *S. Wiss. Beirat beim BMF*, Übergewinnsteuer, Gutachten 03/2022; *Valta*, Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes, StuW 2023, 72; *M. Ellerbush/R. Nonnenmacher/A. Thoß*, Besteuerung nach dem Zufallsprinzip?, DB 2023, 344; *S. Moderau/M. Ruf*, Ökonomische und empirische Einordnung der Übergewinnsteuer, DB 2023, 2449; *D. Keuper/M. Zeck*, Rechtsunsicherheit durch die neue Übergewinnsteuer im Energiebereich?, DStR 2023, 1297.

77 Sehr kritisch *D. Gosch*, in: Finanzausschuss, Protokoll 20/37, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2022, <https://www.bundestag.de/resource/blob/932454/a9bde5ef2ced776877bb9b142ccb5428/Protokoll.pdf>, S. 9; *M. Valta*, Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes, StuW 2023, 72 (73 ff.); *T. Hackemann/D. Weller*, Vereinbarkeit der EU-NotfallVO mit Art. 122 Abs. 1 AEUV und mögliche Auswirkungen auf das EU-EnergieKGB, ISR 2023, 70 (73 f.); a.A. *M. Ludwigs*, Unionsrechtliche Rahmensetzungen zur Bewältigung der Energiekrise, EuZW 2023, 506 (509 f.).

der Versorgung. Eine Übergewinnsteuer kann zur Verbesserung der Versorgungslage allenfalls einen mittelbaren Beitrag leisten, ist dazu aber nicht besser geeignet als jede andere Steuer/Abgabe, deren Aufkommen genutzt wird, um die finanziellen Folgen einer Versorgungsmangellage abzumildern oder alternative Versorgungsquellen zu schaffen.⁷⁸ Entfällt die unionsrechtliche Rechtsgrundlage, würde auch Art. 106 Abs. 1 Nr. 7 GG als Kompetenzgrundlage des nationalen Umsetzungsaktes entfallen.⁷⁹ Dann müsste entschieden werden, um was für eine Steuer es sich handelt.⁸⁰ Am ehesten lässt sich der EU-Energiekrisenbeitrag als Sondereinkommen- oder Sonderkörperschaftsteuer einordnen.⁸¹ De facto dürften in erster Linie Kapitalgesellschaften betroffen sein, auch wenn die Abgabe nicht auf bestimmte Rechtsformen beschränkt ist.⁸²

Auch der grundrechtliche Maßstab wäre neu zu bestimmen. Unter der Voraussetzung des Wegfalls der europarechtlichen Rechtsgrundlage wäre die Rechtfertigung der Sonderbelastung einer einzelnen Branche allein nach nationalem Verfassungsrecht anhand von Art. 3 Abs. 1 GG durch das Bundesverfassungsgericht zu prüfen. Andernfalls wäre die Frage durch den EuGH anhand von Art. 20 EU-Grundrechte-Charta zu beantworten. Wäre das Bundesverfassungsgericht am Zuge, weil die europarechtliche Grundlage entfällt, würde es den Energiekrisenbeitrag vermutlich als neue Belastungsentscheidung lediglich einer Willkürkontrolle unterwerfen, dann verbunden mit der interessanten Frage, ob als sachlicher Grund auch eine nur vermeintlich bestehende, in Wahrheit aber europarechtswidrige Pflicht zur Einführung des EU-Energiekrisenbeitrags dienen kann. Die beachtlichen Einwände ökonomischer Natur⁸³ gegen Übergewinnsteuern würden bei der verfassungsrechtlichen Würdigung im Zweifel keine Rolle spielen.

78 F. Schumacher, Übergewinnsteuer für Energieunternehmen verabschiedet, Ubg 2023, 79 (85), hält das anscheinend für ausreichend.

79 D. Keuper/M. Zeck, Rechtsunsicherheit durch die neue Übergewinnsteuer im Energiebereich?, DStR 2023, 1297 (1301).

80 Dazu Wiss. Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, WD 4- 3000 – 076/22, S. 11 ff.

81 Wiss. Dienste des Deutschen Bundestages, Verfassungsmäßigkeit einer Übergewinnsteuer nach italienischem Modell, WD 4- 3000 – 076/22, 14; M. Valta, Unions- und verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen für eine Übergewinnsteuer am Beispiel des Energiekrisenbeitragsgesetzes, StuW 2023, 72 (77).

82 S. Meyering/J. Hegemann, Zufallsgewinn-/Übergewinnsteuer (EU-Energiekrisenbeitrag) - Darstellung und kritische Würdigung, FR 2023, 433 (434).

83 Wiss. Beirat beim BMF, Übergewinnsteuer, Gutachten 03/2022, S. 11 ff.; a.A. T. Magalhães/F. De Lillo, The Return of Windfall Taxation, INTERTAX 2023, 722 ff.

Doch es sind jenseits der besonderen Gemengelage des EU-Energiekrisenbeitrags gerade diese ökonomischen Argumente, die Übergewinnsteuern als Instrumente zur Befriedigung außergewöhnlicher Finanzbedarfe in ein zweifelhaftes Licht rücken.⁸⁴ „Krisengewinnler“ hat es immer gegeben. So speiste sich auch der Lastenausgleich mit der neben der Vermögensabgabe erhobenen Hypothekengewinnabgabe und Kreditgewinnabgabe, die der Abschöpfung von durch die Währungsreform 1948 entstandenen Schuldnergewinne dienten,⁸⁵ aus dem Gedanken des Windfallprofits. Dennoch ist hier größte Zurückhaltung geboten. Man stelle sich vor, man hätte analog zum EU-Energiekrisenbeitrag in gleicher Weise die (kurzfristig) überraschend hohen BioNTech Gewinne abgeschöpft, um einen Teil der Pandemiekosten, z.B. der staatlichen Impfprogramme, zu finanzieren. Den Anreiz zu derart risikobehafteten Investitionen würde dies in Zukunft drastisch senken. Als Besonderheit des EU-Energiekrisenbeitrags mag man ansehen, dass die Übergewinne Ergebnis des staatlichen Mechanismus der Energiepreisregulierung waren. Jedoch sind es häufig staatliche Rahmenbedingungen, die Übergewinne ermöglichen. Die Abschöpfung von Windfallprofits ist nicht nur mit dem Problem der Definition des Übergewinns⁸⁶ behaftet, sondern vor allem volkswirtschaftlich verfehlt, weil Übergewinne in der Regel Ergebnis und notwendige Belohnung besonders risikobereiten unternehmerischen Handelns sind. Dies gilt umso mehr, wenn gleichzeitig die Kehrseite der Risikobereitschaft durch Verlustverrechnungsbeschränkungen „bestraft“ wird.

V. Fazit

Ob sich der Staat in der Krise durch Schulden oder Steuern finanziert, hängt nicht allein an der Auslegung der Notlagenausnahme der Schuldenbremse, sondern zum einen an den Verschuldungsbedingungen, zum anderen an der Fähigkeit der Wirtschaft, zusätzliche Steuerbelastungen

84 *Wiss. Beirat beim BMF*, Übergewinnsteuer, Gutachten 03/2022, S. II ff.

85 BFH v. 23.8.1957 – III R 191/56 U, BFHE 65, 523; BFH v. 31.7.1985 – III R 13/80, BFH/V 1986, 141 (Rn. 20); *L. Wiegand*, Der Lastenausgleich in der Bundesrepublik Deutschland 1949 bis 1985, Heidelberg 1991, S. 142 ff.

86 *S. Moderau/M. Ruf*, Ökonomische und empirische Einordnung der Übergewinnsteuer, DB 2023, 2449 (2450 ff.); *S. Meyering/J. Hegemann*, Zufallsgewinn-/Übergewinnsteuer (EU-Energiekrisenbeitrag) – Darstellung und kritische Würdigung, FR 2023, 433 (437): „Willkürlichkeit der notwendigen Bezugsgrößen“.

zu schultern. So war es nicht nur verfassungskonform, sondern rational, dass der Staat in der Pandemie zu damaligen Negativ- und Niedrigzinsen Kredite aufgenommen hat, um die durch die Pandemiebekämpfungsmaßnahmen in Not geratenen Unternehmen durch Steuererleichterungen und Direktsubventionen zu stützen. Allerdings darf dabei nicht in Vergessenheit geraten, dass auch in Notlagen aufgenommene staatliche Kredite später zurückgeführt werden müssen und sich in höheren Steuern niederschlagen. Der Staat mag in der Krise unter Zeitdruck handeln, jedoch führt finanzieller Aktionismus durch überdimensionierte, nicht hinreichend zielgerichtete und wenig bedarfsgerechte Hilfspakete⁸⁷ weder zu den angestrebten Effekten wirtschaftlicher Erholung, noch lässt sich das zur Rückführung benötigte Geld später ohne weiteres durch Steuern wieder einsammeln.

Das Instrumentarium sinnvoller außerordentlicher Steuerinstrumente ist begrenzt. Schnell wirksam sind Tarifierhöhungen bestehender Steuern, zu denen im weitesten Sinne auch der Solidaritätszuschlag gehört, letzterer gegenüber der Erhöhung der Gemeinschaftssteuern mit dem Vorteil der alleinigen Ertragskompetenz des Bundes. Freilich muss die auf Art. 106 Abs. 1 Nr. 6 GG gestützte Ergänzungsabgabe dann wieder abgeschafft werden, wenn die Ausnahmesituation, zu deren Finanzierung sie eingeführt wurde, überwunden ist und etwaig fortbestehende finanzielle Lasten im allgemeinen Haushalt verarbeitet werden können.

87 S. dazu H. Kube, Bewältigung zukünftiger Krisen: Welche gesetzlichen Rahmenbedingungen werden benötigt, um effizient und effektiv zu reagieren und finanzielle Hilfen bedarfsgerecht zu verteilen?, Gutachten E zum 74. DJT, 2024, E 46 ff.



Saal 1507.201 (Hörsaalgebäude)
Leibniz Universität Hannover | Königsworther Platz 1
Anmeldung an symposium@vfs-hannover.de

MONTAG
20.06.2016
18.30 UHR

DER EINFLUSS DES EUROPARECHTS AUF DIE UMSATZSTEUER

Grundlagen und Entwicklungen

BEGRÜßUNG

RIFG Dr. **Thomas Keß**, Niedersächsisches Finanzgericht, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

VORTRÄGE

„Die Harmonisierung der Umsatzsteuer in Europa“

RIFG Dr. **Jörg Grune**, Niedersächsisches Finanzgericht

„Internationale Entwicklungstendenzen bei der Umsatzsteuer –
Der EU Action Plan und die Überlegungen der OECD“

Prof. Dr. **Joachim Englisch**, Direktor des Instituts für Steuerrecht, Universität Münster

PODIUMSDISKUSSION

» RA/StB **Gregor Dzieyk**, Partner/Leiter Indirect Taxes, KPMG AG

» Prof. Dr. **Joachim Englisch**, Direktor des Instituts für Steuerrecht, Universität Münster

» RiBFH **Hans-Hermann Heidner**, Mitglied des V. Senats beim Bundesfinanzhof

» Dr. **Jörg Saßmann**, Leiter des Umsatzsteuerreferats, Niedersächsisches Finanzministerium

» Moderation: RIFG Dr. **Jörg Grune**, Niedersächsisches Finanzgericht

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Der Einfluss des Rechts der Europäischen Union auf das nationale Umsatzsteuerrecht¹

Dr. Jörg Grune

I. Bedeutung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist mit einem Aufkommen im Jahr 2023 von mehr als 290 Mrd. EUR in Deutschland neben der Lohnsteuer (ca. 236 Mrd. EUR) die Aufkommen stärkste Steuer, mithin für den Fiskus mit rd. Einem Drittel am Gesamtsteueraufkommen die wohl bedeutendste Einnahmequelle.

Die Umsatzsteuer nimmt aber auch aufgrund ihrer individuellen Bedeutung für den Unternehmer eine wichtige Stellung ein. Gerade in den vergangenen Jahren hat sich dabei in der Anwendungspraxis immer wieder gezeigt, dass das Umsatzsteuerrecht weitgehend durch das Unionsrecht geprägt ist. Hintergrund ist, dass nach den Vorgaben der Europäischen Union (EU) das Umsatzsteuerrecht innerhalb der EU zu harmonisieren ist. Im Ergebnis bedingt eine solche Harmonisierung, dass unter bestimmten Voraussetzungen dem Unionsrecht Vorrang vor dem nationalen Umsatzsteuerrecht einzuräumen ist.

Um die Abläufe im nationalen und unionsrechtlichen Umsatzsteuerrecht zu verdeutlichen, soll hier zunächst ein kurzer Überblick über die Entwicklung des Umsatzsteuerrechts in Deutschland und Europa im 20. und 21. Jahrhundert gegeben werden.

1. Die Entwicklung hin zu einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer

Im Jahre 1918 wurde in Deutschland das System der sog. Bruttoumsatzsteuer mit einem Steuersatz von 0,5 % eingeführt.² Das Gesetz galt für alle

1 Der Beitrag geht zurück auf einen Vortrag, den der Verfasser am 20.6.2016 aus Anlass des Symposiums „Der Einfluss des Europarechts auf die Umsatzsteuer“ des VFS Hannover gehalten hat. Der Verfasser hat diesen Vortrag mit dem damaligen Titel „Die Harmonisierung der Umsatzsteuer in Europa“ in wesentlichen Teilen aktualisiert und ergänzt.

2 Gesetz v. 26.7. 1918, RGBl. 1918,779.

selbstständig Tätigen mit Ausnahme der freien Berufe, deren Umsätze erst durch Gesetz vom 24.12.1919 mit einbezogen wurden.³ Die Umsatzsteuer wurde in der Folgezeit bis Ende 1967 als Bruttoumsatzsteuer mit wechselnden Steuersätzen von später 1,5 % (ab 1920), 3 % (ab 1946) und 4 % (ab 1951) erhoben.⁴

In der Folge wurde deutlich, dass die Erhebung der Umsatzsteuer nach dem Bruttoprinzip wettbewerbsverzerrend wirken kann, weil Waren, die auf dem Weg zum Endverbraucher diverse Produktionsstufen durchlaufen, wesentlich höheren umsatzsteuerlichen Belastungen ausgesetzt sind, als Waren, die z.B. nur ein Unternehmen durchlaufen.

Gemessen am Endverkaufspreis konnte deshalb die kumulative Umsatzsteuerbelastung bis zum Dreifachen des nominellen Umsatzsteuersatzes betragen. Um Umsatzsteuer zu sparen, kam es dann auch immer häufiger zum Zusammenschluss von Unternehmen.

Dieser Kumulationseffekt führte schließlich auch zum Scheitern der Bruttoumsatzsteuer. Das BVerfG entschied 1966, dass die Bruttoumsatzsteuer gleichheitswidrig ist, weil dieses System Großunternehmen bevorzugte, die mehrere Leistungsstufen innerhalb ihres Unternehmens bündeln konnten, während „einstufige“ Unternehmen alle Vorbelastungen innerhalb der Erzeugerkette auf ihren Preis überwälzen mussten.⁵

Das mündete schließlich in das Mehrwertsteuergesetz vom 29.5.1967.⁶

Die Bruttoumsatzsteuer wurde durch eine sog. Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug abgelöst. Ziel dieser Neuregelung war, alle Waren und Dienstleistungen mit der gleichen prozentualen Steuerbelastung beim Endabnehmer ankommen zu lassen.

Nach diesem System ist die Umsatzsteuer (im Idealfall) also wettbewerbsneutral. Entscheidendes Kriterium dafür ist der Vorsteuerabzug. Der leistende Unternehmer (Verkäufer) stellt dem Abnehmer (Käufer) die auf den Warenwert entfallende Umsatzsteuer in Rechnung. Diese Umsatzsteuer führt er aber nicht vollständig an das Finanzamt ab, sondern verrechnet sie mit der durch seine Zahlungen an die Lieferanten bereits abgegoltene Umsatzsteuer (Vorsteuer). Gerade dies macht das System aber besonders

3 Gesetz v. 24.12.1919, RGBl. 1919, 2157; das Gesetz trat am 1.1.1920 mit einem Regelsatz von 1,5% in Kraft, sah gleichzeitig noch eine Umsatzsteuer von 15 % auf Luxusartikel vor.

4 Sehr lesenswert ist dazu der Beitrag von P. Kirchhof, DStR 2008, 1 ff.

5 BVerfG, Urt. v. 20.12.1966 – 1 BvR 320/57 und 1 BvR 70/63, BVerfGE 21,12 ff.

6 Gesetz v. 29.5.1967, BGBl I 1967, 545.

betrugsanfällig. Zutreffend wird insofern auch von der „Achillesferse“ des Umsatzsteuerrechts gesprochen.⁷

2. Anpassung an das Recht der Europäischen Union (Unionsrecht)

In den Folgejahren durchlief das Umsatzsteuerrecht immer wieder tiefgreifende Veränderungen, die schließlich in das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz vom 25.8.1992 mündeten.⁸ Hierdurch wurde vor allem für Lieferungen innerhalb der Staaten der EU die bisherige Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer an den Grenzen durch die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs ersetzt. Außerdem kam es u.a. zu folgenden Änderungen:

- Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen mit Vorsteuerabzug
- Einführung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte und
- Innergemeinschaftliche Güterbeförderungs- und Vermittlungsleistungen

Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz trat zum 1.1.1993 in Kraft und stellt eine sog. „Übergangsregelung“ dar, die zunächst das Ziel hatte, innerhalb der folgenden vier Jahre einen "echten" umsatzsteuerlichen Binnenmarkt mit einer Beseitigung der Steuergrenzen zu schaffen. Die „Übergangsregelung“ ist auch rund 32 Jahre später nach wie vor und im Übrigen auf unbestimmte Zeit weiterhin in Kraft. Von einer „Beseitigung der Steuergrenzen“ mit einheitlichen Steuersätzen ist man aktuell „Lichtjahre entfernt“.

Bemerkenswert ist jedoch, dass die inhaltliche (materiell-rechtliche) Ausgestaltung der Umsatzsteuer innerhalb der EU durchaus im Wesentlichen vereinheitlicht ist. Allerdings stellen unionsrechtlich zugelassene Gestaltungsspielräume und damit verbundene unterschiedliche Regelungen in den Umsatzsteuergesetzen der Mitgliedstaaten im Binnenmarkt tätige Unternehmen in der Praxis oftmals vor Probleme.

7 W. Reiß, UR 2002, 581; P. Kirchhof, DStR 2008, 1 ff., 2; H. Jochum, UR 2005, 88 ff. 89.

8 Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz v. 25.8.1992, BGBl. I 1992, 2150.

II. Grundlagen der Harmonisierung der Umsatzsteuer

1. Rechtsgrundlagen

Rechtliche Grundlage für die Harmonisierung der Umsatzsteuer innerhalb der EU ist Art. 113 AEUV.⁹ Der entscheidende Zweck dieser Harmonisierung besteht darin, dass innerhalb der Mitgliedstaaten der EU „gleiche Wettbewerbsbedingungen geschaffen und Wettbewerbsverfälschungen durch unterschiedliche umsatzsteuerliche Regelungen vermieden werden“.¹⁰

Die Harmonisierung geschieht durch Bestimmungen des Rates der EU auf Vorschlag der EU-Kommission. Zu diesem Zweck können nach Art. 288 AEUV Verordnungen und Richtlinien erlassen werden. Die mit der Beteiligung der Bundesrepublik Deutschland an der EU einhergehende Übertragung von Hoheitsrechten stützte sich zunächst auf Art. 24 Abs. 1 GG. Die Regelung erlaubte die Übertragung von Hoheitsrechten durch den Bund auf zwischenstaatliche Einrichtungen. Mittlerweile ist Art. 23 GG Grundlage für die Mitwirkung der Bundesrepublik Deutschland an der Weiterentwicklung der EU.¹¹ Die Vorschrift regelt insbesondere auch das Verfahren, durch das Bundestag und Bundesrat in Angelegenheiten der EU mitwirken. Die Bundesregierung hat Bundestag und Bundesrat umfassend zu informieren (Art. 23 Abs. 2 GG), ihnen zu Rechtssetzungsakten der Europäischen Union Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben und die Stellungnahme bei den Verhandlungen zu berücksichtigen (Art. 23 Abs. 3 GG).

Derzeit ist das unionsrechtliche Harmonisierungsgebot auf Steuern beschränkt, die den Charakter einer „Umsatzsteuer“ haben. Die Mitgliedstaaten sind demgemäß nicht gehindert, andere Steuern und Abgaben, die nicht den Charakter einer Umsatzsteuer haben, einzuführen oder beizubehalten. Das ergibt sich unmittelbar aus Art. 401 MwStSystRL¹², in dem es wörtlich heißt:

„Unbeschadet anderer gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften hindert diese Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran, Abgaben auf Versicherungsverträge, Spiele und Wetten, Verbrauchsteuern, Grunderwerbsteuern sowie

9 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl EU v. 9.5.2008.

10 G. Lippross, Umsatzsteuer, 25. Aufl. 2022, S. 40.

11 Eingeführt durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes v. 21.12.1992, BGBl I 1992, 2086.

12 Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 (sog. „Mehrwertsteuersystemrichtlinie“ – MwStSystRL).

ganz allgemein alle Steuern, Abgaben und Gebühren, die nicht den Charakter von Umsatzsteuern haben, beizubehalten oder einzuführen, sofern die Erhebung dieser Steuern, Abgaben und Gebühren im Verkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht mit Formalitäten beim Grenzübertritt verbunden ist."

Nach der Rechtsprechung des EuGH fehlen etwa der deutschen Grunderwerbsteuer wesentliche Merkmale einer Umsatzsteuer (z.B. der Vorsteuerabzug), so dass die Grunderwerbsteuer in Deutschland neben der Umsatzsteuer erhoben werden darf.¹³

2. Art der Harmonisierung

Die Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts erfolgt innerhalb der EU durch EU-Rechtsverordnungen und EU-Richtlinien.

a) Rechtsverordnungen

Die EU-Rechtsverordnungen gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat der EU und begründen Rechte und Pflichten für die von ihnen betroffenen Bürger. Die rechtliche Grundlage dafür findet sich in Art. 288 Abs. 2 AEUV. Wörtlich heißt es:

„Die Verordnung hat allgemeine Geltung. Sie ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat."

b) Richtlinien

Anders als Rechtsverordnungen sind EU-Richtlinien nach Art. 288 Abs. 3 AEUV für die Mitgliedstaaten der EU nur hinsichtlich des damit verfolgten Ziels verbindlich. Sie lassen den Mitgliedstaaten die Wahl der Form und der Mittel, um das vorgegebene Ziel zu erreichen. Nach dem AEUV wirken Richtlinien grundsätzlich erst nach ihrer Umsetzung durch die einzelnen Mitgliedstaaten als innerstaatliches Recht. Richtlinien können für den einzelnen Bürger daher keine Verpflichtung begründen. Steuerbegründende Richtlinien müssen stets in nationales Recht umgesetzt werden.

13 EuGH v. 27.11.2008 – C-156/08, DStR 2009, 223, Rechtssache Vollkommer.

In Art. 288 Abs. 3 AEUV heißt es hierzu wörtlich:

„Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.“

In welcher Weise die Umsetzung erfolgt, ist mithin in das Ermessen der Mitgliedstaaten gestellt.

III. Aktueller Stand der Harmonisierung

Von einer vollständigen Harmonisierung der Umsatzsteuer ist das derzeitige Recht noch weit entfernt. Vor nunmehr fast 20 Jahren ist zwar die sog. 6. EG-Richtlinie aus dem Jahr 1977 von der Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 (sog. „Mehrwertsteuersystemrichtlinie“ – MwStSystRL)¹⁴ abgelöst worden. Die Harmonisierungsdefizite sind dadurch jedoch nicht beseitigt worden. Harmonisierungsbedarf besteht vor allem bei den Steuersätzen. Die Regel- bzw. Normalsteuersätze liegen zwischen 16% (Portugal-Azoren) bzw. 17% (Luxemburg) und 27% (Ungarn) in den derzeitigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union.¹⁵

IV. Anwendungsvorrang des Unionsrechts

Im Grundsatz ist die Frage nach dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts leicht mit Ja zu beantworten: Das EU-Recht geht dem innerstaatlichen Recht vor. Dies gilt gern. Art. 24 Abs. 1 GG auch gegenüber dem nationalen Verfassungsrecht. Aber dieser Vorrang gilt nicht uneingeschränkt, denn das Grundgefüge der Verfassung darf nicht angetastet¹⁶ werden. Wörtlich heißt es hierzu im Leitsatz 2 des Beschlusses des BVerfG vom 23.6.1981¹⁶:

„(...) Art 24 Abs. 1 GG eröffnet nicht den Weg, das Grundgefüge der Verfassung anzutasten. Ein unaufgebbbarer Bestandteil des Verfassungsgefüges sind die fundamentalen Rechtsgrundsätze, die in den Grundrechten des Grundgesetzes anerkannt und verbürgt sind (...).“

14 ABl EU Nr. L 347 v. 11.12.2006.

15 Stand Oktober 2024, <https://eclear.com/de/wissen/umsatzsteuersaetze-eu/>.

16 BVerfG v. 23.6.1981 – 2 BvR 1107/77, NJW 1982, 507.

Der genannte Anwendungsvorrang betrifft zum einen den EUV und den AEUV, aber auch EU-Rechtsverordnungen und - unter besonderen Bedingungen - auch EU-Richtlinien.

EU-Richtlinien haben - wie erwähnt - anders als EU Rechtsverordnungen keine unmittelbare Rechtswirkung gegenüber dem Bürger. Dies folgt auch aus Art. 249 MwStSystRL, der eine unmittelbare Wirkung von Richtlinien für den EU-Bürger nicht vorsieht. EU-Richtlinien verpflichten „nur“ den jeweiligen Mitgliedstaat, den Richtlinieninhalt in nationales Recht umzusetzen.

Aus dieser Vorgabe und vor allem, um der pflichtwidrig unterlassenen oder fehlerhaften Umsetzung von EU-Richtlinien entgegenzuwirken, hat der EuGH mit einer Grundsatzentscheidung aus dem Jahr 1982 herausgestellt, dass eine EU-Richtlinie unter bestimmten Voraussetzungen Rechtswirkungen im innerstaatlichen Recht entfalten kann.¹⁷ Dieser Rechtsauffassung haben sich sowohl das BVerfG¹⁸ als auch der BFH¹⁹ angeschlossen.

1. Unmittelbare Wirkung von EU-Richtlinien

Die Frage der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien stellt sich nicht, wenn eine Richtlinie richtig und vollständig in nationales Recht umgesetzt worden ist. In diesem Fall besteht kein Widerspruch zwischen Richtlinien und nationalem Gesetz. Die Frage gewinnt erst dann an Bedeutung, wenn ein Mitgliedstaat eine Richtlinie nicht, nicht richtig oder nicht vollständig umsetzt.

Die unmittelbare Anwendung einer Richtlinie setzt voraus, dass

- eine Umsetzung in nationales Recht nicht, nicht fristgemäß oder nicht ordnungsgemäß erfolgt ist,
- die Richtlinienregelung dem Steuerpflichtigen einen Anspruch gegenüber dem Staat gibt, der sich z.B. auf eine Umsatzsteuerbefreiung oder eine Umsatzsteuerermäßigung beziehen kann ²⁰,
- die Regelung in der EU-Richtlinie hinreichend klar und eindeutig ist und
- die Regelung in der EU-Richtlinie inhaltlich unbedingt und damit geeignet ist, unmittelbare Rechtswirkungen zu entfalten.

17 EuGH v. 19.1.1982 – C-8/81, UR 1982, 71 – Rechtssache Becker.

18 BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223.

19 BFH v. 29.8.1991 – V B 113/91, BFHE 165, 109; vgl. auch BFH v. 19.2.2004 – V R 38/02, BFH/NV 2004, 1298.

20 G. Lippross, Umsatzsteuerrecht, 25. Aufl. 2022, S. 46.

Vor Ablauf einer möglichen Umsetzungsfrist kommt eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie nicht in Betracht, weil der Mitgliedstaat zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegen seine Verpflichtung zur Umsetzung der Richtlinie verstoßen hat.

Wichtig ist, dass nur der Steuerpflichtige sich auf eine Bestimmung der Richtlinie „berufen“ kann, nicht jedoch die jeweilige nationale Verwaltungsbehörde. Hat der Gesetzgeber die Bestimmungen des Unionsrechts nicht oder nicht fristgerecht in das nationale Umsatzsteuerrecht umgesetzt, kann sich ein Unternehmer gegenüber einer für ihn nachteiligen Bestimmung des nationalen Umsatzsteuerrechts auf eine für ihn günstigere Bestimmung des Unionsrechts berufen. Eine unmittelbare Anwendung von Bestimmungen der Richtlinie kommt deshalb nur für solche Vorschriften in Betracht, die den Steuerpflichtigen im Vergleich zu der nationalen Vorschrift begünstigen.

Das entgegenstehende nationale Recht ist dann nicht anwendbar.²¹ Das BVerfG hat diese Rechtsfortbildung durch den EuGH in der Folge akzeptiert.²²

Steuerbegründende Vorschriften der Richtlinie oder im Vergleich zum nationalen Recht belastende Bestimmungen der Richtlinie wirken dagegen erst nach ihrer Umsetzung in das nationale Recht. Der Steuerpflichtige muss nicht ausdrücklich die unmittelbare Anwendung der Bestimmung der Richtlinie für sich reklamieren. Auch ohne eine ausdrückliche Berufung des Steuerpflichtigen muss ein Finanzgericht zugunsten des Steuerpflichtigen Unionsrecht anwenden.

2. Rechtsfolgen der unmittelbaren Wirkung

Stimmt das nationale Recht nicht mit dem Unionsrecht überein; kommt dem Unionsrecht gegenüber dem nationalen Recht ein Anwendungsvorrang zu.²³ Nach herrschender Auffassung und ständiger Rechtsprechung haben BFH und Finanzgerichte die Kompetenz - auch ohne vorherige Anrufung des EuGH - die Unvereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem

21 EuGH v. 19.1.1982 – C 8/81, Slg 1982, 53.

22 BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223.

23 BFH v. 18.5.1993 – V R 5/91, BFH/NV 1994, 586.

Unionsrecht festzustellen.²⁴ Dies bedeutet, dass die nationalen Gerichte die Befugnis haben, zugunsten des Steuerpflichtigen die mit dem Unionsrecht nicht in Einklang stehende nationale Rechtsnorm nicht anzuwenden und unmittelbar die Richtlinie an zuwenden. Diese Verpflichtung obliegt nicht nur dem BFH, sondern auch den Finanzgerichten.

V. Staatshaftung

Bei einer fehlerhaften oder verspäteten Umsetzung des Unionsrechts in nationales Recht hat der Steuerpflichtige (Geschädigte) möglicherweise einen Schadenersatzanspruch gegen den betreffenden Mitgliedstaat, wenn

eine offenkundige und erhebliche Verletzung des Unionsrechts vorliegt und

ein Kausalzusammenhang zwischen der Verletzung des Unionsrechts und dem eingetretenen Schaden besteht.²⁵

VI. Beispiele aus der Rechtsprechung

Generell sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

- Höhere Besteuerung nach nationalem Recht als nach Unionsrecht:
In diesem Fall kann sich nur der leistende Unternehmer auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts berufen. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn die unionsrechtliche Norm im Gegensatz zum nationalen Recht eine Steuerbefreiung oder einen ermäßigten USt-Satz vorsieht.
- Niedrigere Besteuerung nach nationalem Recht als nach Unionsrecht:
Der Leistungsempfänger ist zum Vorsteuerabzug des höheren nach Unionsrecht gesetzlich geschuldeten Regelsteuersatzes berechtigt. Der Leistende schuldet den höheren in der Rechnung ausgewiesenen Betrag als Umsatzsteuer. Im Ergebnis kann es also bei unterschiedlichen Personen auf der Eingangs- und Ausgangsseite zu Divergenzen kommen. Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des EuGH dann, wenn es auf der Eingangs- und auf der Ausgangsseite um ein- und denselben Steuer-

24 BFH v. 14.5.2008 – XI R 58/06, BFHE 221, 505 m.w.N. auf die ständige Rechtsprechung von BFH und EuGH;

25 EuGH v. 18.1.2001 – C-150/99, Slg 2001 I-493 – Rechtssache Stockholm Lindöpark.

pflichtigen geht. Für den Fall, dass der Steuerpflichtige auf der Ausgangsseite eine (unionsrechtswidrige) Steuerbefreiung in Anspruch nimmt, darf er die Vorsteuer nicht abziehen. Er erhält den Vorsteuerabzug also nur, wenn er keine Steuerbefreiung geltend macht.²⁶

In der jüngeren Vergangenheit hatte sich der EuGH in diversen Verfahren auch mit den Umsatzsteuer-Befreiungstatbeständen in Art. 132 MwStSystRL einerseits und § 4 UStG andererseits zu befassen. Konkretisiert wurde das dann i.d.R. durch die Folgeentscheidungen des BFH.

In der Rechtssache „*Dubrovín & Tröger Aquatics* (Schwimmschule)“ hat sich der EuGH grundlegend mit der Mehrwertsteuerbefreiung von Schul-/Hochschulunterricht in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL im Verhältnis zu § 4 Nr. 21 UStG zu befasset.²⁷ Er hat in dieser Entscheidung grundsätzlich die unmittelbare Anwendung des Unionsrechts bejaht, gleichwohl aber die Steuerbefreiung mit der Begründung verneint, der Befreiungstatbestand des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL befreie allein Bildungs-/Schulungsleistungen, die ein breites Spektrum abbilden. Spezialisierter Unterricht – wie dies bei einer Schwimmschule der Fall sei – werde nicht von der Befreiung erfasst. Die Entscheidung reiht sich ein in diverse Entscheidungen des EuGH, die sich mit dem deutschen Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 21 UStG befassen und dabei festgestellt haben, dass die nationale Steuerbefreiungsnorm nicht mit dem Unionsrecht im Einklang steht. Der deutsche Gesetzgeber hat deshalb in den vergangenen Jahren mehrfach Versuche einer Neuregelung unternommen. Nunmehr ist im Zuge des Jahressteuergesetzes 2024²⁸ eine Überarbeitung erfolgt, die hoffentlich die Vorgaben des Unionsrechts erfüllt.

Demgegenüber hat der EuGH in der Rechtssache „*Golfclub Schloss Igling*“ zur Frage der Steuerbefreiung für Mitgliedsbeiträge den Anwendungsvorrang der Regelung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL verneint und dem BFH aufgegeben, die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach nationalem Recht zu prüfen.²⁹ Der BFH hat daraufhin in seiner Nachfolgenrechtsentscheidung eine Umsatzsteuerbefreiung hinsichtlich der Mitgliedsbeiträge

26 EuGH v. 22.II.2013 – C-318/12, MwStR 2014, 15 – Rechtssache MDDP.

27 EuGH v. 21.10.2021 – C-373/19, ABl EU 2021, Nr. C 502, 3 (Entscheidungsformel), DStR 2021, 2524 (Entscheidungsformel und Gründe) – Rechtssache Dubrovín & Tröger - Aquatics; Folgenentscheidung BFH v. 16.12.2021 – V R 31/21, BFHE 275, 435.

28 Jahressteuergesetz 2024 v. 5.12.2024, BGBl I 2024, Nr. 387

29 EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18, DStR 2020, 2869 – Golfclub Schloss Igling.

ge des Golfclubs nach § 4 Nr. 22 UStG verneint, weil die tatbestandlichen Voraussetzungen der Vorschrift nicht vorlagen („Gemeinnützigkeit“).³⁰

Erbringen Sportvereine an ihre Mitglieder steuerbare Leistungen kann sich eine USt-Befreiung ausschließlich aus § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG ergeben. Eine Berufung auf das Unionsrecht ist nicht möglich. Es muss sich danach um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben („gemeinnützig“) handeln und die fraglichen Entgelte müssen aus Mitgliedsbeiträgen bestehen. Liegen diese Voraussetzungen vor, sind die Leistungen von der Umsatzsteuer befreit. Soweit ein Sportverein individuelle Einzelleistungen (z.B. Verkauf von Sportartikeln etc.) erbringt, sind diese Leistungen aber in jedem Fall umsatzsteuerpflichtig.

VII. Anrufung des EuGH

Nicht in allen Fällen können die nationalen (Finanz-)Gerichte ohne Anrufung des EuGH entscheiden. Deshalb wird im Folgenden dargestellt, in welchen Fällen es zu einem Verfahren beim EuGH in Luxemburg kommen kann.

Wichtig ist zunächst, dass der Steuerpflichtige selbst keine Möglichkeit hat, den EuGH anzurufen. Insofern unterscheidet sich das Verfahren von dem Verfahren beim BVerfG. Hier hat der Bürger - nach Ausschöpfung des Rechtswegs - immer noch die (letzte) Möglichkeit, sich mit einer Verfassungsbeschwerde an das BVerfG zu wenden. Verfassungsbeschwerden können nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 4a GG von jedermann mit der Behauptung erhoben werden durch die öffentliche Gewalt in einem seiner Grundrechte oder grundrechtsgleichen Rechten verletzt zu sein.³¹

Hinsichtlich der Anrufung des EuGH sind demgegenüber zwei Verfahren zu unterscheiden:

- das Vertragsverletzungsverfahren und
- das Vorabentscheidungsersuchen.

30 BFH v. 21.4.2022 – V R 48/20, BFHE 276, 394; Niedersächsisches FG v. 10.1.2023 – 11 K 147/22, EFG 2024, 331 – Revision beim BFH unter V R 4/23.

31 Diese Verletzung kann z.B. durch einen Verwaltungsakt oder auch ein Gerichtsurteil erfolgen.

1. Vertragsverletzungsverfahren

Bei dem Vertragsverletzungsverfahren wird der EuGH nach Art. 258, 259 AEUV von der EU-Kommission angerufen, wenn diese z.B. der Auffassung ist, dass ein Mitgliedstaat gegen Vorgaben des EU-Rechts verstoßen hat. Der EuGH entscheidet dann abschließend, ob die Rechtsauffassung der Kommission zutreffend ist und tatsächlich eine Vertragsverletzung vorliegt.

2. Vorabentscheidungsersuchen

Rechtsgrundlage für das Vorabentscheidungsersuchen ist Art. 267 AEUV. Danach wird der EuGH von einem Gericht eines Mitgliedstaates der EU angerufen, wenn dieses Gericht Zweifel an der Auslegung einer unionsrechtlichen Norm hat und es für die Entscheidung des nationalen Gerichts gerade auf die Auslegung dieser Vorschrift ankommt.

Wichtig ist, dass die erstinstanzlichen Finanzgerichte zu einem Vorabentscheidungsersuchen bei Zweifeln über die Vereinbarkeit des Unionsrechts mit dem nationalen Recht nicht verpflichtet sind; vielmehr steht die Vorlage an den EuGH im pflichtgemäßen Ermessen des zuständigen Finanzgerichts. Nach Art. 267 Abs. 2 AEUV besteht eine solche Verpflichtung deshalb nicht, weil Entscheidungen der Finanzgerichte noch mit einem Rechtsmittel (Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde zum BFH) angefochten werden können.

Anders ist die Rechtslage beim BFH: Soweit die Richter des zuständigen BFH-Senats Zweifel an der Gültigkeit und Auslegung des Unionsrechts haben, sind sie zu einem Vorabentscheidungsersuchen verpflichtet. Für den Fall der Nichtvorlage handelt es sich um einen Verstoß gegen das Recht auf den gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG). Der Steuerpflichtige kann dagegen mit einer Verfassungsbeschwerde vorgehen.³²

Dies unterscheidet das Vorabentscheidungsersuchen auch von einem konkreten Normenkontrollverfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG i.V.m. §§ 80 ff. BVerfGG: Danach muss ein Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer Norm überzeugt sein. In diesem Fall wird das Verfahren ausgesetzt und dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt. Zweifel reichen also hier nicht für eine Vorlage aus.

32 BVerfG v. 4.9.2008 – 2 BvR 1321/07, UR 2008, 884.

VIII. Reform des EuGH-Verfahrens im Jahr 2024

Die Zuständigkeit für Vorabentscheidungen liegt in bestimmten Sachgebieten aufgrund einer Änderungsverordnung zur Änderung der Satzung des EuGH seit dem 1.9.2024 nicht mehr beim EuGH, sondern im Grundsatz (also mit Ausnahmen) beim Gericht der Europäischen Union (EuG).³³ Zeitgleich mit der Satzungsänderung wurden auch Anpassungen in den Verfahrensordnungen von EuGH und EuG vorgenommen.

Art. 50b der neuen Satzung des EuGH sieht u. a. eine teilweise Übertragung der Zuständigkeit für Vorabentscheidungen auf das EuG vor. Diese Übertragung betrifft sechs besondere Sachgebiete:

- das gemeinsame Mehrwertsteuersystem,
- Verbrauchsteuern,
- den Zollkodex,
- die zolltarifliche Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur,
- Ausgleichs- und Unterstützungsleistungen für Flug- und Fahrgäste im Fall der Nichtbeförderung, bei Verspätung oder bei Annullierung von Transportleistungen sowie
- das System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten.

1. Hintergrund und Ziel der Reform

Der Grund für diese Reform besteht darin, die Arbeitsbelastung des EuGH im Bereich der Vorabentscheidungen zu verringern und es ihm zu ermöglichen, seine Aufgabe, die Wahrung des Rechts bei der Anwendung und Auslegung der Verträge zu gewährleisten, weiterhin innerhalb angemessener Fristen zu erfüllen.³⁴

2. Übertragung von Zuständigkeiten für Vorabentscheidungen

Seit dem 1.9.2024 ist die Zuständigkeit für Vorabentscheidungen in den genannten Sachgebieten vom EuGH auf das EuG, das mit zwei Richtern pro Mitgliedstaat besetzt ist, übertragen worden. Der EuGH ist allerdings

33 Verordnung Nr. 2024/2019 ABl. L v. 12.8.2024.

34 Pressemitteilung des EuGH v. 30.8.2024.

weiterhin zuständig für Entscheidungen über Vorabentscheidungsersuchen, die sich zwar den genannten besonderen Sachgebieten zuordnen lassen, aber auch andere Bereiche betreffen.

Er ist außerdem weiterhin für solche Vorabentscheidungsersuchen zuständig, die zwar zu einem oder mehreren der besonderen Sachgebiete gehören, aber eigenständige Fragen der Auslegung

- des Primärrechts einschließlich der Charta der Grundrechte der EU,
- des Völkerrechts oder
- der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts aufwerfen.³⁵

Darüber hinaus kann das EuG auch Rechtssachen, die zwar in seine Zuständigkeit fallen, aber eine Grundsatzentscheidung erfordern, die die Einheit oder die Kohärenz des Unionsrechts berühren könnte, zur Entscheidung an den EuGH zurückverweisen.³⁶

Sämtliche Vorabentscheidungsersuchen sind von den nationalen Gerichten weiterhin beim EuGH einzureichen, damit dieser nach den in seiner Verfahrensordnung festgelegten Modalitäten prüft, ob das Ersuchen ausschließlich in eines oder mehrere der festgelegten besonderen Sachgebiete fällt und ob es folglich dem EuG zuzuweisen ist.³⁷

Auch das weitere Verfahren unterscheidet sich nicht wesentlich vom bisherigen Ablauf des Verfahrens am EuGH. Insbesondere werden auch beim EuG künftig Generalanwältinnen und Generalanwälte eingesetzt (Art. 3 Abs. 3, Art. 30 ff. EuG-VerfO).

Nur in engen Ausnahmefällen kommt eine Überprüfung der Vorabentscheidungen des EuG durch den EuGH in Betracht, wenn die ernste Gefahr besteht, dass die Einheit oder Kohärenz des Unionsrechts berührt wird. Dies erfolgt ausdrücklich nur auf Vorschlag des Ersten Generalanwalts des EuGH, Art. 256 Abs. 3 UAbs. 3 AEUV i. V. m. Art. 62 EuGH-Satzung i. V. m. Art. 194 EuGH-VerfO.

35 Art. 50b Abs. 2 EuGH-Satzung.

36 Art. 256 Abs. 3 UAbs. 2 AEUV (Grundsatzentscheidung des EuGH erforderlich); Art. 54 Abs. 2 EuGH-Satzung; Art. 114a und 114b EuGH-VerfO; Art. 207 EuG-VerfO (EuG hält sich für unzuständig).

37 Art. 50b Abs. 3 EuGH-Satzung; Art. 93a EuGH-VerfO.

3. Neue Mitteilungspflichten für sämtliche Vorabentscheidungssachen

Seit dem 1.9.2024 werden sämtliche Vorabentscheidungsersuchen dem Europäischen Parlament, dem Rat und der Europäischen Zentralbank mitgeteilt, damit diese beurteilen können, ob sie ein besonderes Interesse an den aufgeworfenen Fragen haben und dementsprechend von ihrem Recht zur Einreichung von Schriftsätzen oder schriftlichen Erklärungen Gebrauch machen wollen.

Außerdem sind in allen Vorabentscheidungssachen die von einem in Art. 23 der Satzung des EuGH bezeichneten Beteiligten eingereichten Schriftsätze oder schriftlichen Erklärungen innerhalb einer angemessenen Frist nach Abschluss des Verfahrens auf der Internetseite des Gerichtshofs zu veröffentlichen, es sei denn, der Beteiligte widerspricht einer solchen Veröffentlichung.

IX. Die Entscheidung des EuG/EuGH

Unabhängig von der Zuständigkeit des EuG oder des EuGH entscheidet dieses Gericht nicht abschließend über das Verfahren des vorlegenden Gerichts, sondern „nur“ über die ihm vorgelegte Rechtsfrage. Das Verfahren geht danach wieder an das vorlegende Gericht zurück, das dann den Fall abschließend entscheiden muss. Zuvor werden die Entscheidungen des EuG/EuGH i.d.R. von einem Schlussantrag des zuständigen Generalanwalts beim EuGH vorbereitet.

Die Vorabentscheidungsersuchen wirken also zunächst nur „in das Verfahren des vorlegenden Gerichts“. Dieses hat dann eine sog. Nachfolgeentscheidung zu treffen, mit der in vollem Umfang - unter Berücksichtigung der Entscheidung des EuG/EuGH - über den Streitfall entschieden wird. Soweit die Nachfolgeentscheidung durch ein Finanzgericht erfolgt, das den Fall dem EuGH vorgelegt hat, kann hiergegen wiederum ein Rechtsmittel (Nichtzulassungsbeschwerde, Revision) eingelegt werden. Alles das ist ebenso wenig ausgeschlossen wie eine nachfolgende Zurückverweisung durch den BFH an das Finanzgericht zur erneuten Verhandlung und Entscheidung über die Streitsache.

Dies alles macht deutlich, dass das Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV ein wichtiges Zwischenverfahren ist, mit dem das EuG/der EuGH zu einer bestimmten Rechtsfrage aus dem Bereich des Unionsrechts Stellung bezieht.

X. Fazit

Die Harmonisierung der Umsatzsteuer ist in Europa in den vergangenen mehr als 30 Jahren durchaus vorangeschritten. Gleichwohl bleibt bis zu einer vollständigen Beseitigung der (Umsatzsteuer-)Grenzen noch ein weiter Weg. Bis dahin wird es bei dem „vorläufigen“ Zustand verbleiben, der durch das Binnenmarktgesetz zum 1.1.1993 eingeleitet wurde. Das Umsatzsteuerrecht kann allerdings Vorreiter sein für andere Steuerarten. Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts ist in diesem Zusammenhang ein wichtiger Punkt, der die Bedeutung der EU in besonderer Weise hervorhebt. Wenn sich das europäische Steuerrecht auf dieser Basis fortentwickelt, dürfte irgendwann auch die innere (Steuer-)Einheit vollendet sein, immer vorausgesetzt, die EU zerbricht nicht vorher an politischen Auseinandersetzungen.



VFS HANNOVER



Saal 1507.003 (Hörsaalgebäude)
Leibniz Universität Hannover | Königsworther Platz 1
Anmeldung unter: symposium@vfs-hannover.de

DONNERSTAG
2.11.2017
18.00 UHR

Verlustuntergang bei Körperschaften

Rechts(un)sicherheit für die Steuerpflichtigen?

BEGRÜßUNG

RA StB FASTR Dr. **Zacharias Alexis Schneider**, LL.B, LL.M., stellv. Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

VORTRAG

„Grundzüge und Problembereiche der Verlustverrechnung von Körperschaften beim Anteilseignerwechsel“

Prof. Dr. **Guido Förster**, StB, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Heinrich-Heine Universität Düsseldorf

PODIUMSDISKUSSION

- » Prof. Dr. **Guido Förster**, StB, Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Heinrich-Heine Universität Düsseldorf
- » Dipl.-Ök. StB **Daniel-Christian Frehrking**, Leiter Nationale Steuern und Steuerstrategie, Continental AG, Hannover
- » RA FASTR Dr. **Axel Gretzinger**, Schulze-Borges Rechtsanwälte, Hannover
- » MdG Dr. **Ralf Möhlenbrock**, Leiter der Unterabteilung IV C, Bundesministerium der Finanzen
- » Moderation: RiFG Dr. **Ingo Oellerich**, FG Münster

Im Anschluss an die Veranstaltung findet ein kleiner Empfang statt, zu dem wir ganz herzlich einladen!

VFS – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Verlustbehandlung bei Körperschaften

Dr. Rolf Möhlenbrock

1. Einleitung

Seit der Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG durch die Unternehmensteuerreform 2008¹ haben sich nicht nur diese Regelung als solche, sondern das gesamte erweiterte Umfeld der Verlustnutzung und die Handhabung von Betriebsausgaben nachhaltig verändert. Unter dem Strich ist dadurch der Abzug von Betriebsaufgaben auf breiter Front deutlich stärker reglementiert und beschränkt worden. Das hat sicherlich auch haushaltbezogene Gründe, die hier nicht weiter vertieft werden sollen. Die damit gleichfalls verbundenen steuerpolitischen und -fachlichen Motive indessen müssen sehr wohl diskutiert und sollen daraufhin untersucht werden, ob sie nicht zwischenzeitlich überholt sind oder gar ihr Ziel verfehlen und deswegen möglicherweise Handlungsbedarf besteht.

2. Das Regelungsumfeld

2.1. Verlustabzugsbeschränkung bei Körperschaften

2.1.1. § 8c KStG

§ 8c KStG² wurde mit der Unternehmensteuerreform eingeführt und löste die Vorgängerregelung des § 8 Abs. 4 KStG – die sog. Mantelkaufvorschrift – ab. In der Gesetzesbegründung hieß es, § 8 Abs. 4 KStG sei in der Praxis schwierig zu handhaben. Zahlreiche Zweifelsfragen zu den einzelnen Tatbestandsmerkmalen und deren Zusammenhang seien Gegenstand von

1 Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 (Anm.: Der Gesetzentwurf wurde durch die damalige Regierungskoalition und Bundesregierung parallel eingebracht, Reg-E v. 30.3.2007, BT-Drs. 16/5377).

2 Die Regelung des § 8c KStG gilt entsprechend für die Gewerbesteuer (vgl. § 10a Satz 9 – später: Satz 10 – GewStG). Dementsprechend erfassten die im Folgenden geschilderten gesetzgeberischen Maßnahmen auch die Gewerbesteuer.

Gerichtsverfahren. § 8 Abs. 4 KStG werde deshalb gestrichen und durch eine einfachere und zielgenauere Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften ersetzt: dem § 8c KStG.³ Maßgebliches Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung ist seither nur noch der Anteilseignerwechsel. Dabei unterschied die ursprüngliche Fassung des § 8c KStG zwei Rechtsfolgenstufen: einmal den quotalen Untergang des Verlustabzugs bei Anteils- oder Stimmrechtsübertragungen von mehr als 25 Prozent bis zu 50 Prozent und zum anderen den vollständigen Untergang des Verlustabzugs im Falle der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile oder Stimmrechte. Der Neuregelung lag die Vorstellung zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändern würde.

Sprachlich war die Regelung zunächst eher einfach gehalten. Sie umfasste in der Fassung des Regierungsentwurfs nur drei, in der endgültigen Gesetzesfassung dann vier Sätze und enthielt keine ausdrückliche Aussage zu Unternehmenssanierungen (unter Verweis auf das damals für die Verwaltungspraxis einschlägige BMF-Schreiben⁴). Es sollte trotz der Erfassung auch mittelbarer Anteilstransaktionen keine Konzernbetrachtung geben, da sie als zu verwaltungsaufwändig und gestaltungsanfällig angesehen wurde. Durch diese anfängliche „Schlichtheit“ gelangte die Vorschrift allerdings auch in Fallgestaltungen zur Anwendung, in denen unter der Vorgängerregelung kein Verlustnutzungsverbot und damit keine derart strenge Rechtsfolge zu gewärtigen gewesen war. Dessen wurde sich der Gesetzgeber sehr bald bewusst, und es setzte eine Kaskade von Änderungen und Änderungsversuchen an der Regelung ein:

- Noch während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens zur Unternehmensteuerreform 2008 versuchte der Gesetzgeber durch das sog. MoRaKG⁵ für die Wagniskapitalbranche eine Ausnahme zu schaffen. Der Verlustabzug sollte im Umfang stiller Reserven im Betriebsvermögen der Beteiligungsgesellschaft erhalten bleiben. Jedoch wurde dem MoRaKG

3 So die Begründung im Gesetzentwurf Fraktion der CDU/CSU, Fraktion der SPD; siehe Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 27.3.2007, BT-Drs. 16/4841, 74.

Dabei war § 8 Abs. 4 KStG a.F. für eine Übergangszeit bis 2012 weiterhin (parallel) anzuwenden; vgl. dazu *Leibner/Dötsch* in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Die Körperschaftsteuer, § 8c KStG Tz. 4.

4 v. 27.3.2003. BStBl. I 2003, 240.

5 Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) v. 19.8.2008, BGBl. I 2008, 1672.

seitens der EU-Kommission die Zustimmung versagt, und das Gesetz trat nie in Kraft.

- Es folgte die globale Finanz- und Wirtschaftskrise, die den Gesetzgeber zu der in § 14 Abs 3 FMStFG⁶ geregelten Ausnahme für den Erwerb von Beteiligungen durch den Finanzmarktstabilisierungsfonds und deren Rückübertragung veranlasste.
- Einen weiteren, ebenfalls nicht umgesetzten Versuch einer Ausnahme unternahm der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2009⁷ für Eigen-gesellschaften der öffentlichen Hand. Freilich wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags stattdessen eine Regelung zur Spartentrennung eingeführt.⁸
- Der Gesetzgeber blieb trotz der nach wie vor rigiden Wirkungen des § 8c KStG weiterhin darauf bedacht, dass die Regelung nicht missbräuchlich umgangen werden würde. So führte er – auf Empfehlung des Finanz-ausschusses des Bundestags – mit dem JStG 2009 die Vorschrift des § 2 Abs. 4 UmwStG ein, wonach die Verrechnung eines Übertragungsge-winns mit Verlusten und einem Zinsvortrag des übertragenden Rechts-trägers nur zulässig sind, wenn dem übertragenden Rechtsträger diese auch ohne Anwendung die Rückwirkungsfiktion bei Umwandlungen möglich gewesen wäre.⁹ Es sollte verhindert werden, dass mittels der Rückwirkungsfiktion bei Umwandlungen die Nutzbarkeit eines Verlusts oder Zinsvortrags erlangt werden konnte, der wegen § 8c KStG an sich bereits untergegangen war.¹⁰
- Und schon mit dem WachstumsBG¹¹ – nur ein Jahr nach seiner erst-maligen Anwendbarkeit – wurde § 8c KStG in wesentlichen Punkten zurückgefahren. Konzerninterne Beteiligungserwerbe sind seither keine schädlichen Beteiligungserwerbe mehr. Verluste in Höhe etwaiger stiller Reserven bleiben verschont (sog. Konzernklausel). Mit dem StÄndG 2015¹² wurde die Konzernklausel rückwirkend auf Fallkonstellationen

6 Gesetz zur Umsetzung eines Maßnahmenpakets zur Stabilisierung des Finanzmarktes (FMStG) v. 17.10.2008, BGBl. I 2008, 1982.

7 Gesetz v. 19.12.2008 – BGBl. I 2008, 2794 (JStG 2009).

8 Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (FABT), BT-Drs. 16/11055, 27 f, 45 ff. Auf diese Sonderproblematik soll hier jedoch nicht weiter eingegangen werden.

9 Beschlussempfehlung des FABT, BT-Drs. 16/11055, 59.

10 Bericht des FABT, BT-Drs. 16/11108, 33.

11 Gesetz v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950.

12 Steueränderungsgesetz 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

ausgedehnt, in denen die Konzernspitze in die schädliche Transaktion einbezogen ist; neben einer natürlichen oder juristischen Person ist auch eine Personengesellschaft als Konzernspitze zugelassen.¹³

Soweit in dem Betriebsvermögen der Verlustkörperschaft stille Reserven enthalten sind, geht der Verlust seither ebenfalls nicht verloren. Diese sog. Stille-Reserven-Klausel wurde durch das JStG 2010¹⁴ weiter präzisiert, sodass nur die durch tatsächlich vorhandene stille Reserven gedeckten Verluste geschützt werden.

- Mit dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung¹⁵ aus dem Jahre 2009 schließlich hielt das Sanierungsthema wieder Einzug in § 8c Abs. 1a KStG und § 14 Abs 3 und 3a FMStFG. Dem folgte aufgrund ungeklärter beihilferechtlicher Fragen eine längere Phase der Rechtsunsicherheit: Die Sanierungsklausel wurde nämlich von der EU-Kommission¹⁶ für nichtig erklärt, da sie eine mit dem gemeinsamen Markt nicht zu vereinbarende rechtswidrige Beihilfe darstelle. Daraufhin suspendierte der Gesetzgeber die Sanierungsklausel bis zur Entscheidung des Europäischen Gerichtshof,¹⁷ und zwischenzeitlich gewährte Beihilfen wurden zurückgefordert. Erst fast zehn Jahre nach Einführung der Sanierungsklausel erklärte dann der EuGH den Beschluss der Europäischen Kommission mit mehreren Urteilen¹⁸ für nichtig. Zur endgültigen Anwendbarkeit bedurfte es eines nochmaligen Aufgriffs der Sanierungsklausel durch den Gesetzgeber, der schließlich mit dem Gesetz zur Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften¹⁹ die Suspendierung der Sanierungsklausel nach § 8c Abs. 1a KStG aufhob.

13 Eine Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen ist damit nicht erfasst; die Fiktion in § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG schlägt hier nicht durch; vgl. *Leibner/Dötsch* in: D/P/M, § 8c KStG Tz. 218 ff.

14 Gesetz v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768.

15 Gesetz v. 16.7.2009, BGBl. I 2009, 1959.

16 KOM v. 26.1.2011 K(2011)275, ABl. L 235 v. 10.9.2011, 26; die Einleitung des förmlichen Prüfverfahrens nach Art. 108 Abs 2 AEUV erfolgte bereits mit Schreiben der KOM v. 24.2.2010, ABl EU C 90/8 v. 8.4.2010.

17 Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitreibungsrichtlinienUmsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) v. 7.12.2011, BGBl. I 2011, 2592.

18 EuGH v. 28.6.2018 (Az.: C-203/16 P – Heitkamp BauHolding GmbH –) und Parallelsache (Az. C-19/16 P).

19 Gesetz v. 11.12.2018, BGBl. I 2018, 2338.

- Mit dem Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften²⁰ gelangte § 8d KStG in das Gesetz, der für bestimmte Fälle eine antragsgebundene Nichtanwendung von § 8c KStG vorsieht.²¹
- Durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel von Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurde der quotale Verlustuntergang bei einem Beteiligungserwerb von mehr als 25 % bis zu 50 % (§ 8c Abs 1 Satz 1 KStG) rückwirkend für die Zeit ab 2008 aufgehoben.²² Vorausgegangen war ein Urteil des BVerfG, das die Vorschrift insoweit für verfassungswidrig erklärt hatte.²³ Die Regelung sei mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und der Gesetzgeber verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum 1.1. 2008 eine Neuregelung zu treffen.

2.1.2. Fortführungsgebundener Verlustvortrag, § 8d KStG

Auslöser für die Einführung von § 8d KStG war die als besonders hart empfundene Wirkung von § 8c KStG für sog. Start-ups. Deren Weg zur Bindung von Mitarbeitern besteht häufig darin, diese frühzeitig als Gesellschafter am Unternehmen und damit am Unternehmenserfolg zu beteiligen. Ähnlich verhält es sich mit Kapitalgebern, die sich mit privatem Eigenkapital in eine Kapitalgesellschaft einbringen. In der Gesetzesbegründung heißt es, die bisherige Besteuerungspraxis zu § 8c KStG habe gezeigt, dass auch nach Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel Fälle aufgetreten seien, in denen ein Untergang der Verluste ... aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich erscheine.²⁴ Es ging darum, die Verlustverrechnungsbeschränkungen zielgenauer auszurichten. Volkswirtschaftlich sinnvolle Vorgänge, bei denen der Bestand und die Fortführung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft gesichert sind, sollten nicht von den negativen steuerlichen Rechtsfolgen des § 8c KStG betroffen sein. Die Vorschrift ist

20 Gesetz v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 2998.

21 Näheres sogleich.

22 Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags v. 7.11.2018, BT-Drs. 19/5595, 21 ff.

23 BVerfG v. 29.3.2017, 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094.

24 BT-Drs. 18/9986, 12.

aufwändig gefasst und nennt zahlreiche Gründe, aus denen ein sog. „fortführungsgebundener Verlustvortrag“ der Körperschaft untergehen kann.

2.1.3. Verfassungskonformität und Vorlagebeschluss an das BVerfG

§ 8c KStG ist seit seiner Einführung einer durchgängigen – auch verfassungsrechtlich begründeten – Kritik ausgesetzt. Daran änderten auch die zahlreichen gesetzeseinschränkenden Maßnahmen seit Einführung der Vorschrift nichts.²⁵ § 8c Satz 1 KStG i.d.F. vom 14.8.2007 (später § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) wurde – wie bereits gesehen – vom BVerfG wegen Unvereinbarkeit mit Art. 3 GG für verfassungswidrig erklärt.²⁶ Die Verhinderung eines Gestaltungsmissbrauchs sei zwar grundsätzlich zur Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung geeignet. Im Falle des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sei jedoch die gesetzgeberische Typisierungsbefugnis überschritten. Der Gesetzgeber erkenne Körperschaften eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit zu, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der dahinterstehenden Personen getrennt sei und unabhängig von dieser besteuert werde (sog. Trennungsprinzip).²⁷ Kapitalgesellschaften seien wie natürliche Personen grundsätzlich zum Verlustabzug nach § 10d EStG berechtigt. Davon mache § 8c Satz 1 KStG eine Ausnahme, und Verluste gingen unter, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft durch die bloße Anteilsübertragung nicht verändert werde. Diese Differenzierung halte schon einer Prüfung am Maßstab des Willkürverbots nicht stand:

Eine Kapitalgesellschaft als solche könne nur unter besonderen Voraussetzungen darauf einwirken, ob innerhalb des kritischen Zeitraums mittelbar oder unmittelbar mehr als 25% des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte übertragen werden würden. Der Gesetzgeber habe eine abstrakte Missbrauchsfahr zum Anlass für eine vom typischen Missbrauchsfall losgelöste und über diesen hinausgehende generelle Verlustnutzungsregelung für Körperschaften genommen.

Ein Beteiligungserwerb von mehr als 25%, aber nicht mehr als 50% der Anteile reichte für sich genommen bei einem gleichzeitigen Verzicht auf jegliche weitere Voraussetzung, die an das Sachsubstrat der Gesellschaft wie deren Betriebsvermögen bzw. Unternehmensgegenstand anknüpfe, zur

25 Vgl. die Nachweise bei *Leibner/Dötsch* in: D/P/M, § 8c KStG Tz.33.

26 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094.

27 Unter Verweis auf BVerfGE 116, 164 (199).

realitätsgerechten Erfassung des Falls einer Änderung der wirtschaftlichen Identität nicht aus. Die grundsätzliche Befugnis des Gesetzgebers zur Typisierung und Vereinfachung rechtfertigten es nicht, auf komplizierte und streitanfällige Tatbestandsvoraussetzungen in einer Weise zu verzichten, dass die verbleibenden Tatbestandsvoraussetzungen den typischen Fall nicht mehr realitätsgerecht abbildeten.²⁸

Den Gedanken der Unternehmeridentität als sachlichen Grund für die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung verwirft das Gericht ebenfalls. Er führe nicht nur zu einer Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften, sondern auch zu neuen Ungleichbehandlungen von Kapitalgesellschaften einerseits und Personengesellschaften und Einzelunternehmern andererseits. Denn § 8c Satz 1 KStG treffe nicht nur den ausscheidenden, sondern - anders als beim Anteilseignerwechsel in der Personengesellschaft - auch die verbleibenden Altgesellschafter, weil die quotale Kürzung des Verlustabzugs wegen der eigenen Steuerpflicht der Körperschaft ebenso auf ihrem Gewinnanteil laste.²⁹

Eine teleologische Zäsur erfährt das körperschaftsteuerliche Verlustnutzungsregime nach Auffassung des BVerfG möglicherweise erst mit der Einführung von § 8d KStG, nicht jedoch durch die vorgängigen Änderungen, insbesondere die Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel.³⁰

Zu der ähnlich gelagerten Frage der Verfassungskonformität von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG verhält sich das Gericht in seiner Entscheidung aus dem Jahre 2017 ausdrücklich nicht. Indessen hat das FG Hamburg dem BVerfG zwischenzeitlich auch diese Frage zur Entscheidung vorgelegt.³¹ Ferner sind

28 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094, Tz. 117 ff.

29 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094, Tz. 144 ff.

30 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082 = BVerfGE 145, 106 = DStR 2017, 1094, Tz. 154 ff.

Zu § 8d KStG führt das Gericht aus (Tz. 160): „Der Gesetzgeber selbst hat der Einführung von § 8d KStG durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften vom 20. Dezember 2016 die Erwägung zugrundegelegt, dass auch nach Einführung der Stille-Reserven-Klausel und der Konzernklausel Fälle aufgetreten seien, in denen ein Untergang der Verluste bei Anteilseignerwechsel aus wirtschaftlichen Erwägungen nicht gerechtfertigt und aus steuersystematischer Sicht nicht erforderlich erscheine.“ und verweist dabei auf die Gesetzesbegründung in BT-Drs. 18/9986, 12.

31 FG Hamburg v. 29.8.2017 – 2 K 245/17 = DStR 2017, 2377.

einige Verfahren zum § 8c Abs.1 Satz 2 KStG beim BFH anhängig, die mit Blick auf den Vorlagebeschluss des FG Hamburg derzeit ruhen.³² Die Finanzverwaltung stellt Einsprüche nach § 363 Abs 2 Satz 2 AO ruhend, soweit die Verfassungskonformität der Regelung bestritten wird. Aussetzung der Vollziehung gewährt die Finanzverwaltung nur, wenn ein berechtigtes Interesse darlegt und glaubhaft gemacht wird (etwa bei irreparablen Nachteilen für den Antragsteller bei Vollzug des Verwaltungsakts).³³

2.2. Mindestgewinnbesteuerung, § 10d EStG und § 10a GewStG

2.2.1. Tatbestand

Die Restriktionen des Verlustabzugs von Körperschaften enden nicht bei §§ 8c und 8d KStG. Die Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft erfolgt vielmehr in Anlehnung an die Vorschriften des EStG (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG), sodass auch § 10d EStG Anwendung findet. Ein Verlust kann nach § 10d Abs.1 EStG nur in die zwei unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeiträume, begrenzt auf einen Betrag von 1 Mio. € pro Veranlagungszeitraum, zurückgetragen werden. Danach verbleibende nicht ausgeglichene negative Einkünfte (Verluste) können in künftige Veranlagungszeiträume vorgetragen und dort bis zu einem Betrag von 1 Mio. € unbeschränkt, darüber hinaus aber nur bis zu 70% des übersteigenden Betrags abgezogen werden.

Die einschlägigen Regelungen wurden durch Gesetz vom 22.12.2003³⁴ eingeführt. Der Sockelbetrag nach § 10d Abs.2 EStG (jetzt: 1 Mio. €)³⁵ wurde als „Mittelstandskomponente“ bezeichnet. Lt. Begründung sollte die

32 Vgl. *Leibner/Dötsch* in: D/P/M, § 8c KStG Tz.36.

33 *Leibner/Dötsch* in: D/P/M, § 8c KStG Tz.36 a.E.

34 Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840.

35 Die jetzige Höhe der Sockelbeträge für den Verlustrücktrag und des Quotienten beim Verlustvortrag wurde im Zuge der Corona-Gesetzgebung – durch eine z.T. deutliche Anhebung – erreicht; vgl. insbesondere das Zweite und das Dritte Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 und v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, 330.

Seit dem Wachstumschancengesetz v. 27.3.2024, BGBl. I 2024, Nr. 108, greift die Abzugsbeschränkung des Verlustvortrags für die Jahre 2024 bis 2027 ab einer Grenze von 70% (vorher: 60%) des den Sockelbetrag übersteigenden Teils des Gesamtbetrags der Einkünfte.

Verlustverrechnung mit dem Ziel der Vereinfachung und der Verstetigung des Steueraufkommens geändert werden.³⁶ Schon damals war von dem „gewaltigen Verlustvortragspotenzial der Unternehmen“ die Rede, das diese vor sich herschöben. Eine Gefahr, dass durch die Streckung der Abzugsmöglichkeit Verluste endgültig verloren gehen würden, wurde ausdrücklich nicht gesehen.³⁷ Zwar existierte zu dieser Zeit bereits die Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG a.F. Anders als §§ 8c, 8d KStG fokussierte diese aber auf die Bekämpfung von Missbräuchen.

2.2.2. Verfassungskonformität

Auch die Mindestgewinnbesteuerung ist zwischenzeitlich gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG dem BVerfG vorgelegt worden.³⁸ Der vorlegende I. Senat ist in seiner Entscheidung zwar der Ansicht, dass die Regelungen in § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG und § 10a Satz 2 GewStG in ihrer Grundkonzeption der zeitlichen Streckung von Verlustvorträgen trotz des Zins- bzw. Liquiditätsnachteils verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist.³⁹ Insoweit will er der neueren Rechtsprechung des BVerfG eine Unterscheidung zwischen temporären und endgültigen Steuereffekten entnehmen.⁴⁰ Er geht aber von einem Verstoß der Regelungen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) aus, soweit sie durch den Ausschluss eines Verlustausgleichs den Kernbereich einer Nettoertragsbesteuerung verletzen.⁴¹ Der Kernbereich der Ausgleichsfähigkeit von Verlusten sei verletzt, wenn auf

36 Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 8.9.2003, BT-Drs. 15/1518, 10.

37 Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 8.9.2003, BT-Drs. 15/1518, 13.

38 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761.

39 Der Zins- und Liquiditätseffekt sollte für die Verfassungsfrage schon aus mehreren Gründen keine Rolle spielen dürfen: Zum einen sind das objektive und das subjektive Nettoprinzip Dimensionen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und nicht der Höhe der Steuerlast. Zum anderen ist der Steuertarif faktisch einer steten Diskontinuität unterworfen, sodass schon bei einer verschiedenen Verteilung zweier gleich hoher Lebenseinkommen über die Zeit in aller Regel weder nominell noch betriebswirtschaftlich eine gleich hohe Steuerlast resultieren wird.

40 BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826 = DStR 2010, 2179.

41 Vgl. hierzu auch *Ismer*, DStJG 34 (2011), 91 (108), der das Gebot der Verlustverrechnung als grundsätzlich verfassungsrechtlich determinierten Teilaspekt der Einkünfteermittlung sieht.

der Grundlage eines inneren Sachzusammenhangs bzw. einer Ursachenidentität zwischen Verlust und Gewinn der Mindestbesteuerung im Einzelfall die Wirkung zukomme, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen und eine leistungsfähigkeitswidrige Substanzbesteuerung auszulösen.⁴² Die bei der Auflösung von Kapitalgesellschaften (Liquidation, Insolvenzverfahren) häufig auftretenden bilanzsteuerrechtlichen „Umkehreffekte“ (z.B. die Auflösung von Rückstellungen) hätten weder einen entsprechenden Liquiditätszufluss noch einen Zuwachs an besteuernswürdiger Leistungsfähigkeit zur Folge. Auszusparen sein könnten dagegen Sachsituationen, in denen die Definitivwirkung auf ein Zusammenspiel der Mindestbesteuerung mit einer Regelung mit Missbrauchsverhinderungszweck zurückzuführen sei.⁴³ Zuvor hatte der I. Senat in einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes ernsthafte verfassungsrechtliche Zweifel an § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG geäußert, soweit eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen (im Entscheidungsfall: wegen § 8c KStG) endgültig ausgeschlossen sei.⁴⁴ Das hatte die Finanzverwaltung veranlasst, auf Antrag Aussetzung der Vollziehung in Fällen zu gewähren, in denen es aufgrund des Zusammenwirkens der Anwendung der Mindestgewinnbesteuerung und eines tatsächlichen oder rechtlichen Grundes zum endgültigen Ausschluss einer Verlustnutzungsmöglichkeit (Definitivwirkung) kommt: bei schädlichem Beteiligungserwerb nach § 8c KStG, in Fällen von Umwandlungen beim übertragenden Rechtsträger (§ 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG), bei Liquidation einer Körperschaft und bei Beendigung der persönlichen Steuerpflicht (Tod einer natürlichen Person)

42 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 30. Im Streitfall rührte der Verlust aus der stichtagsbezogenen Teilwertabschreibung einer Forderung her und der Ertrag aus der ebenfalls stichtagsbezogenen Teilwertzuschreibung eben dieser Forderung.

43 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 42. Ähnlich argumentiert *Ismer*, DStJG 34 (2011), 91 (98, 109 f., 119) in seiner Untersuchung des Periodizitätsprinzips als Prinzip der Einkünfteermittlung hinsichtlich der unterschiedlichen Bewertung von vergleichbaren Sachverhalten in der Zeit mit Blick auf die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG, § 85 AO) und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Diese sei hinnehmbar, soweit nicht ausnahmsweise besondere Umstände hinzutreten. Fehler aus der Vergangenheit müssten erst dann durch gegenläufige Fehler kompensiert werden, wenn ein hinreichendes Band – wie ein Verstoß gegen Treu und Glauben, der Bilanzenzusammenhang oder der Absetzungszusammenhang – zwischen den Perioden bestehe, so dass wiederum der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gebühre.

44 BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, BStBl. II 2011, 826 = DStR 2010, 2179.

und daraus resultierender fehlender Möglichkeit der „Verlustvererbung“.⁴⁵ Der BFH nennt als weitere Fallgruppen noch zeitlich begrenzt bestehende Projektgesellschaften und auch bestimmte Unternehmensgegenstände (z.B. bei langfristiger Fertigung) und Sanierungsfälle.⁴⁶

Die Diskussion zur Verfassungswidrigkeit der Mindestgewinnbesteuerung erinnert an die ähnlich gelagerte Auseinandersetzung zu finalen Verlusten ausländischer Freistellungsbetriebstätten. Schon mit seinem Urteil *Timac Agro Deutschland*⁴⁷ hatte der EuGH vor dem Hintergrund der europäischen Grundfreiheiten (zuvorderst der Niederlassungsfreiheit) die Pflicht zur Berücksichtigung finaler ausländischer Verluste einer Freistellungsbetriebstätte jedoch negiert. Eine andere Sicht hat er nur auf Fälle eines unilateralen – nicht durch DBA und damit symmetrisch in beiden Staaten anzuwendendem – Ausschlusses der Verlustberücksichtigung. Die Ausgangslage für die hier zu beurteilende Mindestgewinnbesteuerung ist mit Blick auf den jeweils anzulegenden Maßstab höherrangigen Rechts sicherlich nicht unmittelbar vergleichbar. Die rechtspraktischen Probleme freilich sind ähnlich, da es in beiden Fällen auf die „Finalität“ bzw. die Endgültigkeit von Verlusten ankommt. Und der I. Senat des BFH stellte dem EuGH in der Rechtssache W mit Recht Fragen zur Bestimmung der von einer etwaigen Pflicht zur Berücksichtigung betroffenen Verluste. Ähnliche Fragen lassen sich mit Blick auf die Bestimmung eines vor den Folgen der Mindestgewinnbesteuerung geschützten Verlusts formulieren. Beispielhaft etwa: Ist zu diesem Zweck eine Vergleichsberechnung vorzunehmen, in der die Höhe des letzten Endes untergegangenen Verlusts des Steuerpflichtigen mit und ohne Mindestgewinnbesteuerung ermittelt wird, sodass nur der Differenzbetrag entgegen § 10d EStG, § 10a GewStG abziehbar wäre? In welchem VZ / EZ wäre dieser zusätzliche Abzug zu gewähren? Welche Wirkungen entfaltet ein derartiges „Aussetzen“ der Mindestgewinnbesteuerung in Mitunternehmerschaften?

Auch die vom Senat genannte Größe für eine Ausnahme von der Mindestgewinnbesteuerung – der sog. Definitiveffekt als solcher – ist nicht frei von Problemen. Das erkennt der I. Senat mit Blick auf die gewillkürte Liquidation einer Kapitalgesellschaft, bei der der endgültige Wegfall der ge-

45 BMF v. 19.10.2011 – IV C 2 - S 2741/10/10002, BStBl. I 2011, 974 = DStR 2011, 2050. Das gegenüber dem AdV-Beschluss deutlich engere Verständnis des I. Senats in seiner Entscheidung v. 26.2. 2014 (I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761) findet in diesem Schreiben keine Berücksichtigung und gab der Finanzverwaltung offenbar auch keine Veranlassung zu einer Anpassung des Schreibens.

46 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 26.

47 EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14, BStBl. II 2016, 362.

streckten Verlustvorträge vom Steuerpflichtigen durch eigenen Willensentschluss veranlasst ist.⁴⁸ Gleiches dürfte dann aber für die allermeisten Umwandlungen gelten, die nahezu durchgängig Ergebnis einer freien Willensentscheidung sind. Und beim Untergang von Verlusten im Falle des Versterbens des Steuerpflichtigen hat der BFH die Untergangsursache durch seine Rechtsprechung am Ende selbst gesetzt.⁴⁹ Somit verbleiben tatsächlich nur derart gelagerte Sachverhalte, wie sie der BFH zu entscheiden hatte: wenn der Verlust aus der Teilwertabschreibung einer Forderung herrührt und der Ertrag aus der zeitlich nachfolgenden Teilwertzuschreibung eben dieser Forderung folgt. Der BFH spricht hier vom Ertrag als einem zeitverschobenen *actus contrarius* zum Aufwand. Er beschreibt damit im Sinne eines kasuistischen Ansatzes konkrete Geschäftsvorfälle, die wegen ihrer inneren Verbundenheit mit gleichgewichtiger Ergebniswirkung auszustatten sein sollen. Unklar ist (und muss es wegen des kasuistischen Ansatzes wohl auch bleiben), welche weiteren Sachverhaltskonstellationen über die genannten Fallgestaltungen hinaus eine Ausnahme von der Mindestgewinnbesteuerung rechtfertigen. Im Ergebnis können diese Fälle nur eine Teilmenge der Gruppe infolge von Definitiveffekten nicht berücksichtigter Verluste sein. Deren kasuistische Umschreibung aber hätte es tatsächlich eher nahegelegt, einen etwaigen Handlungsbedarf im Wege von Billigkeitsentscheidungen – also in jedem Einzelfall (konkret) – zu identifizieren und ggf. korrigierend durch den Rechtsanwender (Verwaltung oder Gerichte) aufnehmen zu lassen. Der Gesetzgeber jedenfalls hatte seinerzeit die theoretische Gefahr einer zweckwidrigen Definitivbesteuerung bereits erkannt.⁵⁰ Anders als der Senat annimmt, hat er mit der Erhöhung des Sockelbetrags auf seinerzeit 1 Mio. € dann aber die ihm zur Verfügung stehenden Mittel genutzt, diesen Effekt zu lindern. Zu mehr sah er sich nicht in der Lage, sodass alles darüber Hinausgehende dem Rechtsanwender überlassen bleiben sollte.⁵¹

48 BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 42.

49 BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608. A.A. in dieser Frage möglicherweise *Ismir*, DStJG 34 (2011), 91 (109, 119 f.), wonach es unverhältnismäßig erscheint, wenn vom Gesetzgeber durch die Mindestbesteuerung zeitlich gestreckte Verluste endgültig verfallen, weil der Steuerpflichtige verstirbt. Angemessen seien hier ein unbeschränkter Verlustabzug im letzten Veranlagungszeitraum und ggf. eine gegen die Verluste gegenzurechnende Aufdeckung eventuell vorhandener vererbter stiller Reserven.

50 Dies wurde vom erkennenden Senat auch gesehen, vgl. BFH v. 26.2.2014 – I R 59/12, BStBl. II 2014, 1016 = DStR 2014, 1761, Rn. 33.

51 Ebenfalls in diese Richtung argumentierend: *Wendt*, DStJG 2005 (Bd. 28), 41.

Ebenfalls nicht geklärt ist die Frage, wie mit Fällen umzugehen ist, in denen in Vorjahren nach dem Maßstab des BFH nicht schützenswerte Verluste bereits steuerwirksam wurden. Denn die unterschiedliche Gewichtung von Verlustquellen, wie sie der I. Senat des BFH vornimmt, führt zu einem Reihenfolgeproblem.⁵²

2.3. Zinsschranke, § 8a KStG i.V.m. § 4h EStG

2.3.1. Tatbestand

Mit der Unternehmensteuerreform 2008, mit der auch § 8c KStG Eingang in das Steuerrecht fand, wurde auch die Zinsschranke eingeführt. Sie ersetzte die damalige Regelung zur Gesellschafterfremdfinanzierung in § 8a KStG a.F., findet aber darüber hinaus auch auf nicht körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen Anwendung. Es handelt sich um eine Gewinnermittlungsvorschrift⁵³ für Nettozinsaufwendungen oberhalb einer Schwelle von 3 Mio. €. Zentraler Anknüpfungspunkt der Regelung bildet der sog. Betrieb. Nettozinsaufwendungen eines konzernzugehörigen Betriebs in Höhe des Zinsertrags sind vollständig, darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA abziehbar. Das verrechenbare EBITDA bildet 30% des um Zinsaufwendungen, Anschaffungs- und Herstellungskosten sofort abgezogener Wirtschaftsgüter, dem gewinnmindernd aufgelösten Betrag aus dem Sammelposten nach § 6 Abs. vertigo8

2a Satz 2 EStG, der Abschreibungen nach § 7 EStG erhöhten und um Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns.

Allerdings wird im Falle ihrer Anwendbarkeit durch die Zinsschranke nur der Betriebsausgabenabzug beim betroffenen Unternehmen begrenzt. Eine Gegenkorrektur beim Zahlungsempfänger findet bei der Zinsschranke, anders als noch beim § 8a KStG a.F., nicht statt. Darüber hinaus erfasst die Zinsschranke nicht nur Finanzierungen durch die Gesellschafter der

52 *Wendt*, DStJG 2005 (Bd. 28), 41, 46, Fn.29 spricht insoweit etwa von „nicht realen Verlusten“, bei denen eine Beschränkung des [horizontalen und vertikalen] Ausgleichs im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip ohne Weiteres zulässig sei. Er deutet in diesem Zusammenhang ebenfalls auf das Erfordernis des „Herausrechnens“ hin.

53 Bei Körperschaften handelt es sich um eine Einkommensermittlungsvorschrift.

Körperschaft, sondern jedwede Fremdfinanzierung.⁵⁴ Als Rechtfertigung hierfür diene dem Gesetzgeber die in § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG vorgesehene Möglichkeit, nicht abziehbare Zinsaufwendungen in künftige Jahre vorzutragen (sog. Zinsvortrag), der später⁵⁵ noch um den sog. EBITDA-Vortrag ergänzt wurde.⁵⁶ Veranlassung zur fehlenden Gegenkorrektur gab also der Gedanke, den bislang nicht berücksichtigten Zinsaufwand irgendwann später einmal abziehen zu können.

Allerdings unterliegen Zins- und EBITDA-Vortrag ähnlichen Nutzungsbeschränkungen wie der normale Verlustvortrag. Bei Aufgabe oder Übertragung des Betriebs gehen bis dahin nicht verbrauchte EBITDA- und Zins-Vorträge unter. Auch bei Mitunternehmerschaften gehen EBITDA- und Zinsvortrag anteilig mit der Quote unter, mit der der ausgeschiedene Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt war. Das gilt für entgeltliche und unentgeltliche Übertragungen von Anteilen an Mitunternehmerschaften gleichermaßen.⁵⁷ Und für Körperschaft sind §§ 8c, 8d KStG auf den Zinsvortrag (aber nicht auf den EBITDA-Vortrag) entsprechend anzuwenden: Sie gelten für den Zinsvortrag ebenfalls mit der Maßgabe, dass dieser in Höhe vorhandener steuerpflichtiger stiller Reserven geschützt ist. Vorrangig sind die stillen Reserven jedoch zunächst für die von §§ 8c, 8d KStG betroffenen nicht genutzten Verluste zu berücksichtigen.⁵⁸ Durch die Rückwirkungsfiktion infolge einer Umwandlung können diese Effekte in der Regel nicht vermieden werden (vgl. § 2 Abs. 4 Satz 1 UmwStG).

54 Zu den weiteren Unterschieden zwischen § 4h EStG und § 8a KStG a.F. mit der Folge eines insgesamt deutlich erweiterten Spektrums der Regelung siehe *Möhlenbrock/Maiworm* in: D/P/M, § 8a KStG Tz. 7 f.

55 Eingeführt durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz), BGBl I 2009, 3950. Mit dem EBITDA-Vortrag ist ein verrechenbares EBITDA, soweit es die Nettozinsaufwendungen übersteigt, in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen.

56 Die letzten Änderungen an der Zinsschranke erfolgten mit Blick auf die sog. ATAD-Richtlinie im Kreditwertmarktförderungsgesetz v. 22.12.2023, BGBl I 2023, Nr. 411.

57 Vgl. BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718, Tz. 52; zur Thematik der Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit siehe auch *Möhlenbrock/Maiworm* in: D/P/M, § 8a KStG Tz. 244; *Hänsch* in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 4h EStG Tz. 201.

58 Zur darüber hinaus anwendbaren Konzern- und Sanierungsklausel des § 8c KStG siehe *Möhlenbrock/Maiworm* in: D/P/M, § 8a KStG Tz. 243a.

2.3.2. Verfassungskonformität

Auch die Zinsschranke ist seit ihrem Bestehen verfassungsrechtlicher Kritik ausgesetzt. Diese berührt neben tatbestandlichen Spezifika, wie dem Konzernbegriff oder dem Verweis auf ausländische Bilanzierungsregelungen⁵⁹ auch deren grundsätzliche Legitimation. Die Zinsschranke wird als Verstoß gegen den Grundsatz der Finanzierungsfreiheit und den Gleichheitsgrundsatz angesehen. Der BFH hat sie mit Beschluss vom 14.10.2015 dem BVerfG vorgelegt und um Entscheidung gebeten, ob § 4h EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 und § 8a KStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.⁶⁰ In dem Verfahren geht es um die Streitjahre 2008 und 2009. Die Klägerin war in dieser Zeit im Immobilienbereich tätig. Die einfachrechtlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Zinsschranke lagen vor. Der I. Senat erkannte jedoch einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Ertragsteuerrechts nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verletzt sei. Die Besteuerung des Nettoeinkommens werde nicht dadurch gewährleistet, dass nicht abziehbarer Zinsaufwand als Zinsvortrag in späteren Veranlagungszeiträumen einkommenswirksam werden könne. Denn die praktische „Wahrscheinlichkeit“ einer späteren Vortragsnutzung sieht der erkennende Senat kritisch, da ein erfolgreicher Wirtschaften des Unternehmens dadurch erschwert sein könne, dass dem Betrieb durch die Zinsschranke Liquidität entzogen werde. Darüber hinaus könne der Zinsvortrag z.B. infolge von Umstrukturierungsmaßnahmen oder Gesellschafterwechseln vollständig entfallen. Das deshalb resultierende (Teil-)abzugsverbot der Zinsschranke bedürfe zur Rechtfertigung eines besonderen sachlichen Grundes und könne nicht die Abschnittsstruktur wie etwa beim Verlustabzug für sich in Anspruch nehmen.⁶¹ An dieser Rechtfertigung fehle es. Der BFH analysiert in diesen Zusammenhang die in der Gesetzesbegründung und Literatur diskutierten Motive für die Regelung: Sicherung inländischen Steuersubstrats, Vermeidung missbräuchlicher Steuergestaltungen, Stärkung der Eigenkapitalbasis unternehmerischer Tätigkeit verbunden mit dem Schutz vor Insolvenzen. Gerade mit Blick auf letzteres Ziel bezweifelt der BFH, dass der Gesetzgeber dieses konsequent verfolgt hat. Denn dieses müsse als gesamtwirtschaftliche Aufgabe auf eine möglichst große Zahl der Unter-

59 Vgl. Möhlenbrock/Maiworm in: D/P/M, § 8a KStG Tz. 22 f. mit weiteren Nachweisen.

60 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = DStR 2016, 301.

61 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = DStR 2016, 301, Rn. 22 ff.; a.A. Möhlenbrock, ISR 2014, 154, 155; Staats, Ubg 2014, 520, 522 f.

nehmen abzielen und dürfe kleine und mittlere Unternehmen gerade nicht verschonen.⁶² Das Konzept der Sicherung des deutschen Steuersubstrats bezweifelt der BFH wegen der Anwendbarkeit der Regelung auch im reinen Inlandsfall; etwaige unionsrechtliche Zwänge des Gesetzgebers lässt er nicht gelten.⁶³ In der Konsequenz handele es sich um einen punktuellen Paradigmenwechsel, der die Struktur der Ertragsteuer als „Ist-Ertragsteuer“ (objektives Nettoprinzip) zerstöre und in eine für den Bereich Einkommensteuer/Körperschaftsteuer systemfremde „Soll-Ertragsteuer“ überführe. Als Antimissbrauchsregelung taue die Zinsschranke nicht, da sie einen atypischen Fall als Leitbild nehme. Außerdem seien fremdkapitalbedürftige neue Unternehmen und Unternehmen in der Krise betroffen, ohne dass bei ihnen der Verdacht der Gewinnverlagerung bestehen müsse.

2.4. Lizenzschranke, § 4j EStG

2.4.1. Tatbestand

Die Lizenzschranke wurde mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27.6.2017 eingeführt.⁶⁴ Die Regelung ist Resultat der sog. BEPS-Initiative der internationalen Staatengemeinschaft. Der Transfer immaterieller Wirtschaftsgüter (z.B. Patente, Lizenzen, Konzessionen oder Markenrechte) lässt sich besonders einfach über Staatsgrenzen hinweg organisieren und zu steuerplanerischen Zwecken einsetzen. Unter Aktionspunkt 5 („Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“) des Abschlussberichts zum BEPS-Projekt⁶⁵ hatten sich die OECD und G20-Staaten deshalb auf Rahmenbedingungen einer substantiellen Geschäftstätigkeit (Substanzerfordernis) als Voraussetzung für ein zu akzeptierendes Präferenzregime verständigt (sog. Nexus-Ansatz). Danach

62 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = DStR 2016, 301, Rn. 34 f. Die Rechtsfolge der Zinsschranke betreffe deutlich unter 1.000 Steuerpflichtige und damit lediglich 0,12 % der steuerpflichtigen Körperschaften.

63 BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 = DStR 2016, 301, Rn. 50 ff. unter Hinweis auf eine Missbrauchsklausel, deren Anwendungsbereich dem unionsrechtlich maßgebenden Missbrauchsbereich folgt und den Gegenbeweis wirtschaftlicher Gründe für die inkriminierte Gestaltung akzeptiert.

64 Gesetz v. 27.6.2017 – BGBl. I 2017, 2074.

65 OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>.

darf ein Staat für Einkünfte aus Lizenzboxen nur insoweit steuerliche Vergünstigungen gewähren, wie das geistige Eigentum in dem jeweiligen Staat selbst geschaffen wurde. Lizenzen, die auf geistigem Eigentum beruhen, das in einem anderen Staat (z. B. in Form von Auftragsforschung) geschaffen wurde oder das erworben wird, darf grundsätzlich nicht begünstigt besteuert werden.⁶⁶ Das Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen setzt diese Grundsätze um. Der Gesetzentwurf verweist ebenfalls auf besondere Präferenzregelungen (sog. IP-, Lizenz- oder Patentboxen) als Instrument des Steuerwettbewerbs der Staaten untereinander. Diese sollen sanktioniert werden, soweit sie nicht an ein Mindestmaß an tatsächlicher Geschäftstätigkeit geknüpft sind.⁶⁷

Die Regelung betrifft nur Sachverhalte zwischen nahestehenden Personen (vgl. § 4j Abs. 1 Satz 1 f., 5 EStG) und gilt wegen § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften. Entgegenstehende DBA sind unbeachtlich.⁶⁸ Die Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten müssen einer von der Regelbesteuerung abweichenden niedrigen Besteuerung beim Gläubiger unterliegen.⁶⁹ Die Regelung postuliert ein proportionales Abzugsverbot in Höhe der steuerlichen Belastung der Vergütung beim Empfänger im Verhältnis zur Steuerwirkung des Abzugs beim Schuldner, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers zu einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 15% führt.

2.4.2. Verfassungskonformität

Die Lizenzschranke steht verfassungsrechtlich ebenfalls in der Kritik. Denn sie regelt in ähnlicher Weise eine Ausnahme von der Abziehbarkeit betrieblich veranlasster Aufwendungen, wie § 8c KStG von der Abziehbarkeit bislang nicht genutzter Verluste einer Körperschaft. Die Ausgangssituation der verfassungsrechtlichen Beurteilung ist hier jedoch in mehreren Punkten bemerkenswert: Die Besteuerungsfolge des § 4j EStG beim Zahlenden (= Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen) knüpft an Voraussetzungen beim Zahlungsempfänger (= Niedrigbesteuerung) an. Häufig aber hat der Lizenznehmer

66 Kraft in: Kanzler/Kraft/Bäumli, § 4j EStG Tz. 2.

67 Siehe Gesetzentwurf der BReg v. 20.2.2017, BT-Drs. 18/11233, 1.

68 Siehe Loschelder in: Schmidt, § 4j EStG Tz. 11 (treaty override).

69 Siehe die Liste der schädlichen ausländischen Präferenzregime im BMF-Schreiben v. 19.2.2020, BStBl. I 2020, 238 = DStR 2020, 504, ohne die Möglichkeit zum Escape im Sinne des § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG.

keinen Einfluss auf das Besteuerungsregime, dem der Lizenzgeber unterliegt. Ferner verweist § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG auf Präferenzregelungen, die dem Nexus-Ansatz gemäß Kapitel 4 des Abschlussberichts 2015 zu Aktionspunkt 5, OECD (2016) „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz“, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, entsprechen. Dies wird als (dynamische) Verweisung auf Verlautbarungen außerparlamentarischer Institutionen verstanden, sodass der deutsche Gesetzgeber den Inhalt seiner Vorschriften nicht mehr in eigener Verantwortung bestimmen kann.⁷⁰

Zweifel an der Regelung werden auch in unions- und dba-rechtlicher Hinsicht geäußert.⁷¹ Die Gesetzesbegründung rechtfertigt den treaty-override mit dem Hinweis, dass die Anwendung der Regelung nicht allein deshalb ausgeschlossen sein solle, weil Deutschland mit dem Empfängerstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen habe, das eine dem Art. 24 Abs. 4 OECD-Musterabkommen entsprechende Regelung enthalte.⁷²

2.5. Hybride Ausgaben, § 4k EStG

2.5.1. Tatbestand

Gleichfalls Ausfluss der Arbeiten im sog. BEPS-Projekt ist das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 4k EStG.⁷³ Die Empfehlungen der OECD mündeten u.a. in die ATAD-Richtlinien,⁷⁴ deren Art. 9 und 9b mit § 4k EStG umgesetzt wurden.⁷⁵ Die Vorschrift erfasst typische Fallgestaltungen in multinationalen Konzernen, deren Ziel die Senkung der effektiven Steuerbelastung ist. Die Regelung gilt, wie die Lizenzschranke, auch für die Überschusseinkunftsarten, § 9 Abs. 5 EStG. Sie spricht unterschiedliche Formen von Besteuerungsinkongruenzen an. Im internationalen Kontext

70 *Kraft* in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 4j EStG Tz. 11 ff.

71 *Kraft* in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 4j EStG Tz. 14 ff.

72 Gesetzentwurf der BReg v. 20.2.2017, BT-Drs. 18/11233, 13.

73 Vgl. OECD (2017), Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2, Abschlussbericht 2015.

74 Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ATAD-Richtlinie) sowie Richtlinie (EU) 2017/952 v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ATAD-II-Richtlinie).

75 Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG) v. 25.6.2021 – BGBl. I 2021, 2035.

entstehen solche Inkongruenzen vor allem aus voneinander abweichenden nationalen Steuersystemen mit der Folge, dass bestimmte Aufwendungen einen steuerlichen Abzug in mehreren Ländern (Double Deduction – DD), einen Abzug in einem Land bei gleichzeitiger Nichtbesteuerung des korrespondierenden Ertrags im anderen Land (Deduction / Noninclusion – D/Ni) oder importierte Besteuerungsinkongruenzen (imported hybrid mismatches) auslösen können.

§ 4k Abs. 1 EStG betrifft im Kern hybride Finanzinstrumente (etwa Hybridanleihen oder Genussrechte), bei denen die Aufwendungen für ihre Nutzung oder Übertragung insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein sollen, als die den Aufwendungen entsprechenden Erträge auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens im anderen Staat nicht oder niedriger als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Qualifikation oder Zurechnung besteuert werden (D/Ni-Konstellationen). Im Ergebnis bezieht sich die Inkongruenz damit auf die steuerliche Wertung des Finanzinstrumentes als Eigen- oder Fremdkapital und einem daraus entstehenden Belastungsunterschied.⁷⁶ Daneben erfasst die Vorschrift auch D/Ni-Inkongruenzen im Fall sog. hybrider Übertragungen, bei denen der zugrunde liegende Ertrag eines übertragenen Kapitalvermögens wirtschaftlich mehr als einer an der Übertragung beteiligten Person zugerechnet wird (abweichende steuerliche Zurechnung des Kapitalvermögens).⁷⁷

Kumulativ⁷⁸ hierzu versagt § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG den Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen im Rahmen von Leistungsbeziehungen zwischen einem hybriden Rechtsträger und seinem Anteilseigner oder zwischen Betriebsstätten eines Unternehmens, soweit die korrespondierenden Erträge auf Grund einer abweichenden steuerlichen Behandlung des Rechtsträgers oder einer abweichenden Gewinnaufteilung zwischen den Betriebsstätten keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen (D/Ni-Konstellationen, die an die Qualifikation des Rechtsträgers anknüpfen).⁷⁹ Diese Regelung soll Aufwendungen aller Art umfassen, z. B. Zinsen, Lizenz-, Miet- und Dienstleistungsentgelte, die im Inland zu abzugsfähigen Betriebsausgaben (auch im Wege der

76 Hechtner in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 4k EStG Tz. 20.

77 BT-Drs. 19/28652, 35.

78 Zum Verhältnis der mehreren in § 4k EStG geregelten Abzugsverbote zueinander siehe Rüsch, ISR 2024, 300 (304), der insoweit vom Maximalprinzip spricht.

79 BT-Drs. 19/28652, 35.

Absetzung für Abnutzung) führen, einschließlich fiktiver Aufwendungen.⁸⁰ § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG hingegen führt umgekehrt zur Besteuerung eines nach deutschem Rechtsverständnis an sich nicht besteuierungswürdigen Sachverhalts, um einen D/Ni-Effekt zu vermeiden, es sei denn, der andere Staat ordnet eine Ausnahme vom Betriebsausgabenabzug an.⁸¹

D/Ni-Konstellation, die nicht schon von § 4k Abs. 1, 2 EStG erfasst werden, adressiert § 4k Abs. 3 EStG. Konkret geht es sich um Fallkonstellationen sog. umgekehrter hybrider Rechtsträger, die im Staat ihrer Errichtung als transparente, im Staat der unmittelbar oder mittelbar Beteiligten (hier: aus deutscher Sicht) als intransparente Rechtsträger behandelt werden, sowie um Inkongruenzen auf Grund einer abweichenden Zuordnung von Erträgen zu einzelnen Unternehmensteilen (Betriebsstätten).⁸²

Mit DD-Konstellationen befasst sich schließlich § 4k Abs. 4 EStG. Die Vorschrift betrifft Fallkonstellationen, in denen Zahlungen doppelt als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können. Aufwendungen sollen hier insoweit nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein, als die Aufwendungen auch in einem anderen Staat berücksichtigt werden. Die Gesetzesbegründung nennt den Fall eines hybriden Rechtsträgers, der vom Sitzstaat als intransparent, im Staat der Gesellschafter jedoch als transparent behandelt wird, so dass die Aufwendungen dadurch sowohl im Sitzstaat des Rechtsträgers als auch im Staat des Gesellschafters steuerlich berücksichtigt werden.⁸³

Zu guter Letzt adressiert § 4k Abs. 5 EStG Besteuerungsinkongruenzen, die zwischen anderen Staaten eingetreten und von diesen nicht beseitigt worden sind und dann ganz oder teilweise ins Inland verlagert werden.⁸⁴ Es kann sich dabei um eine D/Ni- oder eine DD-Inkongruenz handeln. Sie muss originär erst einmal im Ausland entstanden sein, sich letztendlich aber in Deutschland auswirken, ohne dass das Ausland hierbei Abhilfe geschaffen hätte.⁸⁵ Die aus deutscher Sicht geleisteten Zahlungen müssen nicht durch eine Inkongruenz entstanden sein. Es reicht eine Verkettung zwischen den Aufwendungen des Steuerpflichtigen und den unmittelbar oder mittelbar zu einer Besteuerungsinkongruenz führenden Aufwendungen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang, wie im Fall einer Refinanzie-

80 BT-Drs. 19/28652, 35.

81 BT-Drs. 19/28652, 35 f.

82 Hechtner in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 4k EStG Tz. 27.

83 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 37.

84 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 39.

85 Hechtner in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 4k EStG Tz. 31.

rung, soll dabei nicht bestehen müssen. Es soll grundsätzlich die unmittelbare oder mittelbare Verrechnung der „hybriden“ Aufwendungen mit den Erträgen aus der Transaktion des Steuerpflichtigen ausreichen.⁸⁶ Bei den importierten Besteuerungsinkongruenzen kann es sich sowohl um D/NI- als auch um DD-Sachverhalte handeln.

§ 4k Abs. 6 Satz 1 EStG beschränkt den Anwendungsbereich der vorgenannten Regelungen – wie § 4j EStG auch – auf Sachverhalte zwischen nahestehenden Personen nach § 1 Abs. 2 AStG. Darüber hinaus werden einer Person, die mit einer anderen Person durch abgestimmtes Verhalten zusammenwirkt, die Stimmrechte und die Gewinnbezugsrechte der anderen Person zugerechnet; § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG. Gleichfalls erfasst werden strukturierte Gestaltung; § 4k Abs. 6 Satz 3 ff. EStG.⁸⁷ § 4k Abs. 1 – 6 EStG „überschreiben“ entgegenstehende Regelungen aus einem DBA, stellen also einen treaty override dar.

2.5.2. Verfassungskonformität

Verfassungsrechtlich wirft die Einführung von § 4k EStG mehrere Fragen auf: Die Regelung war erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 entstanden waren; vgl. § 52 Abs. 8c (jetzt: Abs. 8d) EStG.⁸⁸ Ob die damit verbundene rückwirkende Anwendung auf Veranlagungszeiträume ab 2020 eine verfassungswidrige echte Rückwirkung ist, wird – auch mit Blick auf Besonderheiten des parlamentarischen Verfahrens – diskutiert.⁸⁹ Der Regierungsentwurf sagt dazu, dass mit der Veröffentlichung des Referentenentwurfs vom 10.12.2019 der Inhalt der beabsichtigten Regelung bereits vor dem 1.1.2020 allgemein bekannt gewesen sei, sodass kein Fall einer echten Rückwirkung vorliege.⁹⁰

Hinsichtlich der Rechtsfolge der Vorschrift gilt es festzustellen, dass diese in der (partiellen) Versagung des Betriebsausgabenabzugs besteht und damit eine Ausnahme von der Regelbesteuerung darstellt. Die Vorschrift

86 Vgl. BT-Drs. 19/28652, 40 unter Bezugnahme auf Empfehlung 8.1 des OECD/G20-Berichts 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 2.

87 Zum Begriff der strukturierten Gestaltung, siehe Vgl. BT-Drs. 19/28652, 40.

88 Zu den Streifragen rund um die erstmalige Anwendbarkeit der Regelung siehe *Rüsch*, ISR 2024, 300 m.w.N., mit einem weniger restriktiven Blick auf die Erfordernisse des Vertrauensschutzes für Altfälle als die Finanzverwaltung.

89 *Hechtner* in: Kanzler/Kraft/Bäumel, § 4k EStG Tz. 4.

90 Gesetzentwurf der BReg v. 19.4.2021, BT-Drs. 19/28652, 42.

reagiert auf die Rechtslage in einem anderen Staat, sodass die verfassungsrechtliche Situation der zu § 4j EStG vergleichbar ist. Allerdings setzte der Gesetzgeber mit der Vorschrift europäisches Richtlinienrecht um, und die verfassungsrechtliche Einordnung erlangt damit eine andere Wendung. Dabei stand es dem Gesetzgeber frei, mit seinen Maßnahmen über die Regelungenanforderungen der Richtlinie hinauszugehen. Im Hinblick auf einzelne Regelungsinhalte des § 4k EStG ist dies so auch vollzogen worden,⁹¹ und der Gesetzgeber kann sich insoweit nicht mehr in gleicher Weise auf seine Verpflichtungen aus den ATAD-Richtlinien berufen.

2.6. Sonderbetriebsausgabenabzug bei Vorgängen mit Auslandsbezug, § 4i EStG

Einen „Sonderfall“ hybrider Betriebsausgaben im Sinne einer DD-Konstellation bildet der Doppelabzug von Sonderbetriebsausgaben, denn zahlreiche ausländische Steuerrechtsordnungen kennen dieses Instrument des deutschen Besteuerungskonzepts für Gesellschafter von Personengesellschaften nicht.⁹² Die Vorschrift wurde durch das sog. BEPS-Umsetzungsgesetz eingefügt und ist am 1.1.2017 in Kraft getreten. Sie ist also älter als § 4k EStG. Zeitlich noch einmal früher – nämlich bereits zum sog. Zollkodexanpassungsgesetz⁹³ – hatte der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf die Einführung eines neuen § 4 Abs. 5a EStG vorgeschlagen, wonach zum einen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein sollten, soweit sie beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt würden oder einer Steuerbefreiung unterlägen, weil das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des Leistenden und des Empfängers nicht einheitlich als Fremdkapitalüberlassung behandelt werde. Zum anderen sollten Aufwendungen nur abziehbar sein, soweit sie nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage minderten. Zur Begründung hieß es, derartige Gestaltungen würden in einer Vielzahl von Fällen und

91 Hechtner in: Kanzler/Kraft/Bäumli, § 4k EStG Tz. 4.

92 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen v. 20.12.2016, BGBl I 2016, 3000.

93 Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 7.11. 2014, BR-Drs. 432, 14, 12 ff.

mit erheblichem Volumen dazu genutzt, eine Nichtbesteuerung oder einen doppelten Betriebsausgabenabzug zu erreichen (sog. „weiße Einkünfte“ und „double dips“).⁹⁴ Grundlage für diese Effekte seien regelmäßig sog. hybride Gestaltungen, die einen Unterschied in der steuerlichen Behandlung eines Rechtsträgers oder Rechtsverhältnisses, insbesondere Finanzinstruments, in einem oder mehreren Staaten ausnutzten, um eine inkongruente Besteuerung zu bewirken.⁹⁵ Die Übernahme dieser Regelung durch den Bundestag unterblieb allerdings angesichts der absehbaren Bemühungen auch des europäischen Gesetzgebers mittels der ATAD-Richtlinien.

Die Vorschrift erfasst In- und Outboundfälle⁹⁶ gleichermaßen und umschließt tatbestandlich den DBA- wie den Nicht-DBA-Fall.⁹⁷ Das Verhältnis zu Art. 24 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA vergleichbaren DBA-Diskriminierungsverboten ist aber nicht geklärt.⁹⁸ Das Miteinander mit den anderen Abzugsbeschränkungen im Rahmen der Gewinnermittlung ist vergleichbar komplex wie bei den übrigen hier besprochenen Regelungen. Insbesondere mit Blick auf § 4k EStG kann die Frage gestellt werden, ob es nach Einführung dieser Regelung der Vorschrift des § 4i EStG noch bedurft hätte.

2.7. Verbot des Betriebsausgabenabzugs nach § 8 StAbwG

Ein weiteres Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugsverbot enthält § 8 Steueroasenabwehrgesetz (StAbwG). Danach dürfen Aufwendungen aus Geschäftsbeziehungen oder Beteiligungsverhältnissen in oder mit Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet im Sinne von § 7 StAbwG die Einkünfte nicht mindern. Auf einen mittelbaren oder unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Erträgen aus Geschäftsvorgängen gemäß § 7 StAbwG soll es nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht ankommen. Zu den betroffenen Aufwendungen sollen auch Absetzungen für Abnutzung, Teilwertabschreibungen und Buchwertabgänge von Wirtschafts-

94 Explizit zu der Regelung des § 4 Abs. 5a EStG siehe *Kahlenberg*, ISR 2015, 91.

95 Hinweis: Die OECD hatte ihren endgültigen Bericht zur Maßnahme 2 am 26.9.2014 veröffentlicht.

96 Zur Konkurrenz zwischen § 50d Abs. 9 und 10 EStG und § 4i EStG insbesondere bei Outboundsituationen siehe *Kanzler* in: *Kanzler/Kraft/Bäumel*, § 4i EStG Tz. 9.

97 Siehe auch *Kanzler* in: *Kanzler/Kraft/Bäumel*, § 4i EStG Tz. 6 ff.

98 Vgl. *Schnitger*, IStR 2014, 217 (219).

gütern des Anlage- und Umlaufvermögens gehören.⁹⁹ Nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet im Sinne der Vorschrift sind die in § 2 der Verordnung zur Durchführung des § 3 StAbwG genannten Gebiete.¹⁰⁰

Das Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung regelt die Vorschrift selbst (§ 8 Satz 2 Nr. 2 StAbwG). Dies soll Fälle der allgemeinen Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 12 AStG), der erweiterten Hinzurechnungsbesteuerung (§ 13 AStG) und der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG) gleichermaßen betreffen.¹⁰¹ Ansonsten soll das Abzugsverbot des § 8 StAbwG aber grundsätzlich neben anderen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugsverboten, wie § 4k EStG, anzuwenden sein. Vor dem temporären Abzugsverbot der Zinsschranke nach § 4h EStG sei es vorrangig anzuwenden.¹⁰²

3. Bewertung der Vorschriften

Die Auswahl der in diesem Beitrag vorgestellten Sonderregelungen mag nicht abschließend sein. Dennoch dürfte sie ein einigermaßen repräsentatives Bild vom „Zustand“ zeichnen, den das Thema Verluste nach der sukzessiven Einführung einer ganzen Kaskade an Abzugsbeschränkungen mittlerweile erreicht hat. Dabei mögen die einzelnen Maßnahmen am Ende europäischen Rechtssetzungsverpflichtungen (etwa aus Richtlinienrecht) gedient haben oder anderen – politischen – Zwängen geschuldet sein. Es lässt sich aber schwerlich behaupten, dass sie systematisch noch einer roten Linie folgten. Im Gegenteil: Einmal dient ihre Schaffung primär fiskalischen Bedürfnissen (insbesondere im Falle von § 8c KStG und § 10d EStG). Ein anderes Mal geht es um die Verhinderung vermeintlicher Missbräuche im weiteren Sinne (§§ 4h, 4i, 4j, 4k EStG, Steuer-OasenAbwG), wobei hierunter sowohl die Steuervermeidung als solche wie auch Maßnahmen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb zwischen Staaten zu verstehen sind. Es werden sowohl Regelungsbedarfe abgebildet, die im Großen und Ganzen

99 BMF-Schreiben v. 14.6.2024 – IV B 5 – S 1308/22/10008 :004, BStBl. I 2024, 1086, Tz. 21.

100 Verordnung zur Durchführung des § 3 StAbwG v. 20.12.2021, BGBl I 2021, 5236, zuletzt geändert durch: Art. I Zweite Verordnung zur Änderung der Steueroasen-Abwehrverordnung v. 15.12.2023, BGBl I 2023 Nr. 375.

101 BMF-Schreiben v. 14.6.2024 – IV B 5 – S 1308/22/10008 :004, BStBl. I 2024, 1086, Tz. 28.

102 BMF-Schreiben v. 14.6.2024 – IV B 5 – S 1308/22/10008 :004, BStBl. I 2024, 1086, Tz. 99.

der Verhinderung nicht gewollter Steuereffekte des nationalen Steuerrechts dienen, als auch Maßnahmen zur (Neu)Justierung der Steuersouveränitäten innerhalb der Staatengemeinschaft. Durch die Vielzahl an Maßnahmen, die allein den hier betrachteten Aspekt der Verluste betreffen, entstehen teilweise erratische Steuerwirkungen, die der nationale Gesetzgeber im Zuge der Genese der einzelnen Vorschriften kaum überblickt – geschweige denn intendiert – haben dürfte. Selbst wenn sich einzelne Maßnahmen als solche auch mit Blick auf das objektive Nettoprinzip noch rechtfertigen ließen, kann man in der Gesamtschau für den hier besprochenen Katalog an Vorschriften guten Gewissens von einer deutlichen „Übermedikation“ an Abzugsbeschränkungen sprechen. Und wie es in der Medizin in solchen Fällen eines von Grund auf neu aufzusetzenden Medikamentenplans bedarf, bei dem die verabreichten Präparate aufeinander abgestimmt und gegenläufige – oder sich ungewollt verstärkende – Wirkstoffe zum Wohle des Patienten vermieden werden, ist es auch beim Thema Verluste an der Zeit, einmal Ordnung zu schaffen, das Gewollte und Gesollte zu definieren und die dafür erforderlichen Maßnahmen aufeinander abzustimmen.

Finanzverwaltung und Rechtspraxis gehen indessen – notgedrungen wohl infolge der Bindung an Recht und Gesetz – den anderen Weg und verschärfen damit die Überregulierung. Im Bereich der Abzugsverbote lässt sich dies exemplarisch am Verhältnis mancher Vorschriften zueinander feststellen. So will die Finanzverwaltung diese etwa im Entwurf ihres BMF-Schreibens zu § 4k EStG grundsätzlich nebeneinander anwenden.¹⁰³ Im Ergebnis gelangt so stets die für den Steuerpflichtigen ungünstigere Vorschrift zur Anwendung.¹⁰⁴

Der beschriebene Zustand der Überregulierung im Bereich der Abzugsbeschränkungen erreicht darüber hinaus möglicherweise eine eigenständige verfassungsrechtliche Dimension. Schon für sich genommen sind etliche

103 In Tz. 124 des Entwurfs heißt es (nachzulesen bei Rüscher, ISR 2024, 300, 305):

„Erfüllt ein Sachverhalt den Tatbestand mehrerer Betriebsausgabenabzugsverbote, sind diese Betriebsausgabenabzugsverbote grundsätzlich nebeneinander anwendbar. Ist eines der einschlägigen Betriebsausgabenabzugsverbote weitergehend als ein anderes, ist der Betriebsausgabenabzug im Umfang der Rechtsfolge des weitergehenden Abzugsverbots ausgeschlossen. Weitergehend ist ein Abzugsverbot dann, wenn es die Betriebsausgaben betragsmäßig in höherem Umfang als weitere grundsätzlich zur Anwendung kommende Abzugsverbote vom Abzug ausschließt. Definitiv wirkende Abzugsverbote sind außerdem weitergehend als temporär wirkende Abzugsverbote.“

104 Rüscher, ISR 2024, 300, zweifelt mit guten Gründen an diesem „Meistbelastungsgebot“, das als solches weder gesetzlich normiert ist noch den allgemeinen Grundsätzen zur Auflösung einer Normenkonkurrenz entspricht.

der hier vorgestellten Vorschriften verfassungsrechtlichen Zweifeln ausgesetzt, und ihre Überprüfung wurde dem BVerfG z.T. bereits angetragen. Auch wenn im jeweiligen Einzelfall – bezogen auf zu überprüfende Norm – die Verfahren noch glimpflich ausgehen sollten, stellt sich dennoch mit einem Blick auf das Gesamtsystem die Frage, ob die Summe der dadurch ausgelösten Rechtsfolgen nicht die Grenzen des verfassungsmäßig Erlaubten sprengen. Nicht unwichtig dürfte auch hier die fehlende rote Linie – die mangelnde Systematik – sein. Mit dem das Ertragsteuerrecht bislang beherrschenden Maßstab der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit lässt sich das Gesamtkonvolut an Besteuerungsfolgen wohl nur noch schwerlich vereinbaren. Und wenn dann für einzelne der inkriminierten Rechtsvorschriften eine eigene teleologische Schwäche hinzutritt, könnte es ernstlich eng werden: So war der Telos der Verlustnutzungsbeschränkung des § 8c KStG anfangs weithin unklar und ist dies wohl auch nach den zahlreichen Änderungen in der Zwischenzeit geblieben.¹⁰⁵ Während die Vorgängervorschrift des § 8 Abs. 4 KStG a.F. noch als Maßnahme der Missbrauchsbekämpfung verstanden werden konnte, gelingt diese Einordnung für § 8c KStG nicht mehr. Denn zentraler Anknüpfungspunkt für die (partielle) Verlustnutzungsbeschränkung des § 8c KStG ist der Anteilseignerwechsel, der als solcher kaum als Indiz missbräuchlichen Handels verstanden werden kann – auch nicht, wenn die Beteiligungskörperschaft über Verluste verfügt. Zwar wurden im Verlaufe der Jahre die Konzern- und die Sanierungsklausel eingefügt. Diese dokumentieren freilich nur, dass der Gesetzgeber für bestimmte Fallkonstellationen Anlass zur Korrektur sah. Sicherlich wird er die von diesen Ausnahmen erfassten Sachverhalte dann auch als nicht missbräuchlich angesehen haben. Der Umkehrschluss allerdings, wonach damit die verbleibenden, von § 8c KStG noch erfassten Sachverhalte nunmehr – zumindest zum weit überwiegenden Teil – als missbräuchlich einzustufen wären und es zu einer teleologischen Neuausrichtung der Vorschrift gekommen sei,¹⁰⁶ geht zu weit. Trotz aller „Nachbesserungen“ dürften §§ 8c und 8d KStG in ihrer jetzigen Fassung immer noch in einem nicht unwesentlichen Umfang Lebenssachverhalte erfassen, die unter Missbrauchsgesichtspunkten nicht verwerflich sind.

105 Zum Streitstand vgl. *Leibner/Dötsch* in: D/P/M, § 8c KStG Tz. 25 ff.

106 So aber möglicherweise *Eisgruber/Schaden*, Ubg 2010, 73 ff.; vgl. auch *Hackemann* in: Mössner, Oellerich, Valta - Körperschaftsteuergesetz Kommentar Online, § 8c KStG Rn. 22 ff.

Dieser Befund sollte Anlass für den Gesetzgeber sein, das große Thema der Verluste einmal grundsätzlich aufzurufen – ohne konkreten Regelungsanlass, wie etwa der Verhinderung einer weiteren als missbräuchlich erkannten Fallgestaltung.

Die hier entwickelte Sicht auf das Thema Verluste scheint mittlerweile auch in den Ländern Verbreitung zu finden. So empfiehlt jüngst der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2024, § 4i EStG aufzuheben.¹⁰⁷ Erhellend ist die Begründung hierzu: Die Vorschrift solle einen doppelten Betriebsausgabenabzug verhindern, weil in anderen Staaten das deutsche Konzept des Sonderbetriebsvermögens unbekannt sei. § 4k EStG untersage hingegen ohne weitere Voraussetzungen den doppelten Abzug von Aufwendungen allgemein. Dies schließe Sonderbetriebsausgaben ein. Für eine Sonderregelung speziell für Sonderbetriebsausgaben bestehe daher kein Bedarf mehr. Zwar umfasse der persönliche Anwendungsbereich des § 4i EStG im Gegensatz zu § 4k EStG auch Konstellationen, die sich nicht zwischen nahestehenden Personen oder im Rahmen einer strukturierten Gestaltung abspielten. Mit Blick auf das verfolgte Ziel des Gesetz- und des Richtliniengebers,¹⁰⁸ Besteuerungsinkongruenzen gezielt in Gestaltungsfällen zu neutralisieren und nicht sämtliche zufälligen Steuereffekte aufzugreifen, sei die Aufhebung des § 4i EStG gleichwohl auch hinsichtlich des über § 4k EStG hinausgehenden Anwendungsbereichs sachgerecht.

Auch in den Augen des Bundesrats ist also nicht nur eine Rechtsbereinigung – im Sinne der Vermeidung von Doppelungen – das Maß der Dinge, sondern es bedarf einer Rückführung des Anwendungsumfangs der Regelung mit Blick auf ihren Anwendungsbereich an sich. Das scheint mir das Gebot der Stunde für den gesamten hier diskutierten Normenkomplex.

107 Br-Drs. 369/24 v. 27.9.2024, 30 f.

108 Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017, ABl. L 144, I.



Leibniz Universität Hannover, Königsworther Platz 1
Saal 1507.201 (Hörsaalgebäude)
Wir bitten um Anmeldung per Mail an symposium@vfs-hannover.de

DONNERSTAG
13.12.2018
17.00 UHR

Der EuGH und das Steuerrecht

Grußworte

RiFG Dr. *Thomas Keß*, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover
Prof. Dr. *Volker Epping*, Präsident der Leibniz Universität Hannover
Prof. Dr. Dr. h. c. *Bernd H. Oppermann*, Dekan Juristische Fakultät Leibniz Universität Hannover

Vorträge

„Die Funktion des EuGH in der europäischen Integration“
Prof. Dr. *Claas Friedrich Germelmann*, Leibniz Universität Hannover
„Die Bedeutung des EuGH für das nationale Steuerrecht“
Prof. Dr. *Juliane Kokott*, Generalanwältin beim EuGH, Luxemburg
„Der EuGH als Steuergericht“
RA Prof. Dr. *Jens Schönfeld*, Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Podiumsdiskussion

MR Dr. *Thomas Eisgruber*, Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, München
Nathalie Gossement, Rechtsberaterin, EU-Kommission, Brüssel
Prof. Dr. *Juliane Kokott*, Generalanwältin beim EuGH, Luxemburg
Prof. Dr. *Rudolf Mellinghoff*, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
RA Prof. Dr. *Jens Schönfeld*, Flick Gocke Schaumburg, Bonn
Moderation: Prof. Dr. *Steffen Lampert*, Universität Osnabrück

anschließend (ca. 20 Uhr): Empfang

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen im Mehrebenensystem der EU

Prof. Dr. David Hummel, Thomas Sendke

Der VFS Hannover - Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover e.V. - fördert den wissenschaftlichen Austausch im Steuerrecht u.a. durch die Organisation zahlreicher Symposien. Dabei hat der Verein immer auch das internationale und europäische Steuerrecht im Blick. Entsprechend fand das Abendsymposium am 13. Dezember 2018 zum Thema „Der EuGH und das Steuerrecht“ statt. Gemeinsam mit Vertretern der Finanzgerichtsbarkeit (Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff, damaliger Präsident des BFH), der Wissenschaft (Prof. Dr. Claas Friedrich Germelmann, Leibniz Universität Hannover, Prof. Dr. Steffen Lampert, Universität Osnabrück), der Beraterschaft (Prof. Dr. Jens. Schönfeld, Flick Gocke Schaumburg) und der Finanzverwaltung (Dr. Thomas Eisgruber, damaliger Ministerialrat im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen) diskutierte Prof. Dr. Dres. h.c. Juliane Kokott als Vertreterin des EuGH auch die Funktion und Bedeutung des Gerichtshofs in der europäischen Integration. Dabei beleuchtete das Symposium die vom EuGH ausgehenden Impulse für Rechtsstaatlichkeit, die Individualrechte der Steuerpflichtigen und das Verhältnis der Verfassungsordnungen der Mitgliedstaaten. Aus Anlass des 10-jährigen Jubiläums des Vereins möchten wir diese Themen im Licht der aktuellen Entwicklungen erneut aufgreifen.

I. Einleitung

In der Vergangenheit sah sich der Steuerpflichtige ausschließlich dem mit Hoheitsgewalt ausgestatteten nationalen Steuerstaat gegenüber. Das Steuerrechtsverhältnis war bipolar ausgestaltet. Dies gilt allerdings nur noch eingeschränkt, wo das Unionsrecht auf das Steuerrechtsverhältnis einwirkt. Der Steuerpflichtige sieht sich hier sowohl mit dem Mitgliedstaat als auch der EU als supranationalen Organisation konfrontiert. Ein solches Mehrebenensystem bringt für die Steuerpflichtigen besondere Herausforderungen mit sich. Dies betrifft zum einen das gestufte Rechtsetzungsverfahren

beim Erlass und der Umsetzung steuerlicher Richtlinien. Da die Union zunehmend auch steuergesetzgeberisch tätig wird, stellen sich eine Reihe neuer und alter Fragen: Unter welchen Voraussetzungen kann sich ein Steuerpflichtiger ausnahmsweise unmittelbar auf eine Richtlinienbestimmung berufen? Muss sich ein Rechtsbehelf (inzident) gegen das nationale Umsetzungsrecht oder die unionale Richtlinienbestimmung richten? Und was passiert mit dem nationalen Umsetzungsrecht, wenn der EuGH die Ungültigkeit des Richtlinienrechts festgestellt hat? Diesen Fragen gehen wir im ersten Teil des Beitrags nach (dazu II.).

Zum anderen resultieren aus diesem Mehrebenensystem besondere Herausforderungen für die Steuerpflichtigen durch Kollisionen von nationalem Recht und Unionsrecht auf allen denkbaren Ebenen. So kann es zu Kollisionen der verschiedenen Grundrechtsordnungen oder zwischen dem beihilferechtlichen Rückforderungsgebot und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung kommen. Insoweit wirkt das Unionsrecht auch in den nicht harmonisierten Rechtsbereichen auf das Steuerrechtsverhältnis ein. Dabei kann der Steuerpflichtige mit Konflikten zwischen dem unmittelbar wirkenden Primärrecht und dem mitgliedstaatlichen Verfassungsrecht konfrontiert sein. Unter welchen Voraussetzungen kann sich der Steuerpflichtige auf ein höheres nationales Grundrechtsschutzniveau berufen? Wann ist eine staatliche Maßnahme im Bereich des Steuerrechts als unzulässige Beihilfe anzusehen und deswegen vom Steuerpflichtigen zurückzufordern? Und wie weit reicht die Wirkung des Missbrauchsverbots als ungeschriebener allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts zulasten des Steuerpflichtigen? Mit diesen Fragen beschäftigen wir uns im zweiten Teil dieses Beitrags (dazu III.). Ziel ist es, die größeren Zusammenhänge und die daraus resultierenden Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

II. Herausforderungen durch das gestufte Rechtsetzungsverfahren

Im Bereich der direkten Steuern verfügt der Unionsgesetzgeber nach Art. 115 AEUV ausschließlich über eine Richtlinienkompetenz. Auch im Bereich des materiellen Mehrwertsteuerrechts wurde trotz der weitergehenden Kompetenz nach Art. 113 AEUV mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie¹ „nur“ eine Richtlinie erlassen. Richtlinien sind nach Art. 288 Abs. 3

1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006, L 347, 1 (im Folgenden: MwStSystRL).

AEUV nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels für die Mitgliedstaaten verbindlich, überlassen diesen aber die Wahl der Form und Mittel. Daraus folgt ein gestuftes Rechtsetzungsverfahren.² Der zentralen Rahmengesetzgebung auf Ebene der Union folgt eine dezentrale Umsetzungsgesetzgebung auf Ebene der Mitgliedstaaten.³ Die legislative Verantwortung ist auf mehrere Akteure verteilt. Hieraus resultieren auch im Steuerrechtsverhältnis besondere Herausforderungen für den Steuerpflichtigen. Dies betrifft zunächst die Voraussetzungen, unter denen er sich ausnahmsweise unmittelbar auf nicht fristgerecht umgesetzte Richtlinienbestimmungen berufen kann (hierzu 1.). Zudem kann sich aus Sicht des Steuerpflichtigen angesichts der zunehmenden Harmonisierung die Frage stellen, gegen welchen Rechtsakt er sich rechtlich zur Wehr setzen muss (dazu 2.). Schließlich kann relevant werden, was mit dem nationalen Umsetzungsrechtsakt passiert, wenn das Richtlinienrecht ungültig ist (dazu 3.).

1. Zur unmittelbaren Anwendbarkeit von Richtlinienbestimmungen

Aus dem Wortlaut von Art. 288 Abs. 3 AEUV ergibt sich, dass Richtlinien nur die Mitgliedstaaten, nicht aber die Steuerpflichtigen adressieren. Anders als Verordnungen zielen Richtlinien daher nicht darauf ab, unmittelbar geltendes Recht zu schaffen. Folglich betrifft eine Richtlinie grundsätzlich nur das Verhältnis zwischen der Union und den Mitgliedstaaten. Die mitgliedstaatlichen Stellen sind nach Art. 288 Abs. 3 AEUV i.V.m. den Richtlinienbestimmungen zu deren Umsetzung verpflichtet.⁴ Diese Pflicht folgt auch aus dem Loyalitätsgrundsatz des Art. 4 Abs. 3 EUV.⁵ Bei nicht fristgerechter Umsetzung droht dem Mitgliedstaat ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV. Zudem kann der Steuerpflichtige unter Um-

2 Der EuGH spricht insofern von Richtlinien als einem Mittel der indirekten Rechtsetzung bzw. mittelbaren Gesetzgebung, vgl. EuGH v. 29.6.1993 – C-298/89, ECLI:EU:C:1993:267, Rn. 16 – Gibraltar/Rat; v. 23.11.1995 – C-10/95, ECLI:EU:C:1995:406, Rn. 29 – Asocarne/Rat.

3 Hierzu auch U. Hufeld/H. Rathke, Der Grundrechtsschutz nach Lissabon im Wechselspiel zwischen der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Europäischer Menschenrechtskonvention und den nationalen Verfassungen, EuR 2013, Beih. 3, S. 7, 20.

4 Vgl. nur EuGH v. 18.12.1997 – C-129/96, ECLI:EU:C:1997:628, Rn. 40 – Inter-Environnement Wallonie/Région wallone.

5 Vgl. EuGH v. 17.3.2021 – C-64/20, ECLI:EU:C:2021:207, Rn. 31 (An tAire Talmhaiochta Bia agus Mara u.a.).

ständen einen unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch gegenüber dem Mitgliedstaat geltend machen.

Diese Mittel sind aber häufig unzureichend, um dem Unionsrecht zur Wirksamkeit zu verhelfen.⁶ Daher erkennt der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausnahmsweise auch eine unmittelbare Wirkung von Richtlinienbestimmungen an. Der Steuerpflichtige kann sich unter bestimmten Voraussetzungen nach Ablauf der Umsetzungsfrist gegenüber dem Mitgliedstaat unmittelbar auf eine ihn begünstigende Richtlinienbestimmung berufen. Begründen lässt sich dies einerseits mit der praktischen Wirksamkeit (*effet utile*) des Unionsrechts.⁷ Der Mitgliedstaat darf das Regelungsanliegen der Union nicht dadurch konterkarieren, dass er die Umsetzungsverpflichtung ignoriert.⁸ Allerdings kann die Wirksamkeit des Unionsrechts im Widerspruch zu der nach Art. 288 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Umsetzungsautonomie der Mitgliedstaaten stehen.⁹ Zudem kann dieser Begründungsansatz nicht erklären, wieso Richtlinienbestimmungen ausschließlich zugunsten des Steuerpflichtigen wirken können.¹⁰ Überzeugend stellt der Gerichtshof daher zusätzlich darauf ab, dass ein Mitgliedstaat dem Einzelnen die nicht fristgerechte Umsetzung einer Richtlinie nicht entgegenhalten können soll.¹¹ Der Mitgliedstaat darf sich nicht widersprüchlich und damit treuwidrig verhalten („*venire contra factum proprium*“). Er begibt sich aber in einen Selbstwiderspruch, wenn er die nicht fristgerechte Umsetzung der Richtlinie dem Steuerpflichtigen entgeghält.

6 *M. Nettesheim* in E. Grabitz/M. Hilf/M. Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 288 AEUV, Rn. 140 (Aug. 2012); vgl. auch *M. Ruffert* in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 288 AEUV, Rn. 47.

7 Grundlegend EuGH v. 4.12.1974 – C-41/74, ECLI:EU:C:1974:133, Rn. 12 – van Duyn; im steuerlichen Kontext etwa EuGH v. 1.2.1977 – C-51/76, ECLI:EU:C:1977:12, Rn. 20/29 – *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*.

8 Ebenso *M. Nettesheim* in: E. Grabitz/M. Hilf/M. Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 288 AEUV, Rn. 140 (Aug. 2012).

9 Kritisch daher auch *W. Schroeder* in: R. Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 288 AEUV, Rn. 88; vgl. auch die frühe Kritik des BFH v. 16.7.1981 – V B 51/80, BStBl. II 1981, 692, Rn. 9 f.; eine unmittelbare Wirkung von Richtlinien ablehnend auch BFH v. 25.4.1985 – V R 123/84, BFHE 143, 383; das Urteil wurde durch BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 – Vorabentscheidungsverfahren EuGH allerdings aufgehoben.

10 Hierzu grundlegend EuGH v. 26.2.1986 – C-152/84, ECLI:EU:C:1986:84, Rn. 47 f. – *Marshall*.

11 Grundlegend bereits EuGH v. 5.4.1979 – C-148/78, ECLI:EU:C:1979:110, Rn. 22 f. – *Ratti*.

Daraus folgt, dass die unmittelbare Wirkung von Richtlinien einerseits das treuwidrige Verhalten eines Mitgliedstaats sanktionieren soll,¹² andererseits aber die im gestuften Rechtsetzungsverfahren geltenden mitgliedstaatlichen Gestaltungsspielräume respektiert werden müssen. Deswegen kommt eine unmittelbare Wirkung von Richtlinien nur in Betracht, wenn die Richtlinienbestimmung hinreichend genau und inhaltlich unbedingt ist.¹³ Zur Durchführung oder Wirksamkeit der Bestimmung darf es keiner weiteren mitgliedstaatlichen Maßnahmen bedürfen.¹⁴ Ob diese Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind, kann insbesondere dann problematisch sein, wenn den Mitgliedstaaten ein begrenzter Umsetzungsspielraum bei der Bestimmung einzelner Merkmale eingeräumt wird. Dies lässt sich anschaulich anhand der aktuellen Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den Steuerbefreiungsvorschriften der MwStSystRL erläutern.

Art. 132 Abs. 1 Buchst. n) MwStSystRL sieht vor, dass die Mitgliedstaaten „bestimmte kulturelle Dienstleistungen“ von der Mehrwertsteuer befreien. Die Steuerbefreiung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingende Rechtsfolge. Allerdings enthält die Richtlinie selbst keine Definition, welche „kulturellen Dienstleistungen“ die Mitgliedstaaten zu befreien haben. Da die Richtlinie nur auf „bestimmte“ kulturelle Dienstleistungen abstellt, müssen jedenfalls nicht sämtliche kulturellen Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit werden. Damit überlässt der Unionsgesetz die Bestimmung der steuerbefreiten kulturellen Dienstleistungen den Mitgliedstaaten.¹⁵ Konsequenter hat die Vierte Kammer des EuGH daher eine unmittelbare Wirkung dieser Richtlinienbestimmung abgelehnt.¹⁶ Gleiches gilt für die Steuerbefreiung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m) MwStSystRL, weil auch danach nur „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen“ zu befreien sind.¹⁷

12 Ebenso W. Schroeder in R. Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 288 AEUV, Rn. 88.

13 Im steuerlichen Kontext zuletzt etwa EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18, ECLI:EU:C:2020:1013, Rn. 26 – Golfclub Schloss Igling; v. 15.2.2017 – C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, Rn. 13 – British Film Institute.

14 Im steuerrechtlichen Kontext etwa EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18, ECLI:EU:C:2020:1013, Rn. 27 – Golfclub Schloss Igling; v. 16.7.2015 – C-108/14 und C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496, Rn. 49 – Larentina + Minerva und Marenave Schifffahrt.

15 EuGH v. 15.2.2017 – C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, Rn. 14 – British Film Institute.

16 So EuGH v. 15.2.2017 – C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, Rn. 24, 28 – British Film Institute.

17 EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18, ECLI:EU:C:2020:1013, Rn. 31, 42 – Golfclub Schloss Igling.

In gewissem Widerspruch hierzu scheint auf den ersten Blick eine ältere Entscheidung der Dritten Kammer zu stehen, wonach in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL die Steuerbefreiung für die Verwaltung „von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen“ hinreichend genau und unbedingt geregelt ist.¹⁸ Nach dem Wortlaut obliegt es den Mitgliedstaaten, die von der Mehrwertsteuer zu befreienden „Sondervermögen“ zu bestimmen. Allerdings ist die Definitionsbefugnis der Mitgliedstaaten hier teilweise durch die Harmonisierung der Rechtsvorschriften im Bereich der Investmentaufsicht – insbesondere also durch die OGAW-Richtlinie – unionsrechtlich überlagert worden.¹⁹ Deshalb sind Vermögen, die nach der OGAW-Richtlinie reguliert sind, zwingend als Sondervermögen i.S.v. Art. 135 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL einzustufen.²⁰ Für Zwecke der Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL muss daher differenziert werden: Soweit die OGAW-Richtlinie den Begriff des Sondervermögens harmonisiert, kann die Richtlinienbestimmung im Fall einer unzureichenden Umsetzung unmittelbare Wirkung entfalten. Soweit es dagegen im Ermessen der Mitgliedstaaten steht, welche weiteren Anlagevermögen sie als Sondervermögen qualifiziert, scheidet eine unmittelbare Anwendbarkeit aus.²¹

Ob eine Richtlinienbestimmung ausnahmsweise unmittelbare Wirkung entfaltet, muss daher gestuft geprüft werden: Erstens muss untersucht werden, ob der Wortlaut der Richtlinienbestimmung den Mitgliedstaaten einen Umsetzungsspielraum einräumt. Ist dies nicht der Fall, kommt eine unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung in Betracht. Wird dagegen ein Umsetzungsspielraum eingeräumt, muss zweitens untersucht werden, ob dieser Umsetzungsspielraum ausnahmsweise aus unionsrechtlichen Grün-

18 So zur wortgleichen Vorgängerregelung in Art. 13 Teil B Buchst. d) Nr. 6 der Richtlinie 77/388/EG EuGH v. 28.6.2007 – C-363/05, ECLI:EU:C:2007:391, Rn. 59 – JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und the Association of Investment Trust Companies.

19 So bereits EuGH v. 9.12.2015 – C-595/13, ECLI:EU:C:2015:801, Rn. 46 – Fiscale Eenheid X.

20 EuGH v. 13.3.2014 – C-464/12, ECLI:EU:C:2014:139, Rn. 46 – ATP PensionService; v. 7.3.2013 – C-424/11, ECLI:EU:C:2013:144, Rn. 23 – Wheels Common Investment Fund Trustees u.a.

21 So aus GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 14.3.2024 – C-639/22 bis C-644/22, ECLI:EU:C:2024:243, Rn. 55 – Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht.

den eingeschränkt ist. Gibt das Unionsrecht ein Ergebnis zwingend vor,²² kommt eine unmittelbare Wirkung in Betracht. Das kann z.B. der Fall sein, soweit ein grundsätzlich von den Mitgliedstaaten zu bestimmender Begriff ausnahmsweise durch das Sekundärrecht harmonisiert ist. Dagegen kann die Geltung des mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatzes nicht zur unmittelbaren Wirkung einer Richtlinienbestimmung führen, da hierdurch kein konkretes Ergebnis vorgegeben wird.²³ Unerfindlicherweise entschied der EuGH jedoch unlängst genau das Gegenteil,²⁴ ließ aber eine überzeugende Begründung vermissen.

2. Zur Ermittlung des grundrechtlichen Kontrollgegenstands

Das Richtlinienrecht kann nicht nur zugunsten der Steuerpflichtigen wirken, sondern auch Grundrechtseingriffe durch die Mitgliedstaaten erfordern. In den vergangenen Jahren hat diese Entwicklung im Steuerrecht an Bedeutung gewonnen. Während steuerrechtliche Richtlinien in der Vergangenheit den Binnenmarkt insbesondere durch den Abbau von Beschränkungen verwirklichten, erfordern neuere Richtlinien wie die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD) oder die Mindestbesteuerungs-Richtlinie (MinBestRL) Grundrechtseingriffe zum Schutz der mitgliedstaatlichen Steueraufkommen.²⁵ Ebenso begründet die EU-Amtshilfe-Richtlinie (EU-AHiRL) Verpflichtungen für Steuerpflichtige, Informationspflichtige und Intermediäre. Diese Regelungen sind häufig „self-executing“, bedürfen also keiner weiteren administrativen Umsetzung durch die nationalen Steuerbehörden. Macht der Steuerpflichtige geltend, dass es insofern zu Grundrechtseingriffen kommt, stellt sich die Frage nach dem zutreffenden grundrechtlichen Kontrollgegenstand. Durch das Zusammentreffen der zentralen Rahmengesetzgebung auf Ebene der Union

22 Der Gerichtshof spricht auch von einer „Mindestgarantie“, s. EuGH v. 19.11.1991 – C-6/90 und C-9/90, ECLI:EU:C:1991:428, Rn. 19 – Francovich u.a.; v. 19.1.1982 – C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7, Rn. 29 – Becker.

23 Ausführlich *D. Hummel*, Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz durch rechtsformabhängige Subventionen im Anwendungsbereich von EG-Richtlinien?, *EuR* 2010, 309 (315 f.); *D. Hummel* in: G. Rau/E. Dürwächter (Hrsg.), *UStG*, § 12 Abs. 2 Nr. 8, Rn. 35 (März 2023).

24 EuGH v. 12.9.2024 – C-741/22, ECLI:EU:C:2024:732, Rn. 56 f. – Casino de Spa.

25 Zu dem damit einhergehenden Paradigmenwechsel *J. Schönfeld*, Die Rolle der Rechtsprechung im Europäischen Steuerrecht, *IStR* 2022, 617 (620): Entwicklung vom europäischen Steuerwettbewerb zum Kartell der europäischen Steuergesetzgeber.

mit der dezentralen Umsetzungsgesetzgebung auf Ebene der Mitgliedstaaten existieren zwei mögliche Kontrollgegenstände, nämlich die sekundärrechtliche Regelung und das nationale Umsetzungsgesetz.

Nicht zielführend ist eine Bestimmung des Kontrollgegenstands ausgehend von der Grundrechtsbindung des Grundrechtsverpflichteten. Einerseits sind nach Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 GrCh primär die Unionsorgane an die Unionsgrundrechte gebunden. Dies gilt folglich auch für den Rat (Art. 16 EUV) beim Erlass steuerlichen Sekundärrechts. Andererseits unterliegen auch die Mitgliedstaaten gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GrCh einer Bindung an die Unionsgrundrechte, soweit sie Unionsrecht durchführen. Die notwendige legislative Umsetzung der Richtlinien im nationalen Recht stellt eine solche Durchführung dar.²⁶ Folglich sind im gestuften Rechtsetzungsverfahren die Union und die Mitgliedstaaten gleichermaßen an die Unionsgrundrechte gebunden und damit auch zu deren Achtung und Förderung ihrer Anwendung verpflichtet (Art. 51 Abs. 1 Satz 2 GrCh). Für die Bestimmung des zutreffenden Kontrollgegenstands lässt sich aus der Grundrechtsbindung daher nichts ableiten.

Stattdessen ist der Kontrollgegenstand ausgehend von der Verantwortlichkeit für den Grundrechtseingriff zu bestimmen.²⁷ Wer einen Eingriff in ein Unionsgrundrecht bewirkt, muss zugleich Sorge dafür tragen, dass der Eingriff den in Art. 52 Abs. 1 GrCh genannten Schranken genügt. Folglich muss danach differenziert werden, ob der Grundrechtseingriff dem Unionsgesetzgeber oder dem nationalen Gesetzgeber zuzurechnen ist. Im Ausgangspunkt liegt es nahe, primär an das nationale Umsetzungsrecht anzuknüpfen. Nur dieses wirkt unmittelbar gegenüber dem Steuerpflichtigen. Insbesondere entfaltet eine belastenden Richtlinienbestimmung keine unmittelbare Wirkung zulasten des Steuerpflichtigen.²⁸ Die Anknüpfung an das nationale Umsetzungsrecht kann allerdings dort nicht überzeugen,

26 Zu dieser normativen Durchführung des Unionsrechts *T. Sendke*, Der Anwendungsbereich von unionalen und nationalen Grundrechten im Steuerrecht, *StuW* 2020, 219 (220).

27 *M. Payandeh*, Die Nichtigkeit von EG-Richtlinien: Konsequenzen für den mitgliedstaatlichen Umsetzungsakt im Lichte des Demokratieprinzips, *DVB* 2007, 741 (745) betont die Bedeutung der Zuordnung von Verantwortlichkeiten für legislative Entscheidungen auch für das Demokratieprinzip.

28 Grundsätzlich EuGH v. 26.2.1986 – C-152/84, *ECLI:EU:C:1986:84*, Rn. 48 – Marshall; im Folgenden etwa EuGH v. 4.12.1997 – C-97/96, *ECLI:EU:C:1997:581*, Rn. 24 – Daihatsu Deutschland; v. 19.1.2010 – C-555/07, *ECLI:EU:C:2010:21*, Rn. 46 – Küçükdeveci; v. 18.4.2024 – C-605/21, *ECLI:EU:C:2024:324*, Rn. 92 – kartellrechtliche Schadensersatzklage.

wo das Richtlinienrecht Grundrechtseingriffe erfordert, ohne den mitgliedstaatlichen Gesetzgebern einen Spielraum einzuräumen. In diesen Fällen ist der Grundrechtseingriff dem Unionsgesetzgeber zuzurechnen, sodass er auch entsprechende Maßnahmen zum Schutz der Unionsgrundrechte treffen muss.²⁹ Steht den mitgliedstaatlichen Gesetzgebern dagegen ein ausreichender Umsetzungsspielraum zu, so sind etwaige Grundrechtseingriffe primär der nationalen Legislative zuzurechnen.³⁰ In diesem Fall muss der Steuerpflichtige gegen das Umsetzungsgesetz vorgehen.

Entscheidend ist also, ob den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung einer Richtlinienbestimmung ein Umsetzungsspielraum eingeräumt wird. Damit stellt sich aus anderer Perspektive dieselbe Frage wie bei der unmittelbaren Wirkung von Richtlinienbestimmungen (dazu bereits oben unter II.1.). Dem Mitgliedstaat steht folglich dann kein Umsetzungsspielraum zu, wenn die den Eingriff erfordernde Richtlinienbestimmung inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist. Die Richtlinienbestimmung ist dann der zutreffende Kontrollgegenstand, wenn sie unzweideutig eine Verpflichtung begründet, die zu einem Grundrechtseingriff führt, und zudem so konkret gefasst ist, dass die Mitgliedstaaten sie ohne einen relevanten Spielraum ins nationale Recht übernehmen müssen. Diese Herangehensweise steht auch im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs. Dieser hat Richtlinien wegen Verstoßes gegen die Unionsgrundrechte dann für ungültig erklärt, wenn die Richtlinienbestimmungen so konkret und zwingend waren, dass sie trotz der noch erforderlichen Umsetzung durch die Mitgliedstaaten bereits selbst zu nicht gerechtfertigten Eingriffen in die Unionsgrundrechte führten.³¹ In diesen Fällen scheidet auch eine vorrangige primärrechtskonforme und damit grundrechtskonforme Auslegung des Sekundärrechts aus. Eine solche Auslegung findet ihre Grenze nämlich

29 Ebenso GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 30.5.2024 – C-432/23, ECLI:EU:C:2024:446, Rn. 39 – Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg; im Grundsatz zustimmend L. Münch, Zum Schutz berufsrechtlicher Verschwiegenheitsrechte durch DAC 6, ISR 2024, 234, (236).

30 In diese Richtung tendenziell auch EuGH v. 26.9.2024 – C-432/23, ECLI:EU:C:2024:791, Rn. 57 – Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg, der eine Differenzierung danach vornimmt, ob die Richtlinie selbst Pflichten für die betroffenen Personen festlegt.

31 Vgl. EuGH v. 8.12.2022 – C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963, Rn. 30 ff. – Orde van Vlaamse Balies u. a. zu Art. 8ab Abs. 5 EU-AHiRL sowie v. 8.4.2014 – C-293/12 und C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238, Rn. 32 ff. – Digital Rights Ireland u. a. zur Vorratsdatenspeicherung.

im Wortsinn und dem eindeutig zum Ausdruck kommenden Zweck des Sekundärrechts.³²

Diese Abgrenzung überzeugt auch im Hinblick auf das generelle Verhältnis von Unionsrecht und nationalem Recht. Beruht ein nationales Umsetzungsgesetz auf vollständig harmonisiertem Sekundärrecht, kommt eine Prüfung am Maßstab der nationalen Grundrechte grundsätzlich nicht in Betracht. Aufgrund der zwingenden unionsrechtlichen Vorgaben handelt es sich beim nationalen Umsetzungsrecht um Unionsrecht „im nur formalen Gewand des nationalen Rechts“.³³ Richtiger Kontrollgegenstand ist in diesen Fällen das Sekundärrecht selbst. Das Verwerfungsmonopol hierfür liegt beim EuGH.³⁴ Würde dagegen nur das Umsetzungsrecht am Maßstab der Unionsgrundrechte kontrolliert und für ungültig erklärt, wäre wenig gewonnen, da das Sekundärrecht weiterhin gültig bliebe. Damit bestünde die Umsetzungsverpflichtung der mitgliedstaatlichen Gesetzgeber im Grundsatz fort. Daher ist es richtig und konsequent, in diesen Fällen unmittelbar das den Grundrechtseingriff erzwingende Richtlinienrecht am Maßstab der Unionsgrundrechte zu prüfen. Die grundrechtliche Prüfung verlagert sich insoweit vollständig auf die unionsrechtliche Ebene. Der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen steht in diesen Fällen mangels unmittelbarer Rechtsbehelfsmöglichkeiten allerdings vor besonderen Herausforderungen.³⁵

3. Zu den Auswirkungen der Ungültigkeit einer Richtlinie auf das Umsetzungsrecht

Stellt der EuGH die Ungültigkeit einer Richtlinienbestimmung fest, ergibt sich für den Steuerpflichtigen die zwingende Folgefrage, welche Auswirkung sich hieraus für das nationale Umsetzungsrecht ergibt. Für den Steuerpflichtigen wäre wenig gewonnen, wenn er in einem zeit- und kostenintensiven Rechtsstreit zwar die Ungültigkeit des Richtlinienrechts erstritten

32 S. Leible/R. Domröse, in: K. Riesenhuber (Hrsg.), Europäische Methodenlehre, 4. Aufl. 2021, § 8, Rn. 36.

33 So zutreffend M. Ludwigs, Grundrechtsschutz im Kooperationsverhältnis - Entwicklungslinien der BVerfG-Judikatur und offene Fragen, EuZW 2024, 445 (447); M. Ludwigs/P. Sikora, Der Vorrang des Unionsrechts unter Kontrollvorbehalt des BVerfG, EWS 2016, 121 (124).

34 Grundlegend EuGH v. 22.10.1987 – C-314/85, ECLI:EU:C:1987:452, Rn. 20 – Foto-Frost.

35 Ausführlich hierzu am Beispiel des MinBestRL J. Schönfeld/T. Sendke, Globale Mindestbesteuerung und EU-Recht, IStR 2024, 678, (685 ff.).

hätte, das nationale Umsetzungsrecht aber unverändert fortbestünde. Die Rechtsfrage wurde im Steuerrecht bislang kaum diskutiert, obwohl sie mit zunehmender Harmonisierung an Bedeutung gewinnt. Sowohl gegen die ATAD als auch die MinBestRL bestehen verschiedene primärrechtliche Bedenken. Insofern muss man danach differenzieren, ob die Ungültigkeit einer Richtlinie aus einer fehlenden Kompetenz der Union oder einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten oder Unionsgrundrechte resultiert.

a) Ungültigkeit mangels unionaler Kompetenz

Eine steuerliche Richtlinie kann zunächst aufgrund eines Kompetenzverstoßes ungültig sein. Im Bereich der direkten Steuern ist dieses Szenario insbesondere deshalb denkbar, weil Richtlinien nur auf die allgemeine Rechtsangleichungsvorschrift des Art. 115 AEUV gestützt werden können. Anders als bei den indirekten Steuern (Art. 113 AEUV) existiert kein Harmonisierungsauftrag. Zudem findet das ordentliche Gesetzgebungsverfahren nach Art. 114 Abs. 2 AEUV ausdrücklich keine Anwendung. Die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten soll nicht angetastet werden.³⁶ Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur bezweifelt, dass die ATAD und die MinBestRL kompetenzkonform erlassen worden sind.³⁷ Da die Verwerfungskompetenz für das Sekundärrecht beim EuGH liegt, kann nur er diese Frage abschließend entscheiden. Auch in der Vergangenheit hat der Gerichtshof bereits Sekundärrecht mangels Kompetenz für ungültig erklärt.³⁸ Damit wird die Frage relevant, welche Konsequenzen sich hieraus für das nationale Umsetzungsrecht ergeben.

36 S. Korte in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 114 AEUV, Rn. 15.

37 Vgl. nur J. Kokott, in: J. Hey/W. Schön (Hrsg.), Europäisches Steuerverfassungsrecht, 2023, 33, 36 ff.; A. Schnitzer, Vereinbarkeit der Vorschläge zur Einführung von GLOBE-Regelungen mit den Grundfreiheiten des AEUV, IStR 2022, 741 (743); V. Bendlinger/G. Kofler, Seminar H: Die europäische Steuerpolitik im Wandel, IStR 2022, 594 (598); S. Beinert, Steuerertüchtigungsprogramme: Stand und Perspektiven der europäischen Steuerertüchtigungsprogramme (BEFIT, FASTER pp.), ISR 2024, 141 (145); Schönfeld/Sendke IStR 2024, 635 ff.

38 Vgl. zuletzt EuGH v. 21.3.2024 – C-61/22, ECLI:EU:C:2024:251, Rn. 63 – Landeshauptstadt Wiesbaden zur VO (EU) 2019/1157, die auf die falsche Kompetenzgrundlage gestützt wurde; nur deswegen hat der Gerichtshof ausnahmsweise eine vorläufige Weitergeltung der Verordnung angeordnet.

Im Wesentlichen existieren drei verschiedene Ansätze, um das Problem zu lösen.³⁹ Erstens könnte bei Ungültigkeit der Richtlinie automatisch auch das nationale Umsetzungsrecht nichtig sein. Hierfür könnte insbesondere das Demokratieprinzip sprechen.⁴⁰ Der deutsche Gesetzgeber erlässt den Umsetzungsakt regelmäßig in dem Glauben, hierzu durch das Unionsrecht verpflichtet zu sein. Damit unterliegt er einem „verfassungsrelevanten Begründungsfehler“.⁴¹ Aufgrund der hohen Regelungsdichte der steuerlichen Richtlinien bleibt den nationalen Gesetzgebern zudem regelmäßig kein nennenswerter Umsetzungsspielraum. In Anlehnung an das Zivilrecht lässt sich davon sprechen, dass mit der Richtlinie auch die „Geschäftsgrundlage“ für das deutsche Umsetzungsrecht entfallen ist.⁴² Konträr hierzu lässt sich vertreten, dass die Nichtigkeit einer Richtlinie die Wirksamkeit des nationalen Umsetzungsrechts nicht berührt.⁴³ Hierfür könnte sprechen, dass das Gesetz formell verfassungskonform zustande gekommen ist und deswegen einen Geltungsanspruch hat.⁴⁴ Zudem beruht die Umsetzung der Richtlinie auf einer eigenverantwortlichen Entscheidung des nationalen Gesetzgebers. Nach zivilrechtlichem Verständnis hätte der deutsche Gesetzgeber beim Erlass des Umsetzungsgesetzes lediglich einem unbeachtlichen „Motivirrtum“ unterliegen.⁴⁵ Drittens und schließlich kommt eine vermittelnde Lösung in Betracht. Danach würde das nationale Umsetzungsrecht zwar nicht au-

39 A. Jüchser, Juristisches Glasperlenspiel? Rechtsfolgen für die Anwendung des Umsetzungsgesetzes bei fehlender Kompetenzgrundlage für die EU-Richtlinie, NZI-Beilage 2019, 12 (13); vgl. auch die Ausarbeitung des Wissenschaftlichen Dienstes des BT v. 27.11.2007, WD 3 – 418/07.

40 Ausführlich hierzu Payandeh DVBl 2007, 743 ff.

41 So M. Nettesheim in E. Grabitz/M. Hilf/M. Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 288 AEUV, Rn. 171 (Aug. 2012), der hieraus die Nichtigkeit wegen eines Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip ableiten würde.

42 So Schönfeld/Sendke IStR 2024, 639.

43 M. Ruffert in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 288 AEUV, Rn. 26; M. Nettesheim in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 288 AEUV, Rn. 171 (Aug. 2012); J. Hey, Gleichheitssätze im Europäischen Steuerrecht, in: J. Hey/W. Schön, Europäisches Steuerverfassungsrecht, 2023, S. 143 (174); ebenso bereits M. Röttinger, Bedeutung der Rechtsgrundlage einer EG-Richtlinie und Folgen einer Nichtigkeit, EuZW 1993, 117 (120).

44 Vgl. zu diesem Geltungsanspruch BFH v. 18.1.2023 – II B 53/22, BFH/NV 2023, 382, Rn. 9.

45 Vgl. Jüchser NZI-Beilage 2019, 13.

tomatisch unwirksam, wäre aber rechtswidrig und daher nach nationalen Rechtsvorschriften aufzuheben.⁴⁶

Auf den ersten Blick resultiert das Problem auf einem Konflikt zwischen dem Geltungsanspruch jedes formell verfassungskonform erlassenen Gesetzes und den Anforderungen des Demokratieprinzips. Das deutsche Umsetzungsgesetz wurde regelmäßig formell ordnungsgemäß erlassen. Ein Automatismus dergestalt, dass das Umsetzungsgesetz bei Wegfall des unionsrechtlichen Rechtsaktes ebenfalls ungültig wird, existiert nicht.⁴⁷ Allerdings muss berücksichtigt werden, dass der Geltungsanspruch eines Gesetzes in einer Demokratie aus der Rückführbarkeit auf das Staatsvolk resultiert.⁴⁸ Erst die demokratische Legitimation begründet den Geltungsanspruch des formell verfassungskonform zustande gekommenen Gesetzes. Im Europäischen (Steuer-)Recht kann die demokratische Legitimation auf zwei Wegen sichergestellt werden: Zum einen auf unionaler Ebene, wobei sich die von der Union ausgeübten Hoheitsbefugnisse aus der demokratischen Legitimation der Mitgliedstaaten ableiten.⁴⁹ Diese europäische Ebene entfällt, wenn die Union außerhalb der ihr zustehenden Kompetenzen gehandelt hat. Zum anderen ist die demokratische Legitimation durch die nationale Umsetzungsgesetzgebung gesichert. Allerdings sind die Mitgliedstaaten – wie bereits ausgeführt – zur Umsetzung der Richtlinien im nationalen Recht verpflichtet. Aufgrund der hohen Regelungsdichte steuerlicher Richtlinien besteht dabei für die mitgliedstaatlichen Steuergesetzgeber regelmäßig kein Umsetzungsspielraum.⁵⁰ In diesen Fällen werden die nationalen Gesetzgeber als „Erfüllungsgehilfen“ des Unionsgesetzgebers tätig. Handelt der deutsche Gesetzgeber in dem Glauben, zur Umsetzung verpflichtet zu sein, werden Handlungsalternativen weder in Betracht gezogen noch

46 U. Ehricke in R. Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 264 AEUV, Rn. 4; in diese Richtung auch O. Dörr in E. Grabitz/M. Hilf/M. Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 264 AEUV, Rn. 10 (November 2012) sowie H.-J. Cremer in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 264 AEUV, Rn. 2.

47 Die Verwerfungskompetenz für formelle und nachkonstitutionelle Gesetze liegt allein beim BVerfG, vgl. nur S. Detterbeck, in: M. Sachs (Hrsg.), GG, 10. Aufl. 2024, Art. 100, Rn. 2.

48 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvR 2661/06, BVerfGE 126, 286, Rn. 96 – Honeywell.

49 Hierzu R. Scholz, in: G. Dürig/R. Herzog/R. Scholz (Hrsg.), GG, Art. 23, Rn. 73 (März 2022).

50 H. Schaumburg in: H. Schaumburg/J. Englisch/L. Dobratz (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2024, Rn. 3.10; allgemein zur Regelungsintensität M. Geismann in: H. von der Groeben/J. Schwarze/A. Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 288 AEUV, Rn. 41.

diskutiert.⁵¹ Das Demokratieprinzip ist aber kein bloßer Formalismus, es erschöpft sich nicht im Einhalten des rechtlich vorgesehenen Verfahrens. Vielmehr bedarf es auch einer Freiheit des Meinungsbildungsprozesses.⁵² An dieser Freiheit fehlt es, wenn die demokratisch legitimierten Parlamentarier der Auffassung sind, zum Erlass eines Gesetzes aus unionsrechtlichen Gründen verpflichtet zu sein.⁵³ Daher sprechen gute Gründe dafür, dass auch das nationale Umsetzungsrecht ungültig ist, wenn die Union nicht über eine Kompetenz zum Erlass des Richtlinienrechts verfügte. Selbstverständlich bliebe es dem deutschen Gesetzgeber unbenommen, im Anschluss erneut entsprechende Regelungen zu erlassen. Jedenfalls aber ist zu fordern, dass sich der deutsche Gesetzgeber noch einmal mit dem Umsetzungsgesetz befasst und evaluiert, ob und in welchem Umfang dieses weiterhin Geltung beanspruchen oder geändert werden soll.⁵⁴ Unterbleiben kann dies ausnahmsweise nur in den Fällen, in denen das nationale Recht bereits vor dem Richtlinienrecht existierte, wie es z.B. für einige Maßnahmen der ATAD der Fall ist.⁵⁵

Aufgrund der noch nicht geklärten Rechtslage bestehen für den Steuerpflichtigen rechtliche Unsicherheiten.⁵⁶ Das ist gerade deshalb unbefriedigend, weil es regelmäßig vom Betreiben des Steuerpflichtigen abhängt, ob es im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens zu einer rechtlichen Überprüfung der Richtlinie kommt. Denn die im Rahmen einer Nichtigkeitsklage privilegierten Klageberechtigten – also gemäß Art. 263 Abs. 2 AEUV die Mitgliedstaaten, das Europäische Parlament, der Rat und die Kommission – sind in unterschiedlicher Form und Intensität am Zustandekommen der steuerlichen Richtlinien beteiligt. Daher werden sie regelmäßig keinen Anlass haben, den kompetenzgemäßen Erlass der Richtlinie in Zweifel zu ziehen.⁵⁷ Auch der Steuerpflichtige wird sich nur dann auf einen zeit- und kostenintensiven Rechtsstreit einlassen, wenn er im Falle des

51 Vgl. zuletzt zum MinStG etwa BT-Drs. 20/8668, S. 1.

52 Das Demokratieprinzip setzt dort Grenzen, wo für selbständige Entscheidungen des Parlaments kein inhaltlicher Spielraum mehr besteht, vgl. B. Grzeszick, in: G. Dürrig/R. Herzog/R. Scholz (Hrsg.), GG, Art. 20, Rn. 178 (Jan. 2022).

53 Ausführlich Payandeh DVBl 2007, 744 f.

54 Schönfeld/Sendke, IStR 2024, 639.

55 Allgemein Payandeh DVBl 2007, 745.

56 So bereits allgemein GA F. G. Jacobs, Schlussanträge v. 20.5.1992 – C-295/90, ECLI: EU:C:1992:228, Rn. 47 – Parlament/Rat.

57 Vgl. im Kontext der MinBestRL Schönfeld/Sendke IStR 2024, 685.

Obsiegens vor dem EuGH⁵⁸ von der Ungültigkeit der Richtlinie profitieren würde. Dies wäre nicht der Fall, wenn das ihn unmittelbar verpflichtende Umsetzungsrecht ohne Weiteres fortbestünde. Es ist dem Steuerpflichtigen auch aus Gründen eines effektiven Rechtsschutzes kaum zuzumuten, im Anschluss ein weiteres Verfahren vor dem BVerfG zu führen.

b) Ungültigkeit wegen Verstoßes gegen die Grundfreiheiten

Davon zu unterscheiden ist die Situation, dass der EuGH die Ungültigkeit des Richtlinienrechts wegen eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten feststellt. Aufgrund der Ungültigkeit der Richtlinie ändert sich in diesem Fall zusätzlich der Kontrollgegenstand. Nunmehr ist das nationale Recht am Maßstab der Grundfreiheiten zu prüfen. Zwar entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass nationale Regelungen in einem abschließend harmonisierten Rechtsbereich ausschließlich am Maßstab der Harmonisierungsmaßnahme und nicht des Primärrechts zu messen sein sollen.⁵⁹ Das Sekundärrecht soll das nationale Recht vor einer Prüfung am Maßstab des Primärrechts abschirmen.⁶⁰ Allerdings entfällt durch die Ungültigkeit des Richtlinienrechts diese Abschirmwirkung. Daher steht einer Überprüfung des (ursprünglichen) Umsetzungsrechts unmittelbar am Maßstab der Grundfreiheiten nichts im Wege.

Regelmäßig dürfte dabei die Ungültigkeit der Richtlinienbestimmung auch zu einer Unanwendbarkeit des nationalen Umsetzungsrechts führen. Sowohl die Unionsorgane als auch die Mitgliedstaaten sind Verpflichtete der Grundfreiheiten.⁶¹ Die Mitgliedstaaten müssen ihre Befugnisse auch im Bereich der weitgehend nicht harmonisierten direkten Steuern unter

58 Bei Gültigkeitsvorlagen geht der EuGH auch im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV von einer erga omnes-Wirkung seiner Nichtigkeitsfeststellung aus, vgl. insb. EuGH v. 13.5.1981 – C-66/80, ECLI:EU:C:1981:102, Rn. 13 ff. – International Chemical Corporation.

59 Grundlegend bereits EuGH v. 5.10.1977 – C-5/77, ECLI:EU:C:1997:144, Rn. 35 – Tedeschi; im steuerlichen Kontext etwa EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 45 – Deister Holding und Juhler Holding; v. 7.9.2017 – C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641, Rn. 15 – Eqiom und Enka.

60 Ausführlich zu dieser Immunisierungswirkung J. Schönfeld/B. Ellenrieder, Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht - oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“?, StW 2019, 253.

61 EuGH v. 8.12.2020 – C-620/18, ECLI:EU:C:2020:1001, Rn. 104 – Ungarn/Parlament; v. 26.10.2010 – C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632, Rn. 50 – Schmelz; v. 17.5.1984 – C-15/83, ECLI:EU:C:1984:183, Rn. 15 – Denkavit.

Wahrung des Unionsrechts und damit insbesondere der Grundfreiheiten ausüben.⁶² Da der Gerichtshof dem Unionsgesetzgeber im Vergleich zu den Mitgliedstaaten regelmäßig einen größeren Ermessensspielraum im Rahmen einer grundfreiheitlichen Prüfung einräumt,⁶³ dürfte es kaum vorstellbar sein, dass die unionale Richtlinienbestimmung ungültig ist, das nationale Umsetzungsrecht aber weiter anwendbar. Das gilt jedenfalls dann, wenn der Mitgliedstaat die Richtlinienvorgaben ohne Abweichung ins nationale Recht überführt hat.

Dass sich bei Ungültigkeit des Sekundärrechts Folgefragen auch im Hinblick auf das nationale Umsetzungsrecht stellen, sollte das vorlegende Gericht bereits im Rahmen seines Vorabentscheidungsersuchens berücksichtigen. So kann das Gericht die Gültigkeitsvorlage nach Art. 267 Abs. 1 lit. b) AEUV für den Fall der Ungültigkeit des Richtlinienrechts mit der Frage verbinden, wie die Grundfreiheiten im Hinblick auf das nationale (Umsetzungs-)Recht auszulegen sind (Art. 267 Abs. 1 lit. a) AEUV). Sollte eine solche Vorlagefrage unterbleiben, dürften anschließende Vorabentscheidungsersuchen nach dem *acte clair*-Grundsatz allerdings entbehrlich sein, wenn der Gerichtshof die Ungültigkeit des Sekundärrechts festgestellt hat und dieses vom Mitgliedstaat unverändert im nationalen Recht umgesetzt worden war.

c) Ungültigkeit wegen Verstoßes gegen die Unionsgrundrechte

Komplexer ist die Situation schließlich, wenn der EuGH die Ungültigkeit einer Richtlinienbestimmung wegen eines Verstoßes gegen die Unionsgrundrechte feststellt.⁶⁴ Anders als im Bereich der Grundfreiheiten existieren nicht nur verschiedene Kontrollgegenstände – also unionales oder nationales Recht – sondern auch unterschiedliche Kontrollmaßstäbe – nämlich unionale und nationale Grundrechte. Das Richtlinienrecht muss sich als Sekundärrecht am normenhierarchisch übergeordneten Primärrecht und damit insbesondere den Unionsgrundrechten messen lassen. Darüber

62 Vgl. nur EuGH v. 27.4.2023 – C-537/20, ECLI:EU:C:2023:339, Rn. 41 – L Fund und die dort angeführte Rechtsprechung.

63 Ausführlich hier *J. Hey*, Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD), *StuW* 2017, 248 (254).

64 Im steuerlichen Kontext etwa EuGH v. 8.12.2022 – C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963, Rn. 66 – *Orde van Vlaamse Balies* u.a.; vgl. auch EuGH v. 8.4.2014 – C-293/12 und C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238 – *Digital Rights Ireland*.

hinaus sind die Mitgliedstaaten nach Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GrCh auch bei der Umsetzung der Richtlinienbestimmungen im nationalen Recht an die Unionsgrundrechte gebunden. Ist eine Richtlinienbestimmung wegen eines Verstoßes gegen die Unionsgrundrechte ungültig, entfällt *ex tunc* die unionsrechtliche Ebene.⁶⁵ Von einer normativen Durchführung von Unionsrecht i.S.v. Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GrCh kann daher im Hinblick auf das nationale Umsetzungsrecht nicht mehr ausgegangen werden. Dies gilt selbst dann, wenn der deutsche Gesetzgeber ursprünglich in dem Glauben handelte, unionsrechtlich zur Umsetzung verpflichtet zu sein. Folglich ändert sich nicht nur der Kontrollgegenstand, sondern auch der Kontrollmaßstab. Das nationale Umsetzungsrecht ist nunmehr ausschließlich am Maßstab der Grundrechte des Grundgesetzes zu messen.⁶⁶ Dabei muss das über ein Verwerfungsmonopol für formelle und nachkonstitutionelle Gesetze verfügende BVerfG nicht zwingend zum selben Ergebnis kommen wie zuvor der EuGH. Regelmäßig dürfte ein Verstoß der Richtlinienbestimmung gegen die Unionsgrundrechte aber auch einen Verstoß des (ursprünglichen) Umsetzungsrechts gegen die Grundrechte des Grundgesetzes indizieren. Immerhin bilden unionale und nationale Grundrechte wechselseitige Auffangordnungen.⁶⁷ In diese Richtung deutet im Übrigen auch die bisherige Rechtsprechung der beiden Gerichte. Bevor der EuGH die Ungültigkeit der Vorratsdatenspeicherungs-Richtlinie 2006/24/EG wegen Verstößen gegen die Unionsgrundrechte festgestellt hat,⁶⁸ hatte das BVerfG bereits wesentliche Teile des deutschen Umsetzungsrechts für verfassungswidrig und damit ungültig erklärt.⁶⁹ Allerdings bleibt dem Steuerpflichtigen damit im Ergebnis ein weiteres kosten- und zeitaufwendiges Verfahren vor den nationalen Gerichten wohl nicht erspart.

65 Zur grundsätzlichen Rückwirkung einer Ungültigerklärung EuGH v. 26.4.1994 – C-228/92, ECLI:EU:C:1994:168, Rn. 17 f. – Roquette Frères; zur möglichen Begrenzung der zeitlichen Entscheidungswirkung A. Cordewener, in: H. Schaumburg/M. Hendricks (Hrsg.), *Steuerrechtsschutz*, 5. Aufl. 2024, Rn. 7.63.

66 A.A. C. Levedag, Gerichtlicher Rechtsschutz gegen belastendes unionsrechtliches Sekundärrecht und darauf beruhende Umsetzungsakte im Rechtsschutzverbund von FG, EuGH und BVerfG, *StuW* 2024, 197 (199), der davon ausgeht, dass das Umsetzungsgesetz unmittelbar am Primärrecht und damit den Unionsgrundrechten zu messen sei.

67 P. M. Huber, Demokratische Legitimation in der Europäischen Union, *ZSE* 2009, 364 (373).

68 EuGH v. 8.4.2014 – C-293/12 und C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238 – Digital Rights Ireland.

69 BVerfG v. 2.3.2010 – 1 BvR 256/08 u.a., BVerfGE 125, 260 – Vorratsdatenspeicherung; zur Historie auch A. Roßnagel, Die neue Vorratsdatenspeicherung, *NJW* 2016, 533.

4. Zwischenergebnis

Das gestufte Rechtsetzungsverfahren bei steuerlichen Richtlinien stellt den Steuerpflichtigen vor besondere Herausforderungen. Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien und die Bestimmung des grundrechtlichen Kontrollgegenstands erweisen sich dabei als zwei Seiten derselben Medaille. Wurde eine den Steuerpflichtigen begünstigende Richtlinienbestimmung nicht fristgerecht umgesetzt, so kann sich dieser unmittelbar hierauf berufen, wenn die Richtlinienbestimmung hinreichend genau sowie inhaltlich unbedingt ist und es zur Durchführung der Bestimmung keiner weiteren mitgliedstaatlichen Maßnahmen bedarf. Eine unmittelbare Wirkung kommt dabei ausnahmsweise auch dann in Betracht, wenn den Mitgliedstaaten nach dem Wortlaut der Richtlinienbestimmung ein Spielraum eingeräumt wird, der aufgrund einer (teilweisen) unionsrechtlichen Harmonisierung eingeschränkt wird. Das Unionsrecht muss das Ergebnis zwingend vorgeben. Korrespondierend stellt eine Richtlinienbestimmung, die Grundrechtseingriffe zulasten des Steuerpflichtigen erzwingt, den richtigen Kontrollgegenstand im Rahmen einer (inzidenten) Normenkontrolle dar, wenn die Richtlinienbestimmung so hinreichend genau und inhaltlich unbedingt ist, dass dem Mitgliedstaat kein Umsetzungsspielraum verbleibt.

Weitgehend ungeklärt ist schließlich die Frage, was mit dem nationalen Umsetzungsrecht passiert, wenn der Gerichtshof die Ungültigkeit einer Richtlinienbestimmung feststellt. Insofern muss zwischen einer Ungültigkeit mangels unionsrechtlicher Kompetenz sowie einer Ungültigkeit wegen Verstoßes gegen die Grundfreiheiten oder die Unionsgrundrechte differenziert werden. Im ersten Fall besteht zwar kein Automatismus dergestalt, dass auch das nationale Umsetzungsrecht entfällt. Wegen des Defizits im Hinblick auf die demokratische Legitimation kann aber auch das nationale Umsetzungsrecht keinen Geltungsanspruch haben, sodass dieses zumindest zu prüfen und ggfs. aufzuheben ist. Bei einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten dürfte ein weitgehender Gleichlauf zwischen der Ungültigkeit der Richtlinienbestimmung und der Unanwendbarkeit des nationalen Umsetzungsrechts bestehen. Dagegen verändert sich bei einem Verstoß des Richtlinienrechts gegen die Unionsgrundrechte nicht nur der Kontrollgegenstand (nationales statt unionales Recht), sondern auch der Kontrollmaßstab (nationale statt unionale Grundrechte).

III. Herausforderungen für die Steuerpflichtigen durch Kollisionen von nationalem Recht und Unionsrecht

Weitere Herausforderungen ergeben sich für den Steuerpflichtigen, wenn unionales und nationales Recht kollidieren. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn unmittelbar geltendes Primärrecht auf das zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Mitgliedstaat bestehe Steuerrechtsverhältnis einwirkt. In diesem Fall kann ein Konflikt zwischen dem Primärrecht und dem nationalen Verfassungsrecht – insbesondere den mitgliedstaatlichen Grundrechten oder dem mitgliedstaatlichen Rechtsstaatsprinzip – entstehen. Relevante Beispiele für solche Herausforderungen sind zum einen Grundrechtskollisionen (dazu 1.), zum anderen Konflikte zwischen dem unionalen Beihilfeverbot und dem mitgliedstaatlichen Verfassungsrecht (dazu 2.) sowie schließlich Kollisionen zwischen den ungeschriebenen allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts und dem nationalen Verfassungsrecht (dazu 3.).

1. Zur Kollision von nationalen Grundrechten und Unionsrecht

In nicht abschließend harmonisierten Rechtsbereichen kann es zu Kollisionen zwischen den nationalen und unionalen Grundrechtsgewährleistungen kommen. Dies resultiert daraus, dass die mitgliedstaatlichen Stellen in diesen Fällen einerseits Unionsrecht durchführen und daher nach Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GrCh an die Unionsgrundrechte gebunden sind. Andererseits bleiben auch die nationalen Grundrechte mangels abschließender Harmonisierung anwendbar. Sowohl der EuGH als auch das BVerfG erkennen an, dass es insoweit grundsätzlich zu einem kumulativen Grundrechtsschutz kommt.⁷⁰ Da die unionalen und die nationalen Grundrechte nicht in jedem Fall dasselbe Schutzniveau entfalten werden, stellt sich die Frage, welches Schutzniveau sich im Fall einer Kollision durchsetzt. Für den Steuerpflichtigen besonders relevant ist die Frage dort, wo die nationalen Grundrechte ein höheres Schutzniveau als die Unionsgrundrechte entfalten. Zwar weisen das Grundgesetz und die Grundrechtecharta

70 Vgl. nur EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 60 – Melloni sowie BVerfG v. 6.11.2019 – 1 BvR 16/13, BVerfGE 152, 152, Rn. 43 – Recht auf Vergessen I.

in ihren abstrakten Gewährleistungsgehalten zahlreiche Parallelen auf.⁷¹ Verfassungsrecht ist aber über weite Strecken das, was die zuständigen Gerichte hieraus machen.⁷² Das BVerfG hat im Laufe der Jahrzehnte aus den Grundrechten des Grundgesetzes steuerrechtliche Kontrollmaßstäbe entwickelt. Die vergleichsweise intensive verfassungsgerichtliche Kontrolle in Deutschland stellt aber auch international eher die Ausnahme dar.⁷³ Welche grundrechtliche Kontrolldichte der EuGH im Bereich des materiellen Steuerrechts anlegen wird, ist noch nicht absehbar. Daher kann nicht in jedem Fall davon ausgegangen werden, dass das deutsche Schutzniveau auch auf europäischer Ebene gewährleistet wird.

Im Ausgangspunkt folgt aus Art. 53 GrCh, dass die mitgliedstaatlichen Verfassungen einen höheren Grundrechtsstandard als die Chartagrundrechte vorsehen können.⁷⁴ Allerdings versteht der EuGH die Vorschrift nicht im Sinne eines unbeschränkten Meistbegünstigungsprinzips, wonach den Mitgliedstaaten generell gestattet würde, der Anwendung unionsrechtlicher Vorschriften einen höheren nationalen Grundrechtsstandard entgegenzuhalten.⁷⁵ Vielmehr steht die Anwendung nationaler Grundrechte unter dem Vorbehalt, dass durch deren Anwendung „weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden“.⁷⁶

Es ist noch nicht abschließend geklärt, welche Tragweite dieser Vorbehalt entfalten wird. Dass zunächst das Schutzniveau der Charta nicht unterschritten werden soll, ist nachvollziehbar. In nicht vollständig harmonisierten Regelungsbereichen etablieren die Unionsgrundrechte ein Mindestschutzniveau, das nicht durch mitgliedstaatliche Grundrechte unterlaufen

71 Ausführlich hierzu BVerfG v. 27.4.2021 – 2 BvR 206/14, BVerfGE 158, 1, Rn. 67 – Tierarzneimittel.

72 Vgl. E. Benda, Verfassungskontrolle durch Verfassungsgerichtsbarkeit, in: D. Merten/R. Morsey, 30 Jahre Grundgesetz, 1979, S.103 (114); in diese Richtung auch BVerfG v. 27.4.2021 – 2 BvR 206/14, BVerfGE 158, 1, Rn. 73 – Tierarzneimittel.

73 Hierzu bereits J. Schönfeld/B. Ellenrieder/T. Sendke, Europäische Grundrechte und Sekundärrecht, IStR 2022, 517 (524 f.).

74 Siehe auch GA M. Bobek, Schlussanträge v. 25.7.2018, C-310/16, ECLI:EU:C:2018:623, Rn. 94 – Strafverfahren gegen Petar Dzivev u.a.

75 Deutlich EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 56 ff. – Melloni.

76 Grundlegend EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 60 – Melloni; bestätigt durch EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 29 – Åkerberg Fransson; v. 29.7.2019 – C-516/17, ECLI:EU:C:2019:625, Rn. 21 – Spiegel Online; v. 21.12.2021 – C-357/19 u.a., ECLI:EU:C:2021:1034, Rn. 211 – Strafverfahren gegen PM u.a.

werden darf.⁷⁷ Schwieriger zu bestimmen ist der praktische Anwendungsbereich des Vorbehalts von Vorrang, Einheit und Wirksamkeit des Unionsrechts. Nachvollziehbar ist ein solcher Vorbehalt in abschließend harmonisierten Rechtsbereichen. Das Unionsrecht als supranationale Rechtsordnung soll nicht durch die Anwendung nationaler Grundrechte in Frage gestellt werden können.⁷⁸ Wie bereits ausgeführt, kann es zu einer Kollision verschiedener Grundrechtsgewährleistungen und damit zu einer Anwendung des Vorbehalts aber ohnehin nur in nicht abschließend harmonisierten Rechtsbereichen kommen.⁷⁹ Daher bedarf es im Grundsatz auch keines einheitlichen grundrechtlichen Kontrollmaßstabs. Aus Rechtsvielfalt folgt Grundrechtsvielfalt. Bezeichnenderweise spricht Generalanwalt *Bobek* davon, dass die Erfordernisse des Vorrangs, der Wirksamkeit und insbesondere der Einheit in Bereichen, in denen die Mitgliedstaaten weiterhin über eigene Spielräume verfügen, „vielleicht nicht wörtlich genommen werden“ sollten.⁸⁰

Was also bleibt von dem Vorbehalt? Im Steuerrecht ist diese Frage bislang in Fällen des Mehrwertsteuerbetrugs relevant geworden. Einen bemerkenswerten Weg ist die Große Kammer in den sog. *Taricco*-Fällen gegangen. Inhaltlich ging es jeweils um die Geltung italienischer Verjährungsregeln in Fällen eines schweren Mehrwertsteuerbetrugs. In einer ersten Entscheidung kam die Große Kammer zu dem Ergebnis, dass Art. 325 AEUV nationalen Verjährungsregeln entgegenstehen kann, wenn diese Regeln die Sanktionierung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteten Betrugsfällen verhindern.⁸¹ Als Konsequenz hätten die italienischen Verjährungsregeln unangewendet bleiben müssen. Der mit der Entscheidung konfrontierte italienische Verfassungsgerichtshof (*Corte costituzionale*) hatte allerdings Zweifel, ob die Entscheidung u.a. mit den im

77 Vgl. GA M. Bobek, Schlussanträge v. 25.7.2018, C-310/16, ECLI:EU:C:2018:623, Rn. 92, 94 – Strafverfahren gegen Petar Dzivev u.a.

78 Vgl. EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 59 – Melloni; ebenso *Thym*, NVwZ 2013, 889, 892.

79 Entwickelt hat der EuGH den Vorbehalt zwar im Urt. v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 60 ff. – Melloni, wo es um vollständig harmonisiertes Unionsrecht ging, vgl. Rn. 39 ff.; hierzu auch K. Lenaerts, Kooperation und Spannung im Verhältnis von EuGH und nationalen Verfassungsgerichten, EuR 2015, 3 (21 ff.) Im Ergebnis kam es dort wegen der abschließenden Harmonisierung aber nicht zur Anwendung des Vorbehalts.

80 GA M. Bobek, Schlussanträge v. 25.7.2018, C-310/16, ECLI:EU:C:2018:623, Rn. 91 – Strafverfahren gegen Petar Dzivev u.a.

81 EuGH v. 8.9.2015 – C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555, Rn. 58 – *Taricco* I.

italienischen Recht verankerten Grundrechten der von den Sanktionen betroffenen Steuerpflichtigen vereinbar ist. Konkret führte der Verfassungsgerichtshof den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit, das Bestimmtheitsgebot und das Rückwirkungsverbot an.⁸² Deshalb forderte er den EuGH im Rahmen eines erneuten Vorabentscheidungsersuchens auf, seine in der Rechtssache *Taricco I* getroffene Entscheidung noch einmal zu „überdenken“.⁸³ Die Große Kammer bekräftigte zunächst ihre vorherige Entscheidung, nahm sodann aber eine wichtige Einschränkung vor. Danach müssen die Mitgliedstaaten nationale Verjährungsregeln nicht unangewendet lassen, wenn die (rückwirkende) Nichtanwendung zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen führen würde.⁸⁴ Zwar betont die Große Kammer erneut den Vorbehalt, unter dem eine Anwendbarkeit nationaler Grundrechtsstandards steht.⁸⁵ Im Folgenden bekräftigt sie aber auch die Bedeutung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit als Teil eines wirksamen Grundrechtsschutzes.⁸⁶ Dabei arbeitet die Große Kammer heraus, dass der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen und die eng hiermit verknüpften Erfordernisse der Vorhersehbarkeit, der Bestimmtheit und des Rückwirkungsverbots nicht nur durch die italienischen Grundrechte, sondern auch durch die Unionsgrundrechte (insb. Art. 49 GrCh) geschützt werden. Im Ergebnis mussten die italienischen Grundrechtsgewährleistungen nicht zurücktreten, weil auch die Unionsgrundrechte dasselbe Schutzniveau gewährleisteten.⁸⁷

Diese Ausführungen überzeugen, auch wenn auf den ersten Blick unklar bleibt, wieso die Unionsgrundrechte in der Rs. *Taricco I* noch unberücksichtigt geblieben waren. Auf den zweiten Blick erklärt sich dies aber daraus, dass die Grundrechte der „Steuersünder“ in der Frage des vorliegenden Gerichts (*Tribunale di Cuneo*) nicht vorkamen. Dieses wollte die Steuerpflichtigen verurteilen und sah sich durch die Verjährungsvorschrift

82 Konkret ging es um den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit, das Bestimmtheitsgebot und das Rückwirkungsverbot, vgl. EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, Rn. 13 ff. – *Taricco II*.

83 So V. Skouris, Der Vorrang des Europäischen Unionsrechts vor dem nationalen Recht. Unionsrecht bricht nationales Recht, EuR 2021, 3 (13).

84 EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, Rn. 62 – *Taricco II*.

85 EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, Rn. 47 – *Taricco II*.

86 EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, Rn. 53 ff. – *Taricco II*.

87 In diese Richtung auch M. Ruffert in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 1 AEUV, Rn. 19; Ludwigs EuZW 2024, 446.

ten des italienischen Strafsystems daran gehindert. Folgerichtig fragte es nicht, ob evtl. noch andere Rechte einer Verurteilung nach Ablauf der Verjährungsfrist entgegenstehen, sondern nur ob das Unionsrecht nicht eine Verurteilung verlange. Diese Vorlage ist ein gutes Beispiel dafür, wie gefährlich tendenziöse Vorlagen an den EuGH sind,⁸⁸ die den EuGH nicht von sich aus auf alle Probleme hinweisen, sondern vielmehr ein bestimmtes Ergebnis erreichen wollen. Die Gefahr, dass ein internationales Generalistengericht wie der EuGH⁸⁹ gewisse Punkte übersieht, ist leider höher als normal und hat sich hier in der Rechtssache *Taricco I* gezeigt. Glücklicherweise konnte die Vorlage des italienischen Verfassungsgerichtshofs diese Gefahr neutralisieren und den EuGH entsprechend sensibilisieren.

Entfalten nationale und unionale Grundrechte dasselbe Schutzniveau, stellt sich die Frage des Vorbehalts nicht mehr. Die Große Kammer zieht die Kollisionsvermeidung damit zu Recht der Kollisionsauflösung vor. Die wesentlichen mitgliedstaatlichen Verfassungsprinzipien dürften dabei auch auf unionaler Ebene gelten. So folgt aus Art. 2 Satz 1 EUV, dass u.a. die Achtung der Rechtsstaatlichkeit und die Wahrung der Menschenrechte zu den grundlegenden Werten gehören, auf die sich die Union gründet. Gleichzeitig sind diese Werte nach Art. 2 Satz 2 EUV allen Mitgliedstaaten – zumindest in ihrem Kern – gemeinsam. Formuliert wird ein Homogenitätsgebot zwischen den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Union und den mitgliedstaatlichen Verfassungen.⁹⁰ Unterstützt wird diese Homogenität im Bereich des Grundrechtsschutzes aus unionsrechtlicher Perspektive insbesondere durch die Auslegungsregeln in Art. 52 Abs. 3 und 4 GrCh. Zudem sind die Grundrechte des Grundgesetzes aus nationaler Perspektive im Lichte der Charta auszulegen.⁹¹ Damit wird es perspektivisch zu einer Angleichung der verschiedenen Grundrechtsordnungen kommen.⁹² Folglich dürften sich Kollisionen von unionalen und nationalen Grundrechten häufig vermeiden lassen.

Dass dies aber nicht in jedem Fall gelingen wird, zeigen gleich mehrere rumänische Vorabentscheidungsersuchen, in denen sich der EuGH mit der Frage befassen musste, in welchem Verhältnis das Unionsrecht in Fällen des

88 Dazu näher *D. Hummel*, Der EuGH als Finanzgericht?, *StuW* 2024, 211 (214 ff.).

89 Hierzu *Hummel* *StuW* 2024, 212.

90 *C. Calliess* in *C. Calliess/M. Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 6. Aufl. 2022, Art. 2 EUV, Rn. 7 m.w.N.

91 BVerfG v. 6.11.2019 – 1 BvR 16/13, BVerfGE 152, 152, Rn. 60 – Recht auf Vergessen I.

92 Ebenso *D. Thym*, Freundliche Übernahme, oder: die Macht des "ersten Wortes" – "Rechts auf Vergessen" als Paradigmenwechsel, *JZ* 2020, 1017 (1024).

Mehrwertsteuerbetrugs sowie bei Geldwäsche- und Korruptionsdelikten zu den rumänischen Verfassungsvorgaben steht.⁹³ Hintergrund war, dass die Rechtsprechung des rumänischen Verfassungsgerichts in Verbindung u.a. mit der Besetzung der Spruchkörper und den nationalen Verjährungsregeln in vielen Fällen zu einer Straflosigkeit der beteiligten Personen führte. Die Große Kammer kam zu dem Ergebnis, dass kein Raum für nationale Grundrechtsgewährleistungen bleibt, wenn deren Anwendung ein systemisches Risiko der Straflosigkeit bei schweren Betrugsdelikten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union oder bei Korruptionsdelikten im Allgemeinen birgt.⁹⁴ Die Argumentation der Großen Kammer stützt sich im Wesentlichen wieder auf Art. 325 Abs. 1 AEUV, der die Mitgliedstaaten u.a. zur Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteten Handlungen verpflichtet.

Da die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer teilweise zu den Eigenmitteln der Union gehören,⁹⁵ sind die finanziellen Interessen der Union auf den ersten Blick durch Fälle des Mehrwertsteuerbetrugs betroffen. Dies allein kann aber kein Zurücktreten nationaler Grundrechtsgewährleistungen rechtfertigen. Zunächst dürfte schon die Prämisse, dass ein Mehrwertsteuerbetrug zwingend die finanziellen Interessen der Union beeinträchtigt, falsch sein, wie sich aus den Äußerungen der Kommission selbst ergibt. Die Kommission hat nämlich in anderem Zusammenhang explizit ausgeführt, dass sich aus einer Verminderung der Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten keine negativen Auswirkungen auf den EU-Haushalt ergeben.⁹⁶ Als Grund führt sie an, dass alle Ausgaben, die nicht u.a. durch die Mehrwertsteuer-Eigenmittel abgedeckt sind, durch die Eigenmittel auf der Grundlage des Bruttonationaleinkommens ausgeglichen werden. Darüber hinaus erscheint es nicht einsichtig, wieso ausgerechnet den finanziellen

93 Ausführlich zu diesen Fällen *F. Weber*, Die Identität des Unionsrechts im Vorrang, JZ 2022, 292.

94 EuGH v. 21.12.2021 – C-357/19 u.a., ECLI:EU:C:2021:1034, Rn. 212, 203 – Strafverfahren gegen PM u.a.

95 Aktuell steht der Union im Grundsatz ein Anteil i.H.v. 0,3 % am mitgliedstaatlichen Mehrwertsteueraufkommen zu, vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b) des Eigenmittelbeschlusses 2021. Die Bemessungsgrundlage wird allerdings bei 50 % des Bruttonationaleinkommens gekappt; zum Hintergrund dieser Regelung *C. Waldhoff* in *C. Calliess/M. Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 311 AEUV, Rn. 10.

96 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und der Richtlinie 2008/118/EG über das allgemeine Verbrauchsteuersystem in Bezug auf Verteidigungsanstrengungen im Rahmen der Union v. 24.4.2019, COM(2019) 192 final, S. 10.

Interessen der Union ein besonderes Gewicht eingeräumt werden sollte, das ein Zurücktreten nationaler Grundrechte rechtfertigt.

Aber auch davon unabhängig können die Ausführungen der Großen Kammer nicht überzeugen. Zwar ist der Schutz der finanziellen Interessen der Union in Art. 325 AEUV und damit primärrechtlich verankert. Insofern stützt die Große Kammer ihre Argumentation insbesondere auf die unmittelbare Wirkung des Art. 325 Abs. 1 AEUV.⁹⁷ Dies ist aber zu kurz gedacht. Richtig ist, dass den Vorschriften des Primärrechts unmittelbare Geltung in den Mitgliedstaaten zukommt. Ab dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens werden diese Normen zu unmittelbar geltendem Recht in allen Mitgliedstaaten, ohne dass es eines Umsetzungsaktes bedarf.⁹⁸ Davon zu unterscheiden ist aber eine etwaige unmittelbare Wirkung des Primärrechts.⁹⁹ Hierbei geht es um die Frage, für wen sich unmittelbar Rechte und Pflichten aus dem Unionsrecht ergeben. Beispielsweise begründen sowohl die Grundfreiheiten als auch die Unionsgrundrechte subjektive Rechte zugunsten des Einzelnen, sodass sich dieser unmittelbar hierauf berufen kann. Umgekehrt kann das Primärrecht auch Verpflichtungen für den Einzelnen begründen. Art. 325 Abs. 1 AEUV adressiert aber gerade nicht den einzelnen Steuerpflichtigen, sondern primär die Mitgliedstaaten und nachrangig die Union.¹⁰⁰ Diese sind zum Schutz der finanziellen Interessen der Union verpflichtet. Kommt ein Mitgliedstaat dieser Verpflichtung nicht oder nicht ausreichend nach, darf dies nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, indem diesem ein höheres nationales Grundrechtsschutzniveau versagt wird. Andernfalls wäre der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen davon abhängig, ob sich der Mitgliedstaat unionsrechtskonform verhalten hat. Dies kann nicht richtig sein.

97 EuGH v. 21.12.2021 – C-357/19 u.a., ECLI:EU:C:2021:1034, Rn. 252 ff. – Strafverfahren gegen PM u.a.

98 Grundlegend EuGH v. 9.3.1978 – C-106/07, ECLI:EU:C:1978:49, Rn. 14/16 – Simmenthal.

99 Generell zu dieser Abgrenzung R. Wank, Die unmittelbare Wirkung von Unionsrecht unter Privaten im Arbeitsrecht, RdA 2020, 1 (2).

100 C. Waldhoff in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 325 AEUV, Rn. 7.

2. Zu Kollisionen zwischen Beihilferecht und Gesetzesvorbehalt

Der Binnenmarkt gewährleistet nicht nur den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital, sondern auch einen unverfälschten Wettbewerb.¹⁰¹ Dieses Ziel wird insbesondere durch das in Art. 107 Abs. 1 AEUV enthaltene grundsätzliche Beihilfenverbot verwirklicht. Die Kommission hat das Beihilferecht in den vergangenen Jahren auch zu einem Werkzeug gegen schädlichen Steuerwettbewerb entwickelt.¹⁰² Maßnahmen der nationalen Steuergesetzgeber und Finanzbehörden unterliegen danach einer Kontrolle durch die Kommission. Das durch Art. 107 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 3 AEUV für Neubehilfen vorgesehene präventive Verbot mit Erlaubnisvorbehalt¹⁰³ richtet sich damit primär an den Mitgliedstaat. Entsprechend ist der jeweilige Mitgliedstaat Adressat eines Negativbeschlusses der Kommission. Zugleich muss die Kommission den Mitgliedstaat im Beschluss verpflichten, alle notwendigen Maßnahmen zur Rückforderung der Beihilfe vom Steuerpflichtigen zu treffen.¹⁰⁴ Während das Unionsrecht eine Rückforderung der Beihilfe im Grundsatz zwingend verlangt, können nationale Rechtsprinzipien – wie z.B. Verjährungsvorschriften, Vertrauensschutz und die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung – einer Rückforderung im Einzelfall entgegenstehen. Damit stellt sich aus Sicht des Steuerpflichtigen wiederum die Frage, wie diese Kollisionen aufzulösen sind.

Die unionalen und nationalen Gerichte sind bei der Gewährung von Vertrauensschutz zugunsten des die Beihilfe empfangenden Steuerpflichtigen grundsätzlich sehr zurückhaltend.¹⁰⁵ Einem sorgfältigen Unternehmen soll es regelmäßig möglich sein, sich zu vergewissern, dass das unionsrecht-

101 So bereits EuGH v. 11.6.1991 – C-300/89, ECLI:EU:C:1991:244, Rn. 15 – Kommission/Rat.

102 Vgl. aus jüngerer Vergangenheit nur die Verfahren, die zu folgenden Urteilen geführt haben: EuGH v. 10.9.2024 – C-465/20 P, ECLI:EU:C:2024:724 – Kommission/Irland u.a.; v. 14.12.2023 – C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985 – Amazon; v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859 – Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission.

103 Vgl. A. Kliemann in: H. von der Groeben/J. Schwarze/A. Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV, Rn. 2.

104 Art. 16 Abs. 1 Satz 1 der VO (EU) 2015/1589 des Rates v. 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU Nr. L 248 v. 24.9.2015, 9.

105 Zum Ganzen J. Kokott, Europäisches Steuerrecht, 2018, § 11, Rn. 39.

lich vorgesehene Verfahren bei der Gewährung der Beihilfe eingehalten wurde.¹⁰⁶

Dies mag schon bei Einzelbeihilfen im Steuerrecht aufgrund einer verbindlichen Auskunft zweifelhaft erscheinen. Angesichts der Vielschichtigkeit des Steuerrechts wird für den Steuerpflichtigen – auch bei Einzelbeihilfen¹⁰⁷ – nicht immer erkennbar sein, ob es sich um eine unzulässige Beihilfe handelt. Bei allgemein geltenden Steuergesetzen ist dies schlicht eine Überforderung aller Akteure. Gerade in dieser letztgenannten Konstellation bilden der Mitgliedstaat (als Gesetzgeber) und der Steuerpflichtige (als Gesetzesunterwerfener) keine „Einheit“ in dem Sinne, dass eine Pflichtverletzung des Mitgliedstaats (Verstoß gegen das Beihilfeverbot nach Art. 107 AEUV) automatisch auch zulasten des Steuerpflichtigen gehen dürfte. Daher ist es begrüßenswert, dass der Gerichtshof dem Schutz der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und damit mittelbar auch dem Schutz der Beihilfeempfänger auf zwei verschiedenen Wegen Rechnung trägt.

Zunächst kann die Bestimmung des für die Prüfung der Selektivität¹⁰⁸ wesentlichen Referenzsystems immer nur ausgehend von der Normalbesteuerung im jeweiligen Mitgliedstaat erfolgen. Die Kommission neigte bisweilen – insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise – dazu, zur Bestimmung des Referenzrahmens nicht auf das tatsächliche mitgliedstaatliche Steuersystem, sondern auf ein hypothetisches Idealsteuersystem abzustellen.¹⁰⁹ Dies ist weder für die Kommission noch für den Gerichtshof zulässig.¹¹⁰ Die grundlegenden steuerlichen Belastungsentscheidungen im Bereich der direkten Steuern, wie die Festlegung der steuerlichen Bemes-

106 Vgl. nur EuGH v. 20.3.1997 – C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, Rn. 25 – Alcan Deutschland; in diese Richtung auch BFH v. 30.1.2009 – VII B 180/08, BFHE 224, 372, Rn. 13.

107 Aus Gründen der Rechtssicherheit besteht ein Bedürfnis nach verbindlichen Auskünften und Vorbescheiden, hierzu im Kontext des Beihilferechts *J. Kokott*, Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs, ISR 2017, 395 (398 f.).

108 Zu den Tatbestandsvoraussetzungen einer staatlichen Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV s. nur EuGH v. 16.3.2021 – C-562/19 P, ECLI:EU:C:2021:201, Rn. 27 – Kommission/Polen; v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 53 – Kommission/World Duty Free Group u.a.

109 Hierzu auch *J. Englisch*, in: H. Schaumburg/J. Englisch/L. Dobratz (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2024, Rn. 9.27.

110 GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 4.5.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:383, Rn. 72 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission; zuvor bereits GA *P. Pikamäe*, Schlussanträge v. 16.12.2021 – C-898/19 P, ECLI:EU:C:2021:1029, Rn. 64 – Irland/Kommission.

sungsgrundlage, des Steuertatbestands und etwaiger Steuerbefreiungen, fallen in die Souveränität der Mitgliedstaaten.¹¹¹ Daher kann die Normalbesteuerung immer nur ausgehend von der Entscheidung des nationalen Steuergesetzgebers bestimmt werden.¹¹² Mit anderen Worten ist nicht die autonome Gestaltung des Steuersystems, sondern erst die Abweichung hiervon am Maßstab des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu messen.¹¹³ Damit besteht zugleich eine enge Verknüpfung zum Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, der einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts darstellt.¹¹⁴ Jede Pflicht zur Entrichtung einer Steuer sowie alle wesentlichen Elemente des materiellen Steuertatbestands müssen danach gesetzlich vorgesehen sein. Insbesondere muss der Steuerpflichtige in der Lage sein, die Höhe der geschuldeten Steuer vorherzusehen, zu berechnen und den Fälligkeitszeitpunkt der Steuer zu bestimmen.¹¹⁵ Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit ist damit ebenfalls Ausdruck der in Art. 2 EUV genannten Rechtsstaatlichkeit.¹¹⁶ Die Bestimmung des Referenzsystems ausgehend vom tatsächlichen mitgliedstaatlichen Steuerrecht schützt nicht nur die Souveränität der Mitgliedstaaten, sondern gewährleistet zugleich ein Mindestmaß an Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen.

Zudem findet bei der beihilferechtlichen Überprüfung im Steuerrecht nunmehr wohl nur eine eingeschränkte gerichtliche Kontrolle statt. Nicht jede rechtswidrige Anwendung des Steuerrechts – ob im Rahmen der Steuerfestsetzung oder der Erhebung – stellt eine unzulässige Beihilfe dar.¹¹⁷

111 Zuletzt etwa EuGH v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, Rn. 118 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission.

112 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 4.5.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:383, Rn. 72 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission; v. 10.3.2021 – C-705/20, ECLI:EU:C:2022:181, Rn. 57 – Fossil/Gibraltar; v. 15.10.2020 – C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 43 – Kommission/Ungarn.

113 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 43 – Kommission/Ungarn.

114 EuGH v. v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, Rn. 119 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859, Rn. 97 – Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission.

115 EuGH v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859, Rn. 97 – Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission; v. 8.5.2019 – C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390, Rn. 39 – Związek Gmin Zagłębia Miedziowego.

116 T. Sendke, Urteilsanmerkung zu EuGH v. 14.12.2023 – C-457/21 P, ISR 2024, 178 (180).

117 Ebenso bereits B. Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, S. 694.

Weder die Kommission noch die Unionsgerichte sind im Grundsatz dazu berufen, als Superrevisionsinstanzen über die Rechtmäßigkeit des materiellen Steuerrechts der Mitgliedstaaten zu entscheiden.¹¹⁸ Folglich rechtfertigt nur ein offensichtlich falscher Steuerbescheid die Annahme eines selektiven Vorteils. Gleiches gilt für ein nach offensichtlich diskriminierenden Parametern ausgestaltetes Steuersystem.¹¹⁹ Die Abweichung vom Referenzsystem muss offenkundig und nicht mehr plausibel zu erklären sein.¹²⁰ Hierdurch wird wiederum primär die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten geschützt. Zugleich wird aber auch den berechtigten Interessen des Steuerpflichtigen an Rechtssicherheit und Vertrauensschutz Rechnung getragen. Ist die Abweichung nämlich offensichtlich, so hätte auch der Steuerpflichtige erkennen können, dass die staatliche Maßnahme nicht mit dem nationalen Steuersystem im Einklang steht.¹²¹ In diesen Fällen ist ein etwaiges Vertrauen des Steuerpflichtigen jedenfalls nicht schutzwürdig. Die Abwägung zwischen den berechtigten Belangen des Unionsrechts und denen der Mitgliedstaaten sowie Steuerpflichtigen scheint daher im Beihilferecht nun gelungen zu sein. Die Entscheidung der Großen Kammer in dem noch anhängigen Vorabentscheidungsverfahren zu einer Steuerbefreiung für Eigentümer von Grundstücken mit tatsächlich genutzter Eisenbahninfrastruktur im polnischen Grundsteuerrecht sollte insofern weitere Klarheit bringen.¹²²

3. Zur Kollision des Gesetzesvorbehaltes mit einem ungeschriebenen unionsrechtlichen Grundsatz des Verbots missbräuchlichen Verhaltens

Die Abwägung zwischen den berechtigten Belangen des Unionsrechts, der Mitgliedstaaten sowie der Steuerpflichtigen gelingt im materiellen Steuer-

118 Vgl. *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, S. 686 (691); *Sendke* ISR 2024, 181.

119 Vgl. zuletzt EuGH v. 10.9.2024 – C-465/20 P, ECLI:EU:C:2024:724, Rn. 83 – Kommission/Irland u.a.; v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, Rn. 114 – Luxemburg u.a./Kommission.

120 GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 8.6.2023 – C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:466, Rn. 94 – Luxemburg u.a./Kommission.

121 GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 17.10.2024 – C-453/23, ECLI:EU:C:2024:898, Rn. 35, 38 f. – Prezydent Miasta Mielca.

122 Das Verfahren ist unter dem Az. C-453/23 anhängig; siehe auch GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 17.10.2024 – C-453/23, ECLI:EU:C:2024:898 – Prezydent Miasta Mielca.

recht allerdings (noch) nicht überall. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt im Unionsrecht der allgemeine Grundsatz, dass sich niemand betrügerisch oder missbräuchlich auf das Unionsrecht berufen kann.¹²³ Dieser Grundsatz gilt sowohl im weitgehend harmonisierten Mehrwertsteuerrecht¹²⁴ als auch im lediglich partiell harmonisierten Recht der direkten Steuern.¹²⁵ Die Große Kammer betont, dass dieser allgemeine Grundsatz zwingend sei.¹²⁶ Im mehrwertsteuerrechtlichen Kontext folgt hieraus, dass sich Steuerpflichtige nicht betrügerisch oder missbräuchlich auf die in der MwStSystRL vorgesehenen Rechte auf Abzug, Befreiung oder Erstattung der Mehrwertsteuer berufen können.¹²⁷ Korrespondierend kann den Steuerpflichtigen im Bereich der direkten Steuern eine Befreiung vom Quellensteuerabzug zu versagen sein.¹²⁸ Verboten sind jeweils nur rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen den Zielen des jeweiligen Richtlinienrechts zuwiderlaufenden Steuervorteil zu erlangen.¹²⁹

Ohne Zweifel ist die Bekämpfung steuerlicher Rechtsmissbräuche ein wichtiges und legitimes Anliegen.¹³⁰ Sie gewährleistet Fairness und Gleich-

123 Vgl. nur EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126, Rn. 24 – Centros und die dort angeführte Rechtsprechung.

124 Grundlegend EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 70 – Halifax u.a.; in der Folge etwa EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 46 – Italmoda; v. 22.11.2017 – C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 31 – Cussens u.a.

125 Grundlegend EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 35 – Cadbury Schweppes; in der Folge etwa EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38 – Kofoed; v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 70 – T Danmark und Y Denmark Aps.

126 EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 71 – T Danmark und Y Denmark Aps.

127 Vgl. nur EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 49, 62 – Italmoda.

128 EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 95 – T Danmark und Y Denmark Aps.

129 Vgl. zuletzt etwa EuGH v. 9.1.2023 – C-289/22, ECLI:EU:C:2023:26, Rn. 41 – A.T.S. 2003.

130 Vgl. aus der umfangreichen Rspr. des Gerichtshofs nur EuGH v. 17.12.2015 – C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, Rn. 76 – WebMindLicenses; v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 51 – Cadbury Schweppes; v. 12.12.2002 – C-324/00, ECLI:EU:C:2002:749, Rn. 37 f. – Lankhorst-Hohorst.

heit im Steuerrecht.¹³¹ Entsprechend mangelt es schon auf unionsrechtlicher Ebene nicht an Rechtsvorschriften zur Vermeidung steuerlicher Rechtsmissbräuche. Spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschriften finden sich in Art. 1 Abs. 2 und 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie, in Art. 5 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie sowie in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a) der Fusionsrichtlinie. Zudem verpflichtet Art. 6 ATAD die Mitgliedstaaten im Bereich des nicht harmonisierten Körperschaftsteuerrechts zur Bekämpfung von Missbräuchen. Je nach Intensität ermächtigen oder verpflichten diese Vorschriften die Mitgliedstaaten zur Bekämpfung steuerlicher Missbräuche. Die Vorschriften adressieren ausschließlich die Mitgliedstaaten. Selbst dort, wo die Richtlinienbestimmung eine Verpflichtung zur Bekämpfung von Rechtsmissbräuchen vorsieht, kommt eine unmittelbare Wirkung zulasten der Steuerpflichtigen nicht in Betracht.¹³² Ohne Umsetzung können die in den Richtlinien enthaltenen Anti-Missbrauchsregelungen daher keine Wirkung gegenüber dem Steuerpflichtigen beanspruchen.¹³³ Kommt der Mitgliedstaat seiner Umsetzungsverpflichtung nicht oder nur unzureichend nach, ist das Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV das zutreffende Mittel zur Durchsetzung des Unionsrechts. Dagegen darf der Steuerpflichtige nicht für eine etwaige Pflichtverletzung „seines“ Mitgliedstaats haftbar gemacht werden. Vielmehr wird sich der Steuerpflichtige im Verhältnis zum Mitgliedstaat häufig auf Grundsätze wie Rechtssicherheit, Vertrauensschutz und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung berufen können.¹³⁴ Auch hier gilt: Steuerpflichtiger und Mitgliedstaat bilden keine „Einheit“.¹³⁵

131 Ausführlich *J. Kokott*, Steuerrecht im Wandel – Menschenrechte und Missbrauchs-bekämpfung im Europäischen und Internationalen Steuerrecht, ISR 2022, 283 (284 f.).

132 Im Kontext der steuerlichen Missbrauchsvermeidung ausdrücklich EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 42 – Kofoed mit Verweis auf die Bedeutung der Rechtssicherheit.

133 GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 1.3.2018 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2018:144, Rn. 99 – T Danmark; ebenso *L. C. van Hulten/J. Korving*, Case law note: Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases, Intertax 2019, 793 (797).

134 Ausführlich zum Konflikt zwischen dem Gebot der Missbrauchs-bekämpfung und den Rechten der Steuerpflichtigen *J. Kokott* ISR 2022, 285 ff.; zur Bedeutung der Rechtssicherheit im Steuerverfahren auch *J. Kokott/P. Pistone*, Taxpayers in International Law, 2022, S. 84 ff.

135 Ebenso *W. Schön*, Rechtsmissbrauch im europäischen (Steuer-)Recht – Teil 2, EuZW 2020, 685 (687 f.), der betont, dass es keine Symmetrie zwischen einem zur Umsetzung der Richtlinie verpflichteten Mitgliedstaat und einem auf die Gültigkeit des nationalen Rechts vertrauenden Steuerpflichtigen gibt.

Vor diesem Hintergrund ist nach wie vor fraglich, wie sich das Missbrauchsverbot als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts in dieses System einfügt.¹³⁶ Den berechtigten Interessen sowohl der Union als auch der Steuerpflichtigen würde durch ein Verständnis des Missbrauchsverbots als Auslegungsprinzip Rechnung getragen.¹³⁷ In diese Richtung deuten einige (ältere) Entscheidungen des Gerichtshofs. So heißt es schon in der grundlegenden Rs. *Halifax*, dass „die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.“¹³⁸ Die MwStSystRL erkennt die Ziele der Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und etwaigen Missbräuchen an und fördert diese.¹³⁹ Folglich sind die jeweiligen Richtlinienbestimmungen bzw. das nationale Umsetzungsrecht teleologisch dahingehend auszulegen, dass sich ein Steuerpflichtiger nicht betrügerisch oder missbräuchlich hierauf berufen kann.¹⁴⁰ Gewährleistet wird dies u.a. durch die Pflicht der Mitgliedstaaten zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts.¹⁴¹ Diese Verpflichtung gilt aber nicht grenzenlos. Insbesondere darf die Richtlinie nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem hinsichtlich des nationalen Rechts dienen.¹⁴² Insoweit wird zugleich den berechtigten Interessen des Steuerpflichtigen an Rechtssicherheit, Vertrauensschutz und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen.

Der Gerichtshof geht dagegen in seiner jüngeren Rechtsprechung davon aus, dass dem Steuerpflichtigen die unionsrechtlich vorgesehenen Rechte auch dann versagt werden können, wenn das nationale Recht keine

136 Ausführlich zur Abgrenzung von Auslegungsmaxime oder Grundsatz des materiellen Rechts W. Schön, Rechtsmissbrauch im europäischen (Steuer-)Recht – Teil 1, EuZW 2020, 633 (641 ff.).

137 Vgl. GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 30 – UP CAFFE; GA P. Maduro, Schlussanträge v. 7.4.2005 – C-255/02, ECLI:EU:C:2005:200, Rn. 69 – Halifax u.a.; in diese Richtung auch GA M. Szpunar v. 11.9.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2217, Rn. 63 – Italmoda.

138 EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 85 – Halifax u.a.

139 Zuletzt etwa EuGH v. 4.10.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:840, Rn. 29 – UP CAFFE; v. 11.1.2024 – C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 35 – Global Ink Trade.

140 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 30 ff. – UP CAFFE.

141 Grundlegend EuGH v. 10.4.1984 – C-14/83, ECLI:EU:C:1984:153, Rn. 26 – von Colson.

142 EuGH v. 4.7.2006 – C-212/04, ECLI:EU:C:2006:443, Rn. 110 – Adeneler.

Vorschriften zur Versagung einer betrügerischen oder missbräuchlichen Inanspruchnahme enthält.¹⁴³ Das Missbrauchsverbot soll als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts im Rang des Primärrechts stehen (vgl. Art. 6 Abs. 3 EUV) und unmittelbar gelten.¹⁴⁴ Dieser durch den Gerichtshof entwickelte ungeschriebene Grundsatz des Unionsrechts führt dazu, dass Ansprüche des Steuerpflichtigen auch dann zurückgewiesen werden können, wenn hierfür weder im Unionsrecht noch im nationalen Recht eine Rechtsgrundlage besteht.¹⁴⁵ Der Gerichtshof unterläuft damit jedoch die im Richtlinienrecht grundsätzlich bestehende Stufenordnung – die Union adressiert die Mitgliedstaaten, die Mitgliedstaaten adressieren die Steuerpflichtigen.¹⁴⁶ Dies ist nur akzeptabel, wenn der Gerichtshof gleichzeitig anerkennen würde, dass auch ein Missbrauchsverbot als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts keine absolute Geltung beanspruchen kann. Insbesondere kann dieser Grundsatz mit den im mitgliedstaatlichen Recht existierenden Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes kollidieren. Die Versagung einer steuerlichen Vergünstigung aufgrund eines ungeschriebenen allgemeinen Rechtsgrundsatzes führt nämlich zu einer Besteuerung ohne gesetzliche Grundlage.¹⁴⁷ Daran kann auch die pauschale Feststellung des Gerichtshofs, dass sich niemand in missbräuchlicher Weise auf Vorschriften des Unionsrechts berufen könne,¹⁴⁸ nichts ändern. Ist das Richtlinienrecht im nationalen Recht umgesetzt worden, beruft sich ein Steuerpflichtiger bei genauerer Betrachtung nämlich gar nicht unmittelbar auf das Unionsrecht,

143 Im mehrwertsteuerrechtlichen Kontext EuGH v. 4.10.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:840, Rn. 34 f., 38 – UP CAFFE; v. 22.11.2017 – C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 33 – Cussens u.a.; v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 62 – Italmoda; im Kontext der direkten Steuern EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 95 – T Danmark und Y Denmark Aps.

144 Zur Kritik an dieser primärrechtlichen Verortung *Schön* EuZW 2020, 640 f.

145 Zur Vereinbarkeit mit der EMRK ist aktuell ein Verfahren beim EGMR anhängig, Rs. 16395/18 – Italmoda Mariano Previti and others vs. The Netherlands.

146 Vgl. bereits GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 1.3.2018 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2018:144, Rn. 100 – T Danmark; auch *Schön* EuZW 2020, 644 betont, dass der spezifische Zweck der geschriebenen Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Richtlinienrecht nicht durch einen allgemeinen Rechtsgrundsatz außer Kraft gesetzt werden darf.

147 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 41 – UP CAFFE.

148 So zuletzt EuGH v. 4.10.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:840, Rn. 36 – UP CAFFE.

sondern auf das jeweilige nationale Umsetzungsrecht. Für den Steuerpflichtigen dürfte regelmäßig nicht einmal erkennbar sein, ob eine nationale Vorschrift unionsrechtlich geprägt ist oder nicht. Existiert im mitgliedstaatlichen Recht keine Vorschrift, auf deren Grundlage steuerliche Vorteile versagt werden können, darf der Steuerpflichtige grundsätzlich auf diese Rechtslage vertrauen.

Nach bisheriger Auffassung des Gerichtshofs können sich Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen für die Gewährung eines Rechts missbräuchlich oder betrügerisch geschaffen haben, allerdings generell nicht auf diese Grundsätze berufen.¹⁴⁹ Diese pauschale Betrachtungsweise ist unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten problematisch.¹⁵⁰ Insofern kann wiederum an die in Art. 2 EUV verankerten Werte angeknüpft werden, auf die sich die Union gründet und die allen Mitgliedstaaten gemeinsam sind.¹⁵¹ Ausfluss der dort genannten Rechtsstaatlichkeit ist u.a. der Vorbehalt des Gesetzes, sodass belastende Hoheitsmaßnahmen einer gesetzlichen Grundlage bedürfen.¹⁵² Entsprechend erkennt der Gerichtshof im Steuerrecht als klassischem Eingriffsrecht die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung als allgemeinen Grundsatz der Union an.¹⁵³ Zudem müssen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes im Anwendungsbereich des Unionsrechts sowohl von den Unionsorganen als auch den Mitgliedstaaten beachtet werden.¹⁵⁴ Die Vorschriften des Unionsrechts müssen daher insbe-

149 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 43 – Cussens u.a.; v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 60 – Italmoda; andeutungsweise bereits EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 84 – Halifax u.a.

150 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 64 – UP CAFFE.

151 Diese Werte sind auch bei der Auslegung des Richtlinienrechts zu beachten, vgl. EuGH v. 9.3.2010 – C-518/07, ECLI:EU:C:2010:125, Rn. 41 – Kommission/Deutschland.

152 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 65 – UP CAFFE.

153 Vgl. die bereits behandelte Rspr. zum Beihilferecht, EuGH v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, Rn. 119 – Luxemburg u.a./Kommission; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859, Rn. 97 – Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission; v. 8.5.2019 – C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390, Rn. 39 – Związek Gmin Zagłębia Miedziowego.

154 Vgl. im steuerrechtlichen Kontext nur EuGH v. 30.4.2020 – C-184/19, ECLI:EU:C:2020:337, Rn. 32 – Hecta Viticol; v. 9.6.2016 – C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417, Rn. 49 – Rey Grundstücksgemeinschaft; v. 9.7.2015 – C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454, Rn. 30 – Salomie und Oltean.

sondere dort, wo sie finanzielle Konsequenzen für die Betroffenen haben können, eindeutig und für den Betroffenen vorhersehbar sein.¹⁵⁵ Deswegen müssen die Steuerpflichtigen in der Lage sein, die ihnen auferlegten Pflichten genau zu erkennen.¹⁵⁶ Schließlich müssen mitgliedstaatliche Rechtsnormen in unionsrechtlich determinierten Gebieten auch deswegen eindeutig formuliert sein, um den nationalen Gerichten eine wirksame gerichtliche Überprüfung zu ermöglichen.¹⁵⁷ Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, wenn weder im Unionsrecht noch im nationalen Recht geschriebene Regelungen zur Versagung steuerlicher Vorteile existieren. Schließlich darf den Steuerpflichtigen in Fällen eines etwaigen Rechtsmissbrauchs auch ein Berufen auf den Vertrauensschutz nicht pauschal versagt werden. Der Steuerpflichtige darf seine Tätigkeit nämlich grundsätzlich so gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.¹⁵⁸ Die Grenze zwischen missbräuchlichem und noch rechtmäßigem Verhalten des Steuerpflichtigen kann fließend und vom konkreten Einzelfall abhängig sein.¹⁵⁹ Es ist daher anhand der Gesamtumstände des jeweiligen Falls zu entscheiden, ob der Steuerpflichtige ein schutzwürdiges Vertrauen in den Bestand der nationalen Rechtslage haben konnte.¹⁶⁰

Im Ergebnis gilt daher: Die Bekämpfung steuerlicher Missbräuche ist ein wichtiges und legitimes Anliegen. Allerdings kann ein ungeschriebener allgemeiner Grundsatz des Missbrauchsverbots keine absolute Geltung beanspruchen. Auch die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sind primärrechtlich geschützt. Sie sind Ausdruck der Rechtsstaatlichkeit und der Grundrechte der Steuerpflichtigen, die gemäß Art. 2 EUV zu den gemeinsamen Werten der Union gehören. Daher muss im jeweiligen Einzelfall unter Berücksich-

155 Zuletzt etwa EuGH v. 11.1.2024 – C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 46 – Global Ink Trade.

156 EuGH v. 11.1.2024 – C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 46 – Global Ink Trade; v. 8.3.2017 – C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177, Rn. 38 – Euro Park Services; v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 72 – Halifax u.a.

157 Vgl. EuGH v. 11.1.2024 – C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 46 – Global Ink Trade; v. 9.7.2015 – C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454, Rn. 32 – Salomie und Oltean.

158 Im mehrwertsteuerrechtlichen Kontext EuGH v. 9.1.2023 – C-289/22, ECLI:EU:C:2023:26, Rn. 40 – A.T.S. 2003; v. 17.12.2015 – C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, Rn. 42 – WebMindLicenses; v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 73 – Halifax u.a.

159 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 71 – UP CAFFE; *Schön* EuZW 2020, 688.

160 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 73 – UP CAFFE.

tigung aller Umstände eine Abwägung zwischen den verschiedenen primärrechtlichen Grundsätzen gefunden werden.

4. Zwischenergebnis

Kollisionen von nationalem und unionalem Recht sind im Bereich des Steuerrechts in verschiedenen Regelungsbereichen anzutreffen und stellen die Steuerpflichtigen vor Herausforderungen. Trotz der unterschiedlichen Konstellationen ließen sich die Konflikte lösen. So folgt aus Sicht des Steuerpflichtigen das Folgende: Erstens kann er sich in nicht abschließend harmonisierten Rechtsbereichen auf ein höheres Schutzniveau der nationalen Grundrechte berufen. Zweitens muss der Referenzrahmen im Beihilferecht zwingend ausgehend vom nationalen Steuersystem ermittelt werden, zudem gilt ein nur eingeschränkter Kontrollmaßstab. Denn die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist Ausfluss der in Art. 2 EUV genannten Rechtsstaatlichkeit. Und drittens kann auch der Grundsatz des Missbrauchsverbots keine absolute Geltung beanspruchen, sondern muss mit den in Art. 2 EUV genannten gleichrangigen Rechtsprinzipien in einen Ausgleich gebracht werden.

Es bleibt zu hoffen, dass der EuGH dies eines Tages auch erkennen wird. Bei dem Versuch, die Werte des Art. 2 EUV justiziabel und gegenüber „unliebsamen“ Mitgliedstaaten durchsetzbar zu gestalten, übersieht der EuGH teilweise, dass gerade seine Rechtsprechung zu einer Verletzung eben jener Werte führt. Ungeschriebene Unionsgrundsätze können keine Eingriffe in Form einer Besteuerung ohne gesetzliche Grundlage (eine EU-Richtlinie kann mangels unmittelbarer Wirkung zu Lasten des Steuerpflichtigen keine solche Rechtsgrundlage darstellen) zur Folge haben. Ebenso kann (geschriebenes oder ungeschriebenes) Unionsrecht grundsätzlich nicht weitergehende Grundrechte des Einzelnen nach Maßgabe des nationalen Verfassungsrechts verdrängen.

IV. Fazit

Das Unionsrecht wirkt in vielfältiger Weise auf das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und den mitgliedstaatlichen Stellen ein. Das Steuerrechtsverhältnis ist häufig nicht mehr bipolar, sondern dreidimensional ausgestaltet. Damit gehen für den Steuerpflichtigen beson-

dere Herausforderungen einher. Diese ergeben sich insbesondere durch das gestufte Rechtsetzungsverfahren im Bereich des Richtlinienrechts sowie durch Kollisionen zwischen dem Unionsrecht und den mitgliedstaatlichen Rechtsvorschriften. Die Herausforderungen sind kein Spezifikum des Europäischen Steuerrechts, treten dort aber besonders deutlich zu Tage. Der Beitrag hat gezeigt, dass nicht sämtliche Herausforderungen bereits überzeugend bewältigt werden, obwohl eine solche Bewältigung unter Rückgriff auf die Grundprinzipien des Unionsrechts möglich wäre. Aber Rom wurde auch nicht an einem Tag erbaut. Wie die Entscheidung in der Rs. *Taricco II* gezeigt hat, ist der EuGH nicht grundsätzlich beratungsresistent. Er ist insoweit sowohl offen als auch auf den „Dialog der Gerichte“ angewiesen.

Zu fordern ist, dass die Rechte der Steuerpflichtigen auch im Mehrebenensystem effektiv geschützt werden. Dazu gehört auch die Einsicht, dass der Mitgliedstaat und der Steuerpflichtige keine Einheit bilden. Pflichtverletzungen eines Mitgliedstaats im Verhältnis zur Union dürfen nicht automatisch zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Angesichts der zunehmenden Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern wird sich der EuGH zukünftig wohl noch häufiger als bislang mit dem Schutz der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren beschäftigen müssen. Damit wird es auch in Zukunft nicht an Themen für weitere Symposien des VFS Hannover zum Europäischen Steuerrecht mangeln.



MITTWOCH
4.12.2019
18.00 UHR

Leibniz Universität Hannover, Königsworther Platz 1
Saal 1507.002 (Hörsaalgebäude)
Wir bitten um Anmeldung per Mail an symposium@vfs-hannover.de

Cum-Ex vor den Gerichten

Größter Steuerbetrug aller Zeiten oder eklatante Gesetzeslücke?

Grußwort

RiFG Dr. *Thomas Keß*, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

Einführungsvortrag

Prof. Dr. *Heribert Anzinger*, Universität Ulm

Podiumsdiskussion

RA Dr. *Hanno Berger*, Zuoz/Schweiz (per Videoschaltung)

RiFG Dr. *Nadya Bozza-Bodden*, Finanzgericht Köln

StB *Fritz Güntzler*, MdB, Göttingen

RA/StB Prof. em. Dr. *Karl-Georg Loritz*, Universität Bayreuth

Moderation: Prof. Dr. *Joachim Jahn*, Schriftleiter NJW

anschließend (ca. 20 Uhr): Empfang

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Gute wissenschaftliche Praxis und richterliche Unabhängigkeit: Zum Spannungsverhältnis von wissenschaftlichem Diskurs und Litigation-PR am Beispiel des abgesagten Cum/Ex-Symposiums des VFS Hannover

Prof. Dr. Heribert M. Anzinger

I. Einleitung

Wissenschaft kennzeichnen Skepsis und Diskurs.¹ Ihre Erkenntnisse entstehen wertungsgebunden in einem durch Methoden geordneten Austausch von Argumenten. Ein Verein, der die Förderung der Steuerrechtswissenschaft in das Zentrum des Vereinszwecks legt, muss damit ganz besonders auch den steuerrechtlichen Diskurs fördern. Ein bewährtes Format des wissenschaftlichen Diskurses ist die Zusammenkunft im Rahmen von Symposien. Und in diesem Format hat der Jubilar seinen Vereinszweck bereits in der ersten Dekade seines Bestehens weithin sichtbar erfüllt.² Ein initiales Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht konnte mit wechselnden Schwerpunkten, nur in der Corona-Pandemie einmal unterbrochen, jährlich – und damit bis 2024 bereits sieben Mal mit großem Erfolg wiederholt werden. Erfolgreich waren auch die Symposien zu Einzelthemen, etwa „Verlustuntergang bei Körperschaften“ (2017), „Der EuGH und das Steuerrecht“ (2018), „Grundsteuerreform – der niedersächsische Weg“ (2020), „Steuerpolitische Folgen der Corona-Krise“ (2020), „Steurgestaltung und Moral“ (2023) und „Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft der Finanzgerichtsbarkeit“ (2024). Mit drei steuerpolitischen Diskussionsrunden im September 2021 und der Kick off-Veranstaltung zur Einrichtung der ersten Tax Law Clinic Deutschlands³ hat der VFS Hannover zudem bewiesen, dass unter seinem Dach auch streitige Themen behandelt und Rechtsinnovationen entwickelt werden können.

1 K.-D. Drüen, Über Steuerrechtswissenschaft und Steuerrechtsprechung, *StuW* 2013, 72, 78; Skeptizismus und Kommunalismus.

2 Überblick unter <https://vfs-hannover.de/symposien/> (zuletzt abgerufen am 30.11.2024).

3 Siehe <https://vfs-hannover.de/2018/06/21/die-erste-tax-law-clinic-deutschlands-kick-off-veranstaltung-am-25-06-2018/#more-1189> (zuletzt abgerufen am 30.11.2024).

Im Kontrast zu der Reihe dieser erfolgreich durchgeführten Symposien steht die Absage eines für Dezember 2019 angekündigten Symposiums zum Thema: „Cum Ex vor den Gerichten – eklatante Gesetzeslücke oder größter Steuerbetrug aller Zeiten?“. Der Verein hatte sich – ganz im Sinne seines Vereinszwecks – zum Ziel gesetzt, „das seit Jahren intensiv diskutierte Thema ‚Cum/Ex‘ steuerjuristisch zu beleuchten und die verschiedenen Auffassungen sachlich zu diskutieren.“ Der Vorstand hatte sich dazu um eine ausgewogene Vergabe der Referate und die Besetzung des Panels bemüht. Für Referate und Diskussion hatten aus der Wissenschaft, der Rechtsprechung und der Politik eine Vertreterin sowie mehrere Vertreter unterschiedlicher Perspektiven zugesagt, darunter auch der Autor dieses Beitrags. Mit auf dem Panel sollten dabei aber auch der Hauptbeschuldigte in einem Ermittlungs- und Antragsgegner in einem Auslieferungsverfahren sowie ein Prozessbeteiligter in einem laufenden Finanzgerichtsverfahren zu Wort kommen.⁴ Der Zeitpunkt des Symposiums fiel zudem in einen Zeitraum, in dem nicht nur die Aufarbeitung der steuerrechtlichen Grundfragen vor den Finanzgerichten noch nicht abgeschlossen war,⁵ sondern auch die erste strafrechtliche Aufarbeitung des „Cum/Ex Komplexes“ vollzogen wurde.⁶ Damit wurde die Ankündigung des Symposiums selbst zum Gegenstand eines Diskurses, dessen Maßstäbe undeutlich im Dunst eines allgemeinen Unbehagens darüber blieben, wo die Grenzen wissenschaftlicher Erkenntnissuche parallel zur Erkenntnissuche in Finanzgerichts- und Strafprozessen verlaufen und welche Anforderungen an die Ausgewogenheit der Perspektiven zu stellen sind. Die Absage selbst war schließlich mit der hohen Komplexität des Themas, der emotionalen Aufladung und politischen Brisanz, dem laufenden Gerichtsverfahren und den Schwierigkeiten einer ausgewogenen Podiumsbesetzung begründet worden. Unter anderem sollte der Eindruck vermieden werden, dass das Symposium als Versuch gewertet werden könnte, die gerichtliche Entscheidungsfindung zu beeinflussen.⁷ Von außen war zudem auf die Gefahr hingewiesen worden, das Symposium könnte instrumentalisiert werden, um die juristische Strategie

4 Siehe <https://vfs-hannover.de/2019/11/06/absage-des-symposiums-cum-ex-vor-den-gerichten/#more-1569> (zuletzt abgerufen am 30.11.2024).

5 FG Köln v. 19.7.2019 – 2 K 2672/17, nrkr., nachfolgend BFH v. 2.2.2022 – I R 22/20.

6 LG Bonn v. 18.3.2020 – 62 Kls 1/19, 62 Kls – 213 Js 241/19 – 1/19, bestätigt durch BGH v. 28.7.2021 – 1 StR 519/20, BGHSt 66, 182.

7 Siehe <https://vfs-hannover.de/2019/11/06/absage-des-symposiums-cum-ex-vor-den-gerichten/#more-1569> (zuletzt abgerufen am 30.11.2024).

der Prozessbeteiligten zu unterstützen und das Ergebnis der juristischen Auseinandersetzung zu beeinflussen.

Im Abstand von fünf Jahren soll hier die Absage dieses Symposiums zum Anlass genommen werden, über das Spannungsverhältnis von wissenschaftlichem Diskurs und strategischer Rechtskommunikation (Litigation-PR) nachzudenken, dazu die Maßstäbe der guten wissenschaftlichen Praxis und der richterlichen Unabhängigkeit heranzuziehen und für die Entscheidung über zukünftige Symposien zu konturieren. Maßstäbe lassen sich in den Grundsätzen guter wissenschaftlicher Praxis und in den anzuerkennenden Schranken der richterlichen Unabhängigkeit, der Justizgewährleistungsansprüche und des Richtervorbehalts vermuten. Zuerst sollen deshalb im Folgenden die den Cum/Ex-Komplex als paradigmatischen Fall kennzeichnenden Strukturen in Erinnerung gerufen werden (II.). Sodann sollen die Grundlagen des wissenschaftlichen Diskurses in den Grundsätzen guter wissenschaftlicher Praxis (III.), der Schutzbereich der richterlichen Unabhängigkeit und der Verfahrensgarantien (IV.) in Kontrast zu den Methoden der Litigation-PR (V.) gesetzt werden. In einer Abwägung zwischen den herausgearbeiteten Zielen lassen sich Handlungsmaßstäbe für die Durchführung von zukünftigen Tagungen des Vereins entwickeln (VI.) und ein Fazit mit Blick auf künftige Symposien ziehen (VII.).

II. Cum/Ex als paradigmatischer Fall

Die Mechanik der Cum/Ex-Gestaltungen ist ebenso wie deren historischen Entwicklung bereits vielfach und aus verschiedenen Perspektiven dargestellt.⁸ Im Schrifttum sind die materiellrechtlichen und die prozessualen Fragen umfassend beschrieben.⁹ Ins Zentrum der steuerrechtswissenschaft-

8 Monografisch: Beschlussempfehlung und Bericht des 4. Untersuchungsausschusses nach Art. 44 des Grundgesetzes v. 20.6.2017, BT-Drucks. 18/12700; M. Nickel, Die steuerstrafrechtliche Bewertung von Cum/Ex-Geschäften, 2021; O. Schröm, Die Cum-Ex-Files, 2021.

9 H. Anzinger, Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an girosammelverwahrten Aktien im System der Kapitalertragsteuer, RdF 2012, 394; M. Desens, Kapitaleinkünfte bei Leerverkäufen über den Dividendenstichtag ("cum/ex"-Geschäfte) - Systemhistorie und normatives Verständnis DStZ 2012, 142; M. Desens, Arbitragen und Gestaltungsmissbräuche durch Aktiengeschäfte über den Dividendenstichtag (Teil I) - Arbitragen und Maßstab des § 42 AO bei cum/ex-Gestaltungen, FR 2014, 265 ff., ; M. Desens, Erhebung und Bescheinigung der Kapitalertragsteuer als Voraussetzungen für ihre Anrechnung nach Aktiengeschäften über den Dividendenstichtag (cum/ex-trades),

lichen Aufarbeitung rückten dabei früh die Fragen nach der (mehrfachen) Zuordnung von wirtschaftlichem Eigentum, den zivilrechtlichen Grundlagen der Aktiengeschäfte um den Dividendenstichtag und nach den Eigenheiten des Wertpapierabwicklungssystems der deutschen Wertpapiersammelbank. Losgelöst von der strafrechtlichen Bewertung standen sich dabei, bis zur Entscheidung des BFH v. 2.2.2022¹⁰, in der steuerrechtlichen Vorfrage danach, ob in den Streitjahren vor 2012 die gesetzlichen Regelungen eine mehrfache Anrechnung und Erstattung einmal entrichteter Kapitalertragsteuer vorsahen, zwei diametral entgegengesetzte Auffassungen gegen-

DSz 2014, 154; V. K. Dutt/ C. Spengel/ H. Vay, Dividendenstripping durch Cum/Ex- und Cum/Cum-Geschäfte - Analyse aktueller Entwicklungen, StuW 2018, 229; M. Gehm, Cum/Ex- und Cum/Cum-Geschäfte, Kriminalistik, 2019, 449; T. Florstedt, Anteilszurechnung und Alternativität - Zugleich zur Frage der Legalität einer mehrfachen Erstattung einmal gezahlter Kapitalertragsteuer bei "Cum-ex"-Geschäften, FR 2016, 641; T. Florstedt, Alea iacta est: Cum/Ex-Geschäfte waren rechtswidrig und strafbar - Bemerkungen zum Urteil des BGH vom 28.7.2021 - 1 StR 519/20, NStZ 2022, 129; M. Jachmann-Michel, Gestaltungsmissbrauch im Bereich der Kapitaleinkünfte, DB 2024, 817; H. Kußmaul/ E. Huwer/ F. Kloster, Systematische Einordnung der Cum/Ex-Transaktionen in den Kontext der jüngeren Reformbestrebungen, RdF 2012, 314; H. Klein, Wirtschaftliches Eigentum bei Aktiengeschäften im Rahmen von "Cum/Ex-Geschäften" im Lichte der Rechtsprechung des I. Senats des BFH, BB 2015, 726; K.-G. Loritz/ K. Goutier, Fakten und Rechtsfragen bei zivilrechtlichen Streitigkeiten in Cum-cum- und Cum-ex-Fällen unter Beachtung des Europarechts Stbg 2020, 130 ff., 165 ff. und 170 ff.; K.-G. Loritz, Der Streit um Cum-Ex-Geschäfte - Rückbesinnung auf die Grundlagen, Auslegung des Steuerrechts an den Realitäten und Wahrung rechtsstaatlicher Prinzipien, WM 2017, 309 ff., 353 ff.; H. Merkt, Cum/ex und Cum/Cum-Geschäfte als Marktmissbrauch, ZBB 2021, 162; C. Moes, Cum/Ex: Rechtserzeugung im Grenzgebiet von Zivil-, Steuer- und Strafrecht, JZ 2020, 529; F. Podewills, Cum-ex-Geschäfte ("Dividendenstripping") weiterhin im Focus - steuerliche und strafrechtliche Implikationen, FR 2013, 481; S. Rau, "Cum/Ex" und "Cum/Cum" abgeschlossene Aktiengeschäfte über den Dividendenstichtag, DStR 2021, 6; S. Rau, Zu den Voraussetzungen für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Wertpapierdarlehensgeschäften und anderen OTC-Transaktionen über girosammelverwahrte Aktien - Das Urteil des BFH v. 16.4.2014 zu "Cum/Ex-Geschäften", DStR 2015, 2048; K. Schmidt, Scheitert der Rechtsstaat an Cum/Ex?, NZWiSt 2024, 121; W. Schön, Cum-/Ex-Geschäfte - materiell-rechtliche und verfahrensrechtliche Fragen, RdF 2015, 115; C. Spengel/ T. Eisgruber, Die nicht vorhandene Gesetzeslücke bei Cum/Ex-Geschäften, DStR 2015, 785; C. Spengel, Unzulässige Verrechnungspraxis deutscher Banken bei Cum/Ex-Geschäften, FR 2017, 545; B. Spilker, Rechtsstaatliche Grenzen für die steuerliche und steuerstrafrechtliche Würdigung von Cum/Cum - und Cum/Ex-Transaktionen, FR 2017, 138; R. Seer/ M. Krumm, Die Kriminalisierung der Cum-/Ex-Dividende-Geschäfte als Herausforderung für den Rechtsstaat, DStR 2013, 1757; G. Weitbrecht/ C. Wahlster, Handhabbarkeit und Rechtsdogmatik des "cum/ex-Urteils" des FG Kassel vom 10.2.2016, RdF 2017, 59.

¹⁰ BFH v. 2.2.2022 – I R 22/20, BStBl. II 2022, 324.

über. Beide Ansichten beriefen sich gleichermaßen, allein auf unterschiedlichen Begründungswegen und mit unterschiedlichen Ergebnissen, auf die anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung, der Rechtsdogmatik und Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die ausgetauschten Argumente sind vielfach niedergeschrieben und lassen sich andernorts nachlesen.¹¹

Weniger reflektiert worden sind die Wertungsunterschiede in den gegensätzlichen Auffassungen und deren Abhängigkeit von selten offengelegten Vorverständnissen. In deren Zentrum steht die Frage nach der Bedeutung der teleologischen Auslegung im Steuerrecht. Sie strahlt sowohl in die Auslegung der Anrechnungstatbestände als auch in die der Zurechnungsregeln und der allgemeinen Missbrauchsvorschriften ein. Mit der Prämisse, dass steuerrechtliche Vorschriften, solange ihnen kein erkennbarer Lenkungszweck zugrunde liegt, nur der Aufkommenserzielung dienen und dieser Fiskalzweck keine Bedeutung bei der Auslegung von Steuerrechtsnormen haben könne, weil das Ziel der Aufkommenserzielung die Grenzen eines Steuertatbestands nicht konturieren könne, hat sich im Schrifttum und auch in der Rechtsprechung die Auffassung verbreitet, dass es im Steuerrecht allein auf Wortsinn, Entstehungsgeschichte und systematische Stellung der Norm ankomme.¹² Gestärkt wird diese Auffassung durch eine ständige Rechtsprechung, die das Recht auf Steuergestaltung unterstreicht,¹³ die Schranken dieses Rechts im deutschen und im europäischen Recht aber nicht deutlich konturiert.¹⁴ Bis heute ist es nicht gelungen, für den mehrfach nachgebesserten¹⁵ Tatbestand des Missbrauchs von rechtlichen

11 Oben Fn. 9.

12 K.-D. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rn. 277 f. mwN.; ders., Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluß auf die Rechtsanwendung, FS. H.-W. Kruse, 2001, 209 ff.; zur Gegenansicht P. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO Rn. 79.

13 Exemplarisch BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFHE 238, 344; BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, BVerfGE 9, 237, juris Rn. 46.

14 P. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO Rn. 229 ff.; für den europäischen Missbrauchsbegriff: H. Anzinger, Folgerungen für die Substanzerfordernisse des § 50d Abs. 3 EStG aus dem Europäischen Missbrauchsbegriff, RdF 2020, 97; K.-D. Drüen, Ein neuer Missbrauchsbegriff im deutschen Internationalen Steuerrecht?, ISR 2020, 98.

15 Zur Entwicklung der geltenden Fassung des § 42 AO: P. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO Rn. 16.

Gestaltungsmöglichkeiten in § 42 Abs. 2 AO rechtssichere Konturen zu entwickeln.¹⁶

Cum/Ex-Gestaltungen heben sich von anderen gängigen Steuergestaltungen dadurch ab, dass sie nicht auf eine Reduzierung der Steuerbelastung erwirtschafteter Erträge ausgerichtet sind. Stattdessen soll die Steuerbelastung ins Negative verkehrt werden, indem aus den bestehenden Vorschriften abgeleitet wird, dass diese auch effektive Transfers vom Fiskus an die Steuerpflichtigen erlauben würden, ohne dass in den Vorschriften der Zweck solcher Direktsubventionen erkennbar werden müsste. Selbst der Zweck der Kapitalertragsteuer als besonderer Erhebungsform und Methode der Erhebung der Einkommen- und Körperschaftsteuer dürfte danach bei der Auslegung der einzelnen Vorschriften keine Rolle spielen. Das lässt sich nur dann friktionsfrei vertreten, wenn man den Telos der einzelnen Vorschriften vom Telos des Systems der Kapitalertragsteuer löst und für das Steuerrecht allgemein – im höher gewichteten Interesse der Steuergestaltungsfreiheit und der Steuerplanungssicherheit – eine eng am Wortsinn orientierte Auslegung der Vorschriften vertritt. Selbst dann kann man zwar nach der vom Verfasser dieses Beitrags vertretenen Auffassung nicht zum Ergebnis kommen, dass das bis 2011 geltende Recht bei Cum/Ex-Gestaltungen eine mehrfache Anrechnung oder Erstattung vorsah.¹⁷ Aber nur mit einer Zurückdrängung der teleologischen Auslegung lässt sich die Gegenansicht, dass es möglich gewesen sei, Steuern in ihrem Wesen umzukehren, überhaupt erst als vertretbar darstellen.

Die Mächtigkeit und Komplexität des Gesamtsystems aller steuerrechtlichen Normen hat in der Steuerrechtswissenschaft zwangsläufig zur Spezialisierung und Segmentierung geführt. Offensichtlich sind die Eigenheiten in den Subsystemen des Ertrag- und des Umsatzsteuerrechts. Subsysteme haben sich aber auch innerhalb des Ertragsteuerrechts entwickelt, etwa im Investmentsteuerrecht¹⁸ und auch im Kapitalertragsteuerrecht¹⁹. Während das allgemeine Unternehmenssteuerrecht stets im Rampenlicht eines breiten und auch in den Methoden der Rechtsfindung pluralen akademischen

16 K.-D. Drüen, in Tipke/ Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rn. 48: „nur ein bestimmtes Maß an Rechtssicherheit“.

17 H. Anzinger, RdF 2012, 394; fortentwickelnd W. Schön, RdF 2015, 115; C. Spengel/ T. Eisgruber, DStR 2015, 785.

18 M. Klein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Anhang zu § 20 EStG, Einf. InvStR Rn. 2.

19 H. Anzinger in Schön/Sternberg, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, S. 159 ff.

Diskurses stehen konnte, blieb das Kapitalertragsteuerrecht in der Nische eines technischen Diskurses innerhalb eines wesentlich kleineren Kreises der Spezialisten, unter denen zudem die Kenntnisse über die Mechanik der Wertpapierabwicklungssysteme ungleich verteilt gewesen sein könnten.

In dieser Nische des so mit dem komplexen Kapitalertragsteuersystem alleingelassenen und selbstgenügsamen Biotops der „Kapitalertragsteuerwissenschaft“ waren die möglichen Rechtsfolgen einer Vernachlässigung der teleologischen Auslegung lange übersehen oder in ihren Auswirkungen unterschätzt worden. Den Teilen des Schrifttums, denen sich nicht nur größere Sachkenntnisse über die Mechanik der Wertpapierabwicklungssysteme, sondern auch ein natürliches ökonomisches Interesse zuschreiben lässt, zugunsten der Gestaltungsfreiheit und Steuerplanungssicherheit den Gesetzeszweck bei der Auslegung der Gesetze unterzugewichten, standen zu lange zu wenige und zu wenig mit den technischen Defiziten des Wertpapierabwicklungssystems vertraute Gegenstimmen gegenüber, um die größte Fehleinschätzung offenzulegen, dass die Auslegung von Steuernormen nicht dazu führen kann, den Zweck des inneren Systems der Kapitalertragsteuer in sein Gegenteil zu verkehren.

Sichtbar geworden ist diese Fehleinschätzung erst im Plenum der Steuerrechtswissenschaft,²⁰ in der Pluralität ihrer Wertungen, und in der durch die wirtschaftliche Bedeutung der geleisteten Transferzahlungen erlangten Aufmerksamkeit in breiteren Teilen der Rechtswissenschaft außerhalb der Steuerrechtswissenschaft,²¹ die dem Gesetzeszweck eine größere Bedeutung beimaßen – nicht zuletzt auch unter dem Einfluss einer breiteren rechtspolitischen Diskussion. Selbst wenn danach eine Korrektur stattgefunden hat und nur noch ein kleiner Teil des Schrifttums vertreten mag, dass Cum/Ex-Gestaltungen zur mehrfachen Anrechnung und Erstattung in dem bis 2011 geltenden Recht geführt haben konnten, bleibt die Frage, warum eine breitere Auseinandersetzung darüber so spät eingesetzt hat und sich in einem Teilbereich des Steuerrechts vorübergehend eine interessengeleitete Meinungseinheit entwickeln konnte, deren Wertungsabhängigkeit übersehen wurde.

20 Zur Entwicklung des Schrifttums siehe oben Fn. 9.

21 Aus der Perspektive des Kapitalmarktrechts: H. Merkt / M. Degenhart, Cum/Ex- und Cum/Cum-Geschäfte als verbotene Marktmanipulation, WM 2023, 2161; WM 2023, 2209; H. Merkt, ZBB 2021, 162; P. O. Mülbert/ A. Sjanovits, Cum/Ex- und Cum/Cum-Geschäfte – eine verbotene Marktmanipulation?, NJW 2022, 353.

III. Grundlagen des steuerrechtswissenschaftlichen Diskurses

Einleitend sind bereits einzelne besondere Wesensmerkmale der Steuerrechtswissenschaft angeklungen. Und die Frage nach dem „Proprium“ der Rechtswissenschaft²² erschöpft sich nicht in einer Positionierung im Werturteilsstreit der Sozialwissenschaften,²³ um den Wahrheitsanspruch ihrer Erkenntnisse. Augenscheinlich sind drei ganz praktische Unterschiede der Rechtswissenschaft und insbesondere der Steuerrechtswissenschaft zu anderen Wissenschaften. Erstens, ihr Gegenstand ist mit dem geltenden Recht verwoben und damit ihr Diskursraum in weiten Teilen auf das nationale Recht beschränkt. Der Diskurs über die Auslegung und die Entwicklung des deutschen Rechts findet im Wesentlichen im deutschen Sprachraum für die und unter den Anwenderinnen und Anwendern des deutschen Rechts statt. Zweitens, der akademische und wissenschaftliche Diskurs ist nicht den Angehörigen der Wissenschaftseinrichtungen vorbehalten, vielmehr wird er durch die Praxis dominiert, der naturgemäß schwerer fallen muss, interessenfrei zu argumentieren. Dies erklärt, warum sich die Rechtsprechung mit der informellen herrschenden Meinung mitunter stark von der „quantitativ“ vorherrschenden Meinung im Schrifttum unterscheidet. Drittens, die Erkenntnisse der Steuerrechtswissenschaft verändern ihren Betrachtungsgegenstand und sind damit unmittelbar – und damit auch zeitnah – praktisch relevant. Deshalb und weil die Rechtswissenschaft eine Wertungswissenschaft ist, konnten sich in der Steuerrechtswissenschaft, wie in der gesamten Rechtswissenschaft, die in anderen Wissenschaftsdisziplinen etablierten Qualitätssicherungssysteme (Begutachtungsverfahren, vielfache Diskussion von Vorentwürfen auf verschiedenen Tagungen) nicht etablieren, weil sie zu langwierig sind.

1. Diskursräume

Diese Besonderheiten der deutschen Steuerrechtswissenschaft wirken sich zuerst in ihren Diskursräumen aus, unter denen Fachzeitschriften, Kommentare und Tagungen am bedeutsamsten sind.

22 C. Engel/ W. Schön, in Engel/Schön, Das Proprium der Rechtswissenschaft, 2007, S. IX ff.

23 Dazu B. Rüthers/ C. Fischer/ A. Birk, Rechtstheorie, 10. Aufl. 2018, Rn. 290a ff. und 579 ff.

a) Fachzeitschriften

In der deutschen Steuerrechtswissenschaft dominiert die Publikation in Fachzeitschriften. Bereits die Bezeichnung deutet an, dass deren Adressatenkreis nicht auf die Mitglieder wissenschaftlicher Institutionen im engeren Sinne beschränkt ist. Fachzeitschriften richten sich an die Rechtsanwendungspraxis, an Beraterinnen und Berater, Richterinnen und Richter, an die Verwaltungspraxis und an die Politik. Wo andere Wissenschaftsdisziplinen diese Adressaten erst langsam unter dem Begriff der „Third Mission“ entdecken, bilden Beiträge in diesen Zeitschriften die First Mission fast aller Hochschullehrerinnen und Hochschullehrer auf dem Gebiet des Steuerrechts, auch derjenigen an den Universitäten.

Der Markt dieser Fachzeitschriften bestimmt die Inhalte und mit ihm erklärt sich auch, dass der ganz überwiegende Teil der Beiträge nicht aus der Feder hauptberuflicher Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler stammt und diese auch nicht allein die Auswahlentscheidungen über die zur Veröffentlichung vorgesehenen Beiträge treffen. In den Redaktionen, Herausgebergremien und Beiräten der verbreitungsstärksten und informell bedeutsamen Zeitschriften des Steuerrechts dominieren Vertreterinnen und Vertreter der Beratungs- und Verwaltungspraxis.²⁴ Für die Qualität des steuerrechtswissenschaftlichen Diskurses sind damit Chancen und Risiken verbunden. Gewährleistet werden dadurch die Relevanz und die Wirksamkeit der steuerrechtswissenschaftlichen Forschungsbeiträge. Zugleich besteht die Gefahr der Selektion. Sie wird zwar dadurch minimiert, dass alle Zeitschriften ein Interesse daran haben, für die Beratungs- oder die Verwaltungspraxis „unbequeme“ Beiträge aufzunehmen, um die Anerkennung der Fachzeitschrift insgesamt zu erhalten, und die Kenntnis potentieller Gegenargumente und Rechtsrisiken auch in der Beratungspraxis als wertvoll gilt. Dies schließt jedoch nicht aus, dass unbequeme und in der Vergangenheit in der Gestaltungs- und Beratungspraxis unberücksichtigte Rechtserkenntnisse im Einzelfall verzögert oder gar nicht veröffentlicht werden. Die Redaktionen können sich mit den Anforderungen an die eingereichten Beiträge an den Grundsätzen guter wissenschaftlicher Praxis orientieren, müssen dies aber nicht. Und insbesondere die Anforderungen an und die Kontrolle der Unbefangenheit der Autorinnen und Autoren und

24 Eine Ausnahme bildet im deutschsprachigen Sprachraum nur die Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“, in der sich der Kreis der Herausgeber allein aus hauptberuflichen Hochschullehrerinnen und Hochschullehrern zusammensetzt.

deren Transparenz wird zwischen den unterschiedlichen Fachzeitschriften ganz unterschiedlich gehandhabt.

b) Kommentare

Durch Kommentierungen lässt sich das Recht besonders in den Bereichen prägen, in denen sich noch keine gefestigte Rechtsprechung entwickelt hat.²⁵ Kommentare sind eine Besonderheit des deutschen Rechtskreises und wie die Fachzeitschriften bilden sie ein gemeinsames Publikationsmedium von Wissenschaft und Praxis.²⁶ Wie die Fachzeitschriften richten sie sich mit natürlichen ökonomischen Interessen der Verlage zuerst an die Beratungspraxis und danach in absteigender Bedeutung für die Auflage an die Verwaltungspraxis, die Rechtsprechung und die Wissenschaft. Und wie die Fachzeitschriften wird der Kreis der Herausgeberinnen und Herausgeber plural besetzt. Dabei können strategische Interessen an der Wahrnehmung von Herausgeberpositionen in der Beratungspraxis mitunter stärker ausgeprägt sein als in der Wissenschaft - und damit auch an der Beteiligung an der Auswahl und „inhaltlichen Beratung“ der Autorinnen und Autoren in deren Schwerpunktsetzungen.²⁷

c) Tagungen und ihre unterschiedlichen Funktionen

Wissenschaftliche Tagungen lassen sich begrifflich mit dem Primärziel der Mehrung wissenschaftlicher Erkenntnisse mit wertungsfreier Zielsetzung verbinden. Steuerrechtliche Tagungen dienen in ihrer Mehrheit indessen weitergehenden Zielen. Wo sie, wie Fachzeitschriften und Kommentare, nicht nur die Wissenschaft im engeren Sinne, also die hauptberuflichen und nicht zugleich regelmäßig gutachterlich oder in der Rechtsprechung aktiven Hochschullehrerinnen und Hochschullehrer und die Angehörigen

25 Kritisch zur „Macht“ der Standardkommentare: F. Brachthäuser, Standardkommentare zwischen Hegemonietheorie und Pragmatismus, KJ 2017, 448.

26 R. Seer, EStG/KStG-Großkommentar im Wandel der Zeit - Zum 90. Jubiläum des "Herrmann/Heuer/Raupach", FR 2017, 718, mit dem Hinweis auf T. Henne, Die Prägung des Juristen durch die Kommentarliteratur - Zu Form und Methode einer juristischen Diskursmethode, Betrifft Justiz 2006, S. 352 ff.

27 Mitunter leidet unter der steigenden Zahl der Kommentare auch die Qualität. Dazu, instruktiv, eine Kurzanalyse von R. Harnos, Das Kommentarwesen schafft sich ab - Ein Erfahrungsbericht am Beispiel der Betriebszugehörigkeitsvermutung nach § 344 Abs. 1 HGB, ZIP 2014, 117.

ihrer Forschungseinrichtungen, sondern die Mitglieder der Beratungs- und Verwaltungspraxis sowie der Justiz adressieren, steht ihr Fortbildungscharakter im Vordergrund. Die Fortbildungsnachfrage bestimmt dann auch die Themenauswahl. Exemplarisch dafür sind die im Jahreskalender etablierten Veranstaltungen des Hamburger Forums für Unternehmensteuerrecht, der Münchner Steuerkonferenz, der Jahresarbeitstagung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht, der Jahrestagung des Fachinstituts der Steuerberater und die Vielfalt der von verschiedenen Verlagen unter dem Titel einer „Tagung“ organisierten Fortbildungsveranstaltungen. Besonders bei Letzteren steht aber nicht nur der Fortbildungscharakter im Vordergrund. Ihr Primärzweck besteht in der Eröffnung eines Forums für die Beratungsleistungen und die Expertise der Beraterinnen und Berater, die dort ihre Leistungsfähigkeit öffentlich beweisen wollen. Tagungen gelten als wichtiges Instrument der Mandantenakquise - und auch der Akquise von Gutachtenaufträgen.

Eine dritte Funktion steuerrechtlicher Tagungen besteht schließlich in der Meinungsbildung. Sie dominiert nicht nur bei jenen Tagungen mit offensichtlichem steuerrechtspolitischem Fokus, etwa den Tagungen der Berliner Steuergespräche, denen des Instituts für Finanzen und Steuern, der Steuerkonferenz der Deutschen Wirtschaft oder bei den von Industrieverbänden ausgerichteten Tagungen, etwa des Tax Forum Berlin oder den Tagungen der Finanzverwaltung, etwa des Steuerforums der Finanzverwaltung. Dabei kann auch bei klar einem Interessenschwerpunkt zuzurechnenden Tagungen eine Offenheit dafür bestehen, die Panel plural zu besetzen. Eine Meinung, die sich auf dem Panel einer öffentlichen Tagung gegen Gegenansichten behaupten muss, erreicht mehr Überzeugungskraft als jene, die nur für sich und ohne Widerspruch vorgetragen wird. Das Spiel mit Rede und Gegenrede gehört nicht nur zu den Grundbausteinen der Kunst der Rhetorik, sondern auch zum Einmaleins der modernen Interessenvertretung. Damit werden Tagungen aber nicht nur rechtspolitisch relevant. Sie können auch forensisch instrumentalisiert werden, um Meinungsbildung parallel zu laufenden Finanzgerichts-, Straf- oder Zivilverfahren zu betreiben. Darauf ist unten zurückzukommen.

2. Diskursbeteiligte

Am Beispiel steuerrechtlicher Tagungen lässt sich der Kreis derjenigen anschaulich darstellen, die am Diskurs über steuerrechtliche Erkenntnisse

beteiligt sind. Bei der Planung jeder Tagung ist stets abzuwägen, welche Beteiligung von Vertreterinnen und Vertretern aus Finanzbehörden, Rechtsprechung, Beratungs- und Unternehmenspraxis, Interessenverbänden, Politik und Wissenschaft dem Tagungsziel förderlich ist.

a) Angehörige der Finanzbehörden

Lässt man die vorgenannten Funktionen der unterschiedlichen Diskursräume Revue passieren, sind Angehörige der Finanzbehörden im steuerrechtlichen Diskurs auf keiner Plattform entbehrlich. Sie tragen eine Perspektive und Argumente bei, die häufig fiskalisch geleitet, aber auch standortpolitisch orientiert sein können. Ihre Gegenrede stärkt die Glaubwürdigkeit der Erkenntnisgewinnung auf dem Panel. Zudem erhöht sich die Glaubwürdigkeit der Fortbildungsqualität. Und die Beraterinnen und Berater auf dem Panel können zeigen, dass sie über Kontakte zum „Verhandlungsgegner“ verfügen. Schließlich lässt sich das wechselseitige Ziel des Einflusses auf die Beratungs- und Verwaltungspraxis, und in der Beteiligung der Angehörigen der Finanzbehörden von diesen, das Ziel der Erkenntnisgewinnung über Sachverhaltsstrukturen und Rechtsauffassungen verfolgen. Ob das eine oder das andere sich am Ende durchsetzt, hängt von individuellen Persönlichkeiten ab.

b) Angehörige der Rechtsprechung

Die Ziele der Steuerrechtswissenschaft und der Rechtsprechung überschneiden sich in der Suche nach Rechtserkenntnis und Fortentwicklung des Rechts. Daher ist es folgerichtig, dass sich Richterinnen und Richter in allen Diskursräumen beteiligen. Freilich muss ihnen dann jeweils bewusst sein, dass sie insbesondere auf Tagungen nicht nur für die Fortbildung, sondern in allen oben beschriebenen Tagungsfunktionen eine Rolle spielen. Sie können dabei sowohl Einflüssen ausgesetzt sein als auch instrumentalisiert werden. Das gilt ganz besonders auf Streitfeldern, mit denen sie zwar vielleicht noch nicht in einem konkreten Rechtsstreit befasst sind, die sie aber in Zukunft erreichen könnten. Auf die deshalb zu entwickelnden Verhaltensmaßstäbe ist später zurückzukommen.

c) Angehörige der Beratungs- und Unternehmenspraxis

Angehörige der Beratungs- und Unternehmenspraxis zeichnet ein Wissensvorsprung sowohl auf dem Gebiet der Sachverhaltserkenntnis als auch in den damit ermöglichten Vorüberlegungen zu deren rechtlicher Bewertung aus. Zugleich können sie, müssen aber nicht, im Spektrum der von ihnen öffentlich vertretenen Rechtsauffassungen eingeschränkt sein. In manchen Beratungsgesellschaften sehen die Arbeitsverträge vor, dass zur Veröffentlichung eingereichte Beiträge vor Veröffentlichung nicht nur qualitätsgeprüft werden, sondern auch daraufhin überprüft werden, ob sie Mandanteninteressen oder den Grundsätzen der Beratungsgesellschaft widersprechen. Mancherorts soll es sogar Hausmeinungen geben, denen nicht widersprochen werden darf. Und es ist nicht zu übersehen, dass mit Beiträgen in Fachzeitschriften, in Kommentierungen selbst Meinungsbildung im Mandanteninteresse betrieben werden kann. Tagungs-, Zeitschriften- und Kommentierungsbeiträge können für Beraterinnen und Berater ein Bestandteil ihres Dienstleistungsspektrums sein – auch wenn die Mehrheit noch im idealistischen Sinne der Wissenschaft die Suche nach der Erkenntnis in den Vordergrund stellt.

d) Interessenverbände

Mit im Grundsatz transparenten Interessen nehmen in allen Diskursräumen auch die Vertreterinnen und die Vertreter der Interessenverbände teil. Sie erfüllen insbesondere dort eine wesentliche Funktion, wo „die“ Interessen eines Wirtschaftszweigs schwer auszumachen sind und es ein Meinungsbild erst zu konsolidieren und in Argumente für den steuerrechtswissenschaftlichen Diskurs zu übersetzen gilt. Mitunter werden die eingebrachten Argumente als interessenübergreifend formuliert und mitunter steht einer These keine Gegenthese gegenüber, etwa weil in einem Diskursraum keine weitergehende Expertise vorhanden ist. Dann stellt sich zwar die Frage, welches Gewicht an sich schlüssigen Argumenten beigemessen werden kann. Eine ernsthafte Auseinandersetzung verdienen diese Rechtsauffassungen aber gleichwohl.

e) „Wissenschaft“

In verschiedenen Rollen können die oft sogenannten „Vertreterinnen und Vertreter der Wissenschaft“ auftreten. Dieser Bezeichnung am nächsten

kommt - unabhängig vom Hauptberuf der so bezeichneten Gruppe - ein Rollenverständnis, das zwei Aspekte trennt: zum einen die Darstellung des wissenschaftlichen Stands mit dem gesamten gegenwärtigen Meinungsspektrum, zum anderen, klar davon getrennt, die Präsentation der eigenen Meinung. Dieses Vorgehen empfiehlt sich nicht nur für den wissenschaftlichen Aufsatz, sondern auch für die Kommentierung und den mündlichen Vortrag auf Tagungen. Wo hauptberufliche Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler den Interessensphären einer Partei zu nahe stehen, etwa durch die Erstellung von Gutachten oder als Prozessvertreter, setzt die Wahrnehmung der „Rolle der Wissenschaft“ besondere Vorkehrungen voraus, um Interessenkonflikte transparent zu machen und diese möglichst ganz zu vermeiden. Dies leitet über zur Wissenschaftsfreiheit und zu den Leitlinien zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis.

3. Wissenschaftsfreiheit und Leitlinien zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis

Die Erkenntnisse der Rechtswissenschaft sind keinem ewig gültigen Wahrheitsbeweis zugänglich.²⁸ Die Wahrheitsunfähigkeit des Staates, von der, mit *Ferdinand Gärditz*, das politische Freiheitskonzept des Grundgesetzes ausgeht,²⁹ erfasst selbst diejenigen Institutionen, die im Einzelfall letztverbindlich über die Auslegung und Anwendung des Rechts entscheiden sollen. Damit schützt die Wissenschaftsfreiheit eine Gegenöffentlichkeit zu juristischen Aussagen von Parteivertretern, der Exekutive zuzurechnenden staatlichen Einrichtungen - und gerade auch solchen der Rechtsprechung.³⁰ Mit dem weitreichenden Schutz dieser Gegenöffentlichkeit untrennbar verbunden ist indessen Verantwortung und eine Rückbindung an die Leitlinien guter wissenschaftlicher Praxis.

28 Zutreffend bereits K.-D. Drüen, *StuW* 2013, 72, 77.

29 K.F. Gärditz in Dürig/Herzog/Scholz, *Grundgesetz*, 104. EL April 2024, Art. 5 Abs. 3 GG Rn. 16.

30 K.F. Gärditz in Dürig/Herzog/Scholz, *Grundgesetz-Kommentar*, 104. EL April 2024, Art. 5 Abs. 3 GG Rn. 24.

a) Adressaten

Die Wissenschaftsfreiheit ist ein „Jedermann-Grundrecht“. Sie schützt nicht nur die hauptberufliche wissenschaftliche Betätigung, etwa der Hochschul-lehrerinnen und Hochschullehrer, sondern auch wissenschaftliche Nebenbetätigungen, etwa der Beraterinnen und Berater, der Verwaltungsangehörigen und der Richterinnen und Richter. Und auch ein privater Verein, der sich zum Ziel gesetzt hat, die Wissenschaft zu fördern, kann sich für die Durchführung wissenschaftlicher Projekte und auch wissenschaftlicher Tagungen auf die Wissenschaftsfreiheit berufen. Eine Eingrenzung des Adressatenkreises ergibt sich nur aus dem sachlichen Anwendungsbereich der Wissenschaftsfreiheit.³¹

Wissenschaft wird, folgt man der von *Rudolf Smend* geprägten Definition und der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, durch Ernsthaftigkeit, Planmäßigkeit und einen von Fremdbestimmung freien Bereich autonomer Verantwortung geprägt.³² In den Schutzbereich der Wissenschaftsfreiheit können deshalb nur solche Erkenntnisbeiträge fallen, die planmäßig mit offenem Erkenntnisziel gewonnen werden und sich nicht als reine Anwendungspraxis darstellen. Die gebundene Vertretung fremder Interessen fällt daher ebenso wenig unter die Wissenschaftsfreiheit, wie ein ergebnisgebundenes Rechtsgutachten.³³ Schwierig wird die Abgrenzung im Bereich juristischer Auftragsforschung, wenn der Auftrag erkennbar nur in der Erwartung eines bestimmten Ergebnisses erteilt wurde.

b) Forschungsfreiheit und Recht auf wissenschaftlichen Diskurs

Mit einem Verständnis der Wissenschaft als erkenntnisoffener Prozess muss sich die Forschungsfreiheit auf den wissenschaftlichen Diskurs erstrecken. In den Bereichen, in denen Erkenntnisprozesse durch politische oder wirtschaftliche Interessen besonders beeinflusst sind, erfüllt die wissenschaftliche Auseinandersetzung die Funktion einer kritischen „Gegenöffentlich-

31 BVerfG v. 3.3.1993 – 1 BvR 557/88, BVerfGE 88, 129, 136; *K.F. Gärditz* in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 5 Abs. 3 GG Rn. 127.

32 *K.F. Gärditz* in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 5 Abs. 3 GG Rn. 55; *R. Smend*, Das Recht der freien Meinungsäußerung, VVDStRL 4 (1928), 44 (67); BVerfGE v. 29.5.1973 – 1 BvR 424/71, BVerfGE 35, 79, 113; BVerfG v. 1.3.1978 – 1 BvR 333/75, BVerfGE 47, 327, 367.

33 In der Diktion von *K.F. Gärditz* in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 5 Abs. 3 GG Rn. 71, 73: Reine Anwendungspraxis oder Alibiwissenschaft.

keit“, in der – oft auch in der öffentlichen Wahrnehmung vorherrschende - Argumente und Interessen durch „rationalisierende Argumente“ ausgeglichen und bewertet werden können. Dies setzt aber voraus, dass in den Diskursräumen, die diese Gegenöffentlichkeit herstellen sollen, Neutralität und Unabhängigkeit von Einzelinteressen gewährleistet sind.³⁴

c) Verantwortung für Gesellschaft und staatliche Institutionen

Die Wissenschaftsfreiheit ist keine dienende Freiheit.³⁵ Sie ist unabhängig von „gesellschaftlichen Nützlichkeits- und politischen Zweckmäßigkeitsvorstellungen“³⁶. Der Schutz staatlicher Interessen oder die Verantwortung für die Gesellschaft bilden weder eine immanente Einschränkung des Schutzbereichs der Wissenschaftsfreiheit, noch sind allgemeine staatliche Integritätsinteressen im Rahmen der praktischen Konkordanz zu berücksichtigen. Staatliche und private Institutionen müssen wissenschaftliche Wahrheit aushalten. Erst in gesetzlichen Regelungen zum Schutz anderer verfassungsrechtlich geschützter Güter und unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit, findet die Wissenschaftsfreiheit Schranken. Für die Steuerrechtswissenschaft bedeutet dies, dass Erkenntnisse über verfassungswidrige Steuergesetze, aus denen erhebliche Haushaltsrisiken folgen könnten, ebenso wenig zurückgehalten werden müssen, wie Erkenntnisse über Steuergestaltungen, deren erkannte Zielverfehlung „Steuerrisiken“ in existenzgefährdender Höhe bei systemisch relevanten Finanzinstituten bedeuten könnten. In den Diskursräumen der Fachzeitschriften, Kommentare und Tagungen müssen daher auch die unbequemen Rechtserkenntnisse ihren Platz finden, wenn sie dem Anspruch der Wissenschaftlichkeit gerecht werden wollen.

d) Sorgfalts- und Transparenzpflichten

Schranken kann die vorbehaltlos gewährte Wissenschaftsfreiheit nur in verfassungsimmanenten Grenzen und darin insbesondere in der Pflicht zur Wahrung der guten wissenschaftlichen Praxis als „Funktionsbedingung

34 Zutreffend K. F. Gärditz in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 5 Abs. 3 GG Rn. 24.

35 K. F. Gärditz in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 5 Abs. 3 GG Rn. 19.

36 BVerfG v. 20.7.2010 – 1 BvR 748/06, BVerfGE 127, 87, 115.

verlässlicher Wissenschaft“³⁷ erfahren. Mit ihrer grob fahrlässigen oder vorsätzlichen Verletzung endet die Wissenschaftlichkeit und sowohl der Prozess der Erkenntnisgewinnung als auch die Erkenntnis liegen dann außerhalb des Schutzbereichs der Wissenschaftsfreiheit.

Das führt zu der Frage nach den Inhalten der guten wissenschaftlichen Praxis. Da Wissenschaftlichkeit nicht mit einem geschlossenen Methodenkanon verbunden sein kann, können Leitlinien für eine gute wissenschaftliche Praxis nur die übergreifenden Funktionsbedingungen in Gestalt der Ernsthaftigkeit, der Planmäßigkeit und einer von Fremdbestimmung freien autonomen Verantwortung ausgestalten. In den paradigmatischen Leitlinien der Deutschen Forschungsgemeinschaft zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis³⁸ stehen hierzu die Sorgfalts- und Transparenzpflichten im Mittelpunkt. Exemplarisch zeigt sich dies in Leitlinie 7, „Die Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler führen jeden Teilschritt im Forschungsprozess *lege artis* durch“ und Leitlinie 9, „Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler berücksichtigen bei der Planung eines Vorhabens den aktuellen Forschungsstand umfassend und erkennen ihn an. Die Identifikation relevanter und geeigneter Forschungsfragen setzt sorgfältige Recherche nach bereits öffentlich zugänglich gemachten Forschungsleistungen voraus.“ In den Landeshochschulgesetzen, in den Satzungen der Universitäten und in Leitlinien der Fachgesellschaften finden sich konkretisierte Transparenz- und Sorgfaltspflichten, die etwa vorsehen, dass mögliche Interessenkonflikte aus Auftragsforschung mit den Forschungsergebnissen offengelegt werden.³⁹ Auch manche Publikationsorgane haben Regeln entwickelt, um die Anforderungsmerkmale wissenschaftlicher Betätigung in den Merkmalen der Ernsthaftigkeit, Planmäßigkeit und von Fremdbestimmung freier autonomer Verantwortung durchzusetzen.

37 K.F. Gärditz in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 5 Abs. 3 GG Rn. 154.

38 DFG, Leitlinien zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis. Kodex, 2019.

39 Exemplarisch: § 20 Abs. 1 Buchst. d) der Satzung der Universität Ulm zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis v. 3.5.2023, abrufbar unter www.uni-ulm.de (zuletzt abgerufen am 30.11.2024).

4. Chancen und Risiken der personalen und organisatorischen Verbindung von haupt- und nebenberuflicher Wissenschaft

Insbesondere das Merkmal der von Fremdbestimmung freien autonomen Verantwortung und die Transparenzanforderungen bilden ein Spannungsfeld in den Bereichen und bei den Akteuren der Wissenschaft, die entweder hauptberuflich dem Wissenschaftssystem angehören, aber nebenberuflich die Verbindung zur interessengebundenen Praxis suchen oder hauptberuflich Interessen zu vertreten haben, aber nebenberuflich wissenschaftlich arbeiten. In beiden Fällen profitiert der Prozess der wissenschaftlichen Erkenntnisgewinnung von den Einblicken in die Einzelsachverhalte der Lebenswirklichkeit. Und in beiden Fällen besteht das Risiko, dass die Forschung nicht frei von fremdbestimmten Interessen stattfinden kann. Dieses Risiko ist durch geeignete Regeln zu adressieren. Zumindest ist geboten, dass Interessen offengelegt werden. Transparenzpflichten sind dabei nicht nur auf den Kreis der hauptberuflich Forschenden zu erstrecken, sondern auf alle, die am wissenschaftlichen Diskurs teilnehmen wollen und ihre Erkenntnisse als wissenschaftliche Beiträge in Fachzeitschriften, in Kommentaren und auf Tagungen präsentieren.

5. Ökonomische Interessen

Das Steuerrecht handelt von der Verteilung staatlicher Finanzierungslasten. Wo in einer Volkswirtschaft, wie in Deutschland, annähernd ein Viertel des Bruttoinlandsprodukts durch Steuern umverteilt werden muss,⁴⁰ können die individuellen ökonomischen Interessen, Einfluss auf die Ausgestaltung und die Auslegung der Verteilungsregeln zu nehmen, äußerst mächtig werden. Besonders die Steuerrechtswissenschaft muss daher stets die Risiken abwägen und in ihren Leitlinien guter wissenschaftlicher Praxis adressieren, die für die Ernsthaftigkeit, Planmäßigkeit und eine von Fremdbestimmung freie autonome Verantwortung der zum wissenschaftlichen Diskurs Beitragenden bestehen.

40 Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung v. 5.6.2024: Steuereinnahmen 2023 von 915,8 Mrd. Euro bei einem Bruttoinlandsprodukt von 4.185,6 Mrd. Euro in 2023, www.destatis.de (zuletzt abgerufen am 30.11.2024).

IV. Richterliche Unabhängigkeit und Verfahrensgarantien

Der Methoden- und Erkenntnisfreiheit des rechtswissenschaftlichen Diskurses steht die Bedeutung des Rechts für die Freiheit und der Anspruch auf Rechtsgewähr der Mitglieder eines staatlichen Gemeinwesens gegenüber. In jeder verfassungsmäßigen Ordnung ist daher eine Entscheidung darüber zu treffen, wer zur Entscheidung über die Auslegung und Anwendung des Rechts im Einzelfall berufen ist und auf welchem institutionellen und prozessualen Weg diese Entscheidung zu treffen ist.

1. Richtervorbehalt (Art. 92 GG)

Die „rechtsprechende Gewalt“ ist durch Art. 92 GG „den Richtern“ anvertraut. Dieser Vorbehalt betrifft zunächst im funktionalen Sinne die letztverbindliche Entscheidung über die Auslegung und Anwendung des Rechts im Einzelfall. Und er enthält eine exklusive Kompetenzzuweisung. Die letztverbindliche Entscheidung im Einzelfall treffen weder Exekutive noch Legislative und auch nicht die Wissenschaft, sondern die Rechtsprechung. Damit verbunden sind Erwartungen an die Rechtsprechung und an die Richterschaft, die sich durch Unabhängigkeit, Neutralität, Verfahrensgrundsätze, Verselbstständigung und Rechtsgelehrtheit umschreiben lassen.⁴¹ Den Richterinnen und Richtern nach § 4 Abs. 2 Nr. 3 DRiG erlaubte Aufgaben in Forschung und Lehre und den Hochschullehrerinnen und Hochschullehrern erlaubte Aufgaben in der Rechtsprechung setzen eine Rollentrennung voraus, die etwa in den §§ 39, 41 Abs. 1 und Abs. 2 DRiG – spannungsreich – vorausgesetzt wird. Wenn danach insbesondere die Wissenschaft nicht zur Rechtsprechung berufen ist, so bedeutet dies nur, dass sie nicht den Anspruch erheben kann, einen Einzelfall letztverbindlich zu entscheiden. Diese Abgrenzung von Rechtsprechung und Wissenschaft trägt zum einen dem Wesen der Rechtswissenschaft Rechnung, deren Erkenntnisse wertungsabhängig und keinem Wahrheitsbeweis zugänglich sind. Zum anderen sichert sie die Unabhängigkeit, Methoden- und Erkenntnisoffenheit der Wissenschaft ab, in dem sie ihr ermöglicht, Forschung unabhängig von Einzelfällen zu betreiben.

41 C. Hillgruber, in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 92 GG Rn. 65 ff.

2. Gesetzlicher Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG)

Verknüpft ist der Richtervorbehalt in Art. 92 GG mit dem in Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG manifestierten Anspruch auf den gesetzlichen Richter. In seiner materiellen Dimension sichert das Recht auf den gesetzlichen Richter die Neutralität und die Unabhängigkeit gegenüber den Interessen der Beteiligten. Man kann sich seinen Richter nicht aussuchen. Das erhöht die Wahrscheinlichkeit seiner Unparteilichkeit, kann sie aber noch nicht garantieren. Ein Richter, der die Gewähr der Unparteilichkeit gleichwohl nicht bietet, ist indessen kein gesetzlicher Richter und damit von der Rechtsprechung im Einzelfall ausgeschlossen. Aus Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG folgt zudem ein Gebot der Unvoreingenommenheit, das sich in Ausschluss- und Ablehnungsregelungen niederschlägt.⁴² Daraus können sich Schutzpflichten des Staates und Beschränkungen der Einflussnahme anderer Institutionen, u.U. auch der Wissenschaft ergeben, die sich zu einer weiteren Garantie der richterlichen Unabhängigkeit entwickeln.

3. Richterliche Unabhängigkeit (Art. 97 Abs. 1 GG)

Die Gewährleistung richterlicher Unabhängigkeit ist zuerst als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips und der Gewaltenteilung einzuordnen, es lassen sich aber auch Parallelen zur Wissenschaftsfreiheit und zu deren Voraussetzungen der Ernsthaftigkeit, Planmäßigkeit und von Fremdbestimmung freier autonomer Verantwortung ziehen. Während indessen Gesetz und Recht für die Wissenschaft nur einen notwendig berücksichtigungsbedürftigen Betrachtungsgegenstand bilden und ihr Überlegungen *de lege ferenda* über das geltende Recht hinaus erlaubt sind, ist der Richter in seiner freien Überzeugungsbildung im System der Gewaltenteilung notwendig an Gesetz und Recht gebunden. Weil er aber, wiederum anders als die Wissenschaft, letztverbindlich im Einzelfall entscheidet, kommt seiner Unabhängigkeit noch größere Bedeutung zu als der der Wissenschaft. Das folgt aus der in der Konkretheit der richterlichen Entscheidungen verdichteten Interessenlage. Richterinnen und Richter müssen stets für und gegen Interessen entscheiden. Die abstrahierenden Aussagen der Wissenschaft sind wegen ihrer Reflexwirkung auf den Einzelfall zwar nicht frei von dieser Interessenrelevanz,

42 M. Jachmann-Michel, in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 101 GG Rn. 88.

die Gefährdungslage ist jedoch eine andere, weil Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler keine Entscheidung im Einzelfall treffen, sondern diese nur mittelbar beeinflussen können.

a) Äußere (institutionelle) Unabhängigkeit

Die Unabhängigkeit des Richters wird durch Art. 97 Abs. 2 GG zunächst durch einen äußeren Rahmen materieller Sicherheit garantiert. Hauptamtlich und planmäßig endgültig angestellte Richter können gegen ihren Willen nur „kraft richterlicher Entscheidung und nur aus Gründen und unter den Formen, welche die Gesetze bestimmen“, vor Ablauf ihrer Amtszeit entlassen oder dauernd oder zeitweise ihres Amtes enthoben oder an eine andere Stelle oder in den Ruhestand versetzt werden. Mit den organisatorischen Garantien in Art. 92 GG und Art. 101 GG sichern diese Ämterstabilität und die Anerkennung der Alimentationspflicht in Art. 97 Abs. 2 Satz 3 GG die äußere Unabhängigkeit des Richters ab.

b) Innere Unabhängigkeit und Schutz vor mittelbarer Einflussnahme

Schwerer als die äußere abzusichern ist die innere Unabhängigkeit des Richters. Sie ist zuerst eine individuelle Leistung und zählt zu den unverzichtbaren Eigenschaften der Richterpersönlichkeit. Richterinnen und Richter können nicht und dürfen nicht isoliert und abgeschirmt von der Gesellschaft frei von Meinungseinflüssen („berufsspezifischen „Unabhängigkeitsrisiken“⁴³) gehalten werden. Sie sind auch nicht frei von ihren eigenen Vorprägungen und daher stets gezwungen, sich „mit Sachlichkeit und Distanz zu den Parteiinteressen“ um Unparteilichkeit und Unvoreingenommenheit zu bemühen⁴⁴. Deshalb müssen Richterinnen und Richter nicht vor jeder Kritik an ihrer Rechtsprechung geschützt werden. Umgekehrt versteht sich von selbst, dass der Staat die Gerichte und die einzelnen Richterinnen und Richter vor physischer und psychischer Gewalt zu schützen hat.⁴⁵ Und er muss Vorsorge vor Manipulation und Korruption in den Gerichten treffen und tut dies im geltenden Recht durch die Strafvorschriften

43 P. Brandis, in Tikpe/Kruse, AO/FGO, 183. EL Oktober 2024, § 1 FGO Rn. 9.

44 D. Birk, DStR 2018, 1, 6.

45 C. Hillgruber, in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 97 GG Rn. 93.

in den §§ 240, 333 Abs. 2 und 334 Abs. 2 StGB, die zumindest Nötigung und materielle Einflussnahme mit Strafandrohungen bewehren.

Zwischen den Polen der nicht anzustrebenden Isolation des Gerichts vor und nach der Entscheidungsfindung einerseits und dem Schutz vor Nötigung und materieller Einflussnahme andererseits finden sich die Regeln, die der konzentrierten Wahrheits- und Rechtsfindung dienen. Dazu zählt die Einschränkung der Öffentlichkeit gerichtlicher Verhandlungen in § 169 Satz 2 GVG. Diese dient nicht nur dem Schutz der Persönlichkeitsrechte der Parteien und dem Schutz vor Medieneinflüssen, sondern auch der von Medien unbeeinflussten Beteiligung der Parteien.⁴⁶ Darüber hinaus kann sie der Funktion eines „Cooling off“⁴⁷ in der strukturierten Entscheidungsfindung dienen, indem Richterinnen und Richter sich aus den unmittelbaren Wahrnehmungen in der Verhandlung ein von medialen Fernwirkungen „unabhängiges“ Urteil bilden sollen.

Mit dem Schutz der richterlichen Unabhängigkeit lassen sich schließlich auch die in § 353d StGB geregelten Verbote öffentlicher Mitteilungen über Gerichtsverhandlungen rechtfertigen. Sie beziehen sich in Nr. 1 und Nr. 2 der Vorschrift auf nicht öffentliche Verhandlungen und erstrecken sich dort zeitlich auch auf den Zeitraum nach der Entscheidungsfindung. Ihnen liegt erkennbar der Schutz der Persönlichkeitsrechte der Verfahrensbeteiligten zu Grunde.⁴⁸ Sie werden aber auch mit den Schutzgütern der Rechtspflege und der Staatssicherheit verbunden.⁴⁹ In Nr. 3 erstreckt sich das Verbot nur auf den Zeitraum bis zur Erörterung in der öffentlichen Verhandlung, längstens bis zum Abschluss des Verfahrens. Die Gesetzesbegründung nennt als Schutzzweck dieser Strafvorschrift die Unbefangenheit der Verfahrensbeteiligten, namentlich der Laienrichter und Zeugen.⁵⁰ Darüber hinaus dient die Vorschrift dem institutionellen Schutz. Ein Teil des Schrifttums erkennt in ihr die Funktion, den Eindruck zu vermeiden, die Justiz arbeite unkontrolliert mit Teilen der Medien zusammen.⁵¹ Die

46 BVerfG v. 24.1.2001 – 1 BvR 2623/95, 1 BvR 622/99, BVerfGE 103, 44 (64) Rn. 77 und 80; BVerfG v. 19.12.2007 – 1 BvR 620/07, BVerfGE 119, 309, Rn. 37, 44.

47 C. H. W. Trentmann, Der „cooling effect“ als Funktion juristischer Verfahren - Ein Beitrag zur verfahrensrechtlichen Grundlagendiskussion um den Topos „Rechtsfrieden“, GVRZ 2021, 4.

48 BVerfG v. 10.4.2024 – 1 BvR 2279/23, NJW 2024, 1802; BGH v. 16.5.2023 – VI ZR 116/22, BGHZ 237, III, Rn. 15 m. Anm. Wessing/Wiegmann, EWiR 2024, 49.

49 J. Puschke, in MüKoStGB, 4. Aufl. 2022, § 353d StGB Rn. 3.

50 BT-Drucks. 7/550, 283 f.; T. Dunkel, ZUM 2024, 18; M. Ladiges, Jura 2019, 368, 373.

51 T. Dunkel, ZUM 2024, 18, 18 f., 24.

Vorschrift lässt sich damit auch mit dem Zweck verbinden, die Gefahr einer Vorverurteilung bis zum Abschluss der mündlichen Verhandlung zu vermeiden, die bei ganz oder in Auszügen im Wortlaut veröffentlichten amtlichen Dokumenten besonders groß erscheint.⁵² Amtliche Dokumente erzeugen zwar einerseits den Eindruck besonderer Glaubwürdigkeit, können aber vor Abschluss des Verfahrens nur Verdachtsmomente und damit unsichere Aussagen enthalten. Sie sollen nicht Gegenstand einer öffentlichen Diskussion und einer möglichen Vorverurteilung werden. Schließlich würden durch eine Veröffentlichung von Ermittlungs- und Gerichtsakten auch die Schranken der Sitzungsöffentlichkeit unterlaufen.

4. Anspruch auf (unbeeinflusstes) rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG)

Das in Artt. 92, 97 und 101 GG abgesteckte System einer intersubjektiv rationalen Rechtsprechung komplettiert der in Art. 103 Abs. 1 GG verankerte Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch ist nicht nur Ausdruck der Menschenwürdegarantie, indem er die Anknüpfung an das einzelne menschliche Individuum sicherstellt, dem Gehör zu gewähren ist, sondern zugleich eine funktionale Garantie für rationale richterliche Entscheidungen.⁵³ Das Recht und die Pflicht zur Anhörung erschöpfen sich nicht in einem bloßen Äußerungsrecht. Rechtliches Gehör setzt vielmehr voraus, dass die Äußerungen der von einer gerichtlichen Entscheidung Betroffenen wahrgenommen und berücksichtigt werden.⁵⁴ Dies erfordert nicht nur die Aufnahmebereitschaft des Gerichts,⁵⁵ sondern wiederum einen Rahmen, in dem die Äußerungen der Betroffenen weder untergehen noch durch die Lautstärke eines außerprozessualen „Rauschens“ überlagert und damit „unhörbar“ werden. Art. 103 Abs. 1 GG gewährt ein Recht auf unbeeinflusstes rechtliches Gehör.

52 BVerfG v. 27.6.2014 – 2 BvR 429/12, NJW 2014, 2777, Rn. 26; R. Höcker/A. Wilkat, IPRB 2018, 88, 89; J. Puschke, in MüKoStGB, 4. Aufl. 2022, § 353d StGB Rn. 5.

53 BVerfG v. 9.3.1983 – 2 BvR 315/83, BVerfGE 63, 332, 337; B. Remmert in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 103 Abs. 1 GG Rn. 22 f.

54 BVerfG v. 9.3.2015 – 1 BvR 2819/14, NJW 2015, 1746, 1746; B. Remmert in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 103 Abs. 1 GG Rn. 90.

55 B. Remmert in Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz, 104. EL April 2024, Art. 103 Abs. 1 GG Rn. 92.

V. Prozessbegleitende Öffentlichkeitsarbeit (Litigation-PR) als strategisches Instrument der Prozessführung

Wo sich Rechtsfindung und Rechtsetzung im Diskurs widerstreitender Rechtsauffassungen vollziehen, können individuelle Rechtsinteressen „strategisch“ verfolgt werden - durch einen zielgerichteten Plan, der aufeinander abgestimmte Diskursbeiträge umfasst. Und wo die letztverbindliche Einzelfallentscheidung in den geordneten Diskursräumen gerichtlicher Prozesse stattfindet, in denen widerstreitende Interessen und Rechtsauffassungen zum Ausgleich gebracht werden sollen, werden die Parteien natürlicherweise eine Prozessstrategie verfolgen, um ihre Interessen und Rechtsauffassungen durchzusetzen. Der Gegenstand einer „Prozessstrategie“ muss sich jedoch nicht auf die Planung von Prozesshandlungen beschränken, sondern kann darüber hinaus gehen. Strategische Rechtskommunikation und prozessbegleitende Öffentlichkeitsarbeit können auch Maßnahmen umfassen, die außerhalb eines Verwaltungs- oder Gerichtsverfahrens liegen.

1. Definition und Abgrenzung

Prozessbegleitende Öffentlichkeitsarbeit (Litigation Public Relations, kurz Litigation-PR) hat im anglo-amerikanischen Rechtskreis, insbesondere in den USA, Großbritannien und Australien, eine lange Tradition.⁵⁶ In Deutschland wird sie in ihrer spezifischen Funktion als „strategische Rechtskommunikation“ erst seit der Jahrtausendwende intensiver diskutiert,⁵⁷ nachdem in den 1970er und 1980er Jahren eine allgemeinere Debatte über die Grenzen der medialen Begleitung von Strafverfahren stattfand.⁵⁸

56 J. Haggerty, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 41, 43; S. Holzinger/ U. Wolff, Im Namen der Öffentlichkeit, 2009, S. 44.

57 W. Albin, Litigation-PR wächst - aber langsam - Ein Marktbericht, AnwBl 2010, 311; N. Berger, Fordert prozessbegleitende Krisen-PR die Strafjustiz neu heraus?, DRiZ 2012, 70; V. Boehme-Neßler, Die Öffentlichkeit als Richter? - Litigation-PR als Herausforderung für das Recht, ZRP 2009, 228; V. Boehme-Neßler (Hrsg.), Die Öffentlichkeit als Richter? Litigation-PR als neue Methode der Rechtsfindung, 2010; P. Clemen, Litigation-PR - Die neue Wunderwaffe, um Prozesse zu gewinnen?, DRiZ 2010, 117; M. W. Huff, Die Öffentlichkeitsarbeit im Zusammenhang mit Gerichtsverfahren - Litigation-PR als Modewort - Diskussionen um den Umgang mit den Medien im Gerichtsverfahren, DRiZ 2010, 114; D. Höch/ C. Schertz, Strategische Rechtskommunikation - Grundfragen der Litigation-PR aus anwaltlicher Sicht, K&R 2013, 304; L. Rademacher/ A. Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012;

Franz Salditt beschrieb Litigation-PR zuletzt als den „Versuch (...), eine Öffentlichkeit herzustellen, die sich über Medien artikuliert, um von Richtern zur Kenntnis genommen zu werden“ und verwies dabei auf die von Jürgen Habermas beschriebenen Methoden der „plebiszitären Akklamation“ und des „engineering of consent“^{59, 60}. Der englische Begriff, „Litigation-PR“, lässt sich mit „prozessbegleitende Öffentlichkeitsarbeit“ übersetzen und bezieht sich auf die Kommunikationssteuerung der verschiedenen Prozessbeteiligten.⁶¹ Akteure der Litigation-PR können neben den Prozessparteien – einschließlich der Staatsanwaltschaft – auch das Gericht selbst sowie Dritte sein. Dabei handelt es sich um am Prozess nicht unmittelbar beteiligte staatliche oder private Institutionen und Personen, die eigene Interessen am Prozessausgang haben.

2. Ziele und Instrumente

Mit „Litigation-PR“ lassen sich verschiedene Ziele verfolgen, die wiederum unterschiedliche Methoden erfordern. Das erste Ziel prozessbegleitender Öffentlichkeitsarbeit ist es, unabhängig von den eigentlichen Prozesszielen die Reputation aller, einzelner oder eines bestimmten Prozessbeteiligten zu schützen. Daraus können sich für jeden Beteiligten unterschiedliche Kommunikationsstrategien ergeben, die zudem fortlaufend an den Verlauf des Prozesses und dessen Ausgang anzupassen sind.

S. Schulze/ N. Ostheim, Litigation-PR im Zivilverfahren, ZRP 2019, 233; A. Sieber, Erfolgsstrategien der Litigation-PR, 2022; M. Wohlrabe (Hrsg.), Litigation-PR: wie Krisenkommunikation im Gerichtssaal der Öffentlichkeit funktioniert, 2020.

58 Bericht der Bundesregierung zum Thema: „Öffentliche Vorverurteilung“ und „faïres Verfahren“, 1985, BT-Drucks. 10/4608; J. Bornkamm, Pressefreiheit und Fairneß im Strafverfahren, 1980; W. Hassemer, Vorverurteilung durch die Medien?, NJW 1985, 1924; W. Sarstedt, Steht der Richter unter dem Druck der öffentlichen Meinung?, AfP 1971, 146; J. Scherer, Forum - Verfassungswidrigkeit des Contempt by Publication unter dem Grundgesetz, JuS 1979, 470; R. Stürmer, Schutz des Gerichtsverfahrens vor öffentlicher Einflußnahme?, JZ 1978, 161; R. Stürmer, "Fair Trial" und öffentliche Meinung - Zugleich eine Besprechung der Sunday-Times-Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte JZ 1980, 1.

59 J. Habermas, Strukturwandel der Öffentlichkeit, 1962, zitiert nach F. Salditt, Cum/Ex: Über die Grenzen staatlicher Litigation-PR, JJZG 23 (2023), 335.

60 F. Salditt, JJZG 23 (2023), 335.

61 I. Heinrich, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 23, 27; M. W. Huff, DRiZ 2010, 114.

Bezogen auf das Ziel des Reputationsschutzes ergeben sich Auswirkungen auf das Prozessgeschehen nur reflexhaft, beispielsweise durch die Stärkung der Glaubwürdigkeit eines Prozessbeteiligten, die zwangsläufig die Glaubwürdigkeit eines Prozessgegners schwächen kann. Neben dem Reputationsschutz können weitere Ziele der prozessbegleitenden Öffentlichkeitsarbeit bestehen. Dazu gehören zum einen die Entkräftung von Argumentationen, die nicht im Interesse der vertretenen Partei liegen, und zum anderen die Vertretung und Unterstützung der eigenen Argumentation in der medialen sowie in der akademischen Öffentlichkeit. Dadurch können sowohl die Reputation verbessert als auch Einfluss auf die Meinungsbildung genommen und mittelbar auch auf die Entscheidungen der anderen Verfahrensbeteiligten, einschließlich des Gerichts, ausgeübt werden.⁶²

Die Methoden und Instrumente der Litigation-PR füllen Handbücher.⁶³ Zu den allgemeinen Methoden der Litigation-PR gehören klassische Maßnahmen wie die Ansprache von Stakeholdern und Meinungsmultiplikatoren, Pressemitteilungen, Pressekonferenzen, Interviews, Hintergrundgespräche mit Journalisten, Sprachregelungen sowie Anzeigen in Online- und Printmedien.⁶⁴ Hinzu kommen spezifische Instrumente, die gezielt zur Beeinflussung des juristischen und rechtswissenschaftlichen Diskurses eingesetzt werden können.

Dazu zählen zunächst – nah an der allgemeinen PR – juristische Gastbeiträge von Rechtsexpertinnen und Rechtsexperten, die nicht zwingend aus der Wissenschaft stammen müssen, und in den einschlägigen Rubriken von Print- und Onlinemedien veröffentlicht werden.⁶⁵ Darüber hinaus sind mittelbar oder unmittelbar finanzierte Beiträge in Fachzeitschriften von Bedeutung, in denen der wissenschaftliche Diskurs stattfindet, sich Rechtsmeinungen als herrschend herausbilden und die daher ein besonderes Ver-

62 I. Heinrich, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 23, 30 f.

63 Exemplarisch: A. Sieber, Erfolgsstrategien der Litigation-PR. Eine Einführung in die Praxis, 2022.

64 A. Sieber, Erfolgsstrategien der Litigation-PR. Eine Einführung in die Praxis, 2022, S. 61 ff.; D. Schulze van Loon/ T. Odebrecht/ U. Penz, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 303, 311.

65 Mit einem Beispiel zum Cum/Ex-Komplex: A. Sieber, Erfolgsstrategien der Litigation-PR. Eine Einführung in die Praxis, 2022, S. 70.

trauen genießen.⁶⁶ Schließlich gehören auch Fachkonferenzen dazu, deren wissenschaftlicher Anspruch unterschiedlich ausgeprägt sein kann.

Der Einfluss solcher prozessbegleitenden „externen Schriftsätze“ im Gewand von Fachbeiträgen auf die Herausbildung von Rechtsmeinungen sollte nicht überschätzt werden. Dennoch ist Transparenz geboten, die sich in den Redaktionsleitlinien der jeweiligen Publikationen niederschlagen muss.⁶⁷

3. Einfluss auf Rechtsprechung, Verwaltungspraxis, Gesetzgebung und Wissenschaft

Die Wirkung von Litigation-PR auf das Entscheidungsverhalten der Gerichte ist vielfach untersucht, im Schrifttum ausführlich beschrieben und umfassend gewichtet worden.⁶⁸ Selbst wenn sie direkt nur auf die Öffentlichkeit zielt, lässt sie sich nicht ohne den damit ebenfalls bezweckten Einfluss auf das Gericht betrachten.⁶⁹ Volker Boehme-Nefßler und ihm nachfolgend Per Christiansen haben diesen Einfluss an den Grundsätzen des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG) gemessen und zutreffend darauf hingewiesen, dass dort, wo nur einer Partei die Möglichkeiten der prozessbegleitenden Öffentlichkeitsarbeit zur Verfügung stehen, die „Waffengleichheit“ zwischen den Parteien betroffen sein kann.⁷⁰

Bezogen auf steuerrechtliche Streitigkeiten ist ein viel früherer Ansatzpunkt erforderlich. Prozessbegleitende Öffentlichkeitsarbeit muss nicht erst im Finanzgerichtsprozess oder im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ansetzen. Sie kann deutlich früher beginnen – bereits im Festsetzungsverfahren oder sogar noch davor, im Rahmen der Steuerplanung, um

66 Instrukтив und zugleich Kritisch: G. Neureither, Litigation-PR mit allen Mitteln? Fachbeiträge als "externe Schriftsätze", AnwBl 2010, 313.

67 Über die Schwierigkeiten der Durchsetzung solcher Redaktionsleitlinien G. Neureither, AnwBl 2010, 313, 314.

68 P. Christiansen, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 123, 141; S. Holzinger/ U. Wolff, Im Namen der Öffentlichkeit. Litigation-PR als strategisches Instrument bei juristischen Auseinandersetzungen, 2009, S. 75 ff., 89 ff.; L. Rademacher/ A. Bühl, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 243 ff.

69 P. Christiansen, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 123, 140.

70 V. Boehme-Nefßler, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 76, 85; P. Christiansen, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 123, 142 f.

die Verwaltungspraxis gezielt zu beeinflussen. Mit der Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen können nicht nur individuelle, sondern auch branchen- und standortbezogene Interessen verknüpft sein. Dieselbe Rechtsfrage gleichzeitig in Finanzgerichtsverfahren, außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren, laufenden sowie zukünftigen Festsetzungsverfahren relevant sein. Daher kann sich die prozessbegleitende Öffentlichkeitsarbeit auf all diese Bereiche gleichzeitig beziehen. Gelingt es, wirksam Einfluss auf die Verwaltungspraxis zu nehmen, kann dies auch die beabsichtigte Wirkung haben, eine richterliche Befassung mit bestimmten Rechtsfragen zu vermeiden.

Und weil es ebenso dem Gesetzgeber offensteht, in laufende Rechtsstreitigkeiten über die Auslegung des geltenden Rechts mit Wirkung für die Zukunft, in Schranken aber auch mit Wirkung für die Vergangenheit einzugreifen, kann prozessbegleitende Öffentlichkeitsarbeit schließlich auch zum Ziel haben, diesen zu beeinflussen. Was im Strafrecht wegen Art. 103 Abs. 2 GG in eine Richtung, die strafverschärfende, ausgeschlossen ist und in die andere Richtung, die strafferleichternde, selten praktiziert wird,⁷¹ hat im Steuerrecht mit den Begriffen des „Nichtanwendungsgesetzes“ und der rückwirkenden „Gesetzesklarstellung“ feste Namen erhalten.⁷²

Eine besondere Rolle im Adressatenkreis prozessbegleitender Rechtskommunikation spielen die Vertreterinnen und Vertreter der Wissenschaft, insbesondere die hauptamtlichen Hochschullehrerinnen und Hochschullehrer. Ihr Einfluss auf die Meinungsbildung in der Rechtsprechung, der Verwaltungspraxis und der Gesetzgebung wird zwar häufig überschätzt, könnte aber größer sein, da diese Gruppe einerseits einen Vertrauensvorschuss in ihre Unabhängigkeit genießt und andererseits ihre Aussagen mit der Vermutung einer besonderen Methodenstrenge verbunden werden. Nicht zuletzt stehen Hochschullehrerinnen und Hochschullehrer häufig in Kontakt mit Mitgliedern der Rechtsprechung und der Verwaltung und können dadurch als geeignete Meinungsmultiplikatoren und -verstärker

71 Zur seltenen Ausnahme der rückwirkenden Straffentlastung über Art. 313 EGStGB durch das Gesetz zum kontrollierten Umgang mit Cannabis und zur Änderung weiterer Vorschriften (Cannabisgesetz – CanG), BGBl. 2024 I Nr. 109 vom 27.3.2024: T. Engel, Amnestie im Cannabisgesetz - weder geboten noch umsetzbar, ZRP 2024, 50; S. Knell/ F. Mockenhaupt, Das neue Cannabisgesetz: Die Grenzen der Rückwirkung, ZWH 2024, 197.

72 Zur Begriffsabgrenzung und den verfassungsrechtlichen Schranken: H. Kube, Vertrauensgrundlagen im Steuerrecht - Der Fall rückwirkender Nichtanwendungsgesetze, StuW 2023, 18, 21 ff.

fungieren. Dies schafft einen Anreiz, die Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler gezielt zu beeinflussen und sie mit größerer Überzeugungskraft für die eigene Sache sprechen zu lassen. Darüber hinaus stellt „die Wissenschaft“ – sowohl in ihrer Gesamtheit als auch durch ihre Diskursräume – ein lohnendes Ziel prozessbegleitender Rechtskommunikation dar. Sie ist selbst in der Lage, das Recht durch Beiträge im Schrifttum zu prägen. Mit jedem Beitrag zur Auslegung des Rechts können neue Auslegungsideen entstehen, die wiederum die Entwicklung von Mehrheits- und Minderheitsmeinungen fördern und die Rechtsauslegung insgesamt gestalten. Indessen ist das zivilprozessuale Institut der Waffengleichheit für den wissenschaftlichen Diskurs bislang nicht entdeckt worden. Die Wissenschaft selbst muss Methoden entwickeln und Schranken ihrer Beeinflussung und Beeinflussbarkeit aus den Grundsätzen guter wissenschaftlicher Praxis ableiten.

Von der radikalen Interessenabstraktion eines „Wissenskommunismus“⁷³, wie sie der Wissenschaftssoziologe *Robert K. Merton* mit den vielzitierten „Mertonian norms“ („CUDOs“)⁷⁴ prägte, scheint keine Wissenschaftsdisziplin so weit entfernt zu sein wie die deutsche Rechtswissenschaft – insbesondere deren steuerrechtlicher Zweig. Die „Mertonian norms“ beruhen auf den Grundsätzen des Universalismus, der Uneigennützigkeit und des Skeptizismus und fordern eine strikte Trennung von Ideen und Interessen, Theorie und Praxis sowie Wissenschaft und Staat.⁷⁵ Im Gegensatz dazu verschmelzen in der Steuerrechtswissenschaft Ideen und Interessen, Theorie und Praxis sowie Wissenschaft und Staat in einem wesensprägenden gemeinsamen Fachdiskurs mit der Beratungs- und Verwaltungspraxis sowie in gemeinsamen Fachgesellschaften. Diese enge Verflechtung birgt zugleich Chancen und Risiken.

73 *V. Grassmuck* in *Weber/Nagenborg/Spinner* (Hrsg.), *Wissensarten, Wissensordnungen, Wissensregime: Beiträge zum Karlsruher Ansatz der integrierten Wissensforschung*, 2002, S. 149 ff.; *H. F. Spinner*, *Die Wissensordnung. Ein Leitkonzept für die dritte Grundordnung des Informationszeitalters*, 1994, S. 129, zitiert nach *A.-M. Wagner*, *Quo vadis, Urheberrecht? - Überlegungen zur Bedeutung des Urheberrechts in der Informationsindriegesellschaft und zum anstehenden Korb II*, ZUM 2004, 723, 724.

74 *D. Kellog*, *Toward a post-academic science policy: scientific communication and the collapse of the mertonian norm*, *International Journal of Communications Law & Policy* (IJCLP), Special Issue, Access to Knowledge, Autumn 2006, S. 12.

75 *R. K. Merton*, *Social Theory and Social Structure*, 1949; dt. unter dem Titel „Die normative Struktur der Wissenschaft“, in: *R. K. Merton*, *Entwicklung und Wandlung von Forschungsinteressen. Aufsätze zur Wissenschaftssoziologie*, S. 86 – 99, zitiert nach *E. Hilgendorf* in *Hilgendorf/Kudlich/Valerius* (Hrsg.), *Handbuch des Strafrechts*, 2019, § 18 Rn. 28.

4. Rechtliche und (berufs-)ethische Maßstäbe

Für die strafprozessbegleitende Litigation-PR wurden in Deutschland bereits früh verfassungsrechtliche Maßstäbe entwickelt. Diese finden sich in der Unschuldsvermutung, im allgemeinen Persönlichkeitsrecht, im Anspruch auf rechtliches Gehör, im Anspruch auf den gesetzlichen Richter und schließlich in der Unabhängigkeit des Gerichts.⁷⁶ Im Strafprozess lassen sich diese Maßstäbe zudem im geltenden Prozessrecht konkretisieren.⁷⁷

Weniger beleuchtet sind die Maßstäbe für den Zivil- und den Finanzgerichtsprozess. Maßstabsbildend könnte jedoch auch hier das Gebot der „Waffengleichheit“ sein, das sowohl Ansprüche auf als auch Schranken von Litigation-PR begründen könnte – insbesondere dort, wo andernfalls das rechtliche Gehör nicht mehr vollumfänglich gewährleistet wäre. Fraglich bleibt jedoch, wann ein solcher Fall anzunehmen ist. Wäre erwiesen, dass eine rhetorisch schwächere Partei im Lärm der prozessbegleitenden Kommunikation der gegnerischen Partei kein Gehör finden würde und dadurch das Gericht zu ihren Lasten beeinflusst würde, müsste der Anspruch auf Prozesskostenhilfe auch den Anspruch auf Litigation-PR umfassen. Das wird man, im Vertrauen auf die professionelle Distanz der Berufsrichterinnen und Berufsrichter schwer fordern können. Mit diesem Vertrauen wird man mediale Litigation-PR aber auch nicht beschränken können.

Etwas anders könnte für subtilere Formen der Litigation-PR gelten. Würde man die Wissenschaftsfreiheit im Sinne der mertonischen Regeln auch als Abwehrrecht gegenüber interessengeleiteter Einflussnahme verstehen, müsste sich jede Instrumentalisierung der Wissenschaft im Rahmen von Litigation-PR verbieten. Verfassungsrechtliche Schranken einer aktiven Litigation-PR – verstanden als aktive Instrumentalisierung der Wissenschaft oder ihrer Diskursräume – könnten sich dann zwar nicht aus Art. 103 Abs. 1 GG, wohl aber aus Art. 5 Abs. 3 GG ableiten lassen. Aus Art. 5 Abs. 3 GG müsste sich in diesem Fall eine verfassungsunmittelbare Schranke der allgemeinen Handlungsfreiheit und der Berufsausübungsfreiheit herleiten lassen. Dies ist jedoch – anders als die Rechtfertigung entsprechender, bislang außerhalb der Korruptionstatbestände nicht bestehender gesetzlicher Regelungen – schwer zu begründen.

⁷⁶ V. Boehme-Nesler, ZRP 2009, 228, 229.

⁷⁷ P. Christiansen, in: Rademacher/Schmitt-Geiger (Hrsg.), Litigation-PR: Alles was Recht ist, 2012, S. 123, 142 f.

Umgekehrt könnte auch die Frage gestellt werden, ob die Wissenschaftsfreiheit eine immanente Schranke für die passive Instrumentalisierung der Wissenschaft und ihrer Diskursräume enthält. Darüber lässt sich nachdenken. Die Rechtsfolge bestünde dann jedoch wohl lediglich darin, dass eine solche passive Instrumentalisierung den Schutzbereich der Wissenschaftsfreiheit verlassen würde. Konsequenterweise könnten sich Einschränkungen dann nur aus Regelungen des einfachen Rechts ergeben, die nicht mehr den Schranken der Wissenschaftsfreiheit unterlägen.

Wo gesetzliche Regelungen fehlen, die über die Korruptionstatbestände und beamtenrechtlichen Vorschriften hinaus der passiven Instrumentalisierung der Wissenschaft Grenzen setzen, bleiben nur die (berufs-)ethischen Maßstäbe der Selbstregulierung der Wissenschaft, wie sie in den oben dargestellten Grundsätzen guter wissenschaftlicher Praxis verankert sind. Diese fordern einerseits Transparenz und andererseits Verantwortungsbewusstsein, insbesondere im Hinblick auf die möglichen Auswirkungen wissenschaftlicher Stellungnahmen auf die Waffengleichheit in laufenden Prozessen.

Für die Diskursräume der Rechtswissenschaft, insbesondere der Steuerrechtswissenschaft, lässt sich diese Verantwortung anhand der Redaktionsleitlinien verschiedener Fachzeitschriften verdeutlichen. Grundsätzlich spricht vieles dafür, Veröffentlichungen von Verfahrensbeteiligten auszuschließen. Dazu zählen auch Autorinnen und Autoren wissenschaftlicher Gutachten. Die Redaktionen erwarten zu Recht, dass selbst entferntere Verfahrensbeteiligungen offengelegt werden.

Allerdings scheint sich – möglicherweise unter dem Druck marktökonomischer Gesetzmäßigkeiten – ein Kulturwandel vollzogen zu haben. Der von *Georg Neureither* noch 2010 in den Autorenleitlinien der NJW zitierte Hinweis,

„Zudem veröffentlichen wir grundsätzlich keine Beiträge, die auf Dissertationen, Gutachten oder vergleichbaren Vorarbeiten beruhen oder denen im Falle von Entscheidungs- bzw. Praxisanmerkungen eine Verfahrensbeteiligung zu Grunde liegt ... Das nicht rechtzeitig offengelegte Vorliegen eines Hinderungsgrunds macht eine bereits von uns gegebene Veröffentlichungszusage hinfällig“⁷⁸

78 *G. Neureither*, AnwBl 2010, 313.

findet sich heute nur noch selten. Stattdessen haben Fachgesellschaften Verhaltenskodizes entwickelt, die ihren Mitgliedern explizit keine Zurückhaltung, sondern vielmehr Transparenzpflichten auferlegen. Im Verhaltenskodex für die wissenschaftliche Publikationspraxis im Steuerrecht der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft⁷⁹ wird diese Freiheit - nicht nur - zur passiven Litigation-PR deutlich:

„Die Mitglieder der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft sind in vielfältigen Zusammenhängen in praktische Rechtsfragen und -fälle involviert – einschließlich der Begleitung behördlicher oder gerichtlicher Verfahren, der privaten Rechtsgestaltung sowie der öffentlichen Diskussion von Gesetzgebungsvorhaben.

Dies gilt auch für Hochschullehrer des Steuerrechts, die namentlich durch Übernahme von Gutachtertätigkeiten, durch Prozessvertretungen oder im Rahmen von Beratungsmandaten mit konkreten Interessen in Berührung kommen. Die Übernahme derartiger Tätigkeiten durch Hochschullehrer ist, wie der Wissenschaftsrat zu Recht feststellt, Teil des gesellschaftlichen Auftrags an die Rechtswissenschaft und kann der wissenschaftlichen Arbeit wesentliche Anregungen vermitteln.“

Pflichten ergeben sich aus diesen Leitlinien erst für die Transparenz:

„Sofern aus Gutachten von Hochschullehrern wissenschaftliche Publikationen hervorgehen, ist der Hintergrund in diesen Publikationen in geeigneter Form offenzulegen. Das gilt auch für Folgeveröffentlichungen in Orientierung an solchen Gutachten. Entsprechendes gilt in anderen Fällen, in denen wissenschaftliche Publikationen aus einer entgeltlichen Tätigkeit im Auftrag Dritter hervorgehen und sich dies auf die Unabhängigkeit des Verfassers oder die Neutralität der Publikation ausgewirkt haben kann. Wissenschaftlich unredlich ist es namentlich, im Auftrag eines Dritten und gegen Entgelt einen wissenschaftlichen Text unmittelbar für eine Publikation zu verfassen und diesen Hintergrund in der Publikation nicht offenzulegen.

Vertreter anderer Berufe sind gehalten, den Hintergrund einer wissenschaftlichen Publikation in hinreichend bestimmter Form darzulegen, wenn ein konkreter Auftrag oder eine konkrete Fallgestaltung der Publikation zugrunde liegt. Beispielhaft sind verfahrensbegleitende Publikationen von Prozessvertretern. Die den Vertretern anderer Berufe oblie-

79 Abrufbar unter www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/DStJG%20Verhaltenskodex%20Publikationspraxis.pdf (letzter Abruf am 30.11.2024).

genden Vertraulichkeitsschranken des Richter-, Beamten-, Standes- und Arbeitsrechts sowie die Vorschriften über das Steuergeheimnis bleiben unberührt."

Ähnliche Transparenzregeln enthalten die Leitsätze „Gute wissenschaftliche Praxis im öffentlichen Recht“⁸⁰. In den allgemeinen Regeln guter wissenschaftlicher Praxis der Zivilrechtslehrervereinigung für Publikationen hingegen fehlen solche Vorgaben.⁸¹

VI. Praktische Konkordanz und Handlungsempfehlungen für die Durchführung von Symposien

Die vorangegangenen Überlegungen zeigen: Aus den Besonderheiten des steuerrechtlichen Diskurses – gekennzeichnet durch die enge Verbindung von Theorie und Praxis sowie die Beteiligung aller Interessengruppen – ergeben sich zwar Transparenzpflichten. Jedoch lassen sich weder aus den Grundsätzen der richterlichen Unabhängigkeit und den verfassungsrechtlich gewährleisteten Verfahrensgarantien noch aus immanenten Schranken der Wissenschaftsfreiheit klare Grenzen für einen parallel zur gerichtlichen Sach- und Rechtsfindung verlaufenden rechtswissenschaftlichen Diskurs ableiten. Eine „zweite Hauptverhandlung“ in den Diskursräumen der Steuerrechtswissenschaft ist daher nicht kategorisch ausgeschlossen.

Im Gegenteil: Aus dem Grundsatz der Waffengleichheit könnten sich sogar Handlungsgebote für die Wissenschaft ergeben. Es wurde jedoch auch dargelegt, dass der Diskursraum der Wissenschaft nur im Rahmen der Prinzipien guter wissenschaftlicher Praxis bestehen kann. Aus diesen Grundsätzen lassen sich wiederum Handlungsempfehlungen für die Durchführung zukünftiger Symposien des VFS Hannover ableiten.

80 Leitsätze „Gute wissenschaftliche Praxis im öffentlichen Recht“ v. 3.10.2012, Rn. 46 f., abrufbar unter <https://www.vdstrl.de/gute-wissenschaftliche-praxis/> (letzter Abruf am 30.11.2024).

81 Allgemeine Regeln guter wissenschaftlicher Praxis der Zivilrechtslehrervereinigung für Publikationen v. 17.9.2013, abrufbar unter http://www.zivilrechtslehrervereinigung.de/fileadmin/PDF/Leitlinien/Allgemeine_Regeln_guter_wissenschaft_Praxis_der_ZLV_fuer_Publikationen.pdf (letzter Abruf am 30.11.2024).

1. Zeitliche Dimension

Eine erste Frage im Zusammenhang mit dem abgesagten Symposium betrifft den gebotenen zeitlichen Abstand zu aktuellen Ereignissen und die zulässige zeitliche Nähe zu noch nicht abgeschlossenen Festsetzungs-, Rechtsbehelfs- und Gerichtsverfahren.

a) Verhältnis zum Verfahrensstand

Allerdings lässt sich weder aus den Geboten der richterlichen Unabhängigkeit noch aus den Ansprüchen auf rechtliches Gehör und auf den gesetzlichen Richter, noch aus den Grundsätzen guter wissenschaftlicher Praxis ein Moratorium für einen wissenschaftlichen Diskurs für die Zeitspanne zwischen der Eröffnung und dem Abschluss eines Gerichtsverfahrens ableiten. Eine so weitgehende Diskursbeschränkung ergibt sich auch nicht aus dem Rechtsgedanken des § 353d Nr. 3 StGB. Diese Vorschrift gilt zum einen nur für Straf-, Bußgeld- und Disziplinarverfahren und verbietet zum anderen lediglich die wortlautgetreue Mitteilung von Verfahrensdokumenten vor ihrer Erörterung in öffentlicher Verhandlung oder vor dem Abschluss des Verfahrens. Dennoch lassen sich aus ihr Maßstäbe für die inhaltliche Ausgestaltung des Diskurses während laufender Gerichtsverfahren entnehmen, die sich mit dem Gebot der Allgemeinheit wissenschaftlicher Erkenntnisse decken. Während eines laufenden Verfahrens sollte nicht der konkrete Rechtsstreit zum Gegenstand des wissenschaftlichen Diskurses gemacht werden, sondern die diesem zugrunde liegenden Sach- und Rechtsfragen. Einen zeitlichen Abstand setzt diese Abstraktion nicht notwendigerweise voraus.

b) Cooling off – Perioden

Eine andere Frage ist es, unter welchen Bedingungen die Abstraktion vom Einzelfall und von den Interessen der beteiligten Parteien gelingen und ein ausgewogener wissenschaftlicher Diskurs stattfinden kann. Ein „Cooling off“, verstanden als zeitlicher Abstand in der Auseinandersetzung mit Sach- und Rechtsfragen, kann diese Abstraktion erleichtern. Diese Erkenntnis lässt sich jedoch nur in einen Handlungsauftrag an die Steuerrechtswissenschaft übersetzen, indem Antworten auf grundlegende Fragen - etwa die im Cum/Ex-Komplex besonders im Mittelpunkt stehende Frage nach

der wirtschaftlichen Zurechnung - in zeitlichen Abständen überprüft und Rechtsentwicklungen auch in der Teildisziplin der Steuerrechtsgeschichte wieder aufgegriffen werden. Ein allgemeines Cooling off-Gebot ergibt sich daraus nicht. Zahlreiche Rechtsfragen, zu denen auch die der wirtschaftlichen Zurechnung gehört, werden zudem kaum je an aktueller Relevanz verlieren.

2. Institutionelle Sicherungen

Institutionelle Sicherungen rücken besonders dann in den Vordergrund, wenn ein steuerrechtswissenschaftlicher Diskurs in zeitlicher Nähe oder parallel zu laufenden Finanzgerichts-, Straf- und Zivilverfahren stattfindet. Dies gilt insbesondere in Fällen wie dem Cum/Ex-Komplex, in denen sowohl das materielle Interesse außerordentlich gewichtig als auch die politische sowie die mediale Aufmerksamkeit überdurchschnittlich groß ist.

a) Transparenz über Interessen und Interessenkonflikte

Ein zentrales Element guter wissenschaftlicher Praxis ist die Transparenz über Interessen und potenzielle Interessenkonflikte. Fachgesellschaften wie die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft und die Staatsrechtslehrervereinigung haben die oben bereits dargestellten Transparenzgebote für Veröffentlichungen formuliert. Danach müssen beispielsweise Gutachtenaufträge in wissenschaftlichen Publikationen und in Folgeveröffentlichungen offengelegt werden, sofern sie sich an solche Gutachten anlehnen.

Dieses Gebot sollte verallgemeinert und auf alle Umstände ausgedehnt werden, die das Vertrauen in die Interessenfreiheit wissenschaftlicher Beiträge beeinflussen könnten. Dazu zählen unmittelbare und mittelbare Prozessbeteiligungen, institutionelle Verbindungen mit Interessengruppen und die entgeltliche Übernahme von themenbezogenen Vorträgen und Publikationen.

Die Transparenzpflicht gilt dabei nicht nur für wissenschaftliche Publikationen, sondern auch für Vorträge, Paneldiskussionen, Gastbeiträge und Interviews, die in der Rolle als Wissenschaftlerin oder Wissenschaftler beziehungsweise als unabhängige Expertin oder Experte in zeitlicher Nähe oder im sachlichen Zusammenhang mit Prozessbeteiligungen und Gutachtenaufträgen erbracht werden. Interessen und Interessenkonflikte müssen auch im Rahmen von Symposien für alle Teilnehmenden erkennbar sein

– auch ohne Insiderwissen. Diese Informationen sollten bereits mit der Veranstaltungsankündigung veröffentlicht werden.

b) Ausgewogene Besetzung von Panels

Ein weiteres zentrales Element guter wissenschaftlicher Praxis ist die Auseinandersetzung mit dem Forschungsstand, insbesondere mit Gegenauffassungen. Während es in der Interessen- und Parteivertretung zulässig ist, ausschließlich die für die eigene Position günstigen Argumente vorzubringen, ist ein solches selektives Vorgehen im wissenschaftlichen Diskurs als Fehlverhalten und grobe Verletzung der Sorgfaltspflichten einzustufen.

Die Vollständigkeit der Darstellung des Meinungsstandes kann im Rahmen eines Symposiums am besten gewährleistet werden, wenn bei der Vergabe von Referaten und der Besetzung von Panels auf eine ausgewogene Vertretung gegenläufiger Positionen geachtet wird. Es wird jedoch nicht immer möglich sein, jede Position durch eine Person auf den Panels zu repräsentieren. Ein Symposium muss deshalb nicht abgesagt werden. Stattdessen ist es Aufgabe der Moderation, die Teilnehmenden an die Grundsätze guter wissenschaftlicher Praxis zu erinnern: Sie müssen den Meinungsstand umfassend darstellen – auch wenn Positionen ihren eigenen Interessen widersprechen.

c) Neutrale Moderation

Je größer die zeitliche und inhaltliche Nähe eines wissenschaftlichen Diskurses zu laufenden Verfahren mit erheblicher Bedeutung für die Beteiligten ist, desto höher sind die Anforderungen an die Moderation. Diese Anforderungen gehen über die – ohnehin selten vollständig erreichbar – Unabhängigkeit der Moderatorin oder des Moderators hinaus. Sie sollten jede Vorbeteiligung durch Gutachten und Prozessbeteiligungen ausschließen, möglichst auch thematische Vorpositionierungen im Schrifttum.

Darüber hinaus sind drei Qualifikationen erforderlich: die Fähigkeit zur Reflexion der eigenen Position, fundierte Kenntnisse der Grundsätze des wissenschaftlichen Diskurses und Erfahrung in der Verhandlungsführung in heterogen besetzten Gremien. In schwierigen Konstellationen ist eine Doppelmoderation empfehlenswert.

3. Inhaltliche Leitlinien

Weitere inhaltliche Leitlinien für den wissenschaftlichen Diskurs, einschließlich wissenschaftliche Symposien, ergeben sich aus den fachspezifischen Grundsätzen guter wissenschaftlicher Praxis.

a) Abgrenzung wissenschaftlicher vs. prozessualer Diskurs

Bereits in der Ankündigung eines Symposiums sollten klare Ziele formuliert werden. Dabei ist offenzulegen, ob es sich um ein wissenschaftliches Symposium oder eine Veranstaltung zur Präsentation individueller Interessen handelt. Zielt die Veranstaltung auf einen wissenschaftlichen Diskurs, muss besonders bei parallel stattfindenden Gerichtsverfahren eine klare Abgrenzung zum Streitgegenstand und zu den Prozesshandlungen gewährleistet sein.

Obwohl sich Überschneidungen nicht immer vermeiden lassen und Erkenntnisse über Einzelfälle hilfreich sein können, darf der Einzelfall im wissenschaftlichen Diskurs nicht dominieren. Besondere Sorgfalt ist geboten, wenn Prozessparteien oder deren Vertretungen als Referierende oder Panelteilnehmende auftreten. Von einer solche Konstellation ist grundsätzlich abzusehen. Lässt sie sich nicht vermeiden, müssen durch eine intensive Vorbereitung die Grenzen zwischen wissenschaftlichem und prozessualem Diskurs klar definiert und allen Beteiligten vermittelt werden.

b) Diskursregeln für wissenschaftliche Veranstaltungen

Ein wissenschaftliches Symposium folgt den Regeln der Wissenschaft. Ausgangspunkt und Anlass müssen daher eine oder mehrere Forschungsfragen sein. Die Gliederung des Symposiums sollte bereits im Vorfeld die methodischen Ansätze zur Beantwortung dieser Fragen festlegen.

Geht es um die Auslegung des geltenden Rechts, bilden die Auslegungsmethoden den Kern der Diskussion, verbunden mit einer kritischen Auseinandersetzung mit dem Meinungsstand im Schrifttum, in der Verwaltungspraxis und in der Rechtsprechung. Falls die Fortentwicklung des geltenden Rechts Ziel des Symposiums ist, müssen weitere Methoden definiert werden, aus denen sich Maßstäbe für eine Fortentwicklung ableiten lassen. Hierzu können etwa ökonomische Methoden gehören, die dann auch in den Referaten oder Panels abgebildet sein müssen.

Wissenschaftliche Symposien zeichnen sich schließlich durch den Austausch von Argumenten und nicht durch den Wettbewerb zwischen Personen aus. Je präziser Forschungsfragen, Methoden und Diskursregeln bereits bei der Vorbereitung definiert werden, desto eher gelingt es, die Grundsätze guter wissenschaftlicher Praxis zu verwirklichen.

c) Verhaltenskodex für Verfahrensbeteiligte

Das führt zu der Frage nach einem umfassenden Verhaltenskodex für den wissenschaftlichen Diskurs im Steuerrecht, der über die bestehenden Publikationsregeln hinausgeht. Doch selbst wenn die bestehenden Regeln entsprechend erweitert würden, bliebe für die Verfahrensbeteiligten das grundlegende Spannungsverhältnis zwischen ihrer Rolle im wissenschaftlichen Diskurs und ihrer Rolle als interessengebundene Verfahrensbeteiligte bestehen. Wo sich die Berufs- und die Sorgfaltspflichten aus beiden Rollen nicht vereinbaren lassen, ist Zurückhaltung geboten.

Anwältinnen und Anwälte dürfen wie die Mitglieder der Verwaltungspraxis und wie Richterinnen und Richter auf einem wissenschaftlichen Symposium selbstverständlich eine Rechtsauffassung vertreten und mit den geeigneten Methoden begründen. Wenn sie an diesem Diskurs teilnehmen, dürfen sie aber weder tatsächliche noch rechtliche Argumente unterdrücken oder verfälschen – auch nicht im Interesse ihrer gegenwärtigen oder zukünftigen Mandanten. Wer dies nicht gewährleisten kann, muss entweder auf die Teilnahme verzichten oder sich in den entsprechenden Diskussionen zurückhalten.

4. Handlungsgebote

Eine abschließende Frage betrifft die proaktive Rolle der Steuerrechtswissenschaft. Jede Hochschullehrerin und jeder Hochschullehrer ist frei darin, die eigene Forschungsagenda zu bestimmen. Diese Freiheit gilt für die Zusammenarbeit mit anderen Mitgliedern der Steuerrechtswissenschaft und auch für Vereine, die sich der Förderung dieser Wissenschaft verschrieben haben. Wenn es aber zu den gesellschaftlichen Aufgaben der Rechtswissenschaft gehört, behördliche oder gerichtliche Verfahren, private Rechtsgestaltung sowie die öffentliche Diskussion von Gesetzgebungsverfahren zu

begleiten:⁸² Erwächst daraus nicht die Verantwortung, sich zeitnah gerade den relevanten Themen zu widmen?

Die Forschungsfreiheit verbietet es, diesen Handlungsauftrag zu einem Handlungsgebot zu verdichten. Dennoch bildet der Handlungsauftrag eine zusätzliche Rechtfertigung für die Durchführung wissenschaftlicher Symposien zu aktuellen Themen von hoher Relevanz – auch bei noch laufenden Gerichtsverfahren und besonders dann, wenn diese Themen große mediale Aufmerksamkeit genießen.

VII. Fazit

Dem Vorstand des VFS Hannover kann rückblickend, im zeitlichen Abstand von fünf Jahren, kein Vorwurf gemacht werden, das für Dezember 2019 angekündigte Symposium „Cum/Ex vor den Gerichten – eklatante Gesetzeslücke oder größter Steuerbetrug aller Zeiten?“ abgesagt zu haben. Die Absage wurde überzeugend damit begründet, dass der Verein trotz aller Bemühungen die für ein „wissenschaftliches“ Symposium erforderlichen institutionellen Sicherungen und die Einhaltung der gebotenen inhaltlichen Leitlinien nicht gewährleisten konnte.

Die Durchführung eines solchen Symposiums entsprach dem Vereinszweck der Förderung der Steuerrechtswissenschaft. Weder die richterliche Unabhängigkeit, die Ansprüche auf rechtliches Gehör und den gesetzlichen Richter noch die Grundsätze guter wissenschaftlicher Praxis stehen einem wissenschaftlichen Symposium entgegen, das sich Rechtsfragen widmet, die in laufenden Verfahren relevant sind. Im Gegenteil: Der durch Litigation-PR potenziell gefährdete prozessuale Grundsatz der Waffengleichheit und der gesellschaftliche Auftrag der Steuerrechtswissenschaft können die Durchführung eines solchen Symposiums gerade in zeitlicher Nähe zu aktuellen Verfahren besonders rechtfertigen.

Für die Durchführung eines wissenschaftlichen Symposiums in so enger zeitlicher Nähe zu laufenden Verfahren und in einem Umfeld, das durch wirtschaftliche, politische und mediale Interessen besonders aufgeladen ist, ergeben sich jedoch besondere Sorgfaltspflichten. Diese betreffen insbesondere:

82 DStJG, Verhaltenskodex Wissenschaftliche Publikationspraxis im Steuerrecht, Nr. 9.

- die Transparenz der Interessen aller Beteiligten,
- die Ausgewogenheit der Referate und der Besetzung der Panels,
- die Moderation, sowie
- die Durchsetzung der Diskursregeln der Wissenschaft und der rollenabhängigen Verhaltenskodizes der Beteiligten.

Wenn nicht sichergestellt werden kann, dass diese Sorgfaltspflichten erfüllt werden, ist es besser, eine solche Veranstaltung nicht durchzuführen. Dies bedeutet jedoch keineswegs, dass der VFS Hannover in Zukunft darauf verzichten sollte, sich aktuellen und besonders kontroversen Themen zu widmen und Symposien nach diesen Maßstäben auszurichten. Ganz im Gegenteil: Es bleibt zu hoffen, dass der VFS Hannover diese wichtige Aufgabe weiterhin wahrnimmt und dabei jede notwendige Unterstützung erhält.



Leibniz Universität Hannover, Königsworther Platz 1
Saal 1507.003 (Hörsaalgebäude)

Wir bitten um Anmeldung per Mail an symposium@vfs-hannover.de

DIENSTAG
25.2.2020
18.00 UHR

Grundsteuerreform – der niedersächsische Weg

Begrüßung

RiFG Dr. *Thomas Keß*, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

Vorträge

„Die (bundesgesetzliche) Reform der Grundsteuer“

Prof. Dr. *Marcel Krumm*, Universität Münster

„Das niedersächsische Flächen-Lage-Modell“

MDg *Ernst Hüdepohl*, Steuerabteilungsleiter, Niedersächsisches Finanzministerium

Podiumsdiskussion

WP/StB *Ingeborg Esser*, Hauptgeschäftsführerin GdW -
Bundesverband deutscher Wohnungs- und Immobilienunternehmen e. V.

MDg *Ernst Hüdepohl*

Prof. Dr. *Marcel Krumm*

RiBFH Prof. Dr. *Matthias Loose*, Richter im II. Senat des Bundesfinanzhofs

Dr. *Axel von der Ohe*, Finanz- und Ordnungsdezernent der Stadt Hannover

Moderation: Prof. Dr. *Joachim Jahn*, Mitglied der Schriftleitung Neue Juristische Wochenschrift

anschließend (ca. 20:30 Uhr): Empfang

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Das neue Niedersächsische Grundsteuergesetz – ein Bericht aus dem Maschinenraum

Ernst Hüdepohl

Liebe Leserin, lieber Leser, dieser „Bericht aus dem Maschinenraum“ hat den Stand von Sommer 2024. Bislang sind meine Mitstreiter und ich hier in Niedersachsen ziemlich stolz auf unsere neue niedersächsische Grundsteuer einschließlich des nicht einfachen Prozesses ihrer Entstehung. Die Reform in Niedersachsen erweist sich immer mehr als Erfolgsmodell. Ich bin zuversichtlich, dass dieses Gesamturteil auch in 2025, wenn Sie dies erstmals werden lesen können, Bestand haben wird. Vielleicht irre ich mich, aber aktuell gibt es allen Anlass zu Optimismus.

1. Einnahmen der Gemeinden erhalten

Zu Beginn einer jeden Reform ist man klug beraten, sich zu vergegenwärtigen, wer davon betroffen sein wird, wessen Interessen berührt sind und um wie viel es geht. Bei der Reform der Grundsteuer war und ist die wichtigste Erkenntnis: Hier geht es bundesweit um jährliche Einnahmen in Höhe von gut 15 Milliarden Euro für die Gemeinden¹, und das bedeutet: um einen beachtlichen Anteil an den Jahressteuereinnahmen der Gemeinden (knapp 11 % - neben der Gewerbesteuer mit einem Anteil von 48 %²). Daran hängen Schulen, Kindergärten, Schwimmbäder, Sportplätze, Grünanlagen und Sozialleistungen – kurzum: Für die Kommunen geht es bei der Grundsteuer „ums Eingemachte“.

Die bis 2019 bundeseinheitlich geregelte Grundsteuer war seit Jahrzehnten für die Kommunen im Vergleich eine der sichersten Einnahmequellen,

1 Pressemitteilung 332 vom 21.8.2023 des Statistischen Bundesamts https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2023/08/PD23_332_713.html.

2 Statistische Bundesamt Tabelle Steuereinnahmen: Deutschland, Jahre, Steuerarten nach der Steuerverteilung <https://www-genesis.destatis.de/genesis/online?language=de&sequenz=tabelleErgebnis&selectionname=71211-0002#abreadcrumb>.

und sie ist stetig, weil konjunkturunabhängig und damit planbar und verlässlich. Notfalls kann man sie auf Seiten der Gemeinde durch Anhebung der Hebesätze sogar eigenständig erhöhen, etwas Besseres gibt es nicht – und dann kam die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts am 10.4.2018³: verfassungswidrig. Mit dieser Entscheidung ging eben diese Sicherheit verloren und ein maßgeblicher Teil der Finanzierungsgrundlagen der Gemeinden kam ins Wanken. Entsprechend groß war bundesweit die Unruhe in der kommunalen Familie, zumal das Gericht eine mögliche Weitergeltung des bisherigen Rechts für eine Übergangszeit bis maximal Ende 2024 streng an die Bedingung geknüpft hat, dass die gesetzliche Grundlage für eine Neuregelung bis 2019 geschaffen wird.

Hinzu kommt die leidvolle Erfahrung, dass Unruhe bei den Kommunen bekanntlich unmittelbar Unruhe auch bei Bundestags- und Landtagsabgeordneten auslöst. Für uns in den Finanzministerien von Bund und Ländern war daher die Lage im Jahr 2018 nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts alles andere als einfach. Der Ruf nach einer schnellen Lösung hallte durch alle Gebäude, während die Wahrheit war: Wir hatten keine einigungsfähige Lösung. Und das trotz unendlichen Debatten in den letzten 20 Jahren.

Wie unruhig die Kommunen waren, offenbarte sich übrigens selbst später noch, als wir unsere Lösung entwickelt hatten und das niedersächsische Grundsteuergesetz im Landtag zur Verabschiedung anstand. Die Abgeordneten zeigten sich nach langem Ringen und vielen Debatten in weiten Teilen – sogar bis in die Reihen der damaligen Opposition – erfreulich einig in der Einschätzung, dass unser niedersächsisches Flächen-Lage-Modell wirklich gut ist, nämlich gerecht, einfach und nachvollziehbar. Aber selbst in diesem Moment waren die Kommunen in ihren Stellungnahmen und rechtlichen Einschätzungen noch überaus ängstlich und zurückhaltend, um ja nicht mitverhaftet zu sein, falls doch eines Tages ein Verfassungsgericht irgendein Haar in der Suppe finden sollte⁴. Maßstab für die bundesweite Grundsteuer war zuvor der Einheitswert gewesen (und damit vom Anspruch her der Verkehrswert), nun hatten wir in Niedersachsen diesen Ansatz verworfen und einen neuen Ansatz gefunden. Das allein reichte aus, um auf der kommunalen Ebene alle Alarmglocken schrillen zu lassen.

3 BVerfG v. 10.4.2018 - 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12, BGBl. I 2018, 531.

4 Ausschussprotokoll Ausschuss für Haushalt und Finanzen 18/125 (öffentlicher Teil) vom 5.5.2021 S. 19-23.

Wie gern wäre man beim Verkehrswertansatz geblieben, am besten so ausdifferenziert, dass für jedes Grundstück und jedes Gebäude der ganz individuelle Verkehrswert festgestellt würde. Dann wäre man auf Gemeindeebene auf der wirklich sicheren Seite gewesen.

All dies hat uns intern und im Entscheidungsfindungsprozess nach außen das Leben nicht leichter gemacht. Ich bin unserem damaligen Finanzminister Reinhold Hilbers und der damaligen Landesregierung insgesamt sowie den damaligen Regierungsfractionen im Landtag sehr dankbar für ihre kritische Begleitung, für ihr Vertrauen und letztlich für den gezeigten gesetzgeberischen Mut zum Einfachen. Aber auch die damalige Opposition im niedersächsischen Landtag (jedenfalls Grüne und FDP) hat eine sehr konstruktive Haltung zu dem Thema eingenommen. Einstimmigkeit war bei einem solchen Vorhaben nicht zu erwarten, aber es war – auch für alte Gesetzgebungshasen wie mich – erfreulich zu erleben, wie alle Beteiligten bei diesem Vorhaben sachorientiert und wenig polemisch agiert haben.

2. Kirche im Dorf lassen

Um wie viel geht es? Das ist die zweite Frage, die man bei einem Reformvorhaben stellen sollte. Aus der Umsatzsteuer erhält der Staat alljährlich ca. 285 Mrd. Euro, aus der Einkommen- und der Lohnsteuer sind es ca. 300 Mrd. Euro. Demgegenüber sind es bei der Grundsteuer gut 15 Mrd. Euro. Bundesweit sind es sodann ca. 35 Millionen Einheiten, die der Grundsteuer zugrunde liegen. 15 Mrd. Euro bei ca. 35 Mio. Einheiten bedeutet nach Adam Riese: gerade einmal ca. 420 Euro jährlich oder ca. 35 Euro monatlich pro Grundstück/Einheit. Bei solchen Werten muss man Aufwand (für die Feststellung und Erhebung der Steuer) und Ertrag sehr genau im Blick behalten.

Für das Grundsteuermodell bedeutet das: Es war von vornherein ausgeschlossen, dass für jedes Grundstück/Gebäude ein Sachverständigengutachten erstellt werden könnte, das den Verkehrswert zweifelsfrei feststellt und so die Basis liefern würde für eine eindeutig davon dann abgeleitete umfassend „gerechte“ Grundsteuerbemessung. Denn der Aufwand allein für die Gutachten (Wertgutachten nicht unter 1.000 Euro pro Einheit) würde alle Einnahmen aus der Grundsteuer (es sind ja durchschnittlich nur 35 Euro pro Monat) sogleich wieder auffressen. Ja selbst auf lange Sicht würde das so bleiben, denn die Verkehrswerte ändern sich laufend, sodass man immer wieder aufs Neue die teuren Sachverständigengutachten benötigte.

Es war deshalb für alle Beteiligten – Bund wie Länder – stets klar: Der individuelle Verkehrswert des jeweils einzelnen Grundstücks kann es nicht sein. Wir müssen einen deutlich einfacheren und kostengünstigeren Weg finden - entweder unter Beibehaltung des Maßstabs „Verkehrswert“ oder mit einem anderen Maßstab.

Zwischenfazit

- a. Für die Kommunen muss die Grundsteuer weiterhin eine stetige, verlässliche, und konjunkturunabhängige Einnahmequelle bleiben. Eine Reform darf die Höhe des Aufkommens, das die Gemeinde insgesamt aus der Grundsteuer erzielt, nicht vermindern.
- b. Umgekehrt sollte eine Reform das Einkommen der Gemeinden aber auch nicht automatisch steigen lassen. Eine wundersame Einkommensvermehrung bei den Kommunen, also quasi „im Schlafwagen“, ohne dass sie irgendetwas tun, allein durch die Reform - auch das muss der Gesetzgeber gleichfalls verhindern. Das würde zudem die Bürgerinnen und Bürger ganz zu Recht auf den Plan rufen.
- c. Es galt einen Maßstab zu finden, der nicht nur - selbstverständlich - die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts beachtet, sondern der zugleich die Grundsteuer so einfach bemessen und erheben lässt, dass Aufwand und Ertrag in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen.

3. Grundgesetz beachten

Warum überhaupt eine Reform? Es lief doch so gut seit Jahrzehnten! Allzu gern hätten Bund und Länder die alte Grundsteuer behalten und selbst die Grundsteuerzahlenden empfanden trotz aller Verwerfungen auf breiter Front keinen Reformdruck. Aber dann kam die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts und zwang alle zum Handeln.

Die Grundsteuer wurde nahezu unverändert seit den Jahren 1935 (neue Bundesländer) und 1964 (alte Bundesländer) nach den sogenannten Einheitswerten bemessen. Dem Einheitswert (Wert der wirtschaftlichen Einheit) liegt gedanklich die Vorstellung des Verkehrswerts als Maßstab zugrunde. Der Verkehrswert unterliegt einem stetigen Wandel, und deshalb waren im Gesetz „eigentlich“ alle 6 Jahre sogenannte Hauptfeststellungen

vorgesehen⁵, die den Maßstab neu justieren sollten. Diese "eigentlich" vorgesehenen Hauptfeststellungen, d.h. Aktualisierungen der Werte alle 6 Jahre, unterblieben aber im Großen und Ganzen, so dass der Aktualisierungsbedarf über die Jahrzehnte immer deutlicher zu einem umfassenden Reformbedarf wurde⁶. Hinderungsgrund der Aktualisierungen war der hohe Aufwand, den Steuererklärungen und deren Verarbeitung für alle Beteiligten bei der enorm hohen Anzahl von Grundstücken/wirtschaftlichen Einheiten bundesweit bedeuten.

Hinzu kam, dass im Jahr 2018/2019 nach einer inzwischen so lange vergangenen Zeit klar war: Jede Aktualisierung hätte eine deutlich andere Verteilung der gewohnten Grundsteuerbelastung zur Folge. Der Verkehrswert der wirtschaftlichen Einheiten entwickelt sich schließlich nicht überall gleich und in gleichem Umfang. Vielmehr gab und gibt es Gegenden, in denen der Wert stark steigt, und solche, in denen er weniger stark steigt oder sogar sinkt, sodass eine Grundsteuer, die grundsätzlich den Anspruch erhebt, nach Höhe des Verkehrswerts zu besteuern, dem über die Zeit immer wieder neu gerecht werden muss. Aus politischer Sicht hätte das bedeutet, dass eine Reform – egal wie sie ausgestaltet wäre – stets „Gewinner“ und „Verlierer“ erzeugen würde, und zwar nach aller Erfahrung: schweigende „Gewinner“ und verärgerte „Verlierer“, die ihrem Ärger Luft machen. Keine gute Motivation für Reformbereitschaft. Auch die Fachwelt konnte nicht helfen, da sich keine der denkbaren Reformideen als eindeutig zu bevorzugende Lösung durchsetzen konnte. Stets ging es um die Problematik, dass neue einzelfallgerechte Verkehrswertermittlungen enorm aufwändig sind und andererseits stark vereinfachende wertunabhängige Modelle Kompromisse bei der Einzelfallgerechtigkeit erfordern und ein großes Umdenken abverlangen. Kompromisse zwischen diesen diametralen Ansätzen waren naturgemäß nur sehr begrenzt denkbar. So verwundert es nicht, dass über gut 30 Jahre hinweg hitzig diskutiert aber nicht entschieden wurde.

Schließlich war es das Bundesverfassungsgericht, das den nötigen Entscheidungsdruck erzeugt hat, indem es die alten Einheitswerte für verfassungswidrig erklärte und Fristen zur Neuregelung setzte.

Hand aufs Herz: Alle wussten vorher, dass das Bundesverfassungsgericht eine Entscheidung in diese Richtung treffen wird. Die spannende Frage

5 § 21 Abs. 1 BewG.

6 1970 wurde per Gesetz angeordnet, dass der Zeitpunkt der auf die Hauptfeststellung 1964 folgenden nächsten Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundbesitzes durch besonderes Gesetz bestimmt wird. Ein solches Gesetz ist bis heute nicht verabschiedet worden.

war allein: Wie viel Zeit gibt das Gericht dem Gesetzgeber, um eine neue Regelung zu schaffen und in Kraft zu setzen – und wie lang läuft ggf. die Übergangsfrist zur Umsetzung des neuen Rechts in die Praxis?

Das Fatale war: Wir in den Ministerien und Verwaltungen wussten, dass wir sehr (!) viel Zeit benötigen werden, wenn wir ein gutes neues Recht schaffen und wenn wir dieses neue Recht zugleich auf modernen digitalen Wegen maschinell umsetzbar machen wollten. Anders als bei den Ertragsteuern oder bei der Umsatzsteuer war die Grundsteuer (ähnlich wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer) der Bereich, wo alle Steuerverwaltungen in Deutschland noch weitgehend in der „digitalen Steinzeit“ unterwegs waren. Fast alles lief in Papier (bis auf die Steuerberechnung im engsten Sinn), die Akten waren uralt und in sehr vielen Fällen auch auf einem sehr veralteten Stand. „Es“ lief zwar seit Jahrzehnten, aber auch nur deshalb, weil diesen Bereich niemand angefasst hat und bei Veränderungen (Eigentumswechsel, Neu- und Umbauten etc.) auch die jeweils neuen Bemessungsgrundlagen auf den Stand von 1935 bzw. 1964 zurückgerechnet wurden. Alle Grundlagen waren in Papier und die Digitalisierung für die Berechnung der Steuer war auf Großrechnertechnik aufgebaut, mit 4 unterschiedlichen, historisch gewachsenen, parallel zueinander in den Ländern im Einsatz befindlichen veralteten IT-Verfahren (sog. „bestehenden Verfahren“), bei denen wir eigentlich erst deren Modernisierung und Vereinheitlichung vorhatten, bevor eine neue Grundsteuer (egal wie sie aussehen würde) hätte programmiert werden sollen. Wir wussten also: Wenn’s gut werden soll, benötigen wir auf jeden Fall mindestens 10 Jahre. Das haben wir dem Bundesverfassungsgericht auch ausdrücklich so mitgeteilt.

Am 16.1.2018 fand die mündliche Verhandlung vor dem Bundesverfassungsgericht statt. Dort „bettelte“ der Ländervertreter (mein Kollege aus Baden-Württemberg) förmlich das Gericht an für eine entsprechend lange Übergangsfrist. Vergeblich. Einer der Richter erläuterte (mit seinen Worten – hier nicht wortgetreu wiedergegeben), warum das Gericht dem Wunsch der Länder und des Bundesfinanzministers nach mehr Zeit für die Reform nicht nachkommen konnte: „Wissen Sie, was Sie von uns verlangen, wenn wir einen verfassungswidrigen Zustand noch über einen Zeitraum von weiteren 10 Jahren aushalten sollen?“ Einen so langen Toleranzzeitraum habe es noch nie gegeben. Fatalerweise gab der Vertreter Hamburgs im Verfahren, Finanzsenator Peter Tschentscher, dieser Einschätzung Auftrieb, indem er sinngemäß bestätigte, dass es im Zweifel doch deutlich schneller gehen könne. Er fiel uns damit massiv in den Rücken, und es kam wie befürchtet: Das Gericht gewährte in seinem Urteil vom 10.4.2018 zum

einen eine herausfordernd kurze Zeit für die Gesetzgebung bis 31.12.2019 und zum anderen, daran anschließend, eine nur vermeintlich großzügige Übergangsfrist für die Umsetzung bis zum 31.12.2024. Das war dann die Ausgangsbasis für alles, was nun kommen sollte.

Absehbar (aufgrund der konträren Positionen) nutzte die Politik die Zeit für die Gesetzgebung bis ultimo. Die ab dann laufenden 5 weiteren Jahre mussten genügen, um die notwendigen Landesgesetze zu schaffen, sie umzusetzen, eine neue Hauptfeststellung für Millionen Grundstücke durchzuführen, die Ergebnisse den Kommunen mitzuteilen und es ihnen zu ermöglichen, Hebesätze zu bestimmen und Bescheide zu erteilen. Ein besonders großer und schwer abschätzbarer Teilbereich war – wie schon benannt – die notwendige Programmierung. Da wir keine 10 Jahre bekommen hatten, war von Beginn an klar, dass wir das neue Recht mit den 4 „bestehenden Verfahren“ umsetzen müssen, was naturgemäß erforderte, dass in jedem dieser 4 Verfahren die verändernden Programmierungen durchgeführt werden mussten. Aber auch ohne dies war die Agenda prall gefüllt. Angefangen bei den detailgenauen Verwaltungsanweisungen als notwendige Programmiervorlage über die Erklärungsvordrucke und über die Berechnungsprogramme bis zu den Schulungsunterlagen und Ausfüllanleitungen musste alles neu geschaffen werden. Ganz abgesehen davon war ein wichtiges Element eine umfangreiche Kommunikation, denn nicht nur die grundbesitzende Bevölkerung und die Beraterschaft sollten von der Notwendigkeit der Mitarbeit überzeugt werden, sondern auch die Verwaltung samt neu eingestelltem Personal, die die große Aufgabe zu stemmen hatten.

4. Den geeigneten Maßstab finden

Als 2018 das Bundesverfassungsgericht seine Entscheidung getroffen hatte, war die Not entsprechend groß. Auch in Niedersachsen.

Niedersachsen war in der jahrzehntelangen Debatte um mögliche neue Maßstäbe zur Bemessung der Grundsteuer stets auf der Seite derer gewesen, die am Maßstab „Verkehrswert“ festhielten, und hatte seine Bemühungen folgerichtig vor allem darauf gerichtet, nach geeigneten Methoden einer vereinfachten Ermittlung des Verkehrswerts zu suchen, also zum Beispiel über technische Methoden, Pauschalierungen oder Typisierungen oder ähnliche Wege. Die politischen und die Fachdebatten führten nie zu einer hinreichenden Verständigung unter den Ländern und mit dem Bund.

Mit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts änderte sich die Ausgangslage schlagartig. Nun war klar: Es muss etwas geschehen. Der Einigungsdruck war gewaltig. Den Kommunen drohte ihre wichtigste Einnahmebasis wegzubrechen (siehe oben 1.)

Fast wäre es dazu gekommen. Dann hätten wir heute noch ein einheitliches Grundsteuerrecht in Deutschland – auf einer neuen, gar nicht so schlechten Basis.

Aber Hamburg unter seinem Ersten Bürgermeister Olaf Scholz und Bayern waren dagegen. Bayern aus grundsätzlichen Erwägungen heraus, weil man dort schon lange eine eigene Gesetzgebungskompetenz der Länder für die Grundsteuer mit dem Ziel anstrebte, eine bayerische Grundsteuer zu installieren. Und Scholz war zu einer Bewegung in Richtung Kostenwert schlicht nicht bereit.

Grob gesagt, wurde beim Kostenwertmodell der Maßstab „Verkehrswert“ modifiziert in Richtung typisiert/pauschaliert angesetzter Herstellungskosten von Gebäuden. Das hätte durchaus eine spürbare Vereinfachung gegenüber dem Maßstab „Verkehrswert“ bedeutet. Das Kostenwertmodell war die größtmögliche Vereinfachung einer Verkehrswert-Annäherung, ohne den Gleichbehandlungsgrundsatz zu verletzen. Der Umsetzungsaufwand wurde als machbar eingeschätzt. Zudem war dem Bundesverfassungsgericht bei seiner Entscheidung bekannt, dass es das Kostenwertmodell gibt, und für dessen Umsetzung hielt das Gericht die dann gesetzte Frist für angemessen, zumal für das Kostenwertmodell bereits ein ausformulierter Gesetzentwurf existierte.

Doch dann wurde Olaf Scholz Bundesfinanzminister und damit war die für ein solches Bundesgesetz notwendige Zustimmung des Bundes ausgeschlossen. 14 mögliche Länderzustimmungen im Bundesrat spielten keine Rolle mehr. Das Kostenwertmodell war schlagartig „verbrannt“ und aller Augen waren auf den Bundesfinanzminister gerichtet. Er, der das Kostenwertmodell ablehnte, war nun in der Pflicht, einen konkreten anderen Weg aufzuzeigen.

Scholz ließ ein neues Modell vorlegen, das inhaltlich eine alte - zuvor schon diskutierte und verworfene - Variante der wertorientierten Lösung wieder aufgriff. Das heutige Bundesmodell nähert sich unter starken Vereinfachungen und Pauschalierungen einer Verkehrswertfindung an. Wesentlich ist dabei der Rückgriff auf stark pauschalisierte Mietwerte bei der Wertfindung für Wohngebäude. Hierin liegt ein wesentlicher Unterschied zum Kostenwert-Modell, das nicht mit fiktiven Mieten arbeiten sollte, sondern sich den Gebäudewerten über Gebäudetypen und deren Herstellungs-

kosten nähern sollte. Im Juni 2019 lag der Gesetzentwurf des Bundes vor. Darin wurde festgelegt, dass die Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 erfolgen sollte, und der Entwurf sah – was lange streitig war – nunmehr eine Länderöffnungsklausel vor. Sie war der Preis, den Olaf Scholz dafür zahlen musste, dass die Länder in der erforderlichen Mehrheit dem Bund die Einbringung seines erneut auf dem Verkehrswert aufbauenden Gesetzentwurfs zugestanden haben.

Letztlich folgten 11 Länder diesem neuen Bundesgesetz und machten kein eigenes Landesgesetz. 5 Länder, darunter auch Niedersachsen, haben dagegen von der „erstrittenen“ Öffnungsklausel Gebrauch gemacht und sich für eigene Lösungen entschieden: Baden-Württemberg ist bei einer wertabhängigen Ermittlung der Grundsteuerbemessungsgrundlage geblieben, dies aber in der extremsten Vereinfachung, indem nur der Wert des Grund und Bodens die Bemessungsgrundlage bildet und das Gebäude ganz außen vor bleibt. Er wird anhand der von den Gutachterausschüssen ohnehin ermittelten Bodenrichtwerte der Grundstücke bestimmt. Gerechtfertigt wird dies über das Nutzungspotential, das dem Grund und Boden innewohnt.

Die übrigen 4 Länder (Bayern, Niedersachsen, Hessen und Hamburg) haben den Sprung gewagt, vom Maßstab „Wert“ in Sinne von Verkehrswert abzurücken. Der für die Erhebung der Grundsteuer notwendige Belastungsgrund wird nunmehr über das sogenannte Äquivalenzprinzip hergeleitet, das die Grundsteuer als Äquivalent zum Nutzen anstelle des Wertes betrachtet

In der Rückschau bedeutet dies: Niedersachsen war über Jahrzehnte ein heftiger Verfechter des Verkehrswertmodells, hat sich dann 2016 zum Kostenwertmodell durchgerungen und hat schließlich, als dieses Modell keine Umsetzungschance bekam, ganz Abstand genommen vom Verkehrswertansatz und sich stattdessen mit einem eigenen Landes-Grundsteuergesetz dem Äquivalenzprinzip zugewandt - optimiert als das sogenannte Flächen-Lage-Modell.

5. Immer neu nachdenken und hinterfragen

Waren wir in Niedersachsen also wankelmütig oder opportunistisch? Fehlt es den Niedersachsen an Standfestigkeit? Ganz im Gegenteil! Wir waren realistisch und haben immer wieder aufs Neue die sich ändernden gesellschaftlichen Umstände, die politischen Verhältnisse und die Erfolgsaussich-

ten hinterfragt und bewertet. Aber über all die Jahre hinweg bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts 2018 zeichneten sich denkbare Mehrheiten bestenfalls (wenn überhaupt) allein bei solchen Modellen ab, die am Verkehrswert ausgerichtet wurden.

a) Verkehrswertansatz

Der Verkehrswertansatz ist derjenige, der in Deutschland jahrelang gegolten hat und der schlussendlich vom Verfassungsgericht gekippt worden ist, weil man ihn durch Unterlassen der „eigentlich“ vorgeschriebenen, alle 6 Jahre zu wiederholenden Hauptfeststellungen verwässert – oder deutlicher ausgedrückt: diskreditiert hat. Der Aufwand für solche Hauptfeststellungen wäre allerdings immens hoch gewesen, und das erklärt, weshalb die Politik und der Gesetzgeber diese Hauptfeststellungen im Ergebnis mehrfach suspendiert haben. Die Bundesverfassungsgerichtsentscheidung war dementsprechend absehbar. Niedersachsen hatte sich in der Zeit bis dahin immer dafür eingesetzt, den Verkehrswertansatz zu bewahren, ihn allerdings besser handhabbar zu machen durch Pauschalierung und Typisierung und gleichzeitig Nutzung (neuer) technischer Möglichkeiten der Werterfassung.

Warum war uns das damals so wichtig? Weil der Verkehrswert historisch seit eh und je angewandt wurde und dadurch in den Köpfen nahezu eingebrannt ist. Er wird bis heute sogar landläufig von ganz vielen Menschen wie selbstverständlich als der einzig vorstellbare Bemessungsgrund angesehen. Das zeigt sich an Sätzen wie den folgenden:

- Grundstück und Gebäude meines Nachbarn sind vielleicht genauso groß wie meines, aber sie sind viel mehr wert – wieso soll ich da Grundsteuer in derselben Höhe entrichten?
- Millionäre wohnen schöner und sollten daher mehr Grundsteuer zahlen.
- Der alte Kasten soll genauso viel Grundsteuer auslösen wie der Neubau? Das kann doch nicht richtig sein.

Solche Sätze zeigen auf, wie stark das Denken von dem geprägt ist, was seit jeher war. Für das Neue dagegen kann man Menschen nur zu bestimmten geeigneten Zeitpunkten gewinnen, wenn sie in der Lage sind zuzuhören und auch zuhören wollen. Man darf sie nicht überfordern. Genau das drohte aber bis 2018: Es war von vornherein klar, dass das Gesamtaufkommen aus der Grundsteuer für die Gemeinden vor und nach einer jeglichen Reform auf jeden Fall gleichbleiben muss (siehe oben Zwischenfazit unter

2.), und als Folge davon war ebenso klar, dass es unter den betroffenen Grundstücksbesitzern zwangsläufig Gewinner und Verlierer geben wird. Wenn ich dann auch noch die Reform – scheinbar ohne Not – nach einem bislang nicht gekannten Ansatz verändere (weg vom Verkehrswert hin zu einem anderen Maßstab – Äquivalenz, die wertunabhängig auf Nutzen, Flächen, Lage abstellt), besteht ein sehr großes Risiko, dass Überforderung entsteht.

Kurzum: Ohne Not ist ein Systemwechsel politisch in aller Regel nicht angeraten. Und deshalb war auch Niedersachsen – ebenso wie der Bund und die meisten anderen Länder – über Jahre auf Kurs „Verkehrswert“.

Nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts war die Not jedoch schlagartig da! Das Gericht machte uns klar, dass wir über sehr, sehr lange Zeit es faktisch unterlassen hatten, die Grundsteuer nach dem im Gesetz verankerten Maßstab zu bemessen, und das darf eben nicht sein. Die Herausforderung 2018 bestand darin, dass wenn wir das bisherige Modell „Verkehrswert“ beibehalten wollten, wir diesen Verkehrswert mit dem neuen Grundsteuerrecht erst einmal genau genug würden ermitteln müssen und dann auch mit einer alle 6 Jahre stattfindenden Hauptfeststellung würden verbinden müssen, um nicht erneut wegen Nichtbeachtung des selbst gewählten Maßstabs verurteilt zu werden. Das Risiko war dementsprechend groß, dass man zur Erfüllung dieses Anspruchs einen großen Aufwand wird betreiben müssen, der in keinem vertretbaren Verhältnis zum Ertrag stehen würde.

Schon am Leitsatz der Bundesverfassungsgerichtsentscheidung ist das zu erkennen. Er lautet: „Der Gesetzgeber hat bei der Wahl der Bemessungsgrundlage und bei der Ausgestaltung der Bewertungsregeln einer Steuer einen großen Spielraum, solange sie geeignet sind, den Belastungsgrund der Steuer zu erfassen und dabei die Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitätsgerecht abzubilden.“

Daraus und den weiteren Ausführungen des BVerfG ist abzuleiten, dass der Gesetzgeber die Bemessungsgrundlagen für die Grundsteuer zwar weiterhin an Werten, auch an Verkehrswerten, festmachen darf, dass er dies aber keineswegs muss.

Das Bundesverfassungsgericht hat damit vor allem Konsequenz eingefordert: Wer als Gesetzgeber A sagt, muss auch B sagen und sich an den eigenen Maßstab halten, den das Gesetz dann postuliert. Das heißt, dass der Gesetzgeber, wenn er den Verkehrswert zum Maßstab erklärt, dann auch praktisch dafür sorgen muss, dass der Verkehrswert am Ende auch

tatsächlich die maßgebliche Rolle spielt für die Differenzierungen bei der Höhe der Grundsteuer.

Dementsprechend hat der Bundesfinanzminister 2019 kurzfristig seinen Vorschlag für eine solche Ausgestaltung des Grundsteuerrechts am Maßstab Verkehrswert vorgelegt. Dieser Vorschlag erwies sich aus unserer Sicht als sowohl extrem kompliziert (und dadurch einem „normalen Menschen“ nicht mehr erklärbar) als auch mit so vielen Pauschalierungen und Typisierungen verbunden, dass Zweifel bestehen, ob der Verkehrswert mit diesem Modell noch hinreichend abgebildet oder berücksichtigt wird. So werden zum Beispiel (bei nur drei verschiedenen Wohnungsgrößen) pauschalierte Mietwerte angenommen, bei denen innerhalb der jeweiligen Gemeinde keinerlei Differenzierung vorgenommen wird. Egal wo in der Stadt: die für die Grundsteuer maßgebliche Miethöhe wird überall mit demselben Wert angesetzt.

Da aber das 2019 vom Bundesfinanzminister vorgelegte Bundesmodell die einzig noch verbliebene Verkehrswert-Variante war, war dies aus Sicht von Niedersachsen keine geeignete Lösung. Hoher Aufwand und trotzdem große Unsicherheit, ob der eigene (Verkehrswert-)Maßstab überhaupt noch hinreichend beachtet wird – das genügte nicht den niedersächsischen Anforderungen. Deshalb hat sich Niedersachsen 2019 gegen eine Übernahme des Bundesmodells entschieden.

b) Äquivalenzmodell Bayern

Schon aus dem Leitsatz des Bundesverfassungsgerichts, aber auch den weiteren Ausführungen des Gerichts ist abzuleiten, dass der Gesetzgeber die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer an Werten – auch an Verkehrswerten – festmachen darf, dass er dies aber keineswegs muss (siehe oben). Damit hat das Bundesverfassungsgericht die Tür weit geöffnet für neue Ansätze, insbesondere den Ansatz nach dem wertunabhängigen Äquivalenzmodell, den Bayern schon einige Jahre zuvor vehement vertrat und konkret verfolgte.

Auch das Leistungsfähigkeitsprinzip steht diesem Modell übrigens nicht entgegen (anders als das in der Literatur von Seiten der Verkehrswert-Anhänger teilweise reklamiert wird). Denn die Grundsteuer ist eine Objektsteuer, keine Personensteuer, und deshalb spielt die Leistungsfähigkeit der hinter dem Objekt stehenden Personen keine Rolle. Ein gutes Beispiel dafür ist die Tatsache, dass es auch beim Bundesmodell für die Höhe der

Grundsteuer keine Rolle spielt, ob das Grundstück schuldenfrei oder zu 100 Prozent beliehen ist. Selbst auf die potenzielle Ertragskraft (also die Möglichkeit, aus dem Grundstück Erträge zu erzielen) kommt es nur dann an, wenn der Gesetzgeber sich bewusst dafür entscheidet, die potenzielle Ertragskraft zum Maßstab für die Grundsteuer zu machen. Er darf sich genauso gut für einen anderen Maßstab entscheiden.

Unter Inanspruchnahme dieser verfassungsrechtlichen Freiheit des Gesetzgebers, einen neuen Maßstab zu wählen, an den er sich dann natürlich halten muss (wer A sagt, muss auch B sagen), ist also das Äquivalenzmodell in Bayern umgesetzt worden. Nach dem Äquivalenzprinzip richtet sich die Verteilung der Grundsteuerbelastung danach, welche möglichen Vorteile/Nutzungen/Leistungen dem Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Grundstückseigentümer in der örtlichen Gemeinschaft (Gemeinde, Stadt) im Zusammenhang mit seinem Grundstück zur Verfügung stehen, einschließlich (oder auch ergänzend dazu) der durch das Grundstück vermittelten Teilhabe an der Kommune. Die Steuer bildet das Äquivalent für das öffentliche/gemeindliche Leistungsangebot und die (Lebens-/Nutzungs-)Qualität in der konkreten Gemeinde. Dementsprechend hat derjenige, der viele staatliche Leistungen und hohe Qualität in Anspruch nehmen kann, auch entsprechend hohe Abgaben zu entrichten; wer wenig in Anspruch nehmen kann, hat auch nur eine geringere Steuerlast zu tragen.

Das Äquivalenzprinzip wird als Nutzenprinzip verstanden. Es wird nicht auf die Gegenleistung, sondern auf den Nutzen, den der Steuerzahler aus der steuerfinanzierten Gemeinschaft ziehen könnte, abgestellt.

Die Höhe der Grundsteuer ist demgemäß nach den Nutzungsmöglichkeiten, von denen der Grundbesitz in der betreffenden Gemeinde profitiert, zu differenzieren.

Die gesetzgeberische Kernaussage - als pauschalierende/typisierende Prämisse für all dies - lautet: Die Größe des Grundstücks und die flächenmäßige Intensität der Bebauung sind der Ausgangspunkt für die Bemessung der Grundsteuer als Maß der potenziellen Inanspruchnahme der Nutzungsmöglichkeiten und der Teilhabe an der Kommune.

Je größer das Grundstück und je mehr Bebauung, desto mehr Bewohner, Beschäftigte, Kunden etc., also Menschen, sind dem Grundstück potenziell zuzuordnen, die das Angebot nutzen könnten.

Ein unbebautes Grundstück wird demgegenüber i. d. R. weniger frequentiert und kann deswegen auch in der Regel weniger Nutzen aus der steuerfinanzierten Gemeinschaft ziehen. Es ist daher folgerichtig, bei unbebauten Grundstücken eine unterschiedliche Gewichtung gegenüber

bebauten Grundstücken vorzunehmen. Typisiert wird hier durch die Äquivalenzzahlen 0,04 für Grund und Boden sowie 0,5 für Gebäudeflächen ein Verhältnis von 1:12,5 angenommen. Damit macht der Gesetzgeber von seiner Einschätzungsprärogative Gebrauch.

Die Flächen sind damit zuverlässiger und folgerichtiger Belastungsmaßstab für die Grundsteuer im Rahmen des Äquivalenzmodells. Sie berücksichtigen die Nachfrageseite.

Bis hierhin unterscheiden sich die Modelle Bayern und Niedersachsen so gut wie gar nicht. Maßgeblich für die Grundsteuer ist bei beiden Modellen, kurz gesagt, wie groß das Grundstück und wie groß (wenn vorhanden) das Gebäude ist. Ein spürbar höherer Ansatz erfolgt, soweit Grundstücke bebaut sind. Demgegenüber spielt es keine Rolle, wie aufwändig das Gebäude errichtet ist, wie alt es ist oder welchen Kaufpreis man dafür entrichten musste oder müsste. Auch in dem Extremfall, dass ein Gebäude aus purem Gold errichtet wäre, fällt Grundsteuer für dieses Gebäude in exakt derselben Höhe an wie für ein Gebäude aus Stein oder Holz. Maßstab ist allein die Flächengröße von Grundstück und Gebäude.

c) Flächen-Lage-Modell Niedersachsen

Für das Äquivalenzmodell nach bayerischem Vorbild hatten wir in Niedersachsen im Grundsatz viel Sympathie und waren sehr aufgeschlossen, als durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts die Möglichkeit konkret im Raum stand, solch ein Modell tatsächlich zu verfolgen. Denn dieses Modell erfüllt sehr weitgehend das, was wir als Zwischen-Fazit unserer Anforderungen fixiert hatten (s. o. Ziffer. 2), nämlich eine verfassungsrechtlich haltbare Lösung, die

- keine Aufkommensverluste für die Gemeinden erzeugt und
- auch keine Aufkommenserhöhungen bei den Gemeinden auslöst (Stichwort „Schlafwagen“) und
- die einfach und gut handhabbar ist, weil Aufwand und Ertrag in einem angemessenen Verhältnis stehen.

Allerdings gab es ein „Störgefühl“. Es entstand in einer der vielen Brainstorming-Runden, die wir in dieser Zeit in gemeinsamer Runde im „Maschinenraum“ der Niedersächsischen Finanzministeriums veranstalteten – ausgestattet mit Flipchart, Marker und Pinwand und mit der schwersten aller Auflagen, die da lautete: „Die Zeit drängt, aber wir nehmen uns die Zeit!“.

Irgendwann stellte jemand die richtige Frage im richtigen Augenblick: Wieso soll es eigentlich beim Äquivalenzmodell einzig und allein auf die Größe des Grundstückes und die Größe des Gebäudes/Intensität der Bebauung ankommen? Wird der Nutzen, den ich als Eigentümer/Besitzer (auch als Mieter) mit meinem Grundstück und Gebäude aus der steuerfinanzierten Gemeinschaft ziehen kann, tatsächlich so maßgeblich allein von der Größe des Grundstückes und dem Umfang der Bebauung bestimmt? Wird diese Differenzierungstiefe Akzeptanz finden – beim Vergleich zwischen Eigentümern/Mietern im besten Stadtteil und im nur mäßigen Stadtteil?

Wenn wir an die Immobilienmakler die Frage richten, was die 3 wichtigsten Eigenschaften eines Grundstücks sind, lautet die Antwort bekanntlich: Erstens die Lage, zweitens die Lage und drittens die Lage.

Obwohl die Lage aus Sicht der Immobilienfachleute also eine so übertragende Bedeutung hat, soll sie für die Frage, welchen Nutzen ich mit meinem Grundstück aus der steuerfinanzierten Gemeinschaft ziehen kann, gänzlich ohne Bedeutung sein? Oder anders gefragt: Beim Vergleich zweier Grundstücke mit identischer Beschaffenheit und Größe und mit identischen Gebäuden bebaut soll es keinerlei Rolle spielen, wenn das eine Grundstück in City-Bestlage direkt am Stadtpark gelegen ist und das andere an der Ausfallstraße neben der Industriebrache im städtischen Niemandsland? Das Störgefühl verfestigte sich immer weiter, je länger wir darüber nachdachten.

Um kein Missverständnis aufkommen zu lassen: Verfassungsrechtlich dürfte die Festlegung auf allein die Größe von Grundstück und Bebauung nicht zu beanstanden sein. Das hat das Bundesverfassungsgericht deutlich genug erkennen lassen. Der bayerische Ansatz ist also rechtlich nicht in Zweifel zu ziehen.

Aber gleichwohl sollte uns die Frage erlaubt sein: Wollen wir das so? Ist das bayerische Modell für Niedersachsen politisch das richtige und das gewollte? Ist es vielleicht möglich, den Faktor „Lage“ irgendwie zusätzlich mit einzubeziehen, ohne dass das Prinzip durchbrochen wird und ohne dass dadurch ein Riesenaufwand entsteht? Politisch war genau dies der Wunsch der Regierungsfractionen (insbesondere der SPD in der inzwischen „Großen Koalition“ mit der CDU). Das zeigte sich im Verlauf der weiteren Überlegungen und Diskussionen mit den Fraktionsvertretungen immer deutlicher.

Nach weiteren intensiven Kreativrunden hatten wir eine Lösung, mit der die Lage als weiteres Differenzierungskriterium innerhalb der Kommune zusätzlich berücksichtigt werden kann, ohne dass dadurch ein unzumutba-

rer neuer Aufwand entsteht. Das Flächen-Lage-Modell war geboren – ganz nach dem Motto: „Der Feind des Guten ist das Bessere“

Beim Flächen-Lage-Modell besteht der Belastungsgrund wie beim bayerischen Modell darin, dass alle Grundstückseigentümer aus der Tatsache, dass sie in der jeweiligen Kommune ihr Objekt innehaben, einen Nutzen ziehen. Wie beim bayerischen Modell geht es dabei nicht um den konkret zuzurechnenden individuellen Nutzen, der von der Kommune über Gebühren und Beiträge abgerechnet wird, auch nicht allein um das Zurverfügungstellen von Infrastruktur, sondern um alle schwer greifbaren kommunalen Vorteile außerhalb der Gebühren und Beiträge sowie um die Teilhabe an der Kommune, die das Grundstück seinen Nutzern vermittelt. Typischerweise kann davon ausgegangen werden, dass der Nutzen umso größer ist, je größer Grundstück und Gebäude sind.

Aber über das Modell in Bayern hinaus stellen wir beim Flächen-Lage-Modell fest, dass der Nutzen typischerweise außerdem davon abhängig ist, an welcher Stelle in der Kommune das Grundstück liegt, d.h. auch die Lage spielt eine Rolle. Sie kann als weiterer verfeinernder Faktor den Nutzen des Grundstückseigentümers in Relation der Objekte zueinander noch besser/genauer feststellen. Die Kommune bietet dem Grundbesitzer typischerweise in guter Lage mehr und in mäßiger Lage weniger Nutzen z.B. in Gestalt unterschiedlich langer oder kurzer Wege, der Erreichbarkeit kommunaler Dienste und der Nutzungs-/Lebensqualität.

Auf die tatsächlichen Leistungen der Kommune (z.B. mehr Sozialangebote, Polizeieinsätze etc. in Problem-Stadtvierteln) kommt es dabei nicht unbedingt an, da es aus Sicht des Steuerpflichtigen mitunter attraktiver ist, Grundstücke in den vielleicht weniger versorgungsintensiven besten Stadtteilen zu haben, in denen das Angebot eher in anderen Leistungen und z.B. in der Teilhabe an eben diesem Stadtteil als dessen Bewohner/Vermieter besteht.

Durch das Flächen-Lage-Modell wird dieser unterschiedliche Nutzen berücksichtigt und die Bemessung der Grundsteuer realitäts- und relationsgerecht ausgestaltet.

aa) Lage-Faktoren

Je besser das mögliche und tatsächliche Leistungsangebot, desto attraktiver und somit besser/höherwertiger die Lage. Daraus rechtfertigen sich Lagefaktoren. Sie spiegeln nicht den Wert des Grundstücks, sondern die Teilhabe und Nutzungsmöglichkeiten in der jeweiligen Lage wider.

Bei der Bestimmung der Lage werden üblicherweise die unmittelbaren Bedingungen vor Ort beleuchtet, z.B. Bevölkerungsstruktur, Straßenlärm, Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel, gute Infrastruktur bezüglich Schulen, Kindergärten oder Freizeitmöglichkeiten. Entscheidend kann auch das Image des Viertels sein. Zusammengefasst ist die Lage das, was die Gemeinde dem Bürger an dieser Stelle des Ortes zur Verfügung stellt.

Für ein Massenverfahren ist es gleichwohl kein ernsthaft vorstellbarer Weg, die genannten unmittelbaren Parameter für die Lagequalität vor Ort individuell exakt zu ermitteln und dann Grundstück für Grundstück für die Grundsteuer auszuwerten, sondern an dieser Stelle muss – wie bei allen anderen Modellen auch – Pauschalierung/Typisierung stattfinden. Wie könnte das aussehen? Die Bewohner einer Gemeinde wissen üblicherweise genau, welche Lagen einer Gemeinde besser oder schlechter angesehen sind. Es war also die Aufgabe diese Verkehrsanschauung durch ein geeignetes Verfahren in das Gesetz zu überführen. Die Antwort ist verblüffend einfach: Es ist letztlich ausreichend zu wissen, dass die besseren Lagen in aller Regel entsprechend teuer sind und dass in mäßigeren Lagen niedrigere Preise erzielt werden. Umgekehrt ausgedrückt findet die Attraktivität einer Lage einen hinreichend aussagekräftigen Niederschlag in den Bodenrichtwerten. Die Lage mit dem besten Angebot hat i. d. R. auch den höchsten Bodenwert, und aus dem höheren/niedrigeren Bodenwert kann man in aller Regel schließen, dass die Lage eine bessere/schlechtere ist. Derjenige, der ein Grundstück in besserer Lage hat, soll in einem vom Gesetzgeber zu definierenden Umfang in Relation zu demjenigen, der ein gleiches Grundstück in weniger guter Lage hat, mehr Grundsteuer entrichten. So lautet der Auftrag nach dem Flächen-Lage-Modell.

bb) Lagefaktoren sind Relationen und keine wertabhängigen Faktoren

Im Flächen-Lage-Modell geht es dementsprechend um die Relation zwischen den Grundstücken, nicht um die absoluten Werte. Und zwar sowohl bei den primär heranzuziehenden Flächenwerten von Grund und Boden sowie Bebauung (jeweils bemessen in Quadratmeter) als auch bei den sekundär (als Feinkorrektur) für die Lage heranzuziehenden Bodenrichtwerten (bemessen in Euro). Ergebnis ist jeweils ein Verhältnis, also z. B. bei einer Fläche von 1.000 qm Grundstücksfläche des einen Grundstücks im Verhältnis zu 500 Quadratmeter des anderen Grundstücks führt dies insoweit dazu, dass das erstgenannte Grundstück nach allein diesem Kriterium eine doppelt so hohe Grundsteuer zugeordnet bekommt wie das

zweitgenannte Grundstück. Am Ende ist daher nicht der Wert in Quadratmeter von Relevanz, sondern die Relation, wonach das eine Grundstück gegenüber dem anderen Grundstück bei (isoliert betrachtet nur) diesem Anknüpfungspunkt (Flächengröße) das Zwischenergebnis „doppelt so hohe Grundsteuer“ auslöst. Und ähnlich ist es im Bereich des Kriteriums „Lage“, das anfangs zwar anhand des Bodenrichtwerts, also bemessen in „Euro“, ermittelt wird, schlussendlich aber ebenfalls allein durch einen Faktor beschrieben wird, bei dem der Eurowert keine Rolle mehr spielt, weil er mathematisch „weggekürzt“ ist. Was bleibt, sind Relationen der Grundstücke zueinander. Sowohl der Flächenwert in Quadratmeter als auch der Lagewert in Euro werden als Bemessungsinstrumente herangezogen, mit denen Relationen unter den Grundstücken abgebildet werden. Mit den Modellen zur Ermittlung eines Verkehrswerts hat das nichts zu tun.

Die Lagefaktoren werden im Übrigen – so die bewusste Entscheidung des Gesetzgebers – bei der Hinzuziehung der Bodenrichtwerte nicht in gleicher Intensität wie die Flächengrößen 1:1 in ihrem Verhältnis zueinander gebildet, sondern in einer deutlich gedämpften Ausgestaltung (BRW $\times$ x^3). Diese Dämpfung gibt der Lage im Verhältnis zu den Flächengrößen zum einen ihren angemessenen (reduzierten) Einfluss-Anteil an der Grundsteuer und hat zum anderen einen weiteren großen Vorteil: Es bedarf wie beim reinen Flächenmodell (Bayern) auch beim Flächen-Lage-Modell weiterhin keiner regelmäßigen wiederholten Hauptfeststellung (alle 6 Jahre), weil sich die über die Jahre hinweg darstellenden Wertveränderungen bei den Bodenrichtwerten, erst recht wenn diese in der gedämpften Gestalt berücksichtigt werden, sich in nur sehr seltenen Fällen unmittelbar auswirken. Auswirkungen auf die Grundsteuer sind erst dann zu gewärtigen, wenn es auf breiter Front in einer Gemeinde zu massiven relativen Wertverschiebungen kommt (etwa bei Stadtteilsanierungen oder grundlegenden Lagewertveränderungen im großen Stil). Es genügt daher, allein die Lagefaktoren – weil sie rechnerisch aus Bodenrichtwerten (Verkehrswerten) abgeleitet werden - in großzügigen Abständen (im Niedersächsischen Grundsteuergesetz wurden 7 Jahre gewählt) einer einfach zu bewerkstellenden Überprüfung zu unterziehen, um für den Fall etwaiger gravierender Verschiebungen gewappnet zu sein und die Wertrelationen zu aktualisieren.

cc) Vereinbarkeit mit Artikel 3 Abs. 1 GG

Der allgemeine Gleichheitssatz ist die Fundamentalnorm staatlicher Verteilungsgerechtigkeit und gebietet die konsequente Gleichbehandlung des

(wesentlich) Gleichen und die Nicht-Gleichbehandlung des (wesentlich) Ungleichen durch Bildung und Anwendung gerechter Vergleichsmaßstäbe. Die Steuergerechtigkeit wird hauptsächlich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz abgeleitet, was der Bedeutung des Gleichheitssatzes als einer grundlegenden Gerechtigkeitsvorstellung des Grundgesetzes entspricht. Der Steuergesetzgeber ist an den Gleichheitssatz gebunden und muss diesen bei der Ausgestaltung der Steuern berücksichtigen.

Eine wertunabhängige Bemessung der Grundsteuer in Abhängigkeit von der Grundstücks- und Gebäudefläche verstößt nicht gegen Verfassungsrecht.

Es mag sich bei der Bemessung nach der Fläche um einen groben Maßstab, eine starke Typisierung, handeln, er ist jedoch sachgerecht und folgerichtig ausgestaltet und in seiner starken Typisierung im Zusammenspiel mit dem erheblichen Einfluss der kommunalen Hebesätze auf die absolute Höhe der insgesamt verhältnismäßig geringen Steuerbelastung mit Grundsteuer angemessen. Im Niedersächsischen Grundsteuergesetz mit seinem Flächen-Lage-Modell wird die Belastungsverteilung noch weiter ausdifferenziert. Die Berücksichtigung der Lage des Grundstücks innerhalb einer Kommune stellt sicher, dass innerhalb einer Kommune flächenmäßig gleich große Grundstücke nicht in jedem Fall gleichbehandelt werden. Immer dann, wenn die Qualität der Lage eines Grundstücks von der eines anderen Grundstücks so erheblich abweicht, dass nicht mehr von einer vergleichbaren Teilhabe am kommunalen Leistungsangebot ausgegangen werden kann, wird – in der dem groben Maßstab entsprechenden ebenfalls starken Typisierung – weiter differenziert, indem Lagefaktoren angewendet werden. Dieses Maß an Differenzierung stellt die Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Referenzsystem eines Äquivalenzmodells in optimierter Weise sicher. Wenn also das bayerische Modell dem Gleichheitsgebot Rechnung trägt, dann gilt das für das niedersächsische Flächen-Lage-Modell erst recht.

Das Flächen-Lage-Modell erzeugt somit eine Bemessungsgrundlage, die die Grundsteuerbelastung innerhalb der Gemeinde entsprechend dem gewählten Besteuerungsgrund nach dem Äquivalenzprinzip zutreffend verteilt.

dd) Warum ist das niedersächsische Modell besser?

In Vergleich der Grundsteuer-Modelle, die zur Umsetzung gebracht worden sind, ist das Flächen-Lage-Modell nach meiner Überzeugung das Modell,

das alle Beteiligten am geringsten belastet. Das Modell erzielt im Blick auf die im Zwischenfazit (siehe oben 2.) formulierten Anforderungen eine hinreichend gerechte Verteilung der Steuerlast (Verfassungsanforderungen werden erfüllt), sichert das gemeindliche Aufkommen und ist für die Bürgerinnen und Bürger sowie die Verwaltung mit weniger Aufwand verbunden, denn es benötigt nur wenige Daten, ermöglicht eine deutlich einfachere Berechnung als das Bundesmodell und erfordert keine fortlaufenden neuen Hauptfeststellungen alle 6 Jahre. Gegenüber dem Modell, das allein auf Fläche abstellt, sorgt es aufgrund der innerkommunalen Differenzierungsmöglichkeit für eine zielgerichtete Belastungsverteilung.

Das niedersächsische Gesetz ist wesentlich weniger bürokratisch als das Bundesmodell. Es erfordert keine regelmäßige Wiederholung der Erklärung/Hauptfeststellung und spart damit allen Beteiligten Aufwand und Personal. Das Gesetz ist mindestens ebenso gerecht wie die anderen Modelle, besser und weniger aufwändig. Insbesondere ist gegenüber dem verkehrswertorientierten Bundesmodell beim Flächen-Lage-Modell in Niedersachsen nur noch die eine einmalige Hauptfeststellung für die ca. 3,5 Millionen zu bewertenden Grundstücke nötig (daneben nur eine maschinell im Hintergrund alle 7 Jahre stattfindende Prüfung auf Sonderentwicklungen), während beim Bundesmodell regelmäßig weitere Hauptfeststellungen im 6-Jahre-Rhythmus stattfinden mit jeweils neuen Bescheiden für die Bürgerinnen und Bürger. Nur für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gilt in allen Bundesländern das Bundesrecht, wonach hier alle sechs Jahre eine Erklärung abzugeben ist.

Insgesamt bedeutet das eine erhebliche Erleichterung für Bürgerinnen und Bürger sowie Unternehmen, aber auch eine erhebliche Einsparung von Personal- und Verwaltungskosten auf Seiten der Finanzverwaltung.

Dem Gerechtigkeitsanspruch, den die komplexeren Modelle erheben, steht das niedersächsische Modell in nichts nach. Der Gedanke, dass die Flächengrößen und die Lage die wesentlichen Indikatoren sind, um die durch Grundbesitz vermittelten Nutzungsmöglichkeiten und Teilhabevorteile zu bemessen, wird im Flächen-Lage-Modell konsequent umgesetzt. Das ist für jedermann leicht nachvollziehbar. Es setzt lediglich die Bereitschaft voraus, sich vom Wertgedanken zu lösen und ein in seiner Einfachheit grobes Bemessungssystem zu akzeptieren. Das Bundesmodell strebt an, mit einer Vielzahl von Einflussfaktoren und Umrechnungen zu einer gerechten Verteilung zu kommen. Bei diesem Weg werden zwar mehr Faktoren berücksichtigt, aber die meisten davon in unterschiedlicher Weise pauschaliert und typisiert, so dass sich insgesamt eine aufgesummte Un-

schärfe ergibt. Es wird also größerer Aufwand betrieben, am Ende aber keine größere Einzelfall-Schärfe erreicht. Der niedersächsische Weg stellt insoweit eine deutliche Abkürzung dar auf dem Weg zu einer sachgerechten Verteilung der Grundsteuerbelastung.

6. Abwägen und dann auch entscheiden

Nachdem wir alle Pros und Contras der in Rede stehenden Modelle in Niedersachsen erforscht, erörtert, abgewogen und von allen Seiten beleuchtet und gewichtet hatten, stand der schwerste Teil bevor: die Entscheidung. Waren schon die unendlichen internen Runden im kleinen Kreis des „Maschinenraums“ im Finanzministerium - so anregend und spannend sie zweifellos waren - zeitraubend und anstrengend, so wiederholte sich alles vielfach parallel und im Anschluss daran in öffentlichen Informations- und Diskussionsveranstaltungen und nicht zuletzt in regierungsinternen und fraktionsinternen Runden in den heiligen Hallen des Landtags. Alle Beteiligten mussten sich erst einmal vertraut machen mit den neuen Ideen, dem Systemwechsel, den wir hier entwickelt hatten. Die beherrschende Kraft des Verkehrswertansatzes war auch hier – wie konnte es anders sein – unübersehbar gegeben. Und dieser Prozess war zudem weiterhin ein Lernprozess, bei dem wir die Belastbarkeit unserer Argumente immer wieder überprüfen und schärfen durften. Zudem zeigte sich sehr deutlich, dass kein Modell – egal zu welchem man sich am Ende durchringt – eine hundertprozentige Gewissheit in sich trägt, ohne jeden Zweifel allen verfassungsrechtlichen, praktischen oder auch politischen Anforderungen gerecht zu werden. Auch eine gewisse Demut war und ist also gerechtfertigt, denn die Komplexität und Vielfältigkeit der Materie und der für eine Lösung zu beachtenden Aspekte sind wirklich gewaltig. Ganz am Rande: Auch auf Veranstaltungen des VFS Hannover war die Grundsteuer immer wieder ein Thema⁷ - mit sehr interessanten Diskussionen und guten Debatten, die ihren Beitrag dazu geleistet haben, dass wir unsere Argumente prüfen und unser Modell immer wieder aufs Neue kritisch hinterfragen konnten.

7 Zuletzt im Rahmen der Mitgliederversammlung des Vereins am 26.4.2022 in der Universität Hannover, bei dem ich als Referent coronabedingt leider nur über Video berichten und Rede und Antwort stehen durfte. Es war trotzdem eine muntere Veranstaltung, die jedenfalls für den Referenten, aber – wie ich zu erinnern meine - auch für die Gäste weiteren Erkenntnisgewinn erzeugen konnte. Der VFS Hannover war in Sachen Grundsteuerreform immer interessiert und hat sich und seine Mitglieder praktisch durchgehend auf dem Laufenden gehalten.

Am Ende aber stand sie dann an, die Beschlussfassung auf Seiten der Landesregierung, auf Seiten der Regierungsfractionen und dann im Landtag insgesamt. Es ist gelungen. Allen Beteiligten ist zu danken für die ernsthafte Sachbezogenheit in den Debatten und für den Mut zum Neuen, der gleichzeitig der Mut zum Einfachen war. Hut ab – der Ruf der Politik ist mitunter schlechter als ihr Handeln. Das hat dieser Prozess gezeigt.

7. Und schließlich beherzt umsetzen

Das Gesetz war das eine, seine Umsetzung das nächste. Die Frist, innerhalb derer alles umgesetzt und „scharfgeschaltet“ sein musste, war denkbar gering. Die spezifischen Anforderungen, die sich aus dem Flächen-Lage-Modell in dessen Weiterentwicklung des Äquivalenzmodells von Bayern ergaben, wurden in Niedersachsen vorbildlich erfüllt. In Zusammenarbeit zwischen der Finanzverwaltung und der Katasterverwaltung in Niedersachsen wurde z. B. ein sogenannter Grundsteuer-Viewer aufgebaut. Er zeigt für das jeweils betroffene Grundstück die Bezeichnung der Gemarkung, die Flurstücke und die amtliche Fläche der Flurstücke oder Flurstücksteilflächen an, außerdem den maßgeblichen Bodenrichtwert und den Durchschnittsbodenwert der betreffenden Gemeinde, sodass man als Betroffener den Lagefaktor für das Grundstück ermittelt erhält. Am Ende war Niedersachsen rechtzeitig in der Lage dafür zu sorgen, dass der jeweilige Lagefaktor in die von Bayern für das Äquivalenzmodell entwickelte IT-Lösung eingefügt wird.

Die Finanzverwaltung hatte sodann bis Mitte 2024 Zeit, um die neuen Grundsteuermessbeträge festzustellen und an die Kommunen weiterzuleiten. Die Kommunen erhalten seit dem 1.7.2022 sukzessive die Datensätze mit den Steuermessbeträgen. Die Anbindung aller Kommunen zur Sicherstellung dieser Datenübermittlung war eine große Herausforderung, auch für die Gemeinden selbst, die auf ihrer Seite die Schnittstellen gewährleisten mussten. Alles ist schlussendlich – mit manchen Hürden und Hindernissen, die es zunächst zu überwinden galt – gelungen. Auf der Grundlage der inzwischen weitgehend bei den Kommunen angelangten Daten liegt nun die Entscheidung bei der jeweiligen Gemeinde und ihren Ratsgremien, bis Ende 2024 einen passenden neuen Hebesatz festzulegen. Wenn dieser Beitrag veröffentlicht wird, wird das bereits geschehen sein. Nach dem Gesetz sind die Kommunen selbstverständlich frei in ihrer Entscheidung, wie

hoch sie ihre Hebesätze fixieren. Aber sie sind durch das Gesetz verpflichtet öffentlich darzustellen, wie hoch der Hebesatz sein müsste, um gegenüber der Zeit vor der Reform ein unverändert hohes Grundsteueraufkommen zu erzielen⁸. Jede Bürgerin und jeder Bürger erhält auf diese Weise die Möglichkeit zu erkennen, wenn eine Gemeinde den neuen Hebesatz in einer davon abweichenden Höhe festsetzen sollte. Die Einhaltung der Zusage der Aufkommensneutralität der Grundsteuer-Reform, welche von Beginn an – auch von den kommunalen Spitzenverbänden und allen Amtsträgern auf kommunaler Ebene – gegeben worden ist, können wir alle auf diese Weise überprüfen. Mehr war dem Landesgesetzgeber nicht möglich, denn die Kommunen haben gerade im Bereich der Hebesätze eine verfassungsrechtlich abgesicherte Position der Unabhängigkeit. Das Landesgesetz gibt lediglich vor, dass Transparenz hergestellt wird (die Reform soll nicht genutzt werden können, um still und leise unter dem Radar - „im Schlafwagen“ - zu kommunalen Aufkommenssteigerungen zu kommen).

So sehr wir inzwischen mit Optimismus auf die Umsetzung der Grundsteuerreform insgesamt blicken, so sehr war zunächst einmal die Ausgangslage in den Finanzämtern für die Umsetzung der Grundsteuerreform in Niedersachsen und in den anderen Ländern ernüchternd. Es gab keinen einheitlichen digitalen Datenbestand, sondern die Grundstücks- und Eigentümerinformationen waren in Papierakten enthalten und die Daten waren zumal nicht aktuell, sondern befanden sich oftmals auf dem Stand der letzten dem Finanzamt bekannten Änderung am Grundstück. Ein automationstechnischer Zugriff auf die Daten der Vermessungs- und Katasterverwaltung konnte nicht umgesetzt werden. Von daher war es nicht möglich, eine vor-ausgefüllte Steuererklärung zur Verfügung zu stellen.

Aufgrund der vom Bundesverfassungsgericht gewährten Umsetzungszeit konnte die Grundsteuerreform auch nicht in einer modernen, datenbank-basierten und bundeseinheitlichen Softwareumgebung, die nach KONSENS-Grundsätzen entwickelt worden wäre, umgesetzt werden, sondern es mussten die bisher für die Einheitsbewertung genutzten vier verschiedenen Großrechnerverfahren ertüchtigt werden (siehe oben 3.).

Hierzu gehörte, dass für alle Modelle und in allen Verfahren jeweils die Möglichkeit einer elektronischen Erklärungsannahme neu geschaffen werden musste. Für die Reform war es zudem unverzichtbar, einen digitalen Eingangskanal zu nutzen, wie er mit ELSTER bereits für andere Steuerarten etabliert war, und mit der sog. ERiC-Schnittstelle musste auch der

8 § 7 Abs. 2 NGrStG.

Onlinezugang für externe Softwareentwickler auf die Grundsteuer erweitert werden. Als weitere Anforderung an die Umsetzung der Grundsteuerreform musste ein Scanner-Verfahren für Papiererklärungen in vergleichbarer Weise wie bei anderen Steuerarten geschaffen werden – also Scannen mit dem Ergebnis, dass strukturierte, maschinenlesbare und unmittelbar weiterverarbeitbare Daten ins System kommen. Am Ende des Automationsprozesses musste eine Vielzahl von sog. Autofällen stehen, die ohne weitere Bearbeitung in den Finanzämtern Steuerbescheide generieren sollten. Neu war auch, dass sämtliche Daten für die Gemeinden ausschließlich digital bereitgestellt werden sollten. All diese Anforderungen galt es innerhalb der vorgegebenen Zeit umzusetzen.

Es hat geklappt, und darauf dürfen alle Beteiligten stolz sein. Die Koordinierung für das bundesweit ausgerichtete Umsetzungsprojekt Grundsteuer über alle Modellunterschiede hinweg hatte übrigens das Land Niedersachsen, und in diesem Zusammenhang erwähne ich ausdrücklich den Namen Jürgen König, stellvertretender Referatsleiter 35 im Niedersächsischen Finanzministerium, der diese Funktion *ad personam* innehatte, und den Namen der Referatsleiterin Nicole Sachs, die für Niedersachsen alles zusammengehalten und gesteuert hat. Für mich war es über all die Zeit mit ihren Höhen und Tiefen eine Freude, mit diesem Referat insgesamt und den hochengagierten Kolleginnen und Kollegen dieses großartige Projekt voranzubringen. Hinzu kommt eine sehr enge und vertrauensvolle Zusammenarbeit auch mit den nachgeordneten Stellen des Landesamts für Steuern Niedersachsen (LStN) und den vielen betroffenen Finanzämtern, die über Jahre hinweg eine beachtliche Mehrbelastung nicht nur klaglos, sondern mit einer begeisternden Aufgeschlossenheit und Tatkraft auf sich genommen haben.

Schade ist, dass wir – wie bereits anfangs erwähnt – auf der unterschiedlichen IT-Struktur in den vier bestehenden Verfahren aufsetzen mussten und nicht sogleich ein modernes Verfahren installieren konnten. Dafür war die Zeit, die uns gegeben war, zu knapp. Bayern hatte es übernommen, für alle Verfahren einheitliche Berechnungsmodule zur Verfügung zu stellen, die in die Verfahren implementiert werden sollten. Bei dieser Grundentscheidung ist man noch davon ausgegangen, dass ein einheitliches Bundesrecht zu programmieren sein würde. Mit der gesetzgeberischen Entscheidung für eine Länderöffnungsklausel ist diese Grundlage dann obsolet geworden, was die Aufgabe nochmals erschwert hat. Bayern hat – trotz der eigenen politischen Entscheidung für ein Flächenmodell – seine Zusage eingehalten und die Berechnungsmodule für das Bundesmodell zur Verfügung gestellt.

Darüber hinaus mussten die bayerischen Kolleginnen und Kollegen die entsprechenden Entwicklungen für das bayerische Flächenmodell vornehmen. Das hat alle Kapazitäten gebunden.

Die Länder, die von der Länderöffnungsklausel Gebrauch machen wollten, hatten also nur die Wahl, sich dem bayerischen Flächenmodell anzuschließen oder – so wie Baden-Württemberg es dann getan hat – ein eigenes IT-Verfahren für das eigene Modell ⁹ neu entwickeln zu müssen. Diese Lage führte faktisch zu einer nicht zu unterschätzenden Abhängigkeit der politischen Entscheidungsebene von der IT-technischen Umsetzung.

Die Abhängigkeiten waren für uns sogar nochmals verstärkt, denn die Anreicherung des reinen Flächenmodells von Bayern um einen Lage-Faktor für Niedersachsen hat dazu geführt, dass dem entwickelnden Land Bayern die Zusage abgerungen werden musste, dass sie den Lagefaktor für Niedersachsen auch durch rechtzeitige Schaffung einer entsprechenden IT-Schnittstelle berücksichtigen werden, sobald dieser am Ende des Berechnungsvorgangs des bayerischen Modells als ergänzender Faktor von Niedersachsen zur Verfügung gestellt würde.

Für das Gesetzgebungsverfahren entstand dadurch eine kuriose Situation. Niedersachsen musste in allen berechnungsrelevanten gesetzgeberischen Entscheidungen dem bayerischen Flächenmodell folgen, obwohl es im Zeitpunkt der niedersächsischen Gesetzesinitiative in Bayern lediglich einen Gesetzentwurf gab. Etwaige Änderungen im bayerischen Gesetz hätten also in Niedersachsen aufgrund der IT-Verbundenheit nolens volens nachvollzogen werden müssen, und niedersächsische Besonderheiten konnten nur insoweit berücksichtigt werden, als sie sich nicht auf die automationstechnische Berechnung der Steuer ausgewirkt haben. Im Ergebnis ist auch dies gelungen. Aber glauben Sie mir: Im Maschinenraum haben wir geschwitzt.

Für Niedersachsen darf zum jetzigen Zeitpunkt resümiert werden: Das Ziel wird erreicht. Die niedersächsischen Bürgerinnen und Bürger haben beizeiten in ausreichendem Umfang die erforderlichen Grundsteuererklärungen abgegeben. Die Finanzämter haben kleine Wunder geleistet und bei aller Anspannung nicht die Nerven verloren. Die Daten werden zeitgerecht an die Kommunen gegeben. Es gibt nur wenige Klagen und einen moderaten Umfang bei den Rechtsbehelfen.

⁹ Baden-Württemberg hat sich ja für ein im Prinzip einfaches, weil nur auf Bodenrichtwerte ausgerichtetes Modell ohne Betrachtung der Bebauung entschieden.

Niedersachsen hat zudem von Beginn an auf breite Kommunikation gesetzt und damit viele potenzielle Vorbehalte und manche Skepsis vermeiden können. Auch der Umfang und die Qualität schriftlicher, elektronischer und auch mündlich in Veranstaltungen und Konferenzen herausgegebenen Informationen und Handreichungen aller Art waren ungewöhnlich hoch, das Thema haben wir mit viel Aufwand und größtem Bemühen um eine verständliche Sprache ganz früh auf die Agenda gesetzt. In der Rückschau würden wir heute das eine oder andere sicher nochmal anders und besser machen, aber so ganz falsch war das, was gemacht worden ist, nicht. Niedersachsen hat auf Einfachheit gesetzt und damit viel Sympathie – nicht zuletzt in den eigenen Reihen der Finanzämter – gewinnen können. Die Kolleginnen und Kollegen haben daraus erkennen können, dass wir jedenfalls intensiv bemüht sind, den Zusagen und Versprechen in Richtung „einfach, unbürokratisch und bürgerorientiert“ auch Taten folgen zu lassen. Ein schöner Nebeneffekt war außerdem, dass viele Menschen aufgrund der gesetzlich geschaffenen Pflicht zur elektronischen Abgabe der Grundsteuererklärung ELSTER neu kennengelernt haben und gemerkt haben, dass die Online-Steuererklärung inzwischen viel einfacher geworden ist.

Kritisch wurde es dann, wenn in den Medien über Probleme berichtet wurde, die das Bundesmodell oder andere Landesmodelle betrafen und bei denen die Nichtbetroffenheit Niedersachsens erst nach längerer Zeit mit vielen Worten und Erläuterungen dargelegt werden konnte. Auf solcherart Krisen, die bei uns keine waren, kann man sich nicht wirklich vorbereiten. Aber auch das haben wir letztlich ohne große Blessuren überstanden.

8. Ausblick

Der Ausblick auf die kommenden Jahre ist vielschichtig:

Ich gehe davon aus, dass die Kommunen auf breiter Front ihre Zusagen einhalten werden und einen aufkommensneutralen Hebesatz festlegen werden. Dies ungeachtet der Diskussion um die Leistungsfähigkeit der kommunalen Ebene jenseits der Grundsteuerreformen in den Ländern. Die Städte und Gemeinden werden ihre Kommunikationsfähigkeiten beweisen müssen, wenn es darum gehen wird, etwaige Hebesatzsteigerungen zu rechtfertigen, wenn sie nicht aus der Gelegenheit der Grundsteuerreform erfolgen, sondern weil die kommunalen Haushaltsnöte im Zweifel andere Gründe haben. Die Qualität der ihnen bis Ende 2024 von den Finanzäm-

tern zu übermittelnden Daten dürfte jedenfalls eine weitestgehend belastbare Berechnung ermöglichen.

Es wird eine Evaluation der Reformergebnisse geben. Der Landesgesetzgeber könnte im Blick auf dann möglicherweise festzustellende Unwuchten noch Veränderungen am Gesetz vornehmen. Diese Möglichkeit haben wir von Beginn benannt und haben auch kein Problem mit der Aussage, dass bei einem solchen Systemwechsel durchaus vorstellbar ist, Änderungen noch vornehmen zu müssen. Diese Souveränität sollte und wird der niedersächsische Gesetzgeber aufbringen.

Es wird keine weitere Hauptfeststellung für das Grundvermögen in Niedersachsen geben müssen. Dieser Vorteil wird nach 6 Jahren ins öffentliche Bewusstsein zurückkehren, wenn in anderen Ländern eine solche Hauptfeststellung auf die Tagesordnung kommen wird.

Unsicherheit und auch ein gewisses Unbehagen bereitet die schon genannte Tatsache, dass wir die Grundsteuerreform unter Inanspruchnahme der alten, sogenannten „bestehenden“ IT-Verfahren einführen mussten. Denn das bedeutet: Wir müssen vor der nächsten Hauptfeststellung diese Umstellung nachholen – eine Hauptfeststellung für das Grundvermögen muss in Niedersachsen zwar nicht stattfinden, aber für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen gilt auch in Niedersachsen das Bundesmodell und daher ist für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen bundesweit eine Hauptfeststellung nach 6 Jahren zwingend. Auch die Verknüpfung zur neuen Grundstücksdatenbank bei der Liegenschaftsverwaltung muss bis dahin noch erfolgen. Die Datenqualität bei den sogenannten Autofällen muss verifiziert und dann verbessert werden. Alles Themen, bei denen erhebliche IT-Veränderungen nochmals in Gang gebracht werden müssen.

Die Unsicherheit entsteht daraus, dass die IT-Kapazitäten in allen Bereichen des Steuerverbands der Länder (KONSENS) extrem in Anspruch genommen sind und schon jetzt Überforderung droht. Die hier anstehenden Baustellen sind riesengroß. Umso wichtiger ist es, dass die schon beschriebene positive Grundhaltung aller Beteiligten und die hohe Bereitschaft, sich nochmals mit voller Kraft und hohem Engagement auch diesen Herausforderungen zu stellen, erhalten bleiben und weiter gefördert werden. Ich wünsche es der Steuerverwaltung, dass sie ihre großen Erfolge im Bereich der Digitalisierung, die sie seit Jahren zum Vorreiter aller Verwaltungsbereiche gemacht hat, fortführen kann. Die Erfahrungen mit dem Projekt Grundsteuer – vor allem dem niedersächsischen Projekt der niedersächsischen Grundsteuer – sind für mich Anlass zu großem Optimismus.



DIENTAG
26.5.2020
17.00 UHR

Online-Symposium per WebEx
Anmeldung per Mail an symposium@vfs-hannover.de
Die Einwahldaten werden dann mitgeteilt.

Steuerpolitische Folgen der Corona-Krise

Begrüßung

RiFG Dr. *Thomas Keß*, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

Keynotes

„Aktuelle steuerpolitische Reaktionen auf die Corona-Krise“

Dr. *Rolf Möhlenbrock*, Steuerabteilungsleiter, Bundesministerium der Finanzen, Berlin

„Steuerliche Förderungsmöglichkeiten nach der Corona-Krise“

Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*, Direktor des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

„Gegenfinanzierung der Maßnahmen durch eine Vermögensabgabe“

Dr. *Stefan Bach*, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Berlin

Podiumsdiskussion

Dr. *Stefan Bach*

Dr. *Rolf Möhlenbrock*

Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*

Moderation: Prof. Dr. *Joachim Jahn*, Mitglied der Schriftleitung Neue Juristische Wochenschrift

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Folgen der Corona-Krise für Berufsleben, Aus- und Fortbildung

Prof. Dr. Joachim Jahn

I. Vorspann

Auch der VFS Hannover hat die Folgen der Pandemie zu spüren bekommen: Eine seiner Veranstaltungen, die ich in meiner Heimatstadt moderieren durfte, fand deshalb nur online statt – eine Premiere auch für den VFS Hannover. Sie drehte sich um die „Steuerpolitischen Folgen der Covid-Krise“. Die Weltgesundheitsorganisation (WHO) hatte zuvor die in China ausgebrochene Infektionskrankheit zu einer globalen Bedrohung hochgestuft.

II. Hintergrund

Damals war das, was Boulevardmedien „Lungenseuche“ nannten, noch in vollem Gange: Weltweit starben Menschen auf Intensivstationen trotz maschineller Beatmung im künstlichen Koma – teils unter Anreicherung des Bluts mit Sauerstoff durch einen Oxygenerator (das sogenannte ECMO-Verfahren, bei dem mitunter vier Pfleger und Pflegerinnen in einem gemeinsamen Kraftakt Patienten im Klinikbett umdrehen mussten). Unvergesslich sind die Karawanen von Leichenwagen des Militärs aus dem italienischen Bergamo, die Leichen zur Einäscherung transportieren mussten; die Aushebung eines Massengrabs in New York. Und hierzulande Kontaktverbote mit sterbenden Angehörigen; die traurigen Bilder von abgesperrten Kinderspielplätzen. Dann kam endlich die (unerwartet schnelle) Entwicklung neuartiger Impfstoffe, die weltweit Millionen Menschen das Leben gerettet haben. Und der bis heute andauernde Meinungskampf – ausgelöst keineswegs nur von „Querdenkern“, sondern auch von Kritikern, die, ohne Verschwörungstheorien anzuhängen, die vielfältigen und teils drastischen Eingriffe des Staates in Grundrechte monieren (und vor den – wenngleich seltenen – Risiken durch die Immunisierung warnen).

III. Aufarbeitung

Diese schlimme Zeit ist glücklicherweise vorbei – vorerst jedenfalls, denn das Virus mutiert fortwährend und kann jederzeit wieder gefährlicher werden. Auch die rechtliche Aufarbeitung ist noch nicht beendet: So klagen Gastronomen¹ und Veranstalter² wegen ihrer Verluste durch die damals angeordneten Schließungen und Beschränkungen; Arbeitnehmer auf Lohnausgleich bei behördlicherseits angeordneter Quarantäne³. Enthüllungsmedien und damalige Oppositionsparteien streiten vor Gericht (u. a. unter Nutzung des IFG) um Informationen über interne Vorgänge in der Regierung, dem Robert Koch-Institut und der „Ständigen Impfkommision“ (STIKO)⁴. Rechtsstreitigkeiten entstanden somit in vielfältigsten Konstellationen. Doch wie auch immer die Entwicklung auf medizinischem und juristischem Gebiet weitergeht – Corona war ein Katalysator für eine Digitalisierung der Arbeitswelt, des Aus- und Fortbildungswesens sowie der Justiz.⁵ Zumindest befördert wurde dadurch sicher auch die Einführung eines verpflichtenden elektronischen Postfachs für Steuerberater (beSt).⁶

1 Statt aller: gegen den Staat BVerwG v. 21.6.2023 – 3 CN 1/22, NVwZ 2023, 1846; gegen Versicherer BGH v. 26.1.2022 – IV ZR 144/21, NJW 2022, 872; gegen Vermieter BGH v. 12.1.2022 – XII ZR 8/21, BGHZ 232, 178 = NJW 2022, 1370; gegen Fitness-Studios BGH v. 4.5.2022 – XII ZR 64/21, NJW 2022, 2024.

2 BVerfG v. 7.11.2023 – 2 BvL 12/20, NJW 2024, 492.

3 BAG v. 20.3.2024 – 5 AZR 234/23, NJW 2024, 2705; auch zur Erstattung höherer Kosten einer in Präsenz statt als Webinar abgehaltenen Betriebsratsschulung: BAG v. 7.2.2024 – 7 ABR 8/23, NZA 2024, 767.

4 Bspw. VG Berlin v. 30.6.2022 – 2 K 155/21, ZGI 2022, 236.

5 Man denke nur an die im Detail zwischen Bund und Ländern heftig umkämpfte Reform des § 128a ZPO (*J. Jahn*, <https://rsw.beck.de/aktuell/daily/meldung/detail/weg-fuer-videoverhandlungen-frei-gemacht>; zuletzt abgerufen am 22.9.2024). Das entsprechende „Gesetz zur Förderung des Einsatzes von Videokonferenztechnik in der Zivilgerichtsbarkeit und den Fachgerichtsbarkeiten“ konnte erst nach einer Runde im Vermittlungsausschuss von Bundestag und Bundesrat in Kraft treten und ändert auch Vorschriften der FGO (BGBl. 2024 I Nr. 237 v. 18.7.2024).

6 Analog zum älteren Digitalpostfach für Rechtsanwälte (beA) mit seinen immensen technischen Anlaufschwierigkeiten. Zum beSt s. nur bereits BFH v. 17.4.2024 – X B 68, 69/23, DStR 2024, 1127 ff. und BFH v. 30.8.2024 – V R 1/24, DStR 2024, 2176.

IV. Konsequenzen

1. VFS Hannover

Schon jene Veranstaltung des VFS Hannover am 2.6.2020 – dessen erste in der Reihe seiner Abendsymposien, die online stattfand – zeigte Vor- und Nachteile zugleich. Was fehlte, war der persönliche Kontakt vor und nach der Veranstaltung: der Small Talk, womöglich verbunden mit einer Tasse Kaffee oder einem Kaltgetränk; das Wiedersehen mit alten Bekannten aus dem Berufs- und teilweise sogar Privatleben. Auf der anderen Seite war aber Menschen die Teilnahme möglich, die sonst den Weg in die Räume der Leibniz Universität in der Landeshauptstadt gescheut hätten – zumal wenn sie von fernab hätten anreisen müssen. So konnten sogar Interessierte aus Taiwan, der Türkei, Russland und Österreich an ihrem heimischen Monitor begrüßt werden.⁷

Ein wichtiges Anliegen des VFS Hannover – die Einrichtung einer Tax Law Clinic – ist zwar vorerst gescheitert: Deren Legalisierung durch den Entwurf eines „Gesetzes zur Neuregelung beschränkter und unentgeltlicher geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der steuerberatenden Berufe“ fiel (aus anderweitigen Gründen) auf unabsehbare Zeit aus dem parlamentarischen Verfahren.⁸ Der BGH hatte zuvor letztinstanzlich die Eintragung ins Vereinsregister abgelehnt, weil der Vereinszweck aus seiner Sicht de lege lata gegen das StBerG verstieße und deshalb auch nicht von § 6 RDG gedeckt sei, auf dessen Grundlage Law Clinics längst auf vielen anderen Rechtsgebieten an Hochschulen praktizieren.⁹ Zuvor war bereits eine Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH gegen eine ablehnende Entscheidung des Niedersäch-

7 C. Teuber/M. Niebuhr, <https://vfs-hannover.de/2020/06/19/tagungsbericht-online-symposium-steuerpolitische-folgen-der-corona-krise/> (zuletzt abgerufen am 22.9.2024).

8 https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2023-05-12-Gz_NeuregelungHilfeleistungSteuersachensteuerberatendeBerufe/1-Referentenentwurf.pdf?__blob=publicationFile&v=2, S. 30, 32, 37, 49 und 52 f. Ein entsprechender Entwurf der Ampel-Regierung (BT-Drs. 20/8669) schaffte es nur bis zur Ersten Lesung im Bundestag (BT-Protokoll 20. Wahlperiode 128. Sitzung, S. 16070 ff.) Dazu L. Stein, Juve, <https://www.juve-steuermarkt.de/branche/legalisierung-der-tax-law-clinics-sto-ckt/> (allesamt zuletzt abgerufen am 22.9.2024).

9 BGH v. 28.3.2023 – II ZB 11/22, DStRE 2023, 758.

sischen FG gescheitert.¹⁰ Nun soll eine Verfassungsbeschwerde es richten.¹¹ Was bedeutet die Digitalisierung für das Vorhaben? Eine studentische Rechtsberatung würde voraussichtlich gleichfalls webbasierte Hilfestellung geben können, was ihr wegen der wegfallenden Wegezeiten einen größeren Kreis sowohl von Mitwirkenden wie auch von Nachfragern sichern dürfte.

2. Privatwirtschaft und Freie Berufe

In der Privatwirtschaft entstand in den dafür geeigneten Branchen ein Trend hin zur Tätigkeit im Homeoffice bis hin zur Arbeit in einem typischen Urlaubsland, der sogar die Preise für Büroimmobilien und analog dazu die Vorhaltekosten der Arbeitgeber für Arbeitsplätze sinken ließ. Mittlerweile versucht allerdings ein Teil der Unternehmen wegen befürchteter Einbußen an Effizienz durch heimische Ablenkung, unkontrollierte Freizeitaktivitäten während der Kernarbeitszeit und erswerter – durch Video-Calls nur begrenzt kompensierbarer – Kollegen-Kontakte, Mitarbeiter (zumindest begrenzt) wieder „zurückzuholen“.¹²

In der Zunft der Steuerberater sind Video-Beratungen ohnehin längst geläufig, ebenso die Online-Buchhaltung für Mandanten. Als bald soll überdies Notaren nach der bereits vollständig digitalen Videobeurkundung eine „elektronische Präsenzbeurkundung“ ermöglicht werden.¹³ All diesen Entwicklungen hat die Corona-Krise einen zusätzlichen Schub beschert.

10 BFH v. 30.9.2020 – VII B 96/19, BeckRS 2020, 32625 = <https://vfs-hannover.de/wp-content/uploads/2020/11/201127-Beschluss-des-BFH.pdf> (zuletzt abgerufen am 22.9.2024).

11 *Th. Keß*, zitiert in DLF vom 23.7.2024, <https://www.deutschlandfunk.de/tax-law-clinic-ringen-um-erste-studentische-steuer-rechtsberatung-in-hannover-dlf-f9f4ebc3-100.html>; *G. Kümmerle*, *Juve*, <https://www.juve-steuermarkt.de/verfahren/tax-law-clinic-letzte-ausfahrt-verfassungsbeschwerde/> (beides zuletzt abgerufen am 22.9.2024).

12 <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/arbeitsmarkt/homeoffice-buero-kuendigungsgrund-100.html> (zuletzt abgerufen am 22.9.2024).

13 Zur ersten Lesung des entsprechenden Gesetzentwurfs am 27.6.2024 der damalige Bundesjustizminister *M. Buschmann*, https://www.bmj.de/SharedDocs/Reden/DE/2024/0627_BT_Praesenzbeurkundung.html?nn=17134 (zuletzt abgerufen am 22.9.2024).

3. Fortbildung

Bei der Pflicht von Steuerberatern und -innen zur Fortbildung¹⁴ dürfte COVID-19 die Tendenz zu Online-Kursen weiter gestärkt haben. Dies dürfte gleichfalls für die Fortbildungspflicht für „Fachberater/innen (DStV e.V.)“ gelten.¹⁵ In diesem Zusammenhang gilt es erneut auf die Änderungen der FGO durch Art. 12 des „Gesetzes zur Förderung des Einsatzes von Videokonferenztechnik in der Zivilgerichtsbarkeit und den Fachgerichtsbarkeiten“ hinzuweisen.¹⁶

4. Ausbildung

Mehrere Semester lang litten Studierende aller Fachrichtungen darunter, dass sie weder Hörsäle noch Kommilitonen und Kommilitoninnen kennenlernen konnten. Mensa und Bibliothek waren unvertraute Orte. Lehrpersonal hingegen stöhnte unter der Hand über seine „Angst vor schwarzen Kacheln“ – dem unhöflichen Phänomen, als Zuhörer nicht sein Gesicht zu zeigen, während Dozenten sich für sie „abrackern“. Sondern die eigene PC-Kamera auszuknipsen und damit jedes Eingehen der Vortragenden auf nonverbale Reaktionen wie etwa akutes Desinteresse am augenblicklich vorgetragenen Lehrstoff oder -stil zu verhindern (sowie nebenbei verrichtete Tätigkeiten zu verbergen, statt sich aufs Thema zu konzentrieren). Nach einer Zwischenphase hybrider Lehrveranstaltungen ist mittlerweile allerdings wieder längst eine klare Tendenz der Universitäten zu beobachten, die Priorität auf Präsenzveranstaltungen zu setzen.¹⁷

14 § 57 Abs. 2a StBerG.

15 § 5 der DStV-Richtlinien (Stand: 1.3.24, zuletzt abgerufen am 22.9.2024); § 9 FBO der BStBK (Satzung auf Grundlage von § 86 Abs. 4 Nr. 11 StBerG).

16 S.o. Fn. 5.

17 Einen frühen Über- und Ausblick liefert *B. Mittelstraß*, deutschland.de (zur F.A.Z.-Gruppe gehörende Agentur im Auftrag des Auswärtigen Amts), <https://www.deutschland.de/de/topic/wissen/corona-digitaler-hoersaal-in-deutschen-universitaeten>. Die Frühphase beschreibt anschaulich *J. Gerner*, taz vom 5.1.2022, <https://taz.de/Hochschulen-und-Corona/!5822489/>. Zur Entwicklung s. Hochschulrektorenkonferenz (HRK), <https://www.hrk.de/themen/hochschulsystem/covid-19-pandemie-und-die-hochschulen/stellungnahmen-der-hrk/>. Exemplarisch zum heutigen Stand nebst detailliertem Rückblick und den jeweiligen Regelungen: Universität Bielefeld, <https://www.uni-bielefeld.de/themen/pruefungsrecht/coronavirus/> (allesamt zuletzt abgerufen am 22.9.2024).

Freilich erschwert dies gerade in Flächenländern der „Generation Z“, die häufig noch im „Hotel Mutti“ wohnt, die Teilnahme. Mit interaktiven Lehrformen setzen Hochschulen immerhin zunehmend ein Gegengewicht. Ohnehin verliert die klassische Vorlesung mit ihrem Frontalunterricht, bei dem die meisten Hochschüler allenfalls mitschreiben (oder sich mehr oder weniger verschämt mit ihrem Handy befassen), an Bedeutung: Dozenten (m/w/d) der nachgewachsenen Generationen präsentieren häufig pfiffig gemachte Videos im Internet, die didaktisch-pädagogisch geschickt mit technischen Gimmicks das Interesse und die Interaktion wachhalten, ohne vom Inhalt abzulenken. Vorbild sind da eher soziale Netzwerke wie Instagram und TikTok, auf denen sich primär junge Menschen tummeln, als beispielsweise Facebook, wo inzwischen die sogenannten Boomer dominieren.



Leibnizhaus, Holzmarkt 5, 30159 Hannover

Anmeldung per Mail an: symposium@vfs-hannover.de

Steuergestaltung und Moral

Dienstag

17.1.2023

18.00 Uhr

Begrüßung

Grußworte

Prof. Dr. *Volker Epping*, Präsident, Leibniz Universität Hannover

StB Dr. *Carsten Lange*, Vorstand der Kapp Stiftung, Hannover

Vorträge

„Das tut man nicht!“ – Einige Gedanken zum Verhältnis von Steuergestaltung und Moral“

Stadtdechant Pfarrer *Michael Mohr*, Dipl.-Finanzwirt (FH), Dipl.-Theologe, Solingen

„Steuergestaltung und Moral“

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinshoff*, RiBVerfG a.D., PräSBFH a.D., München

Podiumsdiskussion

StB Dr. *Pia Dorfmueller*, Partnerin, Dentons, Frankfurt am Main

MDg *Ernst Hüdepohl*, Leiter Steuerabteilung, Niedersächsisches Finanzministerium, Hannover

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinshoff*, RiBVerfG a.D., PräSBFH a.D., München

Prof. Dr. *Simon Kempny*, Universität Bielefeld

Moderation:

Prof. Dr. *Kay Blaufus*, Leibniz Universität Hannover

RiFG Dr. *Thomas Keß*, Hannover

Preisverleihung für die beiden besten Seminararbeiten

anschließend (ca. 20 Uhr): Empfang

mit Unterstützung der



KAPP. STIFTUNG.

Dr. Reinhard Kapp Stiftung

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Steuergestaltung und Moral – Zur moralischen Bewertung von Steuergestaltungen durch Laien und Steuerexperten

Prof. Dr. Kay Blaufus

I. Einleitung

Berichte über Unternehmen, die sehr geringe Steuern zahlen, haben die öffentliche Aufmerksamkeit zunehmend auf das Thema Steuervermeidung gelenkt. Obwohl Steuervermeidung legal ist, fordern Teile der Öffentlichkeit, dass Unternehmen ihren „gerechten Anteil“ an Steuern zahlen und auf bestimmte als aggressiv wahrgenommene Steuergestaltungen verzichten.¹ Auch Politiker fordern, dass Unternehmen nicht nur gesetzeskonform, sondern auch moralisch legitim handeln.² Infolgedessen sind Unternehmen zunehmend besorgt über potenzielle Reputationskosten, wenn sie bestimmte Steuerstrategien verfolgen, und einige Steuerkanzleien richten bereits Ethikkommissionen für Steuerfragen ein.³ Darüber hinaus gibt es Bestrebungen innerhalb der Berufsverbände, ethische Regeln zur Steuerplanung neu zu definieren. Beispielsweise hat das *International Ethics Standards Board for Accountants* erst kürzlich einen neuen Standard zur Steuerplanung verabschiedet, der den „professional accountant“ verpflichtet, bei der Steuergestaltungsberatung neben der Feststellung einer verlässlichen recht-

-
- 1 Vgl. z.B. P. D. Mason, S. Utke, B. M. Williams. Why pay our fair share? How perceived influence over laws affects tax evasion. *The Journal of the American Taxation Association*, 2020, 42(1), 133-156.
 - 2 Ein bekannt gewordener Ausspruch von Margaret Hodge, Vorsitzende des parlamentarischen Rechnungsprüfungsausschusses des Vereinigten Königreichs, die das Top-Management von Amazon, Google und Starbucks zu ihren Steuerplanungsaktivitäten befragte, beschreibt dies sehr deutlich: „We’re not accusing you of being illegal, we’re accusing you of being immoral.“ Vgl. BBC: Starbucks, Google and Amazon grilled over tax avoidance. 12.11.2012, im Internet: <https://www.bbc.com/news/business-20288077> (abgerufen: 8.9.2024).
 - 3 Vgl. z.B. C. Behlau: Tax Ethics Committee bei Dentons: Moralische Themen stecken in der einfachsten steuerlichen Frage, 2022, im Internet: <https://www.juve-steuermarkt.de/meinung/moralische-themen-stecken-in-der-einfachsten-steuerlichen-frage/> (abgerufen: 13.9.2024).

lichen Grundlage auch mögliche Reputationsfolgen zu berücksichtigen, die sich aus der Wahrnehmung durch die Stakeholder ergeben könnten.⁴ Ähnlich erklärt das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland in seinem Verhaltenskodex, dass deutsche Wirtschaftsprüfer ihre Mandanten über Reputationsrisiken von Steuerplanungsmodellen informieren sollen.⁵

Welche Steuergestaltungen jedoch von der Öffentlichkeit als illegitim wahrgenommen werden und daher potenziell Reputationskosten auslösen könnten, ist bisher weitgehend unbekannt. Vor diesem Hintergrund untersucht der vorliegende Beitrag erstmals umfassend, welche Faktoren die moralische Bewertung von Steuerplanungsstrategien durch Laien und Steuerexperten bestimmen. Dabei basiert der Beitrag auf einer vom Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover e.V. geförderten empirischen Untersuchung, welche die Grundlage für die Durchführung eines interdisziplinären Seminars und eines Symposiums zum Thema ‚Steuergestaltung und Moral‘ in Zusammenarbeit mit Dr. Thomas Keß und dem Verein bildete.⁶

II. Aktueller Forschungsstand

Ob Steuerplanung negative Reputationsfolgen mit sich bringt, wird inzwischen in zahlreichen empirischen Studien untersucht. Eine Befragung von 600 Mitarbeitern der Steuerabteilungen US-amerikanischer Unternehmen ergab, dass die Verantwortlichen mögliche Reputationskosten als zweitwichtigsten Faktor dafür ansehen, dass Unternehmen eine potenzielle Steuerplanungsstrategie nicht umsetzen.⁷ Zudem gibt es erste experimentelle Evidenz, dass die Kaufbereitschaft potenzieller Konsumenten und die Unternehmensreputation negativ durch aggressive Steuerplanung beeinflusst

4 Vgl. International Ethics Standards Board for Accountants: Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services, 2024, Rz. 380.19 A4, im Internet: <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-revisions-code-addressing-tax-planning-and-related-services> (abgerufen:13.9.2024).

5 Vgl. IDW Code of Conduct for German Public Auditors v. 7.11.2022, Tz. 2.6.

6 Ein Bericht über das Symposium findet sich im Internet auf der Seite des VFS Hannover: <https://vfs-hannover.de/2023/03/04/abendsymposium-steuergestaltung-und-moral-am-17-januar-2023-3/> (abgerufen: 21.9.2024).

7 Vgl. J. R. Graham/M. Hanlon/T. Shevlin/N. Shroff. Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field. *The Accounting Review*, 2014, 89(3), 991-1023.

werden.⁸ Andere empirische Studien gelangen jedoch zu dem Schluss, dass Konsumenten kaum auf Nachrichten über aggressive Steuerplanung reagieren⁹ und sowohl Umsatz als auch Umsatzwachstum durch die Veröffentlichung von Nachrichten über aggressive Steuerplanung nicht negativ beeinflusst werden.¹⁰

Zudem existieren Hinweise darauf, dass Nachrichten über aggressive Steuerplanung die Wahrnehmung von Managern und Unternehmen bei Arbeitnehmern negativ beeinflusst.¹¹ Darüber hinaus wird der Effekt aggressiver Steuerplanung auf die Reputation der Manager untersucht. Auch hier ergibt sich aus den Studien kein einheitliches Bild. Die Studien zeigen keine,¹² negative,¹³ aber auch positive Effekte¹⁴ auf die Managerreputation. Zudem kann auch das Unterlassen von Steuerplanung negative Reputationseffekte für Manager haben.¹⁵

Ob mögliche Reputationskosten die Vorteile der Steuerplanung übersteigen können, wird schließlich anhand der Kapitalmarktreaktionen auf Nachrichten über Steuerplanung untersucht. Einige Studien finden zumindest kurzfristig negative Kapitalmarktreaktionen auf Nachrichten über aggressive Steuerplanung,¹⁶ was auf hohe Reputationskosten hindeuten könn-

-
- 8 Vgl. I. Hardeck/R. Hertl. Consumer reactions to corporate tax strategies: Effects on corporate reputation and purchasing behavior. *Journal of Business Ethics*, 2014, 123, 309-326.
 - 9 Vgl. H. S. Asay/J. L. Hoopes/J. R. Thornock/J. H. Wilde. Tax boycotts. *The Accounting Review*, 2024, 99(1), 1-29.
 - 10 Vgl. J. Gallemler/E. L. Maydew/J. R. Thornock. The reputational costs of tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 2014, 31(4), 1103-1133.
 - 11 Vgl. Y. Lee/S. Ng/T. Shevlin/A. Venkat. The effects of tax avoidance news on employee perceptions of managers and firms: Evidence from glassdoor.com ratings. *The Accounting Review*, 2021, 96(3), 343-372.
 - 12 Z.B. J. R. Graham/M. Hanlon/T. Shevlin/N. Shroff. *Contemporary Accounting Research*, 2014, 31(4), 1103-1133.
 - 13 Vgl. J. A. Chyz/F. B. Gaertner. Can paying "too much" or "too little" tax contribute to forced CEO turnover? *The Accounting Review*, 2018, 93(1), 103-130.
 - 14 Vgl. R. Lanis/G. Richardson/C. Liu/R. McClure. The impact of corporate tax avoidance on board of directors and CEO reputation. In *Business and the Ethical Implications of Technology 2022*. 157-192. Cham: Springer Nature Switzerland.
 - 15 Vgl. J. A. Chyz/F. B. Gaertner. Can paying "too much" or "too little" tax contribute to forced CEO turnover? *The Accounting Review*, 2018, 93(1), 103-130.
 - 16 Vgl. M. Hanlon/J. Slemrod. What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of Public Economics*, 2009, 93(1-2), 126-141; J. Gallemler/E. L. Maydew/J. R. Thornock. The reputational costs of tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 2014, 31(4), 1103-1133; S. K. Choy/T. K. Lai/T. Ng. Do tax havens create firm value? *Journal of Corporate*

te. Andere Studien weisen hingegen auf positive Kapitalmarktreaktionen hin,¹⁷ insbesondere wenn zwischen legaler Steuerplanung und Steuerhinterziehung differenziert wird.¹⁸

Das uneinheitliche Bild der bisherigen Ergebnisse zu den Reputationskosten könnte daraus entstehen, dass legale Steuerplanung nicht pauschal als unmoralisch wahrgenommen wird. Die Frage, wie legale Steuergestaltungen moralisch zu bewerten sind, wird jedoch bisher fast nur in theoretischen Arbeiten erörtert.¹⁹ Dabei verläuft die Diskussion erwartungsgemäß kontrovers.

In mehreren theoretischen Abhandlungen wird argumentiert, dass bestimmte Formen der legalen Steuervermeidung unmoralisch sein können. So wird aus utilitaristischer Sicht angeführt, dass der Wohlfahrtsverlust durch verringerte Steuereinnahmen größer sei als der gesellschaftliche Nutzen, der aus der Steuerplanung resultieren könne.²⁰ Den Vorteilen aus der Steuerplanung in Form potenziell höherer Aktienkurse bzw. Divi-

Finance, 2017, 42, 198-220; J. L. Hoopes/L. Robinson/J. Slemrod. Public tax-return disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 2018, 66(1), 142-162; D. S. Dhaliwal/T. H. Goodman/P. J. Hoffman/C. M. Schwab. The incidence, valuation, and management of tax-related reputational costs: Evidence from a period of protest. *The Journal of the American Taxation Association*, 2022, 44(1), 49-73.

- 17 Vgl. M. A. Desai/J. R. Hines Jr. Expectations and expatriations: Tracing the causes and consequences of corporate inversions. *National Tax Journal*, 2002, 55(3), 409-440; W. L. Nesbitt/E. Outslay/A. V. Persson. A reexamination of investors' reaction to tax shelter news: Evidence from the Luxembourg tax leaks. *Journal of Accounting and Economics*, 2023, 75(2-3), 101537.
- 18 Vgl. K. Blaufus/A. Möhlmann/A. N. Schwäbe. Stock price reactions to news about corporate tax avoidance and evasion. *Journal of Economic Psychology*, 2019, 72, 278-292.
- 19 Zwei Ausnahmen sind zu nennen: 1. DeZoort und Koautoren finden in einer Befragungsstudie, dass zwischen 30 % und 46 % der Befragungsteilnehmer die Verlagerung von Einkommen in ein Niedrigsteuerland für unethisch halten, vgl. F. T. DeZoort/T. J. Pollard/E. J. Schnee. A study of perceived ethicality of low corporate effective tax rates. *Accounting Horizons*, 2018, 32(1), 87-104. 2. Davis und Koautoren zeigen, dass Unternehmen mit einem effektiven Steuersatz, der niedriger als der Branchendurchschnitt ist, als weniger sozial verantwortlich wahrgenommen werden als Unternehmen mit einem effektiven Steuersatz, der höher als der Branchendurchschnitt ist, vgl. A. B. Davis/R. D. Moore/T.J. Rupert. Corporate social responsibility and tax management: The moderating effect of beliefs about corporate tax duty. *The Journal of the American Taxation Association*, 2022, 44(2), 35-53.
- 20 Vgl. F. Scarpa/S. Signori. Ethics of corporate taxation: A systematic literature review. *Handbook of Business Legitimacy: Responsibility, Ethics and Society*, 2020, 459-485; P. Antonetti/M. Anesa. Consumer reactions to corporate tax strategies: The role of political ideology. *Journal of Business Research*, 74, 1-10; I. Hardeck/J. W. Harden/D.

denden, potenziellen Lohnsteigerungen und geringerer Produktpreise, die insgesamt durch die Steuerersparnis finanziert werden könnten, werden die Nachteile in Form geringerer Verfügbarkeit öffentlicher Güter, höherer Steurdurchsetzungskosten zur Verhinderung bestimmter Gestaltungsmodelle und die Wettbewerbsnachteile für Unternehmen, die keinen Zugang zu entsprechenden Steuerplanungsmodellen haben, gegenübergestellt. Eine genaue Quantifizierung der Vor- und Nachteile erfolgt jedoch nicht, so dass die Frage der ethischen Beurteilung aus utilitaristischer Sicht insoweit offenbleiben muss.²¹ Allerdings wird teilweise implizit angenommen, dass die Nachteile überwiegen.²²

Aus deontologischer Sicht wird argumentiert, dass Steuerplanung, die auf rein wörtlicher Auslegung basiert, aber nicht im Einklang mit dem Gesetzeszweck steht, gegen Kants kategorischen Imperativ verstoße, da sie nicht als allgemeingültige *Maxime* bestehen könne, ohne das Rechtssystem zu destabilisieren. Wenn jeder die Gesetze bis an ihre Grenzen auslegen würde, wäre das Rechtssystem nicht mehr gerecht und zuverlässig, was aber den Zielvorstellungen der Menschen widerspreche.²³

Vertreter der Tugendethik betrachten Steuervermeidung als unmoralisch, da sie nicht zur Förderung des gemeinsamen Wohlstands beitrage, sondern persönliche und unternehmerische Interessen über das Gemeinwohl stelle.²⁴ Schließlich wird auf der Grundlage von Gerechtigkeitstheorien zum einen argumentiert, dass der Zugang zu den Möglichkeiten der Steuerplanung ungleich verteilt sei, so dass die Vorteile nur wenigen zugute kämen, während die Lasten in Form geringerer öffentlicher Güter oder höherer Steuern vor allem von denjenigen getragen würden, die nicht von den

R. Upton. Consumer reactions to tax avoidance: Evidence from the United States and Germany. *Journal of Business Ethics*, 2021, 170, 75-96.

21 Vgl. S. H. Godar/P. J. O'Connor/V. A. Taylor. Evaluating the ethics of inversion. *Journal of Business Ethics*, 2005, 61, 1-6.

22 Vgl. z.B. D. M. Payne/C. A. Raiborn. Aggressive tax avoidance: A conundrum for stakeholders, governments, and morality. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487.

23 Vgl. H. Lenz. Aggressive tax avoidance by managers of multinational companies as a violation of their moral duty to obey the law: A Kantian rationale. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697. Weitere Verfasser, die bestimmte Steuergestaltungen aus deontologischer Sicht als unmoralisch bewerten sind z.B. S. H. Godar/P. J. O'Connor/V. A. Taylor. *Journal of Business Ethics*, 2005, 61, 1-6, Z. Prebble/J. Prebble. The morality of tax avoidance. *Creighton L. Rev.*, 2009, 43, 693.

24 Vgl. z.B. A. West. Multinational tax avoidance: Virtue ethics and the role of accountants. *Journal of Business Ethics*, 2018, 153(4), 1143-1156.

Steuersparmöglichkeiten profitierten.²⁵ Zum anderen wird mit einem Verstoß gegen das Prinzip der „Austauschgerechtigkeit“ argumentiert, da Unternehmen von den ihnen zur Verfügung gestellten öffentlichen Gütern und Dienstleistungen profitieren würden, sie aber durch bestimmte Formen der Steuervermeidung nicht den fairen Preis für diese Leistungen bezahlen würden.²⁶

Gegen die Ansicht, legale Steuergestaltung könne unmoralisch sein, werden im Schrifttum ebenfalls Argumente angeführt. Streng legale Steuergestaltung sei ethisch neutral.²⁷ Die Rechtsprechung stelle es dem Steuerpflichtigen ausdrücklich frei, Gestaltungen zu wählen, die zu einer geringeren Steuerbelastung führen.²⁸ Daraus wird geschlussfolgert, „dass es nicht moralisch fragwürdig oder gar illegitim sein kann, wenn der Steuerpflichtige sich bietende legale Vorteile bei seiner Steuerplanung nutzt.“²⁹ Es wird auch von einem „Grundrecht auf Steuerplanung“ gesprochen, das sich aus der allgemeinen Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 des Grundgesetzes ergebe.³⁰ Weiterhin wird argumentiert, dass Steuervermeidung moralisch gerechtfertigt sei, da die Besteuerung das individuelle Recht auf Eigentum verletze,³¹ die Ressourcen besser im Privatsektor verbleiben sollten, da die-

25 Vgl. D. M. Payne/C. A. Raiborn. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487.

26 Vgl. F. Scarpa/S. Signori. *Handbook of Business Legitimacy: Responsibility, Ethics and Society*, 2020, 459-485.

27 Vgl. D. Windsor. *The ethics and business diplomacy of MNE tax avoidance*. In: *International Business Diplomacy: How Can Multinational Corporations Deal with Global Challenges?* Emerald Publishing Limited, 2017, 151-171, 156.

28 Z.B. BFH v. 17.11.2020 – I R 2/18: „Der Steuerpflichtige darf seine Verhältnisse grundsätzlich so gestalten, dass keine oder möglichst geringe Steuern anfallen und dabei zivilrechtliche Gestaltungen, die vom Gesetz vorgesehen sind, frei verwenden.“

29 O. H. Jacobs/D. Endres/C. Spengel. *Internationale Unternehmensbesteuerung*. 8. Aufl., München: Beck 2016, 891. Dass die Abgrenzung zwischen legaler und illegaler Steuergestaltung moralische Bewertungen beeinflusst, zeigt sich empirisch, vgl. K. Blaufus/J. Hundsdoerfer/M. Jacob/M. Sünwoldt. *Does legality matter? The case of tax avoidance and evasion*. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 2016, 127, 182-206. Allerdings lässt sich daraus nicht schlussfolgern, dass alles, was legal ist, auch moralisch legitim sei, da rechtliche und ethische Normen divergieren können, vgl. A. Scherer/U. Schmiel. *Ethical and legal responsibility of multinational corporate groups for a fair share of taxes*. *Nordic Tax Journal*, 2021(1), 32-46, 34.

30 Vgl. C. Naumann/B. Berens, B./M. Gottfreund. „Steuercompliancelehre“ als neue Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre? In: *Anwendungsorientierte steuerliche Betriebswirtschaftslehre*, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin, 2022, 35-50, 37 m.w.N.

31 Vgl. T. R. Machan. *Taxation: The ethics of its avoidance or dodging*. *Contemporary Readings in Law and Social Justice*, 2010, 2(2), 80-91.

ser effizienter mit ihnen wirtschaften würde³² und Manager als Treuhänder der Aktionäre moralisch verpflichtet seien, Steuern legal zu minimieren, da der Verzicht auf Steuervermeidung die Ressourcen des Unternehmens verringern würde, was sich wiederum negativ auf Interessengruppen wie Mitarbeiter, Lieferanten und Kunden auswirken würde.³³

Entsprechend den aus theoretischer Sicht vorgebrachten Argumenten ist zu erwarten, dass die moralische Bewertung legaler Steuerplanung sehr heterogen ausfällt und auch von persönlichen Eigenschaften und Einstellungen der Bewertenden abhängen dürfte. Zudem wird in den theoretischen Arbeiten oftmals nur auf sogenannte *aggressive Steuerplanung* abgestellt, die auf einer Auslegung von Gesetzen basiere, die das Gesetz zugunsten des Steuerpflichtigen bis an die Grenze des wahrscheinlich rechtlich Zulässigen ausdehne und dabei den Sinn und Zweck der Norm „(„spirit of the norm“) zu wenig beachte.“³⁴ Andere Arten der Steuergestaltung werden hingegen von denselben Autoren als ethisch angesehen, ohne dies genauer zu untersuchen.³⁵ Welche genauen Faktoren die moralische Bewertung beeinflussen könnten, hat das Schrifttum – soweit ersichtlich – bisher nicht systematisch

32 Vgl. R. W. McGee. Ethical issues in transfer pricing. *Manchester Journal of International Economic Law*, 2010, 7, 24-41, 35.

33 Vgl. J. Hasseldine/G. Morris. Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection. *Accounting Forum*, 2013, 37, No. 1, 1-14, 8; R. W. McGee. *Manchester Journal of International Economic Law*, 2010, 7, 24-41, 35. Zu den Pflichten von Vorstandsmitgliedern bezüglich der Steuerplanung vgl. auch: W. Gassner. Steuergestaltung als Vorstandspflicht. In: E. Bernat & H. Krejci (Hrsg.), *Festschrift Heinz Krejci zum 60. Geburtstag*. Wien: Verlag Österreich, 2001, 605–624. W. Schön. Vorstandspflichten und Steuerplanung. In: *Festschrift für Michael Hoffmann-Becking zum 70. Geburtstag*. München: Beck, 2013, 1085-1100; S. Grotherr. Wie weit geht die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung des Vorstands zur (aggressiven) internationalen Steuerplanung? *Ubg.*, 2015, 8(6), 360-372. Zu der Frage, ob multi-nationale Konzerne selbst (und nicht nur deren Manager) eine ethische Verantwortung im Bereich der Steuerplanung tragen, vgl. A. Scherer/U. Schmiel. *Nordic Tax Journal*, 2021(1), 32-46. Die Autoren bejahen diese Frage auf der Grundlage der politisch-kulturellen Marktttheorie.

34 Vgl. z.B. H. Lenz. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697. Ähnlich auch D. M. Payne/C. A. Raiborn. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487.

35 Vgl. z.B. H. Lenz. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697. Ähnlich auch D. M. Payne/C. A. Raiborn. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487. Differenzierter hingegen De Colle und Koautoren, die bei der ethischen Beurteilung zwischen staatlich induzierter, strategischer und toxischer Steuerplanung unterscheiden, vgl. S. De Colle/A. M. Bennett. State-induced, strategic, or toxic? An ethical analysis of tax avoidance practices. *Business & Professional Ethics Journal*, 2014, 53-82.

untersucht. Im nachfolgenden Abschnitt soll dieser Punkt daher diskutiert werden.

III. Mögliche Einflussfaktoren auf die moralische Bewertung von Steuergestaltungen

A. Gestaltungsart

Aus der Differenzierung zwischen aggressiver und sonstiger Steuerplanung in den bisherigen theoretischen Arbeiten zur ethischen Bewertung von Steuergestaltungen, lässt sich bereits ableiten, dass die *Gestaltungsart* einen Einfluss auf die moralische Bewertung haben könnte. Als aggressiv bezeichnen Lenz sowie Payne & Raiborn Gestaltungen, bei denen zwar der Wortlaut der Norm beachtet, aber klar gegen den Gesetzeszweck verstoßen wird. Dabei wird auch vom Ausnutzen sogenannter „Schlupflöcher“, also unbeabsichtigter Regelungslücken oder dem Ausnutzen von Auslegungsspielräumen durch eine unklare Rechtslage gesprochen.³⁶ Insbesondere, wenn beim Ausnutzen einer unklaren Rechtslage im Rahmen der Steuererklärungen nicht gesondert auf die Sachverhalte hingewiesen wird, könnte die fehlende Transparenz als unethisch empfunden werden.³⁷ So wird fehlende Transparenz gegenüber der Finanzverwaltung in Teilen der Literatur als „Prüfkriterium“ für die ethische Beurteilung einer Steuergestaltung herangezogen.³⁸

36 Vgl. H. Lenz. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697, 686; D. M. Payne/C. A. Raiborn. *Journal of Business Ethics*, 2018, 147, 469-487, 470.

37 Zur schwierigen Abgrenzung zwischen legaler Steuerplanung und Steuerhinterziehung bei unklarer Rechtslage vgl. G. Claß. *Steuerberatung im Kontext unklarer Rechtslage: Grenzbereich zwischen legaler Steuergestaltung und strafbewehrter Steuerhinterziehung*. Verlag Dr. Kovač, 2020. Danach soll im Fall, dass sich weder Rechtsprechung noch Finanzverwaltung zur Rechtslage geäußert haben, gelten, dass sich der Steuerpflichtige bei der Steuergestaltung auf eine nach der juristischen Methodenlehre vertretbare Rechtsauffassung beziehen muss. Zu einer Offenbarung seiner Rechtsauffassung sei er jedoch – anders als im Fall, wenn sich die Finanzverwaltung bereits geäußert hat – nicht gezwungen; vgl. G. Claß, 118 ff.; Krumm in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 181. Lieferung, 5/2024, I. Machen unrichtiger und unvollständiger Angaben (Begehungsvariante gem. Abs. 1 Nr. 1), Rz. 50a.

38 Vgl. z.B. S. De Colle/A. M. Bennett. *Business & Professional Ethics Journal*, 2014, 53-82, S.72. Entsprechend empfiehlt das *International Ethics Standards Board for Accountants* Steuerberatern, den Mandanten dazu zu veranlassen, eine vollständige Transparenz über die Steuergestaltung gegenüber der Finanzverwaltung herzustellen. Vgl. *International Ethics Standards Board for Accountants: Revisions to the Code*

Die EU-Kommission versteht unter aggressiver Steuergestaltung zudem solche, die die *Unabgestimmtheit zwischen den Steuersystemen* unterschiedlicher Staaten gezielt ausnutzt, um steuerliche Vorteile in Form eines doppelten Betriebsausgabenabzugs oder einer doppelten Nichtbesteuerung von Einkünften zu erzielen.³⁹

Darüber hinaus wird die steuerlich motivierte Verlagerung von Einkommen in Niedrigsteuerländer von einigen Autoren als besonders unethisch betrachtet, da diese Möglichkeit nur wenigen offenstehe und deshalb als ungerecht wahrgenommen werde. Unternehmen würden so ihren fairen Beitrag zur Gesellschaft, von der sie profitieren, nicht leisten, was als unpatriotisches Verhalten angesehen werde.⁴⁰ Zudem positionieren sich einige Länder im Steuerwettbewerb durch das Angebot bestimmter Steuervergünstigungen, z.B. um die Ansiedlung von Forschung und Entwicklung zu fördern. Entsprechend könnte die *Nutzung steuerlicher Vorteile, die im Ausland* angeboten werden, und implizit das inländische Steueraufkommen reduzieren, als unethisch angesehen werden.

Neben den bereits genannten Gestaltungsarten gibt es auch Steuergestaltungen, bei denen die Steuerpflichtigen vom Gesetzgeber explizit vorgesehene Wahlrechte nutzen; teilweise existieren diese, um Investitionen steuerlich zu fördern, z.B. in Form von Sonderabschreibungen. In der Abgrenzung von *Lenz* sowie *Payne & Raiborn* wären diese Gestaltungsarten als moralisch legitime Steuerplanung zu werten.⁴¹ *Wagner* weist in diesem Zusammenhang zutreffend darauf hin, dass Steuerplanung eine notwendige Voraussetzung für die Wirksamkeit von Lenkungssteuern ist.⁴²

Addressing Tax Planning and Related Services, 2024, Rz. 380.19 A4, im Internet: <https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-revisions-code-addressing-tax-planning-and-related-services> (abgerufen: 13.9.2024).

39 Vgl. Commission recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning (2).

40 Vgl. z.B. *F. T. DeZoort/T. J. Pollard/E. J. Schnee*. Accounting Horizons, 2018, 32(1), 87-104.

41 Differenzierter hierzu *S. De Colle/A. M. Bennett*. Business & Professional Ethics Journal, 2014, 53-82. 72.

42 Vgl. *F. W. Wagner*. Der gesellschaftliche Nutzen einer betriebswirtschaftlichen Steuerungsvermeidungslehre. FinanzArchiv/Public Finance Analysis, 1986, 32-54, 53; *F. W. Wagner*. Steuervermeidung und Corporate social responsibility. Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2018, 19(1), 2-21, S. 13; *F. W. Wagner*. Unternehmensbesteuerung und Corporate Social Responsibility. Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2019, 3(71), 347-380, S. 354.

B. Höhe des Steuervorteils

In der Öffentlichkeit wurden insbesondere Nachrichten über Unternehmen, die durch Steuergestaltungen so gut wie keine Steuern gezahlt haben, kritisiert. Als prominentes Beispiel sei das Unternehmen Apple erwähnt, das der Berichterstattung zufolge in 2014 nur eine Steuerlast von 0.005 % getragen habe.⁴³ Andere Beispiele umfassen Amazon, Google, Microsoft und Starbucks.⁴⁴ Neben der Medienaufmerksamkeit auf besonders niedrige Steuerlasten, die durch Gestaltungen erzielt werden können, und damit das Reputationsrisiko erhöhen, könnten sehr niedrige Steuersätze auch aus Gerechtigkeitsgründen als besonders unethisch empfunden werden, da diese offenbaren, dass solche erheblichen Steuervorteile nur wenigen zugutekommen, während die meisten Steuerzahler entsprechend hohe Steuerlasten zu tragen haben. Zudem könnten solche Vorteile auch als besonders salienter Verstoß gegen das Prinzip der Austauschgerechtigkeit angesehen werden. Schließlich steigt der Schaden des Staates mit der Höhe der vermiedenen Steuern, was bei der ethischen Bewertung Berücksichtigung finden könnte. Im Einklang mit diesen Überlegungen hängt in vielen Staaten die Höhe der Geldstrafe für Steuerhinterziehung, aber auch, ob eine Freiheitsstrafe verhängt wird, von der Höhe der hinterzogenen Steuern ab.⁴⁵ Insgesamt kann daher vermutet werden, dass die Höhe des Steuervorteils, der durch eine Gestaltung erzielt wurde, die ethische Bewertung beeinflusst.

C. Auslandsbezug der Steuergestaltung

Die ethische Beurteilung der Verlagerung von Einkommen in Niedrigsteuergebiete könnte zudem davon abhängen, ob die Einkünfte ins Ausland verlagert werden oder im Inland verbleiben. Hintergrund ist der Ansatz des ökonomischen Patriotismus, der sich aus der psychologischen Bedeu-

43 Vgl. z.B. *I. Kottasova*. Why is the European Union going after Apple for \$14 billion in unpaid taxes? 2016. Im Internet: <https://money.cnn.com/2016/08/30/technology/apple-tax-ruling-numbers/> (abgerufen: 12.9.2024).

44 Vgl. dazu *C. H. Panayi*. Is aggressive tax planning socially irresponsible?. *Intertax*, 2015, 43(10).

45 Für Deutschland vgl. die Regelung in § 370 AO sowie für die Rechtsprechung z.B. BGH 27.10.2015 – I StR 373/15, BGHSt 61, 28.

tung von Gruppenloyalität ableiten lässt⁴⁶ und im steuerlichen Kontext impliziert, dass die Verlagerung von Einkommen ins Ausland als unethischer empfunden werden kann als die Verlagerung von Einkommen in ein inländisches Niedrigsteuergesetzgebiet. Erste Evidenz, dass Steuerpflichtige zwischen inländischem und ausländischem Fiskus differenzieren, gibt es im Bereich von Kapitalmarktinvestitionen, wo ein steuerinduzierter „Home Bias“ gezeigt wird.⁴⁷ Zudem scheinen Steuermoral (gemessen als Einstellung zur Steuerhinterziehung) und Patriotismus positiv zusammenzuhängen.⁴⁸ Entsprechend könnte die Tatsache, ob der Steuergläubiger, dessen Steuereinnahmen durch die Gestaltung reduziert werden, im In- oder Ausland ansässig ist, die ethische Beurteilung beeinflussen. Auch könnte die ethische Beurteilung davon abhängen, ob Steueranreize von europäischen oder außereuropäischen Staaten genutzt werden.

D. Steuerrisiko

Selbst wenn die Art der Steuergestaltung (vgl. Abschnitt III.A) gleich ist, z.B. jeweils eine unklare Rechtslage ausgenutzt wird, kann das eingegangene Steuerrisiko divergieren. Teilweise wird aggressive Steuergestaltung explizit über das Merkmal des Steuerrisikos abgegrenzt, also dem Risiko, dass die Steuergestaltungen möglicherweise auf einer Rechtsauslegung basieren, die vor Gerichten nicht durchsetzbar sein könnte.⁴⁹ Auch die berufsrechtlichen Regelungen für aggressive Steuerberatung in den USA knüpfen in der Praxis an das Steuerrisiko. Entsprechend der Vorschriften des Circular 230 wird Steuerberatern eine Strafe auferlegt, wenn diese Steuergestaltungen

46 Vgl. D. Druckman. Nationalism, patriotism, and group loyalty: A social psychological perspective. *Mershon International Studies Review*, 1994, 38(Supplement_1), 43-68.

47 Vgl. A. Möhlmann. Investor home bias and sentiment about the country benefiting from the tax revenue. *Journal of Economic Psychology*, 2013, 35, 31-46.

48 Vgl. K. A. Konrad/S. Qari. The last refuge of a scoundrel? Patriotism and tax compliance. *Economica*, 2012, 79(315), 516-533.

49 So z.B. J. Blouin. Defining and measuring tax planning aggressiveness. *National Tax Journal*, 2014, 67(4), 875-899. Zur empirischen Bestätigung des positiven Zusammenhangs zwischen niedrigen Steuerquoten von Unternehmen und dem Risiko von Steuerrechtsstreitigkeiten z.B. D. C. Donelson/J. L. Glenn/C. G. Yust. Is tax aggressiveness associated with tax litigation risk? Evidence from D&O Insurance. *Review of Accounting Studies*, 2022, 27(2), 519-569.

empfehlen, bei denen die Wahrscheinlichkeit, dass diese vor Gericht durchsetzbar sind, eine bestimmte Mindestgrenze unterschreitet.⁵⁰

Demnach könnten riskantere Gestaltungsmodelle als illegitimer wahrgenommen werden, da der Steuerpflichtige hier gezielt Unklarheiten im Gesetz ausreizt, die höchstwahrscheinlich nicht im Sinne des Gesetzgebers sind und sich mit hoher Wahrscheinlichkeit auch nicht vor Gericht durchsetzen ließen.

E. Außersteuerliche Gründe

Ein weiteres wichtiges Unterscheidungskriterium zur Beurteilung, ob eine Steuergestaltung legitim oder illegitim ist, könnte sein, ob die Gestaltung ausschließlich gewählt wurde, um Steuern zu sparen oder ob es weitere außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung gibt. Für *Richard Murphy* ist dies eines von drei Kriterien, das als ethische Basis für Steuerplanung dienen könnte.⁵¹ Hintergrund ist, dass die Entscheidung des Steuerpflichtigen dann auch wirtschaftlichen Mehrwert schafft, der über die Steuerersparnis hinausgeht. Im deutschen Recht basiert die Abgrenzung zum Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) wesentlich auf dieser Unterscheidung und auch im Schrifttum wird dieses Kriterium zur Bestimmung von *aggressiver* Steuerplanung verwendet.⁵²

50 Der Grenzwert hängt von der Art der Gestaltung ab. Bei Gestaltungen, die mit einer „tax shelter“ oder einer meldepflichtigen Transaktion zusammenhängen, muss die Annahme begründet sein, dass eine Position mit einer Wahrscheinlichkeit über 50 % aufrechterhalten werden kann. Bei anderen Gestaltungen, die (nicht) ausdrücklich in der Steuererklärung angegeben werden, muss eine angemessene Grundlage (substantielle Autorität) gegeben sein, die durch eine Wahrscheinlichkeit von 20-30 % (40 %) repräsentiert werden sollte. Vgl. *V. J. Hansen/R. A. White*. An investigation of the impact of preparer penalty provisions on tax preparer aggressiveness. *The Journal of the American Taxation Association* 2012, 34 (1). 137-165; *R. P. Rothman*. Tax opinion practice. *The Tax Lawyer* 2011, 42 (2), 301.

51 So heißt es in dem Code of Conduct for Taxation von *Richard Murphy*, das die ethische Basis für Steuerplanung bilden soll: „No steps are put into a transaction solely or mainly to secure a tax advantage“, vgl. *R. Murphy*, R. A code of conduct for taxation. Association for Accountancy & Business Affairs. 2007, Im Internet: <https://aabaglobal.org.uk/CODE%20OF%20CONDUCT%20FOR%20TAXATION.pdf> (abgerufen am: 13.9.2024) S. 51f.

52 *Z.B. J. Blouin*. Defining and measuring tax planning aggressiveness. *National Tax Journal*, 2014, 67(4), 875-899, S. 878; *H. Lenz*. *Journal of Business Ethics*, 2020, 165(4), 681-697, 684.

F. Typ des Steuerpflichtigen: Unternehmen versus Privatpersonen

Als letzte mögliche Determinante für die ethische Beurteilung einer Steuergestaltung sei der Typ des Steuerpflichtigen angeführt, d.h., ob es sich bei der Person, die die Steuergestaltung durchführt, um eine Privatperson oder ein Unternehmen handelt. Zum einen könnte sich die ethische Beurteilung zwischen den beiden Typen unterscheiden, da Unternehmen – im Gegensatz zu Privatpersonen – im Wettbewerb stehen und eine Profitmaximierung der Unternehmen, die Steuerplanung inkludiert, als gerechtfertigt erscheinen lassen könnte. Ein Verzicht auf Steuerplanung durch ein Unternehmen könnte aus der Perspektive des (internationalen) Wettbewerbs als existenzgefährdend erachtet werden, was wiederum die Gefährdung von Arbeitsplätzen zur Folge haben könnte. Infolgedessen könnten Steuergestaltungen von Unternehmen als legitimer wahrgenommen werden als solche von Privatpersonen.

Zum anderen zeigt die bisherige Literatur jedoch auch, dass moralische Bewertungen egoistisch verzerrt sind. So erachten Teilnehmer eines Experimentes, denen eine Möglichkeit zur Steuerhinterziehung geboten wurde, Steuerhinterziehung als weniger unmoralisch als die Gruppe der Teilnehmer, denen keine Steuerhinterziehungsmöglichkeit zur Verfügung stand.⁵³ Demzufolge würden Privatpersonen Steuergestaltungen als weniger illegitim empfinden, wenn sie von Privatpersonen anstatt von Unternehmen durchgeführt werden, da sie davon ausgehen, dass ihnen die unternehmerischen Gestaltungen selbst nicht zur Verfügung stehen.

Der Einfluss des Typs des Steuerzahlers kann somit theoretisch in beide Richtungen wirken und es ist eine rein empirische Frage, welcher der potentiellen Wirkungskanäle überwiegt.

IV. Empirische Untersuchung

A. Untersuchungsdesign

Um den Einfluss der im vorangegangenen Abschnitt diskutierten Faktoren auf die moralische Bewertung von Steuergestaltungen empirisch zu überprüfen, wurde vom 20.7.2022 bis 3.8.2022 eine Online-Befragung durchge-

53 Vgl. K. Blaufus/M. Braune/J. Hundsdoerfer/M. Jacob. Self-serving bias and tax morale. *Economics Letters*, 2015, 131, 91-93.

führt.⁵⁴ Für die Rekrutierung der Probanden wurde das Access Panel von Bilendi & respondi benutzt. Die durchschnittliche Bearbeitungszeit betrug 15 Minuten.

Der Befragung lag ein Versuchsplan mit Zufallsgruppen zugrunde (between-subject design), d.h. die Probanden wurden zufällig unterschiedlichen Versuchsgruppen zugeordnet (Randomisierung). Dabei sollte jeder Proband acht verschiedene Steuergestaltungen beurteilen. Um Reihenfolgeeffekte zu vermeiden, wurde die Reihenfolge der Fälle für jeden Probanden zufällig gezogen.

Die Ausgangssituation wurde in allen Gruppen wie folgt beschrieben:

„Stellen Sie sich ein international tätiges Unternehmen vor, das seinen Sitz in Deutschland hat und daher in Deutschland steuerpflichtig ist. Das Unternehmen muss in Deutschland Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag zahlen. Der in Deutschland zu zahlende durchschnittliche *Steuersatz* beträgt zurzeit insgesamt etwa 30 %. Das Unternehmen hat jedoch durch steuerliche Gestaltungen die Möglichkeit, die *Steuerlast auf 15 % [0,05 %]* zu senken.

Gehen Sie davon aus, dass die nachfolgenden Gestaltungen *alle legal sind*. Sie sollen beurteilen, ob Sie die Gestaltungen auch für moralisch legitim halten.“

Die Steuerlast, die sich nach der Gestaltung für das Unternehmen ergab, unterschied sich zwischen den Gruppen. Sie betrug entweder 15 % oder 0,05 %. Mit dieser Variation kann untersucht werden, ob sich die Höhe des Steuervorteils auf die moralische Bewertung auswirkt.

Im Anschluss folgten dann die zu beurteilenden Steuergestaltungen. Dies sei anhand der ersten Gestaltung illustriert:

54 Die Befragung wurde mit oTree programmiert. Vgl. D. L. Chen/M. Schonger/C. Wicksens. oTree—An open-source platform for laboratory, online, and field experiments. Journal of Behavioral and Experimental Finance, 2016, 9, 88-97.

Das Unternehmen siedelt Teile der Produktion in Tochtergesellschaften in Ländern mit sehr niedrigen Steuersätzen an. Dadurch konnte das Unternehmen die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren. Personal- und Produktionskosten werden nicht eingespart. Die Erzielung des Steuervorteils ist der wesentliche Grund für die Präsenz des Unternehmens in den entsprechenden Ländern. [Neben der Realisierung der steuerlichen Vorteile möchte das Unternehmen auch die Absatzmärkte der ausländischen Staaten erschließen.]

Bitte beurteilen Sie, inwieweit Sie die beschriebene Steuergestaltung für legitim bzw. nicht legitim halten.

überhaupt nicht legitim O O O O O O O in jedem Fall legitim

Der erste Fall wurde in vier Varianten präsentiert (2x2 between-subject Design). Dabei hat jeder Proband nur eine Variante beurteilt. Zum einen unterschied sich die durch die Gestaltung erzielte Steuerlast (15 % vs. 0,05 %), zum anderen unterschieden sich die Varianten danach, ob das Unternehmen neben der Realisierung der steuerlichen Vorteile auch außersteuerliche Gründe für die Gestaltung hatte (hier: Erschließung der ausländischen Absatzmärkte).

Insgesamt wurden in der Befragung 15 Steuergestaltungen beurteilt, davon bezogen sich 10 Gestaltungen auf Unternehmen und fünf Gestaltungen auf ein privates Ehepaar. Der gesamte Versuchsplan ergibt sich aus Abbildung 1.

Abbildung 1. Versuchsplan

		1	2	3	4
Steuer-satz		15%	0,05%	15%	0,05%
Fall 1a, b	Tätigkeit im Niedrigsteuerland mit vs. ohne außersteuerlichem Grund	x	x	-	-
Fall 2a, b	Nutzung steuerlicher Förderungen innerhalb vs. außerhalb Europas	-	-	x	x
Fall 3	Tätigkeit in Gewerbesteueroase	-	-	x	-
Fall 4	Doppelte Befreiung von Einnahmen	x	x	-	-
Fall 5	Doppelter Abzug von Ausgaben	-	-	x	x
Fall 6	Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen	x	x	-	-
Fall 7	Grenzwerte für Steuerbefreiungen	-	-	x	x
Fall 8	Mehrfachnutzung von Freibetrag durch Aufspaltung	x	x	-	-
Fall 9a, b, c	Nutzen unklarer Rechtslage mit unterschiedlichem Prozessrisiko	-	-	x	x
Fall 10a, b	Nutzen unbeabsichtigter Regelungslücke, um deutsche vs. ausländische Steuern zu sparen	x	x	-	-
Fall 11a, b	privates Ehepaar: wie Fall 10	-	-	x	x
Fall 12:	privates Ehepaar: vergleichbar zu Fall 7	x	x	x	x
Fall 13:	privates Ehepaar: Austritt aus der Kirche, um Steuern zu sparen	x	x	-	x
Fall 14:	privates Ehepaar: Kettenschenkung (GrESt)	-	-	x	x
Fall 15a, b, c	Nutzen unklarer Rechtslage mit unterschiedlichem Prozessrisiko	x	x	-	-
N		315	292	299	292

Anm.: Die Reihenfolge der Fälle wurde für jeden Probanden zufällig bestimmt. Wenn mehrere Fälle in der ersten Spalte genannt sind, wurde einer der Fälle zufällig gezogen. Der Steuersatz, der sich aus den Steuergestaltungen ergab, wurde in den Gruppen 1 und 3 mit 15 % und in den Gruppen 2 und 4 mit 0,05 % beziffert. Abweichend davon wurde in den Fällen 13-15 kein Steuersatz angegeben.

Neben der moralischen Beurteilung der Steuergestaltungen wurden weitere sozio-demografische Merkmale wie Alter, Geschlecht, Nettohaushaltseinkommen, Schulbildung, Selbsteinschätzung des steuerlichen Wissens, Familienstand, Kinder, Risikoeinstellung und Religiosität erhoben.

Um die Validität der Daten sicherzustellen, mussten die Probanden einen Verständnis-, einen Aufmerksamkeits- und einen Wahrheitstest bestehen, ansonsten wurden sie von der Befragung ausgeschlossen.⁵⁵

B. Stichprobe

Insgesamt haben an der Befragung 1198 Personen teilgenommen. Um an der Befragung teilnehmen zu können, mussten die Personen mindestens 18 Jahre alt sein und in Deutschland leben. Durch einen Quotenplan wurde zudem sichergestellt, dass die Stichprobe bezüglich der Verteilung von Geschlecht, Alter und Bundesland der Grundgesamtheit in Deutschland entspricht. Einen Überblick über die Stichprobe gibt Tabelle 1.

Tabelle 1: Deskriptive Beschreibung der Stichprobe

	Mittelwert
Männlich	50 %
Alter (in Jahren)	49,85
Verheiratet	46,7 %
Kinder	54,5 %
Risikofreude	3,75
Steuerkenntnisse	2,81
Religiosität	26,9 %

55 Beim Verständnistest wurde nach dem Durchlesen der Ausgangssituation nach dem nominalen Unternehmenssteuersatz in Deutschland (laut Beschreibung: 30 %), dem effektiven Steuersatz des Unternehmens nach der Gestaltung (laut Beschreibung: entweder 15 % oder 0,05 %) und der Legalität der Gestaltungen (laut Beschreibung: alle legal) gefragt. Nur Personen, die die drei Fragen zutreffend beantwortet haben, konnten an der Befragung teilnehmen. Der Aufmerksamkeitstest bestand aus einer Frage innerhalb eines Frageblocks, bei dem die Probanden aufgefordert wurden auf einer Likert-Skala 7 = "stimme voll und ganz zu" anzukreuzen. Haben Sie das nicht getan, wurden die Probanden von der Befragung ausgeschlossen. Der Wahrheitstest bezog sich auf die Angabe des Alters. Zu Beginn der Befragung wurde nach dem Geburtsjahr gefragt, am Ende der Befragung nach dem Alter. Wenn die Angaben um mehr als 2 Jahre divergierten, wurden die Probanden von der Befragung ausgeschlossen.

	Mittelwert
Nettohaushaltseinkommen	
bis 1500 EUR	20,28 %
1500-4500 EUR	60,77 %
> 4500 EUR	18,95 %
Bildungsabschluss	
Hauptschule	9,93 %
Realschule	29,80 %
Abitur	22,12 %
Fachhochschule	15,19 %
Universität	22,95 %

Anm.: Risikofreude ist die Antwort auf die folgende Frage: Wie schätzen Sie sich persönlich ein: Sind Sie im Allgemeinen ein risikobereiter Mensch oder versuchen Sie, Risiken zu vermeiden? Skala: 0=gar nicht risikobereit bis 10 = sehr risikobereit). Steuerkenntnisse misst die Antwort auf die Frage: Wie würden Sie Ihr steuerliches Wissen einschätzen? Skala: 0 = überhaupt keine Kenntnisse bis 6 = Sehr gute Kenntnisse (Experte). Religiosität hat den Wert eins, wenn die Frage: „Welche Bedeutung hat Religion in Ihrem Leben?“ mit sehr wichtig oder ziemlich wichtig beantwortet wurde, ansonsten ist der Wert null.

C. Ergebnisse

1. Gestaltungsart

In der sind die Ergebnisse der moralischen Bewertung verschiedener Arten unternehmerischer Steuergestaltungen dargestellt. Die Angaben beziehen sich auf den Anteil der Probanden, die die Gestaltung als illegitim bewerten, d.h. einen Wert unterhalb des Mittelpunkts der siebenstufigen Likert-Skala angekreuzt haben. Man erkennt, dass die Probanden bei ihrer Bewertung zwischen Legalität und Legitimität eindeutig differenzieren. Obwohl alle Gestaltungen ausdrücklich als legal bezeichnet wurden, werden einzelne Gestaltungen von mehr als bzw. nahezu der Hälfte der Befragten als illegitim bewertet. Dabei wird deutlich zwischen den einzelnen Gestaltungen differenziert. So beurteilen 55 % der Probanden das Nutzen einer unklaren Rechtslage ohne den entsprechenden Sachverhalt der Finanzverwaltung zu offenbaren als illegitim. Transparenz scheint somit ein wichtiges Beurteilungskriterium bei der moralischen Bewertung von Gestaltungen zu sein. Steuergestaltungen, bei denen zwar der Wortlaut erfüllt wird, die

aber gegen den intendierten Gesetzeswortlaut erfolgen,⁵⁶ wurden von 50 % der Befragten als illegitim bewertet. Schließlich wurde auch das Nutzen unabgestimmter Steuersysteme, um einen doppelten Betriebsausgabenabzug oder „weiße“ Einkünfte zu erzielen, von fast jedem Zweiten (47 %) als illegitim wahrgenommen.⁵⁷

Die moralische Bewertung der Bevölkerung erfolgt damit durchaus entlang der theoretischen Diskussion, die vor allem solche Gestaltungen als aggressiv und unethisch bezeichnete und dabei insbesondere auf Verstöße gegen den Sinn und Zweck von Normen, das Nutzen unabgestimmter Steuersysteme und fehlende Transparenz abgestellt hatte. Die Bewertung anderer Gestaltungen erfolgte hingegen weniger kritisch. In Anbetracht der Literaturdiskussion erstaunt insbesondere, dass die Nutzung von Niedrigsteuerländern (ohne entsprechende außersteuerliche Gründe für deren Nutzung) nur von 30 % als illegitim wahrgenommen wurde. Im Einklang mit der Literatur steht hingegen, dass vom Gesetzgeber intendierte Steuer-gestaltungen von mehr als 85 % der Befragten nicht als illegitim bewertet wurden.⁵⁸ Im Gegensatz dazu befanden jedoch 35 % der Befragten die steuerliche Nutzung von explizit vorgesehenen Freigrenzen als illegitim.⁵⁹

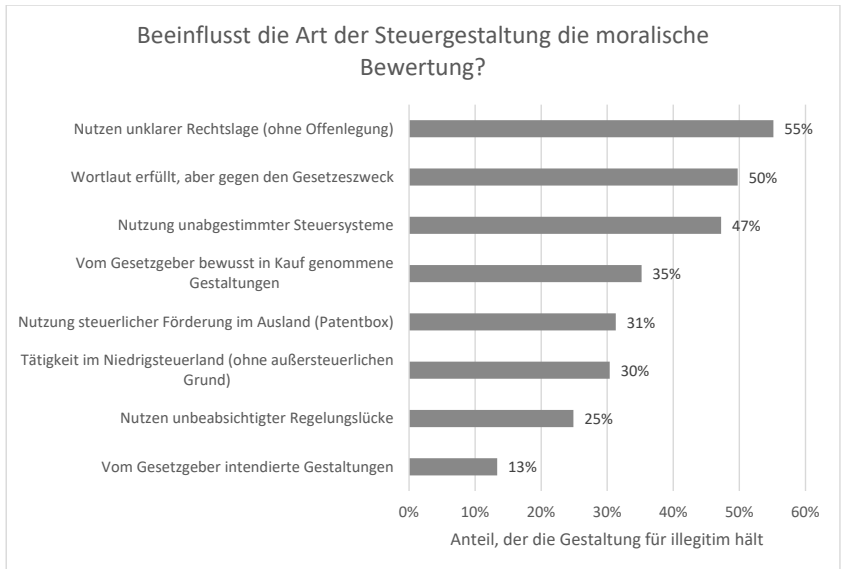
56 Im Beispielsfall nutzte das Unternehmen einen steuerlichen Freibetrag, den der Gesetzgeber für kleine und mittelständische Unternehmen vorgesehen hat, mehrfach aus, indem es zahlreiche neue „kleinere“ Gesellschaften gründet, die jede für sich den Freibetrag nutzen können.

57 Dabei wird zwischen den Strategien „doppelte Freistellung“ und „doppelter Betriebsausgabenabzug“, die beide auf der Unabgestimmtheit der Steuersysteme beruhen, klar differenziert. Der doppelte Betriebsausgabenabzug wird von signifikant mehr Personen als illegitim bewertet als die doppelte Freistellung. Diese Erkenntnis steht im Einklang mit empirischen Befunden, welche darauf hindeuten, dass Steuerpflichtige bei Steuerhinterziehung eher eine Reduktion ihrer Einnahmen als eine überhöhte Angabe ihrer Ausgaben vornehmen. Vgl. M. Fochmann/N. Wolf. Framing and salience effects in tax evasion decisions—An experiment on underreporting and overdeducting. *Journal of Economic Psychology*, 2019, 72, 260-277.

58 Der zu beurteilende Fall lautet wie folgt: „Das Unternehmen nutzt Wahlrechte im deutschen Steuerrecht für Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen.“

59 Der Fall war wie folgt formuliert: „Das Unternehmen veräußert mehrere Beteiligungen an Tochtergesellschaften. Dabei wäre eine Steuer zu zahlen, wenn jeweils mindestens 90 % der Beteiligung veräußert würden. Damit keine Steuer anfällt, veräußert das Unternehmen nicht die gesamten Beteiligungen, sondern jeweils nur 89,9 %.“

Abbildung 2: Moralische Bewertung verschiedener Steuergestaltungsarten von Unternehmen



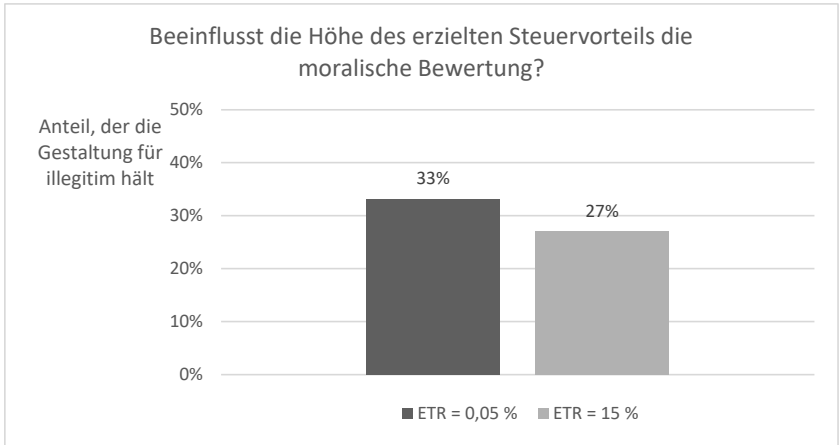
2. Höhe des Steuervorteils

Ein vermuteter Bestimmungsfaktor für die moralische Bewertung von Steuergestaltungen war die Höhe des erzielten Steuervorteils. Die Befragten wurden dazu mit Szenarien konfrontiert, in denen Unternehmen ihre Steuerlast von 30 % entweder auf 0,05 % oder auf 15 % senken konnten. Die Ergebnisse in Abbildung 3 zeigen, dass extrem niedrige Steuersätze, wie ein effektiver Steuersatz (ETR) von 0,05 %, den Anteil derjenigen, die die Gestaltung als illegitim bewertet haben, um ca. 23 % (sechs Prozentpunkte) steigen lässt.⁶⁰ Angesichts der Tatsache, dass in der öffentlichen Diskussion in den Medien gerade die besonders niedrigen Steuersätze zum Anlass genommen werden, einen fairen Beitrag der Unternehmen zum Gemeinwesen einzufordern, fällt der Anstieg allerdings nicht so deutlich aus, wie man hätte erwarten können. Je nach Steuergestaltung ist der Einfluss der erziel-

⁶⁰ Soweit nicht explizit auf etwas anderes hingewiesen wird, sind alle im Beitrag hervorgehobenen Unterschiede in der moralischen Bewertung statistisch signifikant, mindestens auf einem 10 %-Niveau.

ten Steuerquote auf die moralische Bewertung etwas stärker. Die Differenz in den Anteilen, die die Gestaltung für illegitim hält, überschreitet den Wert von 10 Prozentpunkten jedoch in kaum einem Fall.

Abbildung 3: Einfluss der Höhe der erzielten Steuerlast nach der Gestaltung (ETR = Effective Tax Rate)



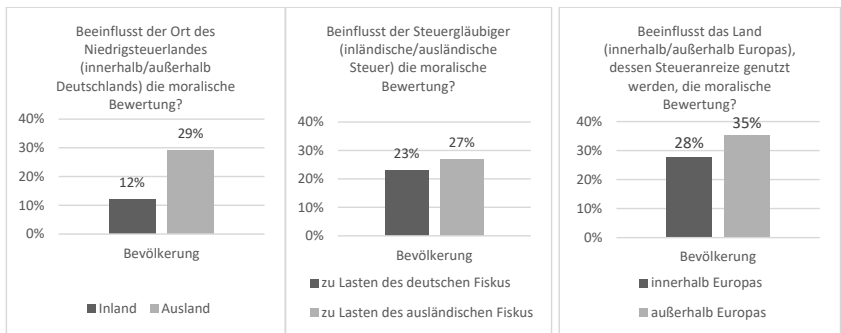
3. Auslandsbezug der Steuergestaltung

Aufgrund der Ergebnisse zum ökonomischen Patriotismus kann angenommen werden, dass die moralische Bewertung auch dadurch beeinflusst wird, ob Einkünfte in ein ausländisches oder inländisches Niedrigsteuergebiet verlagert werden oder ob durch eine Gestaltung inländische oder ausländische Steuern reduziert werden. Die Ergebnisse in Abbildung 4 bestätigen diese Vermutung im Grundsatz. Während eine Steuergestaltung, die Einkünfte in eine deutsche Gewerbesteuer-oase verlagert, nur von 12 % als illegitim bewertet wird, wird die Verlagerung in eine ausländische Steuer-oase, die der Höhe nach zur selben Steuerentlastung führt, von 29 % als illegitim bewertet. Werden Einkünfte ins europäische Ausland verlagert, wird das zudem als weniger illegitim empfunden als wenn die Einkünfte in das außereuropäische Ausland verlagert werden (28 % zu 35 %).⁶¹ Im

61 Der Fall war wie folgt formuliert: „Das Unternehmen zahlt Lizenzgebühren an eine Tochtergesellschaft innerhalb [außerhalb] Europas. Die Lizenzgebühren mindern als Betriebsausgaben in Deutschland die Steuerlast und werden bei der Tochterge-

Gegensatz dazu wird beim Nutzen von unbeabsichtigten Regelungslücken zu Lasten des Fiskus kaum zwischen inländischem und ausländischem Fiskus differenziert.⁶² Die Anteile derjenigen, die die jeweilige Gestaltung im Auslands- und Inlandsfall für illegitim hält, unterscheiden sich nicht statistisch signifikant, d.h., das eher technische Ausnutzen von Regelungslücken wird nicht mit Patriotismus oder nationaler Loyalität assoziiert, während Verlagerungsaktivitäten in das Ausland/Nicht-EU-Gebiet offensichtlich unter dem Aspekt nationaler Loyalität bewertet werden.

Abbildung 4: Einfluss des Auslandsbezugs auf die moralische Bewertung: Auf der Ordinate ist der jeweilige Anteil dargestellt, der die Gestaltung für illegitim hält.



4. Steuerrisiko

Das wahrgenommene Steuerrisiko – die Wahrscheinlichkeit, dass eine Steuergestaltung von den Finanzgerichten nicht anerkannt wird – beeinflusst die moralische Bewertung signifikant, wie aus der Abbildung 5 deutlich wird. Das nichtoffenbarte Ausnutzen einer unklaren Rechtslage mit einem hohen Beanstandungsrisiko (75 % Wahrscheinlichkeit, dass die

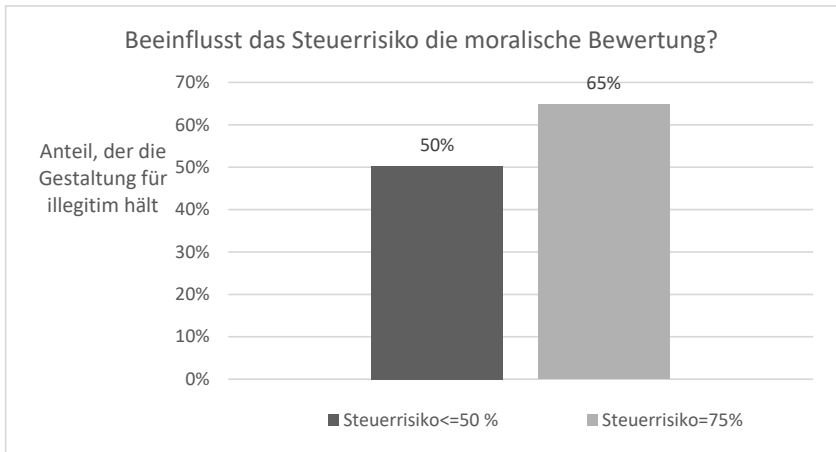
sellschaft nur sehr gering besteuert, da das Ausland Forschungsinvestitionen durch eine ermäßigte Besteuerung für Lizenzeinkünfte stärken möchte (so genannte Patent-Box). Dadurch konnte das Unternehmen die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“

- 62 Der zugrundeliegende Fall lautete: „Das Unternehmen hat gezielt Investitionen getätigt, für die der Gesetzgeber in den Steuergesetzen unbeabsichtigt keine Regelung getroffen hat. Dadurch konnte das Unternehmen in erheblichem Umfang deutsche [ausländische] Steuern sparen und die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“

Gestaltung beanstandet wird) wurde von fast zwei Dritteln der Befragten als illegitim bewertet, während die entsprechende Gestaltung mit einem Beanstandungsrisiko von nicht mehr als 50 % von „nur“ der Hälfte der Befragten als illegitim bewertet wurde. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Befragten bei der moralischen Bewertung nicht statistisch signifikant zwischen einem Steuerrisiko von 25 % und 50 % differenzierten. Nur der Unterschied zwischen dem 75 %-Risiko und den beiden anderen Risikogrößen erwies sich als statistisch signifikant.

Insgesamt bestätigt sich aber dennoch die in Abschnitt III.D dargestellte Literaturauffassung, dass das Steuerrisiko ein Faktor sei, der die wahrgenommene Aggressivität der Gestaltungen und damit deren ethische Bewertung beeinflussen kann.

Abbildung 5: Einfluss des Steuerrisikos auf die moralische Bewertung

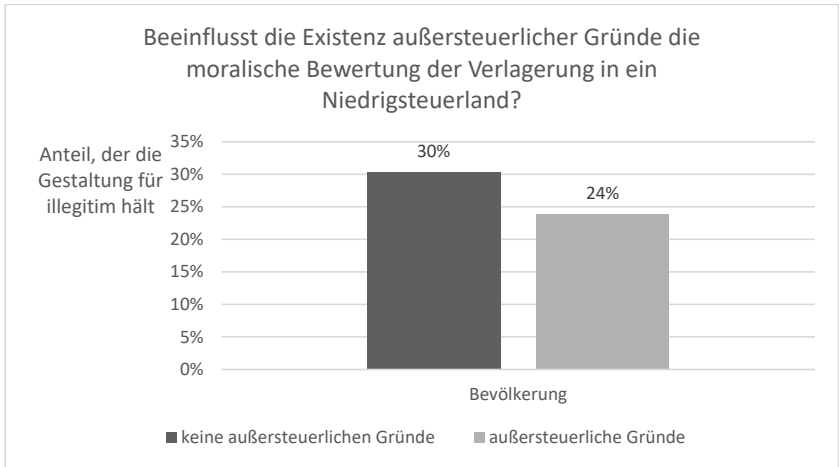


5. Außersteuerliche Gründe

Außersteuerliche Gründe, die ein zentrales Merkmal bei der Unterscheidung zwischen Steuervermeidung und Steuerumgehung (Gestaltungsmissbrauch) darstellen, spielen für die Befragten bei der moralischen Bewertung ebenfalls eine Rolle, allerdings ist der Unterschied mit etwa sechs Prozentpunkten etwas weniger deutlich als erwartet. Gibt es außersteuerliche Gründe für die Verlagerung in ein Niedrigsteuerg Gebiet, befinden die

Gestaltung 24 % als illegitim, ohne außersteuerliche Gründe sind dies 30 % (vgl. Abbildung 6).

Abbildung 6: Einfluss außersteuerlicher Gründe auf die moralische Bewertung von Steuergestaltungen



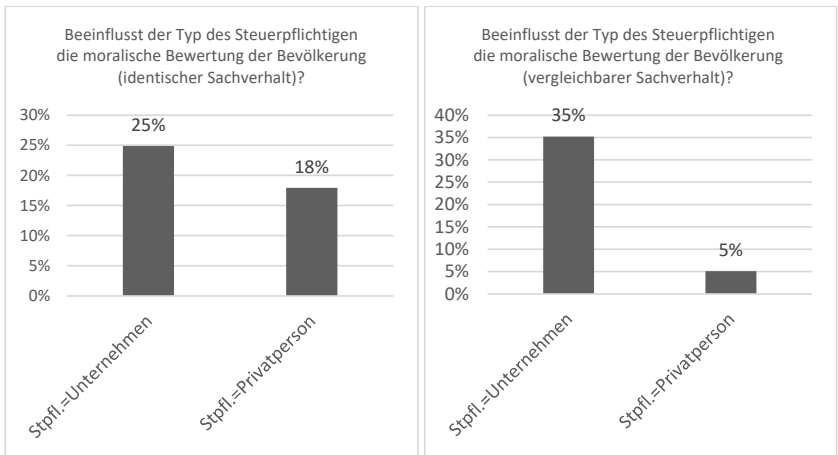
6. Typ des Steuerpflichtigen: Unternehmen versus Privatpersonen

Schließlich zeigt sich auch, dass die moralische Bewertung davon abhängt, wer die Steuergestaltung vornimmt – ein Unternehmen oder Privatpersonen. Der zu beurteilende Sachverhalt, das Ausnutzen einer unbeabsichtigten Reglungslücke, war im Wortlaut identisch und unterschied sich nur, indem einmal ein Ehepaar und einmal ein Unternehmen die Gestaltung durchführte.⁶³ Im Fall des Ehepaars sinkt der Anteil, der die Gestaltung als illegitim bewertet, um 28 % (7 Prozentpunkte, vgl. Abbildung 7, linke Seite). Noch deutlicher fällt der Unterschied aus, wenn man einen Sachverhalt vergleicht, bei dem es um die Ausnutzung gesetzlich festgelegter Grenzwerte geht. Im Fall des Ehepaars wird die Frist für steuerfreie Veräußerungen

63 Der Fall lautete: „Das Ehepaar [Unternehmen] hat gezielt Investitionen getätigt, für die der Gesetzgeber in den Steuergesetzen unbeabsichtigt keine Regelung getroffen hat. Dadurch konnte das Ehepaar [Unternehmen] in erheblichem Umfang deutsche [ausländische] Steuern sparen und die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“

von Grundstücken gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG genutzt. Im Fall des Unternehmens wird ein gesetzlicher Grenzwert für die Steuerpflicht bei der Veräußerung von Beteiligungen genutzt. In beiden Fällen war deutlich, dass die Gestaltung ausschließlich dazu diente, Steuern zu sparen. Dennoch bewerteten nur 5 % der Befragten die Gestaltung des Ehepaars als illegitim, aber 35 % die Gestaltung des Unternehmens (vgl. Abbildung 7, rechte Seite).⁶⁴ Insgesamt wird damit sehr deutlich, dass die Bevölkerung deutlich höhere ethische Maßstäbe an Unternehmen setzt als an Privatpersonen.

Abbildung 7: Einfluss des Typs des Steuerpflichtigen (Unternehmen vs. Privatperson). Auf der Ordinate ist der jeweilige Anteil dargestellt, der die Gestaltung für illegitim hält.



64 Die beiden Fälle waren wie folgt formuliert: 1. „Das Ehepaar hat vor 9 Jahren ein Grundstück erworben und seitdem vermietet. Das Ehepaar möchte das Grundstück gern veräußern. Da dem Ehepaar bekannt ist, dass Gewinne aus Grundstücksverkäufen nach Ablauf von 10 Jahren steuerfrei sind, wartet es mit der Veräußerung genau 10 Jahre und einen Tag. Andere wirtschaftliche Gründe für das Hinauszögern des Verkaufszeitpunktes gibt es nicht. Dadurch konnte das Ehepaar in erheblichem Umfang Steuern sparen und seine effektive Gesamtsteuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“ 2. „Das Unternehmen veräußert mehrere Beteiligungen an Tochtergesellschaften. Dabei wäre eine Steuer zu zahlen, wenn jeweils mindestens 90 % der Beteiligung veräußert würden. Damit keine Steuer anfällt, veräußert das Unternehmen nicht die gesamten Beteiligungen, sondern jeweils nur 89,9 %. Dadurch konnte das Unternehmen die effektive Steuerbelastung in diesem Jahr auf nur 15 % [0,05 %] reduzieren.“

7. Soziodemografische Einflüsse

Die moralischen Urteile hängen erwartungsgemäß auch von individuellen Eigenschaften ab. Um dies zu untersuchen, wurde eine binär-logistische Regression verwendet, um zu testen, welche Faktoren die Wahrscheinlichkeit, eine Gestaltung als illegitim zu bewerten, beeinflussen. Dabei zeigen sich einige systematische Bestimmungsfaktoren. So steigt die Wahrscheinlichkeit, eine Gestaltung als illegitim zu bewerten, signifikant um 2,99 Prozentpunkte an, wenn die bewertende Person eine Frau ist, außerdem steigt die Wahrscheinlichkeit mit zunehmender Risikoaversion.⁶⁵ Die Wahrscheinlichkeit sinkt hingegen um 0,097 Prozentpunkte mit um ein Jahr steigendem Alter und um 2,83 Prozentpunkte, wenn man auf dem Land anstatt in der Stadt wohnt. Keinen Einfluss haben hingegen das Einkommen, der Schulabschluss und die steuerlichen Kenntnisse.

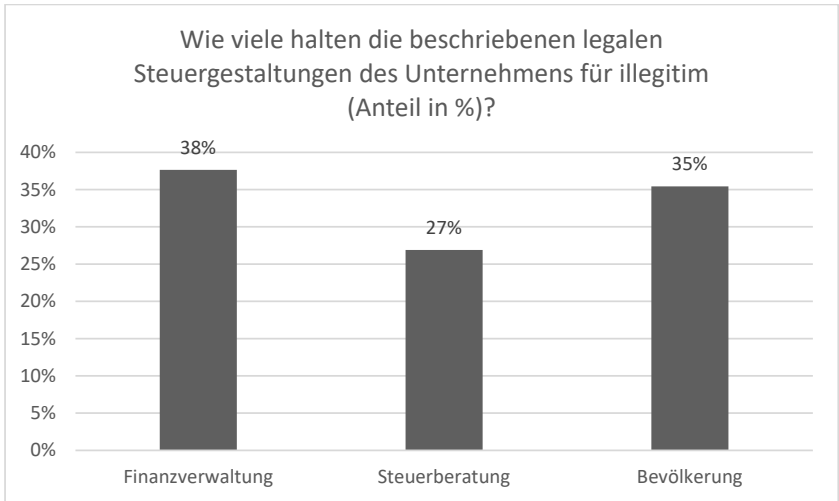
8. Vergleich der moralischen Bewertung von Laien und Steuerexperten

Um die Urteile der Bevölkerung, die die allgemeine Öffentlichkeit repräsentiert, mit den Urteilen von Steuerexperten zu vergleichen, haben in einer weiteren Befragung 495 Steuerexperten dieselben zehn unternehmerischen Steuergestaltungen beurteilt, die auch der Bevölkerung zur Bewertung vorlagen. Die Befragung wurde vom 20.7.2022 bis 28.10.2022 durchgeführt. Von den 495 Teilnehmern arbeiteten 381 in der Steuerberatung und 114 in der Finanzverwaltung. In beiden Berufsgruppen betrug die mittlere Berufserfahrung 15 bis 20 Jahre.

Betrachtet man zunächst die Gesamtbewertung aller zehn Gestaltungen, so zeigt sich zum einen, dass auch die Steuerexperten deutlich zwischen Legalität und Legitimität differenzieren (vgl. Abbildung 8). Im Durchschnitt haben 38 % der Mitarbeiter aus der Finanzverwaltung die Steuergestaltungen als illegitim bewertet, was etwa dem Anteil in der Gesamtbevölkerung entspricht (35 %). Bei den Steuerberatern ist der Anteil mit 27 % allerdings signifikant geringer.

65 Steigt die Risikoaversion um eine Einheit auf der 11er Likert-Skala, so erhöht dies die Wahrscheinlichkeit, eine Gestaltung als illegitim zu bewerten, im Durchschnitt um 0,43 Prozentpunkte.

Abbildung 8: Anteil, der die Steuergestaltungen als illegitim bewertet hat
(Durchschnitt über alle zehn Fälle)



Ähnlich wie in der Bevölkerung werden das Ausnutzen einer ungeklärten Rechtslage ohne Offenbarung gegenüber der Finanzverwaltung und das Ausnutzen unabgestimmter Steuersysteme von einem großen Anteil der Experten als illegitim bewertet (im erstgenannten Fall 55 %, im zweitgenannten Fall 69 % der Finanzverwaltungsmitarbeiter und 47 % der Steuerberater).⁶⁶ Ein erster deutlicher Unterschied zeigt sich jedoch bei der Bewertung von Gestaltungen, bei denen man sich zwar an den Wortlaut der Norm hält, die Gestaltung aber nicht dem Normzweck entspricht. Während ein solches Vorgehen von 50 % der Bevölkerung und der Finanzverwaltung als illegitim angesehen wird, teilen diese Auffassung nur 25 % der Steuerberater.

Ein weiterer Unterschied zwischen Experten und Bevölkerung ist, dass sich die Höhe des erzielten Steuervorteils nicht auf die moralische Bewertung auswirkt. Dies gilt sowohl für die Mitarbeiter aus der Finanzverwaltung als auch die Steuerberater. Ebenso wie bei der Bevölkerung beeinflusst

⁶⁶ Genau wie für die Bevölkerung gilt auch für die Steuerexperten, dass der doppelte Betriebsausgabenabzug von signifikant mehr Personen als illegitim bewertet wird als die doppelte Freistellung.

sen jedoch der Auslandsbezug der Gestaltung,⁶⁷ das Steuerrisiko und die Existenz außersteuerlicher Gründe für eine Gestaltung die ethische Beurteilung. Außersteuerlichen Gründen messen die Steuerexperten sogar eine größere Bedeutung zu als die Bevölkerung. So reduziert sich der Anteil der Experten, die die Verlagerung der Produktionstätigkeit in ein Niedrigsteuerland für illegitim hält, um 61 %, bei der Bevölkerung hingegen nur um 21 %.

Auch bei den Expertenurteilen variiert die Bewertung in Abhängigkeit individueller persönlicher Faktoren, allerdings spielt das Geschlecht – anders als in der Bevölkerung – keine Rolle. Die Wahrscheinlichkeit, eine Gestaltung als illegitim zu bewerten, steigt aber mit zunehmender Risikoaversion und sinkt, wenn der Befragte Kinder hat.

V. Zusammenfassung

In Anbetracht der öffentlichen Erwartung an Unternehmen und deren Berater, bei der Steuerplanung neben der Legalität auch die Legitimität zu berücksichtigen, untersucht der vorliegende Beitrag, welche Faktoren die Beurteilung der Legitimität von Steuergestaltungen maßgeblich beeinflussen. Dabei hat sich zunächst gezeigt, dass sowohl die allgemeine Bevölkerung als auch Steuerexperten zwischen Legalität einer Gestaltung und deren Legitimität differenzieren. Dies widerspricht Auffassungen aus der Literatur, die aus der Legalität unmittelbar auf die Legitimität der Steuerplanung schließen. Dabei wird jedoch bei der ethischen Bewertung sehr deutlich nach der Art der Gestaltung differenziert – legale Steuerplanung wird somit nicht pauschal als unmoralisch wahrgenommen. Als illegitim werden von Bevölkerung und Experten insbesondere Gestaltungen bewertet, die eine ungeklärte Rechtslage nutzen und dies gegenüber der Finanzverwaltung nicht offenbaren oder die unabgestimmte Steuersysteme nutzen, um eine doppelte Freistellung oder einen doppelten Betriebsausgabenabzug zu erhalten. Gestaltungen, bei denen die Unternehmen jedoch lediglich auf vom Gesetzgeber intendierte Anreize (z.B. Sonderabschreibungen) reagieren, werden erwartungsgemäß von der großen Mehrheit als legitim angesehen.

67 Das gilt allerdings nur für die Verlagerung in ein Niedrigsteuergebiet. Wie die Bevölkerung differenzieren die Experten nicht zwischen inländischer und ausländischer Steuerersparnis bei Ausnutzung einer unbeabsichtigten Regelungslücke. Anders als die Bevölkerung wird zudem nicht zwischen der Nutzung europäischer und außereuropäischer Steueranreize differenziert.

Während in der theoretischen Literatur zudem häufig argumentiert wird, dass eine Gestaltung, die zwar den Wortlaut erfülle, aber gegen den Normzweck verstoße, moralisch illegitim sei, zeigt die vorliegende Untersuchung, dass dies zwar von jedem Zweiten in der Bevölkerung und der Finanzverwaltung so gesehen wird, 75 % der befragten Steuerberater dies jedoch anders beurteilen. Wenn Berater künftig potentielle Reputationskosten einschätzen sollen, kann diese Divergenz möglicherweise zu Fehlprognosen führen, sofern die Berater die abweichende Auffassung in der Bevölkerung unterschätzen sollten.

Weitere Einflussfaktoren, die die Wahrscheinlichkeit, dass eine Gestaltung als illegitim bewertet wird, systematisch erhöhen, sind neben der Art der Gestaltung, das Risiko, dass die Gestaltung vor Gericht nicht durchgesetzt werden kann (Steuerrisiko), die Existenz außersteuerlicher Gründe für eine Gestaltung und der Auslandsbezug der Gestaltung. So wird beispielsweise eine Verlagerung der Produktionstätigkeit in ein Niedrigsteuergesamgebiet im Ausland von allen Befragtengruppen als deutlich illegitimer bewertet als eine entsprechende Verlagerung in eine inländische „Gewerbesteuerzone“. Ein weiterer Einflussfaktor ist zudem die Höhe des Steuervorteils, der mit der Gestaltung erzielt werden kann. Allerdings bezieht dies nur die Bevölkerung in ihre Beurteilung mit ein, nicht die Experten aus Finanzverwaltung und Steuerberatung.

Wenn Berater oder Leiter von Steuerabteilungen aufgrund neuer ethischer Standards vor der Aufgabe stehen, mögliche Reputationskosten von Steuergestaltungen abzuschätzen, zeigt die vorliegende Studie, dass dabei auch zu berücksichtigen ist, dass die Öffentlichkeit deutlich höhere ethische Anforderungen an Unternehmen stellt als an Privatpersonen. So wurden identische Steuergestaltungen mit einer signifikant höheren Häufigkeit als illegitim eingestuft, wenn diese von einem Unternehmen anstatt einer Privatperson durchgeführt wurden.

Bei der Abschätzung möglicher Reputationskosten ergeben sich zudem weitere Herausforderungen. Die Öffentlichkeitsbewertung einer Gestaltung als illegitim ist nur eine notwendige, nicht jedoch hinreichende Voraussetzung für tatsächlich entstehende Reputationskosten in Form von Einbußen bei Umsatzerlösen oder Aktienkursverlusten. Die empirische Literatur zu möglichen Reputationskosten zeigt hierzu bisher keine einheitlichen Ergebnisse. Die vorliegende Studie legt nahe, dass dies an der fehlenden Differenzierung zwischen unterschiedlichen Arten der Steuergestaltung liegen könnte.

Eine weitere Herausforderung ist, dass sich moralische Vorstellungen im Zeitablauf ändern können. Betrachtet man beispielsweise die Entwicklung der sogenannten Steuermoral, die sich auf die Einstellung zur Steuerhinterziehung bezieht, stellt man fest, dass diese von 1980 bis heute in Deutschland deutlich angestiegen ist. So hielt 1980 jeder Zweite in Deutschland Steuerhinterziehung für sehr unmoralisch (der Anteil war geringer als beim Schwarzfahren), 2018 sind es bereits über 75 Prozent (und damit deutlich mehr als beim Schwarzfahren).⁶⁸ Es ist daher nicht verwunderlich, dass Unternehmen und Berater auf diesen Wandel in der öffentlichen Wahrnehmung reagieren, indem in Steuerabteilungen neben der rechtlichen Beurteilung der Steuerplanung auch das Compliance- und Reputationsmanagement zunehmend an Bedeutung gewinnt.⁶⁹

68 Vgl. hierzu EVS (2022): EVS Trend File 1981-2017. GESIS Data Archive, Cologne. ZA7503 Data file Version 3.0.0, doi:10.4232/1.14021, C. Haerpfer/R. Inglehart/A. Moreno/C. Welzel/K. Kizilova/J. Diez-Medrano/M. Lagos/P. Norris/E. Ponarin/B. Puranen *et al.* (Hrsg.). World Values Survey Trend File (1981-2022) Cross-National Data-Set. Madrid, Spain & Vienna, Austria: JD Systems Institute & WVSA Secretariat. 2022. Data file Version 3.0.0, doi:10.14281/18241.23.

69 Vgl. K. Blaufus/J. Reineke/I. Trenn. Perceived tax audit aggressiveness, tax control frameworks and tax planning: an empirical analysis. *Journal of Business Economics*, 2023. 93(3), 509-557.



VFS HANNOVER



Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft der Finanzgerichtsbarkeit

Symposium anlässlich des 75-jährigen Bestehens des Niedersächsischen Finanzgerichts

Grußworte

Präsident Prof. Dr. Volker Epping, Leibniz Universität Hannover
RA/StB Dr. Zacharias-Alexis Schneider, VFS Hannover
VRiFG Christoph Schirp, Vorsitzender des Richterrats

Geschichte der Finanzgerichtsbarkeit in Niedersachsen

Präs'inFG Petra Hager, Niedersächsisches Finanzgericht, Hannover:

Einfluss der Rechtsprechung auf die Rechtsentwicklung – dargestellt am Beispiel des VI. Senats des BFH

RiBFH Dr. Roland Krüger, Bundesfinanzhof, München

Finanzgerichtlicher Rechtsschutz in Verfassungsfragen

Prof. Dr. Roman Seer, Lehrstuhlinhaber und Leiter des
Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug, Ruhr-Universität Bochum

Podiumsdiskussion: Perspektiven der Finanzgerichtsbarkeit

WP/StB Dipl.-Kfm. Fritz Güntzler, MdB,
Präsident der Steuerberaterkammer Niedersachsen KdöR, Göttingen/Berlin
StB Dr. Ulrike Schramm, Global Head of Tax & Customs, Continental AG
Abteilungsleiter Harald Schole, Landesamt für Steuern Niedersachsen, Oldenburg
Prof. Dr. Roman Seer
Moderation: VRiFG Christoph Schirp

**Dienstag
13.8.2024,
14 Uhr**

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Einfluss der Rechtsprechung auf die Gesetzgebung

Dr. Roland Krüger

Das Steuerrecht dient nicht nur der Sicherung der Staatsfinanzen, sondern stellt auch einen wichtigen Wirtschaftsfaktor dar. Seine Entwicklung ist daher auch gesamtgesellschaftlich von besonderer Bedeutung. Der folgende Beitrag zeigt an drei Beispielen auf, wie sich das Steuerrecht durch das Zusammenspiel von Rechtsprechung und Gesetzgebung, die vielfach unter dem maßgeblichen Einfluss der Finanzverwaltung steht, weiterentwickelt hat. Einfluss auf den Gesetzgeber übt die Rechtsprechung durch ihre Entscheidungen aus. Sie braucht daher Richterinnen und Richter als Entscheider. Diese Entscheider sind insbesondere im norddeutschen Raum immer schwerer zu finden. Dies ist nicht zuletzt eine Folge der Juristenausbildung, in deren Rahmen das Steuerrecht gerade in Norddeutschland nur eine untergeordnete Rolle einnimmt. Der VFS Hannover hat sich in den 10 Jahren seines Bestehens insbesondere der Aufgabe gewidmet, der Steuerrechtswissenschaft speziell an der Leibniz Universität Hannover einen größeren, ihr eigentlich gebührenden Platz einzuräumen. Die Vermittlung des Steuerrechts und seiner Bedeutung, die sich der VFS Hannover zur Aufgabe gemacht hat, ist eine wesentliche Grundlage für dessen Fortentwicklung. Denn es braucht auf allen Ebenen und bei allen Akteuren, die das Steuerrecht prägen, steuerrechtlich gut ausgebildete Juristinnen und Juristen.

I. Die Hauptakteure des Steuerrechts

Das Steuerrecht wird im Wesentlichen durch vier Hauptakteure bestimmt, die ganz maßgeblich zur Rechtsentwicklung beitragen.

1. Gesetzgebung und Steuerpflichtige

Hier ist zunächst der Gesetzgeber zu nennen. Dieser hat im Steuerrecht eine sehr starke Stellung. Das Steuerrecht lebt in seinen wesentlichen Zügen aus der Diktion des Gesetzgebers. Dieser ist im Steuerrecht auch besonders

aktiv. Mit Hilfe des Steuerrechts will der Gesetzgeber nicht nur Einnahmen für den Staat erzielen. Vielmehr will er durch das Steuerrecht auch immer wieder gesellschaftliche Prozesse gestalten, wodurch oftmals Probleme für die steuerrechtliche Systematik geschaffen werden.

An zweiter Stelle nach dem Gesetzgeber sind die Steuerpflichtigen zu nennen. Diese sind die ersten Adressaten eines jeden Steuergesetzes. Der Steuerpflichtige muss grundsätzlich die verschiedenen Steuergesetze kennen und bei jeder Steuererklärung, die er abzugeben hat, auch anwenden.

Nun ist das vom Steuerpflichtigen oft zu viel verlangt. Er darf sich deshalb bei seinen Abgabepflichten von qualifizierten Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten beraten lassen. Nur mit dieser Hilfe werden viele Steuerpflichtige in der Lage sein, richtige oder zumindest vertretbare Steuererklärungen abzugeben.

2. Die Finanzverwaltung

Ein weiterer wichtiger Akteur im Steuerrecht ist die Finanzverwaltung. Diese tritt dem Steuerpflichtigen in verschiedenen Gestalten gegenüber. Normalerweise hat es der Steuerpflichtige nur mit seinem Wohnsitzfinanzamt zu tun. Dort wird er veranlagt und dort muss er grundsätzlich seine Steuererklärungen abgeben.

Hat der Steuerpflichtige auch einen auswärtigen Betrieb oder ist er an einer Gesellschaft beteiligt, wird er regelmäßig auch Kontakt zu seinem so genannten Betriebsstättenfinanzamt haben.

Neben den Finanzämtern tritt die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen durch die ehemaligen Oberfinanzdirektionen bzw. die heutigen Landesämter für Steuern gegenüber.

Zuletzt ist ein im Steuerrecht besonders wichtiger Akteur auf Seiten der Finanzverwaltung zu nennen: nämlich das Bundesministerium der Finanzen (BMF). Mit diesem tritt der Steuerpflichtige in den meisten Fällen zwar nicht direkt in Kontakt. Das BMF ist zusammen mit den obersten Finanzbehörden der Länder für den Steuerpflichtigen jedoch deshalb von besonderer Bedeutung, weil diese obersten Finanzbehörden das Steuerrecht ganz wesentlich prägen. Dies geschieht durch verschiedene Handlungsformen. Besonders bedeutsam sind hier die sogenannten BMF-Schreiben. Diese werden regelmäßig im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Sie sind für die Finanzbehörden bindend. Auch der Steuerpflichtige und seine Berater werden sich in vielen Fällen nach diesen BMF-Schreiben richten.

3. Die Rechtsprechung

Das Steuerrecht wird schließlich durch die Rechtsprechung geprägt. Die Steuerrechtsprechung ist in Deutschland lediglich zweistufig organisiert. Zum einen gibt es die Finanzgerichte. Die meisten Bundesländer haben dabei nur ein Finanzgericht, welches ein oberes Landesgericht darstellt. In Niedersachsen ist dies das Niedersächsische Finanzgericht.

Daneben gibt es auf Bundesebene den Bundesfinanzhof (BFH). Dieser legt wie die Finanzgerichte das Steuerrecht aus und prägt seine Gestaltung ganz wesentlich mit. Dies geschieht zum einen durch seine Urteile. Dies geschieht aber auch und gleichermaßen durch die Finanzgerichte, die der Rechtsprechung des BFH in wesentlichen Teilen folgen und ihr auf diese Weise bei Streitfällen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung Geltung verschaffen.

Auch die Finanzverwaltung folgt regelmäßig der Rechtsprechung des BFH. Seine Urteile werden in den meisten Fällen im Bundessteuerblatt Teil II durch die Finanzverwaltung veröffentlicht und sind damit für die Finanzämter ebenfalls bindend.

Nun ist es allerdings nicht immer so, dass Finanzverwaltung und Rechtsprechung bei der Auslegung des Steuerrechts einer Meinung sind. Die Finanzverwaltung reagiert in diesen Fällen in der Regel zunächst mit einem so genannten Nichtanwendungserlass. Es ist hier nicht der Ort, sich mit der Praxis der Nichtanwendungserlasse näher auseinanderzusetzen. Sie führen im Ergebnis jedoch dazu, dass die Finanzämter eine bestimmte Rechtsprechung des BFH nicht anwenden dürfen.

Ist die Finanzverwaltung der Auffassung, dass die Rechtsprechung des BFH gänzlich unzutreffend ist, sie insbesondere der Intention des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung zuwiderläuft, regt sie oftmals auch so genannte Nichtanwendungsgesetze an.

Dies geschieht einerseits durch die Länder mittels des Bundesrates, aber auch durch das BMF selbst als Teil der Bundesregierung, die Gesetzesentwürfe vorlegen kann. Das BMF verfasst darüber hinaus oftmals auch sogenannte Formulierungshilfen für Gesetzesinitiativen aus der Mitte des Bundestags.

Im Folgenden soll an drei relativ bekannten Beispielen gezeigt werden, wie die verschiedenen Akteure des Steuerrechts dieses prägen und letztlich auch zu dessen Entwicklung beitragen.

II. Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

Zunächst soll es um die Prozesskosten im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen gehen. Dieses Beispiel verdeutlicht einen durchaus positiven Einfluss, den Finanzverwaltung und Gesetzgeber auf die Entwicklung des Steuerrechts nehmen können.

1. Grundsätzliche Nichtabziehbarkeit von Prozesskosten nach „altem“ Recht

Die Prozesskosten haben im Laufe der Zeit eine wechselvolle Geschichte erfahren. Ursprünglich waren Finanzverwaltung und Rechtsprechung, was die Abzugsfähigkeit von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen betrifft, im Wesentlichen einer Meinung.

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, so wird auf Antrag die Einkommensteuer in bestimmtem Umfang ermäßigt, wie es in § 33 Abs. 1 EStG heißt.

Gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.

Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind¹.

Bei den Kosten eines Zivilprozesses sprach nach der langjährigen Rechtsprechung des BFH eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit². Kosten eines Zivilprozesses waren nach dieser Rechtsprechung folglich grundsätz-

1 ständige Rechtsprechung, z.B. BFH v. 29.9.1989 - III R 129/86, BFHE 158, 380, BStBl. II 1990, 418; BFH v. 26.6.2014 - VI R 51/13, BFHE 246, 326, BStBl. II 2015, 9.

2 BFH v. 22.8.1958 - VI 148/57 U, BFHE 67, 379, BStBl. III 1958, 419; BFH v. 18.7. 1986 - III R 178/80, BFHE 147, 171, BStBl. II 1986, 745; BFH v. 9.5.1996 - III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596; BFH v. 4.12.2001 - III R 31/00, BFHE 198, 94, BStBl. II

lich nicht abziehbar. Die Rechtsprechung wurde von der Finanzverwaltung geteilt. Die zu Grunde liegenden Urteile wurden im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht.

Zivilprozesskosten wurden nach den vorgenannten Maßstäben nur dann als zwangsläufig erachtet, wenn auch das die Zahlungsverpflichtung oder den Zahlungsanspruch adäquat verursachende Ereignis zwangsläufig war³. Daran fehlte es nach der Rechtsprechung des BFH aber im Allgemeinen bei einem Zivilprozess.

Als zwangsläufige Aufwendungen erkannte die Rechtsprechung Zivilprozesskosten nur dann an, wenn der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührte⁴.

2. Änderung der Rechtsprechung des BFH

Diese im Wesentlichen konsensuale Linie hat die Rechtsprechung des BFH dann allerdings für viele überraschend verlassen. Dies geschah mit dem BFH-Urteil vom 12.5.2011 – VI R 42/10⁵.

Der BFH entschied, dass die Auffassung, der Steuerpflichtige übernehme das Prozesskostenrisiko "freiwillig", verkenne, dass streitige Ansprüche wegen des staatlichen Gewaltmonopols regelmäßig nur gerichtlich durchzusetzen oder abzuwehren seien. Es sei ein zentraler Aspekt der Rechtsstaatlichkeit, die eigenmächtig-gewaltsame Durchsetzung von Rechtsansprüchen grundsätzlich zu verwehren. Zivilprozesskosten entstünden Kläger wie Beklagtem deshalb unabhängig vom Gegenstand des Zivilrechtsstreits aus rechtlichen Gründen zwangsläufig.

Entgegen der bisherigen Rechtsprechung sei für die Frage der Zwangsläufigkeit von Prozesskosten folglich nicht auf die Unausweichlichkeit des dem strittigen Zahlungsanspruch zugrunde liegenden Ereignisses abzustellen.

Als außergewöhnliche Belastungen seien Zivilprozesskosten jedoch nur dann zu berücksichtigen, wenn sich der Steuerpflichtige nicht mutwillig oder leichtfertig auf den Prozess eingelassen habe. Demgemäß seien Zivil-

2002, 382; BFH v. 18.3.2004 - III R 24/03, BFHE 206, 16, BStBl. II 2004, 726; BFH v. 27.8.2008 - III R 50/06, BFH/NV 2009, 553.

3 BFH v. 9.5.1996 - III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596.

4 BFH v. 9.5.1996 - III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl. II 1996, 596; BFH v. 27.8.2008 - III R 50/06, BFH/NV 2009, 553.

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

prozesskosten des Klägers wie des Beklagten nicht unausweichlich, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung aus Sicht eines verständigen Dritten keine hinreichende Aussicht auf Erfolg biete.

3. Reaktion der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers

Auf diese geänderte Rechtsprechung haben die Finanzverwaltung und nachfolgend auch der Gesetzgeber reagiert.

Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 vom 19.06.2012⁶ sah trotz der geänderten BFH-Rechtsprechung eine Anpassung des § 33 EStG zunächst nicht vor. In seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 vom 06.07.2012⁷ schlug der Bundesrat dann allerdings vor, nach § 33 Abs. 3 EStG einen neuen Abs. 3a einzufügen, der regeln sollte, dass Prozesskosten nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien. Abweichend hiervon sollten die notwendigen und angemessenen Prozesskosten jedoch berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige ohne den Rechtsstreit Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Die Bundesregierung lehnte den Vorschlag des Bundesrats "zum gegenwärtigen Zeitpunkt" hingegen ab. Sie verwies insoweit zum einen auf den Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung zu dem vorgenannten BFH-Urteil⁸ und zum anderen auf mehrere Verfahren beim BFH, die sich mit der Berücksichtigung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung beschäftigten. Der BFH erhalte daher kurzfristig Gelegenheit, die Rechtsfrage erneut zu entscheiden. Dabei teile die Bundesregierung die Auffassung des Bundesrats, die Berücksichtigung von Prozesskosten auf "einen engen Rahmen" zu beschränken⁹.

Hier werden zwei Ansätze deutlich, die bei Änderungen der Rechtsprechung immer wieder versucht werden, bevor es letztlich zu einer Gesetzesänderung kommt.

Die Finanzverwaltung, namentlich das BMF, erlässt bei ihr nicht genehmer Rechtsprechung zunächst einen Nichtanwendungserlass, der die weitere Anwendung der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzämter verhin-

6 BT-Drucks. 17/10000.

7 BR-Drucks. 302/12 (Beschluss), S. 34, 35.

8 BMF v. 20.12.2011, BStBl. I 2011, 1286.

9 BT-Drucks 17/10604, S. 45, 46.

dert. Will sich der Steuerpflichtige auf die BFH-Rechtsprechung berufen, muss er letztlich den Klageweg beschreiten.

Darüber hinaus bemüht sich die Finanzverwaltung, weitere vergleichbare Verfahren zum BFH zu bringen, damit dieser seine Auffassung gegebenenfalls überdenkt und sich letztlich der Finanzverwaltung doch anschließt.

Der Vermittlungsausschuss¹⁰ empfahl dennoch eine Änderung des § 33 EStG, die der Bundestag allerdings ablehnte¹¹. Der Bundesrat stimmte dem vom Deutschen Bundestag daraufhin verabschiedeten Gesetz seinerseits nicht zu¹².

Im Februar 2013 brachten schließlich die Fraktionen der CDU/CSU und FDP - zunächst ohne eine Änderung des § 33 EStG - einzelne im abgelehnten Jahressteuergesetz 2013 vorgesehene Regelungen im AmtshilfeRLUmsG wieder in den Bundestag ein¹³. Der Vermittlungsausschuss schlug erneut vor, in § 33 Abs. 2 EStG einen Satz 4 i.d.F. der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum Jahressteuergesetz 2013 einzufügen¹⁴. Der Bundestag nahm die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses nunmehr an¹⁵. Nach Zustimmung des Bundesrats trat das AmtshilfeRLUmsG schließlich mit Wirkung vom 30.06.2013 in Kraft.

Das Beispiel zeigt die oft verschlungenen Pfade eines Gesetzgebungsprozesses. Letztlich wurde § 33 EStG jedoch neu gefasst und in Abs. 2 der Vorschrift der heute dort noch vorhandene Satz 4 eingefügt.

4. Regelung der Prozesskosten in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG

Nach § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Die Rechtsprechung des BFH hat die durch das AmtshilfeRLUmsG neu geschaffene Vorschrift des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG in der Folge eher streng

10 BT-Drucks. 17/11844, S. 6.

11 BR-Drucks. 33/13, S. 1.

12 BR-Drucks. 33/13 (Beschluss).

13 BT-Drucks. 17/12375.

14 BT-Drucks. 17/13722, S. 9.

15 BR-Drucks. 477/13, S. 1.

ausgelegt. Prozesskosten sind derzeit kaum noch als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Der BFH geht heute bei Prozesskosten zum Teil über die in der Vergangenheit geltende Rechtsprechung hinaus. So lässt er --anders als früher-- etwa Scheidungskosten nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen zum Abzug zu.

Dennoch ist die Neufassung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG grundsätzlich eher positiv zu bewerten. Denn die zwischenzeitlich geltende Rechtsprechung des BFH war sehr streitanfällig und für die Finanzverwaltung kaum handhabbar. Gleiches galt auch für die Finanzgerichtsbarkeit. Wie sollte beispielsweise ein Finanzbeamter abschätzen können, ob ein Prozess für den Kläger oder für den Beklagten hinreichende Aussicht auf Erfolg bot. Dies musste der Finanzbeamte allerdings tun, wenn er prüfen wollte, ob die entsprechenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen abziehbar waren.

Die gleichen Überlegungen musste selbstverständlich im Streitfall die Rechtsprechung anstellen. Nun können Finanzrichter die Erfolgsaussichten eines Prozesses grundsätzlich besser einschätzen als dies ein Finanzbeamter kann. Dennoch blieben erhebliche Unsicherheiten, die das neue Gesetz vermeidet.

Dabei soll allerdings nicht unerwähnt bleiben, dass die Rechtsprechung des BFH schon vor der Einfügung von § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG ihr Urteil aus dem Jahr 2011 wieder kassiert hatte. Der BFH ist also von sich aus zu seiner alten Rechtsprechung zurückgekehrt. Insoweit hätte es der Einfügung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG eigentlich nicht bedurft. Allerdings ist anzumerken, dass die Rückkehr der Rechtsprechung zu ihrer vorigen Auffassung erst nach dem Gesetzesbeschluss zur Neuregelung der Prozesskosten stattfand. Der BFH wurde dabei jedoch nicht von der Neufassung des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG beeinflusst.

III. Aus- und Fortbildungskosten

Als zweites Beispiel soll es im Folgenden um die Abzugsfähigkeit von Aus- und Fortbildungskosten gehen.

1. Differenzierung zwischen den als Werbungskosten abziehbaren Fortbildungskosten und den lediglich als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Ausbildungskosten

Die Rechtsprechung des BFH unterschied ursprünglich zwischen den als Werbungskosten abziehbaren Kosten einer Fortbildung in einem bereits ausgeübten Beruf und den als Sonderausgaben begrenzt absetzbaren Kosten einer Ausbildung zu einem künftigen Beruf.

Als Fortbildungskosten erkannte der BFH nur Ausgaben an, die ein Steuerpflichtiger tätigt, um in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sowie Ausgaben, die ein Steuerpflichtiger macht, um sich in dem von ihm ausgeübten Beruf fortzubilden¹⁶.

Dagegen nahm der BFH Berufsausbildungskosten bereits dann an, wenn die Aufwendungen dem Ziel dienten, Kenntnisse zu erwerben, die als Grundlage für einen künftigen Beruf notwendig sind oder welche die Grundlage dafür bilden sollten, um von einer Berufsart zu einer anderen überzuwechseln¹⁷. Derartige Aufwendungen berücksichtigte der BFH nur bis zu den gesetzlich vorgesehenen Höchstbeträgen als Sonderausgaben¹⁸.

2. Abzugsfähigkeit der Kosten einer Erstausbildung nach geänderter Rechtsprechung

An dieser Rechtsprechung hielt der BFH mit seinem bekannten Urteil vom 17.12.2002 – VI R 137/01¹⁹ nicht länger fest. Er entschied, dass auch Aufwendungen für ein (berufsbegleitendes) erstmaliges Hochschulstudium Werbungskosten sein könnten. Ob das Studium eine Basis für andere Berufsfelder schaffe oder einen Berufswechsel vorbereite, sei unerheblich. Entscheidend war dabei für den BFH, dass der für das Vorliegen von Werbungskosten erforderliche Veranlassungszusammenhang bei jedweder berufsbezogener Bildungsmaßnahme erfüllt sein kann, zumal in § 9 EStG keine Sonderregelung zu Berufsbildungskosten enthalten war.

Ist der Veranlassungszusammenhang zu bejahen, bestehen nach dieser Rechtsprechung keine Gründe danach zu differenzieren, ob eine akademi-

16 BFH v. 7.11.1980 – VI R 50/79, BFHE 132, 49, BStBl. II 1981, 21.

17 BFH v. 9.3.1979 – VI R 141/77, BFHE 127, 210, BStBl. II 1979, 337.

18 BFH v. 6.11.1992 – VI R 12/90, BFHE 169, 436, BStBl. II 1993, 108.

19 BFH v. 17.12.2002 – VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl. II 2003, 407.

sche oder eine nichtakademische Bildungsmaßnahme zu beurteilen ist. Denn in beiden Fällen werden die Voraussetzungen dafür geschaffen, dass der Steuerpflichtige das erworbene Berufswissen am Markt einsetzen kann, um höhere Einnahmen zu erzielen bzw. die Einnahmen zu sichern.

3. Ablehnung der Rechtsprechungsänderung durch Finanzverwaltung und Gesetzgeber

Mit dieser Änderung der Rechtsprechung waren die Finanzverwaltung und ihr folgend der Gesetzgeber jedoch nicht einverstanden.

Der Grund war dabei weniger steuerrechtlicher Natur. Es wurden vielmehr jährliche Steuerausfälle in Milliardenhöhe befürchtet, wenn es bei der geänderten Rechtsprechung bleiben würde. Denn nach der geänderten Rechtsprechung konnte praktisch jeder Student mit einem erheblichen Verlustvortrag in sein Berufsleben starten und hätte dementsprechend zunächst keine oder wesentlich weniger Steuern gezahlt als vor der Rechtsprechungsänderung.

Durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21.7.2004²⁰ schaffte der Gesetzgeber daher rückwirkend eine neue und eine geänderte Regelung. In § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG fügte er einen gesteigerten Höchstbetrag für die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine eigene Berufsausbildung von zunächst 4.000 € im Jahr ein. Dieser Betrag war jedoch nur als Sonderausgabe abziehbar. Außerdem schaffte der Gesetzgeber einen neuen § 12 Nr. 5 EStG. Nach dieser Vorschrift waren Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erste Berufsausbildung und ein Erststudium nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar, wenn diese nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfanden.

4. Fortsetzung BFH-Rechtsprechung trotz Gesetzänderung

Diese scheinbar klaren Regelungen konnten den BFH allerdings nicht von seiner bisherigen Linie abbringen. Er entschied mit Urteil vom 18.6.2009 – VI R 14/07²¹, dass die gesetzlichen Änderungen nicht dazu führen könnten, Kosten für eine Erstausbildung nicht mehr als Werbungskosten anzuerkennen.

20 BGBl. I 2004, 1753.

21 BFH v. 18.6.2009 – VI R 14/07, BFHE 225, 393, BStBl. II 2010, 816.

Nach dem Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG seien Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine eigene Berufsausbildung nur dann Sonderausgaben, "wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind". Danach habe der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug Vorrang vor dem Sonderausgabenabzug, sodass § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG keine Sperrwirkung für erwerbsbedingte Aufwendungen entfalten könne.

Die Bestimmung des § 12 Nr. 5 EStG hindere die Abziehbarkeit von beruflich veranlassten Kosten für ein sog. Erststudium zumindest dann nicht, wenn diesem eine abgeschlossene Berufsausbildung vorausgegangen sei.

Es ist nicht verwunderlich, dass Finanzverwaltung und Gesetzgeber mit dieser Rechtsprechung wiederum nicht einverstanden waren. Aus ihrer Sicht beachtete der BFH die neu in das EStG aufgenommen Vorschriften letztlich nicht. Der Gesetzgeber musste jedoch erkennen, dass seine bisherigen Formulierungen zumindest zu Zweifeln Anlass gaben. Er nahm deshalb mit dem Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz²² einen neuen Anlauf, den er wiederum mit Rückwirkung ausstattete.

5. Einfügung von § 9 Abs. 6 und § 4 Abs. 9 EStG

Er schuf nunmehr einen neuen § 9 Abs. 6 EStG sowie den § 4 Abs. 9 EStG. Nach diesen Vorschriften waren Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten und auch keine Betriebsausgaben, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfanden.

Diesen Vorschriften musste sich nun auch der BFH beugen. Sie sahen nämlich ein Abzugsverbot für die Kosten einer Erstausbildung gerade bei den Werbungskosten sowie im Bereich der Betriebsausgaben vor, wie es der BFH letztlich gefordert hatte.

Ganz geschlagen gab sich der BFH allerdings nicht. Er meinte nun, dass die rückwirkende Anwendung von § 9 Abs. 6 EStG und § 4 Abs. 9 EStG gegen das grundgesetzliche Rückwirkungsverbot verstoße²³. Das BVerfG konnte sich dieser Auffassung letztlich jedoch nicht anschließen²⁴. Es ist

22 BeitrRLUmsG v. 7.12.2011, BGBl I 2011, 2592.

23 z.B. BFH v. 17.7.2014 – VI R 8/12, BFHE 247, 64.

24 BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274.

hier nicht der Ort, sich mit dieser Rechtsprechung des BVerfG näher auseinanderzusetzen. Zwar ist der Beschluss in seiner Begründung wenig überzeugend und angreifbar. Im Ergebnis ist die Entscheidung des BVerfG aber wohl zutreffend. Denn der Gesetzgeber darf einen Lebensbereich, der wie die Erstausbildung zumindest eine gewisse Nähe zur privaten Lebensführung erkennen lässt, typisierend den Sonderausgaben zuweisen.

6. Wechselhafte Bestimmung des Begriffs der Erstausbildung

Einen letzten Schritt in dieser scheinbar endlosen Geschichte der Berufsausbildungskosten gab es jedoch noch. Denn der BFH fand auch in dem neuen Gesetz eine Lücke, die er ohne das BVerfG zu fragen, in seinem Sinne auslegen konnte. Er hat den dort vorgesehenen Begriff der Erstausbildung nämlich sehr weit gefasst. Nach seiner Auffassung setzte eine Erstausbildung weder einen geordneten Ausbildungsgang noch eine bestimmte Ausbildungsdauer oder einen formalen Abschluss voraus²⁵. So reichte bereits eine Ausbildung zum Rettungssanitäter oder zum Rettungshelfer von 320 Stunden für eine Erstausbildung aus. Eine als Werbungskosten abziehbare Zweitausbildung war folglich relativ leicht zu erreichen.

Damit war die Finanzverwaltung natürlich wiederum nicht einverstanden. Sie vertrat bereits mit dem BMF-Schreiben vom 22.9.2010 in Rz 4 die Auffassung, dass eine Berufsausbildung insbesondere nur vorliege, wenn der Beruf durch eine Ausbildung im Rahmen eines geordneten öffentlich-rechtlichen Ausbildungsgangs erlernt und der Ausbildungsgang auch durch eine Prüfung abgeschlossen wird²⁶.

Der Gesetzgeber ist in diesem Punkt der Finanzverwaltung jedoch nicht vollständig gefolgt. Er hat in § 9 Abs. 6 Satz 2 ff EStG vielmehr eine differenziertere Regelung gefunden, die insbesondere keinen öffentlich-rechtlichen Ausbildungsgang vorsieht und auch von dem Erfordernis einer Abschlussprüfung Ausnahmen zulässt, wenn diese in dem zu Grunde liegenden Ausbildungsplan gar nicht vorgesehen ist.

Das Beispiel der Aus- und Fortbildungskosten zeigt, wie sich Rechtsprechung, Verwaltung und auch der Gesetzgeber gegenseitig befruchten können. Das gesetzgeberische Ergebnis mag sicherlich nicht jedem gefallen.

25 BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BFHE 235, 444, BStBl. II 2012, 825, BFH v. 17.1.2023 – VI R 41/20, BFH/NV 2023, 344.

26 BMF v. 22.9.2010, BStBl. I 2010, 721.

Es ist hauptsächlich von der Einnahmeseite und weniger von der Systematik geprägt. Finanzverwaltung und Gesetzgeber achten allerdings regelmäßig auch besonders auf die Frage, welche Einnahmen eine Steuer generiert. In diesem Sinne sind die Reaktionen des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung durchaus verständlich. Andererseits wird dadurch die steuerliche Systematik zu einem gewissen Teil beschädigt. Letztlich ist das Beispiel der Berufsausbildungskosten daher ein durchaus ambivalentes, was die gegenseitige Beeinflussung von Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Gesetzgeber betrifft.

IV. Zusätzlich zum laufenden Arbeitslohn erbrachte Sachleistungen

Abschließend soll mit § 8 Abs. 4 EStG ein weiteres Beispiel angesprochen werden, in dem Finanzverwaltung und Gesetzgeber die Rechtsprechung korrigiert haben. Dies ist hier allerdings völlig zu Unrecht erfolgt und konterkariert den Zweck, den der Gesetzgeber mit seinen steuerlichen Vorschriften ansonsten verfolgt.

Verschiedene Formen der Steuerbefreiung²⁷, der Bewertung²⁸, der Pauschalierung²⁹, der Arbeitslohnförderung³⁰ und der Förderung der betrieblichen Altersvorsorge³¹ setzen unter anderem voraus, dass die (begünstigte) Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird.

Die Rechtsprechung des BFH zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn war allerdings wechselhaft. Zunächst war der BFH der Auffassung, dass Zuschüsse des Arbeitgebers "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" geleistet werden, wenn sie zu den Lohnzahlungen hinzukommen, die entweder durch Vereinbarung, eine dauernde Übung oder sonst arbeitsrechtlich geschuldet sind³².

Die Finanzverwaltung sah die Zusätzlichkeitsvoraussetzung abweichend von der BFH-Rechtsprechung jedoch bereits als erfüllt an, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber

27 z.B. § 3 Nr. 15, 33, 34, 37 und 46 EStG.

28 § 8 Abs. 2 Satz 11 Halbsatz 2 EStG.

29 z.B. § 37b Abs. 2, § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, 6, 7, § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1b EStG.

30 § 19a EStG.

31 § 100 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

32 BFH v. 19.9.2012 - VI R 54/11, BFHE 239, 85, BStBl. II 2013, 395; BFH v. 1.10.2009 - VI R 41/07, BFHE 227, 40, BStBl. II 2010, 487.

arbeitsrechtlich schuldet. Nur Gehaltsumwandlungen waren danach schädlich³³.

1. Neujustierung der Rechtsprechung durch das BFH-Urteil vom 1.8.2019 – VI R 32/18

Mit Urteil vom 1.8.2019 – VI R 32/18 hatte der BFH dann Gelegenheit, seine bisherige Rechtsprechung zu überdenken, und hielt daran nicht mehr fest. Er war nunmehr der Auffassung, dass ohnehin geschuldeter Arbeitslohn derjenigen Lohn ist, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung ohnehin erbringt³⁴. Nach dieser Rechtsprechung kam es im Gegensatz zu der bisherigen Auffassung des BFH nicht mehr darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hatte oder nicht.

Auch diese – in der Sache zutreffende – Entscheidung des BFH belegte die Finanzverwaltung zunächst wiederum mit einem teilweisen Nichtanwendungserlass und formulierte nun eigene Voraussetzungen, unter denen Arbeitslohn ihrer Auffassung nach zusätzlich erbracht wird³⁵.

2. Die Finanzverwaltung als „Gesetzgeber“

Die Finanzverwaltung war insoweit selbst der Ansicht, dass die von ihr genannten Voraussetzungen, die im EStG seinerzeit keine Stütze fanden, im Vorgriff auf eine entsprechende Gesetzesänderung greifen sollten. Tatsächlich hat der Gesetzgeber später durch den neu geschaffenen § 8 Abs. 4 EStG die von der Finanzverwaltung im Vorgriff aufgestellten Voraussetzungen praktisch übernommen.

Das Gesetz sieht nun in § 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 EStG verschiedene Voraussetzungen vor, die kumulativ vorliegen müssen, wenn der Arbeitgeber eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbringen will.

Dieses Beispiel kann als Negativbeispiel für eine von der Finanzverwaltung angestoßene Änderung des Gesetzes dienen. Die Rechtsprechung des BFH hat im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des zusätzlich zum

33 BMF v. 22.5.2013, BStBl. I 2013, 728.

34 BFH v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BFHE 265, 513, BStBl. II 2020, 106.

35 BMF v. 5.2.2020, BStBl. I 2020, 222.

ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Lohns zutreffend ausgelegt. Insbesondere wurde sie dem Förderzweck gerecht, den der Gesetzgeber mit dieser Formulierung regelmäßig verfolgt.

Anders verhält es sich mit dem neu geschaffenen § 8 Abs. 4 EStG. So untersagt das Gesetz in § 8 Abs. 4 Nr. 2 EStG nun die Herabsetzung des Arbeitslohnanspruchs zu Gunsten der zusätzlichen Leistung. Diese Regelung zwingt den Arbeitgeber letztlich zu einer Lohnerhöhung, wenn er die Begünstigung für den Arbeitnehmer sicher erhalten will. Dies konterkariert in vielen Fällen den Förderzweck der Steuerbefreiung bzw. der Pauschalierung, wie sie in den entsprechenden gesetzlichen Regelungen vorgesehen ist.

Die Regelung ist zudem streitanfällig und schwer handhabbar. In Zukunft wird der Streit um die Frage gehen, ob der Arbeitslohnanspruch zugunsten der Leistung oder aus anderen Gründen herabgesetzt wurde. Dies kann insbesondere bei schon länger zurückliegenden Lohnkürzungen problematisch sein. Ein nicht mehr bestehender Arbeitslohnanspruch kann im Übrigen schon rein denkllogisch nicht angeblich steuerschädlich in begünstigten Lohn umgewandelt werden.

Die Bedeutung von § 8 Abs. 4 Nr. 3 EStG erschließt sich dem geneigten Leser des Gesetzes ebenfalls nicht wirklich. Arbeitsrechtlich kann der Arbeitgeber anstelle einer vereinbarten Barloohnerhöhung ohnehin keinen Sachlohn oder einen verwendungsgebundenen Zuschuss leisten. Die bloße Anrechnung der Leistung auf eine vereinbarte Barloohnerhöhung erfüllt schon nach § 8 Abs. 4 Nr. 1 EStG und nach der BFH-Rechtsprechung nicht das Zusätzlichkeitserfordernis. Möglicherweise soll die Nr. 3 verhindern, dass nach einer Lohnerhöhung unter Barlohnverzicht bei Wegfall der Begünstigungsvoraussetzungen wiederum Barlohn verlangt werden kann.

§ 8 Abs. 4 Nr. 4 EStG betrifft ebenfalls die Beendigung der begünstigten Lohnform. Der betreffende Lohn soll hiernach nachträglich die Begünstigung verlieren, wenn es nach Wegfall der Begünstigungsvoraussetzungen zu einer Lohnerhöhung kommt. Bis zur Verjährungsgrenze müsste dann eine Nachversteuerung erfolgen.

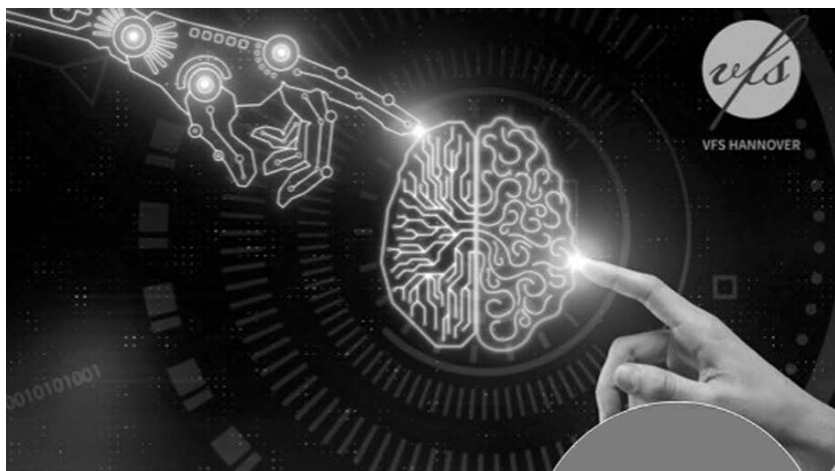
Die Regelung wird daher, soll sie überhaupt praktikabel sein, eng auszulegen sein. Dies bedeutet meines Erachtens, dass entfallender und erhöhter Lohn der Höhe nach übereinstimmen müssen. Außerdem muss die Lohnerhöhung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Wegfall der begünstigten Leistung erfolgen.

Das Beispiel des § 8 Abs. 4 EStG zeigt, dass durch die Finanzverwaltung und einen ihr „blind“ folgenden Gesetzgeber neue steuerliche Problemfel-

der geschaffen werden. Diese müssen wiederum einer Lösung durch die Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH zugeführt werden.

V. Fazit

Die vorstehend aufgeführten Beispiele verdeutlichen die vielfältigen Einflüsse, die die Rechtsprechung auf die Entwicklung des Steuerrechts nehmen kann. Diese Einflüsse sind zwar nicht stets, aber doch überwiegend als positiv zu bewerten. Insgesamt wird man festhalten können, dass der Rechtsprechung die Rolle eines besonders wichtigen Akteurs bei der Gestaltung des Steuerrechts zukommt. Sie liefert einerseits Anstöße für neue gesetzliche Regelungen. Ihr kommt andererseits aber auch und vor allem die Aufgabe zu, die Steuergesetze letztverbindlich auszulegen. Angesichts der vielfältigen Aktivitäten des Steuergesetzgeber und der sich daraus immer wieder neu ergebenden Fragestellungen ist nicht zu erwarten, dass die damit verbundene Arbeit der Rechtsprechung ihre Bedeutung verlieren wird. Sie ist und bleibt eine maßgebliche Institution bei der Auslegung und Fortentwicklung des Steuerrechts.



14. Etage des Conti-Hochhauses der
Leibniz Universität Hannover
(Königsworther Platz 1, Hannover)

Einsatz von KI beim Steuervollzug

Geleitwort

Nds. Finanzminister *Gerald Heere*, Hannover

Gesellschaftlicher Einfluss von Digitalisierung und KI auf das Recht

Jens F. Dom, BI Lead Product Owner,
Otto GmbH & Co. KG, Hamburg

Einsatz von KI in der Finanzverwaltung

MR Theoderich Prager, Referatsleiter Automation der
Finanzverwaltung, Nds. Finanzministerium, Hannover

Auswirkungen von Digitalisierung und KI auf die Beratung

Stefan Seidel, Abteilungsleiter Regionalvertrieb Nord DATEV e.G., Hannover

Podiumsdiskussion: Auswirkungen der KI auf das Steuerrecht sowie auf Ausbildung und Lehre

MR Theoderich Prager
Stefan Seidel

Dr. Martin Coenen, Vizepräsident Finanzgericht Münster
Moderation: *Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff*, Präsident des
Bundesfinanzhofs a.D., Leiter des Zentrums für
Digitalisierung des Steuerrechts der LMU - LMUDigiTax

Donnerstag
24.10.2024,
18 Uhr

Anmeldung über

www.vfs-hannover.de

oder:



gefördert durch die
KAPP. STIFTUNG.
Dr. Reinhard Kapp Stiftung

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover

Steuerrechtsausbildung in Zeiten der Digitalisierung

Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinghoff

I. Einleitung

Unaufhaltsam schreitet die Digitalisierung im Steuerrecht voran. Seit 1999 kann bereits die Steuererklärung über ELSTER elektronisch übermittelt werden. Im Jahr 2023 wurden über 63 Millionen Steuererklärungen online an die Finanzverwaltung übermittelt.¹ In vielen Fällen hat der Gesetzgeber die Abgabe digitaler Steuererklärungen vorgeschrieben. Sowohl das Risikomanagement wie auch die Betriebsprüfung werden heute elektronisch durchgeführt. Steuerpflichtige, Unternehmen und Steuerberater setzen auf die moderne Datenverarbeitung, um ihre Rechnungslegung effizient und zeitsparend umzusetzen. Seit dem bahnbrechenden Erfolg von ChatGPT ist der Einsatz der Künstlichen Intelligenz in der Besteuerung ein Thema. Auch die Wissenschaft erforscht die Digitalisierung im Steuerrecht. Einschlägige Bücher und Zeitschriften² widmen sich den aktuellen Fragen der Digitalisierung im Steuerrecht.

Obwohl die Juristenausbildung seit 1869 in ihrer Struktur weitgehend unverändert ist, behaupteten die zuständigen Justizminister auf ihrer Frühjahrskonferenz im Juni 2024, dass grundlegender Handlungsbedarf nicht besteht.³ Auch wenn in allen Bereichen die Digitalisierung um sich greift, hat man den Eindruck, dass die Verantwortlichen die Zeichen der Zeit nicht erkannt haben. Daher ist die Feststellung der Justizminister auf Unverständnis und Widerstand gestoßen. Ein Bündnis zur Reform der juristischen Ausbildung hat in einer ausführlichen Studie den Reformbedarf deutlich gemacht.⁴ Der Deutsche Juristinnenbund wendet sich mit einem offenen Brief an die Justizministerkonferenz, damit die Reformdiskussion

1 <https://de.statista.com/infografik/9349/anzahl-der-online-steuererklaerungen/> (zuletzt abgerufen 3.10.2024).

2 Vgl. nur beck.digitax und RETHinking: Tax.

3 <https://www.faz.net/einspruch/muss-die-juristenausbildung-reformiert-werden-19840272.html> (zuletzt abgerufen 3.10.2024).

4 Nachweise unter: <https://iurreform.de/> (zuletzt abgerufen 3.10.2024).

der vergangenen Jahre zur Kenntnis genommen wird.⁵ Der Deutsche Anwaltsverein verweist in auf den Reformbedarf der Juristenausbildung, insbesondere auch wegen der Entwicklung in der Digitalisierung.⁶

Die Notwendigkeit, bereits in der Ausbildung Verständnis für die Digitalisierung und IT-Kompetenz zu vermitteln, ist offensichtlich und wird von vielen Experten anerkannt.⁷ Daher warten diejenigen, die auf gut ausgebildetes Fachpersonal angewiesen sind, nicht auf die Änderungen von Ausbildungskonzepten. Die Bundessteuerberaterkammer und die 21 Steuerberaterkammern in Deutschland gehen auf die steuerrechtliche Aus- und Fortbildung ein und unterstützen den Berufsstand bei den durch die Digitalisierung erforderlichen Veränderung. So förderten sie die Einführung eines „Fachassistenten Digitalisierung und IT-Prozesse“, der inzwischen von zahlreichen Fortbildungseinrichtungen aufgenommen und für den entsprechende Kurse angeboten werden. Das Institut für Digitalisierung im Steuerrecht hat ebenfalls die Bedeutung der frühzeitigen Wissensvermittlung in diesem Bereich erkannt und einen eigenen Fachausschuss „Aus- und Weiterbildung“ gebildet.⁸

Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, welcher Veränderungsbedarf in der Steuerrechtsausbildung durch die Digitalisierung besteht. In einem ersten Schritt werden zunächst die Veränderungen des Steuerrechts durch die Digitalisierung kurz verdeutlicht. Sodann wird auf die Notwendigkeit einer angepassten Ausbildung aufgrund der Digitalisierung eingegangen. Schließlich wird noch auf die Herausforderungen und Chancen durch künstliche Intelligenz (KI) eingegangen.

5 <https://www.djb.de/presse/stellungnahmen/detail/st24-23> (zuletzt abgerufen 3.10.2024).

6 <https://rsw.beck.de/aktuell/daily/meldung/detail/dav-reformbedarf-juristenausbildung-nach-g-studium-examen> (zuletzt abgerufen 3.10.2024).

7 Vgl. dazu die Bundestagsanhörung zur Reform der juristischen Ausbildung: <https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2020/kw50-pa-recht-juristische-ausbildung-808892>.

8 https://idst.tax/fachausschuss_acht/ (zuletzt abgerufen 3.10.2024).

II. Veränderungen im Steuerrecht durch fortschreitende Digitalisierung

1. Das Besteuerungsverfahren im digitalen Wandel

Bereits heute zeigen sich die Veränderungen des Besteuerungsverfahrens durch die fortschreitende Digitalisierung deutlich.⁹ Die Digitalisierung wirkt sich in vielen Bereichen des Besteuerungsverfahrens sichtbar aus, sodass sich sowohl Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte als auch die Verwaltung und Richter mit dieser Entwicklung auseinandersetzen müssen.¹⁰

Die Finanzverwaltung hat schon sehr früh damit begonnen, die moderne Datenverarbeitung im Besteuerungsverfahren einzusetzen; sie gehört heute zu den Vorreitern einer digitalen Verwaltung. Die Datenübermittlung durch Dritte, ein modernes datenbasiertes Risikomanagement, die Auswertung großer Datenmengen mit Hilfe der Künstlichen Intelligenz und der digitale Steuervollzug sind sichtbare Zeichen der ständig fortschreitenden und sich weiterentwickelnden digitalen Besteuerung. Insbesondere die digitale Betriebsprüfung zeigt deutlich, wie sich der Steuervollzug von der Prüfung von Papierakten hin zur Datenprüfung entwickelt hat. Steuerpflichtige setzen im Besteuerungsverfahren beispielsweise bei der Ermittlung und Identifizierung von steuerlichen Sachverhalten immer stärker auf den Einsatz von Technologien, wie Business Intelligence, Artificial Intelligence, Robot Process Automation, Low-No-Coding oder Blockchain.¹¹ Im Rahmen des Steuerermittlungsverfahrens des Finanzamtes unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen wird die Digitalisierung zum Beispiel durch die Einreichung von E-Bilanzen, DAC-6-Meldungen und vorausgefüllten Steuererklärungen sichtbar.¹²

Im Steuerfestsetzungsverfahren wurde durch die Änderung in § 88 AO die persönliche Prüfung von Steuersachverhalten durch den Einsatz von Prüfungsalgorithmen ermöglicht.¹³ Im Steuererhebungsverfahren soll z.B.

9 Egner/Gries/Kalb, Digitale Transformation des steuerberatenden Berufsstands, beck.digitax 2022, 209 (209).

10 Möller/Matthias/Hauser, Auswirkungen der Digitalisierung auf die erforderlichen Kompetenzen von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern, beck.digitax 2020, 112 (113).

11 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (210).

12 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (210).

13 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (210); Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 181. Lieferung, 5/2024, § 88 Rn. 68.

durch das Projekt BIENE („Bundeseinheitliches integriertes evolutionär neu entwickeltes Erhebungsverfahren“) ein einheitliches und digitales Steuererhebungsverfahren bereitgestellt werden.¹⁴ Demnach enthält das komplette Besteuerungsverfahren digitale Inhalte, welche in Zukunft noch zunehmen werden.

2. Veränderungen des Rechtsrahmens im Hinblick auf die Digitalisierung

Der Gesetzgeber hat auf die die Veränderungen durch die Digitalisierung reagiert und spezielle Vorschriften in die Abgabenordnung aufgenommen. Hier sollen nur wenige Hinweise genügen:

Insbesondere durch das Besteuerungsmodernisierungsgesetz sind eine ganze Reihe von Vorschriften im Hinblick auf die Digitalisierung geändert und erlassen worden.¹⁵ Das Risikomanagementsystem, der ausschließlich automationsgestützte Steuerbescheid (vgl. § 155 Abs. 4 AO), die Einbeziehung mitteilungspflichtiger Dritter in das digitale Besteuerungsverfahren, die vorausgefüllte Steuererklärung, die elektronische Bekanntgabe oder spezielle Korrekturvorschriften berücksichtigen die zunehmende Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens.

Die Behandlung von steuerlich relevanten Daten unterliegt speziellen gesetzlichen Regelungen. Gemäß den §§ 146, 147 ff. der Abgabenordnung verfügt die Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen über umfassende Zugriffsrechte auf die Datenverarbeitungssysteme von Unternehmen. Hierbei kann der Datenzugriff während einer Außenprüfung durch unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriff erfolgen oder durch den Zugriff durch Datenträgerüberlassung.¹⁶ Zudem müssen die Unternehmen alle gem. § 147 Abs. 1 AO steuerlich relevanten Daten elektronisch aufbewahren

14 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (210); Schmieszek in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 281. Lieferung, 8/2024, § 20 FVG Rn. 4.

15 Ausführlich Seer, Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, StJB 2016/2017, 539.

16 IHK, Merkblatt zur Digitalen Steuerprüfung, S. 3 f., abrufbar unter: https://www.ihk-muenchen.de/ihk/documents/Recht-Steuern/Steuerrecht/Finanzverwaltung/IHK_Merkblatt_digitale-Steuerprüfung_August-2023.pdf (zuletzt abgerufen: 23.8.2024).

und für den EDV-Zugriff des Finanzamtes bereitstellen. Dazu gehören somit alle Daten der Finanz-, Anlagen- und Lohnbuchhaltung.¹⁷

3. Auswirkungen der Digitalisierung auf die Rechtsanwendung im Steuerrecht

Die Auswirkungen der Digitalisierung auf die Rechtsanwendung und die Bearbeitung steuerlicher Sachverhalte ist bei Steuerpflichtigen, Unternehmen und in der Beraterschaft weit vorangeschritten.

Ein wesentlicher Treiber der Digitalisierung in der Steuerberatung ist die Automatisierung von Routineprozessen. Aufgaben, die traditionell viele Stunden in Anspruch genommen haben, wie das Sortieren von Belegen, das Erstellen von Steuererklärungen oder die Überwachung von Zahlungsfristen, können heute durch Software automatisiert werden. Buchhaltungs- und Steuerberatungsprogramme wie DATEV oder SAP bieten Schnittstellen, die es ermöglichen, Finanzdaten direkt aus Buchhaltungssystemen zu importieren und die Informationen automatisch zu verarbeiten.

Durch den Einsatz von Automatisierung und KI können zahlreiche repetitive und zeitaufwändige Aufgaben im Zusammenhang mit der Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten effizienter, zuverlässiger und zeitnäher erledigt werden. Dadurch kann die Fehlerquote gesenkt und die Geschwindigkeit der Bearbeitung erhöht werden. Das führt zu einer schnelleren und zuverlässigeren Dienstleistung für die Mandanten, da sich die Dienstleister auf wertschöpfendere Tätigkeiten konzentrieren können.¹⁸

Beispielsweise kann die digitale Erfassung und Verarbeitung von Belegen zur Buchhaltung wesentlich effizienter gestaltet werden, wenn mithilfe von Softwarelösungen, die Belege automatisch erkennen und verbuchen können, der manuelle Aufwand minimiert wird.¹⁹ Durch Workflow-Management-Systeme können interne Prozesse optimiert und transparenter

17 IHK, Merkblatt zur Digitalen Steuerprüfung, S. 5, abrufbar unter: https://www.ihk-muenchen.de/ihk/documents/Recht-Steuern/Steuerrecht/Finanzverwaltung/IHK_Merkblatt_digitale-Steuerprüfung_August-2023.pdf (zuletzt abgerufen 23.8.2024).

18 Deák, Mut zur Veränderung: Die digitale Kanzlei von morgen werden, *beck.digitax* 2024, 270 (271).

19 Deák, *beck.digitax* 2024, 270 (271); Schwab, Digitalisierung 4.0 – Zukunft des steuerberatenden Berufs, *beck.digitax* 2020, 53 (56); Förster, Anforderungen an den Steuerexperten der Zukunft, *RET* 2/2020, S. 53.

gestaltet werden, sodass Aufgaben klar zugewiesen und Fristen eingehalten werden können. Dadurch wird die Qualität der Arbeit deutlich erhöht.²⁰

KI revolutioniert die Art und Weise, wie Steuerberater Finanzdaten analysieren und interpretieren. Durch maschinelles Lernen können riesige Datenmengen effizient verarbeitet werden, und KI-Algorithmen sind in der Lage, Muster und Zusammenhänge zu erkennen, die für den Menschen nicht offensichtlich sind. Das bedeutet, dass Steuerberater eine viel detailliertere und präzisere Analyse der finanziellen Situation ihrer Mandanten vornehmen können.²¹

Ein weiterer Vorteil der Digitalisierung ist der erhöhte Zugang zu Echtzeitdaten. Steuerberater können durch die Vernetzung von Finanzsystemen und der direkten Integration in die Systeme ihrer Mandanten stets auf aktuelle Informationen zugreifen.²² Dies führt zu einer schnelleren und fundierteren Entscheidungsfindung, die den Beratungsprozess stark verbessert. Mandanten erwarten zunehmend individuelle und maßgeschneiderte Lösungen, und die Digitalisierung ermöglicht es Steuerberatern, diese Bedürfnisse besser zu erfüllen.

Die KI besitzt die Fähigkeit, Prognosen zu erstellen. Systeme können anhand historischer Daten Trends analysieren und Vorhersagen darüber treffen, wie sich die Steuerlast in Zukunft entwickeln könnte oder welche finanziellen Risiken zu erwarten sind. Diese prädiktive Analyse ermöglicht es Steuerberatern, proaktiver zu agieren anstatt nur reaktiv zu beraten. Sie können ihren Mandanten frühzeitig Empfehlungen geben, um steuerliche Belastungen zu optimieren oder auf steuerliche Risiken rechtzeitig zu reagieren.

Unternehmenssteuerabteilungen müssen sich in den letzten Jahren mit immer neuen komplexen Regelungen und Dokumentationspflichten auseinandersetzen. Da die Finanzverwaltungen zunehmend auf die Nutzung von neuen Technologien setzen, sind die Unternehmen dazu verpflichtet, den Behörden weitreichenden Datenzugriff zur Verfügung zu stellen und

20 Deák, beck.digitax 2024, 270 (271).

21 Vgl. Winterhalter/Seiling, Einsatz „neuer“ Technologien in der Steuerfunktion - Auseinanderfallen von Theorie und Wirklichkeit?, BB 2024, 471.

22 BDI, Künstliche Intelligenz revolutioniert das Besteuerungsverfahren in Echtzeit, abrufbar unter: <https://bdi.eu/artikel/news/kuenstliche-intelligenz-revolutioniert-das-besteuerungsverfahren-in-echtzeit> (zuletzt abgerufen 22.8.2024); Schmidt, KI-Einsatz in der Finanzverwaltung – Chancen und Herausforderungen des technologischen Wandels im Überblick, beck.digitax 2024, 116 (116).

steuerliche Prozesse transparent zu machen.²³ Bei Betriebsprüfungen werden operative IT-Systeme verstärkt einer gründlichen Überprüfung unterzogen, wobei elektronische Buchhaltungsdaten, Aufzeichnungen und geschäftsvorfallbezogene Dokumente von den Prüfern zunehmend automatisiert durch analytische Prüfroutinen ausgewertet werden. Daher sehen sich Unternehmen zunehmend dazu verpflichtet interne Maßnahmen zur Erfassung, Prüfung und Dokumentation von steuerlichen Risiken zu ergreifen.²⁴ Durch ein digitales Tax-Compliance-Management-System können die steuerlichen Risiken minimiert werden und die Aufgaben transparenter und effizienter gelöst werden.²⁵ Bei der Tax-Compliance aber auch bei der Realisierung von Effizienzpotenzialen nimmt das Prozessverständnis der Steuerexperten eine Schlüsselrolle ein. Daher sollten Steuerexperten über ein entsprechendes Prozessverständnis verfügen, um z.B. Tax-Compliance-Management-Systeme zu planen, zu implementieren und zu überwachen.²⁶

Die Digitalisierung eröffnet Steuerberatern die Möglichkeit, neue Geschäftsmodelle zu entwickeln und zusätzliche Dienstleistungen anzubieten. So entstehen etwa cloudbasierte Plattformen, die es Mandanten ermöglichen, ihre Buchhaltung und steuerlichen Belange in Echtzeit zu überwachen. Steuerberater können mit diesen Plattformen eng zusammenarbeiten, um den Mandanten kontinuierliche Beratungsdienstleistungen anzubieten, anstatt nur einmal jährlich die Steuererklärung zu erledigen. Dadurch wird eine dauerhafte Kundenbindung geschaffen, und der Beratungsprozess wird insgesamt dynamischer und anpassungsfähiger.

KI hat das Potenzial, die Interaktion zwischen Steuerberatern und Mandanten grundlegend zu verändern. Durch die Einführung von Chatbots und virtuellen Assistenten können Steuerberater ihren Mandanten eine schnelle und verlässliche Unterstützung bieten – auch außerhalb der üblichen Bürozeiten.²⁷ KI-Chatbots sind in der Lage, einfache steuerliche Fragen zu beantworten, grundlegende Informationen bereitzustellen und Termine zu koordinieren. Dies entlastet Steuerberater erheblich, da Routineanfragen automatisiert bearbeitet werden können.

23 Baumgart/Herrich/Niesen, Schritt für Schritt zum digitalen und automatisierten Tax Compliance Management, RET 1/2021, S. 23.

24 Baumgart/Herrich/Niesen, RET 1/2021, S. 23.

25 Baumgart/Herrich/Niesen, RET 1/2021, S. 24.

26 Förster, Anforderungen an den Steuerexperten der Zukunft, RET 2/2020, S. 54; Möller/Matthias/Hauser, beck.digitax 2020, 112 (114).

27 Vgl. Ketteler, Maschinenlernen: KI-Sprachmodelle im Kanzleieinsatz?, KP 2024, 65.

Die Kanzleien, die mit der Digitalisierung nicht mitgehen, werden langfristig nicht mehr wettbewerbsfähig sein können.²⁸

III. Anpassungsbedarf für die Ausbildung im Steuerrecht

Durch die Digitalisierung wandelt sich auch das Berufsbild des Steuerberaters. Die traditionellen Tätigkeiten der manuellen Buchführung und Steuererklärungserstellung verlieren zunehmend an Bedeutung. Stattdessen gewinnen die Beratung zu komplexen steuerlichen Fragestellungen und die strategische Planung für Unternehmen und Privatpersonen immer mehr an Bedeutung. Steuerberater entwickeln sich zu umfassenden Finanzberatern, die ihre Mandanten nicht nur bei steuerlichen Themen unterstützen, sondern auch bei betriebswirtschaftlichen Fragen und der Optimierung von Geschäftsprozessen.

Die digitale Transformation erfordert daher neben den unabdingbaren steuerrechtlichen Kenntnissen neue Kompetenzen seitens der Steuerberater. Sie müssen sich zunehmend mit neuen Technologien wie KI, Big Data und Automatisierung auskennen und bereit sein, in neue Softwarelösungen zu investieren. Zudem ist es wichtig, technisches Wissen mit klassischen Beratungsfähigkeiten zu kombinieren, um den Mandanten bestmöglich zur Seite zu stehen.

Die disruptiven Veränderungen in allen Lebensbereichen und insbesondere im Steuerrecht erfordert Überlegungen zum Anpassungsbedarf der Ausbildung im Steuerrecht.

1. Die aktuelle Steuerrechtsausbildung

Die aktuelle Steuerrechtsausbildung berücksichtigt die Digitalisierung in ihren Prüfungs- und Ausbildungsregelungen nicht. Nach § 3 Nr. 1 StBerG sind Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. In aller Regel setzten diese Berufe ein wirtschaftswissenschaftliches oder rechtswissen-

²⁸ Schwab, Digitalisierung 4.0 – Zukunft des steuerberatenden Berufs, beck.digitax 2020, 53 (55); vgl. auch Böke, Einfluss der Digitalisierung auf die Zukunft der Steuerberatungskanzleien, Stbg 2023, 28.

schaftliches Studium oder ein anderes Hochschulstudium mit wirtschaftswissenschaftlicher Fachrichtung voraus. Weder im wirtschaftswissenschaftlichen noch im rechtswissenschaftlichen Studium gehören Kenntnisse der Digitalisierung zum Gegenstand der Ausbildung oder der Prüfung. Die Prüfungsanforderungen für Juristen im ersten und zweiten Staatsexamen haben keine Berührungspunkte zum Thema Digitalisierung (siehe z.B. § 18 JAPO). Selbst während des Vorbereitungsdienstes werden die Grundlagen für moderne Informationstechnik und Digitalisierung nicht zwingend vermittelt.²⁹

In der klassischen Steuerberaterprüfung muss der Bewerber darlegen, dass er in der Lage ist, den Beruf eines Steuerberaters ordnungsgemäß auszuüben (§ 37 Abs. 1 StBerG). Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Berufsausübungsgesellschaften haben gem. § 33 StBerG die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Dazu gehört auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Abschlüssen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, und deren steuerrechtliche Beurteilung. Um diese Aufgaben zu erfüllen, setzt sich die Prüfung aus einem schriftlichen Teil in den Bereichen Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten, Ertragsteuerrecht sowie Buchführung und Bilanzwesen und einem mündlichen Teil zusammen.³⁰ In beiden Prüfungen sind weder Grundlagen der Informatik, Grundkenntnisse über Programmiersprachen oder gar vertiefte Kenntnisse der Funktionsweise von Künstlicher Intelligenz oder Blockchain Gegenstand der Prüfung. Das Thema Digitalisierung wird nicht abgefragt.³¹

Nur von angehenden Wirtschaftsprüfern wird ein etwas höheres Maß an Digitalkompetenz verlangt. Hier umfasst das Prüfungsgebiet „Wirtschaftliches Prüfungswesen, Unternehmensbewertung und Berufsrecht“ die Grundzüge und Prüfung der Informationstechnologie (§ 4 Abs. 2 Nr. 3 WiPrPrüfV). IT-Fragen sind in der Prüfung in nahezu allen Prüfungsschritten erforderlich, da neben der Prüfung der IT des Unternehmens auch die

29 Anzinger, Digitalkompetenz in der steuerjuristischen Ausbildung, RET 3/2020, S. 67.

30 BStBK, Steuerberaterprüfung, abrufbar unter <https://www.bstbk.de/de/berufsbild-st-euerberater/der-steuerberater/steuerberaterpruefung> (zuletzt abgerufen 18.8.2024).

31 Anzinger, RET 3/2020, S. 66.

Prüfung mithilfe der IT von Bedeutung ist (z.B. Datenanalyse, IT-gestütztes Prozessanalyse und -visualisierung).³² Dazu gehören auch Kenntnisse der Distributed-Ledger-Technologie wie die Blockchain oder auch Methoden des maschinellen Lernens.³³ Diese Aspekte sind für die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers und damit auch für das Wirtschaftsprüferexamen von hoher Bedeutung.

Während also die Ausbildung von Wirtschaftsprüfern schon an die digitalen Veränderungen angepasst wurde, ist die Ausbildung der Steuerberater und Juristen noch weitgehend auf die analoge Welt ausgerichtet.³⁴

2. Neue Anforderungen an Steuerexperten

Die Digitalisierung wirkt sich auf die Kompetenzanforderungen in den steuerrechtsanwendenden Berufen aus.³⁵ Im digitalen Zeitalter wird die Fähigkeit, steuerlich relevante Sachverhalte systematisch und inhaltlich zutreffend würdigen zu können, weiter unabdingbare Voraussetzung für die Tätigkeit von Steuerexperten sein.³⁶ Durch den zunehmenden Einsatz von IT-Lösungen bedarf es jedoch eines Verständnisses der Steuerexperten für die Chancen, Risiken und Grenzen des IT-Einsatzes im Steuerbereich.³⁷ Zudem sollten Steuerexperten über ein entsprechendes Prozessverständnis verfügen, um z.B. Tax-Compliance-Management-Systeme zu planen, zu gestalten, zu implementieren und zu überwachen. Unabdingbar erscheint auch ein Prozessverständnis bei der Planung und Durchführung von Systemprüfungen sowie der Erstellung steuerlicher Verfahrensdokumentationen.³⁸ Wenn die Finanzverwaltung beim Einsatz der Risikomanagementsysteme und in der digitalen Betriebsprüfung Programme und Software einsetzt, müssen Steuerexperten nicht nur die rechtlichen Vorschriften kennen, sondern auch über eine hinreichende Kompetenz verfügen, um die informationstechnologischen Fragen und digitalen Problematiken zu adres-

32 WPK, Die Prüfungsgebiete im Wirtschaftsprüfungsexamen – Konkretisierung des § 4 Wirtschaftsprüferprüfungsverordnung (WiPrPrüfV), S. 3, abrufbar unter https://www.wpk.de/fileadmin/documents/Nachwuchs/Examen/IDW-WPK_Konkretisierung_Pruefungsgebiete_Paragraf_4_WiPrPruefV.pdf (zuletzt abgerufen 18.8.2024).

33 Anzinger, RET 3/2020, S. 68.

34 Anzinger, RET 3/2020, S. 68.

35 Anzinger, RET 3/2020, S. 66.

36 Förster, Anforderungen an den Steuerexperten der Zukunft, RET 2/2020, S. 52.

37 Förster, RET 2/2020, S. 53.

38 Förster, RET 2/2020, S. 54.

sieren. Eine alleine auf die verfahrens- und materiellrechtlichen Fragen ausgerichtete Ausbildung von Steuerexperten ist daher unzureichend.

3. Konsequenzen des Wandels für die Ausbildung

Die Digitalisierung muss daher auch Konsequenzen für die Ausbildung von Steuerexperten haben. Im Folgenden werden einige Felder und Themen benannt, die hierbei berücksichtigt werden sollten.

a) Allgemeine Veränderungen der Hochschulausbildung aufgrund der Digitalisierung

Aufgrund des umfassenden Wandels des klassischen Berufsbildes, welches sich weg von Generalisten hin zu Spezialisten wandelt, muss die Ausbildung auf diese Veränderungen Rücksicht nehmen.³⁹ Gegenwärtig ist die Ausbildung zum Juristen immer noch auf das Leitbild des Einheitsjuristen ausgerichtet. Durch die Verwendung von Software wird es jedoch immer leichter, Generalisten zu ersetzen, da Softwareangebote in Zukunft in noch stärkerem Maße dazu genutzt werden, klassische Aufgaben von Anwälten durch (teil-)automatisierte Prozesse zu ersetzen.⁴⁰

Unabhängig davon, muss die juristische Ausbildung auf die Entwicklung in der Digitalisierung angepasst werden.⁴¹ Juristen müssen lernen, digitale Vorgänge zu verstehen und juristisch zu beurteilen. Die Methoden der praktischen Informatik müssen gelehrt werden, damit Juristen diese in der Praxis anwenden können. Grundkenntnisse des Einsatzes von technischen Systemen zur Durchführung juristischer Tätigkeiten und zur Erbringung juristischer Dienstleistungen müssen vermittelt werden. Es genügen nicht mehr allein juristische Kenntnisse, sondern das Denken in Prozessen,

39 *Towfigh/Fecke*, Digitalisierung des Rechts als Herausforderung für den Arbeitsmarkt, abrufbar unter: <https://www.wolterskluwer.com/de-de/expert-insights/die-digitalisierung-des-rechts-als-herausforderung-fuer-arbeitsmarkt-und-ausbildung> (zuletzt abgerufen 22.8.2024).

40 *Kilian*, Die Zukunft der Juristen, NJW 2017, 3043 (3048); *Towfigh/Fecke*, Digitalisierung des Rechts als Herausforderung für den Arbeitsmarkt, abrufbar unter: <https://www.wolterskluwer.com/de-de/expert-insights/die-digitalisierung-des-rechts-als-herausforderung-fuer-arbeitsmarkt-und-ausbildung> (zuletzt abgerufen 22.8.2024).

41 Vgl. dazu *Breidenbach*, Eine neue Juristenausbildung, NJW 2020, 2862; *Spektor/Yuan*, Digitalisierung in der Juristenausbildung, NJW 2020, 1043.

in Softwaremodulierungen oder in der Code-Entwicklung ist ebenso erwünscht, wie ein vertieftes Programmierverständnis.⁴²

Die juristische Ausbildung wird zukünftig auch Bestandteile enthalten müssen, die sich mit der Anwendung digitaler Werkzeuge befassen. Juristen müssen wissen, wie sie Vertragsgeneratoren, Dokumentenmanagementsysteme oder rechtliche KI-Analysetools nutzen können. Der Umgang mit solchen Technologien ist eine Schlüsselkompetenz für Juristen der Zukunft, da der Einsatz solcher Tools nicht nur die Effizienz steigert, sondern auch Routinearbeiten automatisiert.

Juristen werden zunehmend Online-Produkte (mit-)entwickeln, die z.B. Vertragsgestaltungen mit Hilfe einer umfassenden und intelligenten Nutzerführung erlauben.⁴³ Wichtig sind auch Kenntnisse des Legal Design, um Design-Thinking-Methoden zur kreativen Gestaltung juristischer Lösungen und Arbeitsabläufe zu verstehen und anzuwenden. Studierende wünschen sich schon länger, dass die Lehrinhalte an das digitale Zeitalter angepasst und entsprechendes Wissen vermittelt wird.⁴⁴

Naheliegend ist daher eine Anpassung der Studien- und Ausbildungspläne der rechts- oder wirtschaftswissenschaftlichen Studiengänge sowie der jeweiligen Ausbildungen. Dies kann dadurch umgesetzt werden, dass die mit der Digitalisierung zusammenhängenden Rechtsfragen in die Pflichtfächer oder in die Schwerpunktbereiche Eingang finden.⁴⁵ Hierfür wäre es notwendig die Grundlagen der Statistik, der Programmierung, der Datenbanktechnik und der Blockchain-Technologie den Studierenden und Auszubildenden zu vermitteln.⁴⁶

Datenrecht, Datenschutzrecht und das IT-Recht werden zunehmend zu zentralen Rechtsbereichen werden, in denen vertiefte Kenntnisse erwartet werden. Mit der zunehmenden Digitalisierung ist das Verständnis von Datenschutz und die juristische Bewertung digitaler Daten essentiell geworden. Dies bedeutet, dass Juristen in der Lage sein müssen, Vorschriften wie die Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) nicht nur zu verstehen, sondern auch auf neuartige digitale Sachverhalte anzuwenden. Die Vermittlung

42 Breidenbach, NJW 2020, 2862 (2867).

43 Breidenbach, NJW 2020, 2862 (2866).

44 Spektor/Yuan, NJW 2020, 1043 (1045).

45 Towfigh/Fecke, Digitalisierung des Rechts als Herausforderung für den Arbeitsmarkt, abrufbar unter: <https://www.wolterskluwer.com/de-de/expert-insights/die-digitalisierung-des-rechts-als-herausforderung-fuer-arbeitsmarkt-und-ausbildung> (zuletzt abgerufen 18.8.2024).

46 Anzinger, RET 3/2020, S. 71.

des Verständnisses für die rechtlichen Rahmenbedingungen der digitalen Welt und deren Bedeutung für die Wirtschaft und Gesellschaft gehört damit zwingend zur Ausbildung der Zukunft.

Einige wirtschaftswissenschaftliche Studiengänge lehren bereits Grundlagen der Digitalisierung.⁴⁷ Wenigstens die Fächer Einführung in die Programmierung, betriebliche Informationssysteme, Informationsanalytik und -visualisierung, verteilte Systeme und Blockchain-Technologie sowie Data Science sollten überall zum Pflichtprogramm gehören.⁴⁸ Das liegt daran, dass Steuerexperten, wie z.B. Steuerberater, Rechtsanwälte, Richter, Verwaltungsbeamte aber auch Politiker regelmäßig ein rechts- oder wirtschaftswissenschaftliches Studium oder eine derartige Ausbildung durchlaufen.⁴⁹

Bedauerlicherweise bestehen gerade dort Defizite, wo Studiengänge sich auf das Berufsfeld der Steuerberatung fokussieren, der Musterstudienordnung der Bundessteuerberaterkammer folgen und damit eng auf die gesetzlich geregelten Inhalte der Steuerberaterprüfung zugeschnitten sind.⁵⁰ Das gilt ebenso für das Studium der Rechtswissenschaften, das nicht einmal ansatzweise Digitalkompetenz vermittelt.⁵¹ Ein wichtiger Schritt könnte die Einführung von Schwerpunktbereichen sein, welche sich mit dem Thema Digitalisierung beschäftigen.⁵² Als erste juristische Fakultät hat die EBS Law School bereits 2019 den Schwerpunktbereich „Recht & Digitalisierung“ eingeführt, wobei mittlerweile auch andere Universitäten einen vergleichbaren Ausbildungsschwerpunkt anbieten.⁵³

Die zukünftige Ausbildung muss sehr viel mehr auf die Interdisziplinarität ausgerichtet werden. Die Digitalisierung erfordert ein konstruktives Zusammenarbeiten zwischen Juristen, Wirtschaftswissenschaftlern und Informatikern. Juristen und Wirtschaftswissenschaftler in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre arbeiten immer öfter an der Schnittstelle von Recht und Technologie, weshalb Grundkenntnisse in Informatik oder zumindest ein Verständnis grundlegender IT-Konzepte erforderlich werden. In der

47 Studium der digitalen Betriebswirtschaftslehre an der IU, abrufbar unter: <https://www.iu.de/bachelor/digitale-betriebswirtschaftslehre/> (zuletzt abgerufen 22.8.2024).

48 Anzinger, RET 3/2020, S. 71.

49 Anzinger, RET 3/2020, S. 71.

50 Anzinger, RET 3/2020, S. 71.

51 Anzinger, RET 3/2020, S. 72.

52 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (215).

53 Towfigh/Fecke, Digitalisierung des Rechts als Herausforderung für den Arbeitsmarkt, abrufbar unter: <https://www.wolterskluwer.com/de-de/expert-insights/die-digitalisierung-des-rechts-als-herausforderung-fuer-arbeitsmarkt-und-ausbildung> (zuletzt abgerufen 18.8.2024).

Ausbildung wird daher verstärkt auf digitale Schnittstellen und interdisziplinäre Arbeit Wert gelegt. Dies bedeutet, dass juristische Inhalte oft zusammen mit IT-Experten erarbeitet werden, was eine engere Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Fachdisziplinen erfordert und den Studierenden vermittelt wird.

b) Spezifische Anpassungen der Steuerrechtsausbildung

Neben allgemeinen Kenntnissen und Fähigkeiten in der Digitalisierung bedarf es einer spezifischen Aus- und Fortbildung im Bereich der Digitalisierung des Steuerrechts. Insbesondere die Steuerberaterkammern, die Hochschulen und die weiterbildenden Institute sind für die Steuerrechtsausbildung überaus wichtig.⁵⁴

So wäre eine Erweiterung des Berufs des Steuerberaters zum Tax Engineer oder das eigenständige Berufsbild des Tax Engineers neben dem Beruf des Steuerberaters denkbar.⁵⁵ Die Ausbildung zum Tax Engineer wäre geprägt durch eine Kombination aus Steuerrecht und Wirtschaftsinformatik, wobei das materielle Steuerrecht weiterhin die übergeordnete Hauptkomponente der Ausbildung darstellen würde. Darüber hinaus werden jedoch Kenntnisse der IT vermittelt.⁵⁶ Tax Engineers verfügen dann über eine Schnittstellenexpertise zwischen Steuerrecht und Digitalisierung, um mit den modernen Methoden des Prozess- und Datenmanagements vertraut zu sein.⁵⁷ Auch wenn der Tax Engineer keine klassische Programmiersprache beherrschen muss, wird es vereinfachte Programmiersprachen geben, die es auch in der Steuerwelt ermöglichen werden, maßgeschneiderte Steuer-Tools zum Einsatz zu bringen (sog. Low/No-Coding im Steuerbereich).⁵⁸

Daher geht es hinsichtlich der Steuertechnologien nicht darum, deren technische Programmierung zu verstehen, sondern vielmehr die Funktionsweise, die Kerneigenschaften und die Nutzungsmöglichkeiten bei steuerlichen Anwendungsfällen erkennen zu können.⁵⁹ Hierfür müssten sich

54 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (213).

55 Anzinger, RET 3/2020, S. 72.

56 Anzinger, RET 3/2020, S. 72; Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (211).

57 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (211).

58 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (212).

59 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (212).

geeignete Universitäten und Hochschulen zusammenfinden, um eine interdisziplinäre Ausbildung anzubieten.⁶⁰

Ein weiterer zentraler Aspekt der veränderten Anforderungen ist die Fähigkeit zur Datenanalyse. Moderne Steuerberater und Wirtschaftsprüfer müssen über ein tiefes Verständnis verfügen, wie man große Mengen an Unternehmensdaten in strukturierter und unstrukturierter Form verarbeitet. In der Ausbildung muss daher verstärkt auf Datenanalysetools eingegangen werden, etwa die Anwendung von statistischer Analyse mit Programmen wie SQL, Excel (fortgeschrittene Funktionen), R oder Python. Diese Tools sind notwendig, um steuerrelevante Informationen aus großen Datenmengen zu filtern und analysieren zu können. Darüber hinaus wird die Fähigkeit, aus diesen Analysen Entscheidungen abzuleiten und verständliche Berichte zu erstellen, für die Kommunikation mit Mandanten unerlässlich.

Die Ausbildung muss ebenfalls Cybersicherheitsaspekte beinhalten. Der Schutz sensibler steuerlicher Informationen hat für Steuerberater oberste Priorität, und dies gilt umso mehr in einer digitalen Umgebung. Es ist wichtig, dass Auszubildende nicht nur verstehen, wie man Systeme sicher konfiguriert, sondern auch die Risiken kennt, die mit der Übertragung von Daten über das Internet verbunden sind. Dies schließt das Wissen über Verschlüsselungstechniken, Zugriffskontrollen und andere Sicherheitsmaßnahmen ein, um die Daten der Mandanten effektiv zu schützen.

Die Veränderungen in der Ausbildung dienen auch dazu, die am Besteuerungsverfahren Beteiligten mit den eingesetzten modernen Methoden vertraut zu machen. Dies lässt sich exemplarisch am Beispiel der digitalen Betriebsprüfung⁶¹ zeigen. Schon seit einigen Jahren setzt die Finanzverwaltung IT-gestützte Prüfungsmethoden bei der digitalen Betriebsprüfung ein. Zu den automationsgestützten quantitativen Prüfungsmethoden gehören Zeitreihenanalysen, Ziffernanalysen, Struktur- und Verteilungsanalysen, die summarische Risikoprüfung oder Stichprobenverfahren wie das Monetary Unit Sympling.⁶² Dies setzt Kenntnisse der mathematisch-stochastischen Methoden, wie Chi-Quadrat-Anpassungstest, Newcomb-Benford-

60 Anzinger, RET 3/2020, S. 72.

61 Vgl. zur digitalen Betriebsprüfung z.B. Kapitel 2 Digitalisierung der Betriebsprüfung, in: Hruschka/Peters/von Freeden, Steuerliche Betriebsprüfung, 2022; Peters, Aktuelles zum Datenzugriff in der steuerlichen Betriebsprüfung, RET 2023, 51.

62 Vgl. BMF, Zusammenstellung der in der steuerlichen Außenprüfung zu verwendenden betriebswirtschaftlichen Begriffe, BMF-Schreiben vom 5.9.2023, BStBl. I 2023, I594.

Law, Monetary Unit Sampling oder der Quantilsschätzung voraus. Dabei wird von der Finanzverwaltung zum Teil die IDEA-Prüfsoftware und neuerdings Power-BI⁶³ eingesetzt. Wer mit den besonders geschulten Finanzbeamten im Rahmen einer Betriebsprüfung über diese Methoden auf Augenhöhe diskutieren will, kommt nicht umhin, sich die erforderlichen Kenntnisse anzueignen. Da in Zukunft davon auszugehen ist, dass weitere digitale Prüfungsmethoden zum Einsatz kommen werden, sind Kenntnisse über diese Verfahren, die zugrunde liegenden Methoden und deren Auswirkungen unabdingbar. Daher ist es notwendig derartige Kenntnisse in der entsprechenden steuerlichen Ausbildung zu verankern.

c) Ergänzungs- und Weiterbildungsstudiengänge

Eine der vielversprechendsten Möglichkeiten sind Ergänzungs- und Weiterbildungsstudiengänge. Diese können ein rechtswissenschaftliches oder betriebswirtschaftliches Studium als abgestimmtes Parallelstudium ergänzen.⁶⁴ So bietet die LMU einen Master of Management and Digital Technologies (MMT) an, der die neuen Herausforderungen der Digitalisierung aufnimmt.⁶⁵ Erfolgreich umgesetzt wurde auch eine solche Zusatzausbildung an der Universität Bayreuth, die ein paralleles wirtschaftswissenschaftliches Zusatzstudium neben dem Studium der Rechtswissenschaften anbietet.⁶⁶

Masterstudiengänge einschließlich Weiterbildungsmaster der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre mit digitaler Ausrichtung waren bisher nicht bekannt.⁶⁷ Jedoch wird ab September 2024 ein neuer Master-Studiengang „Steuern & Digitale Transformation“ an der CBS International Business School am Campus Mainz angeboten, der Steuern und Digitalisierung verknüpft.⁶⁸ Im juristischen Bereich gibt es bereits Weiterbildungsstudien-

63 Dazu <https://www.taxdoo.com/de/blog/betriebspruefung-und-betriebspruefer-in-de-r-digitalen-welt-teil-3-67923/> (zuletzt abgerufen 3.10.2024).

64 Anzinger, RET 3/2020, S. 72.

65 <https://www.som.lmu.de/de/studium/studienangebot/master-management-digital-technologies/>.

66 Ausbildung zum Wirtschaftsjuristen an der Universität Bayreuth, abrufbar unter: <https://www.wirtschaftsjurist.uni-bayreuth.de/de/index.html> (zuletzt abgerufen 22.8.2024).

67 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (213).

68 Kliem, in: Azur, Neuer Tax-Tech-Studiengang: „Wir mussten Kompromisse schließen“, abrufbar unter: <https://www.azur-online.de/studium/neuer-tax-tech-studie>

gänge wie einen Master of Taxation, der einem abgeschlossenen Studium der Rechtswissenschaft folgen kann. Ein solches Studium wird bereits seit Herbst 2020 an der Executive Academy der Wirtschaftsuniversität Wien (WU) zum Thema „Digitalization and Tax Law“ angeboten.⁶⁹

Seit September 2021 bieten die Steuerberaterkammern eine Fortbildung zum Fachassistenten Digitalisierung und IT-Prozesse (FAIT) an, die sich gezielt an Steuerfachangestellte und digitalaffine Kanzleimitarbeiter richtet.⁷⁰ Die Absolventen können durch diese Fortbildung einen hohen Mehrwert an der Seite der Steuerberater leisten, da sie hinsichtlich Digitalisierungsfragen eine aktive Rolle in der Dreiecksbeziehung zwischen Steuerberaterkanzleien, Mandantenunternehmen und der Finanzverwaltung einnehmen. Als Spezialisten unterstützen sie bei der Entwicklung und Implementierung einer Digitalstrategie und bei der Gestaltung von digitalen Geschäfts- und Arbeitsprozessen in der Kanzlei.⁷¹

IV. Fazit

Die Digitalisierung verändert die Inhalte der juristischen und steuerrechtlichen grundlegend. Neue Rechtsgebiete wie Datenrecht und IT-Recht rücken in den Vordergrund, und die Fähigkeit zur Nutzung von Legal Tech wird immer wichtiger. Diese Veränderungen erfordern, dass angehende Juristen nicht nur traditionelle rechtliche Kompetenzen beherrschen, sondern auch ein tiefes Verständnis für die Herausforderungen und Möglichkeiten der digitalen Welt entwickeln. Die Digitalisierung stellt somit eine Chance dar, die Juristenausbildung zu modernisieren und besser auf die Anforderungen einer veränderten Berufswelt vorzubereiten.

ngang-wir-mussten-kompromisse-schliessen/ (zuletzt abgerufen 24.8.2024); CBS International Business School, Steuern & Digitale Transformation, abrufbar unter: <https://www.cbs.de/master/steuern-und-digitale-transformation-master-berufsbegleitend-studieren/> (zuletzt abgerufen 24.8.2024).

69 LL.M. Digitalization and Tax Law an der WU, abrufbar unter: <https://www.wu.ac.at/en/the-university/news-and-events/news/details-news/detail/shaping-digitalization-ilm-digitalization-tax-law> (zuletzt abgerufen 22.8.2024).

70 Steuerberaterkammer München, Fortbildung zum Fachassistent Digitalisierung und IT-Prozesse, abrufbar unter: https://www.steuerberaterkammer-muenchen.de/de/aus_und_weiterbildung/fachassistenten/fachassistent_digitalisierung_und_it_prozesse/index_ger.html (zuletzt abgerufen 22.8.2024); Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (213).

71 Egner/Gries/Kalb, beck.digitax 2022, 209 (213).

Ein zentraler Punkt der digitalen Transformation ist der ständige Wandel der Technologien und gesetzlichen Rahmenbedingungen. Um hier Schritt zu halten, muss das Konzept des lebenslangen Lernens in die Ausbildung integriert werden. Steuerjuristen, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer müssen die Bereitschaft und Fähigkeit entwickeln, sich kontinuierlich weiterzubilden. Dies kann durch Workshops, E-Learning-Programme, berufsbegleitende Studiengänge und regelmäßige Zertifizierungen gewährleistet werden. Lernplattformen, die moderne Technologien wie interaktive Online-Kurse oder Webinare nutzen, könnten eine zentrale Rolle spielen.

IV.

Veranstaltungen mit Kooperationspartnern

1. **Hannoversches Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht**
(gemeinsam mit dem Rechtsanwalts- und Notarverein Hannover und dem Institut für Prozess- und Anwaltsrecht der Leibniz Universität Hannover)
2. **„Timefortaxes“**
(gemeinsam mit KPMG und dem Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Leibniz Universität Hannover)
3. **Steuerpolitische Diskussionsrunde**
(gemeinsam mit dem Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt und dem Rechtsanwalts- und Notarverein Hannover)

Das „Hannoversche Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht“ –Themen und Mitwirkende

Hannoversches Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht (6. April 2017)

- „Einziehung und Abfindung“ (Prof. Dr. *Detlef Kleindiek*, Uni Bielefeld)
- „Der Umzug über die Grenze – Rechtsprobleme von Auslandsgesellschaften“ (RA/FAStR Dr. *Hans-Michael Pott*)
- „Schenkungssteuerliche Behandlung von gesellschaftsrechtlichen Vorgängen“ (Prof. Dr. *Georg Crezelius*, München)
- „Aktuelle Entwicklungen bei der Bilanzierung und Besteuerung von Gesellschaften“ (Prof. Dr. *Joachim Hennrichs*, Universität Köln / VRiBFH Michael Wendt, München)

ZWEITES Hannoversches Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht: „Unternehmensnachfolge“ (15. März 2018)

- „Gesellschaftsvertrag und Nachfolgegestaltung“ (RA/StB/FAStR Dr. *Christopher Riedel*, LL.M., Düsseldorf)
- „Fragen zur Unternehmensnachfolge aus erbschaftsteuerlicher Sicht“ (RA/StB/Notar a.D. Dr. *Reinhard Geck*, Kapp Ebeling Rechtsanwälte, Hannover)
- „Stiftungen als Mittel der Nachfolgegestaltung und seine steuerrechtlichen Implikationen“ (Prof. Dr. *Gregor Roth*, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, Universität Leipzig)
- „Steuerrechtliche Unternehmensbewertung“ (ORR *Wilfried Mannek*, Finanzministerium Nordrhein-Westfalen)

DRITTES Hannoversches Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht: „Gesellschafterstreit“ (14. März 2019)

- „Gesellschafterstreit und Mediation“ (RA/Mediator *Hilmar Voigt*, Hannover)
- „Typische Rechtsprobleme bei der Ausschließung von GmbH-Gesellschaftern“ (RA Dr. *Reinhard Lutz*, Lutz Abel Rechtsanwälte, München)
- „Steuerrechtliche Aspekte des Gesellschafterstreits“ (RA Dr. *Markus Wollweber*, Streck Mack Schwedhelm Rechtsanwälte, Köln)

- „Aktuelle Rechtsprechung zum Gesellschafterstreit“ (RA Prof. Dr. *Volker Römermann*, CSP, Römermann Rechtsanwälte AG, Hamburg/Hannover)
- „Aktuelle Rechtsprechung zum Steuerrecht“ (Prof. Dr. *Alexander Kratzsch*, FHDW Hannover und Bielefeld)

VIERTES Hannoversches Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht: „Gemeinnützige Körperschaften im Gesellschafts- und Steuerrecht“ (24. März 2021, online)

- „Gemeinnütziger Verbandszweck - Eine Herausforderung für den Gläubigerschutz?“ (Prof. Dr. *Gregor Roth*, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht an der Universität Leipzig)
- „Gemeinnützigkeitsrecht im Umbruch: Aktuelle höchstrichterliche Entscheidungen und Änderungen durch das JStG 2020“ (Prof. Dr. *Rainer Hüttemann*, Dipl.-Volkswirt, Geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Universität Bonn)
- „Vereinsrecht und Digitalisierung“ (Notar Dr. *Wolfram Waldner*, Lauf an der Pegnitz)
- „Aktuelles Stiftungszivilrecht und -steuerrecht“ (Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer*, Lehrstuhl für Steuerrecht, Bucerius Law School Hamburg)

FÜNFTES Hannoversches Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht: „Auswirkungen der Reform des Personengesellschaftsrechts im Gesellschafts- und Steuerrecht“ (30. Juni 2022)

- „Neues Beschlussmängelrecht durch das MoPeG und seine Auswirkungen auf Streitigkeiten bei Sozietäten von Angehörigen Freier Berufe“ (Prof. Dr. *Volker Römermann*, CSP Römermann Rechtsanwälte AG, Hamburg/Hannover)
- „Ertragsteuerliche Auswirkungen des MoPeG und des KöMoG“ (Prof. Dr. *Heribert Anzinger*, Fachgebiet Wirtschafts- und Steuerrecht, Universität Ulm)
- „Erbschaft- und grunderwerbsteuerliche Auswirkungen des MoPeG und des KöMoG“ (MRin *Gerda Hofmann*, Referatsleiterin im Bundesministerium der Finanzen u.a. Erbschaft- und Grunderwerbsteuer)
- „Das MoPeG in der Register- und Gestaltungspraxis“ (Notarin Dr. *Sophie Freier*, Borna)

SECHSTES Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht: „Aktuelle Herausforderungen im Gesundheitswesen – Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, Digitalisierung“ (4. Mai 2023)

- „Digitalisierung und KI in der Medizin“ (Prof. Dr. *Jan Eichelberger*, LL.M. oec., Leibniz Universität Hannover)
- „Regulatorik im Medizin- und Gesundheitsrecht - Zulassung, Qualitätsanforderungen, Vergütung“ (Prof. Dr. *Karsten Scholz*, Leiter der Rechtsabteilung der Bundesärztekammer Berlin)
- „Steuerliche Fragen rund um die freiberufliche Praxis“ (Prof. Dr. *Alexander Kratzsch*, Fachhochschule für die Wirtschaft Hannover)
- „Ärztliches Kooperations- und Gesellschaftsrecht: Schwer- und Brennpunkte der anwaltlichen Beratung“ (RA *Wolf Constantin Bartha*, MEYER-KÖRING Rechtsanwälte Steuerberater)
- „Aktuelles zum Umsatzsteuerrecht in der freiberuflichen Praxis“ (RiBFH a.D.Dr. *Axel Leonard*, Of Counsel, HLB Klein-Mönstermann und Lehrbeauftragter an der Hochschule Osnabrück)

SIEBTES Hannoversches Symposium zum Gesellschafts- und Steuerrecht: „Ziemlich beste Freunde: Beteiligung Dritter am Unternehmen“ (28. Mai 2024)

- Einleitung zum Start-up-Standort Niedersachsen (*Doris Petersen*, Geschäftsführerin hannoverimpuls GmbH)
- „Einkommensbesteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen unter besonderer Berücksichtigung von § 19a EStG“ (RiBFH Dr. *Roland Krüger*)
- „Vom Eigentümer zum Co-Investor – Die Rückbeteiligung des Unternehmensinhabers beim Unternehmensverkauf an einen Private Equity-Investor“ (Dr. *Malte Bergmann*, LL.M., YPOG, Hamburg)
- „Active Stewardship oder historischer Bestand? Zur direkten Beteiligung institutioneller Investoren an Unternehmen“ (Dr. *Thomas Jesch*, LL.M. Hrsg. und Autor des Rechtshandbuches Private Equity sowie geschäftsführender Vorstand des Bundes Institutioneller Investoren e.V.)
- „Die Schwarmfinanzierung – Zivil- und steuerrechtliche Aspekte“ (Prof. Dr. *Petra Buck-Heeb*, Leibniz Universität Hannover / *Thomas Jansen* Treuhand Weser-Ems GmbH)
- „Fuck Up Night“ (Christian Brützel Geschäftsführer des Start-ups Qnips / *Kai Hoyer*, Geschäftsführer der Source One / Moderation: *Doris Petersen*)

Dualismus der Unternehmensbesteuerung und Mitunternehmerbesteuerung.

Zu ausgewählten Empfehlungen der Expertenkommission zur Reform des Rechts der Unternehmensbesteuerung

Prof. Dr. Joachim Hennrichs

Der Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover e.V. feiert sein 10jähriges Jubiläum! Nach den Usancen für rechtswissenschaftliche Festschriften ist das zwar eigentlich viel zu jung, um bereits eine Festschrift zu erhalten. Sonst gilt unter Juristen die Vollendung des 70. Lebensjahres gemeinhin als „Mindestalter“ für die Ehrung mit einer Festschrift. Aber vielleicht bemisst sich das Leben von steuerrechtlichen Fördervereinen eher nach Hundejahren (bei denen 10 Jahre etwa 70 Menschenjahren entsprechen sollen). Wie auch immer, jedenfalls ist das zehnjährige Jubiläum des VFS Hannover wahrlich ein Grund zu feiern! Der Verein ist, besonders dank der Umtriebigkeit und des Engagements seines Vorstands *Thomas Keß*, ausgesprochen aktiv und verbreitet im Raum Hannover und darüber hinaus die Begeisterung der Akteure für das Steuerrecht. Ich hatte selbst mehrfach die Freude und Ehre, bei Veranstaltungen des Vereins dabei zu sein.

Das Thema meines Beitrags zu dieser Festschrift greift denn auch einige Grundfragen auf, die wir bei einer der ersten Veranstaltungen des Vereins schon einmal diskutiert haben und die unverändert aktuell sind: Wie hält es die Steuerrechtsordnung mit dem sog. Dualismus der Unternehmensbesteuerung? Ist die transparente Besteuerung bei Mitunternehmerschaften angesichts der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Personenhandelsgesellschaften im Gesellschaftsrecht noch zeitgemäß? Muss die Mitunternehmerbesteuerung so komplex sein oder gibt es Potenziale für Vereinfachungen?

1 Ausgangspunkt und Zielsetzung der Reformüberlegungen

Unsere Steuerrechtsordnung ist in keinem guten Zustand. Sie erinnert mich ein wenig an „The Burrow“ (oder den „Fuchsbau“) in den Romanen um

die Abenteuer des jungen Zauberers Harry Potter. Der „Fuchsbau“ ist das Heim der Familie Weasley, ein vielfach verwinkeltes Haus, voller Anbauten hier und Türmchen da, das über die Jahrzehnte derart krumm geworden ist, dass es statisch-physikalisch eigentlich gar nicht mehr stehen dürfte. Die Autorin beschreibt es wie folgt: „extra rooms had been added here and there until it was several stories high and so crooked it looked as though it were held up by magic (which, Harry reminded himself, it probably was)“.

Ähnlich verhält es sich mit unserem Steuerrecht im Allgemeinen und dem Unternehmenssteuerrecht im Besonderen. An Regulierungseifer herrscht kein Mangel. Jedes Jahr beglückt uns der Gesetzgeber mit einem neuen Jahressteuergesetz, bisweilen sogar mit zweien. Dabei sind das jeweils punktuelle, anlassbezogene Anbauten am Grundgerüst, meist in Reaktion auf wahrgenommene Missbräuche, auf als zu großzügig empfundene BFH-Judikate oder schlicht zum Stopfen von Haushaltslöchern. Während das „Weasley-Haus“ im Harry Potter-Reich trotz der statischen Probleme stehen kann, weil dies eben eine Welt der Magie ist, gibt es im Steuerrechtsgebäude der realen Welt mittlerweile doch erhebliche Probleme: kaum noch etwas passt zusammen, vieles ist unsystematisch und (um im Bild zu bleiben) baufällig, wer darin wandelt, der verliert möglicherweise bald die Orientierung und verirrt sich. Wem die Systematik des Steuerrechts am Herzen liegt, wer für eine Steuerrechtsordnung eintritt, die den Namen „-ordnung“ verdient, der kann mit dem Zustand des geltenden deutschen Unternehmenssteuerrechts jedenfalls schwerlich zufrieden sein.

Zusätzlich gibt es äußere Anlässe, über Reformen im Bereich des Unternehmenssteuerrechts erneut nachzudenken: Für den hier thematisierten Teilbereich der Mitunternehmerbesteuerung ist das eine neue Entwicklung in einem anderen Gesetzesbereich, nämlich das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (kurz: MoPeG)¹. Denn das MoPeG schreibt nun ins Gesetz und macht damit auch dem letzten Zweifler klar, dass Personengesellschaften, die am Rechtsverkehr teilnehmen (Außengesellschaften), rechtsfähig sind (Überschrift des Untertitels vor § 706 BGB; § 14 Abs. 2 BGB) und ein eigenes Vermögen haben (§ 713 BGB), und zwar nicht anders als GmbH und AG². Das Prinzip der Trennung von Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen gilt zivilrechtlich für alle rechtsfähigen Gesellschaften gleichermaßen. Diese dogmatische Erkenntnis ist zwar gesell-

1 G. v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436.

2 J. Koch/ R. Harnos in J. Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 705 BGB Rz. 87.

schaftsrechtlich nicht neu³, hat aber nun durch das MoPeG Eingang in den Gesetzestext des BGB gefunden und kann daher auch im Steuerrecht nicht länger ignoriert werden.

Damit gerät die Legitimation des Dualismus der Unternehmensbesteuerung⁴ erneut⁵ ins Wanken. Denn dieser wird traditionell mit dem Aspekt der angeblichen Unterschiede hinsichtlich der Rechtsfähigkeit der Gesellschaften begründet⁶. Das taugt spätestens nach dem MoPeG nicht mehr zur Rechtfertigung grundlegender Besteuerungsunterschiede zwischen Kapitalgesellschaften einerseits und rechtsfähigen Personengesellschaften andererseits.

Vor diesem Hintergrund hat sich die Unterarbeitsgruppe „Laufende Unternehmensbesteuerung“ der vom BMF eingesetzten Expertenkommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung mehrere Ziele gesetzt⁷:

Erstens geht es uns um eine systemorientierte Modernisierung der Unternehmensbesteuerung, insbesondere um die verfassungsmäßige Ausfor-

- 3 Vgl. BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BGHZ 146, 341 (ARGE Weißes Roß); BGH v. 4.12.2008 – V ZB 74/08, BGHZ 179, 102. Aus der gesellschaftsrechtlichen Literatur z.B. *W. Hadding*, Zur Rechtsfähigkeit und Parteifähigkeit der (Außen-)Gesellschaft bürgerlichen Rechts sowie zur Haftung ihrer Gesellschafter für Gesellschaftsverbindlichkeiten, ZGR 2001, 712 (717 f.); *J. Hennrichs/ E. Kießling*, Die "GbR ohne persönliche Gesellschafterhaftung" - Zur Begrenzung der Haftung für rechtsgeschäftlich begründete Verbindlichkeiten in der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, WM 1999, 877; *U. Huber*, Rechtsfähigkeit, juristische Person und Gesamthand, FS Lutter, 2002, S.107 (112 f.); *P. Ulmer*, Die höchststrichterlich "enträtselte" Gesellschaft bürgerlichen Rechts, ZIP 2001, 585 (588 f.); *K. Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 8 und § 48 I, § 60 II.
- 4 Grundlegend und statt vieler *W. Schön* in *R. Hüttemann/ W. Schön*, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz. 1.11 f., 1.39 ff., 1.54 ff., 1.341 ff.; *U. Schreiber/ H. Kahle/ M. Ruf*, Besteuerung der Unternehmen, 5. Aufl. 2021, S. 297 ff.; ferner *J. Hennrichs*, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht - Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform, StuW 2002, 201.
- 5 Die Legitimation des Dualismus der Unternehmensbesteuerung wird schon lange angezweifelt, dazu statt aller *J. Hennrichs* in *K. Tipke/ J. Lang*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024 Rz. 10.4 ff., Rz. 13.169 ff.; *W. Schön* in *Fr. Dötsch/ A. Herlinghaus/ R. Hüttemann/ J. Lüdicke/ W. Schön*, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 139 (145 ff.); a.A. z.B. *H. Kahle*, Zur Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, 377 (379 f.); *U. Schreiber/ H. Kahle/ M. Ruf*, Besteuerung der Unternehmen, 5. Aufl. 2021, S. 461, 463; je m.w.N.
- 6 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11 Rz. 113 f.; zustimmend z.B. *M. Krumm* in *P. Kirchhof/ R. Seer*, EStG, 23. Aufl. 2024, § 15 EStG Rz. 163.
- 7 Der Abschlussbericht der Kommission ist abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/bericht-kommission-vereinfachte-unternehmensteuer.html.

mung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung. Zweitens empfehlen wir, wo möglich, den Abbau von überbordender Bürokratie sowohl auf Seiten der Unternehmen als auch der Finanzverwaltung. Das betrifft vor allem die laufende Mitunternehmerbesteuerung, die im Laufe der Jahrzehnte unnötig komplex geworden ist. Beide Ziele sind dabei aufeinander bezogen, d.h. es geht uns um Vereinfachung durch Systemorientierung. Und drittens schließlich zielen wir durchaus auch auf eine moderate Steuerentlastung der Unternehmen, um im Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen wieder wettbewerbsfähig(er) zu sein. Aufkommensneutralität darf für die weitere rechtspolitische Debatte kein Dogma sein.

Aus der Fülle unserer Überlegungen und Vorschläge möchte ich hier kurz zwei vorstellen. Eine Empfehlung betrifft die Grundsatzfrage des Dualismus der Unternehmensbesteuerung, eine weitere die Mitunternehmerbesteuerung. Im Einzelnen:

2 Zur Grundsatzfrage des Dualismus der Unternehmensbesteuerung: Nachjustiertes und erweitertes Optionsmodell

2.1 Legitimationsprobleme des Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Die Legitimation des tradierten Dualismus der Unternehmensbesteuerung ist, wie angedeutet, ins Wanken geraten. Spätestens mit dem MoPeG ist klar, dass jedenfalls der Aspekt der angeblich unterschiedlichen Rechtsfähigkeit der verschiedenen Gesellschaftsformen nicht zur Rechtfertigung taugt. Insoweit gibt es keine Unterschiede; das Trennungsprinzip (Prinzip der Trennung von Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen) gilt handelsrechtlich hüben wie drüben und für alle rechtsfähigen Gesellschaften gleichermaßen⁸.

Ob verbleibende andere Strukturunterschiede zwischen den Gesellschaftsformen die grundlegende Unterschiedlichkeit der Besteuerungsregime rechtfertigen können⁹, ist ebenfalls fraglich. Etliche Unterschiede haben keinen erkennbaren Bezug zum Kriterium der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und sind daher für die Besteuerung ir-

8 J. Koch/ R. Harnos in J. Koch, Personengesellschaftsrecht, 2024, § 705 BGB Rz. 87.

9 Dafür G. Bachmann, Die folgenlose Beseitigung der rechtsfähigen Gesamthand durch das MoPeG, FR 2022, 709 (710 f.); H. Kahle, FR 2022, 377 (379).

relevant¹⁰. Das gilt etwa für die Frage, ob die Geschäftsführung nur ein Gesellschafter übernehmen kann (Selbstorganschaft bei Personengesellschaften) oder auch ein Dritter (Fremdorganschaft bei Kapitalgesellschaften). Für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind diese Unterschiede nicht relevant. Gleiches gilt für die Frage, ob es eigene Anteile geben kann (bei Kapitalgesellschaften ja, bei Personengesellschaften nach h.M. nein), ob es eine Ein-Personen-Gesellschaft geben kann (bei Kapitalgesellschaften ja, bei Personengesellschaften nach h.M. nein). Auch insoweit ist nicht erkennbar, welche Relevanz diese Unterschiede für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit haben sollten.

Zur Rechtfertigung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung wird teilweise auf die verbleibenden Unterschiede hinsichtlich der Finanz- und Haftungsverfassung verwiesen¹¹: Nur bei Kapitalgesellschaften gibt es ein gesetzlich geschütztes Mindestkapitalerfordernis und gilt für ihre Gesellschafter das Haftungsprivileg; demgegenüber gilt bei Personengesellschaften nach dem gesetzlichen Modell das Prinzip der Vollausschüttung von Gewinnen, ein besonderer Gewinnverwendungsbeschluss ist hier nicht vorgeschrieben und Gesellschafter bei Personengesellschaften haften (je nach Stellung unterschiedlich) für Gesellschaftsschulden persönlich. Aber erneut: rechtfertigen diese Unterschiede tatsächlich so grundlegend unterschiedliche Besteuerungsregime? Sind die genannten Unterschiede für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit relevant?¹²

Die Legitimationsprobleme kulminieren in der von der Vertragspraxis entwickelten hybriden Mischform der GmbH & Co. Sie ist bekanntlich oft ein „Kind des Steuerrechts“, nämlich der Versuch, gesellschaftsrechtliche Haftungsbeschränkung und transparente Besteuerung miteinander zu verbinden – allerdings um den Preis einer ökonomisch eigentlich unsinnigen gesellschaftsrechtlichen Doppelkonstruktion. Diese Hybridform ist zwar eine Personengesellschaft, den Kapitalgesellschaften aber so stark angenähert, dass sie das (europäische) Bilanzrecht für Zwecke der Rechnungsle-

10 J. Hennrichs, Rechtspolitische Perspektiven der transparenten Besteuerung – Wissenschaft, DStJG 47 (2024), 431 (435); R. Seer, Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht - Bestandsaufnahme und Zukunft, StuW 2023, 30 (39 f.); je m.w.N.

11 Statt aller K.-D. Drißen, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, 393 (398 f.); G. Bachmann, FR 2022, 709 (710 f.); H. Kahle, FR 2022, 377 (379); je m.w.N.

12 Zu Recht zweifelnd R. Seer, StuW 2023, 30 (39 ff.); Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V., Sonderbetriebsvermögen – Bestandsaufnahme und Reformvorschläge, DStR-Beih. 2023, 19 (43).

gung schon lange und zu Recht diesen gleichstellt (§ 264a HGB). Der Versuch, den Dualismus der Unternehmensbesteuerung mit Unterschieden in der Finanz- und Haftungsverfassung der Gesellschaftsformen zu legitimieren, scheitert spätestens bei der GmbH & Co., die insoweit realiter keine relevanten Unterschiede zur „reinen“ GmbH aufweist¹³.

2.2 Einheitslösungen?

Will man diese Schieflagen im Dualismus der Unternehmensbesteuerung angehen, liegt es auf den ersten Blick nahe, Einheitslösungen zu suchen¹⁴. In der Tat spricht aus meiner Sicht viel für eine Einbeziehung der rechtsfähigen Personengesellschaften in die Körperschaftsteuer, mindestens der GmbH & Co.¹⁵

Ein solcher Schritt wäre freilich einigermaßen radikal. Frühere Vorschläge für eine Steuerrechtsreform sind auch deshalb gescheitert, weil sie überambitioniert waren. Zudem gibt es dualistische Systeme der Besteuerung, also die gleichzeitige Existenz eines auf Transparenz und eines auf Trennung angelegten Systems der Unternehmensbesteuerung, in vielen Steuerrechtsordnungen¹⁶. Eine eindeutig überlegene „Einheitslösung“ hat sich international bisher nicht herausgebildet. Das dürfte einen Grund auch darin haben, dass gerade in geschlossenen Personen- und Kapitalgesellschaften von den Beteiligten sehr unterschiedliche Aufteilungen von Mitwirkungs- und Vermögensrechten praktiziert werden, die eine schematische und eindeutige Zuordnung zur transparenten oder eigenständigen Besteuerung der Gesellschaft erschweren¹⁷. Und für die große Zahl der Einzelunternehmer passt steuerlich ohnehin kein Trennungssystem (weil es dort keine Trennung der Vermögenssphären gibt), so dass den Einheitsmodellen für die Unternehmensbesteuerung von vornherein Grenzen gesetzt sind.

13 J. Hennrichs, DStJG 47 (2024), 431 (439); R. Seer, StuW 2023, 30 (39 ff.).

14 Dafür jüngst wieder R. Seer, StuW 2023, 30 (42).

15 J. Hennrichs, DStJG 47 (2024), 431 (438 f.) m.w.N.

16 W. Schön in R. Hüttemann/ W. Schön, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz. 1.351 ff.; C. Osterloh-Konrad, ebda., Rz. 4.63 ff. und 4.562.

17 Vgl. auch Verhandlungen des 66. Deutschen Juristentages, 2006, Bd. II, Q 310, Beschluss III.18. sowie 19. zur Besteuerungsoption für Personenunternehmen.

2.3 Nachjustiertes und erweitertes Optionsmodell

Die Kommission schlägt deshalb einen anderen Weg vor, nämlich die Nachjustierung und Erweiterung des Optionsmodells: Einerseits soll der bestehende § 1a KStG fortentwickelt und sollen erkannte Optionshindernisse (Sonderbetriebsvermögen, Nachversteuerung für § 34a EStG-Anwender) entschärft werden. Andererseits soll für geschlossene, nicht-börsennotierte Kapitalgesellschaften auch eine umgekehrte Option hin zur transparenten Besteuerung eröffnet werden¹⁸.

2.3.1 Nachjustierungen bei § 1a KStG

Von der Optionsmöglichkeit nach § 1a KStG wird bislang offenbar nur in seltenen Fällen praktisch Gebrauch gemacht.¹⁹ Die Praxis bemängelt insbesondere zwei Optionshindernisse: Erstens die Notwendigkeit, auch das Sonderbetriebsvermögen in die Gesellschaft einbringen oder „gesamtplanfest“ vorher in ein anderes Betriebsvermögen übertragen zu müssen.²⁰ Zweitens greift für Gesellschaften, die vorher von der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG Gebrauch gemacht haben, bei Ausübung der Option die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG.²¹

Dem erstgenannten Optionshindernis soll nach den von der Kommission unterbreiteten Vorschlägen grundsätzlich begegnet werden, denn danach soll die Figur des Sonderbetriebsvermögens künftig entfallen (dazu näher sogleich).

Nach Ansicht der Kommission könnte die Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG ebenfalls gestrichen werden. Die derzeit angeordnete Nachversteuerung wegen (fiktiver) Umwandlung zum Umwandlungs- oder Optionszeitpunkt erscheint nicht notwendig, weil es bei späterer Aus-

18 Dafür bereits W. Schön in R. Hüttemann/ W. Schön, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz. 1.353 f.; C. Osterloh-Konrad, ebda., Rz. 4.68, 4.72 ff., 4.562; E. Röder, ebda., Rz. 5.16; J. Hey in K. Tipke/ J. Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 13.185; J. Hennrichs, ebda., Rz. 10.8 und DStJG 47 (2024), 431 (443 ff.).

19 S. auch H. Kahle, FR 2022, 377 (383 f.).

20 M. Brühl/ M. Weiss, Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach der endgültigen Fassung des KöMoG, DStR 2021, 1622.

21 H. Kahle, FR 2022, 377 (383 f.); D. Kelm/ M. Rindermann/ J. Hennrichs, Das Optionsmodell - ein wichtiger Schritt in Richtung Rechtsformneutralität und stärkerer Wettbewerbsfähigkeit, WPg 2021, 1166 (1176); M. Cordes/ M. Kraft, Regierungsentwurf zum Optionsmodell - Körperschaftsteuer ab 2022 auch für Personengesellschaften?, FR 2021, 401 (408).

schüttung aus der (fiktiven) Kapitalgesellschaft ohnehin zur Nachbelastung kommt.

2.3.2 Umgekehrte Option für nicht-börsennotierte Kapitalgesellschaften

Weiterreichender ist der Vorschlag der Kommission, ein flexibles Optionsrecht künftig auch in umgekehrter Richtung zu eröffnen, nämlich für nicht-börsennotierte Kapitalgesellschaften hin zur transparenten Besteuerung. Diese Unternehmen sollen hiernach künftig die freie Wahl zwischen den beiden großen Besteuerungssystemen haben (Check-the-box-Verfahren). Letztlich verwirklicht dies eine Art Rechtsformneutralität, denn der Zugang zu den beiden unterschiedlichen Besteuerungsregimen kann weitgehend unabhängig von der Gesellschaftsform allen Unternehmen gleichmäßig eingeräumt werden.

Die umgekehrte Option soll für GmbH und geschlossene AG oder KGaA eröffnet werden. In der Praxis sind viele mittelständische GmbH personalistisch organisiert, in ihren sog. Realstrukturen unterscheiden sich solche GmbH oft nicht nennenswert von Personenhandelsgesellschaften. Die umgekehrte Option zuzulassen, liegt in diesen Fällen besonders nahe.

Eine Grenze zieht die Kommission bei börsennotierten Gesellschaften. Eine transparente Besteuerung dürfte bei diesen Gesellschaften, bei denen die Aktien an der Börse gehandelt werden und deshalb häufig ein Gesellschafterwechsel stattfinden kann, größere praktische Probleme auslösen. Auch internationale Vorbilder legen eine Begrenzung der umgekehrten Option auf geschlossene, nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften nahe²².

Für die Ausgestaltung eines erweiterten Optionsmodells sollte der Gesetzgeber sich an der Grundstruktur des bereits etablierten Optionsmodells gem. § 1a KStG orientieren. Dessen Kennzeichen besteht darin, dass einerseits eine „echte“ gesellschaftsrechtliche Umwandlung nicht erforderlich ist, andererseits aber die Rechtsfolgen sich nach dem Umwandlungssteuerrecht bestimmen. Für steuerliche Zwecke wird also bei Ausübung der Option eine Umwandlung fingiert. Das empfiehlt sich auch für die hier vorgeschla-

22 Beispielsweise können nach dem französischen Code général des impôts (CGI) GmbH, deren Gesellschafterkreis ausschließlich aus engen Familienangehörigen besteht, dauerhaft zur transparenten Besteuerung optieren (sog. "SARL de famille"). Das US-amerikanisch Recht eröffnet allen nicht inkorporierten Unternehmensträgern sog. „Check-the-box“-Regeln, die es freistellen, wie sie besteuert werden wollen (vgl. Internal Revenue Code (I.R.C.) § 7704; Code of Federal Regulations (CFR), §§ 301.7701-2(b), 3(a), (b); insbesondere relevant für LLCs).

gene Erweiterung des Optionsmodells. Die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen der Option wären entsprechend dem Leitprinzip der „fiktiven Umwandlung“ dieselben wie bei einer echten Umwandlung.

2.4 Vorteile des vorgeschlagenen erweiterten Optionsmodells

Das vorgeschlagene erweiterte Optionsmodell hätte mehrere Vorteile: Zum einen würde dadurch dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung die Schärfe genommen. Dieser kann, wie dargelegt, ohnehin nicht so bleiben wie er ist. Und wenn es für Gesellschaften einfach möglich ist, das anwendbare Steuerregime zu wechseln, verlieren Ungleichheiten aus Sicht der Grundrechtsbetroffenen ihre Brisanz. „Einfach“ meint dabei in diesem Zusammenhang vor allem, dass eine handelsrechtliche Umwandlung nicht notwendig wird. Ein echter Formwechsel ist oft aus nicht-steuerlichen Gründen nicht gewollt. Das vorgeschlagene Optionsmodell folgt deshalb zwar für die Besteuerung dem Modell der *fiktiven* Umwandlung und damit den Prinzipien des UmwStG. Eine handelsrechtliche Umwandlung ist dafür aber gerade nicht erforderlich.

Die umgekehrte Option hin zur transparenten Besteuerung für geschlossene Kapitalgesellschaften wäre ferner vor allem für Start-Ups interessant und würde zudem die hybride Mischform der GmbH & Co. aus steuerlicher Sicht überflüssig machen. Diese Personengesellschaft ohne natürliche Person als Vollhafter (insbes. die in der Vertragspraxis verbreitete GmbH & Co. KG), ist eine Reaktion der Gestaltungspraxis darauf, dass das geltende Recht für Kapitalgesellschaften keine transparente Besteuerung vorsieht. Durch Wahl der GmbH & Co. KG wird wirtschaftlich die Haftung wie bei einer GmbH beschränkt, zugleich ist die KG aber steuerliche eine Mitunternehmerschaft gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Diese Gestaltung wäre nach dem Modell einer umgekehrten Option künftig jedenfalls steuerlich motiviert nicht mehr nötig. Denn die betroffenen Unternehmen könnten sich als einfache GmbH organisieren, die sodann zur transparenten Besteuerung optiert. Auch bestehende GmbH & Co. KG könnten sich (nach dem sog. Anwachsungsmodell oder durch Formwechsel nach dem UmwG) in eine GmbH umwandeln und zur transparenten Besteuerung optieren. Dadurch würde der Aufwand einer gesellschaftsrechtlichen Doppelstruktur

vermieden und es könnte sich das Steuerrecht dieses Mal als erwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts²³ erweisen.

3 Vereinfachungen der Mitunternehmerbesteuerung

Ein weiterer Vorschlag der Expertenkommission zielt auf eine grundlegende Vereinfachung der Mitunternehmerbesteuerung. Diese ist derzeit u.E. unnötig komplex.

3.1 Komplexitäten des geltenden Rechts

Aktuell sieht § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG eine zweistufige Gewinnermittlung vor: Auf der ersten Stufe wird der Gesellschaftsgewinn ermittelt. Dieser wird anteilig den Mitunternehmern zugerechnet. Auf der zweiten Stufe werden sog. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der Mitunternehmer abgerechnet sowie ggf. eine Sonderbilanz für das sog. Sonderbetriebsvermögen erstellt.

Die Rechtsfigur des „Sonderbetriebsvermögens“ bei Personengesellschaften²⁴ wurde zunächst durch die Rechtsprechung in einer jahrzehntealten Tradition entwickelt. Darunter erfasst und als Betriebsvermögen qualifiziert werden Wirtschaftsgüter im Eigentum der einzelnen Gesellschafter, die der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden.²⁵ Gedanklich-dogmatisch sind § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG und die Figur des Sonderbetriebsvermögens „Kinder“ der Gleichstellungsthese (Gleichstellung der Mitunternehmer mit dem Einzelunternehmer) und der Vielheitsidee (Personengesellschaft als Vielheit von Einzelunternehmern)²⁶. Diese waren für rechtsfähige Personengesellschaften noch nie überzeu-

23 Diese Formulierung geht zurück auf ein Werk von Knobbe-Keuk, in welchem sie die umgekehrte Beeinflussung kritisiert hat (*B. Knobbe-Keuk, Das Steuerrecht - eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?*, 1986).

24 C. Osterloh-Konrad in R. Hüttemann/ W. Schön, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz. 4.563; U. Prinz, FR 2022, 61 (64).

25 J. Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 13.13; kritisch M. Desens/ A. Blischke in P. Kirchhof/ H. Söhn/ R. Mellinshoff, § 15 EStG Rz. A 225 (9/2016).

26 J. Hennrichs, DStJG 47 (2024), 431 (439); R. Seer, StuW 2023, 30 (34 f.); Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V., DStR-Beih. 2023, 19 (21 f.).

gend²⁷. Denn zum einen bestehen zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften deutliche Unterschiede, die eine Ungleichbehandlung durchaus rechtfertigen können.²⁸ Und die Vielheitsidee wurde spätestens durch das MoPeG endgültig als Schwindel entlarvt²⁹. Jede echte Reform der Mitunternehmerbesteuerung sollte daher das Sonderbetriebsvermögen in den Blick nehmen und jedenfalls für die Zukunft abschaffen.³⁰

Eine vergleichbare Funktion erfüllt bei Kapitalgesellschaften die – ebenfalls praeter legem konstruierte – Rechtsfigur der Betriebsaufspaltung, die bei persönlicher und sachlicher Verflechtung die von den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft (allein oder gemeinsam mit anderen) überlassenen Wirtschaftsgüter gewerbliche qualifiziert.³¹

Beide Rechtsfiguren entfernen sich ohne Not vom Handelsrecht und erweisen sich in der Praxis oft als tückisch und beratungsintensiv. Sie verursachen vielfältige praktische Probleme im Hinblick auf die korrekte Zuordnung. Und bei Umstrukturierungen wird bislang unerkanntes Sonderbetriebsvermögen (oder werden bislang unerkannte Betriebsaufspaltungen) mitunter zur Falle. Denn die nachträgliche Qualifikation von Wirtschaftsgütern als Sonderbetriebsvermögen bei Betriebsprüfungen kann zu unfreiwilligen Entstrickungen und damit zu erheblichen Steuerwirkungen führen. Bei beiden „Rechtsinstituten“ besteht das permanente Risiko, stille Reserven durch ungewollte „Entnahme“ von Wirtschaftsgütern unfreiwil-

27 Dazu ausführlich *F. Kitzig*, Die Ergänzungsbilanz – Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung und Folgerungen für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen, 2023, S. 255 ff.; *F. Kitzig*, Die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen, *StuW* 2023, 245 (251 ff.); ferner *R. Seer*, *StuW* 2023, 30 (36 f.); *D. Hallerbach*, Gleichstellungsthese – Wann ist der Mitunternehmer ein Einzelunternehmer? Gedanken zur Besteuerung von Mitunternehmern, *FR* 2016, 1117; *J. Hennrichs*, *StuW* 2002, 201 (209).

28 BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, *BFHE* 163, 1 (14); BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, *BFHE* 164, 260 (262); *J. Hennrichs*, *FR* 2010, 721 (723 ff.); *H.-W. Kruse*, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, *DStjG* 2 (1979), S. 37 (40); *J. Lang*, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, *FS L. Schmidt*, 1993, S. 291 (292); ebenso jüngst *F. Kitzig*, Die Ergänzungsbilanz – Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung und Folgerungen für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen, 2023, S. 266 ff.

29 Treffend *R. Seer*, *StuW* 2023, 30 (37 f.).

30 In die gleiche Richtung *U. Prinz*, Besteuerung der Personengesellschaften – unpraktikabel und realitätsfremd?, *FR* 2010, 736 (742 f.); *R. Seer*, *StuW* 2023, 30 (42); s. ferner *C. Osterloh-Konrad* in *R. Hüttemann/ W. Schön*, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rz. 4.563.

31 Zur Kritik: *R. Hüttemann* in *R. Hüttemann/ W. Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 2.149 ff.

lig aufzudecken, z.B. bei Aufgabe der Mitunternehmerstellung durch den Gesellschafter, der das Wirtschaftsgut zur Nutzung überlässt, oder bei Verlust der personellen oder sachlichen Verflechtung als Tatbestandsmerkmal der Betriebsaufspaltung.³² Das veranlasst bisweilen zu ineffizienten Gestaltungen, etwa zur Gründung und Nutzung gewerblich geprägter Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) schlicht zwecks Vermeidung eines Entnahmetatbestandes³³. Zudem befeuern die Figuren des Sonderbetriebsvermögens und der Betriebsaufspaltung „Dummensteuereffekte“³⁴, weil nur diejenigen die Untiefen der Rechtsinstitute umschiffen können, die rechtzeitig gut und teuer beraten werden.

3.2 Vereinfachung durch Anlehnung an das Gesellschaftsrecht

Die Expertenkommission schlägt deshalb vor, die Mitunternehmerbesteuerung grundlegend zu reformieren und zu vereinfachen. Leitmodell sollte dabei die Annäherung des Besteuerungsregimes an das Gesellschaftsrecht sein, dem eine einstufige Gewinnermittlung genügt und das ohne die Figuren der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sowie ohne Sonderbetriebsvermögen auskommt.

Die Kommission empfiehlt, *de lege ferenda* Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und den Gesellschaftern bis zur Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung auch steuerlich anzuerkennen. Angemessene Leistungsentgelte an Gesellschafter-Geschäftsführer würden danach bei der Personengesellschaft zu Betriebsausgaben und beim Gesellschafter zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, angemessene Zinsen auf Gesellschafterdarlehen zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Auf die Qualifikation von Leistungsentgelten als „Sondervergütungen“ im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG wäre zu verzichten. Ebenso wären Pensionsrückstellungen künftig auch bei Personengesellschaften aufwandswirksam möglich. Für Gesellschafterdarlehen wäre im Gegenzug die Zinsschranke auch auf Personengesellschaften zu erweitern.

32 J. Hennrichs in K. Tipke/ J. Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 13.88.

33 J. Hennrichs in K. Tipke/ J. Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 13.88.

34 R. Seer in K. Tipke/ J. Lang, Steuerrecht, 25. Aufl. 2024, Rz. 1.23; J. Hey, ebda., Rz. 7.14 und 8.4; G. Rose, Über die Entstehung von „Dummensteuern“ und ihre Vermeidung, FS Tipke, 1995, 153.

Damit entbehrlich wäre künftig außerdem die Figuren des Sonderbetriebsvermögens³⁵, und korrespondierend sollte außerdem auf das Institut der Betriebsaufspaltung verzichtet werden. Die Abschaffung beider Rechtsfiguren würde einen wesentlichen Beitrag zur Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts leisten. Korrespondierend wären allerdings Veräußerungsgewinne aus solcherart Erwerbsvermögen, das beim Nutzenden für betriebliche Zwecke eingesetzt wird, künftig auch im Anwendungsbereich des § 21 EStG zu erfassen.

Insgesamt würde hiernach die steuerliche Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften wie im Handelsrecht auf ein einstufiges Modell zurückgeführt³⁶. Der auf Ebene der Personengesellschaft ermittelte Gewinn wird entsprechend den Gewinnanteilen der Gesellschafter diesen als Einkünfte zugerechnet. Die bislang zweite Stufe der Abrechnung von Sondervergütungen und der Erfassung des Sonderbetriebsvermögens würde entfallen.

3.3 Vorteile der Vorschläge

Die vorgeschlagene Vereinfachung der Mitunternehmerbesteuerung würde sowohl Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung administrativ spürbar entlasten. Damit einher ginge eine erhebliche Reduzierung der Compliance-Kosten, die insbesondere für kleine und mittelgroße Personenunternehmen ins Gewicht fallen.

Zudem trägt die Orientierung am gesellschaftsrechtlichen Modell zur Rechtsklarheit bei und stärkt das Institut der Einheit der Rechtsordnung. Die Trennung der Sphären von Gesellschaft und Gesellschaftern ist gesellschaftsrechtlich eingeübt und hat sich bewährt. Für GmbH, die in der Praxis oft ganz ähnlich strukturiert sind wie Personengesellschaften, gilt es ohnehin bereits steuerrechtlich. Es ist kein Grund ersichtlich, der dagegenspräche, das gleiche Modell auch bei der Besteuerung der Gesellschafter von Personengesellschaften zugrunde zu legen. Gleichzeitig profitierte auch die Finanzverwaltung von den vorgeschlagenen Vereinfachungen, da komplexe Sonderregelungen entfallen würden und die Prüfung von Steuererklärungen weniger aufwändig und weniger fehleranfällig würde.

35 Grundsätzliche Überlegungen zur Neuorientierung des Sonderbetriebsvermögens zuletzt bei: *Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V.*, DStR-Beih. 2023, 19 (44 ff.).

36 J. Hennrichs, DStJG 47 (2024), 431 (440); U. Prinz, Steuerbilanz und Personengesellschaften, DB 1466497 (2024).

4 Mögliche Einwände und Antworten auf Kritiker

4.1 Grundsätzliche Einwände

Jeder Versuch einer substanziellen Steuerreform kann mit zwei Einwänden im Keim erstickt werden: Erstens: „Das ist alles zu teuer!“ Zweitens: „Eigentlich funktioniert doch alles.“ Genau diese beiden Einwände werden jetzt auch wieder gegen unsere Ideen vorgetragen³⁷.

Den ersten Einwand kann ich aus der Perspektive des Kämmerers verstehen. Dennoch³⁸: Deutschland braucht auch spürbare Entlastungen bei der Unternehmensbesteuerung. Wenn unsere Wirtschaft wieder international wettbewerbsfähig werden soll, wenn wir weitere Abwanderungen von Investitionen ins Ausland verhindern wollen, wenn wir unseren Wohlstand, auf dem unser sozialer Frieden basiert, sichern wollen, dann brauchen wir auch Steuerimpulse (neben vielen anderen nötigen Impulsen etwa in der Energiepolitik und beim Bürokratieabbau). Aufkommensneutralität kann vor diesem Hintergrund kein Dogma sein. Zudem ergibt sich das genaue Preisschild für eine Steuerreform stets im Zusammenwirken von Bemessungsgrundlage und Tarif. Änderungen, die zu einer kleineren, aber sachge rechteren, besser administrierbaren Bemessungsgrundlage führen, können, wenn nötig, im Tarif ausgeglichen werden. Wie teuer eine Steuerreform werden soll, ist am Ende eine politische Entscheidung. Der Preis darf aber kein Argument gegen eine Steuerreform schlechthin sein.

Auch den zweiten Einwand – „eigentlich funktioniert doch alles“ – kann ich nachvollziehen. Jede Neuerung führt zu einer gewissen Zerstörung von Humankapital. Wer sein Leben lang an die Figur des Sonderbetriebsvermögens geglaubt und vielleicht sogar an deren fein verästelter Entwicklung mitgewirkt hat, der wird wenig erfreut sein, wenn sie nun abgeschafft werden soll. Und natürlich stellt sich die Praxis auch auf ein noch so frustrierendes (Steuer-) Recht ein, es bleibt ihr ja auch gar nichts anders übrig. Irgendwie funktioniert es immer.

Aber einige Gegenfragen seien gestattet: Sind unsere knappen Ressourcen wirklich sinnvoll darauf verwendet, z.B. das Sonderbetriebsvermögen

37 Z.B. I. van Lishaut, "Vereinfachte Unternehmenssteuer"? Analyse des Berichts der Expertenkommission vom 12.7.2024 an den BMF, FR 2024, 825 ff.

38 Zum Folgenden bereits J. Hennrichs, Laufende Unternehmensbesteuerung - Dualismus der Unternehmensbesteuerung und vereinfachte Mitunternehmerbesteuerung, DB1467858 (2024).; ferner W. Schön, Unternehmensteuerreform jetzt!, DB1468680 (2024).

bei Umstrukturierungen zu beraten und dem als Finanzverwaltung nachzuspüren? Sind Ressourcen sinnvoll darauf verwendet, komplexe und teure Doppelstrukturen wie die GmbH & Co. zu ersinnen und zu verwalten, nur um Haftungsbeschränkung und transparente Besteuerung unter einen Hut zu bekommen? Würden der Gesetzgeber wirklich, wenn er ein Unternehmenssteuerrecht neu modellieren wollte, unser geltendes System nachmodellieren? Ich für meinen Teil habe auf alle diese Fragen sehr klare Antworten.

4.2 Einwände gegen das erweiterte Optionsmodell

Kritiker des erweiterten Optionsmodells wenden ein, für ein solches sei von Industrievertretern bislang kein Bedarf vorgetragen worden, die Möglichkeiten zum echten handelsrechtlichen Formwechsel reichten aus³⁹. Ferner führe eine erweitertes Optionsmodell nicht zur Vereinfachung, sondern im Gegenteil zu einer weiteren Komplexitätserhöhung⁴⁰. Statt neue Optionen zu eröffnen, sei es vorzuzugswürdig, den § 34a EStG nachzujustieren. Schließlich sei eine „Besteuerung nach Wahl“ auch unter dem Blickwinkel des Art. 3 Abs. 1 GG problematisch⁴¹.

Keiner dieser Einwände überzeugt mich. Dass ein Optionsmodell nicht ganz oben auf den Wunschzetteln der Industrie steht, ist kein Beleg für fehlenden Bedarf. Dieser misst sich nicht allein an den Wünschen der Steuerpflichtigen, sondern auch am Prinzip der systematischen Stimmigkeit der Steuerrechtsordnung. Der systematische Bedarf für das von uns vorgeschlagene Check-the-box-Verfahren ergibt sich daraus, dass der Dualismus der Unternehmensbesteuerung, so wie er ist, nicht bleiben kann (keines-

39 So *I. van Lishaut*, FR 2024, 825; auch *M. Wünnemann*, Reformbedarf Unternehmensteuern – Perspektive der Wirtschaft, DBI468449 (2024) („hierfür in der Praxis bisher kein Bedarf bestand“).

40 Vgl. *I. van Lishaut*, FR 2024, 825 („damit einhergehende[n] zusätzliche[n] bürokratische[n] Lasten“); auch *Wünnemann*, DBI468449, M8 („auch Bedenken hinsichtlich neuer Komplexität“).

41 *J. Hennrichs*, StW 2002, 201 (210): „die Strukturen des Steuerrechts [sollten] aus sich selbst heraus (und nicht erst über Optionen) sachgerecht sein [...]. Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Wahlrechte bei der Besteuerung sind steuersystematisch unbefriedigend und verfassungsrechtlich fragwürdig“; krit. gegenüber Wahlrechten ebenso *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 128, *D. Birk*, "Besteuerung nach Wahl" als verfassungsrechtliches Problem, NJW 1984, 1325 (1326) sowie *J. Hey*, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, DStJG 24 (2001), 155 (216).

falls für die GmbH & Co.; s.o.). Wenn andererseits zwingende Einheitslösungen ebenfalls nicht überzeugen (weil es, wie ausgeführt, kein klares, eindeutig überlegenes Referenzmodell für eine einheitliche Unternehmensbesteuerung gibt), dann ist eine erweiterte Optionen eine tragfähige und auch international immer weiter anerkannte „*second-best*“-Lösung, um dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung zumindest für die Praxis die Schärfe zu nehmen.

Für eine *wechselseitige* Option (also nicht nur für Personengesellschaften gem. § 1a KStG hin zur Körperschaftbesteuerung, sondern auch umgekehrt für geschlossene Kapitalgesellschaften hin zur transparenten Besteuerung) können zudem gleichheitsrechtliche Gründe angeführt werden. Es erscheint im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG nämlich nicht unproblematisch, die Option zum einfachen Wechsel des Subsystems der Ertragsbesteuerung wie im geltenden Recht nur in eine Richtung vorzusehen („Einbahnstraße“).

Dass Optionen die Dinge nicht vereinfachen, sondern zusätzliche Komplexitäten schaffen, ist richtig. Indes: unser Vorschlag zielt insoweit (anders als unsere Vorschläge zur Reform der Mitunternehmerbesteuerung) auch nicht in erster Linie auf Vereinfachung, sondern auf eine systemorientierte Modernisierung der Unternehmensbesteuerung, insbes. auf die verfassungsgemäße Ausformung des Dualismus der Unternehmensbesteuerung.

Der Hinweis auf die Möglichkeit der echten Umwandlung verfängt ebenfalls nicht. Echte Umwandlungen sind aus nicht-steuerlichen Gründen oft nicht gewollt. Eben deshalb verfällt die Gestaltungspraxis auf teure und komplexe Mischkonstruktionen wie die GmbH & Co. Das Steuerrecht sollte aber entscheidungsneutral sein und nicht Anreize für wirtschaftlich unsinnige Doppelkonstruktionen oder Umwandlungen setzen.

Zu § 34a EStG schließlich ist zu erwidern: Nachjustierungen bei dieser Vorschrift beheben das Problem nicht. Die Vorschrift betrifft allein Ungleichheiten bei der Thesaurierungsbesteuerung. Die Legitimationsprobleme des Dualismus der Unternehmensbesteuerung liegen aber tiefer und breiter, weil die Besteuerungsregime insgesamt schwer zu rechtfertigende Ungleichheiten aufweisen. Es geht auch z.B. um Unterschiede bei den Leistungsvergütungen, bei Pensionsrückstellungen, bei Umstrukturierungen gem. § 6 Abs. 5 EStG u.v.a.m.

4.3 Einwände gegen die Vorschläge zur Vereinfachung der Mitunternehmerbesteuerung

Gegen die Vorschläge zur Vereinfachung der Mitunternehmerbesteuerung wird vereinzelt eingewandt, unser Vorschlag tausche nur eine Komplexität (Sonderbetriebsvermögen) durch eine andere (vGA) aus; unterm Strich bewirke das keine Vereinfachung⁴². Zudem würden im Bereich des Privatvermögens neue Komplexitäten geschaffen, wenn das bisherige Sonderbetriebsvermögen künftig verstricktes Privatvermögen wäre.

Auch das überzeugt mich nicht. Richtig ist zwar, dass sich bei rechtsfähigen Gesellschaften stets das Problem der verdeckten Vermögensverlagerungen stellt. Das ist auch gesellschaftsrechtlich so, und zwar bei allen rechtsfähigen Gesellschaften, auch bei den Personengesellschaften. Aber: Erstens muss ein solches System nicht so komplex sein, wie es derzeit steuerlich gehandhabt wird. Die Komplexität der gegenwärtigen vGA-„Dogmatik“ beruht nicht auf der schlanken gesetzlichen Regelung, sondern auf überkomplexen Judikaten und Verwaltungserlassen. Es handelt sich um „Experten-gemachte“ Komplexität, die zudem noch sehr ungleich wirkt, weil sie praktisch allein die mittelständischen Unternehmen betrifft. Zweitens wiegt die „eingetauschte“ Komplexität der vGA-Problematik die der Sondervergütungen und des Sonderbetriebsvermögens nicht auf. Die Mitunternehmerbesteuerung wäre nach dem von uns vorgeschlagenen Modell trotz vGA-Thematik deutlich einfacher als sie derzeit ist.

Was die Komplexität des künftig verstrickten Privatvermögens angeht, so wäre diese keinesfalls höher als bislang beim Sonderbetriebsvermögen. Dafür fielen viele Zweifelsfragen und Fallstricke bei Umstrukturierungen des betrieblichen Bereichs und bei Nachfolgeplanungen weg.

5 Fazit

Der tradierte Dualismus der Unternehmensbesteuerung kann nicht so bleiben, wie er ist, keinesfalls für die GmbH & Co. Insoweit besteht eine legislative „Baustelle“, deren Dringlichkeit das MoPeG nochmals deutlich vor Augen geführt hat.

42 Vgl. *I. van Lishaut*, FR 2024, 825 (828); zurückhaltend gegenüber der Erweiterung des Anwendungsbereichs der vGA auch *B. Binnewies/ T. Walter*, Abschlussbericht zur vereinfachten Unternehmensteuer - Sinnvolle Vorschläge zur laufenden Besteuerung von Unternehmen?, AG 2024, 617 (619: „ob nicht Pest durch Cholera ersetzt wird“).

Der Gesetzgeber sollte diesen Umstand sowie den sich verschärfenden internationalen Wettbewerb um Investitionsbedingungen zum Anlass nehmen, das deutsche Unternehmenssteuerrecht grundlegend zu modernisieren. Denn das Steuerrecht setzt wichtige Rahmenbedingungen für die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Wirtschaftsraums. Hier sind mutige Reformen nötig, ein „klein-klein“ wird nicht genügen. Die Politik ist gefordert⁴³.

Dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung könnte für die Praxis weitgehend die Schärfe genommen werden, wenn der Gesetzgeber auch eine umgekehrte Option für geschlossene Kapitalgesellschaften hin zur transparenten Besteuerung eröffnen würde. Rechtsfähige, nicht börsennotierte Gesellschaften sollten frei zwischen der transparenten Besteuerung und der Körperschaftsteuer entscheiden können (Check-the-box-Verfahren), ohne dafür ihre gesellschaftsrechtliche Struktur und Organisationsverfassung ändern zu müssen. Wenn eine GmbH zur transparenten Besteuerung optieren könnte, würde zugleich die hybride Mischform der GmbH & Co. jedenfalls aus steuerlicher Sicht entbehrlich.

Zudem sollte das geltende System der Mitunternehmerbesteuerung grundlegend modernisiert und vereinfacht werden. In Anlehnung an das gesellschaftsrechtliche Modell sollte auch für die transparente Besteuerung der Gewinnanteile der Gesellschafter einer Personengesellschaft eine einstufige Gewinnermittlung genügen, also eine Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft, der sodann anteilig den Gesellschaftern zugerechnet wird. Dabei sollten Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschaftern zu *at arm's length*-Bedingungen (also bis zur Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung) steuerlich ebenso anerkannt werden wie im Gesellschaftsrecht. Die derzeit notwendige besondere steuerliche Abrechnung der sog. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, der Wertveränderungen des sog. Sonderbetriebsvermögens sowie die Notwendigkeit von steuerlichen Sonderbilanzen wären danach entbehrlich. Das würde die Mitunternehmerbesteuerung sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung signifikant vereinfachen.

43 W. Schön, DB1468680 (2024); M. Wünnemann, DB1468449 (2024); U. Prinz, DB1466497 (2024).

Ein Ritt durch das internationale Steuerrecht

– Rückblick auf die Veranstaltungsreihe „timefortaxes“

Oliver Mattern

I. Einleitung

Es ist sicherlich keine Übertreibung, die Veranstaltungsreihe „timefortaxes“ als ein Highlight in der Geschichte des VFS Hannover zu bezeichnen.

In gemütlicher Runde beim Dinner wurde die Idee geboren, eine Steuerrechtsveranstaltung der besonderen Art ins Leben zu rufen. Einer der Panelisten nannte es gerne „Taxtainment“.

Es sollte eine Veranstaltung sein, in der auch Zuschauern ohne steuerlichen Hintergrund in unterhaltsamer und zugleich informativer Weise aktuelle Themen und Entwicklungen im internationalen Steuerrecht vermittelt werden sollten. Zu den steuerlichen Themen diskutierten Vertreterinnen und Vertreter aus Wissenschaft, Justiz, Politik, Finanzverwaltung und der Wirtschaft. Die Runden wurden lebendig moderiert von Prof. Dr. *Kay Blaufus*, Leiter des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Leibniz Universität Hannover. Es ist keinesfalls übertrieben, ihn als Idealbesetzung für diese Rolle anzusehen. Aufgelockert und ergänzt wurden die Gesprächsthemen durch Einspieler, ganz dem Vorbild eines bekannten TV-Formats folgend. Auch Zuschauerfragen und ein Faktencheck durften nicht fehlen.

Bei den Themen machte im Jahr 2018 der internationale Steuerwettbewerb den Anfang, gefolgt im Jahr 2019 von dem sich anbahnenden Paradigmenwechsel im internationalen Steuerrecht durch BEPS 2.0 und die zwei Säulen der OECD. In der dritten Veranstaltung im Jahre 2021 ging es um nichts Geringeres als die Zukunft der internationalen Unternehmensbesteuerung im Spannungsfeld zwischen Steuerplanung, Rechtssicherheit und Transparenz.

Alle Veranstaltungen wurden als Kooperation zwischen dem VFS Hannover (Dr. *Thomas Keß*), dem Institut der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre an der Leibniz Universität (Prof. Dr. *Kay Blaufus*) und KPMG

(Serjoscha Keck, Falko Fiedler und Oliver Mattern, alle Tax Partner bei der KPMG) geplant, vorbereitet und durchgeführt.

In den einzelnen Diskussionsrunden mit unterschiedlicher Besetzung wurden viele interessante Aspekte zu den jeweiligen Themen zum Teil kontrovers, aber stets unterhaltsam beleuchtet, wie im Folgenden aufgezeigt wird.

II. Internationaler Steuerwettbewerb („timefortaxes“ 2018)

Die erste Veranstaltung von „timefortaxes“ am 25.10.2018 im Schloss Herrenhausen in Hannover drehte sich um das Thema „Internationaler Steuerwettbewerb“.

Die Besetzung des Panels liest sich wie das „who is who“ der Steuerszene: Prof. Dr. *Johanna Hey* (Leiterin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln und Mitglied des wissenschaftlichen Beirats des Bundesministeriums der Finanzen), Dr. *Thomas Eisgruber* (seinerzeit Referatsleiter für nationale und internationale Betriebsprüfung im BMF), Prof. Dr. *Dietmar Gosch* (Vorsitzender Richter am BFH a.D.), Dr. *Ulrike Schramm* (Global Head of Tax Continental AG), Dr. *Danyal Bayaz* (Bündnis 90/ Die Grünen, bis Mai 2021 Mitglied des Deutschen Bundestages und ordentliches Mitglied des Finanzausschusses, heute Minister für Finanzen des Landes Baden-Württemberg) und *Sabine Springer* (Finanzamt Hannover).

Begleitet wurde die Runde durch Einspieler mit Hintergrundinformationen zu den diskutierten Themenbereichen und mit Interviewpartnern aus der Politik (*Fritz Güntzler* und *Lothar Binding*, beide Mitglieder des Bundestages und des Finanzausschusses des Bundestages) und aus dem internationalen KPMG-Netzwerk (*Vinod Kalloe*, KPMG EMA Tax Policy Leader, und *Michael Plowgian*, KPMG Leader for International Tax Policy, zwischenzeitlich Deputy Assistant Secretary for International Tax Affairs des U.S. Treasury Department).

Die folgenden Aspekte wurden beleuchtet:

1. Pro und Contra zum internationalen Steuerwettbewerb und Auswirkungen auf die Politik

In der ersten Runde wurde leidenschaftlich zu Fragen rund um die Entwicklungen im internationalen Steuerwettbewerb diskutiert: Wie weit geht

das „race to the bottom“ der Steuersätze der Nationalstaaten und bis zu welchem Grad ist Steuerwettbewerb förderlich? Wie kann schädlicher Steuerwettbewerb wirksam bekämpft werden? Ist Deutschland mit der im internationalen Vergleich hohen Unternehmensbesteuerung gezwungen, nachzuziehen und die Steuersätze zu senken? Sollte man in Deutschland über besondere Präferenzregime für Forschung und Entwicklung nachdenken? Welche Rolle spielt die EU bei der Eindämmung des internationalen Steuerwettbewerbs?

Es versteht sich, dass ein Blick auf die Aktionspunkte der OECD im ersten BEPS-Projekt in dieser Diskussionsrunde nicht fehlen durfte. Hier war insbesondere die Frage aufzuwerfen, ob die BEPS-Initiative der OECD wirksame Instrumente zur Bekämpfung oder zumindest Eindämmung des internationalen Steuerwettbewerbs zur Verfügung stellte.

Man kann sich vorstellen, dass die Wellen in der Diskussion zu den oben genannten Fragen schnell begannen, hochzuschlagen. Auch die beiden Interviewpartner aus der Politik waren sich nicht einig, wenn es z.B. um die Frage nach Steuersenkungen in Deutschland ging. Eine Frage, die aus heutiger Sicht weiterhin hoch relevant ist und angesichts der schon seit längerem geführten politischen Debatte um die Senkung der Unternehmenssteuersätze an Aktualität nicht verloren hat.

Eine Erkenntnis wurde jedoch in der Runde herausgearbeitet: Der internationale Steuerwettbewerb wird fortbestehen und es ist vielmehr eine Frage, wie Regierungen mit dieser Tatsache umgehen und welche Instrumente zu seiner Eindämmung eingesetzt werden. An dieser Stelle sei *Michael Plowgian* zitiert: „Der Versuch den internationalen Steuerwettbewerb einzudämmen ist vergleichbar dem Kampf gegen die Erdanziehungskraft.“ Dass der Steuerwettbewerb trotz der BEPS-Maßnahmen fortbesteht, kann nicht bezweifelt werden. Und nicht immer führt der Steuerwettbewerb zwangsläufig zu sinkenden Steuersätzen, man denke nur an die Entwicklung der Hebesätze der deutschen Gemeinden für die Gewerbesteuer in den letzten Jahren bzw. Jahrzehnten.

2. Auswirkungen auf die Steuergestaltung der Unternehmen

Nicht minder spannend war der zweite Aspekt in der Diskussionsrunde zu der Frage, inwieweit Unternehmen den internationalen Steuerwettbewerb durch legale Steuergestaltung nutzen können. Hier wurde die Debatte zum Teil geradezu hitzig geführt zu Fragen wie: Was ist legitime Steuergestal-

tung? Welche Rolle spielt Moral und Reputation dabei? Ist alles erlaubt, was nicht ausdrücklich verboten ist? Gerade bei letzter Frage führte die Diskussion unweigerlich auf den Cum-Ex Skandal. Unvergessen bleibt, wie hier scharfsinniges Judiz eines ehemaligen Richters auf die politischen Vorstellungen in der Runde prallten.

Eine Steuergestaltung mit wirtschaftlicher Substanz wurde jedenfalls in der Runde sowohl als legal als auch legitim erachtet.

Diese Aspekte wurden in dem gemeinsamen Abendsymposium von VFS Hannover und Prof. Dr. *Blaufus* zu dem Thema „Steuergestaltung und Moral“ erneut aufgegriffen. Es sei auf den entsprechenden Beitrag in dieser Festschrift verwiesen.

3. Transparenz zur Bekämpfung von schädlichem Steuerwettbewerb

Inwieweit können Transparenzregelungen den Steuerwettbewerb unterbinden? Dies war der dritte Aspekt in der Diskussionsrunde, der sich auf die seinerzeit anstehende Einführung der Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (auch bekannt als DAC 6) konzentrierte.

Diskutiert wurden die Befürchtungen, dass mit den Anzeigepflichten den Steuerpflichtigen administrative Lasten auferlegt werden, die gemessen am erklärten Ziel, etwaige Steuerschlupflöcher im Wege von Gesetzesänderungen zu schließen, überschießend sind.

Aus einer Antwort auf eine kleine Anfrage der CDU/CSU¹ aus Mai 2024 ergibt sich, dass in dem Zeitraum von Januar 2020 bis März 2023 insgesamt 26.921 Meldungen beim Bundeszentralamt für Steuern eingingen, aus denen 206 Gestaltungsmodelle identifiziert werden konnten, davon 24 Gestaltungsmodellen mit rechtspolitischem Handlungsbedarf. Auf die Frage, welche Maßnahmen die Regierung zur Verhinderung von Steuersparmodellen ergriffen habe, verweist diese auf die Verabschiedung des Steueroasen-Abwehrgesetzes². Vor diesem Hintergrund mögen die vorgenannten Befürchtungen eines unangemessen hohen bürokratischen Aufwands berechtigt gewesen sein.

1 BT-Drs. 20/6734.

2 BGBl. I 2021, 2056.

Diese Befürchtungen dürften umso mehr gelten für die aktuellen Bestrebungen zur Einführung einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen mit dem Entwurf des Steuerfortentwicklungsgesetzes³.

4. Vortragsduell zur Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie

Nach der Diskussionsrunde fand ein Vortragsduell zwischen Dr. *Thomas Eisgruber* und Dr. *Andreas Körner* (Volkswagen) zu den komplexen Regelungen der sog. Anti-Tax-Avoidance Directive (kurz ATAD)⁴ und deren Umsetzung in nationales Recht statt. Zu erwähnen sind hier insbesondere die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung sowie die Einführung von Anti-Hybridregelungen mit § 4k EStG. Die Diskussion machte deutlich, wie hoch die Komplexität beider Regelungsbereiche ist und dass eine Vielzahl von ungelösten Fragestellungen in Bezug auf diese Regelungen besteht. Ein Zustand, der sich auch nach der Veröffentlichung von entsprechenden BMF-Schreiben sowohl zur Hinzurechnungsbesteuerung⁵ als auch zu den Anti-Hybridregelungen⁶ nicht wesentlich verbessert hat.

5. Executive Dinner

Abgerundet wurde der Tag mit einem Executive Dinner, bei dem der niedersächsische Finanzminister *Reinhold Hilbers* aktuelle Einsichten zur Finanzpolitik vermittelte. Die Teilnehmenden hatten beim gemeinsamen Dinner Gelegenheit, die Aspekte der Diskussionsrunde zu vertiefen.

6. Fazit

Auch wenn seit der ersten Veranstaltung schon mehr als sechs Jahre vergangen sind, hat das Thema des internationalen Steuerwettbewerbs an Aktualität keinen Deut verloren. Die Steuersätze haben sich auch in Europa

3 BT-Drs. 20/12778.

4 (EU) 2016/1164, ABl. L 193 v. 19.7.2016, S. 1; geändert durch (EU) 2017/952, ABl. L 144 v. 7.6.2017, S. 1.

5 BMF v. 22.12.2023, BStBl. I 2023, Sondernummer 1/2023, 2.

6 BMF v. 5.12.2024, BStBl. I 2024, 1578.

in einigen Ländern weiter nach unten, in Richtung 25% oder darunter, bewegt (z.B. Frankreich, Spanien, Österreich, Belgien). Im amerikanischen Wahlkampf wurden ebenfalls weitere Senkungen der Unternehmenssteuern propagiert, obwohl der Steuersatz für die Bundessteuer bereits bei 21% liegt. Von einem „race to the bottom“ kann allerdings nicht die Rede sein, denn die zunehmende Staatsverschuldung und die politischen Rahmenbedingungen zwingen die Staaten gelegentlich zu Steuererhöhungen.⁷ Deutschland hat im Steuerwettbewerb nach wie vor Aufholbedarf mit den im internationalen Vergleich höchsten Unternehmenssteuern⁸; und angesichts der schwindenden Wettbewerbsfähigkeit flammt die Diskussion zu einer Senkung der Unternehmenssteuern aktuell wieder auf.⁹ Ein Hindernis dürfte dabei die im internationalen Vergleich fast einzigartige Gewerbesteuer sein, die teils mehr als die Hälfte des Unternehmenssteuersatzes ausmacht. Es bleibt abzuwarten, ob es einer neuen Regierung gelingt, den dringenden Reformbedarf des deutschen Unternehmenssteuerrechts anzugehen. Zwar wird der Steuerwettbewerb nicht allein durch den Steuersatz bestimmt, sondern auch durch die Bemessungsgrundlage. Jedoch kommt dem Steuersatz eine nicht zu unterschätzende Bedeutung zu. Mit der globalen Mindestbesteuerung wird der Steuersatz für große Unternehmen nunmehr nach unten auf 15% begrenzt. An dieser Marke wird sich künftig die internationale Steuerplanung ausrichten.

III. Paradigmenwechsel im internationalen Steuerrecht („timefortaxes“ 2019)

In einer weiteren Auflage von „timefortaxes“ ging es um das von der OECD entwickelte Programm zur Lösung der steuerlichen Herausforderungen, die sich aus der digitalen Wirtschaft ergeben. Da im Aktionspunkt 1 des ersten BEPS-Programms keine Einigung auf dem Gebiet der Ertragsteuern erzielt wurde, hatte die OECD im zweiten Anlauf (sog. BEPS 2.0) zwei Vor-

7 So wurde der Körperschaftsteuersatz in Großbritannien ab dem 1.4.2023 von 19% auf 25% angehoben.

8 Die übrigens - trotz nationalen Steuerwettbewerbs – aufgrund stetig steigender Gewerbesteuerhebesätze weiter zunehmen.

9 Vgl. zur Positionierung Deutschlands bereits instruktiv J. Hey, Deutsche Interessen im Steuerwettbewerb - Internationale Kooperation, EU-Harmonisierung oder nationale Gesetzgebung?, DB 2018, S. 2951.

schläge herausgearbeitet, welche im Mai 2019 vom OECD/G20 Inclusive Framework beschlossen wurden.¹⁰ Die Vorschläge basieren auf zwei Säulen:

- Säule 1: Entwicklung eines schlüssigen und einheitlichen Ansatzes zur Verteilung von Gewinnen in einem global tätigen Konzern und der damit verbundenen Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten,
- Säule 2: Schaffung eines Besteuerungsrechts, um eine Minderbesteuerung auszugleichen, in den Fällen, in denen andere Staaten ihr primäres Besteuerungsrecht nicht ausüben oder es sonst für Zahlungen zu einer effektiven Niedrigbesteuerung kommt.

Dabei beschäftigt sich lediglich die Säule 1 mit den vermeintlichen Unzulänglichkeiten bei der internationalen Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass die international in den Doppelbesteuerungsabkommen verankerten Besteuerungsrechte keinen ausreichenden Anknüpfungspunkt für die Besteuerung digital tätiger Unternehmen bieten, da diese keine physische Präsenz zur Erzielung von Umsätzen in den sog. Marktstaaten benötigen, zugleich aber von dem Absatzpotential dieser Staaten profitieren, ohne dass den Marktstaaten Besteuerungssubstrat zustünde.

Demgegenüber verfolgt die Säule 2 den generellen Ansatz, die Besteuerung der global erzielten Gewinne auf einem Mindestniveau sicherzustellen. Damit sollten verbliebene Problembereiche, welche mit dem ersten BEPS-Programm nicht gelöst wurden, einer angemessenen Lösung (will heißen: Besteuerung) zugeführt werden. Zugleich soll diese Mindestbesteuerung dem „race to the bottom“ entgegenwirken.

Auch in der zweiten Diskussionsrunde von „timefortaxes“, die erneut im Schloss Herrenhaus ausgerichtet wurde, war das Panel prominent besetzt: Prof. Dr. *Johanna Hey* (Leiterin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln und Mitglied des wissenschaftlichen Beirats des Bundesministeriums der Finanzen), Dr. *Nadia Altenburg* (seinerzeit Beraterin der OECD), Dr. *Ulrike Schramm* (Global Head of Tax Continental AG), Prof. Dr. *Dietmar Gosch* (Vorsitzender Richter am BFH a.D.), Dr. *Thomas Eisgruber* (seinerzeit Referatsleiter für nationale und internationale Betriebsprüfung im BMF) und *Berthold Welling* (Abteilungsleiter Steuern

¹⁰ Abrufbar unter https://www.oecd.org/en/publications/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy_87061b68-en.html.

im Verband der chemischen Industrie). Als Moderator war wiederum Prof. Dr. *Blaufus* gesetzt.

Auch in der Zweitaufgabe von „timefortaxes“ durften Einspieler mit Interviewpartnern aus der Politik (*Fritz Güntzler* und *Lothar Binding*, beide Mitglieder des Bundestages und des Finanzausschusses des Bundestages) und aus der Wirtschaft (*Thorsten Wölke*, Leiter Steuern TUI AG) sowie Einspieler mit Hintergrundinformationen zu den diskutierten Themenbereichen nicht fehlen.

In der Diskussionsrunde wurden folgende Aspekte diskutiert:

1. Welche Probleme bestehen bei der grenzüberschreitenden Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle und sollten die Besteuerungsrechte zwischen den Staaten zu Gunsten der Marktstaaten neu verteilt werden?

“A, B, C, as easy as one, two, three...”

Der erste Teil der Diskussionsrunde widmete sich der ersten Säule von BEPS 2.0, die zum Ziel hat, neben einer einheitlichen globalen Gewinnverteilung, den Marktstaaten ein besonderes Besteuerungsrecht an dem Anteil an der Wertschöpfung, der vermeintlich dem jeweiligen Marktstaat zuzuordnen ist, einzuräumen. Die OECD identifiziert dabei die digitale Wirtschaft als Bereich, in dem die Defizite in der internationalen Besteuerung besonders deutlich werden. Hier fangen jedoch bereits die Schwierigkeiten an, da weder eine genaue Definition der digitalen Wirtschaft erfolgt noch wird eine Antwort auf die Frage gegeben, inwiefern das Vorhandensein eines Marktes mit einer mehr oder weniger großen Anzahl von Kunden zur Wertschöpfung einer unternehmerischen Tätigkeit beiträgt. Diese Fragen wurden in der Diskussionsrunde entsprechend kontrovers erörtert und man kann sich vorstellen, dass sich die Identifizierung eines Wertschöpfungsanteils als schwierig gestaltete. Das Bild eines Künstlers machte die Schwierigkeiten deutlich: Wird ein Wert geschaffen, weil das Publikum besonderen Applaus spendet oder liegt die Wertschöpfung in der besonderen Performance des Künstlers?

Auch das Publikum wurde anhand verschiedener Beispiele befragt und die Schwierigkeit der Identifizierung eines Wertschöpfungsbeitrages durch das bloße Vorhandensein einer Vielzahl von Kunden trat auch hier zutage. Schon eher wurde der Analyse von Daten über den Markt und erst Recht dem Einsatz von Algorithmen zur Auswertung dieser Daten ein Wertschöpfungsanteil beigemessen. Gerade das zuletzt genannte immaterielle Vermö-

gen verhilft Unternehmen der digitalen Wirtschaft zusammen mit einer fast unbegrenzten Skalierbarkeit des Geschäftsmodells zu enormen Erfolgen, nur liegt dieses regelmäßig eben nicht in den Marktstaaten.

Es war in der Runde einhellige Meinung, dass ein Besteuerungsrecht begrenzt auf bestimmte Branchen oder Digitalunternehmen nicht durchsetzbar sein wird, da nahezu jedes Unternehmen sich der digitalen Wirtschaft bedient und sich zudem unionsrechtliche Zweifel aufdrängen. Aus heutiger Sicht hat sich diese Einschätzung als zutreffend erwiesen, so enthält der aktuelle Stand zu der ersten Säule keine branchenmäßige Begrenzung mehr.

Kritisch diskutierte die Runde das sehr komplexe System zur Ermittlung eines Anteils am globalen Gewinn eines Konzerns, der das neu geschaffene Besteuerungsrecht (Nexus) der Höhe nach bestimmt. Anders als bei dem bekannten Hit der Jackson Five kam man bei dem Wirrwarr aus Amount A, B und C leicht ins Trudeln. Es erinnert letztlich an eine formelhafte Gewinnverteilung, die das Ergebnis finanzpolitischer Kompromisse darstellt.

Am Ende standen sowohl die Interviewpartner aus Politik und Wirtschaft als auch das Panel den Vorschlägen für ein neues Besteuerungsrecht kritisch gegenüber. Die Einschätzung, dass es nicht gelingen wird, zwischen den Staaten einen Konsens zu erzielen hat sich bisher aber nur teilweise bewahrheitet.

Zutreffend ist, dass sich das Bemühen um einen Konsens für die OECD/G20-Staaten als zähes Ringen herausgestellt hat. Pünktlich zur „timefortaxes“-Veranstaltung in Hannover im November 2019 wurde der sogenannte Unified Approach veröffentlicht, in dem ein einheitlicher Vorschlag aus verschiedenen Alternativen des BEPS 2.0 Programms entwickelt wurde. Ein Jahr später, im Oktober 2020 wurde ein blueprint veröffentlicht. Nach mehreren Konsultationen haben 138 Staaten des Inclusive Frameworks im Juli 2023 einen Text für ein multilaterales Abkommen (MLC) beschlossen, welcher im Oktober 2023 veröffentlicht wurde.¹¹ Die Regelungen haben sich in diesem Zeitraum erheblich weiterentwickelt. Die Regelungen für den Amount A (Nexus für Marktstaaten) finden demnach nur auf Unternehmen mit einem globalen Umsatz von mehr als 20 Mrd. € sowie einer Profitabilität von mehr als 10% Anwendung und das Besteuerungsrecht soll auf den Betrag von 25% der Gewinne, die 10% der Umsätze überschreiten, begrenzt werden. Damit ist der praktische Anwendungsbereich erheblich eingeschränkt, soll aber nach einem Zeitraum von 7 Jahren unter bestimm-

11 <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

ten Bedingungen auf Unternehmen mit mehr als 10 Mrd. € Umsatz ausgedehnt werden. Das MLC ist noch nicht zur Unterzeichnung geöffnet und der Prozess der Konsensfindung zum Amount A dauert offenbar noch an. Ein Scheitern ist angesichts der Position seitens der USA nicht ausgeschlossen.

Was den Amount B anbelangt hat das Inclusive Framework mit Bericht vom 19. Februar 2024 eine Einigung erzielt, die in einer Anpassung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zu Abschnitt IV münden soll. Danach wird für Basis-Marketing- und -Vertriebsaktivitäten im Großhandel unter anderem eine Bandbreite für den Kostenaufschlagssatz von 1,5% bis 5,5% geregelt.¹² Wichtig ist dabei zu beachten, dass die Regelungen zum Amount B für alle internationalen Unternehmen gelten, nicht nur für Unternehmen, welche die obengenannten Größenordnungen überschreiten. Die deutsche Finanzverwaltung nimmt in ihren Verwaltungsgrundsätzen bereits Bezug auf Amount B und akzeptiert die Anwendung im Verhältnis zu Steuerhoheitsgebieten, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht.¹³

Die Arbeiten zu Amount C liegen offenbar derzeit auf Eis.

2. Ist die Digital Service Tax als (Zwischen-) Lösung geeignet?

Im Vorfeld bzw. parallel zu den Arbeiten zu der Säule 1 hatten einige Länder¹⁴ unilaterale Regelungen einer Digitalsteuer für bestimmte digitale Umsätze eingeführt. Auch die EU hatte bereits in 2018 einen Richtlinien-vorschlag für eine Digitalsteuer in der EU erarbeitet, der jedoch wiederholt im ECOFIN gescheitert war.¹⁵

Eine wesentliche „Geschäftsgrundlage“ der Arbeiten zur Säule 1 war die Zusage der Staaten, bestehende Digitalsteuern außer Kraft zu setzen und

12 https://www.oecd.org/en/publications/pillar-one-amount-b_21ea168b-en.html, S. 27.

13 Ausgenommen sind nicht-kooperative Steuerhoheitsgebiete, vgl. BMF vom 12.12.2024, IV B 3-S 1341/19/10017:004, FMNR202402216, Tz. 3.63a.

14 Ein Überblick der unilateralen Regelungen ist unter folgendem Link abrufbar: <https://kpmg.com/de/en/home/insights/overview/smart-digital-tax/digital-taxes-more-relevant-than-you-think.html>.

15 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen COM(2018) 148 final; abrufbar unter: https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2018/0148/COM_COM%282018%290148_D_E.pdf.

keine neuen Digitalsteuern einzuführen.¹⁶ Dieses Versprechen ist jedoch eng mit einem Konsens und der Unterzeichnung des oben genannten MLC verknüpft, weshalb die weitere Entwicklung zu beobachten ist.

Zwischen den Diskutanten bestand Einvernehmen, dass die Einführung von „Digital Service Taxes“ in der Ausgestaltung als Ertragsteuer bereits aus systematischen Gründen abzulehnen ist und überdies unions- und verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet.¹⁷

3. Welche Vor- und Nachteile hätte die geplante globale Mindestbesteuerung (GLOBE)?

Im letzten Teil der zweiten „timefortaxes“-Veranstaltung wurden die geplanten Regelungen zur Einführung einer Mindeststeuer mit der Säule 2 diskutiert. Entgegen den Erwartungen einiger Panelisten, dass es keinen Konsens zu der Mindeststeuer geben würde, ging die politische Einigung schneller von statten als die Arbeiten zur Säule 1. Dies war ganz im Sinne der Interessen, die von Seiten der deutschen Politik verfolgt wurden, wie einer der Interviewpartner aus der Politik schon seinerzeit voraussagte. So wurden bereits im Dezember 2021 Modellregelungen für eine Mindestbesteuerung von der OECD veröffentlicht.¹⁸

Wie heute bekannt, wurde die Mindestbesteuerung im Jahr 2024, dem ersten Jahr ihrer Anwendung, in Deutschland durch das Mindeststeuerumsetzungsgesetz eingeführt.¹⁹ Dieses folgte der EU-weiten Vorgabe durch die Mindeststeuerrichtlinie der EU²⁰, die von der EU in Rekordzeit am 14. Dezember 2022 verabschiedet wurde.

Obgleich in der Diskussionsrunde und auch bei den Interviewpartnern die Mindestbesteuerung höhere Akzeptanz erfuhr als die Digitalsteuer und

16 Vgl. auch Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Digitalsteuern in der Europäischen Union, WD 4 - 3000 - 043/22; S. 5 (abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/894026/ae4d43b5ffedc91e04f09461e70fab39/WD-4-043-22-pdf.pdf>).

17 Vgl. dazu F. Kirchhoff, Die Digitalsteuer - Was kommt? Kommt sie? Von wem kommt sie?, BB 2020, 2775.

18 Abrufbar unter <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.

19 BGBl. I 2023 Nr. 397.

20 Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates v. 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, Abl. EU L 328/1.

zudem ein systematisch nachvollziehbares und einfacheres Konzept im Vergleich zur Säule 1 an die Hand gibt, gab es doch die Vorahnung in der Runde, dass sich das Regelwerk in der praktischen Umsetzung als äußerst komplex erweisen könnte. Handelt es sich doch um eine völlig neue und eigenständige Ertragsteuer, die gewissermaßen neben die reguläre Unternehmensbesteuerung tritt (und wie wir heute wissen auch neben die weiterhin anwendbare Hinzurechnungsbesteuerung) und noch dazu auf einer völlig neuen Bemessungsgrundlage in Form des Rechnungslegungsstandards für den Konzernabschluss fußt.

Die ersten Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass gerade die Accounting-Effekte zum Teil zu unangemessenen bzw. nicht beabsichtigten Ergebnissen führen. Zudem wurden eine Vielzahl von Detailfragen von den Model Rules nicht antizipiert. Das führt dazu, dass die Auslegung der Regelungen bereits zum vierten Mal durch administrative Richtlinien spezifiziert und so der OECD-Kommentar zu den Modellregelungen angepasst wurde.²¹ Dies hatte ebenso Änderungen am deutschen Mindeststeuergesetz zur Folge. Bemerkenswert ist dabei, dass die EU-Mindeststeuer-Richtlinie bislang unverändert geblieben ist. Es ist zu erwarten, dass die Komplexität des Regelungswerkes weitere Anpassungen bzw. Auslegungen erfordern wird.

Demgegenüber zeichnet sich jedoch ab, dass das fiskalische Aufkommen trotz der vorgenannten Komplexität überschaubar bleibt.

4. Fazit

Während die Arbeiten an einem Besteuerungsrecht für Marktstaaten in der Säule 1 noch nicht abgeschlossen sind, befindet sich die Mindeststeuer in der Säule 2 bereits im Praxistest.

Wie die Interviewpartner zur Säule 1 bemerkten, tun Deutschland und andere Industriestaaten gut daran, sich nicht wie „digitale Entwicklungsländer“ zu verhalten, da sie am Ende zu den Verlierern zählen könnten. Das gilt im besonderen Maße für das Exportland Deutschland. Daher ist die Begrenzung des Anwendungsbereichs der Säule 1 zu begrüßen. Auch eine ersatzweise Einführung einer Digitalsteuer ist äußerst kritisch zu sehen.

21 Der konsolidierte OECD-Kommentar sowie die administrativen Richtlinien sind abrufbar unter <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html#administrative-guidance>.

Ob dagegen mit der Mindeststeuer für die „Hochsteuerländer“ viel zu gewinnen ist, darf bezweifelt werden. Gleichwohl steht zu erwarten, dass sich die Mindeststeuer als eigenständige Ertragsteuer global etablieren wird. Die aktuellen Äußerungen des U.S.-Präsidenten Donald Trump über den Ausstieg der USA aus der globalen Mindestbesteuerung setzen allerdings vorübergehend ein Fragezeichen hinter die weitere Entwicklung des Pillar 2 Projektes.

Die Verlierer stehen aktuell bereits fest: Die Steuerpflichtigen werden die Lasten dieses administrativen Monsters tragen müssen.

Immerhin ist durch die Festlegung des Mindeststeuersatzes von 15% (und dem in der Folge angepassten Niedrigsteuersatz bei der Hinzurechnungsbesteuerung) bis auf Weiteres die Zielmarke für Steuerplanung gesetzt.

IV. Die Zukunft der internationalen Unternehmensbesteuerung – Tax Certainty, Tax Planning, Tax Transparency („timefortaxes“ 2021)

Die dritte Auflage von „timefortaxes“ wurde coronabedingt als Livestream aus dem Hybrid Event Hub auf dem Gelände der Deutsche Messe AG in Hannover ausgestrahlt. Das Interesse an der Veranstaltung war jedoch ungebrochen und sogar um ein Vielfaches höher als bei den vorhergehenden Veranstaltungen.

Die virtuelle Darbietung war jedoch nicht das einzige Novum. Ein besonderes Highlight war der vorangestellte Vortrag von Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest zu dem Thema „Steuerpolitik: Mehr Umverteilung oder mehr Wachstum?“ - eine Frage, die auch aktuell in Deutschland wieder hohe Bedeutung gewinnt.

Ein weiteres Novum der dritten Auflage von „timefortaxes“ war ein Studierendenwettbewerb zum Thema „Rechtssicherheit im Unternehmenssteuerrecht“. Der Wettbewerb wurde im Vorfeld der Veranstaltung im Rahmen eines interdisziplinären und multimedialen Studierendenseminars für Wirtschaftswissenschaftler und Juristen ausgetragen und die Ergebnisse in Form von Videos bei der Veranstaltung vorgestellt. Das Studierendenseminar des Instituts für betriebswirtschaftliche Steuerlehre wurde von dessen Leiter Prof. Dr. Kay Blaufus und Dr. Thomas Keß (Richter am Niedersächsischen Finanzgericht, Lehrbeauftragter an der juristischen Fakultät der Leibniz Universität Hannover und Vorsitzender des VFS Hannover) organisiert und geleitet. Das Siegerteam des Studierendenwettbewerbs wurde

ebenfalls bei „timefortaxes“ gekürt und erhielt ein von KPMG dotiertes Preisgeld von 500 €.

Die Diskussionsrunde war erneut hochkarätig besetzt: *Lisa Paus* (Bündnis 90/ Die Grünen, Mitglied des Deutschen Bundestages, von 2017 bis 2021 Sprecherin für Finanzpolitik und Mitglied des Finanzausschusses, ab 2022 Familienministerin), Dr. *Ulrike Schramm* (Global Head of Tax Continental AG), Dr. *Thomas Eisgruber* (seinerzeit Referatsleiter für nationale und internationale Betriebsprüfung im BMF), Prof. Dr. *Dietmar Gosch* (Vorsitzender Richter am BFH a.D.) und *Fritz Güntzler* (CDU, Mitglied des Bundestages und des Finanzausschusses).

Zu den zentralen Themen Rechtssicherheit im Steuerrecht und Steuerplanung kamen in Einspielern Vertreterinnen und Vertreter der Wirtschaft zu Wort: Dr. *Hella Schmidt-Naschke* (Head of Tax Deutsche Bahn AG), *Sylvia Heckmeier* (Head of Group Tax Merck KGaA), *Johanna Rohwer* (seinerzeit Global Head of Tax KWS SAAT SE & Co. KGaA) und *Malte Fidler* (Global Head of Tax Boehringer Ingelheim) gaben wichtige Impulse aus Unternehmenssicht. Zu den besonderen steuerlichen Transparenzregelungen in Großbritannien stand als Interviewpartnerin *Sharon Baynham* (Director Tax Policy KPMG UK) zur Verfügung.

Trotz der virtuellen Durchführung ohne physisches Publikum vor Ort fand eine lebhafte Debatte im Podium statt. Dabei setzte sich die Beobachtung durch, dass die in den ersten beiden Veranstaltungen diskutierten gesetzlichen Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerwettbewerb, Steuergestaltung und zur Erhöhung von Transparenz im Steuerrecht zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit für Unternehmen geführt hat. Was die erhöhten Transparenzregelungen angeht, z.B. die Meldepflichten für grenzüberschreitende Steuergestaltungen oder das country-by-country-reporting, musste selbst ein politischer Vertreter zugestehen, dass eine Einschätzung des Nutzens solcher Regelungen noch nicht erfolgen kann. Einig war sich das Panel jedoch darin, dass das Risiko von Doppelbesteuerungen durch all diese Regelungen enorm gestiegen ist. Aus der Wirtschaft wurde zudem moniert, dass Politik und Finanzbehörden die Steuerpflichtigen offenbar unter Generalverdacht stellen, seien sie doch überwiegend damit beschäftigt, nach Gestaltungen zur Erzielung von Steuervorteilen Ausschau zu halten. Wenn sich Steuerpflichtige in einer Post-BEPS-Landschaft noch mit Steuergestaltung beschäftigen, dann regelmäßig zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung.

Zu den Instrumenten zur Schaffung von Rechtssicherheit und Verhinderung von Doppelbesteuerungen, wie z.B. Vorabverständigungsverfahren,

verbindlichen Auskünften oder ICAP, wurde festgehalten, dass diese zwar ein erster Schritt in die richtige Richtung seien, aber längst nicht ausreichend, um Doppelbesteuerungen effizient zu vermeiden.

Insgesamt war auch die dritte Auflage von „timefortaxes“ ein voller Erfolg, wie das durchweg sehr positive Feedback des virtuellen Publikums belegt.

V. Ausblick

Es bleibt festzuhalten, dass es mit „timefortaxes“ gelungen ist, aktuelle steuerrechtliche Themen in einer leicht verständlichen und unterhaltsamen Weise zu diskutieren, sodass auch ein Publikum ohne vertiefte Steuerrechtskenntnisse erreicht wird. Zugleich wurde die steuerrechtliche „Regulierungswut“ im internationalen Steuerrecht aus steuerpolitischer Sicht beleuchtet und auf einen kritischen Prüfstand gestellt.

Zu diesem Erfolg hat nicht zuletzt das Zusammenwirken aller drei Kooperationspartner beigetragen, die sich in positiver Weise ergänzt haben.

Das Format hat allerdings auch verdeutlicht, dass durch die Vielzahl von Regulierungen im internationalen Steuerrecht seit der ersten BEPS-Kampagne ein Ungleichgewicht und eine Komplexität entstanden ist, die aus steuerpolitischer Sicht kritisch zu diskutieren ist. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund geänderter wirtschaftlicher Rahmenbedingungen.

Gründe genug für eine neue Auflage von „timefortaxes“.

Überlegungen zu den Perspektiven des Steuerrechts in den kommenden Jahren

– Status quo und Herausforderungen

Fritz Güntzler, Katharina Petra Mayer

1. Ausgangslage des deutschen Steuerrechts im Jahr 2024

1.1. Wo stehen wir jetzt?

Um den Herausforderungen und Chancen der kommenden Jahre zu begegnen, ist es notwendig, die aktuelle Situation und die geschichtlichen Entwicklungen zu verstehen. Dies legt den Grundstein für fundierte Überlegungen zur zukünftigen Steuerpolitik.

Das deutsche Steuerrecht hat sich im Laufe der letzten Jahrzehnte zu einem der komplexesten Systeme weltweit entwickelt. Expertenbefragungen des ifo Instituts sehen die Regulierungen und die zunehmende Bürokratielast mittlerweile als bedeutendsten negativen Einflussfaktor auf den Wirtschaftsstandort Deutschland.¹

Die Steuerlast, die wir unseren Unternehmen auferlegen, ist dabei im internationalen Vergleich relativ hoch. Die jüngste Studie der OECD offenbart, dass deutsche Unternehmen mit einer durchschnittlichen Steuerbelastung von 29,94 % unter einer der höchsten Steuerbelastungen unter den Industrienationen besteuert werden.²

Mit einer Abgabenlast von 47,9 % für alleinstehende Durchschnittsverdiener nimmt Deutschland zwischenzeitlich auch bei der Arbeitnehmerbesteuerung Platz 2 im OECD-Vergleich ein.³

Unter anderem aus diesen Gründen kommt eine ifo-Studie zum globalen Standortwettbewerb zu dem Ergebnis, dass unser deutscher Wirtschafts-

1 Vgl. L. Dörr et. al., Experteneinschätzungen zum globalen Standortwettbewerb, ifo Forschungsberichte 142/2024, 1 ff.

2 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1225581/umfrage/unternehmenssteuern-ausgewaehlter-laendern/> (letzter Zugriff: 30.9.2024).

3 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/185987/umfrage/steuer-und-sozialabgaben-nach-laendern/> (letzter Zugriff: 30.9.2024).

standort in den vergangenen 10 Jahren substanziell an Wettbewerbsfähigkeit verloren hat.⁴ Während andere Industrienationen unterdessen große Steuerentlastungspakete geschnürt haben, hat Deutschland den richtigen politischen Zeitpunkt scheinbar verpasst. Allen voran haben die USA mit einer deutlichen Senkung des Körperschaftsteuersatzes ihre Wettbewerbsfähigkeit gesichert.⁵

Ob diese Hochsteuerland-Politik noch zeitgemäß ist, kann angesichts unserer wirtschaftlichen Situation in Frage gestellt werden. Laut IWF bilden wir im Vergleich zu anderen Industrienationen das Konjunkturschlusslicht⁶ mit einem negativen Wachstum des Bruttoinlandsprodukts im Jahr 2024.⁷ Wir verzeichnen den höchsten Anstieg von Insolvenzen seit 10 Jahren.⁸ Hinzu kommt eine deutlich ausgeprägte Kapitalflucht.⁹ Die Anzahl der Patentanmeldungen ist rückläufig,¹⁰ Unternehmensgründungen nehmen ebenfalls ab.¹¹

Umfragen zufolge plant mindestens jedes dritte Unternehmen eine Verlagerung der Produktion oder Teile der Wertschöpfung ins Ausland¹². Die Gründe liegen hauptsächlich in den Bereichen Energiekosten, Fachkräftemangel und regulatorischen Anforderungen. Auch das hochbürokratische Steuersystem wirkt sich negativ auf die Attraktivität Deutschlands als Wirtschaftsstandort aus.

4 Vgl. L. Dörr et. al., ifo Forschungsberichte 142/2024, 1 ff.

5 Vgl. M. Gsödl/C. Schmid, *Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland*, ifst Schrift 524 (2018).

6 Vgl. <https://de.statista.com/infografik/23188/iwf-prognose-zur-veraenderung-des-real-en-bip/> (letzter Zugriff: 17.7.2024).

7 Vgl. <https://gemeinschaftsdiagnose.de/2024/09/26/gemeinschaftsdiagnose-herbst-2024-deutsche-wirtschaft-im-umbruch-konjunktur-und-wachstum-schwach/> (letzter Zugriff: 27.9.2024).

8 <https://www.creditreform.de/aktuelles-wissen/pressemeldungen-fachbeitraege/news-details/show/insolvenzen-in-deutschland-1-halbjahr-2024> (letzter Zugriff: 6.10.2024).

9 <https://www.iwkoeln.de/presse/pressemitteilungen/christian-rusche-geldabfluesse-in-deutschland-so-hoch-wie-nie.html> (letzter Zugriff: 6.10.2024).

10 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/2203/umfrage/entwicklung-der-anzahl-von-patentmeldungen-in-deutschland-seit-1997/> (letzter Zugriff: 24.7.2024).

11 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/183869/umfrage/entwicklung-der-absoluten-gruenderzahlen-in-deutschland/> (letzter Zugriff: 24.7.2024).

12 Vgl. <https://www.deloitte.com/de/de/about/press-room/Supply-Chain-Pulse-Check-Herbst-2023.html> (letzter Zugriff: 13.11.2024).

1.2. Wie sind wir dorthin gekommen?

Das Steuersystem der Ertragsteuern in Deutschland beruht im Wesentlichen auf der Erzbergischen Steuerreform. Die Grundzüge der heute existierenden Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Erbschaftsteuer und Abgabenordnung wurden im Jahr 1920 in Deutschland eingeführt. Die Einführung dieser Regelung war ein wesentlicher Bestandteil der umfassenden Finanz- und Steuerreformen, die unter der Leitung des damaligen Reichsfinanzminister Matthias Erzberger, nach dem Ende des Ersten Weltkriegs durchgeführt wurden. Als letzte große Steuerreform modernisierte sie das deutsche Steuersystem grundlegend und viele ihrer Strukturen prägen noch heute das Steuerrecht.¹³

Aufbauend auf diesem Konstrukt wurde das Steuergesetz zigfach geändert und abgewandelt. Mit sogenannten „Jahressteuergesetzen“ wurden immer neue Einzelfallregelungen, Ausnahmen und Rückausnahmen eingeflochten. So hat die Bundesregierung allein in den Wahlperioden nach der Wiedervereinigung 834 Gesetzesentwürfe vorgelegt, die steuerliche Berührungspunkte beinhalten.¹⁴ Diese Zahl ist nur ein Vorgeschmack auf die mittlerweile 400 Buchseiten, auf die das deutsche Einkommensteuergesetz mittlerweile angewachsen ist. Im Jahr 1961 kam das deutsche EStG dagegen noch mit 74 Seiten aus. Das deutsche Steuerrecht hat durch ständige Anpassungen eine Komplexität erreicht, die auch von Experten nicht mehr vollständig zu überblicken ist.

Bedingt sind die häufigen Anpassungen durch immer detaillierter werdende Vorschriften, die versuchen, Einzelfallgerechtigkeit herzustellen, politisch gewollten Lenkungsanreizen, Missbrauchsvermeidung und der Berücksichtigung einzelner Interessengruppen. Nicht zuletzt spielen auch internationale Organisationen und Bündnisse, wie etwa die OECD und die Europäische Union, eine immer größer werdende Rolle bei der steigenden Komplexität der Gesetze.¹⁵

13 S. Bach/M. Buggeln, Geburtsstunde des modernen Steuerstaats in Deutschland 1919/1920, Wirtschaftsdienst 2020, 42 (42).

14 Vgl. SysiVuS Portal, Intranet des Deutschen Bundestages (letzter Zugriff: 6.10.2024).

15 Bspw. durch Pillar I und Pillar II.

1.3. Wie wollen wir in Zukunft weitermachen?

Die Anzahl der Seiten eines Gesetzes sagt zunächst nichts über den Inhalt und die Qualität des Gesetzes aus. Auch nicht darüber wie effizient ein Gesetz ausgestaltet ist oder als wie gerecht oder belastend es wahrgenommen wird. Mit den Worten von Klaus Tipke ist es „ein Imperativ der Ethik für eine gerechte Verteilung der Gesamtsteuerlast auf die Bürger zu Sorgen und die vornehmste Aufgabe eines Rechtsstaates, für gerechte Regeln zu sorgen“.¹⁶ Fraglich ist, ob etwa das Einkommensteuerrecht mit steigender Komplexität tatsächlich gerechter wird.

In weiten Teilen ist bereits erkannt worden, dass eine individuelle Gerechtigkeit für jeden Sonderfall diesem Anspruch nicht gerecht werden kann. Die Tatsache, dass ein durchschnittlicher Bürger das deutsche Steuersystem in vielen Bereichen kaum noch nachvollziehen kann, führt zu Frustration und Ungerechtigkeitsempfinden.

Es bestand die Hoffnung, dass die Digitalisierung und spätestens der Einsatz Künstlicher Intelligenz die Komplexität des Steuersystems bewältigen würden und das Problem damit weitestgehend behoben wäre. Jedoch erweisen sich viele Gesetzesformulierungen als schwer digitalisierbar. Die Regeln sind oft mehrdeutig, enthalten zahlreiche Ausnahmen und werden häufig aktualisiert. Diese dynamische Natur macht es schwierig, ein starres, universelles System zu entwickeln. Zudem erfordern Steuerberechnungen oft Kontext, wie persönliche oder wirtschaftliche Umstände, die schwer in einfache, automatische Algorithmen zu fassen sind. Der Datenschutz und die Interoperabilität zwischen verschiedenen Steuersystemen stellen ebenfalls zusätzliche Herausforderungen dar.

Die gegenwärtige Lage verdeutlicht, dass das bestehende Steuersystem an seine Grenzen stößt. Die steigende Belastung für Unternehmen und Bürger, die zunehmende Komplexität und die daraus resultierenden Wettbewerbsnachteile erfordern tiefgreifende Reformen. Im nächsten Abschnitt werfen wir einen Blick auf die steuerpolitischen Perspektiven der kommenden Jahre und die notwendigen Schritte, um das deutsche Steuersystem zukunftsfähig zu gestalten.

16 K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 1993, S. 261.

2. Steuerpolitische Perspektiven der kommenden Jahre

2.1. Entwicklungen und Trends

Die kommenden Jahre werden von tiefgreifenden wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Veränderungen geprägt sein. Um über die erforderlichen Anpassungen im Steuerrecht nachzudenken, gilt es zunächst die wichtigsten Entwicklungen zu identifizieren und darauf entsprechend zu reagieren.

Die digitale Transformation zwingt die Unternehmen schon heute, ihre Geschäftsmodelle anzupassen, was die Steuerpolitik vor die Herausforderung der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle stellt¹⁷. Gleichzeitig fordert die Dekarbonisierung, insbesondere in Branchen wie der Automobilindustrie, massive Investitionen in neue Technologie.¹⁸ Hierfür benötigen die Unternehmen genügend Kapital. Steuerlich gesehen erfordert dies Abzugsmöglichkeiten der Kosten für die Kapitalbereitstellung und zeitnahe Abschreibungsmöglichkeiten, um die Investitionen finanzieren zu können.

Der demographische Wandel verstärkt den Fachkräftemangel.¹⁹ Dies schafft die Notwendigkeit, die Arbeit für bestehende Arbeitnehmer steuerlich attraktiv zu halten und neue Fachkräfte anzulocken.

Die seit 2020 stark gestiegenen Energiekosten belasten nicht nur die Haushalte, sondern sind ein Preistreiber in der industriellen Produktion.²⁰ Deutschland hat damit bei wesentlichen Standortfaktoren an Wettbewerbsfähigkeit verloren.

Sicher ist das Steuerrecht nicht Standortfaktor Nummer eins. Nichtsdestotrotz ist es wohl der Standortfaktor, der am leichtesten durch politische Handlungen zu beeinflussen ist. Daher stellt sich die Frage, mit welcher steuerpolitischen Strategie man diesen Entwicklungen begegnen will.

17 Vgl. C. Spengel et. al., Steuerlicher Digitalisierungsindex 2018: Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle, S. 36, abrufbar unter: https://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Studie_Digitale_Geschaeftsmodelle_2018.pdf (letzter Zugriff: 11.11.2024).

18 Vgl. https://www.vda.de/dam/jcr:fa58be7c-f240-49f2-adc0-43e0270f4d1f/VDA_5937_Position_Dekarbonisierung%20des%20Lebenszyklus%20eines%20PKWs.pdf?mode=view, (letzter Zugriff: 7.10.2024).

19 <https://www.bmwk.de/Redaktion/DE/Dossier/fachkraeftesicherung.html> (letzter Zugriff: 27.9.2024).

20 Vgl. H. Bardt/E. Schmitz, Industrie schränkt Produktion ein, IW-Kurzbericht, Nr. 72/2023.

Der bestehende Personalmangel wird auch vor der Finanzverwaltung in den kommenden Jahren nicht halt machen. Das macht sich schon jetzt durch massive Personalabgänge in der Finanzverwaltung bemerkbar.²¹ Dagegen ist es unumgänglich, dass der Aufwand der Steuerverwaltung für die Steuerfestsetzung mittelfristig stark reduziert werden muss.

Die Europäische Union nimmt zunehmend Einfluss auf nationale Steuerregelungen durch verschärfte Richtlinien und Regulierungen²². Jüngst hält die Einführung der Mindestbesteuerung die deutschen Konzerne in Atem. Die Gewinnermittlung baut auf Rechnungslegungsstandards auf, die nie dafür gemacht wurden als Steuerbemessungsgrundlage zu dienen. Hinzu kommen große Unsicherheiten bei den 101 neu geschaffenen Paragraphen im Mindeststeuergesetz. Jedoch zeichnet sich mittlerweile ab, dass wichtige Handelspartner die Mindeststeuer voraussichtlich nicht einführen werden (z. B. USA, China, Indien, Brasilien, Russland, Saudiarabien). Dabei erzielen diese Länder mehr als die Hälfte der weltweiten Wirtschaftsleistung²³. Wo Deutschland und die EU als Vorreiter vorangehen wollten, könnte die Wirkung nun letztlich ins Leere laufen.

Bereits im Jahr 2017 mahnte Wolfgang Schäuble, dass Steuersysteme heutzutage globalisierungstauglich sein müssten, um gemeinsame Maßstäbe für eine internationale Steuerordnung zu entwickeln, aber man die Wettbewerbsfähigkeit des eigenen Standorts nicht aus dem Blick verlieren dürfe.²⁴ Die zahlreichen Richtlinien zeigen,²⁵ dass in Europa ein großer Umsetzungswille bei Missbrauchsbekämpfungsvorschriften herrscht. Dadurch besteht aber auch die Gefahr, dass wir unser Steuersystem mit Regularien überladen und ein zu hoher Anteil der Unternehmenskapazitäten in die Steuer Compliance fließt anstatt in tatsächliche Wertschöpfung.

Spätestens seit dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 15. 11.2023, das den Nachtragshaushalt der Ampelregierung als verfassungswidrig er-

21 vgl. Antwort des Senats der Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg auf die Schriftliche Kleine Anfrage des Abgeordneten David Stoop des Abgeordneten David Stoop Die Linke vom 5.10.2023, Die Finanzverwaltung und Steuerfahndung in Hamburg: Dauerhaft unterbesetzt?, LT-Drs. 22/13145, 1.

22 https://www.bmj.de/SharedDocs/Meldungen/DE/2023/1010_D_F_Buerokratieabbau.html (letzter Zugriff: 3.10.2024).

23 <https://www.nzz.ch/meinung/die-schweiz-sollte-bei-der-globalen-mindeststeuer-nicht-weltpolizist-spielen-ld.1844954> (letzter Zugriff: 3.10.2024).

24 so W. Schäuble, zitiert bei T. Nayin, Umverteilung in Deutschland: Was ist die Aufgabe des Steuersystems? – Ökonomische, rechtliche und politische Perspektiven - ifst FORUM am 30. Mai 2017, ifst-Schrift 519 (2017), S. 9.

25 Vgl. ATAD I, ATAD II, DAC 6, DAC 7 etc.

klärte, steht der deutsche Bundeshaushalt unter erheblichem Druck.²⁶ Zwar steigen die Steuereinnahmen kontinuierlich und werden laut der 166. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ bis 2026 erstmals die Marke von einer Billion Euro erreichen,²⁷ doch reicht das nicht aus, um die wachsenden Ausgaben zu decken. Während die Staatsquote 2011 noch im Bereich der 45 % lag, ist sie bis 2021 auf einen Höchstwert von 50,9 % angestiegen.²⁸ Ein wesentlicher Kostenfaktor ist der Rentenzuschuss, der im Jahr 2024 rund 121 Mrd. EUR beträgt und damit etwa ein Viertel des gesamten Bundeshaushalts von 488 Mrd. EUR beansprucht.²⁹ Diese Belastung wird durch den demografischen Wandel weiter verschärft: Während 1962 noch sechs Beitragszahler einen Rentner finanzierten, sind es heute nur noch zwei, und bis 2030 wird dieser Wert laut Prognosen des IW Köln auf 1,5 sinken.³⁰ Diese Entwicklung bedeutet, dass die Finanzierung des Rentensystems einen immer größeren Anteil der Steuergelder einfordern wird.

Zusätzlich dazu steigen die Verteidigungsausgaben seit dem russischen Angriffskrieg auf die Ukraine. Auch in den kommenden Jahren wird der Sicherheitsinfrastruktur in Europa eine hohe Priorität eingeräumt werden müssen. Hinzu kommen Themen wie etwa die Energiewende, eine teilweise marode Verkehrsinfrastruktur,³¹ hoher Bedarf an Digitalisierung in der öffentlichen Verwaltung³² oder der Investitionsrückstand bei der Sanierung

26 Vgl. BVerfG v. 15.11.2023 - 2 BvF 1/22, BVerfGE 167, 86.

27 Ergebnisse der 166. Sitzung des Arbeitskreises "Steuerschätzungen", abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschuetzungen_und_Steuereinnahmen/Steuerschuetzung/2024-05-16-ergebnisse-166-sitzung-steuerschuetzung.html (letzter Zugriff: 13.11.2024).

28 <https://www.bpb.de/kurz-knapp/zahlen-und-fakten/soziale-situation-in-deutschland/61867/entwicklung-der-oeffentliche-finanzen/#:~:text=W%C3%A4hrend%20die%20Staatsquote%20in%20den,f%C3%BCr%202021%2F2023%20vorl%C3%A4ufig> (letzter Zugriff: 27.9.2024).

29 Entwurf eines Gesetzes über die Feststellung des Bundeshaushaltsplans für das Haushaltsjahr 2025 (Haushaltsgesetz 2025 – HG 2025), BT-Drs. 20/12400.

30 <https://de.statista.com/infografik/25751/altersrentner-und-beitragszahler-in-der-rentenversicherung-in-deutschland/> (letzter Zugriff: 19.9.2024).

31 Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages: Brückenmodernisierungsprogramm des Bundes für Autobahnbrücken, abrufbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2024/brueckenmodernisierungsprogramm-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (letzter Zugriff: 13.11.2024).

32 Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages Umsetzung des Onlinezugangsgesetzes Steuerung und Koordinierung, abrufbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/D>

von Schulgebäuden.³³ Auch andere Haushaltsbereiche, wie steigende Sozialausgaben, belasten die finanziellen Spielräume erheblich³⁴.

Diese Trends und Entwicklungen zeichnen ein klares Bild: Der deutsche Staat hat einen begrenzten Spielraum für Steuererleichterungen. Ohne Erleichterungen und Reformen des Steuersystems wird es Deutschland allerdings schwerfallen, im internationalen Wettbewerb zu bestehen. Die Finanzverwaltung benötigt langfristig einen effizienteren Weg, um Steuern festzusetzen und abzuführen. Im Folgenden analysieren wir konkrete Steuerreformansätze und diskutieren, welche Maßnahmen in der politischen Diskussion bereits berücksichtigt wurden und welche weiteren Reformen notwendig sind.

2.2. Strategische Überlegungen

Um über Steuerreformen nachzudenken, muss zunächst das System als Ganzes betrachtet werden. Ein Steuersystem der Zukunft muss insgesamt die Finanzierung staatlicher Aufgaben sicherstellen, ohne die Steuerzahler im Übermaß zu belasten, für Bürger fair und nachvollziehbar sein, für Unternehmen Rechtssicherheit bieten und möglichst geringe Befolgungskosten beinhalten und für die Finanzverwaltung eine effiziente Steuerabwicklung gewährleisten.

Steuerlast

Während wir uns im Fachkräftemangel befinden, wünscht sich gleichzeitig die Hälfte der Arbeitnehmer weniger zu arbeiten.³⁵ Das mag zum einen an einer veränderten Mentalität und Arbeitskultur liegen. Zum anderen ist eine Abgabenlast von nahezu 50 %³⁶ nicht unbedingt ein Motivator.

ownloads/DE/Berichte/2023/onlinezugangsgesetz-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (letzter Zugriff: 13.11.2024).

33 https://www.kfw.de/%C3%9Cber-die-KfW/Newsroom/Aktuelles/Pressemitteilungen-Details_725760.html#:~:text=Der%20bundesweite%20Investitionsr%C3%BCckstand%20im%20Bereich%20Schulen%20lag%20laut (letzter Zugriff: 19.9.2024).

34 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/39045/umfrage/sozialbudget-in-deutschland-seit-1970/> (letzter Zugriff: 9.10.2024).

35 <https://www.wiwo.de/erfolg/beruf/arbeitsmarkt-deutsche-arbeitnehmer-wollen-weniger-arbeiten-selbst-bei-lohneinbussen-/29971760.html> (letzter Zugriff: 9.10.2024).

36 s. oben unter 1.1.

Angesichts dessen kann die hohe Abgabenlast für Arbeitnehmer kein Konzept der Zukunft sein. Genauso ist eine Senkung der Steuerlast für Unternehmen auf ein wettbewerbsfähiges Niveau erforderlich. Diejenigen, die Leistung erbringen und wirtschaftlichen Mehrwert schaffen, sollen also mehr von ihrem Geld behalten, um damit zu wirtschaften und Vermögen aufzubauen. Im europäischen Vergleich ist der deutsche Regelsteuersatz von 19 % in der Umsatzsteuer vergleichsweise gering.³⁷ Hinsichtlich dessen könnte eine höhere Besteuerung von Konsum durch eine leichte Anhebung des Umsatzsteuersatzes neue Einnahmequellen ermöglichen. Langfristig muss die Finanzierung der Steuersenkungen jedoch überwiegend durch eine sparsamere Haushaltspolitik bzw. einer Neupriorisierung des Haushaltes ermöglicht werden.

Struktur des Steuersystems

Die Ursache der Komplexität des deutschen Steuerrechts kann in dem stärker werdenden Bedürfnis der Einzelfallgerechtigkeit zu finden sein. Ein anderer Grund könnte in der Arbeitsweise und der Anreizsysteme der Finanzverwaltung und der Ministerien zu vermuten sein. So kommt es in den hunderte Seiten langen Jahressteuergesetzen zu immer komplexeren Regelungen, um potentielle Missbrauchsmöglichkeiten abzuwenden. Diese Bestrebungen wurden der Verständlichkeit der deutschen Steuergesetze in den letzten Jahrzehnten zum Verhängnis.

Dabei gibt es zwei Arten von verlorenen Steuergeldern: Steuergelder, die aufgrund von Missbrauch verloren gehen, aber auch diejenigen, die durch fehlende Wirtschaftsleistung nie entstehen.³⁸ Missbrauchsbekämpfung im Übermaß geht zulasten der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Deutschland. Das Steuersystem der Zukunft muss daher mehr Typisierung und Pauschalisierung enthalten und darf nicht den Anspruch haben jede Ausnahme abzudecken. Ein Paradigmenwechsel ist dahingehend in der Welt der Steuerpolitik dringend erforderlich.

37 <http://de.statista.com/statistik/daten/studie/37101/umfrage/mehrwertsteuersaetze-in-der-eu/> (letzter Zugriff: 24.9.2024).

38 So D. Schanz in ihrer Rede anlässlich des Fünften Steuerforum der Finanzverwaltungen am 18.9.2024 im Bundesministerium der Finanzen.

Steuererhebung

Angesichts der zuvor genannten Herausforderungen und der Anforderungen an ein modernes Steuersystem muss letztlich auch der Prozess der Steuererhebung effizienter gestaltet werden. Eine Komponente ist dabei die Struktur der Steuergesetze. Um Gesetze zu digitalisieren, müssen diese in Programmiersprache umgewandelt werden können und für eine künstliche Intelligenz prüfbar gemacht werden. Speziell hierfür gibt es seit 2023 den „Digitalcheck“ des Normenkontrollrates, der dies prüfen soll. Derzeit besteht jedoch keine Verpflichtung der Bundesregierung die Empfehlungen des Gremiums umzusetzen.³⁹

Im weiteren Verlauf müssen Deklarationsprozesse von Anfang bis Ende durchgedacht werden und deren reibungsloser Ablauf durch intensive Zusammenarbeit zwischen Behörden sichergestellt werden. Durch das eGovernment-Vorhaben KONSENS soll bereits jetzt eine engere Verzahnung der Finanzverwaltungen im Bereich der Digitalisierung hergestellt werden. Trotzdem ist derzeit die Zusammenarbeit zwischen unterschiedlichen Behörden noch immer schwierig. So scheitern Kleinigkeiten, wie etwa die elektronische Bereitstellung des Merkmals „Grad der Behinderung“ in der vorausgefüllten Steuererklärung an der mangelnden Zusammenarbeit mit der betreffenden Behörde.

Der Gesetzgeber ist gefordert weitere Rahmenbedingungen zu schaffen, um sinnvolle Digitalisierung voranzutreiben. Dabei ist Digitalisierung kein Selbstzweck, sondern muss immer mit Effizienzgewinnen einhergehen. Die Kommunikation zwischen Steuerberatern und Finanzamt kann zu großen Teilen digitalisiert werden. So muss es beispielsweise möglich sein, dass den Unternehmen und Steuerberatern jede Art von Steuerbescheiden oder Finanzamtsschreiben als digitaler Datensatz zur Verfügung gestellt werden. Im Gegenzug sollten etwa Steuerberater und größere Konzernsteuerabteilungen ausschließlich über Plattformen der Finanzverwaltung (z. B. ELS-TER) mit der Finanzverwaltung kommunizieren. Dies erleichtert die maschinelle Lesbarkeit und Datenverarbeitung auf beiden Seiten und macht den Weg frei für Möglichkeiten der Automatisierung und der unterstützen der Anwendung künstlicher Intelligenz.

Die Strategie muss also darin bestehen, die Steuerlast für Unternehmen und Arbeitnehmer zu senken, das Steuersystem strukturell besser aufzustel-

39 <https://www.digitale-verwaltung.de/Webs/DV/DE/transformation/digitalcheck/digitalcheck-node.html#doc20338734bodyText1> (letzter Zugriff: 29.9.2024).

len und Bürokratie abzubauen. Fraglich ist, was dies im Einzelnen für die einzelnen Steuerarten bedeutet und welche Steuerreformen aktuell im Mittelpunkt politischer Diskussionen stehen.

2.3. Steuerreformen in der politischen Diskussion

2.3.1. Unternehmensbesteuerung

Steuerreformen sind in Deutschland immer wieder ein zentrales Thema politischer Diskussionen gewesen. In den vergangenen Jahrzehnten wurden zahlreiche Ansätze zur Vereinfachung und Anpassung des Steuersystems vorgeschlagen. Doch welche Reformen sind realistisch umsetzbar, und welche Maßnahmen könnten die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands nachhaltig stärken?

Bei dem Vergleich führender Industrienationen wird deutlich, dass sich die Unternehmensbelastung durchschnittlich auf 23,45 % eingependelt hat.⁴⁰ Dementsprechend muss auch die Höhe der Unternehmenssteuerlast in Deutschland auf ein wettbewerbsfähiges Niveau angepasst werden. Die Kombination aus den eingangs genannten Entwicklungen und den überdurchschnittlich hohen Steuersätzen belastet die Betriebe. Wenn deutsche Unternehmen in den kommenden Jahren eine reale Chance haben wollen, im internationalen Wettbewerb zu bestehen, sind die Steuersätze dementsprechend schrittweise nach unten anzupassen.

Nun basiert das aktuelle Unternehmensteuerrecht auf einem System von drei verschiedenen Ertragsteuern: Körperschaftsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer. Dabei ist die Gewerbesteuer zum Teil auf die Einkommensteuer anrechenbar. Um alle Unternehmen gleichermaßen zu entlasten und die Komplexität zu reduzieren ist eine Abkehr von diesem verschachtelten System unabdingbar. Notwendig sind tiefgreifendere Reformen.

Ein einheitliches Unternehmensteuergesetz mit Möglichkeiten zur Besteuerung nach dem Transparenzprinzip oder Trennungsprinzip, also einer rechtsformneutralen Besteuerung ist daher besser geeignet.

Dabei besteht die besondere Herausforderung, einen Aufteilungsschlüssel zu finden, die generierten Einnahmen auf Bund Länder und Kommunen so zu verteilen, dass die Finanzierung der Kommunen sichergestellt

40 <https://taxfoundation.org/data/all/global/corporate-tax-rates-by-country-2023/> (letzter Zugriff: 29.9.2024).

ist. Diese Art der Finanzierung ist dabei wesentlich krisenresilienter als das aktuelle System der Gewerbesteuer, da gewissermaßen eine Risikodiversifikation stattfindet. Die Aufteilung der Einnahmen kann sich dabei weiterhin an den Kriterien der Gewerbesteuerzerlegung orientieren.

Die Investitionstätigkeit der deutschen Unternehmen ist ein wichtiger Faktor für die Erhaltung unseres Wohlstandes. Um diese wieder anzuregen, eignen sich am besten hohe degressive Abschreibungssätze. Diese können gezielt eingesetzt werden, um kurzfristig Wachstumsimpulse zu setzen und Deindustrialisierung zu verhindern.

Besonders in Krisenzeiten sind Möglichkeiten Verluste jahresübergreifend verrechnen zu können wichtig. Ein Unternehmen zu besteuern, das effektiv keine Gewinne erzielt hat, die Verluste aber nicht in Höhe der Gewinne verrechnen kann, ist ohnehin fragwürdig.

Bei der Einführung des Unternehmensteuerrechts können anhand durchgeführter Evaluationen gezielt ausgewählte Missbrauchsvorschriften übernommen werden. Missbrauchsvorschriften, die aufgrund der eingeführten Mindestbesteuerung hinfällig werden sind für Unternehmen zu streichen, die von der Mindestbesteuerung betroffen sind.

Die Bemessungsgrundlage des Unternehmensteuerrechts ist bei einem Umsatz von bis zu einer Million Euro durch Einnahme-Überschuss-Rechnung zu ermitteln. Darüber hinaus sollen die bilanzierenden Unternehmen wieder zu einer weitgehend einheitlichen Gewinnermittlung zurückkehren (Annäherung Handelsrecht und Steuerrecht). Solange es die Möglichkeit von zwei verschiedenen Afa-Reihen gibt, werden die Unternehmen diese nutzen, um die Kosten für Mehraufwand und Steuerspareffekt gegeneinander abzuwägen. Die gut gebildeten Fachkräfte, die wir in Deutschland haben, können aber an anderer Stelle sinnvoller für tatsächlich wertschöpfende Tätigkeiten eingesetzt werden. Es muss möglich sein sich auf einheitliche Methoden der Abschreibung und auf eine einheitliche Bewertung von Rückstellungen und Wirtschaftsgütern zu einigen.

2.3.2. Einkommensteuertarif

Zur Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens gehört auch, welches Angebot an Ressourcen zur Verfügung steht. Die Ressource Arbeitskraft ist an manchen Stellen zur Mangelware geworden. Dabei lässt sich der demographische Wandel kurzfristig nicht aufhalten. Was wir aber beeinflussen können ist, ob durch Arbeitseinsatz gebrachte Leistung sich für Arbeit-

nehmer finanziell lohnt. Waren sich SPD, Grüne und FDP vor wenigen Jahren noch einig, kleine und mittlere Einkommen entlasten zu wollen⁴¹, so findet man in der aktuellen Haushaltssituation keine Übereinstimmung mehr bei diesem Thema. Der progressive Einkommensteuertarif hat sich in unserem System bewährt. Der starke Anstieg der Kurve bei den mittleren Einkommensgruppen („Mittelstandsbauch“) führt jedoch zu einer hohen Besteuerung durchschnittlich hoher Einkünfte. Zusammen mit den Sozialversicherungsbeiträgen sorgt dies dafür, dass die Lohnerhöhungen von Arbeitnehmern in diesem Bereich wenig Anreizwirkung entfalten. Eine Abflachung der Progressionskurve im Bereich von 40.000 EUR bis 100.000 EUR Bruttoarbeitslohn ist heute mehr denn je erforderlich, um Leistungsanreize zu setzen. Auch hat sich das Verhältnis von durchschnittlichem Einkommen zum Einsetzen des Spitzensteuersatzes in den vergangenen Jahrzehnten stark verändert. Im Jahr 1960 wurde der Spitzensteuersatz ab einem Einkommen erhoben, das dem 18-fachen des durchschnittlichen Einkommens entsprach. Im Jahr 2018 setzte der Spitzensteuersatz bereits ab dem 1,6-fachen Wert des durchschnittlichen Einkommens an.⁴² Somit werden auch Angehörige der Mittelschicht überdurchschnittlich hoch besteuert. Dementsprechend ist der Spitzensteuersatz auf ein Niveau anzupassen, das tatsächlich einem deutlich überdurchschnittlich hohen Einkommen entspricht. Als Teil der Gegenfinanzierung wäre eine leichte Anhebung des Reichensteuersatzes auf ein Niveau, wie in der Vergangenheit bereits üblich, denkbar.

Das Einkommensteuerrecht ist durch zahlreiche Steuerabzugsbeträge gekennzeichnet. Dabei sind die unterschiedlichen Abzugsbeträge wie Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Steuerermäßigungen unterschiedlich zu berechnen, werden von unterschiedlichen Bemessungsgrößen abgezogen und haben unterschiedliche Höchstbetragsgrenzen. Des Weiteren erfordert die Berücksichtigung dieser Abzüge ausführliche Angaben in der Steuererklärung, die Anforderung der Belegnachweise durch das Finanzamt und die Prüfung durch den Sachbearbeiter beim Finanzamt. Nicht zuletzt mit der Initiative „Steuererklärung auf dem Bierdeckel“ wurde der Versuch gewagt, dieses umständliche System grundlegend zu vereinfachen.

41 Vgl. T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 26.

42 https://www.stiftung-marktwirtschaft.de/fileadmin/user_upload/Kurzinformationen/Kurzinformation_Spitzensteuersatz_2020_12_02_web.pdf (letzter Zugriff: 29.9.2024).

chen. Auch wenn dies nicht gelungen ist, besteht nach wie vor ein großer Bedarf hin zu mehr Typisierung und Pauschalisierung.

Der in Teilen noch existierende Solidaritätszuschlag hat seine Berechtigungsgrundlage längst verloren. Möglicherweise wird bereits die beim Bundesverfassungsgericht anhängige Verfassungsbeschwerde das Ende des Solidaritätszuschlages einläuten⁴³. Eine endgültige Abschaffung verringert die Komplexität und entlastet unser Steuersystem um ein weiteres Steuergesetz.

2.3.3. Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer gehört mit einem Drittel der Gesamtsteuereinnahmen zu den bedeutendsten Einnahmequellen des Staates.⁴⁴ Dabei verursacht ihre Steuerdeklaration einen erheblichen Aufwand für Unternehmen und Finanzverwaltung.

Der erste wichtige Schritt zur Digitalisierung der Umsatzsteuer ist mit der gesetzlichen Verankerung der Einführung der E-Rechnung gemacht. Perspektivisch sollen E-Rechnungen in ein elektronisches Meldesystem integriert werden, das der Finanzverwaltung einen Datenabgleich ermöglicht. Parallel dazu wird sich die Wirtschaft in Richtung automatisierte Umsatzsteuer-Voranmeldung bewegen. Zwar wird die Automatisierung die Unternehmen bürokratisch entlasten, was bleibt ist jedoch die Zwischenfinanzierung von Vorsteuer und Umsatzsteuerbeträgen im „B-2-B-Geschäft“. Seit Einführung der Allphasennettoumsatzsteuer gehen Unternehmer mit der Abführung der Umsatzsteuer zumindest als Soll-Versteuerer in Vorleistung und überweisen die Umsatzsteuer an die Finanzbehörde noch bevor der Kunde die Umsatzsteuer geleistet hat. So gesehen gehen die Unternehmen für eine fremde Schuld in Vorleistung. Ebenso bezahlen sie ihre Vorsteuer an den Verkäufer und warten dann auf ihre Erstattung. Dieses System gibt dem Staat maximale Sicherheit. Den Unternehmen bürdet es jedoch einen erheblichen Aufwand auf. Einfacher wäre es, im Business-Kontext einheitlich für alle Umsätze ein Reverse-charge-Verfahren einzuführen. Die

43 Az. des BVerfG: 2 BvR 1505/20: Die mündliche Verhandlung fand am 12.11.2024 statt.

44 291 Mrd. EUR Umsatzsteuer im Verhältnis zu 915 Mrd. EUR Gesamtsteuereinnahmen in Deutschland 2023,

[\(https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html#:~:text=Innerhalb%20der%20Gemeinschaftsteuern%20waren%20die,Einnahmen%20\(%2B8%2C9%20%25\)\)](https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html#:~:text=Innerhalb%20der%20Gemeinschaftsteuern%20waren%20die,Einnahmen%20(%2B8%2C9%20%25)) (letzter Zugriff: 29.9.2024).

Idee wurde bereits mehrfach auf EU-Ebene diskutiert⁴⁵, scheiterte aber letztlich immer wieder daran, dass die Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers durch den leistenden Unternehmer häufig nicht eindeutig festgestellt werden kann und missbrauchsanfällig ist. Im Zuge der Digitalisierung des Umsatzsteuersystems könnte dieses Problem behoben werden.

Grundsätzlich besteuert die Umsatzsteuer nicht die Unternehmen selbst, sondern den vom Unternehmer geschaffenen Mehrwert. Dabei sind die Unternehmer selbst nur diejenigen, die die Steuer einbehalten, an den Staat melden und abführen. Sie erfüllen damit den Großteil des Aufwandes für die Finanzverwaltung. Dennoch haftet das Unternehmen für Fehler in der Steuerdeklaration. Dementsprechend darf die Umsatzsteuer kein Risikofaktor sein, der bei falscher Auslegung aufgrund von Rechtsunsicherheiten bei einer Betriebsprüfung potenziell die Existenz des Unternehmens bedrohen kann. Es muss gewährleistet sein, dass das Unternehmen die eigene Rechtslage im vornherein sicher abklären und danach handeln kann. Beispielsweise würde ein Antrags- und Feststellungsverfahren für umsatzsteuerliche Organschaften für mehr Rechtssicherheit sorgen. Naturgemäß geht es bei der Umsatzsteuer häufig um deutlich höhere Summen als bei den Ertragsteuern. Daher ist es hier erforderlich, das System der verbindlichen Auskunft anwenderfreundlicher und praktikabler zu gestalten.

Politisch gesehen dreht sich die Diskussion bei der Umsatzsteuer hauptsächlich um das Thema, welche Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden und welche vollständig befreit werden. Dabei hat der Bundesrechnungshof in den vergangenen Jahren häufig kritisiert, dass Steuersubventionen in diesem Bereich immer mehr ausgeweitet werden. So ist die steuerliche Begünstigung durch den ermäßigten Steuersatz auf mittlerweile 35 Mrd. EUR angewachsen.⁴⁶ Dabei ist das System der ermäßigten Steuersätze nicht mehr nachvollziehbar. In der Anlage II des Umsatzsteuergesetzes aufgeführte Lebensmittel werden ermäßigt besteuert.

45 Beispielsweise hat die EU-Kommission am 21.12.2016 einen Richtlinienentwurf zur Implementierung eines generellen Reverse-Charge-Verfahrens vorgelegt (Art. 199c MwStSys-RL-E), vgl. <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eu-kommission-vorschlag-zur-einfuehrung-eines-generellen-reverse-charge-verfahrens-bei-der-umsatzsteuer.html> (letzter Zugriff: 29.9.2024).

46 Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages Maßnahmen des Bundesministeriums der Finanzen zur Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes, abrufbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2024/reform-ermaessigter-umsatzsteuersatz-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (letzter Zugriff: 13.11.2024).

Lebensmittel, die bisher vergessen wurden, werden weiter mit 19 % besteuert, wie etwa die Süßkartoffel oder der Soja-Drink. Andere Ermäßigungen können angesichts der Haushaltslage kaum sinnvoll erklärt werden, wie etwa die ermäßigte Besteuerung von Hotelübernachtungen⁴⁷. Es braucht eine Neuordnung der ermäßigt besteuerten Umsätze in der Umsatzsteuer. Grundsätzlich müssen alle Umsätze, bis auf wenige sorgfältig ausgewählte Ausnahmen, dem Regelsteuersatz unterliegen. Lebensmittel sollen weiterhin dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, da sie essenzielle Grundbedürfnisse stillen und ein höherer Steuersatz besonders einkommensschwache Bevölkerungsschichten belasten würde. Auch medizinische Geräte, Prothesen etc. und Bücher sollen weiter von der ermäßigten Besteuerung profitieren. Alle anderen bisher ermäßigt besteuerten Lieferungen und sonstigen Leistungen werden der Regelbesteuerung unterworfen. Mit dem freigewordenen Kapital können die Ertragsteuern gesenkt werden, sodass die Steuerpflichtigen mehr von ihrem Einkommen erhalten, um selbst zu entscheiden, ob sie es konsumieren wollen (Teil des Konsums fließt wiederum in die Umsatzsteuer) oder ob sie sich damit ein Vermögen aufbauen möchten (Stichwort private Altersvorsorge). Wenn Konsum stärker besteuert wird und Einkommen entlastet wird, finanzieren diejenigen den Haushalt, die es sich leisten können viel zu konsumieren. Ertragsteuern versuchen durch aufwändige Gewinnermittlungsmethoden, außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen herauszufinden, wie leistungsfähig ein Steuerpflichtiger ist. Letztlich ist die absolute Höhe der Konsumausgaben das Beste Maß, um die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen zu messen.

2.3.4. Erbschaftsteuer und Vermögensbesteuerung

Die Erbschaftsteuer ist hinsichtlich ihres vergleichbar geringen Aufkommens von 9 Milliarden EUR hinsichtlich der Staatsfinanzierung von eher untergeordneter Bedeutung.⁴⁸ Dennoch ist ihre Erhebung hochpolitisch und immer wieder umstritten.

Derzeit sind mehrere Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht anhängig, die die Erbschaftsteuer erneut als verfassungswidrig einstufen könnten.⁴⁹ Bereits im Jahr 2014 hatte das Bundesverfassungsgericht jedoch

47 Vgl. § 12 Nr. 11 UStG.

48 <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/235806/umfrage/einnahmen-aus-der-erbschaftsteuer/> (letzter Zugriff: 27.9.2024).

49 Vgl. z.B. das Verfahren mit dem Az. 1 BvR 804/22.

entschieden, dass die Begünstigung von Betriebsvermögen zwar im Grundsatz verfassungskonform ist, die damalige Ausgestaltung den Verfassungsgrundsätzen jedoch nicht genügte. Auf Grundlage dieser Entscheidung wurde die Erbschaftsteuerreform im Jahr 2016 umgesetzt. Angesichts der aktuellen rechtlichen Unsicherheiten, des hohen bürokratischen Aufwands sowie des Strebens nach einem fairen System erscheinen zwei Alternativen denkbar: die Abschaffung der Erbschaftsteuer oder die Einführung einer einheitlichen „Flat Tax“.

Für eine Abschaffung der Erbschaftsteuer zeichnet sich gegenwärtig keine politische Mehrheit ab. Eine Forsa Umfrage ergab, dass 62 % der Bundesbürger eine Vermögensteuer für Privatpersonen und Unternehmer mit einem Vermögen von über eine Million EUR für sinnvoll halten⁵⁰. Dies zeigt, dass die Forderung nach Vermögensbesteuerung und Vermögensumverteilung sehr präsent ist. Die Abschaffung der Erbschaftsteuer würde den Druck weiter erhöhen. Die Einführung einer Vermögensteuer wäre kaum abzuwenden.

Wie komplex die Erhebung von Vermögensteuern ist, zeigt sich deutlich in den auftretenden Problematiken die Grundsteuerreform.⁵¹ Sobald es um die Bewertung von materiellen Gegenständen geht, ist die Feststellung des tatsächlichen Wertes aufwändig und streitanfällig. Außerdem kann angezweifelt werden, dass eine Vermögensteuer das Mittel der Wahl wäre, um das stärker werdende Gefühl der Ungleichheit zu dämpfen. So sieht Prof. Fratzscher das Gefühl eher in der mangelnden Chancengleichheit und der geringen sozialen Mobilität, im Sinne von Aufstieg aus bildungsfernen Schichten, begründet. Dieses offensichtliche Problem führt nicht nur zu einer gesellschaftlichen Spaltung, sondern auch zu einem wirtschaftlichen Schaden, da Menschen ihre Potenziale und Talente nicht frei entfalten und der Wirtschaft zur Verfügung stellen können. Umverteilung durch Steuern helfe nicht dabei, dieses Problem zu bekämpfen.⁵² Wenn die Ursachen woanders liegen, wird auch das Steuerrecht keine Linderung verschaffen.

50 https://www.stern.de/politik/umfrage-zur-vermoegenssteuer--sogar-cdu-csu-waehle-r-dafuer-34863076.html?utm_campaign=alle&utm_medium=rss-feed&utm_source=standard#:~:text=Eine%20Verm%C3%B6genssteuer%20findet%20breite%20Unterster%20BCtzung&text=Wie%20eine%20Forsa%20Umfrage%20im,vier%20Prozent%20C3%A4u%C3%9Fern%20keine%20Meinung (letzter Zugriff: 27.9.2024).

51 Vgl. https://www.haufe.de/immobilien/wirtschaft-politik/kommentar-grundsteuerreform-auf-dem-pruefstand_84342_441170.html (letzter Zugriff: 27.9.2024).

52 Vgl. M. Fratzscher, zitiert bei T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 13.

Eine mögliche Lösung der möglicherweise verfassungswidrigen Ausgestaltung der Erbschaftsteuer könnte daher in der Einführung einer einheitlichen, niedrigen „Flat Tax“ für alle Vermögensarten bestehen, die mit zins- und bedingungslosen Stundungsmöglichkeiten verbunden wäre. Diese Option könnte eine faire und unkomplizierte Alternative darstellen und wird auch von renommierten Ökonomen befürwortet.⁵³

2.3.5. Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer hat sich in den letzten Jahren zunehmend zu einem komplexen Rechtsgebiet entwickelt. Sie ist von hoher Brisanz, wenn es um Umstrukturierungen von Unternehmen geht. Dabei können Grunderwerbsteuertatbestände ausgelöst werden, ohne dass eine Grundstücksübertragung aktiv beabsichtigt war. In einigen Fallkonstellationen kann es sogar zu einer doppelten Besteuerung kommen.⁵⁴ Die zivilrechtlichen Änderungen, die durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) vom 10.8.2021 eingeführt wurden und ab dem 1.1.2024 gelten, wirken sich ebenfalls erheblich auf die Besteuerung aus, insbesondere bei Umstrukturierungen, da die Gesamthand entfallen ist. Übergangsweise wurde eine Fortschreibung des Status Quo bis 2026 beschlossen⁵⁵, doch ist eine umfassende Neuregelung dringend erforderlich. Die bestehenden Share Deal-Regelungen, die auf die 10-Jahres- und 90-Prozent-Kriterien abstellen, sind vielfach kritisiert worden, da sie als manipulationsanfällig gelten.⁵⁶ Der Arbeitskreis Grunderwerbsteuerrecht, hervorgegangen aus dem sächsischen Steuerkreis und vertreten durch Experten wie Prof. Dr. Marc Desens, Gerda Hofmann und Prof. Dr. Matthias Loose, hat mit dem „Grunderwerbsteuer-Modernisierungsmodell“ (Momo) einen zukunftsweisenden Gesetzgebungsvorschlag ausgearbeitet. Dieser sieht eine Vereinfachung und

53 Vgl. C. Fuest, zitiert bei T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 18.

54 Vgl. M. Desens zitiert bei B. Welling/A. Richter, in Tagungs- und Diskussionsbericht zum 88. Berliner Steuergespräch: „Dauerbaustelle Grunderwerbsteuer: Aktuelle Gesetzesvorhaben“, Ubg 2023, 661 (662).

55 Gesetz zur Förderung geordneter Kreditweitmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzrechtlicher Bestimmungen (Kreditweitmärkteförderungsgesetz) v. 29.12.2023, BGBl. 2023 I Nr. 411 (Teilumsetzung des Wachstumschancengesetzes): zur Sicherstellung des Status Quo wurde ein neuer § 24 GrEStG zunächst für die Jahre 2024 bis 2026 befristet eingeführt.

56 Vgl. J. Naumann, Share Deals in der Grunderwerbsteuer - Bisherige Verschärfungen und weiterer Reformbedarf, Ubg 2022, 291.

den Wegfall der Ergänzungstatbestände vor, indem er auf die beiden neuen Kriterien „Erwerbergruppe“ und „dienendes Interesse“ abstellt. Zwar wurde dieser Vorschlag im Juni 2023 in einem Diskussionsentwurf des Bundesfinanzministeriums aufgegriffen, jedoch ist es bislang nicht zu einer weitergehenden Umsetzung gekommen. Angesichts dieser Entwicklungen bedarf die Grunderwerbsteuer dringend einer grundlegenden Reform, um ein kohärentes und praxisgerechtes Steuersystem zu gewährleisten.

Es besteht in allen Steuerbereichen umfassender Handlungsbedarf, um das Steuersystem für die kommenden Jahre zu rüsten. Doch wie beeinflussen die aktuellen politische Realitäten und Mehrheitsverhältnisse die Möglichkeit, diese Reformen tatsächlich umzusetzen?

2.4. Rolle der Mehrheitsverhältnisse und politischen Realitäten in Deutschland

Die politischen Rahmenbedingungen spielen eine entscheidende Rolle bei der Umsetzung von Steuerreformen. Die Vorschläge für umfassende Steuerreformen lagen längst auf dem Tisch. Bereits 2001 wurde der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes unter der Leitung von Prof. Dr. Paul Kirchhof ins Leben gerufen⁵⁷. Im Jahr 2006 machte die Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft⁵⁸ einen erneuten Aufschlag für tiefgreifende Veränderungen. Auch die Steuererklärung auf dem Bierdeckel von Friedrich Merz im Jahr 2003 wurde angeregt diskutiert und letztlich doch wieder fallen gelassen. Die Reformversuche der vergangenen Jahre haben gezeigt, dass tiefgreifende Veränderungen nur schwer durchzusetzen sind. Dennoch bleibt die Notwendigkeit, das System zu vereinfachen und wettbewerbsfähiger zu machen, unbestritten.

Als Grund für die Reformträgheit im Steuerrecht wird teilweise auch angeführt, dass das System im Vergleich zu anderen Ländern gut funktioniert hat. Um es mit den Worten von Wolfgang Schäuble zu sagen „Die Veränderungsresistenz von Wohlstandsgesellschaften begrenzt die Fantasien für Umgestaltung des Steuerrechts“.⁵⁹ Je besser es einer Gesellschaft

57 P. Kirchhof, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2001.

58 Vgl. M. Eilfort/J. Lang, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission "Steuergesetzbuch" der Stiftung Marktwirtschaft, 2013, S. 3 f.

59 W. Schäuble, zitiert bei T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 8.

ginge, umso weniger neige sie zu Veränderungen.⁶⁰ Angesichts des heute gefährdeten Wohlstands sind die Fantasien wieder in der Diskussion.

Steuerreformen gelten außerdem als schlechte Strategie vor einer Wahl, da es häufig „Verlierer“ gibt. „Der Lärm derer, die stärker belastet werden, sei angesichts des dröhnenden Schweigens jener, die entlastet würden, kaum auszuhalten.“⁶¹ So sind aufkommensneutrale Steuerreformen seit jeher politisch schwer durchzusetzen.

Die Abschaffung von Steuerermäßigungen oder Befreiungen in der Umsatzsteuer ist hochpolitisch. Dies wurde beispielsweise bei der ermäßigten Besteuerung von Gastronomieleistungen während der Corona Pandemie deutlich. Plötzlich fragten zahlreiche andere Branchen an, warum sie keinen ermäßigten Steuersatz erhalten würden. Sie hätten ja ebenso unter den Schließungen während der Corona Pandemie gelitten (z. B. Friseure, Fitness-Studios, etc.). Eine Abschaffung der einmal eingeführten Ermäßigung führt schnell zu emotionalen Diskussionen und birgt Verhetzungspotenzial, so etwa die Abschaffung der ermäßigten Besteuerung in der Gastronomie.⁶² Dies führt dazu, dass kaum eine Regierung es wagt, dieses Thema anzusprechen.

Der Bedarf nach umfassenden Reformen bleibt unverändert. Jedoch ist das Thema angesichts der volkswirtschaftlichen Situation drängender denn je. Dennoch scheint Deutschland nicht in Steuerreform-Laune zu kommen. Die Frage bleibt, ob die letzte Bundesregierung den Handlungsbedarf hinreichend berücksichtigt hat. Im Jahreswirtschaftsbericht betonte die Bundesregierung die Bedeutung „eines modernen und wettbewerbsfähigen Steuersystems [, das] die Kapazitäten der Unternehmen für Investitionen [stärkt und] die Zukunftsfähigkeit der deutschen Wirtschaft [sichert]“.⁶³ Sie bezeichnete die Steuerpolitik als „zentrale Stellschraube“ bei der Standortpolitik und war der Auffassung, dass „niedrigere Unternehmensteuern [...] für inländische wie auch ausländische Unternehmen einen starken Anreiz [setzen] in Deutschland zu investieren und Innovationen voranzutreiben“.⁶⁴

60 Vgl. W. Schäuble, zitiert bei T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 8.

61 Vgl. W. Schäuble, zitiert bei T. Nayin, ifSt-Schrift 519 (2017), S. 10.

62 Vgl. etwa die Diskussion Ende 2023 zum Ablauf des ermäßigten Steuersatzes auf Gastronomieleistungen und der Rückkehr zum Regelsteuersatz.

63 Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz, Jahreswirtschaftsbericht 2024, S. 15 f., Rz. 10.

64 Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz, Jahreswirtschaftsbericht 2024, S. 15 f., Rz. 10.

Es scheint also, als hätte es kein Erkenntnisproblem, sondern ein Umsetzungsproblem gegeben.

In der Regierungskoalition aus SPD, Grünen und FDP der 20. Legislaturperiode waren umfassende Steuerreformen schwer durchsetzbar, was auf verschiedene Faktoren zurückzuführen ist. Erstens spielte die angespannte Haushaltssituation eine zentrale Rolle. Nach der Pandemie und inmitten neuer Herausforderungen wie der Energiekrise standen dem Staat weniger finanzielle Spielräume zur Verfügung, um große steuerliche Entlastungen oder Umstrukturierungen vorzunehmen. Das begrenzte die Handlungsmöglichkeiten deutlich.

Zudem bestand die Ampel-Koalition aus zwei Parteien mit eher sozialem Fokus (SPD und Grüne), sowie einer Partei mit marktwirtschaftlichem Fokus (FDP). Daher war sich die Koalition in vielen zentralen Fragen, besonders im Bereich der Steuerpolitik, stark uneins. Während SPD und Grüne tendenziell für eine stärkere Umverteilung plädierten,⁶⁵ strebte die FDP niedrigere Steuern und eine Entlastung für Unternehmen an. Diese ideologischen Differenzen erschwerten Kompromisse und verhinderten tiefgreifende Reformen. Der Eindruck wuchs, dass die Koalition zerstritten war und der Zerfall der Koalition am 06.11.2024 hatte sich bereits zuvor abgezeichnet.⁶⁶

Zusätzlich erschwert auch das föderale System in Deutschland die Umsetzung von Steuerreformen. Reformen müssen sowohl den Bundestag als auch den Bundesrat passieren, wobei Letzterer stark von den Bundesländern geprägt ist, die aktuell sehr vielfältige politische Mehrheiten haben. Diese strukturelle Barriere führt oft dazu, dass größere steuerliche Reformvorhaben blockiert oder abgeschwächt werden, was insbesondere am Beispiel des Wachstumschancengesetzes deutlich wurde.⁶⁷ Darüber hinaus stehen Entlastungen im Steuer- und Abgabensystem in Konkurrenz zu notwendigen Investitionen in Zukunftsbereiche wie Infrastruktur, Digitali-

65 Vgl. T. Klüssendorf/P. Marvi/A. Zorn, FairErben - Warum eine Reform der Erbschaftssteuer notwendig ist, abrufbar unter: <https://www.tim-kluessendorf.de/fairerben-warum-eine-reform-der-erbschaftssteuer-notwendig-ist/> (letzter Zugriff: 27.5.2024).

66 <https://www.fr.de/politik/ergebnis-hochrechnung-ampel-bruch-aus-scholz-spd-gruene-brandenburg-wahl-2024-fdp-lindner-zr-93315359.html> (letzter Zugriff: Zugriff am 26.9.2024).

67 Vgl. T. Hentze, Fiskalische und gesamtwirtschaftliche Effekte durch das Wachstumschancengesetz, StB 2024, 254, 1ff..

sierung, Bildung, Betreuung und Forschung.⁶⁸ Die Uneinigkeit zwischen den Koalitionsparteien und die föderalen Strukturen machten es der Regierung daher besonders schwer, umfassende Steuerreformen durchzusetzen. An dieser Stelle ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die vielfältige Parteienlandschaft und das deutsche Föderalsystem auch für jede neue Regierungskoalition eine große Hürde darstellen.

Die Erfahrungen mit vergangenen Reformversuchen sowie die aktuellen politischen Gegebenheiten lassen deutlich erkennen, dass eine grundlegende Steuerreform von der Tragweite der Erzbergischen Steuerreform in den kommenden zehn Jahren als eher unrealistisch einzuschätzen ist. Auch im Zuge der eingesetzten Expertenkommissionen „Bürgernahe Einkommensteuer“ und „Vereinfachte Unternehmensteuer“ kam zur Sprache, dass weitreichende Steuerreformen politisch nur schwer durchzusetzen sind und man sich daher auf praxisnahe Einzelschlüsse fokussieren sollte, damit diese eine realistische Chance auf Umsetzung haben.⁶⁹ Vor diesem Hintergrund muss die Politik das Ziel verfolgen, die entscheidenden Hebel in Bewegung zu setzen, um das deutsche Steuerrecht nachhaltig zu verbessern. Dies erfordert eine enge und konstruktive Zusammenarbeit zwischen der Bundespolitik, den Ländern und den Kommunen. Alle Akteure müssen ein gemeinsames Verständnis darüber entwickeln, wie hoch der Preis des Nicht-Handelns wäre. Es muss ein Bewusstsein dafür geschaffen werden, wie wichtig dieses Thema für die Wettbewerbsfähigkeit und den Wohlstand Deutschlands ist. Nur so kann eine schrittweise, aber dennoch wirksame Verbesserung des Steuerrechts erzielt werden.

Obwohl die politischen Realitäten in Deutschland eine Herausforderung für tiefgreifende Steuerreformen darstellen, bleibt der Handlungsdruck hoch. Nur durch entschlossene Maßnahmen kann Deutschland seine wirtschaftliche Zukunft sichern.

3. Fazit

Unser Land steht vor einem wirtschaftlichen Wendepunkt. Werden wir es schaffen unseren Wohlstand zu erhalten und unsere Erfolgsgeschichte

68 Vgl. S. Bach, Steuerreformen in der nächsten Legislaturperiode: Wie kann die arbeitende Mitte entlastet werden?, Wirtschaftsdienst 2017, 391 (395).

69 Vgl. Podiumsdiskussion der Veranstaltung „Vereinfacht und Bürgernah – Expertenkommissionen präsentieren ihre Ergebnisse“, Bundesministerium der Finanzen am 12.7.24.

fortzusetzen? Damit dies gelingt braucht es eine faire und einfache Besteuerung. Jeder soll den Beitrag für unsere Gesellschaft leisten, den er aufgrund seiner Leistungsfähigkeit aufbringen kann. Dabei muss sich Leistung nach wie vor lohnen.

Es geht einerseits darum, die Strukturen im Steuerrecht fundamental zu verbessern. Allein die Erfüllung der Deklarationspflichten ist für Unternehmen zu einem erheblichen Kosten- und Risikofaktor geworden. Auch die rechtlichen Unsicherheiten und bürokratischen Hürden hemmen Investitionen in Deutschland. Dahingehend müssen unsere Prozesse schlanker, digitaler und pragmatischer werden. Unternehmen sollten sich auf ihre Kernaufgaben fokussieren können, ohne durch überbordende Bürokratie belastet zu werden.

Andererseits muss die Steuerlast insgesamt sinken. Wenn der Staat den Unternehmen Spielraum zum Wirtschaften lässt, fördert dies Innovation und Fortschritt, schafft Wohlstand und Arbeitsplätze. Aus Haushaltssicht gibt es für Steuersenkungen nie den richtigen Zeitpunkt. Auch in den „fetten“ Jahren konnten wir uns dazu nicht durchringen. Aber gerade in Zeiten von Krisen und Rezession müssen wir Möglichkeiten dafür schaffen, dass Steuersenkungen finanzierbar sind. Denn was wäre die Alternative? Spätestens eine sinkende Wirtschaftsleistung würde uns früher oder später sowieso zum Sparen zwingen.

Doch Krisenzeiten sind Reformzeiten. Die gegenwärtige wirtschaftliche Situation bietet eine seltene Gelegenheit, das deutsche Steuersystem zu reformieren. Nur durch eine klare, zukunftsorientierte Steuerpolitik können wir die Weichen für nachhaltiges Wachstum, Stabilität und Wettbewerbsfähigkeit stellen. Das Ergebnis ist, dass wir trotz aller Schwierigkeiten handeln müssen. Es gibt akuten Handlungsbedarf und wir dürfen keine Zeit mehr verlieren.

Autoren

Prof. Dr. *Heiko Ahlbrecht* ist als Rechtsanwalt und Fachanwalt für Strafrecht Partner der Kanzlei Wessing & Partner in Düsseldorf. Er ist auf Wirtschafts- und Strafverfahren spezialisiert. Seit 2015 ist Heiko Ahlbrecht Honorarprofessor an der Leibniz Universität Hannover für Steuerstrafrecht.

Prof. Dr. *Heribert Anzinger* ist seit 2012 ordentlicher Professor für Wirtschafts- und Steuerrecht im Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung in der Fakultät Mathematik und Wirtschaftswissenschaften der Universität Ulm. Er forscht schwerpunktmäßig auf den Gebieten des Zivil-, Unternehmens- und Steuerrechts, des Kapitalmarktrechts mit einem besonderen Fokus auf der Kapitaleinkommens- und Investmentbesteuerung, einschließlich der rechtlichen und systematischen Analyse von Cum/Ex- und Cum-/Cum-Transaktionen. Zudem befasst er sich intensiv mit der Digitalisierung des Rechts. Er ist Mitglied im Vorstand des Deutschen EDV-Gerichtstags und Mitglied der International Association for Artificial Intelligence and Law.

Prof. Dr. *Kay Blaufus* ist seit April 2012 Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Leibniz Universität Hannover. Sein Forschungsschwerpunkt liegt in der empirischen Steuerforschung, insbesondere in den Bereichen der Entscheidungswirkungen von Steuern und der Steuerpolitik. Er ist Vorsitzender des Verbands der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft und war Mitglied der Expertenkommission „Bürgernahe Einkommensteuer“. Gemeinsam mit dem VFS Hannover bemüht er sich, in Hannover die Fahne der Steuerwissenschaften hochzuhalten und setzt sich mit ihm für die Errichtung von Deutschlands erster Tax Law Clinic an der Leibniz Universität Hannover ein.

Jacques Blum ist Student der Rechtswissenschaften an der Leibniz Universität Hannover. Vor seinem Studium absolvierte er eine Ausbildung bei der Deutschen Bahn, bei der er noch immer als Fahrdienstleiter den Zugverkehr überwacht und steuert. Zum Steuerrecht kam er über das interdisziplinäre Seminar zum Thema „Steuergestaltung und Moral“. Mittlerweile ist er Vorstandsmitglied des VFS Hannover, Vizepräsident seiner Studentischen Vereinigung und mit großem Engagement am Kampf für die Tax Law Clinic beteiligt.

PD Dr. *Christian Deckenbrock* ist Akademischer Oberrat am Institut für Anwaltsrecht der Universität zu Köln und einer der führenden Experten auf dem Gebiet des anwaltlichen Berufsrechts und des Rechtsdienstleistungsrechts. Sein Vortrag auf der Soldan Tagung 2017 in Köln, mit dem er die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Verbots von Law Clinics im Steuerrecht aufwarf, war Anstoß für den seither gemeinsam mit dem VFS Hannover betriebenen Kampf um die Legalisierung der Tax Law Clinics.

Dr. Jörg Grune war bis zu seinem Ausscheiden Ende Februar 2023 Vorsitzender Richter am Niedersächsischen Finanzgericht. Seit April 2023 ist er als Of counsel für die vorwiegend mit Umsatzsteuer, Verbrauchssteuern und Zollrecht befassende Rechtsanwalts-gesellschaft INDICET Partners mbH mit Sitz in Hamburg und Münster tätig. Dr. Grune ist außerdem bundesweit Referent für Seminare und Webinare vorwiegend aus dem Bereich der Umsatzsteuer.

Fritz Güntzler ist seit 2013 Abgeordneter des Deutschen Bundestages und dort u.a. Mitglied des Finanz- und des Sportausschusses, des Bundesfinanzierungsgremiums und stellvertretendes Mitglied des Haushaltsausschusses. Außerdem ist er als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Göttingen tätig und seit 2019 Präsident der Steuerberaterkammer Niedersachsen. Er ist Mitglied im Verwaltungsrat und Steuerfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer. Als engagierter Unterstützter der Tax Law Clinic hat er u.a. dafür gesorgt, dass der VFS Hannover im – leider vorerst gescheiterten – Gesetzgebungsverfahren zu deren Legalisierung vor dem Finanzausschuss des Bundestages als Sachverständiger auftreten durfte.

Prof. Dr. Joachim Hennrichs ist Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht und Direktor des Instituts für Gesellschaftsrecht sowie des Instituts für Nachhaltigkeit, Unternehmensrecht und Reporting (INUR) der Universität zu Köln. Er ist Mitglied im Wissenschaftlichen Beirat beim BMF und war zuletzt auch Mitglied der vom BMF eingesetzten Expertenkommission zur Erarbeitung von Vorschlägen zur Reform des Rechts der Unternehmensbesteuerung.

Prof. Dr. Johanna Hey leitet seit 2006 das Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln. Daneben ist sie –u.a. Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF, gesamtverantwortliche Herausgeberin des Herrmann/Heuer/Raupach, geschäftsführende Herausgeberin der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“, Mitglied der Akademie der Wissenschaften und der Künste Nordrhein-Westfalen und Vorsitzende der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft.

Ernst Hüdepohl begann seine juristische Karriere nach einem Jurastudium an der Universität Hannover (die damals noch nicht nach Leibniz benannt war) und Großem Staatsexamen im Finanzamt Hannover-Nord. Er wurde persönlicher Referent der damaligen Finanzministerin Birgit Breuel und war anschließend eine der maßgeblichen Personen hinter der Weltausstellung EXPO 2000 in Hannover „von der Wiege bis zur Bahre“: Er organisierte das Bewerbungsverfahren, plante und organisierte das für die Stadt wie für das Land bedeutsame Ereignis in der zweiten Reihe der EXPO-Gesellschaft und war deren Geschäftsführer in der Abwicklungsphase. Nach verschiedenen Stationen in Landtag und Staatskanzlei (dort 10 Jahre lang Abteilungsleiter und Stellvertreter der Chefin der Staatskanzlei) wurde er im Jahr 2013 Leiter der Steuerabteilung im Niedersächsischen Finanzministerium. Er unterstützte den VFS Hannover in dieser Funktion bis zu seiner Pensionierung im Juni 2024 aktiv und mit großem Engagement.

Prof. Dr. David Hummel ist außerordentlicher Professor der Universität Leipzig mit der *venia legendi* für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht. Seit 2016 ist er als Referent im Kabinett der Generalanwältin Prof. Dr. Dres. h.c. Juliane Kokott am Gerichtshof der Europäischen Union in Luxemburg tätig. Sein Forschungsschwerpunkt ist das europäische Steuerrecht, insbesondere das Mehrwertsteuerrecht.

Prof. Dr. *Joachim Jahn* ist Mitglied der Chefredaktion der NJW. Er studierte Rechtswissenschaften an der Universität Hannover und begann seine journalistische Karriere bei der Hannoverschen Allgemeinen Zeitung, bevor er zunächst als Redakteur für das Handelsblatt und dann bei der Frankfurter Allgemeine Zeitung zuständig für Steuer- und Wirtschaftsrecht wurde. Jahn ist außerdem Honorarprofessor mit Schwerpunkt Presserecht an der Universität Mannheim (Abt. Rechtswissenschaft).

Nils König war nach einem Jurastudium an der Leibniz Universität Hannover zunächst als Rechtsanwalt und Steuerberater in einer Big4-Gesellschaft tätig, bevor er zur Nord/LB in Hannover wechselte, deren Steuerabteilung er heute leitet. Er gehört als stellvertretender Vorsitzender dem geschäftsführenden Vorstand des VFS Hannover an und ist für dessen Finanzen verantwortlich.

Dr. *Helmut Kramer*, geboren 1930 in Helmstedt, begann seine juristische Karriere im niedersächsischen Justizdienst in Braunschweig. Nach Stationen bei der dortigen Generalstaatsanwaltschaft und am dortigen Landgericht war er als Richter am Oberlandesgericht Braunschweig tätig – unterbrochen durch einen langjährigen Lehrauftrag an der Universität Bremen, Forschungsaufträge und Ausrichtung von Tagungen an der Deutschen Richterakademie in Wustrau. Zeit seines Berufslebens und bis heute als Pensionär engagiert Kramer sich für die Aufarbeitung der NS-Vergangenheit der deutschen Justiz. Dabei erreichte er u.a. die Abschaffung des aus der Nazizeit stammenden Verbots der altruistischen Rechtsberatung. Er ist damit zugleich auch Vorkämpfer für die vom VFS Hannover angestrebte Legalisierung der Tax Law Clinic. Eine detaillierte Übersicht über die Aktivitäten von Helmut Kramer findet sich auf seiner Website www.justizgeschichte-aktuell.de.

Dr. *Roland Krüger* ist Richter am Bundesfinanzhof und dort in dem insbesondere für die Besteuerung von Arbeitnehmern zuständigen VI. Senat tätig. Krüger studierte und promovierte an der Universität Osnabrück. Nach dem zweiten Staatsexamen arbeitete er zunächst als Rechtsanwalt in Düsseldorf. Im Jahr 2001 wechselte er als Richter an das Niedersächsische Finanzgericht, von wo aus er zunächst als wissenschaftlicher Mitarbeiter an den Bundesfinanzhof abgeordnet war, bevor er im Jahr 2015 zum Bundesrichter gewählt wurde. Daneben kommentiert Krüger insbesondere die Vorschriften zur Arbeitnehmerbesteuerung im Kommentar „Schmidt“ zum Einkommensteuergesetz.

Oliver Mattern ist Steuerberater und seit 2014 als Partner im Bereich International Transaction Tax der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft an den Standorten in Berlin und Hannover tätig. Zusammen mit dem VFS Hannover und Prof. Dr. Kay Blaufus (s.o.) organisierte er die Veranstaltungsreihe „timefortaxes“, die u.a. im Schloss Herrenhausen und in den Räumlichkeiten der Hannover Messe stattfanden und sich u.a. mit Fragen des Internationalen Unternehmenssteuerrechts befasse.

Katharina Petra Mayer ist seit 2022 wissenschaftliche Mitarbeiterin von MdB Fritz Güntzler (s.o.) im Deutschen Bundestag. Zuvor war sie als Steuerassistentin in mittelständischen Beratungsunternehmen tätig. Daneben erwarb sie 2022 einen Master of Science der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt und absolvierte 2024 das Steuerberaterexamen.

Prof. Dr. *Rudolf Mellinghoff* war u.a. Richter an den Finanzgerichten Düsseldorf und Mecklenburg-Vorpommern, bevor er im Jahr 1997 an den Bundesfinanzhof berufen wurde. Von 2001 bis 2011 war er Richter des Ersten Senats am Bundesverfassungsgericht und anschließend bis 2020 Präsident des Bundesfinanzhofs. Seit 2007 ist er Honorarprofessor an der Eberhard Karls-Universität Tübingen und seit 2021 an der Ludwig-Maximilians-Universität München, wo er seit seiner Pensionierung auch als Leiter des Zentrums für Digitalisierung des Steuerrechts der LMU (LMUDigiTax) tätig ist. Seit 2022 ist er zugleich wissenschaftlicher Direktor des Instituts Finanzen und Steuern e.V. (Berlin); zuletzt leitete er die Expertenkommission "Bürgernahe Einkommensteuer", die ihr Ergebnis im Juli 2024 im Bundesfinanzministerium vorgestellt hat. Er unterstützt den VFS Hannover seit seiner Gründung im Jahr 2015 aktiv und mit viel Engagement, agiert regelmäßig als Referent und Moderator bei Veranstaltungen des Vereins und hielt als Vorsitzender der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft deren Jahrestagung im Jahr 2016 erstmals in Hannover ab.

Dr. *Rolf Möhlenbrock* begann seine steuerrechtliche Karriere im Jahr 1998 in Hannover als Sachgebietsleiter des dortigen Finanzamts Hannover-Nord. Im Jahr 2000 wechselte er nach Berlin in das Bundesministerium für Finanzen und wurde dort zunächst Referent, dann Referatsleiter, Unterabteilungsleiter und schließlich Steuerabteilungsleiter. Seit seinem Ausscheiden aus der Finanzverwaltung im Jahr 2023 ist er als Steuerberater und Rechtsanwalt tätig und seit 2024 Geschäftsführer der Immunitas Möhlenbrock & Holle Steuerberatungsgesellschaft mbH mit Sitz in Berlin, Fürstenwalde und Petershagen/Eggersdorf. Daneben ist er u.a. Mitherausgeber des Kommentars „Dötsch/Pung/Möhlenbrock“ zur Körperschaftsteuer.

Lukas Münch war zunächst Steuerreferent in einem großen rheinischen Pharmakonzern und ist seit 2018 Richter am Finanzgericht Düsseldorf. Als Mitgründer und 2. Vorsitzender des Tax Law Clinic Cologne e.V. i.G. engagiert er sich gemeinsam mit dem VFS Hannover für die Legalisierung der unentgeltlichen studentischen Steuerrechtsberatung.

Dr. *Armin Pahlke* war bis zu seinem Ausscheiden im Dezember 2015 Richter in dem u.a. für die Erbschaftsteuer zuständigen II. Senat des Bundesfinanzhofs. Davor war er als Richter am Niedersächsischen Finanzgericht tätig. Bevor er zum Steuerrecht kam, war er in der Verwaltungsgerichtsbarkeit tätig und leitete anschließend das Referat für Kirchen und internationale Angelegenheiten der Bildungspolitik im Niedersächsischen Kultusministerium. Er ist Herausgeber und Mitautor zahlreicher Kommentare, u.a. zum Grunderwerbsteuergesetz, zur Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz und zum steuerlichen Verfahrensrecht.

RA/StB Dipl.-Finw. (FH) *Jens Röhrbein* ist Partner im Bereich Steuerrecht bei der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in Hannover. Der Schwerpunkt seiner Tätigkeit liegt dabei auf der Besteuerung der öffentlichen Hand und gemeinnütziger Einrichtungen sowie ihrer Unternehmen und Beteiligungen. Von Beginn an hat er den VFS Hannover in seinen Bemühungen um die Legalisierung der Tax Law Clinic unterstützt und insbesondere die Nichtzulassungsbeschwerde im finanzgerichtlichen Verfahren betreut. Er ist Gründungsmitglied des Tax Law Clinic Hannover e.V. i.G.

Dr. *Zacharias-Alexis Schneider*, LL.B., LL.M. ist als Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachberater für Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) nicht nur Titelweltmeister, sondern auch Partner bei der Luther Rechtsanwaltsgesellschaft mbH in Hannover. Außerdem ist er Mitinitiator und seit dessen Gründung stellvertretender Vorsitzender des VFS Hannover. Ursprünglich durch Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner an der Universität Osnabrück für das Steuerrecht begeistert hat er nunmehr das Ziel, seine Begeisterung über den Verein an junge Studierende an der Leibniz Universität Hannover weiterzugeben.

RA *Henning Schröder* ist Inhaber einer eigenen Kanzlei in Hannover sowie Vorstandsmitglied des Deutschen Anwaltvereins, Präsident des Niedersächsischen Anwalt- und Notarverbands und Vorsitzender des Rechtsanwalts- und Notarvereins Hannover. Er begleitet den VFS Hannover seit Anfang an bei seinem Kampf für die Legalisierung der Tax Law Clinic und ist auch Gründungsmitglied des Tax Law Clinic Hannover e.V. i.G., der sich gegen deren gesetzliches Verbot im Steuerberatungsgesetz wendet.

Dipl.-Finw. (FH) *Thomas Sendke* ist RA/StB bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn und war von Januar bis Juni 2024 Referent im Kabinett von Generalanwältin Kokott am Gerichtshof der Europäischen Union. Er ist Lehrbeauftragter für Europäisches Steuerrecht an der Universität zu Köln und außerdem Mitbegründer und Vorstandsmitglied des Tax Law Clinic Cologne e.V. i.G., der gemeinsam mit dem VFS Hannover für die Legalisierung der Tax Law Clinics kämpft.

Cand. iur. *Lennart Sindermann* ist Student an der Leibniz Universität Hannover sowie Vorstandsmitglied des VFS Hannover und Präsident seiner Studentischen Vereinigung. Er ist Gründungsmitglied des Tax Law Clinic Hannover e.V. i.G., der sich gegen das Verbot von Tax Law Clinics wendet. Seinem großen Einsatz ist es zu verdanken, dass die hiergegen erhobene Verfassungsbeschwerde des Vereins anhängig gemacht werden konnte.

Alexander Stein ist Rechtsreferendar beim Oberlandesgericht Celle. Nach einer Ausbildung im gehobenen Dienst der Niedersächsischen Finanzverwaltung studierte er Jura an der Leibniz Universität Hannover. Er war zunächst studentischer Vorstand des VFS Hannover und Mitgründer seiner studentische Vereinigung. Als Mitglied des Teams Hannover erreichte er im Jahr 2019 beim 8. Steuerrechts-Moot Court des Bundesfinanzhofs den 2. Platz und im Jahr 2022 als Betreuer den 1. Platz beim 9. Durchgang des Wettbewerbs.