

Verfassungsrecht**Die Freiheit vor dem Steuergesetz im Rechtsstaat**

– Anknüpfend an Paul Kirchhof, StuW 2017, 3 ff. –

Prof. Dr. MONIKA JACHMANN-MICHEL, München\*

## Inhaltsübersicht

- |   |   |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Einleitung</li> <li>II. Zur grundsätzlichen Rechtfertigung der Steuererhebung im sozialen Rechtsstaat des Grundgesetzes             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Steuer als Entgelt für die Nutzung der staatlichen Erwerbskultur</li> <li>2. Steuer als Wahrnehmung von Bürgerverantwortung</li> </ul> </li> <li>III. Zur Zielrichtung des Steuereingriffs             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Ansatz beim Entzug von Geldvermögen</li> <li>2. Ansatz beim Steuerfahndungsbestand als Eingriffsgrundlage</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>IV. Zum Ertrag der freiheitsrechtlichen Konkretisierung des Steuereingriffs             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Originärer freiheitsgrundrechtlicher Schutz gegenüber dem Steuereingriff</li> <li>2. Freiheitsgrundrechtliche Relevanz der Höhe der (Gesamt-)Steuerlast</li> </ul> </li> <li>V. Die Freiheit gegenüber dem „schlechten“ Steuergesetz</li> <li>VI. Der Blick nach vorn</li> </ul> |
|---|---|

Das Grundgesetz bindet gem. Art. 20 Abs. 3 auch den Steuergesetzgeber. Traditionell steht dabei die Besteuerungsgleichheit im Focus, während den Freiheitsgrundrechten kaum Effektivität beigemessen wird. Demgegenüber geht der vorliegende Beitrag der Frage nach, inwieweit die Freiheitsgrundrechte dem Steuergesetzgeber Grenzen setzen. Anzusetzen ist hier bei der grundsätzlichen Rechtfertigung der Steuererhebung. Der Steuereingriff ist als Freiheitseingriff zu konkretisieren. Dies führt zu einem speziell freiheitsgrundrechtlichen Schutz der Steuerpflichtigen gegenüber einem sich übermäßig gerierenden Steuergesetzgeber.

Art. 20 of the German constitution (Basic Law) binds the tax legislator. Traditionally, the key point of discussion lies on the constitutional non-discrimination principle (equality of taxation) whilst the constitutional basic freedoms are mostly seen not to contain any restrictions in the field of taxation. The paper reflects which limits are set by the constitutional freedoms for the tax legislator. Taking in the mind the reasons that justify the levy of taxes, taxation may under certain circumstances be classified as a violation of the constitutional freedoms. These offer protection against an excessively acting tax legislator.

**I. Einleitung**

Die Steuer ist die reale Existenzgrundlage des modernen Staates. Der Staat lebt „auf Kosten“ seiner Bürger und erfährt als demokratischer Staat zugleich seine Legitimation von diesen Bürgern. In der Art, wie der Staat als Entscheidungsträger dabei seinen Bürgern begegnet, erweist sich die Qualität des Staates. Gerade der Umgang des Staates mit dem Steuerpflichtigen spiegelt das Verhältnis zu seinen Bürgern wieder, dies insbesondere auch in seiner rechtsstaatlichen Dimension.

Jüngst hat Paul Kirchhof das Bild des gerechten Steuerstaats gezeichnet, der dem Steuerpflichtigen im Anliegen einer stetigen, ertragreichen Ertragsquelle begegnet<sup>1</sup> – ein in sich ruhendes, eine fast verklärte Ausgewogenheit ausstrahlendes Bild. Zentrale Säule dieses Bildes ist die Besteuerungsgleichheit.<sup>2</sup> Im Steuerstaat korrespondiert der Allgemeinheit der Steuer die relative Belastungsgleichheit im Verhältnis der einzelnen Steuerpflichtigen untereinander. Die Steuer ist also – gleichheitsrechtlich – im Hinblick auf die Verteilung

der steuerlichen Belastung auf die Mitglieder der staatlichen Gemeinschaft zu rechtfertigen.<sup>3</sup> Die Steuer-gleichheit als elementares Wesensgesetz des Steuerstaates ist individualrechtlich durch Art. 3 Abs. 1 GG gewährleistet. Hier endet freilich die Grundrechtsrelevanz des Steuereingriffs nicht:

Innerhalb der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind Freiheitsgrundrechte insoweit relevant, als ihrer wertsetzenden Bedeutung im Rahmen des Art. 3 Abs. 1 GG Rechnung zu tragen ist. Jenseits dessen erfahren steuerliche Belastungswirkungen<sup>4</sup> eine Begrenzung auch unmittelbar aus den Freiheitsgrundrechten, insbesondere aus Art. 2 Abs. 1, 12 und 14 GG. Die freiheitsgrundrechtlich vorgegebenen Belastungsgrenzen können überschritten sein, auch wenn die Anforderungen der Besteuerungsgleichheit gewahrt sind. Steuerrecht ist intensives Eingriffsrecht. Abhängig von der konkreten Gestalt des Steuertatbestandes ist der Steuereingriff nach seinem sozialen Sinn dem Tatbestand eines Freiheitsgrundrechts zuzuordnen. Insofern begrenzt der Rechtsstaat auch den gleichheitsgerecht übermäßige

\* Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel ist Vorsitzende Richterin des VIII. Senats am Bundesfinanzhof und Honorarprofessorin an der juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität in München.

<sup>1</sup> R. Kirchhof, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, StuW 2017, 3, 13.

<sup>2</sup> Vgl. demgegenüber die „Präponderanz der Freiheit“ in der allgemeinen Grundrechtsdogmatik, dazu stv. Seiler,

VVDStRL 75 (2016), 333, 339 m.w.N., der zutreffend von Asymmetrie von Freiheit und Gleichheit im Steuerverfassungsrecht spricht, a.a.O., 334 ff.

<sup>3</sup> Dazu nur M. Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (2003), 51 ff.; dies., DSz 2001, 225 f. m.w.N.

<sup>4</sup> Lenkungssteuern sind nicht Gegenstand der folgenden Ausführungen.

Steuerlasten verteilenden Steuerstaat. Die freiheitsgrundrechtliche Sicht führt auch zur Antwort auf die Frage, inwieweit der Steuerpflichtige inhaltliche bzw. technische Mängel des Steuergesetzes<sup>5</sup> „ausnutzen“ darf.

## II. Zur grundsätzlichen Rechtfertigung der Steuererhebung im sozialen Rechtsstaat des Grundgesetzes

### 1. Steuer als Entgelt für die Nutzung der staatlichen Erwerbskultur

„Gerechtfertigt ist die Steuerlast gegenüber demjenigen, der die Steuerschuld in seiner Zugehörigkeit zur Erwerbs- und Tauschgemeinschaft der Inländer bezahlen kann, in dieser über Eigentum verfügt.“<sup>6</sup> „Wer diese Erwerbskultur [des Staates] für den individuellen Einkommenserwerb genutzt hat, soll einen maßvollen Teil dieses Einkommens an den Steuerstaat abgeben (Allgemeinäquivalenz).“<sup>7</sup> – So die zentrale Säule von *Paul Kirchhofs* Ansatz zur grundsätzlichen Steuerrechtfertigung.

Dieser Grundansatz scheint sich geradezu aufzudrängen: Der Staat schafft die Voraussetzungen für die erwerbswirtschaftliche Freiheitsausübung des Bürgers, dafür hat der Bürger in Gestalt der Ertragsteuer zu zahlen. Jedoch ist mit konkreten Schlussfolgerungen aus dem genannten Grundansatz Zurückhaltung geboten: Ist doch im freiheitlichen Rechtsstaat die grundrechtlich geschützte Freiheit des Einzelnen eine originäre. Wenn der Bürger durch Ausübung seines Berufs, d.h. „dank seiner individuellen Leistungen, aber auch dank der Nutzung der ihm verfügbaren Erwerbskultur“<sup>8</sup> Einkommen erzielt, schafft der Staat Voraussetzungen dieser Freiheitsausübung. Dies bedeutet aber nicht, dass der Freiheitsschutz allein deshalb allgemein reduziert wäre. Wenn der vom Staat geschaffene Rahmen für die individuelle Erwerbstätigkeit als Existenzbedingung dieser Freiheitsausübung gedacht wird, mutiert die Freiheit zu einer staatsvermittelten. Sicher, der demokratisch legitimierte Souverän bestimmt Art und Maß der staatlichen Vorstrukturierung des Wirtschaftslebens. Jedoch: Ist es im Rechtsstaat nicht gerade die Aufgabe der Freiheitsrechte, den einzelnen in der freien Entscheidung über die Art seiner Erwerbstätigkeit zu schützen. Ohne einen entscheidenden Blick auf diese freiheitsrechtliche Dimension wäre die von *Paul Kirchhof* genannte Grundrechtfertigung der Steuer im Steuerstaat geeignet, jeglichen staatlichen Zugriff auf das individuell Erworbene zu tragen, solange er nur auf dem Gedanken beruht, staatliche Investitionen zu finanzieren und gleichmäßig alle Leistungsfähigen trifft – durchaus keine freiheitliche Vorstellung.

5 Dazu, dass bei sog. Cum-Ex-Geschäften die Kapitalertragsteuer „aus technischen Gründen“ mehrfach erstattet werden konnte, etwa nur Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 22.3.2017, 16; vgl. auch *Loritz*, WM 2017, 309, 310; zur „Mechanik“ des deutschen Kapitalertragsteuerverfahrens“.

6 *P. Kirchhof* (FN 1), 5.

7 *P. Kirchhof* (FN 1), 6.

### 2. Steuer als Wahrnehmung von Bürgerverantwortung

Vor diesem Hintergrund scheint es sachgerechter, zur Rechtfertigung der Steuer dort anzusetzen, wo sie erhoben wird, beim Bürger. Steuern werden ohne unmittelbar korrespondierende Gegenleistung zur Finanzierung der Aufgabenerfüllung des Staates im Interesse der staatlichen Allgemeinheit erhoben. Dementsprechend ist das Steueraufkommen auch von der staatlichen Allgemeinheit zu finanzieren. Die Steuer wird so zum Solidarbeitrag des Einzelnen zur Finanzierung der Erfüllung der im demokratischen Verfahren bestimmten allgemeinen Staatsaufgaben.<sup>9</sup>

Der Bürger lebt in der grundgesetzlich verfassten staatlichen Gemeinschaft, ist Teil von ihr. Damit trifft ihn auch eine Mitverantwortung für das Gelingen dieser Gemeinschaft, d.h. für die allgemeine staatliche Aufgabenerfüllung. Diese Mitverantwortung wird zentral durch die Steuerzahlung wahrgenommen.<sup>10</sup> Sie endet, wo die individuelle Freiheit beginnt. Damit wird die Steuer zu dem, was sie aus der – im Rechtsstaat maßgeblichen – Perspektive des Steuerpflichtigen ist, ein intensiver Freiheitseingriff. In der Steuer korrespondieren – im originär rechtsstaatlichen Sinne – Freiheit und Verantwortung.

## III. Zur Zielrichtung des Steuereingriffs

### 1. Ansatz beim Entzug von Geldvermögen

*Paul Kirchhof* verortet den Steuereingriff als Freiheitsingriff allgemein bei Art. 14 GG: „Die Grundrechte richten den Steuerzugriff auf das Eigentum aus. Steuerpflichtig ist der dank Eigentums Zahlungsfähige, [...] Die Grundrechte definieren in Art. 14 GG vor dem Schutzbereich, den Schranken und den Schrankenschranken einen Eingriffsbereich, der den Steuereingriff auf das Geldeigentum der Grundrechtsberechtigten ausrichtet, die Grundrechtsberechtigten in ihren übrigen Grundrechten aber prinzipiell verschont.“<sup>11</sup> ... „Die Steuer fordert Geldzahlungen, belastet den Steuerpflichtigen also in seinem Geldvermögen oder in seinem in Geld eintauschbaren Vermögen. Beide Vermögensarten sind gleichermaßen [...] Eigentum, das von Art. 14 GG geschützt ist. [...] Die Steuer verpflichtet den Eigentümer, nicht den Nichteigentümer.“<sup>12</sup> „Demgegenüber sieht die Garantie der Berufsfreiheit (Art. 12 GG) – jenseits einer herkömmlichen allgemeinen, für alle gleichen öffentlichen Dienstleistungspflicht (Art. 14 Abs. 2 GG) – keine Arbeits- und Erwerbspflicht für den Staat vor. Der Erwerbstätige muss nicht für den Staat arbeiten, sondern den Staat an seinem Erwerbserfolg – dem erworbenen Eigentum – teilhaben lassen. Arbeitet er nicht oder arbeitet er ertraglos, so entsteht keine Steuerpflicht.“<sup>13</sup>

8 *P. Kirchhof* (FN 1), 6.

9 *M. Jachmann*, in: FS Reiss (2008), 339.

10 Dazu im einzelnen *M. Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (2003), 51 ff.

11 *P. Kirchhof* (FN 1), 5.

12 *P. Kirchhof* (FN 1), 6.

13 *P. Kirchhof* (FN 1), 5.

„Die Steuern auf das Einkommen und den Umsatz belasten nicht ein dem Eigentümer schon auf Dauer zugeordnetes, sondern das soeben am Markt erworbene Eigentum. Dieser Zugriff auf das durch Nutzung des Marktes soeben erworbene Eigentum oder den am Markt soeben vollzogenen Tausch trifft eine sachlich vernünftige Unterscheidung. Die Steuer verdrängt den Eigentümer nicht aus einem ihm vertrauten Bestand, sondern formuliert die Bedingungen für das Erzielen von Einkommen [...]. Der Steuerpflichtige lässt sich in Kenntnis des EStG<sup>14</sup> [...] auf Erwerb [...] ein, nimmt die Steuer als eine Marktbedingung seines Wirtschaftens hin. Diese freiheitsschonende Art des Steuerzugriffs ist einsichtig.“<sup>15</sup>

Diese Verortung des freiheitsgrundrechtlichen Schutzes vor dem staatlichen Steuerzugriff entscheidet wesentlich über die Beurteilung von Art und Intensität des Zugriffs. Der Eigentumsschutz des Art. 14 GG steht von vorneherein unter dem Vorbehalt der Sozialbindung des Eigentums, die *Paul Kirchhof* sub specie Steuer in einen Bereich vor den Grundrechtsschranken verlagert.<sup>16</sup>

*Paul Kirchhof* nennt damit insbesondere drei Spezifika des Eigentumsschutzes vor dem Steuereingriff:

- (1) In Art. 14 GG ist vor Schutzbereich und Schranken ein Eingriffsbereich definiert, der den Steuerzugriff auf das Geldeigentum ausrichtet, die anderen Grundfreiheiten aber prinzipiell verschont.
- (2) Die Teilhabe am Erwerbserfolg ist deshalb besonders freiheitsschonend, weil nicht auf Dauer zugeordnetes, sondern soeben am Markt erworbenes Eigentum zugegriffen wird.
- (3) Der Steuerstaat verlangt „nur“ Teilhabe am Erwerbserfolg, begründet aber keine staatsnützige Erwerbspflicht.

Eine erste Analyse der drei genannten Thesen ergibt Folgendes:

Zu (1): Allein aus Art. 14 GG erwächst ein freiheitsgrundrechtlicher Schutz gegenüber dem Steuerzugriff. Effektivität kann dieser Freiheitsschutz aber nicht erlangen, weil die Schrankenprüfung ins Leere läuft, setzt sie doch erst nach erfolgter Rechtfertigung des Steuerzugriffs auf das eben Erworbenes ein.

Die Frage, ob derjenige, der sein Grundeigentum zur Ertragserzielung, insbesondere durch Vermietung nutzt, in dieser von Art. 14 Abs. 1 GG geschützten Eigentumsnutzung gerade durch die Einkommensteuerpflicht der Mieterträge beeinträchtigt ist, wird nicht gestellt.<sup>17</sup> Die Freiheit, ein Eigentumsobjekt zu nutzen,<sup>18</sup> impliziert auch die Freiheit zur ertragbringenden Anlage.<sup>19</sup> Die Verfügungsbefugnis des Eigentümers umfasst auch „die Freiheit, den Eigentumsgegenstand zu

veräußern und aus seiner Vermietung den Ertrag zu ziehen, der zur finanziellen Grundlage für eine eigenverantwortliche Lebensgestaltung beiträgt“.<sup>20</sup> Die Besteuerung der Erträge, die ein Steuerpflichtiger durch den Einsatz seines Eigentums erzielt, greift in das Recht zur Eigentumsnutzung ein. Belastet wird die Nutzung vorhandenen Eigentums nach der Entscheidung des Eigentümers und zu seinem Nutzen. Zielobjekt des Steuerzugriffs ist die privatnützige Ertragserzielung. Erfolgt diese Ertragserzielung durch Einsatz von Eigentum, so geht es primär nicht um das Eigentum als Ergebnis der eigenen Leistung, sondern um den Einsatz des Eigentums für eine – ertragsorientierte – Leistung. Der Zugriff auf das zu erwerbende Vermögen ist lediglich die Folge der Beschränkung der Eigentumsnutzung für Zwecke des Erwerbs. Das individuell erworbene, einem einzelnen bereits zugeordnete Privateigentum wird gerade als Ergebnis der ertragsorientierten Freiheitsausübung besteuert.

Zu (2): Mit der Kategorie des soeben am Markt erworbenen Eigentums beschreibt *Paul Kirchhof* das letzte reale Objekt des Steuerzugriffs, verkennt jedoch ausgehend davon die konkrete freiheitsgrundrechtliche Ausrichtung des Steuereingriffs der Ertragsteuer als Grundrechtseingriff, indem er die Tatbestände der Ertragsbesteuerung ausblendet. Die Einkommensteuer belastet gezielt den Erwerb am Markt, sofern er in einer der in ihren Tatbeständen beschriebenen Art stattfindet.

Der freiheitsgrundrechtlich relevante Steuereingriff durch eine Ertragsteuer besteht im einzelnen tatbestandlichen Steuerzugriff auf eine ertragsorientierte Eigentumsnutzung bzw. Arbeitsleistung, nicht nur in der Begründung einer abstrakten Geldschuld. Mit der Besteuerung von Einkommen greift der Steuergesetzgeber auf das Ergebnis der Einkommenserzielung zu. Belastet wird der Steuerpflichtige, der in der tatbestandlich vorgegebenen Weise durch wirtschaftliche Ertragserzielung am Markt Einkommen erwirtschaftet. Die geltende Besteuerung von Einkommen ist Ertragsbesteuerung im Sinne einer steuerlichen Abschöpfung des Ergebnisses wirtschaftlicher Ertragserzielung am Markt.

Belastungsgrund der Einkommensteuer ist das Erzielen konkreter Einkünfte. Die Erwerbshandlung bestimmt den Steuertatbestand. Zwar wird die Steuerschuld nach Maßgabe der Einkünfte, d.h. des Ergebnisses von Erwerbstätigkeit verschiedener Art berechnet. Durch das zu versteuernde Einkommen wird die für die gleichheitsrechtliche Rechtfertigung der Einkommensteuer maßgeblich Leistungsfähigkeitssteigerung des Steuerpflichtigen abgebildet. Jedoch bestimmen sich Steuerbarkeit wie Steuerfreiheit von Einnahmen allein nach deren Herkunft.

14 Nicht Gegenstand der vorliegenden Ausführungen sind Verbrauchsteuern, insbesondere die Umsatzsteuer. Zu deren freiheitsgrundrechtlicher Relevanz vgl. etwa *M. Jachmann*, in: FS Reiss (2003), 339, 343 ff.

15 *P. Kirchhof* (FN 1), 6 f.

16 Demgegenüber konkreter und freiheitsschonender *Seller*, VVDStRL 75 (2016), 333, 353.

17 Dazu *M. Jachmann*, in: FS Reiss (2003), 339, 341 m.w.N.; *dies.*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (2003), 67 f. – Zur Relevanz der genannten Frage im Kontext des sog.

Erdrosselungsverbots sogleich III.2.

18 BVerfG v. 14.2.1989 – 1 BvR 308, 336, 356/88, BVerfGE 79, 292, 304; v. 5.2.2002 – 2 BvR 305, 348/93, BVerfGE 105, 17, 30; v. 7.12.2004 – 1 BvR 1804/03, BVerfGE 112, 93, 107. Vgl. *Deppenheuer*, Handbuch der Grundrechte (2013), Bd. V, § 111, Rn. 56 m.w.N.

19 Vgl. auch *P. Kirchhof*, in: HStR V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 117.

20 BVerfG v. 14.2.1989 – 1 BvR 308, 336, 356/88, BVerfGE 79, 292, 304.

Der Einkommensteuertatbestand setzt Zielgerichtetheit voraus. Der bloße Vermögenszuwachs begründet noch keine Einkommensteuerbarkeit. Die Einkommensteuer greift zu, weil die tatbestandlich beschriebene Art von Ausübung wirtschaftlicher Freiheit erfolgreich war – nicht etwa nur, weil der Steuerpflichtige sich betätigt hat. Sie belastet die Effektivität wirtschaftlichen Handelns und damit die Freiheit wirtschaftlicher Ertragszielung. Aus freiheitsgrundrechtlicher Sicht ist steuerliches Eingriffsziel die privatwirtschaftliche Ertragszielung, nicht das gerade Erlangthaben von Geld. Der freiheitsgrundrechtlich relevante Steuereingriff durch eine Ertragsteuer besteht also im einzelnen tatbestandlichen Steuerzugriff auf eine ertragsorientierte Eigentumsnutzung bzw. Arbeitsleistung, nicht erst in der Begründung einer abstrakten Geldschuld.

Zu (3): Die Botschaft an den Bürger lautet: Du brauchst nicht arbeiten, aber wenn du es tust, gehört ein Teil des Verdienten dem Staat – oder inhaltsgleich: Du arbeitest einen Teil deiner erwerbswirtschaftlich genutzten Arbeitszeit für den Staat und der Staat entscheidet auch, wie lang. Damit beeinträchtigt aber etwa die Lohnsteuer gerade die Freiheit, eigennützig zu arbeiten.

## 2. Ansatz beim Steuertatbestand als Eingriffsgrundlage

Ausgangspunkt eines unmittelbaren, nicht durch Art. 3 Abs. 1 GG vermittelten freiheitsgrundrechtlichen Schutzes vor übermäßigen steuerlichen Belastungswirkungen ist der durch sie bewirkte Grundrechtseingriff; der Steuereingriff erfährt seine konkrete Gestalt im Steuertatbestand. Die Steuerwürdigkeitsentscheidung des Gesetzgebers orientiert sich maßgeblich nicht an der abstrakten Höhe des einem Steuerpflichtigen zufließenden oder in seinem Bestand vorhandenen Vermögens. Sie stellt auf die Grundlage dieses Zuflusses oder Bestandes ab. Hieran ist auch der freiheitsgrundrechtliche Schutz vor dem Steuerzugriff auszurichten. Entscheidend ist insoweit etwa, inwieweit eine durch Art. 14 GG geschützte Art der

Freiheitsbetätigung Steuergegenstand ist und so durch die Besteuerung beschränkt wird.<sup>21</sup> Gerade mit Blick auf die Analyse von *Paul Kirchhofs* o.g. These (3) wird die Problematik der Annahme deutlich, der Arbeitnehmer werde allein in der Freiheit begrenzt, das gerade bekommene Geld behalten zu dürfen. Wird doch verkannt, dass der Arbeitnehmer dieses Geld in der durch das EStG festgelegten Höhe gerade deshalb abgeben muss, weil er es als Arbeitnehmer i.S.v. § 19 EStG verdient hat. Hätte er es geschenkt bekommen, gäbe es den Zugriff der Einkommensteuer nicht; ein etwaiger Eingriff in Gestalt der Schenkungsteuer vollzöge sich nach anderen Regeln.

Art. 12 GG gewährleistet nun aber nicht nur die Freiheit, sich beruflich zu betätigen, sondern gerade auch, dies entgeltlich zu tun. Im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 GG lassen sich Berufsausübung und Erwerb nicht trennen.<sup>22</sup> Entsprechend ist auch der Eingriff in Art. 12 GG zu beurteilen.<sup>23</sup> Der Steuergesetzgeber, der das wirtschaftliche Ergebnis der Tätigkeit abschöpft, greift auch in die Freiheit zur Berufsausübung ein. So wird der Betrieb eines Gewerbes erschwert, indem er mit Einkommensteuer auf die Erträge belastet wird.<sup>24</sup> Soweit es dabei ausschließlich um die Abschöpfung von Erträgen der gewerblichen Tätigkeit geht, liegt ein Eingriff in die Freiheit der Gewerbeausübung jedenfalls dann vor, wenn Erträge entzogen werden, deren Verwendung für die Fortführung der gewerblichen Tätigkeit erforderlich oder hierfür vorgesehen sind. Denn die Berufsfreiheit dient gerade der Erzielung von Einnahmen zur Schaffung einer wirtschaftlichen Basis der eigenverantwortlichen Lebensführung.<sup>25</sup> Der beruflichen bzw. gewerblichen Tätigkeit sind auch die erzielten Einnahmen zuzuordnen.<sup>26</sup>

Freilich entspricht es traditioneller Lehre, freiheitsbeeinträchtigende Gesetze nur dann an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, wenn sie „infolge ihrer Gestaltung in einem engen Zusammenhang mit der Ausübung eines Berufs stehen und – objektiv – eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lassen“.<sup>27</sup> Hieran soll es – vorbehaltlich der Fälle einer Erdrosselung – bei allgemeinen Steuergesetzen, insbesondere auch des Einkom-

21 S.o. III.1.

22 In ständiger Formel des BVerfG erfasst der Tatbestand „Beruf“ die Erwerbstätigkeit, die der Schaffung und Erhaltung der Lebensgrundlage dient, BVerfG v. 11.6.1958 – 1 BvR 596/56, BVerfGE 7, 377, 397 ff.; v. 17.2.1998 – 1 BvF 1/91, BVerfGE 97, 228; v. 26.6.2002 – 1 BvR 1428/91, BVerfGE 105, 252. Vgl. auch BVerfG v. 16.3.1971 – 1 BvR 52/66, BVerfGE 30, 292, 334: „Das Grundrecht der Berufsfreiheit ist also in erster Linie persönlichkeitsbezogen. Es konkretisiert das Grundrecht auf freie Entfaltung der Persönlichkeit im Bereich der individuellen Leistung und Existenzerhaltung“ (wortgleich bei BVerfG v. 12.6.1990 – 1 BvR 355/86, BVerfGE 82, 209, 223 und v. 5.5.1987 – 1 BvR 981/81, BVerfGE 75, 284, 292); BVerfG v. 7.2.1990 – 1 BvR 26/84, BVerfGE 81, 242, 254: „Berufliche Tätigkeit, für die Art. 12 Abs. 1 GG den erforderlichen Freiraum gewährleistet, dient nicht nur der personalen Entfaltung des arbeitenden Menschen in der Gesellschaft, den meisten Bürgern gewährleistet sie vor allem die Möglichkeit, sich eine wirtschaftliche Grundlage ihrer Existenz zu schaffen.“

23 Vgl. *Peine*, Handbuch der Grundrechte (2009), Bd. III, § 57, Rn. 8, 25.: „Schutzbereich und Eingriff [...] sind aufeinander bezogen. Der Eingriff setzt logisch-begrifflich

den Schutzbereich voraus.“

24 Vgl. auch *Papier*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 14, Rn. 169; *Weber/Crezelius*, in: GS Klein (1977), 542, 550; *Bodenheim*, Der Zweck der Steuer (1979), 284 f.

25 Vgl. insbes. *Papier*, in: HVerfR, 2. Aufl. (1994), § 18 Rn. 100. Vgl. auch *P. Kirchhof*, HStR, 3. Aufl. (2007), Bd. V, § 118, Rn. 147, der anerkennt, dass das die Einkommensteuer als Erwerbsbedingung ein Teil der objektiven Berufsordnung und damit einen Eingriff in die individuelle Erwerbsfreiheit und ihren Erfolg darstellt und die Berufsausübung insoweit dem Schutz des Art. 12 Abs. 1 GG unterfällt.

26 Vgl. *Arndt/Schumacher*, AöR 118 (1993), 513, 582; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 12, Rn. 426. – Wenn *P. Kirchhof* (FN 1), 5 f., Ökonomische Freiheiten der Steuer als ökonomischem Staatseingriff zugänglich erachtet, wäre auch Art. 12 GG hierzu zu zählen.

27 BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181, 186; v. 22.3.1963 – 1 BvR 78/56, BVerfGE 16, 147, 162; v. 12.10.1976 – 1 BvR 197/73, BVerfGE 42, 374, 384 f.; v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75, BVerfGE 47, 1, 21; v. 29.11.1989 – 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108, 121; v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267, 302.

mensteuerrechts,<sup>28</sup> „in aller Regel“ fehlen. Begründet wird dies damit, dass diese „Normen mit einem unspezifischen Adressatenkreis ohne unmittelbare Beziehung zu einem Beruf an generelle Merkmale wie Gewinn, Ertrag, Umsatz oder Vermögen“ anknüpfen<sup>29</sup> – jedoch: was trifft den Kern einer Berufsausübung mehr als der Teilentzug ihrer Entgeltlichkeit.

Maßgeblich abzustellen ist auch sub specie Art. 12 GG auf den sozialen Sinn einer eingreifenden Maßnahme. Insoweit weist der Steuerzugriff auf die Einnahmeerzielung via Berufsausübung durchaus eine objektiv berufsregelnde Tendenz auf, erfährt die Berufsausübung doch in dem durch sie erzielten Einkommen – neben der beruflichen Entfaltung – ihren wesentlichen Sinn. Gerade dieses Einkommen wird zum Teil abgeschöpft. Wollte man nicht folgen, wäre der Steuereingriff in die Entgeltlichkeit der Berufsausübung an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen, dies bei gleichem Schutzniveau.<sup>30</sup>

Erst wenn der Ertrag der individuellen Berufsausübung (Art. 2 Abs. 1, 12 GG) oder der Nutzung von Grundeigentum zur Vermietung (Art. 14 GG) in einem Maße weggesteuert würde, dass die jeweilige steuerbare Tätigkeit wirtschaftlich sinnlos und die steuerliche Belastungswirkung erdrosseln würde,<sup>31</sup> gäbe es auch nach dem traditionell allgemein anerkannten Erdrosselungsverbot ein – zwangsläufig freiheitsrechtlich fundiertes – Korrektiv, d.h. effektiven Freiheitsschutz gegenüber einer Einzelsteuer. Systematisch möglich scheint dies aber nur auf Basis eines entsprechenden Grundrechtseingriffs,<sup>32</sup> der ohne Blick auf die steuerbare Handlung und damit den Steuertatbestand nicht auskommt.<sup>33</sup>

Jede an eine Berufstätigkeit anknüpfende Abgabepflicht tangiert danach die Freiheit der Berufsausübung in belastender Weise und stellt so einen Eingriff in das Grundrecht des Art. 12 Abs. 1 GG dar.<sup>34</sup> Gründe dafür, warum diese allgemeinen Grundsätze der Grundrechtsdogmatik für Art. 12 GG nicht gelten sollten, sind nicht ersichtlich.<sup>35</sup> Im Übrigen weist, soweit Steuergegenstand die Einnahmeerzielung via Berufsausübung ist, der Steuerzugriff durchaus eine objektiv berufsregelnde Tendenz auf.<sup>36</sup>

28 BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75, BVerfGE 47, 1, 21 f.; v. 29.11.1989 – 1 BvR 1402, 1528/87, BVerfGE 81, 108, 121.

29 BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75, BVerfGE 47, 1, 21 f.

30 Kämmerer in v. Münch/Kunig, GGK, 6. Aufl. (2012), Rz. 48 zu Art. 12. Zum gleichen Schutzniveau von Art. 14 GG und Art. 2 Abs. 1 GG im Steuerverfassungsrecht BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97, 114 f., v. 15.1.2014 – 1 BvR 1656/09, BVerfGE 135, 126, 141; v. 5.2.2002 – 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17, 32; Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333, 344 m.w.N.; zur parallelen Funktion von Art. 2 Abs. 1, 12 und 14 GG als Schutz vor dem staatlichen Zugriff auf eigenes Wirtschaften und als Schutz der Grundlagen einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung ders., aaO., 351 f.

31 Vgl. dazu BVerfG v. 24.7.1962 – 2 BvL 15/61, 2 BvL 16/61, BVerfGE 14, 221, 241; v. 8.3.1983 – 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312, 327; v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343, 368; v. 15.5.1984 – 1 BvR 464/81, 1 BvR 427/82; 1 BvR 440/82, 1 BvR 605/81, BVerfGE 67, 70, 88; v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 310 f.; M. Jachmann, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung (1996), 35,

#### IV. Zum Ertrag der freiheitsrechtlichen Konkretisierung des Steuereingriffs

##### 1. Originärer freiheitsgrundrechtlicher Schutz gegenüber dem Steuereingriff

Zu fragen bleibt, welchen Nutzen die Diskussion der grundsätzlichen Steuerrechtfertigung und des konkreten Ansatzes des Steuereingriffs als Freiheitseingriff hat.

Zunächst spiegelt es ein grundsätzlich verschiedenes Staatsverständnis wieder, ob man mit *Paul Kirchhof* den freiheitsgewährenden Staat als der Freiheitsausübung des einzelnen vorgreiflich sieht oder beim rechtsstaatlichen Freiheitsverteilungsprinzip bleibt, wonach sich der Bürger für eine Freiheitsausübung im Ansatz nicht zu rechtfertigen hat, jedoch der Staat für jeden einzelnen Freiheitseingriff.

Greift der freiheitsgrundrechtliche Schutz vor Besteuerung – abgesehen von einem Erdrosselungsverbot der Einzelsteuer<sup>37</sup> – effektiv nicht, bleibt es beim allein gleichheitsrechtlichen. Danach darf die Belastung durch eine Einzelsteuer wie auch die Gesamtsteuerlast des einzelnen beliebig hoch sein, sofern der Gesetzgeber nur die Belastungsgrundentscheidung des einzelnen Steuergesetzes folgerichtig fortführt. Eine Kontrolle am Maßstab der Freiheitsgrundrechte findet weder hinsichtlich der Belastungsgrundentscheidung noch hinsichtlich der Höhe der Belastung des Einzelnen durch den Zugriff verschiedener Steuerarten statt. Gerade die Gesamtbelastung sollte jedoch in Zeiten eines zunehmenden Rufs nach Umverteilung via Steuer in den Blick rücken. Das von *Paul Kirchhof* gezeichnete Bild des gerechten Steuerstaats kann einem nahezu unbegrenzten Steuerzugriff auf das (Geld-)Eigentum den Weg bereiten.

Die entscheidende Frage ist: Bedarf es eines Korrektivs? *Paul Kirchhof* ist im wohlverstandenen Wortsinne Aristokrat, der in der Dimension einer einsichtigen Art des Steuerzugriffs denkt. Hier bedarf es keines Schutzes des erwerbswirtschaftlich Arbeitenden vor einer übermäßigen Steuerlast gerade im Zusammenwirken mehrerer Steuerarten. Wer jedoch in

54 ff.; dies., in: FS Schiedermaier (2001), 391, 396 m.w.N.

32 Dazu, dass die Annahme, eine nicht übermäßige Belastung lasse die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt, die Frage nach der tatbestandlichen Zuordnung der Zahlungspflicht zum einschlägigen Freiheitsrecht mit der Folgefrage der Verletzung vermischt, stv. Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333, 340 FN 24 m.w.N.

33 Vgl. dazu weiter VI.1.

34 Vgl. zur Sozialversicherungsbeitragspflicht des Arbeitgebers *Papier/Möller*, SGB.1998, 337, 338. Zur Ablehnung des Erfordernisses einer berufsregelnden Tendenz auch BVerwGE 87, 37, 43 f.; *Eckhoff*, Der Grundrechtseingriff (1992), 192 ff. Zur Einordnung der Vergnügungssteuer für Spielautomaten als Berufsausübungsregelung zu Lasten der Automatenaufsteller BVerfG v. 1.3.1997 – 2 BvR 1599/89, 2 BvR 1714/92, 2 BvR 1508/95, NVwZ 1997, 573, 574 f.

35 Diese Finalität bei Art. 12 GG grundsätzlich in Frage stellend: *Eckhoff*, Der Grundrechtseingriff (1992), 186, 192 ff.

36 Wollte man diese berufsregelnde Tendenz verlangen, im Steuereingriff aber nicht sehen, wäre Art. 2 Abs. 1 GG mit gleichem Schutzniveau einschlägig, s.o. III.2.

37 Dazu oben III.2. a.E.

der aktuellen politischen Diskussion, geprägt vom Ruf nach mehr Staatsausgaben, weniger Vertrauen in eine selbst auferlegte Zurückhaltung des „einsichtigen“ Steuerstaates hat und gerade in dem eingriffsintensiven Bereich der Besteuerung Wert auf rechtsstaatlichen Freiheitsschutz legt, sollte letzteren nicht global formal abtun, sondern die einzelnen Steuertatbestände darauf überprüfen, in welche Freiheitsgrundrechte sie eingreifen und in welchem Maße.

Ist eine ertragsteuerliche Belastungswirkung im dargelegten Sinn als Eingriff in Art. 12 (Art. 2 Abs. 1) bzw. 14 GG fassbar, so ist nach dessen Verhältnismäßigkeit zu fragen. Eignung und Erforderlichkeit der Steuererhebung für die staatliche Einnahmeerzielung können grundsätzlich bejaht werden. Dies entbindet jedoch nicht von einer auf den einzelnen Steuerzugriff bezogenen Angemessenheitsprüfung.<sup>38</sup> Diese Angemessenheitsprüfung ist an der Eingriffsintensität der Steuer auszurichten. Die Steuerhöhe ist in der Relation zur jeweiligen Freiheitsbeeinträchtigung zu betrachten. Die Unangemessenheit eines Steuereingriffs kann sich allein aus dessen Art bzw. Intensität im Vergleich zum konstanten Einnahmeerzielungszweck ergeben.

Prototypisch für einen unangemessenen Steuereingriff ist die erdrosselnde Belastungswirkung.<sup>39</sup> Die steuerliche Abschöpfung von Erträgen aus einer Freiheitsbetätigung, welche durch Art. 12, 14 GG gerade auch hinsichtlich ihrer Entgeltlichkeit geschützt ist, ist jedenfalls dann unangemessen, wenn durch sie die Freiheitsausübung wirtschaftlich sinnlos wird. Einer erdrosselnden Steuer steht in ihrer freiheitsvernichtenden Wirkung die konfiskatorische Steuer nahe. Diese knüpft an einen Eigentumsbestand an und kann nicht aus den Erträgen hieraus finanziert werden. Ihre Verfassungswidrigkeit ergibt sich aus Art. 14 Abs. 2 GG, wonach der „Gebrauch“ des Eigentums dem Allgemeinwohl dienen soll. Dies bedeutet zum einen, dass die Freiheit zur Nutzung des Eigentums, die sog. Nutzungsgarantie, für Zwecke des Allgemeinwohls in verhältnismäßiger Weise beschränkt werden kann. Zum anderen rechtfertigt Art. 14 Abs. 2 GG den Eingriff in den Eigentumsbestand gerade nicht. Ein solcher ist grundsätzlich nur in Gestalt der Enteignung gegen Entschädigung vorgesehen, nicht aber auch für den Bereich der Inhalts- und Schrankenbestimmung. Verfassungsrechtlich zulässiger Besteuerungsgegenstand ist nur die Ertragsfähigkeit des Eigentums. Diese zeigt sich primär im tatsächlich erzielten Ertrag. Soweit es an einem solchen fehlt, könnte die Besteuerung auf den typischerweise zu erzielenden Ertrag zugreifen. Aus verfassungsrechtlicher Sicht kann es insoweit allenfalls eine Sollertragsteuer, keine Substanzsteuer geben.

38 Vgl. auch Seiler, VVDStR 75 (2016), 333, 353, der in den Konsequenzen freilich sehr vage bleibt, repräsentativ für die Gegenauffassung F. Kirchhof, BB 2017, 662, 665 m.w.N.

39 Dazu schon oben III.2.

40 BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 Leitsatz 3: „Die Vermögensteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrags bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teil-

Jenseits dessen stellt sich aber die Frage nach einer freiheitsgrundrechtlichen Deckelung der individuellen Steuerlast.

## 2. Freiheitsgrundrechtliche Relevanz der Höhe der (Gesamt-)Steuerlast

Über das Postulat des Zweiten Senats des BVerfG einer annähernd hälftigen Ertragsteilung zwischen Steuerpflichtigem und Fiskus<sup>40</sup> scheint Gras gewachsen zu sein. Der BFH hat diesem Grundsatz keine verbindliche verfassungsrechtliche Obergrenze für die Gesamtbelastung mit der Einkommen- und Gewerbesteuer entnommen.<sup>41</sup> Der Erste Senat des BVerfG hat die Aussagen des Beschlusses des Zweiten Senats auf das Zusammentreffen von Vermögensteuer und Einkommensteuer beschränkt und so deutlich abgeschwächt.<sup>42</sup>

Erkennt man jedoch an, dass die Ertragsteuerbelastung einer im Steuertatbestand vorgezeichneten steuerbaren Handlung einen Eingriff in das Freiheitsgrundrecht darstellt, in dessen Schutzbereich die steuerbare Handlung fällt, ist auch der Weg frei für eine Begrenzung der Steuer der Höhe nach, wobei nach allgemeinen Grundsätzen gleichgerichtete Steuerbelastungen zu addieren sind.<sup>43</sup> Die an den Freiheitsgrundrechten zu messende Steuerbelastung bestimmt sich danach, inwieweit der Bürger die Erträge aus einer bestimmten privatwirtschaftlichen Tätigkeit für die Zahlung von Steuern verwenden muss, die gerade wegen dieser Betätigung anfallen.

Die Addition der Belastungswirkungen verschiedener Steuern als Addition von Grundrechtseingriffen ist geboten, soweit die Belastungswirkungen der jeweiligen Steuern im Hinblick auf einen bestimmten verfassungsrechtlichen Maßstab denselben sozialen Belastungssinn haben und damit gleichgerichtet in dasselbe Freiheitsgrundrecht eingreifen.<sup>44</sup>

Eine Addition der Belastungswirkungen verschiedener Steuern beeinflusst zum einen insoweit die Besteuerungsgleichheit, als die Summe aller zu addierenden Steuerbelastungen eines Steuerpflichtigen in Relation zur gleichgerichteten Belastung anderer Steuerpflichtiger zu setzen ist. Zum anderen wären, soweit vorhanden, die Belastungswirkungen verschiedener – sub specie grundrechtlicher Freiheitsschutz – gleichgerichteter Steuern für die Prüfung der Verhältnismäßigkeit der steuergesetzlichen Freiheitsbeeinträchtigung zu addieren.

Die Addition der Belastungswirkungen verschiedener Steuern bedeutet eine Addition von Grundrechtseingriffen. Ist eine ertragsteuerliche Belastungswirkung als Eingriff in Art. 12 bzw. 14 GG fassbar, so ist nach dessen Verhältnismäßigkeit zu fragen. Die Frage nach

lung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt“.

41 BFH v. 12.8.1999 – XI R 77/97, BStBl. II 1999, 771, BFHE 189, 413; anders M. Jachmann, DStJG 26 (2002), 195, 203 ff.

42 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97.

43 Zur Kumulation von Steuereingriffen eingehend M. Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (2003), 75 ff.; dies., in: FS Schiedermaier (2001), 391, 399 ff. m.w.N.; Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333, 362 f.

44 Vgl. Lücke, DVBl. 2001, 1469, 1475.

einer freiheitsgrundrechtlichen Deckelung der individuellen Steuerlast jenseits des durch Erdrosselung und Konfiskation abgesteckten Bereichs führt zu Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG,<sup>45</sup> wonach Eigentumsgebrauch und Allgemeinwohl in angemessenen Ausgleichen zu bringen sind. Einen Maßstab für die Wertigkeit von Eigentumsgebrauch und Allgemeinwohl im Rahmen der gebotenen Abwägung liefert Art. 14 Abs. 2 Satz 2 GG zunächst nicht. Insoweit erlangt das Subsidiaritätsprinzip zugunsten eines Primats der individuellen Selbstverantwortung bzw. Privatinitiative entscheidende Bedeutung.<sup>46</sup> Es führt zu einem abstrakten Vorrang der Privatnützigkeit des Eigentums vor einer Verwendung zur Finanzierung staatlichen Handelns. Dieser Vorrang der Privatnützigkeit privatwirtschaftlichen Handelns gilt aber nicht nur für die ertragsorientierte Eigentumsnutzung. Er erfasst in gleicher Weise die erwerbende Berufsausübung.<sup>47</sup> Ist Leistungseigentum primär privatnützig, dann notwendig auch seine Erzielung.<sup>48</sup>

Relevant würde dies insbesondere für die Beurteilung von – ggf. neu einzuführenden – Sollertragsteuern<sup>49</sup> die zur entsprechenden Ertragsteuerbelastung zu addieren wären<sup>50</sup>.

#### V. Die Freiheit gegenüber dem „schlechten“ Steuergesetz

Paul Kirchhof stellt treffend klar, dass dann, wenn das Steuergesetz Gestaltungsoptionen anbietet, an fehlender Folgerichtigkeit oder Formulierungsmängeln leidet, es legal ist, diese zur Verringerung der individuellen Steuerschuld zu nutzen.<sup>51</sup> „Es gilt das im Ge-

setzblatt verkündete Wort“.<sup>52</sup> Allerdings erreiche die Steuergestaltung eine Ungleichheit vor dem Gesetz. Keine Frage, Aufgabe des Gesetzgebers wäre es, den Gestaltungsraum der Steuerplanung gleichheitsgerecht zu verengen. Jedoch: Diese Aufgabe folgt schon aus der Wesentlichkeitstheorie in ihrer Adressierung an den Steuergesetzgeber,<sup>53</sup> die Voraussetzungen der Besteuerung im Sinne einer möglichst konkreten Vorzeichnung des Steuereingriffs, d.h. der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung exakt vorzugeben.<sup>54</sup> Was aber, wenn der Steuergesetzgeber dabei versagt? Kann es eine sanktionierbare moralische Verpflichtung der Steuerpflichtigen geben, das Gesetz nicht „beim Wort“ zu nehmen, um auf eigene Kosten dem Steuerstaat das an Ertrag zu sichern, was der Steuergesetzgeber tatbestandlich einzufangen nicht in der Lage war? Also eine Besteuerung nach Moral statt nach Gesetz? – im Rechtsstaat nicht.<sup>55</sup>

Sicherlich kann formale Rechtsgestaltung materielle Belastungsunterschiede nicht rechtfertigen.<sup>56</sup> Hier findet insbesondere § 42 AO seine Rechtfertigung. Wer aber ein im Tatbestand misslungenes Steuergesetz anwendet, umgeht es nicht.<sup>57</sup> Angesichts der aktuellen steuerpolitischen Diskussion<sup>58</sup> und zunehmenden Zweifeln an der juristischen Qualität von Steuergesetzen<sup>59</sup> wird man aber die Frage stellen müssen, ob der Steuerpflichtige, der einen inhaltlichen bzw. technischen Fehler der Steuergesetze erkennt, diesen korrigieren muss. In der steuerpolitischen Diskussion zu Cum-Cum-Geschäften wird etwa gefragt: „Darf eine Bank alles tun, was legal ist?“<sup>60</sup> Nimmt man die rechtsstaatliche Fundierung des Steuergesetzes ernst, kann die Antwort nur „ja“ lauten. Exekutive und Judikative

45 Vgl. BVerfG v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655, 661.

46 Vgl. stv. Seer, FR 1999, 1280, 1284 ff.; Butzer, StuW 1999, 227, 241; M. Jachmann, StuW 1996, 97, 104.

47 Vgl. allg. zur parallelen Bewertung der Beschränkbarkeit der Rechte aus Art. 12 und 14 GG BVerfG v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, 386 f.; BVerfG v. 1.3.1979 – 1 BvR 532, 533/77, 419/78 und 1 BvL 21/78, BVerfGE 50, 290, 334 f.; BVerfG v. 17.2.1998 – 1 BvF 1/91, DVBl. 1998, 394, 397; *Depenheuer* in v. Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Das Bonner Grundgesetz, Bd. I, 6. Aufl. (2010), Art. 14 GG Rz. 99.

48 Zur Parallele der Verhältnismäßigkeitsprüfung von Eingriffen in die Freiheit der Berufsausübung (Art. 12 Abs. 1 GG) und der Eigentumsnutzung (Art. 14 Abs. 1 GG) im Rahmen der Sozialversicherung vgl. auch *Gabner/Dürschke*, SGB 1998, 621, 626. Zur konkreten Gestalt dieser Verhältnismäßigkeitsprüfung ausgehend vom Primat der Privatnützigkeit wirtschaftlicher Ertragserzielung im Rahmen von Art. 12 und 14 GG M. Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (2003), 72 ff.; *dies.* in: FS Reiss (2003), 339, 355 ff.; *dies.* in: FS Schiedermaier (2001), 391, 399 f. m.w.N.; *dies.*, StuW 1996, 97, 103 f.

49 Zur Einordnung der Grundsteuer als Sollertragsteuer BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325, BStBl. II 1984, 72, Rn. 88; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. (2015), § 16, Rn. 1; P. Kirchhof in HStR, Bd. V, 3. Aufl. (2007), § 118, Rn. 237 ff. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO, Rn. 384; Birk/Dessens/Tappe, Steuerrecht, 18. Aufl. (2015), Rn. 80 – zur Einordnung der Vermögensteuer als Sollertragsteuer BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, Vermögensteuer; P. Kirchhof, in: HStR, Bd. V, 3. Aufl. (2007), § 118, Rn. 237 ff.; Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl.

(2015), § 3, Rn. 62; *dies.*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einführung zum EStG, Rn. 1; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 2. Aufl. (2003), Bd. II, 917, 961; Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. (2015), § 16, Rn. 1; Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO, Rn. 378; Birk/Dessens/Tappe, Steuerrecht, 18. Aufl. (2015), Rn. 78; a.A. Birk, DStJG 22 (1999), 16 (wegen Rechtfertigung durch Leistungsfähigkeitsprinzip eine Substanzsteuer).

50 M. Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (2003), 75 f., 165 ff.

51 P. Kirchhof (FN 1), 12.

52 P. Kirchhof (FN 1), 8; speziell zur aktuellen Thematik der Cum-Ex-Verfahren Klein, BB 2016, 2006, 2007 ff.

53 Dazu P. Kirchhof (FN 1), 8 m.w.N. zur Rspr. des BVerfG in FN 22.

54 Zur möglichen Delegation von Details P. Kirchhof (FN 1), 10. Aus rechtsstaatlicher Sicht muss der Steuertatbestand – auch in Gestalt eines nur materiellen Gesetzes – jedoch den einzelnen Steuereingriff exakt vorzeichnen.

55 Vgl. auch Spilker, FR 2017, 138, 148.

56 P. Kirchhof (FN 1), 12 mit umfassenden Nachweisen zur Rspr. des BVerfG in FN 79.

57 Vgl. zu Cum-Cum- und Cum-Ex-Geschäften Spilker, FR 2017, 138, 145.

58 Vgl. etwa die Postulate einer sog. Reichen Steuer (vgl. Beiträge in Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 2013, Heft 1, „Höhere „Reichensteuern“: Möglichkeiten und Grenzen“), einer mehr umverteilenden Erbschaftsteuer (so auch Wartenburger, MittBayNot 2017, 220), oder dem Abzugsverbot für Managergehälter (Nachweise bei Hey/Hey, FR 2017, 309 und Fleischer/Hupka, DB 2010, 601).

59 Vgl. Prinz/v. Wolfersdorff, DB 2016, 9.

60 Handelsblatt vom 3.5.2016, 1.

sind an das Gesetz gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG). „Sie dürfen sich nicht als ‚Reparaturgesetzgeber‘ verstehen,“<sup>61</sup> um den Schaden des Fiskus aus mangelhaften Steuergesetzen zu beseitigen.

Erfolgt die Steuergestaltung im Sinne eines Ausnützens erkannter Fehler des Steuergesetzes beispielsweise zur Vermehrung des Ertrags eines Unternehmens, unterfällt auch sie der unternehmerischen Freiheit des Art. 12 bzw. 14 GG, den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens zu optimieren. Im Rechtsstaat ist die Freiheitsausübung primär nicht rechtfertigungsbedürftig, findet Grenzen in der Freiheit der anderen sowie (v.a. verfassungsrechtlich fundierten) Belangen der Allgemeinheit. Rechtfertigungsbedürftig ist der staatliche Eingriff. Dieser Eingriff ist – als Steuereingriff – aus der Mitverantwortung des Bürgers für die allgemeine staatliche Aufgabenerfüllung zu rechtfertigen<sup>62</sup> und dabei im Sinne der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung engmaschig konkret im Steuergesetz vorzuzeichnen (Art. 20 Abs. 3 GG). Erlaubt das Steuergesetz für bestimmte Konstellationen – zumindest bei einer nachvollziehbaren Auslegung – eine mehrfache Erstattung eines nur einmal erhobenen Betrags – so beim unstrittig moralisch höchst fragwürdigen – Cum-Ex-Geschäft<sup>63</sup> – bedarf es keiner Steuergestaltung, wenn der Steuerpflichtige diese Möglichkeit nutzt.<sup>64</sup> Vielmehr wäre es Sache des Steuergesetzgebers, auf derartige gesetzliche Fehler – anders als bei den Cum-Ex-Geschäften geschehen<sup>65</sup> – sofort zu reagieren.

## VI. Der Blick nach vorn

In einer Zeit, in der viele Bürger – vielleicht zu Recht – das Vertrauen in die Zurückhaltung des Fiskus und in die Qualität der Steuergesetze verloren haben, rückt die rechtsstaatliche Qualität von Steuergesetzen als Eingriffsgesetze wieder in den Blick.

So stellt sich die Frage nach verfassungsfesten Grenzen der steuerlichen Belastung des einzelnen. Solche erwachsen – neben den Anforderungen der Besteuerungsgleichheit – aus den Freiheitsgrundrechten, insbesondere Art. 12 und 14 GG. Zwar ist jede Steuer,

egal wie hoch, geeignet und – bei unterstelltem Finanzbedarf des Staates – auch erforderlich für die Finanzierung der allgemeinen staatlichen Aufgabenerfüllung. Dies entbindet jedoch nicht von einer Angemessenheitsprüfung der Höhe der Einzelsteuer sowie – nach Addition gleichgerichteter Steuereingriffe – der Gesamtsteuerlast. Ertragsteuern wie Sollertragsteuern beeinträchtigen die Freiheit zur wirtschaftlichen Ertragserzielung in Gestalt von individueller Arbeitsleistung wie Eigentumsnutzung. Der Staat hat bei derartigen Steuereingriffen die Grenze der Angemessenheit zu wahren. Konkrete Gestalt erlangt diese Angemessenheitsprüfung aus dem Vorrang der Privatnützigkeit privatwirtschaftlichen Handelns. In den Blick zu nehmen ist dabei auch die steuerliche Gesamtbelastung einer Freiheitsausübung zur Ertragserzielung in Gestalt von Ertragsteuern wie Sollertragsteuern. Hier findet auch Umverteilung via Steuer ihre Grenze.

Rechtsstaatliche Steuergesetzgebung hat als Regelung eines intensiven Eingriffsrechts den Anforderungen der Tatbestandsmäßigkeit zu genügen. Entsprechend muss sich der Steuergesetzgeber beim „Wort“ nehmen lassen. Dies gilt auch für technisch mangelhafte Steuergesetze, insbesondere wenn sie eine systemwidrige Inanspruchnahme von Steuervorteilen gestatten. Es kommt nicht in Betracht, dass der Steuergesetzgeber, gefangen in der selbst geschaffenen Überkompliziertheit der Steuergesetze, in politischer oder fachlicher Überforderung seine originäre Steuerungsaufgabe auf den „moralisch richtig“ handelnden Steuerpflichtigen delegiert. Vielleicht ist angesichts der „Cum-Ex/Cum-Cum-Debatte“ die Zeit gekommen, dass der Steuergesetzgeber endlich die politische Kraft findet, den längst überfälligen Kurs in Richtung einfacher, handhabbarer Gesetze einzuschlagen. Wenn sich der Steuerstaat trotz langjähriger Forderungen von Wissenschaft und Praxis nach einfachen Steuergesetzen samt konkreter Gesetzesentwürfe<sup>66</sup> weiterhin in der eigenen Kompliziertheit verstrickt, hat der Steuerpflichtige dies nicht zu kompensieren. Im Rechtsstaatlichen Steuerstaat gilt: Keine Steuer ohne Gesetz und die Höhe der Steuer genau nach der gesetzlichen Vorgabe.

61 Spilker, FR 2017, 138; Klein, BB 2013, 1054, 1055; Podewils/Zink, DSzV 2013, 177, 179; Englisch, Börsenzeitung v. 11.2.2012, 13. Zur Rechtsprechung als Reparaturbetrieb vgl. auch Reimer und Krüger nachgewiesen bei Ebner/Malzahn/Martini/u.a., DSzR-Beih. 2017, 77, Tagungsbericht zum 6. Steuerwissenschaftlichen Symposium beim Bundesfinanzhof.

62 S.o. VI.1.

63 Cum-Ex-Geschäfte werden innerhalb der zwei Tage der vom Kapitalmarkt tolerierten Erfüllungsfrist abgewickelt, indem Aktien vor dem Dividendenstichtag (mit Dividendenanspruch) veräußert, allerdings erst nach dem Dividendenstichtag ohne Dividendenanspruch geliefert werden. Der Verkäufer zahlt dem Käufer eine sog. Dividendenkompensation in Höhe der Nettodividende. Bezüglich der Differenz zur Bruttodividende stellt die deutsche Depotbank des Käufers diesem eine Kapitalertragssteuerbescheinigung aus, da sie ihn bereits zum Zeitpunkt der Veräußerung als wirtschaftlichen Eigentümer/Anteilseigner betrachtet (§ 20 Abs. 5 EStG i.V.m. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Am Ende reichen Verkäufer (ursprünglicher Eigentümer) der Aktien wie auch Käufer

(neuer Eigentümer) der Aktien die ihnen erteilten Steuerbescheinigungen beim Finanzamt ein und begehren die Anrechnung bzw. Erstattung der Kapitalertragsteuer. Eingehend zur streitigen Diskussion über die „Legalität“ von Cum-Ex-Geschäften pro: Spatscheck/Spilker, DB 2016, 2920; dies., DB 2017, 752, 753; contra: Eisgruber/Spengel, DB 2017, 750, 751, jeweils m.w.N.

64 Schon der wissenschaftliche Diskurs über die „Legalität“ von Cum-Ex-Geschäften (vgl. Loritz, WM 2017, 309 m.w.N.) zeigt, dass der Gesetzgeber hier keine klare Gesetzeslage geschaffen hat. Die dahingehende Auslegung, dass die Bezüge i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG ein anderer als der Anteilseigner nach Abs. 5 erhält, da er sonst Dividenden nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG bezogen hätte (Spatscheck/Spilker, DB 2017, 752, 753), ist jedenfalls durchaus nachvollziehbar.

65 Dazu nur Spilker, FR 2017, 138, 145 m.w.N.

66 Einen ausführlichen Überblick über die Reformvorschläge geben Jachmann/Liebl, in Lademann, EStG, Einführung EStG, Rn. 1101 ff.; Kurzüberblick bei Mellinghoff in DSzJG 34 (2014), 1, 4 f.

Beitrag zu  
Cum-Ex  
Bescheinigung

Anlage 2

## Neue Grenzen für die internationale Steuerplanung?

Herausgegeben von

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke

Rechtsanwalt, Steuerberater  
International Tax Institute  
Universität Hamburg

mit Beiträgen von

Georg Geberth

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Dr. Dirk Pohl

Dr. Achim Pross und Oliver Petzold

Prof. Dr. habil. Günther Strunk

Diskussionsteilnehmer

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Dr. Berend Holst

Hans-Herbert Krebühl

Dr. Friedrich Loschelder, LL.M. (Edinb.)

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke

und die Beitragsverfasser

2014

Verlag  
Dr. Otto Schmidt  
Köln

Base Erosion and Profit Shifting –  
Wie geht es weiter?/Die Sicht der Wirtschaft

Podiumsdiskussion

Leitung

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke  
Rechtsanwalt, Steuerberater,  
International Tax Institute, Universität Hamburg

Teilnehmer

Prof. Dr. Dietmar Gosch  
Vors. Richter am Bundesfinanzhof,  
München/Christian-Albrechts-  
Universität zu Kiel

Dr. Berend Holst  
Volkswagen AG, Wolfsburg

Hans-Herbert Krebühl  
ExxonMobil Central Europe  
Holding GmbH, Hamburg

Dr. Friedrich Loschelder,  
LL.M. (Edinb.)

Richter am Finanzgericht, Hamburg

Dr. Dirk Pohl  
McDermott Will & Emery LLP,  
München

Dr. Achim Pross  
Leiter Abteilung internationale  
Zusammenarbeit und Finanzver-  
waltung, OECD, Paris

*Prof. Dr. Lüdicke*

Wir haben zwei sehr schöne Vorträge zu dem spannungsreichen Thema BEPS gehört. Ich danke Ihnen, Herr Pross, dafür, dass Sie in engagierter Weise die Position der OECD und der Staatengemeinschaft dargestellt haben. Dazu gehört, und das ist in Ihrem Vortrag deutlich geworden, ganz besonders auch der allgemein politische, über das Steuerrecht hinausweisende Aspekt der international geführten BEPS-Debatte. Herr Krebühl, Ihnen danke ich zunächst und vor allem dafür, dass Sie sich heute Morgen vor weniger als zwei Stunden spontan bereit erklärt haben, für Herrn Geberth einzuspringen, der durch den Orkan Xaver an der Anreise gehindert wurde. Ich danke auch Herrn Geberth, der heute Nacht, nachdem sein Flug endgültig gestrichen war, seine Gedanken für den heutigen Vortrag so aufbereitet hat, dass Sie, Herr Krebühl, damit etwas anfangen konnten. Wir haben ein hervorragend funktionierendes

Joint-Venture der deutschen Industrie erlebt. Dabei sind die durchaus seriösen Befürchtungen der Wirtschaft deutlich geworden, dass die Umsetzung des ebenso seriösen Anliegens in Form noch zu erlassender nationaler Gesetze mit erheblichen Risiken und Nebenwirkungen behaftet ist.

Ich möchte nun Herrn *Loschelder* als derzeit quasi noch Unbeteiligten und Unparteiischen bitten, die Diskussion zu eröffnen.

*Dr. Loschelder* (Vizepräsident des BfH)

Ja, danke! Ich knüpfe gleich an die Warnung an, die Sie, Herr *Pross*, ausgesprochen haben, die Warnung vor Stimmungsmache. Sie sagen, man solle die Schuld weder der „hässlichen Wirtschaft“ noch den einzelnen Ländern zuschreiben. Weder Business Bashing noch Country Bashing. Trotz dieser Warnung verwenden Sie aber in Ihrem Vortrag und auf Ihren Folien das gesamte Negativvokabular, das sich auch in den öffentlichen Verlautbarungen zu diesem Thema findet, insbesondere in dem Aktionsplan der OECD. Sie zitieren auf Folie 6 die Finanzminister der G-20-Staaten mit der Forderung, dass jeder seinen fairen Beitrag zum Steueraufkommen leisten müsse und implizieren damit, dass sich der eine oder andere unfair verhält. Und Sie sprechen von „steuerschädlichen Praktiken“, von „Abkommensmissbrauch“ und von „aggressiven Steuerplanungsmodellen“ – auch wenn Sie das sprachlich mit Ihrem Hinweis auf die Übersetzung aus dem Englischen abgeschwächt haben. Die Reaktionen, die eine solche Wortwahl hervorruft, haben Sie ja selbst sehr anschaulich beschrieben.

Ich habe bei der Vorbereitung auf die Veranstaltung, bei dem Lesen der Unterlagen, ein sehr starkes Störgefühl deswegen gehabt und ich habe versucht, das zu verorten. Das war zunächst etwas schwierig, aber ich bin schließlich fündig geworden, bei *Isensee* im „Handbuch des Staatsrechtes“, im Kapitel über die Bedeutung des Gemeinwohls im Verfassungsstaat und über das Verhältnis von Selbstlosigkeit und Eigennutz im Rechtsstaat.<sup>1</sup> Das hängt sehr eng zusammen mit dem, was Herr *Gebert* angesprochen hat, angesprochen hätte, mit der Frage: Was ist legal, aber nicht legitim? Und ich würde diese Frage gerne noch etwas schärfer formulieren: Gibt es im Steuerrecht überhaupt einen Unterschied zwischen Legalität und Legitimität? Denn, auch das haben Sie angesprochen, Herr *Pross*, nach dem geltenden Steuerrecht gibt es im

<sup>1</sup> *Isensee* in *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, 1. Aufl. 1988, Bd. III, § 57 Rz. 28 ff.

Grunde nur zwei Möglichkeiten: Entweder ist eine Gestaltung, die der Steuerpflichtige wählt, missbräuchlich im Sinne des § 42 AO oder in Bezug auf spezielle Missbrauchsregelungen – dann wird die Gestaltung verworfen, mit dem Ergebnis, dass sie keinen Bestand hat. Oder aber die Gestaltung ist nicht missbräuchlich – dann hat sich der Steuerpflichtige regelkonform verhalten und sein Handeln befindet sich im Einklang mit dem geltenden Steuerrecht. Wir sprechen also nicht von rechtswidriger Steuerhinterziehung, sondern, das hat Herr Senator Tschentscher auch hervorgehoben, von rechtmäßiger Steuervermeidung.

Dabei muss man meines Erachtens zwei Dinge beachten. Das erste: Die Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen ist immanenter Bestandteil eines Systems, das die Steuerhoheit bei den einzelnen Mitgliedstaaten belässt und auf eine Angleichung der jeweiligen steuerrechtlichen Regelungen, auf eine Vereinheitlichung von Bemessungsgrundlagen und Steuersätzen verzichtet. Und das zweite, und da beziehe ich mich jetzt auf die Ausführung von *Isensee* zu Selbstlosigkeit und Eigennutz: Der grundgesetzliche Steuerstaat baut bewusst auf dem legitimen ökonomischen Eigennutz seiner Bürger auf, um seinerseits an dem Ertrag, der aus diesem Eigennutz resultiert, zu partizipieren. Der staatliche Amtswalter, der Finanzbeamte, und ebenso natürlich der Finanzrichter, ist dem Allgemeinwohl verpflichtet. Für den Steuerpflichtigen als Grundrechtsträger gilt das nicht. Dieser ist im Rahmen der geltenden Gesetze frei, seinem Eigennutz nachzugehen. Und wer ein Unternehmen führt und damit fremdes Geld verwaltet, ist unter Umständen sogar verpflichtet, legale Möglichkeiten der Steuerersparnis zu nutzen. Also ist das eigennützige Verhalten in unserem rechtsstaatlich geprägten Steuersystem systemimmanent. Und Gemeinwohlverpflichtung gibt es nur im Rahmen der geltenden Gesetze. Oder, um noch einmal *Isensee* zu zitieren: „Der liberale Staat fordert von seinem Bürger nicht Tugend, sondern gewährleistet Freiheit“.<sup>2</sup>

Dann widerspricht es aber eigentlich nach meinem Verständnis rechtsstaatlichen Grundbegrifflichkeiten, wenn gleichwohl mit solchen Worten wie „schädliche Steuerpraxis“ und „aggressive Steuerplanung“ von staatlichen und zwischenstaatlichen Stellen suggeriert wird, der Steuerpflichtige tue hier etwas Unrechtes und es gäbe neben dem geltenden Steuerrecht noch etwas anderes, eine Art „Gesinnungssteuerrecht“, dem alle Steuerpflichtigen, aber vor allem die großen Unternehmen, ver-

<sup>2</sup> *Isensee* in *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, 1. Aufl. 1988, Bd. III, § 57 Rz. 84.

pflichtet wären. Das ist im Effekt nichts anderes, als wenn Sie jedem Arbeitnehmer, der ein Bruttoeinkommen von mehr als € 60 000 hat, sagen: „Du könntest aber auch gut auf die Geltendmachung der Pauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verzichten, denn Du leistest damit einen zusätzlichen Beitrag zum Gemeinwohl!“ Und so etwas gibt es nicht. Das bedeutet nicht, dass es nicht zu begrüßen ist, wenn sich die Staaten darum bemühen, solche Friktionen, die nun einmal unter den genannten Prämissen entstehen, auszuräumen und neue Regeln zu schaffen. Aber sie sollten das ohne jede Form von Schuldzuweisung und Stimmungsmache tun, gerade auch durch solche Begrifflichkeiten.

Und daher zurück zu der Ausgangsfrage: Wenn es zutrifft, dass der Steuerpflichtige nur im Rahmen der geltenden Gesetze dem Gemeinwohl verpflichtet ist – und ich bin überzeugt davon, dass dem so ist –, dann **gibt es im Steuerrecht die Unterscheidung zwischen Legalität und Legitimität nicht: Wer sich legal verhält, der verhält sich auch legitim.**

Und ein Letztes dazu: Sie haben das Bild von den Druckstellen gebracht. Was mache ich denn, wenn ich eine Druckstelle habe? Ich bearbeite den Schuh oder ich suche mir einen anderen Schuh, der passt. Aber dass ich den Fuß bearbeite, das machen eigentlich nur die bösen Stiefschwestern im Märchen.

*Prof. Dr. Lüdicke*

Ich glaube, der Applaus spricht für sich, Herr *Loschelder*. Wir haben hier einen ganz schwierigen Bereich vor uns. Herr *Pross*, Sie haben versucht, einerseits das politische Momentum aufrecht zu erhalten, zwanzig oder mehr Länder auf die Spur zu bringen, andererseits dann aber auch für diejenigen Staaten, die darauf Wert legen, die rechtsstaatlichen Grundsätze hochzuhalten. Eine Gefahr, die ich sehe, ist in der Tat der sehr, sehr enge Zeitplan. Denn der enge Zeitplan widerspricht gründlicher Gesetzgebung. Wenn ich Sie richtig verstanden habe, halten Sie den Zeitplan ja auch für recht eng. Geht die Vorstellung der OECD eigentlich dahin, die in dieser kurzen Frist verarbeiteten Ergebnisse den Mitgliedstaaten oder sogar den G20 als quasi bindende Empfehlungen zu geben? Dies würde ja bedeuten, dass die Gefahr besteht, dass eventuelle Fehler oder Probleme in den Empfehlungen, die dem jetzigen Zeitdruck geschuldet sind, dann in geltendes Recht umgesetzt würden.

Vilz, Detlef

SH 008 - 441

Von: heinrich.simons@sta-koeln.nrw.de  
 Gesendet: Freitag, 4. Juli 2014 10:19  
 An: michael.port@eurclearing.com  
 Cc: anne.brörhülker@sta-koeln.nrw.de; Jaha.Stebinsky@bzst.bund.de; matthias.grypstra@bzst.bund.de; Vilz, Detlef  
 Betreff: StA Köln 113 Js 952/13  
 Anlagen: Anlage\_1\_Erlaeuterung\_Flex\_Trn.xlsx; Anlage\_2\_Erlaeuterung\_EXTR\_CE270.xlsx; Übersicht\_Actual Settlement Day Netting.pdf

Anlage 3

Guten Morgen, Herr Port,

wir benötigen wieder Ihre Unterstützung.....

1. Bei den uns zur Verfügung gestellten Tabellen bestehen immer noch Unklarheiten bezgl. der Feldbeschriftungen. Als Anhang füge ich Ihnen die Dateien „Erläuterung Tabellenblätter FlexTrn“ sowie „Erläuterung Tabellenblatt EXTR\_CE270“ bei. Hierin wird zu jeder Feldbezeichnung vermerkt, ob - und ggfs. wie – wir den Feldinhalt verstehen. Wir möchten Sie bitten, in der letzten Spalte der Tabellen jeweils zu vermerken, ob der Feldinhalt so richtig verstanden wurde bzw. soweit erforderlich die richtige Inhaltsbeschreibung zu ergänzen.
2. „Actual Settlement Day Netting“:

In der von Ihnen in der Besprechung am 7. März 2014 ausgehändigten Präsentation ist eine Übersicht zum "Actual Settlement Day Netting" (S. 12, auch Mail-Anhang) enthalten, zu der sich folgende Fragen ergeben:

Sachverhalt:

Clearer A hat an T+0 insgesamt drei Buy-Geschäfte und zwei Sell-Geschäfte getätigt. Im Netting an T+1 können Buy 1, Buy 2, Sell 1 und Sell 2 gegeneinander aufgerechnet werden, so dass kein Wertpapierübertrag notwendig ist. Eine Lieferinstruktion wird also nicht erzeugt. Der Aktienbestand auf dem Clearstream-Konto des Clearers A verändert sich nicht. Es wird nur eine cash instruction über die Gutschrift von 100 EUR produziert,

Aus dem dritten Buy-Geschäft resultiert eine Lieferspitze von 100 Stück (zum Preis von 150 EUR).

Ist es insoweit zutreffend, dass EUREX Clearing zu diesem surplus eine Lieferinstruktion "RvP" (Erhalt gegen Zahlung) generiert und an Clearstream sendet?

Welches Clearstream-Konto ist als Gegenkonto in der Lieferinstruktion angegeben?

- a) 8501 - das Clearstream-Konto der EUREX Clearing als CCP oder
- b) das Clearstream-Konto des Matching-Partners

In welchen Fällen (Beispiele) generiert die EUREX Clearing die Lieferinstruktion "FoP" (Frei von Zahlung)? Oder handelt es sich dabei um eine Vorgabe / Eingabe des Handelsteilnehmers, die die EUREX Clearing automatisch an Clearstream weiterreicht?

3. In der durch die Eurex Clearing AG am 12.02.2014 zur Verfügung gestellten Tabelle zu CE 270 Lieferreports (Blatt „Delivery IDs-ACS“) sind dem Future mit der Transaktionsnummer 118414151 die CCP Liefernummern 27833 (Käuferseite) und 27840 (Verkäuferseite) zugeordnet. Sind die dazu zur Verfügung gestellten Daten so zu verstehen, dass die Pflicht der EC AG zur Lieferung der Aktien (Verschaffung mittelbaren Besitzes an das Clearing-Mitglied bzw. Abwicklungsinstitut) gegenüber dem auf Käuferseite tätigen Clearing-Mitglied (BZWFER) am 21.04.2014 im Settlementzyklus SDS 2 erfüllt wurde, also bevor die Lieferverpflichtung des auf Verkäuferseite

In welchen Fällen (Beispiele) generiert die EUREX Clearing die Lieferinstruktion "FoP" (Frei von Zahlung)? Oder handelt es sich dabei um eine Vorgabe / Eingabe des Handelsteilnehmers, die die EUREX Clearing automatisch an Clearstream weiterreicht?

*Der Kunde hat keine Möglichkeit, der Eurex Clearing eine FoP-Instruktion vorzugeben, auf Ebene der Eurex Clearing können die Kundengeschäfte immer nur DvP bzw. RvP sein (resultierend aus Ausübungen an der Eurex oder anderen Börsengeschäften). Bei Eurex Clearing werden nur automatische FoP-Instruktionen bei Kompensationen für unbare Kapitalmaßnahmen generiert (z.B. Ausgabe von Bezugsrechten, Bonusshares etc.).*

3. In der durch die Eurex Clearing AG am 12.02.2014 zur Verfügung gestellten Tabelle zu CE 270 Lieferreports (Blatt „Delivery IDs-ACS“) sind dem Future mit der Transaktionsnummer 118414151 die CCP Liefernummern 27833 (Käuferseite) und 27840 (Verkäuferseite) zugeordnet. Sind die dazu zur Verfügung gestellten Daten so zu verstehen, dass die Pflicht der EC AG zur Lieferung der Aktien (Verschaffung mittelbaren Besitzes an das Clearing-Mitglied bzw. Abwicklungsinstitut) gegenüber dem auf Käuferseite tätigen Clearing-Mitglied (BZWFR) am 21.04.2014 im Settlementzyklus SDS 2 erfüllt wurde, also bevor die Lieferverpflichtung des auf Verkäuferseite tätigen Clearing-Mitgliedes (JPMFR) zur Lieferung der Aktien gegenüber der EC AG am 26.04.2014 im Settlementzyklus SDS 1 erfüllt wurde?

*Das trifft in diesem Fall zu. Die Instruktionen mit der Delivery ID 27833 haben jeweils in Summe über 5.650.000 Aktien am 21.04.2011 im SDS2 gesetzt. Die Instruktionen mit der Delivery ID 27840 haben jeweils in Summe über 5.650.000 Aktien am 26.04.2011 im SDS1 gesetzt.*

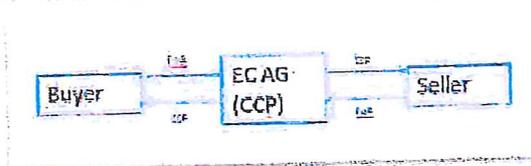
Ist es richtig, dass die gelieferten Daten Aufschluss über die Beteiligten (Handelsteilnehmer, Clearing-Teilnehmer und Abwicklungsinstitute) der schuldrechtlichen Vereinbarungen geben, die durch Nutzung OTC Trade Entry Funktionalität jeweils auf Kaufs- und Verkaufsseite durch Verträge mit der EC AG als zentralem Kontrahenten ersetzt wurden, aber keinen Rückschluss darauf zulassen, aus wessen Bestand die durch die EC AG als Lieferspitzen an das auf Käuferseite tätige Clearing-Mitglied/Abwicklungsinstitut übertragenen Aktien erworben wurden?

*Als zentrale Gegenpartei sieht Eurex Clearing nur das Clearing-Mitglied (CM), das Nicht-Clearing-Mitglied (NCM) und das Settlement-Institut (Settlementkonto). Aus welchem Unterkonto, d.h., von welchem Geschäftspartner des CM/NCM die Bestände stammen, erfährt Eurex Clearing nicht.*

4. Das Clearstream Kundenhandbuch, Stand November 2013, Gliederungspunkt 3.2, S 79 enthält bezüglich des Matchings von CCP-Transaktionen folgenden Passus: "Die Instruktionen des Equity CCP sind matchpflichtig. Der Equity CCP übermittelt deshalb zur Lieferspitze und den CCP-Brütogeschäften immer beide Auftragsseiten aufgrund der hinterlegten Power of Attorney (PoA), die dann nach Einstellung in den Auftragsbestand von CASCADE sofort "matched" werden."

Ist die Passage so zu verstehen, dass zum einen ein Matching zwischen der Lieferinstruktion des Clearing-Mitgliedes auf Verkäuferseite und der Lieferinstruktion der EC AG und zum anderen ein Matching zwischen einer weiteren Lieferinstruktion der EC AG der Lieferinstruktion zwischen dem Clearing Mitglied auf Käuferseite stattfindet (wobei die EC AG die jeweils andere Seite der beiden schuldrechtlichen Verträge einnimmt)?

*Ja (Käufer  $\leftrightarrow$  ECAG (CCP)  $\leftrightarrow$  Verkäufer). Käuferseite: Die Eurex Clearing AG schickt eine PoA-Erhaltinstruktion (RvP) und eine CCP-Lieferinstruktion (DvP) an das Settlementsystem, diese matchen einander. Verkäuferseite: Die Eurex Clearing AG schickt eine PoA-Lieferinstruktion (DvP) und eine CCP-Erhaltinstruktion (RvP) an das Settlementsystem, diese matchen einander.*



Aulox 4

Ulrich Segna, Bucheffekten, 2018, S. 252 f.

erws in anderer Form<sup>491</sup>. Denn in diesem Fall bleibt die Bank mittelbare Besitzerin des unberechtigt veräußerten Girosammelanteils. Die verrechneten Kaufaufträge ihrer Kunden muß sie durch hausinterne Umbuchungen erfüllen. Das bedeutet, daß die anderen Clearing-Mitglieder und deren Kunden auf die Möglichkeit des gültigen Erwerbs nicht angewiesen sind. Denn sie erhalten die ihnen zustehenden Anteile ja nicht aus dem Bestand der unberechtigt veräußernden Bank, sondern durch ordnungsgemäße Umbuchungen im Rahmen des Spitzenausgleichs oder der hausinternen Abwicklung. Anders liegt es hinsichtlich der Kunden, die ihr Konto ebenfalls bei der unberechtigt veräußernden Bank unterhalten und diese mit Kauf von Wertpapieren der betreffenden Gattung beauftragt haben. Da die Bank ihre Verschaffungsansprüche durch hausinterne Übertragungen zu erfüllen hat, stellt sich das Problem des gültigen Erwerbs für sie – zumindest theoretisch – sehr wohl. Es wurde bereits dargelegt, daß die Möglichkeit des gültigen Erwerbs grundsätzlich auch bei Übertragungen zwischen Kunden derselben Bank gegeben ist. Die Voraussetzungen des gültigen Erwerbs werden aber häufig nicht erfüllt sein, weil die als Vertreterin der Kunden agierende Bank bösgläubig ist oder es an einem geeigneten Rechtsscheinträger fehlt<sup>492</sup>.

5. Bewertung

Auf der Grundlage der vorstehenden Analyse könnte man zu dem Schluß gelangen, daß sich die bisherige sachenrechtliche Konstruktion des Effektenproverkehrs mit gewissen Modifikationen, aber im Kern unverändert auf die Übertragung von Girosammelanteilen unter Einbeziehung der *Eurex Clearing AG* übertragen läßt, und daß in diesem Modell insbesondere an dem Grundsatz eines direkten Anteilsübergangs vom veräußernden auf den erwerbenden Anleger festgehalten werden kann<sup>493</sup>. Wie gesehen, muß man dazu aber schauf zwischen Eigentumsübertragungen unter Mitwirkung der *Eurex Clearing AG* (hinsichtlich der Spitzen) und Eigentumsübertragungen zwischen Kunden ein und derselben Depotbank unterscheiden (hinsichtlich der Anteile, die nicht durch die *Clearstream Banking AG* geliefert werden und durch hausinterne Umbuchungen bereitgestellt werden müssen). Juristisch läßt sich eine solche Unterscheidung mit einigem Begründungsaufwand konstruieren, praktisch läuft sie auf eine Fiktion hinaus. Zwar können die Clearing-Mitglieder dem ihnen nach Abschluß des Abwicklungsablaufs (T+2) übersandten Isle-Lieferreport entnehmen, welche einzelnen Geschäfte zur Abwicklung gelangt sind. Auch auf der Ebene der Clearing-Mitglieder läßt sich im Normalfall genau nachvollziehen, welche Kauf- und Verkaufsaufträge sich hinter den einzelnen Buchungen verbergen. Und man kann auch sagen, daß bei regulärem Verlauf der Abwicklung am Ende des betroffenen

<sup>491</sup> Siehe zum folgenden *Wüst*, Verbuchung, S. 159 f.  
<sup>492</sup> Siehe nochmals *Wüst*, Verbuchung, S. 155 f., 159 sowie oben V. 5.  
<sup>493</sup> So *Horn*, WM-Sonderbeilage 2/2002, 17 ff.; *Wüst*, Verbuchung, S. 148 ff.; *Wittl*, in: *Kümpfel*, Wittig, Bank- und Kapitalmarktrecht, Rn. 18-203; *Lenzenbach*, Kapitalmarktrecht, Rn. 6.166 ff.

den Zyklen alle beteiligten Clearing-Mitglieder und Anleger genau so viele Miteigentumsanteile verloren bzw. erhalten haben, wie sie verloren bzw. erhalten sollten. Aus welchem Bestand die einem Depotkonto zugeschriebenen Girosammelanteile stammen, läßt sich objektiv aber gar nicht feststellen. Das gilt im Grunde schon für den Effektenproverkehr in seiner hergebrachten Variante, erst recht aber für das Modell des zentralen Kontrahenten. Aufgrund des Netting ist es nicht möglich, die einzelnen Belastungsbuchungen und Gutschriften auf den Konten der Clearing-Mitglieder und Anleger in dinglicher Hinsicht einander zuzuordnen<sup>497</sup>. Ein „Tracing“, eine genaue Rückverfolgung einer Gutschrift hin zu einer korrespondierenden Belastungsbuchung, ist aus praktischen Gründen ausgeschlossen.

Die Annahme, im Effektenproverkehr werde im Sinne von § 929 Satz 1 BGB ein bestimmter Miteigentumsanteil von einem bestimmten Eigentümer auf einen bestimmten Erwerber übertragen, kommt unter diesen Umständen einem „juristischen Blindflug“ gleich. Diese Feststellung hat auch Auswirkungen auf den gültigen Kontrahenten. Nach *Wüsts* Einschätzung geht mit der Einführung eines zentralen Kontrahenten rechtskonstruktiv eine Verringerung des Verkehrsschutzes einher. Er begründet dies mit der Konzentration des Verkehrsschutzes bei denjenigen Erwerberrn, die ebenfalls über die unberechtigt veräußernde Depotbank am Effektenproverkehr teilnehmen. In diesem Zusammenhang könne die Institution des gültigen Erwerbs nur sehr eingeschränkt Verkehrsschutz gewährleisten, da ihre Voraussetzungen in den meisten nach dem alten System erfaßten Fällen nicht erfüllt seien<sup>498</sup>. Aus theoretischer Sicht mag diese Einschätzung richtig sein. Aus praktischer Sicht spielt sie keine Rolle, da sich objektiv nicht feststellen läßt, wer von wem erworben hat. Abgesehen davon ist es mehr als fragwürdig, wenn das Niveau des Verkehrsschutzes *de lege lata* vom Zufall abhängt, nämlich davon, wie viele Kunden der nichtberechtigten veräußernden Depotbank gleichzeitig Wertpapiere kaufen bzw. verkaufen und ob das Netting aus Sicht dieser Depotbank einen positiven, ausgeglichenen oder negativen Saldo ergibt<sup>499</sup>.

VII. Verpfändung von Girosammelanteilen

1. Einführung

Ebenso wie die Übertragung richtet sich auch die Verpfändung von Girosammelanteilen nach den Vorschriften über bewegliche Sachen, d. h. den §§ 1204 ff. BGB<sup>500</sup>. Daß ein Miteigentumsanteil Gegenstand eines Pfandrechts sein kann, wird in § 1258

<sup>497</sup> In diesem Sinne auch *Lehmann*, Finanzinstrumente, S. 430; *Mischler*, Wertpapierrecht, S. 195; *Wüst*, Verbuchung, S. 158.  
<sup>498</sup> *Wüst*, Verbuchung, S. 160.  
<sup>499</sup> Zutreffend *Wüst*, Verbuchung, S. 161.  
<sup>500</sup> So im Grundsatz übereinstimmend die h. M., siehe BGHZ 207, 23 Rn. 26; *Comaris*, Bankver-

# Anlage 5

## Vorwort

Steuerrecht in Bildersprache? Wer jüngere Medienberichte über das Steuerrecht verfolgt, dessen Blick schweift auch über romantische Buchten mit weißen Sandstränden und schicken Segelbooten. Diese Idylle ist aber kein Urlaubsziel, sondern wird durch eine Bildunterschrift als schädliche Steueroase entlarvt („Cayman Islands“, „Bermudas“ etc.). Berichtet wird über Steuergestaltungen global agierender Unternehmen, die internationale Steuergelände und grenzüberschreitend entstehende Qualifikationskonflikte ausnutzen, um ihre Konzernsteuerquote zu senken. Solche Gestaltungen seien zwar legal, aber dennoch moralisch verwerflich, da den Staaten „Steuersubstrat“ verloren gehe. Steuern und Moral – ein uraltes Thema, das in den steuerpolitischen Diskussionen vor allem im internationalen Kontext wieder in den Mittelpunkt rückt. Dabei beobachten wir eine bedenkliche Verschiebung der Wertmaßstäbe im Steuerrecht. Steuergestaltung soll nicht mehr nur durch Gesetz und Recht geprägt und begrenzt werden, sondern auch durch Moral und Anstand. Anderenfalls drohe den Unternehmen ein „reputation risk“.

Aber Steuerrecht lebt aus dem Diktum des Gesetzgebers. Nur dieser – nicht das moralische Werturteil von Politikern oder Ministerialbeamten – kann entscheiden, wann eine Steuergestaltung steuerliche Folgen auslöst. Die Eindämmung „aggressiver“ internationaler Steuerplanung und -gestaltung ist eine Aufgabe, die der Steuergesetzgeber unter Beachtung verfassungs- und unionsrechtlicher Vorgaben und in internationaler Abstimmung mit anderen Staaten verantwortungsvoll bewältigen muss. Gefragt ist gesetzgeberisches Augenmaß, Vernunft und Weitsicht. Nicht ausreichend durchdachte Schnellschüsse schaden häufig.

Es ist erfreulich, dass sich die gesetzgeberischen Aktivitäten seit der letzten Auflage im Rahmen hielten. Dennoch ist das Steuerrecht in Bewegung. Im Juli 2014 hat das Bundesverfassungsgericht (wieder einmal) die Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer mündlich verhandelt, auch die Luftverkehrsteuer und andere steuerliche Normen stehen auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Neben den gesetzlichen Änderungen sind in der Neuauflage die aktuelle Rechtsprechung und Literatur auf den Stand Mitte 2014 gebracht worden. Noch während der Drucklegung konnten die Änderungen berücksichtigt werden, die durch das *Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* erfolgt sind.

Wir bedanken uns bei Frau Sabine Otto (Universität Leipzig) und Herrn Martin Mönninghoff (Universität Osnabrück) für die technische Betreuung des Manuskripts und vorbereitende Unterstützung. Hinweise auf Fehler und Verbesserungsvorschläge erbitten wir an [steuerrecht@uni-leipzig.de](mailto:steuerrecht@uni-leipzig.de).

Berlin, Leipzig und Osnabrück, im Juli 2014

Dieter Birk  
Marc Desens  
Henning Tappe

Anlage 6



## Finanz verschlief bei Cum-Ex-Deals jahrelang bessere Kontrollen

13. Juli 2018, 12:50

15 POSTINGS

bezahlte Anzeige	
FURNISHED CLASSIC PREWAR, CLOSE TO CENTER, SHORT	IDYLLISCH - RUHIG GRÜN - ANGENEHMES
1020 Wien	1130 Wien

### Der Rechnungshof kritisierte das Finanzministerium scharf

Wien – Das Finanzministerium hat laut Rechnungshof (RH) jahrelang bessere Kontrollen zu "Cum-Ex"-Geschäften verabsäumt, bei denen womöglich zu Unrecht Steuerrückzahlungen zur KEST auf Dividenden kassiert wurden. Die seit spätestens 2007 als unzureichend erkannte Personalausstattung des zuständigen Finanzamts sei über Jahre hinweg nicht verbessert worden, Lösungsvorschläge seien nicht umgesetzt worden.

Erst 2016 habe das Ministerium ein eigenes Team für diverse Sonderzuständigkeiten eingerichtet – auch für die Kapitalertragsteuer-Erstattungsanträge. Dennoch sei eine risikoadäquate Personalausstattung auf Basis einer Personalbedarfshebung noch immer nicht gegeben gewesen, kritisierte der RH in einem am Freitag veröffentlichten Bericht.

### Neues Erstattungsverfahren empfohlen

Der RH empfiehlt, möglichst rasch für ein transparentes KEST-Erstattungsverfahren in moderner und ausreichender IT-Unterstützung zu sorgen, eine risikoorientierte Fallauswahl sicherzustellen, klare gesetzliche Regelungen herzustellen und konkrete Anforderungen an die beizubringenden Nachweise für KEST-Erstattungen festzulegen, die ausreichende Sicherheit für eine antragsgemäße Erledigung bieten. Weiters wären auch Best-Practise-Modelle in anderen Staaten zu identifizieren.

Das Ministerium wies laut RH in seiner Stellungnahme darauf hin, dass – im Gegensatz zur früheren Rechtslage in Deutschland – die Rechtslage in Österreich eine mehrfache Erstattung derselben Kapitalertragsteuer (KEST) unbestrittenerweise nicht zulasse. Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung sollte daher primär das Kapitalertragsteuer-Abzugssystem so anpassen, dass die Nachweisführung verbessert und dadurch eine mehrfache Erstattung möglichst vollständig ausgeschlossen werden könne.

### Von Grünen initiiert

Unter die Lupe genommen wurden die KEST-Erstattungsverfahren bei Aktiengeschäften vom RH per Sonderprüfung, die von Grün-Abgeordneten initiiert wurde. Im Juni 2017 hatte Abg. Bruno Rossmann (damals Grüne, jetzt Liste Pilz) die Vermutung geäußert, dass der Schaden in Österreich "im dreistelligen Millionennbereich" liegen könne. Für Deutschland war wiederholt von über 30 Milliarden Euro die Rede, auch zuletzt im "Handelsblatt".

Die RH-Berechnungen ergaben – entgegen den Pressemeldungen des Ministeriums –, dass bei den Cum-Ex-Geschäften für die Republik Österreich tatsächlich ein Schaden entstanden war. Am Beispiel einer ausgewählten heimischen Aktiengesellschaft habe dieser für das Dividendenausschüttungsjahr 2012 zumindest 1,78 Millionen Euro betragen. Anhand von Vergleichsrechnungen zu zwei heimischen Aktiengesellschaften stellte der RH nach eigenen Angaben außerdem fest, dass von 2010 bis 2012 ein weiterer Schaden in Höhe von 5,92 Millionen Euro entstanden sein könnte. Die 1,78 Millionen bzw. 5,92 Millionen Euro seien jedoch vorläufige Werte, weil Fälle wieder aufgerollt und Erstattungen rückgefordert oder aufgerechnet würden.

#### **Höchste Rückzahlungen in die Arabischen Emirate**

Von 2001 bis 2016 seien fast 1,099 Milliarden Euro Kapitalertragsteuer (KESt) nach Dividendenzahlungen österreichischer Aktiengesellschaften an ausländische Antragsteller ausbezahlt worden, so der RH. Mehr als ein Viertel davon entfiel mit rund 280 Millionen Euro auf das Jahr 2012. Die höchsten Rückzahlungen – mehr als ein Fünftel – erfolgten mit 245 Millionen Euro in die Vereinigten Arabischen Emirate (VAE). Der RH führt das vor allem auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit den VAE zurück, das eine vollumfängliche Erstattung vorsehe, während die meisten anderen Doppelbesteuerungsabkommen nur eine Erstattung von zehn Prozent der Kapitalerträge vorsehen. In die USA wurden 149 Millionen Euro, nach Großbritannien 119 Millionen Euro und nach Deutschland 93 Millionen Euro ausbezahlt.

Ungerechtfertigte Erstattungen im Umfang von rund 38,35 Millionen Euro seien nicht anerkannt worden, somit habe zusätzlicher Schaden durch das zuständige Finanzamt verhindert werden können, so der RH weiter.

#### **Risiken waren bekannt**

Zu den Rückforderungen von zu Unrecht ausgezahlten Erstattungen sowie zu Aufrechnungen gibt der RH zu bedenken, dass es Rechtsunsicherheit gegeben habe hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten und damit der Einbringlichkeit – in Fällen, bei denen das zuständige Finanzamt zuvor keine stattgebenden Bescheide erlassen habe. Darüber hinaus sei "die Wahrscheinlichkeit der Durchsetzung auf fremdem Staatsgebiet sehr gering", "besonders bei jenen Staaten, mit denen Österreich keine Vollstreckungshilfe vereinbart hatte".

Viele Risiken, die zu Mehrfacherstattungen und in der weiteren Folge aus zu potenziellem Schaden führen konnten, seien dem Finanzministerium seit 2006 bekannt gewesen. In mehreren Projekten, Berichten und Arbeitssitzungen hätten das zuständige Finanzamt sowie Experten des Ministeriums auf die Probleme hingewiesen, so der RH. Das Finanzministerium habe die Lösungsvorschläge für Verfahrensvereinfachungen und -unterstützungen aber nicht umgesetzt – laut Ministerium aufgrund begrenzter Personal- und IT-Ressourcen. (APA, 13.7.2018)

"Cum-Ex-Geschäfte sind eine Besonderheit des Aktienhandels rund um den Dividendenstichtag. Dabei werden Aktien mit Dividendenberechtigung