

Schriften zum Steuerrecht

Band 196

Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht

Von

Jana-Sophie Enders



Duncker & Humblot · Berlin

JANA-SOPHIE ENDERS

Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 196

Fiskalzwecke im Steuerverfassungsrecht

Von

Jana-Sophie Enders



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
hat diese Arbeit im Jahr 2023 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Alle Rechte vorbehalten

© 2024 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-19029-4 (Print)
ISBN 978-3-428-59029-2 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Diese Arbeit wurde im Jahr 2023 von der Juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg als Dissertation angenommen und zum Druck freigegeben. Rechtsprechung, Literatur und Gesetzgebung konnten bis Sommer 2023 berücksichtigt werden.

Mein herzlichster Dank gilt zunächst meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell). Er hat meine Promotion mit großer Unterstützung begleitet und war stets ein zuverlässiger, geduldiger und höchst kompetenter Ansprechpartner. Nahezu mein gesamtes Studium durfte ich an seinem Lehrstuhl tätig sein. Ich verdanke ihm eine lehrreiche Studien- und Promotionszeit. Herrn Prof. Dr. Heuermann danke ich für ein freundliches Gespräch zu Beginn meines Promotionsvorhabens sowie die äußerst zügige Erstellung des anregenden Zweitgutachtens. Für die Übernahme des Vorsitzes des Prüfungsausschusses gebührt mein Dank Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer.

Wertvolle Anregungen für den rechtsvergleichenden Teil dieser Arbeit hat mir ein Forschungsaufenthalt im Rahmen des Visiting Scholar Programs der University of California at Berkeley gegeben. Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Eric P. Rakowski für die Ermöglichung des Forschungsaufenthaltes sowie für zahlreiche spannende Gespräche zum US-amerikanischen Steuer- und Verfassungsrecht. Herrn Prof. Henry M. Ordower danke ich für den lehrreichen Austausch und seine hilfreichen Korrekturanmerkungen. Herrn Prof. Erwin Chemerinsky, Herrn Prof. Amnon Reichman und Frau Prof. Kathryn Abrams gebührt mein Dank für interessante Impulse und ihre Diskussionsbereitschaft.

Die vorliegende Arbeit wurde gefördert durch ein Promotionsstipendium der Stiftung der Deutschen Wirtschaft. Für die ausgezeichnete Förderung während meiner gesamten Studiums- und Promotionsphase bedanke ich mich herzlich. Einen bedeutsamen Anteil am Gelingen der vorliegenden Arbeit hatten schließlich meine Familie, meine Freundinnen und Freunde sowie meine ehemaligen Kolleginnen und Kollegen am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg. Sie haben durch vielfältige Unterstützung, Aufmunterung, spannenden fachlichen Austausch und hilfreiche Korrekturarbeit mein Vorhaben bereichert. Besonderer Dank gebührt meinen Eltern und meiner Großmutter für grenzenlosen Rückhalt auf meinem gesamten Lebensweg. Meinem Ehemann bin ich zutiefst dankbar, dass er stets mit unverzichtbarem Rat und Tat in allen Höhen und Tiefen an meiner Seite ist.

Heidelberg, im August 2023

Jana-Sophie Enders

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	23
A. Fiskalzwecke im verfassungsgebundenen Steuerstaat	23
B. Gang der Untersuchung und Konkretisierung der Methodik	28

Kapitel 1

Hintergrund, verfassungsrechtlicher Rahmen und der allgemeine Fiskalzweck 33

A. Hintergrund für Fiskalzwecke	33
I. Finanz-, Steuer- und Leistungsstaat als Antreiber des staatlichen Finanzbedarfs 33	33
1. Staatstypus Finanz- und Steuerstaat	33
2. Charakteristika des deutschen Steuerstaats	36
II. Rechtfertigungsfragen im Steuerrecht	38
1. Rechtfertigungsbegriff in der Rechtswissenschaft	38
2. Steuerrechtfertigung	39
a) Allgemeine Steuerrechtfertigung	39
b) Besondere Steuerrechtfertigung	41
c) Einbeziehung des internationalen Rahmens	41
III. Zwecke der Besteuerung und einzelner Steuernormen	43
1. Begriffsbestimmung und -abgrenzung	43
2. Zwecke der Besteuerung	44
a) Historische Wurzeln und Entwicklung der Besteuerungszwecke	44
b) Gesetzliche Verankerung der Besteuerungszwecke	45
3. Zwecke einzelner Steuernormen	48
a) Klassische Normenklassifizierung	48
b) Verwaltungsvereinfachung als weiterer Steuernormzweck	50
c) Missbrauchsvermeidung als weiterer Steuernormzweck	51
B. Verfassungsrechtlicher Rahmen für Steuerrechtsnormen und die Rolle des allgemeinen Fiskalzwecks	53
I. Überblick über steuerverfassungsrechtliche Vorgaben	53
1. Kompetenzrechtliche Vorgaben	53
a) Allgemeine Vorgaben der Finanzverfassung	53

b) Besonderer Finanzbedarf bei Ergänzungsabgaben	54
2. Rechtsstaatliche Vorgaben	56
3. Grundrechtliche Vorgaben	56
a) Belastungsobergrenzen durch Freiheitsgrundrechte	57
aa) Eingriffe in Freiheitsgrundrechte	57
bb) Rechtfertigung von Eingriffen in Freiheitsgrundrechte	59
b) Schutz des Existenzminimums	61
II. Allgemeiner Gleichheitssatz als zentrale steuerverfassungsrechtliche Vorgabe unter besonderer Berücksichtigung des allgemeinen Fiskalzwecks	62
1. Ungleichbehandlung und gesetzgeberischer Gestaltungsspielraum	62
2. Bereichsspezifische Konkretisierungen des Gleichheitssatzes im Steuerrecht	63
a) Leistungsfähigkeitsprinzip	64
aa) Sachliche Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips	65
bb) Zeitliche Dimension des Leistungsfähigkeitsprinzips	66
b) Folgerichtigkeitsprinzip	71
c) Zweistufiger Gestaltungsspielraum und korrespondierende Kontrolldichte	73
d) Nettoprinzip	74
aa) Subjektiver und objektiver Gehalt des Nettoprinzips	74
bb) Geltungsgrund des objektiven Nettoprinzips und inhaltliche Reichweite	76
cc) Zeitliche Dimension des objektiven Nettoprinzips	77
3. Rechtfertigungsmöglichkeiten und die besondere Rolle des allgemeinen Fiskalzwecks	79
a) Kontrollmaßstab für Ungleichbehandlungen und Prüfungsdichte	79
aa) Gleitende Skala	79
bb) Kontrollintensität im steuerrechtlichen Einzelfall	81
b) Differenzierungsgründe für Ungleichbehandlungen	83
aa) Außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke	84
bb) Verwaltungsvereinfachung	85
cc) Missbrauchsvermeidung	86
dd) Allgemeiner Fiskalzweck	87
(1) Allgemeiner Fiskalzweck bei Belastungsgrundentscheidungen ..	88
(2) Allgemeiner Fiskalzweck bei der Binnenausgestaltung der Steuern	91
III. Rückwirkungsverbot als zentrale steuerverfassungsrechtliche Vorgabe unter besonderer Berücksichtigung des allgemeinen Fiskalzwecks	93
1. Unechte und echte Rückwirkung von Steuergesetzen	94
2. Rechtfertigung der Rückwirkung	95
a) Unechte Rückwirkung	95
b) Echte Rückwirkung	99

IV. Verwendungszwecksteuern	100
V. Prozessuale Ebene: Entscheidungswirkungen unter besonderer Berücksichtigung des allgemeinen Fiskalzwecks	102
C. Zwischenfazit	105

Kapitel 2

**Qualifizierte Fiskalzwecke in
der verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung** 107

A. Grundsätzliches Rechtfertigungspotential und erste Begriffsdefinition	107
B. Außerordentlicher Finanzbedarf zur Rechtfertigung der Rückwirkung	109
I. Bewältigung der finanziellen Lasten der Wiedervereinigung als Fallgruppe ...	110
1. Aufhebung des § 3a EStG 1990 durch Art. 1 Nr. 4 StÄndG 1992 als Fallbeispiel	110
a) Hintergrund und Bedeutung des § 3a EStG 1990 und seiner Aufhebung ..	110
b) Unechte Rückwirkung	111
c) Rechtfertigung	112
2. Rückwirkende Erhebung des Solidaritätszuschlages durch Art. 1 des Solidaritätsgesetzes als Fallbeispiel	115
a) Hintergrund und Bedeutung des Solidaritätszuschlages	115
b) Unechte Rückwirkung	116
c) Rechtfertigung	117
3. Zwischenergebnis	119
II. Haushaltskonsolidierung und Gegenfinanzierung als Fallgruppe	119
1. Reform des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 39 S. 1 EStG durch Art. 1 Nr. 31, Nr. 56 StEntlG 1999 als Fallbeispiel	120
a) Hintergrund und Bedeutung des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und seiner Änderung	120
b) Unechte Rückwirkung	121
c) Rechtfertigung	122
2. Weitere Beispiele aus dem StEntlG 1999	124
III. Unerwartete Steuermindereinnahmen wegen höchstrichterlicher Rechtsprechungsänderung als Fallgruppe	125
1. Änderung des § 33 GrStG durch Art. 38 JStG 2009 als Fallbeispiel	125
a) Hintergrund und Bedeutung des § 33 GrStG	125
b) Unechte Rückwirkung	126
c) Rechtfertigung	127
2. Abgrenzung von untauglicher erstmaliger gerichtlicher Konkretisierung einer Norm	130

IV. Abstraktion: außerordentlicher Finanzbedarf als Rechtfertigungsgrund für eine unechte Rückwirkung im Steuerrecht	132
1. Begriffserklärung und allgemeingültige Kriterien	132
a) Akute und unerwartete Haushaltsbelastung	133
b) Finanzielle Sonder- und Ausnahmesituation	134
2. Einordnung und Legitimation des Rechtfertigungsgrundes	136
a) Fiskalische Erwägungen	136
b) Anknüpfung an historische Tradition	137
c) Systematische Betrachtung von Ausnahmesituationen im Verfassungsrecht	138
d) Finanzielle Handlungsfähigkeit und ausgeglichener Staatshaushalt	141
e) Verhältnis zur Kreditfinanzierung in Ausnahmesituationen	143
f) Unterschiede zum allgemeinen Fiskalzweck	145
3. Fortwährend effektiver Vertrauensschutz	146
4. Weitere Fallgruppen eines außerordentlichen Finanzbedarfs	147
a) Aussagekraft der Orientierung	148
b) Argumente für die Anerkennung	150
5. Echte Rückwirkung und außerordentlicher Finanzbedarf	152
V. Zwischenergebnis	153
C. Verstetigung der Staatseinnahmen und Dämpfung der Steuerauswirkungen konjunktureller Schwankungen (Einnahmenverstetigung) zur Rechtfertigung einer Abweichung vom objektiven Nettoprinzip	154
I. Einkommensteuerrechtliche Verlustvortragsbegrenzung § 10d Abs. 2 EStG als Fallbeispiel	154
1. Hintergrund und Bedeutung des § 10d Abs. 2 EStG	155
a) Verluste und deren Berücksichtigung im Einkommensteuerrecht	155
b) Rechtsentwicklung und Regelungskonzept des § 10d Abs. 2 EStG	156
c) Gesetzeszweck des § 10d Abs. 2 EStG	159
2. Abweichung vom objektiven Nettoprinzip	160
3. Rechtfertigungsmaßstab und Kontrollintensität	163
a) Streckung des Verlustvortrags	163
b) Definitiveffekte	165
4. Rechtfertigung der Abweichung vom objektiven Nettoprinzip durch die Verluststreckung	165
a) Rechtfertigung durch hergebrachte Rechtfertigungsgründe	165
b) Rechtfertigung durch den Steuernormzweck der Einnahmenverstetigung	167
aa) Begriffserklärung	167
bb) Einordnung und Legitimation des Rechtfertigungsgrundes	168
(1) Fiskalische Erwägung	168

(2) Gleichmäßige, gegenwartsnahe Besteuerung	169
(3) Geordnete Finanz- und Haushaltsplanung	171
(4) Rechtssicherheit	173
(5) Anerkennung materieller Dämpfung im Steuerrecht	173
(6) Unterschiede zum allgemeinen Fiskalzweck	174
cc) Tauglichkeit des § 10d Abs. 2 EStG zur Einnahmenversteigerung	176
(1) Umsetzung des Einnahmenversteigerungszwecks	177
(a) Gegenwartsnähe	177
(b) Relevanz des Verlustvortrags für die Haushaltsplanung	179
(c) Rechtssicherheit	180
(d) Vergleich zur Dämpfung nach § 34 EStG	181
(2) Versteigerungseffekt	182
(a) Konkreter Versteigerungseffekt des § 10d Abs. 2 EStG	182
(b) Quantitative Befunde	183
dd) Willkürlichkeit aus anderen Gründen	186
5. Rechtfertigung der Abweichung vom objektiven Nettoprinzip im Fall von Definitiveffekten	188
II. Gewerbesteuerliche Verlustvortragsbegrenzung § 10a S. 2 GewStG als Fallbei- spiel	190
1. Zusammenhang und Bedeutung des § 10a S. 2 GewStG	190
2. Abweichung vom objektiven Nettoprinzip	192
3. Rechtfertigung	193
III. Zinsschranke §§ 4h EStG, 8a KStG als Fallbeispiel	194
IV. Zwischenergebnis	196
D. Sicherung des deutschen Steuersubstrats vor Verlagerung und Aushöhlung (Substrat- verlagerungsabwehr) zur Rechtfertigung einer Abweichung vom objektiven Netto- prinzip	197
I. Zinsschranke §§ 4h EStG, 8a KStG als Fallbeispiel	197
1. Hintergrund und Bedeutung	197
a) Grenzüberschreitende Steuergestaltungen und internationaler Steuerwett- bewerb	197
b) Finanzierungsgestaltungen multinationaler Konzerne	200
c) Rechtsentwicklung und Regelungskonzept der Zinsschranke	202
d) Gesetzeszweck der Zinsschranke	203
2. Abweichung vom objektiven Nettoprinzip	205
3. Rechtfertigungsmaßstab und Kontrollintensität	207
4. Rechtfertigung durch hergebrachte Rechtfertigungsgründe	208
a) Missbrauchsvermeidung	208

aa) Grenzüberschreitende Steuersubstratverlagerung als Missbrauch . . .	208
bb) Realitätsgerechte und zielgenaue Typisierung	211
b) Außerfiskalischer Lenkungszweck	212
aa) Eigenkapitalstärkung und Investitionsanreize	212
bb) Gegenlenkung gegen unerwünschte Steuergestaltungen	213
5. Rechtfertigung durch den Steuernormzweck der Substratverlagerungsabwehr	214
a) Begriffserklärung und -abgrenzung	214
aa) Substratverlagerungsabwehr	214
bb) Einordnung eines Steuerguts als deutsches Steuersubstrat	215
b) Einordnung und Legitimität des Rechtfertigungsgrundes	219
aa) Fiskalische Erwägungen	219
bb) Handlungsbedürfnis für den offenen Verfassungs- und Steuerstaat . .	219
cc) Widerstands- und Durchsetzungsfähigkeit des Steuerstaats	221
dd) Verantwortungsgemeinschaft und Belastungsgleichheit	223
ee) Äquivalenztheoretische Erwägungen	226
ff) Unterschiede zum allgemeinen Fiskalzweck	228
gg) Reichweite und Grenzen des Rechtfertigungsgrundes	229
c) Tauglichkeit und Zielgenauigkeit der §§ 4h EStG, 8a KStG zur Substrat- verlagerungsabwehr	233
II. Andere Ausgestaltungen einer Zinsschranke als Fallbeispiele	234
1. Zahlreiche Ausgestaltungsvarianten	234
2. Zuordnung des Steuersubstrats zu Deutschland	235
3. Vorteile einer Zinsschranke	236
III. Lizenzschranke § 4j EStG als Fallbeispiel	236
1. Hintergrund und Bedeutung des § 4j EStG	237
a) Steuergestaltungen durch Rechteüberlassungen und Präferenzregime . . .	237
b) Rechtsentwicklung und Regelungskonzept des § 4j EStG	238
c) Gesetzeszweck und konzeptionelle Abgrenzung	239
2. Abweichung vom objektiven Nettoprinzip	241
3. Rechtfertigungsmaßstab und Kontrollintensität	241
4. Rechtfertigung durch hergebrachte Rechtfertigungsgründe	242
a) Verwaltungsvereinfachung und außerfiskalische Lenkung	242
b) Missbrauchsvermeidung	243
5. Rechtfertigung durch Substratverlagerungsabwehr	244
IV. Andere Ausgestaltungen einer Lizenzschranke als Fallbeispiele	245
1. Zahlreiche Ausgestaltungsvarianten	245
2. Zuordnung des Steuersubstrats zu Deutschland	246
V. Zwischenergebnis	247

E. Zusammenschau	248
I. Systematisierungsvorschlag	248
II. Bedeutungsvielfalt der Begriffsverwendung qualifizierter Fiskalzweck	249
III. Gemeinsamkeiten aller Ausprägungen des qualifizierten Fiskalzwecks, Grenzen der Rechtfertigungskraft und Anwendungsbereich der Rechtsfigur	250
IV. Weitere potentielle Ausprägungen des qualifizierten Fiskalzwecks	252
1. Missbrauchsvermeidung	252
2. Jüngste Rechtsprechung	253
V. Existenzberechtigung und Beitrag zur Steuerverfassungsdogmatik	254
VI. Normklassifizierung und eigenständiger Normentypus	257
VII. Anwendung auf unterschiedliche steuerverfassungsrechtliche Vorgaben	259

Kapitel 3

Fiskalzwecke in anderen Rechtsordnungen 261

A. Fiskalzwecke im Steuerrecht der Europäischen Union	261
I. Hintergrund für Fiskalzwecke im Steuerrecht der EU	261
1. Europäisches Steuerrecht und mitgliedstaatliche Steuerstaatlichkeit	261
2. Steuerrechtfertigung im Unionsrecht	263
3. Zwecke der Besteuerung und einzelner Steuernormen	264
a) Zwecke hinter der Steuergesetzgebung und der Steuerpolitik der Union ..	264
b) Berücksichtigung der Zwecke nationaler Steuerrechtsnormen	266
II. Primärrechtliche Vorgaben für nationale Steuergesetze unter besonderer Berücksichtigung von Fiskalzwecken	267
1. Grundfreiheiten	267
a) Anwendbarkeit und Beeinträchtigung	267
b) Rechtfertigung	268
aa) Allgemeine Dogmatik der Rechtfertigungsgründe	269
bb) Sachpolitische Gründe und Verwaltungsvereinfachung	270
cc) Steuerrechtsspezifische Gründe	271
(1) Prima facie: strikte Ablehnung jeglicher Fiskalzwecke	271
(a) Gründe für die Ablehnung	272
(b) Argumente gegen eine pauschale Ablehnung	273
(2) Genaue Betrachtung: Facetten des mitgliedstaatlichen Fiskalzwecks	275
(a) Kohärenz des Steuersystems	276
(b) Wirksame Steueraufsicht und effektive Steuerbeitreibung ..	277

(c) Verhinderung von steuerlichem Missbrauch, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung und Steuerflucht	278
(d) Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsergebnisse	279
2. Beihilfenverbot	281
3. Unionsgrundrechte	283
a) Gewährleistungsgehalt von im Steuerrecht relevanten Grundrechten	283
b) Rechtfertigung von Eingriffen und Ungleichbehandlungen	285
aa) Allgemeine Voraussetzungen und Freiheitsgrundrechte	285
bb) Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen	286
4. Rückwirkungsverbot als Teil der allgemeinen Prinzipien des Unionsrechts	288
5. Prozessuale Ebene: Entscheidungswirkungen	289
a) Rolle drohender Steuererstattungen und -ausfälle	290
b) Hintergründe und Ursachen	291
III. Ergebnis	293
IV. Vergleich der Rolle von Fiskalzwecken im europäischen und deutschen Steuerrecht	294
1. Befund: Gemeinsamkeiten und Unterschiede	294
2. Ursachen und Hintergründe	296
B. Fiskalzwecke im US-amerikanischen Recht	298
I. Hintergrund für Fiskalzwecke	298
1. Steuerstaatlichkeit im föderalen System	298
2. Rechtfertigungsfragen im Steuerrecht	299
3. Zwecke der Besteuerung und einzelner Steuernormen	300
II. Verfassungsrechtlicher Rahmen für Steuergesetze unter besonderer Berücksichtigung von Fiskalzwecken	301
1. Judicial Review und seine Grenzen	301
2. Vorgaben der US Constitution für alle Steuergesetze	302
a) Art. 1	302
b) 1st Amendment	304
c) 5th Amendment	306
aa) Für Steuergesetze relevanter Gewährleistungsgehalt	306
bb) Gleichbehandlungsgrundsatz	307
(1) Rechtsgebietsübergreifende Dogmatik	308
(2) Steuerrechtsspezifisch	310
cc) Grenze für rückwirkende Anwendung von Steuergesetzen	313
(1) Schwankende Bedeutung fiskalischer Anliegen bis Ende der 1920er Jahre	313

(2) Ausdrückliche Berücksichtigung fiskalischer Anliegen seit den 1930er Jahren	314
(3) Aktueller Meinungsstand und Entwicklungen post Carlton	317
3. Weitergehende Vorgaben der US Constitution für Steuergesetze der Einzelstaaten	319
a) Art. 1 Sec. 8 Cl. 1 i. V. m. Cl. 3	320
b) Art. 4 Sec. 2 Cl. 1	322
4. Prozessuale Ebene: Entscheidungswirkungen	323
III. Ergebnis	326
IV. Vergleich der Rolle von Fiskalzwecken im US-amerikanischen, deutschen und europäischen Steuerrecht	327
1. US-amerikanisches und deutsches Recht	328
a) Befund	328
b) Ursachen und Hintergründe	329
aa) Ursachen für die Rolle der Fiskalzwecke im US-amerikanischen Judicial Review	329
(1) Prüfungsstruktur und Gesetzeszwecke	329
(2) Judicial self-restraint im Steuerrecht	331
bb) Ursachen für die Unterschiede zwischen der Rolle von Fiskalzwecken im US-amerikanischen und deutschen Recht	334
2. US-amerikanisches und europäisches Recht	336
a) Befund	336
b) Ursachen und Hintergründe	337

Kapitel 4

**Zusammenschau im Lichte
der rechtsvergleichenden Untersuchungen**

A. Trennung zwischen allgemeinen und spezifischen Fiskalzwecken	340
B. Prüfungsmaßstäbe	340
C. Spezifische Fiskalzwecke im zwischenstaatlichen Bereich und Mehrebenensystemen	341
D. Spiegelbild politischer Verhältnisse	342
E. Kongruenz mit gesetzgeberischen Gestaltungsspielräumen	342
F. Wechselbeziehung zwischen materiell-rechtlicher und prozessualer Ebene	343
G. Mehrwert und Gefahr einer verfassungsrechtlichen Kontrolle von Steuergesetzen	344
H. Abschließendes Fazit	345

Zusammenfassung	347
A. Hintergrund für Fiskalzwecke, verfassungsrechtlicher Rahmen für Steuerrechtsnormen und der allgemeine Fiskalzweck	347
B. Qualifizierte Fiskalzwecke in der verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung ...	348
I. Erste Annäherung	348
II. Einzelanalyse	348
1. Außerordentlicher Finanzbedarf	348
2. Einnahmenverstetigung	349
3. Substratverlagerungsabwehr	350
III. Abstraktion und Zusammenschau auf Basis der Einzelanalyse	350
C. Fiskalzwecke in anderen Rechtsordnungen	352
I. Steuerrecht der EU	352
1. Fiskalzwecke in der primärrechtlichen Prüfung nationaler Steuergesetze ...	352
2. Vergleich der Rolle von Fiskalzwecken im europäischen und deutschen Steuerrecht	353
II. US-amerikanisches Steuerverfassungsrecht	353
1. Fiskalzwecke im US-amerikanischen Steuerverfassungsrecht	353
2. Vergleich der Rolle von Fiskalzwecken im US-amerikanischen, deutschen und europäischen Steuerrecht	354
D. Zusammenschau im Lichte der rechtsvergleichenden Untersuchungen	355
Literaturverzeichnis	356
Sachwortverzeichnis	394

Abkürzungsverzeichnis

a.	auch
a. A.	anderer Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfP	Archiv für Presserecht (Zeitschrift)
AG	Aktiengesellschaft
Am. U. L. Rev.	American University Law Review (Zeitschrift)
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
ATAP	Anti Tax Avoidance Package
Aufl.	Auflage
B. C. L. Rev.	Boston College Law Review (Zeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BeckOK	Beck'scher Online-Kommentar
Begr.	Begründer
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht werden
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa

cert. denied	certiorari denied
Circ.	Circuit
Cl.	Clause
CMLR	Common Market Law Review (Zeitschrift)
CT	Connecticut
d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
DFGT	Deutscher Finanzgerichtstag
dies.	dieselbe
DJT	Deutscher Juristentag
DM	Deutsche Mark
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DStZ/A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A (Zeitschrift)
Duq. L. Rev.	Duquesne Law Review (Zeitschrift)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
DWW	Deutsche Wohnungswirtschaft (Zeitschrift)
ebd.	ebenda
EBITDA	earnings before interest, tax, depreciation and amortization
Ed.	Edition
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
Einf.	Einführung
Einl.	Einleitung
EL	Ergänzungslieferung
EMRK	Europäische Konvention für Menschenrechte
EStG	Einkommensteuergesetz
et al.	et alia
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWiR	Entscheidungen zum Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
f.	folgende (Seite)
Fed. Circ.	Federal Circuit
FEuSt	Forschungsstelle Europäisches Steuerrecht der juristischen Fakultät der Universität Heidelberg
ff.	folgende (Seiten)
FG	Finanzgericht
FG BW	Finanzgericht Baden-Württemberg
FiFo	Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

FinArch.	Finanzarchiv (Zeitschrift)
Fla. St. U.L. Rev.	Florida State University Law Review (Zeitschrift)
Fla. Tax Rev.	Florida Tax Review (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
G.	Gesetz
G115	Gesetz zur Ausführung von Artikel 115 des Grundgesetzes
G20	Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer
GA	Generalanwalt/Generalanwältin
Geo. J.L. & Pub. Pol’y	Georgetown Journal of Law and Public Policy (Zeitschrift)
GewArch	Gewerbearchiv (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater (Zeitschrift)
GRC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrStG	Grundsteuergesetz
GS	Gedächtnisschrift
h. M.	herrschende Meinung
HbGR	Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HFSt	Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht
Hrsg.	Herausgeber
HS.	Halbsatz
HStR	Handbuch des Staatsrechts
i. d. F.	in dieser Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. E.	im Ergebnis
i. V. m.	in Verbindung mit
IASB	International Accounting Standards Board
ifo	Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung
insb.	insbesondere
IP	Intellectual property
IRC	Internal Revenue Code
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
JA	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts
JStG	Jahressteuergesetz
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KösdI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStZ	Kommunale Steuer-Zeitschrift (Zeitschrift)
L. J.	Law Journal

L. Rev.	Law Review
LS	Leitsatz
lt.	laut
m. V. a.	mit Verweis auf
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Mich. L. Rev.	Michigan Law Review (Zeitschrift)
Mich. St. Int'l L.	Michigan State International Law Review (Zeitschrift)
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting; kurz Multilateral Instrument
MN	Minnesota
Mrd.	Milliarde
N. C.	North Carolina
n. F.	neue Fassung
NFIB	National Federation of Independent Business
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
No.	number
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
Nw. U. L. Rev.	Northwestern University Law Review (Zeitschrift)
NWVerfGH	Verfassungsgerichtshof für das Land Nordrhein-Westfalen
NYU L. Rev.	New York University Law Review (Zeitschrift)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen
öEStG	Österreichisches Einkommensteuergesetz
Or. L. Rev.	Oregon Law Review (Zeitschrift)
OVG	Oberverwaltungsgericht
ProtErkIG	Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz
RAO	Reichsabgabenordnung
RGW	Rat für gegenseitige Wirtschaftshilfe
Rn.	Randnummer
RV	Reichsverfassung
S.	Seite
s.	siehe
S. C. L. Rev.	South Carolina Law Review (Zeitschrift)
S. Ct.	Supreme Court Reporter
s. o.	siehe oben
S. Rep.	Senate Report
Sec.	Section
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
Seton Hall Const. L. J.	Seton Hall Constitutional Law Journal (Zeitschrift)
sog.	sogenannte(r)
SolZG	Solidaritätszuschlagsgesetz
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung

StÄndG	Steueränderungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBJb	Steuerberater-Jahrbuch
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StHG	Steuerhilfegesetz
StIGH	Ständiger Internationaler Gerichtshof
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
T. C.	Tax Court
Tax Law.	Tax Lawyer (Zeitschrift)
U. Cin. L. Rev.	University of Cincinnati Law Review (Zeitschrift)
UAbs.	Unterabsatz
Ubg	Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
US Constitution	United States Constitution
US Supreme Court	United States Supreme Court
USA	United States of America
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von oder vom
Var.	Variante
VerwArch.	Verwaltungsarchiv (Zeitschrift)
vgl.	vergleiche
vs.	versus
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
Wash. U. L. Rev.	Washington University Law Review (Zeitschrift)
Wis.	Wisconsin
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WuB	Entscheidungssammlung zu Wirtschafts- und Bankenrecht
z. B.	zum Beispiel
z. T.	zum Teil
ZEW	Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (Zeitschrift)
ZvglRWiss	Zeitschrift für Vergleichende Rechtswissenschaft (Zeitschrift)

Einleitung¹

A. Fiskalzwecke im verfassungsgebundenen Steuerstaat

Steuern bilden als „monetäre Lebensader“² die Existenzgrundlage des modernen Staates. Die Besteuerung und die zugrunde liegenden Steuernormen dienen primär dem Zweck, Einnahmen zur Finanzierung der Staatsaufgaben und zur Deckung der Staatsausgaben zu erzielen, dem sogenannten (allgemeinen) Fiskalzweck.³ Die zu erfüllenden Staatsaufgaben sind vielfältig, da moderne Staaten die wesentlichen Bedingungen menschlichen Lebens schaffen. Sie gewährleisten unter anderem öffentliche Sicherheit, eine effektive Rechtsordnung sowie ökonomische Existenzgrundlagen für jeden Bürger.⁴

Der Gesetzgeber ist trotz dieser herausragenden Bedeutung von Steuern beim Erlass von Steuergesetzen nicht vollkommen frei. Die Vorgaben des Grundgesetzes entfalten im Lichte der Art. 1 Abs. 3 GG und Art. 20 Abs. 3 GG auch im Steuerrecht Rechtfertigungsgebote; sie geben Vorgaben für die Bemessung bzw. die Begrenzung der Steuerlast.⁵ Die Über- und Vorformung des Steuerrechts durch das Verfassungsrecht hat in den vergangenen 30 Jahren stark zugenommen.⁶ Das Bundesverfassungsgericht hat gemeinsam mit der Steuerrechtswissenschaft durch „rechtsendogenen Wandel und Rechtsschöpfung“⁷ das Steuerverfassungsrecht kontinuierlich fortentwickelt. Seit einigen Jahren wird jedoch kontrovers über die zu-

¹ Um die Lesbarkeit zu erleichtern, werden in dieser Arbeit Personenbezeichnungen und personenbezogene Wörter nur im generischen Maskulinum verwendet. Sämtliche Personenbezeichnungen gelten jedoch gleichermaßen für alle Geschlechter.

² G. Kirchhof, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 319. EL, Einf. Rn. 100.

³ S. etwa D. Bodenheim, Zweck, 1979, S. 101 f.; W. Knieß, Steuerzweck, 1976, S. 2 ff.; K. Vogel, DStZ/A 1977, 5, 8 f.; H. Kube, Finanzgewalt, 2004, S. 71; R. Wernsmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL, § 3 Rn. 85; U. Koenig, in: Koenig, AO, 4. Aufl., § 3 Rn. 25; H. Söhn, Steuer, in: Kube et al (Hrsg.) Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, S. 1577; B. Heuermann, DB 2014, M5.

⁴ G. Kirchhof, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 319. EL, Einf. Rn. 100; P. Kirchhof, Jura 1983, 505; H. Kube, DStJG 30 (2006), 11, 13 f.; K. Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 4.

⁵ S. Kempny, StuW 2014, 185; J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.90; eingehend zu den für Steuergesetze relevanten verfassungsrechtlichen Vorgaben s. Kap. 1. B. m. w. N.

⁶ Eingehend C. Waldhoff, in: Huhnholz (Hrsg.) Fiskus, 2018, S. 325, 336 ff., 349; U. Palm, JöR 2016, 457; C. Thiemann, Verluste, 2020, S. 4; I. Schomäcker, Steuerverfassungsrecht, 2020, S. 1 ff.; R. Wernsmann, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen, Bd. I, 2009, S. 161 je m. w. N.

⁷ J. Hey, FS BFH, 2018, S. 451, 457; U. Palm, JöR 2016, 457, 458 m. w. N.

nehmende Konstitutionalisierung des Steuerrechts und deren Grenzen diskutiert.⁸ Die zentrale Frage ist dabei, welchen Gestaltungsspielraum das Steuerverfassungsrecht dem Gesetzgeber überlässt. Die bedeutsamsten Maßstäbe der gegenwärtigen Verfassungsdogmatik für Steuergesetze sind die Grundrechte (allen voran die Belastungsgleichheit) und das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot.⁹

Zahlreiche Steuergesetze verursachen Belastungsungleichheiten oder Rückwirkungen. Bei der Frage, ob eine Abweichung von einer verfassungsrechtlichen Vorgabe gerechtfertigt ist, kommt in den meisten Rechtsgebieten den Gesetzeszwecken als sinnstiftende und -begrenzende Leitmotive eine entscheidende Bedeutung zu. Im Verwaltungsrecht bestimmen die konkreten Verwaltungszwecke üblicherweise die Auslegung der rechtsgebietsinternen Normen, die Auswahl der Mittel zur Zweckerreichung und das zulässige Ausmaß des Mitteleinsatzes.¹⁰ Greift eine Verwaltungsmaßnahme in ein Freiheitsgrundrecht der Bürger ein, wird eine Abwägung zwischen Verwaltungszweck und Beeinträchtigung vorgenommen; der Verwaltungszweck ist der Bezugspunkt für die Verhältnismäßigkeitsprüfung. Außerdem geben die verwaltungsrechtlichen Gesetzeszwecke üblicherweise legitime Differenzierungskriterien im Rahmen der gleichheitsrechtlichen Bindung des Staates vor.¹¹

Auch das Steuerrecht ist Verwaltungsrecht.¹² Der steuerliche (allgemeine) Fiskalzweck wird jedoch in Anbetracht seiner Allgemeinheit bzw. des unersättlichen Finanzbedarfs des modernen Staates als „konturenarm“ und „maßlos“ bezeichnet.¹³ Es stellt sich daher die Frage, welche Rolle dem Fiskalzweck im Steuerverfassungsrecht allgemein und insbesondere bei der Rechtfertigung von Abweichungen von bestimmten verfassungsrechtlichen Vorgaben durch Steuergesetze zukommen

⁸ S. etwa JöR 2016, 443 ff. „Debatte Steuerrecht als Innovationsressource des Verfassungsrechts?“ u. A. mit Beiträgen von A. Musil, U. Palm, W. Schön, P. Kirchhof; M. Droege, StuW 2011, 105; J. Hey, StuW 2015, 3; dies., FS BFH, 2018, S. 451, 463 ff.; C. Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333; O. Lepsius, JZ 2009, 260; R. Wernsmann, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen, Bd. I, 2009, S. 161; A. Musil, in: Schön/Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen, Bd. II, 2014, S. 129; I. Schomäcker, Steuerverfassungsrecht, 2020, S. 1 ff.; C. Waldhoff, in: Huhnholz (Hrsg.) Fiskus, 2018, S. 325, 349.

⁹ Vgl. zur Bedeutung der Verfassungsmaßstäbe etwa M. Droege, StuW 2011, 105; J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 3.90 ff.; D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, 25. Aufl. 2022, Rn. 155 ff.

¹⁰ K. Vogel, DSStZA 1977, 5, 8; ders., HStR, Bd. IV, 2. Aufl. 1999, § 87 Rn. 70; K. Schober, Zweck, 2007, S. 1 ff.; auch zum Folgenden.

¹¹ M. Bowitz, Objektives Nettoprinzip, 2016, S. 123; H. W. Kruse, StuW 1990, 322, 324; R. Mellinshoff, Ubg 2012, 369, 372; R. Prokisch, FS Vogel, 2000, S. 293, 307; P. Kirchhof, StuW 1984, 297, 300.

¹² S. nur R. Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 1.27 m. w. N.

¹³ S. etwa K. Vogel, VVDStRL 1988, Diskussionsbeitrag, S. 66 f. („Der Staat kann immer noch mehr Geld brauchen, als er schon bekommt.“); P. Kirchhof, AöR 2003, 1, 6, 36; K.-D. Drüen, FS Spindler, 2010, S. 29, 40; G. Kirchhof, DSStR 2009, Beihefter 49, 135, 138; W. Schön, DSStJG 33 (2010), 29, 34; C. Waldhoff, in: Schön/Beck (Hrsg.), Zukunftsfragen, Bd. I, 2009, S. 125, 133; M. Bowitz, Objektives Nettoprinzip, 2016, S. 1, 123.

kann. Sind Fiskalzwecke in der steuerverfassungsrechtlichen Prüfung zu berücksichtigen, gewährt dies dem Steuergesetzgeber gestalterische Freiräume. Unter anderem wegen seiner „Maßlosigkeit“ wird dem (allgemeinen) Fiskalzweck in der Rechtsprechung und dem Schrifttum verfassungsrechtliche Rechtfertigungskraft für Belastungsungleichheiten¹⁴ und rückwirkend belastende Steuergesetze¹⁵ vielfach abgesprochen. Gleichzeitig haben der Bundesfinanzhof¹⁶, einige Finanzgerichte¹⁷ und zahlreiche Stimmen in der Literatur¹⁸ anerkannt, dass es einen sogenannten „qualifizierten Fiskalzweck“ gibt, der einen tauglichen Rechtfertigungsgrund für bestimmte Belastungsungleichheiten darstellen kann. In der verfassungsrechtlichen Prüfung zahlreicher Steuerrechtsnormen taucht der Begriff qualifizierter Fiskalzweck seit dem Jahr 2011 auf. Der qualifizierte Fiskalzweck war in einigen instanzgerichtlichen Urteilen entscheidungserheblich.¹⁹ Der Argumentationstopp trifft aber auch auf laute Gegenstimmen und vehemente Kritik.²⁰ Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesfinanzhofs, in denen die Rechtfertigungskraft des qualifizierten Fiskalzwecks präzise bestimmt wird, sind noch nicht ergangen. Soweit ersichtlich, hat das Bundesverfassungsgericht den Begriff bislang in keinem Judikat verwendet. Gegenwärtig sind jedoch mehrere Verfahren, die den qualifizierten Fiskalzweck betreffen, beim Bundes-

¹⁴ St. Rspr. s. etwa BVerfGE 116, 164, 181 ff.; 122, 210, 233, 236 ff.; 126, 268, 278, 281; 141, 1, 41; 145, 106, 144; ganz h. M. s. nur *K. Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, S. 584, 1052; *J. Hey*, StuW 2015, 3, 14; *K.-D. Drißen*, StuW 2008, 3, 12; *J. Englisch*, DStR 2009 Beihefter, 92, 97; *E. Röder*, Verlustverrechnung, 2010, S. 137; *A. Jehlin*, Zinsschranke, 2013, S. 150 f.; *J. Thiel*, FR 2007, 729, 730; *B. Heuermann*, FR 2012, 435, 437; *M. Bowitz*, Objektives Nettoprinzip, 2016, S. 19, 123, 201.

¹⁵ S. etwa BVerfGE 105, 17, 44 ff.; 116, 164, 182; 122, 210, 233; 127, 1, 26 f.; 127, 31, 54 f.; 127, 61, 83 f.; *J. Hey*, StuW 2015, 3, 14; *H. Kube*, DStR 2011, 1829, 1831; *J. Isensee*, FS Klein, 1994, S. 611, 628; *W. Leisner*, FS Berber, 1973, S. 273, 295; *R. Wernsmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 274. EL, § 4 Rn. 773; *K.-D. Drißen*, StuW 2006, 358, 364; *R. Mellinghoff*, DStJG 27 (2004), 25, 52.

¹⁶ S. etwa BFH, BStBl II 2013, 498, 500, 502; BStBl II 2013, 512, 515; BStBl II 2014, 947, 950; BStBl II 2017, 1240, 1247; BStBl II 2020, 690, 692.

¹⁷ S. etwa FG Münster, EFG 2013, 1147; FG München, EFG 2015, 1126, 1127; FG Schleswig-Holstein, EFG 2018, 948.

¹⁸ S. etwa *M. Desens*, FR 2011, 745, 749; *H. Kube*, DStR 2011, 1781, 1789; *B. Heuermann*, DB 2014 M5; *ders.*, DStR 2013, 1, 3; *M. Pötsch*, DStR 2018, 761, 762 f.; *N. Trossen*, DFGT 2013/2014, 105, 126; *M. Glahe*, Ubg 2015, 454, 461; *W. Staats*, Ubg 2014, 520, 526; *C. Hick*, FR 2014, 564, 566; *F. Lenhart*, StuW 2022, 50, 55; *U. Prinz*, DB 2013, 1571, 1572; *K. van Lück*, IStR 2017, 388, 390; *S. Klomp*, GmbHR 2012, 675, 676; *J. Reddig*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 337. EL, § 4j Rn. A55; *C. Jochimsen/T. Zinowsky/A. Schraud*, IStR 2017, 593, 599 f.; *D. Reich*, ESET 67, S. 77, 88; *L. Loewens*, in: Brandis/Heuermann, EStG, 163. EL, § 4h Rn. 12; *S. Illing*, Beck'sches Steuerrechtslexikon, Lizenzschranke, C Rn. 20; *L. Dürmeier*, Lizenzschranke, 2022, S. 166 ff., 299 ff.; *D. Fehling*, FR 2022, 482, 493.

¹⁹ BFH, BStBl II 2013, 498, 500, 502; BStBl II 2013, 512, 515; BStBl II 2014, 947, 950; BStBl II 2017, 1240, 1247; FG Münster, EFG 2013, 1147; FG München, EFG 2015, 1126, 1127; FG Schleswig-Holstein, EFG 2018, 948.

²⁰ S. etwa *J. Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rn. 8.68; *E. Röder*, StuW 2012, 18, 25 f.; *Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY*, DB 2012, 1704, 1707; *H. Schwetlik*, GmbH-StB 2020, 344, 346.