

RUBEN MARTINI

Der persönliche
Körperschaftsteuer-
tatbestand

*Veröffentlichungen zum
Steuerrecht*

1

Mohr Siebeck

Veröffentlichungen zum Steuerrecht

herausgegeben von
Joachim Englisch, Heike Jochum
und André Meyer

1



Ruben Martini

Der persönliche Körperschaftsteuertatbestand

Eine rechtsvergleichend-historische Analyse der
Bestimmung von eigenständig steuerpflichtigen
Personenvereinigungen

Mohr Siebeck

Ruben Martini, geboren 1982; Studium der Rechtswissenschaft in Heidelberg und Lund sowie der Betriebs- und Volkswirtschaftslehre in Hagen; 2009 Erste juristische Prüfung und Abschluss als Diplom-Kaufmann; 2009–2013 akademischer Mitarbeiter am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg; 2011–2013 Referendariat am Landgericht Heidelberg; 2013 Zweite juristische Staatsprüfung und Eintritt in die Justiz Rheinland-Pfalz; seit 2015 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Bundesfinanzhof.

Gedruckt mit Unterstützung des Förderungsfonds Wissenschaft der VG Wort.

ISBN 978-3-16-154149-0 / eISBN 978-3-16-162896-2 unveränderte eBook-Ausgabe 2024
ISSN 2509-3347 (Veröffentlichungen zum Steuerrecht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2016 Mohr Siebeck Tübingen. www.mohr.de

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von le-tex in Leipzig gesetzt, von Gulde Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Spinner in Ottersweier gebunden.

Geleitwort zu dieser Reihe und zu diesem Buch

Das Steuerrecht ist öffentliches Eingriffsrecht von großer wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Relevanz; es durchdringt alle Lebensbereiche und knüpft dabei vielfach an zivilrechtlich vorstrukturierte und gestaltete Vorgänge an. Dessen ungeachtet folgt es einer eigenständigen Teleologie, ist darüber hinaus Untersuchungsgegenstand nicht nur der Steuerrechtswissenschaft, sondern zahlreicher weiterer wissenschaftlicher Disziplinen, und zudem rechtspolitisch ein von hoher Dynamik geprägtes Rechtsgebiet. Grundlegende, nicht selten von der tagespolitischen Diskussion überdeckte Probleme zu identifizieren, sie in den Gesamtkontext der Steuerrechtswissenschaft einzuordnen, sie methodisch wie auch verfassungsrechtlich rückzubinden und zukunftsweisende Lösungsansätze zu entwickeln, stellt deshalb eine besondere Herausforderung dar. Arbeiten, die steuerrechtswissenschaftlichen Forschungsfragen in dieser Weise auf den Grund gehen, bietet die Reihe eine gemeinsame Plattform. Willkommen sind Arbeiten mit öffentlich-rechtlichem, privatrechtlichem oder auch strafrechtlichem Hintergrund, doch ist die Reihe auch offen für interdisziplinäre Ansätze, vornehmlich aus dem Bereich der Wirtschaftswissenschaften, der Soziologie und der Politikwissenschaften.

Die vorliegende Arbeit entwickelt sachgerechte Kriterien für Gesetzgebung und Rechtsanwendung zur Bestimmung steuerpflichtiger Personenvereinigungen im Spannungsfeld zivilrechtlicher Vorstrukturierung und steuerrechtsautonomer Wertungen. Sie hinterfragt Bestand und Perspektiven unilateraler Regelungen der Steuersubjektivität. Dazu bedient sich der Verfasser einer historisch-rechtsvergleichenden Analyse in Bezug auf die Referenzstaaten Deutschland, Niederlande und USA. Hierbei beschreitet er einen hochinnovativen Weg, indem er den Ansatz der multivariaten Analyse für die Steuerrechtsvergleiche fruchtbar macht und so eine Methode zur Anwendung bringt, die auf quantitativ-formelhaften Elementen fußt. Es gelingt ihm auf diese Weise, Ergebnisse herauszuarbeiten, die für die Forschung im Steuerpersonenrecht von grundsätzlicher und weiterführender Bedeutung sind. Die vom Verfasser zugrunde gelegte Methodik und die von ihm gewonnenen Erkenntnisse verleihen seiner Arbeit den Charakter eines Grundlagenwerkes, das wir mit großer Freude als Auftaktband für unsere Reihe ausgewählt haben.

Die Herausgeber

Vorwort

Dieses Buch wurde von der juristischen Fakultät der Universität Heidelberg im Mai 2015 als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur wurden bis Ende 2015 – vereinzelt auch darüber hinaus – berücksichtigt.

Mein besonderer Dank gilt meinem hoch geschätzten Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer, der mir nicht nur in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht die notwendigen Freiheiten gegeben hat, sondern die Arbeit auch mit steter Diskussionsbereitschaft fachlich gefördert hat. Die Zeit am Institut für Finanz- und Steuerrecht möchte ich sowohl aus fachlicher als auch aus persönlicher Sicht nicht missen.

Herrn Prof. Dr. Andreas Piekenbrock gebührt Dank für die überaus zügige Erstellung des Zweitgutachtens. Seine wertvollen Hinweise und Anregungen habe ich gerne angenommen. Dank gilt auch Herrn prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren. Ohne die von ihm ermöglichten Forschungsaufenthalte an der Universität Tilburg wäre die Einbeziehung des niederländischen Rechts in den Rechtsvergleich nicht möglich gewesen. Herrn Prof. Stephen B. Cohen danke ich für seine Anregungen zur rechtsvergleichenden Methodik.

Besonderer Dank gilt dem Deutschen wissenschaftlichen Institut der Steuerberater e. V., das die Arbeit mit seinem Förderpreis 2015 ausgezeichnet hat, sowie dem Bonner Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft für die Verleihung des Hans Flick-Ehrenpreises 2015. Ebenso danke ich der *European Association of Tax Law Professors* für die *honorable mention* im Rahmen des *European Academic Tax Thesis Award* 2016. Für die Übernahme der Druckkosten danke ich dem Förderungsfonds Wissenschaft der VG WORT GmbH.

Frau Prof. Dr. Heike Jochum, Mag. rer. publ., Herrn Prof. Dr. Joachim Englisch und Herrn Prof. Dr. André Meyer, LL.M., danke ich für die Aufnahme in die Veröffentlichungen zum Steuerrecht.

Leimen im Mai 2016

Ruben Martini

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis	XIX
<i>A. Einleitung</i>	1
I. Forschungsstand	5
II. Gang der Untersuchung	9
<i>B. Methodik der Steuerrechtsvergleichung</i>	11
I. Fremdrechtskunde	12
II. Textvergleich und Funktionalismus	13
III. Methodenverzweigung	15
IV. Die Elastizitätsanalyse als multivariate Methode	17
<i>C. Schlussfolgerungen für den Vergleich des persönlichen Körperschaftsteuertatbestands</i>	35
I. Zielsetzung der Analyse	35
II. Abhängige Variable: eigenständige Steuerpflicht von Personenvereinigungen	36
III. Einflussgrößen	42
IV. Auswahl der Rechtsordnungen	44
<i>D. Deutschland</i>	47
I. Materielles Vereinigungsrecht	47
II. Kollisionsrecht	73
III. Persönlicher Steuertatbestand	82
<i>E. Niederlande</i>	249
I. Materielles Vereinigungsrecht	249
II. Kollisionsrecht	259
III. Persönlicher Steuertatbestand	260
<i>F. USA</i>	291
I. Materielles Vereinigungsrecht	292
II. Kollisionsrecht	308
III. Persönlicher Steuertatbestand	308

<i>G. Mechanismen zur Bestimmung der eigenständigen Steuerpflicht . . .</i>	337
I. Textvergleich: Systematisierung der Mechanismen	337
II. Elastizitätsanalyse	383
<i>H. Folgerungen für den deutschen Körperschaftsteuertatbestand</i>	415
I. Unbeschränkte Steuerpflicht	415
II. Beschränkte Steuerpflicht	422
<i>I. Ergebnisse in Thesenform</i>	423
Anhang 1: Gesetzestexte	427
Anhang 2: Ergebnisse der Elastizitätsanalyse in Tabellenform	441
Literaturverzeichnis	445
Sachregister	461

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XIX
<i>A. Einleitung</i>	1
I. Forschungsstand	5
1. Steuerliche Einordnungsmechanismen	5
2. Methodik des Steuerrechtsvergleichs	8
II. Gang der Untersuchung	9
<i>B. Methodik der Steuerrechtsvergleichung</i>	11
I. Fremdrechtskunde	12
II. Textvergleich und Funktionalismus	13
III. Methodenverzweigung	15
IV. Die Elastizitätsanalyse als multivariate Methode	17
1. Multivariate Analysen als Herausforderung für die Rechtsvergleichung	17
2. Mathematische Elastizität	19
3. Übertragung des Denkmodells der Elastizität auf die Rechtsvergleichung	21
a) Abhängige Variable	22
b) Einflussgröße	24
c) Einzelne Elastizitäten	25
aa) Exogene und endogene Veränderungen der abhängigen Variablen	27
bb) Identität der abhängigen Variablen	29
d) Systematisierung und Verwendung der Ergebnisse	30
<i>C. Schlussfolgerungen für den Vergleich des persönlichen Körperschaftsteuertatbestands</i>	35
I. Zielsetzung der Analyse	35
II. Abhängige Variable: eigenständige Steuerpflicht von Personenvereinigungen	36
1. Definition der Personenvereinigung	36
2. Eigenständige Steuerpflicht	38

III. Einflussgrößen	42
1. Materielle Abgrenzbarkeit von Personengesellschaften und Körperschaften	42
2. Kollisionsrecht	43
IV. Auswahl der Rechtsordnungen	44
<i>D. Deutschland</i>	47
I. Materielles Vereinigungsrecht	47
1. Personengesellschaften	48
a) GbR	49
b) oHG	53
c) KG	55
d) Partnerschaft	58
2. Kapitalgesellschaften	58
a) AG	59
b) SE	61
c) GmbH	63
d) KGaA	65
e) Vorgesellschaften	67
3. Vereine	68
a) Rechtsfähiger Verein	69
b) Nichtrechtsfähiger Verein	70
aa) Nichtrechtsfähiger Idealverein	71
bb) Nichtrechtsfähiger wirtschaftlicher Verein	72
II. Kollisionsrecht	73
1. Sachrechtliche Anforderungen an den Verwaltungssitz	74
2. Unionsrechtlich gebotene Anknüpfung an den Satzungssitz	76
3. Verbliebener Anwendungsbereich der kollisionsrechtlichen Sitztheorie	80
III. Persönlicher Steuertatbestand	82
1. Historische Entwicklung	83
a) Preußische Gewerbesteuer- und Einkommensteuergesetze	84
aa) Gewerbesteuer für Aktien- und ähnliche Gesellschaften 1857	85
bb) Kommunalabgabenänderungsgesetz 1885	87
cc) EStG 1891	89
dd) EStG 1906	91
b) WürttEStG 1903	92
c) Kriegssteuergesetze	94
d) KStG 1920	95
aa) Anknüpfung an die Rechtspersönlichkeit	95
bb) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen	96
cc) Ausländische Vereinigungen	98
dd) Tarifzuschlag für Erwerbsgesellschaften	98

e) KStG 1925	99
aa) Erwerbsgesellschaften als Gruppe von Steuersubjekten	100
bb) Sonstige Steuersubjekte	101
cc) Abgrenzung zur transparenten Besteuerung	102
dd) Ausländische Vereinigungen	103
f) KStG 1934	105
aa) Vereinigungen deutschen Rechts	106
(1) Anknüpfung an die Gesellschaftsform	106
(2) Anknüpfung an die Rechtspersönlichkeit	107
(3) Nichtrechtsfähige Vereine	108
bb) Subsidiarität zur transparenten Besteuerung	109
cc) Vereinigungen ausländischen Rechts	111
(1) Unbeschränkte Steuerpflicht	111
(2) Beschränkte Steuerpflicht	112
dd) Verordnungsmächtigung zur Erweiterung des persönlichen Tatbestandes	113
2. Heutige Regelungen	115
a) Originär deutsche Vereinigungen	116
aa) Anknüpfung an die Gesellschaftsform	117
(1) Abschließender und zwingender Charakter	117
(2) Vorgesellschaften	120
(a) Fehlende personelle Identität	121
(b) Statutenidentität	122
(c) Problematik der fehlenden Rechtspersönlichkeit	124
(d) Unehchte Vorgesellschaften	126
bb) Anknüpfung an die Rechtspersönlichkeit	128
cc) Nichtrechtsfähige Vereine	129
b) Nicht originär deutsche Vereinigungen	130
aa) Für das Steuerrecht maßgebliches Gesellschaftsstatut	131
(1) Fälle eines ausländischen Gesellschaftsstatuts	132
(a) Gründungstheorie	132
(b) Sitztheorie	133
(2) Unterscheidung in echten und unechten Typenvergleich	135
bb) Echter Typenvergleich	136
(1) Bedeutung der ausländischen Rechtspersönlichkeit	137
(a) Historisch-systematischer Ausgangspunkt	139
(aa) Unbeschränkte Steuerpflicht	139
(bb) Beschränkte Steuerpflicht	141
(b) Keine einheitliche (Vor-)Wertung durch ausländische Zivilgesetzgeber	144
(c) Keine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die Anerkennung ausländischer Wertungen	147
(d) Unionsrechtliche Gebotenheit einer Anerkennung im materiellen Sinn	149

(e)	Formelle Rechtspersönlichkeit keine notwendige Bedingung	157
(aa)	Tendenz der Rechtsprechung	158
(bb)	Fehlender Aussagegehalt einer notwendigen Bedingung	158
(cc)	Einfluss der §§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 2 Nr. 1 Fall 2 KStG	159
(f)	Ergebnis: Ausschließlich materielle Akzessorietät im Sinne einer Statutenvergleichbarkeit	162
(aa)	Wandel der Statutenidentität zum Statutenvergleich	162
(bb)	Referenzobjekt als Typus	164
(cc)	Abgrenzung zum wirtschaftlichen Vergleich des RFH	165
(2)	Einfluss der Dispositivität des Gesellschaftsrechts	167
(3)	Der Statutenvergleich im Rahmen des § 1 Abs. 1 KStG	171
(a)	Tatbestandliche Anknüpfungsmöglichkeiten	171
(b)	§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG (juristische Personen des privaten Rechts)	173
(aa)	Berücksichtigung sämtlicher Körperschaften des deutschen Zivilrechts	173
(bb)	Die einzelnen Kriterien	176
(cc)	Systematisierung	197
(c)	§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (Kapitalgesellschaften)	199
(aa)	Die einzelnen Kriterien	200
(bb)	Systematisierung	209
(cc)	Sonderfall der KGaA	210
(4)	Der Statutenvergleich im Rahmen des § 2 Nr. 1 KStG	216
(a)	Verhältnis zu den Tatbeständen des § 1 Abs. 1 KStG	216
(b)	§ 2 Nr. 1 Fall 1 KStG (Körperschaften)	221
(c)	§ 2 Nr. 1 Fall 2 KStG (Personenvereinigungen)	222
cc)	Unechter Typenvergleich	223
(1)	Akzessorietät des Steuerrechts zum Gesellschaftskollisionsrecht	223
(2)	Akzessorietät zur Rechtspersönlichkeit	228
(3)	Zivilrechtliche Abgrenzung zwischen nichtrechtsfähigen Vereinen und Personengesellschaften	232
c)	Subsidiarität zur transparenten Besteuerung	234
aa)	Verhältnis zu §§ 1 und 2 KStG	235
(1)	Keine steuerpflichtbegründende Wirkung	235
(2)	Verhältnis zu § 1 Abs. 1 Nr. 5 Fall 1 KStG	239
bb)	Unmittelbare Besteuerung bei einem anderen Steuersubjekt	241
(1)	Bestehen einer Gesellschaft	242
(2)	Mitunternehmerstellung	245

<i>E. Niederlande</i>	249
I. Materielles Vereinigungsrecht	249
1. Personengesellschaften	250
a) Maatschap	250
b) Vennootschap onder firma	251
c) Commanditaire vennootschap	253
2. Kapitalgesellschaften	254
a) Besloten vennootschap	254
b) Naamloze vennootschap	257
3. Verenigingen	257
II. Kollisionsrecht	259
III. Persönlicher Steuertatbestand	260
1. Historische Entwicklung	260
a) Wet op het regt van patent 1819	261
b) Wet op de belasting op bedrijfs- en andere inkomsten 1893	262
c) Wet Inkomstenbelasting 1914	263
d) Wet op de oorlogswinstbelasting 1916	264
e) Wet op de dividend- en tantième-belasting 1917	265
f) Besluit op de winstbelasting 1940	266
g) Besluit op de vennootschapsbelasting 1942	268
2. Heutige Regelungen	269
a) Ansässigkeit	270
b) Vereinigungen niederländischen Rechts	272
aa) Anknüpfung an die Vereinigungsform	272
(1) BV und NV	272
(2) Vereinigungen und ähnliche Gestaltungen	273
bb) Anknüpfung an den Gesellschafterwechsel	273
(1) Freie Übertragbarkeit	274
(2) Sachliche Begrenzung der Steuerpflicht	275
cc) Anknüpfung an die Kapitalaufteilung	275
(1) Begriff der Anteile	275
(2) Ungeschriebene Voraussetzungen	276
(a) Freie Übertragbarkeit	277
(b) Allgemeine Kriterien	278
(3) Anwendungsbereich im innerstaatlichen Fall	278
dd) Anknüpfung an die Rechtspersönlichkeit	279
c) Vereinigungen ausländischen Rechts	279
aa) Formellgesetzliche Vorgaben	280
bb) Ausformung durch die Finanzverwaltung	281
(1) Beschluss vom 18.09.1997	282
(2) Beschluss vom 18.12.2004	284
(3) Beschluss vom 11.12.2009	287

<i>F. USA</i>	291
I. Materielles Vereinigungsrecht	292
1. Partnerships	292
a) General partnership	293
b) Limited partnership	295
c) Limited liability partnership	298
d) Limited liability limited partnership	300
2. Corporations	301
a) Übergreifende Merkmale	301
b) Close corporations	305
3. Limited liability companies	306
4. Joint-stock companies	307
II. Kollisionsrecht	308
III. Persönlicher Steuertatbestand	308
1. Historische Entwicklung	309
a) Internal Revenue Act 1864	309
b) Income Tax Act 1894	310
c) Special Excise Tax on Business of Corporations 1909	311
d) Revenue Act 1913	313
e) Revenue Act 1918	314
2. Heutige Regelungen	314
a) Formellgesetzlicher Grundtatbestand	315
b) Ausformung durch Rechtsprechung und Verwaltung	316
aa) Corporate resemblance test	317
bb) Kintner-Regulations	319
(1) Fortdauernde Existenz	320
(2) Zentralisierung der Geschäftsführung	322
(3) Haftungsbeschränkung	324
(4) Freie Übertragbarkeit der Anteile	325
(5) Zusätzliche Merkmale	327
(6) Einordnung ausländischer Gesellschaften	328
cc) Check-the-Box	329
(1) Business entity	329
(2) Per-se corporations	331
(3) Wahlrecht	332
c) Formellgesetzliches Wahlrecht	333
d) Zwingende Zuordnungen	334
aa) Corporations	334
bb) Publicly traded partnerships	335
<i>G. Mechanismen zur Bestimmung der eigenständigen Steuerpflicht</i>	337
I. Textvergleich: Systematisierung der Mechanismen	337
1. Vereinigungen inländischen Rechts	338
a) Formelle Zivilrechtsakzessorietät	338

aa)	Umfassende Akzessorietät	339
bb)	Partielle Akzessorietät	343
b)	Materielle Kriterien	350
aa)	Materielle Zivilrechtsakzessorietät	350
(1)	Unmittelbare Zivilrechtsakzessorietät	350
(2)	Mittelbare Zivilrechtsakzessorietät	358
bb)	Tatsächliche Kriterien	360
(1)	Schlicht tatsächliche Kriterien	361
(2)	Wahlrechte	365
2.	Besonderheiten bei Vereinigungen ausländischen Rechts	367
a)	Formelle Zivilrechtsakzessorietät	368
b)	Materielle Kriterien	370
aa)	Materielle Zivilrechtsakzessorietät	371
bb)	Tatsächliche Kriterien	377
c)	Akzessorietät zu ausländischem Steuerrecht	378
3.	Idealtypisches System	378
a)	Zivilrechtsakzessorische Mechanismen	379
b)	Tatsächliche Kriterien	382
II.	Elastizitätsanalyse	383
1.	Elastizität zur materiellen Abgrenzbarkeit der Vereinigungsgruppen	384
a)	Numerische Umsetzung der Einflussgröße	384
b)	Umfassende formelle Zivilrechtsakzessorietät	389
aa)	Numerische Umsetzung	389
bb)	Ergebnis	392
c)	Partielle formelle Zivilrechtsakzessorietät	392
aa)	Numerische Umsetzung	393
bb)	Ergebnis	395
d)	Materielle Zivilrechtsakzessorietät	396
aa)	Numerische Umsetzung	396
bb)	Ergebnis	399
e)	Tatsächliche Kriterien	401
aa)	Numerische Umsetzung	401
bb)	Ergebnis	402
f)	Systematisierung	402
2.	Elastizität zum Kollisionsrecht	404
a)	Numerische Umsetzung der Einflussgröße	405
b)	Formelle Akzessorietät	407
aa)	Numerische Umsetzung	407
bb)	Ergebnis	408
c)	Materielle Zivilrechtsakzessorietät	408
aa)	Numerische Umsetzung	409
bb)	Ergebnis	411
d)	Tatsächliche Kriterien	412
aa)	Numerische Umsetzung	412
bb)	Ergebnis	413
e)	Systematisierung	413

<i>H. Folgerungen für den deutschen Körperschaftsteuertatbestand</i> . . .	415
I. Unbeschränkte Steuerpflicht	415
1. Erweiterung des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG auf Personenvereinigungen . . .	417
2. Verlagerung des Typenvergleichs in den sachlichen Tatbestand	421
II. Beschränkte Steuerpflicht	422
<i>I. Ergebnisse in Thesenform</i>	423
Anhang 1: Gesetzestexte	427
Anhang 2: Ergebnisse der Elastizitätsanalyse in Tabellenform	441
Literaturverzeichnis	445
Sachregister	461

Abkürzungsverzeichnis

Abl.	Amtsblatt
Abschn.	Abschnitt
ADHGB	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte(r) Fassung
AG	Aktiengesellschaft <i>oder</i> Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AWR	<i>Algemene Wet inzake Rijksbelastingen</i>
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BayObLGZ	Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Zivilsachen
BB	Betriebs-Berater <i>oder</i> <i>Beslissingen in Belastingzaken</i> (Entscheidungssammlung Niederlande bis 1953)
Bd.	Band
Besl. Vpb	<i>Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942</i>
Besl. WB	<i>Besluit op de Winstbelasting 1940</i>
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesminister der Finanzen, Bundesministerium der Finanzen
BNB	<i>Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak</i> (Entscheidungssammlung Niederlande ab 1953)
B. R.	<i>Bankruptcy Reporter</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
B. T. A.	<i>Reports of the United States Board of Tax Appeals</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
B'T-Drs.	Bundestags-Drucksache
BV	<i>besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid</i>
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BW	<i>Burgerlijk Wetboek</i>
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise

cap.	<i>chapter</i>
C. B.	<i>Cumulative Bulletin</i>
ch.	<i>chapter</i>
cl.	<i>clause</i>
CV	<i>commanditaire vennootschap</i>
Drs.	Drucksache
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
dt.	deutsch
ε	Elastizität
EAS	Express-Antwort-Service der österreichischen Finanzverwaltung
EATLP	European Association of Tax Law Professors
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
f., ff.	folgende
F.	<i>Federal Reporter</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
F. 2d	<i>Federal Reporter – Second Series</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau Ertragsteuerrecht (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GP	<i>general partnership</i>
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
i. G.	in Gründung
IPrax	Praxis des internationalen Privat- und Verfahrensrechts (Zeitschrift)
I. R. B.	<i>Internal Revenue Bulletin</i>
IRC	<i>Internal Revenue Code</i>
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristen-Zeitung
KAbgÄndG	Kommunalabgabenänderungsgesetz
K. B.	<i>King's Bench</i> (Entscheidungssammlung Vereinigtes Königreich)
KG	Kommanditgesellschaft <i>oder</i> Kammergericht

KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
lit.	<i>littera</i> (Buchstabe, Buchstaben)
LLC	<i>limited liability company</i>
LLP	<i>limited liability partnership</i>
LLLP	<i>limited liability limited partnership</i>
LP	<i>limited partnership</i>
MA	Musterabkommen
Mass.	<i>Massachusetts Supreme Judicial Court Reports</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
MBCA	<i>Model Business Corporation Act</i>
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
Minn.	<i>Minnesota Reports</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
Min. Res.	<i>Uitvoeringsbeschikking</i> (Verwaltungsanweisungen Niederlande)
MvT	<i>Memorie van Toelichting</i> (Gesetzesbegründung Niederlande)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NCCUSL	<i>National Conference of Commissioners on Uniform State Laws</i>
N. E.	<i>North Eastern Reporter</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
NJ	<i>Nederlandse Jurisprudentie</i> (Entscheidungssammlung Niederlande)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report
no.	<i>number</i>
Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
NRW	Nordrhein-Westfalen
NV	<i>naamloze vennootschap</i>
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NVwZ-RR	NVwZ-Rechtsprechungs-Report
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OECD	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OFD	Oberfinanzdirektion
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
ÖStZB	Österreichische Steuerzeitung-Beilage
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
oHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
Pr	preußisch(es)
P. 2d	<i>Pacific Reporter – Second Series</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
Q. B.	<i>Queen’s Bench</i> (Entscheidungssammlung Vereinigtes Königreich)
Rdnr.	Randnummer
RdW	Recht der Wirtschaft (Zeitschrift Österreich)
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
RG	Reichsgericht
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidung des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
rkr.	rechtskräftig
RP	Rheinland-Pfalz
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung

RStBl.	Reichssteuerblatt
RV	Reichsverfassung
S.	Seite
S. C.	<i>Court of Session Cases</i>
S. Ct.	<i>Supreme Court Reporter</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
SE	<i>Societas Europaea</i> (Europäische Aktiengesellschaft)
S. E.	<i>South Eastern Reporter</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
SEAG	SE-Ausführungsgesetz
Sec.	<i>Section</i>
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
sog.	sogenannte(r)
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
S. T. C.	<i>Simon's Tax Cases</i> (Entscheidungssammlung Vereinigtes Königreich)
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift Österreich)
S. W. 2d	<i>South Western Reporter – Second Series</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
T. C.	<i>United States Tax Court Reports</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
Tz.	Teilziffer
u. a.	und andere/anderes <i>oder</i> unter anderem
UG	Unternehmergesellschaft
ULLCA	<i>Uniform Limited Liability Company Act</i>
ULPA	<i>Uniform Limited Partnership Act</i>
UPA	<i>Uniform Partnership Act</i>
US	<i>United States</i>
U. S.	<i>United States Reports</i> (Entscheidungssammlung Vereinigte Staaten)
usw.	und so weiter
v.	vom/von <i>oder</i> versus
v. a.	vor allem
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen
vgl.	vergleiche
V-N	<i>Vakstudie-Nieuws</i> (Zeitschrift Niederlande)
VO	Verordnung
VOF	<i>vennootschap onder firma</i>
VwGH	österreichischer Verwaltungsgerichtshof
WechselG	Wechselgesetz
<i>Wet DTB</i>	<i>Wet op de Dividend- en Tantiëmebelasting</i>
<i>Wet Vpb</i>	<i>Wet op de Vennootschapsbelasting</i>
WFR	<i>Weekblad fiscaal recht</i> (Zeitschrift Niederlande)
WL	Westlaw (juristische Datenbank Vereinigte Staaten)
WM	Wertpapier-Mitteilungen, Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht
WvK	<i>Wetboek van Koophandel</i>
z. B.	zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
ZSt	Zeitschrift zum Stiftungswesen
ZVglRWiss	Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft

A. Einleitung

Die Besteuerung von Einkommen erstreckte sich seit ihren Anfängen nicht nur auf natürliche Personen, sondern bezog in der Mehrzahl der Fälle auch nichtphysische Subjekte, insbesondere Personenvereinigungen, ein.¹ Die beiden Gruppen von Steuerpflichtigen stellen sich stark unterscheidende Anforderungen an die Komplexität des Steuerpersonenrechts. Für die natürlichen Personen ist der persönliche Anwendungsbereich sachlogisch vorgegeben, was eine gesonderte rechtliche Überformung des Sachverhaltes durch das Steuerrecht in weiten Teilen

¹ Schon Abschn. II der britischen Einkommensteuer v. 09.01.1799, 39 George III cap. 13 bezog sich auf „*every Body Politick or Corporate, or Company, Fraternity, or Society of Persons (whether Corporate or not Corporate)*“. Getrennt wurden Einkommensteuer und Körperschaftsteuer erst durch Sec. 46 ff. Finance Act, 1965 ch. 25.

Für die niederländischen Einkommensteuern des 19. Jahrhunderts siehe Anlage Nr. 9 zum niederländischen *Wet op het Regt van Patent* v. 21.05.1819, *Staatsblad* 1819, S. 337 Nr. 34 und Art. 1 Abs. 1 lit. b *Wet tot heffing eener belasting op bedrijfs- en andere inkomsten* v. 02.10.1893, *Staatsblad* 1893, S. 104 Nr. 149.

Für die Vorläufer der heutigen Körperschaftsteuer in den deutschen Staaten siehe für das 19. Jahrhundert § 1 Gesetz, die von den Eisenbahnen zu entrichtende Abgabe betreffend v. 30.05.1853, Gesetz-Sammlung für die Königlich-Preussischen Staaten 1853, 449; § 1 Gesetz, betreffend die von Aktien- und ähnlichen Gesellschaften zu entrichtende Gewerbesteuer v. 18.11.1857, Gesetz-Sammlung für die Königlich-Preussischen Staaten 1857, 849; § 2 lit. c Hs. 2 EStG v. 17.12.1874, Gesetzblatt der Freien Hansestadt Bremen 1874, 121; § 4 Nr. 1 EStG v. 02.07.1878, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Sachsen 1878, 129; Art. 5 lit. B EStG v. 20.06.1884, Gesetz- und Verordnungs-Blatt für das Großherzogthum Baden 1884, 321; § 3 Nr. 2, 4 EStG v. 14.05.1886, Gesetz-Sammlung für das Herzogthum Anhalt 1886, 167; § 2 Nr. 8, 9 EStG v. 27.05.1889, Sammlung der Lübecker Verordnungen und Bekanntmachungen 1889, 28; Art. 3 Nr. 1, 2 EStG v. 18.03.1890, Sammlung der landesherrlichen Verordnungen im Herzogthum Sachsen Meiningen 1890, 321; § 2 Nr. 3 EStG v. 16.06.1890, Gesetzssammlung für das Fürstenthum Reuß jüngerer Linie 1890, 289; § 1 Nr. 4, 5 EStG v. 24.06.1891, Gesetz-Sammlung für die Königlich-Preussischen Staaten 1891, 175; § 2 Abs. 1 Nr. 5 EStG v. 14.01.1893, Gesetzssammlung für das Fürstenthum Reuß Aelterer Linie 1893, 1; § 2 Nr. 3, 4 EStG v. 25.03.1893, Gesetzssammlung für das Fürstenthum Schwarzburg-Rudolstadt 1893, 61; § 3 Nr. 1 EStG v. 01.02.1894, Gesetz-Sammlung für das Fürstenthum Schwarzburg-Sondershausen 1894, 1; § 1 Nr. 2, 3 EStG v. 28.08.1894, Gesetz-Sammlung für das Fürstenthum Lippe 1894, 359; § 2 Nr. 5 EStG v. 24.04.1896, Herzoglich Sachsen-Altenburgische Gesetzssammlung 1896, 19; § 2 Nr. 4, 5 EStG v. 30.04.1896, Gesetz- und Verordnungs-Sammlung für das Herzogthum Braunschweig 1896, 113; § 4 Nr. 4–6 EStG v. 02.06.1897, Regierungs-Blatt für das Großherzogthum Sachsen-Weimar-Eisenach 1897, 99.

Für die Vereinigten Staaten siehe Sec. 32 des *Act to reduce taxation, to provide revenue for the Government and for other purposes (Income Tax Act)* v. 27.08.1894, *United States Statutes at Large* Bd. 28, 509, 553.

obsolet macht.² Die Besteuerung von Personenvereinigungen hingegen kann nicht auf eine solche faktische Vorstrukturierung der Realität aufbauen. Stets ergibt sich für diesen Teilbereich der Einkommensbesteuerung die Notwendigkeit, die der Steuer unterworfenen Gebilde mittels eines gesonderten Verfahrens zu bestimmen, das die faktisch bestehenden gemeinschaftlichen Tätigkeiten rechtlich strukturiert. Diese Funktion wird sowohl in historischer Perspektive als auch aus Sicht des geltenden Steuerpersonenrechts in weiten Teilen dem Zivilrecht übertragen. Dessen Vorstrukturierung gemeinschaftlicher Tätigkeiten in verschiedene rechtliche Organisationsformen wird für den persönlichen Steuertatbestand fruchtbar gemacht.³

In welchem Umfang die sich in der Zuordnung zu einer Vereinigungsform und in der Zuerkennung der Rechtspersönlichkeit abzeichnende Wertung des Zivilrechts aber in das Steuerrecht der Personenvereinigungen übernommen werden soll, ist seit jeher Gegenstand der steuerwissenschaftlichen Auseinandersetzung.⁴ Besonders deutlich wird die Problematik, wenn sich das nationale Steuerrecht nicht nur seiner eigenen Zivilrechtsordnung gegenüber sieht, sondern mit Gebilden ausländischen Rechts konfrontiert wird. In noch größerem Umfang als im rein innerstaatlichen Fall stellt sich in dieser Situation die Frage, ob das Zivilrecht die ihm übertragene Funktion der Vorstrukturierung gemeinschaftlicher Tätigkeiten im Einklang mit den steuerlichen Wertungen wahrnimmt.⁵

² Vgl. Art. 1 lit. a der niederländischen *Wet tot heffing eener inkomstenbelasting* v. 16. 12. 1914, *Staatsblad* 1914, S. 207 Nr. 563, wonach sich die unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen mit „*zij die binnen het Rijk wonen*“ bestimmten. Ähnlich Art. 1 EStG v. 19. 05. 1881, Gesetz- und Verordnungsblatt für das Königreich Bayern 1881, 441: „Wer ein Einkommen bezieht [...], unterliegt hierfür der Einkommensteuer [...].“

³ Besonders deutlich wird dies bei der Anknüpfung an die zivilrechtliche Bezeichnung als juristische Person, siehe schon Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 WürttEStG v. 08. 08. 1903, Regierungsblatt 1903, Nr. 23 S. 261; vgl. auch § 2 lit. c Hs. 2 EStG v. 17. 12. 1874, Gesetzblatt der Freien Hansestadt Bremen 1874, 121.

⁴ Siehe schon *D. Feitelberg*, Die Einkommensbesteuerung nichtphysischer (juristischer) Personen, 1900; aus der neueren Literatur *F. Salditt*, *StuW* 1971, S. 191 ff.; *C. Pereira de Rezende*, Generalbericht, *Cahiers de Droit Fiscal International* Bd. 74a (1989) – The disregard of a legal entity for tax purposes, S. 67; *M. v. Kempen*, Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen, 1999; *dies.*, Rechtspersoonlijkheid in het fiscale recht, in: P. Essers et al. (Hrsg.), *Met Recht: Verzamelde opstellen over privaot- en fiscaalrechtelijk ondernemingsrecht*, 2009, S. 245 ff. Vollständig von der konkreten zivilrechtlichen Einordnung löst sich das von *P. Kirchhof*, *Bundessteuergesetzbuch*, 2011, S. 15 f. und §§ 12 Abs. 1 Satz 2, 42 Fall 2 BStGB vorgeschlagene Konzept der steuerjuristischen Person.

⁵ Siehe für die steuerliche (Nicht-)Berücksichtigung der durch ausländisches Recht gewährten Rechtspersönlichkeit RFH v. 17. 04. 1925 – I A 92/24, RFHE 16, 212, 213; v. 12. 02. 1930 – VI A 899/27 „*venezolanische KG*“, RFHE 27, 73, 78; BFH v. 03. 02. 1988 – I R 134/84, BStBl. II 1988, 588, 590; v. 27. 07. 1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101, 102; v. 26. 08. 1993 – I R 44/92, BFH/NV 1994, 318, 319; *A. Raupach*, Der Durchgriff im Steuerrecht, 1968, S. 140; *L. Hintzen*, DStR 1971, S. 327, 331 f.; *B. Großfeld*, Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 1974, S. 65; *L. Hintzen*, *StuW* 1974, S. 319, 326; *H.-J. Wurster*, RIW 1981, S. 679, 680; *W. Littich*, ÖStZ 1984, S. 62 ff.; *H. Debatin*, BB 1988, S. 1155, 1158; *A. Raupach*, Sitz und Geschäftsleitung – das Spannungsverhältnis zwischen Körperschaftsteuerrecht und Internationalem Privatrecht, in: R. Hausmann et al. (Hrsg.), *Steuergestaltung durch doppelt ansässige Gesellschaften?*, 1988,

Dieser Frage vorgelagert ist der Gegenstand der vorliegenden Untersuchung: die konkreten Methoden zur Bestimmung der steuerpflichtigen Personenvereinigungen. Es sind diese wenig beachteten und meist als gegeben hingegenommenen Scharniere zwischen Steuerrecht und Zivilrecht, die den Grad der Interaktion mit der zivilrechtlichen Vorstrukturierung und somit die Abhängigkeit oder die Unabhängigkeit der steuerlichen Wertung von den Einordnungsentscheidungen der anderen Teilrechtsordnung bestimmen. Das Körperschaftsteuerrecht kann sich in einem Extrem durch die Übernahme der Vereinigungsbezeichnung lückenlos an das Zivilrecht binden, im anderen Extrem etwa mit rein faktischen Merkmalen oder Wahlrechten aber auch eine vollständig originäre Entscheidung treffen. Zwischen diesen beiden Polen ist eine unbegrenzte Anzahl von Abstufungen denkbar. Erst wenn der Zusammenhang der verschiedenen Mechanismen, die zur Identifizierung der eigenständig steuerpflichtigen Vereinigungen eingesetzt werden, zum Zivilrecht bestimmt ist, die Abstufungen also in eine Reihung gebracht wurden, kann die übergeordnete Entscheidung, zu welchem Grad die Vorstrukturierung in das Steuerrecht übernommen werden soll, gesetzgeberisch präzise umgesetzt werden.

Die Beschränkung auf das gesetzgeberische Instrumentarium hat zur Folge, dass in Bezug auf die allgemeine Auseinandersetzung mit dem Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht eine beobachtende Perspektive eingenommen wird. Primäres Ziel einer auf die gesetzgeberische Umsetzung ausgerichteten Perspektive ist es nicht, Aussagen über den Einfluss des Steuerrechts auf Entscheidungen für und wider bestimmte zivilrechtliche Gestaltungen oder über die Übereinstimmung von steuerlichen und zivilrechtlichen Begriffen zu treffen.⁶

Die erste Frage betrifft die gesetzgeberische Entscheidung, welche Vereinigungen als eigenständig steuerpflichtig erklärt werden. Durch die reine Beobachtung der vorhandenen Mechanismen und ihrer Verknüpfung mit dem Zivilrecht wird diese Wertung nicht hinterfragt, sondern ist der vom Gesetzgeber zu wählende Maßstab für die Verwendung der gewonnenen Ergebnisse.

Die zweite Problematik der Begriffskongruenz bildet zwar die Grundlage für die nähere Bestimmung der Mechanismen, ist jedoch durch die auf jede einzelne Regelung gerichtete Mikroperspektive geprägt. Zur Bestimmung der

S. 63, 71; *F. Wassermeyer*, DSzJG 20 (1997), S. 83, 89; *T. Stewen*, FR 2007, S. 1047, 1054. Siehe für die Eignung der zivilrechtlichen Vorprägung zur typisierten Bemessung der Leistungsfähigkeit *U. Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, S. 472 ff.

⁶ Für die Frage der Begriffsidentität siehe *E. Becker*, StuW 1939, Sp. 745 ff.; *W. Maaßen*, Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts, 1977; für die Rechtsformneutralität des Steuerrechts, die auch Aspekte der Bemessungsgrundlage einbezieht, siehe allgemein *E. Becker / M. Lion*, Referat zum 33. DJT 1925, S. 433 ff., 465 ff.; *J. Lang*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, S. 179; *U. Schreiber*, Die Duale Einkommensteuer: Zur Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung, in: A. Oestreicher (Hrsg.), Reform der Unternehmensbesteuerung, 2007, S. 35 ff.; *F. Lauterbach*, Ein neues Unternehmenssteuerrecht für Deutschland?, 2008, S. 95 ff.; aus ökonomischer Sicht *T. Siegel*, Rechtsformneutralität – ein klares und begründetes Ziel, in: N. Winkeljohann et al. (Hrsg.), Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung – Festschrift Dieter Schneeloch, 2007, S. 271 ff.

genauen Ausformung der einzelnen Einordnungsmethoden ist durch Auslegung zu ermitteln, ob und wie weit eine zivilrechtliche Bezeichnung übernommen wird, dieses Ergebnis wird aber als Datum hingenommen; eine übergeordnete Systematik wird nicht angestrebt.

Die Untersuchung der einzelnen Einordnungsmechanismen kann sich nicht ausschließlich am geltenden deutschen Körperschaftsteuerrecht orientieren, bildet dieses doch nur einen sehr beschränkten Teilbereich der möglichen Ausprägungen ab. Die steuerpflichtigen Vereinigungen werden im innerstaatlichen Fall im Wesentlichen durch ihre statutarische Bezeichnung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) oder ihre Eigenschaft als juristische Person (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG) bestimmt. Auf einzelne Merkmale der Vereinigung stützt sich die steuerliche Einordnung lediglich im grenzüberschreitenden Fall. Im Rahmen des in gewissen Grenzen frei wertenden Typenvergleichs wird ein Abgleich zu den Steuersubjekten des deutschen Rechts vorgenommen.⁷

Neben diesen Methoden ergibt sich in historischer und vergleichender Perspektive eine Vielzahl weiterer Möglichkeiten, die steuerliche Einordnungsentcheidung auszugestalten. Die Steuerpflicht ergibt sich zum Teil aus einem fest bestimmten Kreis von materiellen Eigenschaften der konkreten Vereinigung.⁸ Verwendung finden auch faktische Merkmale und Wahlrechte.⁹ Im grenzüberschreitenden Fall wird die steuerliche Behandlung im Ursprungsland herangezogen¹⁰ oder alle Personenvereinigungen ohne Ansehung ihrer Eigenschaften als eigenständig steuerpflichtig erklärt¹¹.

Zwar ist die historische und vergleichende Betrachtung der Mechanismen aufgrund der relativen Methodenarmut des geltenden deutschen KStG für einen umfassenden Überblick unerlässlich. Sie zieht jedoch die methodische Frage nach sich, wie der Rechtsvergleich präzise Aussagen über den Zusammenhang zwischen den Mechanismen und dem Zivilrecht treffen soll. Durch einen am rein steuerlichen Regelungstext orientierten Vergleich können zwar die verschiedenen Mechanismen in ihren Idealtypen herausgearbeitet werden, Aussagen über den Grad der erforderlichen Vorstrukturierung des Vereinigungsrechts lassen sich allein anhand dieser Ergebnisse jedoch nicht treffen. Dies ist erst möglich, wenn man die zivilrechtliche Umgebung der Norm in den Vergleich einbezieht.

⁷ Grundlegend zum Typenvergleich RFH v. 12. 02. 1930 – VI A 899/27 „venezolanische KG“, RFHE 27, 73, 75 ff.

⁸ So etwa die niederländische Einordnung ausländischer Vereinigungen nach dem Beschluss v. 11. 09. 2009 – CPP2009/519M, BNB 2010, 58; ebenso die US-amerikanische Vorgehensweise bis 1997, dazu § 301.7701–2 *Code of Federal Regulations*, Federal Register 1960, 10928.

⁹ So forderte bspw. § 1 Nr. 5 PrEStG 1891 für die Steuerpflicht von Konsumvereinen den Betrieb eines offenen Ladens. Für die Kombination eines Wahlrechts mit faktischen Merkmalen siehe das US-amerikanische *subchapter S* (§§ 1363 ff. IRC).

¹⁰ So der niederländische Beschluss v. 18. 09. 1997 – DG097/00417, BNB 1998, 15 Abschn. II.6.

¹¹ Etwa Art. 87 Abs. 1 lit. d des italienischen Testo Unico delle imposte sui redditi, Decreto del Presidente della Repubblica v. 22. 10. 1986, Nr. 917.

Ein auf zwei veränderlichen Größen fußender Rechtsvergleich muss sich aber mit der allgemeinen Problematik auseinandersetzen, wie die gefundenen Ergebnisse beherrschbar und interpretationsfähig gehalten werden können. Eine Lösung für diese vornehmlich durch das Medium der Sprache hervorgerufene Ungenauigkeit bietet die Unterfütterung durch numerische Elemente. Überträgt man das Konzept der mathematischen Elastizität, das die Reaktion einer abhängigen Variablen auf eine Einflussgröße misst, auf die Steuerrechtsvergleiche, lassen sich auch die Ergebnisse eines Vergleichs, der sowohl die steuerrechtlichen Mechanismen als auch deren zivilrechtliche Umgebung einbezieht, beherrschbar halten.

Das Ergebnis besteht aus einer empirisch-vergleichend fundierten Bestimmung des Zusammenhangs der verschiedenen im nationalen Recht zu beobachtenden Einordnungsmechanismen zu den jeweiligen zivilrechtlichen Determinanten. Es liefert einen strukturierten Methodenkanon, der es ermöglicht, die gesetzgeberische Vorstellung des Grades der Übernahme zivilrechtlicher Wertungen in das Steuerrecht präzise und ohne Einbußen der Funktionsfähigkeit der Regelung umzusetzen.

I. Forschungsstand

Die Notwendigkeit einer methodisch fundierten vergleichenden Betrachtung der Mechanismen zur Bestimmung eigenständig steuerpflichtiger Personenvereinigungen ist in zweifacher Hinsicht rechtfertigungsbedürftig. Zum einen ist die Betrachtung des persönlichen Steuertatbestandes für Vereinigungen in den aktuellen Forschungsstand einzuordnen. Zum anderen ist auch die zu entwickelnde Vergleichsmethodik in dem aktuellen Stand der Steuerrechtsvergleiche zu positionieren.

1. Steuerliche Einordnungsmechanismen

Im Bereich der steuerlichen Einordnung von Personenvereinigungen finden sich einige Ansätze, deren Perspektive überwiegend jedoch auf Personengesellschaften gerichtet ist. Deren Gegenstück, die Auseinandersetzung mit den Mechanismen zur Bestimmung eigenständig steuerpflichtiger Vereinigungen, wird dabei zwar als Negativkomponente relevant, bildet jedoch nicht den eigentlichen Untersuchungsgegenstand. Originär auf die körperschaftsteuerliche Seite der persönlichen Steuerpflicht von Vereinigungen sind ungleich weniger Untersuchungen ausgerichtet.

Aus der Perspektive der deutschen Personengesellschaften geht *Pinkernell* die Problematik der Gesellschaftsbesteuerung an. Der gewählte Untersuchungsgegenstand der Einkünftezurechnung ist jedoch eher auf die spezifische Proble-

matik der transparenten Besteuerung ausgerichtet denn auf die grundsätzliche Abgrenzung zur eigenständigen Steuerpflicht. Infolgedessen finden sich nur in Randbereichen Ausführungen zur persönlichen Einordnung von Vereinigungen.¹² Auch die vergleichenden Betrachtungen auf dem Gebiet des Steuerrechts der Personengesellschaften lassen den Widerpart der transparenten Besteuerung, die eigenständige Steuerpflicht, weitgehend außer Acht.¹³

Wird die Vereinigungsbesteuerung von der Seite der körperschaftlich organisierten Gebilde betrachtet, bleibt die Darstellung entweder dem nationalen Recht verhaftet, oder sie beschränkt sich auf Teilbereiche des persönlichen Tatbestandes. Zur ersten Gruppe zu zählen sind die Arbeiten von *Roosmalen*¹⁴ und *Stevens*¹⁵, die sich beide mit dem persönlichen Tatbestand der niederländischen Körperschaftsteuer beschäftigen und keine vergleichende Perspektive einnehmen. Ebenfalls auf die nationale Sicht beschränkt ist die Untersuchung von *Seer*¹⁶. Durch ihre Begrenzung auf die geschichtliche Entwicklung der GmbH-Besteuerung wird zudem der Fokus auf die an Einordnungsmethoden armen deutschen Steuergesetze gelegt.

Eine historisch-vergleichende Darstellung der Einordnung eigenständig körperschaftsteuerlicher Vereinigungen findet sich hingegen bei *Ruppe*.¹⁷ Er verbleibt jedoch der Fremdrechtskunde verhaftet, die der Rechtsvergleichung eine untergeordnete Rolle zuweist und ihr keine eigenständige Erkenntnisfunktion zuerkennt.¹⁸ Auch setzt *Ruppe* einen abweichenden Schwerpunkt. Bei der Betrachtung der Körperschaftsteuergesetze konzentriert er sich in erster Linie nicht auf die Auswahlmechanismen der persönlichen Tatbestände, sondern auf die – für die vorliegende Untersuchung als Axiom vorausgesetzte – systematische Rechtfertigung der in personeller Hinsicht zweifachen Abgabepflicht.¹⁹ Der persönliche Tatbestand hat für den von *Ruppe* gewählten Untersuchungsgegenstand nur im Zusammenhang mit dem Steuerobjekt Bedeutung.

¹² R. Pinkernell, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, S. 130 ff.; ähnlich D. Hallerbach, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999.

¹³ A. Daniels, Issues in International Partnership Taxation, 1991; A. Haelterman, Fiscale transparantie – theorie en praktijk en België, 1992, S. 439 ff.; J.-P. Le Gall, Generalbericht, Cahiers de Droit Fiscal International Bd. 80a (1995) – International income tax problems of partnerships, S. 709 ff.; J. Mittermaier, Besteuerung von Personengesellschaften im Verhältnis USA–Deutschland, 1999; T. Stevens, Fiscale aspecten van de Commanditaire Venootschap, 2002, S. 210 ff.; J. A. Jones et al., BIFD 2002, S. 288 ff.; B. Peeters, Fiscale transparantie, 2011, S. 89 ff.

¹⁴ J. J. G. v. Roosmalen, De Binnenlandse Belastingplichtigen in het Besluit op de Venootschapsbelasting 1942, 1965.

¹⁵ S. Stevens, Belastingplicht in de vennootschapsbelasting, 2009.

¹⁶ R. Seer, Die Entwicklung der GmbH-Besteuerung, 2005. Siehe auch T. Brinkmann, Die Körperschaftsteuer in der Zeit von 1918 bis 1929, 1987; C. Heimann, Die historische Entwicklung der Besteuerung der Körperschaften in Deutschland, 1952; für das britische Steuerrecht P. Harris, British Tax Review 2011, S. 188 ff.

¹⁷ H. Ruppe, Die steuerliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne, 1967.

¹⁸ H. Ruppe, ebd., S. 55 ff.; ein Vergleich findet sich lediglich in historischer Perspektive.

¹⁹ H. Ruppe, ebd., S. 89 ff. und *passim*.

Einen umfassenderen Ansatz wählt *Herrmann*, indem er die Einordnung von Gesellschaften ohne Festlegung auf Personen- und Kapitalgesellschaften analysiert.²⁰ Sein Untersuchungsgegenstand ist auch in territorialer Hinsicht (Vereinigte Staaten und Deutschland) weiter als die sonstigen Arbeiten, die sich aus körperschaftsteuerlicher Sicht mit der Einordnung von Personenvereinigungen beschäftigen. Seine Zielsetzung weist jedoch keinen Zusammenhang mit den zivilrechtlichen Determinanten auf. *Herrmanns* Fokus liegt nicht auf der Entwicklung eines universell einsetzbaren Systems von Zuordnungsregelungen. Vielmehr weist er dem Rechtsvergleich eine Erkenntnisfunktion für die abkommens- und europarechtliche Bewertung der Einordnungsmechanismen zu.²¹ Ähnlich wie die Arbeit von *Herrmann* decken auch die Thematik der IFA-Kongresse von 1988 und 2014²² sowie der EATLP-Kongress von 2013²³ im Wesentlichen diesen Teilbereich ab.

Der Überblick über den Forschungsstand zeigt, dass die gewählte Themenstellung in Teilbereichen auf fundierte Erkenntnisse zurückgreifen kann, offenbart gleichzeitig aber in zweifacher Hinsicht Lücken. Zum einen wurde der persönliche Körperschaftsteuertatbestand noch nicht umfassend unter Einbeziehung der historischen Entwicklungslinien vergleichend betrachtet. Die historisch und die vergleichend ausgerichteten Untersuchungen stehen nebeneinander. Zum anderen wurden die durch den Vergleich gewonnenen Erkenntnisse bisher weder auf ihren Zusammenhang mit dem Zivilrecht untersucht noch auf die Zuordnungsregelungen einer nationalen Rechtsordnung zurückbezogen.

²⁰ *H. Herrmann*, Die Einordnung ausländischer Gesellschaften im deutschen, US-amerikanischen und europäischen Steuerrecht, 2001; einen vergleichenden Ansatz wählt auch *K. Pusill-Wachsmuth*, Der Typenvergleich zur Einordnung ausländischer Gesellschaften in das deutsche System der Einkommensbesteuerung, 2003; ausschließlich auf eine nationale Rechtsordnung konzentrieren sich *F. Zisowski*, Grenzüberschreitender Umzug von Kapitalgesellschaften, 1994; *A. Schlenker*, Gestaltungsmodelle einer identitätswahrenden Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften über die Grenze, 1998; *C. Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 1999; *H. Dinkhoff*, Internationale Sitzverlegung von Kapitalgesellschaften unter besonderer Berücksichtigung des Internationalen Gesellschaftsrechts und des Steuerrechts, 2001; *J. Sedemund*, Die Sitztheorie im Deutschen Internationalen Steuerrecht, 2004. Das Verhältnis zum Unionsrecht betrachten *T. Stewen*, Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches Internationales Steuerrecht, 2007, S. 356 ff.; *S. M.-C. Hochheim*, Der Typenvergleich aus europarechtlicher Sicht, 2009.

²¹ *H. Herrmann*, Die Einordnung ausländischer Gesellschaften im deutschen, US-amerikanischen und europäischen Steuerrecht, 2001, S. 203 ff., 259 ff.

²² Siehe *K. v. Raad*, Generalbericht, Cahiers de Droit Fiscal International Bd. 73a (1988) – Recognition of foreign enterprises as taxable entities, S. 113 ff.; *M. Lang / C. Staringer*, General Report, Cahiers de Droit Fiscal International Bd. 99b (2014) – Qualification of taxable entities and treaty protection, S. 17 ff.

²³ Siehe exemplarisch *R. Martini / E. Reimer*, Corporate Income Tax Subjects and EU Harmonisation, in: D. Gutmann (Hrsg.), Corporate Income Tax Subjects, 2016, S. 157 ff.

2. Methodik des Steuerrechtsvergleichs

Die Rechtsvergleichung ist eine juristische Disziplin, der sich vor allem das Zivilrecht verschrieben hat.²⁴ Die vergleichende Rechtswissenschaft auf dem Gebiet des Steuerrechts befindet sich vor allem in methodischen Fragen noch in der Anfangsphase ihrer Entwicklung. Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen den einzelnen Steuerrechtsordnungen sind zwar angesichts des Anreizes zur Steuerermeidung im Gegensatz zu anderen Rechtsgebieten von hoher praktischer Relevanz, dies geht aber damit einher, dass sich rechtsvergleichende Literatur fast ausschließlich zu detaillierten Einzelfragen findet. Den Bedürfnissen einer praktischen Anwendung geschuldet steht eine Darstellung der steuerrechtlichen Regelungen der einzelnen Länder im Vordergrund.²⁵ Wird darüber hinaus ein Vergleich angestrebt, beschränkt dieser sich meist auf eine Gegenüberstellung der technischen Einzelheiten.²⁶

Dieses durch die Fremdrechtskunde gesammelte und durch den Textvergleich systematisierte Wissen macht das Steuerrecht in technischer Hinsicht erheblich geeigneter für einen Rechtsvergleich als andere Rechtsgebiete. Erstaunlicherweise werden diese Vorarbeiten nur zögerlich als Basis für weitergehende, an übergeordneten Zielrichtungen ausgerichtete Vergleiche und Schlussfolgerungen herangezogen.²⁷ Damit einhergehend ist eine spezielle Methodik des Rechtsvergleichs für Zwecke des Steuerrechts kaum ausgebildet. Insbesondere im deutschen Sprachraum findet – soweit ersichtlich – kaum eine Beschäftigung mit der theoretischen Konzeption der vergleichenden Steuerrechtswissenschaft statt.²⁸ Die englischsprachige Literatur beschränkt sich meist auf eine Bestandsaufnahme oder die Übernahme der im Zivilrecht – schon ungleich länger Gegenstand vergleichender Betrachtungen – verwendeten Vergleichsmethodik.²⁹ Eine an die

²⁴ Siehe grundlegend *E. Rabel*, Rheinische Zeitschrift für Zivil- und Prozeßrecht 1924, S. 279 ff.; *K. Zweigert / H. Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, 3. Aufl. 1996, S. 31 ff.

²⁵ Zu nennen sind vor allem die Länderberichte in den Tagungsbänden der *International Fiscal Association* sowie die vom *International Bureau of Fiscal Documentation* bereit gestellten *country surveys and analyses*; zur Tätigkeit des IBFD siehe *IBFD*, Annual Report 2002/2003, 2002, S. 13 ff.

²⁶ Exemplarisch *S. v. Weeghel*, General Report, Cahiers de Droit Fiscal International Bd. 95a (2010) – Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, S. 17 ff; mit diesem Befund auch *J. M. Mössner*, Why and how to compare tax law, in: C. Sacchetto et al. (Hrsg.), Introduction to comparative tax law, 2008, S. 13, 15; zum steuerlichen Textvergleich siehe auch näher unten S. 13 ff.

²⁷ Vgl. etwa die Versuche zur Bildung von Steuerrechtsfamilien bei *V. Thuronyi*, Comparative Tax Law, 2003, S. 23 ff. und *J.-C. Martinez / P. d. Malta*, Droit Fiscal Contemporain, 1989, S. 67 ff.

²⁸ Siehe aber *R. Martini*, StuW 2011, S. 18 ff.

²⁹ Eine Bestandsaufnahme stellen in den Vordergrund *M. Barassi*, Comparazione Giuridica E Studio Del Diritto Tributario Straniero, in: V. Uckmar (Hrsg.), Diritto Tributario Internazionale, 2005, S. 1499 ff.; *J. M. Mössner*, Why and how to compare tax law, in: C. Sacchetto et al. (Hrsg.), Introduction to comparative tax law, 2008, S. 13 ff.; *O. Marian*, American Journal of Comparative Law Bd. 58 (2010), S. 415; *V. Thuronyi*, Studying Comparative Tax Law, in: G. Lindencrona

Spezifika des Steuerrechts angepasste Vorgehensweise, die über die Ergebnisse des Textvergleichs hinausgehende Erkenntnisse zu liefern vermag, wurde bisher kaum in Angriff genommen.³⁰

II. Gang der Untersuchung

Als Hintergrund des eigentlichen Vergleichs ist zunächst eine theoretische Fundierung der Vergleichsmethodik auf dem Gebiet des Steuerrechts vorzunehmen (Abschnitt B.). Dabei wird in historischer Perspektive die grundlegende Dreiteilung jedes Vergleichs in Länderberichte, Textvergleich und Analyse begründet. Für den dritten Vergleichsschritt wird eine numerisch gestützte Analyseform entwickelt, die es vermag, den Zusammenhang bestimmter Regelungsteile zu den zivilrechtlichen Einflussgrößen auf einer empirisch begründeten Basis darzustellen. Das sich daraus ergebende System macht es möglich, indizielle Aussagen über die Funktionsfähigkeit bestimmter Regelungen in verschiedenen zivilrechtlichen Umgebungen zu treffen.

Darauf aufbauend werden die wesentlichen Vergleichsgrößen unter drei Aspekten definiert. Die Zielsetzung der Analyse (Abschnitt C.I.) erfordert eine präzisierende Auswahlentscheidung in Bezug auf das steuerliche Betrachtungsobjekt, die persönliche Steuerpflicht von Personenvereinigungen (Abschnitt C.II.), in Bezug auf die Einflussgrößen des Zivilrechts, welche die zivilrechtliche Umgebung typisierend abbilden (Abschnitt C.III.), und schließlich in Bezug auf die ausgewählten Rechtsordnungen: Deutschland, Niederlande und die Vereinigten Staaten (Abschnitt C.IV.).

Die aus dem methodischen Teil gewonnenen Erkenntnisse werden in einem zweiten Schritt auf die rechtsvergleichende Betrachtung der deutschen, der niederländischen und der US-amerikanischen Methoden zur Bestimmung eigenständig steuerpflichtiger Personenvereinigungen angewendet. Der Vergleich der persönlichen Steuertatbestände setzt zunächst in den einzelnen Länderkapiteln (Abschnitte D., E. und F.) eine Darstellung der gesellschaftsrechtlichen Vorbedingungen voraus, welche die Grundlage für die Auseinandersetzung mit

(Hrsg.), *International studies in taxation: law and economics – liber amicorum Leif Mutén*, 1999, S. 333 ff.; *ders.*, *Comparative Tax Law*, 2003, S. 3 ff.; *ders.*, *Tax law*, in: J. Smits (Hrsg.), *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*, 2006, S. 709 ff. Für die Übernahme des in der zivilrechtlichen Vergleichung herrschenden Funktionalismus in den Steuerrechtsvergleich C. *Garbarino*, *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo* 2004, S. 1059 ff.; *ders.*, *Theoretical Inquiries in Law* Bd. 11 (2010), S. 766 ff.; vgl. auch den Überblick bei R. *Martini*, *Cambridge Journal of International and Comparative Law* Bd. 3 (2013), S. 506, 509 ff. Für die Übernahme des erstmals für das römische Recht beobachteten *legal transplant* C. *Garbarino*, *American Journal of Comparative Law* Bd. 57 (2009), S. 677 ff.; *ders.*, *British Tax Review* 2011, S. 159 ff. Für die Methodik der Rechtsvergleichung auf dem Gebiet des Finanzrechts siehe S. A. *Lillo*, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale* 2006, S. 483 ff.

³⁰ Siehe aber für einen numerischen Ansatz R. *Martini*, *Cambridge Journal of International and Comparative Law* Bd. 3 (2013), S. 506 ff.

den steuerlichen Mechanismen bilden. Während für die beiden ausländischen Rechtsordnungen überwiegend eine betrachtende Perspektive eingenommen wird, erfüllt das deutsche Länderkapitel eine dreifache Funktion. Die vertiefte, kritische Auseinandersetzung mit den Regelungen des persönlichen Körperschaftsteuertatbestandes bildet – neben ihrem eigenständigen Aussagegehalt – zunächst den Ausgangspunkt für den nachfolgenden Rechtsvergleich, gleichzeitig ist sie aber auch die Basis für eine erste Anwendung der im weiteren Verlauf vergleichend erlangten Erkenntnisse auf nationales Recht.

Vor dem Hintergrund der Länderberichte erfolgt ein zweistufiger Vergleich der verschiedenen Einordnungsmechanismen. Der zunächst vorgenommene reine Textvergleich (Abschnitt G.I.) liefert die notwendigen Begriffsbildungen und Systematisierungen für die numerisch gestützte Vorgehensweise in Form der Elastizitätsanalyse (Abschnitt G.II.). Diese Vorgehensweise macht es möglich, den Zusammenhang der Mechanismen zu bestimmten zivilrechtlichen Einflussgrößen und deren Einfluss auf die Funktionsfähigkeit des Steuerrechts indiziell zu bestimmen. In einem letzten Schritt (Abschnitt H.) werden die Ergebnisse des Textvergleichs und der Elastizitätsanalyse auf das bereits im Länderkapitel vertiefend behandelte deutsche Recht zurückbezogen.

B. Methodik der Steuerrechtsvergleichung

Methodische Überlegungen auf dem Gebiet der Steuerrechtsvergleichung können in besonderem Maß auf deren historische Entstehungsschritte zurückgreifen. Diese bieten nicht nur einen Wissenshintergrund, sondern bilden auch die Grundzüge der Vergleichsmethodik ab. Das historisch gewachsene Vorgehen bei einem Vergleich von Steuersystemen ist nicht von einer Methodenverdrängung und -ablösung geprägt, sondern vielmehr von einer stetigen Weiterentwicklung der Vergleichstechniken. Die verschiedenen Entwicklungsschritte stellen ein in weiten Teilen konsistentes, aufeinander aufbauendes System dar, an dem sich die wesentlichen methodischen Schritte eines Rechtsvergleichs orientieren können.

Die ersten, vor allem in der Zwischenkriegszeit unternommenen Ansätze bleiben auf der Stufe der reinen Fremdrechtskunde stehen. Sie geben die Regelungen der einzelnen Staaten in Form von Länderberichten wieder (nachfolgend I.). Erst dieses Wissen ermöglichte den Beginn des eigentlichen Rechtsvergleichs auf einer zweiten Stufe, auf der die Texte der einzelnen Regelungen in einer funktionalen Sichtweise in Bezug gesetzt werden (nachfolgend II.). Ein dritter, auf die Erkenntnisse der Textanalyse gestützter Entwicklungsschritt fragt nach Bewertungs- und Erklärungsmodellen für die herausgearbeiteten Gemeinsamkeiten und Unterschiede (nachfolgend III.). Auf dieser Stufe verzweigt sich die bisher relativ einheitlich verlaufene Entwicklung des Steuerrechtsvergleichs in verschiedene, dem allgemeinen Rechtsvergleich entlehnte Methoden. Vorgehensweisen, welche die Spezifika des Steuerrechts berücksichtigen, stellen die Ausnahme dar.

Diesem Mangel an spezifisch steuerrechtlicher Vergleichsmethodik kann durch ein Verständnis des Vergleichs als Elastizitätsanalyse begegnet werden (nachfolgend IV.). Unter Verwendung des Denkmodells der mathematischen Elastizität wird die Interaktion bestimmter Regelungsbereiche mit umgebenden Rechtsmaterien auf eine empirische und gleichzeitig numerisch greifbare Basis gestellt. Den Besonderheiten des Steuerrechts wird diese Methodik gerecht, indem sie dessen außergewöhnliche Nähe zum Zivilrecht in die Betrachtung einbezieht.

I. Fremdrechtskunde

Die ersten systematischen Ansätze, sich über das Heimatrecht hinaus mit weiteren steuerlichen Regelungen zu beschäftigen, fallen in die Zwischenkriegszeit.¹ Herausragende Rollen spielten in dieser Phase die sich in der Sache überschneidenden Untersuchungen der deutschen Finanzverwaltung und der Finanzwissenschaft, deren Tätigkeit durch den Friedensvertrag von Versailles eine institutionelle Basis gegeben wurde. Zur Sicherstellung und Begründung der deutschen Reparationsleistungen bestimmte der Vertrag, dass die deutsche Steuerlast dem Staat unter den Siegermächten entsprechen sollte, der die höchste Steuerbelastung aufwies.² Für die Festlegung der Mindestgrenze für die Steuerbelastung im deutschen Reich war somit eine Bestimmung des Verhältnisses zu den Steuerbelastungen anderer Staaten erforderlich. Die deutsche Finanzverwaltung war somit zu regelmäßigen internationalen Steuerbelastungsvergleichen verpflichtet und baute dafür auf den ebenfalls in diesen Zeitraum fallenden Erkenntnissen der Finanzwissenschaft auf.³

Für die Durchführung dieser Untersuchungen ist zwangsläufig eine zumindest rudimentäre Kenntnis der fremden Steuerrechtsordnungen erforderlich. Die Fremdrechtskunde war somit gesetzliche Aufgabe der Finanzverwaltung. Für die Rechtswissenschaft hatten deren Erkenntnisse jedoch nur in zweiter Linie Erkenntniswert. Die qualitativen Länderüberblicke dienten lediglich als Vorarbeit für den auf Bemessungsgrundlage und Tarif fixierten Steuerlastvergleich; eine eigenständige Funktion wurde ihnen nicht beigemessen⁴. Das Inbezugsetzen der einzelnen Rechtsordnungen erfolgte auf rein quantitativer und nicht auf einer qualitativen rechtswissenschaftlichen Ebene.

Über die reine Datensammlung hinaus gingen in Teilen die Arbeiten des Völkerbundes, der die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung in das

¹ Siehe aber schon *O. Schwarz*, Die Steuersysteme des Auslands, 1908.

² Vgl. Anlage 2 § 12 lit. b Nr. 2 des Gesetzes über den Friedensschluß zwischen Deutschland und den alliierten und assoziierten Mächten v. 16. 07. 1919, RGBl. 1919, 687: „In regelmäßiger Wiederkehr [...] prüft [der Ausschuss] das deutsche Steuersystem und zwar: [...] 2. um die Gewißheit zu erlangen, daß das deutsche Steuersystem im allgemeinen im Verhältnis vollkommen ebenso schwer ist, als dasjenige irgendeiner der im Ausschuss vertretenen Mächte.“ Vertreten waren nach Anlage 2 § 2 Abs. 1 die Vereinigten Staaten, Großbritannien, Frankreich, Italien, Japan, Belgien und der serbo-kroatisch-slovenische Staat.

³ Siehe Statistisches Reichsamt, Internationaler Steuerbelastungsvergleich, 1933, S. 6 ff.; für die der Untersuchung des statistischen Reichsamts zu Grunde liegenden finanzwissenschaftlichen Erkenntnisse der Zwischenkriegszeit siehe etwa *E. Seligman*, Political Science Quarterly 1924, S. 106 ff.; *K. Bräuer*, Ertragsteuern, in: *W. Gerloff / F. Neumark*, Handbuch der Finanzwissenschaft Bd. 2, 1927, S. 6 ff.; *I. Hosiosky*, Die methodischen Grundlagen internationaler Steuerbelastungsvergleiche, 1929; *E. Lindahl*, Aktiebolagens Beskattning i Sverige och Utlandet, 1931; *A. Angelopoulos*, Charges fiscales et dépenses publiques, 1932.

⁴ So schlägt *E. Lindahl*, ebd., der auf den Seiten S. 120–256 Tabellen mit Steuerbelastungen darstellt, schon auf S. 33 vor, den qualitativen Teil zu überspringen.

Zentrum seiner finanzpolitischen Tätigkeit stellte.⁵ Für diesen Zweck wurden umfangreiche Vorarbeiten erforderlich, die sich im Rahmen eines enzyklopädischen Ansatzes nicht nur mit dem unilateralen internationalen Steuerrecht der Mitgliedsstaaten, sondern auch mit deren Steuersystemen im Allgemeinen beschäftigten.⁶ In der Spätzeit des Völkerbundes löste sich die Fremdrechtskunde von der ihr zunächst zugewiesenen Zwecksetzung als Vorarbeit für die Ausarbeitung eines Musterabkommens. Vor dem Hintergrund der vorangegangenen Weltwirtschaftskrise wurden spezifisch die nationalen Gesetzgeber als Adressaten rechtvergleichender Analyseergebnisse in den Blick genommen. Steuergesetze, die an die veränderten wirtschaftlichen Gegebenheiten angepasst wurden, sollten als Vorbild für Reformen anderer Staaten dienen.⁷ Eine an dieser Zielsetzung orientierte Entwicklung der Vergleichsmethodik wurde jedoch durch den Ausbruch des Zweiten Weltkriegs verhindert.

II. Textvergleich und Funktionalismus

Aufbauend auf dem durch die Fremdrechtskunde gesammelten Datenmaterial begann die Steuerrechtswissenschaft in der Nachkriegszeit, im Rahmen einer zusammenfassenden Darstellung die übergreifenden Gemeinsamkeiten und nationalen Spezifika herauszuarbeiten.⁸ Sowohl für diese Phase als auch für die heutige Steuerrechtsvergleichung prägend ist die *International Fiscal Association* (IFA) mit ihren Kongressen und den dazugehörigen Tagungsbänden. Herausgehobene Bedeutung kommt dabei dem zusammenfassenden Generalbericht zu, der auf dem in den Länderberichten vorklassifiziert gesammelten Wissen aufbaut. In den meisten Fällen erschöpft er sich jedoch in der Herausstellung der nationalen

⁵ Vgl. die auf die Initiative des *Economic and Financial Committee* zurückgehenden Berichte von *B. Blackett*, Memorandum on Double Taxation, 1921; *ders.*, Note on the Effect of Double Taxation upon the Placing of Investment Abroad, 1921; *G. Bruins* et al., Report on Double Taxation, 1923; *M. Carroll*, The Taxation of Foreign and National Enterprises Bd. IV – Methods of Allocating Taxable Income, 1933, S. 169 ff.; *R. Jones*, Taxation of Foreign and National Enterprises Bd. V – Allocation Accounting for the Taxable Income of Industrial Enterprises, 1933. Für einen Überblick auch über die finanzwissenschaftlichen Tätigkeiten des Völkerbundes vgl. *J. Berolzheimer*, Probleme internationaler Finanzvergleiche, in: *W. Gerloff / E. Neumark*, Handbuch der Finanzwissenschaft Bd. 4, 2. Aufl. 1965, S. 81 ff.

⁶ Siehe Band I-III der in der *Series of League of Nations Publications* erschienenen Reihe Taxation of Foreign and National Enterprises, Genf 1933, die neben den wichtigsten europäischen Steuersystemen u. a. Kanada, Mexiko, Japan, Südafrika und die Vereinigten Staaten abdecken; vgl. auch das in denselben Zeitabschnitt fallende umfangreiche Werk von *R. Rosendorff / J. Henggeler*, Das internationale Steuerrecht des Erdballs, Loseblatt – begr. 1936.

⁷ Report to the Council on the Fourth Session of the Committee v. 26. 06. 1933, Genf 1933, S. 4.

⁸ Für einen frühen Textvergleich siehe *A. Hoffmann*, Die Besteuerung des Gewinnes der kaufmännischen Unternehmung im Ausland, 1934, S. 287 ff.; auf der Stufe der reinen Fremdrechtskunde verharret hingegen noch *P. d. Malta*, Droit fiscal européen comparé, 1995.

Besonderheiten gegenüber den von mehreren Rechtsordnungen verwendeten Regelungsmechanismen.⁹

Neben dem Textvergleich ist die Vorgehensweise der IFA durch die Übernahme des funktionalen Ansatzes gekennzeichnet, der schon seit längerer Zeit in der zivilrechtlichen Vergleichsmethodik eine vorherrschende Stellung einnimmt.¹⁰ Die Thematik der Tagungen baute von Beginn an auf einer tatsächlichen Fallgestaltung auf, so dass die Auswahl der betrachteten Regelungskomplexe durch die Reaktionen der nationalen Rechtsordnungen auf die gestellte Problematik vorgegeben war.¹¹ Der Funktionalismus stellt jedoch in erster Linie einem dem eigentlichen Rechtsvergleich vorgelagerten Mechanismus zur Bestimmung der Vergleichsgegenstände dar. Durch die Vorgabe einer faktischen Untersuchungsproblematik werden die zu vergleichenden gesetzgeberischen Reaktionen definiert, Aussagen über das methodische Vorgehen für deren Vergleich trifft er jedoch grundsätzlich nicht.¹²

Im Gegensatz zu zivilrechtlichen Vergleichskonzepten, deren Zweck mit der Herausarbeitung eines „*Common Core*“¹³ oder eines „*Common Frame of Reference*“¹⁴ klar definiert ist, fehlt der Steuerrechtsvergleichung in dieser Entwicklungsstufe eine klare Orientierung. Eine übergreifende Zielvorstellung, die über die rein funktionale Auswahl der Vergleichsgegenstände hinaus den eigentlichen

⁹ Vgl. exemplarisch *R. Patrick*, General Report, Cahiers de Droit Fiscal International Bd. 65b (1980) – Rules for determining income and expenses as domestic or foreign, S. 15 ff.

¹⁰ *E. Reimer*, Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht – Fragestellungen und Methoden, in: M. Lehner (Hrsg.), Reden zum Andenken an Klaus Vogel, 2010, S. 89, 93; zum zivilrechtlichen Funktionalismus siehe näher *E. Rabel*, Rheinische Zeitschrift für Zivil- und Prozeßrecht 1924, S. 279 ff.; *K. Zweigert / H. Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, 3. Aufl. 1996, S. 33; für seine Übertragung auf das Steuerrecht *C. Garbarino*, Diritto Pubblico Comparato ed Europeo 2004, S. 1059, 1070; *ders.*, American Journal of Comparative Law Bd. 57 (2009), S. 677, 686.

¹¹ Exemplarisch kann hier das zweite Thema der Tagung von 1959 (Madrid) angeführt werden, das unter dem Thema „Les mesures fiscales destinées à faciliter le mouvement international des capitaux“ verschiedene nationale Reaktionen auf eine tatsächliche Fragestellung erfasste, siehe Cahiers de Droit Fiscal International Bd. 39 (1959), S. 293 ff.

¹² *R. Martini*, StuW 2011, S. 18, 22 f.; für das Verständnis des Rechtsvergleichs als *legal formants*, die neben den textlichen Quellen auch kulturelle, persönliche u. ä. Einflüsse in den Vergleich einbeziehen, siehe *R. Sacco*, The American Journal of Comparative Law Bd. 39 (1991), S. 1, 21 ff.; *M. Bussani / U. Mattei*, Columbia Journal of European Law Bd. 12 (1997), S. 339, 344 ff.; *P. G. Monateri*, Legal Formants and Competitive Models: Understanding Comparative Law from Legal Process to Critique in Cross-System Legal Analysis, Internet: <http://ssrn.com/abstract=1317302>.

¹³ Siehe grundlegend *R. Schlesinger*, The American Journal of International Law Bd. 51 (1957), S. 734, 739 ff. sowie Bd. 1 und 2 von *ders.*, Formation of contracts, 1968; wiederaufgenommen vom sog. „Trento-Projekt“, siehe dazu *M. Bussani / U. Mattei*, Columbia Journal of European Law Bd. 12 (1997), S. 339, 343 ff.; *dies.*, Preface, in: M. Bussani et al. (Hrsg.), The Common Core of European Private Law, 2002, S. 1 ff.

¹⁴ Siehe dazu *O. Lando*, Principles of European contract law Bd. 1/2, 2000; *ders.*, Principles of European contract law Bd. 3, 2003; näher zu diesem Projekt *C. v. Bar*, A Common Frame of Reference for European Private Law – Academic Efforts and Political Realities, Internet: <http://www.ejcl.org/121/art121-27.pdf>, Rdnr. 8 m. w. N.

Vergleich methodisch an einem bestimmten Zweck ausrichtet, ist in den unverknüpft nebeneinander stehenden Tagungsbänden der IFA nicht zu erkennen. Die vom Völkerbund angestoßenen möglichen Zielsetzungen einer vergleichenden Analyse wurden nicht aufgegriffen oder vertieft.¹⁵

Mangels einer für sich stehenden Vergleichsmethodik verbleibt in dieser Phase der Steuerrechtsvergleichung das Inbezugsetzen der einzelnen funktionalen Äquivalente oftmals stark dem Normtext verhaftet. Der vorgenommene Textvergleich geht zwar über die reine Fremdrechtskunde, die lediglich Wissen über die verschiedenen Rechtsordnungen sammelt und zusammenfasst, dergestalt hinaus, dass er sich inhaltlich gleichzeitig mit mehr als einer Rechtsordnung auseinandersetzt. Aber als reine Gegenüberstellung der technischen Details der in den einzelnen Länderberichten beschriebenen Regelungen läuft er stets Gefahr, sich in einer reinen Beschreibung der Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu erschöpfen und einen darüber hinaus gehenden Erkenntniswert für die konkrete Rechtsanwendung oder –setzung vermissen zu lassen.¹⁶

III. Methodenverzweigung

Ähnlich den „postmodernen“ Strömungen in der zivilistischen Rechtsvergleichung weicht auch die Entwicklung der Steuerrechtsvergleichung in zunehmendem Maß von der als einengend und monodimensional kritisierten Fixierung auf die funktionalen Äquivalente ab.¹⁷ Die Normfixierung durchbrechend ist die heutige Methodologie des Steuerrechtsvergleichs durch einen Pluralismus geprägt, welcher die hinter dem Steuerrecht stehenden Einflüsse einbezieht und dabei nicht selten die Grenzen zwischen Rechtswissenschaften und ihren Nachbardisziplinen verwischt. Die durch den technischen Vergleich erlangten Erkenntnisse werden Grundlage von sozial- und politikwissenschaftlichen sowie ökonomischen Vorgehensweisen.¹⁸ Die nicht abschließende Methodentrias begibt sich

¹⁵ Siehe dazu oben S. 13 mit Fn. 7.

¹⁶ Für eine solche textvergleichende Vorgehensweise siehe *E. Eberle*, *The Method and Role of Comparative Law*, Internet: <http://ssrn.com/abstract=1265659>, S. 22 ff.; kritisch in Bezug auf den Erkenntniswert des Textvergleichs auch *J. M. Mössner*, *Why and how to compare tax law*, in: C. Sacchetto et al. (Hrsg.), *Introduction to comparative tax law*, 2008, S. 13, 15; allgemein siehe *A. Tschentscher*, *JZ* 2007, S. 807, 809.

¹⁷ Kritisch zur Übernahme des Funktionalismus in das Steuerrecht *A. C. Infanti*, *Vanderbilt Journal of Transnational Law* Bd. 35 (2002), S. 1105, 1140 ff.; *W. Barker*, *Penn State Law Review* Bd. 109 (2005), S. 101, 104 f.; für die Kritik in der allgemeinen Rechtsvergleichung siehe *P. Legrand*, *The Modern Law Review* Bd. 58 (1995), S. 262, 266; *ders.*, *International and Comparative Law Quarterly* Bd. 45 (1996), S. 52, 59 f.; *A. Peters / H. Schwenke*, *International and Comparative Law Quarterly* Bd. 49 (2000), S. 800, 811 ff.

¹⁸ Für eine historisch-politologische Herangehensweise siehe *A. Mehrotra*, *Theoretical Inquiries in Law* Bd. 11 (2010), S. 497, 521 ff.; für eine vergleichende Analyse unter dem Aspekt von Veto-Spielern *K. James*, ebd., S. 475, 489 ff.; soziologische Methoden verwendet *M. Livingston*, *Canadian Journal of Law & Jurisprudence* Bd. 18 (2005), S. 119 ff.; für eine vergleichend-

aber in zweifacher Hinsicht in eine nicht notwendige Abhängigkeit zur allgemeinen Rechtsvergleichung, die den Fokus der Untersuchungen unnötig verengt.

Die Übernahme der allgemeinen vergleichenden Vorgehensweisen für die Steuerrechtsvergleichung beendet zwar die einseitige Ausrichtung auf funktionale Methoden, sie lässt jedoch eine Adaption der Methodik an die Besonderheiten dieses Rechtsgebietes vermissen. Es besteht die Gefahr, aufgrund eines für die Spezifika des Steuerrechts zu allgemein gehaltenen Instrumentariums lediglich unscharfe Ergebnissen zu erhalten. Ebenso wie in anderen Gebieten des öffentlichen Rechts oder des Zivilrechts lassen sich Gemeinsamkeiten und Unterschiede auf soziale, politische und wirtschaftliche Gegebenheiten beziehen. Allenfalls besteht aufgrund der monetären Ausrichtung des Steuerrechts eine besonders enge Verbindung zu den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen. Jedoch fehlt dieser Verbindung die Exklusivität. Auch das Gesellschaftsrecht und das Wirtschaftsstrafrecht bieten eine ähnlich günstige Vergleichsumgebung für diesen Methodenausschnitt. Daneben findet sich eine ähnlich monetäre Ausrichtung im Sozialrecht.

Gegenüber den primär auf Gemeinsamkeiten ausgerichteten funktionalen Methoden gehen die disziplinübergreifenden neueren Steuerrechtsvergleiche dualistisch vor. Sie haben sich der Erklärung sowohl der auf Ebene des Textvergleichs festgestellten Gemeinsamkeiten als auch der Unterschiede verschrieben.¹⁹ Trotz dieses zweiseitigen Ansatzes sehen sich diese Methoden der Gefahr ausgesetzt, der Rechtsvergleichung lediglich eine Identifikationsfunktion zuzuweisen, welche die Analyse der jeweiligen nationalen Regelung erleichtert, dafür aber nicht notwendige Bedingung im engeren Sinn ist.²⁰ Letztlich stehen die betrachteten Rechtsordnungen nebeneinander. Die Analyse versucht, die Ursachen der konkreten nationalen Gestaltungen zu erklären, die durch den Textvergleich als Besonderheit oder Gemeinsamkeit identifiziert wurden. Durch die Vernachlässigung des wechselseitigen Bezugs der Betrachtungsobjekte und die daraus folgende Konzentration auf einzelne veränderliche Größen in Form der nationalen Regelungen bleibt der Untersuchungsrahmen stets univariat. Die Verengung auf nur einen Datensatz erschwert es, dass die Untersuchung universell einsetzbares Wissen ergibt, das auch losgelöst vom nationalen Recht verwendet werden kann.

ökonomische Herangehensweise siehe C. Sandford, *Why tax systems differ: a comparative study of the political economy of taxation*, 2000.

¹⁹ Vgl. C. Garbarino, *Diritto Pubblico Comparato ed Europeo* 2004, S. 1059, 1063.

²⁰ In diese Richtung auch N. Jansen, *Comparative Law and Comparative Knowledge*, in: M. Reimann et al. (Hrsg.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, 2006, S. 305336.

IV. Die Elastizitätsanalyse als multivariate Methode

Den aufgezeigten Defiziten der bisherigen Analysemethoden kann in einem gewissen Umfang begegnet werden, indem man die besondere Nähe des Steuerrechts zum Zivilrecht, insbesondere zum Gesellschaftsrecht, in den Vergleich einbezieht. Besteht das Betrachtungsobjekt aber nicht nur aus der konkret betrachteten Regelungsmaterie, sondern auch aus deren rechtlicher Umgebung, sieht man sich der Problematik gegenüber, wie methodisch mit einem multivariaten Datensatz umzugehen ist. Eine mögliche Lösung besteht in einer denklogischen Anleihe an dem mathematisch-wirtschaftswissenschaftlichen Modell der Elastizität. Durch ein solches in einem Zwischenschritt numerisch, sonst jedoch ausschließlich rechtswissenschaftliches Vorgehen ist sowohl die Analyse multivariater Daten als auch die Abbildung der besonderen Nähe des Steuerrechts zum Zivilrecht möglich.

1. Multivariate Analysen als Herausforderung für die Rechtsvergleichung

Eine echte Erkenntnisfunktion wird der Rechtsvergleichung bei einer Weiterung der Perspektive auf das Zusammenspiel von Modifizierungen und Gemeinsamkeiten der konkret betrachteten Rechtsmaterie auf der einen Seite und den dahinterstehenden Rechtssystemen auf der anderen Seite zugewiesen.²¹ Dabei wird nicht die eindimensionale Rückführung der Unterschiede und Gemeinsamkeiten auf ihre Ursachen angestrebt, sondern die Systematisierung der mehrdimensionalen Interaktion einzelner Regelungsteile zu anderen Rechtsbereichen. Dieses System ermöglicht ein universell einsetzbares Modell, das sich vom nationalen Recht löst und dessen Anpassungsfähigkeit an die nationalen Gegebenheiten auf originär durch Rechtsvergleichung erworbenem Wissen beruht.

Derart multivariate Daten, die sowohl die Beziehungen der verschiedenen nationalen Regelungsmechanismen zueinander als auch deren jeweilige rechtliche Umgebung umfassen, lassen jedoch eine rein qualitative Methodik, die sich allein des Mediums der Sprache bedient, an ihre Grenzen stoßen. Die für die einzelnen Teile des Konzepts gefundenen Ergebnisse werden schnell unübersichtlich und lassen sich mangels einheitlicher Formulierung oftmals nicht oder nur schwer systematisieren. Die Rechtsvergleichung bedarf also eines Mechanismus, der die zwischen den qualitativen Ergebnissen des Textvergleichs bestehenden Beziehungen in ein in sich schlüssiges und einheitliches System bringt.

Um die Ungenauigkeit der rein sprachlichen Analyse zu mildern, bietet es sich an, den Vergleich von der rein qualitativen Ebene zu lösen und ihn um quanti-

²¹ Vgl. auch V. *Thuronyi*, *Comparative Tax Law*, 2003, S. 7; ähnlich J. M. *Mössner*, *Why and how to compare tax law*, in: C. *Sacchetto et al.* (Hrsg.), *Introduction to comparative tax law*, 2008, S. 1326.

tative Merkmale anzureichern. Ein Beispiel für numerische Rechtsvergleichung stellt die von *Reimer* vorgenommene Untersuchung des objektiven Nettoprinzips dar.²² Um die nationalen Regelungskonzepte vergleichbar zu machen, trägt *Reimer* bestimmte Arbeitnehmeraufwendungen durch quantitative Indikatoren auf, die den Grad der Abzugsfähigkeit abbilden.²³

Die Transformation des textlichen Befunds in die gewählten Indikatoren stellt den entscheidenden Zwischenschritt für die Systematisierung der gefundenen Ergebnisse dar. Dass die Wahl der Indikatoren in der konkreten Untersuchung mit einer Wertung verbunden ist,²⁴ demonstriert aber gleichzeitig die Sensibilität dieser Übertragung. Besonderes Gewicht hat bei dieser Übersetzung der qualitativen Ergebnisse in quantitative Daten die Anwendung eines einheitlichen Kriterienkataloges, der in jedem Fall nachvollziehbare Ergebnisse liefert und die Vergleichbarkeit der Daten auf eine gültige Basis stellt. Die Zwischenschaltung einer weitgehend freihändigen Wertung ist bei der konkreten, von quantitativen Elementen dominierten Untersuchungsmaterie der Arbeitnehmereinkünfte nicht zwingend notwendig. Im Fall der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen von Arbeitnehmern ist es ohne größere Schwierigkeiten möglich, die bisher zwischen Sprache und Zahlen geschaltete Ebene der Wertung durch empirisches Datenmaterial obsolet zu machen. Die Abzugsfähigkeit kann etwa in absoluten Zahlen oder aber relativ zur Bemessungsgrundlage, zur Steuerschuld oder zur durchschnittlichen Kaufkraft ausgedrückt werden.²⁵

Nicht zu überwinden ist aber die Fixierung einer solchen Vorgehensweise auf monetär auszudrückende Tatbestände. Die von *Reimer* verwendeten Indikatoren sind auf den Vergleich von Normen ausgerichtet, deren Rechtsfolge im konkreten Fall ein numerisch auszudrückendes Ergebnis liefert. Im speziellen Fall der Abzugstatbestände der Arbeitnehmerbesteuerung mag die Untersuchungsmethode aussagekräftige Ergebnisse liefern. Die univariaten Indikatoren blenden aber die nicht numerischen Bestandteile der Norm ebenso aus wie deren rechtliche Umgebung.²⁶ Ohne größere Anpassungen kann eine solche Untersuchungsmethode weder auf rein qualitativ gefasste Vorschriften angewendet werden, noch ist es möglich, die Interaktion mit der rechtlichen Umgebung abzubilden. Eine Verallgemeinerung auf die gesamte Steuerrechtsvergleichung muss daher ausscheiden; für andere Rechtsgebiete ist der Einsatz quantitativer Indikatoren noch weniger geeignet.

²² *E. Reimer*, Beihefter zu DStR Heft 34 2009, S. 122*, 126* ff.

²³ Siehe insbesondere die Ergebnisse bei *E. Reimer*, ebd., S. 122*, 128*.

²⁴ *E. Reimer*, ebd., S. 122*, 126*.

²⁵ Diese Vorgehensweise verfolgen die von der DFG geförderten Projekte „Einkommensbesteuerung von Arbeitnehmern auf Brutto- oder Nettobasis? Entwicklung quantitativer Methoden der Rechtsvergleichung“ und „Die steuerliche Behandlung grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer innerhalb der Europäischen Union – Rechtsvergleich und Rechtsentwicklung in quantitativer Analyse“, siehe näher <http://gepris.dfg.de/>.

²⁶ So weist *E. Reimer*, Beihefter zu DStR Heft 34 2009, S. 122*, 126* f. auf die fehlende Erfassung der Interaktion der steuerlichen Abzugstatbestände mit dem Sozialrecht hin.

Eine Lösung bietet die Mathematik an, welche die Auswirkungen von Veränderungen einer Variablen auf eine andere Größe durch deren Elastizität ausdrückt. Als Denkmodell wird dieser Quotient aus der Veränderung einer abhängigen Variablen und einer Einflussgröße der multivariaten Ausgangslage von Unterschieden und Gemeinsamkeiten der betrachteten Normen sowie deren rechtlicher Umgebung zu einem großen Teil gerecht.

Im Gegensatz zu der von *Reimer* gewählten Vorgehensweise kann dieses numerische Maß für die Reagibilität auch auf Normen übertragen werden, deren Subsumtionsergebnis sich nicht in Zahlen erschöpft. Ähnlich wie beim Einsatz von Indikatoren ist jedoch ein nachvollziehbares Umsetzungsverfahren zu verwenden, das die qualitativ ermittelten Änderungen in ein numerisches System übersetzt. Das darauf aufbauende quantitative Modell bietet eine Methode, um das Verhältnis eines einzelnen Konzepts zu anderen (nicht notwendigerweise) steuerrechtlichen Konzepten zu systematisieren. Letztlich ergibt sich so die Möglichkeit, durch Rechtsvergleich indiziell zu bestimmen, ob und in welchem Umfang eine Verknüpfung der verglichenen Konzepte zu den betrachteten Rahmenbedingungen vorliegt.

Um das rein numerisch arbeitende Modell auf die qualitativ ausgerichtete Rechtsvergleichung zu übertragen, ist zunächst die Beschäftigung mit dem mathematischen Maß der Elastizität erforderlich (nachstehend 2.). In einem zweiten Schritt sind die beiden Berechnungsgrundlagen, abhängige Variablen und Einflussgröße, auf den steuerrechtlichen Vergleich zu übertragen (unten 3.a) und b)). Für die einzelnen Elastizitäten ziehen die nur in ihren Extremen numerisch umzusetzenden qualitativen Ergebnisse des Textvergleichs eine weitgehend binäre Sichtweise nach sich. Das betrachtete Konzept wird entweder in den einbezogenen Rechtsordnungen identisch verwendet oder es weist eine Veränderung auf, die ausschließlich der Art nach, nicht jedoch ihrem Grad nach erfasst werden kann (unten 3.c)).

2. Mathematische Elastizität

Das mathematische Maß der Elastizität beschreibt das Änderungsverhalten von Größen, die über eine funktionale Beziehung miteinander verknüpft sind. Verwendung findet die Elastizitätsbestimmung vor allem in den Wirtschaftswissenschaften, um die Reagibilitäten ökonomischer Größen zu beschreiben.²⁷

²⁷ Prominentestes Beispiel ist die Preis-Absatz-Funktion $x = x(p)$, wobei x die nachgefragte Menge angibt, p den Preis, siehe dazu *J. Tietze*, Einführung in die angewandte Wirtschaftsmathematik, 16. Aufl. 2011, S. 308. Vgl. allgemein *T. Pampel*, Mathematik für Wirtschaftswissenschaftler, 2010, S. 120 ff.; *M. Fanno*, Journal of Economics 1930, S. 51 ff.; für steuerliche Elastizitäten siehe *J. Wisniewski*, Journal of Economics 1935, S. 386 ff.; *S. Giertz*, Southern Economic Journal Bd. 77 (2010), S. 406 ff.; *J. Creedy / J. Sanz-Sanz*, Fiscal Studies 2010, S. 535 ff.

Das Grundkonzept der Elastizität (ε) gibt als Bogenelastizität an, in welchem Verhältnis die relative Änderung einer abhängigen Variablen ($\Delta y/y$) zur relativen Änderung einer Einflussgröße ($\Delta x/x$) steht:

$$(1) \quad \varepsilon_{x,y} = \frac{\frac{\Delta y}{y}}{\frac{\Delta x}{x}}$$

Die Bogenelastizität beschreibt folglich die Auswirkungen, die sich aus der vorgegebenen Veränderung auf das Betrachtungsobjekt gegenüber der Ausgangslage ergeben.

Um die Beziehung von einer konkreten Änderung der Einflussgröße zu lösen, ersetzt man die Differenzen durch Differentiale und erhält so die Punktelastizität. Drückt man die Beziehung zwischen y und x in der Formel $y = f(x)$ aus, so führt eine Änderung von x um Δx zu einer Änderung von y um $\Delta y = f(x + \Delta x) - f(x)$. Eine relative Änderung von x um Δx ergibt somit eine relative Änderung von y um

$$(2) \quad \frac{\Delta y}{y} = \frac{f(x + \Delta x) - f(x)}{f(x)} \cdot \frac{x}{\Delta x}$$

Will man die Beziehung für infinitesimale Änderungen der Einflussgröße ausdrücken (Punktelastizität), so muss die Gleichung (1) für $\Delta x \rightarrow 0$ betrachtet werden und die sich daraus ergebende Beziehung in die Gleichung (2) eingesetzt werden. Es ergibt sich:

$$(3) \quad \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{\frac{f(x+\Delta x)-f(x)}{f(x)}}{\frac{\Delta x}{x}} = \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{f(x + \Delta x) - f(x)}{\Delta x} \cdot \frac{x}{f(x)}$$

Unter der Voraussetzung, dass gilt

$$f'(x) = \lim_{\Delta x \rightarrow 0} \frac{f(x + \Delta x) - f(x)}{\Delta x}$$

ergibt sich die Elastizitätsfunktion für alle y bezüglich x mit:

$$(4) \quad \varepsilon_{x,y} = \frac{f'(x) \cdot x}{f(x)} = y' \cdot \frac{x}{y}$$

Für beide Arten der Elastizität lassen sich die Abstufungen der Reagibilität der abhängigen Variablen auf die Einflussgröße in fünf Bereiche aufgliedern. Bei $\varepsilon = 0$ ist y *vollkommen unelastisch*. Die abhängige Variable ist starr und reagiert überhaupt nicht auf Veränderungen der Einflussgröße: $\Delta y = 0$. Betrachtet man die Funktion $y = f(x)$, so ist sie konstant, weist also mit $y' = 0$ keine Steigung auf.²⁸ Liegen die Beträge von ε zwischen 0 und 1 ($0 < |\varepsilon| < 1$), so ist y (einfach)

²⁸ Für die Preis-Absatz-Funktion bedeutet dies, dass die Nachfrage völlig unabhängig vom Preis ist, was etwa bei nicht substituierbaren Gütern der Fall ist.

unelastisch. Es liegt zwar eine relative Änderung der betrachteten Variable vor, sie fällt jedoch weniger stark aus als die relative Änderung der Einflussgröße.²⁹ Bei $|\varepsilon| = 1$ liegt eine *proportionale Elastizität* vor. Die relative Änderung der abhängigen Variablen gleicht in ihrem Betrag der relativen Änderung der Einflussgröße.³⁰ Fällt die Änderung von y hingegen betragsmäßig größer aus als die der Einflussgröße ($|\varepsilon| > 1$), so liegt eine *elastische Reaktion* vor.³¹ Im Extrem ist diese *vollkommen elastisch*, so dass die relative Änderung der abhängigen Variable gleich bei welcher Änderung der Einflussgröße unendlich groß ist ($|\varepsilon| \rightarrow \infty$).³²

3. Übertragung des Denkmodells der Elastizität auf die Rechtsvergleichung

Die Elastizität kann als mathematisches Maß keinesfalls unverändert auf die Rechtsvergleichung übertragen werden. Auch geht es nicht darum, innerhalb der Rechtsvergleichung ökonomische Methoden anzuwenden.³³ Vielmehr soll die ökonomisch-mathematische Figur der Elastizität als Denkmodell Ansätze für eine Systematisierung der weiterhin rein rechtlichen Vergleichsmethodik dienen. Recht in Zahlen auszudrücken, ist lediglich notwendiges Durchgangsstadium und nicht Ziel einer auf der Elastizität aufbauenden Analyse. Sie soll als numerisches Modell fruchtbar gemacht werden, an das wiederum ein qualitativer Schritt der Beschreibung und Systematisierung der gefundenen Ergebnisse anknüpft.³⁴

Belastbare Aussagen über eine Kausalität der beobachtenden Reaktion kann die numerisch gestützte Rechtsvergleichung nicht treffen. Eine Betrachtung *ceteris paribus*, also mit Ausnahme der beiden betrachteten Variablen unter konstanten Bedingungen, ist nur sehr bedingt möglich. Die übrigen Gebiete des Steuerrechts, andere Teilrechtsordnungen oder auch faktische und politische Einflüsse können bei zwei beteiligten Rechtsordnungen nicht konstant gehalten werden. In

²⁹ Im Verhältnis Preis-Absatz liegt eine relativ geringe Reaktion der Nachfrager auf Preisänderungen vor. Eine solche Reaktion zeigt sich etwa bei kaum substituierbaren Gütern (bspw. Fleisch).

³⁰ Die Nachfrage ist fließend. Eine Preisänderung von einem Prozent bewirkt eine Nachfrageänderung von einem Prozent.

³¹ Beispiel für solche Reaktionen sind substituierbare Güter wie bspw. Genussmittel.

³² Selbst kleinste Preisänderungen bewirken eine Nachfrageänderung, die ins Unendliche geht. Praktisch relevant wird dieser Fall bei einem konstanten Preis bei gleichzeitiger Substituierbarkeit des Gutes.

³³ Diese Methodik der Rechtsvergleichung ist der univariaten Analyse zuzuordnen, siehe oben S. 16 mit Fn. 18; für einen Überblick über ökonomische Methodik in der Rechtsvergleichung allgemein siehe etwa U. Mattei / L. Antonioli / A. Rossato, Comparative Law and Economics, Internet: <http://encyclo.findlaw.com/0560book.pdf>, S. 505 ff.; für die ökonomische Analyse des Rechts siehe E. Towfigh / N. Petersen, Ökonomische Methoden im Recht, 2010.

³⁴ Für die Übertragung der Elastizitätsanalyse auf den Teilbereich der Rezeptionsforschung siehe R. Martini, StuW 2011, S. 18, 24 ff.; vgl. auch ders., Cambridge Journal of International and Comparative Law Bd. 3 (2013), S. 506, 529 ff.

gewissem Umfang ist eine Betrachtung *ceteris paribus* jedoch in historischer Perspektive möglich. Hier ergibt sich die Möglichkeit, dass bei einer Änderung des Steuerrechts die relevanten Rahmenbedingungen in weiten Teilen konstant bleiben, so dass die Reaktion der abhängigen Variablen auf die Änderung der Einflussgröße zurückgeführt werden kann.³⁵ Aber auch für diese Perspektive gilt in weiten Teilen, dass der Rechtsvergleich lediglich Korrelationen feststellen kann. Ob diese auch auf einer Kausalitätsbeziehung beruhen, kann jedoch kaum bewiesen werden. Die Schlüsse aus der Betrachtung der Reaktionen der abhängigen Variablen auf Veränderungen der Einflussgröße sind also stets nur indiziell; sie unterliegen durch die Rechtsvergleichung jedoch gewissen Wahrscheinlichkeitsverdichtungen.

a) Abhängige Variable

Untersuchungsgegenstand einer vergleichenden Betrachtung ist die betrachtete Variable, d. h. der Rechtsbereich, über den die vergleichende Untersuchung Aussagen treffen möchte. Die Bestimmung des Untersuchungsgegenstands ist nicht durch einen abschließenden Methodenkanon vorgegeben und grundsätzlich der freien Auswahl überlassen. Jedoch ist es erforderlich, dass die Regelungskonzepte in den betrachteten Rechtsordnungen in einem übergeordneten Zusammenhang stehen. Anderenfalls sind die Aussagen über den Zusammenhang der Variablen mit der Einflussgröße nicht belastbar. Es könnte nicht mehr von einer Reagibilität eines Mechanismus auf eine Änderung der Einflussgröße gesprochen werden.

Rückt man den Gesetzgeber als Adressaten rechtsvergleichend erworbenen Wissens in den Mittelpunkt,³⁶ bieten sich zwei durch ein Spezialitätsverhältnis gekennzeichnete Methoden zur Auswahl der abhängigen Variablen an. Die auch in der allgemeinen Rechtsvergleichung verwendete funktionale Herangehensweise geht primär nicht von einer rechtlichen Fragestellung aus. Vielmehr steht eine faktische Problematik im Vordergrund. Bestimmt wird die Auswahl der Vergleichsgegenstände durch die Suche nach funktionalen Äquivalenten, die in den jeweiligen gesetzgeberischen Reaktionen auf den gewählten tatsächlichen Aspekt bestehen.³⁷ Dagegen weicht das zunehmend auch im Steuerrecht angelegte Verständnis der Rechtsvergleichung als Beobachtung und Beschreibung

³⁵ Vgl. zur Methodenüberschneidung von Rechtsvergleichung und Rechtsgeschichte K. Richter, Perspektiven einer gemeinsamen Methodik in Rechtsvergleichung und Rechtsgeschichte, Internet: <http://www.klaus-richter.eu/veroeffentlichungen/sonstige-publikationen.html>, S. 5 f.; siehe auch E. Reimer, Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht – Fragestellungen und Methoden, in: M. Lehner (Hrsg.), Reden zum Andenken an Klaus Vogel, 2010, S. 89, 105 f.

³⁶ Siehe dazu auch unten S. 30 ff.

³⁷ Siehe allgemein K. Zweigert / H. Kötz, Einführung in die Rechtsvergleichung, 3. Aufl. 1996, S. 33; für das Steuerrecht C. Garbarino, American Journal of Comparative Law Bd. 57 (2009), S. 677, 686; ders., Diritto Pubblico Comparato ed Europeo 2004, S. 1059, 1070.

von *legal transplants*, also Rechtsrezeptionen, zu einem gewissen Grad von der herrschenden Methodik des Funktionalismus ab.³⁸

Unterschiede der beiden Herangehensweisen ergeben sich insofern, als dass die Rezeptionsforschung lediglich auf die als von einer ausländischen Rechtsordnung übernommen identifizierten Regelungsmaterien zurückgreift, während der Funktionalismus auch solche Rechtsinstitute einbezieht, die zwar das gleiche faktische Problem angehen, jedoch nicht auf eine Rezeption ausländischen Rechts zurückgehen. Als Beispiel kann die Bekämpfung der Problematik des Aufschubs der Besteuerung mit Hilfe von Kapitalgesellschaften in Niedrigsteuerländern im Rahmen von speziell eingeführten Hinzurechnungsregimen³⁹ oder bereits vorhandenen Generalklauseln⁴⁰ genannt werden. Letztere wären nur im Rahmen einer funktionalen Herangehensweise tauglicher Vergleichsgegenstand, während sich die Betrachtung von Rechtstransfers auf die speziellen Hinzurechnungsregime beschränken würde. Somit ist der Untersuchungsgegenstand eines auf der Auswahl funktionaler Äquivalente beruhenden Vergleichs grundsätzlich breiter angelegt als die reine Beschäftigung mit einer Rezeption.

Dennoch stehen diese beiden Herangehensweisen nicht in einem Ausschließlichkeitsverhältnis.⁴¹ Die transferierten Regelungsgegenstände sind als spezielle Reaktionen des Gesetzgebers auf ein faktisches Problem zu verstehen. Untersuchungsgegenstand ist sowohl beim funktionalen Ansatz als auch beim Rezeptionsvergleich die rechtliche Lösung dieser Problematik. Die Untersuchung von Rechtstransfers enthält lediglich eine zusätzliche Eingrenzung. Die Rezeptionsforschung kann damit als besondere Methode zur Auswahl der Vergleichsgegenstände angesehen werden und steht nicht im Widerspruch zu einer funktionalen Vorgehensweise.⁴²

³⁸ Für den *legal transplant* im Steuerrecht siehe *J.-C. Martinez*, *Le Statut de Contribuable*, 1980, S. 300 ff.; *ders. / P. d. Malta*, *Droit Fiscal Contemporain*, 1989, S. 414 ff.; *W. Barker*, *Penn State Law Review* Bd. 109 (2005), S. 101, 114 ff.; *C. Garbarino*, *American Journal of Comparative Law* Bd. 57 (2009), S. 677 ff.; *ders.*, *Theoretical Inquiries in Law* Bd. 11 (2010), S. 766 ff.; *ders.*, *British Tax Review* 2011, S. 159 ff.; *R. Martini*, *StuW* 2011, S. 18 ff.; vgl. auch *E. Reimer*, *Transnationales Steuerrecht*, in: C. Möllers et al. (Hrsg.), *Internationales Verwaltungsrecht: eine Analyse anhand von Referenzgebieten*, 2007, S. 181, 197 f.; für den *legal transplant* allgemein *A. Watson*, *Law Quarterly Review* Bd. 92 (1976), S. 79 ff.; *ders.*, *Legal Transplants*, 2. Aufl. 1993; *G. Deipenbrock*, *ZVglRWiss* 2004, S. 343 ff.; *G. Rehm*, *RabelsZ* Bd. 72 (2008), S. 1 ff.; *H. Xanthaki*, *International and Comparative Law Quarterly* Bd. 57 (2008), S. 659 ff.; zur Kritik *O. Kahn-Freund*, *The Modern Law Review* Bd. 37 (1974), S. 1 ff.; *P. Legrand*, *Maastricht Journal of European and Comparative Law* 1997, S. 111 ff.; *ders.*, „What ‘Legal Transplants’?“, in: D. Nelken et al. (Hrsg.), *Adapting Legal Cultures*, 2001, S. 55 ff.

³⁹ So bspw. die USA (Sec. 951 ff. IRC), Neuseeland (Sec. CQ 1 ff. Income Tax Act) und Deutschland (§§ 7–14 AStG).

⁴⁰ So etwa Österreich, dazu *K. Haslinger*, *National Report Austria*, in: M. Lang et al. (Hrsg.), *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, 2004, S. 73 ff.

⁴¹ Für ein strenges Alternativitätsverhältnis jedoch *G. Mousourakis*, *Osaka University Law Review* Bd. 57 (2010), S. 87, 100 f.

⁴² *R. Martini*, *StuW* 2011, S. 18, 22 f.

b) Einflussgröße

Neben der rechtlichen Ebene ist es auch möglich, tatsächliche außerrechtliche Kriterien heranzuziehen. Auf dieser zweiten Ebene weist die Elastizitätsanalyse Ähnlichkeiten zu den soziawissenschaftlichen, ökonomischen und politikwissenschaftlichen Herangehensweisen in der vergleichenden Methodik auf. Sie geht jedoch über diesen Vergleichsansatz hinaus. Ihr Schwerpunkt wird nicht durch die isoliert nebeneinander stehenden Begründungen für jede Gemeinsamkeit und jeden Unterschied gebildet, sondern besteht in einem übergreifenden Erklärungsmodell. Die Systematisierung der Reaktionen eines übergeordneten steuerrechtlichen Regelungskonzepts auf außerrechtliche Gegebenheiten löst sich von den verglichenen Rechtsordnungen. Das so gewonnene Wissen ermöglicht es, die abhängige Variable, also das betrachtete Regelungskonzept, passgenau an neue Gegebenheiten anzupassen, es also zu reformieren oder in weitere Rechtsordnungen einzuführen.

Im Bereich der rechtlichen Einflussgrößen kann sich die Steuerrechtsvergleichung eine Besonderheit ihres Rechtsgebietes zu Nutze machen. Der Steueratbestand baut in weit größerem Umfang als sonstige Teilgebiete des öffentlichen Rechts nicht auf tatsächlichen Vorgängen auf, sondern macht sich die Vorprägung des Sachverhalts durch das Zivilrecht zu Nutze. Auch wenn das Steuerrecht grundsätzlich gleichberechtigt neben dem Zivilrecht steht, knüpft es im Regelfall an dessen Begriffsbildungen an. Durch eine numerisch gestützte multivariate Rechtsvergleichung können Aussagen über den Grad dieser Verknüpfung getroffen werden.

Für die Elastizitätsanalyse ist dafür kein strenger Konnex der steuerrechtlichen Begriffe zu ihrem Verständnis im Zivilrecht erforderlich. Ein solches Verhältnis ist in Steuerrechtssystemen, die auf mehreren Zivilrechtsordnungen aufbauen, schon tatsächlich weitgehend ausgeschlossen.⁴³ Aber auch Steuersysteme, die sich einem einheitlichen Zivilrecht gegenüber sehen, legen in aller Regel nicht ohne Weiteres einen strengen Zusammenhang zu Grunde.⁴⁴ Letztlich gilt aber für alle Steuersysteme – in unterschiedlichem Maß – eine Vorprägung der tatsächlichen Verhältnisse durch die andere Teilrechtsordnung. Es sind gerade diese Abstufungen der Verbindlichkeit, die das Verhältnis Steuerrecht-Zivilrecht für eine Reagibilitätsanalyse so geeignet machen. Würden die Wertungen des Zivilrechts stets im Sinne eines strengen Konnexes für das Steuerrecht übernommen, fielen abhängige Variable und Einflussgröße durchgehend im Sinne einer proportiona-

⁴³ Siehe etwa für die Vereinigten Staaten *Supreme Court of the United States v. 07. 11. 1932 – Burnet v. Harmel*, 287 U. S. 103, 110; für das Vereinigte Königreich *J. Tiley*, in: *H. Ault / B. Arnold*, *Comparative Income Taxation*, 3. Aufl. 2010, S. 166 f.; für Kanada *B. Arnold*, in: *H. Ault / B. Arnold*, *Comparative Income Taxation*, 3. Aufl. 2010, S. 39 f.

⁴⁴ So besteht nach BVerfG v. 27. 12. 1992 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212, 213 keine Vermutung dahingehend, dass dem Zivilrecht entlehnte Tatbestandsmerkmale einer Steuerrechtsnorm im Sinne des zivilrechtlichen Verständnisses zu interpretieren sind.

len Beziehung zusammen; Abstufungen in den Reaktionen der einen Größe auf die andere wären nicht möglich.

Gleichzeitig ist der Zusammenhang ausreichend eng, so dass ein steuerrechtlicher Normwandel indiziell auf die Änderungen in der zivilrechtlichen Umgebung zurückgeführt werden kann. Die Vorprägung durch die andere Teilrechtsordnung stellt für die Tatbestände des Steuerrechts letztlich in vielen Fällen den „Sachverhalt“ dar, dessen originär steuerrechtliche Veränderungen in den meisten Fällen Randbereiche betreffen. Es ist also gerade diese Vorherigkeit der Anwendung des Zivilrechts und nicht deren Vorrang für die Elastizitätsanalyse von Interesse.

Um einen ausreichend engen Zusammenhang sicherzustellen, erfordert die Auswahlentscheidung über die heranzuziehende Einflussgröße einen dem eigentlichen Vergleich vorausgehenden Grobvergleich. Es muss entschieden werden, mit welchem zivilrechtlichen Regelungsbereich die abhängige Variable, also der steuerrechtliche Regelungsbereich, interagiert. Die betrachtete Größe und die Einflussgröße dürfen nicht isoliert nebeneinander stehen, gleichzeitig aber auch nicht stets einen strengen Konnex aufweisen. Es ist für die Reagibilitätsanalyse aber nicht erforderlich, dass in jeder der zu betrachtenden Rechtsordnungen ein Zusammenhang zwischen den beiden gewählten Größen besteht. Gerade die partiell fehlende Interaktion macht den Vergleich zu Steuerrechtssystemen, in denen der gleiche übergeordnete Mechanismus mit dem Zivilrecht zusammenhängt, aussagekräftig. Dem Makro-Vergleich ist also die Aufgabe zugewiesen, für ein ausgewogenes Verhältnis von jeweils verschiedenen abhängigen Variablen, Einflussgrößen und Zusammenhängen zwischen diesen Größen zu sorgen.

c) Einzelne Elastizitäten

In einem weiteren Schritt sind die Reagibilitäten der mathematischen Elastizität auf die möglichen Beziehungen des betrachteten steuerrechtlichen Regelungsmodells zu den Einflussgrößen zu übertragen. Die besondere Herausforderung besteht darin, das mathematische, also mit quantitativer Methodik arbeitende Elastizitätsmodell für die Rechtsvergleichung fruchtbar zu machen, die primär auf qualitativer Beschreibung beruht. Während die Mathematik stets exakte Aussagen liefert, sind begriffliche Konzepte – insbesondere in Randbereichen – dehnbar und in ihren Aussagen oft nicht eindeutig.⁴⁵

Die Uneindeutigkeit der lediglich in sprachlicher Fassung zur Verfügung stehenden Ausgangsdaten des Textvergleichs macht die Umsetzung von Abstufungen in Zahlen nur schwerlich möglich. Als Lösung bietet sich eine binäre, auf die Extreme gerichtete Sichtweise an. Für das Modell einer Elastizität kann somit

⁴⁵ Vgl. für die parallele Problematik bei der ökonomischen Analyse des Rechts N. Petersen / E. Towfigh, in: E. Towfigh / N. Petersen, *Ökonomische Methoden im Recht*, 2010, S. 20 f.

nur mit den Zuständen des Vorhandenseins einer Veränderung

$$\left| \frac{\Delta y}{y} \right| > 0 \quad \wedge \quad \left| \frac{\Delta x}{x} \right| > 0$$

und des Fehlens einer Veränderung

$$\left| \frac{\Delta y}{y} \right| = 0 \quad \wedge \quad \left| \frac{\Delta x}{x} \right| = 0$$

gearbeitet werden. Die Änderungen der abhängigen Variablen und der Einflussgröße können dabei wie folgt präzisiert werden:

$$\Delta y = y_{i,j} - y_{k,l} \quad \wedge \quad \Delta x = x_{i,j} - x_{k,l} .$$

Die Indizes i, j, k und l ermöglichen die territoriale und zeitliche Zuordnung der konkret betrachteten Regelungsmodelle. i und k geben die jeweiligen Länder an. Die Indizes j und l geben die Betrachtungszeitpunkte, so dass auch die diachrone Perspektive einbezogen werden kann.

Die möglichen Werte der Elastizität ergeben sich aus der Funktion

$$\varepsilon_{x_{i,j}, x_{k,l}; y_{i,j}, y_{k,l}} = \frac{\frac{y_{i,j} - y_{k,l}}{y_{k,l}}}{\frac{x_{i,j} - x_{k,l}}{x_{k,l}}} .$$

Mangels Referenzpunkts sind keine präzisen Aussagen über den numerischen Wert einer Veränderung möglich. Dennoch ist man nicht auf die Aussage $\frac{y_{i,j} - y_{k,l}}{y_{k,l}} \neq 0$ beschränkt. Möglich ist es, die binäre Sichtweise zu differenzieren und die qualitativ gefundenen Ergebnisse mathematisch durch Tendenzen darzustellen. Entscheidendes Differenzierungskriterium ist die Zugehörigkeit zur Ausgangsgröße $y_{k,l}$, was eine Unterscheidung zwischen *endogenen und exogenen Veränderungen* der Variablen möglich macht. Die Trennlinie zwischen den beiden Modifikationen stellt die qualitativ festzustellende Zugehörigkeit zu einem anderen, ebenfalls unter die übergeordnete Regelungsmaterie fallenden Mechanismus dar.

Unter die dem einzelnen Mechanismus zuzuordnenden Veränderungen fallen die aus dem Betrachtungsobjekt selbst heraus entwickelten *Anpassungen*, die den Mechanismus als Ganzen aufrecht erhalten und keinen Bezug zu einem anderen Mechanismus aufweisen. Sie bedeuten ein „Mehr“ für das Regelungsmodell ($y_{i,j} > y_{k,l}$). Die relative Veränderung stellt sich mit

$$\frac{y_{i,j} - y_{k,l}}{y_{k,l}} > 0$$

dar.

Eine Veränderung ist auf exogene Effekte zurückzuführen, wenn sie in Zusammenhang mit einem anderen Mechanismus steht. Es handelt sich um eine teilweise oder vollständige *Ersetzung*, die als *aliud* zu einer „Verminderung“ des