



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Fremdbestimmte Steuerwirkungen und Subjektsteuerprinzip –
Juristische Grenzfälle des Zusammenhangs von
steuerauslösender Handlung und Steuerbelastung“**

Dissertation vorgelegt von Sebastian Heinrichs

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: VorsRiBFH Prof. Dr. Bernd Heuermann

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Zusammenfassung

Die Dissertation¹ beschäftigt sich mit einem Problem, das sowohl in der Steuerrechtswissenschaft als auch in der steuerlichen Beratungspraxis als dringend wahrgenommen wird: Der Steuerzahler ist nicht immer derjenige, der ursächlich für die Steuerbelastung ist („Der eine macht’s, der andere muss zahlen“). Ziele der Arbeit sind die grundlegende wissenschaftliche Durchdringung des Problems, die Verknüpfung vermeintlich verschiedener Problemkreise und eine Systematisierung der Verhältnisse zwischen Verursacher der Steuerlast und Steuerpflichtigem. Dabei stellt die Arbeit auf den von *Rabald* geprägten Begriff der fremdbestimmten Steuerwirkungen ab. Weitere synonym verwendete Beschreibungen des gleichen Problems sind die Tatbestandsverwirklichung durch Dritte oder die aufgedrängte Steuerlast.

1. Hauptteil: Grundaussagen zur Beziehung zwischen Steuerpflichtigem und Handelndem

Im ersten Hauptteil der Arbeit wird das Steuerrecht auf allgemeine Aussagen zu diesem Problem durchsucht. Eine Schlüsselstellung nimmt hierbei die aus dem Markteinkommensprinzip abgeleitete Dispositionsbefugnis ein, wie sie von *Ruppe* 1979 bereits als grundlegendes Zurechnungsmerkmal für Einkünfte erkannt wurde. Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle ist dabei derjenige, der über die Teilnahme am Marktgeschehen und damit über die Leistungserstellung disponieren kann. Damit löst *Ruppe* eine bislang an das Leistungsfähigkeitsprinzip angelehnten Betrachtung ab, wonach primär auf die Person abgestellt wird, bei der die Vermögensmehrung eingetreten ist.

Weitere Aussagen werden aus dem Tatbestand des § 2 EStG abgeleitet. Zum einen erkennt Tipke in § 2 EStG den Steuerpflichtigen als das Subjekt des Tatbestands, das in der passivischen Formulierung von § 38 AO nicht zu finden ist. Zum anderen muss innerhalb des dreiteiligen Tatbestands nach *P. Kirchhof* neben dem Zustandstatbestand sowohl der Handlungs- als auch der Erfolgstatbestand durch den Steuerpflichtigen selbst verwirklicht sein. Die gespaltene Tatbestandsverwirklichung nach § 24 Nr. 2 EStG bestätigt als Ausnahme die Regel. Damit erreicht das Steuerrecht mit verschiedenen Begründungsansätzen die Grundaussage, dass die Besteuerung des Steuerpflichtigen auch maßgeblich an eine Handlung des Steuerpflichtigen anknüpfen muss.

Bestätigt wird diese Erkenntnis durch einen Blick auf die Paralleldiskurse. Auch bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern ist auf die Fähigkeit zur Disposition (bzw. die Fähigkeit zum Ausschluss anderer von der Disposition) abzustellen. Schließlich werden auch vergleichbare Diskussionen im Recht der steuerlichen Haftung geführt: So wird zum Beispiel bei der Haftung der Organgesellschaft nach Ende der Organschaft eine Engführung auf die Steuern verlangt (und auf Rechtsfolgenseite auch erreicht), die auch bei der Organgesellschaft angefallen wären.

2. Hauptteil: Phänomenologie – Referenzmaterien der besonderen Näheverhältnisse nach dem Grund der Belastung

Der zweite Hauptteil ist eine Phänomenologie der vier Referenzfelder der Arbeit: Fremdbestimmung in der Kapitalgesellschaft, in der Personengesellschaft, bei Kontinuität währenden, illiquiden Übertragungsvorgängen und in der zusammenveranlagten Ehe. Jedes Referenzfeld kennt dabei einen

¹ Die Dissertation ist in der Schriftenreihe Rechtsordnung und Steuerwesen im Otto Schmidt Verlag unter dem Titel „Fremdbestimmte Steuerwirkungen– Systematische und verfassungsrechtliche Vorgaben aus dem Subjektsteuerprinzip und dem Rechtsstaatsprinzip“ erschienen.

eigenen Regelungszusammenhang, wobei für Zwecke dieser Zusammenfassung exemplarisch das erste dieser Referenzfelder vertieft dargestellt wird:

(1) Fremdbestimmung in der Kapitalgesellschaft

Im Rahmen der Phänomenologie bei der Fremdbestimmung der Kapitalgesellschaft steht an erster Stelle der Verlustuntergang nach § 8c KStG (und § 10a S. 10 GewStG) in Folge eines schädlichen Anteilsenerwerbs, der sowohl unmittelbar für die Kapitalgesellschaft als auch mittelbar für die nicht erwerbenden Gesellschafter fremdbestimmte Steuerwirkungen auslöst. In der Diskussion um diese Norm wirkt immer noch das Verständnis einer Missbrauchsverhinderung nach, die auf eine Änderung der wirtschaftlichen Identität abstellt. Die Untauglichkeit dieser Betrachtung beim quotalen Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG a.F. ist zutreffend vom Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung v. 29.03.2017 festgestellt worden. Eine solche Betrachtung ist beim vollständigen Verlustuntergang nach Erwerb von mehr als der Hälfte der Anteile nachvollziehbar, aber in Randbereichen und vor allem bei mittelbaren Anteilsenerwerben problematisch. Ein weiterer Quell fremdbestimmter Steuerwirkungen stellt die Ausgestaltung der Zinsschranke in §§ 4h EStG, 8a KStG dar. Steuerwirkungen können hier über die Konzernzugehörigkeit und die Fremdkapitalquote fremdbestimmt werden. Auch hier war die Missbrauchsverhinderung leitendes Motiv für den Gesetzgeber, die jedenfalls in der Umsetzung überschießend wirkt.

Auf die transparente Besteuerung von an der Börse gelisteten Immobilienfonds in Rechtsform einer AG (REIT-AGs) wird in der Arbeit als besonders bemerkenswertes Beispiel von Fremdbestimmung eingegangen: Auch hier entsteht durch die Besteuerung in Abhängigkeit von der Zusammensetzung des Anteilseignerkreises (Streubesitzquote, Höchstgrenze pro Anteilseigner) zwar die Gefahr der Fremdbestimmung. Der Gesetzgeber knüpft aber die Sanktion nach § 18 Abs. 3 REITG an zwei weitere Voraussetzungen, nämlich die Kenntnis der REIT-AG und das Verstreichen einer Zeit für Abhilfe. Erst dann und mit Wirkung für die Zukunft verliert die REIT-AG ihre Transparenz.

Im Kontrast hierzu ist die Hinzurechnungsbesteuerung in § 7 AStG zu sehen. Dort treten Steuerwirkungen beim Gesellschafter je nach Konstellation schon dann auf, wenn er alleine zu mehr als 1% bzw. mit der „Gesamtheit der Steuerinländer“ zu mehr als 50% beteiligt ist. Damit können sowohl die Gesellschaft durch ihre (passive) Tätigkeit als auch andere Steuerpflichtige auf die Besteuerung des Anteilseigners einwirken, letztere sogar nur auf Grund des Umstands, ebenfalls in Deutschland steuerpflichtig zu sein. Die Einwirkungsmöglichkeit von Gesellschaft hin zum Gesellschafter findet sich auch im Erbschaftsteuerrecht, wenn zum Beispiel nach § 13 Abs. 6 S. 1 Nr. 4 S. 2 ErbStG die Gesellschaft durch Veräußerung von Betriebsgrundlagen die Nachversteuerung beim 25%-Gesellschafter auslösen kann, allerdings erst nachdem es zu einem Zufluss des Veräußerungserlöses an den Gesellschafter gekommen ist.

Schließlich wird auch auf die Organschaft als letztlich bewusst gewählte Gefahr der Fremdbestimmung eingegangen. Die Zurechnung von Handlungen und Ergebnissen ist dort grundsätzlich angestrebt. Anders als bei den anderen Referenznormen wird die Fremdbestimmung nicht durch eine Missbrauchsgefahr begründet, sondern durch die Vorstellung, dass Organträger und Organgesellschaft sich als Einheit, nicht mehr als Fremdes begegnen, obgleich es nur zu einer Ergebniszurechnung, nicht zu einer Vollkonsolidierung kommt.

All diese Beobachtungen aus den verschiedenen steuerlichen Referenznormen werden reflektiert, zunächst vor den gesellschaftsrechtlichen Grundlagen: Dort ist eine Grundentscheidung für die Rechtspersönlichkeit des Verbands getroffen, die zu einem grundsätzlichen, im Einzelfall aber doch

durchbrochenen Trennungsprinzip führt. Daneben steht aber der steuerrechtlich immer stärker betonte Blick auf die wirtschaftliche Identität, der die Frage aufwirft, inwieweit die Gesellschafter durch die Kapitalgesellschaft hindurch disponieren können (bzw. die Gesellschaft auf ihre Gesellschafter zurückwirken kann). Dabei ist zwischen den verschiedenen Beteiligungshöhen zu differenzieren, wobei ein zu weniger als der Hälfte beteiligter Gesellschafter jedenfalls nicht positiv über die Gesellschaft verfügen kann.

Steuerrechtlich ist die zivilrechtliche Grundentscheidung durch § 1 KStG aufgenommen und durch eine weitgehend auf die natürliche Person ausgerichtete Gesamtbetrachtung der Belastungswirkung umgesetzt, wenn die steuerliche Vorbelastung der Ausschüttungen berücksichtigt werden; Ausnahmen für Streubesitzdividenden in § 8b Abs. 4 KStG sind systemfremde Durchbrechungen. Das Trennungsprinzip selbst wird durch eine wachsende Zahl von Normen wie etwa solchen zur Korrespondenz relativiert. Neben den induktiven Ansätzen wird versucht, das Trennungsprinzip auch deduktiv herzuleiten, etwa aus einem materiellen Verständnis der Kompetenznormen der Finanzverfassung, aber auch aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn der Kapitalgesellschaft eine eigenständig vorläufige, vom Gesellschafter abgeschirmte Leistungsfähigkeit zugestanden wird. Aus einer angenommenen eigenen Leistungsfähigkeit folgt auch die grundsätzliche Unzulässigkeit von fremdbestimmten Steuerwirkungen, denn diese Leistungsfähigkeit wird nicht durch Handlungen auf Gesellschafterebene berührt. Diese Überlegung stellt dem Grunde nach auch das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung zu § 8c KStG an, allerdings unter allgemeingleichheitsrechtlichen Erwägungen. Die Entscheidung wird zu Recht als Stärkung des Trennungsprinzips gesehen.

Diese Erkenntnisse werden in der Arbeit auf die Referenzfälle angewendet, wobei folgende Fragen leitend sind: ob tatsächlich eine Bestimmung der Steuerwirkungen *durch Fremde* vorliegt bzw. wie nahe sich der jeweilige Steuerpflichtige und der jeweilige Handelnde stehen – und der Vergleich mit dem allgemeinen Grund der Zurechnung von Einkünften, die Aufnahme der zivilrechtlichen Grundentscheidung für das Trennungsprinzip in das Steuerrecht sowie die (verfassungsrechtlichen) Determinanten, insbesondere jene, die sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip – verstanden als Subjektsteuerprinzip – ergeben.

(2) Fremdbestimmung in der Personengesellschaft

Zweites Referenzfeld sind fremdbestimmte Steuerwirkungen in der Personengesellschaft. Hier ist zuvorderst die für Zwecke der Einkommensteuer zweistufige Gewinnermittlung zu nennen (Ebene der Mitunternehmerschaft einerseits; Ebene der Mitunternehmer, insbesondere dargestellt durch Ergänzungs- und Sonderbilanzen andererseits). Deren Überführung in das Recht der Gewerbesteuer, in dem die Personengesellschaft als Steuersubjekt gesehen wird, sorgt für eine Nivellierung dieser gesellschafterbezogenen Korrekturposten. Hierdurch werden zwingend nicht-verursachungsgerechte Steuerwirkungen hervorgerufen. Eine solche Sozialisierung der Steuerlast findet auch für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils statt, dessen Gewerbebesteuerung nach § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG sozialisiert wird. Das Bundesverfassungsgericht blendet dies in seiner Entscheidung v. 10.04.2018 aus, wenn es allein auf eine vermiedene Doppelbesteuerung und im Übrigen auf die Möglichkeit vertraglicher Regelungen verweist, mit denen die Gesellschafter eine verursachungsgerechte Besteuerung im Innenverhältnis regeln können.

Eine zweite Gruppe fremdbestimmter Steuerwirkungen im Umfeld von Personengesellschaften findet sich im Bereich der Einkommensteuer. Hier wird der Betrieb der Personengesellschaft unter Einbezug der Gesellschafter beschrieben; an diese Beschreibung knüpfen sich dann Steuerfolgen, die wieder

beim einzelnen Gesellschafter wirken. Besonders relevant sind hier Steuerwirkungen aus dem Kontext der Zinsschranke, wie sie dem Grunde nach schon bei der Kapitalgesellschaft besprochen wurden, aber auch an die Betriebsgröße einschließlich Sonder- und Ergänzungsbilanzen anknüpfende Normen wie etwa § 7g EStG oder § 141 AO.

Bei der anschließenden Darstellung der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Grundlagen wird deutlich, dass die Personengesellschaft bzw. Mitunternehmerschaft weniger verselbständigt ist als bei der Kapitalgesellschaft. Es geht um Rechtsfähigkeit statt Rechtspersönlichkeit, Transparenz statt Trennungsprinzip. Auch die Sonder- und Ergänzungsbilanzen sind Ausdruck einer ausdifferenzierten Transparenz, den durch sie wird die Unterscheidung zwischen Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre negiert – im Recht der Einkommensteuer grundsätzlich aber nur mit Wirkung für den jeweiligen Gesellschafter. Erst durch die undifferenzierte Zusammenschau zu einem einheitlichen Betrieb kommt es zu einer Sozialisierung der gesellschafterbezogenen Besteuerungsmerkmale.

(3) Fremdbestimmung bei Kontinuität währenden, illiquiden Übertragungsvorgängen

Die Fremdbestimmung durch die mögliche Verletzung von Behaltensfristen bei illiquiden Übertragungsfällen findet sich bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten, die in bestimmten Konstellation zu Buchwerten erfolgen kann. Der Gesetzgeber ermöglicht den Buchwertansatz beim Veräußerer und verzichtet damit zunächst bei diesem auf eine Besteuerung der stillen Reserven. Soweit diese Verschonung aber einem bestimmten Verhalten des Erwerbers abhängig gemacht und über eine zurückwirkende Behaltensfrist mit der Besteuerung beim Veräußerer verknüpft wird, besteht die Gefahr der Fremdbestimmung. Beispiele hierfür sind § 6 Abs. 3 S. 2 EStG (Übertragung von Wirtschaftsgütern innerhalb von Mitunternehmerschaften), § 6 Abs. 5 S. 4 EStG (Übertragung von Sachgesamtheiten) und § 16 Abs. 3 S. 3 EStG (Realteilung) sowie zahlreiche Behaltensfristen im Rahmen des Umwandlungssteuerrechts.

Die Fremdbestimmung ist in den meisten Fällen Folge eines Kompromisses zwischen subjektbezogener Besteuerung der stillen Reserven, wie sie vom Subjektsteuerprinzip geboten wird, einerseits und Vorsichts- und Realisationsprinzips verbunden mit der Förderung von unternehmerischer Kontinuität andererseits. Angesichts der Unentgeltlichkeit oder der im Gegenzug gewährten gesellschaftsrechtlichen Beteiligung mögen zwar ein Näheverhältnis und damit auch eine Dispositionsbefugnis im Einzelfall bestehen; die gesetzliche Ausgestaltung ist aber regelmäßig unnötig streitanfällig. Die Arbeit zeigt dabei auch auf, wie der Gesetzgeber seine Regelungsziele erreichen und dennoch Fremdbestimmung vermeiden könnte.

(4) Fremdbestimmung in der zusammenveranlagten Ehe

Im letzten Referenzfeld schließlich wird anhand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Ehegattenbesteuerung aufgezeigt, wie sich auch der Leitgedanke der Dispositionsbefugnis in der ehelichen Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs feststellen lässt. In der zusammenveranlagten Ehe soll es keine *Fremdbestimmung* zwischen den einzelnen Eheleuten geben, denn die Eheleute sind (jedenfalls auf einer nachgelagerten Stufe der Besteuerung) ein gemeinsames Subjekt, was Fremdheit und Fremdbestimmung schon begrifflich ausschließt. Die genaue Bestimmung des Subjekts und die Veränderung der Dispositionsbefugnis innerhalb des Subjekts wird dabei nachgezeichnet: Von der Haushaltsbesteuerung über ein traditionelles Ehebild hin zur Lebenspartnerschaft und Ehe für alle; von der patriarchalischen hin zur konsensualen Willensbildung. Jede neue Entwicklung zwingt dabei zu einer genauen Besinnung über das Wesen der Ehe und der

Gemeinschaft – und damit zur Frage, wie Subjekte der steuerlichen Leistungsfähigkeit zu bestimmen sind.

3. Hauptteil: Verfassungsrechtliche und steuersystematische Vorgaben

Die Ergebnisse der Phänomenologie werden im letzten Hauptteil vor den Vorgaben des Leistungsfähigkeits-, des Markteinkommens- und des Rechtsstaatsprinzips reflektiert. Aus dieser Reflektion ergeben sich folgende Thesen:

(1) Leistungsfähigkeitsprinzip

Mit dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sind fremdbestimmte Steuerwirkungen grundsätzlich unvereinbar. Der Steuerpflichtige wird durch die Handlung eines Fremden für sich genommen nicht leistungsfähiger. Eine mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip konforme Verursachung von Steuerwirkungen kann allerdings dann vorliegen, wenn die Steuerbelastung durch fremde Steuerrechtssubjekte ausgelöst wird, die mit dem Steuerpflichtigen in alternativen Zurechnungseinheiten steuerlicher Leistungsfähigkeit verbunden sind. Die Steuerrechtssubjekte können sich in dieser alternativen Zurechnungseinheit in einem *Übereinander*, *Miteinander* oder *Nacheinander* befinden; entscheidend ist, dass das Individuum ultimativer Bezugspunkt steuerlicher Leistungsfähigkeit ist und bei der Verursachung der Steuerwirkungen die Sachgesetzlichkeiten der jeweiligen Zurechnungseinheit und des jeweiligen Regelungsgegenstands gewahrt werden. Jenseits der alternativen Zurechnungseinheiten kann zwar die fremdbestimmte Steuerwirkung durch Überwälzung auf den Verursacher wirtschaftlich beseitigt und so ein Zustand erreicht werden, in dem das Subjekt belastet wird, das leistungsfähiger geworden ist. Eine derartige Reparatur entlässt aber den Gesetzgeber nicht aus seiner Pflicht, durch Gesetz die Leistungsfähigkeit bei dem Subjekt zu erfassen, bei dem sie entstanden ist.

(2) Markteinkommensprinzip

Der Diskurs über fremdbestimmte Steuerwirkungen verdankt dem Markteinkommensprinzip die Erkenntnis, dass die Dispositionsbefugnis ein taugliches Zurechnungskriterium ist. Bei genauerer Betrachtung der Herleitung dieses Zurechnungskriteriums einerseits und der die Fremdbestimmung auslösende Disposition andererseits erkennt man aber Unterschiede im Zurechnungsobjekt. Die Zurechnung der Einkunftsquelle und die grundsätzliche Marktteilnahme stehen in den pathologischen Fällen der Fremdbestimmung außer Frage. Daraus folgt die Erkenntnis, dass eine Vielzahl der Referenznormen, die fremdbestimmte Steuerwirkungen auslösen, nur die die Einkünftezurechnung begründende Handlung näher beschreiben, oder in einem Bereich jenseits des eigentlichen Marktgeschehens wirken. Das Markteinkommensprinzip hält dabei keine originären Aussagen zu fremdbestimmten Steuerwirkungen bereit. Der Rechtsgedanke in der berühmten Formel von *Ruppe* – Dispositionsbefugnis als Zurechnungskriterium – transzendiert damit seine Herleitung.

(3) Rechtsstaatsprinzip

Die Vermeidung fremdbestimmter Steuerwirkungen ist das Gebot eines Rechtsstaates, der die Freiheit des Individuums durch die Vorausberechenbarkeit des staatlichen Steuerzugriffs ermöglichen will. Durch die tatbestandliche Anknüpfung an die Handlung eines fremden Privaten ist dem Staat die daraus folgende Unsicherheit zuzurechnen. Fremdbestimmte Steuerwirkungen bzw. deren Vermeidung stehen daher gleichberechtigt als Fallgruppe der Rechtssicherheit neben anderen Ausprägungen wie der Bestimmtheit von Gesetzen, der Normenklarheit, der Auslegungsbegrenzung,

der Zulässigkeit von (belastender) Rechtsfortbildung und der Ausübung des Ermessens. Aus dieser These sind folgende Forderungen abzuleiten:

- Wenn es dem Staat, und insbesondere dem Gesetzgeber, möglich ist, die verfolgten Regelungsziele auch ohne Schaffung einer Quelle fremdbestimmter Steuerwirkungen gleich wirksam zu erreichen, dann hat er sich für diese Alternative zu entscheiden. Für Rechtsanwender verdichtet sich dieses Gebot zu einer Auslegungsregel. Beispiele hierfür wurden in dieser Arbeit in der Gesetzesanwendung entdeckt, aber auch de lege ferenda vorgeschlagen.
- Mindestvoraussetzung für die Anknüpfung an das Verhalten eines fremden Subjekts des Privatrechts ist, dass zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Fremden ein Näheverhältnis besteht. Solche Näheverhältnisse wurden in der Phänomenologie dieser Arbeit identifiziert.
- Wenn bei einer Rechtskreiserweiterung die Gefahr der Fremdbestimmung nicht zu vermeiden ist, dann ist dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit in Form eines Wahlrechts einzuräumen, hierauf zu verzichten und die zugrundeliegende Handlung ohne die Gefahr der Fremdbestimmung vorzunehmen.
- Die durch den Staat herbeigeführte Unsicherheit ist nach Möglichkeit dadurch zu mindern, dass die Steuerwirkung erst dann eintritt, wenn der Steuerpflichtige Kenntnis von deren Verursachung erlangt und erfolglos eine Frist verstrichen ist, in der der Steuerpflichtige die Möglichkeit hatte, die steuerauslösende Handlung effektiv wieder rückgängig zu machen.
- Die Rechtsunsicherheit, die infolge fremdbestimmter Steuerwirkungen entsteht, wird multipliziert, wenn sie sich nicht ohne weiteres aus dem Tatbestand einer Norm selbst ergibt. Es ist im Tatbestand deutlich zu machen, an wessen Verhalten der Steuerzugriff – *idealiter* natürlich an das Verhalten des Steuerpflichtigen – anknüpft. Dies gilt grundsätzlich auch für untergesetzliche Regelungen und Rechtsanwendungen, die eine an sich im Tatbestand angelegte Fremdbestimmung wieder zurücknehmen.

(4) Rückbezug auf die Referenzmaterien

Die Fähigkeit des Steuerpflichtigen, über die Verwirklichung des Tatbestandes disponieren zu können, ist ein zentrales Gebot des Steuerrechts, das sich aus vielen Quellen speist. Die Dispositionsbefugnis wurde zunächst aus dem Markteinkommensprinzip für Zwecke der Einkünftezurechnung als Schlüsselbegriff gewonnen, findet sich aber ausdrücklich geregelt auch bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern. Mittlerweile beansprucht die Dispositionsbefugnis über diese Herleitung und über diesen Anwendungsbereich hinaus weitergehende Bedeutung: So ist Dispositionsbefugnis über die steuerauslösende Handlung rechtsstaatlich geboten, um Rechtssicherheit und letztlich die Freiheit des Steuerbürgers zu verwirklichen. Sie ist unter dem Schlagwort des Subjektsteuerprinzips ebenfalls leitend bei der ultimativen Zurechnung von Leistungsfähigkeit in dieser Arbeit. Dabei sind stets die Sachgesetzmäßigkeiten des exakten Bezugsobjekts der Disposition und der jeweiligen Regelungsmaterie, in der der Steuerpflichtige sich bewegt, zu beachten. Für den Durchgriff durch eine Kapitalgesellschaft bedeutet dies, dass der Gesetzgeber sich hierfür an den gesellschaftsrechtlich gewährten Dispositionsmöglichkeiten der Gesellschafter mit Bezug auf die Gesellschaft orientieren muss. Für die Besteuerung der Ehe ist nunmehr auf Grund der im Laufe der Zeit gewandelten rechtlichen und tatsächlichen Ausgestaltung

des Ehe- und Familienlebens das Bild einer konsensual disponierenden Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs prägend.

* * *