

Besteuerung der Unternehmen

Einfacher und Effizienter

Abschlussbericht der Expertenkommission
„Vereinfachte Unternehmensteuer“



Bundesministerium
der Finanzen

Besteuerung der Unternehmen: Einfacher und Effizienter

Abschlussbericht der Expertenkommission
„Vereinfachte Unternehmensteuer“

eingesetzt vom Bundesministerium der Finanzen
Juli 2024

Diese Veröffentlichung ist vor Abschluss des Korrektorats erstellt worden. Insoweit ist die hier vorliegende Fassung vorläufig. Nach Abschluss des Korrektorats sind etwaige redaktionelle Anpassungen des Textes nicht ausgeschlossen.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort 8

1. Auftrag, Zusammensetzung und Arbeitsweise der Expertenkommission	10
1.1. Auftrag der Kommission	10
1.2. Zusammensetzung der Kommission	11
1.3. Arbeitsweise der Kommission	11
2. Einführung	13
2.1. Unternehmen, Staat und Steuern	13
2.2. Ein dreifacher Blick auf die Besteuerung von Unternehmen	15
2.3. Grundlinien des geltenden und eines künftigen Unternehmenssteuerrechts	17
2.3.1. Zur Reichweite der Reform	17
2.3.2. Zum Dualismus der Unternehmensbesteuerung	18
2.3.3. Zum Dualismus der Einkunftsarten	20
2.3.4. Individualsteuerprinzip	22
2.3.5. Zur Gewerbesteuer	24
2.3.6. Zur Finanzierung von Unternehmen durch Eigen- oder Fremdkapital	25
2.3.7. Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch	26
2.3.8. Internationale Bezüge	27
2.3.9. Digitalisierung und Abbau von Verwaltungslasten	28
2.3.10. Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer	29
2.3.11. Aufkommenswirkungen für Bund, Länder und Gemeinden	29
2.4. Übergangsregelungen und Wahrung der Gesamtkonzeption	30
2.5. Gang der Darstellung	31
2.6. Empfehlungen	31
3. Laufende Besteuerung der Unternehmen	35
3.1. Grundlagen und Gang der Darstellung	35
3.2. Dualismus der Unternehmensbesteuerung und (erweitertes) Optionsmodell	36
3.2.1. Legitimation eines erweiterten Optionsmodells	36
3.2.2. Anwendungsbereich einer umgekehrten Option	37
3.2.3. Ausgestaltung einer umgekehrten Option	38

3.2.4. Auswirkungen auf Gesellschaften i.S. des § 264a HGB (insbes. GmbH & Co. KG)	38
3.2.5. Nachjustierungen bei § 1a KStG	39
3.2.6. Streichung des § 34a EStG	39
3.3. Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern	39
3.3.1. Zur steuerlichen Gewinnermittlung	39
3.3.2. Zu § 17 EStG	44
3.3.3. Zu § 8b KStG: Wiederherstellung Beteiligungsertragsbefreiung – Attraktiver Holdingstandort	44
3.3.4. Annäherung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer an Einkommen-/Körperschaftsteuer	50
3.4. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	56
3.4.1. Verwerfungen zwischen den Unternehmensformen	56
3.4.2. Steuerpolitische Zielsetzungen	56
3.4.3. Leitmodell Kapitalgesellschaft	57
3.4.4. Dienstverhältnisse	58
3.4.5. Überlassung von Wirtschaftsgütern	59
3.4.6. Überlassung von Finanzkapital	62
3.5. Gewerbliche Sondertatbestände bei Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 EStG	64
3.5.1. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG („Abfärberegelung“)	64
3.5.2. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG („Geprägeregelung“)	65
3.6. Verluste	66
3.6.1. Grundlagen und Gang der Darstellung	66
3.6.2. Verlustrücktrag	67
3.6.3. Verlustvortrag	69
3.6.4. Verlustverrechnung bei transparenter Besteuerung und Haftungsbeschränkung	71
3.7. Gruppenbesteuerung	75
3.7.1. Status quo der Gruppenbesteuerung	75
3.7.2. Abschaffung des Erfordernisses eines Gewinnabführungsvertrags	75
3.7.3. Tatbestandsvoraussetzungen des vorgeschlagenen Gruppenbesteuerungssystems	76
3.7.4. Rechtsfolgen des vorgeschlagenen Gruppenbesteuerungssystems	77
3.7.5. Keine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung	78
3.8. Empfehlungen	79
4. Umwandlungen und Sanierungen	84
4.1. Zielsetzung und Leitgedanken	84
4.2. Abbau von Umstrukturierungshindernissen	84
4.2.1. Ziel der steuerlichen Restrukturierungsnormen	84
4.2.2. Abbau zentraler Hindernisse für nationale Restrukturierungen im Umwandlungssteuerrecht	85
4.2.3. Abbau zentraler Hindernisse für nationale Restrukturierungen im Einkommensteuerrecht	93
4.2.4. Abbau zentraler Hindernisse für nationale Restrukturierungen von Organschaften	96

4.2.5. Vermeidung von Verstößen gegen EU-Recht	98
4.2.6. Abbau von Umwandlungshindernissen für grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen	100
4.2.7. Umwandlungen und globale Mindestbesteuerung	105
4.3. Liquidation und Sanierung von Unternehmen	106
4.3.1. Steuerliche Berücksichtigung von Wertverlusten aus Anteilen an Kapitalgesellschaften und Gesellschafterdarlehen	106
4.3.2. Steuerliche Folgen aus dem Verzicht des Gesellschafters auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens	108
4.3.3. Forderungsverzicht von Drittgläubigern und § 3a EStG	109
4.4. Mantelkauf (§§ 8c, 8d KStG)	111
4.4.1. Bestandsaufnahme	111
4.4.2. Keine Rückkehr zum Regelungskonzept des § 8 Abs. 4 KStG a.F.	112
4.4.3. Anforderungen an einen substanziellen Anteilseignerwechsel	113
4.4.4. Anforderungen an eine substanzielle Veränderung des Unternehmens	115
4.5. Empfehlungen	117
5. Internationale Unternehmensbesteuerung	120
5.1. Einführung	120
5.1.1. Arbeitsauftrag/Zielsetzung	120
5.1.2. Internationaler und Europäischer Rechtsrahmen	120
5.1.3. Rückbesinnung auf die zentrale Aufgabe des Internationalen Steuerrechts: Vermeidung von Nachteilen grenzüberschreitender Tätigkeit	120
5.2. Steuerstandort Deutschland im internationalen Wettbewerb	121
5.2.1. Vorbemerkung	121
5.2.2. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung durch Verbesserung der Berücksichtigung ausländischer Steuern (§ 34c EStG, § 26 KStG)	121
5.2.3. Gewerbesteuer und grenzüberschreitend tätige Unternehmen	124
5.2.4. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	125
5.2.5. Unternehmen als internationale Arbeitgeber	126
5.3. Reduzierung von Anti-Missbrauchsvorschriften auf ein angemessenes Maß	131
5.3.1. Bestandsaufnahme und zentrale Probleme des Status quo	131
5.3.2. Vermeidung von Abweichungen vom internationalen Standard	131
5.3.3. Maßnahmen gegen Niedrigbesteuerung	133
5.3.4. Steueroasenabwehrgesetz	137
5.3.5. Anti-Hybrids-Regeln, insb. § 4k EStG	139
5.3.6. Maßnahmen gegen internationale Finanzierungsgestaltungen	142
5.4. Zuzug und Wegzug, Verstrickung und Entstrickung, Funktionsverlagerung	145
5.4.1. Entstrickung stiller Reserven, insb. durch Wegzug von Gesellschaftern	145
5.4.2. Wegzugsbesteuerung i.S.v. § 6 AStG: Hemmnis der Freizügigkeit	146

5.4.3. Empfehlungen	147
5.4.4. Funktionsverlagerung	150
5.5. Weitergehende Maßnahmen der EU/OECD	151
5.6. Empfehlungen	152
5.7. Anhang	154
6. Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung	157
6.1. Zielsetzung	157
6.2. Ausbau des risikoorientierten Ansatzes	158
6.3. Einbehalt von Quellensteuern und Kapitalertragsteuern	160
6.3.1. Freistellungsanträge zur Herabsetzung des Quellensteuereinhalts bei grenzüberschreitenden Dividenden, Zins- und Lizenzzahlungen	160
6.3.2. Kapitalertragsteuer bei inländischen Dividendenausschüttungen von Kapitalgesellschaften	163
6.3.3. Kapitalertragsteuer bei grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen von Kapitalgesellschaften	165
6.4. Steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung von Sachzuwendungen	166
6.5. Antragsprozess bei Forschungszulage und Investitionsprämie	169
6.6. Mitteilungs- und Nachweispflichten	171
6.6.1. Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende und innerstaatliche Steuergestaltungen	171
6.6.2. Verrechnungspreisdokumentation	173
6.6.3. AStG-Erklärungen	173
6.6.4. Nachweispflichten bei Sperrfristen nach Einbringungen von Unternehmens-anteilen oder Anteilstausch	175
6.7. Weitere Vereinfachungen	175
6.7.1. Zuständigkeit für die Betreuung der Gesellschafter einer Personengesellschaft	175
6.7.2. Sprungklage	175
6.8. Betriebsprüfung	176
6.8.1. Herausforderung	176
6.8.2. Zielsetzung	176
6.8.3. Umsetzung	176
6.8.4. Zusammenfassung	184
6.9. Berichtigung von Steuererklärungen	184
6.9.1. Verfahren zur Berichtigung von Erklärungen	184
6.9.2. Berichtigung von Erklärungen nach oder während der Außenprüfung	185
6.10. Digitalisierung	187
6.10.1. Verbesserungsvorschläge für den Austausch zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen	188
6.10.2. Verbesserungsvorschläge für den Austausch innerhalb der Verwaltung: Once-Only-Prinzip	190
6.11. Empfehlungen	191
6.12. Anhang	194

7. Zusammenfassung der Empfehlungen	197
7.1. Einführung	197
7.2. Laufende Unternehmensbesteuerung	198
7.3. Umwandlungen und Sanierungen	201
7.4. Internationale Unternehmensbesteuerung	202
7.5. Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung	204
Literaturverzeichnis	207

Vorwort

Der nachstehende Bericht beschreibt und begründet die Empfehlungen, welche die im Sommer 2023 durch das Bundesministerium der Finanzen eingesetzte Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ in umfangreichen Beratungen erarbeitet hat.

Die Kommission präsentiert in diesem Bericht Vorschläge für eine grundlegende Strukturreform der Unternehmensbesteuerung. Ausgangspunkt ihrer Arbeiten ist die Erkenntnis, dass eine Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen in Deutschland nicht nur im Hinblick auf die Höhe der betrieblichen Steuerlast geleistet werden kann und muss. Eine nachhaltige Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts erfordert zusätzlich und vielleicht in erster Linie die kritische Durchsicht einer Vielzahl von steuerlichen Vorgaben, die sich in der täglichen betrieblichen Praxis als hinderlich für eine flexible und innovative Entwicklung der deutschen Unternehmenslandschaft erweisen. Es geht um die Bereinigung eines historisch gewachsenen, aber zunehmend als ineffizient und bürokratisch erkannten Regelungsgeflechts, das Unternehmer und Unternehmen auf breiter Front daran hindert, ihre verfügbaren Ressourcen nach Maßgabe betriebswirtschaftlicher Chancen zum Einsatz zu bringen, dabei im gesamtwirtschaftlichen Interesse an technologischer Innovation Risiken einzugehen und in diesem Zuge hochwertige Arbeitsplätze im Inland zu schaffen. Hinzu tritt ein Übermaß bürokratischer Dokumentations-, Informations- und Erklärungsspflichten, die wirtschaftliches Handeln in Deutschland in steigendem Maße nicht nur mit kaum zumutbaren Kosten, sondern auch mit erheblichen Compliance-Risiken belasten.

Die Kommission stellt dem das Konzept einer Unternehmensbesteuerung gegenüber, welche die wesentlichen betrieblichen Entscheidungen (namentlich die Wahl zwischen Investitionen, Rechtsformen, Finanzierungswegen und Organisationstypen) dem Steuerpflichtigen überlässt und ihm zugleich eine laufende Anpassung der Unternehmensstruktur an sich wandelnde wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen ermöglicht. Betroffen ist sowohl die laufende Besteuerung von Unternehmen als auch deren Umstrukturierung oder Sanierung. Die internationale Perspektive wird ebenso gewürdigt wie die vielfältigen prozeduralen Aspekte im Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Bürger – und schließlich die Aufgabe, die Vorzüge der Digitalisierung zum Wohle der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zu nutzen. Die Bewältigung der großen ökonomischen und ökologischen Herausforderungen der deutschen Wirtschaft setzt – das ist die gemeinsame Überzeugung der Mitglieder der Kommission – ein Unternehmenssteuerrecht voraus, das transformativen Anstrengungen hilfreich und nicht hinderlich gegenübersteht.

In diesem Sinne unterbreitet die Kommission eine Vielzahl von Einzelschlüssen zum materiellen Steuerrecht und zum Verfahrensrecht, die sämtlich von den genannten übergreifenden Zielen geleitet sind.

Die Kommission hat in dieser Arbeit großen Wert daraufgelegt, zu allen untersuchten Themen möglichst konkrete Regelungsinhalte zu definieren. Zur tatsächlichen gesetzgeberischen Umsetzung ist es bei fast allen in diesem Bericht enthaltenen Empfehlungen nur noch ein kleiner Schritt. Ihn zu gehen, steht in der Verantwortung der gesetzgebenden Instanzen in Bund und Ländern. Die Kommission wünscht der Politik den Mut, sich der Aufgabe einer grundlegenden Reform des Unternehmenssteuerrechts zu stellen.

Wolfgang Schön

Guido Förster, Joachim Hennrichs, Johanna Hey, Deborah Schanz

1.

Auftrag, Zusammensetzung und Arbeitsweise der Expertenkommission

1.1. Auftrag der Kommission

Die Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ wurde im Juli 2023 durch das Bundesministerium der Finanzen, vertreten durch die Parlamentarische Staatssekretärin Katja Hessel, mit dem Auftrag eingesetzt, „kritische Bereiche und Stellschrauben des Steuerrechts zu identifizieren und die Unternehmensbesteuerung zu modernisieren und attraktiver zu machen“¹. Die Kommission wurde gebeten, mit dieser Zielsetzung einen Bericht zur Reform der Unternehmensbesteuerung zu erarbeiten und diesen Bericht bis Mitte 2024 vorzulegen.

Herausforderungen für das geltende Unternehmenssteuerrecht sieht das Ministerium in seinem Auftragsschreiben „bei einer Vielzahl von steuersystematischen Fragen, auch jenseits der vielfach beleuchteten Positionen Deutschlands bei im OECD-Vergleich sehr hohen nominalen Steuersätzen und breiten Bemessungsgrundlagen“. Nach Auffassung des Ministeriums stellt sich „u.a. die standortrelevante Frage, wie flexibel Unternehmen und Konzerne mit Sitz in Deutschland im internationalen Wettbewerb sind und welche ‚Steuerkultur‘ sie vorfinden“. Beispielhaft soll darauf geachtet werden, dass „die Begünstigung für steuerneutrale Umstrukturierungen im Konzern in einem ausgewogenen Verhältnis mit etwaigen Regelungen zur Vermeidung von Steuerumgehungen steh(t)“. Erkannt wird auch, dass „Unternehmen oftmals aufgrund der Gewerbesteuer Wettbewerbsnachteile hinnehmen müssen“. Zugleich wird das Anliegen formuliert, dass „Reformvorhaben bei der Unternehmensbesteuerung (...) immer auch aus einem internationalen Blickwinkel

betrachtet werden (müssen)“. Gerade hier werden Ansatzpunkte für „Vereinfachung und Entbürokratisierung“ gesehen.

Das Ministerium hat in seinem Auftrag an die Expertenkommission u.a. die folgenden leitenden Gesichtspunkte für die Arbeit der Kommission identifiziert:

- Vereinfachung von Regelungen
- Zugänglichmachung von Regelungen für eine (stärkere) Digitalisierung
- Bürokratieabbau
- die effektive Steuerentlastung

Dabei wird im Rahmen des Kommissionsauftrags Wert daraufgelegt, dass „bei jeder gesetzlichen Stellschraube oder Verpflichtung neben der Administrierbarkeit die Option der Prozessdigitalisierung mitgedacht werden (sollte), auch bei der Finanzverwaltung. Soweit sich Verbesserungen durch eine Änderung der Verwaltungsstrukturen im Bund und in den Ländern erzielen lassen, einschließlich des effizienten Einsatzes von Risikomanagementsystemen, könnte auch dieser Aspekt einbezogen werden. Nämliches gilt für Maßnahmen, die eine effizientere Zusammenarbeit der Finanzverwaltung mit den Unternehmen ermöglichen, z.B. durch sog. Tax Compliance Systeme“. Schließlich sei nach Möglichkeit zwischen aufkommensneutralen und aufkommensändernden Regelungsvorschlägen zu differenzieren.

Im Übrigen hat das Ministerium der Expertenkommission keine inhaltlichen Vorgaben zur Ausgestaltung ihrer Reformvorschläge erteilt.

¹ Bundesministerium der Finanzen: Expertendialog „Steuerrecht modernisieren – Standort Deutschland stärken“, Memorandum, 21. September 2023.

1.2. Zusammensetzung der Kommission

Die vom Bundesministerium der Finanzen als Mitglieder der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ berufenen Personen sind:

Kirsten Birnbaum, Walldorf

Thomas Dierichs, Nürnberg

Prof. Dr. Guido Förster, Düsseldorf

Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

Dr. Torsten Moser, Düsseldorf

Oliver Nussbaum, Ludwigshafen

Prof. Dr. Erik Röder, Mannheim

Prof. Dr. Deborah Schanz, München

Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön,
München (Leitung)

Dr. Ulrike Schramm, Hannover

Prof. Dr. Uwe Schramm, Stuttgart

Werner Thumbs, Ingelheim

Die Arbeit der Expertenkommission wurde von Seiten des Bundesministeriums der Finanzen organisatorisch unterstützt durch Sandy Radmanesh, Sabine Rink, Dr. Wendelin Staats, Johanna Teuber, Sebastian Walz, Marc-André Zauer.

Große Hilfe bei der redaktionellen Betreuung des Berichts haben geleistet: Hanna Baade, Stefan Baaken, Michael Benning, Jürgen Brokamp, Arne Dettling, Gesa Vega Dominguez, Maik Eichholz, Nicole Felix, Anna Finsterwalder, Dr. Carola Fischer, Michelle Friedel, Oliver Glückselig, Daniel Grosser, Lukas Hefter, Dr. Florian Kitzig, Dr. Fabian Kratzlmeier, Stefanie Lang, Evgeniya Lechtmann, David Linß, Constanze Schlötterer, Katharina Spaeth, Roland Stoll, Dr. Michael Wagenknecht, Michael Wernberger

1.3. Arbeitsweise der Kommission

Die Kommission hat auf einer durch die Parlamentarische Staatssekretärin Katja Hessel einberufenen konstituierenden Sitzung am 28.9.2023 ihre Arbeit aufgenommen. Zum Leiter der Kommission wurde Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön bestimmt. Zugleich wurden vier zentrale Themenbereiche identifiziert, für die jeweils eine Arbeitsgruppe eingerichtet wurde. Jedes Mitglied der Expertenkommission wurde in jeweils zwei Arbeitsgruppen berufen, um die Expertise der einzelnen Arbeitsgruppen optimal auszugestalten und zugleich den Dialog zwischen den Arbeitsgruppen zu fördern. Die vier ausgewählten Themenbereiche lauten:

- Laufende Besteuerung von Unternehmen (Leitung: Prof. Dr. Joachim Hennrichs)
- Umwandlung und Sanierung von Unternehmen (Leitung: Prof. Dr. Guido Förster)
- Internationale Besteuerung von Unternehmen (Leitung: Prof. Dr. Johanna Hey)
- Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung (Leitung: Prof. Dr. Deborah Schanz)

Die einzelnen Arbeitsgruppen haben im Zeitraum Oktober 2023 bis Juni 2024 in einer Vielzahl von Sitzungen (sowohl in Präsenz als auch virtuell) Analysen und Empfehlungen zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts erarbeitet. Auf regelmäßig stattfindenden Plenarsitzungen wurden die Themenwahl und die Zwischenergebnisse der Arbeitsgruppen der Gesamtkommission sowie Vertretern des Bundesministeriums der Finanzen vorgestellt. Zugleich wurden Themen und Schlussfolgerungen mit Vertretern der parallel einberufenen und arbeitenden Kommission „Bürgernahe Einkommenssteuer“ diskutiert und abgestimmt.

Die Teilberichte der Arbeitsgruppen, ergänzt durch einen einführenden Abschnitt über die Grundlinien der Reformvorschläge, wurden in einer Plenarsitzung der Expertenkommission am 12.6.2024 von der Gesamtkommission gebilligt und zur Schlussredaktion freigegeben. Die Übergabe des Abschlussberichts an Herrn Bundesfinanzminister Christian Lindner erfolgte am 12.7.2024.

2.

Einführung

2.1. Unternehmen, Staat und Steuern

Der Staat und die Gesellschaft der Bundesrepublik Deutschland leben von dem Erfolg der privaten Wirtschaftstätigkeit. Arbeitgeber und Arbeitnehmer, Dienstleister und Warenproduzenten, moderne Hochtechnologieunternehmen und traditionelle Kleinbetriebe schaffen gemeinsam das Bruttoinlandsprodukt (BIP), aus dem ein großer Teil der öffentlichen Leistungen und sozialen Transfers finanziert wird. Im Jahre 2023 stand die Staatsquote, d.h. der Anteil der öffentlichen Ausgaben am BIP, bei stolzen 49,1 Prozent.² Diese blanke Zahl lässt erkennen, wie sehr unser **funktionierender Steuer- und Sozialstaat eine funktionierende Privatwirtschaft voraussetzt**. Jeder Rückgang der Wirtschaftsleistung mündet automatisch nicht nur in geringeren Wohlstand der Bürger, sondern begrenzt auch die Handlungsfähigkeit der öffentlichen Hand. Die Steuergesetzgebung muss daher ihren Teil dazu beitragen, die Leistungsfähigkeit der Privatwirtschaft zu erhalten.

Welche Rolle spielt dabei die Besteuerung von Unternehmen? In erster Linie dienen die auf das Ergebnis unternehmerischer Tätigkeit und die dafür eingesetzten Vermögenswerte erhobenen Steuern – wie alle anderen Steuern auch – den allgemeinen Fiskalzwecken. Sie sind darauf angelegt, nach Maßgabe der individuellen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zur finanziellen Bewältigung der öffentlichen Aufgaben beizutragen. Es gibt in dieser Perspektive keinen Anlass, unternehmerisches Vermögen oder unternehmerische Einkünfte pauschal gegenüber privaten Vermögenswerten oder nicht-unternehmerischen Einkünften zu privilegieren. Es besteht andererseits – und das ist mindestens

ebenso bedeutsam – auch kein Grund für eine pauschal benachteiligende steuerliche Behandlung von Unternehmen. **Fiskalische Sonderlasten auf betriebliche Tätigkeit**, wie sie das deutsche Steuerrecht namentlich in der Form der Gewerbesteuer kennt, sind **nicht leicht zu rechtfertigen** und bedürfen, solange sie bestehen, einer gleichheitsgerechten Kompensation. Eine am Maßstab der Steuergerechtigkeit ausgerichtete Besteuerung muss vor diesem Hintergrund darauf achten, dass willkürliche Mehr- oder Minderbelastungen von Unternehmen vermieden werden.

Zugleich muss die Besteuerungsordnung aber berücksichtigen, welche tatsächlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Besonderheiten unternehmerisches Handeln konkret auszeichnen und diesen Spezifika auch in Tatbestand und Rechtsfolgen der Steuergesetze Rechnung tragen. Was unterscheidet Unternehmen von anderen Teilnehmern an privaten Märkten, namentlich Arbeitnehmern und privaten Investoren? Worauf muss eine Reform der Unternehmensbesteuerung vor diesem Hintergrund konkret abzielen?

Die Kommission sieht unternehmerisches Handeln durch die folgenden Elemente geprägt:

- Unternehmen bilden wirtschaftliche Organisationen, in denen eine Vielzahl von materiellen und immateriellen Produktionsfaktoren (Arbeit und Kapital) von privaten Akteuren gebündelt und wertschöpfend eingesetzt werden.³ Die Wirklichkeit dieser Organisationen gestaltet sich höchst unterschiedlich: Zum Kreis der steuerlich belasteten Unternehmen gehören Einzelbetriebe ebenso wie Familiengesellschaften, Start-Ups oder Wagniskapitalgesellschaften

² <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2023/02/Inhalte/Kapitel-6-Statistiken/6-1-22-staatsquoten-im-internationalen-vergleich.html>.

³ Picot/Dietl/Franck, Organisation, Abschn. 6.1.

und schließlich Großkonzerne nationaler und internationaler Reichweite. Ein wichtiges Instrument jeder unternehmerischen Organisation bilden die unterschiedlichen Rechtsformen, die das Privatrecht für betriebliches Handeln bereitstellt. Um Arbeit und Kapital bestmöglich einzusetzen, sollen Unternehmer und Kapitalgeber die für ihre Investitionszwecke passendste Rechtsform wählen – nämlich diejenige, welche den Beteiligten die Möglichkeit gibt, die Mitwirkungsrechte, die Gewinnchancen sowie die Verlustrisiken betriebswirtschaftlich sinnvoll zu ordnen.⁴ Ein Handwerksbetrieb benötigt eine andere Rechtsform als ein multinationaler Digitalkonzern; eine Wagniskapitalgesellschaft verlangt nach anderen Gestaltungsmitteln als ein über Generationen geführtes Familienunternehmen.

- Die Steuergesetzgebung muss der Vielfalt der realwirtschaftlichen Unternehmenstypen und der jeweils gewählten Rechtsformen Rechnung tragen. Sie soll im Ausgangspunkt die Wahl der passenden Rechtsform für die Gründung von Unternehmen nicht präjudizieren und zugleich versuchen, der von den Beteiligten gewählten Zuordnung der auf das Unternehmen bezogenen Mitwirkungs- und Vermögensrechte bei der Besteuerung gerecht zu werden („Rechtsform-adäquanz“⁵). Die Kommission setzt sich daher dafür ein, steuerliche Hindernisse für eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Rechtsformwahl so weit wie möglich abzubauen und die jeweils anwendbaren Steuerregime rechtsformadäquat auszuprägen. Zugleich ist der Kommission bewusst, dass eine gelingende Reform der Unternehmensteuern nicht auf einzelne Typen oder Größenordnungen von Unternehmen beschränkt sein darf. Alle Unternehmen – vom Ein-Personen-Betrieb bis zum Weltkonzern – bedürfen des für ihre wirtschaftlichen und rechtlichen Besonderheiten passenden Unternehmenssteuerrechts.

- Einkünfte aus unternehmerischer Tätigkeit und das dafür eingesetzte Vermögen sind in besonderem Maße betriebswirtschaftlichen Risiken ausgesetzt. Gerade die auf Innovation und Fortschritt angelegten Wirtschaftstätigkeiten begründen für Unternehmer und Investoren neben Gewinnchancen auch Verlustrisiken. Ein Steuerrecht, das wirtschaftliches Tun konkret und angemessen würdigen will, darf deshalb nicht allein unternehmerische Gewinne erfassen, sondern muss auch Verluste vollständig und symmetrisch abbilden:⁶ Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Einsatz unternehmerischen Kapitals eine entscheidende Rolle bei der Bewältigung der Herausforderungen der anstehenden Transformation der deutschen Volkswirtschaft im Hinblick auf vielfältige Herausforderungen wie den Klimawandel, die Digitalisierung oder demographische Veränderungen spielen wird. Die Kommission verlangt daher vom Steuergesetzgeber einen breitflächigen Schwenk hin zu einer vollständigen, realitätsgerechten und zeitnahen Abbildung von betrieblichem Aufwand (objektives Nettoprinzip) und unternehmerischen Verlusten. Die über viele Jahrzehnte erkennbare Tendenz des Steuergesetzgebers, die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten einzuschränken, muss gestoppt und in ihr Gegenteil gewendet werden. Ein Steuerstaat, der nur den guten Tropfen nimmt und den schlechten Tropfen beim Bürger lässt, darf sich nicht wundern, wenn Investitionen und Innovationen ausbleiben. Für ein „Steuerrecht für Siegertypen“ ist in Zeiten großer wirtschaftlicher Herausforderungen kein Platz. Hier sieht die Kommission – trotz punktueller jüngerer Verbesserungen im Zuge und im Nachgang zu der Corona-Pandemie⁷ – erhebliche Defizite im geltenden Steuerrecht.

⁴ *Jacobs/Scheffler/Spengel*, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 5 ff.; *Schön* in *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.187 ff.

⁵ *Drüen*, GmbHR 2008, 393 (401 f.); *Hennrichs*, StuW 2002, 201 (201 f.); *Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (180 f.); *Hüttemann*, DStJG 25 (2002), 123 (139); *Koch/Langenmayr*, Wirtschaftsdienst 101 (2021), 241; *Schön* in *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.190; *Weitemeyer/Maciejewski*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 28.

⁶ *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 213; *Schreiber/Kahle/Ruf*, Besteuerung der Unternehmen, Abschn. 25.3; zu den juristischen Konsequenzen *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 405 ff.

⁷ Dazu: *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Steuerliche Maßnahmen für Unternehmen aus Anlass der Corona-Krise, Stellungnahme 03/20, 5 ff.

- Viele deutsche Unternehmen stehen schließlich auf den Produkt- und Finanzmärkten in ganz besonderem Umfang im internationalen Wettbewerb. Inländische Unternehmen sind in einem Europa ohne Binnengrenzen und einem liberalisierten Weltmarkt dem weitgehend ungebremsen Einfluss ausländischer Konkurrenzangebote auf globalen Marktplätzen ausgesetzt; in diesem Wettbewerb spielen nicht nur Produktpreise, Produktqualitäten und allgemeine Betriebskosten wie Lohn-, Rohstoff- und Finanzierungskosten eine Rolle; die deutschen Unternehmen müssen häufig auch damit fertig werden, dass ausländische Wettbewerber in ihren Heimatstaaten unter steuerlich günstigeren Bedingungen produzieren können.⁸ Das schwächt ihre Position im Wettbewerb und schadet inländischen Unternehmen und Arbeitnehmern. Bei dynamischer Betrachtung müssen die steuerlichen Rahmenbedingungen auch Einfluss darauf besitzen, wo ausländische und inländische Unternehmen neue unternehmerische Aktivitäten ansiedeln (Produktionsstandorte, Forschungs- und Entwicklungsabteilungen oder auch ihre Konzernleitung) – in Deutschland oder im Ausland. Steuergesetzgebung im Unternehmenssteuerrecht muss daher auch immer im Blick haben, dass nicht nur die Unternehmen, sondern auch die Staaten selbst einem Wettbewerb ausgesetzt sind, in dem eine übermäßige oder ineffiziente Besteuerung von Unternehmen Marktchancen gefährden und im Ergebnis allen Beteiligten – dem Staat und den Bürgern – nur schaden kann. Als wettbewerbsrelevante Faktoren tritt dabei nicht nur die quantitative Höhe der Steuerlast in den Vordergrund – auch kosten trächtiger Verwaltungsaufwand oder mangelnde steuerliche Rechtssicherheit für unternehmerische Planungen spielen hier eine erhebliche Rolle.

2.2. Ein dreifacher Blick auf die Besteuerung von Unternehmen

Das Ziel einer „vereinfachten Unternehmensbesteuerung“ lässt sich in mehrere Teilziele aufgliedern,⁹ die sämtlich – wenn auch in unterschiedlicher Intensität – von der Kommission in den Blick genommen werden:

- Ein zentraler Entlastungseffekt für Unternehmen kann bereits mit einer schlichten Senkung der Steuerlast erreicht werden. Eine quantitative Reduktion existierender Abgaben würde mehr Kapital im Unternehmen belassen, damit Mittel zur Selbstfinanzierung von Investitionen und Innovationen freisetzen und durch eine erhöhte Nettorendite schließlich auch Deutschland als Investitionsstandort für frisches Kapital attraktiver machen.¹⁰ Eine solche Minderung der fiskalischen Last kann alternativ durch eine Reduktion der maßgeblichen Steuersätze, durch Modifikationen der Bemessungsgrundlage oder auch durch die vollständige Abschaffung von einzelnen betriebsbezogenen Steuerarten herbeigeführt werden. Im politischen Raum werden bereits Forderungen nach einer Absenkung des Körperschaftsteuersatzes erhoben oder es wird eine (Teil-)Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer verlangt. Als Zielgröße wird vielfach eine Höchstbelastung von 25 Prozent des Unternehmensgewinns in den Raum gestellt.
- Die Kommission unterstützt im Ausgangspunkt das Ziel einer Minderung der Steuerlast von Unternehmen. Ihr erscheint eine Zielgröße der Unternehmensteuerbelastung in Höhe von 25 Prozent des Unternehmensgewinns angemessen.¹¹ Zu Recht wird hierfür auch auf die Veränderungen im internationalen Steuerumfeld hingewiesen. Vor allem die grundlegende Steuerreform der USA des Jahres 2017 setzte mit einer Reduktion des Steuersatzes der Bundes-Körperschaftsteuer von 35 auf 21 Prozent einen

⁸ Siehe zuletzt die Studie von Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten.

⁹ Schön, StuW 2002, 23 (25 ff.); Wagner, StuW 2005, 93 (94 ff.); ders., PWP 2006, 19 (19 ff.); siehe auch die beiden Konferenzbände: Fischer (Hrsg.), Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998);

M. Rose (Hrsg.), Steuern einfacher machen! Vorträge des Dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998, 1999.

¹⁰ Dorn u.a., ifo-Schnelldienst 2021 Heft 10, 3 (3 ff.).

¹¹ Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten.

neuen Maßstab für Industriestaaten.¹² Auch wichtige europäische Nachbarn haben in den letzten Jahren ihre Körperschaftsteuersätze auf z.T. weniger als 25 Prozent gesenkt.¹³ Die Gesamtsteuerbelastung in Deutschland – Körperschaftsteuer + Gewerbesteuer + Solidaritätszuschlag – erweist sich aktuell mit ca. 30 Prozent deutlich als immer weniger konkurrenzfähig.¹⁴ Gleiches gilt für die Belastung von Personenunternehmen im Rahmen des Einkommensteuerrechts. Die jüngsten internationalen Vereinbarungen auf Ebene der OECD und der EU, die für die Zukunft einen Körperschaftsteuersatz von 15 Prozent als Untergrenze fairen Steuerwettbewerbs festlegen, mögen dem missbräuchlichen Einsatz substanzloser Gesellschaften entgegenwirken, doch helfen sie Deutschland in dem scharfen weltweiten Wettbewerb um die Ansiedlung realwirtschaftlicher Aktivitäten nicht weiter.¹⁵

- Mindestens ebenso wichtig wie eine Reduktion der finanziellen Steuerlast erscheint vielen Unternehmen eine Vereinfachung des Steuerrechts i. S. von Bürokratieabbau und Reduktion von Befolgungskosten (Compliance Costs).¹⁶ Art und Umfang der (nichtsteuerlichen und) steuerlichen Dokumentations-, Informations- und Deklarationslasten sind in den vergangenen Jahren dramatisch gestiegen.¹⁷ Sowohl im innerstaatlichen Bereich als auch im internationalen Bereich sind die Unternehmen inzwischen mit verfahrensrechtlichen Pflichten belegt worden, die aufgrund ihres Umfangs und ihrer Komplexität weit mehr als ein bloßer Kostenfaktor sind – sie bilden inzwischen ein substanzielles geschäftliches Risiko. Es fehlt zunehmend an ausgebildeten Arbeitskräften auf Seiten der Unternehmen, der Beraterschaft und der Finanzverwaltung, um die Fülle der gesetzlich angeordneten Informationen bereitzustellen, zu prüfen und (auch zeitlich) angemessen zu

verarbeiten.¹⁸ Gleichzeitig sind viele dieser Verfahrenspflichten ordnungsrechtlich oder strafrechtlich sanktioniert und daher mit einem erheblichen Abschreckungspotential ausgestattet. Diese Lage wirkt lähmend auf jegliche unternehmerische Tätigkeit in Deutschland. Im Zusammenspiel mit der – allen Appellen und Versprechungen zu Trotz – immer weiteren Zunahme von Bürokratie in vielen anderen Lebens- und Wirtschaftsbereichen stellen sich heute – ganz unabhängig von der Höhe der eigentlichen Steuerlast – diese Befolgungskosten als ein grundlegendes Hindernis erfolgreicher wirtschaftlicher Tätigkeit dar. Bedenkt man weiterhin, dass diese Verfahrenslasten unabhängig vom geschäftlichen Erfolg eines Unternehmens anfallen und daher auch in Krisen- und Verlustjahren bewältigt werden müssen, erscheint unvermeidlich, dass der entsprechende Aufwand häufig aus der Substanz des Unternehmens finanziert werden muss. Dem muss nach Auffassung der Kommission Einhalt geboten werden.

- Eine ganz zentrale Rolle bei der „Vereinfachung“ des Unternehmenssteuerrechts spielen schließlich diejenigen steuerlichen Vorschriften, die unternehmerische Entscheidungen verzerren und behindern und damit betriebswirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen fiskalisch „bestrafen“. ¹⁹ Mit diesen „Zusatzlasten“ werden ökonomisch notwendige Anpassungsprozesse unterbunden oder pönalisiert. Ein lebendes Unternehmen verändert sich, es muss sein Geschäftsmodell an gewandelte Märkte anpassen, muss Konsolidierungsphasen durchlaufen, neue Kapitalgeber an Bord nehmen oder seinen Tätigkeitsbereich internationalisieren. Ein Steuerrecht, welches ein solches Unternehmen daran hindert, das betrieblich Richtige zu tun, schafft hohe – aber oft unsichtbare – Kosten. Dann scheitert die

¹² Zu den wesentlichen Inhalten der US Steuerreform 2017 siehe: *Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestags*, Überblick zur US-Steuerreform für US-amerikanische Kapitalgesellschaften, 2020.

¹³ Bundesministerium der Finanzen, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2022, 9 ff.

¹⁴ Hardeck/Heckemeyer, *StuW* 2023, 207.

¹⁵ Röder, *StuW* 2020, 35 (39 ff.).

¹⁶ Siehe zuletzt Fochmann u.a., *StuW* 2023, 171.

¹⁷ Siehe zuletzt die umfassende Darstellung der Monita aus der Wirtschaft von: *Statistisches Bundesamt*, Verbändeabfrage zum Bürokratieabbau, Dezember 2023.

¹⁸ Zur Bedeutung des Mangels spezialisierter Arbeitskräfte für die Komplexität der Steuerpraxis in Deutschland zuletzt Siegel/Schanz, *StuW* 2024, 143 (153).

¹⁹ Siehe F. W. Wagner, *StuW* 2005, 93 (94 ff.); ders., PWP 2006, 19 (19 ff.); Fuest, *DStJG* 37 (2014), 65 (67 f.).

Sanierung, es springt der Investor ab oder es bleibt die Familiengesellschaft in ineffizienten altmodischen Strukturen stecken. Diese Wohlfahrtsverluste (Deadweight Losses), die durch steuerliche Ineffizienzen entstehen, können in ihrer wirtschaftlichen Tragweite nicht hoch genug eingeschätzt werden. Sie bleiben in der öffentlichen Diskussion zwar oft „unter dem Radar“, verdienen aber die Aufmerksamkeit des Steuergesetzgebers.

- Die Kommission legt daher in ihrer Arbeit großen Wert darauf, ein Unternehmenssteuerrecht anzustreben, das die Gründung, den Betrieb, die Erweiterung oder die Sanierung von Unternehmen nicht mit steuerlichen Straflasten belegt. In einer Marktwirtschaft muss es den Geschäftsleitern und den Teilhabern des Betriebes überlassen bleiben, wie sie die ihnen zur Verfügung stehenden Produktionsfaktoren organisieren und ihre unternehmerischen Ziele weiterentwickeln.²⁰ Ein verlässliches Unternehmenssteuerrecht, das betriebswirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen prinzipiell akzeptiert und unterstützt, kann sich als bedeutsamer positiver Standortfaktor im internationalen Wettbewerb etablieren. Der Staat verliert keinen einzigen Euro, wenn er auf viele überkommene steuerliche Hindernisse für unternehmerisch notwendige Maßnahmen verzichtet – aber ein Unternehmen, das sich nicht adäquat fortentwickeln kann, wird sicherlich weniger zum Staatshaushalt beitragen als eines, das flexibel und ohne „Steuerstrafen“ auf die Herausforderungen der Märkte reagieren kann.

Der Bericht der Kommission ist daher wesentlich geprägt von der Zielsetzung, deutsche Unternehmen von unangemessenen Befolgungskosten (Compliance Costs) zu befreien und Wohlfahrtsverluste zu reduzieren, die durch verzerrende und behindernde

Steuervorschriften entstehen. Der Wunsch nach einer quantitativen Senkung der Unternehmenssteuerlast wird von der Kommission unterstützt; er steht hingegen nicht im Zentrum der Arbeiten und des Berichts der Kommission.

2.3. Grundlinien des geltenden und eines künftigen Unternehmenssteuerrechts

2.3.1. Zur Reichweite der Reform

Eine Reform der Unternehmensbesteuerung muss den Bestand des geltenden Rechts aufnehmen und sich Klarheit darüber verschaffen, wie tiefgreifend in diesen Bestand eingegriffen werden soll. Reformvorschläge der Vergangenheit haben auf diese Frage in ganz unterschiedlicher Weise geantwortet. So haben sich die Vorschläge der vom Bundesfinanzministerium eingesetzten „Bareis-Kommission“²¹ oder auch die von einer weiteren Expertenkommission des Ministeriums erarbeiteten „Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung“²² darauf beschränkt, im Rahmen des geltenden Ertragssteuerrechts gezielte Verbesserungen ins Spiel zu bringen. Demgegenüber haben der privat initiierte Reformvorschlag der „Stiftung Marktwirtschaft“²³ und der Entwurf eines „Bundessteuergesetzbuchs“²⁴ eine völlige Neukonturierung des gesamten Ertragssteuerrechts durchdekliniert. Dies gilt in begrenztem Umfang auch für das vom Sachverständigenrat der Bundesregierung angestoßene und im Auftrag des Bundesfinanzministeriums und des Bundeswirtschaftsministeriums erarbeitete Modell einer „Dualen Einkommensteuer“²⁵.

Die Kommission sieht ihren Auftrag darin, **innerhalb der großen Linien des geltenden Ertragssteuerrechts substanzielle Verbesserungen der Unternehmensbesteuerung** zu erarbeiten. Dies entspricht nicht nur den vom

²⁰ Dazu Kraft, DStJG 43 (2020), 33.

²¹ Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, Beilage 24 zu BB 1994; dazu rückblickend Dziadkowski, DStR 2019, 2663.

²² Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 66, 1999.

²³ J. Lang/Eilfort, Strukturreform der deutschen Ertragssteuern.

²⁴ Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch; siehe auch Seiler, Gutachten F zum 66. DJT 2006.

²⁵ Sachverständigenrat/MPI für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht/ZEW, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommenssteuer, BMF-Schriftenreihe, Band 79, 2006; siehe auch Spengel, Gutachten G zum 66. DJT 2006; noch weiter geht der Vorschlag einer zinsbereinigten Unternehmensbesteuerung im Rahmen der „Einfachsteuer“ von Manfred Rose (M. Rose in M. Rose (Hrsg.), Integriertes Steuer- und Sozialsystem, 343).

Bundesministerium der Finanzen erteilen Mandat der Kommission, es trägt auch den steuerpolitischen Realitäten Rechnung. Die Kommission ist sich des Umstands bewusst, dass die Diskussion um die oben genannten grundlegenden Modelle einer Totalreform des Ertragssteuerrechts bisher nicht in einen weitgehenden steuerwissenschaftlichen Konsens oder einen gemeinsamen Forderungskatalog der Unternehmenspraxis gemündet ist.²⁶ Zudem würde mit einer dramatischen Erweiterung des angezielten Reformprogramms auch die Unsicherheit über die zu erwartenden Aufkommenseffekte für Bund, Länder und Gemeinden steigen. Die Kommission ist sich darüber im Klaren, dass und in welchem hohem Umfang solche aufkommensbezogenen Unsicherheiten jeden politischen Willen zur Reform des geltenden Steuerrechts gefährden oder lähmen können.

Die Kommission schlägt daher eine substanzielle Reform des geltenden Unternehmenssteuerrechts auf „mittlerer Abstraktionshöhe“ vor. Die Vorschläge der Kommission lassen die Grundpfeiler des Ertragssteuerrechts stehen, sind aber zugleich von der Erkenntnis in die Notwendigkeit durchgreifender materiellrechtlicher und verfahrensrechtlicher Verbesserungen getragen.²⁷ Dabei geht es ihr z.T. darum, die nach wie vor überzeugenden Grundlagen des tradierten Ertragssteuerrechts freizulegen, z.T. aber auch solche überkommenen Vorschriften abzubauen oder zu ersetzen, die mit der Wirklichkeit der modernen Organisation, Führung und Finanzierung von Unternehmen nicht vereinbar sind.

2.3.2. Zum Dualismus der Unternehmensbesteuerung

Eine erste prägende Entscheidung des geltenden Unternehmenssteuerrechts liegt in der parallelen Existenz der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer. Nach § 15 Abs.1 EStG werden die Gewinne und Verluste von Personenunternehmen (Einzelunternehmen sowie gewerblich tätige Personengesellschaften) im Rahmen des

Einkommensteuerrechts erfasst, während nach § 1 KStG die in Körperschaften – namentlich Kapitalgesellschaften – erzielten Gewinne und Verluste dem Körperschaftsteuerrecht unterworfen sind. Das hat mehrere für das Unternehmenssteuerrecht fundamental bedeutsame Konsequenzen:²⁸

- Der Gewinn einer Personengesellschaft („Mitunternehmerschaft“) wird unmittelbar auf deren Teilhaber durchgerechnet und bei diesen im Rahmen ihrer persönlichen Einkommensbesteuerung erfasst; der Gewinn einer Kapitalgesellschaft wird hingegen in einem ersten Schritt bei dieser besteuert; auf der Ebene der Anteilseigner erfolgt ein zweiter Besteuerungsvorgang im Zeitpunkt der Ausschüttung (oder der Veräußerung ihrer Anteile).
- Der Verlust einer Personengesellschaft wird ebenfalls unmittelbar und anteilig den Teilhabern zugewiesen und kann im Rahmen von deren Einkommensbesteuerung mit anderen (positiven) Einkünften verrechnet werden. Eine Grenze bilden nach geltender Rechtslage lediglich der Umfang der Einlage bzw. der Außenhaftung der jeweiligen Gesellschafter.²⁹ Demgegenüber wird bei einer Kapitalgesellschaft der Verlust vorrangig auf der Ebene der Gesellschaft steuerlich erfasst und gegebenenfalls vor- und zurückgetragen.
- Der Gewinn einer Körperschaft wird im geltenden Recht mit einem Steuersatz von 15 Prozent (zuzüglich Gewerbesteuer) belegt, der Gewinn einer Personengesellschaft kann im Rahmen des allgemeinen Einkommensteuertarifs einem Grenzsteuersatz von bis zu 45 Prozent unterliegen. Diese Belastungsdifferenz wird im geltenden Steuerrecht vor allem durch § 34a EStG bewältigt, der Personenunternehmen das Recht gewährt, für nicht entnommene Gewinne eine steuerlich begünstigte Rücklage zu bilden. In jüngerer Zeit ist mit der Option nach § 1a KStG Personhandelsgesellschaften sowie

²⁶ Schön, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 10.

²⁷ Siehe zu den Vorzügen einer „konservativen“ Reform bereits die Überlegungen bei: J. Lang u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Rz. 100 ff.

²⁸ Näher: Hey in Tipke/Lang, Rz. 13.5 ff.; Schön in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.365 ff.; Jacobs/Scheffler/Spengel, Unternehmensbesteuerung und

Rechtsform, 99 ff.; zum Stand nach der Unternehmenssteuerreform 2008 siehe Förster, Ubg 2008, 185.

²⁹ Rechtsvergleichend: Glenk, Verlustverrechnung bei Personengesellschaften und anderen transparent besteuerten Gesellschaftsformen.

eingetragenen Gesellschaften bürgerlichen Rechts die Möglichkeit eingeräumt worden, sich dem steuerlichen Regelwerk für Kapitalgesellschaften zu unterwerfen.

- Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten werden aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen häufig von der inländischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerpflicht freigestellt. Bei Personengesellschaften ist diese Freistellung wegen der unmittelbaren Zurechnung des Unternehmensergebnisses an die Teilhaber definitiv; bei Kapitalgesellschaften kommt es im Zeitpunkt der Ausschüttung der Gewinne an die Anteilseigner der Kapitalgesellschaft zu einer Nachbelastung dieser Gewinnanteile.

Einige frühere Reformvorschläge haben versucht, für Unternehmen aller Art eine „Einheitsbesteuerung“ zu erarbeiten, z.B. durch Einführung einer Betriebssteuer,³⁰ einer selbständigen Unternehmensteuer³¹ oder durch die Überführung der Besteuerung juristischer Personen in ein vereinheitlichtes Einkommensteuerrecht.³² Die Kommission erkennt die Schwierigkeiten, die darin liegen, sämtlichen realwirtschaftlichen Betriebstypen und privatrechtlichen Rechtsformen mit einem einheitlichen steuerlichen Modell gerecht zu werden. Die tatsächlichen Unterschiede, nicht nur in der Größe, sondern auch in der Personenbezogenheit der Unternehmen, des Risikoprofils des jeweiligen Geschäftsmodells, der Haftungsverfassung, der Leitungsstrukturen, aber auch der Internationalität und der Kapitalmarktorientierung eines Unternehmens, erscheinen als zu groß, um eine uniforme „onesize-fits-all“-Lösung entwickeln zu können.

Vor diesem Hintergrund nimmt die Kommission davon Abstand, den geltenden Dualismus der Unternehmensbesteuerung grundsätzlich zur Disposition zu stellen.³³ Es soll bei der bisherigen Dichotomie zwischen der steuerlichen Erfassung von Einzelbetrieben und Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht (mit unmittelbarer Ergebnisuweisung an die Teilhaber) und der Behandlung von

Kapitalgesellschaften nach Körperschaftsteuerrecht (mit selbständiger Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft) bleiben. Dies entspricht – bei rechtsvergleichender Betrachtung – auch der steuergesetzlichen Praxis in den meisten Staaten Europas und darüber hinaus.³⁴

Die Kommission verkennt jedoch nicht, dass der strikte Dualismus zwischen den beiden großen Ertragssteuern sich nicht mit der wirtschaftlichen und rechtlichen Vielfalt der Unternehmenstypen verträgt. Im Personengesellschaftsrecht ist die eigenständige Rechtsträgerschaft gewerblich tätiger Gesellschaften bürgerlichen Rechts sowie der Personenhandelsgesellschaften spätestens mit dem Inkrafttreten des MoPeG zum 1.1.2024 gesetzlich klargestellt. Im Kapitalgesellschaftsrecht werden Unternehmen in der Rechtsform der GmbH sowie der „kleinen“ (d.h.: nicht börsennotierten) AG vielfach trotz der vollständigen Haftungsbeschränkung wie Personengesellschaften oder gar – etwa innerhalb von Konzernstrukturen – wie unselbständige Betriebsabteilungen geführt. Es lässt sich daher nicht einfach sagen, dass bei Personengesellschaften die Durchrechnung der Ergebnisse auf die dahinterstehenden Personen zwingend ist; ebenso wenig lässt sich sagen, dass in allen Kapitalgesellschaften eine eigenständige Körperschaftsbesteuerung unumgänglich erscheint. Vollends fragwürdig erscheint der tradierte Dualismus der Unternehmensbesteuerung bei gemischten Typen wie der GmbH & Co. KG.³⁵

Die Kommission setzt sich daher dafür ein, dass für sämtliche Unternehmensformen (mit Ausnahme vor allem der Einzelunternehmen, der bloßen Innengesellschaften und der kapitalmarktorientierten Gesellschaften) eine **freie Wahl zwischen der transparenten Besteuerung (im Rahmen des Einkommensteuerrechts) und der eigenständigen Steuerpflicht der Gesellschaft (im Rahmen des Körperschaftsteuerrechts)** eingeräumt wird. Die Entscheidung der Gesellschafter, ihr Unternehmen in der Rechtsform einer Personen- oder Kapitalgesellschaft zu führen, sollte nach Möglichkeit nicht von

³⁰ Schmölders, Organische Steuerreform, 121 ff.; Flume, DB 1971, 692; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 4.

³¹ J. Lang/Eilfort, Strukturreform der deutschen Ertragssteuern, 65 ff., 225 ff. und 295 ff.; zuletzt Seer, StuW 2023, 30.

³² Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, § 12 und § 43; Seiler, Gutachten F zum 66. DJT 2006, F 46 ff.

³³ Ebenso bereits J. Lang u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Rz. 47 ff.

³⁴ Ault/Arnold/Cooper, Comparative Income Taxation, 445 ff.

³⁵ Zur „Dispositivität“ von steuerlichen Effekten in diesem Rahmen siehe Jacobs/Scheffler/Spengel, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 84 ff.

steuerlichen Gesichtspunkten präjudiziert oder gar behindert werden. Dieser Vorschlag führt vor allem dadurch über das geltende Recht hinaus, als er geschlossenen Kapitalgesellschaften die Möglichkeit einräumt, sich steuerlich wie Personengesellschaften behandeln zu lassen. Es besteht – wie gerade die Praxis zur GmbH & Co. KG belegt – ein Bedürfnis auf Seiten der Steuerpflichtigen, gesellschaftsrechtliche Haftungsbeschränkung und steuerliche Transparenz zu kombinieren.³⁶

2.3.3. Zum Dualismus der Einkunftsarten

Eine weitere tragende Säule des geltenden Ertragssteuerrechts ist der in § 2 Abs. 2 EStG festgelegte Dualismus der Einkunftsarten.³⁷ Während im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten der Gewinn eines Unternehmens i. S. einer Mehrung des gesamten Betriebsvermögens steuerlich erfasst wird, ist dort als Bemessungsgrundlage bei den übrigen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten festgelegt.

Die zentrale Rechtsfolge dieses Dualismus liegt in der unterschiedlichen Erfassung von Veräußerungsgewinnen. Bei den betrieblichen Einkünften wird jeder Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens steuerlich wirksam, und zwar auch und gerade der Gewinn aus der Veräußerung ganzer Betriebe oder Mitunternehmeranteile (§ 16 EStG).

Bei den Überschusseinkünften ist die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne die gesetzliche Regel und es bedarf jeweils einer besonderen gesetzlichen Anordnung, um den Gewinn aus einer Veräußerung eines zur Einnahmenerzielung genutzten Wirtschaftsguts steuerlich zu erfassen.

In den vergangenen Jahrzehnten ist der Grundsatz, dass im Bereich der Überschusseinkünfte die Erfassung von Veräußerungsgewinnen die Ausnahme sei, graduell zurückgeführt worden. Für die Veräußerung von „wesentlichen“ Beteiligungen nach § 17 EStG ist die für die Steuerpflicht relevante Beteiligungshöhe von ursprünglich 25 Prozent auf aktuell ein Prozent

abgesenkt worden.³⁸ Für Kapitalvermögen aller Art ist seit der Einführung der Abgeltungsteuer im Jahre 2009 in § 20 Abs. 2 EStG die volle Erfassung der Veräußerungsgewinne vorgesehen. Für Grundstücke, die vom Steuerpflichtigen nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, wurde die steuerschädliche „Spekulationsfrist“ in § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG von einem Jahr auf zehn Jahre hochgesetzt und für sonstige Wirtschaftsgüter (namentlich bewegliche Sachen) von sechs Monaten auf ein Jahr.

Diese gesetzlichen Maßnahmen haben zwar quantitativ den Bereich der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen erweitert, aber das grundsätzliche Regel-Ausnahme-Verhältnis nicht angetastet. Das hat insbesondere zur Folge, dass vermietete oder verpachtete Grundstücke nach Ablauf von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung durch die Steuerpflichtigen steuerfrei veräußert werden können (und noch nicht einmal eine damit verbundene Aufholung steuerwirksamer Absetzungen für Abnutzung steuerlich erfasst wird). Das hat mittelbare Folgen für die Unternehmensbesteuerung. **Zwei sowohl traditionsreiche als auch störungsanfällige und vielfach kritisierte „Rechtsinstitute“ des Unternehmenssteuerrechts besitzen eine wesentliche Ursache in dem Fehlen einer generellen Erfassung von Veräußerungsgewinnen im privaten Bereich: das „Sonderbetriebsvermögen“ bei Mitunternehmerschaften sowie die „Betriebsaufspaltung“ bei den Kapitalgesellschaften.**³⁹ In beiden Fällen geht es tatbestandlich darum, dass Wirtschaftsgüter, die ein Steuerpflichtiger seiner Gesellschaft zur Nutzung überlässt, als Betriebsvermögen qualifiziert werden – um eine steuerliche Erfassung der im Bilanzansatz dieser Wirtschaftsgüter steckenden stillen Reserven zu gewährleisten.

Zugleich hat der Dualismus der Einkunftsarten die perverse Folge, dass in vielen praktischen Situationen die Steuerpflichtigen bei einer Neuordnung der Unternehmensstruktur oder einer Anteilsveräußerung darum kämpfen müssen, den „betrieblichen“ Charakter von Wirtschaftsgütern zu erhalten, damit nicht beim Übergang

³⁶ Röder, FTR 21 (2018) 762.

³⁷ Zu Entwicklung J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 219 ff.; Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, Rz. 8.54.

³⁸ Zur verbleibenden Bedeutung des § 17 EStG näher Jachmann-Michel in Schön/Schindler (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts, 31 (45 ff.).

³⁹ Schön in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.440 ff.

von einer gewerblichen Nutzung zu einer mietweisen Überlassung von Wirtschaftsgütern der Tatbestand einer Entnahme verwirklicht und damit die zwangsweise Aufdeckung stiller Reserven herbeigeführt wird. Namentlich die Rechtsform „gewerblich geprägter“ Gesellschaften nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG wird häufig dafür eingesetzt, bei der Reorganisation von Unternehmen die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen zu sichern – betriebswirtschaftlich und rechtlich ist dies eine ganz und gar unsinnige und teure Gestaltungstechnik. Die Anerkennung von steuerrelevanten Entnahmetatbeständen, mit denen keine tatsächliche Änderung der Nutzung von Wirtschaftsgütern verbunden ist, erscheint geradezu als „Steuerfalle“ mit hoher Sprengkraft für die Liquidität von Steuerpflichtigen (oder auch als Haftungsrisiko für deren Berater).

Vor dem Hintergrund des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit i. S. der Reinvermögenszugangstheorie bestehen im Grundsatz keine Zweifel an der Steuerwürdigkeit von Veräußerungsgewinnen unabhängig von der Zuordnung des Wirtschaftsguts zu einer bestimmten Einkunftsart.⁴⁰ Die Kommission ist sich bewusst, dass es in vielen anderen Staaten – namentlich im Vereinigten Königreich oder in den Vereinigten Staaten – vielfältige Formen einer allgemeinen Besteuerung von Capital Gains gibt⁴¹ und auch Staaten mit dem deutschen Recht verwandten Steuersystemen – z.B. Österreich⁴² oder die Schweiz⁴³ – sich dafür entschieden haben, Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken generell zu erfassen. Auch für das deutsche Steuerrecht ist noch in jüngerer Zeit aus der Wissenschaft vorgeschlagen worden, die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen im

Bereich der „Überschusseinkünfte“ allgemein anzuordnen.⁴⁴

Die Kommission betont die systematische Überzeugungskraft dieser Konzeption. Die Aufgabe des herrschenden Dualismus der Einkunftsarten würde nicht nur vielfältige Brüche und Unstimmigkeiten im geltenden Einkommensteuerrecht beseitigen, sondern auch das Unternehmenssteuerrecht von steuerlichen Risiken beim Wechsel von Wirtschaftsgütern zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre befreien. Sie würde zugleich auch im Verhältnis zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften zu einer stärkeren Rechtsformneutralität führen.

Dennoch enthält dieser Bericht **keinen expliziten Vorschlag, eine allgemeine Veräußerungsgewinnbesteuerung in das EStG einzuführen**. Der Grund liegt zum einen darin, dass die Festlegung der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes für eine solche allgemeine Steuerpflicht von Veräußerungsgewinnen sich mit dem Problem der Inflation auseinandersetzen⁴⁵ und dabei namentlich der Frage nachgehen muss, ob das Nominalwertprinzip im Steuerrecht weiterhin uneingeschränkten Vorrang genießen soll oder ob zur Vermeidung der Besteuerung von „Scheingewinnen“ eine reduzierte (indexierte) Bemessungsgrundlage oder auch ein ermäßigter Steuersatz Anwendung finden müssen.⁴⁶ Hinzu treten Fragen der „Zusammenballung“ von Einkünften im Abgleich mit dem allgemeinen Steuertarif. Der Grund für die geübte Zurückhaltung liegt weiterhin darin, dass eine allgemeine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen konsequent zu Ende gedacht auch sämtliche vermieteten Wohngrundstücke im Geltungsbereich des

⁴⁰ So bereits die „Bareis-Kommission“: *Einkommensteuer-Kommission*, Thesen zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, Beilage 24 zu BB 1994, 5; ebenso J. Lang, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49 (1993), Rz. 582; J. Lang u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Rz. 424 ff.; Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, § 43 Rz. 9 ff.; Solms (Hrsg.), Die neue Einkommensteuer, 39; Zweifel an der Praktikabilität einer Aufhebung der Spekulationsfristen im Hinblick auf den Verwaltungsaufwand: Gaddum, Steuerreform, 35.

⁴¹ Ault/Arnold/Cooper, Comparative Income Taxation, 337 ff.

⁴² §§ 30 ff. öEStG und dazu Kirchmayr/Bodis/Hammerl in Doralt u.a. (Hrsg.), Grundriß des österreichischen Steuerrechts bd. I, Rz. 135 ff.; zuletzt Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht, Rz. 28 ff.

⁴³ Sog. „Grundstücksgewinnsteuer“, die nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. d Steuerharmonisierungsgesetz in jedem Kanton auf

Gewinne aus der Veräußerung privater Grundstücke zu erheben ist; für betriebliche Grundstücke bleibt es bei der Integration des Veräußerungsgewinns in den allgemeinen Geschäftsgewinn (Simonek, Unternehmenssteuerrecht, § 5 Rz. 1 ff.).

⁴⁴ Fuest/Hey/Spengel, ifo-Schnelldienst 2021 Heft 12, 31; Hey, FR 2023, 141; Schön in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.325; Hüttemann in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 2.8.

⁴⁵ Dazu allgemein Seer, StuW 2019, 212; zuletzt Siegel, StuW 2024, 26.

⁴⁶ Für eine Indexierung J. Lang u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Rz. 425; zu den Problemen der Inflationsbewältigung durch pauschale Abschläge im österreichischen Recht jüngst Moser, SWK 2024, 461; rechtsvergleichend Ault/Arnold/Cooper, Comparative Income Taxation, 337 ff.

EStG erfassen und damit eine deutliche Verschärfung in der steuerlichen Behandlung des Immobilienmarktes bewirken würde. Die Kommission sieht dies als eine eigenständige bedeutende steuerpolitische Thematik an, die über das ihr erteilte Mandat hinausreicht.

Dieser Vorbehalt schließt indessen nicht aus, im Zuge einer Reform der Unternehmensbesteuerung jedenfalls solche Wirtschaftsgüter – und dabei namentlich Grundstücke – einer allgemeinen Besteuerung von Veräußerungsgewinnen zu unterwerfen, die ihrerseits nicht zu Wohnzwecken, sondern zu betrieblichen Zwecken genutzt werden. Es ergibt keinen Sinn, wenn die Verwendung von Bürogebäuden, Werkshallen und Forschungslabors, die im Eigentum des steuerpflichtigen Unternehmers stehen, im Rahmen der Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ der vollen Veräußerungsgewinnbesteuerung unterliegen, während dies für aus betrieblichen Gründen angemietete oder gepachtete Immobilien im Rahmen der Einkunftsart „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ nicht gelten soll. Gleiches gilt für die Nutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern (Leasing) oder von Immaterialgütern (Lizenzverträge) für Zwecke der betrieblichen Tätigkeit.⁴⁷ In allen diesen Fällen soll nach Auffassung der Kommission ganz unabhängig von der Person des Inhabers des Wirtschaftsguts die Vorschrift des § 21 EStG dahin erweitert werden, dass Gewinne aus der Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter steuerlich erfasst werden.

Der Übergang von betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen in das „Privatvermögen“ des Eigentümers hat unter diesem Regime nicht notwendig eine gewinnrealisierende Entnahme zur Folge, sondern kann erfolgsneutral erlaubt werden. Im Zuge einer solchen Neuregelung sollten neben einer Übergangsregelung, die dem verfassungsrechtlich geschützten Vertrauen in die Steuerfreiheit der in der Vergangenheit entstandenen stillen Reserven Rechnung trägt, zugleich Erleichterungen für die Übertragung stiller Reserven auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter, wie sie im

gewerblichen Bereich in § 6b EStG angeordnet sind, auch für Veräußerungsgewinne aus vermieteten Wirtschaftsgütern eingeführt werden.⁴⁸

Die Kommission ist sich des Umstands bewusst, dass mit diesem Regelungsvorschlag eine dem Gesetz bisher fremde Differenzierung eingeführt wird, nämlich die Unterscheidung zwischen zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien und für betriebliche Zwecke vermieteten Immobilien. Das ist der Preis für den Verzicht auf eine umfassende Besteuerung privater Veräußerungsgewinne. Der Gesetzgeber hat hier die Wahl zwischen einer graduellen Verschiebung der Grenzen zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen oder einer generellen Einführung einer Capital Gains Tax für Veräußerungsgewinne aller Art. Eine Verschonung der zu Wohnzwecken genutzten Immobilien lässt sich vor diesem Hintergrund als Ausdruck der steuerpolitischen – namentlich der lenkungs politischen – Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers rechtfertigen.

2.3.4. Individualsteuerprinzip

Zu den tragenden Elementen des geltenden Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts gehört das Prinzip der Individualbesteuerung⁴⁹ – auch bezeichnet als „Subjektsteuerprinzip“⁵⁰. Seine zentrale Bedeutung empfängt dieser Grundsatz aus der Konzeption der Einkommensteuer als einer „Personensteuer“, die sämtliche von einer Person im Rahmen der gesetzlichen Einkunftsarten verwirklichten Vermögensmehrungen zusammenfasst.⁵¹ Das Subjektsteuerprinzip hat vielfältige Konsequenzen. Die wichtigsten Folgerungen finden sich im vertikalen und horizontalen Verlustausgleich, d.h. in der Möglichkeit einer Verrechnung positiver und negativer Erfolgsbeiträge über die Grenzen zwischen den Einkunftsquellen hinweg, sowie in der Anwendung eines progressiven Steuertarifs auf das gesamte zu versteuernde Einkommen im EStG. Bedeutsam ist gerade aus der Sicht der betrieblichen Einkunftsarten auch die im geltenden Recht praktizierte Bindung nicht nur realisierter, sondern auch latenter Wertsteigerungen an

⁴⁷ Beispielhaft jüngst Boorberg, DStR 2024, 457.

⁴⁸ Ebenso bereits die „Bareis-Kommission“: *Einkommensteuer-Kommission*, Thesen zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, Beilage 24 zu BB 1994, 5.

⁴⁹ Hey in Tipke/Lang, Rz. 8.22; Hüttemann in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 2.3.

⁵⁰ Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 9.430.

⁵¹ Seer in Kirchhof/Seer, § 2 EStG Rz. 8.

die Person, unter deren Inhaberschaft die jeweiligen „stillen Reserven“ angewachsen sind.⁵² Zum Individualsteuerprinzip gehört schließlich auch, dass Abzugsbeträge (Drittaufwand) oder auch Verlustpositionen im Grundsatz nicht auf fremde Personen übertragen werden können. Schließlich verlangt das Individualsteuerprinzip, dass eine Person, damit steuerliche Rechtsfolgen günstiger oder ungünstiger Natur eintreten, im Grundsatz selbst die maßgeblichen Tatbestandsmerkmale verwirklichen muss.

Das Individualsteuerprinzip steht mit der betriebswirtschaftlichen Konzeption unternehmerischer Tätigkeit in einem gewissen Widerspruch.⁵³ Dies beginnt schon damit, dass das Unternehmen kleiner sein kann als der Einkunftserzielungsbereich einer Person (z.B. wenn ein Einzelunternehmer mehrere Betriebe führt) oder auch größer (z.B. bei integrierten Konzernstrukturen mit einer Vielzahl von Gesellschaften unter einheitlicher Kontrolle).⁵⁴ Unternehmen können in ihrer Gesamtheit umstrukturiert werden oder den Inhaber wechseln, ohne dadurch ihre Mitarbeiterschaft, ihre Wirtschaftsgüter, ihr Geschäftsmodell oder ihren Kundenstamm zu verändern. Die Neuordnung des Unternehmenssteuerrechts muss daher eine Antwort auf die Frage geben, in welchem Umfang die maßgeblichen steuerlichen Vorschriften auf die Person oder auf das Unternehmen abstellen sollen.

Die Kommission hat sich in ihren Vorschlägen dafür entschieden, im Grundsatz am Individualsteuerprinzip festzuhalten. Sowohl die Einkommensteuer als auch die Körperschaftsteuer sind weit über die Besteuerung von Unternehmen hinaus als Personensteuern ausgestaltet und sollten es – gerade im Lichte der Besteuerung von natürlichen Personen nach ihrer individuellen Leistungsfähigkeit – auch bleiben. Demgegenüber zeigt gerade das Beispiel der auf den objektiven Tatbestand des Gewerbebetriebs ausgerichteten Gewerbesteuer, wie viele irreguläre und hinderliche Belastungstatbestände gerade aus dem Versuch resultieren, eine

Bemessungsgrundlage nicht nach der individuellen Vermögensmehrung, sondern nach dem Steuerobjekt „Betrieb“ auszurichten.⁵⁵ Die vielfältigen Probleme mit Kürzungen und Hinzurechnungen, aber auch die unsystematischen Einschränkungen der Verlustverrechnung im Rahmen der Gewerbesteuer bilden nur die deutlichsten Beispiele hierfür.

Nach herrschender Lesart zum geltenden Recht bezieht sich das Subjektsteuerprinzip der Einkommen- und Körperschaftsteuer auch auf die Zuordnung von stillen Reserven. Das heißt, dass stille Reserven grundsätzlich bei dem Steuersubjekt abzurechnen sind, bei dem sie entstanden sind;⁵⁶ die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf ein anderes Steuersubjekt führt, so verstanden, prinzipiell zur steuerlichen (Ersatz-)Realisation der in den Wirtschaftsgütern verhafteten stillen Reserven beim abgebenden Rechtsträger.

Gerade mit Blick auf betriebswirtschaftlich erforderliche Umstrukturierungen von Unternehmen kann dieses strenge Verständnis des Subjektsteuerprinzips mit guten Gründen kritisiert und auf seine Ablösung gedrängt werden.⁵⁷ Besonders weit ginge der Vorschlag, das Besteuerungsrecht an stillen Reserven – an latentem Einkommen – zwar im Grundsatz dem Fiskus zur Besteuerung zu erhalten, aber die Bindung der stillen Reserven an einen bestimmten Rechtsträger oder Steuerpflichtigen schon im Ausgangspunkt aufzuheben. Nach dieser Konzeption könnten Wirtschaftsgüter – jedenfalls auf unentgeltlicher oder gesellschaftsrechtlicher Grundlage – künftig prinzipiell ohne jede Realisation der stillen Reserven auf andere Rechtsträger übertragen werden (soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den stillen Reserven gewahrt bleibt); die stillen Reserven wären im Fall der Realisation bei dem Rechtsträger bzw. Steuerpflichtigen abzurechnen, dem das Wirtschaftsgut zum Realisationszeitpunkt zuzurechnen ist. Eine solche grundsätzliche Umsteuerung würde Umstrukturierungen spürbar erleichtern und

⁵² Desens, DStJG 43 (2020), 73 (100 ff.).

⁵³ Hey in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1.

⁵⁴ Schön in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.4.

⁵⁵ Hey in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1 (19 ff.).

⁵⁶ Hey in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 1 (11 ff.); Desens, DStJG 43 (2020), 73 (84 ff.); Herlinghaus in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 7.165 f.

⁵⁷ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 7 I; Hennrichs, DStJG 43 (2020), 145 (157 ff.).

dem deutschen Umstrukturierungssteuerrecht insoweit einen beachtlichen Flexibilisierungsschub verschaffen.

Die Mehrheit der Kommission spricht sich dafür aus, hier einen Mittelweg gehen. Sie möchte auch im Bereich unternehmerischer Einkünfte am herkömmlichen Subjektsteuerprinzip festhalten. Das gilt nicht nur in der Frage der Übertragung stiller Reserven, sondern hat auch für andere steuerliche Tatbestände Relevanz, z.B. für die personelle Bindung von Verlustpositionen (einschließlich der fehlenden Vererblichkeit) oder für die Anwendung eines progressiven Steuertarifs auf das Gesamteinkommen einer Person. Dennoch **sieht die Kommission die Notwendigkeit, im Interesse der Umstrukturierungsbedürfnisse von Unternehmen die maßgeblichen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen betrieblich veranlasster Umwandlungen, Einbringungen oder Übertragungen von unternehmerischen Einheiten oder auch von Einzelwirtschaftsgütern zu modernisieren, deutlich zu vereinfachen und zu flexibilisieren.** In gleicher Weise soll es in Zukunft nach Auffassung der Kommission verstärkt möglich sein, unternehmerische Verluste im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder innerhalb von Konzernstrukturen subjektüberschreitend zu nutzen.

2.3.5. Zur Gewerbesteuer

Während Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht nur darauf angelegt sind, das in Unternehmen erzielte Einkommen von natürlichen Personen und Körperschaftsteuersubjekten einheitlich zu erfassen, sondern darüber hinaus Einkommen aus Einkunftsquellen aller Art in den Blick nehmen, bildet **die Gewerbesteuer** unabhängig von der Rechtsform eine Sondersteuer auf den Ertrag von gewerblichen Unternehmen. Dabei hat sie **ihren Charakter seit ihrer Entstehung** auf Ebene der Bundesstaaten des Deutschen Reichs im 19. Jahrhundert und der nachfolgenden Ausprägung im RGewStG des Jahres 1936 **fundamental verändert**.⁵⁸ Zwei der drei wesentlichen „Säulen“ der Gewerbesteuerpflicht – die Lohnsummensteuer und die Gewerkekaptalsteuer – sind vor allem mit

Rücksicht auf ihre nachteiligen Wirkungen für den Arbeitsmarkt und die Investitionsbereitschaft schon vor vielen Jahrzehnten abgeschafft worden.⁵⁹ Steuerliche Bemessungsgrundlage ist heute nur noch der Gewerbeertrag. Dieser leitet sich weitgehend vom gewerblichen Gewinn ab (§ 7 GewStG), modifiziert diesen jedoch um einzelne – und durchaus nicht systematisch geordnete – Hinzurechnungen und Kürzungen. Das ursprüngliche Ziel, mit Hilfe der Gewerbesteuer die „Steuerkraft“ eines Gewerbebetriebes unabhängig von der Person des Inhabers oder der Rechtsform abzubilden, hat sich längst weitgehend verflüchtigt. Auch lässt sich im Hinblick auf die hohe Ergebnisabhängigkeit der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht mehr sinnvoll von einer äquivalenten Kompensation gemeindlicher Leistungen nach Maßgabe des Gewerbeertrags eines Unternehmens sprechen.⁶⁰

Die wesentliche Rechtfertigung, die heute noch für die Existenz der Gewerbesteuer gesehen wird, ist ihr Beitrag zur Sicherung der Eigenständigkeit der Kommunalfinanzen, namentlich durch die Garantie eines eigenständigen Hebesatzrechts. Aus politischer Perspektive bleibt außerdem festzuhalten, dass die Existenz der Gewerbesteuer den positiven Effekt besitzt, das Interesse der kommunalen Entscheidungsträger an der Ansiedlung und Förderung von Gewerbebetrieben zu steigern. Adverse Effekte i. S. einer gemeindlichen „Not-in-my-Backyard“-Politik werden dadurch teilweise vermieden.

Die Kommission erkennt in der Existenz der Gewerbesteuer nicht nur eine quantitative Mehrbelastung von Unternehmen. Sie sieht vor allem in der **Komplexität der Gewerbesteuer**, z.B. im Rahmen von Hinzurechnungen und Kürzungen, aber auch bei der Verrechnung von Verlusten oder bei der Übertragung von Unternehmen, **erhebliche Ursachen für ineffiziente Unternehmensstrukturen und aufwändige Dokumentations-, Informations- und Erklärungsspflichten**. Demgegenüber ist der ursprüngliche Ansatz des Gewerbesteuerrechts, durch eine gleichmäßige Erfassung des Unternehmerlohns, der Eigen- und Fremdkapitalentgelte sowie der Nutzung

⁵⁸ Zur historischen Entwicklung: Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer, 5 ff.; Füssenich in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 6.1 ff.

⁵⁹ Näher: Breinersdorfer in FS BFH Bd. II, 1393 (1396 ff.).

⁶⁰ Zur Kritik: Hey in Tipke/Lang, Rz. 12.6; Füssenich in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 6.5.

von Wirtschaftsgütern im Eigen- oder Fremdbesitz zur Rechtsform- und Finanzierungsneutralität des Unternehmenssteuerrechts beizutragen, mit der Zeit immer weiter aufgegeben worden.

Die Kommission ist sich darüber im Klaren, dass die Existenz der Gewerbesteuer – ihren systematischen Mängeln zum Trotz – fest in der politischen Realität des deutschen Steuerrechts verankert ist.⁶¹ Die Kommission sieht ihre Aufgabe vor diesem Hintergrund darin, **innerhalb des geltenden Regelungsrahmens der Gewerbesteuer Möglichkeiten einer Vereinfachung** i. S. einer Systematisierung, eines Abbaus von verzerrenden und hinderlichen Regelungen und einer Reduktion von willkürlichen Belastungswirkungen ins Spiel zu bringen.

2.3.6. Zur Finanzierung von Unternehmen durch Eigen- oder Fremdkapital

Eine grundsätzliche Themenstellung, auf die jeder Gesetzgeber im Unternehmenssteuerrecht eine Antwort geben muss, ist **der Abgleich zwischen der steuerlichen Behandlung von Eigenkapital und derjenigen von Fremdkapital**.⁶² Im finanzwissenschaftlichen Schrifttum wird vielfach eine strenge Finanzierungsneutralität⁶³ verlangt, der das geltende Recht nicht genügt („debt-equity-bias“). Als besonders kritisch wird vielfach eingeschätzt, dass im KStG einerseits Fremdkapitalentgelte bei Körperschaften steuerlich abzugsfähig sind, während Eigenkapitalentgelte der Körperschaftsteuer unterliegen (§ 8 Abs. 3 KStG) und andererseits Dividenden und Zinsen beim Kapitalgeber im Grundsatz ohne Unterschied der einheitlichen Abgeltungssteuer unterworfen sind (§ 32d Abs. 1 S. 1 EStG).

In der internationalen Diskussion haben sich zwei grundsätzliche Alternativen zu dem Grundsatz entwickelt, dass Zinsen (oder andere

Fremdkapitalentgelte) und Dividenden prinzipiell unterschiedlich besteuert werden:⁶⁴

- Das Konzept einer Comprehensive Business Income Tax ist darauf angelegt, die Abzugsfähigkeit von Zinsen und anderen Fremdkapitalentgelten grundsätzlich zu versagen und damit eine Gleichbehandlung von Eigenkapitalpositionen und Fremdkapitalpositionen auf der Ebene der Unternehmen zu gewährleisten.
- Das Konzept einer Allowance for Corporate Equity geht den umgekehrten Weg: Es bleibt bei der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalentgelte und dem wird ein fiktiver Abzugstatbestand für Eigenkapitalentgelte zur Seite gestellt.

Keines dieser Konzepte ist in der Vergangenheit in Deutschland oder im Ausland in vollem Umfang und auf lange Frist verwirklicht worden. Zuletzt hat die Europäische Kommission mit dem Vorschlag einer DEBRA-Richtlinie⁶⁵ den Versuch gemacht, beide Konzepte in Teilen zu verwirklichen: mit einer Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen auf 85 Prozent des Aufwands und mit einer zeitlich befristeten Freistellung von Eigenkapitalzinsen auf neu hinzugeführtes Kapital.

Die Kommission sieht keinen Anlass, vom geltenden System abzuweichen. Die Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen entspricht dem objektiven Nettoprinzip als einer wesentlichen Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerungsgleichheit.⁶⁶ Sie wird im geltenden Einkommensteuerrecht und Körperschaftsteuerrecht weitgehend nur durch die spezifische Regelung des § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG („Zinsschranke“) sowie durch allgemeine Angemessenheitsgrenzen für Erwerbsaufwendungen (namentlich durch die Regeln über die verdeckte Gewinnausschüttung sowie durch die

⁶¹ So bereits: *Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, Schriftenreihe des BMF, Heft 66, 1999, 15 (33 ff.).

⁶² Zu den unterschiedlichen Belastungsregimen für Eigen- und Fremdkapitalfinanzierungen im geltenden Recht siehe den Überblick bei Förster, Stbg 2011, 49.

⁶³ Ausführlich zum pro und contra der Finanzierungsneutralität: Becker/Dwenger in Schön (Hrsg.), *Eigenkapital und Fremdkapital*, 101 (109 ff.).

⁶⁴ Näher Schön in Schön (Hrsg.), *Eigenkapital und Fremdkapital*, 1 (86 ff.).

⁶⁵ *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für einen Freibetrag zur Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremdgeld gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen und für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen für Körperschaftsteuerzwecke v. 11.5.2022 COM(2022) 216 final; kritisch *Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen*, Stellungnahme zum Richtlinienentwurf einer DEBRA; Vorabversion v. 11.7.2023, dazu aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht Heckemeyer/Nippel, *StuW* 2023, 317; aus juristischer Sicht Maciejewski, *Ubg* 2022, 453 (Teil 1) und 527 (Teil 2).

⁶⁶ Hey in Tipke/Lang, *Rz.* 11.56.

Gewinnabgrenzungsvorgaben des § 1 Abs. 1 AStG) begrenzt. Die Kommission sieht keinen überzeugenden Grund, den Tatbestand der Nichtabzugsfähigkeit von durch Erwerbstätigkeit veranlassten Zinszahlungen darüber hinaus auszudehnen.

Dies gilt auch für das Gewerbesteuerrecht. Hier ist die dem Ursprungskonzept folgende volle Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen vom Gesetzgeber bereits auf eine Hinzurechnung in Höhe von nur noch einem Viertel der Fremdkapitalentgelte reduziert worden (§ 8 Nr. 1 GewStG). Der Grund liegt darin, dass mit dieser Hinzurechnungsvorschrift gerade bei Unternehmenskrisen mit geringen oder fehlenden Überschüssen und hohem Fremdkapitalbedarf adverse steuerliche Effekte erzeugt werden. Es sprechen daher gute Gründe dafür, auch noch den letzten Schritt zu gehen und **die Hinzurechnung von gewinnunabhängigen Fremdkapitalentgelten im Gewerbesteuerrecht aufzugeben**, zumal die Regelung zur Zinsschranke bestimmten exzessiven Formen der Fremdfinanzierung gezielt Rechnung trägt. Anders stellt sich die Lage bei gewinnabhängigen Vergütungen – namentlich „typischen“ stillen Beteiligungen dar. Hier liegt systematisch eine volle Hinzurechnung näher, um eine Gleichbehandlung mit den Gewinnanteilen der Unternehmensinhaber oder auch „atypischer“ stiller Gesellschafter herzustellen.

Zugleich sieht die Kommission keinen Anlass, im Einkommensteuerrecht oder im Körperschaftsteuerrecht einen generellen Abzugstatbestand für fiktive Eigenkapitalentgelte einzuführen. Zum einen wäre es problematisch, diese Reduktion der Bemessungsgrundlage alleine im Bereich der Unternehmen – oder gar nur der Kapitalgesellschaften – zur Anwendung zu bringen. Auch private Investitionen – z.B. in Immobilien – würden diese Begünstigung verdienen.⁶⁷ Zum anderen wäre eine solche Maßnahme entweder mit massiven staatlichen Einnahmeausfällen verbunden oder aber der Satz der Körperschaftsteuer (sowie gegebenenfalls der Einkommensteuer) müsste zur Kompensation erheblich erhöht werden und damit gerade erfolgreiche Unternehmen, deren Gewinn

deutlich über einer standardisierten Normalverzinsung liegt, belasten.⁶⁸ Hinzu treten bei grenzüberschreitenden Fällen Hindernisse für die Nachbelastung von Unternehmenserträgen durch Quellensteuern. In jedem Fall würde eine solche Maßnahme eine Generalreform der Besteuerung von Kapitalvermögen erfordern, welche den Rahmen des Auftrags dieser Kommission überschreiten würde.

Die Kommission kommt daher zu **dem Schluss, am geltenden System der Besteuerung von Kapitalentgelten festzuhalten**. Dies gilt auch für die Anwendung des Systems der Abgeltungssteuer auf Dividenden. Ob und in welchem Umfang die Anwendung des Systems der Abgeltungssteuer beim Empfänger vor dem Hintergrund des Betriebsausgabenabzugs beim Zinsschuldner gerade auf Zinsen überzeugt, lässt die Kommission offen. Jedenfalls wenn und soweit die Nominalverzinsung von Fremdkapitalzinsen deutlich die Realverzinsung übersteigt, besteht kein Anlass, hier eine Steuererhöhung zu Lasten von Zinsempfängern zu fordern.

2.3.7. Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch

Die Kommission sieht mit großer Sorge, in welchem Umfang die jüngere Steuerpolitik von dem Ziel getrieben ist, breitflächig sogenannten „aggressiven“ steuerlichen Gestaltungen entgegenzuwirken. Diese zeigt sich sowohl auf internationaler Ebene (etwa im Gefolge des BEPS-Aktionsplans der G20/OECD) als auch im Rahmen der europäischen Gesetzgebung (von der ATAD-Richtlinie des Jahres 2016 bis zur Mindestbesteuerungs-Richtlinie des Jahres 2022) und schließlich im Handlungsbereich des deutschen Gesetzgebers (siehe etwa die immer wieder – zuletzt im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes – ins Visier genommene Einführung einer nationalen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen).

Die Kommission mahnt dazu, das Bemühen um Bekämpfung von (oft nur vermeintlichen) Missbräuchen aus dem Zentrum der nationalen und internationalen Steuerpolitik herauszunehmen. Unternehmen – kleine ebenso wie große – treffen ihre wesentlichen Entscheidungen nicht mit dem Ziel der Steuerminimierung oder der

⁶⁷ Schön in Schön (Hrsg.), Eigenkapital und Fremdkapital, 1 (93 f.).

⁶⁸ Finke/Heckemeyer/Spengel, Assessing the Impact of Introducing an ACE Regime, ZEW Discussion Paper No. 14-033, 2014, 16 f.

aggressiven Steuerplanung. Die wesentlichen Entscheidungsfaktoren liegen auf den Produkt- und Finanzmärkten und drängen die Unternehmen laufend zur Anpassung ihrer internen Organisation, der Umstrukturierung ihrer gesellschaftsrechtlichen Verfasstheit oder zur Aufnahme neuer Geschäftsmodelle in neuen Standorten oder Rechtsformen. Gleiches gilt für Finanzierungsentscheidungen oder die Frage des Outsourcings unternehmerischer Funktionen.

Eine Steuerpolitik, die unternehmerische Entscheidungen unter einen generellen Missbrauchsverdacht stellt, schießt vor diesem Hintergrund weit über das Ziel hinaus. Die Kommission verkennt nicht, dass es immer wieder in der Beratungs- und Unternehmenspraxis steuerlich zweifelhafte Konstruktionen gibt, mit denen sich Gesetzgebung und Finanzverwaltung auseinandersetzen müssen, aber sie legt Wert auf die Feststellung, dass die gegenwärtige Proliferation von Anti-Missbrauchs-Regeln auf internationaler, europäischer und nationaler Ebene einen Umfang angenommen hat, der gesamtwirtschaftlich kontraproduktiv wirkt. Dies zeigt sich nicht nur in der Fülle der Dokumentations-, Informations- und Erklärungspflichten von Unternehmen und in weiteren Verfahrenslasten – namentlich bürokratischen Antragsverfahren. In vielen Fällen werden durch überschießende Anti-Missbrauchs-Regeln betriebswirtschaftlich sinnvolle Anpassungsprozesse be- oder gar verhindert.

Die Kommission stellt kritisch fest, dass das steuerpolitisch in einem Kernbereich nachvollziehbare Ziel der Missbrauchsbekämpfung inzwischen ubiquitär eingesetzt und vielfach als nicht verhandelbar in den Raum gestellt wird. **Man gewinnt den Eindruck, dass es sich kaum eine politische Kraft leisten kann, pauschal formulierten öffentlichen Forderungen nach Anti-Missbrauchs-Regeln oder breitflächigen Transparenzvorschriften eine differenzierte und den wirtschaftlichen Gegebenheiten angemessene Sicht entgegenzustellen.**

Daher strebt die Kommission nach einer kritischen Sichtung des Normenbestandes. Überflüssiges und Unverhältnismäßiges muss abgeschafft und Doppelungen müssen vermieden werden. Präventiv breite Regelungen müssen gezielten Interventionen weichen, um sinnvolle betriebliche Entscheidungen nicht zu behindern. Auch auf der Ebene der EU-Gesetzgebung mahnt die Kommission dazu, bestehende Schranken zurückzufahren und – gerade vor dem Hintergrund des Einstimmigkeitserfordernisses bei der Einführung und der Abschaffung von europarechtlichen Vorgaben – Vorsicht bei der Ausweitung der europarechtlichen Bindungen sowohl des nationalen Gesetzgebers als auch der betroffenen Unternehmen walten zu lassen. Der **Europäische Binnenmarkt** – gedacht zur Freisetzung von Produktivkräften auf dem gesamten Gebiet der Europäischen Union – darf **nicht zur Grundlage einer prinzipiell unternehmensfeindlichen Steuerpolitik** gemacht werden.⁶⁹

2.3.8. Internationale Bezüge

Die deutsche Unternehmenslandschaft hat sich in den vergangenen Jahrzehnten stark internationalisiert, dem zunehmend grenzüberschreitenden Charakter ihrer Wirtschaftstätigkeit muss auch das deutsche Unternehmenssteuerrecht Rechnung tragen. Zugleich festigt gerade die Europäisierung und Globalisierung von Unternehmen deren wirtschaftliche Stabilität und Innovationskraft. **Spezifische steuerliche Belastungen gerade von grenzüberschreitenden Investitionen, Aktivitäten und Unternehmensorganisationen wirken schlicht kontraproduktiv**; außerdem drohen hier vielfach Verstöße gegen Vorgaben des europäischen oder des internationalen Rechts. Als besonders problematisch empfindet die Kommission auch die enorme Zunahme an Dokumentations-, Informations- und Deklarationspflichten im Kontext grenzüberschreitender Steuertatbestände.⁷⁰ Die Summe der verfahrensrechtlichen und materiell-rechtlichen Mehrbelastungen internationaler Sachverhalte wirkt sich abschreckend auf sinnvolles unternehmerisches Handeln aus; außerdem verliert Deutschland dadurch an

⁶⁹ Zu den vielfältigen Hindernissen unternehmerischer Tätigkeit im Binnenmarkt siehe die im Auftrag des FISC-Subcommittee des Europäischen Parlaments erarbeitete Studie von Heckmeyer, Removal of taxation-based obstacles and

distortions in the Single Market in order to encourage cross-border investment.

⁷⁰ Siehe auch die Kritik bei Mellinghoff, StuW 2023, 5 (7 ff.).

Attraktivität nicht nur als Standort für inländische Investitionen, sondern auch im Wettbewerb um die Ansiedlung von Konzernleitungen. Es ist kein Zufall, dass sich bei großen Unternehmenszusammenschlüssen unter deutscher Beteiligung die Errichtung der Leitungsgesellschaft in anderen Ländern (z.B. in den Niederlanden oder in der Schweiz) anbietet.

Die Kommission sieht eine grundsätzliche Problematik darin, dass der deutsche Gesetzgeber sich zunehmend durch Vorgaben des EU-Rechts an der Wahrnehmung von eigenen Entscheidungsoptionen auf dem Gebiet der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte gebunden sieht. Dabei **diagnostiziert die Kommission eine ganz erhebliche Asymmetrie zwischen den wenigen deregulierenden und liberalisierenden Vorgaben des EU-Rechts** (hier sind vor allem die jahrzehntealten Unternehmenssteuer-RL zu Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sowie die steuerliche Fusions-RL zu nennen) **und der enormen Zunahme an Anti-Missbrauchs-Regeln** verfahrensrechtlicher und materiell-rechtlicher Art.⁷¹ Schlagende Beispiele sind die stetigen Erweiterungen der Informationspflichten nach der Amtshilfe-RL sowie die im Jahre 2016 in Kraft getretene Anti-Missbrauchs-RL⁷². Einen besonderen Höhepunkt erreichte die Gesetzgebungstätigkeit der EU im Dezember 2022 in Gestalt der Mindestbesteuerungs-RL⁷³. Die Kommission stellt nicht in erster Linie das mit dieser Richtlinie verbundene Anliegen eine substanziellen Mindeststeuer in Frage; sie sieht jedoch, dass gerade die von den OECD-Vereinbarungen nicht gebotene Festbeschreibung der Mindeststeuer auf der Ebene des EU-Rechts dem deutschen Steuergesetzgeber die Möglichkeit entzieht, deren Wert und Praktikabilität eigenständig zu evaluieren, Modifikationen anzustreben und gegebenenfalls in einem sich verändernden steuerpolitischen Umfeld besseren steuerpolitischen Konzepten zu folgen.

Vor diesem Hintergrund sieht sich die Kommission vor die Aufgabe gestellt, steuerpolitische Empfehlungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten zu formulieren, die in nicht geringem Umfang der Handlungsmacht des deutschen Steuergesetzgebers entzogen sind. Die Kommission nimmt dies zum Anlass, die Bundesregierung aufzurufen, sich auch auf europäischer Ebene für ein Steuerrecht einzusetzen, das den Realitäten unternehmerischen Handelns im Umfeld einer sozialen Marktwirtschaft angemessen Rechnung trägt.

2.3.9. Digitalisierung und Abbau von Verwaltungslasten

Zu den wesentlichen Belastungen, die Unternehmen durch das geltende Unternehmenssteuerrecht erfahren, gehört der erhebliche Aufwand finanzieller und personeller Ressourcen, der durch aufwendige Dokumentations-, Informations- und Erklärungsspflichten entsteht.⁷⁴ Hinzu treten umständliche und langwierige Antragsverfahren oder auch ineffiziente Betriebsprüfungen. Die Kommission betont die klare Notwendigkeit rechtsstaatlicher und gleichheitsorientierter Steuerverfahren, mahnt jedoch an, unpraktikable und unverhältnismäßige Verfahrenspraktiken abzubauen und Wege zu finden, Unsicherheiten in Tatsachen- und Rechtsfragen schnell und – wo möglich – unbürokratisch einer Klärung zuzuführen. Zugleich muss – und insoweit schließt die Kommission an die oben unter 2.3.7. und 2.3.8. formulierten Forderungen zur Anti-Missbrauchs-Gesetzgebung an – nicht nur das materielle Steuerrecht, sondern auch das Steuerverfahrensrecht eine ausgewogene Haltung gegenüber privaten Unternehmen einnehmen. Ein Steuerverfahrensrecht, welches den Steuerpflichtigen tendenziell unter den Verdacht des Fehlverhaltens stellt, ist nicht nur rechtsstaatlich angreifbar, sondern es konfrontiert auch auf Regelkonformität bedachte Unternehmen mit übermäßigen Verfahrenskosten und Verzögerungen.

⁷¹ Hey, FR 2016, 554 (557 ff.); Schön, ifo-Schnelldienst 2015 Heft 15, 3.

⁷² Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABl EU Nr. L 193/1; Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie

(EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl EU Nr. L 144/1.

⁷³ Richtlinie (EU) des Rates v. 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl EU Nr. L 328/1.

⁷⁴ Siehe zuletzt *Deutscher Steuerberaterverband e.V.*, Pressemitteilung v. 7.2.2024.

Nach Auffassung der Kommission bestehen vielfältige Ansatzpunkte zur Vereinfachung des steuerlichen Verfahrensrechts, ohne dass die Ordnungsmäßigkeit einer gleichheitskonformen Steuererhebung in Frage gestellt würde. Ein zentrales Element kann die Einführung eines **risikoorientierten „Ampelsystems“** bilden, welches – nicht zuletzt vor dem Hintergrund des Arbeitskräftemangels auch in der Finanzverwaltung – dazu dienen würde, die Prüfungskapazitäten der Finanzbehörden stärker auf solche Steuerpflichtige zu konzentrieren, deren Geschäftsmodell oder deren Steuerhistorie Anlass zu verstärkter Beobachtung gibt (s. 6.2.).

Zentrale Voraussetzung eines – im Interesse sowohl der Finanzbehörden als auch der Steuerpflichtigen – effizienten und effektiven Steuervollzugs ist die Schaffung einer gemeinsamen – d.h. die föderalen Grenzen zwischen Bund und Ländern und zwischen den Ländern überschreitenden – Dateninfrastruktur. Die Kommission konstatiert, dass das jahrzehntelange Bestreben von Bundesbehörden und Landesfinanzverwaltungen nach Schaffung eines modernen und homogenen Informationssystems **bis heute nicht in eine funktionierende Datenplattform für die Steuerverwaltung gemündet ist**. Hier muss etwas geschehen! Dass es darüber hinaus – etwa im Bereich der Betriebsprüfungsaktivitäten von Bundes- und Landesprüfern – erheblichen Raum für Klärung von Zuständigkeiten und Abbau von Redundanzen gibt, liegt für die Kommission ebenfalls auf der Hand.

2.3.10. Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer

Die Kommission ist sich des Umstands bewusst, dass die steuerliche Praxis der Unternehmen über das Ertragssteuerrecht hinaus durch die Erhebung weiterer Steuerarten beeinflusst wird. Besondere Prominenz genießen im Hinblick auf die Umorganisation oder Übertragung von unternehmerischen Einheiten die Grunderwerbsteuer sowie die Erbschaftsteuer. Im Rahmen des Grunderwerbsteuerrechts ist eine Reform der Steuertatbestände namentlich im Hinblick auf die Beteiligung von Personen- und Kapitalgesellschaften an grundstücksrelevanten Rechtsvorgängen geboten. Betrieblich gebotene Organisationsmaßnahmen – auch in

Konzernen – dürfen nicht zur Grunderwerbsteuerlichen „Steuerfalle“ werden.⁷⁵ Im Rahmen des Erbschaftsteuerrechts erweist sich die im Wechselspiel zwischen Steuergesetzgebung und Verfassungsrechtsprechung⁷⁶ immer weiter ausdifferenzierte Grenzlinie zwischen begünstigtem betrieblichen Vermögen und regelbesteuertem „privaten“ Vermögen als Quell immer neuer Streitfragen und Ungleichbehandlungen.

Die Kommission sieht insoweit sowohl bei der Grunderwerbsteuer als auch bei der Erbschaftsteuer einen erheblichen Reformbedarf.

Eine nähere Ausarbeitung gesetzlicher Lösungen im GrEStG sowie im ErbStG muss jedoch jeweils einer eigenständigen Untersuchung vorbehalten bleiben.

2.3.11. Aufkommenswirkungen für Bund, Länder und Gemeinden

Die Kommission verzichtet darauf, diesem Bericht nähere Schätzungen zu den Aufkommenswirkungen ihrer Reformvorschläge beizufügen. Das hat mehrere Gründe:

Zwar erkennt die Kommission die Tendenzen, die sich aus dem internationalen Steuerwettbewerb zwischen den führenden Industriestaaten für die Ausgestaltung der Steuersätze auf unternehmerisches Einkommen im Rahmen der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer ergeben. Sie hält es für sinnvoll, eine Absenkung der Gesamtbelastung der Unternehmen **in Richtung eines wettbewerbsfähigen Steuerniveaus von ca. 25 Prozent** auf den gewerblichen Gewinn anzustreben. Doch liegt der Schwerpunkt des Berichts nicht auf diesen quantitativen Größen und auch die in diesem Bericht enthaltenen steuerpolitischen Einzelvorschläge besitzen ihre Effektivität unabhängig von der Ausgestaltung der maßgeblichen Steuertarife.

Die Kommission versteht ihren Auftrag vorrangig im Sinne einer Strukturreform des Unternehmenssteuerrechts, d.h. einer inhaltlichen Verbesserung des Regelungsumfeldes für unternehmerisches Handeln unabhängig von der konkreten Höhe der Steuerlast für die betroffenen Unternehmen.

⁷⁵ Überblick bei Loose/Broemel/Mörwald (Hrsg.), Grunderwerbsteuer im Unternehmen.

⁷⁶ Zuletzt ausführlich Piltz, DStR 2024, Beihefter zu Heft 20, 3.

Die positiven Effekte, welche die Kommission von ihren Vorschlägen erwartet, finden sich in erster Linie in der **Entlastung der Unternehmen von überflüssiger Bürokratie und der Beseitigung ineffizienter Besteuerungsregeln**, welche bisher in großem Umfang betriebswirtschaftlich sinnvolle unternehmerische Maßnahmen behindern. Das betrifft namentlich solche Steuervorschriften, welche volkswirtschaftlich wertvolle Innovationen verhindern, notwendigen Umstrukturierungen oder Sanierungen betrieblicher Einheiten entgegenstehen oder das grenzüberschreitende Engagement von Unternehmen über Gebühr belasten. Die Kommission erwartet von einer Umsetzung ihrer Vorschläge daher in erster Linie die Freisetzung unternehmerischen Handlungspotentials.

Im Weiteren hält die Kommission fest, dass die in diesem Bericht enthaltenen Regelungsvorschläge für die öffentlichen Haushalte z.T. Mehreinnahmen und z.T. Mindereinnahmen erwarten lassen, ohne dass sich ein konkreter „Saldo“ vorab berechnen ließe. Vielfach hängen die Aufkommenswirkungen der vorgesehenen Maßnahmen auch von der konjunkturellen Entwicklung der deutschen Volkswirtschaft im Allgemeinen ab, etwa im Bereich der Erweiterung der Verrechnungsmöglichkeiten betrieblicher Verluste im Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht. Soweit der Bericht eine Vielzahl von Anregungen für Neuregelungen enthält, um betriebswirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen aus ihren steuerlichen „Fallen“ zu befreien und damit überhaupt erst zu ermöglichen, verliert der Fiskus aufkommenstechnisch so gut wie nichts, denn das existierende Regelungswerk verhindert eben häufig, dass bestimmte wirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen überhaupt von den Steuerpflichtigen in Angriff genommen werden.

Nicht zu übersehen ist der Umstand, dass einige der vorgeschlagenen Neuregelungen das Aufkommensverhältnis zwischen den vorrangig dem Bund und den Ländern zustehenden Gemeinschaftssteuern (Einkommensteuer und Körperschaftsteuer) und der vorrangig den Gemeinden zustehenden Gewerbesteuer verschieben könnten. Eindeutig ist dies nicht, denn der Bericht enthält sowohl dem Gewerbesteueraufkommen der Gemeinden günstige Vorschläge (etwa im Bereich der Abschaffung von

Kürzungen des Gewerbeertrags) als auch Verschärfungen der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage (namentlich im Bereich der Beschränkung von Hinzurechnungen, der Besteuerung von Gesellschafterleistungen, der Erweiterung der Verlustverrechnung oder der Anrechnung ausländischer Steuern). Günstig für die Gemeinden erscheint vor allem der in diesem Bericht enthaltene Vorschlag, auch im Rahmen des Körperschaftsteuerrechts eine weitgehende Anrechnung der Gewerbesteuerlast vorzusehen; hierdurch wird der gemeindliche Steuerwettbewerb unterhalb des für die Anrechnung vorgesehenen Hebesatzes stark eingedämmt. Sollten sich dennoch im praktischen Ergebnis langfristig Verschiebungen des Steueraufkommens zu Lasten der Gemeinden einstellen, regt die Kommission an, den Gemeinden auf dem Weg einer verstärkten Teilhabe am Aufkommen der Umsatzsteuer einen Ausgleich anzubieten; gerade die Umsatzsteuer bietet den Vorteil einer geringeren Konjunkturanfälligkeit und damit auch eine gerade auf kommunaler Ebene hoch bedeutsame Planungssicherheit.

Dass schließlich eine Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung im Bereich der Prozesse, z.B. durch eine überzeugende Digitalisierungsstrategie zur Datennutzung oder ein handhabbares Risikomanagement im Bereich der Veranlagungen und Betriebsprüfungen erhebliche Einsparungen für Personal und Compliance nicht nur auf Seiten der Steuerpflichtigen, sondern gerade auch auf der Seite der Finanzverwaltung erwarten lässt, liegt auf der Hand. Hier können Kostensenkungen verwirklicht werden, die sich nicht in einem Mehr oder Minder an Steuerzahlungen erschöpfen, sondern die beiden Seiten im Steuerrechtsverhältnis gleichermaßen zugutekommen und für volkswirtschaftlich sinnvolle Zwecke zusätzliche Ressourcen freisetzen.

2.4. Übergangsregelungen und Wahrung der Gesamtkonzeption

Die nachfolgenden Berichtsteile enthalten eine große Zahl an Vorschlägen zur materiellen Verbesserung des Unternehmenssteuerrechts im

Rahmen der geschilderten steuerpolitischen Leitplanken und Leitlinien.

Die Kommission ist sich der Tatsache bewusst, dass viele der vorgesehenen Rechtsänderungen nicht von heute auf morgen eingeführt werden können. Der Gesetzgeber wird im Hinblick auf die fiskalischen Spielräume der Reformgesetzgebung manche Verbesserung nur schrittweise einführen wollen. Die Kommission hat hierfür Verständnis, weist aber zugleich unmissverständlich darauf hin, dass eine erhebliche Ursache der Kompliziertheit und Ineffizienz des geltenden Steuerrechts auch und gerade darin begründet ist, dass der Gesetzgeber in der Vergangenheit an vielen Stellen unserer Besteuerungsordnung eine Vielzahl halbherziger Lösungen verwirklicht hat, die in ihrer konkreten Ausprägung weder die Finanzverwaltung noch die Unternehmen in ihrer täglichen Arbeit befriedigen können. Dass zugleich immer die Gefahr droht, dass als Kompromiss formulierte „vorläufige“ Zwischenlösungen über viele Jahre hinweg einen „endgültigen“ Charakter annehmen, macht die Sache nicht besser. An den Gesetzgeber spricht die Kommission die Mahnung aus, zu den hier aufgeführten Reformvorschlägen eine klare Haltung zu finden und dauerhafte Regelungen zu formulieren.

Auch aus Sicht der Steuerpflichtigen bildet jede Neuregelung eine Herausforderung. Viele existierende Sachverhalte werden nach unseren Vorstellungen einer andersartigen steuerlichen Behandlung unterworfen, die – unabhängig von dem übergreifenden Ziel einer materiellen und verfahrensrechtlichen Entlastung von Unternehmen – je nach Sachlage zu höheren oder niedrigeren steuerlichen Belastungen führen kann. Es muss **den Unternehmen daher nicht zuletzt aus verfassungsrechtlichen Gründen im Wege angemessener Übergangsregelungen jeweils Zeit gegeben werden, sich auf die neue Sachbehandlung einzustellen.**⁷⁷ Ein deutliches Beispiel bildet die bereits erwähnte Besteuerung der Veräußerungsgewinne aller betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter unabhängig davon, ob sie im Eigentum des Betriebsinhabers stehen oder nicht. Hier wäre aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit sicherzustellen, dass in der Vergangenheit „steuerfrei entstandene“ stille Reserven

nicht durch den Wechsel des Besteuerungsregimes nachträglich einkommensteuerlich erfasst werden.

Schließlich ist es der Kommission ein großes Anliegen, dass **ihre Vorschläge vom Gesetzgeber im Kontext ihres systematischen Grundverständnisses verstanden und erwogen** werden. Viele der einzelnen Regelungsanliegen sind miteinander verwoben, schaffen daher nur in ihrem jeweiligen Sachzusammenhang eine stimmige Lösung und tragen dadurch auch zu einer materiellen Verbesserung und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts bei. Dieser Bericht präsentiert somit keine beliebige Wunschliste und auch keinen Steinbruch für „Gegenfinanzierungen“. Er ist verfasst als der Versuch, im Rahmen der traditionellen Leitescheidungen der deutschen Unternehmensbesteuerung zu einem gesetzgeberisch rationalen, ökonomisch wettbewerbsfähigen, praktisch handhabbaren und sozial gerechten Steuerrecht beizutragen.

2.5. Gang der Darstellung

Vor diesem Hintergrund konzentriert sich der Bericht in den nachfolgenden vier Abschnitten auf vier zentrale Themen der Unternehmensbesteuerung, die jeweils von einer Arbeitsgruppe der Kommission näher untersucht worden sind: die laufende Besteuerung von Unternehmen, Steuerfragen von Umwandlung und Sanierung, die Besteuerung von internationalen Sachverhalten, sowie die Verbesserung der Rahmenbedingungen im Bereich Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung.

Die Vorschläge richten sich ganz überwiegend an den deutschen Gesetzgeber; vielfach werden auch Probleme angesprochen, die ihre Ursache in der Judikatur der Finanzgerichte oder in der Praxis der Finanzverwaltung haben. Darüber hinaus wird an einzelnen Stellen auch die europäische Gesetzgebung in den Blick genommen.

2.6. Empfehlungen

1. Der Staat lebt von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seiner Bürger und Unternehmen, von ihrer Arbeitskraft, ihrem

⁷⁷ Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 203 ff.

- Kapitaleinsatz und ihrer Innovationskraft. Er muss eine Steuerrechtsordnung bereitstellen, die allen Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Entfaltung ihres wirtschaftlichen Potentials gibt. Für die Besteuerung der deutschen Unternehmen bedeutet dies vor allem, dass das Steuerrecht dem innovativen Charakter ihrer Produkte und Geschäftsmodelle, ihrem stetigen Bedarf nach Neuorganisation sowie ihrer internationalen Verflechtung gerecht werden muss. Die Besteuerung darf schließlich in Deutschland tätige Unternehmen nicht in unvertretbarem Umfang Bürokratielasten und Compliance-Risiken aussetzen.
2. Die in diesem Bericht enthaltenen Vorschläge einer Überarbeitung des deutschen Unternehmenssteuerrechts verstehen sich als Beiträge zu einer Strukturreform des Ertragssteuerrechts. Die angestrebte „Vereinfachung“ des Unternehmenssteuerrechts verwirklicht sich nicht in erster Linie in einer möglichen Senkung der quantitativen Steuerlast. Im Vordergrund steht die Beseitigung ineffizienter und gleichheitswidriger Steuerregeln sowie von Verfahrenslasten, die sämtlich gegenwärtig die in Deutschland tätigen Unternehmen in ihren betriebswirtschaftlich erforderlichen Entscheidungen und Prozessen einschränken.
 3. Die Kommission strebt keine völlige Neuausrichtung des deutschen Ertragssteuerrechts an, sie konzentriert sich auf substanzielle Verbesserungen im geltenden System. In diesem Rahmen bieten sich nach Ansicht der Kommission vielfältige Chancen auf eine grundlegende Vereinfachung und Verbesserung – sowohl durch Rückbesinnung auf die überzeugenden Grundlinien des geltenden Unternehmenssteuerrechts als auch durch dessen mutige Fortentwicklung vor dem Hintergrund einer sich ständig wandelnden Unternehmenslandschaft und deren internationaler volkswirtschaftlicher Verflechtung.
 4. Die Kommission sieht keinen grundlegenden Anlass, den geltenden Dualismus der Unternehmensbesteuerung, d.h. die Sonderung zwischen transparenter Besteuerung (im Rahmen des EStG) und getrennter Besteuerung (im Rahmen des KStG) aufzugeben, erkennt jedoch die Notwendigkeit, die Schärpen dieser technischen Differenzierung abzumildern.
 5. Die Kommission erkennt, dass der herkömmliche Dualismus der Einkunftsarten – die Unterscheidung zwischen Gewinneinkünften und Überschusseinkünften – aus dem geltenden Ertragssteuerrecht nur schwer wegzudenken ist. Sie sieht jedoch die verzerrenden Auswirkungen des Dualismus gerade im Unternehmenssteuerrecht und strebt hier Abhilfe an.
 6. Das geltende Einkommensteuerrecht und Körperschaftsteuerrecht wird vom Individualsteuerprinzip beherrscht – mit Folgen namentlich für die Ausgestaltung des Steuertarifs, die persönliche Zurechnung von Verlusten oder die Aufdeckung stiller Reserven bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern. Die Kommission hält am Individualsteuerprinzip fest, sieht jedoch vielfältige Anlässe zu einer begrenzten Auflockerung, namentlich bei der Umstrukturierung von Unternehmen.
 7. Die Gewerbesteuer hat sich in den vergangenen Jahrzehnten im steuerpolitischen Diskurs gegenüber vielfältiger – und nach Ansicht der Kommission durchaus berechtigter – Kritik stets als eine zentrale Aufkommensquelle der Gemeinden behauptet. Die Kommission nimmt dies zum Anlass, die Existenz der Gewerbesteuer in ihren konkreten Empfehlungen nicht in Frage zu stellen, sondern die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (Gewerbeertrag) auf ihren legitimen Kern zuzuschneiden und dabei auch das Zusammenspiel zwischen Gewerbesteuer, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer neu zu justieren.
 8. Die Kommission schließt sich vielfach erhobenen Forderungen nach einer grundsätzlichen Neujustierung der Besteuerung von Eigenkapital- und Fremdkapitalerträgen nicht an.
 9. Die Kommission sieht eine der grundlegenden Fehlsteuerungen des geltenden Unternehmenssteuerrechts in der fortschreitenden Ausbreitung von gegen (vermeintliche) Missbräuche gerichteten Regeln des materiellen Steuerrechts und des Verfahrensrechts. Die Kommission sieht die Gefahr massiver

Behinderungen betriebswirtschaftlich sinnvollen unternehmerischen Handelns durch überzogene Anti-Missbrauchsmaßnahmen. Hier ist vom deutschen und vom europäischen Gesetzgeber ein grundsätzliches Umdenken zu verlangen.

10. Gerade international tätige Unternehmen sehen sich einerseits mit einem stets dichten steuerlichen Regelungsgeflecht und andererseits mit einem Generalverdacht missbräuchlichen Handelns bei der grenzüberschreitenden Organisation ihrer betrieblichen Tätigkeit konfrontiert. Die Kommission mahnt hier zum Rückbau überzogener und überkomplexer Steuerregeln und fordert die Bundesregierung auf, auch auf internationaler und europäischer Ebene zu einer maßvollen Steuerpolitik beizutragen und vor allem die Kumulation nachteiliger Steuerregeln zu vermeiden.
11. Die verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen für das Zusammenwirken von Steuerbehörden und Steuerpflichtigen bedürfen einer grundlegenden Neujustierung, um eine vertrauensvolle und zugleich effektive Verwaltung von Steuerfällen sicherzustellen. Datenverfügbarkeit und Digitalisierung sind dafür ebenso Instrumente wie Risikomanagement-Systeme für Veranlagung und Prüfung.

3.

Laufende Besteuerung der Unternehmen

3.1. Grundlagen und Gang der Darstellung

Das geltende Unternehmenssteuerrecht ist hoch komplex. Dazu trägt zum einen der in der Einführung beschriebene tradierte Dualismus der Unternehmensbesteuerung bei. (s. 2.3.2.) Aber auch die jeweiligen Subsysteme für sich genommen, also die Mitunternehmerbesteuerung einerseits und die Körperschaftsteuersysteme andererseits, sind vielschichtig und kompliziert normiert, beratungsintensiv und fehleranfällig.

Wie dargelegt, strebt die Kommission keine „Generalbereinigung“ des Unternehmenssteuerrechts im Sinne eines grundstürzenden Systemwechsels an, sondern sie schlägt Verbesserungen auf „mittlerer Flughöhe“ vor. Der folgende Teilbericht zur laufenden Unternehmensbesteuerung befasst sich mit fünf Aspekten:

Am Anfang greifen die Ausführungen nochmals den Dualismus der Unternehmensbesteuerung auf. Die Kommission stellt diesen Dualismus zwar nicht grundsätzlich in Frage. Die Kommission meint aber, dass erweiterte Optionen für die Unternehmen helfen können, den erkannten Problemen des Dualismus für die Praxis die Schärfe zu nehmen. Die Kommission schlägt daher ein erweitertes Optionsmodell vor, das nicht nur für Personengesellschaften die Option zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG) bestätigt (und die Gesetzeslage zur Bewältigung erkannter praktischer Optionshindernisse in wichtigen Punkten nachjustiert), sondern auch umgekehrt geschlossenen Kapitalgesellschaften die Option zur transparenten Besteuerung gewährt. Dies mag besonders für kleinere, personalistisch geführte GmbH, Start-Up-GmbH und für bisher als GmbH & Co. KG organisierte Unternehmen interessant sein.

Der zweite Unterabschnitt thematisiert Friktionen im geltenden Recht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Hier schlägt die Kommission für alle Rechtsformen eine Rückbesinnung auf die Ausgangsideen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes vor. Speziell für Kapitalgesellschaften wird bei gestuften Beteiligungsverhältnissen eine Rückkehr zur ursprünglichen Konzeption des § 8b KStG vorgeschlagen. Zudem regt die Kommission eine Annäherung der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern an, insbes. durch Änderungen des GewStG. Hervorhebung verdient schließlich der Vorschlag, die Gewerbesteuer künftig auch bei der Körperschaftsteuer anzurechnen (und deren Tarif im Gegenzug moderat anzuheben).

Im dritten großen Abschnitt werden die steuerlichen Regeln für Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern erörtert, die nach Ansicht der Kommission insbes. im geltenden System der Mitunternehmerbesteuerung unnötig komplex sind und vereinfacht werden sollten. So schlägt die Kommission u.a. vor, Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern zukünftig auch bei Personengesellschaften grundsätzlich anzuerkennen und auf die Figur des sog. Sonderbetriebsvermögens bei Mitunternehmerschaften zu verzichten. Das würde die laufende Mitunternehmerbesteuerung deutlich vereinfachen, aber auch Umstrukturierungen und die Ausübung der Option gem. § 1a KStG erleichtern. Ebenfalls verzichtbar erscheint der Kommission die Figur der sog. Betriebsaufspaltung. Im Gegenzug wären allerdings Änderungen bei der einkommensteuerlichen Verstrickung insbes. von für betriebliche Zwecke vermieteten und verpachteten Wirtschaftsgütern in privater Hand zu empfehlen.

Der vierte Unterabschnitt ist der für die Praxis besonders wichtigen Problematik von Verlusten gewidmet. Hier werden Themen des Verlustvor-

und -rücktrags ebenso behandelt wie die Verlustverrechnung bei transparenter Besteuerung. U.a. schlägt die Kommission vor, den Verlustrücktrag sowohl zeitlich als auch betragsmäßig deutlich auszuweiten und die Beschränkung des Verlustvortrags durch die sog. Mindestbesteuerung ersatzlos zu streichen. Zu § 15a EStG, der nach dem hier vorgeschlagenen Modell einer umgekehrten Option künftig auch für GmbH relevant würde, die zur transparenten Besteuerung optieren, regt die Kommission an, als Maßstab für die Verlustverrechnung auf das steuerbilanzielle Eigenkapital abzustellen und dabei allerdings auch zeitlich inkongruente Einlagen zu berücksichtigen.

Zum Schluss werden kurz noch Aspekte der Gruppenbesteuerung behandelt. Hier schlägt die Kommission vor, für die Verrechnung von Verlusten und Gewinnen zwischen Gruppengesellschaften auf das Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags (EAV) künftig zu verzichten und stattdessen eine qualifizierte Mehrheitsbeteiligung (75 Prozent des gezeichneten Kapitals und der Stimmrechte) genügen zu lassen. Die Kommission ist sich gerade bei dieser Thematik besonders der Tatsache bewusst, dass vielfältige Folgeprobleme in diesem Bericht aus Zeit- und Kapazitätsgründen nicht vollständig behandelt werden können und sich die Darstellung auf einige besonders wichtig erscheinende Themen und Weichenstellungen konzentrieren muss.

3.2. Dualismus der Unternehmensbesteuerung und (erweitertes) Optionsmodell

3.2.1. Legitimation eines erweiterten Optionsmodells

Wie in der Einführung dargelegt, gehört der tradierte Dualismus von Einkommen- und Körperschaftsteuer zu den Bauplänen des geltenden Unternehmenssteuerrechts. Daran will die

Kommission im Rahmen ihres begrenzten Untersuchungsauftrags (s. 1.1. und 2.3.1.) grundsätzlich nichts ändern. Die gleichzeitige Existenz eines auf Transparenz und eines auf Trennung angelegten Systems der Unternehmensbesteuerung findet sich in vielen Steuerrechtsordnungen; eine eindeutig überlegene „Einheitslösung“ hat sich bisher nicht herausgebildet.

Die Kommission erkennt allerdings, dass der Dualismus der Unternehmensbesteuerung zu prekären Abgrenzungsfragen und erheblichen Friktionen in der jeweiligen Belastungswirkung führen kann. Dies hat seinen Grund jedoch letztlich darin, dass gerade in geschlossenen Personen- und Kapitalgesellschaften von den Beteiligten sehr unterschiedliche Aufteilungen von Mitwirkungs- und Vermögensrechten praktiziert werden, die keine schematische oder eindeutige Zuordnung zur transparenten oder eigenständigen Besteuerung der Gesellschaft erlauben. Die Kommission möchte der Problematik einer angemessenen Grenzziehung zwischen eigenständiger und transparenter Besteuerung deshalb dadurch begegnen, dass sie für erweiterte Optionen der Unternehmen plädiert⁷⁸ (check-the-box-Verfahren). Bestimmte Unternehmen sollen hiernach künftig die freie Wahl zwischen den beiden großen Besteuerungssystemen haben. Letztlich verwirklicht dies auch eine Art Rechtsformneutralität, denn der Zugang zu den beiden unterschiedlichen Besteuerungsregimen kann weitgehend unabhängig von der Gesellschaftsform allen Unternehmen gleichmäßig eingeräumt werden.

Optionen können Friktionen zwischen verschiedenen Subsystemen der Steuerrechtsordnung zwar naturgemäß nicht vollständig ausräumen. Namentlich mag es auch bei erweiterten Optionen systematisch unbefriedigend erscheinen, wenn Gesellschaftsrechtsformen, die im Hinblick auf die in den jeweiligen Unternehmen realisierte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit vergleichbar sind, allein wegen ihrer Rechtsform unterschiedlichen Steuerfolgen unterworfen werden.⁷⁹ Auch unter dem Blickwinkel des Art. 3

⁷⁸ Dafür bereits Schön in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.353 f.; Osterloh-Konrad in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.68, 4.72 ff., 4.562; Röder in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.16; Hey in Tipke/Lang, Rz. 13.185; Hennrichs in Tipke/Lang Rz. 10.8.

⁷⁹ Die rechtspolitische Fragwürdigkeit des Dualismus der Unternehmensbesteuerung zeigt sich besonders deutlich bei den Personenhandelsgesellschaften ohne natürliche Person als Vollhafter (§ 264a HGB). Ein Mitglied der Kommission ist daher der Auffassung, dass solche Personengesellschaften den GmbH aus Gründen des Gleichheitssatzes (Art. 3 GG)

Abs. 1 GG kann man argumentieren, dass der Gesetzgeber gehalten sei, die Steuerrechtsordnung zwingend auszuformen statt eine „Besteuerung nach Wahl“ zu eröffnen.⁸⁰ Schließlich erhöhen Optionsmodelle unbestreitbar die Komplexität des Steuerrechts, eine Vereinfachungsmaßnahme ist ein (erweitertes) Optionsmodell nicht.

Die Kommission sieht allerdings, wie ausgeführt, weder im Transparenzprinzip noch im Trennungsprinzip eine klar überlegene (Einheits-)Lösung für die angemessene Besteuerung aller Unternehmensrechtsformen. Vor diesem Hintergrund erscheinen der Kommission erweiterte Optionen als eine tragfähige und auch international immer weiter anerkannte „second-best“-Lösung, um dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung zumindest für die Praxis die Schärfe zu nehmen.

Für eine wechselseitige Option (also nicht nur für Personengesellschaften gem. § 1a KStG hin zur Körperschaftbesteuerung, sondern auch umgekehrt für geschlossene Kapitalgesellschaften hin zur transparenten Besteuerung) können zudem gerade auch gleichheitsrechtliche Gründe angeführt werden. Es erscheint im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG nämlich nicht unproblematisch, die Option zum einfachen Wechsel des Subsystems der Ertragsbesteuerung wie im geltenden Recht nur in eine Richtung vorzusehen („Einbahnstraße“).

Die Kommission hat in diesem Zusammenhang auch erwogen, dass die Körperschaftsteuer und damit das Trennungsprinzip in vielen Ländern als Modell für die Besteuerung von Gesellschaften dominiert (auch, weil es in anderen Staaten oft keine dem deutschen Rechtsraum vergleichbare Kultur von Personengesellschaften gibt); das körperschaftsteuerliche Trennungsprinzip könnte damit gleichsam als „Referenzmodell“ für eine international anschlussfähige Unternehmensbesteuerung angesehen werden.

Aber eine solche Sichtweise (Körperschaftsteuersystem als Referenzmodell) ist nicht vollends überzeugend,⁸¹ denn zum einen ist der in Deutschland bekannte Dualismus der Unternehmensbesteuerung international betrachtet durchaus häufig anzutreffen. Nicht zuletzt in den Vereinigten Staaten führen zwei parallel anwendbare „Optionsrechte“ für geschlossene Kapitalgesellschaften dazu, dass mehr als 50 Prozent der Unternehmen transparent besteuert werden. Zum anderen kann die Überlegenheit des Körperschaftsteuermodells für die Unternehmensbesteuerung aus ökonomischer Sicht bezweifelt werden, wenn man davon ausgeht, dass steuerwürdige Leistungsfähigkeit letztlich nur bei natürlichen Personen existiert und dort abgeschöpft werden sollte.⁸² Was das „richtige Referenzmodell“ für eine Unternehmensbesteuerung ist, lässt sich daher wohl nicht eindeutig sagen. Vielmehr besteht insoweit eher ein argumentatives Patt.

Wenn dem aber so ist, also sich gute Gründe für beide Modelle anführen lassen, dann erscheint es folgerichtig, ein Optionsmodell in beide Richtungen zu eröffnen.

3.2.2. Anwendungsbereich einer umgekehrten Option

Die umgekehrte Option sollte nach Ansicht der Kommission für GmbH und geschlossene AG oder KGaA eröffnet werden. In der Praxis sind viele mittelständische GmbH personalistisch organisiert, in ihren sog. Realstrukturen unterscheiden sich solche GmbH oft nicht nennenswert von Personenhandelsgesellschaften (oder, bei Einpersonen-GmbH, von Einzelkaufmännischen Unternehmen). Die umgekehrte Option zuzulassen, liegt in diesen Fällen besonders nahe.

Eine Grenze zieht die Kommission bei börsennotierten Gesellschaften. Eine transparente Besteuerung dürfte bei diesen Gesellschaften, bei denen die Aktien an der Börse gehandelt werden

auch steuerlich gleichgestellt werden müssten und de lege ferenda in das KStG integriert werden sollten, *Hennrichs*, FR 2010, 721 (729); s. außerdem z.B. *Seer*, StW 2023, 30 (41 f.).

⁸⁰ *Hennrichs*, StW 2002, 201 (210): „die Strukturen des Steuerrechts [sollten] aus sich selbst heraus (und nicht erst über Optionen) sachgerecht sein [...]. Steuerrecht ist Eingriffsrecht. Wahlrechte bei der Besteuerung sind steuersystematisch unbefriedigend und verfassungsrechtlich fragwürdig; krit. gegenüber Wahlrechten ebenso *Tipke*, Die

Steuerrechtsordnung Bd. I, 2000, 128, *Birk*, NJW 1984, 1325 (1326) sowie *Hey*, DStJG 24(2001), 155 (216).

⁸¹ *Schön* in *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.351 ff.; *Osterloh-Konrad*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.63 ff. und 4.562.

⁸² *Schneider*, DB 2004, 1517 (1518); *ders.*, StW 1975, 97 (102); *Herzig*, StW 1990, 22 (31); *Kahle*, FR 2022, 377 (379); *Schreiber/Kahle/Ruf*, Besteuerung der Unternehmen, 461. Dazu auch *Hey* in *Tipke/Lang*, Rz. 3.51.

und deshalb häufig ein Gesellschafterwechsel stattfinden kann, größere praktische Probleme auslösen. Auch internationale Vorbilder legen eine Begrenzung der umgekehrten Option auf geschlossene, nicht börsennotierte Kapitalgesellschaften nahe.⁸³

3.2.3. Ausgestaltung einer umgekehrten Option

Für die Ausgestaltung eines erweiterten Optionsmodells könnte der Gesetzgeber sich an der Grundstruktur des bereits etablierten Optionsmodells gem. § 1a KStG orientieren. Dessen Kennzeichen besteht darin, dass einerseits eine „echte“ gesellschaftsrechtliche Umwandlung nicht erforderlich ist, andererseits aber die Rechtsfolgen sich nach dem Umwandlungssteuerrecht bestimmen. Für steuerliche Zwecke wird also bei Ausübung der Option eine Umwandlung fingiert. Das empfiehlt sich auch für die hier vorgeschlagene Erweiterung des Optionsmodells.

Die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen der Option wären entsprechend dem Leitprinzip der „fiktiven Umwandlung“ dieselben wie bei einer echten Umwandlung. Dabei sollten nach Ansicht der Kommission allerdings die Vorschriften aus dem UmwStG für den echten Formwechsel auf den steuerpolitischen Prüfstand gestellt werden, um solche Umstrukturierungen nicht steuerlich unnötig zu belasten. Optionsspezifische Sondervorschriften sollten nach Möglichkeit vermieden werden.

Beispielsweise kann die nach geltendem Recht eingreifende Besteuerung der offenen Rücklagen gem. § 7 UmwStG sich als Hindernis für einen echten Formwechsel und daher auch für die Option (fiktiver Formwechsel) erweisen. Hier sind deshalb nach Ansicht der Kommission ebenfalls Neujustierungen zu befürworten. So sollte de lege ferenda § 7 UmwStG geändert und auf eine Sofortbesteuerung der offenen Rücklagen bei (fiktivem) Formwechsel verzichtet werden, soweit das Besteuerungsrecht der

Bundesrepublik Deutschland bei späterer Ausschüttung gesichert ist. Die offenen Rücklagen wären hiernach für steuerliche Zwecke festzuhalten und erst bei tatsächlicher Ausschüttung nachzubesteuern. Alternativ könnte vorgeschrieben werden, dass die Rücklage über einen Zeitraum von z.B. sieben Jahren aufzulösen ist. Dadurch würden die steuerlichen Effekte des § 7 UmwStG immerhin zeitlich gestreckt.

Zur Verlustverrechnung bei transparenter Besteuerung und Haftungsbeschränkung (§ 15a EStG), die künftig auch bei Kapitalgesellschaften relevant würde, die zur transparenten Besteuerung optieren, wird unten Stellung genommen (s. 3.6.4.).

3.2.4. Auswirkungen auf Gesellschaften i.S. des § 264a HGB (insbes. GmbH & Co. KG)

Die hybride Mischform der Personengesellschaft ohne natürliche Person als Vollhafter (insbes. die in der Vertragspraxis verbreitete GmbH & Co. KG), ist oft⁸⁴ als ein „Kind des Steuerrechts“ bezeichnet worden. Sie ist eine Reaktion der Gestaltungspraxis darauf, dass das geltende Recht keine beschränkt haftende Gesellschaftsrechtsform mit transparenter Besteuerung vorsieht. Durch Wahl der GmbH & Co. KG wird wirtschaftlich die Haftung wie bei einer GmbH beschränkt, zugleich ist die KG aber steuerlich eine Mitunternehmerschaft gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Diese Gestaltung wäre nach dem hier vorgeschlagenen Modell einer umgekehrten Option künftig jedenfalls steuerlich motiviert nicht mehr nötig. Denn die betroffenen Unternehmen könnten sich als einfache GmbH organisieren, die sodann zur transparenten Besteuerung optiert. Auch bestehende GmbH & Co. KG könnten sich (nach dem sog. Anwachsungsmodell oder durch Formwechsel nach dem UmwG) in eine GmbH umwandeln und zur transparenten Besteuerung optieren. Dadurch würde der Aufwand einer gesellschaftsrechtlichen Doppelstruktur vermieden und es könnte sich das

⁸³ Beispielsweise können nach dem französischen Code général des impôts (CGI), Art. 239 bis AA, GmbH, deren Gesellschafterkreis ausschließlich aus engen Familienangehörigen besteht, dauerhaft zur transparenten Besteuerung optieren (sog. „SARL de famille“). Das US-amerikanische Recht eröffnet allen nicht inkorporierten Unternehmensträgern sog. „Check-the-box“-Regeln, die es freistellen, wie sie besteuert werden wollen (vgl. Internal Revenue Code (I.R.C.)

§ 7704; Code of Federal Regulations (CFR), §§ 301.7701-2(b), 3(a), (b); insbesondere relevant für LLCs).

⁸⁴ Mitunter ist die Wahl der GmbH & Co. KG allerdings auch nicht-steuerlich motiviert. Beispielsweise kann die Gestaltung auch im Rahmen der Unternehmensnachfolgeplanung eingesetzt werden, um die Position der Komplementärin gleichsam zu verewigen.

Steuerrecht dieses Mal als erwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts⁸⁵ erweisen.

3.2.5. Nachjustierungen bei § 1a KStG

Von der Optionsmöglichkeit nach § 1a KStG wird bislang offenbar nur in seltenen Fällen praktisch Gebrauch gemacht.⁸⁶ Die Praxis bemängelt insbesondere zwei Optionshindernisse: Erstens die Notwendigkeit, auch das Sonderbetriebsvermögen in die Gesellschaft einbringen oder „gesamtpланfest“ vorher in ein anderes Betriebsvermögen übertragen zu müssen.⁸⁷ Zweitens greift für Gesellschaften, die vorher von der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG Gebrauch gemacht haben, bei Ausübung der Option die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG.⁸⁸

Dem erstgenannten Optionshindernis würde nach den von der Kommission unterbreiteten Vorschlägen begegnet. Denn danach soll die Figur des Sonderbetriebsvermögens künftig entfallen (dazu ausführlich unten 3.4.5.). Die der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter blieben mit ihren stillen Reserven steuerlich verstrickt.

Nach Ansicht der Kommission könnte die Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG ebenfalls gestrichen werden. Die derzeit angeordnete Nachversteuerung wegen (fiktiver) Umwandlung zum Umwandlungs- oder Optionszeitpunkt erscheint uns nicht notwendig, weil es bei späterer Ausschüttung aus der (fiktiven) Kapitalgesellschaft ohnehin zur Nachbelastung kommt.

3.2.6. Streichung des § 34a EStG

Nach geltendem Recht stehen das Optionsmodell gem. § 1a KStG und die Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG selbständig nebeneinander. Aus unternehmerischer Sicht wird das begrüßt, weil sich dadurch zusätzliche Wahl und damit Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen.

Aus steuersystematischer Sicht lassen sich allerdings keine überzeugenden Gründe für ein solches Nebeneinander erkennen.⁸⁹ Die mit § 34a EStG derzeit angelegte „dritte Spur“ zwischen den beiden großen Besteuerungssystemen (Trennungs- und Transparenzprinzip) erhöht vielmehr zusätzlich die Komplexität der Steuerrechtsordnung. Nach Auffassung der Mehrheit der Kommission sollte § 34a EStG deshalb für die Zukunft gestrichen werden,⁹⁰ wenn die oben entwickelten Vorschläge umgesetzt werden, insbes. die Hemmnisse für die Ausübung der Option gem. § 1a KStG ausgeräumt werden.

3.3. Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern

3.3.1. Zur steuerlichen Gewinnermittlung

3.3.1.1. Steuerbilanzrecht

Maßgeblichkeitsgrundsatz

Die steuerliche Gewinnermittlung von Kaufleuten nimmt im Grundsatz auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) Bezug (sog.

Maßgeblichkeitsgrundsatz, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG). Diese Verknüpfung von Handels- und Steuerrecht beruht auf der Idee der Einheitsbilanz: Da Kaufleute und Handelsgesellschaften für handels- und gesellschaftsrechtliche Zwecke ohnehin ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich und nach den Regeln der doppelten Buchführung ermitteln und man den Fiskus als stillen Teilhaber an der Unternehmung verstehen kann,⁹¹ liegt es nahe, an die handelsrechtlichen GoB im Grundsatz auch für steuerliche Zwecke anzuknüpfen.

Im Laufe der Jahre hat sich die sog. Steuerbilanz allerdings immer weiter von der Handelsbilanz entfernt. Das war historisch zunächst darin begründet, dass das alte Handelsbilanzrecht (d.h. vor Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes – BilMoG) viele Wahlrechte eröffnete, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung

⁸⁵ Diese Formulierung geht zurück auf ein Werk von *Knobbe-Keuk*, in welchem sie die umgekehrte Beeinflussung kritisiert hat (*Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?).

⁸⁶ S. auch *Kahle*, FR 2022, 377 (383 f.).

⁸⁷ *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 1617 (1622).

⁸⁸ *Kahle*, FR 2022, 377 (383 f.); *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WPG 2021, 1166 (1176); *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 (408).

⁸⁹ Zutr. *Osterloh-Konrad* in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.89.

⁹⁰ Zutr. *Osterloh-Konrad* in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.89.

⁹¹ *Schön*, StuW 1995, 366 (377); *ders.*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 51 f.

aus Gründen des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) als problematisch angesehen wurden. In jüngeren Jahren traten Zweifel hinzu, ob die handelsrechtlichen GoB, besonders das handelsrechtliche Vorsichts- und Imparitätsprinzip mit seinen Ausprägungen, für die steuerliche Gewinnermittlung überhaupt einen legitimen Ausgangspunkt bilden können. Dabei wird von Kritikern des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf die angeblich fundamentale Unterschiedlichkeit der Bilanzzwecke verwiesen: Während es dem Handels- und Gesellschaftsrecht um vorsichtige, gläubigerschützende Gewinnermittlung gehe, sei das Steuerrecht der gleichmäßigen Erfassung des sog. vollen Gewinns verpflichtet; beides passe nicht zueinander.⁹² Etliche heutige steuerliche Sondervorschriften für die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich erklären sich denn auch mit einem Zurückdrängen insbes. des handelsrechtlichen Imparitätsprinzips.

Im Laufe der Jahre haben sich die steuerlichen Sondervorschriften zu Ansatz und Bewertung in der Steuerbilanz so angereichert, dass der Maßgeblichkeitsgrundsatz heute sehr stark durchbrochen wird. Insbes. auf der Passivseite der Bilanz bleibt von der alten Einheitsbilanzidee nicht mehr viel übrig. Auch hinsichtlich der Bewertung sind Handels- und Steuerrecht in der Vergangenheit beständig auseinandergedriftet.

Für eine Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung sind prima facie unterschiedliche Grundausrichtungen denkbar. Angesichts des erreichten Komplexitätsgrades der gegenwärtigen Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanzrecht und der zahlreichen Streitfragen, die sich um § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ranken, könnte man erwägen, die historisch begründete Verknüpfung ganz aufzugeben und ein eigenständiges Steuerbilanzrecht zu normieren. Vorschläge dazu liegen auf dem Tisch. Für einen solchen Regelungsansatz ließe sich anführen, dass ein eigenständiges Steuerbilanzrecht die besonderen Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung im Rahmen des Einkommen- und Körperschaftsteuertatbestands besser ausformen könne als das gegenwärtige Recht. Auch die Pläne für eine europäische einheitliche

körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage (GKB, BEFIT) gehen in diese Richtung. Jedenfalls in Großunternehmen bieten ERP-Systeme grundsätzlich die Möglichkeit von sogenannten Konten- oder Ledgerlösungen, die es den Anwendern ermöglichen, getrennte Bilanzen für die internationale Rechnungslegung, Handels- und Steuerrecht abzubilden. Dennoch gilt: Auch wenn damit die Erfassung eigenständiger Steuerbilanzen praktisch möglich erscheint, ist die Umsetzung in der Praxis sehr aufwendig und daher u.a. aufgrund von Kosten-/Nutzenaspekten derzeit noch eher selten.

Andererseits ist die oben skizzierte Einheitsbilanzidee und Teilhaberthese nach Auffassung der Kommission im Ausgangspunkt auch heute noch überzeugend. Besonders in kleinen und mittelgroßen Unternehmen (KMU), die das Rückgrat der Wirtschaft bilden, könnten konsequent praktizierte Einheitsbilanzen helfen, die Rechtsbefolgungs- und Bürokratielasten zu senken.

Die Kommission befürwortet deshalb eine Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im Sinne einer wieder engeren Anlehnung der steuerlichen Gewinnermittlung an die handelsrechtlichen GoB. Mit Inkrafttreten des BilMoG sind die meisten handelsrechtlichen Wahlrechte, die für die steuerliche Gewinnermittlung als problematisch angesehen wurden, bereinigt worden. Namentlich erlaubt das modernisierte Handelsbilanzrecht nicht mehr die Legung stiller Willkürreserven, die § 253 Abs. 4 HGB a.F. früher ermöglichte (und die für die steuerliche Gewinnermittlung in der Tat nicht legitim waren). Das modernisierte Handelsbilanzrecht eignet sich deshalb nach Überzeugung der Kommission als Ausgangspunkt auch für die steuerliche Gewinnermittlung.⁹³

Auch das handelsrechtliche Vorsichts- und Imparitätsprinzip hat bei der steuerlichen Gewinnermittlung seine Berechtigung. Namentlich sind Rückstellungen und Teilwertabschreibungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung legitim (zu Rückstellungen auch näher sogleich), jedenfalls solange es keine negative Einkommensteuer oder wenigstens sehr flexible Regeln für einen Verlustrücktrag

⁹² Vgl. Weber-Grellet, DB 1994, 2405 (2410); ders., DB 2010, 2298 (2303).

⁹³ Ebenso z.B. Meinert in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 3.252.

gibt. Denn durch Rückstellungen und Teilwertabschreibungen werden unsichere Vermögensmehrungen aus dem steuerpflichtigen Gewinn ausgeschieden, was ökonomisch sinnvoll ist und als Ausprägung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit verstanden werden kann.

Die Kommission plädiert deshalb dafür, es bei dem tradierten Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG zu belassen, dafür aber den Wildwuchs an steuerlichen Sondervorschriften zurückzuschneiden, damit den Unternehmen die Einheitsbilanz praktisch auch wieder möglich ist. Gestrichen werden sollten insbes. die zahlreichen Sondervorschriften zum Ansatz und zur Bewertung von Rückstellungen. Sowohl das Verbot von Drohverlustrückstellungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung gem. § 5 Abs. 4a S. 1 EStG als auch die Sondervorschriften zu Pensionsrückstellungen gem. § 6a EStG sind rechtspolitisch nicht überzeugend, weil sie dazu führen, dass die wirtschaftliche Belastungssituation der Unternehmen nicht realitätsgerecht abgebildet wird; vielmehr haben diese Steuervorbehalte die Legung stiller Lasten bei der steuerlichen Gewinnermittlung zur Folge. Deshalb sollten sie gestrichen werden.⁹⁴

Damit erübrigen sich dann auch steuerliche Sondervorschriften zur Übertragung solcher Verpflichtungen (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), die nur notwendig geworden sind, weil die Praxis auf die steuerlichen Beschränkungen gem. §§ 5 Abs. 4a S. 1, 6a EStG mit Gestaltungsversuchen reagiert hat.

Auch die besonderen Bewertungsvorschriften für Rückstellungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG sollten kritisch durchforstet und auf ein sachgerechtes Minimum beschränkt werden. Ein solcherart modernisiertes Steuerbilanzrecht würde vielen KMU wieder eine Einheitsbilanz erlauben.

Flankiert werden sollte die Neujustierung des Steuerbilanzrechts außerdem durch neue Verfahrensregeln. Die Praxis der steuerlichen Betriebsprüfungen zeigt bisweilen ein recht

kleinliches Vorgehen der Finanzbehörden, erneut besonders im Bereich der Rückstellungen, obwohl es insoweit von Hause aus stets nur um Periodenabgrenzungsfragen geht. Diese Problematik könnte entschärft werden, wenn die Finanzbehörden angehalten würden, Streitfragen zur steuerlichen Gewinnermittlung nur bei Wesentlichkeit aufzugreifen (vgl. dazu auch unten 6.8.3.5.). Denkbar wäre außerdem, einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk durch den Abschlussprüfer größeres Gewicht bei der steuerlichen Beurteilung beizumessen. Das hätte ein gewisses Vorbild in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 5 KStG.

IFRS keine taugliche Grundlage für die allgemeine steuerbilanzielle Gewinnermittlung

Die im Mindeststeuergesetz (MinStG) eingeführte Bezugnahme auf die International Financial Reporting Standards (IFRS) als anerkannte Rechnungslegungsstandards (§ 7 Abs. 4 MinStG), auf deren Grundlage der bereinigte Mindeststeuer-Gesamtgewinn berechnet werden kann, ist nach Ansicht der Kommission ein Spezifikum der globalen Mindestbesteuerung, das nicht als Modell für die allgemeine steuerliche Gewinnermittlung taugt. Das Recht der steuerlichen Gewinnermittlung bildet den Kern des Einkommen- und Körperschaftsteuertatbestands. Von einem privaten Standardsetzer entwickelte Rechnungslegungsstandards wie die IFRS sind hierfür schon aus formell-verfassungsrechtlichen Gründen keine geeignete Grundlage. Auch materiell-inhaltlich vertragen sich insbes. eine weitreichende fair value-Bewertung sowie andere Aufweichungen des Realisationsprinzips nach Überzeugung der Kommission nicht mit den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für die steuerliche Gewinnermittlung.⁹⁵

Rückstellungen

Nach dem handelsbilanziellen Vorsichts- und Imparitätsprinzip sind Gewinne erst zu berücksichtigen, wenn sie realisiert sind, Verluste und Risiken hingegen bereits dann, wenn sie

⁹⁴ Zur Rechtfertigung von Drohverlustrückstellungen unter Leistungsfähigkeitsaspekten: Pezzer, DStJG 14 (1991), 24 ff.; Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 9.188. Zur Problematik des § 6a EStG s. Kahle, DB 2014 Beil. 4, 1, (20); Prinz/Keller, DB 2016, 1033; Hey/Steffen, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß

§ 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, ifst-Schrift Nr. 511 (2016); Hey, FR 2016, 485. Je m.w.N.

⁹⁵ Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2002, 2373 (2378 ff.); Arnold, StuW 2005, 148 (150); Hennrichs, StuW 2005, 256 (262 f.); Herzig, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung; ders., IStR 2006, 557; ders., StuW 2006, 156; Hüttemann, BB 2004, 203 (205 f.); Kirchhof, ZGR 2000, 681.

vorhersehbar sind. Hierdurch kommt es zu einer Verlustantizipation: Noch nicht realisierte Verluste schlagen sich bereits in der Bilanz nieder und mindern den Gewinn. Neben außerplanmäßigen Abschreibungen sind Rückstellungen das zentrale Instrument zur bilanziellen Verlustabbildung.

In der Handelsbilanz besteht eine Pflicht zur Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB). Aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gelten das Vorsichts- und Imparitätsprinzip grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung.⁹⁶ Allerdings wird die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen für steuerliche Zwecke in vielfältiger Weise eingeschränkt (§§ 5 Abs. 3, 4, 4a, 4b, § 6 Abs. 1 Nr. 3a, 6a EStG). Drohverlustrückstellungen dürfen in der Steuerbilanz überhaupt nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4a EStG).

Die Kommission plädiert dafür, die Möglichkeiten zur Bildung von Rückstellungen in der Steuerbilanz nicht weiter einzuschränken und die bestehenden Einschränkungen kritisch zu überdenken. Rückstellungen ermöglichen eine angemessene Abbildung unternehmerischer Risiken in der Bilanz und entlasten dadurch zugleich die Verlustverrechnung. Ein Verlust, der mittels einer Rückstellung berücksichtigt wird, muss nicht zurückgetragen werden. Insbesondere die Rücknahme des fiskalisch motivierten Verbots zur Bildung von Drohverlustrückstellungen wäre aus Sicht der Kommission ein wichtiges Signal dafür, dass sich das Steuerrecht um einen fairen Umgang mit unternehmerischen Risiken bemüht.

Gleiches gilt für die steuerlichen Sondervorschriften zu Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG). Sie bewirken, dass die rechtliche Verpflichtungssituation des Steuerpflichtigen bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht vollständig berücksichtigt wird und in der Steuerbilanz stille Lasten gebildet werden. Dies führt zu Verwerfungen zwischen Handels- und Steuerbilanz und ist, wie angedeutet, im Hinblick auf das

objektive Nettoprinzip auch verfassungsrechtlich zweifelhaft.

Abschreibungsregeln

Auch für die Abschreibungsregeln plädiert die Kommission dafür, die Vorschriften für Handels- und Steuerbilanz weitgehend anzugleichen. Das schließt typisierende steuerliche Sondervorschriften, wie sie derzeit insbes. in § 7 EStG normiert sind, nicht schlechthin aus. Steuerliche Abschreibungsregeln sollten aber grundsätzlich (d.h. vorbehaltlich steuerlicher Lenkungsnormen, dazu sogleich) so ausgeformt werden, dass die fraglichen Abschreibungen auch in der Handelsbilanz vorgenommen werden dürfen und den KMU daher die Möglichkeit zur Einheitsbilanz erhalten bleibt.

Die Kommission hat den Vorschlag diskutiert, ob für die steuerliche Einkünfteermittlung Abschreibungen nach Maßgabe typisierender Abschreibungsdauern je nach Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgeschrieben werden sollten (beispielsweise: Abschreibung über drei Jahre für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 10 TEUR; Abschreibung über fünf Jahre für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 50 TEUR; Abschreibung über sieben Jahre für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 50 TEUR; o.ä.). Die Kommission verkennt nicht, dass solche typisierenden Abschreibungsregeln die Steuerveranlagung und den Steuervollzug im Einzelfall erleichtern können. Allerdings wären solche Abschreibungsregeln nach Maßgabe der Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit den handelsrechtlichen GoB nicht vereinbar. Nach § 253 Abs. 3 S. 2 HGB muss der Plan für die handelsrechtlichen planmäßigen Abschreibungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann. Mit der danach vorgeschriebenen Abschreibung nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer, die auch international üblich ist, wären Abschreibungen typisiert nach der Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht vereinbar. Denn

⁹⁶ Zur Legitimation von Rückstellungen bei der steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich s. *Anzinger* in Hermann/Heuer/Raupach, § 5 EStG Rz. 54 f.;

Hennrichs, DStJG 24 (2001), 301 (310 ff.); *Schlottter*, BB 2009, 1408 (1411); a.A. *Doralt*, FR 2017, 377, der meint, Rückstellungen seien steuerpolitisch nicht zu rechtfertigen.

zwischen der Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Nutzungsdauer des fraglichen Wirtschaftsguts besteht kein zwingender Zusammenhang. Auch höherpreisige Wirtschaftsgüter können kurze Nutzungsdauern haben.

Steuerliche Abschreibungen typisiert nach der Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten könnten in der Handelsbilanz deshalb nicht nachvollzogen werden, was zu einer weiteren Entfernung von Handels- und Steuerbilanz führen würde. Das liefe dem Grundanliegen der Kommission zuwider, die Rechenwerke im Gegenteil wieder einander anzunähern, um besonders den KMU eine Einheitsbilanz zu ermöglichen.

Auch eine AfA-Bemessung durch Gruppierung von Wirtschaftsgütern nach Nutzungsdauern (z.B. Gruppe 1: Nutzungsdauern [ND] zwischen drei bis zehn Jahre, jährliche AfA 25 Prozent; Gruppe 2: ND zehn bis 20 Jahre, jährliche AfA Prozent und Gruppe 3: ND über 20 Jahre, jährliche AfA fünf Prozent) ist nach Auffassung der Kommission nicht mit den handelsrechtlichen GoB vereinbar und würde die Abschreibungen für bilanzierungspflichtige Steuerpflichtige deshalb nicht vereinfachen.

Problematisch sind vor dem Hintergrund der hier favorisierten Einheitsbilanzidee auch steuerliche Sonderabschreibungen, die als solche kein Pendant in der Handelsbilanz haben können, weil sie besondere steuerliche Lenkungs-zwecke verfolgen. Die Kommission meint, dass solche steuerlichen Sonderabschreibungen bei Fortgeltung und Renaissance des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zwar nicht schlechthin ausgeschlossen sind. Besondere steuerliche Lenkungs-zwecke können im Einzelfall auch besondere steuerliche Abschreibungsvorschriften rechtfertigen. Aber sie sollten der Idee der Einheitsbilanz folgend doch auf wirklich besonders begründete Einzelfälle beschränkt bleiben. Oft werden sich steuerliche Lenkungs-zwecke nach Überzeugung der Kommission ohnehin zielgenauer mit anderen Instrumenten wie Zulagen verfolgen lassen.

3.3.1.2. Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Zur Legitimation einer Ausweitung der Option zur EÜR

Die Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) nach § 4 Abs. 3 EStG steht als Instrument der vereinfachten steuerlichen Gewinnermittlung nach geltendem Recht nur solchen Steuerpflichtigen offen, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch nicht freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen. Praktisch sind das vor allem Freiberufler und kleine Einzelunternehmer (§ 241a HGB, §§ 140, 141 AO).

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist insgesamt deutlich einfacher und weniger komplex als eine doppelte Buchführung mit Abschlüssen. Namentlich werden weder Forderungen aktiviert noch Schulden passiviert. Damit entfallen sowohl die oft streitanfälligen Themen der richtigen Abgrenzung der Gewinnrealisation als auch Fragen der Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. Allein dadurch wird die Gewinnermittlung deutlich entlastet und erleichtert. Auch für Rechnungsabgrenzungsposten und Teilwertabschreibungen ist in einer EÜR kein Raum.

Es könnte erwogen werden, den Anwendungsbereich einer optionalen, vereinfachten Gewinnermittlung auszuweiten und insbes. die Grenzwerte gem. § 241a HGB, § 141 AO weiter anzuheben. Dadurch könnte ein spürbarer Beitrag zur Vereinfachung und zum Bürokratieabbau geleistet werden.

Darüber hinaus könnte man erwägen, künftig sogar kleinen Personenhandelsgesellschaften eine EÜR zu ermöglichen. Für OHG wäre das durch Anpassung des § 241a HGB ohne zusätzliche Änderungen der §§ 105 ff. HGB umsetzbar; die Einzelheiten könnten der Vertragspraxis überlassen bleiben. Für KG wären insoweit allerdings wohl Änderungen des § 172 HGB veranlasst, was gründlich durchdacht werden sollte.

Für den Fiskus wären bei einer ausgedehnten vereinfachten steuerlichen Gewinnermittlung verglichen mit einer Bilanzierung keine Nachteile zu befürchten. Im Gegenteil dürfte der Steuervollzug (einschließlich der Betriebsprüfungen) korrespondierend zu den

Vereinfachungen auf Unternehmerebene ebenfalls erleichtert werden, weil zahlreiche Streitfragen und Periodisierungsprobleme, die aus der Bilanzierung resultieren, entfallen würden. Endgültige Minderungen von Steueraufkommen wären nicht zu befürchten. Denn gemäß dem Grundsatz der Gesamtgewinnungleichheit ergeben sich bei einer EÜR im Vergleich zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nur Periodenverschiebungen.

Zur Ausgestaltung der EÜR

Die konkreten Vorschriften für eine vereinfachte Gewinnermittlung durch EÜR könnten ggf. nachjustiert werden. Schon das geltende Recht folgt für die EÜR keinem reinen Cash-Flow-Prinzip, sondern reichert die Rechnung um einzelne Periodisierungselemente an (s. insbes. § 4 Abs. 3 S. 3 und 4 EStG). Namentlich sind Anlagegegenstände auch in einer EÜR zu aktivieren und nach Maßgabe des § 7 EStG abzuschreiben.

Ergänzend könnte erwogen werden, künftig auch für Vorratsvermögen in der EÜR eine Aktivierungspflicht vorzuschreiben. Das würde Abgrenzungsprobleme zwischen Anlage- und Umlaufvermögen beseitigen und Steuergestaltungen (wie die sog. Goldfinger-Fälle) vermeiden, die bislang darauf aufbauen, dass Vorratsvermögen in einer EÜR nicht aktiviert wird.

Auch eine solcherart um einzelne Periodisierungselemente angereicherte EÜR wäre nach wie vor deutlich einfacher und weniger komplex als eine volle doppelte Buchführung und Bilanzierung. Namentlich bliebe es nach dem hier vorgeschlagenen Modell dabei, dass Rückstellungen, die für das Steuerbilanzrecht zu Recht als „Ewigkeitsproblem“ bezeichnet werden (Schön), in einer EÜR keine Relevanz haben. Auch die Problematik der periodengerechten Abgrenzung der Ertragsrealisation und der Teilwertabschreibung erübrigt sich in einer EÜR.

3.3.2. Zu § 17 EStG

Die Sondervorschrift des § 17 EStG hat sich nach Ansicht der Kommission überholt und sollte gestrichen werden. Namentlich trifft der Gedanke, der historisch betrachtet der Grund für die Einführung des § 17 EStG war, nämlich die Gleichstellung des mitunternehmerisch beteiligten

Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft mit einem Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, heute aufgrund der Absenkung der relevanten Grenze für eine „wesentliche“ Beteiligung auf ein Prozent nicht mehr zu.

Allerdings erscheint der Kommission das System der Besteuerung von Kapitaleinkünften gem. §§ 20, 32d EStG insgesamt reformbedürftig. Es weist Schwachstellen namentlich bei der Verlustverrechnung (§ 20 Abs. 6 EStG) und bei der pauschalen Berücksichtigung von Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 EStG) auf.

Die Kommission sieht sich vor dem Hintergrund ihres auf das Unternehmenssteuerrecht beschränkten Mandats nicht gehalten, das Thema der Abgeltungssteuer grundsätzlich zu behandeln. Dennoch wäre es bei Abschaffung des § 17 EStG zu erwägen, korrespondierend § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG anzupassen und die Antragsmöglichkeit in Richtung auf eine reguläre Besteuerung und Veranlagung nach dieser Norm künftig auf Veräußerungsgewinne (§ 20 Abs. 2 EStG) zu erstrecken und in diesem Rahmen entweder uneingeschränkt für Gesellschafter ab einer Beteiligung von einem Prozent zuzulassen oder sogar für alle Gesellschafter unabhängig von der Beteiligungshöhe zu öffnen.

3.3.3. Zu § 8b KStG: Wiederherstellung Beteiligungsertragsbefreiung – Attraktiver Holdingstandort

Der Arbeitsauftrag der Kommission ist in erster Linie auf Vereinfachung gerichtet. Mitumfasst sind jedoch auch und gerade Vorschläge, die der Beseitigung von Systembrüchen dienen, da an diesen „Bruchstellen“ besonders häufig Streit entsteht, auch weil Steuerpflichtige zu Gestaltungen herausgefordert werden.

Dies gilt namentlich für ein Kernstück der Unternehmenssteuerreform 2000, die in § 8b KStG geregelte Beteiligungsertragsbefreiung (auch „Halbeinkünfteverfahren“), die der Gesetzgeber an die Stelle des früheren Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens gesetzt hat und die erforderlich ist, um Doppelbelastungen mit Körperschaftsteuer auf unterschiedlichen Beteiligungsebenen (in Konzernen mit Beteiligungsketten) zu vermeiden. Die ursprünglich sehr klare Regelung in § 8b KStG ist in den

letzten zwanzig Jahren immer stärker eingeschränkt worden. Eine Rückkehr zur Ursprungskonzeption⁹⁷ dient nicht nur der Vereinfachung, sondern würde auch dazu beitragen, Deutschland als Holdingstandort attraktiver zu machen.

3.3.3.1. Rückkehr zur 100 Prozent-Befreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen (Streichung § 8b Abs. 3 Satz 1 und § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG)

Nachdem § 8b KStG ursprünglich inländische Beteiligungserträge ohne weitere Voraussetzungen (Haltedauer/Beteiligungshöhe) zu 100 Prozent von der Besteuerung ausnahm, um auch in Beteiligungsketten eine Mehrfachbelastung zu vermeiden,⁹⁸ hat das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung⁹⁹ ab 2004 die Behandlung in- und ausländischer Beteiligungen insoweit angeglichen, als fünf Prozent des Beteiligungsertrags als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben fingiert werden, so dass nur noch 95 Prozent der Dividenden/Veräußerungsgewinne bei der Gewinnermittlung außer Ansatz bleiben (§ 8b Abs. 3 Satz 1, Abs. 5 S. 1 KStG). Im Gegenzug findet § 3c Abs. 1 KStG keine Anwendung (§ 8b Abs. 3 Satz 2, Abs. 5 S. 2 KStG).

Diese sog. „Schachtelstrafe“ kommt bei Durchschüttung von Dividenden durch mehrere Ebenen mehrfach zur Anwendung. Die Folge sind signifikante Doppelbelastungen, die Deutschland als Holdingstandort unattraktiver machen. Staaten wie die Niederlande, Belgien oder Luxemburg, die sowohl 100 Prozent der Beteiligungserträge befreien als auch Beteiligungsaufwendungen grds. zum Abzug zulassen, werden daher als Holdingstandorte bevorzugt.

Die geltende Rechtslage ist gedeckt von Art. 4 Abs. 3 Mutter-Tochter-Richtlinie. Die Fiktion nicht abziehbarer Betriebsausgaben durch § 8b Abs. 3, Abs. 5 KStG kann zudem nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts auf die Typisierungskompetenz des Gesetzgebers gestützt werden¹⁰⁰ und soll mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar sein, wobei das Gericht allerdings offengelassen

hat, ob dies auch bei mehrfach geschachtelten Beteiligungen und mehrfacher Doppelbelastung in Höhe von fünf Prozent des Beteiligungsertrags („Kaskadeneffekt“) gilt¹⁰¹.

Systematisch ist die aus § 8b Abs. 3 S. 1, Abs. 5 S. 1 KStG resultierende Doppelbelastung jedoch verfehlt. Entsprechend dem ursprünglichen Gedanken des Gesetzgebers 2000¹⁰² sollten Gewinne in Körperschaftsketten nur einmal mit Körperschaftsteuer belastet werden. Die Kommission schlägt deshalb vor, zur vollständigen Steuerbefreiung zurückzukehren.

Aus europarechtlichen Gründen muss die vollständige Steuerbefreiung sowohl für Inlands- als auch für Auslandsbeteiligungen gelten. Denn Art. 4 Abs. 3 Mutter-Tochter-Richtlinie erlaubt zwar die Begrenzung der Befreiung auf 95 Prozent, indes keine Ungleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalten.¹⁰³ Die Erstreckung der 100 Prozent-Befreiung auch auf Auslandsbeteiligungen lässt sich insofern rechtfertigen, als sowohl durch das AStG als auch ab 2024 durch das Mindeststeuergesetz eine der deutschen Körperschaftsteuer entsprechende Einmalbelastung sichergestellt wird. Die Notwendigkeit der Erstreckung auch auf Auslandsbeteiligungen gilt umso mehr, als sich die Schachtelstrafe bei Auslandsbeteiligungen nach derzeitigem Rechtsstand auch nicht durch Begründung einer Organschaft vermeiden lässt.

3.3.3.2. Auswirkungen auf § 3c Abs. 1 EStG

Auch nach Rückkehr zur 100 Prozent-Beteiligungsertragsbefreiung sind Beteiligungsaufwendungen zukünftig voll zum Abzug zuzulassen. § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG dienen lediglich der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung. Hierzu bedient sich der Gesetzgeber, anders als im früheren Körperschaftsteueranrechnungsverfahren, nicht der Gutschrift, sondern der Technik der Befreiung. Da es sich um auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft vorbelastete

⁹⁷ Die allerdings in Bezug auf § 3c EStG von Anfang an nicht konsequent umgesetzt war, vgl. Schön, FR 2001, 381 (381 ff).

⁹⁸ BT-Drucks. 14/2683, 120; s. auch BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (252/253): zum „systemleitenden Gedanken des Halbeinkünfteverfahrens“.

⁹⁹ Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14).

¹⁰⁰ BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (248 ff.).

¹⁰¹ BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (263).

¹⁰² Steuersenkungsgesetz (StSenkG) v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433.

¹⁰³ BFH v. 24.7.2018 – I R 75/16, BStBl. II 2019, 806 (Rz. 14 ff.); ferner EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01 „Bosal“, ECLI:EU:C:2003:479 (Rz. 29).

Gewinne handelt, ist es folgerichtig, dass § 3c Abs. 1 EStG keine Anwendung findet.

Zudem führt die Anwendung von § 3c Abs. 1 EStG zum praktischen Problem der Zuordnung von Aufwendungen zu steuerfreien Beteiligungserträgen. Die Folge wären Steuergestaltungen zur Vermeidung des Abzugsverbots (z.B. sog. „Ballooning“) und gesetzgeberische Gegenmaßnahmen. Auch unter der geltenden Rechtslage kommt es trotz § 8b Abs. 3 S. 2, Abs. 5 S. 2 KStG in Betriebsprüfungen häufig zum Streit über § 3c Abs. 1 EStG und die Zuordnung von Aufwendungen. Solches Streitpotenzial sollte nicht noch weiter ausgeweitet werden.

Insofern ist der Verzicht auf die Anwendung von § 3c EStG im Rahmen des § 8b KStG nicht nur systematisch geboten, sondern dies dient auch der Vereinfachung und vermeidet neue Komplexität der Zuordnung sowie Steuergestaltungen zur Umgehung von § 3c Abs. 1 EStG (z.B. Debt Push Down-Gestaltungen). Aufwandsbegrenzend wirkt zudem § 4h EStG.

Grundsätzlich gilt dasselbe für § 3c Abs. 2 EStG im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens. Auch dieses begründet keine steuerfreien Einnahmen im materiellen Sinne, sondern dient allein der Abmilderung wirtschaftlicher Doppelbelastung, so dass der Ausschluss der Abzugsfähigkeit des Beteiligungsaufwands in Höhe des steuerfreien Anteils des Beteiligungsertrags auch hier systematisch verfehlt ist.¹⁰⁴

3.3.3.3. Abschaffung Doppelbelastung bei Streubesitz

Aufhebung § 8b Abs. 4 KStG; §§ 8 Nr. 5; 9 Nr. 2a, Nr. 7 GewStG

Zu erheblichen Doppelbelastungen führt auch die in Reaktion auf das Urteil des EuGH v. 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 (Kommission ./ Deutschland) eingeführte¹⁰⁵ Sondervorschrift für Streubesitzanteile gem. § 8b Abs. 4 KStG. Streubesitzdividenden sind danach aus dem Anwendungsbereich von § 8b Abs. 1 S. 1 KStG ausgenommen. Zwar ist diese Differenzierung im Anwendungsbereich der Mutter-

Tochter-Richtlinie in Abhängigkeit von einer Mindestbeteiligung (in der Regel 10 Prozent) in der EU weit verbreitet und entspricht auch DBA-Gepflogenheiten zur Quellensteuerpflicht von Portfoliodividenden und zum Verzicht auf Quellensteuern nur in Abhängigkeit von einer Mindestbeteiligungsquote¹⁰⁶. Mit der Belastungsentscheidung der Unternehmenssteuerreform 2000 (Einmalbesteuerung auf der untersten Ebene und Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung) ist die Regelung aber nicht vereinbar.

Wird § 8b Abs. 4 KStG aufgehoben, würde § 8b Abs. 1 KStG auch für Auslandsportfoliobeteiligungen gelten, und zwar wegen Art. 63 AEUV auch für Drittstaatengesellschaften. Eine Beschränkung auf Inlands Sachverhalte oder EU/EWR-Sachverhalte ist unionsrechtlich nicht möglich.

Richtigerweise ist auch die Doppelbelastung der Streubesitzdividenden mit Gewerbesteuer zu beseitigen, da der Gewerbesteuer für Kapitalgesellschaften die Funktion einer kommunalen Körperschaftsteuer zukommt. Durch Aufhebung von § 8 Nr. 5 GewStG käme es zu Mindesteinnahmen in der Gewerbesteuer von rd. 230 Mio. Euro p.a.¹⁰⁷ Auch das sollte eine verkraftbare Größenordnung sein.

Falls Beibehaltung von § 8b Abs. 4 KStG: Herstellung eines Gleichlaufs von KStG und GewSt

Falls aus Aufkommensgründen und im Hinblick auf die internationale Praxis an der Mehrfachbelastung von Streubesitzdividenden festgehalten werden soll, ist jedenfalls ein Gleichlauf der Tatbestandsvoraussetzungen von § 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG herzustellen. Dabei ist die Mindestbeteiligungshöhe in § 9 Nrn. 2a und 7 GewStG von 15 Prozent schon aus europarechtlichen Gründen¹⁰⁸ auf das Niveau der Mutter-Tochter-Richtlinie und § 8b Abs. 4 KStG abzusenken, d.h. auf zehn Prozent.¹⁰⁹ Auch im Übrigen ist § 9 Nr. 2a, auf den § 9 Nr. 7 GewStG für Auslandsbeteiligungen verweist, an

¹⁰⁴ Schön, FR 2001, 381 (386 ff.).

¹⁰⁵ Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344).

¹⁰⁶ Tischbirek/Specker in Vogel/Lehner, Art. 10 Rz. 67.

¹⁰⁷ Berechnungen BMF.

¹⁰⁸ EuGH v. 8.6.2000 – C-375/98 „Epson Europe“, ECLI:EU:C:2000:302 (Rz. 22); EuGH v. 4.10.2001 – C-294/99 „Athinaiki Zythopoiia“, ECLI:EU:C:2001:505 (Rz. 26 f.); a. A. BT-Drucks. 19/13436, 136.

¹⁰⁹ So bereits vorgeschlagen durch BR-Drucks. 356/19, 57 f.

§ 8b Abs. 4 KStG anzupassen. So enthält § 9 Nr. 2a GewStG im Gegensatz zu § 8b Abs. 4 S. 6 KStG keine Durchbrechung des Stichtagsprinzips bei einem unterjährigen Erwerb von mind. zehn Prozent und stellt im Gegensatz zu § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG auch nicht auf eine unmittelbare Beteiligung ab. Ein Gleichlauf würde zur Steuervereinfachung führen.

3.3.3.4. Weitere Vorschläge zu § 8b KStG: Korrespondenzregel (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG)

Nach § 8b Abs. 1 KStG sind offene Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner grundsätzlich steuerfrei, soweit sie aus Beteiligungen mit einer unmittelbaren Beteiligungshöhe von mindestens zehn stammen. Nach dem Korrespondenzprinzip des § 8b Abs. 1 KStG entfällt allerdings die Steuerfreiheit, soweit durch die Gewinnausschüttung das Einkommen der leistenden Gesellschaft gemindert wurde (Vermögensminderung) oder das Einkommen der leistenden Gesellschaft sich nicht erhöht hat (verhinderte Vermögensmehrung). Im Falle einer verdeckten Gewinnausschüttung sieht das Gesetz eine Rückausnahme vor, soweit sich das Einkommen einer dem Anteilseigner nahestehenden Person erhöht hat (§ 8b Abs. 1 S. 5 KStG).¹¹⁰

Die Rückausnahme gilt daher nicht für offene Gewinnausschüttungen (z.B. offene Sachdividenden im Rahmen von Spaltungen¹¹¹) und soll nach Auffassung der Finanzverwaltung auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen nur bei vorliegender Zeitraumkongruenz zwischen der Einkommensminderung bei der leistenden

Gesellschaft und der Einkommenserhöhung bei nahestehenden Person greifen. Mit anderen Worten, die Finanzverwaltung fordert die Einkommenserhöhungen im nämlichen und nicht in künftigen Veranlagungszeiträumen.¹¹²

Die Nichtberücksichtigung von zeitlich nachgelagerten Gewinnerhöhungen führt in diesen Fällen zu einer Doppelbesteuerung, die mit dem Grundgedanken des Korrespondenzprinzips – nämlich der Vermeidung nicht besteuelter Einkünfte – nicht vereinbar ist. Zudem steht dies im Widerspruch zu vergleichbaren Korrespondenzregelungen wie §§ 4i S. 2, 4k Abs. 2 S. 3 EStG, da insofern der Gesetzeswortlaut¹¹³ oder zumindest die Gesetzesbegründung¹¹⁴ den Besteuerungszeitpunkt der Erträge nicht eingrenzt und Erhöhungen der Bemessungsgrundlage in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum ausreichen lässt. Die sehr enge Auslegung des Korrespondenzprinzips durch die Finanzverwaltung ist nicht sachgerecht. Sie behindert zudem für in Deutschland ansässige Anteilseigner in vielen Fällen die steuerneutrale Restrukturierung von Beteiligungen im Ausland.

Im Hinblick auf den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit und zur Erzielung einer sachgerechten Rechtsfolge schlägt die Kommission vor, § 8b Abs. 1 S. 5 KStG dahingehend anzupassen, dass jegliche Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 S. 1 KStG erfasst werden und das materielle Korrespondenzprinzip greift.

¹¹⁰ Praktische Relevanz entfaltet der Mechanismus vor allem bei Gewinnausschüttungen ausländischer Gesellschaften an inländische Anteilseigner.

¹¹¹ So auch *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rz. 130 (9/2022); *Käbisch/Bunzeck*, IWB 2011, 392 (397); *Becker/Kamphaus/Loose*, IStR 2013, 328 (332).

¹¹² So auch *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rz. 131 (9/2022); *Richter/Reeb*, IStR 2015, 40 (44).

¹¹³ Zu § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG „Satz 1 gilt nicht, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die [...] im Rahmen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.“

¹¹⁴ Zu § 4i Satz 2 EStG, BT-Drucks. 18/9956, 4; so auch *Pohl* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 4i EStG Rz. 64 (11/2023); *Wacker* in L. Schmidt, § 4i EStG Rz. 15.

3.3.3.5. Rechtsvergleichender Anhang

Behandlung von Schachtelbeteiligungen¹¹⁵

Land	Methode	Umfang der Begünstigung	Mindestbeteiligungsquote	Mindesthaltefrist	Abzug von (tats.) Beteiligungsaufwand zulässig
AT	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital	1 Jahr	Nein
BE	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital oder AK $\geq$ 2,5 Mio. €	1 Jahr	Ja ¹¹⁶
BG	Freistellung	100 Prozent	keine	Keine	Nein
CY	Freistellung	100 Prozent	keine	Keine	Nein ¹¹⁷
CZ	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital	1 Jahr	Nein
DE	Freistellung	95 Prozent	10 Prozent am Kapital	Keine	Ja
DK	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital	Keine	Nein
EE	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital oder an den Stimmrechten	Keine	
ES	Freistellung oder indirekte Anrechnung	95 Prozent	5 Prozent am Kapital	1 Jahr	
FI	Freistellung	100 Prozent	keine	Keine	Nein
FR	Freistellung	95 Prozent	5 Prozent am Kapital	2 Jahre	
R	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital oder an den Stimmrechten	2 Jahre	Nein ¹¹⁸
HR	Freistellung	100 Prozent	Keine	Keine	Nein
HU	Freistellung	100 Prozent	Keine	Keine	Nein
IE	Indirekte Anrechnung	100 Prozent	5 Prozent am Kapital	Keine	Ja
IT	Freistellung	95 Prozent	Keine	Keine	
LT	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent an den Stimmrechten	1 Jahr	Nein
LU	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital oder AK $\geq$ 1,2 Mio. €	1 Jahr	wenn Aufw. > steuerfreie Ertr.
LV	Freistellung	100 Prozent	Keine	Keine	
MT	Freistellung	100 Prozent	5 Prozent am Kapital	Keine	Nein
NL	Freistellung	100 Prozent	5 Prozent am Kapital	Keine	ja, Ausnahme: Erwerb/Veräußerung

¹¹⁵ Quellen: *Spengel* in *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 153; *EY*, Worldwide Corporate Tax Guide 2023; *PwC*, Worldwide Tax Summaries.

¹¹⁶ Dabei werden Dividenden zunächst in der Bemessungsgrundlage erfasst und können dann als „endgültig besteuerte Einkünfte“ abgezogen werden, sofern nach Abzug weiterer steuerfreier Einkünfte eine positive Bemessungsgrundlage verbleibt; etwaige verbleibende Dividendenbeträge können analog dem dt. Verlustvortrag unter Anwendung einer Mindestbesteuerung vorgetragen werden. Beteiligungsaufwendungen werden dabei berücksichtigt. S. auch *EY*, Worldwide Corporate Tax Guide 2023, 171 f.; *Muyldermans/De Haen/Eyatten*, ITR 2022 No. 5, 43 (47); *Malherbe*, Studi Tributari Europei 2018, I-29 (I-33 und I-35 f.).

¹¹⁷ Ein Abzug ist grds. ausschließlich für Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einnahmeerzielung möglich, vgl. *EY*, Worldwide Corporate Tax Guide 2023, 444.

¹¹⁸ *Galli*, Highlights of the Greek participation exemption regime on capital gains, ITR 2021.

Land	Methode	Umfang der Begünstigung	Mindestbeteiligungsquote	Mindesthaltefrist	Abzug von (tats.) Beteiligungsaufwand zulässig
PL	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital	2 Jahre	Nein ¹¹⁹
PT	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital	2 Jahre	
RO	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital	1 Jahr	Nein
SE	Freistellung	100 Prozent	10 Prozent am Kapital	Keine	
SK	Freistellung	100 Prozent	Keine	Keine	Nein
SL	Freistellung	95 Prozent	Keine	Keine	

Beispiel: Niederlande

In den Niederlanden ist ein Schachtelprivileg kodifiziert.¹²⁰ Danach sind Beteiligungserträge und Währungskursgewinne von der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgenommen.¹²¹ Damit das Schachtelprivileg Anwendung findet, sind die folgenden Voraussetzungen zu erfüllen:

Es muss sich um eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung ≥ 5 Prozent an einer Gesellschaft handeln, die ganz oder teilweise aus Anteilen besteht (Art. 13 Abs. 2 Buchst. a) Vpb. 1969). Besteht die Beteiligungshöhe nicht mehr, ist gem. Art. 13 Abs. 16 Vpb. 1969 das Schachtelprivileg für drei weitere Jahre zu gewähren, sofern die Beteiligung unmittelbar seit einem Jahr bestanden hat. Dies gilt vorbehaltlich der Qualifikation als Portfolio-Investment (siehe folgend).

Es darf sich nicht um ein Portfolio-Investment handeln. Um dies herauszustellen, ist ein Motivtest¹²² durchzuführen; alternativ ist auch eine Prüfung auf angemessene Besteuerung¹²³ oder die Mittel- und Vermögensprüfung¹²⁴ möglich.¹²⁵

War die Berücksichtigung von Aufwendungen zunächst nur bei im Inland steuerpflichtigen Gewinnen möglich, wurde die Regelung als Reaktion auf die „Bosal“-Entscheidung¹²⁶ insofern angepasst, dass nunmehr gem. Art. 13 Abs. 1 Vbp. 1969 lediglich die Kosten, die in Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräußerung der Beteiligung entstehen, von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden; alle übrigen Kosten sind – vorbehaltlich gesetzlich vorgeschriebener Abzugsbeschränkungen – abzugsfähig.¹²⁷

Veräußerungsverluste werden analog zu Veräußerungsgewinnen nicht berücksichtigt; eine Ausnahme gilt lediglich dann, wenn es sich um finale Verluste handelt (auch die Kommission schlägt den Abzug von Liquidationsverlusten vor; s. unten 4.3.1.2.). Allerdings können die Verluste nur bis zu 5 Mio. Euro geltend gemacht werden, es sei denn, die Gesellschaft ist im EU-/EWR-Raum ansässig, der niederländische Steuerpflichtige hat mind. 50 Prozent der Stimmrechte inne und die Liquidation ist innerhalb von 3 Jahren nach Liquidationsbeschluss erfolgt.¹²⁸

119 In Polen wurden die Regelungen mit Geltung ab VZ 2023 angepasst. Dies betrifft insb. die Abschaffung der Schachtelstrafe, wobei im Gegenzug die Mindestbeteiligungshöhe und die Mindesthaltedauer erhöht wurden.

120 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, abrufbar unter <https://www.ndfr.nl/content/BWBR0002672-20240101>.

121 Shalhav, ET 2005, 64 (64).

122 Dabei gilt dieser als erfüllt, wenn die Anteile nicht lediglich für die Rendite gehalten werden, die i. R. einer Vermögensverwaltung erwartet werden würden.

123 Hierzu muss das jeweilige Ertragsteuersystem im Grundsatz mit dem niederländischen Steuersystem übereinstimmen, was i. d. R. bei einem Steuersatz ≥ 10 Prozent angenommen wird.

124 Dieser gilt als erfüllt, wenn ≤ 50 Prozent der Vermögenswerte als niedrigbesteuert gelten, was dann anzunehmen ist, wenn diese nicht für den Unternehmenszweck genutzt oder wesentlicher Bestandteil konzerninterner Transaktionen sind.

125 EY, Worldwide Corporate Tax Guide 2023, 1259 f.

126 EuGH v. 18.9.2003 – C-168/01 „Bosal“, ECLI:EU:C:2003:479.

127 Lambooy/Peelen, BIT 2006, 335 (338 und 340).

128 EY, Worldwide Corporate Tax Guide 2023, 1259.

3.3.4. Annäherung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer an Einkommen-/Körperschaftsteuer

3.3.4.1. Herkömmliche und gegenwärtige Funktion der Gewerbesteuer

Historisch sollte die Gewerbesteuer, bestehend aus Gewerbeertragsteuer, Besteuerung der Lohnsumme und Gewerbekapitalsteuer, nicht den Gewinn, sondern die objektivierte Ertragskraft des Gewerbebetriebes erfassen. Seit der Abschaffung der Lohnsummensteuer Ende der 1970er Jahre¹²⁹ und der Gewerbekapitalsteuer zum 1.1.1998¹³⁰ ist die Gewerbesteuer jedoch aufgrund der Anknüpfung an die Einkommensermittlung nach EStG und KStG (§ 7 S. 1 GewStG) im Wesentlichen eine Steuer auf den Gewinn aus Gewerbebetrieb. Der ursprünglichen Belastungsidee wird nur noch rudimentär durch die Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG Rechnung getragen.

Seit dem Jahr 2001 ist die Gewerbesteuer zudem zum Zweck der Abmilderung rechtformabhängiger Belastungsunterschiede dergestalt in die Besteuerung unternehmerischer Gewinne durch Einkommen- und Körperschaftsteuer integriert worden, dass sie zur niedrigen Körperschaftsteuer definitiv hinzutritt, bei Personenunternehmen, deren Gewinn der progressiven Einkommensteuer unterliegt, dagegen gem. § 35 EStG neutralisiert wird. Funktional ist die Gewerbesteuer heute daher eine kommunale Ergänzung zur Körperschaftsteuer, für Personenunternehmen hat sie ihre eigenständige Funktion dagegen weitgehend verloren; insofern ist sie ein Verrechnungsposten zum Zweck des Finanzausgleichs zwischen Bund, Ländern und Gemeinden.

3.3.4.2. Ziele

Naheliegend wäre die Abschaffung der Gewerbesteuer. Entgegengehalten wird zum einen die verfassungsrechtliche Garantie einer wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle (Art. 28 Abs. 2 S. 3, 2. Hs. GG), zum anderen wird die Bedeutung der Gewerbesteuer als „Band zwischen Wirtschaft und Gemeinde“ betont (s. 2.3.5.). Jedenfalls ist die Gewerbesteuer mit einem Aufkommen von rd. 70 Mrd. Euro ein zentrales

Element der Finanzierung der Gemeinden in Deutschland. Dies erschwert jede Diskussion über die Ersetzung durch andere Instrumente der Gemeindefinanzierung. Unter der Prämisse, dass weder eine Abschaffung der Gewerbesteuer noch eine Umwandlung in einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer politisch mehrheitsfähig erscheint, richten sich die Vorschläge der Kommission auf Vereinfachung im bestehenden System unter Beibehaltung der Gewerbesteuer.

Vor dem Hintergrund der heutigen Funktion der Gewerbesteuer als kommunale Ergänzung der Körperschaftsteuer einerseits, als Verrechnungsposten zum Zweck des Finanzausgleichs zwischen Bund, Ländern und Gemeinden im Bereich der Personenunternehmen andererseits, ist ein „Eigenleben“ der Gewerbesteuer, das zu einer erheblichen Komplizierung der Unternehmensbesteuerung führt, nach Überzeugung der Kommission nicht länger zu rechtfertigen. Die international einzigartige Situation, dass Unternehmen in Deutschland zwei Steuerregelungen mit im Wesentlichen gleicher, in vielen Details aber deutlich unterschiedlicher Bemessungsgrundlage befolgen müssen, stellt einen erheblichen Wettbewerbsnachteil dar.

Daher schlägt die Kommission eine konsequente Angleichung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer an Einkommen- und Körperschaftsteuer vor.

Leitend ist dabei neben dem Ziel der Vereinfachung die Beseitigung rechtsformabhängiger Belastungsunterschiede. Eine zwischen Personenunternehmen und Körperschaften differenzierende Anwendung der Gewerbesteuer ist mit ihrer Rolle als allgemeiner kommunaler Unternehmensteuer auf den von Gewerbebetrieben erzielten Gewinn nicht vereinbar. Dabei muss das Leitbild aufgrund der Abschtichung von den subjektiven Verhältnissen des Betriebsinhabers eher in der Körperschaftsteuer gesucht werden als in der Einkommensteuer.

Immanent ist der Gewerbesteuer infolge der verfassungsrechtlich garantierten Hebesatzautonomie der Gemeinden¹³¹ ein gewisser Steuerwettbewerb. Der Mindesthebesatz von 200

¹²⁹ Steueränderungsgesetz 1979, BGBl. I 1978, 1849.

¹³⁰ Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform, BGBl. I 1997, 2590.

¹³¹ Art. 28 Abs. 2 S. 3, 2. Hs., Art. 106 Abs. 6 S. 2 GG.

Prozent (§ 16 Abs. 4 S. 2 GewStG) dient der Verhinderung schädlicher Ausmaße dieses Wettbewerbs und steuermotivierter Wanderbewegungen;¹³² weitere über die Missbrauchsbekämpfung gem. § 42 AO hinausgehende Maßnahmen sind zur Vermeidung der Verlagerung von Steuersubstrat zwischen den Gemeinden nach Ansicht der Kommission nicht geboten.

3.3.4.3. Pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Körperschaftsteuer

Die Kommission spricht sich zur Erhöhung der Flexibilität im internationalen Steuerwettbewerb entsprechend § 35 EStG für eine pauschale Berücksichtigung der Gewerbesteuer in der Körperschaftsteuer aus. Dies erlaubt es, die Gesamtbelastung ohne vollständige Marginalisierung der Körperschaftsteuer unter 30 Prozent, z.B. auf eine international wettbewerbsfähige Zielgröße von 25 Prozent, zu senken.

Käme es auf diese Weise bis zu einem Hebesatz von 400 Prozent zu einer Entlastung der Kapitalgesellschaften von der Gewerbesteuer, würde das die Position Deutschlands im internationalen Steuerwettbewerb sichtbar verbessern (nominelle Belastung von 25,825 Prozent inkl. SolZ, statt derzeit 29,825 Prozent). Eine weitere Senkung des Körperschaftsteuersatzes unter 15 Prozent, um auf diese Weise die Gesamtbelastung bei weiterhin ungemindert hinzutretender Gewerbesteuer signifikant unter 30 Prozent zu senken, gerät demgegenüber in Konflikt mit dem internationalen Konsens auf einen Mindeststeuersatz von 15 Prozent.

Diese Strukturveränderung brächte weitere Vorteile mit sich:

Eine solche Regelung würde das Hebesatzrecht der Gemeinden wahren, zugleich aber – je nach Wahl des Körperschaftsteuersatzes als Belastungsuntergrenze – dem kommunalen Steuerwettbewerb über § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG hinaus Grenzen setzen.

Der Gesetzgeber wird prüfen müssen, ob und in welchem Umfang dies auch solche Probleme löst, die sich im internationalen Kontext daraus ergeben, dass die Gewerbesteuer regelmäßig nicht von den geltenden

Doppelbesteuerungsabkommen erfasst wird und es aufgrund des niedrigen, nur wegen des Hinzutretens der Gewerbesteuer auf 15 Prozent abgesenkten Körperschaftsteuersatzes, häufig zu Anrechnungsüberhängen ausländischer Steuern kommt.

3.3.4.4. Angleichung der Bemessungsgrundlagen

Zur Angleichung der Bemessungsgrundlagen von Gewerbesteuer und Einkommensteuer sind einerseits die Hinzurechnungen des § 8 GewStG abzuschaffen, andererseits ist der durch den Gewerbebetrieb erwirtschaftete Gewinn der Gewerbesteuer vollständig zu unterwerfen, was zur Überprüfung der Kürzungsvorschrift des § 9 GewStG führt. Auch sollten im Betrieb erwirtschaftete stille Reserven vollständig erfasst werden. Schließlich muss die Verrechnung von Verlusten auf Ebene des Gewerbebetriebs vollständig gewährleistet sein.

Die Finanzverfassung steht einer Angleichung an Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht entgegen. Der Steuertypus „Gewerbesteuer“ in Art. 106 Abs. 6 S. 1 GG zwingt ebenso wenig wie die Garantie einer „wirtschaftskraftbezogenen Steuerquelle“ in Art. 28 Abs. 2 S. 3 GG zu einer Ausgestaltung als Sollertragssteuer. Die Wirtschaftskraft wird ebenso durch eine ausschließlich am gewerblichen Gewinn bemessene Gewerbesteuer erfasst.

Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

Bis heute werden die Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG mit dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer gerechtfertigt. Objektsteuer ist die Gewerbesteuer vor allem deshalb, weil die persönlichen Verhältnisse und die subjektive Leistungsfähigkeit der hinter dem Gewerbebetrieb stehenden natürlichen Personen anders als in der Einkommensteuer keine Berücksichtigung finden.

Die Gewerbesteuer würde auch nach vollständiger Streichung der Hinzurechnungstatbestände Objektsteuer bleiben. Vom Konzept der Erfassung der objektivierten Ertragskraft hat sich das Gewerbesteuerrecht in den letzten Jahrzehnten ohnehin bereits entfernt.

Die Grundidee der Hinzurechnungen, nämlich Unternehmen gleichzustellen, unabhängig

¹³² BVerfG v. 27.1.2010 – 2 BvR 2185/04, BVerfGE 125, 141.

davon, ob sie den Gewerbebetrieb mit Fremd- oder Eigenkapital, mit eigenen oder angemieteten Maschinen/Grundstücken betreiben, wird durch die lediglich anteilige Hinzurechnung der Entgelte nur ansatzweise erreicht. Gleichzeitig kann es mangels entsprechender Kürzungen beim Empfänger von Zins-/Miet-/oder Lizenzzahlungen zu Doppel- und Mehrfachbelastungen kommen. Die Vorschriften sind zudem durch die Anknüpfung an bestimmte Leistungsentgelte streitanfällig und lösen etwa bei gemischten oder atypischen Verträgen schwierige Abgrenzungsfragen aus. Dem gegenüber steht ein relativ geringer Beitrag zum Gewerbesteueraufkommen, der sich für das Jahr 2024 für § 8 Nr. 1 GewStG auf rd. 1,7 Mrd. Euro beziffern lässt, wovon 1,35 Mrd. Euro auf den Hinzurechnungstatbestand der Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG) entfallen. Auch zur Stabilisierung des Gewerbesteueraufkommens in Phasen konjunkturellen Abschwungs sind die Hinzurechnungen nur bedingt geeignet.¹³³

Der Verzicht auf die Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG würde die Gewerbesteuer am objektiven Nettoprinzip ausrichten und einen weitgehenden Gleichlauf der Bemessungsgrundlagen von Einkommen-/Körperschaft- und Gewerbesteuer erreichen.

Zu streichen ist insb. die Hinzurechnung von $\frac{1}{4}$ der Fremdkapitalentgelte gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG. Dieser Hinzurechnungstatbestand der Entgelte für Schulden erschwert die Tätigkeit von Unternehmen, die auf Fremdkapital angewiesen sind. Häufig kommt eine alternative Eigenkapitalfinanzierung nicht in Betracht. Der betriebsbezogene Freibetrag von 200.000 Euro führt nur für kleine und mittlere Betriebe zu einer vollständigen Entlastung.

Die übrigen Hinzurechnungstatbestände der Nr. 1 sind aufwendig in Befolgung und Vollzug, ohne signifikant zum Gesamtsteueraufkommen der Gewerbesteuer beizutragen. Gestrichen werden sollte daher auch die Hinzurechnung der Finanzierungsanteile in Gebrauchsüberlassungsentgelten, d.h. die Hinzurechnung von Mieten für bewegliche Wirtschaftsgüter (§ 8 Nr. 1

Buchst. d GewStG), unbewegliche Wirtschaftsgüter (§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG) und Lizenzgebühren (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG).

Auch die Hinzurechnungen des Zins- bzw. Ertragsanteils von Renten (§ 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG), insb. Versorgungsrenten, die im Gegenzug zur Übertragung des Betriebs vereinbart werden, sowie der Gewinnanteile stiller Gesellschafter (§ 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG) beruhen auf dem Rechtsgedanken, dass diese Zahlungen den Entgelten für Kapitalüberlassung gleichstehen. Gestrichen werden sollte die Hinzurechnung des Zins- und Ertragsanteils von Renten.

Anders verhält es sich dagegen mit den Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters. Das geltende Recht unterscheidet zwischen der Mitunternehmerbesteuerung des Gewinnanteils von Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschaftern einerseits und dem den Gewerbeertrag mindernden Gewinnanteil typisch stiller Gesellschafter bzw. Entgelten für partiarische Darlehen andererseits. Bei den beiden letztgenannten Beteiligungsformen geht es primär um die Überlassung von Kapital und nicht um aktive unternehmerische Tätigkeit.

Grundsätzlich sollten gewinnabhängige Kapitalvergütungen unabhängig davon, ob sie auf gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Grundlage erfolgen, gleichbehandelt werden.¹³⁴ § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG führt zwar zu einer gewissen Annäherung der Besteuerung von Gewinnanteilen stiller Gesellschafter oder Personen, die partiarische Darlehen gewähren,¹³⁵ an die mit Gewerbesteuer belasteten Gewinnanteile atypisch stiller Gesellschafter und Kommanditisten. Jedoch kommt es einerseits wegen der Hinzurechnung nur von 25 Prozent der Gewinnanteile des (typisch) stillen Gesellschafters nur zu einer partiellen Gleichstellung, andererseits fehlt es an der Kürzung gem. § 9 Nr. 2 GewStG mit der Folge einer Doppelbelastung, wenn die Erträge beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen. Insbesondere die Unterscheidung zwischen typisch und atypisch stiller Beteiligung führt zu Gestaltungen und Streitigkeiten.

¹³³ Dorenkamp in FS J. Lang, 781.

¹³⁴ Schön in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.48 ff.; zuvor ders. in Schön (Hrsg.), Eigenkapital und Fremdkapital, 36 f.

¹³⁵ Zur weitgehenden sachlichen Überschneidung zwischen stiller Beteiligung und partiarischem Darlehen siehe bereits Schön, ZGR 1990, 220.

Eine Angleichung ist auf verschiedene Arten denkbar.

Für eine Streichung von § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG spräche die Beseitigung der Abgrenzung zum partiarischen Darlehen, auch wenn diese durch den Gleichlauf der Hinzurechnungsquoten nach § 8 Nr. 1 Buchst. a und Buchst. c an Gewicht verloren hat, und im Wesentlichen nur noch in Verlustsituationen eine Rolle spielt. Diese Abgrenzung würde aber erhebliches Gewicht bekommen, wenn § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG gestrichen wird, was dafür spräche, auch Buchst. c zu streichen.

Es bliebe aber bei der streitträchtigen Abgrenzung zwischen typischer und atypisch stiller Beteiligung. Deshalb spricht sich die Kommission dafür aus, gewinnabhängige Kapitalvergütungen unabhängig davon, ob sie auf gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Grundlage beruhen, stets der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Konsequenter wäre die Einbeziehung der stillen Beteiligung ebenso wie gewinnabhängiger Darlehen in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG unter Streichung von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Will man diesen weitreichenden Schritt einer Ausweitung des geltenden Mitunternehmerkonzepts nicht gehen, spricht vieles für die volle gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung. Würden neben den Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters auch die Vergütungen für partiarische Darlehen dem gewerblichen Gewinn voll hinzugerechnet, käme es für Zwecke der Gewerbesteuer zu einer Gleichstellung gewinnabhängiger Kapitalvergütungen. Es wäre zugunsten der kommunalen Steuergläubiger gesichert, dass mit Hilfe gewinnabhängiger Vergütungen auf Fremdkapitalgaben das Steuersubstrat nicht „abgesaugt“ werden könnte. Zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer ist dann allerdings die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG entsprechend zu erweitern. Gehört die stille Beteiligung/gewinnabhängige Kapitalüberlassung zum Privatvermögen, so wird auch einkommensteuerrechtlich ein Gleichlauf allerdings nur dann erzielt, wenn die Vergütung über § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG hinaus statt der Abgeltungssteuer stets dem progressiven Einkommensteuertarif unterworfen wird.

Streichung der Kürzungen für grundbesitzende Gesellschaften in § 9 Nr. 1 GewStG

Die Kürzungen in § 9 GewStG dienen u.a. der Vermeidung von Doppelbelastungen mit Gewerbesteuer (Nr. 2), der Beschränkung auf den inländischen Gewerbeertrag (Nr. 3) oder der Herstellung des Spendenabzugs (Nr. 5). Sie sind insoweit beizubehalten.

Der Regelungsbedarf von § 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG entfällt, wenn in der Körperschaftsteuer gem. § 8b Abs. 1 KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG außer Ansatz bleibende Dividenden nicht länger dem Gewerbeertrag hinzugerechnet werden (Wegfall von § 8 Nr. 5 GewStG).

Gestrichen werden sollte nach Ansicht der Kommission die Kürzung in § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG (einfache Grundstücks Kürzung) ebenso wie die erweiterte Grundstücks Kürzung in § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG. Beide Vorschriften erklären sich historisch aus der Vermeidung einer Doppelbelastung mit Gewerbe- und Grundsteuer. Der Zweck beider Kürzungsvorschriften ist entfallen.

Die einfache Kürzung, die bisher pauschal in Höhe von 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögens gehörenden Grundbesitzes gewährt wurde, war schon in der Vergangenheit zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Grundsteuer und Gewerbesteuer wenig geeignet.¹³⁶ Verfehlt wird dieses Ziel vollends ab 2025 infolge der Grundsteuerreform. Hieran ändert die ab 2025 geltende Regelung, nach der an die Stelle des bisherigen Kürzungsbetrags ein Betrag von 0,11 Prozent des Grundsteuerwerts tritt, nichts. Ungelöst ist, wie die einfache Kürzung zukünftig den vom Bundesmodell abweichenden Landesgrundsteuern mit eigenen Grundsteuerbemessungsgrundlagen Rechnung tragen soll. Entscheidend ist aber, dass die Grundannahme einer Doppelbelastung mit zwei kommunalen Sollertragsteuern durch die neuen Flächengrundsteuergesetze der Länder Bayern, Niedersachsen, Hessen und Hamburg in Frage gestellt wird, so dass es der Kürzung nicht länger bedarf.

Die erweiterte Kürzung (§ 9 Nr. 1 S. 2 GewStG) diene ursprünglich zusätzlich der Vermeidung

¹³⁶ Bräutigam/Spengel/Winter, DB 2022, 620.

der Mehrbelastung gewerblicher Immobiliengesellschaften (Personen- und Kapitalgesellschaften) gegenüber vermögensverwaltenden Personengesellschaften, die keiner Gewerbesteuer unterliegen. Soweit es sich um gewerblich geprägte Personengesellschaften (Immobilienverwaltungs-GmbH & Co. KG i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) handelt, wird dieser Zweck seit 2001 bereits durch § 35 EStG erreicht. Folgt man der hier empfohlenen Abschaffung von § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (s. Abschnitt 5.2.), stellt sich das Problem der Zusatzbelastung mit Gewerbesteuer für die vermögensverwaltende GmbH & Co. KG nicht mehr. Für vermögenverwaltende Immobilien-Kapitalgesellschaften führt § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG zu einer erheblichen Vergünstigung und zu Verzerrungen der Rechtsformentscheidung. Die zur niedrigen Körperschaftsteuer (15 Prozent) definitiv hinzutretende Gewerbesteuer ist mittlerweile notwendiger Bestandteil einer annähernd rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG lässt sich auch nicht als ein Instrument der Wohnungsbauförderung rechtfertigen, da die Vorschrift nicht auf die Verwaltung von eigenem Grundbesitz mit Wohnimmobilien beschränkt ist. Auch als Maßnahme zur Subventionierung hoher Baukosten ist eine ermäßigte Besteuerung der Gewinne aus der Immobilienbewirtschaftung nur begrenzt geeignet.

3.3.4.5. Erfassung von stillen Reserven bei Aufgabe/Veräußerung des Gewerbebetriebs

Aus dem Objektsteuercharakter werden über §§ 8, 9 GewStG hinaus weitere Modifikationen des Gewerbeertrags gegenüber dem nach EStG/KStG ermittelten Gewinn gefolgert. Namentlich soll hiernach die Steuerbarkeit auf den im Inland tätigen („lebenden“) Gewerbebetrieb beschränkt sein, weshalb Veräußerungs- und Aufgabegewinne vom Gewerbeertrag ausgenommen sind, obwohl sie gem. § 16 EStG zum gewerblichen Gewinn der Einkommenssteuer gehören und obwohl auch die durch Aufgabe/Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven im Gewerbebetrieb erwirtschaftet wurden. Dies führt zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Abgrenzung zwischen laufenden Gewinnen einerseits und Veräußerungs-/Aufgabevorgängen andererseits sowie zu Gestaltungen, denen der

Gesetzgeber mit § 7 S. 2 GewStG zu begegnen versucht.

Dabei ist die Ausgrenzung von Aufgabe- und Veräußerungsgewinnen aus dem Gewerbeertrag nicht notwendige Folge des Objektsteuerprinzips. Die Realisierung von stillen Reserven bei Aufgabe/Veräußerung kann ebenso gut als letzter Akt der unternehmerischen Tätigkeit verstanden werden. Dementsprechend unterliegt der Abwicklungsgewinn einer Kapitalgesellschaft gem. § 11 KStG nicht nur der Körperschaftsteuer, sondern auch der Gewerbesteuer (vgl. auch § 4 Abs. 1 GewStDV).¹³⁷ Gleiches gilt für die Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes der Kapitalgesellschaft. Entsprechend sollte auch der Aufgabe-/Veräußerungsgewinn von Einzelunternehmen/Personengesellschaften der Gewerbesteuer unterworfen werden. Zu wesentlichen Mehrbelastungen kommt es wegen § 35 EStG nicht. Allerdings sollte die Ausweitung der Gewerbesteuerpflicht auf Veräußerungstatbestände flankiert werden durch eine Regelung im § 35 EStG, die vorsieht, dass sich die Verteilung der Gewerbesteueranrechnungsbeträge nach den Gewinnanteilen richtet, die den Gesellschaftern zugewiesen werden.

3.3.4.6. Verlustverrechnung bei Mitunternehmerschaften und Übergang von Betrieben im Ganzen

Folge des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer ist, dass nach geltendem Recht eine Verrechnung von Verlusten (Fehlbeträgen) nur mit dem Gewerbeertrag des nämlichen Gewerbebetriebs möglich ist (Grundsatz der Unternehmensidentität).

Nicht mit dem Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer vereinbar ist dagegen das von der Rechtsprechung entwickelte Erfordernis der Unternehmeridentität, das bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen an neue Gesellschafter oder beim Ausscheiden eines Mitunternehmers entsprechend seiner Beteiligungsquote zum anteiligen Untergang des gewerbesteuerlichen Fehlbetrags führt. Der Große Senat des BFH¹³⁸ hat diese Rechtsfolge auf § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gestützt und für die Frage der Unternehmensidentität i.S.v. § 10a GewStG i.V.m. § 2 Abs. 5 GewStG nicht auf die Personengesellschaft, sondern auf die Mitunternehmer abgestellt. Richtigerweise ist jedoch sowohl

¹³⁷ BFH v. 18.11.1970 – I R 116/69, BStBl. II 1971, 182.

¹³⁸ BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616.

einkommensteuerrechtlich, erst recht aber gewerbesteuerrechtlich die Personengesellschaft als Unternehmer/Inhaber des Gewerbebetriebs anzusehen. Eine diesbezügliche Klarstellung könnte in § 2 Abs. 5 GewStG vorgenommen werden, auf den sich § 10a S. 8 GewStG bezieht.

Konsequenterweise müsste der Verlustvortrag auch bei Übertragung eines Gewerbebetriebs im Ganzen, z.B. der Veräußerung eines Einzelunternehmens, erhalten bleiben, wenn der Gewerbebetrieb fortgeführt wird. Dementsprechend wäre als weitergehende Forderung § 2 Abs. 5 GewStG zu streichen, weil nicht angenommen werden kann, dass sich mit dem Wechsel des Unternehmensinhabers stets der Unternehmenszweck ändert und die Unternehmensidentität entfällt.

3.3.4.7. Rechtsformneutrale Berücksichtigung von Anlaufverlusten

Zu steuersystematisch nicht begründbaren Rechtsformunterschieden kommt es aktuell auch bei der Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit, da die Gewerbebesteuerung bei Kapitalgesellschaften ab der Eintragung eingreift, wohingegen es bei Einzelgewerbetreibenden und Personengesellschaften auf den Zeitpunkt ankommt, in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind, d.h. erst nach Aufnahme der werbenden Tätigkeit durch Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.¹³⁹ Bei Kapitalgesellschaften werden damit die zur Aufnahme der Tätigkeit erforderlichen Aufwendungen ab Registereintragung und darüber hinaus auch im Gründungsstadium der sog. Vorgesellschaft¹⁴⁰ berücksichtigt, während sich bei Personenunternehmen derartige Aufwendungen der Geschäftsanbahnung, wenn diese einen längeren Zeitraum in Anspruch nimmt, vielfach nicht auswirken. Eine Gleichbehandlung wäre im Wege der Auslegung von § 2 Abs. 1 GewStG möglich; es empfiehlt sich aber eine gesetzgeberische Klarstellung in § 2 Abs. 2 GewStG; dieser bedarf es spätestens vor dem Hintergrund des MoPeG, das der derzeitigen Unterscheidung zwischen Kapitalgesellschaften als Gewerbebetriebe kraft Rechtsform und Personengesellschaften als Gewerbebetriebe kraft gewerblicher Betätigung, jedenfalls wenn es um Beginn und

Ende der Gewerbesteuerpflicht geht, die Rechtfertigung entzieht.

3.3.4.8. Zeitgemäße Fortschreibung des Freibetrags in § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG

Gemäß § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG ist der Gewerbebeertrag bei natürlichen Personen sowie bei Personengesellschaften um einen Freibetrag in Höhe von 24.500 Euro p.a. zu kürzen. Auf diese Weise soll ein Unternehmerlohn, der bei Kapitalgesellschaften durch die Abzugsfähigkeit angemessener Geschäftsführergehälter zur Minderung des gewerbesteuerpflichtigen Gewerbebeertrags führt, von der Gewerbebesteuerung entlastet werden.

Indes stellt § 11 Abs. 1 S. 3 GewStG schon seit langem kein Äquivalent mehr dar zum bei Kapitalgesellschaften abzugsfähigen Geschäftsführergehalt. Problematisch ist zudem, dass der Freibetrag bei Personengesellschaften unabhängig von der Anzahl der im Unternehmen mitarbeitenden Gesellschafter nur einmalig gewährt wird.

Die Kommission schlägt deshalb vor, den zuletzt im Jahre 1992¹⁴¹ angehobenen Freibetrag an die Preisentwicklung der letzten 30 Jahre anzupassen und pauschal deutlich zu erhöhen oder den Gewerbebeertrag jeweils individuell um einen der Größe und Ertragskraft des Unternehmens sowie der Qualifikation und dem Arbeitseinsatz des Unternehmers angemessenen „Unternehmerlohn“ zu kürzen. Außerdem empfiehlt die Kommission, Leistungsvergütungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zukünftig auch bei Personengesellschaften steuerlich anzuerkennen, d.h. nicht mehr als Sondervergütungen in den Gewerbebeertrag einzurechnen (dazu sogleich unter 3.4.4.2.). Eines besonderen Freibetrags für Personengesellschaften bedürfte es dann nicht mehr. Andernfalls müsste der Freibetrag entsprechend der Anzahl der im Betrieb mitarbeitenden Gesellschafter multipliziert werden.

¹³⁹ BFH v. 1.9.2022 – IV R 13/20, BFHE 277, 423 (Rz. 22 f.).

¹⁴⁰ BFH v. 14.1.2017 – I R 81/15, BStBl. II 2017, 1071 (1073).

¹⁴¹ Steueränderungsgesetz 1992 v. 25.2.1992, BGBl. I 1992, 297.

3.4. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

3.4.1. Verwerfungen zwischen den Unternehmensformen

Sowohl Personengesellschaften als auch Kapitalgesellschaften sind von ihren Gesellschaftern zu unterscheidende rechtsfähige Rechtsträger und können mit ihren Gesellschaftern zivilrechtlich Verträge über entgeltliche oder unentgeltliche Leistungen schließen.¹⁴² Im Vordergrund stehen Dienstverträge, Darlehensverträge, Miet- und Pachtverträge oder Lizenzvereinbarungen. Die steuerliche Behandlung dieser Schuldverhältnisse gehört zu den Ursachen vielfältiger Komplizierungen und Verzerrungen.¹⁴³ Auch die wirtschaftlichen Zusammenhänge sind ganz unterschiedlicher Art, sie reichen von Geschäftsführungsleistungen der Gesellschafter in mittelständischen Unternehmen bis hin zu gruppeninternen Finanzierungen im börsennotierten Konzern.

Konzeptioneller Ausgangspunkt dieser Verwerfungen ist der Umstand, dass die für Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft gezahlten Entgelte zwar grundsätzlich immer steuerbar sind, die Besteuerung aber ganz unterschiedlichen Regeln folgt und sich damit Unterschiede in der Bemessung der Höhe der Einkünfte, dem Besteuerungszeitpunkt und dem Umfang der steuerlichen Gesamtbelastung ergeben.¹⁴⁴ Der „Unternehmerlohn“ wird in Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften jeweils ganz anders besteuert. Der Einsatz von Wirtschaftsgütern zur Gewinnerzielung kann in Kapitalgesellschaften anders gestaltet werden als in Personenunternehmen. Das Besteuerungsregime für Zinsen auf Gesellschafterdarlehen wechselt mit der Rechtsform. Dies beeinflusst nicht nur die Wahl der jeweiligen Rechtsform für das Unternehmen, es setzt die Beteiligten auch einer Fülle von Fallstricken aus und potenziert in der konkreten Anwendung die Anzahl möglicher Konfliktfälle mit der Finanzverwaltung.

Im geltenden Recht liegen diesen Verzerrungen die folgenden drei Bruchlinien des Ertragssteuerrechts zugrunde:

- Die Unterscheidung zwischen Körperschaftsbesteuerung (mit scharfer Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafter-sphäre) und Einkommensbesteuerung (mit allenfalls begrenzter Annäherung des Personengesellschafters an den Einzelunternehmer).
- Die Unterscheidung zwischen Gewinneinkünften und Überschusseinkünften,¹⁴⁵ die gerade bei Gesellschafterleistungen in mittelständischen Unternehmen immer wieder die Frage aufwirft, ob die Leistungsentgelte (und die dafür eingesetzten Wirtschaftsgüter) den betrieblichen oder den nichtbetrieblichen Einkunftsarten zugerechnet werden sollen; hier spielt auch die Frage eine bedeutsame Rolle, bei welchen Wirtschaftsgütern Veräußerungsgewinne in vollem Umfang der Einkommensteuer unterworfen werden.
- Die Sonderbelastung von Unternehmensgewinnen mit Gewerbesteuer, welche die Frage aufwirft, in welchem Umfang Leistungsentgelte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer einbezogen werden sollen, und zwar entweder im Rahmen des gewerblichen Gewinns (nach Einkommensteuerrecht) oder im Rahmen von spezifisch gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen (dazu oben 3.3.4.).

3.4.2. Steuerpolitische Zielsetzungen

Leitgedanke für die künftige steuerliche Behandlung von Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sollte sein, zu einer in sich stimmigen und nach Möglichkeit rechtsformübergreifend einheitlichen Behandlung von Rechtsverhältnissen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu gelangen. Dieses Anliegen der Rechtsformneutralität verstärkt sich dann, wenn man – wie in diesem Bericht (oben 3.2.) empfohlen – die Option zur Besteuerung nach dem Körperschaftsteuerrecht bei

¹⁴² K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, § 19 III 2.

¹⁴³ Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 11 I; Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 10.100 ff. und Rz. 13.12.

¹⁴⁴ Schön in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.428 ff.

¹⁴⁵ Zur Bedeutung der Abgrenzung der Einkunftsarten siehe allgemein Wernsmann in FS BFH Bd. II, 1229 ff.

Personengesellschaften (§ 1a KStG) um eine Option zur Besteuerung nach dem Einkommensteuerrecht bei geschlossenen Kapitalgesellschaften ergänzt. Die Wahl des passenden Besteuerungsregimes sollte nach Möglichkeit nicht von Besonderheiten zur Besteuerung von Leistungsbeziehungen verfälscht werden. Andererseits muss auch den zivilrechtlichen Grundlagen Rechnung getragen werden, nach denen zwar bei Kapital- und Personengesellschaften Schuldverträge und andere Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschafter möglich sind, nicht aber im Verhältnis zwischen dem Einzelunternehmer und seinem Betrieb.

Zugleich muss dem berechtigten Anliegen des Fiskus Rechnung getragen werden, den Beteiligten keine Möglichkeit zur Manipulation der jeweiligen Bemessungsgrundlagen durch gezielte Gestaltung von Schuldverhältnissen zu gestatten.¹⁴⁶ Dabei muss allerdings beachtet werden, dass nicht die jeweils höhere Besteuerung auch die richtigere Besteuerung darstellt.¹⁴⁷ Namentlich in der Frage, ob bestimmte Einkünfte den Gewinneinkünften oder den Überschusseinkünften zuzuordnen sind, sowie in der Frage, ob diese Einkünfte in den Gewerbeertrag einzubeziehen sind, lässt sich der Systematik des Gesetzes und den grundlegenden Prinzipien des Ertragssteuerrechts gerade keine „überlegene“ Lösung entnehmen.

3.4.3. Leitmodell Kapitalgesellschaft

In der Frage, wie Leistungsverhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschafter steuerlich behandelt werden sollen, muss in einem ersten Schritt entschieden werden, ob als „Leitmodell“ eher die Annäherung an den Einzelunternehmer oder die Annäherung an die Kapitalgesellschaft gesucht werden soll. Die Kommission empfiehlt, die Kapitalgesellschaft als Leitmodell zu wählen. Dies hat einen wirtschaftlichen und einen rechtlichen Grund: Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten ist festzustellen, dass die in der

Rechtsform der Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) oder als Genossenschaft verfassten Unternehmen einen sehr großen Teil der Wirtschaftskraft der Bundesrepublik Deutschland abbilden (nach der amtlichen USt-Statistik 2021 ca. 60 Prozent der Umsätze)¹⁴⁸ und auch unter den Personengesellschaften (namentlich Familiengesellschaften) mit der GmbH & Co. KG eine Rechtsform im Vordergrund steht, die der Kapitalgesellschaft stark angenähert ist. Rechtlich muss beachtet werden, dass (spätestens mit dem Inkrafttreten des MoPeG zum 1.1.2024) die rechtliche Selbstständigkeit der „Außengesellschaften“ GbR, OHG und KG abschließend Anerkennung gefunden hat.¹⁴⁹ Dies schließt nicht aus, für Einzelunternehmen steuerliche Lösungen zu finden, die eine strukturelle Benachteiligung dieser Rechtsform ausschließen. Keine Gefolgschaft verdient hingegen – spätestens seit der Anerkennung der eigenen Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts – die tradierte These von der „Gleichstellung“¹⁵⁰ von Einzel- und Mitunternehmern.¹⁵¹

Zu dem „Leitmodell Kapitalgesellschaft“ gehört auch, die Grenze zwischen Gewinnausschüttung und Leistungsentgelt zu beachten. Der in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG niedergelegte Grundsatz, dass solche Vermögensverschiebungen, die nicht betrieblich, sondern gesellschaftsrechtlich veranlasst sind, wie offene Gewinnausschüttungen behandelt werden sollen, muss konsequent auch für Personengesellschaften gelten, die mit ihren Gesellschaftern schuldrechtliche Vereinbarungen schließen. Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt allgemein. Ob und in welchem Umfang die von der Finanzverwaltung formulierten Anforderungen an die „Anerkennung“ von Leistungsverhältnissen insgesamt reduziert werden können und sollten,¹⁵² bedarf gesonderter Betrachtung.

¹⁴⁶ Osterloh-Konrad in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.239 f.; Schenke in BeckOK EStG, § 15 EStG Rz. 1682 ff.

¹⁴⁷ Knobbe-Keuk, Das Steuerrecht – eine unerwünschte Quelle des Gesellschaftsrechts?, 53 f.

¹⁴⁸ <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Umsatzsteuer/Tabellen/veranlagungen-rechtsformen.html>.

¹⁴⁹ Zur Bedeutung des MoPeG für das Ertragssteuerrecht siehe: Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, ZIP 2021, Beil. zu Heft 2, 3 ff.; Osterloh-Konrad in Schön/Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 1 (5 ff.);

Bachmann, FR 2022, 709; Seer, StuW 2023, 30 (36 ff.); zurückhaltend Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53 (54 f.); Kahle, FR 2022, 377 (378 f.).

¹⁵⁰ Zur Gleichstellungsthese siehe Schenke in BeckOK EStG, § 15 EStG Rz. 478 ff.; Reiß in FS Kirchhoff Bd. II, § 177 Rz. 13 f.

¹⁵¹ Osterloh-Konrad in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.44; Drüen in FS BFH Bd. II, 1317 (1334 f.); für einen Fortbestand der Gleichstellungsthese hingegen Krumm in Kirchhof/Seer § 15 EStG Rz. 162.

¹⁵² Röder in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.136 ff.

3.4.4. Dienstverhältnisse

Für die steuerliche Behandlung von Dienstverhältnissen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter stellen sich zwei Fragen:

- Sollen die Einkünfte aus diesen Dienstverhältnissen beim Gesellschafter den Regeln über Gewinneinkünfte oder den Regeln über Überschusseinkünfte unterliegen?
- Sollen die Einkünfte aus diesen Dienstverhältnissen ganz oder teilweise in den Gewerbeertrag des Unternehmens eingehen?

3.4.4.1. Gewinneinkünfte oder Überschusseinkünfte (namentlich Pensionszusagen)

Für Kapitalgesellschaften gilt, dass das Leistungsentgelt von Gesellschafter-Geschäftsführern von diesen im Rahmen von § 19 EStG als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern ist.¹⁵³ Dies hat zur Folge, dass diese Einkünfte als Überschusseinkünfte ermittelt werden. Eine wichtige Konsequenz besteht darin, dass Kapitalgesellschaften für Pensionszusagen, die sie gegenüber ihren Gesellschafter-Geschäftsführern erteilen, nach Maßgabe des § 6a EStG (sowie in den Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes) Rückstellungen bilden können.¹⁵⁴ Die Gesellschafter-Geschäftsführer müssen die Einnahmen aus diesen Pensionszusagen jedoch erst im Zuflusszeitpunkt versteuern. An diesem Grundsatz sollte festgehalten werden – nicht zuletzt, um eine grobe Ungleichbehandlung zwischen Gesellschafter-Geschäftsführern und Fremdgeschäftsführern zu vermeiden.

Es empfiehlt sich, bei der Besteuerung von Personengesellschaften entgegen der bisherigen gesetzlichen Praxis in gleicher Weise vorzugehen.¹⁵⁵ Für beide Gesellschaftstypen gelten zivilrechtlich ähnliche Regeln und es gibt keinen Anlass, steuerliche Unterschiede aufrechtzuerhalten. Der Gedanke der Gleichbehandlung der Rechtsformen legt nahe, auf die Qualifikation von Leistungsentgelten als

„Sondervergütungen“ im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zu verzichten.

Möchte der Gesetzgeber demgegenüber auf die Zuordnung zu den Gewinneinkünften nicht verzichten, so würde eine Mindestlösung darin bestehen, bei Leistungsentgelten für Dienstleistungen den vom Bundesfinanzhof entwickelten Grundsatz der „korrespondierenden Bilanzierung“¹⁵⁶ aufzugeben und damit insbesondere den Weg zur gewinnwirksamen Anerkennung von Pensionsrückstellungen in Entsprechung zu der Situation bei Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter-Geschäftsführern freizumachen.

Diese Maßnahmen würde nicht nur dem Ziel der Rechtsformneutralität der Besteuerung entsprechen, sondern zugleich eine volkswirtschaftlich wichtige Möglichkeit zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung bereitstellen.

Im Hinblick auf die Möglichkeit von Gesellschaften, für ihre Gesellschafter Pensionsrückstellungen zu bilden, stellt sich die weitere Frage, ob nicht auch Einzelunternehmern die Möglichkeit eingeräumt werden sollte, steuerfreie Rücklagen zur Altersversorgung zu bilden. Eine solche Option ist bei rechtsvergleichender Betrachtung nicht unbekannt.¹⁵⁷ Mit einer solchen Maßnahme – die im Einzelnen mit den bestehenden gesetzlichen Vorgaben zur steuerbegünstigten Altersvorsorge nach §§ 10 Abs. 1 Nr. 2 und 10a EStG abgeglichen werden müsste – wäre nicht nur eine Angleichung der steuerlichen Behandlung unterschiedlicher Rechtsformen erreicht, sondern ein wichtiger Beitrag zur nachhaltigen Unternehmensentwicklung geleistet.

3.4.4.2. Dienstleistungsentgelte und Gewerbeertrag

Die zweite zentrale Frage ist darauf gerichtet, ob und in welchem Umfang Dienstleistungsentgelte (für Geschäftsführungsleistungen) in den Gewerbeertrag eingehen sollen. Für Kapitalgesellschaften ist die steuerliche Lage eindeutig:

¹⁵³ Krüger in L. Schmidt, § 19 EStG Rz. 26.

¹⁵⁴ Hey in Tipke/Lang, Rz. 11.83.

¹⁵⁵ Siehe bereits Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 11 IV 6 a.

¹⁵⁶ Nachweise bei Krumm in Kirchhof/Seer, § 15 EStG Rz. 240; Wacker in L. Schmidt, § 15 EStG Rz. 404 f. (dort auch zur Kritik im Schrifttum); Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 10.108,

10.130, 10.144; auf den Widerspruch im Vergleich mit der Kapitalgesellschaft weisen hin: Hüttemann, DStJG 34 (2011) 291 (304); Osterloh-Konrad in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.395 ff. (4.401).

¹⁵⁷ So die bis zum Jahre 2022 in Geltung befindliche Fiscale Oudedagsreserve in den Niederlanden.

Die Lohnsummensteuer ist schon lange abgeschafft und Entgelte für Fremdgeschäftsführer waren schon immer voll abzugsfähig. Die Regelung des § 8 Ziff. 6 GewStG 1936, die für „wesentlich beteiligte“ Gesellschafter-Geschäftsführer eine Hinzurechnung der Leistungsentgelte vorgesehen hatte, wurde vom BVerfG bereits im Jahre 1961 für gleichheitswidrig erklärt¹⁵⁸ und blieb seither abgeschafft.

Bei Personenunternehmen sieht es aktuell anders aus. In Einzelunternehmen gehört der „Unternehmerlohn“ schlicht zum Gewerbeertrag und bleibt lediglich bis zur Höhe des unrealistisch niedrigen Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Nr. 3 GewStG steuerfrei (dazu, dass dieser Freibetrag realitätsnah deutlich erhöht werden muss, s. bereits oben 3.3.4.8.). Bei Personengesellschaften sorgt die Qualifikation der Leistungsentgelte als „Sondervergütungen“ nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG mittelbar für eine volle Einbeziehung in den Gewerbeertrag der Personengesellschaft.¹⁵⁹ Dabei erscheint es aus Sicht der Personengesellschaften, wie angedeutet (oben 3.3.4.8.), zusätzlich problematisch, dass der Freibetrag des § 11 S. 3 Nr. 1 GewStG „objektbezogen“ gehandhabt und daher nicht mit der Zahl der geschäftsführenden Gesellschafter proportional angehoben wird.¹⁶⁰

Sowohl bei Kapitalgesellschaften als auch bei Personenunternehmen ist die Steuerfreiheit des Unternehmerlohns die systematisch richtige, dem objektiven Nettoprinzip entsprechende Lösung.¹⁶¹ Dies wird de lege lata bereits in der Existenz des Freibetrags des § 11 S. 3 Nr. 1 GewStG dem Grunde nach deutlich, der nach dem Willen des Gesetzgebers darauf angelegt ist, den „Unternehmerlohn“ im Einzelunternehmen und in der Personengesellschaft steuerfrei zu stellen. Der Höhe nach ist dieser Freibetrag aber mit aktuell 24.500 Euro völlig unrealistisch niedrig angesetzt. Hinzu tritt der Umstand, dass bei der Bemessung des Gewerbeertrags die Tätigkeitsvergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft und das Gehalt des Fremdgeschäftsführers einer Personengesellschaft in vollem Umfang außer Betracht bleiben.

Eine systematisch überzeugende Neuregelung würde vor diesem Hintergrund darin bestehen,

- bei Personengesellschaften in Entsprechung zu den Kapitalgesellschaften und in Übereinstimmung mit der Behandlung von Fremdgeschäftsführern das (angemessene) Geschäftsführergehalt von Gesellschaftern freizustellen;
- bei Einzelunternehmen entweder den Freibetrag nach § 11 S. 3 Nr. 1 GewStG pauschal auf ein realistisches Niveau zu heben oder den Gewerbeertrag jeweils individuell um einen der Größe und Ertragskraft des Unternehmens sowie der Qualifikation und dem Arbeitseinsatz des Unternehmers angemessenen „Unternehmerlohn“ zu kürzen (bereits oben 3.3.4.8.).

3.4.5. Überlassung von Wirtschaftsgütern

Bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern durch Gesellschafter an ihre Gesellschaft stellen sich – in Entsprechung zur Behandlung von Dienstleistungsvergütungen – die Fragen nach der Zuordnung der Nutzungsüberlassung zu den Einkunftsarten sowie nach der Behandlung im Gewerbesteuerrecht.

3.4.5.1. Einkünfteermittlung,

Sonderbetriebsvermögen und Betriebsaufspaltung

Die Frage der angemessenen Zuordnung der Nutzungsüberlassung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wird – im Unterschied zur oben behandelten Problematik der Dienstleistungsentgelte – stark geprägt durch die Frage nach der Besteuerung von Wertsteigerungen der überlassenen Wirtschaftsgüter.¹⁶² Nach geltender Rechtslage werden Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme betrieblicher Wirtschaftsgüter unabhängig von der Haltedauer in vollem Umfang einkommensteuerlich erfasst, während dies bei Wirtschaftsgütern, mit deren Einsatz Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, nicht der Fall ist. Hier findet § 23 Abs. 1 EStG Anwendung, der die Veräußerung von Grundstücken (und verwandten Rechten) nach Ablauf von zehn Jahren nach dem Erwerb und bei anderen Wirtschaftsgütern nach

¹⁵⁸ BVerfGE 13, 331 (337 ff.).

¹⁵⁹ Schenke in BeckOK EStG, § 15 EStG Rz. 1682.

¹⁶⁰ Füssenich in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 6.226.

¹⁶¹ Grundlegend: Keuk, StuW 1974, 1 (31); Knobbe-Keuk, Referat O zum 53. DJT 1980, O 9 (O 22 ff.).

¹⁶² Schön in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.330 und Rz. 1.444; Osterloh-Konrad in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.246 ff.

Ablauf von einem Jahr nach dem Erwerb steuerfrei stellt.

In der Praxis zeigt sich ein gemischtes Bild. Während bei Einzelunternehmen sämtliche ihren Inhabern gehörende Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 50 Prozent im Unternehmen genutzt werden, zwingend zum „notwendigen Betriebsvermögen“ gerechnet werden¹⁶³ und in den Betriebsvermögensvergleich eingehen, stellt sich die Lage bei Personen- und Kapitalgesellschaften differenziert dar. Bei Personengesellschaften hat die Rechtsprechung in einer jahrzehntealten Tradition die Rechtsfigur des „Sonderbetriebsvermögens“ entwickelt, mit dessen Hilfe Wirtschaftsgüter im Eigentum der einzelnen Gesellschafter, die der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden, ebenfalls als Betriebsvermögen qualifiziert werden.¹⁶⁴ Eine vergleichbare Funktion erfüllt bei Kapitalgesellschaften die – ebenfalls praeter legem konstruierte – Rechtsfigur der Betriebsaufspaltung, die bei persönlicher und sachlicher Verflechtung die von den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft (allein oder gemeinsam mit anderen) überlassenden Wirtschaftsgüter gewerbliche qualifiziert.¹⁶⁵

Beide Rechtsfiguren – sowohl das „Sonderbetriebsvermögen“ als auch die „Betriebsaufspaltung“ – verursachen nicht nur vielfältige praktische Probleme im Hinblick auf die korrekte Zuordnung. Sie haben sich auch als besonders tückisch erwiesen, was die Begründung oder Beendigung der für die betriebliche Qualifikation der Wirtschaftsgüter formulierten Voraussetzungen angeht. Es besteht im Anwendungsbereich dieser „Rechtsinstitute“ daher das permanente Risiko der Aufdeckung stiller Reserven durch „Entnahme“ von Wirtschaftsgütern, z.B. bei Aufgabe der Mitunternehmerstellung durch den das Wirtschaftsgut überlassenden Gesellschafter oder bei Verlust der personellen oder sachlichen Verflechtung als Tatbestandsmerkmal der Betriebsaufspaltung.¹⁶⁶ Bereits die nur drohende Aufdeckung stiller Reserven bei

Beendigung des betrieblichen Charakters der eingesetzten Wirtschaftsgüter veranlasst häufig zu ineffizienten Gestaltungen, namentlich zur Gründung und Nutzung gewerblich geprägter Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) schlicht zwecks Vermeidung eines Entnahmestatbestandes.¹⁶⁷

Das führt zu der Frage, ob die sachlich angemessene Behandlung dieser Wirtschaftsgüter im Grundsatz eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen einschließen sollte oder nicht. Eine denkbare Neuregelung besteht darin, die Überlassung von Wirtschaftsgütern durch Personen- oder Kapitalgesellschafter oder auch durch fremde Dritte stets im Anwendungsbereich des § 21 EStG zu verorten. Dafür spricht der Grundsatz der Gleichbehandlung von Vermietungskünften unabhängig von der Person des Überlassenden. Insoweit wären die bestehenden Verzerrungen zwischen Fremdvermietung, Sonderbetriebsvermögen und Betriebsaufspaltung bei der Ermittlung der laufenden Einkünfte behoben.

Allerdings muss auch dann noch entschieden werden, wie mit Veräußerungsgewinnen umzugehen ist. Hier „spielt die Musik“. Im Schrifttum ist bereits darauf hingewiesen worden, dass die geltende Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen im Bereich Vermietung und Verpachtung (nach Ablauf der in § 23 Abs. 1 EStG genannten Fristen) unsystematisch und verzerrend ist, nicht zuletzt weil es noch nicht einmal einen recapture der vorgenommenen AfA in Gegenrechnung zum Veräußerungserlös gibt.¹⁶⁸

Die Kommission verzichtet mit Rücksicht auf ihr begrenztes Mandat darauf, eine allgemeine Besteuerung der Wertsteigerung von nicht privat genutzten Wirtschaftsgütern, namentlich von Immobilien, zu empfehlen.¹⁶⁹ Sie hält es jedoch für angemessen, jedenfalls bei solchen vermieteten Wirtschaftsgütern eine generelle Veräußerungsgewinnbesteuerung einzuführen, die

¹⁶³ Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 9.214.

¹⁶⁴ Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 13.13; kritisch Desens/Blischke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15 EStG Rz. A 225 (9/2016); grundsätzliche Überlegungen zur Neuorientierung des Sonderbetriebsvermögens zuletzt bei: Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V., DStR 2023, Beihefter zu Heft 44.

¹⁶⁵ Zur Kritik: Hüttemann in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 2.149 ff.

¹⁶⁶ Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 13.88.

¹⁶⁷ Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 13.88.

¹⁶⁸ Fuest/Hey/Spengel, ifo-Schnelldienst, 2021 Heft 12, 31; Hey, FR 2023, 141; Schön in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.325.

¹⁶⁹ Weitergehend Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V., DStR 2023, Beihefter zu Heft 44, 52 f.; Krumm, DStR 2023, 362 (366).

beim Nutzenden für betriebliche Zwecke eingesetzt werden. Damit wäre nicht nur für eine einkommensteuerliche Gleichbehandlung von betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern unabhängig von der Inhaberschaft des Unternehmers oder eines Dritten gesorgt.¹⁷⁰ Eine solche Vorgehensweise würde zugleich mit einem Schlag aus der Sicht des Einkommensteuerrechts die Rechtsinstitute des Sonderbetriebsvermögens sowie der Betriebsaufspaltung überflüssig machen. Und damit würden auch diejenigen nachteiligen Effekte verschwinden, die bei Anteilsveräußerungen oder Umstrukturierungen bei Personengesellschaften und Betriebsaufspaltungen zu einer ungeplanten „Entnahme“ und damit zu einer erzwungenen Gewinnrealisierung führen würden. Die Steuerhaftung des betrieblich genutzten Wirtschaftsguts würde eben nicht mehr voraussetzen, dass der Inhaber des Wirtschaftsguts (weiterhin) Mitunternehmer der Personengesellschaft ist oder aber (nach wie vor) an einer „sachlichen“ und „persönlichen“ Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung beteiligt ist.

3.4.5.2. Nutzungsüberlassung und Gewerbesteuer

Aus Sicht des Gewerbesteuerrechts bietet die Behandlung der als Sonderbetriebsvermögen qualifizierten oder nach den Regeln der Betriebsaufspaltung behandelten Wirtschaftsgüter eine strukturelle Mehrbelastung von Wirtschaftsgütern in der Hand von Gesellschaftern im Vergleich zu Wirtschaftsgütern, die dem Unternehmen von dritter Seite überlassen werden.

Im Ausgangspunkt sieht das geltende Gewerbesteuerrecht vor, dass der Beitrag der Nutzung von Wirtschaftsgütern in den Gewerbeertrag eines Unternehmens nur zum Teil aufgenommen wird. Steht das Wirtschaftsgut im Eigentum des Gewerbetreibenden, so ist der Gewerbeertrag nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG um 1,2 Prozent des Einheitswerts (ab 1.1.2025: um 0,11 Prozent des Grundsteuerwerts) zu kürzen. Damit soll der gleichzeitigen Belastung der Grundstücksnutzung mit Grundsteuer Rechnung getragen werden. Bei anderen (beweglichen)

Wirtschaftsgütern, die im Eigentum des Betriebsinhabers stehen, wird der volle Nutzungsvorteil im gewerblichen Gewinn und damit auch im Gewerbeertrag erfasst.

Steht das Wirtschaftsgut im Eigentum eines Dritten, so sind dem Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 1 Buchst. d, e und f GewStG die geleisteten Miet- und Pachtzinsen anteilig hinzuzurechnen. Dieser Hinzurechnungsbetrag ist in den vergangenen Jahren durch mehrere Reformen immer weiter abgesenkt worden und beträgt aktuell jeweils nur noch ein Viertel der rechnerischen Finanzierungsanteile. Die gesetzlich unterstellten Finanzierungsanteile liegen nach diesen Vorschriften bei beweglichen Wirtschaftsgütern bei 20 Prozent, bei unbeweglichem Vermögen bei 50 Prozent und bei Rechten bei 25 Prozent. Damit soll der „Finanzierungsanteil“ der Nutzungsüberlassung (im Unterschied zum Wertverzehr) typisierend erfasst werden – aber eben nur noch zu einem Viertel.

In systematischer Hinsicht soll mit der Hinzurechnung der Finanzierungsanteile eine Gleichbehandlung zwischen der Nutzung eigener und der Nutzung fremder Wirtschaftsgüter im gewerblichen Unternehmen erreicht werden. Denn bei selbstgenutzten Wirtschaftsgütern ist der Finanzierungsanteil bereits im Gewinn enthalten, während der anteilige Wertverzehr über Absetzungen für Abnutzung den gewerblichen Gewinn (und damit auch den Gewerbeertrag) mindert.

Vor diesem Hintergrund verschieben die Rechtsinstitute der Betriebsaufspaltung und des Sonderbetriebsvermögens die gewerbesteuerliche Behandlung der Nutzungsüberlassung zum Nachteil der überlassenden Gesellschafter und ihrer Gesellschaften. Denn sowohl das Sonderbetriebsvermögen als auch die im Rahmen einer Betriebsaufspaltung überlassenen Wirtschaftsgüter werden nach herrschender Praxis im Ausgangspunkt dem gewerblichen Betriebsvermögen zugerechnet. Der mit ihrer Nutzung verbundene Vermögensvorteil geht daher zunächst (abzüglich etwaiger AfA) voll in den Gewerbeertrag ein und es kommt weiterhin nur

¹⁷⁰ Die erweiterte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen würde nicht nur solche Wirtschaftsgüter betreffen, die einer Personen- oder Kapitalgesellschaft von ihren Gesellschaftern zu Nutzung überlassen werden (in diese Richtung Seer,

StuW 2023, 30 (42)), sondern auch solche Wirtschaftsgüter, die von fremden Dritten einer Gesellschaft oder einem Einzelunternehmer zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung gestellt werden.

noch zu der reduzierten Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG (folgt man der in diesem Bericht vertretenen Position, oben 0., und setzt sich für eine gänzliche Abschaffung der Kürzungsregelung in § 9 Nr. 1 GewStG ein, so findet auch diese Kürzung nicht mehr statt). Der rechnerische Finanzierungsanteil der Nutzungsüberlassung wird daher nicht – wie für Nutzungsverträge mit dritten Personen gesetzlich vorgesehen – zu lediglich einem Viertel von der Hinzurechnung erfasst.

Im Interesse einer Annäherung der Eigennutzung an die Fremdnutzung erscheint es daher vorzugswürdig, die Vermietung und Verpachtung von gewerblich genutzten Grundstücken und anderen Wirtschaftsgütern durch Gesellschafter der Vermietung durch fremde Dritte gleichzustellen. Dies hätte zur Folge, dass bei denjenigen Wirtschaftsgütern, die in der Vergangenheit als Sonderbetriebsvermögen oder im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als gewerbliches Vermögen eingeordnet wurden, in Zukunft lediglich ein Viertel der rechnerischen Finanzierungsaufwendungen dem Gewerbeertrag hinzugerechnet wird. Wenn man sich weitergehend dahin entscheidet, diese Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen im Rahmen des Gewerbesteuerrechts ganz aufzugeben (oben 3.3.4.4.), würde dies auch für an Gesellschafter gezahlte Miet- und Pachtzinsen gelten müssen. Natürlich verschärft dies die Differenz zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften einerseits und Einzelunternehmen andererseits, wo eine schuldrechtliche Nutzungsüberlassung zwischen Inhaber und Betrieb nicht möglich ist, doch darf nicht übersehen werden, dass mit einer schuldrechtlichen Nutzungsüberlassung auch beiderseitige Bindungen einhergehen, denen der Einzelunternehmer mit seinem Betriebsvermögen nicht unterliegt.

Schließlich hätte diese Neuorientierung des Sonderbetriebsvermögens und der Betriebsaufspaltung auch zur Folge, dass im Rahmen des Einkommensteuerrechts die Gewinne aus der Veräußerung der jeweiligen Grundstücke nicht der Gewerbesteuer unterliegen müssen. Für die steuerliche Gesamtbelastung des einzelnen Unternehmers macht der Wegfall gerade der gewerbesteuerlichen Erfassung von Veräußerungsgewinnen vor dem Hintergrund des § 35 EStG allerdings keinen nennenswerten

Unterschied. Bei Kapitalgesellschaften als Eigentümer der jeweiligen Wirtschaftsgüter besteht ja ohnehin keine Differenz zwischen der steuerlichen Behandlung von betrieblichen und nicht-betrieblichen Grundstücken. Daher bleibt es wie schon nach bisherigem Recht bei der vollen Erfassung dieser Veräußerungsgewinne im Rahmen des Gewerbeertrags der Gesellschaft. Folgt man dem in diesem Bericht unterbreiteten Vorschlag, auch im Rahmen des Körperschaftsteuerrechts eine Anrechnung der Gewerbesteuerlast auf die Körperschaftsteuerlast einzuführen (oben 3.3.4.3.), so erledigt sich das Problem ebenfalls.

3.4.6. Überlassung von Finanzkapital

Zu der steuerlichen Behandlung von Gesellschafter-Darlehen haben sich im Verlauf der vergangenen Jahrzehnte sowohl im Einkommensteuerrecht bzw. im Körperschaftsteuerrecht als auch im Gewerbesteuerrecht bestimmte, z. T. gegenläufige, Sachbehandlungen eingestellt. Zu den prägenden Merkmalen gehören die „Zinsschranke“ nach § 4h EStG und § 8a KStG sowie die stückweise Aufhebung der Gleichstellung der Eigenkapitalverzinsung mit den Fremdkapitalentgelten im Gewerbesteuerrecht.

3.4.6.1. Fremdkapitalentgelte bei Kapitalgesellschaften

Körperschaftsteuerrecht

Im Körperschaftsteuerrecht herrscht der Grundsatz, dass Zinsen auf Gesellschafterdarlehen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn bzw. soweit sie dem Grunde und der Höhe nach dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Im Gegenzug sind die resultierenden Zinseinkünfte bei natürlichen Personen als Gesellschafter einkommensteuerpflichtig bzw. (bei Körperschaften als Anteilseigner) körperschaftsteuerpflichtig.

Eine Besonderheit im Einkommensteuerrecht liegt darin, dass diese Zinseinkünfte beim Empfänger nicht dem Abgeltungssteuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, wenn sie „von einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden, der zu mindestens zehn Prozent an der Gesellschaft oder der Genossenschaft beteiligt ist, soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden

Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen“. Diese – systematisch völlig überzeugende¹⁷¹ – Anordnung soll sicherstellen, dass Anteilseigner nicht auf dem Umweg über das Regime der Abgeltungssteuer betriebliche Erträge steuergünstig aus dem Unternehmen „absaugen“.

Eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit bei der Kapitalgesellschaft bietet die Zinsschrankenregelung in § 4h EStG, die bei einem Nettozinsaufwand von mehr als 3 Mio. Euro im Jahr die Abzugsfähigkeit auf 30 Prozent des EBITDA beschränkt. Zwar wird diese Grundregel im Einkommensteuerrecht durch mehrere Escape-Regeln für konzernfreie Unternehmen sowie in Abhängigkeit von der durchschnittlichen Verschuldung im Gesamtkonzern ausgesetzt, doch gelten diese Escape-Möglichkeiten nach § 8a Abs. 2 und Abs. 3 KStG nicht für Darlehen, die ein mit mehr als einem Viertel (mittelbar oder unmittelbar) beteiligter Gesellschafter an die Gesellschaft ausgereicht hat, sofern der darauf entfallende Zinsaufwand zehn Prozent des gesamten Zinsaufwandes der Kapitalgesellschaft übersteigt.

Gewerbesteuerrecht

Soweit das Betriebsausgabenabzugsverbot nach § 4h EStG und § 8a KStG eingreift, erhöht sich automatisch auch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer. Unabhängig vom Eingreifen der Zinsschranke gilt weiterhin, dass die auf Gesellschafterdarlehen entfallenden Überlassungsentgelte – wie Entgelte auf Fremddarlehen – nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu einem Viertel im Wege der Hinzurechnung in den Gewerbeertrag aufgenommen werden.

Letztlich hat der Gesetzgeber jedoch im Gewerbesteuerrecht die in § 8 Nr. 1 GewStG 1936 mit der vollständigen Hinzurechnung von Zinsen auf „Dauerschulden“ angelegte Gleichbehandlung von Fremdkapitalzinsen mit Eigenkapitalzinsen im Laufe der Jahrzehnte stückweise aufgehoben. Die Zielrichtung dieser Reformschritte kann man im Lichte der notwendigen Entlastung der Unternehmen von

substanzschmälernden Steuern begrüßen. Es sprechen – wie oben dargelegt – gute Gründe dafür, die Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen jedenfalls für Zinsen ganz aufzugeben (oben 3.3.4.4.).

3.4.6.2. Fremdkapitalentgelte bei Personengesellschaften

Bei Personenunternehmen stellt sich die steuerliche Lage grundsätzlich anders dar als bei Kapitalgesellschaften. Zwar greift hier ebenfalls die Zinsschranke des § 4h EStG, jedoch nicht deren Erweiterung durch § 8a KStG. Insoweit scheinen Personengesellschaften besser behandelt zu werden als Kapitalgesellschaften. Dieser Eindruck täuscht indessen. Letztlich führt die durchgehende Qualifikation der Zinsen auf Gesellschafterdarlehen bei Personengesellschaften als „Sondervergütungen“ sowohl im Einkommensteuerrecht als auch im Gewerbesteuerrecht zu einer vollständigen Erfassung dieser Entgelte im Rahmen des gewerblichen Gewinns und damit zu einer breiteren gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage als bei Körperschaften.

Es ist bekannt, dass die ursprüngliche Zielsetzung der Qualifikation von Gesellschafter-Leistungsentgelten in EStG 1934 als Bestandteil des gewerblichen Gewinns (auch) durch den Ausblick auf das GewStG 1936 begründet war. Man wollte „mit Rücksicht auf das kommende rechtsrechtliche Gewerbesteuergesetz“¹⁷² von vornherein den Umfang des gewerblichen Gewinns erweitern. Diese Zielsetzung greift jedoch aus heutiger Sicht ins Leere, wenn man sich vor Augen führt, dass die ebenfalls im GewStG 1936 vorgesehene vollständige Hinzurechnung der Zinsen auf von Nicht-Gesellschaftern gewährtes Fremdkapital in den vergangenen Jahrzehnten weitgehend abgebaut worden ist und gegenwärtig nur noch ein Viertel der Entgelte auf Fremddarlehen dem gewerblichen Gewinn bei der Berechnung des Gewerbeertrags hinzugerechnet werden. Die Diskrepanz zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften wird noch drastischer, wenn man den Umstand hinzunimmt, dass bei Kapitalgesellschaften gegenwärtig sogar im Hinblick auf die Beteiligung von Kapitalgebern als typisch stille Gesellschafter

¹⁷¹ Hey in Tipke/Lang, Rz. 8.501.

¹⁷² Begründung zum EStG 1934, RStBl 1935, 33 (42); näher Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, § 9 I 2 b) und § 21 II 6 b) dd).

deren Gewinnanteile in den Gewerbeertrag nur zu einem Viertel eingehen.

Eine rechtsformübergreifende Lösung sollte vor diesem Hintergrund darin bestehen, dass nicht nur bei Kapitalgesellschaften, sondern auch bei Personengesellschaften die Zinsen auf Gesellschafterdarlehen (im Rahmen des Fremdvergleichs) als Betriebsausgaben abzugsfähig gestellt und beim Gesellschafter als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert werden. Im Gegenzug sollte die Zinsschranke auch bei Personengesellschaften in vollem Umfang greifen und namentlich der Anwendungsbereich des § 8a KStG auf alle unmittelbaren oder mittelbaren „Mitunternehmer“ einer Personengesellschaft als Darlehensgeber erweitert werden. Schließlich sollte im Rahmen des Einkommensteuerrechts auf diese Darlehenszinsen – wie auf Zinszahlungen an wesentlich beteiligte Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft – beim Empfänger nicht der ermäßigte Abgeltungssteuersatz angewandt werden. Auf diese Weise würde – unabhängig von der Ausübung einer Option zur steuerlichen Rechtsformwahl (s. 3.2. und 2.3.2.) – sichergestellt, dass die Fremdkapitalfinanzierung von Personen- und Kapitalgesellschaften durch ihre Gesellschafter einem weitgehend angenäherten Regime unterliegt. Geht man noch einen Schritt weiter, so könnte die anteilige Hinzurechnung von Zinslasten aus Gesellschafterdarlehen bei der Gewerbesteuer sowohl bei Kapitalgesellschaften als auch bei Personengesellschaften vollständig entfallen (oben 3.3.4.4.).

Als problematisch erweist sich erneut nur der Umstand, dass der Einzelunternehmer mit sich selbst keinen Darlehensvertrag schließen und daher auch keine Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen herbeiführen kann. Im Einkommensteuerrecht ist dies jedoch unbeachtlich, denn auch bei Gesellschafterdarlehen an Personengesellschaften und an Kapitalgesellschaften würden – wie geschildert – die Zinseinkünfte beim Empfänger dem allgemeinen Steuertarif unterworfen. Unterschiede würden nur noch im Gewerbesteuerrecht bestehen, erledigen sich aber in der wirtschaftlichen Auswirkung letztlich auch durch die Möglichkeit der weitgehenden Anrechnung der Gewerbesteuerlast auf die Einkommensteuerschuld.

3.5. Gewerbliche Sondertatbestände bei Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 EStG

Zu den sowohl streit- als auch gestaltungsanfälligen Tatbeständen des Unternehmenssteuerrechts gehört unter anderem die zweifache Erweiterung der gewerblichen Qualifikation von Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 EStG. Es geht jeweils darum, dass Personengesellschaften, die nur zum Teil (Nr. 1) oder auch überhaupt nicht (Nr. 2) eine gewerbliche Betätigung ausüben, in ihrer Gesamtheit als gewerbliche Mitunternehmerschaften qualifiziert werden. Hier steht die Personengesellschaft im gesetzlichen Tatbestand zwischen dem Einzelunternehmer, dessen wirtschaftliche Betätigungen gesondert voneinander schlicht nach ihrem individuellen Charakter den sieben Einkunftsarten zugeordnet werden, und der (inländischen) Kapitalgesellschaft, deren Betätigung nach § 8 Abs. 2 KStG generell als gewerblich qualifiziert wird.

Beide gesetzlichen Tatbestände können aus steuersystematischen Gründen nicht überzeugen.

3.5.1. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG („Abfärberegulation“)

Zu der in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kodifizierten „Abfärbetheorie“ ist festzuhalten, dass es nicht einleuchtet, wenn nach dieser Vorschrift bei mehreren unterschiedlichen Tätigkeitsfeldern einer Personengesellschaft der gewerbliche Charakter einer Betätigung sämtliche anderen – namentlich freiberuflichen oder vermögensverwaltenden – Einkunftsquellen gleichsam „infiziert“. Dieser Effekt erscheint willkürlich, er widerspricht schon im Ausgangspunkt der Idee der Rechtsformneutralität im Vergleich zum Einzelunternehmen und findet im Übrigen auch keine systematische Entsprechung bei der Kapitalgesellschaft, deren Gewerblichkeit in keiner Weise davon abhängt, ob ein Teil des Unternehmensgegenstandes originären gewerblichen Charakter besitzt. Der bloße Umstand, dass zwei Tätigkeiten im Rahmen desselben gesellschaftsrechtlich verfassten Verbandes ausgeübt werden, reicht jedenfalls nicht aus, um ihnen einen

übergreifenden Charakter zu verleihen. Auch aus der Sicht des Gewerbesteuerrechts gibt es keinen Anlass, nicht gewerbliche Wirtschaftsgüter zwangsweise auf der Grundlage der Zugehörigkeit zu demselben Gesellschaftsvermögen der gewerblichen Sphäre zuzurechnen. Der allgemeine Vorwurf, es müsse Gewerbesteueraufkommen gesichert und es müssten Manipulationen vermieden werden, erscheint zu pauschal.¹⁷³ Die vielfältigen Grenzfälle, in denen es auf das quantitative Verhältnis zwischen den gewerblichen und nicht gewerblichen Tätigkeitsfeldern ankommen soll, sowie die gegen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs¹⁷⁴ gesetzlich festgelegte Annahme, dass auch die Beteiligung an einer anderen gewerblichen Personengesellschaft die Infektionswirkung herbeiführen kann, zeigen die Sinnwidrigkeit der Gesetzeslage.

Bereits der Umstand, dass das Bundesverfassungsgericht zur gleichheitsrechtlichen Legitimation dieser Gesetzeslage die Steuerpflichtigen auf die Gestaltungsmöglichkeit verwiesen hat, zum Ausschluss der Abfärbewirkung ihre gewerblichen und nicht-gewerblichen Tätigkeitsfelder auf mehrere Personengesellschaften mit identischem Teilhaberkreis zu verteilen,¹⁷⁵ macht deutlich, dass das Gesetz an dieser Stelle nicht nur keine systematische Überzeugungskraft besitzt, sondern im Gegenteil willkürliche Mehrbelastungen mit sich führt.

Soweit versucht wird, die Zusammenfassung der Tätigkeitsfelder einer Personengesellschaft unter dem einheitlichen Dach der Gewerblichkeit dadurch zu rechtfertigen, dass dies für die Steuerpflichtigen im Hinblick auf die einheitliche Erfassung aller Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz auch eine Vereinfachungswirkung besitzen kann, vermag dies jedenfalls insoweit nicht zu überzeugen, als die gesetzliche Umqualifikation nicht gewerblicher Einkünfte dem Steuerpflichtigen hier gegen seinen Willen aufgezwungen wird. Er erfährt die gesetzliche Regel nicht als Erleichterung, sondern als Mehrbelastung. Würde man jedoch die Rechtsfolge des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nach Art eines Wahlrechts in das Ermessen des Steuerpflichtigen

stellen, so wäre nicht einsehbar, dass dieses Wahlrecht nicht auch Einzelunternehmern im Hinblick auf ihre verschiedenen Tätigkeitsfelder ermöglicht werden sollte. Letztlich besteht kein Anlass, an Tatbestand und Rechtsfolge des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG festzuhalten.

3.5.2. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG („Geprägeregelung“)

Nicht weniger anfechtbar ist die in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG angelegte „Geprägetheorie“, derzufolge eine Personengesellschaft immer dann in vollem Umfang gewerblichen Charakter besitzt, wenn keine natürliche Person für die Schulden der Gesellschaft unbeschränkt haftet und keine natürliche Person organschaftliche Geschäftsführungsrechte besitzt. Zwar liegt für die von dieser Regelung zentral betroffene GmbH & Co. KG im Hinblick auf den Charakter ihrer Tätigkeit eine Parallele zur steuerlichen Stellung der GmbH und damit auch zu § 8 Abs. 2 KStG nahe. Doch ändert dies nichts daran, dass die für den Steuertatbestand maßgebliche Gesellschaft – die KG – eine Personengesellschaft bildet, deren Tätigkeit nicht in Abhängigkeit von der Zusammensetzung ihres Gesellschafterkreises charakterisiert werden kann.¹⁷⁶ Es erscheint auch willkürlich, dass z.B. die Ersetzung der Komplementär-GmbH durch eine weitgehend vermögenslose natürliche Person oder die Ernennung eines Kommanditisten zum geschäftsführenden Gesellschafter die gewerbliche Prägung automatisch entfallen lassen soll. Die GmbH & Co. KG erweist sich damit einerseits als Gestaltungsoption und andererseits als „Falle“, ohne dass dies durch den jeweiligen gesetzlichen Tatbestand in der Sache gerechtfertigt wäre. Schließlich hat der Gesetzgeber auch nicht die letzte Konsequenz gezogen und die GmbH & Co. KG oder vergleichbare Gestaltungen schlicht dem Regime des Körperschaftsteuerrechts unterworfen. Es wird lediglich die Rechtsfolge des § 8 Abs. 2 KStG in das Einkommensteuerrecht „hineinkopiert“, man bleibt aber im Übrigen im transparenten Besteuerungsregime.

Folgt man den hier vertretenen Reformvorschlägen, so besteht keine rechtspolitische

¹⁷³ Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291 (298); Osterloh-Konrad in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.205.

¹⁷⁴ BFH v. 6.10.2004 IX R 53/01 BStBl II 2005, 383.

¹⁷⁵ BVerfG v. 15.1.2008 1 BvL 2/04 BVerfGE 120, 1 (52).

¹⁷⁶ Hennrichs in Tipke/Lang, Rz. 10.67; Hüttemann, DStJG 34 (2011), 291 (299); weniger streng Osterloh-Konrad in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 4.227 ff.

Notwendigkeit für den Fortbestand der Geprägerregelung in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG:

Erstens kann dem Bedürfnis der Praxis, eine umfassende Haftungsbeschränkung für natürliche Personen als Teilhaber mit den Vorzügen einer transparenten Besteuerung zu verbinden, nach den hier vorgeschlagenen Gesetzesänderungen künftig dadurch Rechnung getragen werden, dass den Anteilseignern einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft eine „Option“ zur transparenten Besteuerung im Rahmen des EStG gewährt wird (oben 3.2.). Der steuerliche Effekt bleibt derselbe, die gesellschaftsrechtliche Lage wird maßgeblich vereinfacht.

Zweitens besteht im geltenden Recht ein Interesse der Steuerpflichtigen, bei der Übertragung oder Umstrukturierung von Betrieben zurückbleibende einzelne Wirtschaftsgüter (z.B. zurückbehaltene Grundstücke) durch Einbringung in eine GmbH & Co. KG weiterhin zu „verstricken“ und damit die Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden. Dafür reicht es aus, wenn – wie hier vorgeschlagen – betrieblich genutzte Wirtschaftsgüter unabhängig davon einkommensteuerlich der Veräußerungsgewinnbesteuerung unterliegen, ob sie dem Betriebsinhaber gehören oder von einem Gesellschafter oder einem Dritten an eine betrieblich tätige Gesellschaft oder an ein Einzelunternehmen überlassen werden (oben 3.4.5.).

Drittens hält das geltende Recht für reine Grundstücksgesellschaften das Privileg der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG bereit. Die Gründung einer GmbH & Co. KG hat daher insbesondere großen gewerblich tätigen Kapitalgesellschaften in der Vergangenheit ermöglicht, durch „Auslagerung“ ihres Grundbesitzes in GmbH & Co. KG die Vorzüge der erweiterten Kürzung zu sichern. Da nach den hier unterbreiteten Vorschlägen die Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG im Allgemeinen und die erweiterte Kürzung im Besonderen in Fortfall kommen soll (oben 0.), lässt auch dieser Regelungskontext kein Interesse an einem Fortbestand der Gewerblichkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 GewStG zu.

Schließlich kann es viertens auch aus der systematischen Innensicht des Gewerbesteuerrechts nicht überzeugen, wenn genuin nicht gewerbliche Aktivitäten (namentlich die Verwaltung

eigenen Vermögens) herangezogen werden, um das Gewerbesteueraufkommen zu erweitern. Das verfassungspolitische Ziel der Gewerbesteuer, der Gemeinde eine wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle zu gewähren, rechtfertigt nicht eine Erweiterung des Kerntatbestands gewerblicher Unternehmen ausschließlich auf der Grundlage der gewählten Rechtsform.

3.6. Verluste

3.6.1. Grundlagen und Gang der Darstellung

Jede unternehmerische Tätigkeit ist riskant. Neue Konkurrenten, neue Technologien oder Marktverwerfungen aufgrund unvorhersehbarer Ereignisse wie Pandemien und Kriegen können jederzeit den wirtschaftlichen Erfolg gefährden und ein Unternehmen im schlimmsten Fall in die Knie zwingen. Unser Wohlstand hängt davon ab, dass sich genügend Menschen finden, die bereit sind, diese Risiken auf sich zu nehmen. Besonders riskant und zugleich volkswirtschaftlich wertvoll ist die Gründung von Unternehmen in innovativen Geschäftsfeldern wie der Informations- oder Biotechnologie.

Es ist daher wirtschaftspolitisch sinnvoll, die Übernahme unternehmerischer Risiken durch das Steuerrecht nicht unnötig zu erschweren. Hierfür kommt es in erster Linie darauf an, wie das Steuerrecht mit Verlusten umgeht.

Grundsätzlich ermöglicht das Steuerrecht den Unternehmen, erlittene Verluste im Wege des Verlustrücktrags und des Verlustvortrags mit Gewinnen aus anderen Veranlagungszeiträumen zu verrechnen. Allerdings gelten hierbei zahlreiche Restriktionen, die oftmals eine vollständige oder zumindest eine zeitnahe Nutzung steuerlicher Verluste verhindern. Um risikoreiche Investitionen nicht gegenüber risikoärmeren Investitionen zu benachteiligen, müssten Gewinne und Verluste hingegen symmetrisch behandelt werden. Da Gewinne laufend besteuert werden, müsste sich der Fiskus spiegelbildlich durch die Auszahlung einer „Negativsteuer“ an den Verlusten beteiligen, die die Steuerpflichtigen bei ihrer unternehmerischen Betätigung erleiden.

Die Einführung einer solchen Negativsteuer würde das Steuerrecht nicht nur dem wirtschaftswissenschaftlichen Petition der

Entscheidungsneutralität annähern, sondern hätte zugleich einen großen Vereinfachungseffekt. Sämtliche Regelungen zur Verlustverrechnung und Bekämpfung einer (vermeintlich) missbräuchlichen Verlustnutzung durch die Steuerpflichtigen (siehe insb. die §§ 15a EStG, 8c, 8d KStG) wären auf einen Schlag überflüssig.

Die Kommission ist sich allerdings darüber im Klaren, dass ein solcher Schritt – für den es international kein Vorbild gibt – allein aufgrund seiner fiskalischen Auswirkungen auf absehbare Zeit nicht realistisch ist. Dies ändert jedoch nichts daran, dass das Ideal einer Negativsteuer auf Verluste ein sinnvolles Leitbild ist, an das die Regelungen zur Verlustverrechnung zumindest so weit wie möglich angenähert werden sollten.

Aus diesen Gründen spricht sich die Kommission dafür aus,

- den Verlustrücktrag sowohl zeitlich als auch betragsmäßig deutlich auszuweiten (s. dazu 3.6.2.) und
- die Beschränkung des Verlustvortrags durch die sog. Mindestbesteuerung ersatzlos zu streichen (s. dazu 3.6.3.).
- Reformbedürftig ist außerdem die Verlustverrechnung bei transparenter Besteuerung (s. dazu 3.6.4.).

3.6.2. Verlustrücktrag

Nach Auffassung der Kommission sollte es Unternehmen erleichtert werden, erlittene Verluste mit Gewinnen aus anderen Veranlagungszeiträumen auszugleichen.

Besonders attraktiv ist für Unternehmen die Möglichkeit, Verluste in vergangene Veranlagungszeiträume zurückzutragen, da es hierdurch zu einer Erstattung von bereits gezahlten Steuern kommt. In seiner Wirkung entspricht der Verlustrücktrag dem Leitbild einer Negativsteuer auf Verluste.

Aufgrund seiner restriktiven Ausgestaltung kann der Verlustrücktrag diese Wirkung derzeit allerdings nur sehr eingeschränkt entfalten.

Verluste können bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach geltendem Recht nur für zwei Veranlagungszeiträume und nur bis zu einem Höchstbetrag von 1 Million Euro zurückgetragen werden (§ 10d Abs. 1 EStG).¹⁷⁷ Infolgedessen kann nur ein kleiner Teil der laufend anfallenden Verluste im Wege des Verlustrücktrags genutzt werden. So wurden beispielsweise 2018 körperschaftsteuerliche Verluste i.H.v. insgesamt mehr als 66 Mrd. Euro festgestellt. Hiervon konnten nur ca. 2 Mrd. Euro in das Vorjahr zurückgetragen werden.¹⁷⁸ Bei der Gewerbesteuer ist gar kein Verlustrücktrag möglich. Im Ergebnis werden daher bislang nur kleine Unternehmen durch den Verlustrücktrag in einem nennenswerten Umfang entlastet.

Um die Diskriminierung risikoreicher unternehmerischer Tätigkeiten zu verringern, sollte zum einen der Höchstbetrag für den Verlustrücktrag angehoben und zum anderen der Zeitraum für den Verlustrücktrag erweitert werden. Hierdurch würde sich das Unternehmenssteuerrecht nicht nur dem Ideal der Entscheidungsneutralität annähern, sondern zugleich deutlich krisenfester werden. In einer allgemeinen Wirtschaftskrise werden Unternehmen durch einen großzügigen Verlustrücktrag schnell, unbürokratisch und auf breiter Front entlastet. Der Verlustrücktrag wirkt dann stabilisierend auf die gesamtwirtschaftliche Entwicklung. Aus diesem Grund wurde das Verlustrücktragsvolumen während der Corona-Pandemie vorübergehend auf 10 Millionen Euro angehoben. Im Regierungsentwurf für ein Wachstumschancengesetz war vorgesehen, diesen Betrag zu verstetigen und den Verlustrücktrag zudem auf drei Veranlagungszeiträume auszuweiten.¹⁷⁹ Auch wenn diese Pläne nicht umgesetzt wurden, weisen sie nach Auffassung der Kommission in die richtige Richtung. Durch eine Ausweitung des Verlustrücktrags auf drei Jahre würden insbesondere solche Unternehmen spürbar entlastet, bei denen sich der Übergang von einer Gewinn- in eine Verlustphase nicht abrupt vollzieht, sondern die zwischenzeitlich für bis zu zwei Jahre nur geringe Gewinne bzw. Verluste ausweisen.

¹⁷⁷ Für die Zwecke der Einkommensteuer erhöht sich der Höchstbetrag bei Zusammenveranlagung auf 2 Millionen Euro.

¹⁷⁸ Statistisches Bundesamt, Körperschaftsteuerstatistik 2018, 73211-05, abrufbar unter <https://www.destatis.de/DE/>

Themen/Staat/Steuern/Unternehmenssteuern/Publikationen/Downloads-Koerperschaftsteuern/statistischer-be-richt-koerperschaftsteuerstatistik-2140720187005.html.

¹⁷⁹ BT-Drs. 20/8628, S. 27 und 135 f.

Eine solche Regelung wäre im internationalen Vergleich großzügig, aber nicht ohne Vorbild. So gewährt etwa unter den G7-Staaten Kanada einen dreijährigen Verlustrücktrag.¹⁸⁰

Um auch größere Unternehmen durch den Verlustrücktrag spürbar zu entlasten, müsste zudem der Höchstbetrag für rücktragsfähige Verluste deutlich angehoben werden – und zwar noch über die im Wachstumschancengesetz angeordneten zehn Millionen Euro hinaus. Idealerweise sollte der Verlustrücktrag betragsmäßig nicht beschränkt sein. Insofern kann auf das Vorbild Kanadas¹⁸¹ und – bis 2017 – der USA verwiesen werden.

Neben einer deutlichen Ausweitung des Verlustrücktrags bei der Einkommens- und Körperschaftsteuer sollte auch bei der Gewerbesteuer ein korrespondierender Verlustrücktrag eingeführt werden. Dies entspricht dem allgemeinen Petitum der Kommission, die Bemessungsgrundlagen der drei in Deutschland auf den Gewinn von Unternehmen erhobenen Ertragssteuern anzugleichen (s. oben 3.3.4.4.). Abgesehen von einer deutlichen Verstärkung der allgemeinen positiven Wirkungen des Verlustrücktrags würde die Möglichkeit, gewerbsteuerliche Verluste im gleichen Umfang rücktragen zu können wie bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, das Steuerrecht spürbar vereinfachen. Wegen des Fehlens eines gewerbsteuerlichen Verlustrücktrags weichen auch die Verlustvorträge bei der Gewerbesteuer einerseits und der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer andererseits häufig stark voneinander ab. Das kann dazu führen, dass den Steuerpflichtigen eine vollständige Verlustnutzung entweder ohne sachlichen Grund verwehrt wird oder nur mit unnötigem Gestaltungsaufwand möglich ist. So erschwert beispielsweise ein Auseinanderfallen der Verlustvorträge der unterschiedlichen Ertragssteuern die gezielte Aufdeckung von stillen Reserven zur Verlustnutzung im Rahmen einer Umstrukturierung. Eine Harmonisierung des Verlustrücktrags würde ferner die pauschale Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG vereinfachen. Die derzeitige Rechtslage kann dazu führen, dass die von § 35 EStG beabsichtigte

Entlastungswirkung verfehlt wird. Hierzu kommt es etwa, wenn aufgrund eines einkommensteuerlichen Verlustrücktrags in einem vergangenen Veranlagungszeitraum nur für die Zwecke der Gewerbesteuer ein Gewinn anfällt, während in einem zukünftigen Veranlagungszeitraum der – aufgrund des fehlenden Verlustrücktrags höhere – gewerbsteuerliche Verlustvortrag dazu führt, dass nur für die Zwecke der Einkommensteuer ein Gewinn entsteht. In diesem Fall läuft § 35 EStG in beiden Veranlagungszeiträumen leer: einmal, mangels eines einkommensteuerlichen Gewinns und einmal aufgrund der Deckelung des Entlastungsbetrags durch die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer.

Durch die von der Kommission befürwortete Ausweitung des Verlustrücktrags würde sich die Volatilität des Ertragssteueraufkommens erhöhen, weil in einer Wirtschaftskrise nicht nur Steuereinnahmen wegbrechen, sondern zusätzlich bereits entrichtete Steuern wiedererstattet werden müssen. Hierbei handelt es sich um die notwendige Kehrseite der stabilisierenden Wirkung des Verlustrücktrags auf die wirtschaftliche Entwicklung. Wie die rechtvergleichenden Vorbilder Kanadas und der USA zeigen, ist dies zumindest bei einer Beschränkung des Verlustrücktrags auf drei Jahre grundsätzlich mit den Erfordernissen einer geordneten Haushaltsplanung vereinbar.

Einer besonderen Betrachtung bedarf allerdings die Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuer ist stark konjunkturabhängig. Brechen in einer allgemeinen Wirtschaftskrise die Unternehmensgewinne auf breiter Front ein, folgt das Gewerbesteueraufkommen auf dem Fuße. Die Konjunkturabhängigkeit des Gewerbesteueraufkommens würde durch die Einführung eines Verlustrücktrags noch weiter verstärkt. Das Grundproblem besteht aber auch ohne Verlustrücktrag. Zuletzt zeigte sich dies während der Corona-Pandemie, als zahlreiche Gemeinden wegen plötzlich ausbleibender Gewerbesteuererinnahmen in finanzielle Schwierigkeiten gerieten. Die Einführung eines großzügigen gewerbsteuerlichen Verlustrücktrags wäre zudem insbesondere für kleine Gemeinden mit wenigen großen Gewerbesteuerzahlern auch losgelöst von der allgemeinen

¹⁸⁰ BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2022, 2023, 19.

¹⁸¹ BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2022, 2023, 19.

konjunkturellen Entwicklung mit erheblichen haushaltspolitischen Risiken verbunden. Dieses Problem besteht indes wiederum unabhängig davon, ob bei der Gewerbesteuer ein Verlustrücktrag gewährt wird oder nicht. Gemeinden, die wesentliche Teile ihres Haushalts mit den Gewerbesteuerzahlungen eines großen Unternehmens bestreiten, sind in jedem Fall einem erheblichen haushaltspolitischen Klumpenrisiko ausgesetzt.

Als Fazit bleibt festzuhalten, dass die Gewerbesteuer per se – ob mit oder ohne Verlustrücktrag – aufgrund ihrer Volatilität als Hauptsteuerquelle der Gemeinden mit Risiken behaftet ist. Dieses Problem muss mit Mitteln des Finanzrechts bewältigt werden. Wie während der Corona-Pandemie sind in erster Linie die Länder gefordert, Gemeinden zu stützen, die durch Ausfälle bei der Gewerbesteuer in eine finanzielle Schieflage geraten. Ein seit langem bekanntes Strukturproblem bei der Gemeindefinanzierung weiterhin durch den Verzicht auf einen Verlustrücktrag auf die Unternehmen abzuwälzen, überzeugt die Kommission dagegen nicht.

3.6.3. Verlustrücktrag

Auch nach der hier vorgeschlagenen deutlichen Ausweitung des Verlustrücktrags wären Unternehmen weiterhin auf die Möglichkeit eines Verlustvortrags angewiesen. Für große Unternehmen hätte der Verlustrücktrag selbst nach der im Wachstumschancengesetz angedachten Anhebung der betragsmäßigen Deckelung auf 10 Millionen Euro nur eine homöopathische Wirkung gehabt. Start-Ups, die in der Vergangenheit noch keine Gewinne erzielt haben, profitieren von vornherein nicht von einem wie auch immer ausgestalteten Verlustrücktrag. Sie können Anlaufverluste nur mit zukünftig anfallenden Gewinnen verrechnen.

Seit 1990 können Verluste in Deutschland ohne zeitliche Beschränkung vorgetragen werden.¹⁸² Die Kommission empfiehlt, hieran – im Einklang mit der Mehrheit der G7-Staaten¹⁸³ – festzuhalten. Es gibt keinen sachlichen Grund, Unternehmen einen bestimmten Zeitraum vorzuschreiben, innerhalb dessen ihnen eine

vollständige Verlustverrechnung gelingen muss. Jede zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags würde gestalterische Maßnahmen zur Verlusterhaltung von Seiten der Steuerpflichtigen und Gegenmaßnahmen des Fiskus provozieren und liefe daher dem Ziel einer Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts zuwider.

Betragsmäßig ist der Verlustvortrag in Deutschland seit 2004 durch die sog. „Mindestbesteuerung“ auf 60 Prozent der eine Million Euro übersteigenden positiven Einkünfte eines Veranlagungszeitraums beschränkt (§ 10d Abs. 2 EStG). Auf diese Weise wird erreicht, dass unabhängig von der Höhe der vorgetragenen Verluste mindestens 40 Prozent der den Sockelbetrag von eine Million Euro übersteigenden positiven Einkünfte der Besteuerung unterliegen.

Auch wenn diese Regelungstechnik international mittlerweile zahlreiche Nachahmer gefunden hat,¹⁸⁴ spricht sich die Kommission dafür aus, die Mindestbesteuerung ersatzlos zu streichen. Unabhängig von der nach wie vor offenen Frage ihrer Verfassungsmäßigkeit ist die Mindestbesteuerung wirtschaftspolitisch schädlich, da sie risikoreiche Investitionen und Geschäftsmodelle diskriminiert. Darüber kann auch nicht das vom Gesetzgeber verharmlosend ins Feld geführte Argument hinwegtäuschen, dass die Verlustverrechnung durch die Mindestbesteuerung lediglich zeitlich gestreckt werde.¹⁸⁵ Auch hierdurch kann es zum Untergang von Verlusten kommen, etwa weil ein Unternehmen vor einer vollständigen Verlustverrechnung eingestellt wird. Vor allem werden Verlustunternehmen bereits durch eine bloße zeitliche Streckung der Verlustverrechnung erheblich benachteiligt. Aufgrund der Mindestbesteuerung fangen Unternehmen nach einer Verlustphase früher an, Steuern zu zahlen, als sie es bei einem betragsmäßig unbeschränkten Verlustvortrag getan hätten. Als Kehrseite der zeitlichen Streckung der Verlustverrechnung steigt daher die Gefahr, dass der Fiskus den betroffenen Unternehmen Liquidität entzieht, bevor sie sich vollständig von einer wirtschaftlichen Krise erholt haben. Besonders problematisch ist die

¹⁸² Steuerreformgesetz 1990 v. 25.7.1988, BGBl. I 1988, 1093 und 2074.

¹⁸³ BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2022, 2023, S. 17 ff.

¹⁸⁴ BMF, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2022, 2023, 17 ff.

¹⁸⁵ BT-Drucks. 15/1518, 13.

Mindestbesteuerung für Unternehmen in stark zyklischen Branchen wie beispielsweise der Halbleiterindustrie. Solche Unternehmen müssen nach jeder Verlustphase Gewinne erzielen, die die vorangegangenen Verluste um mindestens zwei Drittel übersteigen. Anderenfalls führt die Mindestbesteuerung dazu, dass ihre Verlustvorträge von Zyklus zu Zyklus immer weiter anwachsen. Zudem benachteiligt die Mindestbesteuerung Start-Ups in innovativen Branchen gegenüber etablierten Unternehmen. So kann beispielsweise ein Pharmakonzern die Verluste aus der risikoreichen Forschung an einem neuen Medikament häufig mit Gewinnen aus dem Verkauf bereits zugelassener Medikamente verrechnen, sodass per Saldo überhaupt kein Verlust entsteht. Ein Biotech-Start-Up hat diese Möglichkeit in der Regel nicht, sondern kann seine Anlaufverluste lediglich im Wege des Verlustvortrags nutzen und wird dabei noch zusätzlich durch die Mindestbesteuerung behindert.

Die Einführung der Mindestbesteuerung wurde 2003 mit der Notwendigkeit begründet, die Staatseinnahmen angesichts des „gewaltigen Verlustvortragspotentials“ der Unternehmen zu verstetigen.¹⁸⁶ Hintergrund dieser Befürchtung war ein Anstieg des körperschaftsteuerlichen Verlustvortragsvolumen von 82 Mrd. Euro im Jahr 1991 auf 434 Mrd. Euro im Jahr 2003. Bis 2006 hatte sich dieser Wert weiter auf 604 Mrd. Euro erhöht.¹⁸⁷ Ursächlich für diese Entwicklung dürfte in erster Linie gewesen sein, dass 1990 eine bis dahin geltende zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags auf fünf Jahre weggefallen war. Obwohl die Mindestbesteuerung die Verlustverrechnung erschwert, hat sich der Anstieg des körperschaftsteuerlichen Verlustvortragsvolumens seit Mitte der 2000er Jahre verlangsamt. 2018 belief es sich auf 715 Mrd. Euro.¹⁸⁸ Diese Zahl ist für sich genommen in der Tat beeindruckend. Allerdings geht von diesen Verlustvorträgen bei genauer Betrachtung keine nennenswerte Gefahr für die Stabilität des

Steueraufkommens aus, da sie von den Steuerpflichtigen auch ohne Mindestbesteuerung nur zu einem geringen Teil geltend gemacht werden können.¹⁸⁹ So lag etwa von 1992 bis 2003 der Anteil der im Wege des Verlustvortrags verrechneten Verluste am positiven Gesamtbetrag der Einkünfte jeweils unter 20 Prozent. Zugleich schwankte dieser Anteil nur geringfügig.¹⁹⁰ Die Verrechnung von vorgetragenen Verlusten beeinflusste die Stabilität des Körperschaftsteueraufkommens somit nicht spürbar.

Eine verstetigende Wirkung für das Steueraufkommen geht von der Mindestbesteuerung allenfalls dann aus, wenn in der wirtschaftlichen Erholung nach einer schweren Krise zahlreiche Unternehmen zeitgleich aus der Verlust- in die Gewinnphase zurückkehren.¹⁹¹ Die betroffenen Unternehmen müssen dann bereits wieder Steuern zahlen, bevor sie die krisenbedingten Verluste vollständig verrechnen konnten. Das ist wirtschaftspolitisch kontraproduktiv. Vor diesem Hintergrund gingen die im Referentenwurf des Wachstumschancengesetzes enthaltenen Pläne für eine erhebliche Entschärfung der Mindestbesteuerung in die richtige Richtung. Es war vorgesehen, die Mindestbesteuerung für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 komplett auszusetzen.¹⁹² Ab dem Veranlagungszeitraum 2028 sollte der Sockelbetrag der Mindestbesteuerung verzehnfacht werden.¹⁹³ Unternehmen hätten somit dauerhaft Verluste von bis zu 10 Millionen Euro ohne Einschränkungen vortragen können. Auch wenn von diesen Plänen aus fiskalischen Gründen nur eine geringfügige und befristete Abmilderung der Mindestbesteuerung geblieben ist, ändert dies nichts daran, dass sie in der Sache richtig waren. Am besten wäre es nach Überzeugung der Kommission, die Mindestbesteuerung komplett abzuschaffen.

¹⁸⁶ BT-Drucks. 15/1518, 13.

¹⁸⁷ Gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, Bericht v. 15.9.2011, 26.

¹⁸⁸ Statistisches Bundesamt, Körperschaftsteuerstatistik 2018, 73211-05, abrufbar unter <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Unternehmenssteuern/Publikationen/Downloads-Koerperschaftsteuern/statistischer-bericht-koerperschaftsteuerstatistik-2140720187005.html>.

¹⁸⁹ Siehe dazu ausführlicher Röder, StuW 2012, 18 (25); ders. in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.209.

¹⁹⁰ Gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, Bericht v. 15.9.2011, 27 f.

¹⁹¹ Siehe dazu bereits Röder, StuW 2012, 18 (25); ders. in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.210.

¹⁹² Referentenentwurf Wachstumschancengesetz v. 14.7.2023, 25 und 154.

¹⁹³ Referentenentwurf Wachstumschancengesetz v. 14.7.2023, 27 und 160.

3.6.4. Verlustverrechnung bei transparenter Besteuerung und Haftungsbeschränkung

3.6.4.1. Bestandsaufnahme

Personengesellschaften werden in Deutschland als sog. Mitunternehmerschaften transparent besteuert: Ihre Gewinne und Verluste werden den Gesellschaftern, die steuerlich als Mitunternehmer gelten, anteilig zugerechnet. Für Verluste gilt die Transparenz allerdings nur eingeschränkt. Verluste werden nur solchen Mitunternehmern vorbehaltlos zugerechnet, die für die Verbindlichkeiten des Unternehmensträgers unbeschränkt persönlich haften. Sie können ihren Anteil an den Verlusten der Mitunternehmerschaft in voller Höhe mit sonstigen positiven Einkünften verrechnen und ihre Steuerbelastung auf diese Weise mindern. Im Falle einer Haftungsbeschränkung kann ein Mitunternehmer Verluste hingegen nur in den von § 15a EStG gesetzten Grenzen nutzen.

Im deutschen Recht lassen sich beschränkte Haftung und steuerliche Transparenz bislang nur mittels einer Personengesellschaft kombinieren. Im Vordergrund steht dabei die Kommanditgesellschaft, die sich in der Variante der GmbH & Co. KG großer Beliebtheit als Unternehmensträgerin erfreut. Dementsprechend ist § 15a EStG auf das Haftungsmodell der Kommanditgesellschaft zugeschnitten. Die Vorschrift beschränkt die Verlustzurechnung für Kommanditisten auf den Betrag der geleisteten Einlage zuzüglich einer eventuellen Außenhaftung gemäß § 171 Abs. 1 HGB. Die dahinterstehende Wertung lautet, dass eine Verlustzurechnung eine phasengleiche wirtschaftliche Belastung voraussetzt.¹⁹⁴ Daran fehlt es, wenn ein Verlust zur Entstehung eines negativen Kapitalkontos führt, für das ein Kommanditist nicht persönlich haftet. In diesem Fall können die Verluste nur vorgetragen und mit dem Anteil des Mitunternehmers an den zukünftigen Gewinnen der Mitunternehmerschaft verrechnet werden.

Die Kommission schlägt vor, Kapitalgesellschaften die Möglichkeiten zu gewähren, zum Besteuerungsregime der Mitunternehmerschaften

zu wechseln (s. oben 3.2.). Durch die Einführung einer solchen Optionsmöglichkeit würde sich das von § 15a EStG adressierte Regelungsproblem auch bei der GmbH und der AG stellen, deren Gesellschafter ebenfalls nicht persönlich haften. Es lässt sich bei diesen Rechtsformen jedoch nicht mittels § 15a EStG lösen, da GmbH und AG eine andere Haftungsverfassung aufweisen als die Kommanditgesellschaft. Lediglich den Anwendungsbereich von § 15a EStG auf Kapitalgesellschaften zu erstrecken, die zur transparenten Besteuerung optieren, würde daher das Problem nicht lösen. Auch die Schaffung einer eigenständigen Regelung für zur transparenten Besteuerung optierende Kapitalgesellschaften empfiehlt sich nicht, da das Problem der Verlustzurechnung bei Haftungsbeschränkung rechtsformübergreifend gleichgelagert ist. Die Kommission spricht sich daher für eine rechtsformneutrale Neuregelung aus.

3.6.4.2. Neuregelung der Verlustzurechnung bei Haftungsbeschränkung

Notwendigkeit einer Regelung

§ 15a EStG wurde 1980 eingeführt, um unerwünschte Steuerstundungsmodelle zu bekämpfen.¹⁹⁵ Zu diesem Zweck ist die Vorschrift heute nicht mehr erforderlich. Zum einen hat der Große Senat des BFH bereits 1984 entschieden, dass Steuervorteile bei der Bestimmung der Gewinnerzielungsabsicht nicht berücksichtigt werden dürfen.¹⁹⁶ Durch diesen mittlerweile in § 15 Abs. 2 S. 2 EStG verankerten Grundsatz wurde den problematischsten Erscheinungsformen von Verlustzuweisungsgesellschaften die Grundlage entzogen. Zum anderen existiert mit § 15b EStG seit 2005 eine zielgenauere Regelung zur Bekämpfung von Verlustzuweisungsgesellschaften, bei denen eine Gewinnerzielungsabsicht besteht.

Lässt man Steuerstundungsmodelle außer Acht, ist eine Beschränkung der Verlustzurechnung bei beschränkt haftenden Gesellschaftern auch im Hinblick auf eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung jedenfalls nicht zwingend erforderlich. Weder Kommanditisten noch GmbH-Gesellschafter oder Aktionäre können die Auszahlung von Gewinnen verlangen, solange ihr

¹⁹⁴ Siehe BT-Drucks. 8/3648, 16; BFH v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359; BFH v. 14.10.2003 – VIII R 38/02, BStBl. II 2004, 115.

¹⁹⁵ BT-Drucks. 8/3648, 16.

¹⁹⁶ BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

Anteil am Eigenkapital der Gesellschaft die vereinbarte Einlage bzw. den Anteil am Stamm- bzw. Grundkapital unterschreitet (§§ 169 Abs. 1 HGB, 30 Abs. 1 GmbHG, 57 Abs. 1 AktG). Der BFH hatte 1980 entschieden, dass die daraus resultierende Haftung mit zukünftigen Gewinnen für eine phasengleiche Verlustzurechnung auch dann ausreicht, wenn bei einem Kommanditisten ein negatives Kapitalkonto entsteht.¹⁹⁷ Wenn ein negatives steuerliches Kapitalkonto endgültig wegfällt, ohne dass der Steuerpflichtige die Verluste tragen musste, entsteht in gleicher Höhe ein zu versteuernder Aufgabegewinn (§ 52 Abs. 24 S. 3 EStG). Auch eine phasengleiche Verlustzurechnung würde somit nur zu einer Steuerstundung führen.

Selbst wenn man für eine Verlustzurechnung grundsätzlich eine phasengleiche Minderung der Leistungsfähigkeit für geboten hält, kann man daran zweifeln, ob zu diesem Zweck eine Verlustverrechnungsbeschränkung erforderlich ist. Echte, also wirtschaftlich tatsächlich entstandene Verluste, müssen stets in irgendeiner Form finanziert werden. Gesellschafterdarlehen sind bei der typischen GmbH & Co. KG und bei GmbH und AG im Falle der Insolvenz nachrangig (§ 39 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 4, Abs. 5 InsO). Außenstehende Fremdkapitalgeber sind in der Regel nicht zu einer weiteren Finanzierung einer Gesellschaft mit negativem Eigenkapital bereit, sofern ihnen nicht anderweitig Sicherheit geboten wird, sei es durch einen solventen Komplementär, sei es durch die Stellung von Sicherheiten unmittelbar durch die Gesellschafter. Im Ergebnis führen echte Verluste daher in der Regel zumindest indirekt zu einer phasengleichen Minderung der Leistungsfähigkeit der Gesellschafter. Möglich ist es allerdings, dass die Leistungsfähigkeitsminderung nicht dem Verhältnis der Kapitalanteile entspricht. Da allerdings auch disquotale Gewinnausschüttungen sowohl bei Personen- als auch bei Kapitalgesellschaften in einem weiten Umfang steuerlich anerkannt werden, spricht dieser Gesichtspunkt jedenfalls nicht zwingend gegen eine Verlustzurechnung. Es bleiben Fälle, in denen außerhalb von Steuerstundungsmodellen „unechte“ Verluste entstehen, durch die die

Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen nicht gemindert wird. Die Ursache für solche Verluste sind Besonderheiten der steuerlichen Bemessungsgrundlage gegenüber der Gewinnermittlung nach handelsbilanziellen Grundsätzen. Diese Besonderheiten beruhen häufig auf vom Gesetzgeber bewusst geschaffenen Lenkungs- normen wie beispielsweise Sonderabschreibungen für bestimmte Investitionen. Ob es sinnvoll ist, solche bewusst herbeigeführten Lenkungswirkungen durch eine Beschränkung der Verlustverrechnung einzuhegen, kann zumindest angezweifelt werden.

Im Ergebnis lassen sich also Argumente dafür finden, eine phasengleiche Verlustzurechnung auch bei Haftungsbeschränkung zuzulassen. Gegen die Freigabe der Verlustzurechnung sprechen allerdings die damit verbundenen fiskalischen Risiken. Eine Aufhebung von § 15a EStG und der Verzicht auf eine entsprechende Regelung für zur transparenten Besteuerung optierende Kapitalgesellschaften würde zunächst zu Steuermindereinnahmen führen. Erst in späteren Jahren, wenn wieder Gewinne erzielt werden, käme es im Vergleich zum bestehenden System, bei dem die nicht zugerechneten Verluste vorgetragen werden, zu höheren Steuereinnahmen. Der Fiskus müsste also in Vorleistung treten. Hinzu kommt das Risiko, dass es nicht bei einer bloßen Steuerstundung bleibt. Diese Gefahr bestünde insbesondere dann, wenn ein transparent besteuertes Unternehmen scheitert und abgewickelt werden muss. Die Gesellschafter müssten dann ein negatives Kapitalkonto auf einen Schlag nachversteuern. Gerade bei personalistisch geprägten Unternehmen erfasst eine wirtschaftliche Krise häufig zugleich auch die Gesellschafter. Dementsprechend hoch wäre das Risiko, dass der Fiskus in dieser Situation mit seiner Steuerforderung ausfällt. Für die Beibehaltung einer Verlustverrechnungsbeschränkung bei beschränkter Haftung spricht zudem, dass Deutschland anderenfalls einen Sonderweg einschlagen würde. Wie der Rechtsvergleich zeigt, gewähren ausländische Rechtsordnungen haftungsbeschränkten Gesellschaften in der Regel keine unbeschränkte Verlustzurechnung.¹⁹⁸ Die Kommission geht

¹⁹⁷ BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164.

¹⁹⁸ Siehe Schön in Dötsch u.a. (Hrsg.), Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 139 ff.; Glenk, Verlustverrechnung bei

Personengesellschaften und anderen transparent besteuerten Gesellschaftsformen.

davon aus, dass dies auch in Deutschland weiterhin der Fall sein wird.

Beschränkung der Verlustzurechnung anhand des steuerbilanziellen Eigenkapitals

Die Grundsatzentscheidung für eine Beschränkung der Verlustzurechnung bei beschränkter Haftung sagt noch nichts darüber aus, wie eine entsprechende Regelung konkret ausgestaltet sein sollte. Insofern kommen verschiedene Modelle in Frage.

Unstrittig ist, dass der (anteilige) Verlust des steuerbilanziellen Eigenkapitals eine phasengleiche Verlustzurechnung rechtfertigt. In dieser Höhe ist der Verlust durch Vermögenswerte gedeckt, die ein Gesellschafter seiner Gesellschaft bereits zur Verfügung gestellt hat.

Fraglich ist, ob darüber hinaus auch bloße Haftungsrisiken für eine Verlustzurechnung ausreichen sollten. Dafür spricht auf den ersten Blick der Vergleich mit Gesellschaftern, die für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft unbeschränkt gesamtschuldnerisch haften. Den Gesellschaftern einer GbR oder OHG sowie den Komplementären einer KG werden Verluste der Gesellschaft stets in voller Höhe zugerechnet. Darauf, ob die Gläubiger der Gesellschaft tatsächlich auf das Vermögen der persönlich haftenden Gesellschafter zugreifen, kommt es insofern nicht an. Hier genügt also das bloße Risiko einer Haftung. Allerdings besteht zwischen unbeschränkt und beschränkt haftenden Gesellschaftern ein insofern relevanter Unterschied: Während erstere einem umfassenden Haftungsrisiko ausgesetzt sind, ist dies bei beschränkt haftenden Gesellschaftern gerade nicht der Fall. Bei ihnen bedürfte es vielmehr einer Entscheidung darüber, welche Haftungsrisiken für eine Verlustzurechnung relevant sein sollen.

Im Fall von Kommanditisten lässt § 15a Abs. 1 S. 2 EStG das Risiko einer Außenhaftung gemäß § 171 Abs. 1 HGB für eine Verlustzurechnung genügen. Andere Fälle der Außenhaftung, etwa gemäß § 176 HGB oder weil sich ein Kommanditist für Verbindlichkeiten der Gesellschaft verbürgt hat, genügen hingegen nicht. Ebenfalls

unberücksichtigt bleibt das Haftungsrisiko aufgrund einer Innenhaftung, etwa aufgrund einer versprochenen, aber noch nicht erbrachten Einlage oder weil ein Kommanditist entgegen § 167 HGB eine Nachschusspflicht übernommen hat. Nach Ansicht des BVerfG verstößt diese Ungleichbehandlung nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil die Anknüpfung an die Außenhaftung gemäß § 171 Abs. 1 HGB aufgrund des Erfordernisses einer Handelsregistereintragung leichter feststellbar und weniger missbrauchs- und gestaltungsanfällig sei als andere Fälle der Außen- und Innenhaftung.¹⁹⁹ Inhaltlich zu überzeugen vermag diese Differenzierung gleichwohl nicht. Ein Kommanditist, der für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft bürgt und der im Innenverhältnis verpflichtet ist, den Komplementär von einer persönlichen Haftung freizustellen, trägt ein Haftungsrisiko, das wirtschaftlich dem eines Komplementärs entspricht.

Eine systematisch konsequente Lösung bestünde daher darin, Haftungsrisiken umfassend zu berücksichtigen. Neben sämtlichen Formen der Außen- und Innenhaftung müssten dabei auch Sachsicherheiten einbezogen werden, die ein Gesellschafter für eine Verbindlichkeit der Gesellschaft bestellt. Ein rechtsvergleichendes Vorbild für eine umfassende Berücksichtigung von Haftungsrisiken für die Verlustzurechnung findet sich in den USA, wo hierfür ein umfangreiches Regelungswerk gilt.²⁰⁰ Auch in Deutschland würde das Ziel, sämtliche Haftungsrisiken gleichmäßig zu erfassen und gleichzeitig naheliegenden Umgehungsgestaltungen vorzubeugen, die Schaffung von komplexen und detaillierten Vorschriften erfordern.²⁰¹ Dies liefe dem Ziel einer Vereinfachung des Steuerrechts zuwider und wird von der Kommission daher nicht befürwortet.

Laut Auffassung der Kommission sollte für die Verlustverrechnung allein das steuerbilanzielle Eigenkapital maßgeblich sein. Hierbei handelt es sich um ein Kriterium, das sowohl sachgerecht als auch leicht handhabbar ist. Soweit Verluste durch Eigenkapital gedeckt sind, wird die Leistungsfähigkeit phasengleich gemindert. Ob dies der Fall ist, ergibt sich unmittelbar aus dem

¹⁹⁹ BVerfG v. 14.07.2006 – 2 BvR 375/00, BVerfGK 8, 388.

²⁰⁰ *Glenk*, Verlustverrechnung bei Personengesellschaften und anderen transparent besteuerten Gesellschaftsformen, 225 ff.

²⁰¹ Siehe den Regelungsvorschlag bei *Glenk*, Verlustverrechnung bei Personengesellschaften und anderen transparent besteuerten Gesellschaftsformen, 424 f.

Anteil des Gesellschafters am steuerbilanziellen Eigenkapital.

Der Verlust von Eigenkapital, das die Gesellschafter bereits aufgebracht haben, mindert die Leistungsfähigkeit zudem weitaus stärker als die bloße Belastung mit Haftungsrisiken. Bereits aus diesem Grund ist die Nichtberücksichtigung der individuellen Haftungsrisiken von grundsätzlich beschränkt haftenden Gesellschaftern gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden. Hinzu kommt, dass eine Ungleichbehandlung jedenfalls aufgrund der geringeren Missbrauchs- und Gestaltungsanfälligkeit einer bilanziellen Betrachtung verfassungsrechtlich gerechtfertigt wäre.

Verlustzurechnung auch bei zeitlich inkongruenten Einlagen

Wenn ein Kommanditist seiner Gesellschaft frisches Eigenkapital zur Verfügung stellt, nachdem sein Kapitalkonto negativ geworden ist, kommt es gemäß § 15a Abs. 1a EStG nur dann zu einer Verlustzurechnung, wenn und so weit im Veranlagungszeitraum der Einlage zeitgleich Verluste anfallen. Wird ein negatives Kapitalkonto hingegen durch Einlagen in einem Veranlagungszeitraum gemindert oder ausgeglichen, in dem die Gesellschaft profitabel ist, profitiert ein Kommanditist hiervon nicht. Verluste, die von der Verlustverrechnungsbeschränkung gemäß § 15a Abs. 1 EStG erfasst sind, werden nicht nachträglich zugerechnet. Neu entstehende Verluste, werden ungeachtet der zwischenzeitlich geleisteten Einlagen den Gesellschaftern nicht zugerechnet, soweit sie dazu führen, dass ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

Die Anreize, die von § 15a Abs. 1a EStG ausgehen, sind wirtschaftspolitisch kontraproduktiv. Die Vorschrift macht es für die betroffenen Gesellschafter weniger attraktiv, ihrer Gesellschaft Eigenkapital zur Verfügung zu stellen. Das ist angesichts des ohnehin schon ausgeprägten debt bias des Steuerrechts per se nicht sinnvoll. Hinzu kommt, dass die Vorschrift ihre Wirkung typischerweise gerade dann entfaltet, wenn sich die Gesellschaft in einer wirtschaftlichen Krise befindet und daher umso dringender auf Eigenkapital angewiesen wäre. Die geltende Rechtslage steht zudem in einem diametralen

Widerspruch zum Regelungsanliegen von § 15a EStG, die Verlustzurechnung von einer phasengleichen Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abhängig zu machen. Wird die Einlage vor der Verlustentstehung geleistet, mindern die Verluste die Leistungsfähigkeit in dem Veranlagungszeitraum, in dem sie anfallen. Leistet ein Kommanditist nachträglich eine Einlage auf ein negatives Kapitalkonto, so mindert sich seine Leistungsfähigkeit im Zeitpunkt der Einlage. Unabhängig davon, wann ein Kommanditist eine Einlage leistet, fehlt es jeweils nur in Höhe des negativen Saldos des Kapitalkontos an einer wirtschaftlichen Belastung, die eine Beschränkung der Verlustzurechnung rechtfertigt. Daraus folgt, dass der Betrag der von einer Verlustverrechnungsbeschränkung erfassten Verluste grundsätzlich nicht höher sein darf als dieser Saldo.

Es gibt auch sonst keinen überzeugenden Grund für eine Diskriminierung zeitlich inkongruenter Einlagen. Im Hinblick auf nachträgliche Einlagen findet sich in den Gesetzesmaterialien die Aussage, durch eine Verlustzurechnung würde „beschränkt haftenden Unternehmern wieder die Möglichkeit eröffnen, die durch das Gesetz verschlossen werden soll, nämlich Verluste, die über den Haftungsbetrag am Bilanzstichtag hinausgehen und die den Steuerpflichtigen im Jahr der Entstehung des Verlusts im Regelfall weder rechtlich noch wirtschaftlich belasten, steuermindernd geltend zu machen.“²⁰² Das ist nicht nachvollziehbar. Wenn ein Gesellschafter nachträglich eine Einlage in ein negatives Kapitalkonto leistet, dann ist er in diesem Moment wirtschaftlich belastet. Dies unterscheidet ihn grundlegend von einem Steuerpflichtigen, der keine nachträgliche Einlage leistet. Zu dem erst später ausdrücklich geregelten Ausschluss zeitlich vorgelagerter Einlagen heißt es in der Gesetzesbegründung, die Neuregelung diene der Einschränkung von Gestaltungsspielräumen in Form „willkürlicher“ Einlagen zur Schaffung von Verlustausgleichsvolumina.²⁰³ Warum es willkürlich sein soll, wenn ein Kommanditist eine Einlage zeitlich vor der Verlustentstehung leistet, anstatt mit der Einlage bis zum Verlustjahr zu warten – was steuerlich anerkannt wird – erschließt sich allerdings nicht. Wenn überhaupt, so eröffnet die Möglichkeit

²⁰² BT-Drs. 8/4157, 3.

²⁰³ BT-Drs. 16/10189, 49.

nachträglicher Einlagen Gestaltungspotential. Wenn ein Gesellschafter durch die Leistung einer Einlage die Zurechnung von bislang verrechnungsbeschränkten Verlusten bewirken kann, so wird er den Zeitpunkt naheliegenderweise so wählen, dass der Nutzen der Verluste maximiert wird. Das ist jedoch keine missbräuchliche Gestaltung, sondern schlicht die notwendige Kehrseite einer Regelung, die eine Verlustzurechnung von einer phasengleichen Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abhängig macht. Will man dieses „Gestaltungspotential“ verhindern, so sollten Verluste stets sofort zugerechnet werden.

Die Kommission spricht sich daher dafür aus, dass zukünftig Einlagen, die ein negatives Kapitalkonto mindern oder ausgleichen, stets eine Verlustzurechnung ermöglichen. Zeitlich der Verlustentstehung vorgelagerte Einlagen sollten ebenso wie zeitkongruente Einlagen zu einer unmittelbaren Zurechnung neu entstehender Verluste führen. Im Falle von nachträglichen Einlagen sollten den Steuerpflichtigen in gleicher Höhe bislang verrechnungsbeschränkte Verluste zugerechnet werden.

Bei der Kommanditgesellschaft kann eine solche Regelung – wie bislang bereits § 15a EStG – problemlos an die in der Praxis gängigen Kapitalkontenmodelle anknüpfen. Bei GmbH und AG, die nach dem hier vorgeschlagenen Modell zur transparenten Einkommensbesteuerung optieren, stünde für eine Verlustzurechnung in erster Linie der Anteil der jeweiligen Gesellschafter am Stamm- bzw. Grundkapital zur Verfügung. Auch hier ist es jedoch möglich, dass die Gesellschafter individuelle Einlagen leisten, die den ihnen zurechenbaren Anteil am Eigenkapital erhöhen. Bilanziell werden solche Zahlungen als sonstige Zuzahlungen in das Eigenkapital abgebildet (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB). Es ist zu erwarten, dass die Kautelarpraxis für optierende Kapitalgesellschaften einen geeigneten Rahmen entwickeln wird, der den steuerlichen Besonderheiten der transparenten Besteuerung Rechnung trägt. Insbesondere die Rechtsform der GmbH bietet hierfür die nötige Flexibilität.

3.7. Gruppenbesteuerung

3.7.1. Status quo der Gruppenbesteuerung

Dem Umstand, dass Konzerne trotz der rechtlichen Eigenständigkeit der einzelnen Konzerngesellschaften eine wirtschaftliche Einheit bilden, trägt das deutsche Steuerrecht durch das Rechtsinstitut der Organschaft (§§ 14 ff. KStG) Rechnung. Eine Organschaft setzt neben einer durch die Mehrheit der Stimmrechte vermittelten Möglichkeit zur Beherrschung einer Konzerngesellschaft den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags voraus. Wird ein solcher Vertrag zwischen einer Mutter- und einer Tochtergesellschaft geschlossen, so ist die Tochtergesellschaft verpflichtet, ihren gesamten Gewinn an die Muttergesellschaft abzuführen (§ 291 Abs. 1 AktG). Die Muttergesellschaft ist im Gegenzug verpflichtet, die Verluste ihrer Tochtergesellschaft auszugleichen (§ 302 AktG).

Der Gewinnabführungsvertrag muss eine Laufzeit von mindestens fünf Jahren aufweisen, zivilrechtlich wirksam sein und während seiner gesamten Laufzeit tatsächlich durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3, S. 2 KStG). Aufgrund dieser Anforderungen ist das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags streitanfällig und eine Quelle erheblicher Rechtsunsicherheit für Unternehmen, die eine Organschaft begründen.²⁰⁴ International nimmt Deutschland damit zudem eine Sonderstellung ein.²⁰⁵ Im Ausland ist eine zivilrechtliche Verpflichtung zur Gewinnabführung und zur Verlustübernahme als Voraussetzung für eine Gruppenbesteuerung unbekannt.

3.7.2. Abschaffung des Erfordernisses eines Gewinnabführungsvertrags

Die Kommission spricht sich dafür aus, das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags abzuschaffen und die Organschaft durch ein einfacheres Gruppenbesteuerungsregime zu ersetzen. Im Einklang mit dem, was international Standard ist, sollte der Zugang zu den Vorteilen der Gruppenbesteuerung allein vom Erreichen einer qualifizierten Beteiligungsschwelle abhängig sein. Im Hinblick auf die konkrete Ausgestaltung von Gruppenbesteuerungssystemen zeigt

²⁰⁴ *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 20.

²⁰⁵ *Gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“*, Bericht v. 15.9.2011, 112 ff.

sich rechtsvergleichend eine große Vielfalt.²⁰⁶ Das ist nicht verwunderlich, da zum einen Wechselwirkungen zwischen den Rechtsfolgen und den Zugangsvoraussetzungen zu einer Gruppenbesteuerung bestehen und zum anderen auf das jeweilige nationale Gesellschaftsrecht Rücksicht zu nehmen ist.

3.7.3. Tatbestandsvoraussetzungen des vorgeschlagenen Gruppenbesteuerungssystems

Die zukünftige Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung in Deutschland sollte sich nach Auffassung der Kommission an die von der Organschaft bekannten Grundsätze anlehnen, da sich diese – abgesehen vom Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags – praktisch bewährt haben und den Steuerpflichtigen hierdurch der Übergang zu einem neuen System erleichtert würde. Auch am Gleichlauf der Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung bei Körperschaft- und Gewerbesteuer sollte festgehalten werden. Dies entspricht dem allgemeinen Petition der Kommission, die Bemessungsgrundlagen von Körperschaft- und Gewerbesteuer zur Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung noch stärker aneinander anzugleichen.

Im Einklang mit dem geltenden Recht sollte die Gruppenbesteuerung freiwillig sein, also nicht zwangsweise greifen, sobald bestimmte Beteiligungsschwellen überschritten sind. An die Stelle des Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrags sollte daher zukünftig ein Gruppenantrag treten. Die Steuerpflichtigen sollten dabei die Wahl haben, für welche Konzerngesellschaften, die die Voraussetzungen für die Gruppenbesteuerung erfüllen, sie diesen Antrag stellen. Der Antrag sollte grundsätzlich für fünf Jahre bindend sein und nur aus wichtigem Grund vorzeitig zurückgenommen werden können.²⁰⁷ Beides entspricht der Rechtslage bei der Organschaft und gewährleistet einerseits ein hohes Maß an Flexibilität für die Steuerpflichtigen, ohne andererseits unangemessene Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne einer Rosinenpickerei zu ermöglichen. Auch an den bestehenden

Rechtsformanforderungen an Konzernspitze (Organträger, künftig Gruppenträger) und Konzerngesellschaften (Organgesellschaften, künftig Gruppengesellschaften) sollte festgehalten werden. Dies folgt aus der Grundsatzentscheidung der Kommission, am bestehenden Dualismus der Unternehmensbesteuerung festzuhalten. Aufgrund des Verzichts auf das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags könnten zukünftig allerdings auch Personengesellschaften als Gruppengesellschaften fungieren, wenn sie zuvor gemäß § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert haben.

Die Gewährung der Vorteile einer Gruppenbesteuerung ist nur gerechtfertigt, wenn die in die Gruppenbesteuerung einbezogenen Konzerngesellschaften eine wirtschaftliche Einheit bilden.²⁰⁸ Bei der Organschaft setzt dies voraus, dass der Organträger die Organgesellschaften kontrollieren kann (finanzielle Eingliederung, § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG) und ihre Gewinne und Verluste wirtschaftlich trägt (Gewinnabführungsvertrag). Nach dem Wegfall des Gewinnabführungsvertrags sollte die notwendige wirtschaftliche Integration innerhalb der Gruppe nach Auffassung der Kommission durch eine Beteiligung von mindestens 75 Prozent an den Stimmrechten und am gezeichneten Kapital gewährleistet werden. Das Stimmrechtserfordernis orientiert sich an der Schwelle, bei der in der GmbH und der AG der Minderheit nach dem gesetzlichen Regelungsmodell kein Veto gegen grundlegende Entscheidungen mehr zusteht. Damit werden zukünftig im Hinblick auf die Sicherstellung der einheitlichen Kontrolle strengere Anforderungen gestellt als im Rahmen der Organschaft. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass der Verzicht auf das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags auch insofern relevant ist. In der Praxis wird ein Gewinnabführungsvertrag häufig mit einem Beherrschungsvertrag kombiniert, durch den sich eine Kapitalgesellschaft vollständig der Leitung durch ein anderes Unternehmen unterstellt (§§ 291 Abs. 1, 308 AktG). Wie gegenwärtig im Rahmen der finanziellen Eingliederung gemäß

²⁰⁶ *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 106 ff.

²⁰⁷ So auch *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 55 ff.

²⁰⁸ Siehe dazu *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011), 88.

§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG genügt es zur Gewährleistung einer einheitlichen Kontrolle, dass die Schwelle von 75 Prozent der Stimmrechte auf jeder einzelnen Beteiligungsstufe erreicht wird. Das Erfordernis einer Beteiligung von mindestens 75 Prozent am gezeichneten Kapital tritt unmittelbar an die Stelle des Erfordernisses des Gewinnabführungsvertrags. Es soll sicherstellen, dass der Gruppenträger selbst ein substanzielles wirtschaftliches Interesse an den Gewinnen und Verlusten der Gruppengesellschaften hat. Der Wert von 75 Prozent muss deshalb bezogen auf die Kapitalbeteiligung – anders als bei den Stimmrechten – bei mittelbaren Beteiligungen durchgerechnet auf der Ebene des Gruppenträgers erreicht werden.²⁰⁹

3.7.4. Rechtsfolgen des vorgeschlagenen Gruppenbesteuerungssystems

Im Rahmen der Organschaft werden die einzelnen ermittelten Ergebnisse der Mitglieder des Organkreises beim Organträger zusammenge-rechnet. Zwischenergebnisse aus Transaktionen innerhalb des Organkreises werden dabei nicht eliminiert. Hieran sollte nach Auffassung der Kommission auch zukünftig festgehalten werden. Die Alternative bestünde in einer steuerlichen Vollkonsolidierung, wie sie etwa in den Niederlanden praktiziert wird. Dabei wird das Gesamtergebnis der Gruppe auf der Grundlage einer einheitlichen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt und beim Gruppenträger der Besteuerung unterworfen.²¹⁰ Die damit verbundene Komplexität liefe jedoch dem Ziel einer Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts zuwider. Zudem würde eine Vollkonsolidierung noch wesentlich höhere Beteiligungsschwellen von 95 Prozent oder gar 100 Prozent erfordern, wodurch der Zugang zur Gruppenbesteuerung zu stark eingeschränkt würde. Davon unabhängig spricht sich die Kommission dafür aus, in größerem Umfang als bisher die Verlagerung auch von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Konzerngesellschaften ohne

Aufdeckung stiller Reserven (zu Buchwerten) zuzulassen (dazu unten 4.2.3.8.).

Bei einer Zusammenfassung der Einzelergebnisse an der Konzernspitze kommt es zu einem konzerninternen Verlustausgleich. Ein weiterer Vorteil besteht darin, dass die Schachtelstrafe bei Ausschüttungen gemäß § 8b Abs. 5 KStG vermieden wird, für deren Abschaffung sich die Kommission ohnehin ausspricht (s. oben 3.3.3.). Sollte diese Empfehlung umgesetzt werden, könnte statt einer Zusammenrechnung der Ergebnisse an der Konzernspitze auch schlicht vorgesehen werden, dass steuerliche Verluste innerhalb des Konzerns gezielt zu profitablen Konzerngesellschaften verschoben werden können. Ein solches „group-relief“-System existiert beispielsweise im Vereinigten Königreich.²¹¹ Für ein Festhalten an der Ergebniskonsolidierung an der Organspitze spricht allerdings wiederum, dass sich die Reform der Gruppenbesteuerung hierdurch friktionslos in das bestehende Besteuerungssystem einfügen würde. So gelten etwa für die Zwecke der Zinsschranke Organträger und Organgesellschaften als ein Betrieb, § 15 S. 1 Nr. 3 KStG. Das setzt eine Ergebniszusammenfassung voraus und könnte somit im Rahmen eines „group relief“-Systems nicht ohne weiteres beibehalten werden.

Im Rahmen eines Gruppenbeitragssystems, wie es in Norwegen, Schweden und Finnland praktiziert wird,²¹² setzt eine konzerninterne Verlustnutzung voraus, dass die den Verlust übernehmende Konzerngesellschaft eine Ausgleichszahlung an die Konzerngesellschaft leistet, die den Verlust erlitten hat. Wie gegenwärtig im System der Organschaft muss es also zu einem tatsächlichen Leistungsfähigkeitstransfer kommen. An die Stelle der vom Organträger aufgrund des Gewinnabführungsvertrags geschuldeten Verlustübernahme tritt der Gruppenbeitrag, der bei der leistenden Gesellschaft vom Gewinn abgezogen werden kann und bei der empfangenden Gesellschaft den Gewinn erhöht. Trotz der wertungsmäßigen Nähe zum

²⁰⁹ Da es insofern allein auf die wirtschaftliche Exposition gegenüber den von einer Gruppengesellschaft erzielten Ergebnissen ankommt, können bei dieser Berechnung auch Beteiligungen einbezogen werden, die von Zwischengesellschaften gehalten werden, die der Gruppenträger nicht beherrscht. Das kann insbesondere dann relevant werden, wenn Mehrfachstimmrechte vereinbart sind und/oder wenn ein substanzieller Anteil des gezeichneten Kapitals stimmrechtslos gestellt ist.

²¹⁰ Gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, Bericht v. 15.9.2011, 112.

²¹¹ Gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, Bericht v. 15.9.2011, 113.

²¹² Gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, Bericht v. 15.9.2011, 113.

bestehenden System der Organschaft spricht sich die Kommission gegen eine Übernahme des Konzepts des Gruppenbeitrags aus, da es der wirtschaftlichen Realität von Konzernen nicht entspricht. Konzerne poolen ihre Liquidität häufig über die rechtlichen Grenzen der einzelnen Konzerngesellschaften hinweg. Das Erfordernis, aus steuerlichen Gründen konzerninterne Zahlungen zu leisten, würde solche aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvollen Cash-Pool-Systeme mit unnötiger Komplexität belasten und in der Praxis häufig nur zu sinnlosen Hin- und Herzahlungen führen.

Unabhängig davon, welche Variante der Gruppenbesteuerung an die Stelle der Organschaft tritt, ergeben sich gesellschaftsrechtliche Folgewirkungen. Die Organschaft derzeitiger Prägung steht nur Vertragskonzernen offen. Bei einer Umsetzung der Kommissionsempfehlung könnten demgegenüber auch faktische Konzerne das neu zu schaffende Gruppenbesteuerungsregime nutzen. Ob der bestehende zivil- und gesellschaftsrechtliche Rechtsrahmen einen angemessenen Ausgleich der sich daraus ergebenden Vor- und Nachteile zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften ermöglicht, bedarf einer eigenständigen Betrachtung.²¹³ Im Interesse der Rechtssicherheit wäre es allerdings in jedem Fall sinnvoll, entsprechende Ausgleichsansprüche ausdrücklich gesetzlich festzuschreiben.

3.7.5. Keine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung

Eine Öffnung der Gruppenbesteuerung für ausländische Konzerngesellschaften empfiehlt sich aus Sicht der Kommission nicht. Ein Gruppenbesteuerungsregime, das inländische und ausländische Konzerngesellschaften vollständig gleichbehandelt, setzt eine einheitliche Bemessungsgrundlage und einen Verteilungsmechanismus zwischen den beteiligten Staaten voraus. Eine Perspektive für die Umsetzung eines solchen Gruppenbesteuerungssystems zumindest innerhalb der EU besteht nur im Rahmen einer unionsrechtlichen Harmonisierung.²¹⁴ Aus dem

primären Unionsrecht ergibt sich allenfalls eine Verpflichtung zur Berücksichtigung „finaler“ Verluste ausländischer Konzerngesellschaften. Allerdings sind die diesbezüglichen Anforderungen so restriktiv, dass damit jedenfalls keine ernstzunehmenden fiskalischen Risiken verbunden sind.²¹⁵ Die Kommission rät davon ab, die Berücksichtigung finaler Verluste ausdrücklich gesetzlich zu regeln. Die Rechtsprechung des EuGH in dieser Frage ist komplex und teilweise auch nur schwer nachvollziehbar. Aus diesem Grund würde bereits die Formulierung einer solchen Regelung Schwierigkeiten bereiten. Die Standortattraktivität Deutschlands im Steuerwettbewerb würde sich hierdurch wegen des beschränkten Anwendungsbereichs nicht erhöhen. Es bestünde vielmehr das Risiko, dass die Regelung großzügiger ausfiele, als es das Unionsrecht tatsächlich erfordert, und sich damit aus Sicht des Fiskus als reines Verlustgeschäft erweist. Vor diesem Hintergrund ist es nach Auffassung der Kommission ratsam, weiterhin – wie bislang – abzuwarten und die Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zu beobachten.

Für den Fall, dass ausländische Tochtergesellschaften profitabel sind, würde das Bedürfnis für eine grenzüberschreitende Erweiterung der Gruppenbesteuerung stark reduziert werden, wenn der Vorschlag der Kommission für eine Abschaffung der Schachtelstrafe bei Gewinnausschüttungen gemäß § 8b Abs. 5 KStG umgesetzt wird. Gewinnausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften wären dann – ebenso wie Gewinnausschüttungen inländischer Tochtergesellschaften – zu 100 Prozent steuerfrei.

Eine substanzielle Benachteiligung grenzüberschreitender Konzerne bliebe jedoch im Bereich der Verlustverrechnung bestehen. Im Hinblick auf Freistellungsbetriebsstätten spricht sich die Kommission dafür aus, nach dem Vorbild des § 2a Abs. 3, 4 EStG a.F. wieder eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung mit anschließender Nachversteuerung zuzulassen. Wie das Beispiel Österreichs zeigt, ließe sich dieser Ansatz grundsätzlich auf ausländische

²¹³ Siehe dazu *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 114 ff.

²¹⁴ Siehe Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT) vom 12.9.2023 COM(2023) 532 final.

²¹⁵ Siehe bspw. EuGH v. 3.2.2015 – C-172/13 „Europäische Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland“, ECLI:EU:C:2015:50, DStR 2015, 337 ff.; EuGH v. 19.6.2019 – C-607/17 „Memira Holding“, ECLI:EU:C:2019:510, FR 2019, 722 f.; EuGH v. 19.6.2019 – C-608/17 „Holmen“, ECLI:EU:C:2019:511, DStR 2019, 1345 ff.; EuGH v. 22.9.2022 – C-538/20 „FA B/W AG“, ECLI:EU:C:2022:717, IStR 2022, 767.

Tochtergesellschaften übertragen.²¹⁶ Die Kommission rät hiervon jedoch aufgrund der damit verbundenen fiskalischen Risiken, der Komplexität einer entsprechenden Regelung und des Vollzugsaufwands für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung ab. Wie im Falle von ausländischen Freistellungsbetriebsstätten müssten die einbezogenen ausländischen Gesellschaften ihre Bemessungsgrundlage zusätzlich nach deutschem Steuerrecht ermitteln. Darüber hinaus müssten für ausländische Tochtergesellschaften auch die Beteiligungsvoraussetzungen im Hinblick auf Stimmrechte und Kapital nachgewiesen werden. Das ist bei grenzüberschreitenden Beteiligungsketten schwieriger als bei reinen Inlandssachverhalten. Ferner wäre die Nachversteuerung komplexer als bei ausländischen Betriebsstätten. So müssten hierfür etwa auch ausländische Gruppenbesteuerungssysteme in den Blick genommen werden, in die ausländische Konzerngesellschaften ebenfalls einbezogen sein können. In Österreich wird die Beherrschbarkeit der grenzüberschreitenden Erweiterung der Gruppenbesteuerung dadurch sichergestellt, dass nur unmittelbare Tochtergesellschaften inländischer Kapitalgesellschaften berücksichtigt werden. Falls – entgegen der Empfehlung der Kommission – die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften zukünftig im Inland abzugsfähig gestellt werden sollen, um einen Gleichlauf mit Freistellungsbetriebsstätten zu gewährleisten, sollte im Hinblick auf die einzubeziehenden ausländischen Gruppenmitglieder dem in dieser Hinsicht restriktiven österreichischen Vorbild gefolgt werden.

Im Rahmen der Zinsschranke gelten derzeit Organträger und Organgesellschaft als ein Betrieb, § 15 S. 1 Nr. 3 KStG. Auch insofern spricht sich die Kommission dagegen aus, im Rahmen einer Neuregelung der Gruppenbesteuerung ausländische Konzerngesellschaften einzubeziehen. Die Zinsschranke zielt darauf ab, eine Schmälerung des deutschen Steueraufkommens durch eine gezielte Fremdfinanzierung deutscher Konzerngesellschaften durch Darlehen ausländischer Konzerngesellschaften („thin capitalization“) sowie durch die überproportionale Aufnahme von Fremdkapital durch deutsche Konzerngesellschaften („fat capitalization“) zu verhindern.²¹⁷

Beide Ziele würden ad absurdum geführt, wenn zukünftig grenzüberschreitende Unternehmensgruppen für die Zwecke der Zinsschranke als ein Betrieb gelten würden. Im Schrifttum wird zum Teil die Befürchtung geäußert, dass § 15 S. 1 Nr. 3 KStG grenzüberschreitende Sachverhalte in einer im Hinblick auf die Vorgaben des Unionsrechts problematischen Weise benachteiligt.²¹⁸ Indem ein Organkreis als ein Betrieb fingiert wird, kommt die Zinsschranke auch dann nicht zur Anwendung, wenn die einzelnen Organgesellschaften stark voneinander abweichende Fremdkapitalquoten aufweisen. Ausländische Konzerngesellschaften, die nicht Teil eines Organkreises sein können, entgehen der Anwendung der Zinsschranke gemäß § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c EStG hingegen nur dann, wenn ihre Fremdkapitalquote nicht höher ist als die des Gesamtkonzerns. Sollten sich diese Befürchtungen bewahrheiten, kann die Konsequenz hieraus im Hinblick auf die oben genannten Ziele der Zinsschranke allerdings nur lauten, dass § 15 S. 1 Nr. 3 KStG ersatzlos gestrichen werden müsste.

3.8. Empfehlungen

1. Erweitertes Optionsmodell:

- a) Die Kommission empfiehlt ein erweitertes Optionsmodell einzuführen, das nicht nur Personengesellschaften die Option zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG) ermöglicht, sondern auch nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften die Option zur transparenten Besteuerung gewährt. Modell sollte auch insoweit eine fiktive Umwandlung sein, d.h. für steuerliche Zwecke wird bei Ausübung der Option eine Umwandlung fingiert. Dabei sollte zugleich § 7 UmwStG geändert werden, der sich in der Praxis als Hindernis für einen (fiktiven) Formwechsel erweisen kann. Auf eine Sofortbesteuerung der offenen Rücklagen bei (fiktivem) Formwechsel kann verzichtet werden, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bei späterer Ausschüttung gesichert ist.

²¹⁶ § 9 Abs. 2, Abs. 6 Nr. 6 und 7 öKStG.

²¹⁷ Vgl. BT-Drs. 16/4841, 35.

²¹⁸ Kessler/Arnold, IStR 2016, 226 (233).

- b) Parallel sollte der geltende § 1a KStG nachjustiert und um die in der Praxis aufgetretenen Optionshindernisse bereinigt werden. Nach Ansicht der Kommission kann insbes. auf die Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG verzichtet werden, weil es bei späterer Ausschüttung aus der (fiktiven) Kapitalgesellschaft ohnehin zur Nachbelastung kommt.
- c) Die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) kann für die Zukunft entfallen, da sie die Komplexität der Steuerrechtsordnung erhöht und keine überzeugenden steuersystematischen Gründe für ein Nebeneinander mit dem vorgeschlagenen erweiterten Optionsmodell bestehen.

2. Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern:

- a) Hinsichtlich der steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich empfiehlt die Kommission eine Rückbesinnung auf die Ausgangsidee des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (Einheitsbilanz, Teilhaberthese). Zahlreiche steuerliche Sondervorschriften, insbesondere zu Rückstellungen (insbes. § 5 Abs. 4a S. 1, § 6a EStG), sollten deshalb gestrichen werden. Damit erübrigten sich zugleich auch steuerliche Sonder Vorschriften zur Übertragung solcher Verpflichtungen (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), die nur notwendig geworden sind, weil die Praxis auf die steuerlichen Beschränkungen gem. §§ 5 Abs. 4a S. 1, 6a EStG mit Gestaltungsversuchen reagiert hat. Auch die steuerlichen Abschreibungsregeln sollten in enger Anlehnung an die handelsrechtlichen Regelungen ausgeformt werden. Steuerliche Lenkungs zwecke sollten mit anderen Instrumenten wie Zulagen verfolgt werden.
- b) Der Anwendungsbereich der vereinfachten steuerlichen Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) gem. § 4 Abs. 3 EStG sollte durch Anhebung der Grenzwerte gem. § 241a HGB, § 141 AO ausgeweitet werden. Auch für kleine OHG wäre eine EÜR denkbar.

- c) Die Sondervorschrift des § 17 EStG hat sich nach Ansicht der Kommission überholt und sollte gestrichen werden. Korrespondierend könnte die Antragsmöglichkeit in Richtung auf eine reguläre Besteuerung und Veranlagung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG künftig auf Veräußerungsgewinne (§ 20 Abs. 2 EStG) erstreckt und in diesem Rahmen entweder uneingeschränkt für Gesellschafter ab einer Beteiligung von 1 Prozent zugelassen oder sogar für alle Gesellschafter unabhängig von der Beteiligungshöhe geöffnet werden.
- d) Auch zu § 8b KStG empfiehlt die Kommission eine Rückbesinnung auf die Anfangsidee, d.h. eine Rückkehr zur 100 Prozent-Befreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen, um Doppelbelastungen zu vermeiden und Deutschland als Holdingstandort attraktiver zu machen. Dies sollte sowohl für Inlands- als auch für Auslandsbeteiligungen gelten, um internationale Wettbewerbsfähigkeit zu gewährleisten.

3. Gewerbesteuer:

- a) Die Kommission erkennt an, dass die Gewerbesteuer einen wichtigen Beitrag zur Finanzierung der Gemeinden leistet und eine grundlegende Reform, etwa die Umwandlung in einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, politisch schwer durchsetzbar ist, deshalb richten sich die Vorschläge der Kommission auf Vereinfachung im bestehenden System unter Beibehaltung der Gewerbesteuer.
- b) Die Kommission spricht sich zur Erhöhung der Flexibilität im internationalen Steuerwettbewerb entsprechend § 35 EStG für eine pauschale Berücksichtigung der Gewerbesteuer in der Körperschaftsteuer aus. Dies erlaubt es, die Gesamtbelastung ohne vollständige Marginalisierung der Körperschaftsteuer unter 30 Prozent, z. B. auf eine international wettbewerbsfähige Zielgröße von 25 Prozent, zu senken.

- c) Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer sollte stärker an die der Einkommen- und Körperschaftsteuer angenähert werden. Dafür sollten einerseits die Hinzurechnungen des § 8 GewStG abgeschafft werden. Andererseits ist der durch den Gewerbebetrieb erwirtschaftete Gewinn der Gewerbesteuer vollständig zu unterwerfen, was zur Überprüfung der Kürzungsvorschrift des § 9 GewStG führt. So kann die Vorschrift über Kürzungen für grundbesitzende Gesellschaften (§ 9 Nr. 1 GewStG) gestrichen werden.
 - d) Im Betrieb erwirtschaftete stille Reserven sollten bei Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs auch bei der Gewerbesteuer vollständig erfasst werden. Die Realisierung von stillen Reserven bei Aufgabe/Veräußerung kann als letzter Akt der unternehmerischen Tätigkeit verstanden werden.
 - e) Die Verrechnung von Verlusten auf Ebene des Gewerbebetriebs muss vollständig gewährleistet sein. Beispielsweise muss der Verlustvortrag auch bei Übertragung eines Gewerbebetriebs im Ganzen, z.B. der Veräußerung eines Einzelunternehmens, erhalten bleiben, wenn der Gewerbebetrieb fortgeführt wird. § 2 Abs. 5 GewStG wäre zu streichen.
 - f) Aufwendungen der Geschäftsanbahnung sollten rechtsformneutral bei der Gewerbesteuer berücksichtigt werden. Hierzu empfiehlt sich eine gesetzgeberische Klarstellung in § 2 Abs. 2 GewStG.
 - g) Der Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG für den fiktiven Unternehmerlohn ist zeitgemäß fortzuschreiben und deutlich zu erhöhen.
4. Mitunternehmerbesteuerung, insbes. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern:
- a) Für die Mitunternehmerbesteuerung spricht sich die Kommission für grundlegende Vereinfachungen aus. Leitmotiv sollte dabei die Annäherung an die Kapitalgesellschaften sein. Die Kommission empfiehlt deshalb, künftig Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und den Gesellschaftern bis zur Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung auch steuerlich anzuerkennen. Angemessene Leistungsentgelte an Gesellschafter-Geschäftsführer würden danach bei der Personengesellschaft zu Betriebsausgaben und beim Gesellschafter zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, angemessene Zinsen auf Gesellschafterdarlehen zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Auf die Qualifikation von Leistungsentgelten als „Sondervergütungen“ im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG wäre zu verzichten. Das sollte auch für die Gewerbesteuer gelten, denn systematisch ist die Gewerbesteuerfreiheit des Unternehmerlohns die richtige, dem objektiven Nettoprinzip entsprechende Lösung. Ebenso wären Pensionsrückstellungen künftig auch bei Personengesellschaften aufwandswirksam möglich. Für Gesellschafterdarlehen wäre im Gegenzug die Zins-schranke auch auf Personengesellschaften zu erweitern.
 - b) Die Kommission empfiehlt ferner, künftig auf die Figuren des Sonderbetriebsvermögens und der Betriebsaufspaltung zu verzichten. Beide Rechtsfiguren verursachen vielfältige praktische Probleme und haben sich bei Umstrukturierungen als besonders tückisch und beratungsintensiv erwiesen. Ihre Abschaffung würde deshalb einen wesentlichen Beitrag zur Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts leisten. Korrespondierend wären allerdings Veräußerungsgewinne aus solcherart Erwerbsvermögen, das beim Nutzenden für betriebliche Zwecke eingesetzt wird, künftig auch im Anwendungsbereich des § 21 EStG zu erfassen.
 - c) Auf die gewerblichen Sondertatbestände bei Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 EStG kann verzichtet werden.
5. Verluste:

- a) Der Verlustrücktrag sollte sowohl zeitlich als auch betragsmäßig deutlich ausgeweitet und außerdem bei der Gewerbesteuer zugelassen werden. Hierdurch würde sich das Unternehmenssteuerrecht nicht nur dem Ideal der Entscheidungsneutralität annähern, sondern zugleich deutlich krisenfester werden. Die Einführung eines korrespondierenden Verlustrücktrags bei der Gewerbesteuer entspricht dem allgemeinen Petitum der Kommission, die Bemessungsgrundlagen der drei in Deutschland auf den Gewinn von Unternehmen erhobenen Ertragssteuern anzugleichen. Die dadurch für Gemeinden bewirkte höhere Volatilität der Hauptsteuerquelle muss mit Mitteln des Finanzrechts bewältigt werden.
- b) Die Beschränkung des Verlustvortrags durch die sog. Mindestbesteuerung sollte ersatzlos gestrichen werden.
- c) Reformbedürftig ist außerdem die Verlustverrechnung bei transparenter Besteuerung. Will man an Beschränkungen der Verlustzurechnung bei beschränkter Haftung überhaupt festhalten, sollte insoweit auf das steuerbilanzielle Eigenkapital abgestellt und sollten auch zeitlich inkongruente Einlagen berücksichtigt werden, die ein negatives Kapitalkonto mindern oder ausgleichen.

6. Gruppenbesteuerung:

Die Kommission spricht sich dafür aus, auf das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags für die Gruppenbesteuerung künftig zu verzichten. Zurechnungsgrundlage sollte stattdessen eine qualifizierte Mehrheitsbeteiligung sein. Die Gewährung der Vorteile einer Gruppenbesteuerung ist nur gerechtfertigt, wenn die in die Gruppenbesteuerung einbezogenen Konzerngesellschaften eine wirtschaftliche Einheit bilden. Dies kann typisierend bei einer Beteiligung von mindestens 75 Prozent der Stimmrechte und am gezeichneten Kapital angenommen werden.

4.

Umwandlungen und Sanierungen

4.1. Zielsetzung und Leitgedanken

Unternehmungen unterliegen im Wettbewerb einem steten Anpassungsdruck. Veränderungen an den Absatz- und Beschaffungsmärkten, technologische Entwicklungen, unternehmerisches Wachstum, strategische Neuorientierungen und Wandlungen des regulatorischen Umfeldes können eine Reorganisation der unternehmerischen Strukturen erforderlich machen. Zugleich ist unternehmerisches Handeln stets auch mit Risiken verbunden. Steuerinduzierte Hindernisse für Umstrukturierungen, Liquidationen, Sanierungen und die Verrechnung von Verlusten beeinträchtigen daher die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmungen. Vor diesem Hintergrund besteht die Zielsetzung der Kommission in der Entwicklung von Vorschlägen, die zum Abbau von steuerlichen Umstrukturierungshindernissen (2.), Liquidations- und Sanierungshindernissen (3.) sowie Hindernissen bei der Verlustverrechnung (4.) führen. Sie erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Die Vorschläge folgen drei zentralen Leitgedanken:

Zum ersten soll eine Vereinfachung durch Systemorientierung erreicht werden. Sonderregelungen und Bürokratie sollen zurückgefahren und unnötige Komplexität vermieden werden. Zudem erhöht eine Systemorientierung die Rechtssicherheit und ermöglicht es, Missbrauchsklauseln auf tatsächliche Missbrauchsfälle zu reduzieren.

Zum zweiten sind die nationalen steuerlichen Regelungen mit internationalen Regelungen abzustimmen. Verstöße gegen EU-Vorgaben und

Abweichungen von den Arbeiten internationaler Organisationen, z.B. zur globalen Mindestbesteuerung, müssen vermieden werden.

Zum dritten bedarf es einer Positionierung Deutschlands als attraktiver und verlässlicher Steuerstandort, soweit hierdurch kein deutsches Steuersubstrat verloren geht. Auch nach Einführung der globalen Mindestbesteuerung ist vom Fortbestand des internationalen Steuerwettbewerbs auszugehen. Insbesondere der Wettbewerb um Realinvestitionen könnte sich durch die Regelungen des Mindeststeuergesetzes zur Substance-Based Income Exclusion sogar verstärken.

4.2. Abbau von Umstrukturierungshindernissen

4.2.1. Ziel der steuerlichen Restrukturierungsnormen

Das im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht geltende Subjektsteuerprinzip verlangt, dass Steuerpflichtige die von ihnen erwirtschafteten Einkünfte als Ausdruck individueller Leistungsfähigkeit selbst versteuern. Daher kommt es grundsätzlich zu einer Realisation von stillen Reserven und Lasten und einer Versteuerung der stillen Reserven, wenn Vermögenswerte im Rahmen einer Umstrukturierung auf andere Rechtsträger übergehen.²¹⁹ Die resultierenden Steuerlasten können jedoch erforderliche Strukturanpassungen verhindern und den Grundsatz der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit verfehlen, da Reorganisationen

²¹⁹ BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rz. 158; BFH v. 17.12.2007 GrS 2/04, BStBl II 2008, 608, 612, 614;

Desens, DStJG 43 (2020), 73 (104-106); Krumm, DStR 2023, 362 (365).

regelmäßig nicht mit einem Liquiditätszufluss verbunden sind.²²⁰

Um **betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Hemmnisse zu behindern**, eröffnet das Umwandlungssteuerrecht bereits seit langem die antragsgebundene Möglichkeit zum Ansatz des übergehenden Vermögens zu Buch- oder Zwischenwerten.²²¹ Die gleiche Zielsetzung verfolgen die einkommensteuerlichen Normen in § 6 Abs. 5 EStG und § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG, welche für die Überführung und Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften und die Realteilung von Personengesellschaften eine Buchwertfortführung vorschreiben.²²²

Voraussetzung einer begünstigten Umstrukturierung ist

- die Fortführung des personellen Engagements, welche die Umstrukturierung von einer Veräußerung unterscheidet; das Erfordernis findet seinen Ausdruck bspw. in der Notwendigkeit der Gewährung von Anteilen, in Beteiligungsvoraussetzungen und Sperrfristen;
- die Fortführung des sachlichen Engagements und
- die Sicherstellung der deutschen Steuerverhaftung der stillen Reserven; der Verzicht auf eine sofortige Besteuerung der stillen Reserven ist mithin kein endgültiger Verzicht auf deutsche Besteuerungsrechte.

Die Verringerung der steuerlichen Transaktionskosten von Strukturanpassungen **dient wichtigen wirtschaftspolitischen Zielen**. Sie unterstützt Unternehmungen beim Erhalt ihrer Wettbewerbsfähigkeit, fördert die Entscheidungsneutralität der Besteuerung und erhöht durch den Abbau steuerlicher Verzerrungen die Allokationseffizienz.²²³ Damit wird zugleich die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands als Unternehmungsstandort gestärkt.

Nach Auffassung der Kommission weisen die geltenden Regelungen jedoch Schwächen auf und behindern damit betriebswirtschaftlich sinnvolle Strukturanpassungen, ohne durch überwiegende fiskalische Interessen gerechtfertigt zu sein. Im Einzelnen geht es um Hindernisse für nationale Restrukturierungen (4.2.2.-0.), Verstöße gegen EU-rechtliche Vorgaben (4.2.4.) und Hindernisse für internationale Umstrukturierungen (4.2.5.). Zudem sind Fragen der Mindestbesteuerung in den Blick zu nehmen (4.2.6.).

4.2.2. Abbau zentraler Hindernisse für nationale Restrukturierungen im Umwandlungssteuerrecht

4.2.2.1. Verzicht auf das Teilbetriebserfordernis

Während bei Mitunternehmerschaften auch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gem. § 6 Abs. 5 EStG und § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG zu Buchwerten möglich ist, erlauben die umwandlungssteuerlichen Regelungen nur die steuerneutrale Übertragung vollständiger Sachgesamtheiten (Betrieb, Mitunternehmeranteil) oder in der Form eines Teilbetriebs oder Mitunternehmerteils (§§ 3, 11, 15, 20, 24 UmwStG). Im Fall der Auf- oder Abspaltung von Kapitalgesellschaften ist das Vorliegen mindestens zweier Teilbetriebe erforderlich.

An das Vorliegen eines Teilbetriebs werden sehr hohe Voraussetzungen geknüpft. Gem. Art. 2 Buchst. j der steuerlichen Fusionsrichtlinie 2009/133/EG ist ein Teilbetrieb die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gehören dazu neben den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auch die dem Teilbetrieb nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbaren Wirtschaftsgüter.²²⁴

Das Teilbetriebserfordernis engt die Möglichkeiten zur Restrukturierung sehr stark ein, in dem es „spartenähnlich“ verselbständigte Teilbereiche voraussetzt. Dies entspricht nicht (mehr) der

²²⁰ Vgl. Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, Einf. Rz. 4, 5; Graw in FS BFH Bd. I, 1433 (1453); Riedel, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft, 86 ff.

²²¹ §§ 3 Abs. 2, 11 Abs. 2, 13 Abs. 2, 15 Abs. 1, 20 Abs. 2 S. 2, 21 Abs. 1 S. 2, 21 Abs. 2 S. 3, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG; vgl. BT-Drucks. 12/6885, 14; BT-Drucks. 16/2710, 25; BT-Drucks. 19/28656, 28.

²²² Vgl. BT-Drucks. 14/6882, 1, 23, 32 f., 34; BT-Drucks. 14/7344, 7; BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rz. 13.

²²³ Förster in FS Kessler, 415.

²²⁴ BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 Rz. 15.02, 20.06, 24.03.

wirtschaftlichen Realität, die durch flexiblere Organisationsformen, gemeinsam genutzte Ressourcen und Wertschöpfung auch außerhalb von Sparten gekennzeichnet ist. Das Erfordernis behindert damit betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen. Es führt darüber hinaus zu gravierenden Rechtsunsicherheiten.²²⁵

Die Fortsetzung des sachlichen unternehmerischen Engagements nur beim Übergang eines – sehr eng verstandenen – Teilbetriebs annehmen zu wollen, ist nicht zwingend. Andere Rechtsordnungen verfahren hier deutlich großzügiger. So wird etwa in den USA die „Kontinuität des Geschäftsbetriebs“ bejaht, wenn die übernehmende Gesellschaft die Geschäftstätigkeit der erworbenen Gesellschaft fortsetzt oder einen wesentlichen Teil deren historischen Geschäftsvermögens verwendet.²²⁶ Im Unterschied zum deutschen Recht setzt dies keinen Teilbetrieb voraus. Auch einzelne Wirtschaftsgüter können grundsätzlich steuerneutral übertragen werden.

Zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmungen und zur Stärkung Deutschlands als Wirtschaftsstandort wird daher vorgeschlagen, **auf das Teilbetriebserfordernis ganz zu verzichten**.²²⁷ In Zukunft soll es nach Ansicht der Kommission möglich sein, **auch Einzelwirtschaftsgüter** steuerneutral im Rahmen der Tatbestände des UmwStG zu übertragen. Folge wäre eine erhebliche Flexibilisierung bei Restrukturierungsvorhaben sowie die Schaffung von Rechtssicherheit durch Entschärfung des Streitpotenzials zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen. Zudem würden die umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen mit den umwandlungsrechtlichen Regelungen harmonisiert, welche den Übergang einzelner Vermögenswerte erlauben.

Die erforderliche Fortsetzung des sachlichen Engagements ist nach Ansicht der Kommission bei Vorliegen eines geschäftlichen Motivs (**Business Purpose**) anzunehmen. Dieses liegt vor, wenn der übernehmende Rechtsträger die Geschäftstätigkeit des übertragenden Rechtsträgers fortsetzt, wie im Falle des Übergangs von betrieblichen Sachgesamtheiten, oder der übernehmende Rechtsträger das übertragene

Vermögen im eigenen Geschäftsbetrieb einsetzt. Nach Auffassung der Mehrheit der Kommission schließt dies die Schaffung reiner Einzel-Objektgesellschaften aus.

Die steuerliche Fusionsrichtlinie, welche steuerneutrale Einbringungen sowie Auf- und Abspaltungen im Falle von Teilbetrieben ermöglicht, steht dem Verzicht auf das Teilbetriebserfordernis nicht entgegen, da sie nur die Mindestbedingungen vorschreibt, unter denen ein Steueraufschub zu gewähren ist. Günstigere Regelungen durch die Mitgliedstaaten sind daher erlaubt, sofern sie für nationale und grenzüberschreitende Vorgänge in der EU und im EWR gleichermaßen gelten.

Sollte die Übertragung einer betrieblichen Sachgesamtheit trotz der damit verbundenen Einbußen an Flexibilität und Rechtssicherheit weiter für erforderlich gehalten werden, wird vorgeschlagen, **an die Stelle des Teilbetriebs als Tatbestandsmerkmal die Funktion i.S.d. § 1 AStG** treten zu lassen. Auch insoweit ergäbe sich eine Flexibilisierung bei Umstrukturierungsvorhaben gegenüber der geltenden Rechtspraxis. Allerdings verbliebe ein Streitpotenzial und die damit einhergehende Rechtsunsicherheit, auch wenn der Funktionsbegriff im Außensteuerrecht in Grundzügen konturiert ist.

Will man auf das Teilbetriebserfordernis nicht verzichten, wäre es jedenfalls erforderlich, dass **zu enge Teilbetriebsverständnis** in der deutschen Rechtspraxis zu **lockern**; Vergleichbares gilt auch, wenn auf den Funktionsbegriff abgestellt wird:

- Nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare – nicht funktional wesentliche – Wirtschaftsgüter sind kein konstituierender Bestandteil eines Teilbetriebs. Dies ergibt sich bereits aus der Definition des Teilbetriebs in der Fusionsrichtlinie. Danach gehören nur die Wirtschaftsgüter zwingend zu einem Teilbetrieb, die seine Funktionsfähigkeit aus eigenen Mitteln begründen, d.h. die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen.²²⁸

²²⁵ Vgl. beispielhaft *Dötsch/Stimpel* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 15 UmwStG Rz. 147 a.E.

²²⁶ Treasury Reg. § 1.368-1(d).

²²⁷ Vgl. *Hennrichs*, DStJG 43 (2020), 177 f.

²²⁸ Vgl. *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG, § 20 UmwStG Rz. 143 m.w.N.

- Für das Vorliegen eines Teilbetriebs sollte es – über die bisherigen Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs²²⁹ hinausgehend – genügen, wenn Nutzungsrechte an den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen langfristig eingeräumt werden.²³⁰ Hierdurch würden Umstrukturierungen auch bei gemeinsam genutzten wesentlichen Betriebsgrundlagen ermöglicht. Der erforderliche Zeitraum für die Nutzungsrechte könnte bspw. an den gesetzlichen Sperrfristen orientiert werden.
- Als Teilbetrieb qualifiziert auch ein Teilbetrieb im Aufbau.
- Gesetzlich klargestellt werden muss der maßgebende Zeitpunkt des Vorliegens der erforderlichen betrieblichen Sachgesamtheit. Abgestellt werden sollte auf einen vom Steuerpflichtigen beherrschbaren Zeitpunkt.

4.2.2.2. Zielgenaue Ausgestaltung der Sperrfristen
Sperrfristen²³¹ sichern die für eine Umstrukturierung erforderliche Fortführung des personellen Engagements ab und verhindern die missbräuchliche Nutzung der Normen des UmwStG für Veräußerungen oder zur Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme.²³² Andererseits bergen sie die Gefahr der Strukturkonservierung²³³ in sich und sind mit umfangreichen Monitoring-Verpflichtungen auf Seiten der Unternehmen und der Finanzverwaltung verbunden.

Eine zielgenaue Ausgestaltung der Sperrfristen erfordert daher zum einen die Anpassung der Länge der Sperrfristen an die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Zum anderen ist eine Verletzung von Sperrfristen nicht gerechtfertigt, wenn das personelle Engagement fortgeführt wird:

- Die in § 15 Abs. 2 UmwStG und § 22 UmwStG enthaltenen uneinheitlichen Sperrfristen von 5 bzw. 7 Jahren erscheinen vor dem Hintergrund der dynamischen wirtschaftlichen Entwicklung als deutlich zu

lang. Die Kommission empfiehlt daher, die **Sperrfristen auf einheitlich drei Jahre** festzulegen.

- Eine Verletzung der Sperrfrist gem. § 22 UmwStG darf nicht eintreten, sofern im Zuge einer nachfolgenden Umwandlung gem. §§ 3 ff., 11-13, 15 UmwStG, Einbringung gem. §§ 20, 21, 24 UmwStG oder einer Überführung, Übertragung oder Realteilung gem. §§ 6 Abs. 5 und Abs. 3, 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG **sperrfristbehaftete Anteile zu Buchwerten unmittelbar oder mittelbar übertragen oder ausgetauscht** werden.²³⁴ Da die gesetzlichen Vorschriften in diesen Fällen von einer Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in veränderter Form ausgehen, erscheint es widersprüchlich, für etwaig betroffene sperrfristbehaftete Anteile gleichwohl einen schädlichen Veräußerungsvorgang anzunehmen. Bislang sieht das Gesetz nur eine kasuistische Ausnahme für Buchwerteinbringungen gem. §§ 20, 21 UmwStG vor²³⁵ und wird durch eine (unvollständige) Billigkeitsregelung im Umwandlungssteuererlass ergänzt,²³⁶ deren Rechtsgrundlage und Reichweite umstritten ist.²³⁷ Eine gesetzliche Neuregelung würde die Sperrfrist auf tatsächlich gewinnrealisierende Vorgänge beschränken und zugleich Rechtssicherheit schaffen.
- Mangels Beendigung des personellen Engagements sollte die **innerkonzernliche Übertragung** oder Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile gem. § 22 UmwStG oder von Anteilen einer an einer Auf- oder Abspaltung beteiligten Körperschaft i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG keine Sperrfristverletzung begründen, sofern keine Statusverbesserung eintritt. § 15 Abs. 2 UmwStG stellt dies für seinen Anwendungsbereich klar, in dem nur eine Veräußerung an außenstehende Personen als schädlich qualifiziert wird.

²²⁹ BFH v. 16.2.1996 I R 183/94, BStBl II 1996, 342; BFH v. 7.4.2010 I R 96/08, BStBl II 2011, 467; BFH v. 29.11.2017 I R 7/16, BStBl II 2019, 738; dem folgend BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 Rz. 15.07 f., 20.06, 24.03.

²³⁰ Vgl. Herzig, DB 2000, 2236 (2239).

²³¹ §§ 15 Abs. 2, 18 Abs. 3, 22 Abs. 1 und 2, 24 Abs. 5 UmwStG, 6 Abs. 5 S. 4-6 EStG.

²³² Vgl. BT-Drucks. 12/6885, 23 f., zu § 15 Abs. 2 UmwStG; BFH v. 11.12.2001 VIII R 23/01, BStBl II 2004, 474, 478, zu § 18

Abs. 3 UmwStG; BT-Drucks. 16/2710, 46 f., zu § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG; BT-Drucks. 14/6882, 32 f., zu § 6 Abs. 5 S. 4-6 EStG.

²³³ Vgl. Link, DStJG 43 (2020), 391 (411, 415).

²³⁴ Vgl. Hageböke, Ubg 2011, 689.

²³⁵ § 22 Abs. 1 S. 6 Nrn. 2, 4, 5, Abs. 2 S. 6 UmwStG.

²³⁶ BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 Rz. 22.23.

²³⁷ Vgl. Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 22 UmwStG Rz. 15b, 15c, 32a, 33-33f.

- § 22 Abs. 3 UmwStG verknüpft die Einhaltung der Sperrfrist gem. § 22 UmwStG mit strengen **Nachweispflichten**. Die Kommission empfiehlt zur Senkung von Bürokratiekosten der Unternehmungen und der Finanzverwaltung einen Ersatz der Jahresmeldungen durch eine Verpflichtung zur Anzeige von Veränderungen und eine Konzentration der Zuständigkeit in Konzernfällen (vgl. 6.6.4.).

4.2.2.3. Vermeidung von Doppelbesteuerungen bei Kettenumwandlungen

Wird Vermögen gem. § 20 UmwStG unter dem gemeinen Wert in eine Körperschaft eingebracht und kommt es in der Folge zu einer Verletzung der Sperrfrist, kann der versteuerte Einbringungsgewinn I gem. § 23 Abs. 2 UmwStG von der übernehmenden Körperschaft auf Antrag als Erhöhungsbetrag für das eingebrachte Vermögen angesetzt werden. Das ist sachgerecht, weil insoweit rückwirkend von einer Einbringung zu erhöhten Werten auszugehen ist.

Der Ansatz des Erhöhungsbetrags bei der übernehmenden Körperschaft scheidet jedoch gem. § 23 Abs. 2 S. 1 UmwStG aus, soweit das eingebrachte Betriebsvermögen zu einem Wert unterhalb des gemeinen Werts weiter übertragen wurde, z.B. im Rahmen einer nachfolgenden Umwandlung oder Einbringung zu Buch- oder Zwischenwerten. Die Finanzverwaltung will in diesen Fällen auch der nachfolgenden Gesellschaft den Erhöhungsbetrag nicht gewähren,²³⁸ was im Ergebnis zu einer Doppelbesteuerung führt. Nach Auffassung der Kommission ergibt sich der Ansatz eines entsprechenden Erhöhungsbetrags bei der nachfolgenden Gesellschaft aber aus dem in §§ 12 Abs. 3 Hs. 1, 23 Abs. 1 UmwStG angeordneten Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung des Rechtsvorgängers.²³⁹ Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte dies gesetzlich klargestellt werden, um eine sachwidrige Doppelbesteuerung zu verhindern.

Gleiches sollte auch gelten, wenn eingebrachtes Vermögen gem. § 6 Abs. 5 EStG oder § 16 Abs. 3 S. 2 EStG zu Buchwerten weiter überführt oder übertragen wurde. Hierfür spricht, dass die

betreffenden Wirtschaftsgüter mit dem Wert anzusetzen sind, der sich „nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt“. Dazu gehört auch die Regelung über den Ansatz eines Erhöhungsbetrags im Umwandlungssteuerrecht.

4.2.2.4. Rückbau der Nachspaltungsveräußerungssperre

Nach § 15 Abs. 2 S. 2 UmwStG idF. des Wachstumschancengesetzes²⁴⁰ ist eine Spaltung nur dann zu Buchwerten möglich, wenn durch die Spaltung keine Veräußerung an eine außenstehende Person vollzogen oder vorbereitet wird. Als außenstehende Personen gelten Personen, die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren. In den Fällen der Vorbereitung einer Veräußerung findet Satz 2 allerdings nur Anwendung, wenn innerhalb von 5 Jahren nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag mindestens ein Anteil an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft an Außenstehende veräußert wird (§ 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG). Dabei gelten nach § 15 Abs. 2 S. 7 Hs. 1 UmwStG verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB nicht als außenstehende Personen, d.h. eine Veräußerung an ein verbundenes Unternehmen ist unschädlich.

Gem. § 15 Abs. 2 S. 7 Hs. 2 UmwStG gilt als Veräußerung eines Anteils an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft i.S.d. Satzes 4 auch die mittelbare Veräußerung dieses Anteils durch ein verbundenes Unternehmen. Nach der Gesetzesbegründung entspricht dies der bisherigen Verwaltungsauffassung, wonach rein konzerninterne Umstrukturierungen und Anteilsveräußerungen innerhalb des bisherigen Gesellschafterkreises grundsätzlich unschädlich sind, wenn im Anschluss keine unmittelbare oder mittelbare Veräußerung an eine außenstehende Person stattfindet.²⁴¹ Im Gesetzeswortlaut fehlt jedoch eine Bezugnahme des Hs. 2 auf den vorangegangenen Halbsatz bzw. eine Beschränkung auf Fälle, in denen Hs. 1 Bedeutung hat. Nach dem Wortlaut könnte daher der Anwendungsbereich der Nachveräußerungssperre durch Satz 7 deutlich erweitert und generell auf

²³⁸ BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 Rz. 23.09.

²³⁹ Zum Diskussionsstand *Patt* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 23 UmwStG Rz. 226 m.w.N.

²⁴⁰ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.3.2024, BGBl. I 2024 Nr. 108.

²⁴¹ BT-Drucks. 20/8628, 144.

mittelbare Veräußerungen ausgeweitet sein (z.B. Börsenverkäufe der Muttergesellschaft).

Um die bestehende Rechtsunsicherheit zu beseitigen, sollte nach Auffassung der Kommission der Gesetzeswortlaut von § 15 Abs. 2 S. 7 Hs. 2 UmwStG ausdrücklich auf die Fälle des Hs. 1 beschränkt werden.

Die Kommission sieht darüber hinaus die Neufassung des § 15 Abs. 2 UmwStG insgesamt als komplexitätserhöhende, rechtsprechungsbrechende²⁴² und Vertrauen in den Standort Deutschland beschädigende Regelung kritisch, die über eine bloße Missbrauchsvermeidung hinausgeht. Sie sollte deshalb zurückgenommen werden.

4.2.2.5. Verlustverrechnung bei Umwandlungen

Für die steuerneutrale Umstrukturierung von Unternehmen ist die Nichtaufdeckung stiller Reserven eine notwendige, häufig aber keine hinreichende Bedingung. Hinzukommen muss, dass steuerliche Verlustvorträge bei den beteiligten Unternehmen erhalten bleiben. Eines der zentralen Anliegen des Umwandlungssteuergesetzes von 1995 bestand dementsprechend darin, „Verlustvorträge zuzulassen“.²⁴³ Konkret bedeutete dies, dass körperschaft- und gewerbesteuerliche Verlustvorträge bei Verschmelzungen und Spaltungen von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft übergehen konnten.²⁴⁴ 2006 wurde diese Möglichkeit ersatzlos gestrichen. Hierdurch geht aus der Perspektive der betroffenen Kapitalgesellschaften ein wirtschaftlicher Wert in Höhe von ca. 30 Prozent der untergehenden Verluste verloren.

Der Ausschluss des Verlustübergangs bei Verschmelzungen und Spaltungen ist ein erhebliches Umstrukturierungshindernis. Besonders problematisch wirkt sich die derzeitige Rechtslage während und nach wirtschaftlichen Krisen aus. Die Corona-Pandemie und die anschließende Energiekrise haben bei vielen Unternehmen zu hohen Verlusten geführt. Die deutsche Wirtschaft muss sich auch weiterhin und auf absehbare Zeit in einem herausfordernden Umfeld

behaupten. Gerade bei Unternehmen, die über erhebliche Verlustvorträge verfügen, kann eine Umstrukturierung erforderlich sein, um sie wieder wirtschaftlich erfolgreich zu machen. Durch die derzeitige Rechtslage werden solche notwendigen Strukturanpassungen erschwert. Der Wegfall der Verlustvorträge führt dazu, dass wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen entweder ganz unterbleiben oder dass die beteiligten Unternehmen zumindest wirtschaftlich geschwächt werden. Teilweise werden Unternehmen auch in wirtschaftlich nicht ideale und streitanfällige Gestaltungen getrieben. Ein Beispiel hierfür ist die Umkehr der Verschmelzungsrichtung in dem Fall, dass nur eine der zu verschmelzenden Gesellschaften über nennenswerte Verlustvorträge verfügt. Die derzeitige Rechtslage setzt einen steuerlichen Anreiz, nicht die Verlustgesellschaft auf die Gewinngesellschaft zu verschmelzen, sondern umgekehrt die Gewinngesellschaft auf die Verlustgesellschaft. Die Finanzverwaltung hat solche Gestaltungen wiederholt mit dem Argument angegriffen, dass es sich um einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten handele, was zu langanhaltender Rechtsunsicherheit geführt hat.²⁴⁵

Um wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen zu erleichtern, sollte ein Verlustübergang zwischen Kapitalgesellschaften bei Verschmelzungen und Spaltungen zukünftig wieder zugelassen werden.²⁴⁶ Dass eine entsprechende Regelung praktikabel und wirtschaftspolitisch sinnvoll wäre, belegt nicht zuletzt das Umwandlungssteuergesetz 1995. Der Grund, der 2006 zu einer Abkehr von der zuvor vom Gesetzgeber selbst als sachgerecht angesehenen Lösung geführt hat, trägt zumindest aus heutiger Sicht nicht mehr. Durch die Abschaffung des Verlustübergangs zwischen Kapitalgesellschaften sollte ein „Verlustimport“ verhindert werden. Man befürchtete, andernfalls im Ausland entstandene Verluste in Deutschland zum Abzug zulassen zu müssen, wenn ausländische Verlustgesellschaften auf deutsche Kapitalgesellschaften verschmolzen werden.²⁴⁷ Diese Rechtsfolge ergibt sich zwar nicht aus der steuerlichen Fusionsrichtlinie.²⁴⁸ Allerdings war im Jahre 2006

²⁴² Gegen BFH v. 11.8.2021 I R 39/18, BFH/NV 2022, 297 (vgl. BT-Drucks. 20/8628, 143).

²⁴³ BT-Drucks. 12/6885, 14.

²⁴⁴ §§ 12 Abs. 3 S. 2, 15 Abs. 1, Abs. 4 UmwStG 1995.

²⁴⁵ Siehe BFH v. 18.12.2013 I R 25/12, GmbHR 2014, 605 (605 ff.); BFH v. 17.11.2020 I R 2/18, BStBl II 2021, 580.

²⁴⁶ Siehe dazu bereits Röder, DStJG 43 (2020), 367 (383-389).

²⁴⁷ BMF-Pressemitteilung Nr. 89/2006 v. 12.07.2006.

²⁴⁸ Siehe Richtlinie 2009/133/EG, Art. 6.

nicht gänzlich auszuschließen, dass der EuGH aus den Grundfreiheiten eine entsprechende Verpflichtung ableiten würde.

Im Lichte der Entwicklung, die die Rechtsprechung des EuGH seither genommen hat, erscheint diese Befürchtung aus heutiger Sicht jedoch als unbegründet. Der EuGH hatte bereits in seiner grundlegenden Entscheidung in der Rechtssache „Marks & Spencer“ entschieden, dass Mitgliedstaaten im Ausland entstandene Verluste nur unter engen Voraussetzungen berücksichtigen müssen.²⁴⁹ Im Fall der Hereinverschmelzung einer ausländischen Kapitalgesellschaft wäre dies allenfalls dann anzunehmen, wenn die Verluste als „final“ anzusehen wären, wenn sie also unter gar keinen Umständen in ihrem Entstehungsstaat mehr berücksichtigt werden können. Im Laufe der Zeit hat der EuGH so hohe Anforderungen an die „Finalität“ von Verlusten aufgestellt, dass kein nennenswerter Verlustimport durch Hereinverschmelzungen mehr zu befürchten ist.²⁵⁰ Es ist zudem wahrscheinlich, dass selbst „finale“ Verluste einer hereinverschmolzenen Kapitalgesellschaft in Deutschland nicht berücksichtigt werden müssten. Der EuGH hat 2020 für den Fall des Zuzugs einer Kapitalgesellschaft durch Sitzverlegung entschieden, dass es aufgrund des Wechsels der Besteuerungshoheit zwischen Verlustentstehung und Verlustverrechnung bereits an der Vergleichbarkeit mit einer innerstaatlichen Sitzverlegung fehlt.²⁵¹ Der Aufnahmestaat konnte daher Altverluste der zuziehenden Gesellschaft ignorieren, ohne dass es auf die Frage der „Finalität“ der Verluste angekommen wäre. Es liegt nahe, auch im wertungsmäßig gleichgelagerten Fall der Hereinverschmelzung die Vergleichbarkeit mit einem Inlandsfall zu verneinen.

Die Wiederzulassung eines Verlustübergangs bei Verschmelzungen und Spaltungen müsste von einer Regelung flankiert werden, die Mantelkaufgestaltungen verhindert. Eine typische Mantelgesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft, die kein eigenes Unternehmen mehr trägt und –

abgesehen von steuerlichen Verlustvorträgen – über keine nennenswerten Vermögenswerte verfügt.²⁵² Über den Erwerb der Anteile an einer solchen Mantelgesellschaft könnte mittelbar mit steuerlichen Verlustvorträgen gehandelt werden. Ein wirtschaftlich vergleichbares Ergebnis ließe sich durch die Verschmelzung eines Verlustmantels auf eine profitable Gesellschaft gegen die Gewährung neuer Anteile erreichen. Würde zukünftig auf das Teilbetriebserfordernis verzichtet, wären auch Spaltungsvorgänge für entsprechende Gestaltungen geeignet.

Eine Rückkehr zu der entsprechenden Regelung des Umwandlungssteuergesetzes 1995²⁵³ ist nicht möglich, da sich die rechtlichen Rahmenbedingungen für Mantelkaufgestaltungen mit der Einführung der §§ 8c, 8d KStG zwischenzeitlich geändert haben. Nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG gehen Verluste grundsätzlich unter, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden, sofern nicht eine der in den §§ 8c, 8d KStG normierten Rückausnahmen eingreift. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG erfasst Umwandlungsvorgänge bislang nur, wenn es bei dem übernehmenden Rechtsträger zu einer entsprechenden Anteilsverschiebung kommt.

Um Mantelkaufgestaltungen durch Verschmelzungen oder Spaltungen von Kapitalgesellschaften zu verhindern, müssen die Wertungen der §§ 8c, 8d KStG auch auf den übertragenden Rechtsträger Anwendung finden. Wegen des Überspringens der Verluste auf einen neuen Rechtsträger ist das Erfordernis eines unmittelbaren Anteilseignerwechsels von mehr als 50 Prozent immer als erfüllt anzusehen. Es käme daher ausschließlich auf die Rückausnahmen zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG an. Verluste würden bei Verschmelzungen und Spaltungen übergehen, soweit sie durch stille Reserven des übertragenden Rechtsträgers gedeckt sind²⁵⁴ oder wenn die Konzern²⁵⁵- oder Sanierungsklausel²⁵⁶ einschlägig ist. Zudem müsste auch das

²⁴⁹ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 „Marks & Spencer“, ECLI:EU:C:2005:763, Slg. 2005, I-10837.

²⁵⁰ Siehe bspw. EuGH v. 3.2.2015 – C-172/13 „Europäische Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland“, ECLI:EU:C:2015:50, DStR 2015, 337 ff.; EuGH v. 19.6.2019 – C-607/17 „Memira Holding“, ECLI:EU:C:2019:510, FR 2019, 722 f.; EuGH v. 19.6.2019 – C-608/17 „Holmen“, ECLI:EU:C:2019:511, DStR 2019, 1345 ff.; EuGH v. 22.9.2022 – C-538/20,

ECLI:EU:C:2022:717 – FA B/W AG, IStR 2022, 767.

²⁵¹ EuGH v. 27.2.2020 – C-405/18 „Aures“, ECLI:EU:C:2020:127, FR 2020, 370 ff.

²⁵² Siehe bspw. BFH v. 17.11.2020 I R 2/18, BStBl II 2021, 580 Rz. 38.

²⁵³ § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F.

²⁵⁴ § 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG.

²⁵⁵ § 8c Abs. 1 S. 4 KStG.

²⁵⁶ § 8c Abs. 1a KStG.

Regelungskonzept von § 8d KStG auf Umwandlungsvorgänge übertragen werden. Nach § 8d Abs. 1 S. 1 KStG gehen Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs nicht unter, solange die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb fortführt. Im Fall von Verschmelzungen und Spaltungen wäre dementsprechend zu fordern, dass der übertragende Rechtsträger vor der Umstrukturierung noch einen Geschäftsbetrieb unterhält und beim übernehmenden Rechtsträger anschließend ein einheitlicher Geschäftsbetrieb entsteht.²⁵⁷ Es wäre daher beispielsweise möglich, eine Werkstatt-GmbH auf eine Autohaus-GmbH zu verschmelzen, sofern anschließend der Werkstattbetrieb den Autoabsatz fördert oder umgekehrt.

Bei einer Wiedenzulassung des Verlustübergangs bei Spaltungen muss zudem geklärt werden, welche Spaltungsvorgänge einbezogen werden sollen und wie die Verluste aufzuteilen sind. Im Umwandlungssteuergesetz 1995 war dies uneinheitlich geregelt. Im Fall der Auf- und Abspaltung gingen die Verluste im Verhältnis der übertragenen Vermögenswerte über.²⁵⁸ Bei der dritten zivilrechtlichen Spaltungsart, der Ausgliederung,²⁵⁹ verblieben die Verlustvorträge hingegen vollumfänglich bei der ausgliedernden Kapitalgesellschaft.²⁶⁰ Letzteres steht im Einklang mit dem Subjektsteuerprinzip, da im Fall der Ausgliederung die Kapitalgesellschaft, die den Verlust erlitten hat, rechtlich unverändert bestehen bleibt. Gleiches gilt jedoch auch für den Fall der Abspaltung. Es gibt nur einen strukturellen Unterschied zwischen Abspaltung und Ausgliederung, der jedoch für die Frage der Verlustnutzung irrelevant ist: Bei einer Abspaltung erhalten die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers Anteile am übernehmenden Rechtsträger.²⁶¹ Bei einer Ausgliederung gehen die Anteile dagegen an den übertragenden Rechtsträger selbst.²⁶² Zur Wahrung der inneren Konsistenz des Umwandlungssteuerrechts sollten die zivilrechtlichen Spaltungsarten zukünftig gleichbehandelt werden. Ein Verlustübergang sollte daher nicht nur bei einer Auf- oder Abspaltung, sondern auch bei einer Ausgliederung i.S.v. § 123 Abs. 3 UmwG zugelassen werden. Dadurch wäre es einer Kapitalgesellschaft

möglich, Verluste auf eine bereits vorhandene oder neu entstehende Kapitalgesellschaft zu übertragen, an der sie im Anschluss an den Ausgliederungsvorgang beteiligt ist.

Im Hinblick auf das Ziel, Unternehmensumstrukturierungen zu erleichtern, wäre es zudem sinnvoll, die konkrete Aufteilung der Verluste den beteiligten Unternehmen zu überlassen. Die Unternehmen wissen selbst am besten, welche Zuordnung wirtschaftlich sinnvoll ist und eine baldige Verrechnung der Verluste mit Unternehmensgewinnen verspricht. Im Zusammenspiel mit dem Verzicht auf das Teilbetriebsfordernis bei Spaltungen würde die freie Zuordenbarkeit von Verlusten dazu führen, dass das Vermögen und die Verluste einer Kapitalgesellschaft gezielt voneinander getrennt werden können. Dadurch würde die Verlustnutzung innerhalb faktischer Konzerne erheblich erleichtert. Verluste könnten durch die Ausgliederung geringer Vermögenswerte in der gewünschten Höhe zu profitablen Konzerngesellschaften transferiert werden. Das wäre insbesondere dann attraktiv, wenn – entgegen der Empfehlung der Kommission (s. 3.7.) – am gegenwärtigen Konzept der Organschaft festgehalten wird, wonach eine laufende Verlustverrechnung nur innerhalb von Vertragskonzernen möglich ist.

Eine Einschränkung der freien Zuordenbarkeit der Verluste ist jedoch im Hinblick auf die von der Kommission empfohlene Berücksichtigung von Liquidationsverlusten geboten (s. 4.3.1.2.). Die Berücksichtigung von Liquidationsverlusten auf der Ebene der Gesellschafter darf nicht zu einer doppelten Verlustberücksichtigung führen. Um dies sicherzustellen, müssen im Fall der Abspaltung dem übertragenden Rechtsträger mindestens in der Höhe Verluste verbleiben, die die Gesellschafter im Fall einer Liquidation des übertragenden Rechtsträgers geltend machen könnten.

Gegen einen Missbrauch des so eröffneten Gestaltungspotentials ist durch die §§ 8c, 8d KStG sowie durch § 42 AO hinreichend Vorsorge getroffen. So würde etwa der Versuch, Verluste mittels der Abspaltung symbolischer Vermögenswerte an außenstehende Dritte zu

²⁵⁷ So bereits Röder, DStJG 43 (2020), 367 (389).

²⁵⁸ § 15 Abs. 4 UmwStG a.F.

²⁵⁹ § 123 Abs. 3 UmwG.

²⁶⁰ § 23 UmwStG a.F.

²⁶¹ § 123 Abs. 2 UmwG.

²⁶² § 123 Abs. 3 UmwG.

verkaufen, daran scheitern, dass nach dem hier vorgeschlagenen Konzept Verluste nur dann übergehen, wenn eine der Rückausnahmen zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG einschlägig ist. Demgegenüber wäre die Übertragung von Verlusten innerhalb eines faktischen Konzerns möglich, wenn die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt sind. Bei einer Abspaltung oder einer Ausgliederung würden Verluste durch eine Zuordnung zum übertragenden Rechtsträger auch dann erhalten bleiben, wenn keine der Rückausnahmen zu § 8c Abs. 1 S. 1 KStG einschlägig ist. Denn in diesem Fall kommt es beim übertragenden Rechtsträger nicht zu einem Anteilseignerwechsel und es springen auch keine Verluste auf einen neuen Rechtsträger über. Eine weniger liberale Alternative zur freien Zuordenbarkeit der Verluste bestünde darin, die Verluste wie nach der alten Rechtslage im Verhältnis der übertragenen Vermögenswerte übergehen zu lassen.

Falls entgegen der hier ausgesprochenen Empfehlung am Ausschluss des Verlustübergangs bei Verschmelzungen und Spaltungen festgehalten wird, sollte zumindest § 15 Abs. 3 UmwStG ersatzlos gestrichen werden.²⁶³ Nach dieser Vorschrift gehen im Fall der Abspaltung Verluste bei der übertragenden Kapitalgesellschaft anteilig im Verhältnis der übertragenden Vermögenswerte unter. Das ist steuersystematisch verfehlt. Im Fall der Abspaltung bleibt die Kapitalgesellschaft, die die vorgetragenen Verluste erlitten hat, rechtlich unverändert bestehen. § 15 Abs. 3 UmwStG durchbricht das Subjektsteuerprinzip ohne erkennbaren sachlichen Grund und erschwert entgegen der Zielsetzung des Umwandlungssteuerrechts betriebswirtschaftlich sinnvolle Reorganisationen. Insbesondere besteht in dieser Fallkonstellation von vornherein keine Gefahr eines Verlustimports aus dem Ausland. Durch eine Streichung von § 15 Abs. 3 UmwStG würde zugleich der de lege lata bestehende Wertungswiderspruch zur Ausgliederung beseitigt, bei der die Verluste der übertragenden Kapitalgesellschaft ungeschmälert erhalten bleiben.

4.2.2.6. Kein Gesamtplan im UmwStG

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist bei Einbringungen gem. §§ 20, 24 UmwStG die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung zu prüfen, wenn

- bei der Einbringung eines Teilbetriebs funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter oder
- bei der Einbringung eines Mitunternehmeranteils oder in den Fällen der Option einer Personengesellschaft zur Körperschaftsteuer gem. § 1a KStG funktional wesentliche Betriebsgrundlagen

im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung in ein anderes Betriebsvermögen überführt werden.²⁶⁴ Diese zeitraumbezogene Betrachtung führt zu Rechtsunsicherheiten und kann steuerneutrale Strukturanpassungen verhindern.

Sie würde bei Teilbetrieben entfallen, sofern auf das Teilbetriebserfordernis – wie vorgeschlagen (s. 4.2.2.1.) – verzichtet wird. Bei Mitunternehmeranteilen träte eine wesentliche Entschärfung durch den Verzicht auf die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens (s. 3.4.5.1.) ein.

Auch soweit danach noch ein etwaiger Anwendungsbereich verbleibt, sprechen gewichtige Gründe gegen die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Einbringung zu Buch- oder Zwischenwerten. So ist bei unentgeltlichen Übertragungen gem. § 6 Abs. 3 EStG anerkannt, dass die vorherige gewinnrealisierende oder steuerneutrale Ausgliederung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen unschädlich ist, sofern die verbliebene Einheit weiterhin funktionsfähig ist.²⁶⁵ Der Grund für diese zeitpunktbezogene Betrachtung wird in dem Zweck der Norm gesehen, betriebliche Umstrukturierungen nicht durch Liquiditätsentzug zu beeinträchtigen. Der gleiche Zweck liegt aber auch den umwandlungssteuerrechtlichen Normen zugrunde, so dass hier ebenfalls eine zeitpunktbezogene Betrachtung geboten ist. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist demgemäß eine Buchwerteinbringung möglich,

²⁶³ So bereits Röder, DStJG 43 (2020), 367 (375 ff.). Zur Verfassungswidrigkeit der Norm siehe Mylich, FR 2019, 537 ff.

²⁶⁴ BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 Rz. 20.07, 20.10, 24.03; BMF 10.11.2021 IV C 2 – S 2707/21/1001 :004, BStBl I 2021, 2212 Rz. 35.

²⁶⁵ Vgl. BFH v. 2.8.2012 IV R 41/11, BStBl II 2019, 715 Rz. 32–39; BFH v. 9.12.2014 IV R 29/14, BStBl II 2019, 723 Rz. 24–26; BFH v. 10.9.2020 IV R 14/18, BStBl II 2021, 367 Rz. 28–30; BMF v. 20.11.2019 IV C 6 – S 2241/15/1003, BStBl II 2019, 1291 Rz. 10–14.

wenn zuvor funktional wesentliche Betriebsgrundlagen dauerhaft ausgegliedert wurden.²⁶⁶

Daher sollte gesetzlich klargestellt werden, dass im Rahmen der Einbringungsnormen der §§ 20, 24 UmwStG die Grundsätze der Gesamtplanrechtsprechung keine Anwendung finden, soweit die Einbringung zu Werten unterhalb des gemeinen Werts vollzogen wird.

4.2.3. Abbau zentraler Hindernisse für nationale Restrukturierungen im Einkommensteuerrecht

4.2.3.1. Bewertungswahlrecht in § 6 Abs. 3 EStG, § 6 Abs. 5 EStG und § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG

Die Regelungen in §§ 6 Abs. 3, 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG ermöglichen die steuerneutrale Überführung und Übertragung von Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten mit dem Ziel, zugunsten der mittelständischen Wirtschaft die Umstrukturierung von Personenunternehmen zu erleichtern²⁶⁷ bzw. die Unternehmensnachfolge zu vereinfachen.²⁶⁸ Die Vorschriften haben sich in der Praxis als flexibel handhabbare Instrumente bewährt, um Wirtschaftsgüter im Rahmen von Strukturänderungen oder Nachfolgen zu bewegen, ohne dass stille Reserven aufgedeckt werden müssen. Anders als im Umwandlungssteuergesetz sehen die Normen allerdings eine zwingende Buchwertfortführung vor. Ein Bewertungswahlrecht besteht insoweit nicht.

Auch wenn das Interesse an einer Buchwertfortführung in der Praxis den Regelfall darstellen wird, schränkt die zwingende Buchwertfortführung die Flexibilität von Personenunternehmen jedoch unnötig ein. Dies gilt etwa für solche Fälle, in denen auf Seiten des übertragenden Rechtsträgers ausreichende Verlustvorträge vorhanden oder – z.B. in den Fällen des Betriebsübergangs von Todes wegen – diese Verlustvorträge sogar vom Untergang bedroht sind.

Die Kommission schlägt daher vor, bei der Überführung und Übertragung von Wirtschaftsgütern und Sachgesamtheiten gem. §§ 6 Abs. 3, 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG ein Bewertungswahlrecht vorzusehen, wonach die Buchwerte

fortgeführt oder ein Zwischenwert oder der gemeine Wert angesetzt werden dürfen. Hierfür spricht – neben der Möglichkeit der zeitnahen Nutzung vorhandener Verlustvorträge – auch die gleichgerichtete Zielsetzung der einkommensteuerlichen und der umwandlungssteuerrechtlichen Normen. Unterschiedliche Flexibilitätsgrade in den beiden Bereichen erscheinen daher nicht gerechtfertigt.

Werden stille Reserven zur Verhinderung des Untergangs von Verlustvorträgen realisiert, ist nach Ansicht der Kommission eine punktuelle Aussetzung der Mindestbesteuerung nach § 10d EStG geboten, sofern die Mindestbesteuerung nicht – wie von der Kommission vorgeschlagen – generell abgeschafft wird (s. 3.6.3.) Der gesetzgeberische Zweck der zeitlichen Streckung der Verlustverrechnung wird in diesen Fällen verfehlt und das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzt, wenn aufgrund der Mindestbesteuerung Verlustvorträge untergehen.²⁶⁹

4.2.3.2. Vereinfachung des § 6 Abs. 3 EStG durch Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens

Verwaltung, Literatur und Judikatur zu § 6 Abs. 3 EStG setzen sich umfangreich mit den Fällen einer disquotalen Mitübertragung bzw. Zurückbehaltung oder anderweitigen Übertragung von Sonderbetriebsvermögen auseinander. Das Vorhandensein von Sonderbetriebsvermögen führt stets zu erheblichen Gestaltungsanforderungen und dem Monitoring von letztwilligen Verfügungen, will man nicht die Aufdeckung erheblicher stiller Reserven – nicht nur im Sonderbetriebsvermögen, sondern auch im gesamten Gesellschaftsanteil – riskieren. Sonderbetriebsvermögen, das nicht mitübertragen wird, muss stets durch Maßnahmen gem. § 6 Abs. 5 EStG in gesonderte Gesellschaften separiert werden.

Besonders die nachträgliche „Entdeckung“ oder Qualifikation von Sonderbetriebsvermögen im Rahmen einer Betriebsprüfung kann zu existenzgefährdenden Steuerwirkungen führen.

²⁶⁶ Vgl. BFH v. 25.11.2009 I R 72/08, BStBl II 2010, 471 Rz. 23; BFH v. 9.11.2011 X R 60/09, BStBl II 2012, 638.

²⁶⁷ Zu § 6 Abs. 5 EStG vgl. BT-Drucks. 14/6882, 1, 32 f.; BT-Drucks. 14/7344, 7; BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rz. 13. Zu § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG vgl. BT-Drucks. 14/6882, 1, 23, 34.

²⁶⁸ Zu § 6 Abs. 3 EStG vgl. BFH v. 20.7.2005 X R 22/02, BStBl II 2006, 457, 460; BFH v. 10.3.2016 IV R 14/12, BStBl II 2016, 763 Rz. 17.

²⁶⁹ Vgl. den Vorlagebeschluss des BFH v. 26.2.2014 I R 59/12, BStBl II 2014, 1016 (Az. des BVerfG 2 BvL 19/14).

Daher spricht auch im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG sehr vieles für die Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens (s. 3.4.5.1.). Es würden die geschilderten Risiken entfallen und es käme zugleich zu einer erheblichen Verwaltungsvereinfachung.

Kommt es nicht zu der hier geforderten Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens, sollten zumindest für die konkrete Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG die Folgen bei anderweitiger oder gar keiner Verfügung über das Sonderbetriebsvermögen dahingehend entschärft werden, dass jedenfalls die stillen Reserven im übertragenen Gesellschaftsvermögen nicht aufzudecken sind, sondern nur diejenigen im Sonderbetriebsvermögen. Das entspräche auch dem Vorschlag nach einer Verringerung der Anforderungen an das Bestehen eines Teilbetriebs im Umwandlungssteuerrecht.

4.2.3.3. Zielgenaue und rechtssichere Ausgestaltung der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 EStG

§ 6 Abs. 5 EStG erlaubt die steuerneutrale Überführung und Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personenunternehmen und hat sich als flexibles Instrument zur Umstrukturierung bewährt.

Abgedeckt ist auch die Verlagerung von stillen Reserven auf einen anderen Rechtsträger,²⁷⁰ allerdings verbunden mit einer **Sperrfrist** von 3 Jahren nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragungsjahres (§ 6 Abs. 5 S. 4 EStG). Vor dem Hintergrund des Subjektsteuerprinzips erachtet die Kommission die Sperrfrist als ein grundsätzlich geeignetes Mittel, um Reorganisationen von steuerpflichtigen Veräußerungen oder deren Vorbereitung abzugrenzen. Allerdings ist das Monitoring der Sperrfristen auf Seiten des Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung aufwändig, die Abgrenzung sperrfristverletzender Ereignisse mit Rechtsunsicherheiten behaftet und die rückwirkende Abwicklung von Sperrfristverstößen komplex. Aus diesen Gründen hält die Kommission folgende Änderungen für sachgerecht:

- Die Sperrfrist von 3 Jahren sollte aus Gründen der Rechtssicherheit stets im Zeitpunkt

der Übertragung des Wirtschaftsgutes zu laufen beginnen.

- Keinen Sperrfristverstoß begründen spätere Übertragungen sperrfristbehafteter Wirtschaftsgüter im Rahmen von Strukturmaßnahmen nach dem UmwStG sowie gem. §§ 6 Abs. 3, 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG, soweit sie zu Buchwerten erfolgen (vgl. a. 4.2.2.2.).
- Werden Sperrfristen durch nachfolgende Veräußerung oder Entnahme verletzt, erfolgt aus Vereinfachungsgründen keine rückwirkende Besteuerung der Übertragung des Wirtschaftsgutes. Vielmehr wird der entstehende Gewinn zwischen Übertrager und Empfänger aufgeteilt. Die stillen Reserven bis zur Übertragung werden dem Übertrager, die danach entstandenen Reserven dem Empfänger zugerechnet. Dies geschieht im Zeitpunkt der Verletzung der Sperrfrist. Abschreibungskorrekturen als rein zeitliche Verschiebungen unterbleiben.

Sperrfristen werden durch eine Übertragung nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ohnehin nicht ausgelöst, soweit die stillen Reserven in den übertragenen Einzelwirtschaftsgütern den übertragenen Gesellschaftern – z.B. in

Ergänzungsbilanzen – korrekt zugeordnet werden. Dies ist nach Auffassung der Kommission aufrechtzuerhalten. Wegen der Streit anfälligkeit in der Betriebsprüfung muss aber klargestellt werden, dass etwaige Fehler in der Zuordnung der stillen Reserven nicht die ganze Steuerneutralität der Übertragung gefährden dürfen, sondern als solche korrigiert werden müssen.

4.2.3.4. Ausbau des § 6 Abs. 5 EStG

Nach Auffassung der Kommission bedarf es einer Ausweitung des sachlichen Anwendungsbereichs des § 6 Abs. 5 EStG:

Zum ersten ist nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 28.11.2023²⁷¹ rückwirkend zum 1.1.2001 die **Möglichkeit zur steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen den Gesellschaftsvermögen** beteiligungsidentischer Mitunternehmenschaften in die Vorschrift zu integrieren. Zugelassen werden sollte auch die Übertragung

²⁷⁰ Zu § 6 Abs. 5 EStG vgl. BT-Drucks. 14/6882, 1, 32 f.; BT-Drucks. 14/7344, 7; BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR

2024, 155, Rz. 13. Zu § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG vgl. BT-Drucks. 14/6882, 1, 23, 34.

²⁷¹ BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13.

zwischen personenidentischen, wenn auch nicht beteiligungsidentischen Mitunternehmenschaften. Die stillen Reserven können dann in Ergänzungsbilanzen den Mitunternehmern korrekt zugeordnet werden. Erfolgt eine solche Zuordnung nicht, gilt eine dreijährige Sperrfrist.

Da § 6 Abs. 5 EStG auch den Übergang von stillen Reserven auf andere Rechtsträger zulässt, kommt nach Ansicht der Kommission auch eine **steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen nicht (vollständig) personenidentischen Personengesellschaften** in Betracht, sofern ein **Business Purpose** vorliegt. Ein solcher setzt voraus, dass der Übernehmer die Geschäftsaktivität des Übertragers fortsetzt oder das übertragene Vermögen im Rahmen seines Geschäftsbetriebs einsetzt. Dies ist bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gegeben, wenn übertragenes Anlagevermögen von der übernehmenden Personengesellschaft in einem eigenen Betriebsvermögen genutzt wird. Wenn und soweit dabei stille Reserven auf andere Mitunternehmer überspringen, löst dies die dreijährige Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG aus.

Die Kommission schlägt zudem vor, die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen als Umstrukturierungsmaßnahme im Rahmen von § 6 Abs. 5 EStG zu begünstigen, sofern ein Business Purpose vorliegt. Dies ist in den Fällen des § 6 Abs. 3 EStG durch Fortsetzung der Geschäftsaktivität des Übertragers gegeben, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmer(teil)anteil übertragen wird. Werden dagegen Einzelwirtschaftsgüter übertragen, ist Voraussetzung für die Steuerneutralität, dass übertragenes Anlagevermögen vom Übernehmer in einem eigenen Betriebsvermögen genutzt wird. In diesen Fällen ist zugleich eine Sperrfrist von drei Jahren anzuordnen. Die Fälle der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern gehören daher systematisch zu § 6 Abs. 5 EStG.

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern ist begünstigt, wenn sie unentgeltlich oder gegen Erhöhung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Andere Gegenleistungen, die insbesondere auch die **Mitübertragung von Verbindlichkeiten** umfassen, sind bislang

schädlich. Die Verwaltung postuliert hier die strenge Trennungstheorie im Einklang mit Teilen der Rechtsprechung. Dies bringt erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten mit sich und erschwert bspw. die Übertragung von Immobilien mit der zugehörigen Finanzierung. Daher sollte die Übernahme wenigstens von bereits bestehenden Verbindlichkeiten, solange sie nicht den Buchwert des Wirtschaftsgutes übersteigen, explizit gesetzlich ermöglicht werden. Dies entspräche der modifizierten Trennungstheorie, der auch der IV. Senat des BFH zuneigt.

Nach Auffassung der Kommission können aus systematischen Gründen **die Körperschaftsklauseln in § 6 Abs. 5 S. 5 und 6 EStG entfallen**, wenn entsprechend dem o.g. Vorschlag (4.2.2.1.) auch die Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern in Kapitalgesellschaften zugelassen wird. Die Fortsetzung des personellen Engagements würde hier wie dort über eine Sperrfrist von drei Jahren abgesichert. Der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG würde dadurch erheblich erweitert und seine praktische Anwendung erleichtert. Da eine Buchwertübertragung bei einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts weiterhin nicht möglich ist, werden deutsche Besteuerungsinteressen hinreichend abgesichert. Die **Körperschaftsklauseln sind darüber hinaus ihrem Sinn und Zweck nach nicht anwendbar**, soweit ein Körperschaftsteuersubjekt bereits vor einer Übertragung gem. § 6 Abs. 5 S. 3 EStG unmittelbar oder mittelbar vermögensmäßig an dem übertragenen Wirtschaftsgut beteiligt war.

272

4.2.3.5. Anpassung des § 6 Abs. 5 EStG bei Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens

Sofern wie vorgeschlagen (s. 3.4.5.1.) das Sonderbetriebsvermögen entfällt und durch ein steuerverhaftetes Privatvermögen ersetzt wird, bedarf es einer Anpassung des § 6 Abs. 5 S. 2, S. 3 Nrn. 2 und 3 EStG.

- Werden Wirtschaftsgüter, insbesondere Immobilien, aus dem Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft auf den Gesellschafter übertragen, der sie anschließend dieser Personengesellschaft oder einer anderen zur Nutzung überlässt, liegt grundsätzlich eine Entnahme vor. Gleiches gilt

272 BFH v. 15.7.2021 IV R 36/18, DStR 2021, 2575.

regelmäßig, wenn ein Wirtschaftsgut aus einem eigenen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen einer Personengesellschaft zur Nutzung überlassen wird, bei der der Überlassende Mitunternehmer ist. In beiden Fällen sollte jedoch keine Entnahmebesteuerung erfolgen und es würden laufende Sperrfristen nicht verletzt. Allerdings sind die bis zur Entnahme entstandenen stillen Reserven in diesen Fällen zu ermitteln und in einem Bescheid festzuhalten. Diese sind dann bei endgültiger Veräußerung der Wirtschaftsgüter als gewerbliche Einkünfte zu versteuern. Neue stille Reserven, die später entstehen, unterfallen einem etwaigen Sondersteuerregime für das steuerverhaftete Privatvermögen.

- Für den umgekehrten Fall der Übertragung eines in Zukunft auch im Privatvermögen steuerverstrickten Wirtschaftsgutes, insbes. einer Immobile, in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft oder der Einlage in ein eigenes Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen bedarf es eines Wahlrechts, die Überführung oder Einlage zu Anschaffungskosten vornehmen zu dürfen. Bei der Übertragung in das Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft werden die stillen Reserven dann – soweit erforderlich in einer Ergänzungsbilanz – dem Einbringenden zugeordnet. Erfolgt die Zuordnung nicht, gilt eine Sperrfrist von drei Jahren. Auch hier lösen nachfolgende Strukturmaßnahmen zu Buchwerten keine Verletzung der Sperrfrist aus.

4.2.3.6. Realteilung

In dem für die Auslegung und Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG einschlägigen BMF-Schreiben vom 19.12.2018²⁷³ sind die Fälle der Realteilung relativ großzügig geregelt. Es wäre wünschenswert, wenn diese Regelungen gesetzlich kodifiziert und ins UmwStG oder § 16 EStG integriert würden, um künftig mehr Klarheit zu schaffen.

Dabei ist auf der Grundlage der vorstehenden Überlegungen noch das Folgende zu beachten:

- Gemäß der Entscheidung des BVerfG vom 28.11.2023 zur Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften sollte auch im Zuge der Realteilung die Übertragung auf bestehende gewerbliche Personengesellschaften möglich sein (Streichung von Tz. 12, vorletzter Satz).
- Die Überlegungen zur Beteiligung von Kapitalgesellschaften gelten entsprechend. Im Realteilungserlass betrifft dies die Tz. 11 und 24 bis 27. Realteilungen sollten unter der Voraussetzung der Beteiligung von Kapitalgesellschaften und bei Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven stets möglich sein.
- Steuerneutrale Weiterübertragungen nach Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern sollten ermöglicht werden. Tz. 24 und 27 sind anzupassen. Der Realteilung nachfolgende Strukturmaßnahmen zu Buchwerten nach dem UmwStG, nach § 6 Abs. 3 und 5 EStG sowie nach § 16 Abs. 3 Satz 2 ff. EStG sollten ermöglicht werden, solange die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.
- Auch bei der Realteilung mit Einzelwirtschaftsgütern sollte die steuerneutrale Mitnahme bestehender Verbindlichkeiten entsprechend dem oben Gesagten ausdrücklich gestattet werden.

Bei Verstoß gegen Sperrfristen gilt das oben gesagte entsprechend.

4.2.4. Abbau zentraler Hindernisse für nationale Restrukturierungen von Organschaften

4.2.4.1. Umwandlungen von Organträgern und Organgesellschaften

Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Urteilen vom 11.07.2023²⁷⁴ zu den Auswirkungen von Umwandlungs- und Einbringungsvorgängen auf die Organschaft Stellung genommen und dabei seine frühere Rechtsprechung²⁷⁵ bestätigt und fortentwickelt. Die Rechtsprechungsgrundsätze sollten aus Gründen der Rechtssicherheit in den Umwandlungssteuererlass übernommen werden.

²⁷³ BMF v. 19.12.2018 IV C 6 – S 2242/07/10002: 004, BStBl I 2019, 6.

²⁷⁴ Vgl. BFH v. 11.7.2023 I R 21/20, BFH/NV 2024, 127; BFH v. 11.7.2023 I R 36/20, DStR 2023, 2607; BFH v. 11.7.2023 I R

40/20, DStR 2023, 2613; BFH v. 11.7.2023 I R 45/20, BFH/NV 2024, 139.

²⁷⁵ Vgl. BFH v. 28.7.2010 I R 89/09, BStBl II 2011, 528; v. 28.7.2010 I R 111/09, BFH/NV 2011, 67.

- Im Falle der (unterjährigen) Verschmelzung des Organträgers auf eine Kapital- oder Personengesellschaft tritt der übernehmende Rechtsträger hinsichtlich des Merkmals der finanziellen Eingliederung und der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte auch dann in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein (§§ 12 Abs. 3, 4 Abs. 2 Satz 1, 3 UmwStG, „Fußstapfentheorie“), wenn der steuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird.²⁷⁶ Bestand zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft eine finanzielle Eingliederung im Verhältnis zum übertragenden Rechtsträger, wird diese dem übernehmenden Rechtsträger zugerechnet, so dass – abweichend von Org. 02 f. des UmwSt-Erlasses²⁷⁷ – keine „Organschaftslücke“ entsteht.
- Dies muss nach Auffassung der Kommission auch für die Fälle der unterjährigen Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung beim Organträger gelten, wenn die Beteiligung an der Organgesellschaft auf eine Nachfolgesellschaft übergeht.²⁷⁸
- Der Eintritt in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers gilt auch, wenn die Beteiligung an einer (potenziellen) Organgesellschaft gem. § 21 UmwStG zu einem Wert unterhalb des gemeinen Werts in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht wird und der steuerliche Einbringungstichtag nach dem Beginn des Wirtschaftsjahres der (potenziellen) Organgesellschaft liegt (§§ 23 Abs. 1, 12 Abs. 3, 4 Abs. 2 Satz 1, 3 UmwStG) (Abweichung von Org. 15); dabei ist auch unerheblich, wenn der übernehmende Rechtsträger zivilrechtlich erst nach Beginn des Wirtschaftsjahres der eingebrachten Gesellschaft entsteht.²⁷⁹
- Gleiches gilt nach Auffassung der Kommission auch für die Einbringung der Beteiligung an einer (potenziellen) Organgesellschaft gem. § 20 UmwStG (Abweichung von Org. 13) sowie für die Einbringung gem. § 24 UmwStG in eine Personengesellschaft (§§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1, 12 Abs. 3, 4 Abs. 2 Satz 1, 3 UmwStG).
- Das Erlöschen des Ergebnisabführungsvertrags vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit durch Konfusion, z.B. aufgrund der Verschmelzung von Organträger und Organgesellschaft, ist ein „wichtiger Grund“, der die steuerliche Anerkennung der Organschaft nicht hindert.²⁸⁰ Dies entspricht der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung.²⁸¹ Die beabsichtigte Relativierung im Rahmen der Überarbeitung des Umwandlungssteuer-Erlasses²⁸² sollte daher unterbleiben. Die Problematik erledigt sich allerdings, wenn entsprechend dem oben Gesagten auf das Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags als Voraussetzung einer Organschaft verzichtet wird (s. 3.7.2.).

Gesetzlich klargestellt werden sollte darüber hinaus, dass die umwandlungssteuerrechtliche Rechtsnachfolge nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG nicht nur zeitraumbezogene Merkmale erfasst, sondern auch zeitpunktbezogene Merkmale, wie z.B. die Beteiligungserfordernisse gem. §§ 8b Abs. 4 KStG, 9 Nr. 2a und Nr. 7 GewStG. Der Bundesfinanzhof hat sich aufgrund des Wortlauts der gesetzlichen Vorschrift daran gehindert gesehen, die umwandlungssteuerrechtliche Rechtsnachfolge ihrem Zweck entsprechend auch auf zeitpunktbezogene Merkmale zu erstrecken.²⁸³

4.2.4.2. Unentgeltliche Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern im Organkreis

Während verschiedene ausländische Gruppenbesteuerungssysteme die unentgeltliche gruppeninterne Übertragung einzelner Wirtschafts-

²⁷⁶ Vgl. BFH v. 11.7.2023 I R 21/20, BFH/NV 2024, 127; BFH v. 11.7.2023 I R 36/20, DStR 2023, 2607; BFH v. 11.7.2023 I R 45/20, BFH/NV 2024, 139.

²⁷⁷ BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314.

²⁷⁸ Zur Übertragung der Grundsätze bei Verschmelzungen auf Spaltungsvorgänge, vgl. BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 Rz. Org. 06 – Org. 08.

²⁷⁹ BFH v. 11.7.2023 I R 40/20, DStR 2023, 2613.

²⁸⁰ BFH v. 11.7.2023 I R 36/20, DStR 2023, 2607.

²⁸¹ BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 Rz. Org. 12.

²⁸² BMF-Entwurf v. 11.10.2023 IV C 2 – S 1978/19/10001 :013, Rz. Org. 12.

²⁸³ BFH v. 16.4.2014 I R 44/13, BStBl II 2015, 303 Rz. 11. A.A. FG Düsseldorf v. 24.11.2022 – 14 K 392/22 G, F (Rev. eingelegt, Az.: I R 9/23), EFG 2023, 419.

güter im Ergebnis ohne Aufdeckung oder Versteuerung der stillen Reserven ermöglichen,²⁸⁴ ist in Deutschland eine erfolgsneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern auch innerhalb eines Organkreises grundsätzlich nur gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten gem. §§ 3 ff., 11, 15, 20 UmwStG möglich.

Da im Organkreis jedoch ohnehin Gewinne und Verluste der einzelnen Rechtsträger miteinander verrechnet werden können, sprechen systematische Gründe dafür, auch die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens innerhalb eines Organkreises zu Buchwerten zuzulassen. Auf diese Weise kann z. B. der Verlust einer Organgesellschaft unmittelbar im Organkreis verrechnet oder mittelbar durch Übertragung stiller Reserven auf die Gesellschaft vermieden werden.

Die Kommission empfiehlt daher, die **unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens innerhalb eines Organkreises zu Buchwerten zuzulassen**, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter anschließend im eigenen Geschäftsbetrieb der übernehmenden Gesellschaft eingesetzt werden (Business Purpose). Hierdurch würden Umstrukturierungen innerhalb eines Organkreises erleichtert und zugleich ein Standortnachteil des deutschen Gruppenbesteuerungssystems beseitigt werden.²⁸⁵ Die Beschränkung auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens entspricht dem Ziel der Erleichterung von Umstrukturierungen.

Erfasst wären Übertragungen auf nachgeordnete Gesellschaften, Schwestergesellschaften und auf übergeordnete Rechtsträger.

Rechtstechnisch könnte die Regelung in § 20 UmwStG verankert werden. In den Fällen der Übertragung auf nachgeordnete Gesellschaften und Schwestergesellschaften wäre eine

Sperrfrist für die (bestehenden) Anteile an der übernehmenden Gesellschaft vorzusehen (Rechtsgedanke des § 22 Abs. 7 UmwStG). Im Fall der Übertragung auf eine übergeordnete Einheit entfällt das Erfordernis einer Sperrfrist, da das übertragene Wirtschaftsgut nicht separiert wird. Damit wäre auch eine begünstigte Übertragung auf eine Nicht-Körperschaft als Organträger möglich.

4.2.5. Vermeidung von Verstößen gegen EU-Recht

4.2.5.1. Vorgaben aus dem EU-Recht

Verstöße gegen das EU-Recht führen zu vermeidbaren Rechtsunsicherheiten, die Umstrukturierungen beeinträchtigen oder gar verhindern.

Europarechtliche Vorgaben ergeben sich insbesondere aus der steuerlichen Fusionsrichtlinie vom 19.10.2009 (FRL)²⁸⁶, welche die **(Mindest-)Voraussetzungen der Steuerneutralität** für die grenzüberschreitende Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften in der EU **abschließend bestimmt**. Die Mitgliedstaaten sind nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes nicht berechtigt, zusätzliche Erfordernisse einzuführen.²⁸⁷ Andererseits dürfen sie großzügiger verfahren als es die Richtlinie vorschreibt.

Die Umsetzung der Richtlinie hat unter Wahrung deutscher Besteuerungsrechte zur Öffnung der Einbringungs-, Verschmelzungs- und Spaltungsregeln des Umwandlungssteuergesetzes für grenzüberschreitende Vorgänge in der EU und im EWR geführt.²⁸⁸ Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)²⁸⁹ wurden die Verschmelzungs-, Aufspaltungs- und Abspaltungsregelungen über das EU-Recht hinausgehend globalisiert.

Da Deutschland für grenzüberschreitende und inländische Umstrukturierungen die gleichen

²⁸⁴ So werden im Rahmen der niederländischen fiscale eenheid Zwischengewinne und -verluste eliminiert. In den skandinavischen Gruppenbeitragsystemen können Erfolgswirkungen aus Übertragungen durch gegenläufige Gruppenbeiträge kompensiert werden. Auch im britischen Gruppenbesteuerungssystem ist eine Übertragung ohne capital gains tax möglich (sec. 171 Taxation of Chargeable Gains Act 1992).

²⁸⁵ Vgl. Herzig, DB 2000, 2236 (2237).

²⁸⁶ Richtlinie 2009/133/EG v. 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener

Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. EU 2009 Nr. L 310, 34.

²⁸⁷ EuGH v. 11.12.2008, C-285/07 „A.T.“, ECLI:EU:C:2008:705, DStR 2009, 101; EuGH v. 8.3.2017, C-14/16 „Euro Park Service“, ECLI:EU:C:2017:177, IStR 2017, 409, Rz. 32-57; EuGH v. 16.11.2023, C-318/22 „GE Infrastructure Hungary Holding“, ECLI:EU:C:2023:890, DStRE 2024, 288, Rz. 42, 43.

²⁸⁸ StÄndG 1992 v. 25.2.1992, BGBl I 1992, 297 (Einbringungsregelungen); SEStEG v. 7.12.2006, BGBl I 2006, 2782 (Verschmelzungs- und Spaltungsregeln).

²⁸⁹ BGBl I 2021, 2050.

steuerlichen Grundsätze anwendet,²⁹⁰ sind die Richtlinienvorgaben zur Verhinderung von Auslegungsunterschieden im Interesse des Unionsrechts auch bei rein nationalen Restrukturierungen beachten.²⁹¹

Entsprechendes gilt bei Beteiligung von Rechtsträgern, die in der Richtlinie nicht genannt sind, und bei Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen unter Beteiligung von Drittstaaten, denn auch insoweit finden die gleichen steuerlichen Grundsätze Anwendung.

4.2.5.2. Anpassungserfordernisse

Hieraus ergeben sich folgende Anpassungserfordernisse zur Vermeidung von Verstößen gegen EU-rechtliche Vorgaben:

- Die in §§ 15 Abs. 2 Satz 5, 22 Abs. 1 und 2 UmwStG²⁹² festgeschriebenen **Sperrfristen** sowie die **Vorfristen** des § 15 Abs. 2 Satz 3 und 9 UmwStG **sind um einen Motivtest zu erweitern**. Die Fristen beinhalten zusätzliche Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerneutralität von Spaltungen und Einbringungen, welche sich auf die Missbrauchsklausel des Art. 15 FRL stützen.²⁹³ Nach der Rechtsprechung des EuGH sind derartige unwiderlegliche Missbrauchsvermutungen jedoch unzulässig. Vielmehr bedarf es einer einzelfallbezogenen Würdigung (z.B. in Form eines Motivtests), dass der Vorgang als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat.²⁹⁴ Im Falle der vorgeschlagenen Verkürzung der Sperrfristen auf drei Jahre (s. 4.2.2.2.) würde sich die Problematik des Motivtests indessen entschärfen.
- Nach Verwaltungsauffassung ist eine Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung von Kapitalgesellschaften, die Einbringung gem. §§ 20, 24 UmwStG, die Option nach § 1a Abs. 2 KStG, die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen oder die Rückoption gem. § 1a Abs. 4 KStG nicht zu Buchwerten möglich, wenn der **gemeine Wert des übergehenden Vermögens unterhalb der Buchwerte** liegt.²⁹⁵ Der Gesetzeswortlaut ist insoweit nicht eindeutig. In der Konsequenz kommt es zu einer Zwangsrealisation der stillen Lasten, wobei der resultierende Übertragungsverlust ganz oder bei Abspaltung teilweise untergeht, soweit nicht dem o.g. Vorschlag folgend ein Übergang auf den übernehmenden Rechtsträger oder ein Ausgleich oder Verlustrücktrag erfolgt (s. 4.2.2.5.). Zugleich können beim übernehmenden Rechtsträger passive latente Steuern aufwandswirksam abzugrenzen sein, sofern im Rechnungswesen die Buchwerte fortgeführt werden. Insbesondere in Krisensituationen verhindert die steuerunwirksame Zwangsrealisation der stillen Lasten notwendige Restrukturierungen. Betroffen sind nicht nur Einzelfälle: Nach einer aktuellen Untersuchung wiesen im Jahr 2022 insgesamt 47 der im DAX, MDAX, SDAX oder TecDAX gelisteten Unternehmen aus sieben verschiedenen Sektoren eine Buchwert-Marktwert-Lücke im Konzernabschluss auf.²⁹⁶ Art. 4 Abs. 1 FRL enthält jedoch keinen Vorbehalt, dass der Ansatz des steuerlichen Werts nicht möglich ist, wenn er den tatsächlichen Wert des übergehenden Vermögens übersteigt. Eine Zwangsrealisation der stillen Lasten ist daher – zumindest bei Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen sowie Einbringungen zwischen Kapitalgesellschaften – europarechtlich unzulässig.²⁹⁷
- Sollte – entgegen dem o.g. Vorschlag (s. 4.2.2.1.) – am Teilbetriebserfordernis festgehalten werden, kommt es lediglich auf die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen an. Nicht wesentliche, nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter sind kein konstituierender Bestandteil eines Teilbetriebs i.S.d. Art. 2 Buchst. j FRL (vgl. oben s. 4.2.2.1.).

²⁹⁰ BT-Drucks. 16/2710, 25 f., 27, 42; BT-Drucks. 19/28656, 28 f.

²⁹¹ EuGH v. 17.7.1997, C-28/95 „Leur-Bloem“, EU:C:1997:369, Rz. 32; EuGH v. 16.11.2023, C-318/22 „GE Infrastructure Hungary Holding“, ECLI:EU:C:2023:890, DStRE 2024, 288, Rn. 30.

²⁹² IdF. des Wachstumschancengesetzes.

²⁹³ BT-Drucks. 16/2710, 46; vgl. a. BT-Drucks. 12/6885, 23.

²⁹⁴ EuGH v. 17.7.1997, C-28/95 „Leur-Bloem“, EU:C:1997:369, Rz. 41, 44; EuGH v. 8.3.2017, C-14/16

„Euro Park Service“, ECLI:EU:C:2017:177, IStR 2017, 409, Rz. 32-57.

²⁹⁵ BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 Rz. 03.12, 11.06, 15.14, 20.18, 24.03.

²⁹⁶ Vgl. Zwirner/Busch/Schöffel, KoR 2023, 437 (442).

²⁹⁷ Vgl. Hageböke/Stangl, FR 2023, 1117 (1125 f.), Liedgens/Kahle, StuW 2023, 229 (239-244).

- Das Erfordernis der Gewährung neuer Anteile bei Einbringungen gem. §§ 20, 21 UmwStG steht nicht in Einklang mit den Legaldefinitionen der „Einbringung von Unternehmensteilen“ und des „Austausch von Anteilen“ in Art. 2 Buchst. d und e FRL, die lediglich die Gewährung von Anteilen voraussetzen, so dass auch vorhandene eigene Anteile als Gegenleistung genügen.
- Die **Nichtnegativitätsbedingung** bei Einbringungen gem. § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG findet sich in der steuerlichen Fusionsrichtlinie nicht und stellt daher – zumindest für Betriebs- und Teilbetriebs-einbringungen – eine unzulässige Verschärfung der Voraussetzungen für die Steuerneutralität dar.²⁹⁸
- Gleiches gilt für das **doppelte Nur-Teilbetriebserfordernis** bei Auf- und Abspaltungen gem. Rz. 15.01 des Umwandlungssteuer-erlass-Entwurfs 2023²⁹⁹, sofern am Teilbetriebserfordernis – entgegen dem o.g. Vorschlag (s. 4.2.2.1.) – festgehalten wird.

4.2.6. Abbau von Umwandlungshindernissen für grenzüberschreitende und ausländische Umwandlungen

4.2.6.1. Bedeutung der Besteuerung von grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen

Zahlreiche große, mittelständische, aber auch kleine Unternehmungen werden aus unterschiedlichen Gründen, wie z.B. der Nähe zu Absatzmärkten, Rohstoffen oder auch Arbeitskräften, mittels Direktinvestitionen im Ausland tätig. Auch bei ihnen kann aus betriebswirtschaftlichen Gründen oder rechtlichen Gegebenheiten eine Anpassung der Struktur an veränderte Bedingungen erforderlich werden, die durch steuerliche Lasten nicht behindert werden sollte, soweit die deutschen Besteuerungsrechte gewahrt bleiben.

Dabei ist zwischen folgenden Fällen zu unterscheiden:

- Geht im Rahmen einer Umstrukturierung in Deutschland steuerverhaftetes Vermögen auf einen anderen Rechtsträger über und wird das deutsche Besteuerungsrecht

hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter nicht ausgeschlossen oder beschränkt, sollte eine Übertragung zu Buchwerten in Deutschland möglich sein. Im geltenden Recht ist das jedoch nur bei Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen sowie beim Formwechsel von Kapitalgesellschaften nach dem handelsrechtlichen Umwandlungsgesetz möglich sowie bei **vergleichbaren ausländischen Vorgängen** (s. 4.2.5.2.). Eine Buchwert-Einbringung in eine Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich nur in der EU bzw. im EWR erlaubt; es fehlt eine **Globalisierung der Einbringungsvorschriften** (s. 4.2.5.3.). In anderen Fällen kommt es regelmäßig zu einer prohibitiven Besteuerung vorhandener stiller Reserven, obwohl deutsche Besteuerungsrechte nicht beeinträchtigt werden. Betroffen sind sowohl grenzüberschreitende Restrukturierungen deutscher Konzerne als auch von Konzernen mit ausländischer Spitzeneinheit.

- Besondere Probleme ergeben sich für **in Deutschland ansässige Unternehmungen bei einer Umstrukturierung ihrer Auslandsaktivitäten**. Grundsätzlich sollten im Ausland steuerneutral mögliche Restrukturierungen in Deutschland nicht zu einer Steuerfolge führen, da es ansonsten zu einer Doppelbesteuerung kommt. Im gegenwärtigen System können jedoch Reorganisations im Ausland sowohl bei unmittelbar gehaltenen Beteiligungen (s. 4.2.5.4.) als auch bei mittelbar gehaltenen Beteiligungen (s. 4.2.5.5.) ungerechtfertigte Steuerfolgen im Inland auslösen.
- Einer Reform bedürfen auch die Steuerverhaftungsbedingungen im Umwandlungssteuergesetz (s. 4.2.5.6.).

4.2.6.2. Zu enge Vergleichbarkeitsprüfung

Die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetz zur Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung sowie zum Formwechsel von Kapitalgesellschaften finden nicht nur auf Vorgänge Anwendung, die sich nach dem handelsrechtlichen Umwandlungsgesetz vollziehen, sondern gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UmwStG auch auf

²⁹⁸ Vgl. Hageböke/Stangl, FR 2021, 680.

²⁹⁹ BMF-Entwurf v. 11.10.2023 IV C 2 – S 1978/19/10001 :013, Rz. 15.01.

vergleichbare ausländische Vorgänge. Damit soll der bedeutenden internationalen Verflechtung der deutschen Wirtschaft Rechnung getragen und die Position Deutschlands als Investitionsstandort gestärkt werden, in dem es nationalen und multinationalen Unternehmen gleichermaßen ermöglicht wird, Strukturanpassungen steuerneutral durchzuführen.³⁰⁰ Andererseits wird sichergestellt, dass ausländische Vorgänge nicht begünstigt werden, die im Inland ihrem Wesen nach nicht als Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung oder Formwechsel, sondern als Veräußerungsvorgang zu qualifizieren wären.³⁰¹ Gleichzeitig werden deutsche Besteuerungsrechte durch die Steuerverhaftungsbedingungen in §§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG wirksam geschützt.

Das Gesetz definiert nicht näher, wann ausländische Vorgänge als vergleichbar anzusehen sind.

Die Finanzverwaltung legt das Tatbestandsmerkmal bisher sehr eng aus.³⁰² Erforderlich ist insbesondere das Vorliegen der Strukturmerkmale einer Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung oder eines Formwechsels. Hierzu zählt nach Auffassung der Finanzverwaltung in den Fällen der Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung nicht nur das wirtschaftliche Ergebnis des Vorgangs in Form eines Vermögensübergangs auf einen oder mehrere übernehmende Rechtsträger und die Gewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft. Vielmehr wird als wesentliches Strukturmerkmal auch die Art des Vermögensübergangs – kraft Gesetzes durch (partielle) Gesamtrechtsnachfolge – und bei Verschmelzungen und Aufspaltungen das Erlöschen des übertragenden Rechtsträgers ohne Abwicklung angesehen.³⁰³ Vermögensübergänge durch Einzelrechtsnachfolge werden daher regelmäßig als nicht vergleichbar eingeordnet.

Dieses enge Verständnis der Vergleichbarkeit geht auf das SEStEG³⁰⁴ zurück, welches den Anwendungsbereich der Verschmelzungs-, Auf- und Abspaltungsvorschriften des Umwandlungssteuergesetzes erstmals für grenzüberschreitende Vorgänge – innerhalb der EU und des EWR – geöffnet hat. In den Mitgliedstaaten der EU waren zu diesem Zeitpunkt die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften für die nationale Verschmelzung und die nationale Spaltung von Aktiengesellschaften bereits harmonisiert.³⁰⁵ Verabschiedet war zudem die Richtlinie 2005/56/EG³⁰⁶ über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten. Daher lag es nahe, die Vergleichbarkeit an den unionsweit harmonisierten gesellschaftsrechtlichen Grundlagen zu orientieren. Vor allem Verschmelzungen auf deren Grundlage wurden als vergleichbar angesehen.³⁰⁷

Mit dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz sind die Verschmelzungs-, Auf- und Abspaltungsvorschriften des Umwandlungssteuergesetzes inzwischen jedoch globalisiert worden. Das enge Verständnis der Vergleichbarkeit wird dieser Ausweitung nicht mehr gerecht und droht, die Ziele der Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes scheitern zu lassen, in dem Strukturanpassungen multinationaler Unternehmen blockiert werden. Wichtige Handelspartner Deutschlands, wie z.B. die USA, kennen zwar Vorgänge, die im wirtschaftlichen Ergebnis einer Verschmelzung oder Spaltung gleichkommen, aber nicht durch (partielle) Gesamtrechtsnachfolge vollzogen werden.

Mangels weltweit harmonisierter gesellschaftsrechtlicher Grundlagen bedarf es daher einer **Fortentwicklung des Tatbestandsmerkmals der Vergleichbarkeit** ausländischer Vorgänge. Entscheidend ist das wirtschaftliche Ergebnis, welches in einem einheitlichen Vorgang erreicht wird.

- Bei der Verschmelzung bedarf es eines Übergangs des gesamten Vermögens des

³⁰⁰ BT-Drucks. 16/2710, 1; BT-Drucks. 19/28656, 2.

³⁰¹ BT-Drucks. 16/2710, 35.

³⁰² Vgl. U. Prinz in Prinz/Desens (Hrsg.), Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, Rz. 01.35.

³⁰³ BMF v. 11.11.2011 IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl I 2011, 1314 Rz. 01.29–01.38.

³⁰⁴ Gesetz v. 7.12.2006, BGBl I 2006, 2782.

³⁰⁵ Dritte Richtlinie 78/855/EWG des Rates vom 9.10.1978 betreffend die Verschmelzung von Aktiengesellschaften, ABl.

1978 Nr. L 295/36; Sechste Richtlinie 82/891/EWG des Rates vom 17.12.1982 betreffend die Spaltung von Aktiengesellschaften, ABl. 1982 Nr. L 378/47.

³⁰⁶ Richtlinie 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.10.2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten, ABl. 2005 Nr. L 310/1.

³⁰⁷ Vgl. BT-Drucks. 16/2710, 25 f., 34, 35 f.

übertragenden Rechtsträgers auf einen übernehmenden Rechtsträger und der Gewährung von Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers an die Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Vermögensübergang. Nachfolgend kann der übertragende Rechtsträger erlöschen.

- Die Aufspaltung erfordert einen Übergang des gesamten Vermögens des übertragenden Rechtsträgers auf zwei oder mehr übernehmende Rechtsträger und die Gewährung von Anteilen der übernehmenden Rechtsträger an die Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Vermögensübergang. Nachfolgend kann der übertragende Rechtsträger erlöschen. Die Übertragung von Teilbetrieben ist nicht erforderlich.
- Bei der Abspaltung bedarf es eines Übergangs eines Teils des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers auf einen oder mehrere übernehmende Rechtsträger und der Gewährung von Anteilen des oder der übernehmenden Rechtsträger(s) an die Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft in einem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Vermögensübergang. Der übertragende Rechtsträger bleibt bestehen. Die Übertragung oder der Verbleib eines Teilbetriebs ist nicht erforderlich.

Damit wird dem Wesen der Verschmelzung als Konzentrations- und der Auf- oder Abspaltung als Dekonzentrationsvorgang hinreichend Rechnung getragen. Unerheblich ist dagegen die Art der Vermögensübertragung und das Erlöschen der übertragenden Gesellschaft ohne Abwicklung.

Auch der Bundesfinanzhof hat in mehreren Entscheidungen betont, dass der in § 20 Abs. 4a Satz 7 EStG gebrauchte Begriff der Abspaltung typusorientiert auszulegen ist und bei ausländischen Vorgängen einen Vermögensübergang durch partielle Gesamtrechtsnachfolge nicht erfordert.³⁰⁸

4.2.6.3. Globalisierung der Einbringungsvorschriften

Mit dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz ist von einer Globalisierung der Einbringungsvorschriften in §§ 20-23 UmwStG abgesehen worden. Entscheidend hierfür war die Befürchtung, dass ausländische Einbringende aus DBA-Staaten die erhaltenen Anteile spätestens sieben Jahre nach der Einbringung ohne deutsche Besteuerung veräußern können.³⁰⁹

Nach Auffassung der Kommission behindert die fehlende Globalisierung der Einbringungsvorschriften jedoch die Anpassung unternehmerischer Strukturen an geänderte Bedingungen und damit auch die Attraktivität des Standorts Deutschland, ohne das deutsche Sicherungsinteressen überwiegen.

So besteht die Möglichkeit zur Veräußerung der erhaltenen Anteile ohne deutsche Besteuerung nach sieben Jahren grundsätzlich bereits heute für Einbringende, die in einem EU- oder EWR-Staat steuerlich ansässig sind, ohne dass dies zu einer Einschränkung bei der Europäisierung der Einbringungsvorschriften geführt hätte. Das eingebrachte Vermögen bleibt aufgrund der Steuerverhaftungsbedingung des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG ohnehin dem deutschen Besteuerungszugriff unterworfen.

Darüber hinaus behindert die fehlende Globalisierung aber auch die Einbringung von Vermögen durch inländische Steuerpflichtige in eine Drittstaaten-Kapitalgesellschaft (Outbound-Einbringung), obwohl hier regelmäßig kein Verlust von deutschem Steuersubstrat droht.

Daher empfiehlt die Kommission eine Globalisierung der Einbringungsvorschriften. Deutsche Besteuerungsrechte werden durch die bestehende Steuerverhaftungsbedingung hinreichend abgesichert.

4.2.6.4. Materielles Korrespondenzprinzip und Auslandsu mwandlungen

Die Restrukturierung unmittelbar gehaltener Auslandsbeteiligungen von in Deutschland ansässigen Unternehmen kann trotz Steuerneutralität im Ausland aufgrund des materiellen Korrespondenzprinzips zu prohibitiven

³⁰⁸ BFH v. 1.7.2021 VIII R 9/19, BStBl II 2022, 359; BFH v. 1.7.2021 VIII R 15/20, BStBl II 2022, 363; BFH v. 19.10.2021 VIII R 7/20, BStBl II 2022, 366.

³⁰⁹ BT-Drucks. 19/28656, 29.

Steuerlasten führen, sofern kein mit einer deutschen Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung vergleichbarer Vorgang gegeben ist. Eine verbesserte Vergleichbarkeitsprüfung vermindert zwar die Anzahl der Fälle, beseitigt aber das Problem nicht vollständig.

So führen gescheiterte Spaltungsvorgänge im Ausland auf Ebene der Anteilseigner zu voll steuerpflichtigen verdeckten Gewinnausschüttungen. Die Rechtsfolge ergibt sich, weil die verdeckten Gewinnausschüttungen das Einkommen der umwandelnden Gesellschaft mindern und nicht das Einkommen einer anderen Gesellschaft erhöhen.

Nach § 8b Abs. 1 KStG sind offene Gewinnausschüttungen sowie verdeckte Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner grundsätzlich steuerfrei, soweit sie aus Beteiligungen mit einer unmittelbaren Beteiligungshöhe von mindestens zehn Prozent, stammen. Allerdings entfällt die Steuerfreiheit, soweit durch die Gewinnausschüttung das Einkommen der leistenden Gesellschaft gemindert wurde (Vermögensminderung) bzw. das Einkommen der leistenden Gesellschaft sich nicht erhöht hat (verhinderte Vermögensmehrung). Im Falle einer verdeckten Gewinnausschüttung sieht § 8b Abs. 1 S. 5 KStG eine Rückausnahme vor: Soweit sich das Einkommen einer dem Anteilseigner nahestehenden Person erhöht hat, bleibt es bei der Steuerfreiheit der verdeckten Gewinnausschüttung.³¹⁰

Die Rückausnahme gilt daher nicht für offene Gewinnausschüttungen (z.B. offene Sachdividenden im Rahmen von Spaltungen)³¹¹ und soll nach Auffassung der Finanzverwaltung auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen nur bei vorliegender Zeitraumkongruenz zwischen der Einkommensminderung bei der leistenden Gesellschaft und der Einkommenserhöhung bei nahestehenden Person greifen. Mit anderen Worten, die Finanzverwaltung fordert die

Einkommenserhöhungen im nämlichen und nicht in künftigen Veranlagungszeiträumen.³¹²

Die Nichtberücksichtigung von zeitlich nachgelagerten Gewinnerhöhungen, insbesondere durch Buchwertfortführung im Ausland, führt in diesen Fällen zu einer Doppelbesteuerung, die mit dem Grundgedanken des Korrespondenzprinzips – nämlich der Vermeidung nicht besteuert Einkünfte – nicht vereinbar ist. Zudem besteuert Deutschland im Ergebnis stille Reserven, die in Deutschland nach allgemeinen Grundsätzen nicht steuerverhaftet sind.³¹³ Schließlich ergibt sich ein Widerspruch zu vergleichbaren Korrespondenzregelungen wie §§ 4i S. 2, 4k Abs. 2 S. 3 EStG, da insofern der Gesetzeswortlaut³¹⁴ oder zumindest die Gesetzesbegründung³¹⁵ den Besteuerungszeitpunkt der Erträge nicht eingrenzt und Erhöhungen der Bemessungsgrundlage in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum ausreichen lässt.

Die sehr enge Auslegung des Korrespondenzprinzips durch die Finanzverwaltung ist nicht sachgerecht und verhindert in vielen Fällen eine steuerneutrale Restrukturierung von Auslandsbeteiligungen durch in Deutschland ansässige Muttergesellschaften.

Im Hinblick auf den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit und zur Erzielung einer sachgerechten Rechtsfolge fordert die Kommission § 8b Abs. 1 S. 5 KStG dahingehend anzupassen, dass jegliche Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1 S. 1 KStG erfasst werden und das materielle Korrespondenzprinzip auch dann greift, soweit ein Bezug im Sinne des § 8b Abs. 1 S. 1 KStG das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahestehenden Person erhöht hat oder erhöhen wird.

4.2.6.5. Umwandlungen in der Hinzurechnungsbesteuerung

Gem. 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG werden Einkünfte aus Umwandlungen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich als aktiv eingestuft. Eine Ausnahme gilt, soweit die Einkünfte

³¹⁰ Praktische Relevanz entfaltet der Mechanismus vor allem bei Gewinnausschüttungen ausländischer Gesellschaften an inländische Anteilseigner.

³¹¹ So auch *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rz. 130; *Becker/Kamphaus/Loose*, IStR 2013, 328 (332); *Käbisich/Bunzeck*, IWB 2011, 392 (397).

³¹² So auch *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rz. 131; *Richter/Reeb*, IStR 2015, 40 (44).

³¹³ Vgl. *U. Prinz* in *Prinz/Desens* (Hrsg.), *Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht*, Rz. 01.72.

³¹⁴ Zu § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG „Satz 1 gilt nicht, soweit den Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen gegenüberstehen, die ... im Rahmen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung einer tatsächlichen Besteuerung unterliegen.“

³¹⁵ Zu § 4i Satz 2 EStG, BT-Drs. 18/9956, 4; so auch *Pohl* in *Brandis/Heuermann*, § 4i EStG Rz. 64 (11/2023); *Wacker* in *L. Schmidt*, § 4i EStG Rz. 15.

auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die der Erzielung passiver Einkünfte dienen. Allerdings entfällt die Ausnahme, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Abs. 4 UmwStG zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist (Rückausnahme).

Die Regelung kodifiziert eine eigene Einkunftsart, sodass Umwandlungen Zwischeneinkünfte auslösen, wenn diese unzureichend mit Umwandlungsvorgängen nach § 1 UmwStG³¹⁶ vergleichbar sind (sog. gescheiterte Umwandlung).³¹⁷ Die Rechtsfolge ergibt sich nach dem Gesetzeswortlaut auch für umwandelnde Gesellschaften, die aktive Einkünfte erwirtschaften. Folglich kommt es bei rein ausländischen Umwandlungen zur Besteuerung stiller Reserven, ohne dass an dem ausländischen Besteuerungssubstrat ein deutsches Besteuerungsrecht besteht oder die aufgedeckten Reserven steuerwirksam abschreibbar sind. Zwar führen nach Auffassung der Finanzverwaltung aus der Umwandlung resultierende Einkünfte, die auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, welche der Erzielung von aktiven Einkünften dienen, nicht zu passiven Einkünften (Vorrang der § 8 Abs. 1 Nrn. 1 bis 8 AStG).³¹⁸ Diese Auffassung ist sachgerecht, sollte aus Gründen der Rechtssicherheit aber im Gesetz verankert werden.

Die Vorschrift des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG führt auch zu einer Ungleichbehandlung von Umwandlungsvorgängen gegenüber Veräußerungsvorgängen und ist systematisch nicht zu rechtfertigen, weil es sich bei Umwandlungen nur um eine Ausprägung eines Veräußerungsvorgangs handelt.³¹⁹

Aus gescheiterten Umwandlungsvorgängen können sich auch Probleme auf der Ebene des Anteilseigners ergeben: Resultieren gescheiterte Spaltungsvorgänge in aktiven Einkünften der

umwandelnden Gesellschaft, fließen den Anteilseignern verdeckte Gewinnausschüttungen zu, welche die Vorschrift des § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a AStG als Zwischeneinkünfte qualifiziert. Die Rechtsfolge ergibt sich, weil die verdeckten Gewinnausschüttungen das Einkommen der umwandelnden Gesellschaft mindern und nicht das Einkommen einer anderen Gesellschaft erhöhen.

Die Umwandlung mittelbar gehaltener ausländischer Beteiligungen ist daher mit erheblichen Rechtsunsicherheiten verbunden. Die Zielsetzung der Hinzurechnungsbesteuerung, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern sowie eine angemessene Vorbelastung ausländischer Einkünfte sicherzustellen, wird verfehlt. Letztlich werden in Deutschland ansässige Unternehmen darin beschränkt, im Ausland ihre rechtlichen Strukturen den veränderten Umständen des Wirtschaftslebens anzupassen.

Zudem greift auch die ATAD³²⁰ keine Umwandlungsvorgänge auf, sondern beschränkt die Hinzurechnungsbesteuerung auf missbräuchliche Gestaltungen und typisch passive Einkünfte, so dass die deutsche Umsetzung der Hinzurechnungsrechnungsbesteuerung letztlich einen überschießenden Sonderweg beschreitet.

Daher ist für eine sachgerechte Rechtsfolge zu fordern, dass gescheiterte Umwandlungen sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch auf Ebene der Anteilseigner nur dann zu Zwischeneinkünften führen, soweit die umwandelnde Gesellschaft passive Einkünfte erwirtschaftet. Dabei sind die Rückausnahmen des § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a AStG und des § 8b Abs. 1 S. 5 KStG (in geänderter Form) aufeinander abzustimmen.

4.2.6.6. Steueraufschub bei umwandlungsbedingten Entstrickungen

Die Steuerverhaftungsbedingungen in §§ 3 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 13 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, 15 Abs. 1 S. 1, 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3, 21 Abs. 2

³¹⁶ Exemplarisch: Einige Jurisdiktionen kennen nicht die dem § 1 UmwStG immanente Gesamtrechtsnachfolge, lokale Umwandlungsvorgänge basieren auf höchststrichterlicher Judikatur und nicht auf gesetzlicher Grundlage.

³¹⁷ Vgl. BT-Drucks. 19/28652, 57; BMF v. 22.12.2023 IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, BStBl I 2023, SonderNr. 1/2023, Rz. 420-425; zustimmend: Mann in Mann/Staats, AStG, § 8 AStG, Rz. 498; ablehnend und eine Vergleichbarkeit mit dem UmwG als ausreichend ansehend: Ehlermann, in Strunk/Kaminski/Köhler, § 8 AStG, Rz. 235 (8/2023).

³¹⁸ BMF v. 22.12.2023 IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, BStBl I 2023, SonderNr. 1/2023, Rz. 418.

³¹⁹ Vgl. BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl I 1314, Rz. 00.02; Entwurf eines BMF-Schreibens vom 11.10.2023, IV C 2 – S 1978/19/10001:013, Rz. 00.02; BFH v. 24.01.2018, I R 48/15, BStBl II 2019, 45; BFH v. 17.09.2003, I R 97/02, BStBl II 2004, 68.

³²⁰ Vgl. Art. 7 Abs. 2 ATAD.

S. 3 Nr. 1, 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 UmwStG sehen die Aufdeckung und sofortige Besteuerung stiller Reserven vor, soweit das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der im Rahmen einer Umstrukturierung übertragenen oder getauschten Wirtschaftsgüter ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Dies ist im Grundsatz sachgerecht. Allerdings ist die Sofortbesteuerung der aufgedeckten stillen Reserven innerhalb der EU und des EWR nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar, die Strukturveränderungen von Gesellschaften schützt.³²¹

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist Deutschland im Falle des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts berechtigt, nicht realisierte Wertzuwächse festzustellen oder die Steuer auf diese Wertzuwächse festzusetzen.³²² Nicht gerechtfertigt ist aber deren sofortige Einziehung. Vielmehr muss dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen einer Sofortbesteuerung der nicht realisierten Wertzuwächse und einem Steueraufschub mit der Folge etwaiger Nachweispflichten belassen werden.³²³ Wählt der Steuerpflichtige den Steueraufschub, ist die Steuer nach Art. 5 Abs. 2 ATAD und der Rechtsprechung des EuGH³²⁴ ratierlich über fünf Jahre zu verteilen.

Daher ist eine Anpassung der Steuerverfahrensbedingungen an die europarechtlichen Vorgaben geboten. Dabei sollte der Steueraufschub im Interesse des Steuerstandorts Deutschland auch in Drittstaatenfällen gewährt werden, da er nur mit geringen Zinsverlusten für den Fiskus verbunden ist.

Denkbar wäre etwa eine zeitliche Verteilung des festgestellten Gewinns über fünf Jahre entsprechend § 4g EStG, wie sie im Regierungs-Entwurf des Jahressteuergesetzes 2024 vorgesehen ist.

Zwar sieht die ATAD eine Verteilung der Steuer im Erhebungsverfahren vor, jedoch ist die zeitliche Verteilung des Gewinns als gleichwertig anzusehen und wirkt auch in der Gewerbesteuer.

4.2.7. Umwandlungen und globale Mindestbesteuerung

Die Regelungen zur globalen Mindestbesteuerung gehen grundsätzlich davon aus, dass nach den Rechnungslegungsstandards die Übertragung von Vermögenswerten und Schulden bei der abgebenden Geschäftseinheit zu Gewinnen oder Verlusten führt, die in die Berechnung ihres Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts eingehen, und bei der übernehmenden Geschäftseinheit zu Anschaffungskosten in Höhe des Erwerbspreises.³²⁵ Abweichend davon werden Mindeststeuer-Reorganisationen für Zwecke der Mindestbesteuerung zu Buchwerten abgebildet.³²⁶ Dies ist sachgerecht, um steuerneutrale Reorganisationen nicht mit einer Ergänzungssteuer zu belegen. Dementsprechend setzt eine Mindeststeuer-Reorganisation voraus, dass der Gewinn oder Verlust aus den übertragenen Vermögenswerten ganz oder zum Teil nicht besteuert worden ist und grundsätzlich die Buchwerte bei der übernehmenden Geschäftseinheit fortgeführt werden.

Probleme ergeben sich, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen einer steuerfreien Reorganisation von Anfang an nicht vorgelegen haben oder aufgrund einer Sperrfristverletzung die Steuerfreiheit ganz oder teilweise versagt wird, für Zwecke der Rechnungslegung aber zulässigerweise an einer Abbildung der Transaktion zu Buchwerten festgehalten wird.³²⁷ In diesem Fall „passt“ der auf der Grundlage der Rechnungslegungsdaten ermittelte Mindeststeuer-Gewinn oder -Verlust nicht zu den steuerlichen Folgen, was zu willkürlichen Schwankungen des effektiven Steuersatzes

³²¹ Vgl. Förster in FS Lüdicke, 129 (140); U. Prinz in Prinz/Desens (Hrsg.), Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, Rz. 01.34.

³²² EuGH v. 29.11.2011, C-371/10 „National Grid Indus“, DStR 2011, 2334 Rz. 46-64; EuGH v. 14.9.2017, C-646/15 „Panayi“, EU:C:2017:682, Rz. 50-56; EFTA-Gerichtshof v. 3.10.2012, E-15/11 „Arcade Drilling“, IStR 2013, 195 Rz. 97.

³²³ EuGH v. 29.11.2011, C-371/10 „National Grid Indus“, ECLI:EU:C:2011:785, IStR 2012, 27 Rz. 73; EuGH v. 23.1.2014, C-164/12 „DMC“, ECLI:EU:C:2014:20, DStR 2014, 193 Rz. 64; EuGH v. 21.5.2015, C-657/13 „Verder Lab Tec“, ECLI:EU:C:2015:331, IStR 2015, 440 Rz. 52; EFTA-Gerichtshof

v. 3.10.2012, E-15/11 „Arcade Drilling“, IStR 2013, 195, Rz. 100-104.

³²⁴ EuGH v. 23.1.2014, C-164/12 „DMC“, ECLI:EU:C:2014:20, DStR 2014, 193 Rz. 62, 64; EuGH v. 21.5.2015, C-657/13 „Verder Lab Tec“, ECLI:EU:C:2015:331, IStR 2015, 440 Rz. 52.

³²⁵ § 66 Abs. 1 MinStG; BT-Drucks. 20/8668, 206 f.; Art. 35 Abs. 2 MinBestRL; OECD, Commentary GloBE Model Rules, Art. 6.3., Rz. 71; OECD, Administrative Guidance on the GloBE Model Rules, 2.1.1. Rz. 1.

³²⁶ § 66 Abs. 2 MinStG; Art. 35 Abs. 1, 3 MinBestRL; BT-Drucks. 20/8668, 207.

³²⁷ Vgl. Dehne/Rosenberg, DB 2022, 626 (628-630); Förster/Dehne, BB 2023, 1707 (1709-1711).

führen kann. Die Abgrenzung von latenten Steuern kann die entstehenden Schwankungen wegen der Umbewertung auf 15 Prozent nur unzureichend kompensieren.

Betroffen sind insbesondere Reorganisationen innerhalb eines Steuerhoheitsgebiets.³²⁸

Zur Vermeidung willkürlicher Schwankungen des effektiven Steuersatzes bittet die Kommission, eine **Lösung innerhalb des Inclusive Frameworks** anzustreben.

4.3. Liquidation und Sanierung von Unternehmen

4.3.1. Steuerliche Berücksichtigung von Wertverlusten aus Anteilen an Kapitalgesellschaften und Gesellschafterdarlehen

4.3.1.1. Bedeutung des objektiven Nettoprinzips

Der auch das Unternehmenssteuerrecht beherrschende Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfordert eine strenge Beachtung des objektiven Nettoprinzips³²⁹. Dass dieses unter anderem eine vollständige Berücksichtigung von Verlusten im Rahmen der laufenden Unternehmenstätigkeit verlangt, ist oben bereits dargestellt worden (s. 3.6.). Aus betriebswirtschaftlicher Sicht kommt darin auch der Gedanke zum Ausdruck, dass positive und negative Erfolgsbeiträge, in denen sich unternehmerische Risiken abbilden, symmetrisch und vollständig erfasst werden müssen. Andernfalls würde das Unternehmenssteuerrecht riskante – und damit vor allem innovative – Unternehmen bestrafen.³³⁰

Auch im Rahmen der Liquidation oder Sanierung von Gesellschaften muss gesichert werden, dass sämtliche Vermögensverluste steuerlich angemessen abgebildet werden. Daran ändert der Umstand nichts, dass das bisherige Unternehmen gegebenenfalls aufgelöst oder vollkommen umstrukturiert wird. Gerade die steuerliche Perspektive, ex post abschließende Verluste aus gescheiterten Investitionen und Innovationen steuerlich geltend machen zu können, ermutigt ex ante die potenziellen Investoren und

Innovatoren, erfolgversprechende, wenn auch risikoreiche – z. B. technologisch neuartige – Produkte oder Geschäftsmodelle zu entwickeln.

4.3.1.2. Abzugsfähigkeit von Liquidationsverlusten

Das bedeutet in einem ersten Schritt, dass die Verluste des eingesetzten Kapitals im Rahmen der Liquidation von Kapitalgesellschaften beim Gesellschafter voll steuerlich geltend gemacht werden können. Das ist nach geltendem Recht bei natürlichen Personen als Gesellschafter nur teilweise und bei Kapitalgesellschaften als Gesellschafter überhaupt nicht der Fall.

Beispiel: Die A-AG gründet gemeinsam mit der natürlichen Person N die A-GmbH mit einem je zur Hälfte von den beiden Gesellschaftern eingebrachten Stammkapital von 1.000.000 Euro zur Entwicklung eines Medikaments. Das gesamte Stammkapital wird verbraucht, ohne dass die Entwicklung erfolgreich ist. Die Gesellschaft wird bei einem Kapitalstand von 0 liquidiert. Nach geltendem Recht fällt der entstandene Verlust von 1.000.000 Euro bei der A-GmbH wegen Liquidation fort. Bei der A-AG ist der Wertverlust ihrer Beteiligung nach § 8b Abs.3 KStG nicht abzugsfähig. Bei N findet insoweit im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens nur eine anteilige Verlustverrechnung statt (§ 3c Abs. 2 S.1 EStG). Dies ist nicht gerechtfertigt – auch nicht durch die weitgehende oder anteilige Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen nach § 8b Abs. 2 KStG und § 3 Nr. 40 EStG, denn die dort geregelte Steuerfreiheit bezieht sich ja auf Wertsteigerungen des Gesellschaftsanteils oberhalb der Anschaffungskosten des Gesellschafters (d.h. eben der Kapitaleinlage, die in der Liquidation verloren geht).

§ 8b Abs. 3 KStG und § 3c Abs. 2 S. 1 EStG sind im Sinne einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung zu ändern. Liquidationsverluste sollten bei der Besteuerung der Gesellschafter steuerlich relevant sein, soweit sich in ihnen auf der Ebene des Gesellschafters ein Verlust seines

³²⁸ Für grenzüberschreitende Transaktionen findet (zumindest beim Übertragenden) die Berechnung des Mindeststeuer-Gewinns oder -Verlusts auf der Grundlage des Fremdvergleichspreises Anwendung, vgl. § 16 Abs. 1 S. 1 MinStG, Art. 16 Abs. 4 Unterabs. 1 MinBestRL, GloBE Model Rules 3.2.3.

Zum Übernehmenden vgl. OECD, Commentary GloBE Model Rules, Art. 6.3., Rz. 73.1.

³²⁹ Zum objektiven Nettoprinzip: Hey in Tipke/Lang, Rz. 8.61.

³³⁰ Schön in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.332.

anteiligen Gesellschaftskapitals widerspiegelt.³³¹ Eine solche Regelung findet sich gegenwärtig beispielhaft im niederländischen Steuerrecht (s. 3.3.3.5.2.), aber auch im Steuerrecht von Luxemburg³³². Der geschilderte Fall, in dem ein Gründungsgesellschafter mit der Liquidation seinen gesamten „Einsatz“ verliert, macht deutlich, dass eine Verlustverrechnung zwingend erforderlich ist.

Anders kann der Fall zu beurteilen sein, wenn der in Rede stehende Gesellschaftsanteil vor der Liquidation der Gesellschaft vom Gründungsgesellschafter zu einem Preis oberhalb oder unterhalb der ursprünglichen Anschaffungskosten bzw. des steuerlichen Einlagekontos veräußert worden ist, gegebenenfalls auch mehrfach zu unterschiedlichen Preisen den Inhaber gewechselt hat. In diesen Fällen ist zu berücksichtigen, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Gesellschaftsanteils nach § 8b Abs. 2 KStG und nach § 3 Nr. 40 EStG weitgehend oder teilweise steuerfrei gestellt wird. Es gilt daher zu vermeiden, dass einerseits ein Veräußerungsverlust oder eine Teilwertabschreibung auf den Gesellschaftsanteil steuermindernd vorgenommen werden können, eine nachfolgende Werterholung aber im Veräußerungsfall steuerfrei bleibt. Es empfiehlt sich daher, nur echte Liquidationsverluste zur vollen Verrechnung zuzulassen, nicht hingegen vorläufige Teilwertabschreibungen oder zwischenzeitliche Veräußerungsverluste. Dies hat auch Konsequenzen für die Berechnung des steuerrelevanten Teils des späteren Liquidationsverlusts.

- Ist der Gesellschaftsanteil vor der späteren Liquidation zu einem oberhalb des steuerlichen Einlagekontos liegenden Preis veräußert worden, so ist das Problem darin begründet, dass der dabei vom früheren Inhaber erzielte Gewinn aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils nach § 8b Abs. 2 KStG und § 3 Nr. 40 EStG weitgehend oder teilweise steuerbefreit gewesen ist.³³³ Systematisch muss daher verhindert werden, dass korrespondierende Wertverluste auf Seiten des Erwerbers eines Gesellschaftsanteils,

beim Erwerber mit steuerlicher Wirkung verrechnet werden können. Ein Liquidationsverlust darf daher nur bis zur Höhe des steuerlichen Einlagekontos geltend gemacht werden, nicht aber, soweit sich in den „verlorenen“ Anschaffungskosten des Erwerbers offene Rücklagen oder spekulative Werte widerspiegeln.

- Ist der Gesellschaftsanteil vor der Liquidation zu einem unterhalb des steuerlichen Einlagekontos liegenden Preis veräußert worden, so stellt sich die Frage, ob der Veräußerer diesen Verlust steuerlich geltend machen kann, obwohl es gar nicht zur Liquidation kommt und sich das Unternehmen gegebenenfalls wieder erholt. Dies sollte nicht erlaubt werden, denn es kann nicht verhindert werden, dass bei dem Erwerber eine solche Werterholung später gerade nicht zu einer vollständigen Steuerpflicht führt.
- Schließlich sollte der Erwerber nach Auffassung der Kommission in der späteren Liquidation keinen abzugsfähigen Veräußerungsverlust oder Liquidationsverlust geltend machen können, der seine persönlichen Anschaffungskosten oder den auf ihn entfallenden Anteil der Einlagen übersteigt. Andernfalls bestünde die Möglichkeit, bereits entstandene Wertverluste zwischen Veräußerer und Erwerber zum Zwecke der Nutzung in der Liquidation hin- und herzuschieben.

Wer daher einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft zu einem Preis unterhalb des anteiligen Gesellschaftskapitals erwirbt, darf nach Auffassung der Kommission bei der späteren Liquidation der Gesellschaft den in seinen Anschaffungskosten ausgewiesenen Restwert des erworbenen Anteils bis zur Höhe des steuerlichen Einlagekontos als verrechenbaren Verlust geltend machen.

4.3.1.3. Abzugsfähigkeit der Verluste aus Gesellschafterdarlehen

³³¹ *Raupach*, DStJG 25 (2002), 9 (20); *Herlinghaus* in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8b KStG Rz. 289; *Gosch* in *Gosch*, KStG, § 8b KStG Rz. 267; *Schön* in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.394.

³³² *Bianco/Pantazatou* in Kristofferson (Hrsg.), *Taxation of Companies in Economic and Financial Distress*, 299 (309 f.).

³³³ Kritisch zu dieser Steuerbefreiung, soweit der Veräußerungserlös das Kapital und die offenen Rücklagen übersteigt: *Hey*, DStJG 24 (2001), 155 (199 ff.); zuletzt *Kempny/Plesdonat*, StuW 2024, 33.

Akzeptiert man, dass der Verlust des vom Gesellschafter eingelegten Eigenkapitals in der Liquidation, der sich in den Anschaffungskosten des Gesellschafters bei Gründung oder Kapitalerhöhung widerspiegelt, beim Gesellschafter abzugsfähig gestellt werden muss, so hat dies auch Konsequenzen für den Umgang mit von den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft gewährten Darlehen. In einem zweiten Schritt heißt dies nämlich, dass der Verlust von Gesellschafterdarlehen in vollem Umfang abzugsfähig sein muss. Für diese Wertverluste gilt in noch größerem Umfang als für Wertverluste in Gesellschaftsanteilen, dass sie auf Ebene der Gesellschaft selbst schlicht nicht abgebildet werden. § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG, § 3c Abs. 2 S. 2 ff. EStG und § 20 Abs. 6 S. 6 EStG sind daher aufzugeben. Dies muss nicht nur für den endgültigen Ausfall der Darlehen gelten, sondern auch für Verluste aus der Veräußerung wertberechtigter Gesellschafterdarlehensforderungen an dritte Personen. Sollte es später beim neuen Inhaber zu einer Werterholung dieser Forderungen kommen, so wäre ein nachfolgender Gewinn aus der Einziehung der Forderungen natürlich als steuerpflichtig zu behandeln. Denn für Wertsteigerungen bei Gesellschafterdarlehen gibt es keine entsprechende Vorschrift zu § 8b Abs. 2 KStG oder § 3 Nr. 40 EStG, die eine vollständige oder anteilige Steuerbefreiung vorsieht.

4.3.2. Steuerliche Folgen aus dem Verzicht des Gesellschafters auf die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens

4.3.2.1. Ebene der Kapitalgesellschaft

Gerät ein Unternehmen in eine Krise, versuchen die beteiligten Gesellschafter häufig, das Unternehmen durch Verzicht auf die Rückzahlung von Gesellschafter-Darlehen aus der drohenden Überschuldung zu befreien. Ein solcher gesellschaftsrechtlich veranlasseter Verzicht eines Gesellschafters auf eine gegen die Gesellschaft gerichtete Forderung stellt nach allgemeinem Steuerbilanzrecht eine Einlage i. S. von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG in das Vermögen der Kapitalgesellschaft dar. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG folgt in einem weiteren Schritt, dass die in dem Verzicht

liegende Einlage in Höhe des „Teilwerts“ des eingelegten Wirtschaftsguts gewinnneutral anzusetzen ist.

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hat in einer Grundsatzentscheidung aus dem Jahre 1997 angenommen, dass als „Teilwert“ der Einlage der fiktive „Marktwert“ der Forderung auf Gläubigerseite anzusetzen ist.³³⁴ Dem steht allerdings der Umstand gegenüber, dass im Fall des Forderungsverzichts bei der Gesellschaft die bestehende Zahlungsverpflichtung gegenüber dem Gesellschafter zum Nennwert ausgebucht werden muss. Bei dieser Betrachtung führt der Forderungsverzicht in Höhe der Differenz zwischen Nennwert und Marktwert („Teilwert“) zu einem steuerpflichtigen Gewinn der sanierungsbedürftigen Gesellschaft.

Diese Rechtsprechung überzeugt weder in der Begründung noch im Ergebnis.³³⁵ Die Feststellung der Höhe des Teilwerts der Einlage ist aus Sicht der bilanzierenden Gesellschaft zu betrachten, nicht aus Sicht des einlegenden Gesellschafters. Für die Gesellschaft bildet immer der Nennwert einer Verbindlichkeit auch deren Teilwert, denn in dieser Höhe besteht nun einmal eine Rückzahlungspflicht der Gesellschaft. Daher muss der Gesellschafterverzicht auf eine Forderung unabhängig von deren „Werthaltigkeit“ aus steuerlicher Sicht immer in vollem Umfang als gewinnneutrale Einlage angesehen werden. Dies ist nicht nur steuersystematisch korrekt, sondern auch sanierungsfreundlich.³³⁶

Die geschilderte Rechtspraxis ist aber auch deshalb besonders sanierungsfeindlich, weil sie auf einen gesellschaftsrechtlich veranlassenden Darlehensverzicht des Gesellschafters noch nicht einmal das Sanierungsprivileg des § 3a EStG anwendet – dieses soll nur für „betrieblich veranlasste“ Verzichte gelten, bei denen der Verzichtende außerhalb seines persönlichen Interesses an dem Fortbestand des Unternehmens auch ein weitergehendes betriebliches Interesse geltend machen muss.³³⁷ Auch diese Auffassung ist schon nach geltendem Recht zweifelhaft.³³⁸

³³⁴ BFH v. 9.6.1997 GrS 1/94 BStBl II 1998, 307 Rz.44; *Kulosa* in L. Schmidt, § 6 EStG Rz. 879 f.; vorher bereits *Groh*, BB 1993, 1882.

³³⁵ Siehe bereits *Knobbe-Keuk*, StuW 1991, 306 (307); *Schulze-Osterloh*, NZG 2017, 641 (644 ff.); *Röder* in *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.129 ff.

³³⁶ Zugleich entfällt damit jedes Interesse an „Umgehungsgealtungen“ (dazu *Striefler*, DStR 2023, 2129).

³³⁷ *Desens*, FR 2017, 981 (983).

³³⁸ *Förster*, DStR 2023, 1041 (1043); *Förster/Hechtner*, DB 2017, 1536 (1539).

Im Ergebnis schlägt die Kommission vor, den Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft in deren Bilanz in vollem Umfang als steuerneutrale Einlage in Höhe des Nennwerts der Forderung zu behandeln.

Zu beachten ist, dass das neue Mindeststeuergesetz hier insofern einen Konflikt erzeugen kann, als eine „steuerfrei“ gestellte Vermögensmehrung mit einer Ergänzungssteuer belegt werden kann. Die Kommission sieht zwei Möglichkeiten, dieser nachteiligen Rechtsfolge zu entgehen. Zum einen muss geprüft werden, ob nach dem maßgeblichen Handelsbilanzrecht gesellschaftsrechtlich veranlasste Forderungsverzichte gewinnwirksam oder gewinnneutral behandelt werden. Im Schrifttum zu den IFRS findet sich dazu der Vorschlag einer gewinnneutralen Zuweisung zum Eigenkapital.³³⁹ Dies würde das Problem bereits auf Ebene des Handelsbilanzrechts lösen. Darüber hinaus sollte durch eine angemessene Anwendung des den „Sanierungserträgen“ gewidmeten § 41 MinStG sichergestellt werden, dass die mit der steuerrechtlichen Einlage korrespondierenden Erträge keine Mindeststeuer auslösen.

4.3.2.2. Ebene des Gesellschafters

Auf der Ebene des Gesellschafters stellt sich der Wertverlust eines Darlehens als betrieblicher Aufwand dar. Es muss daher einem Gesellschafter – jedenfalls bei Zugehörigkeit des Darlehens zu einem Betriebsvermögen – gestattet sein, diesen Wertverlust im Rahmen einer Teilwertabschreibung geltend zu machen. Verzichtet der Gesellschafter abschließend auf die bereits entwertete Forderung, so ist darauf zu achten, dass sich die Anschaffungskosten des Gesellschafters durch den Forderungsverzicht nur in Höhe des „werthafter“ Teils der Forderung erhöhen. Würde man hingegen im Zeitpunkt des Forderungsverzichts den Nennbetrag der Forderung als nachträglichen Anschaffungsaufwand ansetzen, so würde dies dem Gesellschafter die Möglichkeit geben, den vor dem Zeitpunkt des Verzichts eingetretenen Wertverlust der Forderung steuerlich zweimal zu verwerten – einmal als Aufwand des Gesellschafters im Rahmen einer Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung und noch einmal bei einer späteren Liquidation oder Anteilsveräußerung, denn bei der

Berechnung dieses Gewinns werden sowohl die ursprünglichen als auch die nachträglichen Anschaffungskosten gewinnmindernd in Ansatz gebracht.

Soweit der Gesellschafter das von ihm der Gesellschaft gewährte Darlehen im Privatvermögen hält, kommt eine zwischenzeitliche Abschreibung des Darlehenswerts auf den niedrigeren Teilwert nicht in Betracht. In diesem Fall ist es systemgerecht, bei dem späteren Darlehensverzicht den werthaltigen Teil der Forderung als nachträgliche Anschaffungskosten auf den Anteil zu aktivieren und den nicht werthaltigen Anteil als Verlust gem. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2 EStG zu berücksichtigen.

4.3.3. Forderungsverzicht von Drittgläubigern und § 3a EStG

4.3.3.1. Bessere Abstimmung zwischen Steuerrecht und Insolvenz-/ Restrukturierungsrecht

Soweit Sanierungs- (oder generell Insolvenz-) Privilegien beibehalten werden, sollten diese im Interesse erhöhter Planungs- und Rechtssicherheit enger auf das geltende Insolvenz- und Restrukturierungsrecht abgestimmt werden. Insofern enthält § 3a EStG – neben der betrieblichen Veranlassung des Schuldenerlasses (und der – schon rein logisch notwendigen – ertragsteuerlichen Auswirkung des entsprechenden Sanierungsinstruments) – in Absatz 2 eine Reihe von Tatbestandsmerkmalen, die zwar vielfach der insolvenzrechtlichen Terminologie entlehnt bzw. an insolvenzrechtliche Kategorien angelehnt sind. Anders als für die unternehmerbezogene Sanierung in Absatz 5 wird allerdings nicht auf die entsprechenden insolvenzrechtlichen Begrifflichkeiten und Verfahrensarten verwiesen.

Gerade im Hinblick auf die angestrebte Reform und Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts erscheint daher eine stärkere inhaltliche Koordinierung zwischen ertragsteuerlicher und insolvenzrechtlicher Rechtslage empfehlenswert. Dabei gilt es freilich zu beachten, dass (bei Weitem) nicht jede Sanierung in einem Insolvenzverfahren (mit all seinen Spielarten) oder einem StaRUG-Verfahren vonstattengeht. Im Gegenteil dienen die vorgenannten Verfahren

³³⁹ Zwirner/Boecker, IRZ 2018, 417 (418 f.).

gerade als Rückfalloption (und damit zugleich auch als Drohkulisse in vorausgehenden Verhandlungen) für den Fall, dass eine freie, außergerichtliche Sanierung durch einvernehmliche Einigung mit den Gläubigern scheitert. Eine vollständige Gleichsetzung steuerrechtlicher mit insolvenzrechtlichen Kategorien erscheint daher von vornherein nur im Hinblick auf materiell-insolvenzrechtliche Elemente gangbar, während der Eintritt in ein bestimmtes insolvenz- oder restrukturierungsrechtliches Verfahrensstadium sich insbesondere zur Formulierung einer Vermutung für die Verwirklichung eines ertragsteuerlichen Tatbestandsmerkmals eignen dürfte, soweit die zugrundeliegenden Normzwecke sich decken und das befassende Insolvenz- oder Restrukturierungsgericht sich bereits in hinreichender Intensität mit den entsprechenden Sachverhalten befasst hat.

4.3.3.2. Sanierungsbedürftigkeit

§ 3a Abs. 2 EStG setzt zunächst voraus, dass der Schuldner zum Zeitpunkt des Schuldenerlasses sanierungsbedürftig ist. Anders als § 8c Abs. 1a KStG verweist die Regelung damit nicht auf bewährte insolvenzrechtliche Kategorien wie die Zahlungsunfähigkeit oder die Überschuldung, sondern statuiert einen eigenständigen und damit ausfüllungsbedürftigen Rechtsbegriff.

Materiell-rechtlich bietet sich die Klarstellung an, dass jedenfalls bei Vorliegen eines Insolvenzgrunds stets auch eine Sanierungsbedürftigkeit anzunehmen ist.

4.3.3.3. Sanierungsfähigkeit

Weiterhin kommt § 3a EStG nur zur Anwendung, wenn das schuldnerische Unternehmen sanierungsfähig ist und der Schuldenerlass – ggf. gemeinsam mit weiteren ergriffenen Maßnahmen – dazu geeignet ist, die nachhaltige Sanierung des Unternehmens zu bewirken,³⁴⁰ wobei es auf die ex ante Perspektive ankommt; ein tatsächlicher Sanierungserfolg ist nicht erforderlich.³⁴¹ Maßgeblich ist, ob davon auszugehen ist, dass das Unternehmen die Zins- und Tilgungsleistungen voraussichtlich aus der fortgesetzten

Geschäftstätigkeit wird erbringen können.³⁴²

Teilweise wird darüber hinaus gefordert, dass der Forderungserlass zur Sanierung des Schuldners unverzichtbar ist, eine Sanierung also ohne den Forderungsverzicht (in der konkreten Höhe?) nicht möglich wäre,³⁴³ was allerdings eher der Kategorie der „Erforderlichkeit“ als der „Geeignetheit“ entsprechen dürfte.

Zur Abstimmung der steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmale der Sanierungsfähigkeit und -eignung mit dem Insolvenz- und Restrukturierungsrecht empfehlen sich vor diesem Hintergrund folgende Angleichungen:

- Ist ein Insolvenz- oder Restrukturierungsplan bestätigt worden, hat das zuständige Gericht dabei inzident auch die Erfolgsaussichten der Sanierung geprüft und jedenfalls keine offensichtliche Ungeeignetheit der vorgesehenen Maßnahmen festgestellt, wobei insoweit wiederum der Amtsermittlungsgrundsatz gilt. Auch wenn es sich dabei nur um eine summarische Prüfung handelt, sollte sich an die Bestätigung eine unwiderlegbare Vermutung für die Sanierungsfähigkeit und die Sanierungseignung im steuerrechtlichen Sinne anschließen.
- Auch jenseits der gerichtlichen Bestätigungsentscheidung billigt das Insolvenzrecht den begründeten Feststellungen eines Berufsträgers zur Sanierungsfähigkeit und zur Sanierungseignung eines (grob) ins Auge gefassten Konzepts allerdings eine gewisse Verlässlichkeit zu, insbesondere im Rahmen von § 270d InsO. Es böte sich daher an, entsprechende Fachgutachten, insbesondere solche nach IDW S6, im steuerlichen Kontext mit einer widerleglichen Vermutungswirkung auszustatten.

Einschränkungen zu den vorgenannten Vorschlägen ergeben sich, wenn man an der Erforderlichkeit des Forderungserlasses zur Sanierung des Schuldners als Voraussetzung für die Sanierungseignung festhalten will. Denn eine „Übersanierung“ ist im insolvenz- und restrukturierungsrechtlichen Zusammenhang allenfalls

³⁴⁰ FG Münster 4.9.2023 – 9 K 3511/20 F, EFG 2024, 210 Rz. 39, Rev. BFH IV R 23/23; *Hallerbach* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3a EStG Rz. 28 (5/2023); *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 3a EStG Rz. 24 (12/2023); *Kanzler* in Kanzler/Kraft/Bäumel, § 3a EStG Rz. 113; *Bleschick* in BeckOK EStG, § 3a EStG Rz. 295.

³⁴¹ BFH v. 28.11.2016 GrS 1/15, BStBl II 2017, 393 m.w.N.

³⁴² BFH v. 17.2.1999 IV B 153/97, BFH/NV 1999, 929.

³⁴³ *Krumm* in Brandis/Heuermann, § 3a EStG Rz. 25 (12/2023); allerdings unter Verweis auf zwei Urteile des BFH, die sich für eine solche Aussage nicht in Anspruch nehmen lassen.

unter dem Gesichtspunkt des best-interest-of-the-creditor-Test relevant, der allerdings nur in nicht-konsensualen Plänen greift und überdies – soweit es sich nicht um einen cross-class cram-down handelt (siehe dafür § 245 I Nr. 1 InsO, § 26 I Nr. 1 StaRUG) – nur auf Antrag und nicht von Amts wegen berücksichtigt wird (vgl. § 251 I Nr. 2 InsO, § 64 StaRUG).

4.3.3.4. Sanierungsabsicht

Schließlich greift § 3a EStG nach dem Wortlaut seines zweiten Absatzes nur insoweit, als der betreffende Gläubiger mit seinem Erlass gerade die Sanierung des Schuldners beabsichtigt. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Sanierungsabsicht zu vermuten, wenn sich mehrere Gläubiger an dem Schuldenerlass beteiligen.³⁴⁴ Aus dem Blickwinkel des Insolvenz- bzw. Restrukturierungsrechts lässt sich dieses Tatbestandsmerkmal – ebenso wie die Ausnahme für die Beteiligung mehrerer Gläubiger – kaum aufrechterhalten. Das gilt insbesondere für nicht-konsensuale Insolvenz- und Restrukturierungspläne, deren Existenz gerade darin begründet liegt, das hold-out-Problem zu überwinden und auch eine obstruierende Minderheit an die insgesamt ökonomisch sinnvolle Restrukturierung zu binden. Ein solches Verfahren wird typischerweise gerade dann eingeleitet, wenn sich abzeichnet, dass eine außergerichtliche Einigung zwischen dem Schuldner und den (sanierungsrelevanten) Gläubigern nicht zustande kommt. Vergewärtigt man sich, dass das Steuerprivileg des § 3a EStG dem Schuldner (und damit allen Gläubigern, deren Befriedigungsaussichten für die bestehenbleibenden Forderungen wieder erstarken) zugutekommen soll, stellt das positive Erfordernis der – auf den einzelnen Gläubiger bezogenen – Sanierungsabsicht jedenfalls bei kollektiven Sanierungsbestrebungen somit einen gewissen Fremdkörper im Tatbestand des § 3a EStG dar. Bislang behilft man sich – den Wortlaut der gläubigerseitigen Sanierungsabsicht freilich geradezu in sein Gegenteil verkehrend – damit, im Falle eines Planerlasses die Sanierungsabsicht aller beteiligter Gläubiger zu vermuten.³⁴⁵

Um das Steuerrecht hier auf das Insolvenzrecht anzupassen und derartige Operationen contra legem zu vermeiden, sollte eine Regelung aufgenommen werden, wonach ein Insolvenz- oder Restrukturierungsplan stets von der Sanierungsabsicht aller beteiligten Gläubiger getragen wird. Jedenfalls bei den überstimmten oder gar aktiv gegen den Plan stimmenden Gläubigern wird es sich dabei um eine echte Fiktion handeln. Alternativ könnte man für derartige Konstellationen insgesamt auf das Erfordernis der Sanierungsabsicht verzichten.

4.4. Mantelkauf (§§ 8c, 8d KStG)

4.4.1. Bestandsaufnahme

Die §§ 8c und 8d KStG sind der gegenwärtige Versuch des Gesetzgebers, einen Handel mit steuerlichen Verlusten mittels sogenannter Mantelkaufgestaltungen zu unterbinden.³⁴⁶ Eine idealtypische Mantelgesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft, die kein Unternehmen mehr trägt und die auch kein nennenswertes Betriebsvermögen mehr besitzt, die aber noch über einen steuerlichen Verlustvortrag aus ihrer früheren unternehmerischen Tätigkeit verfügt. Aufgrund des körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzips bleibt dieser Verlustvortrag grundsätzlich erhalten, wenn ein Investor sämtliche Anteile an der Mantelgesellschaft erwirbt und in dieser eine neue unternehmerische Tätigkeit entfaltet. Der Steuervorteil aufgrund einer Verrechnung der Altverluste mit den Gewinnen des neuen Unternehmens macht den Wert der Mantelgesellschaft aus. Bei wirtschaftlicher Betrachtung sind nicht die Anteile an der Mantelgesellschaft, sondern ihr steuerlicher Verlustvortrag Gegenstand der Transaktion.

Ausgehend vom Ideal der Entscheidungsneutralität der Besteuerung besteht an sich kein Grund, Mantelkaufgestaltungen zu unterbinden. Um risikoreiche unternehmerische Tätigkeiten nicht zu diskriminieren, müssten Gewinne und Verluste symmetrisch behandelt werden. Hierfür wäre eine Negativsteuer auf Verluste erforderlich. Bei Kapitalgesellschaften als

³⁴⁴ BFH v. 14.3.1990 I R 64/85, BStBl II 1990, 810 (zu § 3 Nr. 66 EStG a.F.).

³⁴⁵ Kahlert, NWB 22, 3394 (3403 f.); Levedag in L. Schmidt, § 3a EStG Rz. 24.

³⁴⁶ Siehe zur Mantelkaufproblematik Röder in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.214-5.216.

Unternehmensträgerinnen können sich die Steuerpflichtigen diesem Ideal mittels Mantelkaufgestaltungen zumindest annähern und die Diskriminierung von Verlusten reduzieren. Allerdings gibt es bislang keine Negativsteuer auf Verluste. Diese Entscheidung des Gesetzgebers gilt es zu respektieren. Es ist daher legitim, Mantelkaufgestaltungen zu unterbinden. Dabei sollte allerdings im Hinblick darauf, dass die Nutzung von Verlusten nicht per se problematisch ist, mit Augenmaß vorgegangen werden.

Diesem Petitum genüge der 2008 eingeführte § 8c KStG offensichtlich nicht. Die Vorschrift beschränkte sich in ihrer ursprünglichen Fassung darauf, bei einer Anteilsübertragung von 25 bis 50 Prozent einen partiellen und ab einer Anteilsübertragung von mehr als 50 Prozent einen vollständigen Verlustuntergang anzuordnen. Das ging zu weit und hatte mit einer Bekämpfung von Mantelkaufgestaltungen nichts mehr zu tun. Der Gesetzgeber sah sich in kürzester Zeit gezwungen, die Regelung um eine Konzern-, Stille-Reserven- und Sanierungsklausel zu ergänzen. Eine weitere Entschärfung brachte der 2016 eingeführte § 8d KStG. Die Vorschrift ermöglicht es einer Kapitalgesellschaft, steuerliche Verluste auf Antrag auch nach einem schädlichen Beteiligungserwerb i.S.v. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG weiterhin zu nutzen, wenn und solange sie ihren Geschäftsbetrieb fortführt. Nach einer Entscheidung des BVerfG aus dem Jahr 2017³⁴⁷ beschränkte der Gesetzgeber den Anwendungsbereich von § 8c KStG schließlich auf Anteilsübertragungen von mehr als 50 Prozent. Als Ergebnis dieser Entwicklung können die §§ 8c, 8d KStG in ihrer aktuellen Fassung wieder als Mantelkaufregelung bezeichnet werden.

Ein typischer Mantelkauf hat zwei Komponenten: einen substanziellen Anteilseignerwechsel und eine substanzielle Veränderung des von der Kapitalgesellschaft getragenen Unternehmens.³⁴⁸ Nur wenn beides zutrifft, ist es überhaupt denkbar, dass im wirtschaftlichen Ergebnis ein steuerlicher Verlustvortrag verkauft wird. Das Erfordernis eines substanziellen Anteilseignerwechsels ist wieder gewahrt, seit der Anwendungsbereich von § 8c KStG auf die Übertragung von Mehrheitsbeteiligungen

beschränkt wurde. § 8d KStG ermöglicht es, Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs zu nutzen, wenn sich das von der Kapitalgesellschaft getragene Unternehmen nicht substantiell verändert.³⁴⁹

Dennoch gehen die §§ 8c, 8d KStG nach wie vor über das hinaus, was zur Unterbindung von Mantelkaufgestaltungen erforderlich und angemessen ist. Beide Vorschriften sind zudem komplex und viele Einzelfragen sind nach wie vor umstritten. Im Schrifttum wird daher häufig die Forderung nach einer grundlegenden Neuregelung erhoben. Die Kommission schließt sich dieser Forderung nicht an. Insbesondere eine häufig als Alternative zu den §§ 8c, 8d KStG ins Spiel gebrachte Rückkehr zum Regelungskonzept der Vorgängerregelung in § 8 Abs. 4 KStG a.F. empfiehlt sich nach Auffassung der Kommission nicht. Stattdessen schlägt die Kommission vor, Verbesserungen im bestehenden System der §§ 8c, 8d KStG vorzunehmen. Zum einen sollten die Anforderungen an einen substanziellen Anteilseignerwechsel erhöht werden. Zum anderen sollte es den Steuerpflichtigen erleichtert werden, Verluste weiter zu nutzen, wenn es nach einem Anteilseignerwechsel nicht zu einer substanziellen Veränderung des von der Verlustgesellschaft getragenen Unternehmens kommt.

4.4.2. Keine Rückkehr zum Regelungskonzept des § 8 Abs. 4 KStG a.F.

Die Forderungen nach einer Abschaffung der §§ 8c, 8d KStG sind zwar Legion, Vorschläge dafür, wie eine Neuregelung konkret aussehen sollte, hingegen Mangelware. Das dürfte nicht zuletzt daran liegen, dass es sich hierbei um ein komplexes Optimierungsproblem handelt, das nur eine „second-best“-Lösung zulässt. Eine Mantelkaufregelung ist stets ein Kompromiss zwischen teils widerstrebenden Anforderungen. Der primäre Zweck einer Mantelkaufregelung besteht darin, einen Handel mit steuerlichen Verlustvorträgen zuverlässig zu unterbinden. Gleichzeitig sollen legitime Unternehmensumstrukturierungen nicht behindert werden. Eine Mantelkaufregelung sollte ferner möglichst leicht zu administrieren sein und ein möglichst

³⁴⁷ BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106.

³⁴⁸ Röder in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.268.

³⁴⁹ Röder in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.273.

hohes Maß an Vorhersehbarkeit und Rechtssicherheit bieten.³⁵⁰ Eine perfekte Mantelkaufregelung, die all diese Anforderungen vollumfänglich erfüllt, gibt es nicht.³⁵¹ Daher ist es nicht verwunderlich, dass sich auch im Rechtsvergleich kein Regelungsvorbild ausmachen lässt, das sich eindeutig zur Nachahmung empfiehlt.³⁵²

Die Stimmen im Schrifttum, die sich für eine Abschaffung der §§ 8c, 8d KStG aussprechen, beschränken sich meist darauf, mehr oder weniger pauschal für eine Rückkehr zum Regelungskonzept des § 8 Abs. 4 KStG a.F. zu plädieren. Das würde bedeuten, den Verlustuntergang wieder mit einer Zuführung neuen Betriebsvermögens zu verknüpfen. Gerade dieses Tatbestandsmerkmal von § 8 Abs. 4 KStG a.F. war äußerst streitanfällig und trug maßgeblich dazu bei, dass der Gesetzgeber mit § 8c KStG in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 den – zum Scheitern verurteilten – Versuch einer radikalen Vereinfachung unternahm.

Selbst wenn es möglich wäre, die diesbezüglichen Schwächen von § 8 Abs. 4 KStG a.F. de lege ferenda zu vermeiden, sollte der Gesetzgeber nicht zu dessen Regelungskonzept zurückkehren.³⁵³ Es wäre wirtschaftspolitisch kontraproduktiv, die an sich wünschenswerte Vermehrung des Betriebsvermögens durch einen Neugesellschafter durch die Versagung des Verlustabzugs zu bestrafen.³⁵⁴ Auf die Höhe des Betriebsvermögens oder auf andere quantitative Kriterien wie den Umsatz oder die Zahl der Beschäftigten abzustellen, bedeutet nichts anderes, als einen steuerlichen Nachteil daran zu knüpfen, dass ein Unternehmen zu schnell wächst oder zu viele neue Mitarbeiter einstellt.³⁵⁵ Dieses Problem vermeidet § 8d KStG, nach dessen Regelungskonzept es nur darauf ankommt, ob sich die unternehmerische Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft verändert.³⁵⁶ Hierbei kann als Indiz unter anderem auf die Zusammensetzung des

Betriebsvermögens abgestellt werden. Der bloße Umfang des Betriebsvermögens spielt hingegen keine Rolle. Eine grundlegende Umgestaltung der unternehmerischen Tätigkeit ist ein zuverlässiger Indikator für die typisierende Erfassung von Mantelkaufgestaltungen.

4.4.3. Anforderungen an einen substanziellen Anteilseignerwechsel

Nach § 8c Abs. 1 S. 1 KStG liegt ein für die weitere Verlustnutzung grundsätzlich schädlicher Beteiligungserwerb vor, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft auf einen Erwerber übertragen werden.

Das Erfordernis einer Anteilsübertragung von mehr als 50 Prozent innerhalb von fünf Jahren ist das Mindestmaß, das für eine typisierende Regelung von Mantelkaufgestaltungen gefordert werden muss. Eine Minderheitsbeteiligung ermöglicht es dem Erwerber nicht, die Verwertung der Verluste der Gesellschaft zu steuern, wie dies für eine Mantelkaufgestaltung typisch ist. Wenn der Erwerber bereits zuvor an der Gesellschaft beteiligt ist, kann zwar der Erwerb von weniger als 50 Prozent der Anteile zur Erlangung der Kontrolle über die Gesellschaft genügen. Auch in diesem Fall ist aber eine Anteilsübertragung von mehr als 50 Prozent zu fordern. Beim Hinzuerwerb von maximal 50 Prozent der Anteile durch einen Altgesellschafter kann typischerweise nicht davon ausgegangen werden, dass der Kauf steuerlicher Verlustvorräte das primäre Motiv für die Transaktion ist.

Grundsätzlich wäre es denkbar, den Schwellenwert für einen schädlichen Beteiligungserwerb höher anzusetzen, etwa bei 75 Prozent. Dafür spricht aus der Perspektive des Gesellschaftsrechts, dass die verbleibenden Gesellschafter dann in der Regel keine Sperrminorität mehr organisieren könnten. Aus diesem Grund setzte

³⁵⁰ Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“, Bericht, FR 2017, 113 (116).

³⁵¹ Röder, FR 2018, 52 (61); ders. in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.277.

³⁵² Gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, Bericht v. 15.9.2011, 78 ff.; Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“, Bericht, FR 2017, 113, (116 f.).

³⁵³ So bereits Röder, FR 2018, 52, 62; ders. in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.278.

³⁵⁴ BT-Drucks. 18/9986, 13; Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“, Bericht, FR 2017, 113 (118); Röder, FR 2018, 52 (62).

³⁵⁵ Röder in Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 5.278.

³⁵⁶ Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“, Bericht, FR 2017, 113 (120 f.).

§ 8 Abs. 4 KStG a.F. die Schwelle für einen schädlichen Anteilseignerwechsel ursprünglich hier an. Allerdings senkte der Gesetzgeber diesen Wert zur Bekämpfung von Umgehungsgestaltungen bereits 1997 auf den Erwerb einfacher Mehrheitsbeteiligungen ab, was auch rechtsvergleichend Standard ist.³⁵⁷ Nachfolgend wird vor diesem Hintergrund davon ausgegangen, dass insofern an der bestehenden Rechtslage festgehalten wird.

Alternativlos ist ferner die Einbeziehung mittelbarer Anteilsübertragungen. Wären – wie bei § 8 Abs. 4 KStG a.F. – nur unmittelbare Anteilsübertragungen schädlich, könnte eine Mantelkaufregelung sehr leicht durch die Einziehung einer weiteren Beteiligungsebene ausgehebelt werden.

Problematisch ist an der geltenden Rechtslage allerdings, dass das für die Abgabe der Steuererklärung verantwortliche Management einer deutschen Kapitalgesellschaft nicht zwingend davon Kenntnis hat, ob es auf einer übergeordneten Beteiligungsebene zu einem schädlichen Beteiligungserwerb gekommen ist. Dies gilt insbesondere bei tief gestaffelten, grenzüberschreitenden Konzernstrukturen. Ein strukturelles Vollzugsdefizit dürfte insofern allerdings noch nicht vorliegen, da nur eine Minderheit der Veranlagungsfälle in dieser Hinsicht wirklich problematisch sein dürfte. Für diese Fälle muss allerdings eine angemessene und rechtssichere Lösung gefunden werden. Zu diesem Zweck sollte gesetzlich geregelt werden, dass sich die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen auf ein zumutbares Maß beschränkt. Hierbei müssen insbesondere die gesellschaftsrechtlichen Auskunftsansprüche innerhalb von Beteiligungsketten und Konzernstrukturen berücksichtigt werden.

Für die Frage, ob im wirtschaftlichen Ergebnis ein „Verkauf“ von Verlusten überhaupt denkbar ist, kommt es auf darauf an, ob es auf der obersten Beteiligungsebene (mittelbar) zu einer substanziellen Anteilsübertragung gekommen ist. Daran fehlt es beispielsweise, wenn der Veräußerer von 100 Prozent der Anteile an einer Verlustgesellschaft 90 Prozent der Anteile an der erwerbenden Gesellschaft hält. Mittelbar ändern

sich in diesem Fall die Beteiligungsverhältnisse an der Verlustgesellschaft nur zu 10 Prozent. Das ist offensichtlich kein Fall, der von einer Mantelkaufregelung erfasst werden sollte.

An sich wäre es sachgerecht, den Tatbestand eines schädlichen Beteiligungserwerbs von vornherein auf Fälle zu beschränken, in denen auf der obersten Beteiligungsebene mittelbar mehr als 50 Prozent der Anteile an einer Verlustgesellschaft übertragen werden. Gegen diese theoretisch ideale Lösung spricht allerdings wiederum die praktische Schwierigkeit, mittelbare Anteilsverschiebungen auf der obersten Beteiligungsebene zu ermitteln. Von einer solchen Regelung ginge daher der Anreiz aus, einen schädlichen Beteiligungserwerb mittels komplexer Konzernstrukturen zu verschleiern.

Aus diesem Grund ist es sachgerecht, den Tatbestand des schädlichen Beteiligungserwerbs durch die Einbeziehung aller Beteiligungsstufen im Ausgangspunkt weit zu fassen. Allerdings muss den Steuerpflichtigen der Nachweis ermöglicht werden, dass es auf der obersten Beteiligungsebene tatsächlich nicht zu einer relevanten Anteilsverschiebung gekommen ist. Dieser Regelungsansatz liegt der Konzernklausel in § 8c Abs. 1 S. 4 KStG zugrunde, die allerdings viel zu restriktiv gefasst ist. Die Konzernklausel setzt voraus, dass an dem Übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe Person zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Es darf also mittelbar zu keinerlei Anteilsverschiebung kommen. Jede noch so geringe Beteiligung einer weiteren Person ist schädlich. Laut der Gesetzesbegründung soll auf diese Weise eine Verschiebung von Verlusten auf Dritte ausgeschlossen werden.³⁵⁸ Das geht weit über das Ziel einer typisierenden Erfassung von Mantelkaufgestaltungen hinaus.

Die Kommission empfiehlt, die Konzernklausel neu zu fassen. Zukünftig sollte eine Kapitalgesellschaft ihre Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs weiter nutzen können, wenn nachgewiesen wird, dass es hierdurch auf der obersten Beteiligungsebene nicht zu einer mittelbaren oder unmittelbaren Anteilsverschiebung von mehr als 50 Prozent gekommen

³⁵⁷ Gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, Bericht v. 15.9.2011, Anlage 2.

³⁵⁸ BT-Drs. 17/15, 19.

ist. Von vornherein unproblematisch wären bei einer solchen Regelung beispielsweise Fälle einer Verkürzung oder Verlängerung der Beteiligungskette im Konzern, die zwar unmittelbar die Voraussetzungen eines schädlichen Beteiligungserwerbs erfüllen, aber mittelbar nicht zu einer Veränderung der Beteiligungsverhältnisse führen. Ausreichend wäre es zudem, wenn gezeigt werden kann, dass eine Konzerngesellschaft oberhalb der Verlustgesellschaft vor und nach dem schädlichen Beteiligungserwerb mittelbar zu mehr als 50 Prozent an der Verlustgesellschaft beteiligt ist. Denn dann ist es ausgeschlossen, dass dieser Vorgang auf der obersten Beteiligungsebene zu einer Anteilsverschiebung von mehr als 50 Prozent führt.

4.4.4. Anforderungen an eine substantielle Veränderung des Unternehmens

Gemäß § 8d KStG können Verluste ungeachtet eines schädlichen Beteiligungserwerbs i.S.v. § 8c Abs. 1 S. 1 KStG weiterhin genutzt werden, wenn die betroffene Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb fortführt und keiner der in § 8d Abs. 2 KStG genannten Ausschlusstatbestände eingreift.

Die Vorschrift wird im Schrifttum vielfach als zu restriktiv kritisiert.³⁵⁹ Als problematisch wird dabei zum einen das Erfordernis angesehen, dass eine Kapitalgesellschaft nur einen Geschäftsbetrieb unterhalten darf. Zum anderen werden die Ausschlusstatbestände in § 8d Abs. 2 KStG als überschießend angesehen.

Die Beschränkung auf nur einen Geschäftsbetrieb ist dem Regelungskonzept des § 8d KStG inhärent.³⁶⁰ § 8d KStG macht die Kontinuität des von einer Kapitalgesellschaft getragenen Unternehmens an der ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit und nicht am Umfang des Betriebsvermögens fest. Könnte eine Kapitalgesellschaft nach einem schädlichen Beteiligungserwerb mehrere unterschiedliche Geschäftsbetriebe unterhalten, wäre Mantelkaufgestaltungen Tür und Tor geöffnet. Der Erwerber könnte dann im Rahmen der Gesellschaft eine neue unternehmerische Tätigkeit entfalten und die dabei

erzielten Gewinne mit Verlusten aus dem bislang von der Gesellschaft getragenen Unternehmen verrechnen. Der vielfach geäußerten Befürchtung, das Erfordernis der Fortführung des Geschäftsbetriebs sei für die Bedürfnisse der Praxis zu unflexibel, ist bei der Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals Rechnung zu tragen. Wie schon dem Gesetz selbst zu entnehmen ist, kann ein Geschäftsbetrieb auch unterschiedliche Betätigungen umfassen, sofern sich diese gegenseitig ergänzen und fördern. Die Kommission empfiehlt daher, an dem Erfordernis, dass eine Kapitalgesellschaft für die Zwecke von § 8d KStG nur einen Geschäftsbetrieb unterhalten darf, festzuhalten.

Zum Teil berechtigt ist hingegen die Kritik an der Weite der Ausschlusstatbestände in § 8d Abs. 2 KStG. Als besonders problematisch wird empfunden, dass § 8d KStG nur anwendbar ist, wenn eine Kapitalgesellschaft nicht als Organträgerin fungiert und auch nicht an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist.³⁶¹ Diese Bedingungen müssen ab dem Beginn des dritten Veranlagungszeitraums vor dem schädlichen Beteiligungserwerb und bis zur vollständigen Verrechnung der von § 8d KStG erfassten Verluste erfüllt sein. Die Intention des Gesetzgebers ist im Ausgangspunkt nachvollziehbar. Sowohl über die Stellung als Organträgerin als auch mittels einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft könnten einer Kapitalgesellschaft Gewinne aus völlig anderen unternehmerischen Betätigungen zugerechnet und mit Altverlusten verrechnet werden.

Um der damit verbundenen Gefahr von Mantelkaufgestaltungen vorzubeugen, ist es jedoch nicht erforderlich, die Anwendung von § 8d KStG vollkommen auszuschließen.³⁶² Es ist vielmehr ausreichend, dass die Ergebniszurechnung suspendiert wird, bis die Verluste aus der eigenen unternehmerischen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft nach einem schädlichen Beteiligungserwerb mit ihren eigenen Gewinnen verrechnet worden sind. Zu diesem Zweck müsste die Zurechnung der Ergebnisse von Organgesellschaften bzw. der Mitunternehmerschaft

³⁵⁹ Siehe bspw. *Brandis* in *Brandis/Heuermann*, § 8d KStG Rz. 21 ff. m.w.N. (2/2023).

³⁶⁰ *Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“*, Bericht, FR 2017, 113 (125 f.); *Röder*, FR 2018, 52 (60).

³⁶¹ Siehe bspw. *Bergmann/Süß*, DStR 2016, 2185 (2189).

³⁶² So zutreffend bereits *Bergmann/Süß*, DStR 2016, 2185 (2189).

rückwirkend bis zum Beginn des dritten Veranlagungszeitraums vor dem schädlichen Beteiligungserwerb rückgängig gemacht werden. Anschließend müssten die Gewinne und Verluste der Kapitalgesellschaft aus ihrer eigenen unternehmerischen Tätigkeit so lange von der ihr im Rahmen von Organschaft und Mitunternehmerschaft zugerechneten Gewinne und Verluste getrennt bleiben, bis die im Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs vorhandenen Verluste verrechnet wurden. Weiterhin möglich wäre es im Falle der Organschaft hingegen, die Gewinne und Verluste verschiedener Organgesellschaften bei einer § 8d KStG nutzenden Organträgerin zu poolen. Es müssten also im Ergebnis zwei getrennte Verrechnungskreise gebildet werden.

Die Gefahr einer Mantelkaufgestaltung besteht zudem dann nicht, wenn Organträgerin und Organgesellschaften insgesamt die Anforderungen eines einheitlichen Geschäftsbetriebs erfüllen und dieser rechtsträgerübergreifende Geschäftsbetrieb fortgeführt wird. Ein Beispiel hierfür wäre eine GmbH, die ein Autohaus trägt und mehrheitlich an einer weiteren GmbH beteiligt ist, die auf dem gleichen Betriebsgelände eine Autowerkstatt betreibt. Wären beide Betätigungen bei einer Gesellschaft zusammengefasst, würden sie einen einheitlichen Geschäftsbetrieb bilden.³⁶³ Es besteht daher kein Grund, den Erhalt der Verlustvorträge nach § 8d KStG zu versagen, wenn die Autohaus-GmbH als Organträgerin der Werkstatt-GmbH fungiert und beide Gesellschaften ihren einheitlichen Geschäftsbetrieb fortführen. Gleiches gilt für den Fall, dass die Betätigungen einer Kapitalgesellschaft und einer Personengesellschaft, an der sie als Mitunternehmerin beteiligt ist, einen einheitlichen Geschäftsbetrieb bilden. Ein einheitlicher Geschäftsbetrieb kann bei einer rechtsträgerübergreifenden Betrachtung insbesondere auch zwischen einer reinen Holdinggesellschaft und einer operativ tätigen Tochtergesellschaft bestehen. Unschädlich wäre es bei einer rechtsträgerübergreifenden Betrachtung zudem, wenn nachträglich weitere Organgesellschaften oder Beteiligungen an Mitunternehmerschaften hinzukommen oder wegfallen, solange insgesamt weiterhin ein einheitlicher Geschäftsbetrieb vorliegt. Auch dies entspricht der Situation bei

einer einzelnen Kapitalgesellschaft, die sich im Rahmen ihres einheitlichen Geschäftsbetriebs neue Tätigkeitsfelder erschließen bzw. vorhandene Tätigkeitsfelder einstellen kann.

Die Kommission spricht sich dafür aus, zukünftig auch Kapitalgesellschaften, die als Organträgerinnen fungieren oder an Mitunternehmerschaften beteiligt sind, die Stellung eines Antrags nach § 8d KStG zu ermöglichen, wenn zu diesem Zweck entweder gesonderte Verrechnungskreise gebildet werden oder wenn bei einer rechtsträgerübergreifenden Betrachtung nur ein einheitlicher Geschäftsbetrieb vorliegt. Zudem sollte es nach Auffassung der Kommission auch möglich sein, beide Ansätze zu kombinieren. Als Beispiel hierfür soll eine Organträgerin dienen, bei der es zu einem schädlichen Beteiligungserwerb im Sinne von § 8c Abs. 1 S. 1 KStG gekommen ist und die bei einer rechtsträgerübergreifenden Betrachtung nur mit einem Teil ihrer Organgesellschaften einen einheitlichen Geschäftsbetrieb bildet. Nach geltendem Recht kann in diesem Fall kein Antrag nach § 8d KStG gestellt werden. Bei der Bildung gesonderter Verrechnungskreise könnte die Organträgerin einen Antrag nach § 8d KStG stellen und ihre Altverluste im Wege des Verlustvortrags mit eigenen Gewinnen verrechnen. Daneben würden die Gewinne und Verluste der Organgesellschaften bei der Organträgerin in einem gesonderten Verrechnungskreis zusammengefasst und besteuert. Alternativ sollte es der Organträgerin ermöglicht werden, bei der Stellung des Antrags nach § 8d KStG diejenigen Organgesellschaften zu benennen, mit denen sie einen einheitlichen Geschäftsbetrieb bildet. Ein gesonderter Verrechnungskreis müsste dann nur für diejenigen Gesellschaften gebildet werden, die von dem Antrag nach § 8d KStG nicht erfasst sind.

Wie das Beispiel verdeutlicht, könnte ein Antrag nach § 8d KStG zukünftig auch für einen Organkreis gestellt werden, in dem völlig unterschiedliche Betätigungen zusammengefasst sind. Es wäre lediglich erforderlich, den Antrag auf einen bestimmten Tätigkeitsbereich zu beschränken, der einen einheitlichen Geschäftsbetrieb bildet. Eine einzelne Kapitalgesellschaft hätte diese Möglichkeit wegen des Erfordernisses eines

³⁶³ Siehe BMF v. 18.3.2021, IV C 2 - S 2745-b/19/10002:002, BStBl I 2021, 363 Rz. 21.

einheitlichen Geschäftsbetriebs nicht. Dieser Unterschied liegt darin begründet, dass gesonderte Verrechnungskreise bei einer einzelnen Kapitalgesellschaft auf der Grundlage einer einheitlichen Buchführung und Bilanzierung gebildet werden müssten, was aufwendig und gestaltungsanfällig wäre. Im Rahmen einer Organschaft besteht dieses Problem nicht, da hier jede Organgesellschaft ihren Gewinn in einem ersten Schritt eigenständig ermittelt, bevor die Einzelergebnisse in einem zweiten Schritt beim Organträger zusammengefasst werden. Entsprechendes gilt für Beteiligungen an Mitunternehmensschaften, in denen der Gewinn zunächst auf der Ebene der Mitunternehmenschaft ermittelt und erst anschließend den Mitunternehmern anteilig zugerechnet wird. Durch die getrennte Gewinnermittlung wird die Bildung gesonderter Verrechnungskreise gegenüber der Situation bei einer einzelnen Kapitalgesellschaft stark vereinfacht.

Die Kommission empfiehlt im vorausgehenden Kapitel (s. 3.7.) die bisherige Organschaft durch ein modernes System der Gruppenbesteuerung zu ersetzen, das keinen Gewinnabführungsvertrag mehr voraussetzt. Die vorgeschlagene Öffnung des Anwendungsbereichs von § 8d KStG könnte auch im Falle eines solchen Systemwechsels in der beschriebenen Weise umgesetzt werden.

4.5. Empfehlungen

1. Unternehmungen sind in einer Wettbewerbswirtschaft Risiken ausgesetzt und unterliegen einem steten Anpassungsdruck. Steuerinduzierte Hindernisse für Umstrukturierungen, Liquidationen, Sanierungen und die Verrechnung von Verlusten beeinträchtigen daher ihre Wettbewerbsfähigkeit. Ziel der Kommission ist deshalb die Entwicklung von Vorschlägen, die zum Abbau von steuerlichen Umstrukturierungshindernissen, Liquidations- und Sanierungshindernissen sowie Hindernissen bei der Verlustverrechnung führen. Zentrale Leitgedanken sind die Vereinfachung durch Systemorientierung, eine Abstimmung mit internationalen Regelungen und die Positionierung Deutschlands als attraktiver und verlässlicher
2. Betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Hindernisse zu behindern, gehört zu den traditionellen Zielen der deutschen Steuerpolitik und entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit. Gleichwohl enthalten die bisher geltenden Normen Schwächen, namentlich im Hinblick auf nationale Restrukturierungen, die Verletzung europarechtlicher Vorgaben und grenzüberschreitende Umstrukturierungen.
3. Zu den umwandlungssteuerlichen Hindernissen für nationale Restrukturierungen gehört das Teilbetriebserfordernis bei Spaltungen und Einbringungen gem. §§ 15, 20, 24 UmwStG, welches nicht mehr der wirtschaftlichen Realität entspricht und gravierende Rechtsunsicherheiten mit sich bringt. Die Kommission schlägt daher vor, auch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern steuerneutral zuzulassen, sofern ein Business Purpose vorliegt. Darüber hinaus sind die bestehenden Sperrfristen auf einheitlich drei Jahre zu verkürzen und die Übertragung sperrfristbehafteter Anteile zu Buchwerten oder innerhalb eines Konzerns sollte unschädlich sein. Bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften sollte schließlich eine Übertragung von Verlusten (wieder) zugelassen werden. Weitere Vorschläge betreffen Kettenumwandlungen, die Nachspaltungsveräußerungssperre und die Nichtanwendung des Gesamtplans im UmwStG.
4. Im Einkommensteuerrecht wird entsprechend der umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen ein Bewertungswahlrecht im Rahmen der §§ 6 Abs. 3, 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG vorgeschlagen. Darüber hinaus sollen die Sperrfristen reformiert und der sachliche Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG ausgedehnt werden: Erfasst werden soll die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen nicht beteiligungsidentischen Personengesellschaften sowie zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen (bei Vorliegen eines Business Purpose) und die begrenzte Mitübertragung von Verbindlichkeiten. Entsprechendes gilt für Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG. Einzuschränken sind die

- Körperschaftsklauseln und es bedarf einer Anpassung des § 6 Abs. 5 EStG, sofern die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens abgeschafft wird.
5. Im Hinblick auf Organschaften schlägt die Kommission vor, die jüngere Rechtsprechung des BFH zur Fußstapfentheorie bei Umwandlungen und Einbringungen in den Umwandlungssteuer-Erlass zu übernehmen und die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens innerhalb eines Organkreises bei Vorliegen eines Business Purpose zu Buchwerten zuzulassen. Hiermit wird zugleich ein Standortnachteil gegenüber anderen Gruppenbesteuerungssystemen beseitigt.
 6. Zur Vermeidung von Verstößen gegen europarechtliche Vorgaben ist es insbesondere erforderlich, die umwandlungssteuerrechtlichen Sperrfristen um einen Motivtest zu erweitern, die Zwangsaufdeckung stiller Lasten zumindest bei Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen sowie Einbringungen zwischen Kapitalgesellschaften zu beenden und die Nichtnegativitätsbedingung des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG zu beseitigen.
 7. Im Hinblick auf grenzüberschreitende Umwandlungen sollte die Vergleichbarkeitsprüfung großzügiger ausgestaltet werden; deutsche Steuerinteressen sind insoweit nicht betroffen. Vorgeschlagen wird darüber hinaus eine Globalisierung der Einbringenvorschriften. Zudem sollten Hindernisse für die Restrukturierung unmittelbarer und mittelbarer Beteiligungen von in Deutschland ansässigen Unternehmungen durch eine Anpassung des materiellen Korrespondenzprinzips in § 8b Abs. 1 S. 5 KStG und der Hinzurechnungsbesteuerung beseitigt werden. Schließlich bedarf es bei Verletzung der Steuerverhaftungsbedingungen eines Steueraufschubs und bei der Mindestbesteuerung einer internationalen Abstimmung.
 8. Nach Auffassung der Kommission verletzt der ganze bzw. teilweise Ausschluss der steuerlichen Geltendmachung von Verlusten aus der Liquidation von Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner das objektive Nettoprinzip, beeinträchtigt die Risikoübernahme und begründet einen Standortnachteil gegenüber anderen Jurisdiktionen. Liquidationsverluste sind daher zum Abzug zuzulassen, begrenzt auf die Höhe des anteiligen steuerlichen Einlagekontos, maximal aber der Anschaffungskosten des Anteilseigners. Auch Gewinnminderungen aus Gesellschafterdarlehen sind zu berücksichtigen, die Vorschriften in § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG, § 3c Abs. 2 S. 2 ff. EStG und § 20 Abs. 6 S. 6 EStG zu streichen.
 9. Im Falle des gesellschaftsrechtlich veranlassenen Verzichts auf ein Gesellschafterdarlehen sollte auf der Gesellschaftsebene der Nennwert der Verbindlichkeit als Einlage abgezogen und beim Anteilseigner der werthaltige Teil als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden. Der nicht werthaltige Teil der Forderung sollte steuerlich abziehbar sein.
 10. Bei Forderungsverzichten von Drittgläubigern sollte die Regelung des § 3a EStG mit den insolvenzrechtlichen Bestimmungen besser abgestimmt werden.
 11. Die Verlustverrechnungsregeln der §§ 8c, 8d KStG sollen nach Auffassung der Kommission grundsätzlich fortgelten. Allerdings sind Schwächen zu beseitigen. Grundsätzlich soll nur noch der unmittelbare oder mittelbare Übergang einer Mehrheit der Anteile einen Verlustuntergang auslösen können. Auch in diesem Fall besteht allerdings die Möglichkeit des Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass es auf einer oberen Konzernstufe nicht zu einer relevanten Anteilsverschiebung gekommen ist. Damit ist insbesondere die Verkürzung oder Verlängerung von Beteiligungsketten nicht schädlich. Darüber hinaus empfiehlt die Kommission eine zielgenauere Ausgestaltung des § 8d KStG; insbesondere das Vorhandensein von Organschaften und von Beteiligungen an Mitunternehmern soll die Anwendung der Regelung nicht mehr generell ausschließen.

5.

Internationale

Unternehmensbesteuerung

5.1. Einführung

5.1.1. Arbeitsauftrag/Zielsetzung

Der Arbeitsauftrag der Kommission „Vereinfachte Unternehmensteuer“ umfasst neben einer die Rechtsanwendung erleichternden Systematisierung des Unternehmenssteuerrechts auch Maßnahmen der Verbesserung der Attraktivität des Steuerstandorts. Dabei geht es für den Bereich des internationalen Steuerrechts um die Verbesserung der Regeln zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung (Abschnitt 5.2.). Dies betrifft namentlich die Anrechnung ausländischer Steuern, eine Besteuerung, die einer zunehmend mobilen Arbeitswelt Rechnung trägt, ebenso wie die Verbesserung grenzüberschreitender Verlustverrechnung. Zur Standortverbesserung tragen aber auch Vorschläge zur Reform der Wegzugsbesteuerung bei, die sich zunehmend als Mobilitäts- und Zuzugshemmnis auswirkt (Abschnitt 5.4.). Einen wesentlichen Beitrag zur Vereinfachung kann die Rückführung von Anti-Missbrauchs-Maßnahmen leisten (Abschnitt 5.3.), die zudem, soweit sie über internationale Standards hinausgehen, Wettbewerbsnachteile begründen.

5.1.2. Internationaler und Europäischer Rechtsrahmen

Vorschläge zur Reform des internationalen Steuerrechts sind in den Rahmen des Doppelbesteuerungsrechts einzubetten. Das bestehende Netz von über 90 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die Deutschland abgeschlossen hat, ist einerseits elementare Grundlage des Ausgleichs konkurrierender Steueransprüche der beteiligten Staaten und der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, andererseits lassen sich Änderungen aufgrund der Notwendigkeit der Nachverhandlung jedes einzelnen

Doppelbesteuerungsabkommens nur in sehr langer Frist erreichen. Zwar hat das Internationale Steuerrecht seit 2012 mit der BEPS³⁶⁴-Initiative der OECD einen enormen Entwicklungsschub erlebt („Internationalisierung des Internationalen Steuerrechts“³⁶⁵) und der Einsatz multilateraler Instrumente erlaubt koordinierte Überformungen der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen, jedoch setzt dies internationalen Konsens voraus. Die Möglichkeiten des einzelnen Nationalstaats, Änderungen des Doppelbesteuerungsrechts zu erwirken, bleiben begrenzt. Dies darf allerdings nicht grundsätzlich dazu verleiten, Änderungen einseitig durch treaty overrides zu bewirken, mögen diese auch verfassungsrechtlich zulässig sein.³⁶⁶

Zusätzliche Grenzen setzt innerhalb der Europäischen Union das Richtlinienrecht, mit dem der EU-Steuergesetzgeber zunehmend in das internationale Steuerrecht eingreift. Zu nennen sind insb. die ATAD und die Mindestbesteuerungs-Richtlinie (im Folgenden: MinBestRL). Deren Vorgaben sind zu beachten; sie zu verändern, setzt nach Art. 115 AEUV eine entsprechende Initiative der Kommission sowie einen einstimmigen Ratsbeschluss aller 27 Mitgliedstaaten voraus. Nichtsdestotrotz ist Deutschland gehalten, sich für Nachverhandlungen bestehender Richtlinien einzusetzen, wenn diese sich in der Anwendung nicht bewähren oder inhaltlich überholt sind.

5.1.3. Rückbesinnung auf die zentrale Aufgabe des Internationalen Steuerrechts: Vermeidung von Nachteilen grenzüberschreitender Tätigkeit

Die europäische ebenso wie die deutsche Steuer-gesetzgebung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts konzentriert sich seit geraumer Zeit einseitig auf die Abwehr von

³⁶⁴ Base Erosion and Profit Shifting.

³⁶⁵ Schön in FS BFH Bd. I, 923.

³⁶⁶ BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1.

Minderbesteuerung und läuft damit Gefahr, die herkömmliche Aufgabe des internationalen Steuerrechts, die in der Vermeidung von Doppelbesteuerung und steuerlichen Nachteilen grenzüberschreitender Tätigkeit liegt,³⁶⁷ aus dem Blick zu verlieren. Die Kommission tritt nachdrücklich dafür ein, grenzüberschreitende Tätigkeiten nicht steuerlich zu behindern. Dies betrifft sowohl das materielle Steuerrecht als auch das Verfahrensrecht, das mit § 90 Abs. 2 AO ohnehin erhöhte Anforderungen an die Mitwirkung der Steuerpflichtigen stellt. Das Tätigwerden im Ausland bedingt die Notwendigkeit der Beachtung zweier unterschiedlicher Steuerrechtsordnungen und ist damit per se mit gegenüber einer reinen Inlandstätigkeit erhöhten Befolgungslasten verbunden. Zu vermeiden ist, dass eine weitere – dritte – hochkomplexe Lage von Sonderregeln des internationalen Steuerrechts hinzutritt.

5.2. Steuerstandort Deutschland im internationalen Wettbewerb

5.2.1. Vorbemerkung

Die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des Steuerstandortes Deutschland betrifft den Abbau von Investitionshemmnissen und Verwaltungslasten im gesamten Unternehmenssteuerrecht. Aus der Sicht grenzüberschreitend tätiger Unternehmen – sowohl deutscher Unternehmen, die ins Ausland expandieren wollen, als auch ausländischer Unternehmen, die sich in Deutschland niederlassen wollen – sind einige Themen von besonderer Bedeutung. Dazu gehört die **Attraktivität als Holdingstandort**, die es etwa erlaubt, die Geschäftstätigkeit in Europa über eine in Deutschland ansässige Holding zu bündeln. Insb. die derzeitige sog. Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 3 und 5 KStG) bringt Deutschland gegenüber europäischen Nachbarn wie z.B. den

Niederlanden ins Hintertreffen. In diesem Kontext stehen die Empfehlungen zu einer Reform von § 8b KStG (s. 3.3.3.).

Im Folgenden werden weitere **Vorschläge zum deutschen internationalen Steuerrecht** unterbreitet mit dem Ziel, Hemmnisse der Auslandsaktivität deutscher Unternehmen zu beseitigen.

5.2.2. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung durch Verbesserung der Berücksichtigung ausländischer Steuern (§ 34c EStG, § 26 KStG)

5.2.2.1. Doppelbesteuerung infolge von Anrechnungsüberhängen im geltenden Recht

Zur Vermeidung von Doppelbesteuerung werden auf Auslandsgewinne im Ausland erhobene Steuern auf die deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer angerechnet,³⁶⁸ nicht aber auf die Gewerbesteuer. Zwar unterliegen der Gewerbesteuer als **inlandsbezogene Steuer** grundsätzlich nur Sachverhalte, die im Inland verwirklicht werden.³⁶⁹ Es gilt das Territorialitätsprinzip; soweit der Gewinn auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt, vermeidet die Kürzung gem. § 9 Nr. 3 GewStG eine Doppelbesteuerung. Ungeachtet dessen werden jedoch auch **grenzüberschreitende Sachverhalte** erfasst. So sind beispielsweise durch ein in Deutschland steuerpflichtiges Unternehmen im Ausland erzielte **Einkünfte wie Lizenzgebühren, Zinsen und Streubesitzdividenden**³⁷⁰ im steuerpflichtigen Gewerbeertrag enthalten.³⁷¹ Unterliegen diese im Ausland erzielten Einkünfte einer **Quellensteuer**, besteht insoweit das Risiko einer Doppelbesteuerung, das regelmäßig auch nicht durch Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossen ist. Teilweise ist die Anrechnung auf die Gewerbesteuer in DBAs explizit oder implizit ausgeschlossen.³⁷² In anderen Fällen erfolgt keine explizite Unterscheidung in Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer, so dass eine Anrechnung auch auf die Gewerbesteuer denkbar wäre;³⁷³ diese

³⁶⁷ Ismer in FS Lehner, 27 (43); Lehner in Vogel/Lehner, Rz. 31.

³⁶⁸ S. § 34c EStG sowie § 26 KStG.

³⁶⁹ § 2 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 GewStG.

³⁷⁰ Ausländische Dividendeneinkünfte sind im inländischen Gewerbeertrag enthalten, wenn die Beteiligungshöhe unterhalb von 15 Prozent liegt, s. § 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a GewStG. Zu Beteiligungsertragsbefreiungen vgl. 3.3.3.

³⁷¹ Das gilt nicht für ausländische Betriebsstatteneinkünfte. Diese unterliegen, da nicht im Inland verwirklicht, unabhängig von der Existenz eines DBAs oder der im DBA enthaltenen Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung

nicht der Gewerbesteuer. Deshalb ist die derzeitige Nichtanrechnung einer im Ausland erhobenen Steuer auf die Gewerbesteuer, soweit die ausländische Steuer die deutsche Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer übersteigt, für Betriebsstatteneinkünfte folgerichtig und somit nicht Teil des zur Diskussion stehenden Änderungsvorschlags.

³⁷² Beispielsweise DBA mit Italien, China oder der Schweiz.

³⁷³ Ditz/Quilitzsch in Wassermeyer/Andresen/Ditz (Hrsg.), Betriebsstätten-Handbuch, Rz. 3.63. S. hierzu auch FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, EFG 2021, 779, das erstmals die

wird jedoch von der Finanzverwaltung nicht akzeptiert.³⁷⁴ Damit erschöpft sich die Anrechnung generell auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer.

Häufig übersteigt die ausländische Steuer dann die niedrige deutsche Körperschaftsteuer. Es kommt in Höhe der Differenz zu **Anrechnungsüberhängen** und somit zu einer **finalen Doppelbesteuerung**. Bei einer ausländischen Vorbelastung i.H.v. beispielsweise 25 Prozent können 15 Prozent auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden. Die verbleibenden zehn Prozent können nicht angerechnet werden. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt als Summe von ausländischer Steuer (hier: 25 Prozent) und deutscher Gewerbesteuer (ca. 15 Prozent) ca. 40 Prozent und übersteigt die durchschnittliche Belastung inländischer Einkünfte um zehn Prozentpunkte.³⁷⁵

Neben der o.g. fehlenden Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Quellensteuern auf die Gewerbesteuer enthält § 34c EStG weitere Regelungen, die zu einer teilweisen Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte wie beispielsweise Lizenzgebühren führen, da sie die grundsätzliche Anrechnungsmöglichkeit der ausländischen Quellensteuer einschränken oder vollständig ausschließen. Insb. die **fehlende Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags** führt bei Kapitalgesellschaften in Verlustjahren faktisch zu einem Verlust von ca. 70 Prozent des maximalen Anrechnungsvolumens aufgrund des Wechsels vom Anrechnungsverfahren zum wesentlich ungünstigeren Abzug der ausländischen Quellensteuern von der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Dass durch diesen Wechsel auch der Gewerbeertrag (und damit künftige Gewerbesteuerzahlungen) gemindert wird, während bei der Anrechnungsmethode die Gewerbesteuer nicht tangiert wird, zeigt, dass § 34c EStG teilweise zu unsystematischen Ergebnissen und Verwerfungen führt.

Darüber hinaus resultiert eine partielle Doppelbesteuerung aus **unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen** für die Erhebung der Steuer im Quellenstaat sowie der Anrechnung in

Deutschland gem. § 34c EStG: Während die Steuer im ausländischen Quellenstaat regelmäßig auf die Bruttoeinnahmen (d.h. ohne Berücksichtigung von korrespondierenden Betriebsausgaben) erhoben wird, wird die Bemessungsgrundlage für die deutsche Körperschaftsteuer und damit für den Anrechnungshöchstbetrag durch korrespondierende Betriebsausgaben gemindert. Dabei berücksichtigt die deutsche Finanzverwaltung oftmals nicht nur die in direktem Zusammenhang stehenden Kosten, sondern bezieht auch Gemeinkosten oder Kosten, die nur in einem mittelbaren Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften stehen, in die Höchstbetragsberechnung ein.

Zusätzliche Restriktionen können sich bei der deutschen Anrechnungsmethode aus der sog. **Per Country Limitation** ergeben. Dabei werden ausländische Einkünfte sowie Anrechnungshöchstbeträge für jeden Staat separat ermittelt. Anrechnungsüberhänge aus Staat A sind somit nicht auf eine auf ausländische Einkünfte aus Staat B anfallende Körperschaftsteuer anrechenbar.

Die o.g. Punkte zeigen, dass die Besteuerung von ausländischen Einkünften, die im Ausland einer Quellenbesteuerung unterlegen haben, in Deutschland trotz bestehender Doppelbesteuerungsabkommen in vielen Fallkonstellationen zu einer Doppelbesteuerung führt, obwohl in diesem Zusammenhang bestehende Grundprinzipien und Regelungen eigentlich nur eine angemessene Aufteilung der Steuerlast zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat vornehmen.

5.2.2.2. Empfehlungen

Die Hauptursache der seit 2008 vermehrt auftretenden Anrechnungsüberhänge liegt in der Aufspaltung der Steuerbelastung in die mit 15 Prozent im ausländischen Vergleich niedrige Körperschaftsteuer, zu der dann die Gewerbesteuer hinzutritt. Das Problem der Anrechnungsüberhänge ausländischer Steuern könnte sich möglicherweise reduzieren, wenn die Körperschaftsteuer unter pauschaler Anrechnung der Gewerbesteuer angehoben würde (s. 3.3.4.3.),

Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die deutsche Gewerbesteuer zuließ.

³⁷⁴ Schaumburg/Häck in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rz. 19.554.

³⁷⁵ Ausführlich Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten, 31.

da dann für Zwecke des § 26 KStG mehr Anrechnungsmasse zur Verfügung stünde.³⁷⁶

Unabhängig von der Frage, ob es zukünftig zu einer Veränderung der Steuerstruktur von Körperschaft- und Gewerbesteuer kommt, und um gleichwohl verbleibende ausländische Steuerbeiträge nicht definitiv werden zu lassen, schlägt die Kommission folgende Änderungen vor:

1. Priorität ist die Einführung einer zeitlich unbeschränkten Vortragsmöglichkeit von Quellensteuerüberhängen,³⁷⁷ um diese insb. in einer befristeten Verlustsituation in künftigen Jahren anrechnen zu können;
2. **Abmilderung der geltenden restriktiven Per Country Limitation auf eine Overall Limitation**, bei der der Anrechnungshöchstbetrag lediglich begrenzt wird durch die Gesamtrelation sämtlicher (im Ausland steuerpflichtiger) ausländischer Einnahmen (Lizenzgebühren, Zinsen und Streubesitzdividenden, Betriebsstättengewinne aus Nicht-DBA-Staaten³⁷⁸) zu sämtlichen korrespondierenden Betriebsausgaben.³⁷⁹ Des Übergangs zu einer Overall Limitation bedarf es auch deshalb, weil sich andernfalls die unter 1. vorgeschlagene Vortragsmöglichkeit von Quellensteuerüberhängen nicht praktikabel ausgestalten ließe. Ein Vortrag unter Beibehaltung der Per Country Limitation würde zu umfangreichen Dokumentationspflichten führen und der intendierten Reduzierung der Doppelbesteuerung der im Ausland erzielten Einkünfte zuwiderlaufen;

3. **Beschränkung der Berücksichtigung von Betriebsausgaben** bei der Ermittlung der für die Anrechnungsbegrenzung maßgeblichen ausländischen Einkünfte **auf Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den quellensteuerbelasteten Einnahmen entstanden sind**. Dies ermöglicht sowohl klare und eindeutige Nachweismöglichkeiten seitens des Steuerpflichtigen als auch einfachere und damit beschleunigte Prüfungen für die Finanzverwaltung;
4. **Beibehaltung eines alternativen Wahlrechts zum Abzug der Quellensteuer von der Bemessungsgrundlage** (insb. für Dauerverlustsituationen und andauernde signifikante Anrechnungsüberhänge).

Ähnliche Regelungen zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf im Inland steuerpflichtige Einkünfte gibt es in vielen anderen Staaten, wie z.B. in den Niederlanden, Spanien und Italien.³⁸⁰ Z.B. können in den Niederlanden Quellensteuerüberhänge ebenfalls unbegrenzt vorgetragen werden; bei der Höchstbetragsberechnung gilt lediglich eine Overall Limitation. Dabei kommt es in Staaten mit niedrigerer Gesamtbelastung trotzdem weit seltener zu Anrechnungsüberhängen, weil die Belastung dort nicht auf Körperschaft- und Gewerbesteuer aufgeteilt ist. Die niederländische Körperschaftsteuer beträgt rund 25 Prozent, woraus ein 10 Prozentpunkte höheres Anrechnungspotential als in Deutschland resultiert. Trotzdem ist der Vortrag des Anrechnungsguthabens möglich.

³⁷⁶ Dabei ist die Körperschaftsteuer allerdings richtigerweise zunächst um die Gewerbesteuer zu ermäßigen und erst dann um die ausländische Steuer, so dass es wiederum zu Anrechnungsüberhängen kommen kann, die sodann zulasten der Gewerbesteuer anzurechnen sind, s. Abschnitt 5.2.3.1.

³⁷⁷ Zur Aufkommenswirkung vgl. Körperschaftsteuerstatistik 2019 zu § 34c EStG. Unterstellt, dass bei einem neu eingeführten Vortrag alle Unternehmen, die heute einen Abzug ausländischer Steuern von der Bemessungsgrundlage gem. § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 2 EStG vornehmen (rd. 567 Mio. Euro), sich für den Vortrag entscheiden und die im Ausland gezahlten Steuern in den kommenden Jahren auch anrechnen könnten, würden sich die 567 Mio. Euro direkt auf das Steueraufkommen und nicht nur auf die Bemessungsgrundlage auswirken. Im Status quo kann man in etwa unterstellen, dass die 567 Mio. Euro heute eine Steuerwirkung von ca. rd. 170 Mio. Euro haben (30 Prozent). Die oben beschriebenen Maßnahmen könnten nach einer Übergangsphase letztlich zu einer vollen Jahreswirkung in einer Größenordnung von maximal 400 Mio. Euro p.a. (Datenstand 2019) führen. Realistischerweise ist jedoch von einer weit

darunterliegenden Aufkommenswirkung auszugehen, da vermutlich gerade Verlustunternehmen den Abzug gem. § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 2 EStG vorgenommen haben. Wenn diese sich stattdessen direkt für den Vortrag entscheiden, aber in den direkten Folgejahren immer noch Verluste erzielen, können sie auch in diesen Jahren die ausländischen Steuern nicht anrechnen, so dass die tatsächliche Minderung des Steueraufkommens sich durch die Einführung des Anrechnungsvortrages – wenn überhaupt – erst in späteren Jahren auswirkt.

³⁷⁸ Dabei geht es nicht um die Vermeidung von Anrechnungsüberhängen im Hinblick auf die Gewerbesteuer, da Betriebsstättengewinne wegen § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG nicht der Gewerbesteuer unterliegen, sondern allein im Hinblick auf die Körperschaftsteuer.

³⁷⁹ Es gibt somit weder eine Limitation Per „Basket“ (Lizenzen, Zinsen, Streubesitzdividenden und Betriebsstättengewinne aus Nicht-DBA-Staaten) noch eine Per Country Limitation.

³⁸⁰ S. im Detail Tabelle 1 (5.7. Anhang).

5.2.3. Gewerbesteuer und grenzüberschreitend tätige Unternehmen

5.2.3.1. Anrechnung ausländischer Steuern auch auf die Gewerbesteuer

Bleibt es bei dem derzeitigen Nebeneinander von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, sollten ausländische Quellensteuern zukünftig unilateral auch auf die deutsche Gewerbesteuer angerechnet werden. Andere Staaten mit regionalen/lokalen Unternehmenssteuern wie die Schweiz beziehen diese in die Anrechnung ausländischer Steuern ein.³⁸¹ Durch die Schließung der derzeitigen Anrechnungslücke würde ein empfindlicher Wettbewerbsnachteil für deutsche Unternehmen, die ihr Geschäft in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften führen, beseitigt.

Für eine **praktikable Anrechnungsmöglichkeit von Quellensteuern auch auf die Gewerbesteuer für Kapitalgesellschaften** sollte gewährleistet werden, dass der gewerbesteuerliche Anrechnungsbetrag zentral (d.h. nicht durch die Gemeinden selbst) ermittelt und mit dem Zerlegungsbescheid den beteiligten Gemeinden mitgeteilt wird, um die andernfalls drohende Notwendigkeit einer unmittelbaren Auseinandersetzung über Anrechnungsbeträge mit jeder einzelnen Gemeinde zu vermeiden. Aktuell scheitert die theoretische Möglichkeit einer Quellensteueranrechnung auf die Gewerbesteuer auch daran, dass es kein praktikables Verfahren zur Abwicklung mit den Gemeinden gibt, insb. bei Unternehmen mit einer größeren Anzahl beteiligter Gemeinden. Um die Gemeinden dabei nicht mehr als notwendig zu belasten, empfiehlt es sich, im ersten Schritt die maximale Anrechnung auf die Körperschaftsteuer vorzunehmen und lediglich verbleibende Überhänge auf die Gewerbeertragsteuer der einzelnen Gemeinden anzurechnen (proportional zu deren Zerlegungsanteil). Ein evtl. darüberhinausgehender Anrechnungsbetrag verbliebe dann wiederum für eine Anrechnung auf die Körper-

schaftsteuer (und in einem weiteren Schritt auch die Gewerbesteuer) künftiger Jahre.

Bei Personengesellschaften erfolgt die Anrechnung der ausländischen Quellensteuern regelmäßig auf die Einkommensteuer des Gesellschafters. Da die Höhe der Einkommensteuer selbst nach potenzieller Inanspruchnahme der Begünstigungsregelung von § 34a EStG stets größer als die Quellensteuer auf die ausländischen Einkünfte sein dürfte, ergibt sich für Personengesellschaften keine Doppelbesteuerung aus der grundsätzlichen Nichtanrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Gewerbesteuer. Da das Verhältnis von Gewerbesteuer zu Einkommensteuer strukturell nicht mit dem Verhältnis Gewerbesteuer zu Körperschaftsteuer vergleichbar ist, besteht keine Notwendigkeit, die gewerbesteuerliche Anrechnung der ausländischen Quellensteuern bei Kapitalgesellschaften auf Personenunternehmen auszuweiten.

5.2.3.2. Einschränkung der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 Sätze 7 bis 9 GewStG)

Systemwidrig werden seit 2017³⁸² niedrig besteuerte passive Einkünfte ausländischer Tochtergesellschaften gem. §§ 7 ff. AStG als **Hinzurechnungsbetrag** in den steuerpflichtigen Gewerbeertrag einbezogen (§ 7 S. 7 GewStG).³⁸³ Der Inlandsbezug der Gewerbesteuer wird hierdurch durchbrochen, ohne dass eine korrespondierende Anrechnung der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer erfolgt. Hieraus resultiert eine **Doppelbesteuerung**, soweit die ausländische Steuer die deutsche Körperschaftsteuer übersteigt.

Die Kommission empfiehlt, **die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrages** durch Streichung der § 7 S. 7 bis 9 GewStG **aufzuheben**. Dies sah bereits der Referentenentwurf des MinBestRL-Umsetzungsgesetzes vor.³⁸⁴

Das Problem des verfallenden Anrechnungsübergangs und der fehlenden Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer auf die Gewerbesteuer

³⁸¹ Kolb in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 24 Anm. 219 (12/2015); Ismer in Vogel/Lehner, Art. 23A, 23B Rz. 179c f. Ähnlich wie in Deutschland spielen auch in der Schweiz lokale Steuern eine erhebliche Rolle. Die Schweiz lässt die Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf alle Ertragsteuern zu, die auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene erhoben werden. Vgl. ausführlich dazu Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten, 32 f.

³⁸² Gesetz v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000 als Nichtanwendungsgesetz zu BFH v. 11.3.2015 – I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049.

³⁸³ Dies gilt auch für Einkünfte einer passiven ausländischen Betriebsstätte, sofern kein Nachweis einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgt (§ 20 Abs. 2 S. 1 AStG). Vgl. Drüen in Brandis/Heuermann, § 7 GewStG Rz. 91b–91d (2/2023).

³⁸⁴ BMF, Referentenentwurf Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG v. 7.7.2023, 285.

verringert sich durch die Absenkung der AStG-Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent auf 15 Prozent (§ 8 Abs. 5 S. 1 AStG). Die Absenkung ist positiv zu bewerten und steht im Einklang mit dem international gewählten Konsens der Mindestbesteuerung in Höhe von 15 Prozent. Die Zahl der Anwendungsfälle und die Höhe der nicht anrechenbaren Beträge werden stark sinken. Gerade auch dieser Hintergrund erleichtert es, den Einbezug der ausländischen Hinzurechnungsbeträge bei der Gewerbesteuer abzuschaffen, denn nun steht eine **Vereinfachung und Wiederstellung der Systematik** einem umso **geringeren Steueraufkommensverlust**³⁸⁵ gegenüber.

5.2.4. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung

Die Erschließung ausländischer Märkte ist essentiell für unternehmerisches Wachstum; nicht nur höhere Arbeitskosten, sondern auch der Fachkräftemangel in Deutschland kann zur Eröffnung von Produktionsstätten im Ausland zwingen. Die Erweiterung der Tätigkeit auf das Ausland ist allerdings auch in besonderem Maße mit Risiken verbunden,³⁸⁶ den Risiken des ausländischen Marktes ebenso wie den Risiken der ausländischen Rechts- und Wirtschaftsordnung. Insb. in der Anfangsphase der Niederlassung im Ausland kann es zu Verlusten kommen, so dass sich die Frage des Ausgleichs mit positiven Einkünften stellt. Ob sich Auslandsverluste im Inland auswirken, hängt dabei von der zur Anwendung kommenden Methode zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung ab. Während Auslandsverluste bei Anwendung der Anrechnungsmethode in die Bemessungsgrundlage der Einkommen- und

Körperschaftsteuer Eingang finden, bleiben Verluste aus Freistellungsbetriebsstätten ebenso wie Gewinne – vom Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG) abgesehen – außer Ansatz (sog. Symmetriethese).

Europarechtlich besteht allenfalls ein Gebot zur Berücksichtigung sog. **finaler Betriebsstättenverluste**,³⁸⁷ und auch hiervon ist der EuGH graduell abgewichen.³⁸⁸ Nichtsdestotrotz ist es dem deutschen Gesetzgeber unbenommen, Verluste aus DBA-Freistellungsbetriebsstätten im Jahr ihrer Entstehung zu berücksichtigen, wie dies bis zum Veranlagungszeitraum 1998 durch § 2a Abs. 3, 4 EStG der Fall war.³⁸⁹ Vorläufer war § 2 Abs. 1 S. 3 AIG³⁹⁰, der Auslandsinvestitionen fördern sollte.³⁹¹ Die Abschaffung von § 2a Abs. 3, 4 EStG a.F. durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 hatte fiskalische Gründe und diente u.a. der Gegenfinanzierung der damaligen Tarifsenkungen. In der Kritik stand die Vorschrift auch wegen der aus textlichen Unklarheiten resultierenden Auslegungsprobleme; zudem galt die Nachversteuerung, sobald im Ausland Gewinne entstanden, als schwer durchsetzbar.³⁹² Allerdings sicherte die Regelung eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung.³⁹³

Die Kommission empfiehlt daher, zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Entstehungsjahr zurückzukehren. Die Vollzugsprobleme lassen sich reduzieren, wenn das Eingreifen der Nachversteuerung davon abhängig gemacht wird, dass der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen nachweisen muss, dass es im Ausland zu keiner Berücksichtigung der Verluste gekommen ist.³⁹⁴ Gelingt ihm dies nicht zur Überzeugung der Finanzverwaltung, kommt es zur

³⁸⁵ In dem Referentenentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes – MinBestRL-UmsG v. 7.7.2023, 100, wurde die Aufhebung des § 7 Sätze 7 bis 9 GewStG mit 115 Mio. Euro beziffert. Zu dem Zeitpunkt lag die AStG-Grenze gem. § 8 Abs. 5 AStG noch bei 25 Prozent. Mittlerweile wurde sie auf 15 Prozent reduziert, so dass eine Großzahl von Staaten nicht mehr der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Allein zehn von Deutschlands 13 wichtigsten Handelspartnern und Investitionsstandorten haben Effektivsteuersätze zwischen 10 und 25 Prozent und fallen durch die Senkung des AStG-Satzes aus der Hinzurechnungsbesteuerung heraus, vgl. Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten, 34 (Abbildung 12). Der Steueraufkommensverlust bei einer jetzigen Abschaffung von § 7 Sätze 7 bis 9 GewStG dürfte hierdurch wesentlich geringer sein.

³⁸⁶ Zur Bedeutung der steuerrechtlichen Verlustverrechnung im Hinblick auf unternehmerische Risiken s. auch 3.6.1.

³⁸⁷ Ursprünglich EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 „Lidl Belgium“, ECLI:EU:C:2008:278 (Rz. 54).

³⁸⁸ Zuletzt EuGH v. 22.9.2022 – C-538/20 „W“, ECLI:EU:C:2022:717 (Rz. 29).

³⁸⁹ Abgeschafft durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402. Belgien, Niederlande, Österreich, Schweiz, und Spanien lassen hingegen unter bestimmten Voraussetzungen die Verlustberücksichtigung (weiterhin) zu, vgl. Ismer in Vogel/Lehner, Art. 23A, 23B Rz. 59.

³⁹⁰ Auslandsinvestitionsgesetz v. 18.8.1969, BGBl. I 1969, 1211 (1214).

³⁹¹ BT-Drucks. VI/2883, 14.

³⁹² BT-Drucks. 14/2070, 22; Probst in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), Altkommentierung § 2a EStG, Anm. 35 (4/2002).

³⁹³ Hierzu Pohl/Burwitz, FR 2016, 561 (562 f.).

³⁹⁴ Ähnlich bereits Wellisch in FS Solms, 183 (190).

Nachversteuerung.³⁹⁵ Auf die frühere Ausnahme von der Nachversteuerung (§ 2a Abs. 3 S. 4 EStG a.F.), wenn der Steuerpflichtige nachwies, dass nach den für ihn geltenden Vorschriften des ausländischen Staates, in dem die verlustverursachende Betriebsstätte belegen war, ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden konnte, wäre zu verzichten.³⁹⁶ Dies sollte zudem analog für § 2a Abs. 4 EStG gelten. Bei der Ausgestaltung der §§ 2a Abs. 3, 4 EStG sind Gestaltungen auszuschließen.³⁹⁷

Einfacher und immerhin mit einem temporären Liquiditätseffekt verbunden wäre eine pauschale Nachholung der Versteuerung über einen fünf oder sieben Jahreszeitraum, wie dies im Vorschlag einer Richtlinie über eine gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage aus dem Jahr 2016 in Art. 42 Nr. 4 Buchst. a GKKB vorgesehen war.³⁹⁸ Zur Vermeidung der Ausnutzung von Steuersatzgefällen käme bei niedrigeren Steuersätzen eine anteilige Verlustverrechnung in Betracht.³⁹⁹

5.2.5. Unternehmen als internationale Arbeitgeber

Aufgrund neuer Arbeitsmodelle sowie des zunehmenden Fachkräftemangels sind Unternehmen gezwungen, sowohl flexiblere Arbeitsmodelle anzubieten als auch Arbeiten außerhalb Deutschlands in gewissem Umfang zuzulassen. Dies führt dazu, dass der administrative Aufwand seitens der Unternehmen enorm gestiegen ist, um sowohl **Betriebsstättenrisiken** zu vermeiden als auch **(lohn-)steuerrechtlichen, sozialversicherungs- und arbeitsrechtlichen Regelungen** im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers Folge zu leisten.

5.2.5.1. Begründung einer Betriebsstätte durch Home-office-Tätigkeit

Während bei einer **regulären Tätigkeit aus dem Homeoffice** mangels Verfügungsmacht des Arbeitgebers sowie der regelmäßig fehlenden Dauerhaftigkeit⁴⁰⁰ der Tätigkeit in der Regel **keine Betriebsstätte** begründet wird,⁴⁰¹ gestaltet sich die Frage bei leitenden Angestellten im Hinblick auf die Begründung von Geschäftsleitungsbetriebsstätten oftmals komplexer.

Zwar führt zu einer **Geschäftsleitungsbetriebsstätte** nicht die bloße Tätigkeit im Homeoffice, wohl aber, wenn dort Geschäftsführungsentscheidungen (wichtige Entscheidungen der laufenden Geschäftsführung) getroffen werden.⁴⁰² Dabei stellt der BFH lediglich auf eine „gewisse Regelmäßigkeit“ ab.⁴⁰³ Die hierfür erforderliche Einzelfallprüfung führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit, wenn leitende Angestellte im Homeoffice tätig werden.

Für den Inbound-Fall ließe sich durch eine Klarstellung in § 12 AO die Begründung von Betriebsstätten durch Tätigkeiten im Homeoffice vermeiden. Hierzu bietet sich eine Regelung an, wonach bei Geschäftsleitungstätigkeiten im Homeoffice grundsätzlich keine Betriebsstätte begründet wird, wenn sichergestellt ist, dass am Ort der tatsächlichen Geschäftstätigkeit weiterhin die für den Betriebsablauf wesentlichen Entscheidungen getroffen werden. Einfacher zu handhaben wäre eine **de-minimis-Regelung**, wonach bei einer Geschäftsleitungstätigkeit im Homeoffice unterhalb einer bestimmten Anzahl von Tagen, z.B. 30 Tagen, grundsätzlich keine Betriebsstätte begründet wird. Erst bei längerer Geschäftsleitungstätigkeit im Homeoffice wäre darauf abzustellen, ob am Ort der tatsächlichen Geschäftstätigkeit ebenfalls wesentliche Geschäftsleitungsentscheidungen getroffen werden. Gegebenenfalls kann es durch die Tätigkeit

³⁹⁵ Zur Europarechtskonformität der Nachversteuerung EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 „Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee“, ECLI:EU:C:2008:588 (Rz. 55).

³⁹⁶ S. hierzu bereits Eggers in Piltz/Schaumburg, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 16, 1999, 123 (132). Ähnlich bereits die Streichung von § 2a Abs. 4 Satz 2 i.d.F. bis SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782; zu den vor der Abschaffung von § 2a Abs. 3, 4 EStG möglichen Gestaltungen durch Umwandlungen vgl. Grau in Fischer (Hrsg.), Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 3, 48 (56).

³⁹⁷ Hierzu u.a. Krüger in FS Debatin, 267; Reuß, IStR 1997, 673 (674 f.); Inzelmann/Mutscher, IStR 1999, 40; zur fehlenden Erfassung durch § 42 AO Pohl/Burwitz, FR 2016, 561 (562).

³⁹⁸ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final, Art. 41 f.

³⁹⁹ Entgegen Scheffler/Zuber, DStR 1992, 193 (197 f.).

⁴⁰⁰ Zeitraum < 6 Monate.

⁴⁰¹ OECD, Commentary GloBE Model Rules, Art. 5 Ziff. 28; Höppner/Melkonyan, ISR 2020, 181 (182 f.).

⁴⁰² § 12 Satz 2 Nr. 1 AO; Art. 5 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA 2017. Diese ist vom Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung i.S.v. § 10 AO abzugrenzen und kann unabhängig von einer festen Geschäftseinrichtung vorliegen, vgl. BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148 (unter II.3.); BFH v. 7.12.1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175 (unter II.B.6.a).

⁴⁰³ BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434 (unter II.3.).

im Homeoffice dann gleichwohl zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte kommen.

Für den Outbound-Fall der Arbeit im Homeoffice im Ausland bedarf es einer Neuregelung auf OECD bzw. EU-Ebene. Langfristig muss sich Deutschland auf OECD-Ebene, zumindest aber auf EU-Ebene, für zeitgemäße Anpassungen einsetzen.⁴⁰⁴ Ausgangspunkt können die im Zuge der Pandemie durch die OECD vorgeschlagenen Regelungen sein,⁴⁰⁵ nach denen eine Tätigkeit im Homeoffice aufgrund einer fehlenden Dauerhaftigkeit, der mangelnden Kontrolle durch die Geschäftsführung oder der sonst üblichen Bereitstellung von Büroräumen nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führt bzw. Vertreterbetriebsstätten erst ab einem Zeitraum ≥ 6 Monate angenommen werden.

5.2.5.2. Lohnsteuer grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer

Problemlage

Noch größer sind die Herausforderungen der Flexibilisierung der Arbeitswelt für die Erfüllung der Lohnsteuerpflicht von Unternehmen, da diese jeden Arbeitnehmer betreffen und sich nicht nur auf leitende Angestellte beziehen.

Aus flexibleren Arbeitsmodellen mit auch grenzüberschreitenden Tätigkeiten der Arbeitnehmer resultieren grundsätzlich folgende Fälle, die jeweils abhängig von einer (inländischen/ausländischen) Steuerpflicht, der Zuweisung der Besteuerungsrechte sowie einer Lohnsteuerpflicht unterschiedlich zu behandeln sind:

Steuerpflicht des Arbeitnehmers in Deutschland: Arbeitnehmer, die von einem inländischen Arbeitgeber Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gem. § 19 EStG beziehen, unterliegen in Abhängigkeit von Wohnsitz/Tätigkeitsort in Deutschland der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht.⁴⁰⁶ Unabhängig vom Vorliegen eines DBAs setzt die beschränkte Steuerpflicht eines Arbeitnehmers mit Wohnsitz im Ausland ab dem ersten Tag der im Inland

ausgeübten oder verwerteten nichtselbstständigen Tätigkeit ein (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG). Abhängig vom anzuwendenden ausländischen Recht gilt dies analog für Tätigkeiten im Ausland, so dass sich Doppelbesteuerungen ergeben.

Die Zuweisung der Besteuerungsrechte nach DBA und damit einhergehend die Vermeidung von Doppelbesteuerung richtet sich bei Vorliegen eines DBAs nach Art. 15 OECD-MA. Gem. Art. 15 Abs. 1 S. 1 OECD-MA ist das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zugewiesen, sofern dieser ausschließlich im Ansässigkeitsstaat tätig wird. Wird der Arbeitnehmer außerhalb des Ansässigkeitsstaats tätig, liegt das Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat (Art. 15 Abs. 1 S. 2 OECD-MA). Der Ansässigkeitsstaat behält das Besteuerungsrecht jedoch unter folgenden **kumulativ** zu erfüllenden Bedingungen (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA):

1. Der Empfänger hält sich **weniger als 183 Tage** im Tätigkeitsstaat auf **und**
2. die Vergütungen werden nicht von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt, der im Tätigkeitsstaat ansässig ist, **und**
3. die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.

Wird auch nur eine der Voraussetzungen nicht erfüllt, so liegt das Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat.⁴⁰⁷ Damit greift die verhältnismäßig klare sog. „183 Tage-Regel“, nach der bei kürzeren Tätigkeiten im Ausland das Besteuerungsrecht ausschließlich im Ansässigkeitsstaat verbleibt, insb. dann nicht ein, wenn der Arbeitnehmer für einen im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber tätig wird und von diesem bezahlt wird.⁴⁰⁸

Eine Ausnahme gilt für sog. „Grenzgänger“⁴⁰⁹. Hier sehen die DBA mit Frankreich, Österreich

⁴⁰⁴ OECD, Teleworking in the COVID-19 Pandemic stellt bereits einen Umschwung fest; Anregungen gibt es bislang jedoch nur bezugnehmend auf die Prozesse in der Steuerverwaltung, s. OECD, Tax Administration: Towards sustainable Remote Working in a post COVID-19 Environment, 25.

⁴⁰⁵ OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, Rz. 16-18 und 23.

⁴⁰⁶ Beschränkte Steuerpflicht gem. §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 4 a EStG.

⁴⁰⁷ Lemm/Parenko in K. Wagner, Lohnsteuer, Rz. 165.

⁴⁰⁸ Unter Umständen sind die Zahlungen (auch stundenweise) aufzuteilen, vgl. Prokisch in Vogel/Lehner, Art. 15 Rz. 129 f.

⁴⁰⁹ Hierunter werden Arbeitnehmer subsumiert, die ihren Lebensmittelpunkt in einem Staat haben, ihrer nichtselbstständigen Tätigkeit über die Grenze im Nachbarstaat nachgehen und nach Arbeitsende regelmäßig über die Grenze zu ihrem Lebensmittelpunkt zurückkehren, vgl. BFH v. 21.8.1996 – I R 80/95, BStBl. II 1997, 134 (unter II.B)1; BFH

und der Schweiz (Stand: 2023) gesonderte Regelungen vor, die das Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zuweisen.⁴¹⁰

Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug: Für einen inländischen Arbeitgeber ergibt sich durch die Zahlung von Arbeitslohn an einen im Inland steuerpflichtigen Arbeitnehmer **unabhängig von der Zuweisung der Besteuerungsrechte** aus § 38 Abs. 1 S. 1 EStG eine grundsätzliche Verpflichtung zum Steuerabzug vom Arbeitslohn. Es besteht jedoch die Möglichkeit zur Beantragung eines Freistellungsmerkmals gem. § 39 Abs. 4 Nr. 5 EStG, wenn der Lohn nach DBA in Deutschland steuerfrei gestellt ist.

Für Fälle, bei denen Arbeitnehmer, die bei einer ausländischen (Konzern-)Gesellschaft angestellt sind (zivilrechtlicher Arbeitgeber) und auch nur zeitweise im Inland für eine deutsche Gesellschaft arbeiten, die als sog. **wirtschaftlicher Arbeitgeber** qualifiziert, ergibt sich eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung gem. § 38 Abs. 1 S. 2 EStG auch, wenn diese den Arbeitslohn nicht tatsächlich auszahlt. Wirtschaftlicher Arbeitgeber ist ein Unternehmen gem. § 38 Abs. 1 S. 2 EStG bereits dann, wenn es den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen. Werden umgekehrt Arbeitnehmer im Rahmen ihres deutschen Anstellungsverhältnisses vorübergehend im Ausland tätig, kann durch Anwendung des ausländischen Rechts eine doppelte (Lohn-)Steuerpflicht entstehen.

Schwierigkeiten bereiten deutschen (Konzernmutter-)Gesellschaften im Hinblick auf die Pflicht zur Abführung von Lohnsteuer vor allem folgende Fälle:

Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland und (vorübergehender) Tätigkeit im Inland (Inbound-Fall):

Werden einem Mitarbeiter Funktionen übertragen, die nicht nur im Interesse seines zivilrechtlichen ausländischen Arbeitgebers, z.B. einer

Konzern-Tochtergesellschaft, liegen, sondern auch im Interesse eines in Deutschland ansässigen verbundenen Unternehmens, so ist zu prüfen, ob die deutsche Gesellschaft als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist, so dass nach § 38 Abs. 1 S. 2 EStG die inländische Gesellschaft zum Lohnsteuerabzug verpflichtet wäre. Die Fälle, dass Mitarbeiter sowohl lokale als auch Konzernfunktionen wahrnehmen, treten in der Praxis insb. bei Matrixstrukturen im Konzernverbund auf. Dabei ist die Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers mangels klarer Kriterien und Legaldefinition schwierig und streitanfällig. Nach der Finanzverwaltung soll es neben der wirtschaftlichen Kostentragung auch darauf ankommen, dass der Einsatz des Arbeitnehmers beim aufnehmenden Unternehmen in dessen Interesse erfolgt und dieser in den Arbeitsablauf eingebunden sowie den Weisungen des aufnehmenden Unternehmens unterworfen wird.⁴¹¹ Die seit dem VZ 2020 geltende Berücksichtigung des Fremdvergleichs⁴¹² bei fehlendem finanziellem Ausgleich durch das aufnehmende Unternehmen dient zwar der Angleichung an die ertragsteuerliche Behandlung entsprechend der Empfehlungen der OECD,⁴¹³ hat jedoch erheblichen administrativen Aufwand für Lohnsteuerzwecke zur Folge.

So ist bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Arbeitgebers regelmäßig zu prüfen, in welches Unternehmen der Arbeitnehmer organisatorisch eingegliedert ist und mit welchem Unternehmen die engere persönliche und organisatorische Abhängigkeit besteht. Darüber hinaus ist bedingt durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu evaluieren, welches Unternehmen die Verantwortung oder das Risiko für die Ergebnisse aus der Tätigkeit des Mitarbeiters trägt.⁴¹⁴ Der Beurteilung der betrieblichen Interessen kommt somit eine wesentliche Bedeutung zu und ergibt sich aus diversen Anhaltspunkten (z.B. ausgeübte Funktion, Qualifikation, Risiko- und Nutzenanalyse etc.). Diese Interessenlage muss im Falle einer Lohnsteueraußenprüfung durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen werden⁴¹⁵ und birgt ein hohes Konfliktpotenzial,

v. 9.10.2014 – I R 34/13, BFH/NV 2015, 167 (Rz. 15); „Grenzpendler“ sind wiederum jene Arbeitnehmer, die als Grenzgänger in Deutschland tätig werden.

⁴¹⁰ BMF v. 12.12.2023 – IV B 2 – S 1300/21/10024 :005, BStBl. I 2023, 2179 (Rz. 29).

⁴¹¹ BMF v. 27.1.2004 – IV C 5 – S 2000 – 2/04, BStBl. I 2004, 173 (unter III.1.).

⁴¹² BT-Drucks. 19/13436, 114.

⁴¹³ OECD, Commentary GloBE Model Rules, Art. 15 Ziff. 8.12 und 8.15; Prokisch in Vogel/Lehner, Art. 15, Rz. 99.

⁴¹⁴ BMF v. 12.12.2023 – IV B 2 – S 1300/21/10024 :005, BStBl. I 2023, 2179 (Rz. 155 ff.).

⁴¹⁵ BMF v. 12.12.2023 – IV B 2 – S 1300/21/10024 :005, BStBl. I 2023, 2179 (Rz. 163).

da die Bewertung nicht anhand objektiver Maßstäbe erfolgt.

Bei den heutigen Arbeitsmodellen müssen (deutsche) Unternehmen selbst bei einer sehr geringen Anzahl von deutschen Arbeitstagen ausländischer Konzernmitarbeiter Prozesse etablieren, die sicherstellen, dass Lohnsteuer für diese deutschen Arbeitstage abgeführt wird. Da der wirtschaftliche Arbeitgeber neben dem (im Ausland ansässigen) zivilrechtlichen Arbeitgeber zum lohnsteuerlichen Arbeitgeber wird,⁴¹⁶ kommt es in der Folge zu einem doppelten Lohnsteuerabzug. Oft stellt diese gezahlte Lohnsteuer eine zusätzliche finanzielle Belastung des deutschen Unternehmens dar, da der administrative Aufwand zur Freistellung des diesbezüglichen Arbeitslohns im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers bzw. des zivilrechtlichen Arbeitgebers weitaus höher ist.

Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland und (vorübergehender) Tätigkeit im Homeoffice (Outbound-Fall):

Bei Outbound-Fällen ergeben sich für den deutschen Arbeitgeber insb. dann Compliance-Risiken, wenn Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland im Homeoffice tätig werden.

Dies betrifft Steuerpflichtige, die überwiegend in Deutschland, aber auch einzelne Tage im **Homeoffice in ausländischen Wohnsitzstaat** arbeiten. In Abhängigkeit von der lokalen Gesetzgebung, der Art der Tätigkeit sowie der Anzahl der Arbeitstage können für den deutschen Arbeitgeber insb. lohnsteuerliche, aber auch sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen im zeitweiligen Tätigkeitsstaat entstehen.

Arbeitgeber müssen sich aufgrund des Fachkräftemangels aber auch mit Arbeitsmodellen auseinandersetzen, bei denen Arbeitnehmer zum Großteil im Ausland für einen deutschen Arbeitgeber tätig werden. So muss sich ein deutsches Unternehmen z.B. in Frankreich registrieren, wenn ein französischer Arbeitnehmer aufgrund

seiner Homeoffice-Tätigkeit mit seinem Arbeitslohn (anteilig oder sogar ausschließlich) in Frankreich steuerpflichtig ist. Dieser steuerpflichtige Arbeitslohn muss an die französischen Behörden gemeldet werden. Sofern der Arbeitnehmer auch noch in Frankreich sozialversicherungspflichtig ist, muss monatlich eine Anmeldung und Abführung durch den deutschen Arbeitgeber erfolgen.

Gleichlauf mit dem Sozialversicherungsrecht als zentrale Forderung

Zu besonderer Komplexität führen die Divergenzen im Sozialversicherungs- und Besteuerungssystem. Daher sollte auf EU-Ebene dafür eingetreten werden, die Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen an die Regelungen des Sozialversicherungsrechts anzugleichen,⁴¹⁷ was im Übrigen auch national gilt (s. 6.4.).

Die verschiedenen Sozialversicherungssysteme sind innerhalb der EU koordiniert.⁴¹⁸ Es soll keine Harmonisierung der Sozialversicherungssysteme erfolgen, sondern lediglich sichergestellt werden, dass der EU-Bürger stets den Rechtsvorschriften **eines** Landes unterliegt.⁴¹⁹ Dabei teilt Art. 13 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004 das geltende Recht des jeweiligen Staates zu: Es ist grundsätzlich das System desjenigen Staats anzuwenden, in dem der „wesentliche Teil der Tätigkeit“ ausgeübt wird. Um die Wesentlichkeit beurteilen zu können, wird auf den Anteil von 25 Prozent der Arbeitszeit und/oder des Arbeitsentgeltes abgestellt.⁴²⁰ Demnach wird bei der Ausübung der Beschäftigung im Wohnsitzstaat, der nicht gleichzeitig den Tätigkeitsstaat darstellt, erst bei Überschreiten der 25 Prozent-Grenze das System des Wohnsitzstaats angewandt; ansonsten greift weiterhin das Sozialversicherungssystem des Tätigkeitsstaats. Seit dem 1. Juli 2023 gilt eine Rahmenvereinbarung zum grenzüberschreitenden mobilen Arbeiten (sog. „Telearbeit“).⁴²¹ Demnach ist es auf Antrag möglich, das Rechts des Tätigkeitsstaats weiterhin

⁴¹⁶ BFH v. 4.11.2021 – VI R 22/19, BStBl. II 2022, 562 (Rz. 19).

⁴¹⁷ So auch *Prokisch* in Vogel/Lehner, Art. 15 Rz. 9b; *Spiegel/Rennuy/Weerepas*, Social Security and Tax Law in Cross-Border Cases, 30 und 65 ff.

⁴¹⁸ Hierzu Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 29.4.2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, ABl. EU 2004 Nr. L 166, 11 sowie Verordnung (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16.9.2009 zur Festlegung der

Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, ABl. EU 2009 Nr. L 284, 3.

⁴¹⁹ *Leopold*, SRA 2022, 165 (170).

⁴²⁰ Art. 14 Abs. 8 Satz 2, 3 VO (EG) Nr. 987/2009.

⁴²¹ Rahmenübereinkommens zur Anwendung des Art. 16 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004 bei gewöhnlicher grenzüberschreitender Telearbeit.

anzuwenden, sofern die Homeoffice-Tätigkeit im Wohnsitzstaat < 50 Prozent der Gesamt**arbeitszeit** ausmacht.⁴²² Die Schwelle zur Anwendung des Rechts des Wohnsitzstaats wurde folglich erhöht und erleichtert damit für den Bereich der Sozialversicherung die grenzüberschreitende Tätigkeit von Arbeitnehmern innerhalb der EU. Voraussetzung ist jedoch, dass die jeweiligen EU-Staaten die Rahmenvereinbarung unterzeichnet haben.⁴²³

Die sozialversicherungsrechtliche Systematik weist Parallelen zur 183 Tage-Regelung des Art. 15 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA auf, ein möglicher Gleichlauf scheitert jedoch derzeit an der abweichenden steuerrechtlichen Behandlung von Tätigkeiten, die in einem im Ausland belegenen Homeoffice ausgeführt werden, an den zusätzlichen Voraussetzungen der Lohnzahlung bzw. wirtschaftlichen Tragung des Lohns sowie der Figur des wirtschaftlichen Arbeitgebers. Dadurch kann es auch bei wenigen Tagen der Anwesenheit in Deutschland von in Auslandsge-sellschaften angestellten Arbeitnehmern zur Lohnsteuerpflicht in Deutschland kommen. Perspektivisch sollten die in der Praxis leichter handhabbaren Regeln des Sozialversicherungsrechts auf das Steuerrecht übertragen werden.

Anregung einer EU-weiten Regelung

Da die Zuweisung der Besteuerungsrechte an den bestehenden DBA auf Grundlage des OECD-MA ausgerichtet ist und insb. Outbound-Fälle nicht autonom beeinflussbar sind, sollte sich die Bundesregierung für zumindest EU-weite Regelungen einsetzen. So wäre es bei Outbound-Fällen erforderlich, dass eine nur vorübergehende Tätigkeit von Arbeitnehmern außerhalb ihres normalen Wohn- und Tätigkeitsstaates (z.B. im Rahmen von sog. „Workation“-Aufenthalten) keine Steuerpflichten für Arbeitnehmer und Arbeitgeber in diesem Staat nach sich zieht. Idealerweise sollte diese Übereinkunft im Gleichlauf für die Sozialversicherung und für betroffene ar-beitsrechtliche Regelungen stehen.

Aufnahme von bilateralen Verhandlungen mit Nachbarstaaten

Darüber hinaus sollte Deutschland parallel zu potenziell langwierigen europäischen und internationalen Verhandlungen **bilaterale Verhandlungen** mit Nachbarländern aufnehmen bzw. weiterführen, um insb. Grenzpendlern ebenfalls auf Grundlage von de-minimis-Regelungen mehr Flexibilität zu erlauben.⁴²⁴ Die mit Luxemburg getroffene Vereinbarung, wonach 34 Tage Homeoffice im Kalenderjahr für Grenzpendler zu keiner Änderung der Besteuerung führen, könnte als Blaupause für die Verhandlungen mit anderen Nachbarstaaten dienen.⁴²⁵

Kurzfristige Erleichterungen durch Aufnahme von de minimis-Regeln im nationalen Recht

Einzelne Verbesserungen können aber auch **unilateral** bewirkt werden. Die entsprechenden Maßnahmen sollten sofort ergriffen werden, ohne den internationalen und europäischen Einigungsprozess abzuwarten.

Denkbar wäre die Aufgabe des Konstrukts des wirtschaftlichen Arbeitgebers und die Streichung von § 38 Abs. 1 S. 2 EStG. Dieses Konstrukt, das die schematische Aufteilung nach der 183-These zugunsten des Tätigkeitsstaates modifiziert, steht dem Gleichlauf mit dem Sozialversicherungsrecht entgegen und ist zudem äußerst streitanfällig.

Sollte hieran gleichwohl festgehalten werden, kann durch die Einführung von de-minimis-Regeln für viele Praxisfälle der Arbeitnehmermobilität unterhalb von 183 Tagen eine deutliche Vereinfachung erreicht werden, wenn die Tätigkeit eines Arbeitnehmers außerhalb des Sitzstaates seines zivilrechtlichen Arbeitgebers bis zu einer Anzahl von z.B. 30 Tagen je Kalenderjahr nicht zu einkommen- und lohnsteuerlichen Konsequenzen für den Arbeitnehmer oder den Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat führt.

⁴²² Art. 3 des Rahmenübereinkommens.

⁴²³ Deutschland wendet das Rahmenübereinkommen seit dem 1.7.2023 an.

⁴²⁴ Deutschland hat bereits mit dem Abschluss von Änderungsprotokollen für die DBAs mit Österreich, der Schweiz und Frankreich Erleichterungen für Grenzgänger mit Wirkung ab dem 1.1.2024 geschaffen.

⁴²⁵ Änderungsprotokoll zum DBA vom 6.7.2023. Zu weiteren ähnlichen Regelungen s. Commission Expert Group „Platform for tax good governance“, Tax in an increasingly mobile working environment: Challenges and Opportunities, Oktober 2021, 2 ff.

Idealerweise würden derartige de-minimis-Regeln auf OECD-Ebene oder aber auf EU-Ebene umgesetzt. Auf nationaler Ebene könnte § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG für Inbound-Fälle dahingehend eingeschränkt werden, dass die beschränkte Steuerpflicht erst nach z.B. 30 Tagen einsetzt. Falls eine rein nationale Regelung nicht gewünscht ist, sollten zumindest weitere binationale Regelungen angeregt werden (s.o.).

5.3. Reduzierung von Anti-Missbrauchsvorschriften auf ein angemessenes Maß

5.3.1. Bestandsaufnahme und zentrale Probleme des Status quo

Seit geraumer Zeit richtet sich die Gesetzgebung auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts gegen Gewinnverlagerungen mittels „aggressiver“ Steuergestaltungen, gegen doppelte Nichtbesteuerung sowie auf die Bekämpfung unerwünschten Steuerwettbewerbs. Hierbei handelt es sich dem Grunde nach um anzuerkennende Ziele. Eine internationale Vereinheitlichung der Abwehrmaßnahmen könnte Vollzugskosten senken und verhindern, dass Staaten Steuerwettbewerb nicht nur mittels niedriger Steuersätze, sondern auch mittels lückenhafter Anti-missbrauchsvorschriften betreiben, indem sie Gewinnverlagerungen Vorschub leisten. Dies hat zu der Idee eines „level playing fields“ der Abwehrgesetzgebung geführt. Nur dieser Rechtsgedanke rechtfertigt EU-Steuergesetzgebung, die mit der Begrenzung der im AEUV enthaltenen Freizügigkeitsgarantien einhergeht.

Die Hinzurechnungsbesteuerung und die globale Mindeststeuer („Pillar II“⁴²⁶) richten sich allgemein gegen den internationalen Steuersatzwettbewerb, wobei letztere eine international konsentrierte Untergrenze von 15 Prozent gezogen hat. Die Europäische Kommission geht zusätzlich seit langem gegen den Steuervergünstigungswettbewerb⁴²⁷ vor, wozu auch das europäische Beihilferecht beiträgt. Mittels des

Steueroasenabwehrgesetzes wird zudem indirekt auf Staaten eingewirkt, die sich nicht an die allgemein konsentierten Standards halten.

Großen Raum nehmen mit **gesetzlichen Missbrauchstypisierungen** die Bemühungen der Herstellung eines level playing fields der Gestaltungsabwehrmaßnahmen ein. Diese Typisierungen, die in der Regel keinen Gegenbeweis anhand eines Fremdvergleichs vorsehen, erfassen auch nicht missbräuchliche Fälle, verbunden mit der Gefahr von Doppelbesteuerung. **Korrespondenzregeln**, sog. linking rules, sollen durch die Verschränkung von ausländischem und inländischem Steuerrecht Lücken zwischen den nicht aufeinander abgestimmten Steuerrechtsordnungen schließen. Allerdings verursacht diese Abstimmung im Einzelfall hohe Befolgungskosten. Schließlich dienen **Berichts- und Meldepflichten** als Maßnahmen zur Erhöhung der Transparenz der Aufdeckung von Steuergestaltungen sowie der Abschreckung, allerdings ohne, dass erkennbar eine konsequente Auswertung der erhobenen Informationen sichergestellt ist.⁴²⁸

Viele dieser typisierenden Maßnahmen sind überschießend. Zudem ist selbst in der Europäischen Union die Idee einer Vereinfachung durch Vereinheitlichung eine Illusion. Der Richtlinienharmonisierung sind Umsetzungsspielräume immanent. Folge der ambitionierten Regelungsvorgaben des EU-Richtliniengebers ist ein deutlicher Anstieg der Vollzugskosten. Europaweit agierende Unternehmen treffen nach wie vor auf nunmehr möglicherweise ähnliche, im Compliance-relevanten Detail jedoch unterschiedliche, dafür aber umso komplexere Regelungen.

5.3.2. Vermeidung von Abweichungen vom internationalen Standard

Deutschland war Vorreiter der BEPS-Bekämpfung und Inspirationsquelle der Maßnahmen auf OECD- und EU-Ebene. Dabei gingen die deutschen Regelungen in der Vergangenheit oft über international übliche Maßnahmen der

⁴²⁶ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021.

⁴²⁷ Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10.12.1998, ABl. EU 1998 Nr. C 384, 3 (mittlerweile außer Kraft getreten).

⁴²⁸ Antwort der Bundesregierung v. 8.5.2023, vgl. BT-Drucks. 20/6734, 2-5 zur kleinen Anfrage BT-Drucks. 20/6503; ferner Kowallik, DB 2023, 1444; zu den Effekten der Anzeigepflicht Stand 18.10.2021 und den sich hieraus ergebenden Schlussfolgerungen für die rechtliche Einordnung der Anzeigepflicht *Gegenfurtner*, DStR 2021, 2665 (2674).

Missbrauchsabwehr hinaus. Auch nachdem die EU rechtsverbindliche Standards gesetzt hat, sind die nationalen Maßnahmen nicht zurückgenommen worden. Zwar kann sich der deutsche Gesetzgeber darauf berufen, dass die EU-Richtlinien nur Mindeststandards enthalten, s. insb. Art. 3 ATAD. Strengere Regelungen, die Nachteile für grenzüberschreitende Sachverhalte statuieren, sind jedoch erheblichen Bedenken hinsichtlich ihrer Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten ausgesetzt. Auch sind sie mit dem Geist der auf Art. 115 AEUV gestützten Vereinheitlichung der auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbaren Missbrauchsvorschriften nicht vereinbar. Zum Teil wird bezweifelt, ob die mit der ATAD und der MinBestRL einhergehende Beschränkung der Freizügigkeit im Binnenmarkt überhaupt für dessen Errichtung und Funktionieren erforderlich ist, und damit die Kompetenz der Union in Frage gestellt.⁴²⁹ Bejahen kann man die Binnenmarktdienlichkeit dann, wenn Folge der Harmonisierung weitgehende Einheitlichkeit ist. Hieraus folgt für den deutschen Steuergesetzgeber, dass jede Abweichung vom internationalen und europäischen Standard durch schärfere Anti-Missbrauchsvorschriften zu vermeiden ist. Im Gegenteil sollten alle Spielräume, die der EU-Richtliniengeber für Abweichungen nach unten einräumt, im Interesse der Freizügigkeit im Binnenmarkt und der Attraktivität des deutschen Standortes ausgeschöpft werden. Überkomplizierte Missbrauchsvorschriften führen zu hohen Compliancekosten und Rechtsunsicherheit und begründen Standortnachteile, zumeist ohne dass sie mit wesentlichem Mehraufkommen verbunden sind.

Hieraus folgt die zentrale Forderung, alle Missbrauchsvorschriften des geltenden Rechts auf den Prüfstand zu stellen. Dies gilt namentlich für die Rechtsschichten, die vor der europäischen Harmonisierung eingeführt wurden. Das erreichte Ausmaß der Komplexität geht nicht nur mit erheblichen Kosten für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung, sondern auch mit rechtsstaatlich bedenklichen Ineffizienzen und Defiziten von Befolgung und Vollzug einher.

Auch die OECD sieht Bedarf für ein sog. „Decluttering“.⁴³⁰

Zentrale Reformziele sind:

- Anpassung an den verbindlichen Richtlinien-Mindeststandard und Ausschöpfung von Gestaltungsspielräumen zugunsten von Standortattraktivität und Freizügigkeit
- Reduktion auf missbräuchliche Gewinnverlagerung
- Vermeidung von internationaler Doppelbesteuerung und treaty overrides
- Vereinfachung

Dabei ist die Kommission zur Erarbeitung von Empfehlungen für einen Abbau überschüssender Missbrauchsvorschriften wie folgt vorgegangen:

1. OECD/EU-Vorgaben

Deutschland ist politisch und rechtlich verpflichtet, Vorgaben der OECD und der Europäischen Union umzusetzen, wobei allerdings deutlich zu unterscheiden ist zwischen rechtsverbindlichen EU-Richtlinien und nur politisch bindenden Empfehlungen der OECD.

Innerhalb dieses Rahmens geht es um die Identifikation von verbliebenen Gestaltungsspielräumen für den nationalen Gesetzgeber. Um den Bemühungen um Vereinheitlichung Rechnung zu tragen, sind all jene Maßnahmen auf den Prüfstand zu stellen, die über das erforderliche und von den Richtlinien vorgeschriebene Mindestmaß an Abwehrgesetzgebung hinausgehen.

2. Vereinfachung, Streichung von Doppelregelungen, Entschärfung

In diesem Rahmen wird eine Vereinfachung, Vereinheitlichung und die Streichung bzw. Zusammenfassung von Doppelregelungen und sich überschneidender Maßnahmen geprüft. Leitend sind zudem die Möglichkeiten der Entschärfung und Verfahrenserleichterung in Abhängigkeit von der Wesentlichkeit potenzieller Missbrauchsfälle durch Einführung von Bagatellgrenzen.

⁴²⁹ Sedemund, ISR 2023, 378 (379 f.).

⁴³⁰ OECD, Tax Co-operation for the 21st Century, 9 ff.; OECD Tax Talks v. 19.7.2023 (abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/presentation-oecd-tax-talks-july-2023.pdf>); Bunn,

Weeding the Garden of International Tax, Tax Foundation, Juli 2023 (abrufbar unter: <https://taxfoundation.org/blog/decluttering-international-tax-rules/>).

3. Notwendige Anpassung bestehender EU-Richtlinien (insb. ATAD)

Soweit notwendige Entschärfungen und Erleichterungen nicht innerhalb des EU-Richtlinienrahmens umsetzbar sind, werden Vorschläge zur Nachverhandlung unterbreitet.

5.3.3. Maßnahmen gegen Niedrigbesteuerung

5.3.3.1. Mindeststeuer

Regelungszweck

Nach einer Einigung im Rahmen des OECD/G20 Inclusive Frameworks führen derzeit eine Vielzahl von Staaten die sog. Globale Mindeststeuer für Konzerne mit einem Umsatz von mindestens 750 Mio. Euro ein. In der Europäischen Union wird eine einheitliche Umsetzung der Globalen Mindeststeuer durch die MinBestRL sichergestellt. Die Globale Mindeststeuer hat das Ziel, dem internationalen Steuerwettbewerb Grenzen zu setzen, indem jeder Staat einerseits Ausgestaltungsfreiheit über seine Steuergesetze behält, gleichzeitig aber für internationale Konzerne sichergestellt ist, dass ihre Steuerbelastung in jedem Staat mindestens 15 Prozent beträgt. Besteuert ein Staat den dortigen Gewinn eines Konzerns effektiv mit weniger als 15 Prozent, darf ein anderer Staat – primär der der Konzernobergesellschaft – die entstandene Besteuerungslücke durch Erhebung einer Ergänzungssteuer auffüllen.

Die Regelungen der Globalen Mindeststeuer sind umfangreich und hoch komplex. Eine effiziente Umsetzung ist nur mithilfe von Vereinfachungen – sog. **Safe Harbours** – möglich.⁴³¹ Diese Safe Harbour-Regelungen erlauben es, eine **effektive Steuerbelastung** von mindestens 15 Prozent **vereinfacht nachzuweisen**, um auf eine aufwendige Berechnung des effektiven Steuersatzes für jedes Land verzichten zu können.

Empfehlungen

Der derzeit bedeutsamste Safe Harbour ist für einen Übergangszeitraum von drei Jahren der

Country-by-Country-Reporting-Safe Harbour, der es erlaubt, die effektive Steuerbelastung mittels Daten aus dem Country-by-Country Reporting (CbCR), das Konzerne dieser Größe ohnehin erstellen müssen, nachzuweisen.⁴³² Daneben gibt es als weitere Safe Harbours (1) die anerkannte nationale Ergänzungssteuer (§ 81 MinStG), (2) Wahlrechte für vereinfachte Ausgangsgrößen bei unwesentlichen Geschäftseinheiten (§ 80 MinStG) und (3) einen Safe Harbour bei untergeordneter internationaler Tätigkeit (§ 83 MinStG). **Die Kommission empfiehlt, dass in der deutschen Umsetzung die Nutzung sämtlicher Safe Harbours ermöglicht wird, auch in Bezug auf die nationale Ergänzungssteuer.** Das deutsche Mindeststeuergesetz (MinStG) sieht dies auch so vor.

Der CbCR-Safe Harbour darf jedoch nur temporär angewendet werden in Geschäftsjahren, die am oder vor dem 31. Dezember 2026 beginnen und vor dem 1. Juli 2028 enden (§ 84 Abs. 1 MinStG). Danach wird seine Anwendung aufgrund seiner Befristung nicht mehr möglich sein. Das OECD/G20 Inclusive Framework plant, die permanenten Regelungen in den nächsten Jahren auszuarbeiten. **Langfristig** sehen die Mitglieder des OECD/G20 Inclusive Frameworks die Einführung eines **permanenten Safe Harbours** vor, der sicherstellt, dass keine Ergänzungssteuer anfällt, wenn der Effektivsteuersatz in einem Land gem. einer **stark vereinfachten Berechnung** mindestens 15 Prozent beträgt;⁴³³ die genaue Ausgestaltung ist noch offen. Die Verstetigung der Vereinfachungsregel ist für einen effektiven Vollzug zwingend. Wenn die permanenten Safe Harbours aber erst kurz vor Fristablauf der derzeitigen Übergangsmaßnahmen formuliert und verabschiedet werden, führt dies zu **großer vermeidbarer Unsicherheit** für die Steuerpflichtigen. Daher empfiehlt die Kommission, dass sich die deutschen Verhandlungspartner für eine **zeitnahe Formulierung permanenter Safe-Harbour-Regelungen auf Ebene der EU und der OECD einsetzen**.

Die deutsche Umsetzung der Globalen Mindeststeuer erfolgte eng an den Vorgaben des

⁴³¹ OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2021, Art. 8.2.

⁴³² OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: Final Report; §§ 84 ff. MinStG.

⁴³³ OECD, Safe Harbours and Penalty Relief, Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), Rz. 77-91.

OECD/G20 Inclusive Frameworks und der europäischen Richtlinie und soll hier daher nicht im Detail erörtert werden. Wichtig ist jedoch zu diskutieren, welche **Konsequenzen** ihre Einführung **für andere deutsche Anti-Missbrauchs-vorschriften** hat.⁴³⁴

Derzeit müssen Konzerne mit einem Umsatz von mindestens 750 Mio. Euro parallel zur Globalen Mindeststeuer die **Hinzurechnungsbesteuerung** gem. §§ 7-13 AStG anwenden, obwohl die **Zielsetzung** beider Regelungen, die Verschiebung von Steuersubstrat ins niedrig besteuerte Ausland zu verhindern, **redundant** ist. Zur Vermeidung der Redundanz empfiehlt die Kommission **zumindest** für Unternehmen mit einem Umsatz von über 750 Mio. Euro die **Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung** (s. Abschnitt 3.3.2.).

Die Kommission empfiehlt zudem die **Abschaffung der Lizenzschranke** gem. § 4j EStG. Danach sind Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen nicht oder nur anteilig abziehbar, wenn die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes nicht oder nur niedrig besteuert werden. § 4j EStG greift bei einer ausländischen Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 15 Prozent ein, die jedoch durch die Globale Mindeststeuer sichergestellt ist. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und Abbau von Bürokratie scheint es daher gerechtfertigt, die Regelung aufzuheben.

Die Abschaffung empfiehlt die Kommission ebenso für das **Sonderbetriebsausgabenabzugsverbot** gem. § 4i EStG (s. im Einzelnen Abschnitt 0.).

Anzupassen wäre darüber hinaus die Behandlung von Besteuerungsinkongruenzen gem. § 4k EStG (dazu Abschnitt 5.3.5.). Allerdings liegt eine vollständige Abschaffung von § 4k EStG nicht in der deutschen Gesetzgebungskompetenz, sondern müsste durch ein **gemeinsames, einstimmiges Vorgehen auf EU-Ebene mittels einer Änderungsrichtlinie zur ATAD** erreicht werden. Die Kommission empfiehlt auch hier, dass die

deutsche Bundesregierung sich für eine solche Änderungsrichtlinie **einsetzen sollte**.

Von der Einführung weiterer Missbrauchsbekämpfungsnormen rät die Kommission aus genannten Gründen ab (s. 5.3.2.).

5.3.3.2. Hinzurechnungsbesteuerung

Nebeneinander von Mindeststeuer und Hinzurechnungsbesteuerung

Mit der Einführung der Mindeststeuer in Deutschland (MinBestRL-UmsG⁴³⁵) wurde sichergestellt, dass die betroffenen Unternehmen weltweit einer effektiven Mindestbesteuerung unterliegen und aggressiven und damit missbräuchlichen Steuergestaltungen dieser Unternehmen entgegengewirkt wird. Die Intention der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7-13 AStG) besteht ebenfalls darin, Steuervorteile durch die missbräuchliche Nutzung von niedrig besteuerten ausländischen Körperschaften zu vermeiden und eine ausreichende Vorbelastung im Ausland sicherzustellen.⁴³⁶ Sowohl die Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland als auch die international vereinbarte Mindestbesteuerung sorgen nebeneinander für eine angemessene Vorbelastung von 15 Prozent und überlagern sich. Ein Nebeneinander beider Regelsysteme birgt für die betroffenen Unternehmen, neben dem doppelten bürokratischen Aufwand, auch das Risiko der Doppelbesteuerung.⁴³⁷ Dies steht im Widerspruch zum internationalen Konsens zwischen den Mitgliedstaaten des Inclusive Framework, Doppelbesteuerungen durch die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung zu vermeiden.

Empfehlungen

Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung

Im Rahmen der Vereinfachung und Verschlan-
kung des Steuerrechts empfiehlt die Kommission, die vollständige Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung zu prüfen.⁴³⁸ Neben den o.g. Redundanzen, die eine Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung im Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung erforderlich machen, sollte für Konzerne mit einem Umsatz von weniger als 750 Millionen Euro die Relevanz

⁴³⁴ Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten, 40 ff.

⁴³⁵ Gesetz v. 27.12.2023, BGBl. I 2023, Nr. 397.

⁴³⁶ S. auch Schön, DB 2001, 940.

⁴³⁷ Exemplarisch Richter/Lentes, IStR 2023, 409 (413 f.).

⁴³⁸ S. auch Abschnitt 5.3.3.1.

der Hinzurechnungsbesteuerung sorgfältig geprüft werden.

Die Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung liegt ebenso wie eine bloße Einschränkung nicht in der deutschen Gesetzgebungskompetenz, sondern müsste durch ein **gemeinsames, einstimmiges Vorgehen auf EU-Ebene mittels einer Änderungsrichtlinie zur ATAD** erreicht werden. Die Kommission empfiehlt der deutschen Bundesregierung, sich für eine solche Änderungsrichtlinie **einzusetzen**.

Umstellung auf allgemeine Missbrauchsregel

Sollte eine Verschmelzung der §§ 7-13 AStG mit der Globalen Mindeststeuer aus europarechtlichen Gründen nicht umsetzbar sein, weil es nicht zu der hierfür erforderlichen Änderung der ATAD kommt, wird vorgeschlagen, von der in der ATAD bestehenden Möglichkeit Gebrauch zu machen, bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf die **allgemeine Missbrauchsregel gem. Artikel 7 Abs. 2b ATAD umzustellen** (Modell B),⁴³⁹ statt an einem Katalog von Einkünften gem. Artikel 7 Abs. 2a ATAD (Modell A) festzuhalten, zumal § 8 Abs. 1 AStG ohnehin nicht von passiven, sondern von aktiven – und damit nicht der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegenden – Tätigkeiten ausgeht (Aktivkatalog) und somit deutlich über den in der ATAD definierten Mindeststandard hinausgeht. Modell B ist vorzugswürdig, da dieses sich auf unangemessene Gestaltungen beschränkt. Aufgrund der Einführung einer Mindestbesteuerung sollten solche Gestaltungen ohnehin kaum noch vorkommen. Dies gilt umso mehr, als bei Vorliegen unangemessener Risiko- und Funktionsausstattung von Gesellschaften eventuelle Gewinne durch Verrechnungspreisanpassungen vorrangig zu korrigieren wären.⁴⁴⁰ § 8 Abs. 2 und 3 AStG könnten dabei vollständig entfallen, da unangemessenen

Gestaltungen eine fehlende Substanz inhärent ist. Eine Umstellung auf eine allgemeine Missbrauchsvorschrift (Modell B) kann **ohne Änderung der ATAD** umgesetzt werden.

Änderungsbedarf der §§ 7-13 AStG

Sollte man auch diesen Schritt nicht gehen wollen, sollten die aktuellen Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung überarbeitet werden.

Zur Herstellung einer Belastungsgleichheit⁴⁴¹ ist – wie oben im Einzelnen ausgeführt (§. 5.2.3.2.) – die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags abzuschaffen, wie bereits im Referentenentwurf zum MinBestRL-UmsG⁴⁴² (§ 10 Abs. 2 S. 4 AStG-E) vorgeschlagen wurde.

Darüber hinaus bedarf es einer Umstellung auf einen Passivkatalog, jedenfalls aber einer Fortentwicklung des Katalogs des § 8 Abs. 1 AStG, und eines großzügigeren Substanztests:

Richtigerweise ist der Aktivkatalog des AStG auf den in der ATAD vorgesehenen Passivkatalog umzustellen (**Passivkatalog statt Aktivkatalog**). Wenn gleichwohl am Konzept des Aktivkatalogs festgehalten werden soll, bedarf es dessen kohärenter **Anpassung an den Passivkatalog** der ATAD. Insb. sollten Einkünfte aus Handel und Dienstleistungen nach § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG generell als aktive Einkünfte eingeordnet werden, sowie in § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG auch die Herstellung **immaterieller Wirtschaftsgüter, z.B. Software**, einbezogen werden.

Abschaffung des Korrespondenzprinzips in § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a AStG: Aus deutscher Sicht werden verhinderte Vermögensmehrungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) erfasst; damit liegen insoweit passive Einkünfte nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 AStG vor. Zwar werden vom Wortlaut der Vorschrift nur Bezüge erfasst, die das Einkommen der leistenden Körperschaft

⁴³⁹ Bei Option zu Art. 7 Abs. 2b ATAD greift die Hinzurechnungsbesteuerung nur, wenn ein Unternehmen aufgrund des von ihm gehaltenen Vermögens, ausgeführter Funktionen und übernommener Risiken nicht in der Lage war, das Einkommen selbst zu generieren. Verfügt das Unternehmen über die entsprechende Ausstattung, die sog. „Significant People Function“, dann greift eine Hinzurechnungsbesteuerung nicht (s. auch Erwägungsgrund 12 zur ATAD). So z.B. Luxembourg, Article 164ter LITL und Circular n 164ter/1.

⁴⁴⁰ Da die Anwendung korrekter Verrechnungspreise der Hinzurechnungsbesteuerung vorgeht (vgl. BFH v. 13.6.2018 – I R 94/15, BStBl. II 2020, 755 (Rz. 27)), sollte insoweit bei fehlender Ausstattung („Significant People Function“) die Hinzurechnungsbesteuerung in der Regel ins Leere laufen.

⁴⁴¹ Eine Ungleichbehandlung durch die Heraufschleusung der Belastung nach AStG auf rd. 30 Prozent gegenüber der Belastung nach MinStG mit 15 Prozent ließe sich allenfalls dann rechtfertigen, wenn das AStG auf echte Missbrauchsfälle beschränkt wäre. Dies ist – auch bei typisierender Betrachtung – nicht der Fall. Auch ist der deutsche Gesetzgeber durch die ATAD nicht gezwungen, den Hinzurechnungsbetrag auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen, zumal dies angesichts des Steuergegenstands des inländischen Gewerbebetriebs systemwidrig ist.

⁴⁴² BMF, Referentenentwurf Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG v. 7.7.2023.

gemindert haben. Gleichwohl dürfte § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a S. 1 AStG aufgrund seines identischen Wortlauts wie § 8b Abs. 1 S. 2 KStG auszu-legen sein. Nach der dort wohl h.M. sind von § 8b Abs. 1 S. 2 KStG auch verhinderte Vermögensmehrungen erfasst.⁴⁴³ Es ist somit davon auszugehen, dass wohl auch eine verhinderte Vermögensmehrung zu passiven Einkünften führt. Einen Escape sieht § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG nicht vor. Insb. aus gescheiterten Umwandlungsvorgängen können sich in diesem Zusammenhang Probleme auf der Ebene des Anteilseigners ergeben (s. 4.2.5.5.). Die Qualifizierung der vGA als passive Einkünfte nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG ist in diesen Fällen überschießend, zumal es sich bei Umwandlungen typischerweise nicht um missbräuchliche Fälle handelt und die Anwendung der deutschen Sichtweise zur Qualifikation von Umwandlungsfällen im Ausland auf im Grundsatz aktive Sachverhalte, die keinerlei inländischen Bezug haben, ohnehin fraglich ist. Daher empfiehlt die Kommission die Abschaffung des Korrespondenzprinzips, zumindest, soweit verhinderte Vermögensmehrungen betroffen sind.

Abschaffung Besteuerung Portfoliodividenden § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b AStG: Mit Einführung von § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b AStG sind Portfoliodividenden (Streubesitzdividenden) stets passiv. Es sollte ein Gleichlauf zu § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 8b Abs. 4 KStG erfolgen. Nach Auffassung der Kommission ist § 8b Abs. 4 KStG abzuschaffen (s. 3.3.3.3.). Entsprechend ist auch die Abschaffung der Besteuerung von Portfoliodividenden im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung angezeigt.

Anpassung § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG (s. 4.2.5.5.) Gem. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG werden Einkünfte aus Umwandlungen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich als aktiv eingestuft. Eine Ausnahme gilt, soweit die Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die der Erzielung passiver Einkünfte

dienen. Allerdings entfällt die Ausnahme, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Umwandlung im Inland ungeachtet des § 1 Abs. 4 UmwStG zu Buchwerten hätte erfolgen können und im Ausland tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist (Rückausnahme). Die Regelung kodifiziert eine eigene Einkunftsart, so dass Umwandlungen Zwischeneinkünfte auslösen, wenn diese unzureichend mit Umwandlungsvorgängen nach § 1 UmwStG⁴⁴⁴ vergleichbar sind (sog. gescheiterte Umwandlung).⁴⁴⁵ Die Rechtsfolge ergibt sich nach dem Gesetzeswortlaut auch für umwandelnde Gesellschaften, die aktive Einkünfte erwirtschaften. Folglich kommt es bei rein ausländischen Umwandlungen zur Besteuerung stiller Reserven, ohne dass an dem ausländischen Besteuerungssubstrat ein deutsches Besteuerungsrecht besteht oder die aufgedeckten stillen Reserven steuerwirksam abschreibbar sind. Nach sachgerechter Auffassung der Finanzverwaltung führen aus der Umwandlung resultierende Einkünfte, die auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, welche der Erzielung von aktiven Einkünften dienen, nicht zu passiven Einkünften (Vorrang von § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 AStG).⁴⁴⁶ Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte diese Auffassung aber auch im Gesetz verankert werden. Die Vorschrift des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG führt zudem zu einer Ungleichbehandlung von Umwandlungsvorgängen gegenüber Veräußerungsvorgängen und ist systematisch nicht zu rechtfertigen, weil es sich bei Umwandlungen nur um eine Ausprägung eines Veräußerungsvorgangs handelt.⁴⁴⁷

In Bezug auf den **Substanztest** empfiehlt die Kommission eine **Angleichung der Anforderungen an den Gegenbeweis nach § 8 Abs. 2 AStG** an die Vorgaben der ATAD. Derzeit ermöglicht § 8 Abs. 2 AStG einen sog. Substanztest, mit dem nachgewiesen werden kann, dass die Gesellschaft, die passive Einkünfte erzielt, einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Mit den in § 8 Abs. 2 AStG

⁴⁴³ Anstelle vieler *Pung* in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, § 8b KStG Rz. 91 (6/2021).

⁴⁴⁴ Exemplarisch: Einige Jurisdiktionen kennen nicht die dem § 1 UmwStG immanente Gesamtrechtsnachfolge, lokale Umwandlungsvorgänge basieren auf höchstrichterlicher Judikatur und nicht auf gesetzlicher Grundlage.

⁴⁴⁵ BT-Drucks. 19/28652, 57; BMF v. 22.12.2023 – IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, BStBl. I 2023, SonderNr. 1/2023, 2 (Rz. 420-425); zustimmend *Mann* in BeckOK AStG, § 8 AStG Rz. 498; ablehnend und eine Vergleichbarkeit mit dem UmwG

als ausreichend ansehend *Ehlermann* in Strunk/Kaminski/Köhler, § 8 AStG, Rz. 235 (8/2023).

⁴⁴⁶ BMF v. 22.12.2023 – IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, BStBl. I 2023, SonderNr. 1/2023, 2 (Rz. 418).

⁴⁴⁷ BFH v. 17.9.2003 – I R 97/02, BStBl. II 2004, 68 (unter II.1.); BFH v. 24.1.2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45 (Rz. 18); BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 (Rz. 00.02); BMF, Entwurf eines aktualisierten UmwStE v. 11.10.2023, Rz. 00.02.

vorgenommenen Konkretisierungen des Gegenbeweises (z.B., dass Outsourcing keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit vermitteln kann), geht der Gesetzgeber über Art. 7 Abs. 2 ATAD und die Anforderungen des EuGH⁴⁴⁸ hinaus. Zudem fordert die ATAD für den Substanztest keine nach einzelnen Einkünften differenzierende Betrachtungsweise.

Die Kommission erachtet es zudem als erforderlich, den **Substanztest auch auf Drittländer auszuweiten** und empfiehlt daher, § 8 Abs. 3 AStG entfallen zu lassen. Der Substanztest ist gem. § 8 Abs. 3 AStG auf in EU/EWR-Staaten ansässige Gesellschaften beschränkt. Die ATAD erlaubt den Substanznachweis auch für Drittländer. Hierbei ist zu beachten, dass § 8 Abs. 3 AStG in seiner derzeitigen Form möglicherweise gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt und damit voraussichtlich nicht haltbar ist. Eine Angleichung an die Vorgaben des AEUV wäre daher auch unionsrechtlich geboten.

Zudem sollte **§ 9 AStG** durch die **Einführung einer Freigrenze (1/3 Test) an die Regelungen der ATAD** (Art. 7 Abs. 3 ATAD) angepasst werden. Nach § 9 AStG besteht eine Freigrenze für passive Einkünfte, wenn die Einkünfte nicht mehr als zehn Prozent der gesamten Einkünfte der ausländischen Gesellschaft betragen und vorausgesetzt, dass die bei einem Steuerpflichtigen hiernach außer Ansatz zu lassenden Beträge insgesamt 80.000 Euro nicht übersteigen. Die ATAD ermöglicht es dagegen, Unternehmen insgesamt als aktiv zu behandeln, wenn die passiven Einkünfte nicht mehr als ein Drittel der Einkünfte des Unternehmens oder der Betriebsstätte betragen. Dabei sollte eine gesetzliche Festschreibung der relevanten Kriterien erfolgen (z.B. Durchführung des Tests entweder nach Umsatz oder Gewinn).

Die Kommission empfiehlt außerdem die **Ab-schaffung des § 13 AStG**. Die Vorschrift des § 13 AStG lässt die Hinzurechnungsbesteuerung

auch dann durchgreifen, wenn eine Beherrschung der ausländischen Gesellschaft nicht gegeben ist. Insoweit führt § 13 AStG zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs der Hinzurechnungsbesteuerung. Aus der ATAD-Richtlinie lassen sich keine Vorgaben für die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung ableiten. Der EuGH hat jedoch bereits über die Unionsrechtskonformität der Vorgängerregelung (§ 7 Abs. 6 AStG a.F.) in Drittstaatenfällen entschieden; die Grundsätze dieser Rechtsprechung dürften auf § 13 AStG übertragbar sein.⁴⁴⁹

5.3.4. Steueroasenabwehrgesetz

5.3.4.1. Regelungszweck

Das Steueroasenabwehrgesetz (StAbwG) dient dem Ziel, gegen Steuerhinterziehung, Steuervermeidung und unfairen Steuerwettbewerb durch Steueroasen vorzugehen. Es soll Personen und Unternehmen davon abhalten, Geschäftsbeziehungen in Steuerhoheitsgebiete, die internationale Standards im Steuerbereich nicht erfüllen, einzugehen bzw. fortzusetzen, um so diese Staaten zur Umsetzung und Beachtung anerkannter Standards zu bewegen.⁴⁵⁰ Somit wirken die **Maßnahmen gegen nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete nicht unmittelbar**, sondern lediglich **mittelbar über Unternehmen und Personen mit Geschäftsbeziehungen** in diese Steuerhoheitsgebiete. Dabei umfassen die Maßnahmen sowohl Outbound- als auch Inbound-Konstellationen zwischen verbundenen (§§ 8, 9, 10, 11 StAbwG) und unverbundenen (§§ 8, 10 StAbwG) Wirtschaftsteilnehmern. Beste-hende **Doppelbesteuerungsabkommen** werden in einem treaty override bei Anwendung des Steueroasenabwehrgesetzes **ausgesetzt** (§ 1 Abs. 3 S. 2 StAbwG).⁴⁵¹

Mit dem StAbwG wurde eine Entschließung der Mitgliedstaaten, die die Einführung von mindestens einer von vier Abwehrmaßnahmen gegen Steueroasen vorsieht, in nationales Recht umgesetzt,⁴⁵² doch geht das Gesetz mit der

⁴⁴⁸ EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 „Cadbury Schweppes“, ECLI:EU:C:2006:544.

⁴⁴⁹ EuGH v. 26.2.2019 – C-135/17 „X“, ECLI:EU:C:2019:136.

⁴⁵⁰ BT-Drucks. 19/28901, 1.

⁴⁵¹ Dies betrifft derzeit beispielsweise Trinidad und Tobago.

⁴⁵² Mit dem StAbwG wurden die Schlussfolgerungen des Rates der Europäischen Union (EU) zur EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke (sog. „schwarze Liste“ der EU) sowie die von der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ vorgelegten Maßnahmen in

nationales Recht umgesetzt, vgl. ABl. EU 2021 Nr. C 66/40, Anlage I. Die betroffenen Staaten unterliegen durch Anpassung der „schwarzen Liste“ einer ständigen Veränderung. Stand Januar 2024 gehören u.a. Staaten wie Panama, die Seychellen und die Bahamas dazu; seit 2023 ist auch Russland aufgenommen, vgl. für die vollständige Liste consilium.europa.eu. Es implementierten beispielsweise Italien, Luxemburg, Österreich und Polen eine, die Niederlande zwei, Belgien drei sowie Frankreich und Spanien vier Abwehrmaßnahmen, vgl. auch Tabelle 2 (Anhang 5.7.).

kumulativen Umsetzung aller vier Abwehrmaßnahmen⁴⁵³ weit über die von der Europäischen Union aufgestellten Mindestanforderungen hinaus. Die Maßnahmen – die teilweise parallele Anwendung finden, sich in anderen Fällen nach komplexen Subsidiaritätsregelungen gegenseitig beschränken – sollten daher auf deren **Erforderlichkeit und Angemessenheit** geprüft werden.

5.3.4.2. Empfehlungen

Keine Instrumentalisierung des Steuerrechts für außersteuerlicher Ziele

Insgesamt mahnt die Kommission an, außersteuerliche Ziele – wie eine angestrebte Sanktionierung von Staaten – außerhalb des Steuerrechts umzusetzen, beispielsweise durch Exportkontrollen. Ein Vorgehen gegen unkooperative Staaten könnte auch durch Aufkündigung des Doppelbesteuerungsabkommens erfolgen. Ein Außerkraftsetzen eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens und zusätzliche Sanktionierung der deutschen Steuerpflichtigen mit Geschäftsbeziehungen in DBA-Länder durch das StAbwG ist demgegenüber ein wesentlich weniger geeignetes Instrumentarium. Auch lässt sich ein einseitiges vollständiges Außerkraftsetzen⁴⁵⁴ eines DBA – ungeachtet der verbreiteten Praxis der auf einzelne DBA-Regeln bezogenen treaty overrides – völkerrechtlich nicht rechtfertigen;⁴⁵⁵ dies gilt insbesondere, wenn damit außersteuerliche, außerhalb des Vertrages liegende Ziele verfolgt werden. Zudem lassen sich die Grundrechtseingriffe, die nicht der Gestaltungsabwehr dienen und kein Fehlverhalten der Steuerpflichtigen sanktionieren, nicht rechtfertigen. Dies gilt namentlich angesichts der Gestaltungsspielräume, über die der deutsche Gesetzgeber bei der Umsetzung der Empfehlungen verfügt. Richtigerweise muss sich die Bundesregierung aber auch dafür einsetzen, die aus dem Jahr 2021 stammenden Schlussfolgerungen des Rates zur EU-Liste nicht kooperativer Staaten vor dem Hintergrund der zwischenzeitlich angenommenen MinBestRL einer Revision zu unterziehen. Die besondere

Sanktion nichtkooperativer Staaten kann durch Verweigerung der Safe Harbour-Regeln in die Mindestbesteuerung integriert werden. Darüber hinausgehende nachteilige Besteuerungsfolgen, mittels derer über den Umweg der Belastung von Steuerpflichtigen das Verhalten nicht-kooperativer Staaten beeinflusst werden soll, sind unverhältnismäßig.

Rückführung des StAbwG auf ein angemessenes Maß

Zur Vereinfachung empfiehlt die Kommission die Streichung des Betriebsausgabenabzugsverbots (§ 8 StAbwG), der erweiterten beschränkten Steuerpflicht und der damit zusammenhängenden Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG) und der Versagung der Steuerbefreiungen für Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen (§ 11 StAbwG) und somit eine Reduktion auf eine statt vier Abwehrmaßnahmen. Verbleiben würde die verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung (§ 9 StAbwG), so dass bei verbundenen Unternehmen mit Bezug zu Steueroasen eine erhöhte Besteuerung sichergestellt bleibt.⁴⁵⁶ Allein bei verbundenen Unternehmen kann der zur Umsetzung erforderliche Informationsschluss erwartet werden; nur dort bestehen Gestaltungsmöglichkeiten, auch wenn diese nicht per se missbräuchlich sind.

Werden die übrigen Regelungen abweichend von der Empfehlung beibehalten, so sollten bei ihnen zur Vermeidung einer überschießenden Wirkung Geschäftsvorfälle und Beziehungen vom Anwendungsbereich ausgenommen werden, die eine wirtschaftliche Substanz nachweisen, beispielsweise durch die Aufnahme eines Motivtests i.S.d. § 8 Abs. 2 AStG oder eines quantitativen Tests, bei dem ein Steuersatz festgelegt wird. Denkbar wäre, auch die Steueroasenabwehrgesetzgebung an einem bestimmten Mindeststeuersatz oder an einer bestimmten Mindestbelastung festzumachen. Nur auf solche Fälle sollten auch die erweiterten Mitwirkungspflichten (§ 12 StAbwG, s.u.) beschränkt werden.

⁴⁵³ Rat der EU, 14114/19 v. 25.11.2019 - FISC 444 ECOFIN 1005, Anhang 4, 47-49.

⁴⁵⁴ BT-Drucks. 19/28901, 21: „qualifizierter treaty-override“.

⁴⁵⁵ Nach BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (Rz. 64 ff.) allerdings nicht verfassungswidrig.

⁴⁵⁶ Von den 12 EU-Mitgliedstaaten, die nur genau eine Maßnahme umgesetzt haben, haben sechs Staaten ebenfalls § 9 StAbwG gewählt, vgl. Tabelle 2 (Anhang 5.7.). Sollte eine

Änderung der ATAD die Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung ermöglichen (s. dazu Abschnitt 5.3.3.2.), könnte, soweit der Rat gleichwohl zu seinen Empfehlungen zur Steueroasenabwehr (Fn. 454) festhält, anstelle der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung die Beibehaltung der erweiterten beschränkten Steuerpflicht in Erwägung gezogen werden.

Ausgenommen werden sollten auch Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten (unverbundene Unternehmen), da diese stets rein wirtschaftlich motiviert sind und nicht zur Steuervermeidung genutzt werden können.⁴⁵⁷

§ 10 StAbwG bewirkt eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht mit Quellensteuerabzugsverpflichtung beispielsweise für Einkünfte aus Finanzierungsbeziehungen oder dem Handel mit Waren und verursacht einen hohen administrativen Aufwand für Steuerpflichtige – einschließlich Privatpersonen – und die Finanzverwaltung. Zur Vereinfachung des Vollzugs sollte eine Bagatellgrenze für die Pflicht zur Quellensteuerabführung festgesetzt werden.

Das Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8 StAbwG) empfiehlt die Kommission, auch bei etwaiger Beibehaltung der anderen Regelungen, zu streichen, da sich seine Anwendungsvoraussetzungen mit denen der vorrangig anzuwendenden Quellensteuermaßnahmen (§ 10 StAbwG) stark überschneiden und somit im ursprünglichen Gesetzeswortlaut sogar fraglich war, ob § 8 StAbwG jemals Anwendung findet.⁴⁵⁸ Mittlerweile besteht sogar die Gefahr der ungewollten Überschießung: Nachdem der vorrangig anzuwendende § 10 StAbwG – aus guten Gründen – in weiteren Gesetzgebungsverfahren abgeschwächt und spezifiziert wurde und beispielsweise Inhaberschuldverschreibungen und Versicherungsleistungen ausgenommen wurden,⁴⁵⁹ werden die ausgenommenen Sachverhalte – unbeabsichtigt – gem. dem Stufenmodell nach § 3 Abs. 2 StAbwG zeitverzögert von dem Betriebsausgabenabzugsverbot (§ 8 StAbwG) erfasst, das zudem wesentlich schärfer als § 10 StAbwG sanktioniert.

Im Übrigen sind die Mitwirkungspflichten des § 12 StAbwG überschießend. Wie oben bereits dargestellt, sieht die Kommission den korrekten Anwendungsbereich des StAbwG ausschließlich im Bereich der verbundenen Unternehmen. Für

diese genügen die strengen Anforderungen, die in den heutigen Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 3 AO geregelt sind, vollauf. Zumindest ist nicht nachvollziehbar, warum hier eine separate Vorratsdokumentation zu erstellen sein soll. Bei verbundenen Unternehmen sollte ausdrücklich die Regelung des § 90 Abs. 3 AO ausreichen. So ist es überflüssig, das Funktions- und Risikoprofil, das bereits in der GAufzV gefordert wird, erneut zu verlangen (Abs. 2 Nr. 4). Auch stellt sich z.B. die Frage, wie die gewählte Geschäftsstrategie – gerade mit Bezug auf Geschäfte mit Dritten – überhaupt relevant für die Anwendung des Gesetzes sein kann,⁴⁶⁰ da die Abwehrmaßnahmen hieran nicht anknüpfen. Eine einfache Angabe in der KSt-Erklärung bzw. der gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärung, ob Geschäfte i.S.d. StAbwG getätigt wurden, würde im ersten Schritt ausreichen.

Hinzu kommt, dass die in § 12 Abs. 2 StAbwG geforderten Aufzeichnungen durch die Finanzverwaltung weder quantitativ noch qualitativ sinnvoll auswertbar sind, an die Nichterfüllung der Vorlage aber erhebliche Sanktionen geknüpft sind: § 162 Abs. 4a AO ermöglicht die Anwendung des gesamten Katalogs des § 162 Abs. 4 AO. Wird dann z.B. die gem. § 12 Abs. 2 StAbwG geforderte Dokumentation der Geschäftsstrategien nicht vorgelegt, obwohl die Anwendung der Abwehrmaßnahmen überhaupt nicht an bestimmte Geschäftsstrategien geknüpft ist, wäre eine Sanktion möglich.

Zudem sollten die im Ausland gezahlten Ertragsteuern auf die aufgrund des StAbwG zu zahlende Steuer anrechenbar sein. Hierzu wäre eine Regelung analog zur Anrechnung ausländischer Steuern bei der Hinzurechnungsbesteuerung (§ 12 AStG) in das StAbwG aufzunehmen.

5.3.5. Anti-Hybrids-Regeln, insb. § 4k EStG

5.3.5.1. Regelungszweck

⁴⁵⁷ Zudem ist eine Vermeidung der Abwehrmaßnahmen dieses Gesetzes im Falle unverbundener Unternehmen leicht durch Zwischenschalten von Gesellschaften in dritten Ländern möglich.

⁴⁵⁸ Schanz, Stellungnahme zu dem „Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze“, 13. Zudem ist bei paralleler Anwendung das Verhältnis von §§ 8 und 9 StAbwG, insb. § 9 Satz 3 StAbwG für Fälle, in denen die Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft nur teilweise aus Deutschland stammen, unzureichend konkretisiert; vgl.

Schanz, Stellungnahme zu dem „Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze“, 11 f.

⁴⁵⁹ Jahressteuergesetz 2022 v. 16.12.2022, BGBl. I 2022, 2320.

⁴⁶⁰ S. BMF, Entwurf „Grundsätze zur Anwendung des Steuerloopholes-Abwehrgesetzes“ v. 30.11.2023. Dort wird erkannt, dass bestimmte Unterlagen gar nicht vorgelegt werden können, weshalb diese über das BMF-Schreiben offensichtlich für entbehrlich erklärt werden (Rz. 77): „[...] gerade in Bezug auf unabhängige Dritte gewisse Aufzeichnungen nicht zwingend erstellt und verlangt werden können“.

Besteuerungsinkongruenzen sind Folge international unabgestimmter Besteuerungsregime. Sie können sowohl zu **Doppelbesteuerung** als auch zu (**doppelter**) **Nichtbesteuerung** führen. Letzteres kann gezielt durch sog. hybride Gestaltungen genutzt werden. Gegenmaßnahmen waren ein zentrales Thema im Rahmen des Anti-BEPS-Prozesses sowohl auf OECD-Ebene⁴⁶¹ als auch im Rahmen der ATAD-Gesetzgebung.⁴⁶²

Mit Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) v. 25.6.2021⁴⁶³ hat der deutsche Gesetzgeber die detaillierten Anti-Hybrids-Regeln der ATAD (Art. 9, 9a ATAD) mit § 4k EStG in nationales Recht umgesetzt.

Systematisch lässt sich gegen Korrespondenzregeln wenig einwenden.⁴⁶⁴ Das Grundanliegen der Herstellung einer Einmalbesteuerung und der Korrektur von Qualifikationskonflikten ist anzuerkennen und soll hier nicht grundsätzlich in Frage gestellt werden, auch wenn gleichermaßen konsequent aus Besteuerungsinkongruenzen resultierende **Doppelbelastungen** vermieden werden müssten, was nicht der Fall ist. Ebenfalls anzuerkennen ist – wenngleich in Widerspruch zum Titel der ATAD –, dass die Vorschrift nicht dergestalt als **Missbrauchsvermeidungsvorschrift** ausgestaltet ist, dass die Anwendung einen Substanztest voraussetzt oder individuell widerlegt werden kann. Jedoch müssen **übermäßige Befolungslasten und Dokumentationsobliegenheiten** vermieden werden. Was in der Theorie bestechend ist, lässt sich im Steuerrechtsalltag schon deshalb kaum umsetzen, weil es eine mehrperiodige Beobachtung und die Abstimmung zweier Rechtsordnungen im Einzelfall erfordert. An der hierfür erforderlichen intimen Kenntnis ausländischen Steuerrechts fehlt es im Zweifel sowohl der deutschen Finanzverwaltung als auch dem deutschen Steuerpflichtigen. Erschwerend kommt hinzu, dass die Regelungen keine Größengrenzen enthalten und damit nicht auf wesentliche Fälle begrenzt sind.

Da der durch die ATAD vorgegebene Rahmen der Anti-Hybrids-Regel des § 4k EStG nicht autonom veränderbar ist, müssen sich die Reformüberlegungen dennoch zunächst an diesen Vorgaben orientieren. Hiervon ausgehend ist zu fordern, dass die Vorschrift auf das unionsrechtlich notwendige Minimum zurückgenommen wird.

Zu beseitigen sind zudem **Doppelregelungen** durch in der Vergangenheit kodifizierte Anti-Hybrids-Regeln, für die nach Einführung von § 4k EStG kein Bedarf mehr besteht. Grundsätzlich sind alle neben § 4k EStG bestehenden Anti-Hybrids-Regeln aufzuheben. Hierüber kann der deutsche Gesetzgeber auch nach wie vor autonom verfügen.

In einem zweiten Schritt werden Vorschläge unterbreitet, die im Rahmen der notwendigen **Nachverhandlung der ATAD** umzusetzen sind. Für eine solche muss sich die Bundesregierung schon im Hinblick auf die zwischenzeitlich angenommene MinBestRL mit Nachdruck einsetzen.

5.3.5.2. Empfehlungen

Änderungsbedarf § 4k EStG

§ 4k EStG regelt in den Absätzen 1 bis 3 Deduction/Non-inclusion-Fälle⁴⁶⁵, in Absatz 4 Double Deduction-Fälle. Absatz 5 regelt die sog. „importierten Besteuerungsinkongruenzen“. Importierte Besteuerungsinkongruenzen sind solche, die nicht im unmittelbaren Verhältnis zu Deutschland, sondern zwischen zwei ausländischen Staaten auftreten, die keine hinreichenden Gegenmaßnahmen zur Neutralisierung ergriffen haben. Besteht dann eine weitere Leistungsbeziehung nach Deutschland, soll es zur Verlagerung dieser Besteuerungsinkongruenz kommen, so dass dann der Abzug von Aufwendungen in Deutschland ausgeschlossen wird. Nach Umsetzung der ATAD innerhalb der Europäischen Union ist dieser Fall vorwiegend im Verhältnis zu Drittstaaten denkbar.

⁴⁶¹ OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2: Final Report.

⁴⁶² Die allgemeine Grundvorschriften Art. 9, 9a ATAD wurden erst durch die ATAD II-Richtlinie konkretisiert und um Definitionen in Art. 2 ATAD ergänzt.

⁴⁶³ BGBl. I 2021, 2035.

⁴⁶⁴ Zur Berücksichtigung ausländischer Steuerwirkungen im Einzelnen Schön in FS BFH Bd. I, 923 (934 f.).

⁴⁶⁵ Abs. 1: Hybride Finanzinstrumente (wegen Einkünftequalifikation oder Zurechnung); Abs. 2: Aufwendungen aller Art aus Leistungsbeziehungen zwischen hybriden Rechtsträgern (im Staat der Errichtung intransparent) und Anteilseigner/Betriebsstätten; Abs. 3: „Umgekehrt hybride Rechtsträger“, d.h. im Staat der Errichtung als transparent behandelt.

Insgesamt ist der Spielraum für Anpassungen von § 4k EStG angesichts der dezidierten Vorgaben der ATAD verhältnismäßig gering.

Möglich ist eine **Anhebung der Beteiligungserfordernisse**: Derzeit wird für alle erfassten Konstellationen durch Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG lediglich eine Beteiligung von mindestens 25 Prozent Kapital/Stimmrechte gefordert. Für Maßnahmen gegen hybride Rechtsträger sollte stattdessen eine Beherrschung von mindestens 50 Prozent Kapital/Stimmrechte zur Voraussetzung gemacht werden (Art. 2 Abs. 4 Unterabs. 2 Buchst. a ATAD).

§ 4k Abs. 5 EStG zu den ausschließlich im Ausland verursachten Besteuerungsinkongruenzen ist mit erheblichen Vollzugsproblemen behaftet, selbst wenn man richtigerweise die objektive Feststellungslast bei der Finanzverwaltung sieht. Zwar ist die Berücksichtigung von Art. 9 Abs. 3 ATAD vorgegeben, die ATAD macht aber keine Vorgaben zum Veranlassungszusammenhang.⁴⁶⁶ § 4k Abs. 5 S. 1 EStG geht durch die Erfassung auch von **mittelbar** zu einer Besteuerungsinkongruenz führenden Aufwendungen⁴⁶⁷ über das zur Umsetzung der Richtlinie erforderliche Maß hinaus. Stattdessen wäre ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu fordern.⁴⁶⁸

Denkbar sind zudem Klarstellungen zur Feststellungslast. Zwar trifft den Steuerpflichtigen die Feststellungslast für den **Betriebsausgabenabzug** und § 90 Abs. 2 AO erweitert im Auslandssachverhalt die Mitwirkungspflichten. Ist die Behandlung im Ausland auch bei *angemessen* erweiterter Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht aufklärbar, trifft die Finanzverwaltung die objektive Feststellungslast für das **Abzugsverbot** des § 4k EStG, vgl. auch § 4k Abs. 6 S. 4 EStG. Zwar folgt dies bereits aus allgemeinen Regeln, eine Klarstellung könnte aber Streit vermeiden. Hier könnte auch klargestellt werden, dass der Nachweis einer strukturierten Gestaltung als Voraussetzung des Abzugsverbots auch den Vorteil des Steuerpflichtigen umfasst und

damit von der Finanzverwaltung zu erbringen ist.

Vermeidung von Doppelregelungen

Zutreffende Streichung von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG: Die richtige Konsequenz hat das Wachstumschancengesetz mit der Streichung von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG gezogen. Zwar bestand kein Fall echter Normkonkurrenz. § 4k EStG war als Gewinnermittlungsvorschrift vor § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG anzuwenden, aber rein tatsächlich besteht kein Bedarf mehr für § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG, da die dort geregelten Fälle von Besteuerungsinkongruenzen bereits von § 4k Abs. 4 EStG erfasst werden und damit ein Doppelabzug ausgeschlossen wird. Soweit § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG mangels Deduction/Inclusion-Ausnahme zu Doppelbelastungen führte, ging der Anwendungsbereich zwar über § 4k EStG hinaus, war aber auch europarechtlich nicht zu rechtfertigen,⁴⁶⁹ was ebenfalls für die Abschaffung der Vorschrift sprach.

Verhältnis zu § 4i EStG (Streichung): Auch für § 4i EStG besteht neben § 4k EStG kein Bedarf. Die Vorschrift ist zu streichen. § 4i EStG richtet sich gegen einen doppelten Betriebsausgabenabzug bei Personengesellschaften. Zwar geht § 4i EStG weiter als § 4k EStG, da die Vorschrift nicht auf nahestehende Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG oder strukturierte Gestaltungen beschränkt ist, sondern jegliche mitunternehmerische Struktur erfasst.⁴⁷⁰ Der Hauptanwendungsfall des § 4i EStG – die Refinanzierung von Einlagen in eine in Deutschland ansässige Personengesellschaft durch einen in einem DBA-Staat ansässigen Gesellschafter, so dass der Zinsaufwand sowohl im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters als auch als Sonderbetriebsausgabe im Inland abzugsfähig ist – wird aber von § 4k EStG erfasst. Zudem dürften infolge der Abkehr von der Qualifikation der Leistungsbeziehungen als Sondervergütungen (s. 3.4.) Qualifikationskonflikte abnehmen.

⁴⁶⁶ Schnitger/Oskamp/Kockrow, IStR 2021, 701 (706).

⁴⁶⁷ BT-Drucks. 19/28652, 40; BMF, Entwurf „Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)“ v. 13.7.2023, Rz. 94, kritisch hierzu Zinowsky, IStR 2021, 500 (508); Greinert/Siebing, Ubg 2021, 525 (527).

⁴⁶⁸ Ähnlich wie in §§ 3c Abs. 2 S. 1, 34c Abs. 1 S. 4 EStG.

⁴⁶⁹ EuGH v. 6.9.2012 – C-18/11 „Philips Electronics“, ECLI:EU:C:2012:532 Rz. 11 ff.

⁴⁷⁰ Gosch in Kirchhof/Seer, § 4k EStG, Rz. 4. Daraus leitet BMF, Entwurf „Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)“ v. 13.7.2023, Rz. 124, den Anwendungsvorrang von § 4i EStG ab; § 4i EStG als *lex specialis* Marquardsen, IStR 2020, 623 (627 f.); Schnitger/Oskamp, IStR 2020, 909 (913).

Verhältnis zu § 4j EStG: § 4j EStG ist keine Anti-Hybrids-Regel, da die durch das (partielle) Abzugsverbot bekämpfte Niedrigbesteuerung nicht Folge einer Besteuerungsinkongruenz ist, sondern der Nivellierung ausländischer Sonderregime für Forschung und Entwicklung dient. § 4j EStG hat sich aber infolge der Mindestbesteuerung erledigt (s. auch dort Abschnitt 3.3.1.). Die Vorschrift ist – wie zunächst im Referentenentwurf des MinBestRL-UmsG vorgesehen⁴⁷¹ – zu streichen.

Verhältnis zu § 10 Abs. 3 S. 1 AStG: Erheblicher Mehraufwand für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung entsteht durch die Berücksichtigung von § 4k EStG (neben §§ 4h, 4i, 4j EStG) bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags mit der Gefahr „doppelter Hinzurechnungsbesteuerung“⁴⁷². Zwar muss gem. Art. 8 Abs. 1 ATAD die Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach den Vorschriften des Ansässigkeitsstaates der beherrschenden Gesellschaft vorgenommen werden, jedoch kann Art. 8 ATAD nach Sinn und Zweck insoweit einschränkend ausgelegt werden, dass die Anwendung von zweckgleichen Vorschriften insb. dann unterbleiben kann, wenn andernfalls die Gefahr von Doppelbesteuerung besteht. Dies entspricht dem Ziel der ATAD, Doppelbesteuerungen zu vermeiden.⁴⁷³

Änderungsbedarf ATAD-Rahmen

Das Kernproblem des § 4k EStG liegt in der ATAD, die einen sehr engen Rahmen mit detaillierteren Vorgaben enthält. Art. 9, 9a ATAD bilden eines von vielen Beispielen extrem komplexer und kaum umsetzbarer EU-Steuergebung. Hier bedarf es eines Umdenkens und einer Nachverhandlung der ATAD.

Zwar ist davon auszugehen, dass die gegen hybride Gestaltungen gerichteten Vorschriften der ATAD durch die Annahme der MinBestRL nicht vollständig obsolet werden. Zum einen ist der Anwendungsbereich von Art. 9, 9a ATAD nicht auf Unternehmensgruppen ≥ 750 Mio. Euro Umsatz p.a. beschränkt, zum anderen wirkt sich § 4k EStG nicht nur im Rahmen der Körperschaftsteuer/Einkommensteuer, sondern auch auf die Gewerbesteuer aus, was jedenfalls aus Sicht des deutschen Fiskus ein Vorteil der Anti-

Hybrids-Regeln gegenüber der Mindeststeuer ist. Dennoch müsste, um die Aufrechterhaltung der Anti-Hybrids-Regeln der ATAD neben der Hinzurechnungsbesteuerung nach Art. 7, 8 ATAD einerseits, der Mindestbesteuerung andererseits rechtfertigen zu können, das verbleibende Missbrauchspotential spezifiziert werden. Die Verletzung des Nettoprinzip und die erheblichen Verwaltungslasten können durch einen vagen Grundsatz der Einmalbelastung nicht gerechtfertigt werden. Anti-Hybrids-Regeln sind angesichts der Zweifel hinsichtlich ihrer flächendeckenden Anwendung auch kein Ersatz für eine europaweite Harmonisierung und können – solange sich die Mitgliedstaaten hierauf nicht verständigen können – aus den genannten Gründen auch nicht als deren Substitut gerechtfertigt werden.

Da die MinBestRL auch im Fall von Besteuerungsinkongruenzen zumindest eine Belastung mit 15 Prozent sicherstellt, bietet sich ein Verzicht auf spezielle Anti-Hybrids-Regeln an. Jedenfalls sind diese einzuschränken durch Verzicht auf den Zugriff importierter Besteuerungsinkongruenzen, die Streichung der Erweiterung auf strukturierte Gestaltungen und ein generelles Erfordernis eines Beherrschungsverhältnisses.

5.3.6. Maßnahmen gegen internationale Finanzierungsgestaltungen

5.3.6.1. Regelungsbedarf

Das Körperschaftsteuerrecht ist durch die strukturelle Ungleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital geprägt, da Zinsen als Fremdkapital entgelt den Gewinn mindern, wohingegen Dividenden als Vergütung für Eigenkapital gem. § 8 Abs. 2 S. 1 KStG bei der Gewinnermittlung der ausschüttenden Kapitalgesellschaft nicht abziehbar sind. Im Inland kommt es zu Belastungsunterschieden allenfalls durch unterschiedliche Gewerbesteuerhebesätze, die gewerbesteuerliche Hinzurechnung oder im Hinblick auf die sog. Schachtelstrafe (§ 8b Abs. 3 S. 1 KStG). International führt die Finanzierung von Tochtergesellschaften durch Eigenkapital versus Fremdkapital dazu, dass das Besteuerungsrecht entweder im Staat der

⁴⁷¹ BMF, Referentenentwurf zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – MinBestRL-UmsG v. 7.7.2023, 89 und 283.

⁴⁷² Hierzu Linn, IStR 2020, 77 (82 f.); a.A. Baur/Schrenk/Ullmann, IStR 2023, 221 (222 f. und 228 f.).

⁴⁷³ Erwägungsgrund 5 Satz 4 zur ATAD.

Tochtergesellschaft liegt (EK-Ausstattung) oder im Staat der Muttergesellschaft (FK-Ausstattung). Das Problem wird noch verschärft durch das Zusammenspiel von Mutter-Tochter-Richtlinie⁴⁷⁴ (Besteuerungsrecht ausschließlich im Staat der Tochtergesellschaft) und Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie⁴⁷⁵, die einer Quellensteuer auf konzerninterne Finanzierungen entgegensteht (Besteuerungsrecht ausschließlich im Staat der Muttergesellschaft).

Im internationalen Kontext lässt sich der Debt-Equity-Bias des geltenden Steuerrechts aufgrund des internationalen Steuerbelastungsgefälles im Rahmen der Konzernfinanzierung zur Minderung der Steuerlast nutzen.⁴⁷⁶ Dabei geht es nicht primär um missbräuchliche Gestaltungen, sondern um eine steuerlich motivierte Zuordnung von Aufwand und Ertrag. Deshalb hat der deutsche Gesetzgeber – wie andere Staaten auch – frühzeitig Maßnahmen gegen übermäßige Gesellschafterfremdfinanzierung ergriffen (§ 8a KStG i.d.F. StandOG v. 13.9.1993)⁴⁷⁷. Die Europarechtswidrigkeit⁴⁷⁸ der ursprünglich auf grenzüberschreitende Sachverhalte begrenzten Maßnahme sowie die Gestaltungsanfälligkeit durch back-to-back-Finanzierungen haben in der Unternehmenssteuerreform 2008⁴⁷⁹ zur Zinsschranke des § 4h EStG, § 8a KStG und später zu Art. 4 ATAD geführt.

5.3.6.2. Empfehlungen

Beibehaltung der Zinsschranke als einziges Instrument gegen Finanzierungsgestaltungen

Grundsätzlich lässt sich das Problem des Debt-Equity-Bias entweder durch einen fiktiven Eigenkapitalzinsabzug (Allowance for Corporate Equity-ACE) oder durch ein Zinsabzugsverbot (Comprehensive Business Income Tax) lösen.⁴⁸⁰

Beide Maßnahmen kommen nicht in Betracht, wobei der systematisch vorzugswürdige fiktive Eigenkapitalabzug aus haushälterischen und administrativen Gründen ausscheidet.

Stattdessen wird vorgeschlagen, die Zinsschranke des § 4h EStG, § 8a KStG als einziges Instrument der Angleichung der steuerlichen Folgen von EK-/FK-Finanzierungen beizubehalten, zumal dies auch von Art. 4 ATAD vorgegeben ist. Die Zinsschranke ist zur Gestaltungsabwehr ausreichend. Daneben bedarf es keiner über die **konsequente Anwendung des Fremdvergleichs** hinausgehender Maßnahmen, so dass insb. die mit Wachstumschancengesetz gerade erst eingeführten Regelungen § 1 Abs. 3 Buchst. d und e AStG⁴⁸¹ wieder zu streichen sind. Auf eine Zinshöhenbeschränkung oder ein Zinsabzugsverbot gem. Art. 6 DEBRA-Richtlinienentwurf⁴⁸² sollte ebenfalls verzichtet werden.

Entschärfung der Zinsschranke innerhalb des Rahmens der ATAD

In Anbetracht dessen, dass eine grundlegende Reform oder gar Abschaffung der Zinsschranke eine Revision der ATAD erfordern würde, werden im Folgenden Vorschläge für eine stärker am Missbrauchsvermeidungszweck ausgerichtete Ausgestaltung und zur Vereinfachung unterbreitet, die sich innerhalb des Rahmens der ATAD umsetzen lassen.

Mit der Einführung der Zinsschranke ging es dem deutschen Gesetzgeber darum, durch Einschränkung des Grundsatzes der Finanzierungsfreiheit⁴⁸³ die Aushöhlung der Bemessungsgrundlage zu verhindern und das inländische Steuersubstrat zu sichern.⁴⁸⁴ Rechtfertigen lässt sich die Verletzung des objektiven Nettoprinzip durch das Zinsabzugsverbot der Zinsschranke, in dessen Folge es beim Empfänger der

⁴⁷⁴ Richtlinie des Rates v. 23.7.1990 (90/435/EWG), ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6; erweitert durch Richtlinie des Rates v. 22.12.2003 (2003/123/EG), ABl. EG Nr. L 7, 41.

⁴⁷⁵ Richtlinie des Rates v. 3.6.2003 (2003/49/EG), ABl. EG 2003 Nr. L 157, 49.

⁴⁷⁶ Zwar ist die konzerninterne Beeinflussung der Zuordnung von Aufwand und Ertrag nicht auf die Wahl von Fremd- versus Eigenkapital begrenzt, sondern kann auch durch die Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter oder Serviceleistungen erreicht werden; die Fokussierung des Gesetzgebers auf Finanzierungsgestaltungen ist aber erklärlich und wohl auch gleichheitsrechtlich hinzunehmen, weil Gestaltungen hier mit besonders geringem Aufwand verbunden sind.

⁴⁷⁷ BGBl. I 1993, 1569.

⁴⁷⁸ EuGH v. 12.12.2002 – C-324/00 „Lankhorst-Hohorst“, ECLI:EU:C:2002:749.

⁴⁷⁹ Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

⁴⁸⁰ Schön in Schön (Hrsg.), Eigenkapital und Fremdkapital, 87 ff.; zu CBIT und ACE ferner OECD, Fundamental Reform of Corporate Income Tax, 89.

⁴⁸¹ Gesetz v. 27.3.2024, BGBl. I 2024, Nr. 108.

⁴⁸² Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für einen Freibetrag zur Reduzierung der steuerlichen Begünstigung von Fremd- gegenüber Eigenkapitalfinanzierungen und für die Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen für Körperschaftsteuerzwecke, COM(2022) 216 final v. 11.5.2022.

⁴⁸³ BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193 (Rz. 53, 56).

⁴⁸⁴ BT-Drucks. 16/4841, 48.

Zinseinnahmen zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung kommt, grundsätzlich nur als Maßnahme zur Missbrauchsabwehr⁴⁸⁵ zwischen verbundenen Unternehmen, da nur hier Gestaltungsmöglichkeiten bestehen. Richtigerweise wäre wie vor 2008 das Fremdkapitalentgelt in eine auf Ebene der zahlenden Körperschaft gem. § 8 Abs. 3 S. 1 KStG nicht abzugsfähige, beim Empfänger dagegen wegen § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie Dividende umzuqualifizieren. Dass der deutsche Gesetzgeber und später der europäische Gesetzgeber nicht diesen systematisch folgerichtigen Weg beschritten haben, ist vor allem auf die Schwierigkeit einer auf beiden Ebenen (Körperschaft und Anteilseigner) international abgestimmten Lösung zurückzuführen. Dies spricht allerdings auch dafür, die systemwidrige Doppelbelastung der Zinsschranke so weit wie möglich auf missbräuchliche Gestaltungen zu reduzieren.

Geht es um Missbrauchsabwehr, müsste die Regelung grundsätzlich widerlegbar sein. § 4h EStG sieht in Abs. 2 EStG in Übereinstimmung mit der ATAD jedoch lediglich typisierende Escape-Klauseln vor, gem. § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. b EStG bei fehlender Nahestehensbeziehung und fehlenden Auslandsbetriebsstätten (sog. Stand alone-Escape) sowie gem. § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c EStG durch einen konzerninternen Eigenkapitalvergleich (EK-Escape).

Der EK-Escape nimmt die Zinsschranke im Wesentlichen auf Gestaltungen zurück, bei denen inländische Konzerngesellschaften mittels Kreditaufnahme ausländische niedrig(er) besteuerte Tochtergesellschaften mit Eigenkapital ausstatten, um im Anschluss steuerfreie Dividenden aus dem Ausland zu beziehen. Erforderlich sind Verbesserungen im Hinblick auf die Beteiligungsbuchwertkürzung gem. § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c S. 5 EStG, die derzeit deutschen Holdinggesellschaften die Inanspruchnahme des EK-Escape erschwert bzw. sie in Debt-push-down-Strukturen zwingt.

Die in § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a EStG vorgesehene Freigrenze von 3 Mio. Euro soll kleine und mittlere Unternehmen von der Zinsschranke ausnehmen. Dies erklärt die Ausgestaltung als Freigrenze statt als Freibetrag. Trotzdem sollte

zukünftig aus Praktikabilitätsgründen ein Freibetrag zur Anwendung kommen, dessen Überschreiten den Abzug nicht entfallen lässt und deshalb weniger kontrollintensiv ist. Dies entspricht den Vorgaben der ATAD.

Die gem. § 8a Abs. 1 KStG auch im Rahmen der Körperschaftsteuer anwendbare Zinsschranke, die dort ihren Hauptzweck entfaltet, wurde bisher durch § 8a Abs. 2 KStG und § 8a Abs. 3 KStG für Fälle der Gesellschafterfremdfinanzierung verschärft. Um eine übermäßige Fremdfinanzierung deutscher Tochtergesellschaften zu verhindern, können die Escapeklauseln des § 4h Abs. 2 Buchst. b, c EStG nur genutzt werden, wenn der an den wesentlich beteiligten Gesellschafter gezahlte Zinsaufwand nicht mehr als 10 Prozent des gesamten Nettoszinsaufwandes beträgt. § 8a Abs. 2 KStG wurde durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz⁴⁸⁶ in Zusammenhang mit der Modifikation der Regelung in § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. b EStG als obsolet gestrichen. Nunmehr kann der Stand alone-Escape in Umsetzung von Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 3 ATAD nur noch genutzt werden, wenn der Steuerpflichtige keiner Person i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG nahesteht. Dies entspricht der bisherigen Rückausnahme des § 8a Abs. 2 KStG.

Gestrichen werden sollte die auf den Gesamtkonzern erweiterte und durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz verschärfte Gesellschafter-Fremdfinanzierungsrückausnahme für den EK-Escape (§ 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. c EStG) in § 8a Abs. 3 KStG. Ob zwischen anderen konzernangehörigen Gesellschaftern schädliche Gesellschafterfremdfinanzierungen vorliegen, entzieht sich häufig sowohl der Kenntnis der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung. Von der ATAD ist diese Verschärfung nicht vorgegeben.

Abgemildert wird das Zinsabzugsverbot des § 4h EStG durch den EBITDA-Vortrag sowie den Zinsvortrag (§ 4h Abs. 1 S. 4 EStG), die derzeit aber gem. § 4h Abs. 5 EStG bei Aufgabe und Übertragung des Betriebes sowie bei einem schädlichen Anteilseignerwechsel und nach §§ 15 Abs. 3, 20 Abs. 9, 24 Abs. 6 UmwStG untergehen. Diese Einschränkungen des EBITDA- und Zinsvortrags sind weder von der ATAD

⁴⁸⁵ Verneint von BFH v. 14.10.2015 – I R 20/15, BStBl. II 2017, 1240 (Rz. 47 ff.).

⁴⁸⁶ Gesetz v. 29.12.2023, BGBl. I 2023, Nr. 411; BT-Drucks. 20/8628, 199.

geboten noch systematisch zu rechtfertigen, da § 4h EStG unabhängig von den dahinterstehenden Personen/Gesellschaftern die Ebene des Betriebes betrifft. Sie sind zu streichen.

Nachverhandlung der ATAD

Im Zuge einer Nachverhandlung der ATAD sollte, wenn die Kontrolle von Finanzierungsge-
staltungen nicht auf eine konsequente Anwen-
dung des Fremdvergleichs beschränkt werden
kann, darauf hingewirkt werden, dass Doppelbe-
lastungen infolge von Art. 4 ATAD vermieden
werden. Für Fälle der Fremdfinanzierung durch
im Ausland ansässige Gesellschafter („thin capi-
talisation“) erscheint eine Rückkehr zu der Kon-
zeption der früheren Gesellschafterfremdfinan-
zierungsregel nach § 8a KStG a.F.⁴⁸⁷
(Umqualifizierung von Zinsaufwand in Dividen-
den) insb. im Kontext mit Art. 9 Abs. 3 Buchst. a
ATAD möglich, weil die Anti-Hybrid-Regel die
Entstehung weißer Einkünfte, die andernfalls
durch Umqualifizierung entstehen könnten,
verhindert.

Sollte dagegen das Zinsabzugsverbot beibehal-
ten werden, so sollte es im Kernbereich auf Ge-
sellschafterfremdfinanzierungen und auf Miss-
brauchsabwehr zurückgenommen werden.
Dann müsste die Regelung dahingehend einge-
schränkt werden, dass nur der 30 Prozent des
EBITDA übersteigende Zinsaufwand auf Gesell-
schafterdarlehen vom Abzug ausgeschlossen
wird, nicht dagegen der gesamte Finanzierungs-
aufwand.

Ob die Fremdkapitalfinanzierung von Auslands-
engagements, namentlich der Kapitalausstat-
tung ausländischer Tochtergesellschaften („fat
capitalisation“) einer eigenständigen Regelung
bedarf, sollte unter Berücksichtigung einerseits
der Attraktivität Deutschlands als Holding-
Standort und andererseits unter Beobachtung
der Auswirkungen der globalen Mindestbeste-
uerung auf die Finanzierungsstrukturen interna-
tionaler Unternehmen entschieden werden.
Eine schlüssige Lösung dieser Problematik
würde ohnehin eine internationale Koordina-
tion zur Zuordnung von Fremdkapitalpositio-
nen im Konzern voraussetzen.⁴⁸⁸

5.4. Zuzug und Wegzug, Verstri- ckung und Entstrickung, Funkti- onsverlagerung

5.4.1. Entstrickung stiller Reserven, insb. durch Wegzug von Gesellschaftern

Entstrickungstatbestände greifen ein, wenn der
deutsche Fiskus sein Besteuerungsrecht an zu-
vor steuerverstrickten stillen Reserven verliert.
Es kommt zu einer Vorverlagerung des steuerli-
chen Zugriffs, der andernfalls wegen des Real-
isationsprinzips grundsätzlich eine Markttrans-
aktion voraussetzt. Dies betrifft die Verlagerung
von Wirtschaftsgütern, Sitzverlegung und Um-
wandlung über die Grenze (s. 4.2.5.) sowie den
Wegzug natürlicher Personen.

Allgemein geregelt ist die Entstrickungsbesteue-
rung in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG für den Fall des Aus-
schlusses oder der Beschränkung des Besteue-
rungsrechts hinsichtlich des Gewinns oder der
Nutzung eines Wirtschaftsguts. Eine spezielle
Regelung für den Wegzug von Anteilseignern ei-
ner Kapitalgesellschaft findet sich in § 6 AStG.

Nach dem **Wegzug** unterliegen **Gesellschafter
einer Kapitalgesellschaft** mit Gewinnen aus der
Veräußerung der Beteiligung nur nach § 49
Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG (Beteiligungen i.S.d.
§ 17 EStG, d.h. mindestens ein Prozent) weiter-
hin der Besteuerung. Besteht ein DBA, weist
nach der Grundkonzeption des Musterabkom-
mens Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Ansässig-
keitsstaat (= Zuzugsstaat) das Besteuerungsrecht
zu, so dass bei einer Veräußerung nach einem
Wegzug kein inländischer Anknüpfungspunkt
mehr für eine Besteuerung besteht. Insofern soll
§ 6 AStG die Besteuerung der bis zum Wegzug
entstandenen stillen Reserven für im Privatver-
mögen gehaltene Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG
unabhängig von einer tatsächlichen Veräuße-
rung sicherstellen und greift „[...] in dem Zeit-
punkt, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht
endet“.⁴⁸⁹ Voraussetzung ist, dass der Anteilseig-
ner innerhalb von zwölf Jahren in Deutschland
insgesamt mindestens sieben Jahre lang unbe-
schränkt steuerpflichtig war (§ 6 Abs. 2 S. 1
AStG).

⁴⁸⁷ Vor Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007,
BGBl. I 2007, 1912.

⁴⁸⁸ Hey, BIT 2014, 332.

⁴⁸⁹ BMF v. 22.12.2023 – IV B 5 – S 1340/23/10001 :001, BStBl. I
2023, SonderNr. 1/2023, 2 (Rn. 93).

Der **Wegzug eines Gesellschafters einer (originär) gewerblichen Personengesellschaft** hat dagegen grundsätzlich keine steuerlichen Konsequenzen. Stille Reserven bleiben in der inländischen Betriebsstätte i.S.v. Art. 5, 7 OECD-MA verhaftet. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG greift nicht ein. Für alle **anderen Personengesellschaften** gilt zumindest bei Wegzug in einen DBA-Staat, dass sie im Inland keine Betriebsstätte vermitteln. Vermögensverwaltende Personengesellschaften werden grundsätzlich als transparent behandelt. Hält der Steuerpflichtige über eine solche mindestens ein Prozent der Anteile an einer Kapitalgesellschaft, werden die Wegzugsregeln des § 6 AStG für diese Kapitalgesellschaftsbeteiligung direkt angewendet.

5.4.2. Wegzugsbesteuerung i.S.v. § 6 AStG: Hemmnis der Freizügigkeit

Seit dem 1.1.2022⁴⁹⁰ gilt § 6 Abs. 1 AStG unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige in einen anderen EU/EWR-Mitgliedstaat oder in einen Drittstaat verzieht. Damit ist die frühere Möglichkeit der zinslosen Stundung, evtl. gegen Sicherheitsleistung, bei Wegzug innerhalb der EU/EWR (§ 6 Abs. 5 AStG a.F.⁴⁹¹) entfallen. Stattdessen kommt es grundsätzlich zur Sofortbesteuerung, die auf Antrag in sieben Jahresraten entrichtet werden kann (§ 6 Abs. 4 AStG).

Dabei ist es schon zuvor zu einer deutlichen Ausweitung der Wegzugsteuerpflicht gekommen, indem 2006 die Beschränkung auf Beteiligungen an inlandsansässigen Körperschaften gestrichen wurde, nachdem der Anwendungsbereich zuvor sukzessive durch Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG, an die § 6 AStG anknüpft, erweitert worden war.⁴⁹²

Die derzeitige Ausgestaltung der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG ist vielfältiger Kritik ausgesetzt. Geltend gemacht werden Verstöße gegen das Unions- und Verfassungsrecht.⁴⁹³ Unabhängig von diesen Kritikpunkten ergeben sich aber auch aus steuersystematischer und

ökonomischer Sicht massive negative Wirkungen („Dry Income“-Problematik, mögliche Nichtberücksichtigung von späteren Wertminderungen, Mobilitätseinschränkungen). § 6 AStG mag als „lex Horten“ ursprünglich Missbrauchsbekämpfung intendiert haben,⁴⁹⁴ aufgrund geänderter Rahmenbedingungen, insb. der fortschreitenden Internationalisierung auch im familiären Umfeld von Unternehmerfamilien, fallen mittlerweile jedoch in erster Linie nicht durch (unerwünschte) Steuergestaltungen getriebene Lebenssachverhalte in den Anwendungsbereich der Wegzugsbesteuerung. Eine steuerliche Sanktionierung des Wegzugs ist daher unverhältnismäßig. Zudem ist die Rolle der Wegzugsbesteuerung im internationalen Vergleich auch bei Standortentscheidungen im Zuge von Neugründungen und Investorenentscheidungen zu beachten. Insb. bei Start-Ups ergeben sich negative Auswirkungen auf die Fachkräftegewinnung und Finanzierungsmöglichkeiten.⁴⁹⁵ Statt Mobilitätshindernisse zu errichten, muss es im Interesse des Wirtschaftsstandortes Deutschland liegen, Rahmenbedingungen zu schaffen, die eine exzellente Ausbildung der nachfolgenden Generation in einem internationalen Umfeld ermöglichen und international konkurrenzfähige Investitionsbedingungen für Neugründungen gewährleisten. Jedenfalls sollte Sorge dafür getragen werden, dass steuerliche Regelungen und daraus resultierende (Liquiditäts-)Risiken nicht dazu führen, dass eine international wettbewerbsfähige Ausbildung in Unternehmerfamilien erschwert wird und Neugründungen aufgrund von steuerlichen Hemmnissen nicht in Deutschland getätigt werden.

Das Ziel, Steuerpflichtige durch prohibitive Wegzugsteuern davon abzuhalten, ihren Wohnsitz in das Ausland zu verlegen, wäre weder mit Art. 2 Abs. 1 GG noch mit den europäischen

⁴⁹⁰ ATADUmsG v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2035. Beachtenswert ist, dass u.a. die Vereinheitlichung der Stundungsregeln im Regierungsentwurf des ATADUmsG mit den aufgrund Art. 5 der ATAD erforderlichen Änderungen begründet wird (vgl. BT-Drucks. 19/28652, 47), obwohl die ATAD und ihr Art. 5 nur für Steuerpflichtige gilt, die körperschaftsteuerpflichtig sind.

⁴⁹¹ Vor ATADUmsG v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2035.

⁴⁹² Häck in Flick u.a., Außensteuerrecht, § 6 AStG, Rz. 5 f. (10/2023).

⁴⁹³ Zu den möglichen Verstößen gegen die durch den AEUV garantierten Grundfreiheiten die Ausarbeitung der Unterabteilung Europa des Fachbereichs Europa v. 29.7.2021 – PE 6 3000 – 041/21. Fraglich ist insb., ob die derzeitige Ausgestaltung des § 6 AStG auch vor dem Hintergrund aktueller höchstrichterlicher Rechtsprechung aufrechterhalten werden kann, s. dazu unten.

⁴⁹⁴ Zur Entstehungsgeschichte Häck in Flick u.a., Außensteuerrecht, § 6 AStG, Rz. 1-15 (10/2023).

⁴⁹⁵ Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten, 27.

Freizügigkeitsgarantien vereinbar.⁴⁹⁶ Ohnehin hält selbst eine prohibitiv wirkende Sofortbesteuerung bei Wohnsitzverlegung Steuerpflichtige in der Regel nicht vom Wegzug ab, macht Deutschland aber als Standort und Zuzugsstaat unattraktiv. Statt den Wegzug zu verhindern, verhindert die Wegzugsbesteuerung volkswirtschaftlich dringend erforderliche und ausdrücklich gewünschte Zuzüge. Dies gilt namentlich für aus dem Ausland zuziehende Steuerpflichtige, die hier in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft tätig werden wollen, ohne sich die Möglichkeit abzuschneiden, später ohne Sofortbesteuerung in ihre Heimatländer zurückzukehren.

Im Übrigen werden Gestaltungen eingesetzt, um die Sofortversteuerung zu vermeiden und den deutschen Besteuerungsanspruch durch dauerhafte Steuerverstrickung in Betriebsvermögen zu erhalten. Es handelt sich hierbei nicht um missbräuchliche Gestaltungen, da der deutsche Steueranspruch aufrechterhalten bleibt und eingreift, wenn dies nach allgemeinen Regeln der Fall ist, nämlich bei Realisation, insb. Veräußerung. Statt die Steuerpflichtigen dazu zu veranlassen, die Sofortversteuerung durch mit Kosten verbundene gesellschaftsrechtliche Gestaltungen zu vermeiden, die zudem erheblicher Rechtsunsicherheit unterliegen, sollte ein schlichtes Antragsrecht auf dauerhafte Verstrickung geschaffen werden.

Der Forderung nach Entschärfung der Wegzugsbesteuerung steht nicht entgegen, dass die Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung heutzutage nicht mehr mit Missbrauchsvermeidung gerechtfertigt wird, sondern im Interesse ausgewogener Aufteilung der Besteuerungsrechte zu einer gerechten Aufteilung des Steueranspruchs zwischen Quellen- und Wohnsitzstaat führen sollen,⁴⁹⁷ indem das Besteuerungsrecht des Staates gesichert wird, unter dessen Steuerhoheit stille Reserven entstanden sind. Seit 2008 dient die Wegzugsbesteuerung zudem der Sicherung der Nachbelastung von zunächst auf Kapitalgesellschaftsebene niedrig vorbelasteten

Gewinnen. Doch ist auch hiervon grundsätzlich nur die Besteuerung der im Wegzugszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven durch den Wegzugsstaat im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung gedeckt, nicht aber die Abkehr vom Realisationsprinzip mit der Folge einer Steuerbelastung auf unsicherer Wertbasis sowie ohne die für die Steuerzahlung erforderliche Liquidität.

5.4.3. Empfehlungen

Ungeachtet etwaiger Änderungen der Vorschriften zur Wegzugsbesteuerung ist zur Vermeidung von Doppelbesteuerung stets sicherzustellen, dass bei einem Zuzug die Erfassung des gemeinen Werts der Beteiligungen erfolgt. Dabei kommt eine Wertverknüpfung mit dem Wertansatz im Wegzugstaat entsprechend Art. 5 Abs. 5 ATAD in Betracht.

Eine Reform der Wegzugsbesteuerung muss, wenn der deutsche Fiskus grundsätzlich an seinem Besteuerungsrecht festhalten will, die Besteuerung entweder generell erst bei Veräußerung eingreifen lassen oder den bei Wegzug festgesetzten Steueranspruch zinslos und grundsätzlich ohne das Erfordernis einer Sicherheitsleistung bis zur tatsächlichen Realisation stunden. Die Stundung begründet keinen Vorteil gegenüber der Regelbesteuerung, da die Feststellung der Bemessungsgrundlage und Steuerfestsetzung im Moment des Wegzugs lediglich der Aufteilung des Steueranspruchs zwischen Wegzugs- und Zuzugsstaat dient.

5.4.3.1. Mögliche Streichung von § 6 AStG

§ 6 AStG ist weder durch die ATAD, deren Wegzugstatbestand in Art. 5 ATAD sich nur auf die Körperschaftsteuer und nicht auf natürliche Personen bezieht, vorgeschrieben, noch handelt es sich international um einen auch nur annähernd einheitlichen Standard. Es gibt zahlreiche Staaten, die auf eine Wegzugsteuer verzichten.⁴⁹⁸

Auch ohne § 6 AStG ist Deutschland über die in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG (Beteiligungen) angeordnete beschränkte Steuerpflicht zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus

⁴⁹⁶ So insb. EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02 „Lasteyrie du Saillant“, ECLI:EU:C:2004:138 Rz. 57 f.

⁴⁹⁷ BT-Drucks. 16/2710, 52.

⁴⁹⁸ So u.a. die USA, die Schweiz, Griechenland, Italien, Kroatien und Luxemburg, vgl. *Deloitte, Tax Guides and Country Highlights*; *PwC, Worldwide Tax Summaries*. Luxemburg schreibt nach einem Wegzug eine beschränkte Steuerpflicht

für Veräußerungsgewinne aus wesentlichen Beteiligungen und Liquidationserlöse an inländischen Kapitalgesellschaften vor, wenn der Steuerpflichtige zuvor 15 Jahre in Luxemburg ansässig war und die Gewinne innerhalb von fünf Jahren nach dem Wegzug erzielt werden, vgl. *Steichen* in Wassermeyer, DBA, Luxemburg Art. 13 MA, Rz. 48 f. (1/2014).

Anteilen an im Inland ansässigen Kapitalgesellschaften berechtigt (DoppelBuchst. aa),⁴⁹⁹ ist jedoch im DBA-Fall durch Art. 13 Abs. 5 OECD-MA an der Besteuerung gehindert. Da die Ursache für die Wegzugsbesteuerung im DBA-Recht liegt, wäre es folgerichtig die Lösung hier anzusiedeln.

Bislang enthält der Großteil der deutschen DBA⁵⁰⁰ ergänzend zu Art. 13 Abs. 5 OECD-MA eine Wegzugsklausel, die auch in der Verhandlungsgrundlage deutscher DBA Niederschlag gefunden hat.⁵⁰¹ Wesentliche Zwecke sind dabei die Legitimation der Wegzugsbesteuerung im Abkommensrecht einerseits und die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei tatsächlicher Veräußerung andererseits, indem der Zuzugsstaat im Veräußerungszeitpunkt die Wegzugsbesteuerung buchwerterhöhend berücksichtigt (sog. „step-up“)⁵⁰² oder die zuvor entstandenen Steuern bei tatsächlicher Veräußerung anrechnet.⁵⁰³

Bei Abschaffung von § 6 AStG sollte innerhalb der DBA eine fortdauernde Veräußerungsgewinnbesteuerung durch Nachlaufklauseln angestrebt werden: Eine solche vermeidet die Dry Income-Problematik, indem sie dem Wegzugsstaat das Besteuerungsrecht für die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven erst im Zeitpunkt einer tatsächlichen Veräußerung zuweist.⁵⁰⁴ Hierdurch wäre die Besteuerung des Wertzuwachses aufgrund der nach dem Wegzug fortbestehenden beschränkten Steuerpflicht ohne Liquiditätsnachteil sichergestellt. Dies könnte über eine Anpassung der bisherigen Wegzugsklausel oder über eine ergänzende Klausel geschehen.

Alternativ wäre zur Wahrung des Besteuerungsrechts für Veräußerungsgewinne an Kapitalgesellschaftsbeteiligungen mit Sitz oder

Geschäftsleitung im Inland die Ausweitung von DBA-Sitzstaatsklauseln denkbar, die grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat der Kapitalgesellschaft das Besteuerungsrecht zuweisen.⁵⁰⁵ Insofern wäre zumindest das Fortbestehen der beschränkten Steuerpflicht des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e DoppelBuchst. aa EStG auch DBA-rechtlich gewährleistet.

5.4.3.2. Notwendige Reform von § 6 AStG

Wenn insb. wegen des Zeitbedarfs der Nachverhandlung von Doppelbesteuerungsabkommen dem Grunde nach an § 6 AStG festgehalten werden soll, so ist zur Stundungslösung des § 6 Abs. 5 AStG i.d.F. vor dem ATAD-Umsetzungsgesetz zurückzukehren. Die Stundung der Wegzugsteuer bis zur tatsächlichen Veräußerung vermeidet den Steuerzugriff ohne entsprechende Liquidität. Auch die Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht i.S.d. § 6 Abs. 2 S. 1 AStG ist wieder mindestens auf zehn Jahre zu erhöhen, um zeitlich begrenzte Aufenthalte unternehmerisch tätiger Personen nicht zu hemmen.⁵⁰⁶

Deutlich anzuheben ist die Beteiligungsgrenze, ab derer § 6 AStG eingreift. Unabhängig davon, ob es zu der vorgeschlagenen Abschaffung von § 17 EStG⁵⁰⁷ kommt, sollte § 6 AStG von § 17 EStG entkoppelt werden. Im Hinblick auf die im Wegzugszeitpunkt erforderliche Bewertung bietet sich im Interesse einer Vollzugsvereinfachung eine Grenze von mindestens 25 Prozent⁵⁰⁸ an, gegebenenfalls in Verbindung mit einer Wertgrenze.⁵⁰⁹

Zudem ist § 6 AStG wieder auf Beteiligungen an inlandsansässigen Kapitalgesellschaften

⁴⁹⁹ Weitere Fälle in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG betreffen Umstrukturierungen mit Wertansätzen unter dem gemeinen Wert (DoppelBuchst. bb) sowie die Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen mit inländischem Grundbesitz (DoppelBuchst. cc).

⁵⁰⁰ Reimer in Vogel/Lehner, Art. 13 Rz. 225 f.

⁵⁰¹ Art. 13 Abs. 6 DE-VG.

⁵⁰² Lieber in Schönfeld/Ditz, Art. 13 DBA CHE, Rn. 18; Häck in Flick u.a., Außensteuerrecht, § 6 AStG Rz. 137 f. (10/2023); in Deutschland umgesetzt durch § 17 Abs. 2 Satz 3 EStG.

⁵⁰³ Strunk/Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, § 6 AStG, Rz. 28 (1/2020).

⁵⁰⁴ Reimer in Vogel/Lehner, Art. 13 Rz. 304-314; Oppel/Solowjeff, Ubg 2024, 187 (191).

⁵⁰⁵ Oppel/Solowjeff, Ubg 2024, 187 (190 f.).

⁵⁰⁶ So u.a. auch in Schweden und Spanien, vgl. PwC, Worldwide Tax Summaries.

⁵⁰⁷ S. hierzu 3.3.2.

⁵⁰⁸ Die bisherige Grenze von 1 Prozent ist im internationalen Vergleich sehr gering, s. auch Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten, 28. Frankreich stellt beispielsweise auf eine Beteiligungshöhe > 50 Prozent oder einen Beteiligungswert > 800.000 Euro ab.

⁵⁰⁹ So greift für Polen die Wegzugssteuer erst bei einem Beteiligungswert > 4 Mio. PLN; Spanien stellt für Beteiligungen auf einen Beteiligungswert > 4 Mio. Euro bzw. bei Investmentfonds auf Zinserträge > 25 Prozent ab einem Wert von 1 Mio. Euro ab, vgl. PwC, Worldwide Tax Summaries.

zurückzuführen,⁵¹⁰ denn hier⁵¹¹ kann Deutschland berechtigterweise eine spätere Besteuerung der unter seiner Jurisdiktion entstandenen stillen Reserven beanspruchen;⁵¹² erweiternd käme in Betracht, die Beteiligung an auslandsansässigen Gesellschaften unter Voraussetzungen ähnlich den § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppel-Buchst. bb und cc EStG in die Wegzugsteuer einzubeziehen, d.h. wenn die Auslandsgesellschaft über wesentliches Betriebsvermögen im Inland verfügt. Der Gefahr der Umgehung durch Einbringung inländischer Beteiligungen in im Ausland ansässige Kapitalgesellschaften stehen zum einen die engen Voraussetzungen von § 21 UmwStG entgegen, zum anderen könnten derartigen Gestaltungen durch Sperrfristen entgegen gewirkt werden; Missbrauchsfällen ließe sich zudem mit § 5 AStG oder § 42 AO begegnen.

Gleichzeitig ist – auch im Hinblick auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache Wächtler⁵¹³ und das nachfolgende BFH-Urteil⁵¹⁴ – die Stundung unterschiedslos, d.h. auch bei **Wegzug in einen Drittstaat** zu gewähren, und zwar grundsätzlich unabhängig vom Bestehen eines DBA.

Spätere Wertminderungen sind jedenfalls dann zu berücksichtigen, wenn der tatsächliche Veräußerungserlös hinter dem im Wegzug angesetzten gemeinen Wert zurückbleibt.

Die **Stundung ist zinslos und grundsätzlich ohne Sicherheitsleistung** zu gewähren. Zur Sicherung des Steueranspruchs reicht es, wenn zur Voraussetzung der Weitergewährung der Stundung gemacht wird, dass der Steuerpflichtige erklärt, dass keine Veräußerung stattgefunden hat. Unrichtige Erklärungen sind durch § 370 AO hinreichend sanktioniert. Einschränkend könnte die Stundung davon abhängig gemacht werden, dass die Amtshilfe und die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung der geschuldeten Steuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Zuzugsstaat

gewährleistet sind, so dass es lediglich im Ausnahmefall zu einer Stundung mit Sicherheitsleistung kommt.

Soweit § 6 AStG (nur) auf Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften zur Anwendung gebracht wird, kann diese zum Haftungsschuldner gemacht werden.

5.4.3.3. Wegzug bei Personengesellschaften (§§ 4 Abs. 1 S. 3; 50i EStG)

Der Wegzug von Gesellschaftern originär gewerblicher Personengesellschaften löst keine unmittelbaren steuerlichen Folgen aus, da die von ihr vermittelte inländische Betriebsstätte hinsichtlich der dieser auch abkommensrechtlich zuzuordnenden Wirtschaftsgüter das deutsche Besteuerungsrecht sicherstellt, so dass § 4 Abs. 1 S. 3 EStG nicht eingreift.

Für gewerblich geprägte oder gewerblich infizierte Personengesellschaften, die nach früherer Verwaltungsauffassung ebenfalls eine Betriebsstätte vermittelten,⁵¹⁵ richtigerweise aber die abkommensrechtliche Zuordnung nicht beeinflussen, wurde in § 50i EStG im Wege eines vertrauensschützenden treaty overrides eine Übergangsregelung geschaffen.

Falls sich der Gesetzgeber nicht zu den hier empfohlenen Änderungen von § 6 AStG entschließen kann, sollte § 50i EStG **als Wahlrecht** verstetigt werden, um Gestaltungen, die zur Vermeidung der Wegzugsteuer auf die dauerhafte Verstrickung der stillen Reserven durch Einbringung von Kapitalgesellschaftsanteilen in Personengesellschaften abzielen (sog. KG-Modell), abzusichern. Beantragt der wegziehende Gesellschafter die Fortsetzung der Steuerpflicht und damit die dauerhafte Verstrickung der stillen Reserven in Deutschland („Verstrickungserklärung“), käme es weder darauf an, ob die Personengesellschaft, in die die Beteiligungen eingelegt wurden, originär gewerblich tätig ist, noch ob sie bestimmte Substanzerfordernisse im Inland erfüllt und die Anteile der Betriebsstätte

⁵¹⁰ Zuletzt § 6 AStG i.d.F. UntStFG v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3858.

⁵¹¹ Theoretisch lässt sich ein Besteuerungsanspruch auch für stille Reserven in Anteilen an auslandsansässigen Kapitalgesellschaften begründen, die während einer unbeschränkten Steuerpflicht des Anteilseigners entstanden sind, allerdings sprechen jedenfalls steuerpraktische Gründe dafür, diese Fälle zukünftig (wieder) auszunehmen.

⁵¹² Ähnlich Portugal, wo die Wegzugssteuer lediglich auf die während einer Ansässigkeit durchgeführten, aber noch nicht besteuerten Transaktionen entfällt, vgl. *Deloitte, Tax Guides and Country Highlights*.

⁵¹³ EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17 „Wächtler“, ECLI:EU:C:2019:138.

⁵¹⁴ BFH v. 6.9.2023 – I R 35/20, BFH/NV 2024, 302.

⁵¹⁵ S. zur diesbezüglichen früheren Verwaltungspraxis *Gosch* in Kirchhof/Seer, § 50i EStG, Rz. 1 f.

funktional zugeordnet werden können, was zudem zu einer Gleichstellung von DBA- und Nicht-DBA-Fällen führt. Zwar kommt es in der Folge im DBA-Fall zu einer Einstufung in Widerspruch zum Abkommensrecht, doch würde das treaty override nur auf Antrag eingreifen, bei dessen Ausübung der Steuerpflichtige die Gefahr späterer Doppelbesteuerung gegen die Nachteile der sofortigen Entstrickungsbesteuerung abwägen kann. Soweit damit im Einzelfall das deutsche Besteuerungsrecht über den bisherigen Rahmen hinaus ausgeweitet würde, müssten ausländische Steuern in Deutschland zur Anrechnung gebracht werden. Die Anrechnung dürfte dann aber nicht dazu führen, dass Deutschland in Summe weniger erhält als die Wegzugssteuer, die bei einer Sofortversteuerung fällig gewesen wäre. Bei Widerruf der Verstrickungserklärung wird die Wegzugssteuer fällig.

5.4.4. Funktionsverlagerung

Die Besteuerung des Transfers stiller Reserven bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (insb. bei immateriellen Wirtschaftsgütern) ist international durch die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien (dort Kap. IX) anerkannt und im Grundsatz unbestritten. Vor diesem Hintergrund hat der deutsche Gesetzgeber in § 1 Abs. 3b AStG sowie in der dazugehörigen Funktionsverlagerungsverordnung⁵¹⁶ die steuerlichen Folgen einer grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung geregelt. Zusätzlich konkretisieren die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise (2023)⁵¹⁷ die Auslegung der Normen durch die Finanzverwaltung.

Danach soll eine Funktionsverlagerung i.S.v. § 1 Abs. 3b AStG **dem Grunde nach** vorliegen, „wenn eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile ganz oder **teilweise** übertragen oder überlassen wird, so dass das übernehmende Unternehmen diese Funktion ausüben oder eine **bestehende Funktion ausweiten** kann.“ Nach Verwaltungsauffassung ist von einem produkt- und

marktbezogenen Funktionsbegriff auszugehen.⁵¹⁸ Auch Verlagerungen von Teilen von Funktionen sollen erfasst sein und auch solche, durch die das übernehmende Unternehmen eine bestehende Funktion ausweiten kann ungeachtet dessen, ob die Funktion beim verlagernden Unternehmen eingeschränkt wird.

Dieses **atomisierte Begriffsverständnis** einer Funktion steht weder im Einklang mit den OECD-Grundsätzen noch der international üblichen Besteuerungspraxis. Die OECD beschränkt die Funktionsverlagerung dem Grunde nach auf die Übertragung eines „going concern“⁵¹⁹, der eher dem deutschen Teilbetriebsbegriff entspricht.⁵²⁰ Die exzessive Auslegung des Funktionsbegriffs durch die deutsche Finanzverwaltung birgt das Risiko der Doppelbesteuerung, zumindest aber einer Vielzahl von Verständigungsverfahren. Problematisch ist hierbei, dass dem „verlagernden Unternehmen“ regelmäßig keine Liquidität aus der Funktionsverlagerung zufließt, gleichwohl aber eine hohe Steuerlast die Folge sein kann.

Erschwerend kommt hinzu, dass die deutsche Funktionsverlagerung bei der Bewertung des Transferpaketes **der Höhe nach** eine Besteuerung fiktiver, nicht konkretisierter Gewinne (Gewinnpotentiale) vorsieht. Durch die Einbeziehung zukünftiger Gewinnerwartungen (z.B. aus Standortvorteilen, Synergie- und Steuereffekten) beim aufnehmenden Unternehmen erweitert Deutschland das Besteuerungsrecht über einen beim abgebenden Unternehmen eventuell bestehenden Goodwill hinaus auf Gewinne, die in einem anderen Staat erst in der Zukunft erzielt werden müssen. Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung soll dies auch dann gelten, wenn das abgebende Unternehmen die Funktion aus rechtlichen, wirtschaftlichen oder sonstigen Gründen nicht mehr ausüben kann.

Die extensive Besteuerung von Funktionsverlagerungen in Deutschland führt bei Investitionen aus und nach Deutschland zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Die Kommission empfiehlt daher, die Besteuerung einer

⁵¹⁶ Funktionsverlagerungsverordnung v. 18.10.2022, BGBl. I 2022, 1803.

⁵¹⁷ BMF v. 6.6.2023 – IV B 5 – S 1341/19/10017 :003, Tz. 3.88 ff.

⁵¹⁸ BMF v. 6.6.2023 – IV B 5 – S 1341/19/10017 :003, Tz. 3.90.

⁵¹⁹ OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 460 ff.

⁵²⁰ Baumhoff/Puls, IStR 2009, 73 (80); Ditz/Greinert in Flick u.a., Außensteuerrecht, § 1 AStG, Rz. 1217, 1267 (3/2016); Rasch in Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD-Verrechnungspreisgrundsätze Kap. IX, Rn. 292 (8/2019).

Funktionsverlagerung in Deutschland sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach **eng an den OECD-Grundsätzen zu orientieren**. Zudem sollte in Zweifelsfällen, in denen unklar ist, ob es sich um eine Übertragung oder Nutzungsüberlassung handelt, ein antragsgebundenes Wahlrecht **zugunsten des Steuerpflichtigen** eingeführt werden, statt von einer Übertragung von einer Nutzungsüberlassung auszugehen. In Zweifelsfällen würden dadurch eine Sofortbesteuerung sämtlicher stillen Reserven und damit ungewünschte Liquiditätsprobleme vermieden werden.

5.5. Weitergehende Maßnahmen der EU/OECD

Die EU-Kommission hat im September 2023 weitreichende Vorschläge für eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung unterbreitet. Mit dem sog. BEFIT-Paket⁵²¹ greift die EU-Kommission die in der Vergangenheit gescheiterten Vorschläge einer Harmonisierung der Konzernbesteuerung⁵²² wieder auf. Zusätzlich hat die EU-Kommission mit ATAD III⁵²³ und SAFE⁵²⁴ weitere Vorschläge speziell zur Missbrauchsabwehr und Erhöhung der Transparenz unterbreitet.

Auch wenn BEFIT mit Vorschlägen zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung einzelne Elemente enthält, die auch hier vorgeschlagen werden, sollten weitere Harmonisierungsmaßnahmen auf längere Sicht unterbleiben. Fehlgeleitet ist vor allem die Vorstellung, dass die Min-BestRL Ausgangspunkt weitergehender Harmonisierung sein könnte.⁵²⁵ Die hochkomplexen Regelungen können allenfalls von größeren Unternehmensgruppen angewendet werden. Der Bedarf für eine Erleichterung grenz-

überschreitender Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt trifft aber Unternehmen aller Größenklassen. Noch gewichtiger ist, dass die der Mindestbesteuerung zugrundeliegende IFRS-Gewinnermittlung als allgemein gültige Regelung zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht in Betracht kommt. Die Frage, ob IFRS Ausgangsgröße der steuerlichen Gewinnermittlung sein kann, ist im Vorfeld der Richtlinienvorschläge zur Gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage intensiv diskutiert und mit guten Gründen verneint worden.⁵²⁶

Noch deutlicher ist von weiteren Anti-Missbrauchsregeln Abstand zu nehmen, für die bereits die Unionszuständigkeit zweifelhaft ist, da sie im Hinblick auf Errichtung und Funktionieren des Binnenmarktes jedenfalls ambivalent sind, weil sie die Freizügigkeit begrenzen. Stattdessen müssen die bestehenden Regelungen, wie oben dargelegt, an den zwischenzeitlich erreichten Harmonisierungsstand angepasst werden. Hilfreich wäre es, wenn die Überprüfung der ATAD, zu der die Kommission gem. Art. 10 ATAD verpflichtet ist, hierfür genutzt werden könnte.⁵²⁷ Diese sollte aber nicht abgewartet werden. Stattdessen könnte die ATAD zunächst temporär ausgesetzt werden. Den Mitgliedstaaten stünde es frei, die infolge der ATAD eingeführten nationalen Missbrauchsregeln beizubehalten, soweit diese in Einklang mit den Grundfreiheiten und den EU-Grundrechten stehen.

Sinn und Zweck und einzige unionsrechtliche Rechtfertigung europäischer Missbrauchsregeln, die die Freizügigkeit im Binnenmarkt begrenzen, ist die mit der Harmonisierung verbundene Einheitlichkeit. Dies impliziert nicht nur, dass Deutschland nicht über das hinausgeht, was die Richtlinien vorgeben (s. oben Abschnitt 3.2.),

⁵²¹ Vorschlag des Rates für eine Richtlinie zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT) v. 12.9.2023, COM(2023) 532 final.

⁵²² Vorschlag des Rates für eine Richtlinie über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) v. 16.3.2011, COM(2011) 121 final; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final.

⁵²³ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Briefkastenfirmen für Steuerzwecke und zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU, COM(2021) 565 final.

⁵²⁴ Vorschlag für eine Richtlinie, Steuerhinterziehung & aggressive Steuerplanung in der EU – Vorgehen gegen Vermittler

(„Enabler“), abrufbar unter ec.europa.eu (Abruf: 6.5.2024), dazu *Dorfmueller*, IStR 2023, 696.

⁵²⁵ COM(2023) 532 final, Erwägungsgrund 4 ff.

⁵²⁶ *Spengel*, DB 2006, 681; *Hennrichs* in *Tipke/Lang*, Rz. 9.120; siehe auch oben 0.

⁵²⁷ Angekündigt durch Bericht der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat über die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts in der durch die Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern geänderten Fassung v. 19.8.2020, COM(2020) 383 final, 12 f.

sondern erfordert auch, dass – solange an der Richtlinienharmonisierung festgehalten wird – die EU-Kommission eine europaweit einheitliche Umsetzung von Richtlinien systematisch sicherstellt, da sich die Harmonisierungsziele der Vereinfachung und Vermeidung von Inkongruenzen (Doppel-/Nichtbesteuerung) nur auf diese Weise vermeiden lassen. Im Interesse einer europaweit einheitlichen Umsetzung, zur Sicherstellung einheitlicher Anwendung der harmonisierten Vorschriften und zur Organisation eines Erfahrungsaustausches zwischen den Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten könnte sich Deutschland für die Einrichtung einer „EU Agency for Tax Cooperation“ einsetzen. Dabei geht es weniger um schematische Gleichbehandlung als um die stete Überprüfung der ergriffenen Abwehrmaßnahmen auf ihre Zweckadäquanz. Richtlinien bedürfen einer steten Nachsorge.

Priorität sollte sowohl auf OECD-Ebene als auch auf Ebene der Europäischen Union Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung eingeräumt werden. Hier bedarf es – wie u.a. zum Thema Arbeitnehmermobilität dargelegt – Anpassungen des DBA-Rechts an eine Veränderung der Lebenssachverhalte.

5.6. Empfehlungen

1. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und Vereinfachung als zentrales Anliegen: Die Gesetzgebung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts konzentriert sich seit geraumer Zeit einseitig auf die Abwehr von Minderbesteuerung und läuft damit Gefahr, die herkömmliche Aufgabe des internationalen Steuerrechts, die in der Vermeidung von Doppelbesteuerung liegt, aus dem Blick zu verlieren. Die Kommission erkennt zwar die Ziele der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung und einer Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs an, tritt aber nachdrücklich dafür ein, grenzüberschreitende Tätigkeiten nicht steuerlich zu behindern. Neben der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung sind Nachweis- und Dokumentationslasten auf ein angemessenes Maß zu reduzieren. Dabei gehen die Vorschläge vom bestehenden Rahmen des Europa- und Völkervertragsrechts aus,

unterbreiten aber auch Empfehlungen zur Nachverhandlung von EU-Richtlinien und DBA.

2. Verbesserung der Rahmenbedingungen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Betätigung:

- a) Verbesserung der Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c EStG, § 26 KStG): Zur Vermeidung sog. Anrechnungsüberhänge, aufgrund derer ausländische Steuern definitiv werden, bedarf es eines Übergangs von der Per Country-Limitation zu einer Overall-Limitation sowie des Vortrags nicht genutzter Anrechnungsbeträge. Soweit Auslandsgewinne der Gewerbesteuer unterliegen (Zinsen, Dividenden, Lizenzen), ist zudem die Anrechnung der ausländischen Steuer auch auf die Gewerbesteuer vorzusehen.
- b) Streichung der Einbeziehung des AStG-Hinzurechnungsbetrags in die Gewerbesteuer (§ 7 S. 7, 8 GewStG).
- c) Rückkehr zur Berücksichtigung von Verlusten aus DBA-Freistellungsbetriebsstätten bei der Ermittlung des Gewinns des Stammhauses im Verlustentstehungsjahr, verbunden mit einer Nachversteuerungsregel (§ 2a Abs. 3 EStG a.F.), die zu Vereinfachungszwecken pauschaliert werden kann.
- d) Anpassungen an eine zunehmend mobile Arbeitswelt (Betriebsstätten/Lohnsteuer): Infolge der Flexibilisierung des Arbeitsorts zwischen In-/und Ausland, namentlich durch Tätigkeiten im Homeoffice benötigen Unternehmen rechtssichere Regeln sowohl im Hinblick auf das Risiko der Begründung von Geschäftsleitungsbetriebsstätten, als auch im Hinblick auf die Lohnsteuerpflicht. Als Antwort auf kurzzeitige Homeofficetätigkeiten können national de minimis-Regeln sowohl in § 12 AO als auch in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG vorgesehen werden. Da sich auf diese Weise nur Inbound-Sachverhalte regeln lassen, muss sich Deutschland auf OECD- und EU-Ebene für eine Änderung der Rahmenbedingungen einsetzen. Priorität hat dabei für Zwecke der

Lohnsteuer ein Gleichlauf der sozialversicherungsrechtlichen und steuerrechtlichen Regeln.

3. Zur Vermeidung übermäßiger Nachweis- und Dokumentationspflichten und internationaler Doppelbesteuerung sind die zahlreichen Anti-Missbrauchsvorschriften des internationalen Steuerrechts auf ein zieladäquates und vollziehbares Maß zurückzuführen:

- a) Globale Mindeststeuer als Grundregel: Das seit 2024 geltende Mindeststeuergesetz dient der Durchsetzung der international konsentierten Belastungsgrenze von 15 Prozent. Dieser neue Mindeststandard ist grundsätzlich zu akzeptieren. Allerdings bedarf es Erleichterungen bei der Anwendung der hochkomplexen Regeln. Hierzu dienen derzeit befristete Safe Harbour-Regeln. Die Bundesregierung muss sich auf OECD- und EU-Ebene für die zeitnahe Schaffung dauerhafter Safe Harbour-Regeln einsetzen. Perspektivisch sollte das Mindeststeuergesetz sämtliche speziellen Anti-Missbrauchsvorschriften, insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG ablösen. Soweit einer derartigen Bereinigung die ATAD-Richtlinie entgegensteht, muss sich die Bundesregierung für Nachverhandlungen auf EU-Ebene einsetzen. Bereits zuvor sind sämtliche innerhalb des Richtlinienrahmens bestehenden Gestaltungsspielräume des nationalen Gesetzgebers zugunsten einer Entlastung von Nachweispflichten auszuschöpfen.
- b) Hinzurechnungsbesteuerung: Solange an §§ 7 ff. AStG festgehalten wird, sollte die Hinzurechnungsbesteuerung auf eine transaktionsbezogene Missbrauchsregel zurückgenommen werden, was in der ATAD zugelassen ist. Sollte man diesen Schritt nicht gehen, bedarf es u.a. der Umstellung auf einen Passivkatalog, der Einführung einer sinnvollen Freigrenze und der Erstreckung des Substanztests auf Drittstaaten.
- c) Das Steueroasenabwehrgesetz geht mit vier statt einer Maßnahme weit über die ECOFIN-Empfehlungen hinaus und ist

auf eine Maßnahme zu beschränken, primär – solange an §§ 7 ff. AStG festgehalten wird – auf die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung, alternativ auf die erweiterte beschränkte Steuerpflicht.

- d) Anti-Hybrids-Regeln: Die engen Vorgaben der ATAD lassen nur wenig Spielraum zur Abschwächung von § 4k EStG. Jedenfalls sind Doppelregelungen (§ 4i EStG; § 4j EStG) zu beseitigen. Zusätzlich bedarf es zwecks weiterer Vereinfachung einer Nachverhandlung der ATAD.
 - e) Zinsschranke: Aufgrund der steuerlichen Ungleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital können im Konzern Finanzierungsgestaltungen zur Steuerminderung eingesetzt werden. Dies rechtfertigt es, an der – durch die ATAD vorgegebenen – Zinsschranke des § 4h EStG, § 8a KStG festzuhalten, dabei sollten aber alle im Rahmen von Art. 4 ATAD zulässigen Möglichkeiten der Entschärfung genutzt werden.
4. Entschärfung der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG: Die Besteuerung stiller Reserven bei Wegzug ohne die frühere Möglichkeit dauerhafter zinsloser Stundung sanktioniert Mobilität in unverhältnismäßiger Weise. Richtigerweise ist die Aufteilung des Veräußerungsgewinns zwischen ehemaligem Wohnsitzstaat und Zuzugsstaats im Wege von DBA neu zu regeln. Solange bestehende DBA Deutschland an der Besteuerung hindern (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA), ist das Festhalten an § 6 AStG vertretbar, allerdings nur, wenn die im Zeitpunkt des Wegzugs festgestellte Steuer zinslos gestundet wird, und zwar auch bei Wohnsitzverlegung in Drittstaaten und grds. ohne Sicherheitsleitung. Zudem ist die Beteiligungsgrenze wieder auf 25 Prozent anzuheben.

5.7. Anhang

Anhang zu Abschnitt 5.2.2.

	Vortrag von Anrechnungsüberhängen	Höchstbetragsberechnung / Limitationen	Alternativ Abzug von Bemessungsgrundlage
Finnland	Anrechnungsüberhang ist auf die folgenden 5 Jahre vortragbar	Overall Limitation	Nein
Italien	Anrechnungsüberhang kann bis zu 8 Jahre vor- und zurückgetragen werden	Per Country Limitation	Ja, wenn Anrechnung nicht möglich (z.B. keine Einkünfte, die aus dem Staat stammen)
Lettland	Anrechnungsüberhang ist unbegrenzt vortragbar	Per Country Limitation	
Niederlande	Anrechnungsüberhang ist unbegrenzt vortragbar	Overall Limitation	Ja
Portugal	Anrechnungsüberhang ist auf die folgenden 5 Jahre vortragbar	Per Country Limitation Per Source of Income Limitation	Nein
Schweden	Anrechnungsüberhang ist auf die folgenden 5 Jahre vortragbar	Overall Limitation	Nein
Spanien	Anrechnungsüberhang ist unbegrenzt vortragbar	Per Country Limitation	Nein

Tabelle 1: Übersicht der Quellensteueranrechnung in ausgewählten Mitgliedsstaaten⁵²⁸

⁵²⁸ Eigene Darstellung.

Anhang zu Abschnitt 5.3.4

	§ 8 StAbwG	§ 9 StAbwG	§ 10 StAbwG	§ 11 StAbwG	Summe
	Non-Deductibility of Costs	CFC-Rules	Withholding Tax	Limitation to the Participation Exemption	x
Deutschland	x	x	x	x	4
Frankreich	x	x	x	x	4
Litauen	x	x	x	x	4
Portugal	x	x	x	x	4
Slowenien	x	x	x	x	4
Spanien	x	x	x	x	4
Belgien	x	x		x	3
Estland	x		x	x	3
Lettland*		x	x	x	3
Slowakei	x		x	x	3
Bulgarien	x		x		2
Dänemark	x		x		2
Kroatien		x	x		2
Niederlande		x	x		2
Schweden**	x	x			2
Finnland		x			1
Griechenland	x				1
Irland		x			1
Italien	x				1
Luxemburg	x				1
Malta				x	1
Österreich		x			1
Polen		x			1
Rumänien	x				1
Tschechien		x			1
Ungarn		x			1
Zypern			x		1
* Non-Reduction of Tax Base					
** CFC-Rules in specific situations					

Tabelle 2: Implementierte Maßnahmen der EU-Mitgliedstaaten, sortiert nach Anzahl⁵²⁹⁵²⁹ Eigene Darstellung nach Rat der EU 9875/23 v. 2.6.2023 – FISC 103 ECOFIN 501, Anhang.

6.

Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung

6.1. Zielsetzung

Der folgende Abschnitt hat das **Ziel, Prozessvereinfachungen, den Abbau von Dokumentationsverpflichtungen** und die **Digitalisierung von Prozessen** vorzustellen. Der vorgeschlagene Bürokratieabbau soll dabei sowohl Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung – z. B. im Rahmen der Betriebsprüfung oder bei vereinfachten Antragsprozessen – entlasten und so einen effizienteren Einsatz von Personal unterstützen.

Im Regelfall geht mit der Vereinfachung und Digitalisierung der Prozesse mit Ausnahme des Verfahrensrechts keine Änderung des materiellen Rechts einher, so dass **keine Aufkommensminderungen** zu erwarten sind. Vielmehr kann der effizientere Einsatz von Personal die **Kosten für die Finanzverwaltung reduzieren**.

Die von der Kommission vorgeschlagenen konkreten Vereinfachungen beruhen auf den folgenden Prinzipien:

- **Ausbau des risikoorientierten Ansatzes.** Um die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen zu entlasten, empfiehlt die Kommission, das bisherige System konsequenter gemäß einem risikoorientierten Ansatz fortzuentwickeln. In Steuergesetzen und gelebten Verfahren und Prozessen sollten individuelle Verhältnisse der Steuerpflichtigen und eine risikoorientierte Betrachtungsweise stärker Berücksichtigung finden. Die **Behandlung Steuerpflichtiger** sollte von ihrer **Steuerhistorie – der Einhaltung steuerlicher Pflichten – abhängig** gemacht werden.
- **Einführung von Wesentlichkeitsgrenzen.** Als Ausprägung des risikoorientierten

Ansatzes würde die Einführung von Wesentlichkeitsgrenzen helfen, bei ökonomisch weniger bedeutsamen Sachverhalten Aufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung zu reduzieren. Beispielsweise könnten Wesentlichkeitsgrenzen bei Mitteilungspflichten für Steuerergestaltungen, bei Betriebsprüfungen oder bei verdeckten Gewinnausschüttungen eingeführt werden.

- **Bündelung von Zuständigkeiten.** Redundante Prozesse in unterschiedlichen Zuständigkeitsbereichen sollten reduziert werden, um Ressourcen sinnvoll einzusetzen. Ein Beispiel hierfür ist die separate Prüfung bestimmter Bilanzposten oder von Verrechnungspreisen für Tochtergesellschaften in verschiedenen Bundesländern, obwohl es einen einheitlichen Konzernansatz gibt. Zudem werden internationale identische Sachverhalte (erneut) durch Bundesbetriebsprüfer aufgegriffen. Die **Zuständigkeitsbereiche sollten klar voneinander abgegrenzt** werden.
- **Gemeinsame Nutzung von Daten/Once-Only-Prinzip.** Ein risikoorientierter Ansatz und eine Bündelung von Zuständigkeiten verlangen einen Datenzugriff über Bundesländer und Bund hinweg. Nur so kann die Finanzverwaltung sich ein umfassendes Bild vom Steuerpflichtigen machen. Die Daten der Steuerpflichtigen könnten beispielsweise in einer **gemeinsamen Daten-Cloud** liegen, auf die ein gemeinsamer – sparsamer – Zugriff dann möglich ist, wenn eine Aufgabe dies erfordert. Daten werden von Steuerpflichtigen nur einmal zur Verfügung gestellt.⁵³⁰

⁵³⁰ Der Steuerpflichtige sollte eine Rückmeldung bekommen, auf welche Daten zugegriffen wurde. Es bleibt zudem zu prüfen, inwieweit bei dem hier vorgestellten Vorschlag

Regelungen zum Datenschutz anzupassen sind und ob Unternehmen der Weitergabe der Daten im Einzelfall zustimmen müssen.

- **„Überflüssige“ – nicht genutzte – Informationen sollten nicht erhoben werden.** An zu vielen Stellen bestehen Dokumentationsverpflichtungen, deren Sinn und Zweck unklar ist und denen keine ausreichende Datennutzung gegenübersteht. Beispiele hierfür sind Meldungen zu Steuergestaltungen (DAC 6), Meldungen für Statistiken, wie monatliche Meldungen für den grenzüberschreitenden physischen Warenverkehr in der EU, die den Umsatzsteuermeldungen ähneln, oder auch die E-Bilanz.
- **Einheitliche IT-Systeme.** Eine **effiziente Digitalisierung der Prozesse der Finanzverwaltung und eine ressourcensparende Entwicklung von IT-Systemen** kann nur dann erfolgen, wenn **nicht parallel 16 verschiedene Lösungen entwickelt werden**, sondern es nur jeweils **ein einheitliches System** gibt. Dies stellt zudem sicher, dass Prozesse anwenderfreundlicher sind, da der **Außenauftritt („one face to the customer“)**, z. B. für die Eingabe von Daten, **bundesweit einheitlich** ist, selbst wenn sich dahinterstehende Datenabfragen oder Rechtsfolgen in einem föderalen System von Bundesland zu Bundesland unterscheiden. So könnten beispielsweise nach Eingabe einer **Identifikationsnummer**⁵³¹ automatisiert das Bundesland erkannt und dementsprechend die weiteren zu befüllenden Felder passend zu dem Bundesland aufgezeigt werden. Der mit den laufenden KONSENS-Verfahren⁵³² zunächst erfolgreich beschrittene Weg muss noch schneller und konsequenter mit ausreichend Ressourcen ausgestattet und zu Ende geführt werden.
- **Digitalisierung von Prozessen.** Wo immer es möglich ist, sollten **manuelle Prozesse durch digitalisierte Prozesse ersetzt** werden. Dies ist bisher nur teilweise geschehen. Selbst Massenprozesse wie die Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen erfolgen heute noch in Papierform in dreifacher Ausfertigung, die dann vom Finanzamt nach Erledigung abgestempelt werden. Diese manuellen Prozesse binden massiv Ressourcen

und verlängern Verfahren teilweise erheblich.

- **Kommunikation.** Die Kommunikation sollte **so effizient wie möglich** aufgebaut werden. Derzeit unterscheiden sich Kommunikationswege zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen von Bundesland zu Bundesland massiv. Beispielsweise sind in einzelnen Bundesländern E-Mails zwischen Steuerpflichtigen und Betriebsprüfern nicht zugelassen; in anderen Bundesländern sind sie Standard. Darüber hinaus ist insbesondere der Ausbau von Schnittstellen und Plattformen zum Austausch von Dokumenten und Daten voranzutreiben.

In den folgenden Abschnitten werden verschiedene konkrete Probleme und Lösungsvorschläge vorgestellt. Die Themen sind nach Dringlichkeit ausgewählt. Sie beinhalten ausgewählte **Beispiele** und können keine abschließende Aufzählung darstellen.

6.2. Ausbau des risikoorientierten Ansatzes

Sowohl Gesetze als auch Verwaltungsprozesse sind derzeit in großen Teilen darauf ausgelegt, sicherzustellen, dass in der Besteuerung keine Lücken bestehen und dass **Missbrauch** (nahezu) **unmöglich gemacht wird**. Dieser Ansatz ist einerseits positiv zu sehen, da die Einhaltung von Gesetzen und die Sicherung des Steueraufkommens in großem Maße sichergestellt werden. Andererseits geht der Ansatz so weit, dass auch Steuerpflichtige, die sich compliant verhalten und dies durch strukturierte Prozesse und Maßnahmen sicherstellen und nachweisen können, durch **überbordende Bürokratie** gelähmt werden. Dies gilt auch für die Finanzverwaltung, die personell ihren Aufgaben teilweise kaum noch nachkommen kann. Der Engpass wird durch das sich abzeichnende massive **Sinken des Personalbestands** in den Finanzverwaltungen von Bund und Ländern noch verstärkt werden, wenn die geburtenstarken Jahrgänge aus dem Berufsleben ausscheiden.

⁵³¹ Dies könnte die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c AO sein, vgl. hierzu *Peuthert*, beck.digitax 2024, 2.

⁵³² Eine Einführung ist unter <https://www.steuer-it-konsens.de/ueber-konsens/unterwegs-in-eine-neue-welt>

verfügbar. Zu Kritik und Problemen vgl. *Schaeb/Hessel/Bernhardt*, DB 2021, 412; *Kowallik*, DB 2024, 899.

Um die Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen zu entlasten, empfiehlt die Kommission, das bisherige System konsequenter gemäß einem **risikoorientierten Ansatz** fortzuentwickeln.

Dazu sind ein **grundsätzlicher Kulturwandel und oft eine Änderung des Mindset bei Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung notwendig**.

In Steuergesetzen und gelebten Verfahren und Prozessen sollten **individuelle Verhältnisse der Steuerpflichtigen und eine risikoorientierte Betrachtungsweise stärker Berücksichtigung finden**. Die **Behandlung Steuerpflichtiger sollte von ihrer Steuerhistorie – der Einhaltung steuerlicher Pflichten – sowie der Einrichtung angemessener und wirksamer interner Steuerkontrollsysteme abhängig** gemacht werden. Dies kann in Form einer **Ampelbewertung**⁵³³ geschehen: Die Bewertung eines Steuerpflichtigen mit der Ampelfarbe „grün“ zeigt an, dass sich ein **Steuerpflichtiger grundsätzlich gesetzeskonform verhält, dies durch strukturierte Prozesse und Maßnahmen sicherstellt, dokumentiert und mit der Finanzverwaltung transparent kommuniziert**. Dies kann durch ein Tax Compliance Management System erfolgen, das jedoch **unternehmensgrößenabhängig angemessen ausgestaltet** sein muss. Es ist davon

auszugehen, dass der Großteil der Steuerpflichtigen der Gruppe der positiv („grün“) bewerteten Steuerpflichtigen angehören wird. Die Bewertung „rot“ würde einerseits bei steuerlichem **Fehlverhalten**⁵³⁴, aber auch andererseits ggf. bei **Neugründungen** – die naturgemäß über keine Steuerhistorie verfügen und daher keinen Vertrauensvorschuss erhalten können – gegeben werden. Ein Steuerpflichtiger bekommt dabei insgesamt nur **eine einzige Farbe** zugewiesen, die dann über **alle Steuerarten und Bundesländer**⁵³⁵ hinweg **Gültigkeit** hat.⁵³⁶ Fehlverhalten im Bereich der Umsatzsteuer würde beispielsweise zu der Bewertung „rot“ führen, die dann automatisch auch für Ertragsteuern, und zwar auf Länder- und Bundesebene, gilt.⁵³⁷

Konsequenz einer „grünen“ Ampelbewertung wären an verschiedenen Stellen **Erleichterungen für den Steuerpflichtigen**, beispielsweise:

- automatische Bescheiderteilung in Antragsprozessen⁵³⁸
- weniger Dokumentationsverpflichtungen⁵³⁹
- schnellere und fokussiertere Betriebsprüfungen⁵⁴⁰

⁵³³ Die Finanzverwaltung wendet auch heute bereits eine Risikoklassifizierung von Steuerpflichtigen an. An die Risikoklassifizierung knüpft sie beispielsweise Betriebsprüfungswahrscheinlichkeiten. Zudem gibt es z. B. im Rahmen von ICAP-Verfahren Erfahrungen mit der Risikobeurteilung von Unternehmen in Bezug auf Verrechnungspreise; vgl. auch § 89b AO. Die von der Europäischen Kommission im Jahr 2021 veröffentlichten European Trust and Cooperation Approach (ETACA) Guidelines, https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/1e2d7158-f083-4e68-9ece-b96ce02668c9_en?filename=GuidelinesProzent20ofProzent20MNEsProzent20programmeProzent20EUProzent20CooperativeProzent20ComplianceProzent20Programme.pdf, S. 14, schreiben vor, dass geprüfte Transaktionen als „low risk“ oder „no-low risk“ klassifiziert werden. Ferner stellen sie fest, dass „the low-risk classification of the transactions should be taken in due consideration in case of future audits“, 16. Auf solche Erfahrungen kann für die Ampel-Beurteilung aufgesetzt werden; dies gilt auch in Bezug auf vorher zu erfüllende Voraussetzungen. Im Ausland gibt es Erfahrungen in der Risikobewertung von Steuerpflichtigen beispielsweise in Estland (vgl. Republic of Estonia, <https://www.emta.ee/en/business-client/e-services-training-courses/advice/what-tax-behaviour-ratings-tell-you>), in Australien (vgl. Australian Government, <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/corporate-tax-measures-and-assurance/large-business/in-detail/findings-report-top-1000-income-tax-and-gst-assurance-programs/findings-report-summary>) und im Vereinigten Königreich (GOV.uk, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcr4100>).

⁵³⁴ Der Kommission ist bewusst, dass die Kategorisierung von Steuerpflichtigen in die Ampelfarben „grün“ oder „rot“ ein hochsensibler Prozess ist, der mit größter Sorgfalt anhand eindeutiger Kriterien vorzunehmen ist. Es ist u. a. sicherzustellen, dass Fälle, bei denen die Finanzverwaltung (insbesondere über Betriebsprüfungen) und der Steuerpflichtige unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten, nicht automatisch zu einer „Rotsetzung“ des Steuerpflichtigen führen. Auch ist zu klären, wer diese Einstufung (wann) rechtssicher vornimmt und unter welchen Voraussetzungen eine einmal vorgenommene Einstufung in „rot“ wieder in „grün“ wechselt.

⁵³⁵ Voraussetzung ist eine konsequente Weiterentwicklung des Austausches von und der Zugriffsrechte auf Steuerdaten des Bundes und der Bundesländer.

⁵³⁶ Anfänglich werden evtl. einzelne dezentrale Bewertungen bestehen (müssen), bis eine IT-Lösung geschaffen ist, auf die alle notwendigen Landes- und Bundesstellen zugreifen können.

⁵³⁷ Der Ampelstatus sollte für den Steuerpflichtigen einsehbar sein. Es bliebe zu überlegen, wie lange ein „roter“ Status beibehalten würde und wann er – durch Zeitablauf, in dem kein schädliches Verhalten vorlag – zu „grün“ zurückkehren würde.

⁵³⁸ Vgl. Abschnitt 6.5. „Antragsprozess bei Forschungszulage und Investitionsprämie“.

⁵³⁹ Vgl. beispielsweise Abschnitt 6.5. „Antragsprozess bei Forschungszulage und Investitionsprämie“ oder Abschnitt 6.8.3.1. „Bedeutung von Tax Compliance Management Systemen“ durch eine Abgrenzung von Prüfungsschwerpunkten.

⁵⁴⁰ Vgl. Abschnitt 6.8.3.1. „Bedeutung von Tax Compliance Management Systemen“.

- weniger Überprüfungen.⁵⁴¹

Die Einführung eines solchen **risikoorientierten Ansatzes** schafft zudem **Verbesserungen** für die **Finanzverwaltung**:

- Ein risikoorientierter Ansatz, der individuelle Verhältnisse des Steuerpflichtigen stärker berücksichtigt und die Behandlung Steuerpflichtiger in Abhängigkeit ihrer Steuerhistorie zulässt, stellt **ressourcenschonende Verfahren in der Finanzverwaltung** sicher und kann hierdurch insbesondere zu Personaleinsparungen führen.
- Ressourcen in der Finanzverwaltung werden frei, um risikobehaftete Fälle und Steuerpflichtige, die sich nicht als ausreichend compliant erwiesen haben, aufzugreifen und prüfen zu können.

Der risikoorientierte Ansatz bietet – wie auch die bisherigen Prozesse und Prüfungen der Finanzverwaltung – keine hundertprozentige Sicherheit. Dennoch erachtet es die Kommission auch unter Berücksichtigung von Kosten-Nutzen-Erwägungen für sinnvoll, einen risikoorientierten und teilweise automatisierten Ansatz auszubauen, damit Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen ihre Aufgaben auch in Zukunft bewältigen können.

Dabei ist zu beachten, dass der Aufbau eines verwaltungsebenen- und steuerartenübergreifendes Ampelsystems Zeit beanspruchen wird. Der hierfür notwendige Zeitrahmen darf nicht dazu führen, die hier beschriebenen Erleichterungen für Steuerpflichtige und Verwaltung erst zeitverzögert einzuführen. Daher ist grundsätzlich bei allen hier vorgestellten Regelungen der folgende Aufbau zu beachten:

Zunächst sollten auf Gesetzes- oder Verwaltungsebene die hier beschriebenen Vereinfachungen eingeführt werden. Diese sind für jedes steuerpflichtige Unternehmen anwendbar. Im nächsten Schritt legen Ausnahmeregelungen von den neu eingeführten Vereinfachungen die Folgen einer hohen Risikoeinschätzung durch die Finanzverwaltung, d.h. die Folgen einer

„roten“ Ampelbewertung, fest. Dies könnte in Form einer separaten gesetzlichen Regelung erfolgen, die die Konsequenzen einer „roten“ Ampelbewertung auflistet. Erst, wenn eine „rote“ Ampelbewertung erfolgt ist, greift diese Neuregelung. Bis ein verwaltungsebenen- und steuerartenübergreifendes Ampelsystem aufgebaut sind, sind im Übergang auch lokale Risikobewertungen von Steuerpflichtigen denkbar, die zunächst noch nicht flächendeckend eingesehen und übernommen werden können.⁵⁴²

6.3. Einbehalt von Quellensteuern und Kapitalertragsteuern

6.3.1. Freistellungsanträge zur Herabsetzung des Quellensteuereinhalts bei grenzüberschreitenden Dividenden, Zins- und Lizenzzahlungen

Deutsche Unternehmen sind bei bestimmten grenzüberschreitenden Vergütungen (z. B. Lizenzen) grundsätzlich dazu verpflichtet, ungeachtet der DBA-Regelungen und EU-Richtlinien einen **Steuerabzug für den beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger** vorzunehmen (§ 50a EStG).

Zur Reduzierung des Steuerabzugs ist regelmäßig ein Freistellungsantrag vom ausländischen Vergütungsgläubiger beim BZSt einzureichen; nur bei Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung ist der Steuerabzug mit reduziertem Quellensteuersatz durch das inländische Unternehmen zulässig.⁵⁴³

Eine (quartalsweise) Steueranmeldung ist vom Vergütungsschuldner auch abzugeben, wenn eine Reduzierung des Steuersatzes auf 0 Prozent beschieden wurde. Die Frist zur Steueranmeldung in den Fällen des § 50a EStG beläuft sich auf zehn Tage nach Ablauf des Quartals.

Das bestehende Verfahren ist aus verschiedenen Gründen als **problematisch** zu beurteilen:

⁵⁴¹ Vgl. Abschnitt 6.5. „Antragsprozess bei Forschungszulage und Investitionsprämie“ sowie Erleichterungen bei der Betriebsprüfung, siehe Abschnitt 6.8.3.1. „Bedeutung von Tax Compliance Management Systemen“.

⁵⁴² Dies wird auch heute schon so in Finanzämtern vorgenommen.

⁵⁴³ Für die Kapitalertragsteuer ist eine Freistellungsbescheinigung an die Voraussetzung geknüpft, dass der Gläubiger der Kapitalerträge eine im Ausland steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ist, die am Nennkapital der ausschüttenden Gesellschaft zu mindestens 10 Prozent beteiligt ist (§ 50c Abs. 2 S. 5 EStG).

- Es besteht das grundsätzliche Erfordernis einer **Freistellungsbescheinigung für jeden Vertragspartner und jeden einzelnen Vertrag bzw. jede einzelne Beteiligung**.
- Es sind **umfangreiche Nachweise für jede Vertragsbeziehung einzureichen, insbesondere die Substanznachweise für die Missbrauchsprüfung nach § 50d Abs. 3 EStG**.⁵⁴⁴
- Es besteht ein hoher Koordinations- und Unterstützungsaufwand auf Seiten des inländischen Vergütungsschuldners im Rahmen der Antragstellung in der Praxis. Bei Verträgen zwischen fremden Dritten wird zudem oftmals die Quellensteuer vom ausländischen Gläubiger auf den inländischen Vergütungsschuldner abgewälzt, weil der Gläubiger das Durchlaufen des Freistellungs- oder Erstattungsverfahrens gemäß § 50c EStG einschließlich der Mitwirkungspflichten gemäß § 50d Abs. 3 EStG grundsätzlich ablehnt. Alternativ bricht der ausländische Vergütungsgläubiger das Verfahren während des Antragsprozesses ab, da durch die vertragliche Überwälzung der Steuerschuld auf den Inländer kein Interesse an der Fortführung des Verfahrens besteht. Beim Abbruch erhöht sich beispielsweise bei Lizenzen die zu zahlende Lizenzgebühr für deutsche Unternehmen de facto um 18,8 Prozent (Quellensteuer aufgrund der Nettovereinbarung zzgl. Solidaritätszuschlag)⁵⁴⁵, was einen erheblichen Wettbewerbsnachteil darstellt.
- Oftmals bestehen lange Bearbeitungszeiten auf Seiten der Vertragsparteien und des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt). Regelmäßig findet eine Überschreitung der

dreimonatigen Bearbeitungsfrist nach § 50c Abs. 2 S. 6 EStG statt; die aktuelle Bearbeitungszeit beträgt laut dem BZSt bis zu zwölf Monate.⁵⁴⁶ Gleichzeitig gilt eine zeitliche Befristung der Gültigkeit der Bescheinigung (höchstens drei Jahre ab Antragseingang).

- Die Freistellungsbescheinigung steht unter dem **Vorbehalt** der fortdauernden Einhaltung der Voraussetzungen und ist regelmäßig mit **weiteren Nebenbedingungen** versehen; den Vergütungsschuldner trifft (aus Haftungs- und Compliance-Sicht) eine permanente implizite Prüfpflicht.
- Das Freistellungsverfahren ist **im internationalen Vergleich** unüblich und für ausländische Vergütungsgläubiger deshalb regelmäßig erklärungsbedürftig.
- Die **kurze Frist für Steueranmeldungen**, insbesondere gemäß § 50a Abs. 5 EStG, bedeutet selbst bei Nullmeldungen eine kapazitive Herausforderung für inländische Unternehmen.

Zur **Vereinfachung und Einsparung von Ressourcen auf Seiten der Finanzverwaltung** und der Steuerpflichtigen schlägt die Kommission folgenden neuen Prozess vor.

6.3.1.1. Einführung eines Identifikationsverfahrens⁵⁴⁷

Die Kommission empfiehlt die Einführung eines zentralen Identifikationsverfahrens mit folgenden Eckpunkten:

- **Der ausländische Vergütungsgläubiger kann durch Beantragung beim BZSt und Erbringung entsprechender Nachweise eine zentrale Identifikationsnummer (ID) je Vergütungskategorie (z. B. Lizenzen, Zinsen, Dividenden) erhalten.**⁵⁴⁸ Eine erteilte

⁵⁴⁴ Es können beispielsweise Arbeitsverträge des ausländischen Vergütungsgläubigers durch das BZSt angefragt werden, um die Substanz nachzuweisen.

⁵⁴⁵ Aufgrund der Nettovereinbarung zwischen inländischem und ausländischem Vertragspartner erhöht sich die Gesamtbelastung des inländischen Vertragspartners um die hochgerechnete Quellensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag. Der Quellensteuersatz beträgt dann $1 - (1 / (1 - 0,15 \times 1,055)) = 0,188$.

⁵⁴⁶ Das Freistellungsverfahren dauert derzeit durchschnittlich 480 Tage, vgl. BT-Drucks. 20/10898, 1.

⁵⁴⁷ In Anlehnung an BDI, Dokumentennummer D 1699 vom Juli 2023.

⁵⁴⁸ Die EU-Kommission hat mit ihrem Richtlinienvorschlag: 'Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes' vom 19. Juni 2023 (2023/0187 (CNS)) ebenfalls ein standardisiertes

Registrierungsverfahren für ausländische Finanzintermediäre beim 'National Register' des EU-Mitgliedsstaates vorgeschlagen, in dem die Gesellschaft, in die investiert wurde, ansässig ist. Der Richtlinienvorschlag ist derzeit auf die Vereinfachung und Beschleunigung des Quellensteuerprozesses in Bezug auf Dividenden und Zinsen zwischen Banken/Finanzintermediären und EU-ansässigen Unternehmen begrenzt. Dieses von der EU-Kommission vorgeschlagene 'National Register' sowie die Verwendung eines Digital Tax Resident Certificates (eTRC) könnten auch für die Vergabe und Verwaltung der hier vorgeschlagenen zentralen ID für ausländische Vergütungsgläubiger, die keine Banken/Finanzintermediäre sind, genutzt werden. Die Vergabe einer zentralen ID sollte nicht auf europäische Vergütungsgläubiger beschränkt werden.

ID bestätigt abstrakt die Berechtigung zur Quellensteuerreduzierung nach DBA und/oder EU-Richtlinie und entspricht somit einer allgemeingültigen Freistellungsbescheinigung.⁵⁴⁹ Die ID gibt der Vergütungsgläubiger an seine in Deutschland steuerpflichtigen Vergütungsschuldner dieser Vergütungskategorie, die **ohne weitere Nachweise** auf dieser Basis **eine Reduzierung des Quellensteuerabzugs** vornehmen. Im Rahmen der Steueranmeldungen wird das BZSt über die vorgenommene Reduzierung des Steuersatzes unter Angabe der verwendeten ID-Nummer informiert. Nachweise für die Erfüllung der Voraussetzungen (insbesondere die des § 50d Abs. 3 EStG⁵⁵⁰) müssen so nur einmal erbracht werden und Nachweise, die für die Prüfung mehrerer Vergütungskategorien herangezogen werden, sind verknüpfbar und vom BZSt entsprechend mehrfach zu verwenden (Once-Only-Prinzip).

- Die ID hat eine **Gültigkeit von mindestens fünf Jahren** ab Antragstellung.⁵⁵¹ Im Rückwirkungszeitraum der Gültigkeit der ID abgegebene Steueranmeldungen dürfen weiterhin auf Basis der nachträglich und mit Rückwirkung erteilten ID korrigiert werden. Ein separater Erstattungsantrag ist nicht notwendig.⁵⁵²
- Es besteht eine **Meldepflicht** des ausländischen Vergütungsgläubigers **bei Änderungen der Verhältnisse** (ad-hoc Meldung innerhalb von z. B. vier Wochen) und zusätzlich durch eine jährliche Bestätigung (idealerweise Erinnerung mittels Push-Benachrichtigung in englischer Sprache); die „Deaktivierung“ der ID ist bei Verletzung

der Mitteilungspflichten, voraussetzungs-schädlichen Änderungen oder „rotem“ Am-pelstatus denkbar. Die Versagung der ID führt zu einer mit dem heutigen Rechtszu-stand vergleichbaren Prüfung des Antrags durch die Finanzverwaltung.

6.3.1.2. Erleichtertes Freistellungsverfahren bis zu einer Vergütungsgrenze

Unabhängig vom beschriebenen Identifikationsverfahren, welches insbesondere von großen Unternehmen angewendet werden wird, sollte in Anlehnung an § 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG **eine Freigrenze für alle DBA- oder Richtlinienfälle** und unabhängig von der Vergütungskategorie (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) eingeführt werden. Konkret sollte bis zu einer zu definierenden Vergütungsschwelle (Vorschlag: 500.000 Euro pro Jahr und Schuldner) die Vorlage einer **Ansässigkeitsbescheinigung beim inländischen Vergütungsschuldner** als Nachweis für die Abkommensberechtigung und die Anwendung eines reduzierten Quellensteuersatzes genügen.⁵⁵³

6.3.1.3. Verlängerung der Gültigkeit der Freistellungen

Als Minimalforderung sollte bei Nichtumsetzung der vorgenannten Vorschläge eine gesetzliche Mindestgültigkeitsdauer von drei Jahren ab Erteilung der Feststellungsbescheinigung mit Rückwirkung ab Antragstellung eingeführt werden. Die Verlängerung der maximalen Gültigkeitsdauer von drei auf fünf Jahre, wie im 4. Bürokratieentlastungsgesetz vorgesehen, ist zu begrüßen.

6.3.1.4. Dauerfristverlängerung

Unabhängig von den Vorschlägen für das Freistellungsverfahren sollten die Regelungen des Steueranmeldeverfahrens nach § 50a EStG

⁵⁴⁹ Das BZSt bietet unter eher restriktiven Voraussetzungen und mit recht hohem Prüfmaßstab auch heute schon allgemeingültige Freistellungsbescheinigungen an. Voraussetzungen sind u. a. eine festgelegte Mindestanzahl an Vertragspartnern, die Übersendung einer Liste mit sämtlichen Vertragspartnern und das Abschließen von Standardverträgen, die inhaltlich im Wesentlichen identisch sind. Diese allgemeingültigen Freistellungsbescheinigungen sind nach Kenntnissen der Kommission bisher einem eher kleinen Adressatenkreis bekannt und wurden nur in einer sehr niedrigen Anzahl von Fällen beantragt. Die Kommission regt mit o. g. Vorschlag an, auf den bisherigen Erfahrungen aufzubauen, die restriktiven Voraussetzungen jedoch zugunsten eines Verfahrens abzubauen, das unabhängig von diesen Voraussetzungen für alle Vergütungsgläubiger offensteht.

⁵⁵⁰ Die für die Erfüllung der Voraussetzung des § 50d Abs. 3 EStG zu erbringende Nachweise sollten auf ein notwendiges Mindestmaß reduziert werden.

⁵⁵¹ Die Gültigkeit von fünf Jahren entspricht der geplanten Verlängerung der Gültigkeitsdauer für Freistellungsbescheinigungen gemäß dem 4. Bürokratieentlastungsgesetz (Kabinettsbeschluss vom 21. März 2024).

⁵⁵² Diesbezüglich wäre zu überlegen, ob eine korrigierte Steueranmeldung für Vergütungen im Zeitraum zwischen Antragstellung und Erteilung der ID durch eine automatische Erstattung der zu viel gezahlten Quellensteuern von Amts wegen ersetzt werden könnte.

⁵⁵³ Auch hier wäre die Verwendung eines Digital Tax Resident Certificate (eTRC) hilfreich, das im Rahmen der Umsetzung des Richtlinienvorschlages der EU-Kommission: „Faster and Safer Relief of Excess Withholding Taxes“ vom 19. Juni 2023 (2023/0187 (CNS)) eingeführt werden soll.

insoweit angepasst werden, dass eine Dauerfristverlängerung der regulären gesetzlichen Abgabefrist um 30 Tage – ähnlich wie bei der Umsatzsteuer – beantragt werden kann.

6.3.1.5. Nutzung einer digitalen Plattform

Mittelfristig sollten die ID sowie die aktuelle Restlaufzeit über eine BZSt-Plattform durch den Vergütungsschuldner und Finanzämter einsehbar sein.

Im Ausbau der digitalen Plattform des BZSt für das Freistellungsverfahren ist Folgendes wichtig:

- Das **BZSt-Online-Portal (BOP)** sollte weiter zu einer **digitalen Plattform** ausgebaut werden.
- Es müssen **Schnittstellen zwischen dem BZSt und den Betriebsstättenfinanzämtern** zur Ermöglichung des Datenzugriffs im Fall von Betriebsprüfungen eingerichtet werden (Once-Only-Prinzip).
- **Zugriffsmöglichkeiten müssen für alle Vertragspartner** eingerichtet werden.
- Die Kommunikation erfolgt über **digitale Kommunikationswege** und Funktionalitäten wie Push-Nachrichten.
- Digitale Einbahnstraßen müssen beseitigt und ein digitales Zusammenwirken aller beteiligten Parteien muss ermöglicht werden.

6.3.2. Kapitalertragsteuer bei inländischen Dividendenausschüttungen von Kapitalgesellschaften

6.3.2.1. Fälligkeit der Kapitalertragsteuer bei Ausschüttungen an inländische Gläubiger

Bei Ausschüttungen an Anteilseigner ist der Schuldner der Kapitalertragsteuer der Gläubiger der Kapitalerträge (§ 44 Abs. 1 S. 1 EStG). Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 S. 2 EStG). Zu diesem Zeitpunkt haben die Schuldner der Kapitalerträge den Steuerabzug auf Rechnung des Gläubigers vorzunehmen (§ 44 Abs. 1 S. 3 EStG). Abweichend vom Grundsatz, dass die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Steuer jeweils bis zum zehnten Tag des Folgemonats abzuführen ist, ist bei Ausschüttungen die einbehaltene Steuer in dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 S. 5

EStG). Nach § 44 Abs. 2 EStG fließen Ausschüttungen an dem Tag zu, der im Gesellschafterbeschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. Ist kein Auszahlungstag im Beschluss festgelegt, gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung.

Gerade der letzte Punkt bereitet in der Praxis oft Probleme, da in der Gesellschafterversammlung, die über die Ausschüttung entscheidet, die Festlegung eines Auszahlungszeitpunktes optional ist. Kann sich die Gesellschafterversammlung nicht auf einen Zeitpunkt einigen, muss – ohne Vorbereitungszeit für die unternehmensinterne Verwaltung – die Kapitalertragsteuer am Folgetag abgeführt werden. Diese knappe Vorlaufzeit ist kaum einzuhalten; damit schwebt in derartigen Fällen über der Abführung dauerhaft das Damoklesschwert der verspäteten Abgabe mit den entsprechenden Folgen.

Zur Vereinfachung empfiehlt die Kommission die **Streichung der Ausnahme für Ausschüttungen im § 44 Abs. 1 S. 5 und Abs. 2 EStG**. Damit würde die generelle Regelung gelten, dass die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Steuer jeweils bis zum zehnten Tag des Folgemonats abzuführen ist.

6.3.2.2. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuereinkhalt

Ausschüttungen, die beim Gläubiger nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei sind

Will eine Kapitalgesellschaft eine Ausschüttung vornehmen, muss nach § 43 EStG in der Regel im Zeitpunkt der Ausschüttung die Kapitalertragsteuer von der ausschüttenden Kapitalgesellschaft einbehalten und an das Finanzamt abgeführt werden. Ist die Gläubigerin der Ausschüttung eine Kapitalgesellschaft, regelt § 8b Abs. 1 KStG, dass „Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes (...) bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz [bleiben].“ Das heißt, dass Ausschüttungen bei der Gläubiger-Kapitalgesellschaft – wenn diese die Voraussetzung der 10 Prozent-Beteiligung des § 8b Abs. 4 KStG erfüllt – steuerfrei bleiben.

Gleichwohl muss die ausschüttende Kapitalgesellschaft die Kapitalertragsteuer erst einmal einbehalten und abführen und der Gläubiger-Kapitalgesellschaft diesen Abzug bescheinigen.

Diese kann dann im Rahmen ihrer Körperschaftsteuerveranlagung die Kapitalertragsteuer zurückerhalten. Zwischen dem Zeitpunkt der Ausschüttung und den Zeitpunkten der Veranlagung sowie Erstattung kann ein längerer Zeitraum liegen.⁵⁵⁴

Will die ausschüttende Kapitalgesellschaft vom Kapitalertragsteuereinbehalt Abstand nehmen, regelt § 44a Abs. 5 EStG das Verfahren dazu.

Voraussetzungen für die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuereinbehalt bei der ausschüttenden Gesellschaft sind:

1. Die Gläubiger-Kapitalgesellschaft muss unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sein.
2. Die empfangenen Dividenden müssen bei der Gläubiger-Kapitalgesellschaft Betriebseinnahmen darstellen.
3. Die **Kapitalertragsteuer** muss auf Grund der Geschäfte bei der **Gläubiger-Kapitalgesellschaft auf Dauer höher sein als ihre gesamte festzusetzende Körperschaftsteuer**.

Die obenstehenden Merkmale müssen kumulativ vorliegen, was auf Antrag durch eine Bescheinigung des Finanzamtes der Gläubigerin nachzuweisen ist.

Zur **Vereinfachung** empfiehlt die Kommission, dass die ausschüttende Kapitalgesellschaft in ihrer Körperschaftsteuererklärung **versichert**, dass ein Fall des § 8b Abs. 1 KStG und somit **Steuerfreiheit vorliegt**.⁵⁵⁵ In diesem Fall muss sie keine Kapitalertragsteuer einbehalten und abführen.

Dies ist vertretbar, denn in der Körperschaftsteuererklärung ist im Mantelbogen anzugeben,

wer ab wann in welcher Höhe beteiligt ist. Somit liegen der Finanzverwaltung alle Informationen vor, um die Voraussetzungen der Steuerfreiheit bei der Gläubiger-Kapitalgesellschaft zu überprüfen.

Die oben unter 3. genannte Voraussetzung stellt einen **systemwidrigen Zusammenhang zwischen dem Kapitalertragsteuereinbehalt bei steuerfreien Ausschüttungen und der Körperschaftsteuerschuld von steuerpflichtigen Einkommen dar**. Wenn bei der Gläubigerin zusätzlich zu den steuerfreien Einnahmen weiteres nicht steuerfreies Einkommen entsteht, ist die darauf entfallende Körperschaftsteuerbelastung mit eigens dafür festzusetzenden Körperschaftsteuervorauszahlungen abzuschöpfen.

Insoweit kann auch keine Haftung des Schuldners der vermeintlichen Kapitalertragsteuer auf die steuerfreien Einnahmen nach § 8b Abs. 1 KStG greifen, da der Schuldner und Abführungsverpflichtete der Körperschaftsteuer für die nicht steuerfreien Einkommensteile die Gesellschaft selbst ist.

Während § 44a EStG die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuereinbehalt im Inland regelt, gibt es für Mutterunternehmen bzw. Betriebsstätten als Vergütungsgläubiger im EU-Ausland (§ 43b EStG) eine andere Regelung für die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuereinbehalt. Diese ist aber ebenfalls nur auf Antrag anwendbar. Fraglich ist, ob die vorgeschlagene antragsunabhängige Vereinfachungsregelung in gleicher Weise auf ausländische Gläubiger ausgedehnt werden könnte. Hier wäre § 50d Abs. 3 EStG zu berücksichtigen, weshalb die ausschüttende Gesellschaft ebenfalls die o. g. Versicherung abgeben müsste und ergänzend zu

⁵⁵⁴ Das Minimum beträgt ca. acht Monate, da bei einer Ausschüttung zum Ende eines Kalenderjahres die Körperschaftsteuerformulare für dieses Kalenderjahr regelmäßig frühestens im Mai/Juni des Folgejahres vorliegen und eine Körperschaftsteuererklärung abgegeben werden kann. Vgl. auch die Empfehlung in Abschnitt 6.10.1 „Verbesserungsvorschläge für den Austausch zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen“ zur schnelleren Bereitstellung der digitalen Formulare.

⁵⁵⁵ Hier wäre auch ein an das im FASTER-Richtlinienentwurf vom 19. Juni 2023 (2023/0187 (CNS)) angelehnte Verfahren denkbar. Im Inlandsfall würde die ausschüttende Kapitalgesellschaft eine bundesweit einheitliche elektronische Bescheinigung – ähnlich der eTRC – beantragen, die innerhalb einer kurzen Frist vom BZSt ausgestellt wird und für einen oder mehrere Veranlagungszeiträume gültig ist. Damit weist sie nach, dass die Tatbestandsmerkmale des § 8b Abs. 4 KStG für eine Steuerbefreiung von Dividenden bzw.

Ausschüttungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 oder 10 Buchst. a EStG erfüllt sind und kann vom Kapitalertragsteuereinbehalt Abstand nehmen. Die ausschüttende Kapitalgesellschaft muss die eingeholten Bescheinigungen im weiteren Zeitverlauf für Zwecke einer Überprüfung z. B. im Rahmen einer Außenprüfung vorhalten. Liegen die Voraussetzungen des § 8b Abs. 4 KStG nicht mehr vor, träge die ausschüttende Kapitalgesellschaft eine Anzeigepflicht gegenüber dem BZSt, die ebenfalls elektronisch über ein zentrales Portal abgewickelt wird. Das BZSt kann nach einer solchen Anzeige die ausgestellte Bescheinigung ggf. widerrufen. Mittelfristig wäre dieser Vorgang an ein zentrales vom BZSt geführtes elektronisches Register gekoppelt, in dem sowohl die Gläubigerkapitalgesellschaft als auch die ausschüttende Kapitalgesellschaft Einsicht nehmen können, ob eine gültige Bescheinigung beim BZSt für die entsprechende Gesellschaft vorliegt und wie lange diese gilt.

versichern hätte, dass bei einem ausländischen Gläubiger kein Ausschluss der Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG gemäß den Regelungen des § 50d Abs. 3 EStG vorliege. Insoweit haftet der Schuldner der Kapitalerträge auch für fehlerhaft nicht einbehaltene Kapitalertragsteuer.

Ausschüttungen, die beim Gläubiger aufgrund von § 8b Abs. 4 KStG nicht steuerfrei sind

Wird die 10-prozentige Mindestbeteiligungsquote nicht eingehalten, unterliegen die Erträge beim Empfänger grundsätzlich der Körperschaftsteuer. Diese beträgt 15 Prozent, während der Kapitalertragsteuersatz grundsätzlich 25 Prozent beträgt (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG), weshalb § 44a Abs. 8 KStG den Steuerabzug bei bestimmten Gesellschaften wie steuerbefreiten Körperschaften auf drei Fünftel reduziert. Die Kommission empfiehlt, diese **Reduzierung auf drei Fünftel auf alle dem Körperschaftsteuergesetz unterliegenden Körperschaften** auszuweiten, so dass die Kapitalertragsteuer der später zu zahlenden Steuer entspricht.

Vororganschaftliche Mehrabführungen

Vororganschaftliche Mehrabführungen gelten als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft (§ 14 Abs. 3 S. 1 KStG) und unterliegen aufgrund dieser Fiktion ebenfalls dem Kapitalertragsteuerabzug. Aufgrund der Behandlung als Gewinnausschüttung gilt beim Empfänger wie o. g. auch hier § 8b Abs. 1 KStG. **Vororganschaftliche Mehrabführungen** sollten deshalb ausdrücklich in die o. g. **Vereinfachungsregelung** aufgenommen werden.

Personengesellschaften als Gläubiger

Sind **Gesellschafter einer Personengesellschaft**, die Vergütungen von einer inländischen Kapitalgesellschaft erhält, ihrerseits **Kapitalgesellschaften**, dann sollten **die vorgenannten Regelungen uneingeschränkt für diese Ausschüttungen gelten**. Im Ergebnis liegt auch hier ein Fall des § 8b Abs. 1 KStG vor. Die ausschüttende Kapitalgesellschaft wird geeignete

Informationen vom Gläubiger benötigen, um die o. g. Versicherung abgeben zu können.

Sind die Anteilseigner natürliche Personen, deckt sich der Kapitalertragsteuereinbehalt grundsätzlich in etwa mit der tatsächlichen Steuerbelastung mit Abgeltungsteuer (§ 32d EStG) bzw. gemäß Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG). Deshalb kann das bisherige Modell insoweit beibehalten werden.

6.3.3. Kapitalertragsteuer bei grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen von Kapitalgesellschaften

Eine steuerliche Entlastung i. S. e. **Relief at Source-Verfahren** empfiehlt die Kommission auch bei Dividendenausschüttungen an **ausländische Anteilseigner, für die kein Freistellungsverfahren** gem. § 50c Abs. 2 EStG **zulässig ist**. Eine solche Entlastung wurde erstmalig auf Basis des OECD „Treaty Relief and Compliance Enhancement“ 2021 in Finnland eingeführt.⁵⁵⁶ Die Grundidee ist, dass die Quellensteuer von der zum Kapitalertragsteuereinbehalt verpflichteten Stelle nur in der Höhe einbehalten wird, die final für den jeweiligen Empfänger vorgesehen ist. Eine spätere Erstattung zu viel einbehaltener Quellensteuern – die in jedem Einzelfall mit einem Antrag durch den Steuerpflichtigen und einer Bearbeitung durch das BZSt einhergeht (§ 50c Abs. 3 EStG) – würde entfallen.

Dies ist zunächst für an natürliche Personen mit Ansässigkeit in DBA-Staaten⁵⁵⁷ ausgeschüttete Dividenden sinnvoll. Danach würde die zum Kapitalertragsteuereinbehalt verpflichtete Stelle – bei entsprechender DBA-Ansässigkeit der natürlichen Person – nicht 25 Prozent zzgl. Solidaritätszuschlag, sondern lediglich eine (auch von den DBA vorgesehene) 15-prozentige Quellensteuer einbehalten. Ein Erstattungsantrag des Steuerpflichtigen im Nachgang wäre in diesen Fällen weder erforderlich, noch möglich.

Alternativ zu diesem Vorschlag ließe sich darüberhinausgehend erwägen, dass sämtliche **Ausschüttungen an beschränkt steuerpflichtige** (natürliche oder juristische Personen) nur

⁵⁵⁶ Vgl. Raquest, <https://raquest.tax/blog/trace-relief-at-source-from-withholding-tax-in-finland/>, 29.05.2024; OECD, Trace Implementation Package.

⁵⁵⁷ Die Prüfung der Ansässigkeit könnte vor dem Steuerabzug bei den Banken erfolgen, die gemäß dem „Know your

Customer-Prinzip“ Kenntnis darüber haben, wo ihre Kunden wohnen. Mit Einführung der elektronischen Ansässigkeitsbescheinigung (eTRC) sollte eine Validierung der eTRC durch die Banken unproblematisch technisch möglich sein.

noch mit einem **Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 15 Prozent** belastet werden.⁵⁵⁸ Bereits heute hat jede beschränkt steuerpflichtige Körperschaft – losgelöst von der Frage ihrer Ansässigkeit – einen Erstattungsanspruch in Höhe von zwei Fünfteln der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer (§ 44a Abs. 9 EStG). Jede Körperschaft kann damit – unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags – auf 15,825 Prozent (also ebenfalls nahezu 15 Prozent) entlastet werden. Problematisch mit Blick auf missbräuchliche Ein- bzw. Zwischenschaltungen von Gesellschaften (vgl. § 50d Abs. 3 EStG) wären lediglich solche Konstellationen, in denen eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem Nicht-DBA-Staat eine Körperschaft zwischen sich und die Beteiligung schaltet. Hier wäre zu prüfen, ob dieses möglicherweise eher geringe fiskalische Risiko in Kauf genommen wird.⁵⁵⁹ Für den Fall, dass die Körperschaft eine über die Reduktion auf 15 Prozent hinausgehende Entlastung geltend machen will, stünden weiterhin die Antragsverfahren beim BZSt offen.

6.4. Steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung von Sachzuwendungen

Es gibt diverse Arten von **Sachzuwendungen** von Unternehmen an ihre Arbeitnehmer und andere Empfänger – insbesondere für **Bewirtungen, Betriebsveranstaltungen und sonstige Zuwendungen**⁵⁶⁰ – die für die folgenden Bereiche gewürdigt werden müssen:⁵⁶¹

- Ertragsteuer (Betriebsausgabenabzug)
- Umsatzsteuer (Vorsteuerabzug)

- Lohnsteuer (Individualversteuerung beim Arbeitnehmer bzw. Pauschalversteuerung zu unterschiedlichen Pauschalsteuersätzen durch den Arbeitgeber)
- Sozialversicherung
- mögliche Aufzeichnungspflichten

Die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Würdigung ist je Sachzuwendungsart völlig unterschiedlich und teilweise unsystematisch.⁵⁶² Die im Folgenden aufgeführten (wenigen) Beispiele sollen dies verdeutlichen:

1. Überschreitet zum Beispiel bei **Betriebsveranstaltungen** der aufgewendete Betrag je Teilnehmer 110 Euro, unterliegt der 110 Euro übersteigende Betrag einer pauschalen Lohnsteuer in Höhe von 25 Prozent, sofern der Arbeitgeber vom Wahlrecht der Pauschalierung Gebrauch macht (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Sozialversicherung fällt nicht an (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV). Werden dieselben (eigenen) Mitarbeiter außerhalb von sogenannten Arbeitsessen (R 8.1 Abs. 8 LStR) zum Beispiel anlässlich eines Projektabschlusses bewirtet, ist eine Lohnsteuerpauschalierung in Höhe von 30 Prozent bei gleichzeitiger individueller Sozialversicherungspflicht vorzunehmen (§ 37b Abs. 2 EStG). Der bei Betriebsveranstaltungen eine Höhe von 110 Euro je Teilnehmer unterschreitende Betrag löst weder Lohnsteuer- noch Sozialversicherungspflicht für die aufgewendeten Kosten aus (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a S. 3 EStG). Problematisch ist in diesem Zusammenhang, dass die Kosten je Teilnehmer bei einer Betriebsveranstaltung nicht zuverlässig geplant werden können. Sinkt z. B. aufgrund von Krankheitsfällen die tatsächliche Teilnehmerzahl einer Betriebsveranstaltung (so dass der durch das

⁵⁵⁸ Es würde in diesem weitergehenden Vorschlag nicht nur das Verwaltungsverfahren, sondern grundsätzlich die Höhe der gesetzlich vorgesehenen Steuer angepasst werden.

⁵⁵⁹ Die Zahl der möglicherweise existierenden Fälle kann deshalb als gering angesehen werden, weil – von Brasilien abgesehen – kaum Staaten oder Gebiete ohne DBA mit Deutschland existieren, in denen viele natürliche Personen ihren Wohnsitz haben. Deutschland verfügt über rund 100 Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vgl. BMF-Schreiben zum Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich vom 15.01.2024, BStBl. I 2024, 193, Anhang.

⁵⁶⁰ Diese umfassen beispielsweise Geschenke, Tickets und Gutscheine für Waren oder Dienstleistungen, die die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG erfüllen.

⁵⁶¹ Der folgende Vorschlag bezieht sich nicht auf die in § 3 EStG genannten, durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer geleisteten steuerfreien Sachzuwendungen. Die Besteuerung des privaten Nutzungsanteils eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (§ 8 Abs. 2 S. 2-5 EStG), die in § 40 Abs. 2 EStG aufgeführten Sachzuwendungen (ausgenommen sind Betriebsveranstaltungen nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG), die Besteuerungsregeln für Direktversicherungen sowie Gruppenunfallversicherungen (§ 40b EStG) sowie die vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer geleisteten Sachzuwendungen im Rahmen des § 8 Abs. 3 EStG bleiben ebenfalls unberührt.

⁵⁶² Vgl. Anhang 1 für einen systematischen Überblick des Status quo der steuerlichen Behandlung von ausgewählten Sachzuwendungen sowie zu den folgenden Reformvorschlägen.

Unternehmen aufgewendete Betrag je Teilnehmer damit ansteigt), kann es zu einer völligen (und damit ungeplanten) Neuqualifizierung der Aufwendungen aus umsatz- und lohnsteuerlicher Sicht kommen.⁵⁶³ Die Einhaltung der o. g. Grenzen ist daher auch regelmäßig in Betriebsprüfungen streitanfällig.

2. Darüber hinaus ist z. B. die oben beschriebene **Bewirtung von eigenen Mitarbeitern im Rahmen eines Projektabschlusses** ertragsteuerlich voll abzugsfähig. Diese steuerliche Behandlung ändert sich jedoch, wenn nicht nur unternehmenseigene Mitarbeiter, sondern auch Mitarbeiter aus anderen rechtlichen Einheiten des Konzerns bewirtet werden. Die Bewirtungskosten sind dann nur noch beschränkt abzugsfähig (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG). Dafür kann das bewirtende Unternehmen einen vollständigen Vorsteuerabzug vornehmen, wohingegen dieser bei der Bewirtung nur eigener Mitarbeiter ausgeschlossen ist (§ 15 Abs. 1a UStG).

Diese **Kleinteiligkeit**, die nicht immer nachzuvollziehende Besteuerungslogik sowie die **hohe Komplexität** dieser Regelungen führen dazu, dass Unternehmen **hohe IT- und Personalressourcen** investieren müssen, um die Vorschriften vollständig und richtig anzuwenden. Gleichzeitig sind unabhängig davon umfangreiche Aufzeichnungsverpflichtungen erforderlich. Zudem führen diese komplexen und somit streitanfälligen Regelungen zu **hohem Aufwand insbesondere für Lohnsteuer-Außenprüfer**. Es ist nicht unüblich, dass sich Prüfer zu Beginn einer Lohnsteuer-Außenprüfung sämtliche Unterlagen zu allen im Prüfungszeitraum erfolgten Sachzuwendungen vom Unternehmen geben lassen. Damit stehen sie zum Beispiel vor der Herausforderung, sich auch die oft sehr umfangreichen Rechnungen und Dokumentationen zu einer Betriebsveranstaltung anschauen zu müssen, um sicherzustellen, dass das

Unternehmen die korrekten ertrag-, lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen gezogen hat. Die Umsatzsteuerprüfer vollziehen ihre Prüfung nochmals separat.

Die Kommission schlägt in Bezug auf Sachzuwendungen eine Vereinfachung vor. Ziel der **Vereinfachung** ist ein Besteuerungssystem, welches gewissen **Grundlogiken folgt**, dabei jedoch die Zahl der Fallkonstellationen durch einen **pauschalierenden Ansatz** stark reduziert. Darüber hinaus muss sie automatisierbar bzw. digitalisierbar sein.⁵⁶⁴

Folgende Möglichkeiten wären denkbar:

1. Der einfachste, weil pauschalierte Ansatz, wäre eine Regelung, die für alle oben genannten **Sachzuwendungen** – Bewirtungen, Betriebsveranstaltungen und sonstige Zuwendungen – gleich ist. Diesbezüglich bietet sich an, eine durchgängige **Teilabzugsfähigkeit sowohl für die Ertragsteuern als auch die Umsatzsteuer mit einem identischen Prozentsatz** einzuführen⁵⁶⁵, beispielsweise eine **durchgängige 50-prozentige Nichtabzugsfähigkeit für Ertrag- und Umsatzsteuern**. Im Gegenzug blieben die Sachzuwendungen **lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei**.⁵⁶⁶ Insbesondere dieser Verzicht würde eine erhebliche Vereinfachung und Erleichterung für Unternehmen, aber auch für die Finanzverwaltung (bspw. im Rahmen von Betriebsprüfungen) mit sich bringen, da finanzielle, technische und vor allem personelle Ressourcen eingespart würden. Diese Neuregelung würde nach sich ziehen, dass die Belastung zukünftig für Unternehmen bei einzelnen Sachzuwendungen

⁵⁶³ Vgl. BMF-Schreiben zur Lohn- und umsatzsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen, BStBl. I 2015, 832.

⁵⁶⁴ Der BDI hat mit seinem im April 2024 veröffentlichten Papier (BDI, Dokumentennummer D 1909 vom April 2024) ebenfalls die dringende Notwendigkeit herausgearbeitet, die steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen zu vereinfachen. Unabhängig davon, dass der BDI-Vorschlag nicht deckungsgleich mit dem Vorschlag der Expertenkommission ist, geht es sowohl der Expertenkommission als auch dem BDI um dasselbe Ziel: Die Reduzierung der Befolgungskosten für die steuerliche Würdigung von Sachzuwendungen. Es gilt zu beachten, dass diese Vereinfachung auch eine

Reduzierung von Prüfungskosten auf Seiten der Finanzverwaltung mit sich bringen würde.

⁵⁶⁵ Bezüglich der Umsatzsteuer gilt zu beachten, dass eine pauschale (anteilige) Einschränkung des Vorsteuerabzugs für Dienstleistungen, wie Bewirtungen, mit dem Unionsrecht derzeit nicht vereinbar ist. Somit sollte Deutschland darauf hinwirken, die Mehrwertsteuerrichtlinie diesbezüglich anzupassen, indem z. B. Art 177 MwStSystRL hinsichtlich seines Ausnahmekatalogs erweitert wird.

⁵⁶⁶ Falls die vollständige Befreiung von der Sozialversicherung nicht gelingt, könnte jeweils ein Pauschale – unabhängig von dem spezifischen Arbeitnehmer – abgeführt werden.

geringer ausfällt,⁵⁶⁷ wie insbesondere bei sonstigen Zuwendungen wie z. B. Geschenken an Geschäftspartner und Konzernmitarbeiter sowie für Bewirtungen an eigene Mitarbeiter des Steuerpflichtigen im Rahmen von sogenannten Projektessen. Dagegen erhöht sich die Steuerbelastung für Unternehmen insbesondere bei Bewirtungen von Geschäftspartnern und von Mitarbeitern im Rahmen von sogenannten Arbeitsessen sowie im Zusammenhang mit sonstigen Zuwendungen an Mitarbeiter (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG). Die **Aufkommenswirkung des pauschalen Ansatzes** im Vergleich zur heutigen kleinteiligen gesetzlichen Regelung der steuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen sollte insgesamt **weitestgehend neutral** sein und kann über den Prozentsatz der Nichtabzugsfähigkeit von Sachzuwendungen austariert werden. Selbst eine leichte Senkung oder Erhöhung des Steueraufkommens wäre aus Sicht der Kommission im Hinblick auf die große Vereinfachung für Unternehmen und Finanzverwaltung, die ein pauschaler Ansatz mit sich bringen würde, hinnehmbar. Um missbräuchlichen Gestaltungen wie der Umwandlung von Gehalt in Sachzuwendungen zur Senkung von Lohn- und Sozialversicherungszahlungen von einzelnen Arbeitnehmern entgegenzuwirken, sollte gesetzlich fixiert werden, dass die oben beschriebene Behandlung nur für Sachzuwendungen gilt, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden (§ 8 Abs. 4 EStG).

2. Sollte eine pauschale Regelung für die Ertragsteuern und die Umsatzsteuer im Hinblick auf die derzeitige Unvereinbarkeit einer prozentualen Abzugsfähigkeit von Vorsteuerbeträgen mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht möglich sein, könnte **übergangsweise** die Besteuerung von Sachzuwendungen wie folgt – noch in Abhängigkeit von einzelnen Kategorien – aussehen:
 - Für **Bewirtungen** wäre eine vollständige und einheitlich anzuwendende

Abzugsfähigkeit für umsatzsteuerliche Zwecke⁵⁶⁸ für alle Kategorien **zu Lasten der weiteren Reduzierung der ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit** der Bewirtungskosten denkbar. Dies würde bedeuten, dass die bereits heute existierende steuerliche Behandlung von Bewirtungen, an denen sowohl eigene Mitarbeiter als auch Konzernmitarbeiter oder Externe teilnehmen, auf jede weitere Form der Bewirtung (mit angepasstem Prozentsatz für die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit) übertragen wird. **Lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Konsequenzen entfielen vollständig** und damit auch die derzeit umfangreichen Aufzeichnungspflichten in Bezug auf Bewirtungsbelege (R 4.10 Abs. 6 EStR). Bewirtungsaufwendungen müssten lediglich getrennt von anderen Aufwendungen aufgezeichnet werden.

Bei **sonstigen Zuwendungen** sollte grundsätzlich ebenfalls keine Unterscheidung mehr nach Empfängern und auch nicht mehr nach Beträgen erfolgen. Der Einfachheit halber **entfallen der Betriebsausgabenabzug und der Vorsteuerabzug**⁵⁶⁹ in voller Höhe. Im Gegenzug bleiben sonstige Zuwendungen ebenfalls wie die **Bewirtungsaufwendungen lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei**. Die derzeit umfangreichen Aufzeichnungspflichten im Lohnkonto der Arbeitnehmer würden entfallen. Sonstige Zuwendungen müssten wiederum weiterhin getrennt von anderen Aufwendungen aufgezeichnet werden.

- Dem Gedanken der Finanzverwaltung, dass die im Zusammenhang mit **Betriebsveranstaltungen** entstehenden Aufwendungen nur bis zu einem Freibetrag von 110 Euro je Teilnehmer zu keinen lohnsteuerlichen Konsequenzen führen, kann im Hinblick auf Missbrauchsvermeidung grundsätzlich gefolgt werden. Jedoch sollte bei Betriebsveranstaltungen **keine Unterscheidung mehr zwischen den Teilnehmern** (eigene Mitarbeiter, Konzernmitarbeiter und Externe) vorgenommen werden, d. h. die

⁵⁶⁷ Auf Basis der unterstellten Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen von 50 Prozent für Ertragsteuer- und Umsatzsteuerzwecke.

⁵⁶⁸ Vgl. § 15 Abs. 1a S. 2 UStG i.V.m. einem zu modifizierenden § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, der nicht mehr nach der Art einer unternehmerisch veranlassten Bewirtung unterscheidet.

⁵⁶⁹ Vgl. § 15 Abs. 1a S. 1 UStG i.V.m. einem zu modifizierenden § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, der die Arbeitnehmer nicht ausschließt.

Aufwendungen wären bei Betriebsveranstaltungen bis zu 110 Euro je Teilnehmer vollständig ertrag- und umsatzsteuerlich abzugsfähig, ohne eine zusätzliche Lohn- oder Sozialversteuerungspflicht bei den eigenen Mitarbeitern auszulösen. Für den die Grenze **von 110 Euro je Teilnehmer** übersteigenden Betrag bliebe es bei einer **vollständigen ertragsteuerlichen Abzugsfähigkeit** der Aufwendungen unabhängig von der Art der Teilnehmer. Ein **Vorsteuerabzug** wäre jedoch nicht möglich. Gleichzeitig unterlägen die Aufwendungen einer **pauschalen Lohnsteuer von 25 Prozent. Die Sozialversicherung entfiel** analog der derzeitigen Regelung.

Auch dieser Alternativvorschlag zu 2. würde dazu führen, dass die steuerliche Behandlung einzelner Kategorien von Sachzuwendungen zu einer Erhöhung der Steuerbelastung für Unternehmen führt, bei anderen Bereichen zu einer Verringerung. Insgesamt sollte die **Aufkommenswirkung der Änderung jedoch ebenfalls weitestgehend neutral** sein. Es ist zu berücksichtigen, dass nicht jede Kategorie von Sachzuwendungen von Unternehmen gleichverteilt genutzt wird.

Die unter Vorschlag 1. gemachten Ausführungen zur Abwehr von missbräuchlichen Gestaltungen in Bezug auf Gehaltsumwandlungen gelten für den Alternativvorschlag 2. entsprechend.

6.5. Antragsprozess bei Forschungszulage und Investitionsprämie

Steuerliche Förderungen sollten einfacher und schneller zugänglich gemacht werden. Die Kommission empfiehlt deshalb, generell **bei Antragsverfahren statt linearer Abläufe** (Antrag – Prüfung – Genehmigung – Anrechnung/ Auszahlung) flexiblere, zielgerichtete und risikoorientierte Ansätze zu verfolgen. Besonders vielversprechend erscheint hier die **Implementierung eines Self-Assessment-Verfahrens**, das

Teile bisheriger Antragsverfahren ergänzen oder auch ersetzen könnte. Als mögliche Einsatzgebiete kommen die Beantragung der Forschungszulage oder auch zukünftig der Investitionsprämie⁵⁷⁰ in Betracht.

Bei der Forschungszulage ist der Prozess derzeit wie folgt: Zunächst wird bei der BSFZ (Bescheinigungsstelle Forschungszulage) eine Bescheinigung über die Begünstigungsfähigkeit des Forschungsvorhabens beantragt. Diese wird nach inhaltlicher Prüfung durch die BSFZ an den Steuerpflichtigen sowie das zuständige Finanzamt übermittelt. Der nächste Schritt ist die Beantragung der Forschungszulage durch den Steuerpflichtigen beim Finanzamt, welche erst nach Abschluss des Wirtschaftsjahres erfolgen kann. Das Finanzamt überprüft die Höhe der förderfähigen Aufwendungen und stellt ggf. einen positiven Bescheid aus. Die Forschungszulage wird nicht direkt ausbezahlt, sondern mit der nächsten festgesetzten Steuer verrechnet, wobei ein eventueller Überschuss als Einkommens- oder Körperschaftsteuererstattung ausbezahlt wird.

Die bisher nicht beschlossene Investitionsprämie sollte wie folgt ausgestaltet werden: Sie war für Investitionen zwischen dem 1. März 2024 und 31. Dezember 2029 vorgesehen. Anspruchsberechtigte Unternehmen sollten ab dem Jahr 2025 bis zu vier Anträge auf Gewährung der Investitionsprämie in elektronischer Form beim zuständigen Finanzamt stellen können. Um die Förderung zu erhalten, sollten die Investitionen bestimmte Kriterien erfüllen. So müssten die Investitionen u. a. Teil eines Energiesparkkonzepts sein. Dieses müsste von einem zugelassenen Energieberater erstellt oder durch einen unternehmenseigenen Energiemanager bestätigt werden. Zudem müsste die Investition die Energieeffizienz verbessern.

Beide Prozesse werden als sehr bürokratisch wahrgenommen,⁵⁷¹ führen zu vermeidbarem Aufwand und späten Anrechnungen bzw. Auszahlungen.

⁵⁷⁰ Die im Wachstumschancengesetz ursprünglich vorgesehene Einführung einer Investitionsprämie wurde schlussendlich nicht umgesetzt, was u. a. auf zu hohe Verwaltungskosten für die Finanzverwaltungen der Länder zurückzuführen ist. Der hier beschriebene Vorschlag würde die

Verwaltungskosten erheblich reduzieren und könnte eine Einführung damit in Zukunft leichter ermöglichen.

⁵⁷¹ Vgl. DIHK, Mit Innovationen Krisen meistern, 2022, 1, 5; vgl. zu einer ausführlicheren Darstellung auch Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten, 14.

Zukünftig könnte ein Prozess wie folgt aussehen:

Die Einführung eines **Self-Assessment-Verfahrens** würde den Antragstellern ermöglichen, selbstständig zu prüfen, ob sie die Voraussetzungen für eine Förderung erfüllen. **Vollautomatisiert** würde eine **Ampel**, die den Compliance-Grad des Steuerpflichtigen kennt,⁵⁷² **über das weitere Vorgehen bestimmen**: Bei dem Status „grün“ würde direkt und automatisiert eine **verbindliche Zusage** gegenüber dem Steuerpflichtigen erfolgen. Bei Status „rot“, der z. B. bei bisher unbekannten oder risikobehafteten Steuerpflichtigen aufscheinen würde, wäre eine **individuelle Prüfung** erforderlich, die die Bescheinigungsstelle Forschungszulage und im zweiten Schritt das Finanzamt vornehmen. Wichtig ist, dass die automatisierte Zusage rechtssicher festgelegt wird, so dass Finanzbeamte keinen Spielraum haben, der zu Ungunsten der Steuerpflichtigen ausgelegt werden kann. Eine solches Self-Assessment mit Ampel-Vorgehen hätte eine erhebliche Beschleunigung des Antragsverfahrens zur Folge sowie eine erhebliche Entlastung der Finanzverwaltung. Zudem stellt es einen zusätzlichen Anreiz für Unternehmen dar, sich steuercompliant zu verhalten.

Zur Überprüfung der Einhaltung der Förderungsgrenzen innerhalb eines Konzerns schlägt die Kommission zudem vor, dass Informationen zur **Konzernzugehörigkeit** und deren Änderungen vom Steuerpflichtigen **online eingetragen** werden müssen.⁵⁷³ Zurverfügungstellung von Informationen über Bundesländer hinweg empfiehlt die Kommission eine **Daten-Cloud zwischen den Finanzämtern**.

Der Antrag sollte sowohl bereits realisierte als auch geplante Vorhaben⁵⁷⁴ enthalten können. Sinnvoll wäre zudem eine **Bindungswirkung** des Antrags über die **gesamte Projektdauer** hinweg, um jährliche Neu- und Folgebeantragungen zu vermeiden. Der Antragsprozess sollte durch umfassende und verständliche

Anleitungen, Beispiele, Hotlines und Livechats⁵⁷⁵ unterstützt werden. Dies soll sicherstellen, dass der Steuerpflichtige eine hohe Sicherheit darüber erzielt, dass sein Self-Assessment korrekt war und die Finanzverwaltung nach Einschätzung des Steuerpflichtigen bei einer etwaigen Betriebsprüfung zu einer identischen Einschätzung kommt. Sofern keine Auszahlung der Zulage erfolgt, könnte die Gutschrift bereits über eine Verrechnung mit Steuervorauszahlungen erfolgen, anstatt erst im Rahmen einer späteren Anrechnung auf die festgesetzte Einkommen- oder Körperschaftsteuer.⁵⁷⁶

Während des Antragsprozesses hat der Steuerpflichtige weiterhin Dokumentationspflichten zu erfüllen. Hierbei empfiehlt die Kommission einen **risikoorientierten Ansatz**, der eine pragmatische Auslegung der europäischen Regelungen beinhaltet. Generell sollten Dokumentationspflichten für die Unternehmen gesenkt werden, beispielsweise könnte man auf pauschale Angaben anstelle detaillierter Stundenzettel bei Mitarbeitern zurückgreifen. Zudem könnten Dokumentationspflichten auch an das Antragsrisiko gekoppelt werden: Kleinere, nicht komplexe oder risikoärmere Förderungsvorhaben wären dann mit weniger Aufzeichnungen verbunden und würden insbesondere kleinere Unternehmen entlasten. Zudem sollten die Dokumentationsverpflichtungen bei positiver Einschätzung des Steuerpflichtigen (Ampelfarbe „grün“) und seiner Tax Compliance Management Systeme durch die Finanzverwaltung verringert werden. Die zu erfüllenden Dokumentationspflichten könnten direkt mit der Zusage im Self-Assessment verbunden und kommuniziert werden.

Statt einer umfangreichen Vorabprüfung wären nachgelagerte **stichprobenartige Kontrollen durch spezialisierte Prüfer** effizienter, basierend auf Faktoren wie beispielsweise der **Steuerhistorie des Antragstellers, dem inhärenten Risiko des Förderungsvorhabens, individuellen**

⁵⁷² Zum „Ampel-Status“ von Steuerpflichtigen vgl. auch Abschnitt 6.1. „Zielsetzung“.

⁵⁷³ Vgl. hierzu auch Abschnitt 6.10.2 „Verbesserungsvorschläge für den Austausch innerhalb der Verwaltung: Once-Only-Prinzip“.

⁵⁷⁴ Als Referenz kann Frankreich herangezogen werden, wo der F&E Steuergeld für rückwirkende, laufende und zukünftige Investitionen angeboten wird, vgl. *Republique Francaise*, [https://entreprendre.service-](https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F23533?lang=en)

[public.fr/vosdroits/F23533?lang=en](https://vosdroits/F23533?lang=en), 08.01.2024; EY, *Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2023*, 109.

⁵⁷⁵ Beispiel Australien, vgl. *Australian Government*, <https://business.gov.au/grants-and-programs/research-and-development-tax-incentive/getting-help-from-a-research-service-provider>.

⁵⁷⁶ Dies wurde bereits durch das Wachstumschancengesetz umgesetzt.

Unternehmenskennzahlen, Branchenzugehörigkeit oder auch dem Vorhandensein eines effektiven Tax Compliance Management Systems. Die **spezialisierten Prüfer des Finanzamts prüfen abschließend**, so dass Spezialthemen wie Forschungszulage oder Investitionsprämie nicht mehr in der regulären Betriebsprüfung aufgegriffen werden (können und dürfen). Diese Änderungen würden nicht nur das Verfahren beschleunigen, sondern auch die Finanzverwaltung entlasten und gleichzeitig Anreize für angemessen dokumentierte, transparente steuerliche Prozesse in Unternehmen schaffen.

Solche Self-Assessment-Prozesse sind international bereits vielfach erprobt und bewährt, beispielsweise im Rahmen des Inflation Reduction Act in den USA sowie der Forschungsförderung in Ländern wie Dänemark⁵⁷⁷, Frankreich⁵⁷⁸, dem Vereinigten Königreich⁵⁷⁹ und Australien⁵⁸⁰.

6.6. Mitteilungs- und Nachweispflichten

6.6.1. Mitteilungspflichten für grenzüberschreitende und innerstaatliche Steuergestaltungen

Als Bestandteil des sogenannten „Wachstumschancengesetzes“ i. d. F. vom 02.10.2023⁵⁸¹ wurde in Deutschland eine **Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen** diskutiert, die in den neu gefassten § 138k bis § 138n AO-E des Gesetzesentwurfs aufgenommen wurde. Damit sollte die bereits bestehende Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen, die im Zuge der EU-Richtlinie 2018/822 vom 25.05.2018 (sogenannte „DAC-6“-Richtlinie) am 21.12.2019 in deutsches Recht umgesetzt wurde, erstmals auf rein nationale Gestaltungen ausgeweitet werden.

Im verabschiedeten Wachstumschancengesetz ist die Mitteilungspflicht für innerstaatliche

Steuergestaltungen nicht mehr enthalten. Die Kommission begrüßt dies nachdrücklich. Nach Ansicht der Kommission gelangen Kenntnisse über das Verhalten Steuerpflichtiger **bereits heute immer zeitnäher** an die Finanzverwaltung, u. a. durch zeitnähere Betriebsprüfungen und kooperative Offenlegung durch Steuerpflichtige. Innerstaatliche Steuergestaltungen unterliegen bereits vollständig der Außenprüfung, weshalb **kein Informationsdefizit** wie im grenzüberschreitenden Bereich entsteht. Zudem besteht **keine vergleichbare Gefahr**, dass bei innerstaatlichen Gestaltungen Steuersubstrat ins Ausland abfließen könnte. Aufwand und Ertrag einer möglichen Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen stehen daher in keinem sinnvollen Verhältnis.

Darüber hinaus sieht die Kommission auch bei der bestehenden Mitteilungspflicht für **grenzüberschreitende Steuergestaltungen** erheblichen Verbesserungs- und Vereinfachungsbedarf:

Wie aus der kleinen Anfrage der CDU/CSU-Bundestagsfraktion vom 08.05.2023⁵⁸² hervorgeht, wurden aus den ca. 27.000 bis März 2023 an das BZSt übermittelten Meldungen sowie zusätzlichen ca. 2.000 Meldungen aus EU-Verzeichnissen lediglich 24 Modelle⁵⁸³ zur weiteren Prüfung identifiziert. Unklarheit herrscht mangels abschließender Evaluation seitens der Bundesregierung darüber, ob und in welchem Umfang es dadurch zu Auswirkungen auf Betriebsprüfungen und Steuerstrafverfahren kam, ob und in welchem Umfang Steuermehreinnahmen erzielt wurden und dadurch auch generell, **ob die Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen in einem angemessenem Kosten- und Nutzenverhältnis** steht. Auch die vom FISC⁵⁸⁴ in 2022 in Auftrag gegebene Studie kommt hierzu zu keinem abschließenden Ergebnis.⁵⁸⁵

⁵⁷⁷ Vgl. EY, Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2022, 107.

⁵⁷⁸ Ayming, The Benchmark, 2023, 20.

⁵⁷⁹ Ayming, The Benchmark, 2023, 52.

⁵⁸⁰ Vgl. Australian Government, <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/self-assessment-and-the-taxpayer>; Australian Government, <https://www.ato.gov.au/businesses-and-organisations/income-deductions-and-concessions/incentives-and-concessions/research-and-development-tax-incentive-and-concessions/research-and-development-tax-incentive/>

incentive/previous-years/r-d-tax-incentive-1-july-2011-to-30-june-2021/self-assess-before-you-claim.

⁵⁸¹ BT-Drs. 20/8628.

⁵⁸² BT-Drs. 20/6734.

⁵⁸³ Die 24 Handlungsmodelle entfallen auf insgesamt 4.268 einzelne Meldungen, vgl. BT-Drucks. 20/6734, 3.

⁵⁸⁴ Die Abkürzung FISC steht für "Economic and Monetary Affairs Subcommittee on Tax Matters", einem Unterausschuss des EU-Parlamentes.

⁵⁸⁵ Vgl. Haslehner/Pantazatou, Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6), 2022, 47.

Aus dem Verhältnis der Meldungen zur Anzahl der am Schluss identifizierten Modelle mit Handlungsbedarf lässt sich ableiten, dass der wohl allergrößte Anteil an Meldungen entweder keiner detaillierten Auswertung unterlag oder keinen erheblichen Beitrag zur Aufdeckung steuermisbräuchlicher Gestaltungen leistete. Daher sollte sich die Bundesregierung auf EU-Ebene, v. a. im Rahmen der für Ende 2024 anstehenden **Evaluierung der Richtlinie durch die EU-Kommission**, für Folgendes einsetzen:

- **Die Kennzeichen** von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen der § 138e Abs. 1 und 2 AO sollten **hinsichtlich ihrer Sinnhaftigkeit im Hinblick auf das Ziel der Meldung von steuermisbräuchlicher Gestaltung überprüft** werden. Durch den abstrakten Charakter und die vielen unbestimmten Rechtsbegriffe der §§ 138d ff. AO (z. B. „Gestaltung“) herrscht derzeit bei potenziellen Intermediären und Nutzern von Gestaltungen nicht nur große Rechtsunsicherheit, sondern auch erheblicher Beratungs- und Dokumentationsaufwand. Eine **datengestützte und transparente Auswertung aller vorhandenen Meldungen**, die zum Zweck der Spezifikation und Fortentwicklung der bestehenden Kennzeichen vorgenommen wird, würde daher einen erheblichen Beitrag leisten, die Definition bestimmter Tatbestandsmerkmale des § 138e Abs. 1 und 2 AO zu konkretisieren und so zu Effizienzgewinnen auf beiden Seiten führen.
- Weiter ist eine Übernahme der ursprünglich für die innerstaatliche Steuergestaltung vorgesehenen Größenkriterien des § 138l Abs. 5 AO-E im Entwurf des „Wachstumschancengesetzes“ i. d. F. vom 02.10.2023⁵⁸⁶ auch für die grenzüberschreitende Meldepflicht denkbar, da diese derzeit unabhängig von der Größe und weitestgehend von anderen individuellen Merkmalen des Unternehmens ausgelöst wird.
- Derzeit sind keine Wesentlichkeitsgrenzen in der Richtlinie 2018/822 vom 25.05.2018 vorgesehen. Die Kommission regt die Einführung von Wesentlichkeits- oder Nichtbeurteilungsgrenzen der Höhe nach für bestimmte Transaktionen an. Nach derzeitiger

Gesetzeslage führt bereits ein steuerlicher Vorteil ab dem ersten Euro grundsätzlich zur Auslösung der Mitteilungspflicht, sofern auch die anderen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Durch die Einführung von Wesentlichkeitsgrenzen würden insbesondere kleinere Unternehmen mit geringen Transaktionsvolumina deutlich entlastet.

Unabhängig von Maßnahmen auf EU-Ebene kann der Gesetzgeber den bestehenden Prozess auch durch **nationale Maßnahmen** verbessern:

- Der Richtlinie 2018/822 vom 25.05.2018 läuft es nicht zuwider, dass Finanzverwaltungen einen gewissen Spielraum ausnutzen, um bestimmte Sachverhalte aus dem Tatbestand des Steuervorteils auszunehmen. Denkbar ist daher eine Ausweitung und Konkretisierung der „Whitelist“ (§ 138d Abs. 3 S. 3 AO) seitens des Bundesfinanzministeriums, um Auslegungsschwierigkeiten bei Intermediären und Nutzern abzumildern.
- Die Auswertung der Meldungen obliegt gemäß § 138j Abs. 1 AO dem Bundeszentralamt für Steuern. Für den Steuerpflichtigen ist derzeit nicht transparent, inwiefern seine Mitteilungen einer Auswertung überhaupt unterliegen und welche Informationen tatsächlich veranlagungsunterstützend genutzt werden. Auch hier regt die Kommission zu **mehr Transparenz seitens der Verwaltung** an, um die Akzeptanz der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltung zu erhöhen. Da Nutzer einer Steuergestaltung zudem einer Überprüfung im Rahmen der Außenprüfung unterzogen werden können, ist derzeit unklar, inwiefern ein mögliches Informationsdefizit bei der Finanzverwaltung durch die Mitteilungspflicht adressiert wird oder nicht.
- Zuletzt tritt die Kommission dafür ein, **geeignete Schnittstellen** zu schaffen, um eine automatisierte Übertragung von Informationen in das BZStOnline-Portal (BOP) noch besser zu ermöglichen.

⁵⁸⁶ BT-Drs. 20/8628.

6.6.2. Verrechnungspreisdokumentation

Unternehmen ermitteln die Preise für konzerninterne Transaktionen nach unterschiedlichen Methoden. Klar ist aber, dass dann, wenn eine Lieferung erfolgt, auch **ein bestimmter** Preis feststehen muss, da andernfalls keine Buchung vorgenommen werden kann.

Ein finaler Verrechnungspreis muss bei endgültiger Abrechnung und im Rahmen der Erstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses festliegen. Die Wirtschaftsprüfer fordern deshalb bereits heute teilweise eine Festlegung von Prozessen zur Ermittlung der Verrechnungspreise ein, an die sich die Unternehmen durchgängig halten müssen. Diese Prozesse werden i. d. R. von der Steuerabteilung festgelegt (zumeist im Rahmen sogenannter Transfer Pricing-Guidelines).

Gerade bei Großunternehmen sind sowohl die Festlegung als auch die Anwendung der Verrechnungspreise ein Massengeschäft, in das seitens der Steuerabteilungen auf Einzelsachverhaltsebene überhaupt nicht eingegriffen wird. Zumeist ist die Festlegung und das Monitoring Aufgabe von Controlling-Abteilungen. Die Steuerabteilungen stellen vor allem sicher, dass die angewandten Kriterien den steuerlichen Anforderungen entsprechen. Darüber hinaus sorgen sie dafür, dass die Einhaltung der Kriterien über entsprechende Kontrollen gewährleistet ist und zudem **im Nachgang die steuerliche Dokumentation erfolgt**. Werden die Anforderungen eingehalten, entsprechen alle festgelegten Preise auch dem, was den Steuererklärungen zugrunde gelegt wird.

Die steuerliche Dokumentation (mit Masterfile und Local File) ist also für die Erstellung der Steuererklärungen nicht zwingend notwendig. Sie **dient alleine als Grundlage für die steuerliche Prüfung der Korrektheit der Verrechnungspreise**. Diese erfolgt aber nie vor der Prüfung der Steuererklärungen, denn ohne Sichtung dieser Erklärungen ist nicht feststellbar, ob überhaupt die in der Dokumentation angegebenen Verrechnungspreise verwendet wurden.

Zudem unterscheidet sich der Zyklus der Verrechnungspreis-Arbeit in den Unternehmen vom Compliance-Prozess der Steuererklärungen: Die Festlegung der Verrechnungspreise liegt vor dem Erklärungsprozess, die Dokumentation ist grundsätzlich davon unabhängig.

Praktisch ist der Dokumentationsprozess stark an der Betriebsprüfung orientiert, sowohl zeitlich als auch inhaltlich.⁵⁸⁷ Dies entsprach auch der Rechtslage (§ 90 Abs. 3 S. 5 AO), bis sie durch das Gesetz vom 20.12.2022 geändert wurde. Nunmehr (Einführung des Abs. 4) kann die **Anforderung „jederzeit“** erfolgen.

Die Kommission versteht, dass die Neuregelung eingeführt worden ist, um zu verhindern, dass Steuerpflichtige nach Anordnung einer Außenprüfung das weitere Verfahren verzögern, indem sie erst dann beginnen, eine Verrechnungspreisdokumentation zu erarbeiten. Eine Basis-Dokumentation muss auch nach Ansicht der Kommission immer zeitnah erstellt werden. Aber nach Ansicht der Kommission wäre es dafür ausreichend, die derzeit in § 90 Abs. 4 S. 2 AO enthaltene Frist von 30 Tagen in die o. g. alte Rechtslage von § 90 Abs. 3 AO zu übernehmen, die früher geltende Frist von 60 Tagen in § 90 Abs. 3 S. 7 AO also auf 30 Tage zu verkürzen. In begründeten Ausnahmefällen sollte auf Antrag eine Verlängerung um weitere 30 Tage möglich sein.

Vor dem Hintergrund der fehlenden Prüfbarkeit, letztlich also der **fehlenden Nutzbarkeit von außerhalb von Außenprüfungen vorgelegten Dokumentationen**, führt eine Vorverlegung der Abgabepflicht der Verrechnungspreisdokumentation zu einer unnötigen zeitlichen und bürokratischen Belastung, die der Finanzverwaltung keinen Mehrwert bietet.

Die Kommission empfiehlt deshalb, **den Rechtsstand in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16.12.2022, ggf. mit der Verkürzung der Frist in § 90 Abs. 3 S. 7 AO von 60 auf 30 Tage, wiederherzustellen**.

6.6.3. AStG-Erklärungen

§ 18 Abs. 3 AStG i. d. F. des ATADUmG enthält die Erklärungs- und Anzeigepflichten für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung. Demnach

⁵⁸⁷ Zur Klarstellung sei angemerkt, dass die Kommission eine zeitnähere Betriebsprüfung sehr begrüßen würde, die

natürlich nicht durch zu späte Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation verzögert werden dürfte.

hat jeder an der ausländischen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte Steuerpflichtige eine entsprechende **Feststellungserklärung** abzugeben, die nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz grundsätzlich elektronisch abzugeben ist. Die Verpflichtung kann durch die Abgabe einer gemeinsamen Erklärung oder Anzeige erfüllt werden.

Das bestehende Verfahren ist aus verschiedenen Gründen als **problematisch** zu beurteilen:

- Die Erklärungspflicht gemäß § 18 Abs. 3 AStG ergibt sich aus jeder **unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung „an der ausländischen Gesellschaft“** und ist damit grundsätzlich sehr umfassend.
- Das Gesetz verlangt eine elektronische Abgabe von Steuererklärungen „nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle“, und zwar erstmalig für das Feststellungsjahr 2022. Die Feststellungserklärung ist grundsätzlich bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum (= Feststellungsjahr) folgenden Kalenderjahres abzugeben. Für das Feststellungsjahr 2022 wurde diese Frist mit BMF-Schreiben zur Verlängerung der Fristen zur Abgabe der Feststellungserklärungen vom 11.9.2023 (BStBl. I 2023, 1581) **in nicht beratenen Fällen bis 31.7.2024 verlängert**. Per 31.3.2024 wurden die neuen Steuererklärungsformulare, die ab dem Veranlagungszeitraum 2022 gelten und auch eine vereinfachte Anzeige für Fälle des Substanznachweises (Tz. 963 AEStG) umfassen sollen, noch nicht von der Finanzverwaltung veröffentlicht. Damit verbleibt den Steuerpflichtigen in nicht beratenen Fällen **für die fachliche und technische Umsetzung ein Zeitraum von weniger als vier Monaten**.

In Summe bleibt festzustellen, dass die Erklärungs- und Anzeigepflichten unverändert umfassend sind, und insbesondere die zeitlichen Verzögerungen bei der Zurverfügungstellung von Formularen und elektronischen Schnittstellen eine erhebliche Unsicherheit für die Steuerpflichtigen darstellen.

Die Unsicherheit auf Seiten der Steuerpflichtigen sollte durch folgende Maßnahmen reduziert werden:

- Zur Vermeidung von Diskussionen über den Umfang der zu berücksichtigenden Gesellschaften sollte in § 18 Abs. 3 S. 1 AStG ein **Verweis auf die ausländische Gesellschaft i. S. d. § 18 Abs. 1 AStG** aufgenommen werden.
- Die Finanzverwaltung sollte angesichts umfangreicher IT-Anforderungen an die Steuerpflichtigen und unter Berücksichtigung bestehender Vorlaufzeiten in Konzernen **für das Jahr 2022 eine weitere Fristverlängerung einräumen bzw. bei unveränderter Frist per 31.7.2024 allen Steuerpflichtigen eine Einreichung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck in Papierform ermöglichen**. Bei verspäteter Abgabe ist – in Abhängigkeit vom weiteren zeitlichen Verlauf mit Hinblick auf die Zurverfügungstellung von Formularen und elektronischen Schnittstellen seitens der Finanzverwaltung – bis mindestens 31.12.2024 auf die Festsetzung von Zinsen und Strafen abzustellen.

Die Kommission empfiehlt, die umfangreichen Erklärungs- und Meldepflichten weiter zu vereinfachen, sofern der Substanznachweis geführt werden kann. Entsprechend der Vorgehensweise im Ausland sollte für eine Anzeige neben allgemeinen Angaben zur Gesellschaft (Name, Rechtsform, Sitz, Adresse, Tätigkeit, Anzahl der Mitarbeiter) die Vorlage des Jahresabschlusses ausreichen.

Darüber hinaus ist im vorliegenden Sachverhalt, ggf. aber auch in ähnlich gelagerten anderen Fällen, sicherzustellen, dass die durch den Gesetzgeber bzw. durch die Finanzverwaltung verursachten Verzögerungen **keine strafrechtlichen bzw. nachteiligen finanziellen Konsequenzen für die Steuerpflichtigen** nach sich ziehen (insbesondere aufgrund verspäteter Einreichung der Steuererklärungen bis zu einer nochmals verlängerten Deadline).

6.6.4. Nachweispflichten bei Sperrfristen nach Einbringungen von Unternehmens-anteilen oder Anteilstausch

Bei **Einbringungen von Unternehmensteilen oder Anteilstausch** unter dem gemeinen Wert verknüpft § 22 Abs. 3 UmwStG die Einhaltung der **siebenjährigen Sperrfrist** gemäß § 22 UmwStG mit strengen **Nachweispflichten**. Werden die Nachweise nicht fristgerecht erbracht, können nach Ansicht der Finanzverwaltung die Angaben gleichwohl noch berücksichtigt werden, wenn eine Änderung der betroffenen Bescheide verfahrensrechtlich noch möglich ist.⁵⁸⁸ Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte diese **Billigkeitsregelung ins Gesetz überführt** werden. Zudem sollte eine Erleichterung der Nachweispflichten zur Senkung der Bürokratiekosten von Unternehmungen und Finanzverwaltung erwogen werden: Ausreichend sollte die **Anzeige der Veränderung** von Anteilsinhaberschaften – anstelle der jährlichen Anzeigepflicht – sein und der **Anzeigeempfänger sollte in Unternehmensgruppen auf ein Finanzamt** – das Betriebsstättenfinanzamt am Hauptsitz des Unternehmens – **konzentriert** werden.

6.7. Weitere Vereinfachungen

6.7.1. Zuständigkeit für die Betreuung der Gesellschafter einer Personengesellschaft

In der Praxis bereitet es bei komplexen Strukturen oft Probleme, wenn die Zuständigkeit für die Betreuung der Gesellschafter einer Personengesellschaft bei anderen Finanzämtern liegt als beim Betriebsstättenfinanzamt der Gesellschaft. Das gilt v. a., wenn – wie es bei großen Gesellschaften häufig der Fall ist – die Einkünfte aus der Gesellschaft die Haupteinkünfte der Gesellschafter darstellen. Die damit zusammenhängenden Berührungspunkte zwischen den Veranlagungen der Gesellschaften und denen der Gesellschafter, wie z. B. das Vorliegen von Quellensteuern, ausländischen Quellensteuern, mehrstufigen Beteiligungsketten, damit zusammenhängendem Sonderbetriebsvermögen, Lohnsteuern auf Sondereinkünfte bei Gehältern usw., sind vielfältig. Die Sicherstellung einer

einheitlichen steuerlichen Behandlung mit wenig Informationsverlusten über verschiedene Finanzämter hinweg ist schwierig. In der Praxis behelfen sich Zuständige in den Finanzämtern teilweise dadurch, dass sie Berechnungen durch Betriebsprüfer der Personengesellschaft vornehmen und sich zuliefern lassen. Dieses Verfahren geht jedoch nur nach der Betriebsprüfung, bei der laufenden Veranlagung dagegen nicht.

Zur **Vereinfachung des Verfahrens und Entlastung von Finanzämtern und Unternehmen** empfiehlt die Kommission daher die **Einführung einer antragsbasierten**⁵⁸⁹ **Betreuung aller Personengesellschaften** einer Beteiligungskette **einschließlich ihrer Gesellschafter**, unabhängig von deren Wohnort, durch ein Finanzamt. Dies wäre im Regelfall das Betriebsstättenfinanzamt der Gesellschaft. Das Betriebsstättenfinanzamt wird mit der Veranlagung beauftragt, ohne dass dies eine Umverteilung von Steueraufkommen bewirken würde. Innerhalb von Bundesländern und auch über einzelne Landesgrenzen hinweg (mit Weitergabe des anteiligen Steueraufkommens) wird dies teilweise schon heute so praktiziert.

6.7.2. Sprungklage

Die **Sprungklage nach § 45 FGO** ermöglicht es den Steuerpflichtigen, das zeitaufwändige Einspruchsverfahren zu überspringen und direkt vor dem Finanzgericht Klage zu erheben.⁵⁹⁰ Dies gilt nur für Fälle, in denen der **Sachverhalt ausermittelt** ist (§ 45 Abs. 2 FGO) – ansonsten kann das Finanzgericht den Fall an die Finanzbehörde zwecks Durchführung des Einspruchsverfahrens abgeben. Der Erhebung dieser Sprungklage muss die zuständige **Finanzbehörde zustimmen** (§ 45 Abs. 1 FGO).

In der Praxis kommt es häufig vor, dass der Sachverhalt zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen unstrittig ist. Allerdings liegen sie in der rechtlichen Wertung auseinander. Die Finanzbehörden sind häufig auch durch interne Verwaltungsanweisungen, Erlasse, BMF-Schreiben etc. an die interne Auffassung der Finanzverwaltung gebunden, so dass von vornherein davon ausgegangen werden kann, dass auch im

⁵⁸⁸ Vgl. BMF-Schreiben zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 22.33.

⁵⁸⁹ Das Ergreifen der Initiative ist auch durch ein beteiligtes Finanzamt vorstellbar.

⁵⁹⁰ Zu Erfahrungen vgl. Wolsztynski/Peters, Rethinking Tax 2022 Heft 3, 73 (76).

Einspruchsverfahren dem Anliegen des Steuerpflichtigen nicht abgeholfen werden wird. Nichtsdestotrotz haben die Finanzbehörden in der Praxis Schwierigkeiten, der Durchführung einer Sprungklage zuzustimmen, so dass zunächst das Einspruchsverfahren durchlaufen werden muss, bevor Rechtsschutz vor den Finanzgerichten ersucht werden kann. Dies **verlangsamt den steuerlichen Rechtsschutz erheblich**.

Die Kommission empfiehlt daher, dass **ausschließlich in Fällen, in denen der Sachverhalt unstrittig feststeht** und Finanzbehörde und Steuerpflichtiger **in der rechtlichen Wertung auseinanderliegen**, der Steuerpflichtige einseitig – **nach vorheriger Ankündigung durch den Steuerpflichtigen an die Finanzbehörde, aber ohne deren Zustimmung** – Sprungklage erheben kann. Dies würde zur **Verfahrensbeschleunigung, Entlastung der Rechtsbehelfsstellen der Finanzverwaltung und der schnelleren Erlangung von Rechtssicherheit für Steuerpflichtige** führen.

6.8. Betriebsprüfung

6.8.1. Herausforderung

Die steuerliche Außenprüfung ist ein wichtiges Instrument zur Sicherstellung der Steuergerechtigkeit und Aufrechterhaltung der Steuereinnahmen. Derzeit ändern sich die Rahmenbedingungen für Unternehmen und Finanzverwaltung rasant, beispielsweise die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft und Steuerverwaltung, steigende Komplexität und Internationalisierung von steuerrelevanten Sachverhalten, der Wettbewerb international agierender Unternehmen und der zunehmende Fachkräftemangel. Vor diesem Hintergrund ist das Außenprüfungsrecht für (inter-)national tätige Unternehmen in Deutschland fortzuentwickeln. Die deutsche Außenprüfung ist aktuell wegen des **zeitverzögerten Beginns** und der teilweise sehr **langen Prüfungsdauern** mit erheblichen steuerlichen **Planungs- und Rechtsunsicherheiten** sowie **hohem Kostenaufwand**

verbunden. Diese Unsicherheiten führen zu einem Standortnachteil.⁵⁹¹ Zudem sieht sich **die Finanzverwaltung mit einem eklatanten Fachkräftemangel** konfrontiert – die Verwaltungskapazität reicht faktisch in Zukunft noch weniger als heute aus, jeden materiellen Steueranspruch zu ermitteln und durchzusetzen.⁵⁹² Zu beachten ist dabei auch, dass die Finanzbehörden nach dem in Art. 3 Abs. 1 GG verankerten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und sicherzustellen haben, dass diese nicht verkürzt oder zu Unrecht erhoben werden (§ 85 AO).

6.8.2. Zielsetzung

Die **Effizienz und Effektivität** der steuerlichen Außenprüfung sollten erhöht und zudem frühzeitig Rechtssicherheit für Steuerpflichtige erreicht werden. Dabei sind primär folgende Ziele zu verfolgen:⁵⁹³

- Frühzeitige **Rechtssicherheit** für Unternehmen
- **Schonung von personellen Ressourcen** auf Seiten der Unternehmen und der Finanzverwaltung
- Verankerung struktureller **kooperativer Verfahrenselemente** und Förderung eigenmotivierter Erfüllung von Mitwirkungspflichten
- Digitale Verfügbarkeit der Prüfungsergebnisse in strukturierten Datensätzen, damit die Nachbereitung von Prüfungsergebnissen automatisiert für die Folgejahre eingepflegt werden kann.

6.8.3. Umsetzung

6.8.3.1. Bedeutung von „Tax Compliance Management Systemen“

Die bereits in § 88 Abs. 5 AO gesetzlich verankerte Möglichkeit des bundeseinheitlichen Einsatzes von **Risikomanagementsystemen** kann einen wesentlichen Beitrag zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens leisten.⁵⁹⁴ Dies umfasst auch die Absicherung einer Tax

⁵⁹¹ Vgl. Hardeck/Heckemeyer, StuW 2023, 207 (213).

⁵⁹² Vgl. Rätke in Klein, § 85 AO Rz. 20; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 85 AO Rz. 44 (4/2024).

⁵⁹³ Vgl. zur Empfehlung einer begleitenden bzw. zeitnahen Betriebsprüfung Hardeck/Heckemeyer, StuW 2023, 207 (213).

Siehe dort auch zur Möglichkeit der Verbesserung der Standortattraktivität durch Erhöhung der Rechtssicherheit bei gleichzeitig geringen Kosten für den Fiskus.

⁵⁹⁴ Vgl. Kober in BeckOK AO, § 88 AO Rz. 55.

Compliance-Strategie der Finanzverwaltung, deren Ziel es sein sollte, möglichst viele Steuerpflichtige zur eigenmotivierten Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten zu bewegen (sogenanntes Tax Compliance-Konzept).⁵⁹⁵ Zur höchstmöglichen Verwirklichung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung fördert der kooperative Steuerstaat konsequent die Mitwirkung der Steuerpflichtigen.⁵⁹⁶ Dies wird umgesetzt durch:

- Verstärkte Bildung von **Prüfungsschwerpunkten** und Ermöglichung antragsgebundener Schwerpunktprüfungen unter finalem Ausschluss anderer Prüfungspunkte
- Änderung des **Auswahlmechanismus** für prüfungsrelevante Steuerpflichtige (Risikoorientierung bei der Auswahl der zu prüfenden Unternehmen)
- Integration **kooperativer Elemente** und Konkretisierung der Anforderungen an **Steuerkontrollsysteme** bzw. Tax Compliance Management Systeme
- Berücksichtigung als wirksam eingestuftes Tax Compliance Management Systeme bei der **Durchführung risikoorientierter Prüfungen**
- Reformierung der Regelungen der **verbindlichen Auskunft** und Zusage sowie **Selbstanzeige**
- Verbindliche Berücksichtigung angemessener und wirksamer Tax Compliance Management Systeme bei Beurteilung von Voratz und Leichtfertigkeit.

Steuerpflichtige sollten – unabhängig von Größenkriterien oder grenzüberschreitender Tätigkeit – für eine **veranlagungsnahe, risikoorientierte Betriebsprüfung** in Betracht kommen, wenn sie sich wirksam selbst kontrollieren und „freiwillig“ eine besondere Transparenz gegenüber den Finanzbehörden walten lassen. Dazu gehören Steuerpflichtige, die Kriterien erfüllen, anhand derer anzunehmen ist, dass sie steuerliche Compliance umfänglich in ihrem Unternehmen beachten und umgesetzt haben: Organisiert sich ein Unternehmen in einer Weise, dass es auf freiwilliger Basis angemessene und

wirksame Kontrollen zur vollständigen und zeitgerechten Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten ein- und durchführt, muss die Finanzverwaltung dies mit einem Vertrauensvorschuss gegenüber diesem Unternehmen „honorieren“.

Grundsätzlich sollte in einem Rechtsstaat jeder Steuerpflichtige zunächst als „compliant“ angesehen werden, unabhängig davon, ob ein angemessenes und wirksames Tax Compliance Management System eingerichtet ist.⁵⁹⁷ Ob Steuerpflichtige sich für die Einrichtung eines formalisierten und dokumentierten Tax Compliance Management Systems entscheiden, ist eine Managemententscheidung, die, in Abhängigkeit von Umfang und Komplexität des Geschäftsmodells, eine erhebliche Investition darstellen kann. Insbesondere bei weniger komplexen steuerrelevanten Unternehmensprozessen sollte auch die Hinzuziehung von Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten als ein Compliancemerkmale angesehen werden.

Die damit einhergehende Differenzierung der Steuerpflichtigen in solche, die ein formalisiertes und dokumentiertes Tax Compliance Management System eingerichtet haben und solche, die kein derartiges System haben, ist anzuerkennen. Dies bedeutet nicht, dass letztgenannte Gruppe weniger steuerehrlich ist. Vielmehr kann es dieser Gruppe bisher u. a. aus wirtschaftlichen Gründen nicht notwendig oder möglich erschienen sein, die Investition in ein solches System zu tätigen, da die Rückflüsse dieser Investition als nicht ausreichend bewertet werden. Die Gewährung von Entlastungen bei der steuerlichen Betriebsprüfung kann daher auch einen (wirtschaftlichen) Anreiz darstellen, in ein angemessenes und wirksames Tax Compliance Management System zu investieren.

Sofern der Steuerpflichtige ein angemessenes und wirksames Tax Compliance Management System implementiert, sollte dies vor dem Hintergrund effizienter Ressourcennutzung durch die Finanzverwaltung auch berücksichtigt werden. Tax Compliance Management Systeme, deren Angemessenheit und Wirksamkeit geprüft

⁵⁹⁵ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 85 AO Rz. 28.

⁵⁹⁶ Vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 85 AO Rz. 28.

⁵⁹⁷ Die Mehrzahl der Befragten einer Studie sind darauf bedacht, sich compliant zu verhalten und betrachten ihre

Steuerzahlungen als wichtigen Beitrag zur Finanzierung öffentlicher Leistungen, vgl. Greil u.a., DStR 2024, 914; dies., Umfrage: Tax Compliance und Verrechnungspreise. TRR 266 Accounting for Transparency, 1, 5, 6, 14.

wurden, sollten, wie bereits grundlegend in § 38 EGAO angelegt, auf Antrag des Steuerpflichtigen zu Prüfungserleichterungen und -beschleunigungen führen.

Hierbei ist zu beachten, dass es auf Grund der Komplexität in den jeweiligen Geschäftsfeldern nicht das „eine“ angemessene und wirksame Tax Compliance Management System geben wird. Zwar werden die Systeme oftmals auf allgemein anerkannten (generischen) Rahmenwerken basieren, in ihrer konkreten Ausgestaltung aber auf die unternehmensindividuellen Gegebenheiten (Prozesse, Verfahren usw.) abgestimmt sein müssen. Das bedeutet auch, dass bei der Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit kein allgemeingültiges Schema zum Ansatz kommen kann. Vielmehr sind in die Prüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit die unternehmensspezifischen Kenntnisse von sachkundigen Personen, insbesondere von Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern, einzubeziehen, die die Komplexität des Unternehmens, der geschäftlichen (steuerrelevanten) Prozesse und Verfahren kennen. Eine Mindestanforderung an eine Prozessbeschreibung und eine Beurteilung des aufgestellten Prozesses durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer sind ausreichend.

Dem Steuerpflichtigen sollte es überlassen werden, für welche Steuerarten er ein formalisiertes, dokumentiertes Tax Compliance Management System einrichten möchte. Die Feststellung, ob ein eingerichtetes System angemessen und wirksam ist, bezieht sich dann ebenfalls auf dieses die jeweilige Steuerart betreffende System. Erleichterungen bei der Betriebsprüfung beziehen sich dann auf solche Steuerarten, für die von einem Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer ein angemessenes und wirksames Tax Compliance Management System bescheinigt wurde. Eine neuerliche eigenständige Prüfung der

eingesetzten Systeme durch die Finanzverwaltung ist in diesen Fällen obsolet.

6.8.3.2. Veranlagungsnahe, risikoorientierte Betriebsprüfung

Damit der gewünschte **Beschleunigungseffekt der Prüfungshandlungen** sichergestellt werden kann, ist ein erhöhter organisatorischer Aufwand der Beteiligten erforderlich, der aber im Prüfungsablauf zu entsprechenden Beschleunigungen führen wird:

- Zeitnahe, umfassende Festlegung und Abstimmung von Prüfungsschwerpunkten
- Realistische und sorgfältige zeitliche Planung der Prüfung
- Form- und fristgerechte Übermittlung der prüfungsrelevanten Unterlagen und Informationen (zumindest „Z3-Datenzugriff“⁵⁹⁸, ggf. freiwillige Schnittstelle nach § 147b AO, etwa bei freiwilliger⁵⁹⁹ Anwendung des SAF-T-Konzeptes⁶⁰⁰) durch den Steuerpflichtigen
- Effiziente Zusammenarbeit der Beteiligten während der Prüfungsdurchführung mit Vereinbarungen klarer Regeln.

Auf Basis der zeitnah nach Abgabe der Steuererklärung (elektronisch) bereitgestellten prüfungsrelevanten Unterlagen und Informationen kann durch die Finanzverwaltung eine **datengestützte, risikoorientierte Prüfung** durchgeführt werden. Dabei werden unter Berücksichtigung der Wirksamkeit des Tax Compliance Management Systems insbesondere erhöht **risikobehaftete Prüffelder** ausgewählt, die nach Möglichkeit mit analytischen Prüfungshandlungen geprüft werden. Ob und inwieweit substanzielle Prüfungshandlungen (Belegprüfungen) durchgeführt werden, sollte risikoorientiert durch den leitenden Betriebsprüfer festgelegt werden.

⁵⁹⁸ Vgl. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), BMF-Schreiben zu den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff vom 29.11.2019, BStBl. I 2019, 1269, Rz. 167.

⁵⁹⁹ Vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, C. Inhalt der Verordnungsermächtigung Rz. 5 m.w.N. Danach ist das bereits 2005 von der OECD vorgestellte SAF-T (Standard Audit File for Tax) in Österreich bereits seit März 2009 durch Verwaltungsschreiben eingeführt (BMF [AT] vom 20. März 010102/0002-

IV/2/2009) worden und kann dort wahlweise von den Steuerpflichtigen genutzt werden.

⁶⁰⁰ Vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, C. Inhalt der Verordnungsermächtigung Rz. 5 m.w.N. Nach dem SAF-T Konzept wird ein einheitliches Schema in Form einer Exportdatei im Datenformat XML mit einem definierten Dateninhalt an die Unternehmen bereitgestellt. Es handelt sich dabei um ein Datenschema. Standardisiert wird also nur die XML-Exportdatei, ohne in das ERP-System, den Kontenplan, die Organisation des Rechnungswesens oder den Aufbau sonstiger IT-Systeme im Unternehmen einzugreifen. Damit wird die maschinelle Datenübertragung deutlich weniger fehleranfällig (vgl. Kowallik, DB 2020, 2266 (2268)).

6.8.3.3. Punktuelle Bestandskraft für bereits verwirklichte Sachverhalte außerhalb einer Betriebsprüfung

Um möglichst kurzfristig positive Ergebnisse zu erzielen, sollte in Erwägung gezogen werden, eine abgestufte Vorgehensweise auf dem Weg zur veranlagungsnahen Betriebsprüfung vorzusehen. In einem ersten Schritt könnte zunächst eine punktuelle Bestandskraft durch die Prüfung ausgewählter Einzelsachverhalte außerhalb der Betriebsprüfung vorgesehen werden.

Eine solche punktuelle Bestandskraft durch die verbindliche Prüfung konkreter Sachverhalte sollte an folgende Voraussetzungen geknüpft werden:

- Antrag des Steuerpflichtigen (keine umfassenden Zugangsvoraussetzungen)
- Vollständige Darstellung des konkreten Sachverhalts
- Darstellung des Rechtsproblems und der Rechtsposition des Steuerpflichtigen
- Prüfung (rechtlich und tatsächlich) des Sachverhaltes durch die Finanzverwaltung.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen sollten (einzelne) Sachverhalte einer rechtlichen und tatsächlichen Prüfung durch die Finanzverwaltung unterzogen werden, sofern ein konkreter steuerlicher Sachverhalt vollständig dargestellt und ein Rechtsproblem sowie der eigene Rechtsstandpunkt dargelegt werden. In Abgrenzung zur verbindlichen Auskunft nach § 89 AO sollten auch bereits verwirklichte Sachverhalte einer verbindlichen Beurteilung durch die Finanzverwaltung zugeführt werden. Ein Zugang zur punktuellen Bestandskraft wäre im Gegensatz zur verbindlichen Zusage (§§ 204 bis 207 AO) auch ohne zeitlichen Zusammenhang zu einer (regulären) Außenprüfung möglich. Die punktuelle Bestandskraft bezieht sich dann auf das Ergebnis der Prüfung des Finanzamts und wirkt bei Sachverhalten mit Dauerwirkung auch für die Zukunft. Eine erneute Überprüfung dieses Sachverhalts im Rahmen der Betriebsprüfung wäre damit obsolet.

6.8.3.4. Fristen

Für die Vorlage von Belegen oder die Beantwortung von Fragen sollten beiderseitig **Fristenregelungen** getroffen werden. Ein kooperativer Ansatz zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung erfordert, dass die Finanzverwaltung zeitnah handelt, insbesondere wenn der Steuerpflichtige sich ordnungswidrigkeitsbelastenden Mitwirkungspflichten ausgesetzt sieht. Hier besteht dringender Handlungs- und Regelungsbedarf.

Dies kann etwa über eine Begrenzung der An- bzw. Ablaufhemmung von Festsetzungs- und Verjährungsfristen erreicht werden. Insgesamt sollten die Fristen in §§ 169 ff. AO angepasst werden. In Betracht kommt z. B. eine zweijährige Festsetzungsfrist bei Nicht-Verbrauchssteuern (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) oder eine Anpassung der Regelungen zum Fristbeginn und der Ablaufhemmung. Ziel sollte es sein, dass spätestens fünf Jahre nach Ende des Verlangungszeitraums Rechtssicherheit hergestellt ist.⁶⁰¹

Im Tagesgeschäft ist es wichtig, dass die Steuerpflichtigen die Prüfungsanfragen zeitnah beantworten, ebenso wichtig ist aber auch eine zeitnahe Rückmeldung der Betriebsprüfer. Diese Rückmeldung bezieht sich nicht auf die (abschließende) Beurteilung eines Sachverhalts, sondern insbesondere darauf, dass eingegangene Unterlagen zeitnah gesichtet werden und eine Rückmeldung erfolgt, ob diese grundsätzlich ausreichen.

6.8.3.5. Wesentlichkeitsgrenzen

Zum **risikoorientierten Prüfungsansatz** passend sollten für die Betriebsprüfung **Wesentlichkeitsgrenzen** für den Aufgriff von Sachverhalten entwickelt werden. Diese sollten skalierbar ausgestaltet sein, so dass sie von der **Größe eines Unternehmens bzw. der ganzen Unternehmensgruppe abhängen**. Die Grundsätze zur Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen sollten **bundesweit einheitlich** sein, was durch eine zentrale BZSt-Entwicklung oder Koordination der Länder erreicht werden könnte.

⁶⁰¹ Positiv sei auf die Begrenzung der Ablaufhemmung der Festsetzungsfrist bei Außenprüfungen gemäß § 171 Abs. 4 AO in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der DAC 7-Richtlinie verwiesen. Die Ablaufhemmung endet künftig spätestens fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem

die Prüfungsanordnung bekanntgegeben wurde. Damit wird die bislang fehlende zeitliche Begrenzung aufgehoben. Diese gesetzliche Änderung kann jedoch nur einen ersten Schritt zur Verkürzung der Betriebsprüfungsdauer darstellen.

6.8.3.6. Klare Zuständigkeiten

Betriebsprüfungen werden bei großen Unternehmen durch einen Landes-(Konzern)betriebsprüfer geleitet und von Betriebsprüfern der jeweiligen Landesfinanzbehörde durchgeführt (§ 17 Abs. 2 FVG, § 195 S. 1 AO, § 20 Abs. 3 BpO). Das BZSt wirkt im Rahmen der Bundesbetriebsprüfung bei den Betriebsprüfungen mit (§§ 5 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. 19 Abs. 1, Abs. 2 FVG, § 20 Abs. 1 BpO), wobei die Abgrenzung der Prüffelder und die inhaltliche Abstimmung „im Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzbehörde“ erfolgen sollen (§ 19 Abs. 2, Abs. 3 FVG, §§ 20 Abs. 2, 22 Abs. 1 BpO). Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Prüfbericht der Landesfinanzbehörde und dem des BZSt soll eine „einvernehmliche Lösung“ gefunden werden. Gelingt dies nicht, muss die Angelegenheit dem Bundesfinanzministerium vorgelegt werden, um eine Entscheidung herbeizuführen (Letztentscheidungsrecht, § 19 Abs. 4 FVG).

Diese in der BpO und dem FVG vorgeschriebenen Arbeitsweisen von Landes- und BZSt-Betriebsprüfern leiden darunter, **dass Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten nicht klar voneinander abgegrenzt** sind. Vielmehr obliegen Prüfungen jeweils beiden Behörden (BZSt und Landesfinanzbehörde), die sich dann im Rahmen der jeweiligen Betriebsprüfung **„im Einvernehmen“** miteinander abstimmen müssen.

Das hat verschiedene Konsequenzen:

- Die **Organisation ist in der Praxis sehr ineffizient**, da die **Aufgaben doppelt an Zuständige vergeben werden**. Die Durchführung kostet viel Zeit, da zunächst einmal „jeder für alles“ zuständig ist.
- In jedem einzelnen Fall müssen Abgrenzungen der Prüffelder individuell vorgenommen werden. Die Governance ist damit so aufgebaut, dass Meinungsverschiedenheiten bei diesen Verhandlungen über Prüffelder und Zuständigkeiten systembedingt vorkommen können, da die jeweils verhandelten Aufteilungen subjektiv sind.
- Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist undurchsichtig – und auch in jedem Einzelfall unterschiedlich, in welchen Prüffeldern und in welchem Umfang das BZSt bei der Prüfung mitwirkt. Selbst bei gut koordinierten Prüfungen ist die **Koordination zeitaufwändig**.
- Unternehmen und Betriebsprüfer berichten einerseits von sehr gut laufenden Verfahren mit eingespielten, erfahrenen und fairen Beteiligten auf allen Seiten. Andererseits gibt es vermehrt Berichte über **Unstimmigkeiten zwischen Landes- und Bundes-(BZSt)-Prüfern**, die teilweise in überlappenden Prüffeldern aktiv sind, zu verschiedenen Zeitpunkten sehr ähnliche Dokumentationen anfordern und auch inhaltlich zu keiner übereinstimmenden Beurteilung eines Sachverhalts kommen. Die Stimmung zwischen Landesprüfern und BZSt-Prüfern wird oft als sehr schlecht beschrieben; auch wird das Verfahren als sehr langwierig angesehen; teils wird bezweifelt, dass es überhaupt eine Abstimmung zwischen BZSt- und Landesprüfern gibt. Gemäß dem Bundesrechnungshof wurden Absprachen über die Aufteilung der Prüfungsaufgaben zwischen BZSt und Landesbehörden (z. B. im Bereich Abgeltungsteuer, Investmentsteuergesetz und REITs) nicht wie vereinbart umgesetzt, was zu einer unzureichenden qualitativen Unterstützung der Landesbehörde durch die Bundesbetriebsprüfung führte. Gründe hierfür waren u. a. personelle Engpässe, geringe steuerliche Relevanz sowie niedrige Fallzahlen. Insgesamt konnte die Bundesbetriebsprüfung die in sie gesetzten Erwartungen bezüglich einer intensiveren Prüfungstätigkeit bislang nicht erfüllen.
- Übergeordnete Kenntnisse von Sachverhalten, Branchen und dem internationalen Steuerrecht sind wichtige Argumente für die Mitwirkung der BZSt-Prüfer. In der Praxis wird teilweise beschrieben, dass diese Kenntnisse in hohem Maße und sehr hilfreich vorhanden seien. In anderen Fällen wird aber – ganz im Gegenteil – davon berichtet, dass auf Länderebene mehr Kompetenzen vorhanden seien und ein Mehrwert aus der Mitwirkung der Bundesbetriebsprüfer nicht gesehen werde. Auch kritisiert der Bundesrechnungshof die qualitative Unterstützung durch die Bundesbetriebsprüfung, was er auf fehlendes Prüfpersonal oder

dessen unzureichende Einsatzfähigkeit zurückführt.⁶⁰²

Eine **Veränderung des „Mindset“ der Prüfer** – gegenüber den Steuerpflichtigen, aber auch in der Zusammenarbeit zwischen Bund und Ländern – ist für die Zukunft wichtig. Diese wird jedoch nach Ansicht der Kommission nicht ausreichen, um Betriebsprüfungen effizienter und planbarer durchzuführen. Vielmehr sollte auch die **Governance** – der institutionelle Ordnungsrahmen – der Betriebsprüfungen **weiterentwickelt** werden. Dabei sollten insbesondere **redundante Aufgaben abgeschafft und Zuständigkeiten klar definiert** werden.

Einheitliche Standards und Verfahren

Einheitliche Standards könnte der Bund durch eine Fortentwicklung seiner Aufgaben hin zu einer **Beratungs- und Kontrollfunktion des BZSt** gewährleisten. Dies würde auch dem Ziel dienen, eine **effektive Mitwirkung an der Bundesbetriebsprüfung** in Zukunft auszugestalten.⁶⁰³

- Das **BZSt wirkt grundsätzlich nicht vor Ort** bei den Unternehmen in der Prüfung mit. Eine Ausnahme bilden bestimmte **Prüffelder, die – ausschließlich in Großunternehmen, z. B. ab 10 Mrd. Euro Umsatz – in allen Fällen ausschließlich vom BZSt geprüft werden. Diese könnten alle internationalen Sachverhalte**, v. a. die Verrechnungspreissachverhalte, sein. Bei allen anderen Unternehmen werden auch die internationalen Sachverhalte ausschließlich durch die Länder geprüft. Durch diese Regelung wird eine **Koordination und Aufteilung der Prüffelder je Einzelfall obsolet**. Die vom BZSt übernommenen Prüffelder sollen verlässlich **innerhalb eines vorgegebenen Zeitrahmens** geprüft werden.
- Eine **bundesweit gleichmäßige Besteuerung stellt das BZSt über andere Wege her**.⁶⁰⁴

- o **Landesbetriebsprüfer** berichten aus den Betriebsprüfungen an die BZSt-Prüfer und stellen über eine Plattform umfangreiche Daten zur Verfügung, die von diesen zusätzlich ausgewertet werden.⁶⁰⁵ Die übermittelten Daten, z. B. Feststellungen aus den Betriebsprüfungen, sollten so weit wie möglich identisch sein zu den Daten, die die Landesprüfer an die Unternehmen geben, und auf der gleichen Plattform basieren, um den Aufbau eines doppelten Reportings und doppelte Dateneingabe zu vermeiden. Das BZSt wertet die aus den Ländern erhaltenen (Massen-)Daten aus, um Anomalien und potenzielle Abweichungen von bundesweit einheitlicher Prüfung zu identifizieren.
- o Die **BZSt-Prüfer** übermitteln ihre Erkenntnisse an die Landesprüfer. Dieser Prozess erfolgt in einem wertschätzenden Dialog auf Augenhöhe. Die BZSt-Prüfer beraten und schulen die Landesprüfer in Bezug auf eine bundesweit einheitliche Vorgehensweise sowie Einschätzung von Sachverhalten und entwickeln aus diesen Erfahrungen sowie speziellem Branchenwissen Empfehlungen für einheitliche Prüfansätze. Die Beratungen und Empfehlungen stellen eine Dienstleistung des BZSt an die Länder dar, die für die Länder einen Mehrwert schaffen soll. Die Länder müssen sich mit den übermittelten Erkenntnissen befassen und teilen dem BZSt mit, wie sie aufgezeigte Auffälligkeiten lösen. Die operative Umsetzung der Erkenntnisse liegt allein bei den Ländern.
- **Internationale Verfahren** (Advance Pricing Agreements (APAs) und Mutual Agreement Procedures (MAPs)) sollen **ausschließlich vom BZSt durchgeführt** werden. Dies sollte befähigt werden, vollumfänglich Entscheidungen zu treffen. In internationalen

⁶⁰² Vgl. *Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO, 17, 18, 19.

⁶⁰³ Vgl. *Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO, 20.

⁶⁰⁴ Die gleichmäßige Besteuerung kann mit der Neukonzipierung der Aufgaben weit besser erfüllt werden als durch Mitwirkung bei derzeit nur ca. 3 Prozent der Prüfungen (vgl. *Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO, 14), da das BZSt von allen Prüfungen Daten erhält.

⁶⁰⁵ Gemäß §§ 3, 21 Abs. 1 BpO sind die Länder schon heute verpflichtet, dem BZSt Prüfungsgeschäftspläne für Großbetriebe zur Verfügung zu stellen. So fordert auch der Bundesrechnungshof, dass die Länder dem BZSt die notwendige Datenbasis zukommen lassen soll, um eine Mitwirkung risikoorientiert auswählen zu können, vgl. *Bundesrechnungshof*, Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO, 22.

Verständigungsverfahren sollte der Verhandlende – das BZSt – im Sinne klar abgegrenzter Aufgaben und Kompetenzen das alleinige Recht haben, das Verhandlungsergebnis stellvertretend für alle Parteien – Kommunen, Länder und den Bund – zu akzeptieren. Dies verkürzt aufwendige Rücksprachen, die zu unnötigen Zeitverzögerungen nach Abschluss der Verhandlung führen. Derzeit führt das BZSt die Verhandlungen, es hat aber schlussendlich keine Entscheidungsgewalt über das Ergebnis, das von dem jeweiligen Land noch genehmigt werden muss. Die Ergebnisse der Verhandlungen sind durch das BZSt in anonymisierter Form auch den Ländern zur Verfügung zu stellen, beispielsweise durch Eingabe bei der o. g. Datenplattform. Hier können sie von Bund und Ländern zum Zwecke des Benchmarkings verwendet werden.

Rolle des (Konzern-)Betriebsprüfers

Die Rolle des leitenden (Konzern-)Betriebsprüfers sollte aufgewertet werden. Er sollte das Verfahren **inhaltlich und zeitlich leiten sowie vor Ort entscheidungsbefugt** sein. Das Betriebsprüfungsfinanzamt am Hauptsitz des Unternehmens sollte in allen Konzern- und Gruppenfällen die gesamte Verantwortung über den Prüfungsfall bekommen und den örtlich zuständigen Betriebsprüfungsfinanzämtern bezogen auf die zu prüfenden Unternehmen **weisungsbefugt** sein. Dies beginnt bei der Prüfungsplanung, der Auswahl der Prüfungsschwerpunkte und der Zusammenführung der Ergebnisse. Gegenüber allen Verfahrensbeteiligten auf Seiten der Finanzverwaltung – BZSt, Ländern und ggf. Kommunen – sollte der leitende Betriebsprüfer das **Recht bekommen, verbindliche Fristen** zu setzen.

Sinnvoll ist auch eine zentrale Zuständigkeit für die Steuerpflichtigen, wenn es sich um Gruppenunternehmen handelt, die noch keinen Konzern darstellen und damit nicht in den Zuständigkeitsbereich der Konzernprüfung fallen.

Verhältnis der Landesprüfer zueinander

Auch **im Verhältnis der Landesprüfer verschiedener Bundesländer sollte die Governance geschärft werden.**

- Der **leitende Betriebsprüfer legt** im Rahmen der Prüfungsplanung unter Konsultation der anderen zuständigen Betriebsprüfungsfinanzämter für die Unternehmensgruppe bzw. einzelne Unternehmensteile die **Prüfungs Schwerpunkte fest**.
- **Bei Konzernen mit Standorten in verschiedenen Bundesländern** sollten Bereiche **nur einmal geprüft** werden, die identisch in den verschiedenen Konzerneinheiten gehandhabt werden und bei denen diese Einheitlichkeit durch systematische Verfahren (insbesondere ein Tax Compliance Management System und Konzernrichtlinien zum Umgang mit bestimmten Sachverhalten) sichergestellt ist. Beispiele können die Bildung von Rückstellungen, Abschreibungen oder die Behandlung von Betriebsveranstaltungen sein. Länder sind hierdurch von der Prüfung abgegrenzter Bereiche befreit, ohne dass Prüfer ihre Amtspflichten nach u. a. § 17 Abs. 2 FVG, § 85 AO, § 195 S. 1 AO, §§ 3, 20 Abs. 3 BpO verletzen. Sowohl auf Seiten der Finanzverwaltungen als auch der Steuerpflichtigen lassen sich durch diesen Wegfall redundanter Prüfungen Ressourcen einsparen.

Zusammenfassung

Zusammenfassend kann festgehalten werden:

- Es sollte **gesetzliche, klar abgegrenzte Zuständigkeiten von Bund und Ländern** geben, so dass keine Aufteilung der Prüffelder innerhalb der einzelnen Betriebsprüfung mehr notwendig ist. Das **BZSt sollte bei Großunternehmen die Prüfung der internationalen Sachverhalte** vornehmen. **Alle anderen Prüffelder** sowie die vollständige Prüfung der Unternehmen, die nicht unter diese Größenklasse fallen, unterliegen **ausschließlich der Prüfung durch die Landesprüfer**.
- **Die Rolle des leitenden Konzernbetriebsprüfers sollte aufgewertet werden.**
- Auch im **Verhältnis der Landesprüfer verschiedener Bundesländer** sollte die Governance geschärft werden.

6.8.3.7. Qualifikation der Betriebsprüfer

In der Betriebsprüfung werden Mitarbeitende der Finanzverwaltung mit unterschiedlichen Vorkenntnissen eingesetzt. Vorherrschend ist ein Studium an einer Hochschule für Finanzen oder ein juristisches Studium. Wünschenswert wäre bei allen Außenprüfern und -prüferinnen, dass sie einige Jahre im Innendienst tätig waren, die Veranlagung kennen und ökonomisches Verständnis mitbringen. Der Personalmangel hat bei der Finanzverwaltung dazu geführt, dass die Mitarbeitenden sich direkt nach dem Studium für die Betriebsprüfung melden können.⁶⁰⁶ Es gibt auch Bestrebungen, mehr betriebswirtschaftlichen Sachverstand gerade in die Betriebsprüfung hereinzuholen und die Finanzverwaltung wirbt verstärkt um Betriebswirte und -innen mit Bachelor-Abschluss und steuerfachlichem Schwerpunkt.⁶⁰⁷ Hier wäre es wünschenswert, diesem Personenkreis zu ermöglichen, breite Praxiserfahrung gepaart mit Aufstiegschancen zu sammeln, beispielsweise durch ein duales Masterstudium im Rahmen der Betriebsprüfung. Bisher sind die Führungspositionen ab Sachgebietsleiter und -leiterin an eine juristische Vorbildung geknüpft.⁶⁰⁸ Zur Steigerung des ökonomischen Wissens wäre ein insgesamt breiteres Qualifikationsprofil auch in diesen Positionen wünschenswert. Neben der vermehrten Einstellung von Wirtschaftswissenschaftlern wäre auch ein (temporärer) Wechsel von Mitarbeitenden der Industrie und Beratung in die Finanzverwaltung vorstellbar.

6.8.3.8. Incentivierung von Betriebsprüfern

Ein Auslöser oder verstärkendes Element bei Streitigkeiten zwischen Betriebsprüfern von Bund versus Ländern, aber auch Betriebsprüfern und Unternehmen, ist derzeit eine **falsche bzw. zu einseitige Incentivierung**: Als Ziel von Prüfungen wird von Seiten der Prüfer oft verstanden, ein **Mehrergebnis zu erzielen**.⁶⁰⁹ Dies basiert einerseits auf der Erwartung von Ländern, bestimmte Beträge durch Betriebsprüfungen für

die Länderfinanzierung zu erhalten, andererseits fließen – zumindest implizit – erzielte Mehrergebnisse bei Beurteilungen von Betriebsprüfern und somit bei Karrierewegen ein.

Diese Fehlanreize verursachen ein als aggressiv empfundenen Verhalten von Betriebsprüfern und können auch Ursache dafür sein, dass Prüfer bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zunächst fiskalische Maximalpositionen einnehmen, die sie in – aus Sicht der Finanzverwaltung und der Unternehmen – langwierigen und teuren Verständigungsverfahren nicht halten können.⁶¹⁰ Für den Wirtschaftsstandort Deutschland und die Effizienz der Finanzverwaltung haben diese Fehlincitivierungen massive Auswirkungen.

Gerade durch die Einführung wirksamer Tax Compliance Management Systeme kann es in Zukunft noch viel mehr als heute vorkommen, dass Betriebsprüfungen ohne Mehrergebnis für die Finanzverwaltung enden. Dies sollte zukünftig nicht als mangelnde Leistung des Prüfers gewertet werden, sondern eine Beurteilung muss an anderen Kriterien festgemacht werden. Zukünftig könnten das **Einhalten bundesweiter Standards** bei der Prüfung, eine **geringe Streitquote** bzw. **hohe Erfolgsquote** bei Verfahren, die Folge der Prüfungen sind (z. B. vor Finanzgerichten und bei internationalen Verständigungsverfahren) und das **Einhalten von Fristen und Prüfungsdauern** einschließlich **kurzer Reaktionszeiten** auf Seiten der Betriebsprüfer ergänzender Teil des Beurteilungssystems werden.

6.8.3.9. Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen

Eine deutliche Effizienzsteigerung bei den grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen kann mit einer grenzüberschreitenden gemeinsamen Prüfung, vor allem aber mit einer **staatenübergreifenden Sachverhaltsaufklärung** erreicht werden. Hier sollten Regelungen zu Zuständigkeiten und Prozessbeschreibungen aufgestellt und abgestimmt werden, damit jeder betroffene

⁶⁰⁶ Vgl. z. B. die Homepage des Landesamts für Steuern in Rheinland-Pfalz www.lfst-rlp.de unter der Rubrik „berufliche Perspektiven (Diplom-Finanzwirt)“ oder Homepage Landesverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen www.Finanzverwaltung.nrw.de unter der Rubrik „Spannung und Abwechslung – Ich bin Betriebsprüferin“.

⁶⁰⁷ Vgl. z. B. die Homepage der Hessischen Finanzverwaltung www.finanzverwaltung-mein-job.hessen.de unter der Rubrik „Berufseinstieg nach dem Studium“.

⁶⁰⁸ Vgl. z. B. Homepage der Finanzverwaltung für Nordrhein-Westfalen www.die-zukunft-steuern.nrw unter der Rubrik „Einstieg – Führungskräfte“.

⁶⁰⁹ Vgl. zur Statistik erzielter Mehrergebnisse, vgl. BMF, Monatsbericht Oktober 2023, 31 ff.

⁶¹⁰ Ursprüngliche Mehrergebnisse, die nach Verständigungsverfahren von der Finanzverwaltung nicht gehalten werden können, werden in der Statistik nicht (!) gekürzt. Die Definition des Mehrergebnisses in der Statistik trägt somit zu den Fehlanreizen bei.

Staat denselben Informationsstand über den zu Grunde liegenden Sachverhalt hat. Diesbezügliche Informationsdivergenzen hemmen den Fortgang solcher Prüfungen. Letztlich sollten am Ende nur noch die rechtlichen Fragen in den Rechtskreisen der beteiligten Staaten diskutiert werden, aber nicht mehr der Sachverhalt. Hierzu wäre es sehr hilfreich, wenn die beteiligten Finanzverwaltungen in gemeinsamen Terminen mit dem Steuerpflichtigen gleichzeitig informiert werden. In der Praxis gibt es diesbezüglich bereits gute Erfahrungen.

Innerhalb der deutschen Finanzverwaltung sollten die **Zuständigkeiten vollumfänglich an das BZSt** gegeben werden.⁶¹¹

6.8.4. Zusammenfassung

Das Außenprüfungsrecht muss dringend reformiert werden, um überlange Verfahrensdauern zu reduzieren sowie lang andauernde Rechtsunsicherheit und hohen, insbesondere personellen, Ressourcenaufwand für alle Verfahrensbeteiligten zu vermeiden. Die Einführung kooperativer Elemente, insbesondere eine Fokussierung der Prüfung in Verbindung mit der Implementierung eines Tax Compliance Management Systems, erscheint daher geboten. Unternehmen, die durch Datenbereitstellung sowie Implementierung eines angemessenen und wirksamen Tax Compliance Management Systems Transparenz gegenüber der Finanzverwaltung walten lassen, sollten im Gegenzug insoweit von schnellerer Rechtssicherheit profitieren. Eine datenbasierte, risikoorientierte Auswahl der zu prüfenden Steuerpflichtigen und stärkere Prozess- und Risikoorientierung der Prüfungshandlungen lässt dabei eine Steigerung der Effizienz und Effektivität der steuerlichen Außenprüfung erwarten. Hierfür müssen beide Seiten Zugeständnisse machen. Kurzfristige Fortschritte zur Verringerung von Verfahrensdauern lassen sich durch eine antragsgebundene Prüfung von Einzelsachverhalten mit punktueller Bestandskraft erzielen. Die Zuständigkeiten von Bund und Ländern sind klar voneinander abzugrenzen; auch ist die Anreizsetzung für Betriebsprüfer fortzuentwickeln.

6.9. Berichtigung von Steuererklärungen

6.9.1. Verfahren zur Berichtigung von Erklärungen

§ 153 AO regelt die Pflicht zur Berichtigung von Erklärungen. Gemäß § 153 Abs. 1 AO ist ein Steuerpflichtiger unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen verpflichtet, unrichtige oder unvollständige Angaben in (Steuer-) Erklärungen, die zu einer Verkürzung von Steuern führen können bzw. bereits geführt haben, **unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen**. Die Anzeige- und Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 AO erstreckt sich nicht nur auf Steuererklärungen, sondern auf alle Erklärungen des Steuerpflichtigen, die Einfluss auf die Höhe der festgesetzten Steuer oder auf gewährte Steuervergünstigen gehabt haben.

Das bestehende Verfahren ist aus verschiedenen Gründen als **problematisch** zu beurteilen:

- **Zeitpunkt der Anzeige und der Berichtigung.** Gemäß § 153 Abs. 1 S. 1 AO sind die Anzeige und die erforderliche Richtigstellung unverzüglich vorzunehmen. Laut Rz. 5.1 des Anwendungserlasses zu § 153 AO⁶¹² ist die entsprechende **Anzeige ohne schuldhaftes Zögern** gegenüber der sachlich und örtlich zuständigen Finanzbehörde vorzunehmen. Die **Berichtigung kann demnach ggf. später nachfolgen**, wenn hierfür eine gewisse Zeit zur Aufbereitung der Unterlagen erforderlich ist. In einem solchen Fall sollte ggf. die erforderliche Zeitdauer gegenüber der Finanzbehörde begründet werden. Zu diesem Zweck ist dem Berichtungspflichtigen von der Finanzbehörde eine angemessene Frist zu gewähren. Die nur sehr vage gehaltenen Aussagen zum maßgeblichen Prozess begründen für die Steuerpflichtigen **erhebliche Unsicherheiten**, und zwar mit Hinblick auf den zeitlichen Rahmen, den Umfang und den/die Adressaten (beispielsweise Veranlagungsstelle und/oder Betriebsprüfer? Wie ist das Zusammenspiel von Veranlagungsstelle und

⁶¹¹ Vgl. hierzu auch Abschnitt 6.8.3.6 „Klare Zuständigkeiten“.

⁶¹² BMF-Schreiben zum Anwendungserlass zu § 153 AO vom 23.05.2016, BStBl. I 2016, 490.

Betriebsprüfung? Wann sind Anzeige und Richtigstellung rechtsverbindlich erfolgt?). Darüber hinaus befinden sich die Steuerpflichtigen in einem sehr dynamischen Umfeld, das auf der einen Seite i. d. R. hochkomplexe, sich fortlaufend ändernde operative Prozesse bzw. neue (digitale) Geschäftsmodelle beinhaltet, und auf der anderen Seite sehr dynamische regulatorische Anforderungen seitens des Gesetzgebers. Damit steigt die Wahrscheinlichkeit von Berichtigungstatbeständen. Aufgrund der potenziell erheblichen (strafrechtlichen) Rechtsfolgen für die Steuerpflichtigen und ggf. für deren gesetzliche Vertreter sind **Konkretisierungen und Erleichterungen im Prozess dringend geboten**.

- **Mehrstufige Beteiligungsverhältnisse.** Bei Beteiligungen an inländischen Personengesellschaften bzw. bei Ergebnisabführungsverträgen ist **ein- und dieselbe Meldung von jedem Unternehmen der Beteiligungskette, dessen Steuererklärung sich ändert, vorzunehmen**. Hierfür sind in den Unternehmen umfangreiche Reporting- und Meldesysteme aufzubauen, um sicherzustellen, dass die Meldungen korrekt weitergeleitet und an die Finanzämter und ggf. auch an die Betriebsprüfer übermittelt werden. Bei einer solchen Vorgehensweise werden **bereits bestehende Meldepflichten zwischen den zuständigen Finanzverwaltungen** nicht berücksichtigt (beispielsweise ESt-4B-Meldungen⁶¹³ der Betriebsstättenfinanzämter; gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens).

Zur **Vereinfachung und Einsparung von Ressourcen auf Seiten der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen** schlägt die Kommission folgende **Änderungen** vor:

- Einführung einer **Frist für die Anzeigepflicht von (mindestens) zwei Wochen**.
- Einführung einer Frist für die erforderliche Berichtigung von sechs Monaten mit der Möglichkeit einer antragsgebundenen Verlängerung (Bearbeitung seitens der

Finanzverwaltung innerhalb von zwei Wochen erforderlich).

- Einführung von Wesentlichkeitsgrenzen, beispielsweise bei anschlussgeprüften Steuerpflichtigen in Höhe von nach Unternehmensgröße gestaffelten Prozentsätzen, die sich beispielsweise an Kennzahlen von Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung orientieren und Erleichterungen für Steuerpflichtige mit einem angemessenen und wirksamen Tax Compliance Management Systems beinhalten.
- Zudem sollte eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass die Anzeige und die Berichtigung nur auf Ebene der Gesellschaft zu erfolgen haben, bei der die Richtigstellung originär erfolgen muss. Damit bestehen zukünftig keine weiteren Pflichten für die nachfolgenden Gesellschaften bei mehrstufigen Gesellschaftsverhältnissen.

6.9.2. Berichtigung von Erklärungen nach oder während der Außenprüfung

6.9.2.1. Grundfall

Die in § 153 Abs. 1 AO geregelten Anzeige- und Berichtigungspflichten haben auch in Fällen der **Außenprüfungen** einen weitreichenden Anwendungsbereich. Konkret geht es hier um den Fall, dass eine abgegebene Erklärung im Rahmen einer Betriebsprüfung (sei es durch Einigung mit der Betriebsprüfung oder durch eine einseitige Feststellung der Betriebsprüfung⁶¹⁴) unrichtig wird. Dieser Fehler ist unverzüglich anzuzeigen und zu berichtigen; genauere Angaben zum zeitlichen Rahmen enthält das Gesetz nicht; teilweise wird ein Zeitraum von nur zwei Wochen nach Kenntnis für die Berichtigung als ausreichend erachtet.⁶¹⁵ Dabei ist der Steuerpflichtige nicht zu einem stetigen Screening aller abgegebenen Erklärungen verpflichtet. Wenn er aber weiß, dass die Erklärung falsch ist, muss er berichtigen. Dies bedeutet eine erhebliche Belastung für die Steuerpflichtigen, weil weder das Gesetz noch der entsprechende Anwendungserlass konkrete Angaben zum Zeitpunkt

⁶¹³ Das sind Meldungen über Einkünfte, an denen mehrere Personen beteiligt sind.

⁶¹⁴ Beispiel: Im Jahr 2024 erfolgt eine Einigung für den Betriebsprüfungszeitraum 2020-2022.

⁶¹⁵ Vgl. Rätke in Klein, § 153 AO Rz. 20.

von Anzeige und Berichtigung enthält, und ggfs. viele Jahre zu berichtigen sein können.⁶¹⁶

6.9.2.2. Folgen

Folgen im Betriebsprüfungszeitraum

Fraglich ist zunächst, ob der Steuerpflichtige die Erklärungen für den in der Vergangenheit liegenden Betriebsprüfungszeitraum zu korrigieren hat. In der Praxis wird dies heute uneinheitlich behandelt: So werden in vielen Fällen Betriebsprüfungsergebnisse dadurch umgesetzt, dass die Berichte durch die Veranlagungsstelle ausgewertet werden, in anderen Fällen wiederum berichtigt der Steuerpflichtige die für den Betriebsprüfungszeitraum abgegebenen Erklärungen nach Abschluss der Betriebsprüfung. Aus verfahrensökonomischen Gründen empfiehlt die Kommission dem Gesetzgeber, explizit klarzustellen, dass für den Betriebsprüfungszeitraum keine Berichtigungen durch den Steuerpflichtigen erfolgen müssen.

Erkennt der Steuerpflichtige unabhängig von der Prüfung vor Abschluss der Außenprüfung eine Korrekturpflicht, sollte er lediglich verpflichtet sein, dies dem Prüfer mitzuteilen. Alles andere wäre verfahrensökonomisch ineffizient und nicht hilfreich.

Folgen im Folgezeitraum, wenn die Betriebsprüfung bereits begonnen hat

Hier ist de lege lata grundsätzlich eine Änderung der den Folgezeitraum betreffenden Erklärungen⁶¹⁷ verpflichtend, sie ist aus verfahrensökonomischen Gründen aber abzulehnen. Grund ist, dass Steuerpflichtige und Betriebsprüfung sich häufig darüber einigen, auf welchem „Erklärungs- und Bescheidstand“ sie die Prüfung durchführen möchten. Die Änderung von Erklärungen nach Beginn der Prüfung kann nachteilige Auswirkungen auf die Datenbereitstellung für die Betriebsprüfung haben. So würde die Arbeit der Betriebsprüfung z. B. betreffend den Abgleich von ihren eigenen Daten (z. B. in Systemen wie BPA-Euro) bzw. mit den Bescheidaten, die ihr durch die Finanzämter übermittelt werden, deutlich erschwert. Hier

würden manuelle Doppelarbeiten durch die Prüfer erfolgen müssen.

Hier sollte ausdrücklich eine verwaltungsinterne Mitteilung an die (neue) Betriebsprüfung ausreichen, die die Aufgriffe der Vorbetriebsprüfung ggfs. auch im Folgezeitraum fortzuführen hat (sog. Folgeänderungen). Sollte der Steuerpflichtige während der Außenprüfung eine Korrekturpflicht erkennen, sollte er lediglich verpflichtet sein, dies dem Prüfer mitzuteilen.

Soweit es sich nicht um Folgeänderungen handelt, sondern der Steuerpflichtige weitere Korrekturnotwendigkeiten erkennt, sollte er lediglich verpflichtet sein, dies dem Prüfer mitzuteilen.

Folgen im Folgezeitraum, wenn die Betriebsprüfung noch nicht begonnen hat

Hier wirkt sich die erzielte Einigung oder getroffene Feststellung auf Veranlagungszeiträume aus, für die noch keine Betriebsprüfung angeordnet ist oder begonnen hat.

Stimmt z. B. der Steuerpflichtige einer veränderten Behandlung eines Sachverhalts in einer Betriebsprüfung mit Wirkung für Folgezeiträume zu, wird offensichtlich unterstellt, dass diese Zustimmung beinhaltet, dass die Folgeerklärungen unrichtig sind. Diese Annahme ist per se nicht richtig, weil Einigungen häufig nicht über die Korrektheit eines Sachverhalts befinden, sondern lediglich dazu führen, dass eine Einigung zu einem Prüfungsfeld erfolgt.

Ganz offensichtlich wird die Regelung des Absatzes 1 aber häufig von der Finanzverwaltung so interpretiert, dass die Folgeerklärungen unrichtig seien und eine unverzügliche Korrektur zu erfolgen habe. Es sind auch schon Fälle bekannt geworden, in denen das Finanzamt eine Korrektur als nicht unverzüglich erfolgt angesehen hat und dies zur Eröffnung eines Strafverfahrens geführt hat.

Hier sollte ausdrücklich **eine Mitteilung des Steuerpflichtigen** (ggf. durch Vorbehalt im Protokoll zur Betriebsprüfungsschlussbesprechung bzw. Teilabschlussbericht) **ausreichen**, dass über die Folgewirkungen später zu verhandeln ist. In

⁶¹⁶ Siehe die entsprechende Forderung zur Einführung einer Frist von sechs Monaten mit antragsgebundener

Verlängerung in Abschnitt 6.9.1 „Verfahren zur Berichtigung von Erklärungen“.

⁶¹⁷ Im Beispiel sind dies die Erklärungen für die Jahre ab 2023.

einem solchen Fall besteht ausdrücklich keine Berichtigungspflicht mehr. Die Befreiung von der unverzüglichen Berichtigungspflicht sollte im Absatz 1 ergänzt werden.

6.9.2.3. Anwendung des § 153 Abs. 4 AO

Mit Absatz 4 gibt es eine neuere⁶¹⁸ Norm, die Korrekturen nach Betriebsprüfungen generell regelt. Diese verpflichtet den Steuerpflichtigen, nach Ergehen eines unanfechtbaren Bescheides nach Abschluss einer Außenprüfung andere Erklärungen zu berichtigen, in denen die den Prüfungsfeststellungen zugrundeliegenden Sachverhalte ebenfalls enthalten sind. Hier fehlt aber die o. g. Unterscheidung in Veranlagungszeiträume, in denen eine Betriebsprüfung bereits begonnen hat und daran anschließende Zeiträume. Abschließend geprüfte Veranlagungszeiträume sind ohnehin nicht mehr änderungspflichtig.

Zudem wird in der Literatur uneinheitlich diskutiert,⁶¹⁹ ob **Absatz 4** als *lex specialis* überhaupt die allgemeine Regelung des Absatz 1 überlagert. Inhaltlich wäre das sehr zu begrüßen, weshalb die Regelung des Absatzes 4 so formuliert werden sollte, dass sie nicht nur in „Steuerbescheiden nach Betriebsprüfung“ umgesetzte Ergebnisse beinhaltet. Sie sollte so erweitert werden, dass

- sie **grundsätzlich vor Absatz 1 anzuwenden ist bzw. dass Absatz 1 für anschlussgeprüfte Unternehmen und während einer laufenden Folgeprüfung nicht greift.**
- der Steuerpflichtige für die Anpassung ausreichend Zeit hat (Ein Zeitraum von mindestens sechs Monaten nach Zugang der Bescheide für den Betriebsprüfungszeitraum sollte explizit aufgenommen werden mit der Möglichkeit zur antragsgebundenen Fristverlängerung).⁶²⁰
- der Steuerpflichtige in allen Fällen von Folgewirkungen zunächst analysieren sollte, ob die Feststellungen von ihm auch für die Folgezeiträume mitgetragen würden und dann

ggfs. erklären sollte, dass er das nicht tut.⁶²¹ Sein Recht, in Folgejahren eine andere Auffassung zu vertreten, darf nicht beschränkt werden – so wie die Betriebsprüfung das gleiche Recht für sich auch einfordert.

- solange der Prüfungsbericht oder Teilbericht nicht entweder durch das Betriebsstatistenfinanzamt ausgewertet wurde oder so lange der Steuerpflichtige keine geänderten Erklärungen nach Betriebsprüfung abgegeben hat, keine Berichtigungspflicht besteht.
- eine Klarstellung dahingehend erfasst wird, dass der Anwendungsbereich von Absatz 4 konkret individuelle Dauersachverhalte umfasst. Es besteht keine Pflicht des Steuerpflichtigen, gleichgelagerte oder vergleichbare Sachverhalte zu identifizieren.

6.10. Digitalisierung

In Deutschland besteht erhebliches Verbesserungspotenzial bei der Digitalisierung der Besteuerung. Dies betrifft Schnittstellen sowohl im Austausch zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen als auch im Austausch innerhalb der Verwaltung (**Once-Only-Prinzip**).

Insgesamt zeigt sich dabei, dass der Austausch zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung und der Stand der Digitalisierung insbesondere dann als problematisch zu bezeichnen ist, wenn es **prozessual verschiedene Lösungen für jedes einzelne Bundesland und/oder jede einzelne Kommune** gibt. Die parallele Entwicklung von unterschiedlichen Formularen, Datenanforderungen und Schnittstellen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung hat die Unternehmen bereits analog vor große Herausforderungen gestellt. Bei der Digitalisierung geht die Problematik noch darüber hinaus: Die Entwicklung und Bereitstellung von Programmen, Schnittstellen und Plattformen ist kostenintensiv und kann nur dann sinnvoll und mit sparsamem Einsatz von (steuerfinanzierten)

⁶¹⁸ Sie wird eingeführt zum 01.01.2025 durch Gesetz vom 20.12.2022.

⁶¹⁹ Vgl. Schwartz/Faber, <https://www.fgs.de/news-and-insights/blog/detail/anzeigepflicht-bei-bp-feststellungen-153-abs-4-ao-nf#:~:text=Zum%201.,einer%20%C3%84nderung%20der%20Besteuerungsgrundlagen%20f%C3%BChren.>

⁶²⁰ Siehe auch entsprechende Forderungen in Abschnitt 6.9.1 „Verfahren zur Berichtigung von Erklärungen“.

⁶²¹ Dies gilt nur, soweit dies nicht bereits wie oben vorgeschlagen im Rahmen der Abstimmung mit der Betriebsprüfung erfolgt ist oder erfolgen konnte.

Ressourcen erfolgen, wenn dies prozessual und technisch einheitlich erfolgt.

Zudem ist die Entwicklung und Anwendung unterschiedlicher, parallel anzuwendender Systeme höchst ineffizient und sehr fehleranfällig in der Einbindung verschiedenster Schnittstellen in verschiedenen Bundesländern und Kommunen.

Die Kommission empfiehlt Verbesserungen einerseits zwischen Verwaltungen und Steuerpflichtigen und innerhalb der Verwaltung.

6.10.1. Verbesserungsvorschläge für den Austausch zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen

Fehlende Schnittstellen und Plattformen erschweren einen medienbruchfreien Austausch von Informationen und Daten, was zu einem erheblichen **Mehraufwand bei Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung** führt. Besonders deutlich wird dies anhand folgender **beispielhafter Vorgänge**:

- Die erlaubten Kommunikationsmittel unterscheiden sich massiv zwischen den einzelnen Bundesländern. Während in einigen Bundesländern der Austausch zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen problemlos per E-Mail⁶²² funktioniert, ist dies in anderen Bundesländern nicht zulässig. **E-Mail-Kommunikation** oder **elektronische strukturierte Kommunikation** sollte in allen Bundesländern anstelle von Faxen und Postwegen ermöglicht werden.
- Sehr positiv wird von einzelnen Steuerpflichtigen berichtet, dass ein gemeinsamer **Sharepoint** zum Datenaustausch mit der Finanzverwaltung bei der Betriebsprüfung gut angenommen wird und gut funktioniert. Die Möglichkeit der Nutzung gemeinsamer Sharepoints sollte ausgeweitet werden. Die Sharepoints sollten jedoch länderübergreifend vereinheitlicht werden, da die länder-spezifischen Lösungen zu erheblichem Aufwand führen, wenn die Schnittstellen für

unterschiedliche Bereitstellungsorte und -lösungen entwickelt werden müssen.

- **Bescheide** (z. B. bei der Gewerbesteuer) sollten **digital** übermittelt und über eine Schnittstelle mit Erklärungen abgleichbar gemacht werden. Derzeit kostet das manuelle Einpflegen viel Zeit bei den Steuerpflichtigen.

Mit der Einführung des **digitalen Gewerbesteuerbescheids** hat der Gesetzgeber einen großen Schritt zur Vereinheitlichung und Digitalisierung in diesem Bereich geleistet. Die Implementierung des Prozesses setzt jedoch die Umstellung der Haushalts-, Kassen- und Rechnungs-(HKR)-Systeme in den Kommunen sowie deren Anbindung an die Übermittlungsplattform ELSTER-Transfer voraus. Bisher ist dies jedoch nur in einer sehr kleinen Anzahl von Kommunen erfolgt.⁶²³ Die Verwaltung sollte hier entsprechend steuern, dass die **vollständige Umstellung** auf die digitale Bekanntgabe von Gewerbesteuerbescheiden so schnell wie möglich **flächendeckend gelingt**. Nur über eine standardisierte Bearbeitung derartiger Bescheide und einen einheitlichen IT-technischen Steuervollzug werden Mehraufwand, Missverständnisse und menschliche Fehler auf beiden Seiten vermieden. Gleichzeitig **fehlen** derzeit noch **digitale Lösungen hinsichtlich der Zerlegungs- und Gewerbesteuermessbescheide**, die nach wie vor per Post an den Steuerpflichtigen übermittelt werden.⁶²⁴ Mit Blick auf die abschließende Gewerbesteuerfestsetzung haben beide in der Praxis eine besondere Bedeutung. Auch hier empfiehlt die Kommission eine Einbindung beider Bescheide in den digitalen Workflow, sodass eine elektronische Bekanntgabe sowie eine standardisierte Bearbeitung auf Seite der Unternehmen möglich werden.

- Auch **Betriebsprüferbilanzen** sollten digital übermittelt und über eine Schnittstelle mit Erklärungen abgleichbar gemacht werden.

⁶²² In einigen Bundesländern kann man die Sachbearbeiter direkt anschreiben, in anderen nur "Sachgebietspostfächer". Die direkte Ansprache erspart der Finanzverwaltung eine Zuordnung der Anfragen und wäre daher überall vorzuziehen.

⁶²³ An dem Pilotprojekt nehmen derzeit 120 von ca. 11.000 Kommunen teil, vgl. OZG, Der digitaler

Gewerbesteuerbescheid, 2023, <https://idst.tax/wp-content/uploads/2023/11/231115-Digitaler-Gewerbesteuerbescheid.pdf>, 3.

⁶²⁴ Ausnahme: Nordrhein-Westfalen bietet eine vollständig digitale Bekanntgabe der Gewerbesteuermessbescheide und Gewerbesteuer-Zerlegungsbescheide an.

Derzeit kostet das manuelle Einpflegen viel Zeit bei den Steuerpflichtigen.

Bislang müssen Informationen aus Prüfungsberichten sowie Betriebsprüfungsanpassungen oft manuell in die jeweiligen Systeme des Steuerpflichtigen übertragen werden, da eine standardisierte, elektronische Bereitstellung von Prüferbilanzen fehlt. Die Kommission empfiehlt eine **bundesweite Vereinheitlichung und digitale Übermittlung der Betriebsprüferbilanzen**.

Im Gegenzug fassen Unternehmen im Rahmen von Betriebsprüfungen die Feststellungen oft zu einer eigenen Betriebsprüferbilanz zusammen. Diese Bilanz kann von der Finanzverwaltung jedoch derzeit nicht genutzt werden. Zur Vereinfachung der Arbeit der Betriebsprüfer sollte es eine **Schnittstelle geben, die das Einlesen der (Konzern-)Betriebsprüfungsbilanz** in das Betriebsprüfungstool der Finanzverwaltung erlaubt.

- Das **Übersetzen von Verträgen**, z. B. bei M&A-Transaktionen oder im Rahmen von Betriebsprüfungen, kostet sehr viel Zeit und ist für die Unternehmen teuer. Hier könnte die Finanzverwaltung einerseits stark begrenzen, welche Informationen angefordert werden, so dass z. B. die für die Besteuerung **wesentlichen Punkte**, aber nicht hunderte von Vertragsseiten übersetzt werden müssen. Ergänzend könnte die **Finanzverwaltung ein KI-basiertes Übersetzungstool trainieren**, das auf die Besteuerung spezialisiert ist und Verträge eigenständig übersetzt. Auch könnte überlegt werden, bei internationalen Sachverhalten Prüfer einzusetzen, die über ausreichende Englischkenntnisse verfügen. Teilweise wird all dies bereits heute so gehandhabt.
- Die Erstellung der **E-Bilanz** ist durch ihre spezifische Taxonomie u.a. abhängig von der dabei verwendeten Anwendersoftware z.T. **sehr zeitaufwendig**. Die E-Bilanzen sind jedoch für die Besteuerung der Unternehmen nicht notwendig, so dass ihr Nutzen derzeit infrage gestellt werden kann; und außerdem haben sie sich für die **Risikoanalyse durch**

die Finanzverwaltung als wenig nützlich herausgestellt, da die Daten für eine sinnvolle Auswertung zu hoch aggregiert und zu wenig vergleichbar sind. Die E-Bilanz ist in ihrer jetzigen Form nicht zielführend. Sie muss als taxonomiebasiertes Datenformat dringend weiterentwickelt werden. Dabei sollte geprüft werden, wo sich sinnvolle Alternativen finden, die das Ziel der E-Bilanz erreichen können, ohne wie bisher überbordende und eben gerade nicht zielführende Bürokratie zu verursachen.

Im Zusammenspiel mit der Schaffung einer **einheitlichen Schnittstelle** nach § 147b AO sollte eine elektronisch übermittelte Bilanz künftig der Finanzverwaltung über die aggregierten Daten einen **Zugriff** auf die einzelnen Konten ermöglichen. Dies könnte – um die bisherigen Nachfragen nach Aufschlüsselung einzelner aggregierter Daten zu vermindern – ähnlich dem RaBe (= Referenzierung auf Belege)-Verfahren⁶²⁵ ausgestaltet werden, damit keine „Betriebsprüfung durch die Hintertür“ ohne Prüfungsanordnung stattfinden kann. Dies kann bei KMU in die bestehenden standardisierten Buchhaltungssysteme integriert werden.

Bei den Steuerpflichtigen, die durch **Anschlussprüfungen** ihre steuerlich relevanten Daten kontinuierlich über den Z1-Datenzugriff der Finanzverwaltung zu Verfügung stellen, ist eine **E-Bilanz** in der derzeitigen Form **obsolet**. Außerdem verwenden diese Unternehmen hoch komplexe Buchhaltungssysteme und i. d. R. stark individualisierte Systeme zur Erstellung der Steuererklärungen, bei denen die E-Bilanz bislang unverhältnismäßig hohen Aufwand verursacht. Diese Steuerpflichtigen sollten ein Wahlrecht bekommen, ob sie die Steuerbilanz in einer unternehmensindividuellen Form oder in der vorgegebenen Taxonomie übermitteln. Bei diesen Unternehmen führt eine Überleitung ihrer Daten in dem unternehmenseigenen Format in das XBRL-Format der E-Bilanz Taxonomie zu hohem bürokratischem Aufwand, aber zu keinem Mehrwert auf Seiten der Finanzverwaltung.

⁶²⁵ Das RaBe-Verfahren der Finanzverwaltung setzt die Belegvorhalte- statt Belegvorlagepflicht durch Referenzierung auf Belege um.

- **Ansässigkeitsbescheinigungen** werden derzeit **manuell beantragt** und vom Finanzamt mit Unterschrift und Dienstsiegel **gestempelt** ausgestellt. Die Anzahl der Ansässigkeitsbescheinigungen ist hoch, da sie nicht grundsätzlich für einen Steuerpflichtigen gelten, sondern sich jeweils nur auf die angegebenen ausländischen Einkünfte beziehen.⁶²⁶ Das Ausstellen dieser Bescheinigungen sollte durch einen **digitalen Prozess** ersetzt werden und zudem in allgemeiner Form statt abhängig von einzelnen ausländischen Einkünften ausgegeben werden (Once-Only-Prinzip).
- Das **Tempo**, in dem zu Beginn eines neuen Kalenderjahrs **Formulare für die ELSTER-Steuererklärung bereitgestellt** werden, ist viel zu gering. Körperschaftsteuerformulare stehen beispielsweise oft erst zum 30.6. eines Jahres zur Verfügung. Derzeit ist der Prozess wie folgt: Im Januar/Februar tagt die „amtliche Vordruck-Kommission“, die die (Papier-) Vordrucke an die neue Rechtslage anpasst. Dann vergehen Monate, bis diese neuen Vordrucke in ELSTER umgesetzt werden. Die Folge ist, dass Steuererklärungen zum 31.3. nicht digital eingereicht werden können. Hier sollte der Prozess umgestellt werden, so dass entweder eine umgedrehte Reihenfolge angewendet wird und somit als erstes der digitale Prozess gedacht und erarbeitet wird oder beide Prozesse parallel laufen.
- Die **ERiC Schnittstelle (ELSTER Rich Client)** als das **verbindende Element von Steueranwendungssoftware zur Finanzverwaltungssoftware** ist ein Engpass in der Beschleunigung der Digitalisierung. Die Schnittstelle wird von der Finanzverwaltung (federführend die Information und Kommunikation (IuK) des Bayerischen Landesamts für Steuern) fortentwickelt und den Softwareanbietern zur Verfügung gestellt. Diese testen die Schnittstelle und bauen darauf die Anwenderoberfläche auf. Jede gesetzliche und untergesetzliche Änderung, die

programmtechnische oder ablauftechnische Auswirkungen auf die Verarbeitung in der Finanzverwaltung hat, muss in die ERiC Schnittstelle eingebaut werden. Dann können nach der Freigabe auch die Anwender kommerzieller Steuersoftwareprogramme diese nutzen. Daher ist die ELSTER-Plattform immer als erstes mit den Neuerungen ausgestattet. Hier muss mehr Geld und Arbeitskraft investiert werden, damit die Schnittstelle nach Änderungen schneller zur Verfügung steht oder ein kooperativer Entwicklungsansatz gewählt werden, in dem wesentliche Softwareanbieter früher in die Entwicklung einbezogen werden (nach Art der Open Source Software).

6.10.2. Verbesserungsvorschläge für den Austausch innerhalb der Verwaltung: Once-Only-Prinzip

Steuerpflichtige geben derzeit eine **Vielzahl von identischen Informationen in unterschiedlichem Kontext an die Finanzverwaltung oder andere Behörden**. Die Bundesregierung hat sich mit dem Koalitionsvertrag 2021–2025 das Ziel gesetzt, redundante Informationsabfragen gemäß dem Once-Only-Prinzip zu vermeiden.⁶²⁷ Ergebnisse sind bisher für steuerpflichtige Unternehmen kaum spürbar.⁶²⁸

Die Vermeidung der Abfrage redundanter Informationen ist **beispielsweise in folgenden Bereichen** sinnvoll:

- **Freistellungsanträge** zur Herabsetzung des Quellensteuereinhalts bei grenzüberschreitender Dividenden, Zins- und Lizenzzahlungen sollten einmal pro Vergütungsgläubiger gestellt werden und nicht mehr, wie bisher, nur bezogen auf einen einzelnen Vertrag.⁶²⁹ Dementsprechend ist eine (Teil-) Freistellungsbescheinigung pro Vergütungsgläubiger ausreichend.
- Die Meldung identischer Sachverhalte für die **Lohnsteuer und Sozialversicherung** sollte

⁶²⁶ Vgl. OFD Rheinland zu Ansässigkeitsbescheinigungen nach dem Doppelbesteuerungsabkommen vom 28.05.2009 - S 1301 - 1018 - St 152.

⁶²⁷ Zum Projektstand, vgl. BMF, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuer/Steuerliche_Themengebiete/Once-Only/ergebnisse.html.

⁶²⁸ Die Umsetzung des Once-Only-Prinzips ist auch für natürliche Personen relevant. Vgl. hierzu auch den Bericht der Kommission Bürgernahe Einkommensteuer.

⁶²⁹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 6.3.1 „Freistellungsanträge zur Herabsetzung des Quellensteuereinhalts grenzüberschreitenden Dividenden, Zins- und Lizenzzahlungen“.

abgeschafft werden. Die Informationen sollten behördenintern weitergeleitet werden.

- Bei grenzüberschreitendem physischen Warenverkehr werden in der EU für statistische Zwecke **Intrastat-Meldungen** abgegeben. Diese sind den **Zusammenfassenden Meldungen für die Umsatzsteuer** sehr ähnlich; Abweichungen ergeben sich aber aufgrund einer unterschiedlichen Meldedatenermittlung und voneinander abweichenden Meldezeitpunkten, so dass die doppelten Meldungen zeitaufwendig sind. Die Datenextraktion aus den Systemen erfolgt unterschiedlich (bei der Intrastat aus den Logistikdaten, bei der Umsatzsteuermeldung aus den Buchhaltungsdaten). Das Statistische Bundesamt wiederum gleicht die Intrastat-Daten mit den Umsatzsteueranmeldungen ab und meldet sich ggf. mit Anfragen bei den Unternehmen. Seit der Etablierung des sogenannten Mikrodatenabgleichs 2022⁶³⁰ ist die Zahl der Anfragen enorm gewachsen. Anfragen beinhalten oft eine Vielzahl an Einzelfragen (häufig mehrere dutzend Seiten), die zu klären sind. Hier sollten zukünftig **Informationen, die sich auf Basis der Umsatzsteueranmeldungen ermitteln lassen, innerhalb der Behörden weiterverwendet werden**. Die **Meldezeitpunkte** für die Abfragen sind **anzugleichen**. Nur zusätzlich relevante Informationen sollten von den Unternehmen abgefragt werden.
- Bei der **Forschungszulage** werden statistische Daten abgefragt, die nicht für die Forschungsförderung relevant sind. Die abgefragten statistischen Daten sind keinem Reportingsystem entnehmbar und ihre Ermittlung verursacht daher sehr hohen Aufwand. Hier sollte überprüft werden, welche Daten wirklich von der Verwaltung sinnvoll ausgewertet und genutzt werden und daher notwendig sind. Zudem sollte überprüft werden, ob notwendige Daten derart abgefragt werden können, dass sie leicht abrufbar oder ggf. der Verwaltung bereits aus anderen Quellen bekannt sind, so dass sich eine nochmalige Abfrage erübrigt.

- **Konzerne** müssen der Finanzverwaltung Informationen zu ihrer **Beteiligungsstruktur** derzeit mehrfach zur Verfügung stellen – beispielsweise auf dem Mantelbogen der Körperschaftsteuererklärung, bei der Kapitalertragsteueranmeldung und bei der Antragstellung für die Forschungszulage. Hier sollte eine **Vereinfachung** dergestalt angestrebt werden, dass Konzerne ihre Beteiligungsstrukturen nur zu **einem** (regelmäßig wiederkehrenden) **Zeitpunkt und nur in einem Format** übermitteln müssen. Zu überlegen ist, ob ein bestimmtes Formaterfordernis durch die Finanzverwaltung notwendig ist oder ob die Struktur beispielsweise als pdf-Datei für die Finanzverwaltung ausreichend wäre.

6.11. Empfehlungen

Dieser Abschnitt verfolgt das Ziel, Prozessvereinfachungen, den Abbau von Dokumentationsverpflichtungen und die Digitalisierung von Prozessen vorzustellen. Der vorgeschlagene Bürokratieabbau soll dabei sowohl Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung entlasten.

1. Die Kommission empfiehlt, das Steuersystem gemäß einem risikoorientierten Ansatz fortzuentwickeln. Individuelle Verhältnisse der Steuerpflichtigen und eine risikoorientierte Betrachtungsweise sollten stärker Berücksichtigung finden. Die Behandlung Steuerpflichtiger sollte von ihrer Steuerhistorie – der Einhaltung steuerlicher Pflichten – und den eingerichteten internen Steuerkontrollsystemen abhängig gemacht werden. Dies kann in Form einer Ampelbewertung geschehen: Die Bewertung eines Steuerpflichtigen mit der Ampelfarbe „grün“ zeigt auf, dass sich ein Steuerpflichtiger grundsätzlich gesetzeskonform verhält, dies durch strukturierte Prozesse und Maßnahmen sicherstellt, dokumentiert und mit der Finanzverwaltung transparent kommuniziert, und das Risiko von Verstößen gegen steuerliche Pflichten gering ist.

⁶³⁰ Vgl. Statistisches Bundesamt, abrufbar unter <https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Aussenhandel/aenderungen-2022.html>.

Konsequenz einer grünen Ampelbewertung wären Erleichterungen für den Steuerpflichtigen wie eine automatisierte Bescheiderteilung in Antragsprozessen, weniger Dokumentationsverpflichtungen, schnellere und fokussiertere Betriebsprüfungen und weniger Überprüfungen.

2. Zur Reduzierung des Quellensteuereinhalts bei grenzüberschreitenden Vergütungen (z. B. Lizenzen) ist derzeit für jeden Vertragspartner und jeden Vertrag bzw. jede Beteiligung ein Freistellungsantrag vom ausländischen Vergütungsgläubiger beim BZSt einzureichen. Es sind dafür umfangreiche Nachweise zu erbringen, die auf Seiten der Unternehmen einen hohen Aufwand und auf Seiten der Finanzverwaltung lange Bearbeitungszeiten verursachen. Die Kommission schlägt vor, dass ausländische Vergütungsgläubiger auf Antrag eine zentrale Identifikationsnummer je Vergütungskategorie erhalten, die für alle inländischen Vertragspartner genutzt werden kann (Once-Only-Prinzip).

Bei Ausschüttungen von Dividenden an inländische Anteilseigner empfiehlt die Kommission die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuereinbehalt für Fälle, in denen Ausschüttungen beim Gläubiger nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei sind.

Bei grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen empfiehlt die Kommission, die einbehaltene Quellensteuer auf die aus deutscher Sicht finale Quellensteuerbelastung zu reduzieren, um ein späteres Erstattungsverfahren zu vermeiden.

3. Es gibt diverse Arten von Sachzuwendungen von Unternehmen an ihre Arbeitnehmer und andere Empfänger – insbesondere Bewirtungen, Veranstaltungen und sonstige Sachzuwendungen, insbesondere Geschenke, – die bei der Ertragsteuer, Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Sozialversicherung je Sachzuwendungsart völlig unterschiedlich und teilweise unsystematisch behandelt werden. Die Kommission schlägt vor, für diese Sachbezüge einheitlich eine durchgängige Teilabzugsfähigkeit sowohl für die Ertragsteuern als auch die Umsatzsteuer mit einem identischen Prozentsatz einzuführen, beispielsweise eine 50-prozentige Nichtabzugsfähigkeit. Im

Gegenzug blieben diese Sachzuwendungen lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei.

4. Steuerliche Förderungen wie die Forschungszulage oder eine zukünftige Investitionsprämie sollten einfacher und schneller zugänglich gemacht werden. Die Kommission schlägt vor, für Steuerpflichtige, die auf Basis des risikoorientierten Ansatzes als regeltreu („grüne Ampel“) klassifiziert werden, anstelle von Antragsverfahren ein Self-Assessment-Verfahren einzuführen.
5. Mitteilungs- und Nachweispflichten sollten reduziert und vereinfacht werden, beispielsweise bei der Meldung von Steuergestaltungen, der Verrechnungspreisdokumentation, AStG-Erklärungen und bei Sperrfristen nach Einbringungen von Unternehmensteilen.
6. Als weitere Vereinfachung sollte die Zuständigkeit für die Betreuung der Gesellschafter einer Personengesellschaft gebündelt werden. Sprungklagen nach § 45 FGO für ausermittelte Sachverhalte sollten einseitig durch Steuerpflichtige erhoben werden können.
7. Effizienz und Effektivität der steuerlichen Außenprüfung sollten erhöht werden, um frühzeitige Rechtssicherheit für Unternehmen und eine Schonung von personellen Ressourcen bei Unternehmen und Finanzverwaltung zu erreichen. Hierzu sollten gemäß dem risikoorientierten Ansatz kooperative Verfahrenselemente und eine angemessene Tax Compliance von Steuerpflichtigen stärker Berücksichtigung finden.

Die Governance – der institutionelle Ordnungsrahmen – der Betriebsprüfungen sollte grundlegend weiterentwickelt werden. Die Kommission empfiehlt eine Neuordnung wie folgt: Es sollte klar abgegrenzte Zuständigkeiten von Bund und Ländern geben, so dass keine Aufteilung der Prüffelder innerhalb der einzelnen Betriebsprüfung mehr notwendig ist. Das BZSt sollte bei Großunternehmen die Prüfung der internationalen Sachverhalte vornehmen. Alle anderen Prüffelder sowie die Prüfung der Unternehmen, die nicht unter diese Größenklasse fallen, obliegen ausschließlich den Landesprüfern. Internationale Verfahren sollten ausschließlich vom BZSt durchgeführt und entschieden werden.

Darüber hinaus sollte das BZSt eine Beratungs- und Kontrollfunktion wahrnehmen: Dies würde auch dem Ziel dienen, eine effektive Mitwirkung an der Bundesbetriebsprüfung zu gewährleisten. Das BZSt erhält Daten zu allen bundesweit durchgeführten Prüfungen, wertet diese in Bezug auf Auffälligkeiten aus und übermittelt ihre Erkenntnisse an die Landesprüfer durch Beratung und Schulung.

Die Rolle des leitenden (Konzern-)Betriebsprüfers sollte aufgewertet werden. Er sollte das Verfahren inhaltlich und zeitlich leiten und vor Ort entscheidungsbefugt sein.

Auch die Incentivierung von Betriebsprüfern sollte überdacht werden. Eine einseitige Orientierung an erzielten Mehrergebnissen sollte durch weitere Kriterien wie das Einhalten bundesweiter Standards bei der Prüfung, eine geringe Streitquote bzw. hohe Erfolgsquote bei Verfahren, das Einhalten von Fristen und Prüfungsdauern einschließlich kurzer Reaktionszeiten auf Seiten der Betriebsprüfer ergänzt werden.

8. Berichtigungen von Steuererklärungen sollten vereinfacht und verschlankt möglich sein. Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen sollen Mehrfachmeldungen abgeschafft werden.
9. Es besteht ein erhebliches Verbesserungspotenzial bei der Digitalisierung der Besteuerung. Es ist problematisch, schwerfällig und teuer, wenn es prozessual verschiedene Lösungen für jedes einzelne Bundesland und/oder jede einzelne Kommune gibt. Eine sinnvolle Entwicklung und Bereitstellung von Programmen, Schnittstellen und Plattformen ist kostenintensiv und kann nur dann sinnvoll und mit sparsamem Einsatz von (steuerfinanzierten) Ressourcen erfolgen, wenn dies für alle Bundesländer prozessual und technisch einheitlich erfolgt.

Die Kommission empfiehlt u. a. Verbesserungen für den Austausch zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen im Bereich der Kommunikation, der Nutzung von Sharepoints zum Datenaustausch und der digitalen Übermittlung von Bescheiden und Betriebsprüferbilanzen. Die E-Bilanz sollte weiterentwickelt werden. Das Ausstellen von

Ansässigkeitsbescheinigungen sollte durch einen digitalen Prozess ersetzt und zudem unabhängig von einzelnen ausländischen Einkünften ausgegeben werden.

Die Kommission empfiehlt eine bessere Umsetzung des Once-Only-Prinzips: Ein verbesserter Datenaustausch innerhalb der Verwaltung soll Steuerpflichtige entlasten, die derzeit eine Vielzahl identischer oder unnötiger ähnlicher Informationen in unterschiedlichem Kontext an die Finanzverwaltung oder andere Behörden geben.

6.12. Anhang

Anhang 1: Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen

Status quo:

Allgemeine Bewirtungen						
	Ertrags- steuer	USt	LSt (ggf. Über- nahme durch den AG)	Möglichkeit der Pauschalver- steuerung	Steuersatz (zzgl. Soli, KirSt)	SV (ggf. Übernahme durch den AG)
Eigene Mitarbeiter z.B. Projektessen	voll abzugsfähig	kein VorSt- Abzug	lst-pfl.	Pauschalierung einheitlich für alle MA (§ 37b EStG)	30 Prozent	individuell
Eigene Mitarbeiter Sonderfall Arbeitsessen	voll abzugsfähig	kein VorSt- Abzug	lst-frei	n/a		SV-frei
Eigene Mitarbeiter zzgl. Konzern- Mitarbeiter und/ oder Externe	70/30	voller VorSt- Abzug	lst-frei	n/a		n/a

Betriebsveranstaltungen						
	Ertrags- steuer	USt	LSt (ggf. Über- nahme durch den AG)	Möglichkeit der Pauschalver- steuerung	Steuersatz (zzgl. Soli, KirSt)	SV (ggf. Übernahme durch den AG)
Kosten < 110€/Person	voll abzugsfähig	voller VorSt- Abzug	lst-frei			SV-frei
Kosten > 110€/Person	voll abzugsfähig	kein VorSt- Abzug	lst-pfl.	Pauschalierung § 40 EStG	25 Prozent	SV-frei

Sonstige Zuwendungen						
Eigene MA	Ertrag- steuer	USt	LSt (ggf. Übernahme durch den AG)	Möglichkeit der Pauschal- versteuerung	Steuersatz (zzgl. Soli, KirSt)	SV (ggf. Übernahme durch den AG)
< 50€/Monat	voll abzugsfähig	kein VorSt- Abzug	lst-frei			SV-frei
> 50€/Monat	voll abzugsfähig	kein VorSt- Abzug	lst-pfl.	Pauschalierung einheitlich für alle MA (§ 37b EStG)	30 Prozent	individuell
persönl. Anlass < 60€	voll abzugsfähig	voller VorSt- Abzug	lst-frei			SV-frei
persönl. Anlass > 60€	voll abzugsfähig	kein VorSt- Abzug	lst-pfl.	Pauschalierung einheitlich für alle MA (§ 37b EStG)	30 Prozent	individuell

Eigene MA	Ertragsteuer	USt	LSt (ggf. Übernahme durch den AG)	Möglichkeit der Pauschalversteuerung	Steuersatz (zzgl. Soli, KirSt)	SV (ggf. Übernahme durch den AG)
Konzern-Mitarbeiter						
< 50€/Wj.	voll abzugsfähig	Voller VorSt-Abzug	lst-pfl.	Pauschalierung (§ 37b EStG) einheitlich für alle Konzern-MA und Externe	30 Prozent	individuell
> 50€/Wj.	nicht abzugsfähig	kein VorSt-Abzug	lst-pfl.	Pauschalierung (§ 37b EStG) einheitlich für alle Konzern-MA und Externe	30 Prozent	individuell
Externe						
< 50€/Wj.	voll abzugsfähig	voller VorSt-Abzug	lst-pfl.	Pauschalierung (§ 37b EStG) einheitlich für alle Konzern-MA und Externe	30 Prozent	n/a
> 50€/Wj.	nicht abzugsfähig	kein VorSt-Abzug	lst-pfl.	Pauschalierung (§ 37b EStG) einheitlich für alle Konzern-MA und Externe	30Prozent	n/a

Vorschläge

Alternative 1						
	Teilweise Abzugsfähigkeit für Ertragsteuer	teilweise Abzugsfähigkeit für USt	LSt (ggf. Übernahme durch den AG)	Möglichkeit der Pauschalversteuerung	Steuersatz (zzgl. Soli, KirSt)	SV (ggf. Übernahme durch den AG)
Pauschalierter Ansatz für alle Sachzuwendungen						
a) Bewirtungen b) sonstige Zuwendungen c) Betriebsveranstaltungen	50/50	50/50	lst-frei	n/a	n/a	SV-frei

Alternative 2						
	Abzugsfähigkeit für Ertragsteuer	USt	LSt (ggf. Übernahme durch den AG)	Möglichkeit der Pauschalversteuerung	Steuersatz (zzgl. Soli, KirSt)	SV (ggf. Übernahme durch den AG)
a) Bewirtungen						
Teilnehmer: eigene Mitarbeiter, Konzernmitarbeiter, Externe	70/30	voller VorSt-Abzug	lst-frei	n/a	n/a	SV-frei
b) sonstige Zuwendungen						
Empfänger: eigene Mitarbeiter, Konzernmitarbeiter, Externe	nicht abzugsfähig	kein VorSt-Abzug	lst-frei	n/a	n/a	SV-frei
c) Betriebsveranstaltungen						
Kosten < 110€/Person alle Teilnehmer	voll abzugsfähig	voller VorSt-Abzug	lst-frei	n/a	n/a	SV-frei
Kosten > 110€/Person alle Teilnehmer	voll abzugsfähig	kein VorSt-Abzug	lst-pfl.	Pauschalierung § 40 EStG	25 Prozent	SV-frei

7.

Zusammenfassung der Empfehlungen

7.1. Einführung

1. Der Staat lebt von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit seiner Bürger und Unternehmen, von ihrer Arbeitskraft, ihrem Kapitaleinsatz und ihrer Innovationskraft. Er muss eine Steuerrechtsordnung bereitstellen, die allen Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Entfaltung ihres wirtschaftlichen Potentials gibt. Für die Besteuerung der deutschen Unternehmen bedeutet dies vor allem, dass das Steuerrecht dem innovativen Charakter ihrer Produkte und Geschäftsmodelle, ihrem stetigen Bedarf nach Neuorganisation sowie ihrer internationalen Verflechtung gerecht werden muss. Die Besteuerung darf schließlich in Deutschland tätige Unternehmen nicht in unverträglichem Umfang Bürokratielasten und Compliance-Risiken aussetzen.
2. Die in diesem Bericht enthaltenen Vorschläge einer Überarbeitung des deutschen Unternehmenssteuerrechts verstehen sich als Beiträge zu einer Strukturreform des Ertragssteuerrechts. Die angestrebte „Vereinfachung“ des Unternehmenssteuerrechts verwirklicht sich nicht in erster Linie in einer möglichen Senkung der quantitativen Steuerlast. Im Vordergrund steht die Beseitigung ineffizienter und gleichheitswidriger Steuerregeln sowie von Verfahrenslasten, die sämtlich gegenwärtig die in Deutschland tätigen Unternehmen in ihren betriebswirtschaftlich erforderlichen Entscheidungen und Prozessen einschränken.
3. Die Kommission strebt keine völlige Neuausrichtung des deutschen Ertragssteuerrechts an, sie konzentriert sich auf substantielle Verbesserungen im geltenden System. In diesem Rahmen bieten sich nach Ansicht der Kommission vielfältige Chancen auf eine grundlegende

Vereinfachung und Verbesserung – sowohl durch Rückbesinnung auf die überzeugenden Grundlinien des geltenden Unternehmenssteuerrechts als auch durch dessen mutige Fortentwicklung vor dem Hintergrund einer sich ständig wandelnden Unternehmenslandschaft und deren internationaler volkswirtschaftlicher Verflechtung.

4. Die Kommission sieht keinen grundlegenden Anlass, den geltenden Dualismus der Unternehmensbesteuerung, d.h. die Sonderung zwischen transparenter Besteuerung (im Rahmen des EStG) und getrennter Besteuerung (im Rahmen des KStG) aufzugeben, erkennt jedoch die Notwendigkeit, die Schärfen dieser technischen Differenzierung abzumildern.
5. Die Kommission erkennt, dass der herkömmliche Dualismus der Einkunftsarten – die Unterscheidung zwischen Gewinneinkünften und Überschusseinkünften – aus dem geltenden Ertragssteuerrecht nur schwer wegzudenken ist. Sie sieht jedoch die verzerrenden Auswirkungen des Dualismus gerade im Unternehmenssteuerrecht und strebt hier Abhilfe an.
6. Das geltende Einkommensteuerrecht und Körperschaftsteuerrecht wird vom Individualsteuerprinzip beherrscht – mit Folgen namentlich für die Ausgestaltung des Steuertarifs, die persönliche Zurechnung von Verlusten oder die Aufdeckung stiller Reserven bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern. Die Kommission hält am Individualsteuerprinzip fest, sieht jedoch vielfältige Anlässe zu einer begrenzten Auflockerung, namentlich bei der Umstrukturierung von Unternehmen.

7. Die Gewerbesteuer hat sich in den vergangenen Jahrzehnten im steuerpolitischen Diskurs gegenüber vielfältiger – und nach Ansicht der Kommission durchaus berechtigter – Kritik stets als eine zentrale Aufkommensquelle der Gemeinden behauptet. Die Kommission nimmt dies zum Anlass, die Existenz der Gewerbesteuer in ihren konkreten Empfehlungen nicht in Frage zu stellen, sondern die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (Gewerbeertrag) auf ihren legitimen Kern zuzuschneiden und dabei auch das Zusammenspiel zwischen Gewerbesteuer, Einkommensteuer und Körperschaftsteuer neu zu justieren.
8. Die Kommission schließt sich vielfach erhobenen Forderungen nach einer grundsätzlichen Neujustierung der Besteuerung von Eigenkapital- und Fremdkapitalerträgen nicht an.
9. Die Kommission sieht eine der grundlegenden Fehlsteuerungen des geltenden Unternehmenssteuerrechts in der fortschreitenden Ausbreitung von gegen (vermeintliche) Missbräuche gerichteten Regeln des materiellen Steuerrechts und des Verfahrensrechts. Die Kommission sieht die Gefahr massiver Behinderungen betriebswirtschaftlich sinnvollen unternehmerischen Handelns durch überzogene Anti-Missbrauchsmaßnahme. Hier ist vom deutschen und vom europäischen Gesetzgeber ein grundsätzliches Umdenken zu verlangen.
10. Gerade international tätige Unternehmen sehen sich einerseits mit einem stets dichterem steuerlichen Regelungsgeflecht und andererseits mit einem Generalverdacht missbräuchlichen Handelns bei der grenzüberschreitenden Organisation ihrer betrieblichen Tätigkeit konfrontiert. Die Kommission mahnt hier zum Rückbau überzogener und überkomplexer Steuerregeln und fordert die Bundesregierung auf, auch auf internationaler und europäischer Ebene zu einer maßvollen Steuerpolitik beizutragen und vor allem die Kumulation nachteiliger Steuerregeln zu vermeiden.
11. Die verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen für das Zusammenwirken von

Steuerbehörden und Steuerpflichtigen bedürfen einer grundlegenden Neujustierung, um eine vertrauensvolle und zugleich effektive Verwaltung von Steuerfällen sicherzustellen. Datenverfügbarkeit und Digitalisierung sind dafür ebenso Instrumente wie Risikomanagement-Systeme für Veranlagung und Prüfung.

7.2. Laufende Unternehmensbesteuerung

1. Erweitertes Optionsmodell:
 - a) Die Kommission empfiehlt ein erweitertes Optionsmodell einzuführen, das nicht nur Personengesellschaften die Option zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG) ermöglicht, sondern auch nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften die Option zur transparenten Besteuerung gewährt. Modell sollte auch insoweit eine fiktive Umwandlung sein, d.h. für steuerliche Zwecke wird bei Ausübung der Option eine Umwandlung fingiert. Dabei sollte zugleich § 7 UmwStG geändert werden, der sich in der Praxis als Hindernis für einen (fiktiven) Formwechsel erweisen kann. Auf eine Sofortbesteuerung der offenen Rücklagen bei (fiktivem) Formwechsel kann verzichtet werden, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland bei späterer Ausschüttung gesichert ist.
 - b) Parallel sollte der geltende § 1a KStG nachjustiert und um die in der Praxis aufgetretenen Optionshindernisse bereinigt werden. Nach Ansicht der Kommission kann insbes. auf die Nachversteuerung gem. § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG verzichtet werden, weil es bei späterer Ausschüttung aus der (fiktiven) Kapitalgesellschaft ohnehin zur Nachbelastung kommt.
 - c) Die Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) kann für die Zukunft entfallen, da sie die Komplexität der Steuerrechtsordnung erhöht und keine überzeugenden steuersystematischen Gründe für ein Nebeneinander mit dem vorgeschlagenen erweiterten Optionsmodell bestehen.

2. Bemessungsgrundlage der Ertragsteuern:

- a) Hinsichtlich der steuerlichen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich empfiehlt die Kommission eine Rückbesinnung auf die Ausgangsidee des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (Einheitsbilanz, Teilhaberthese). Zahlreiche steuerliche Sondervorschriften, insbesondere zu Rückstellungen (insbes. § 5 Abs. 4a S. 1, § 6a EStG), sollten deshalb gestrichen werden. Damit erübrigten sich zugleich auch steuerliche Sondervorschriften zur Übertragung solcher Verpflichtungen (§§ 4f, 5 Abs. 7 EStG), die nur notwendig geworden sind, weil die Praxis auf die steuerlichen Beschränkungen gem. §§ 5 Abs. 4a S. 1, 6a EStG mit Gestaltungsversuchen reagiert hat. Auch die steuerlichen Abschreibungsregeln sollten in enger Anlehnung an die handelsrechtlichen Regelungen ausgeformt werden. Steuerliche Lenkungsziele sollten mit anderen Instrumenten wie Zulagen verfolgt werden.
- b) Der Anwendungsbereich der vereinfachten steuerlichen Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) gem. § 4 Abs. 3 EStG sollte durch Anhebung der Grenzwerte gem. § 241a HGB, § 141 AO ausgeweitet werden. Auch für kleine OHG wäre eine EÜR denkbar.
- c) Die Sondervorschrift des § 17 EStG hat sich nach Ansicht der Kommission überholt und sollte gestrichen werden. Korrespondierend könnte die Antragsmöglichkeit in Richtung auf eine reguläre Besteuerung und Veranlagung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG künftig auf Veräußerungsgewinne (§ 20 Abs. 2 EStG) erstreckt und in diesem Rahmen entweder uneingeschränkt für Gesellschafter ab einer Beteiligung von 1 Prozent zugelassen oder sogar für alle Gesellschafter unabhängig von der Beteiligungshöhe geöffnet werden.
- d) Auch zu § 8b KStG empfiehlt die Kommission eine Rückbesinnung auf die Anfangsidee, d.h. eine Rückkehr zur 100 Prozent-Befreiung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen, um Doppelbelastungen zu vermeiden und Deutschland als Holdingstandort attraktiver zu machen.

Dies sollte sowohl für Inlands- als auch für Auslandsbeteiligungen gelten, um internationale Wettbewerbsfähigkeit zu gewährleisten.

3. Gewerbesteuer:

- a) Die Kommission erkennt an, dass die Gewerbesteuer einen wichtigen Beitrag zur Finanzierung der Gemeinden leistet und eine grundlegende Reform, etwa die Umwandlung in einen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer, politisch schwer durchsetzbar ist, deshalb richten sich die Vorschläge der Kommission auf Vereinfachung im bestehenden System unter Beibehaltung der Gewerbesteuer.
- b) Die Kommission spricht sich zur Erhöhung der Flexibilität im internationalen Steuerwettbewerb entsprechend § 35 EStG für eine pauschale Berücksichtigung der Gewerbesteuer in der Körperschaftsteuer aus. Dies erlaubt es, die Gesamtbelastung ohne vollständige Marginalisierung der Körperschaftsteuer unter 30 Prozent, z. B. auf eine international wettbewerbsfähige Zielgröße von 25 Prozent, zu senken.
- c) Die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer sollte stärker an die der Einkommen- und Körperschaftsteuer angenähert werden. Dafür sollten einerseits die Hinzurechnungen des § 8 GewStG abgeschafft werden. Andererseits ist der durch den Gewerbebetrieb erwirtschaftete Gewinn der Gewerbesteuer vollständig zu unterwerfen, was zur Überprüfung der Kürzungsvorschrift des § 9 GewStG führt. So kann die Vorschrift über Kürzungen für grundbesitzende Gesellschaften (§ 9 Nr. 1 GewStG) gestrichen werden.
- d) Im Betrieb erwirtschaftete stille Reserven sollten bei Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs auch bei der Gewerbesteuer vollständig erfasst werden. Die Realisierung von stillen Reserven bei Aufgabe/Veräußerung kann als letzter Akt der unternehmerischen Tätigkeit verstanden werden.
- e) Die Verrechnung von Verlusten auf Ebene des Gewerbebetriebs muss vollständig gewährleistet sein. Beispielsweise muss der Verlustvortrag auch bei Übertragung eines

- Gewerbebetriebs im Ganzen, z.B. der Veräußerung eines Einzelunternehmens, erhalten bleiben, wenn der Gewerbebetrieb fortgeführt wird. § 2 Abs. 5 GewStG wäre zu streichen.
- f) Aufwendungen der Geschäftsanbahnung sollten rechtsformneutral bei der Gewerbesteuer berücksichtigt werden. Hierzu empfiehlt sich eine gesetzgeberische Klarstellung in § 2 Abs. 2 GewStG.
- g) Der Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG für den fiktiven Unternehmerlohn ist zeitgemäß fortzuschreiben und deutlich zu erhöhen.
4. Mitunternehmerbesteuerung, insbes. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern:
- a) Für die Mitunternehmerbesteuerung spricht sich die Kommission für grundlegende Vereinfachungen aus. Leitmodell sollte dabei die Annäherung an die Kapitalgesellschaften sein. Die Kommission empfiehlt deshalb, künftig Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und den Gesellschaftern bis zur Grenze der verdeckten Gewinnausschüttung auch steuerlich anzuerkennen. Angemessene Leistungsentgelte an Gesellschafter-Geschäftsführer würden danach bei der Personengesellschaft zu Betriebsausgaben und beim Gesellschafter zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, angemessene Zinsen auf Gesellschafterdarlehen zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Auf die Qualifikation von Leistungsentgelten als „Sondervergütungen“ im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG wäre zu verzichten. Das sollte auch für die Gewerbesteuer gelten, denn systematisch ist die Gewerbesteuerfreiheit des Unternehmerlohns die richtige, dem objektiven Nettoprinzip entsprechende Lösung. Ebenso wären Pensionsrückstellungen künftig auch bei Personengesellschaften aufwandswirksam möglich. Für Gesellschafterdarlehen wäre im Gegenzug die Zinsschranke auch auf Personengesellschaften zu erweitern.
- b) Die Kommission empfiehlt ferner, künftig auf die Figuren des Sonderbetriebsvermögens und der Betriebsaufspaltung zu verzichten. Beide Rechtsfiguren verursachen vielfältige praktische Probleme und haben sich bei Umstrukturierungen als besonders tückisch und beratungsintensiv erwiesen. Ihre Abschaffung würde deshalb einen wesentlichen Beitrag zur Vereinfachung des Unternehmenssteuerrechts leisten. Korrespondierend wären allerdings Veräußerungsgewinne aus solcherart Erwerbsvermögen, das beim Nutzenden für betriebliche Zwecke eingesetzt wird, künftig auch im Anwendungsbereich des § 21 EStG zu erfassen.
- c) Auf die gewerblichen Sondertatbestände bei Personengesellschaften nach § 15 Abs. 3 EStG kann verzichtet werden.
5. Verluste:
- a) Der Verlustrücktrag sollte sowohl zeitlich als auch betragsmäßig deutlich ausgeweitet und außerdem bei der Gewerbesteuer zugelassen werden. Hierdurch würde sich das Unternehmenssteuerrecht nicht nur dem Ideal der Entscheidungsneutralität annähern, sondern zugleich deutlich krisenfester werden. Die Einführung eines korrespondierenden Verlustrücktrags bei der Gewerbesteuer entspricht dem allgemeinen Petition der Kommission, die Bemessungsgrundlagen der drei in Deutschland auf den Gewinn von Unternehmen erhobenen Ertragssteuern anzugleichen. Die dadurch für Gemeinden bewirkte höhere Volatilität der Hauptsteuerquelle muss mit Mitteln des Finanzrechts bewältigt werden.
- b) Die Beschränkung des Verlustvortrags durch die sog. Mindestbesteuerung sollte ersatzlos gestrichen werden.
- c) Reformbedürftig ist außerdem die Verlustverrechnung bei transparenter Besteuerung. Will man an Beschränkungen der Verlustzurechnung bei beschränkter Haftung überhaupt festhalten, sollte insoweit auf das steuerbilanzielle Eigenkapital abgestellt und sollten auch zeitlich inkongruente Einlagen berücksichtigt werden, die

ein negatives Kapitalkonto mindern oder ausgleichen.

6. Gruppenbesteuerung:

Die Kommission spricht sich dafür aus, auf das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags für die Gruppenbesteuerung künftig zu verzichten. Zurechnungsgrundlage sollte stattdessen eine qualifizierte Mehrheitsbeteiligung sein. Die Gewährung der Vorteile einer Gruppenbesteuerung ist nur gerechtfertigt, wenn die in die Gruppenbesteuerung einbezogenen Konzerngesellschaften eine wirtschaftliche Einheit bilden. Dies kann typisierend bei einer Beteiligung von mindestens 75 Prozent der Stimmrechte und am gezeichneten Kapital angenommen werden.

7.3. Umwandlungen und Sanierungen

1. Unternehmungen sind in einer Wettbewerbswirtschaft Risiken ausgesetzt und unterliegen einem steten Anpassungsdruck. Steuerinduzierte Hindernisse für Umstrukturierungen, Liquidationen, Sanierungen und die Verrechnung von Verlusten beeinträchtigen daher ihre Wettbewerbsfähigkeit. Ziel der Kommission ist deshalb die Entwicklung von Vorschlägen, die zum Abbau von steuerlichen Umstrukturierungshindernissen, Liquidations- und Sanierungshindernissen sowie Hindernissen bei der Verlustverrechnung führen. Zentrale Leitgedanken sind die Vereinfachung durch Systemorientierung, eine Abstimmung mit internationalen Regelungen und die Positionierung Deutschlands als attraktiver und verlässlicher Steuerstandort, ohne dass deutsches Steuersubstrat verloren geht.
2. Betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Hindernisse zu behindern, gehört zu den traditionellen Zielen der deutschen Steuerpolitik und entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit. Gleichwohl enthalten die bisher geltenden Normen Schwächen, namentlich im Hinblick auf nationale

Restrukturierungen, die Verletzung europarechtlicher Vorgaben und grenzüberschreitende Umstrukturierungen.

3. Zu den umwandlungssteuerlichen Hindernissen für nationale Restrukturierungen gehört das Teilbetriebserfordernis bei Spaltungen und Einbringungen gem. §§ 15, 20, 24 UmwStG, welches nicht mehr der wirtschaftlichen Realität entspricht und gravierende Rechtsunsicherheiten mit sich bringt. Die Kommission schlägt daher vor, auch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern steuerneutral zuzulassen, sofern ein Business Purpose vorliegt. Darüber hinaus sind die bestehenden Sperrfristen auf einheitlich drei Jahre zu verkürzen und die Übertragung sperrfristbehafteter Anteile zu Buchwerten oder innerhalb eines Konzerns sollte unschädlich sein. Bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften sollte schließlich eine Übertragung von Verlusten (wieder) zugelassen werden. Weitere Vorschläge betreffen Kettenumwandlungen, die Nachspaltungsveräußerungssperre und die Nichtanwendung des Gesamtplans im UmwStG.
4. Im Einkommensteuerrecht wird entsprechend der umwandlungssteuerrechtlichen Regelungen ein Bewertungswahlrecht im Rahmen der §§ 6 Abs. 3, 6 Abs. 5, 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG vorgeschlagen. Darüber hinaus sollen die Sperrfristen reformiert und der sachliche Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG ausgedehnt werden: Erfasst werden soll die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen nicht beteiligungsidentischen Personengesellschaften sowie zwischen verschiedenen Steuerpflichtigen (bei Vorliegen eines Business Purpose) und die begrenzte Mitübertragung von Verbindlichkeiten. Entsprechendes gilt für Realteilungen gem. § 16 Abs. 3 S. 2 ff. EStG. Einzuschränken sind die Körperschaftsklauseln und es bedarf einer Anpassung des § 6 Abs. 5 EStG, sofern die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens abgeschafft wird.
5. Im Hinblick auf Organschaften schlägt die Kommission vor, die jüngere Rechtsprechung des BFH zur Fußstapfentheorie bei Umwandlungen und Einbringungen in den

Umwandlungssteuer-Erlass zu übernehmen und die unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens innerhalb eines Organkreises bei Vorliegen eines Business Purpose zu Buchwerten zuzulassen. Hiermit wird zugleich ein Standortnachteil gegenüber anderen Gruppenbesteuerungssystemen beseitigt.

6. Zur Vermeidung von Verstößen gegen europarechtliche Vorgaben ist es insbesondere erforderlich, die umwandlungssteuerrechtlichen Sperrfristen um einen Motivtest zu erweitern, die Zwangsaufdeckung stiller Lasten zumindest bei Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen sowie Einbringungen zwischen Kapitalgesellschaften zu beenden und die Nichtnegativitätsbedingung des § 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG zu beseitigen.
7. Im Hinblick auf grenzüberschreitende Umwandlungen sollte die Vergleichbarkeitsprüfung großzügiger ausgestaltet werden; deutsche Steuerinteressen sind insoweit nicht betroffen. Vorgeschlagen wird darüber hinaus eine Globalisierung der Einbringungsvorschriften. Zudem sollten Hindernisse für die Restrukturierung unmittelbarer und mittelbarer Beteiligungen von in Deutschland ansässigen Unternehmungen durch eine Anpassung des materiellen Korrespondenzprinzips in § 8b Abs. 1 S. 5 KStG und der Hinzurechnungsbesteuerung beseitigt werden. Schließlich bedarf es bei Verletzung der Steuerverhaftungsbedingungen eines Steueraufschubs und bei der Mindestbesteuerung einer internationalen Abstimmung.
8. Nach Auffassung der Kommission verletzt der ganze bzw. teilweise Ausschluss der steuerlichen Geltendmachung von Verlusten aus der Liquidation von Kapitalgesellschaften beim Anteilseigner das objektive Nettoprinzip, beeinträchtigt die Risikoübernahme und begründet einen Standortnachteil gegenüber anderen Jurisdiktionen. Liquidationsverluste sind daher zum Abzug zuzulassen, begrenzt auf die Höhe des anteiligen steuerlichen Einlagekontos, maximal aber der Anschaffungskosten des Anteilseigners. Auch Gewinnminderungen aus Gesellschafterdarlehen sind zu

berücksichtigen, die Vorschriften in § 8b Abs. 3 S. 4 ff. KStG, § 3c Abs. 2 S. 2 ff. EStG und § 20 Abs. 6 S. 6 EStG zu streichen.

9. Im Falle des gesellschaftsrechtlich veranlassten Verzichts auf ein Gesellschafterdarlehen sollte auf der Gesellschaftsebene der Nennwert der Verbindlichkeit als Einlage abgezogen und beim Anteilseigner der werthaltige Teil als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt werden. Der nicht werthaltige Teil der Forderung sollte steuerlich abziehbar sein.
10. Bei Forderungsverzichten von Drittgläubigern sollte die Regelung des § 3a EStG mit den insolvenzrechtlichen Bestimmungen besser abgestimmt werden.

Die Verlustverrechnungsregeln der §§ 8c, 8d KStG sollen nach Auffassung der Kommission grundsätzlich fortgelten. Allerdings sind Schwächen zu beseitigen. Grundsätzlich soll nur noch der unmittelbare oder mittelbare Übergang einer Mehrheit der Anteile einen Verlustuntergang auslösen können. Auch in diesem Fall besteht allerdings die Möglichkeit des Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass es auf einer oberen Konzernstufe nicht zu einer relevanten Anteilsverschiebung gekommen ist. Damit ist insbesondere die Verkürzung oder Verlängerung von Beteiligungsketten nicht schädlich. Darüber hinaus empfiehlt die Kommission eine zielgenauere Ausgestaltung des § 8d KStG; insbesondere das Vorhandensein von Organschaften und Beteiligungen an Mitunternehmerschaften soll die Anwendung der Regelung nicht mehr generell ausschließen.

7.4. Internationale Unternehmensbesteuerung

1. Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung und Vereinfachung als zentrales Anliegen: Die Gesetzgebung auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts konzentriert sich seit geraumer Zeit einseitig auf die Abwehr von Minderbesteuerung und läuft damit Gefahr, die herkömmliche Aufgabe des internationalen Steuerrechts, die in der Vermeidung von Doppelbesteuerung liegt, aus dem Blick zu verlieren. Die

Kommission erkennt zwar die Ziele der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung und einer Begrenzung des internationalen Steuerwettbewerbs an, tritt aber nachdrücklich dafür ein, grenzüberschreitende Tätigkeiten nicht steuerlich zu behindern. Neben der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung sind Nachweis- und Dokumentationslasten auf ein angemessenes Maß zu reduzieren. Dabei gehen die Vorschläge vom bestehenden Rahmen des Europa- und Völkervertragsrechts aus, unterbreiten aber auch Empfehlungen zur Nachverhandlung von EU-Richtlinien und DBA.

2. Verbesserung der Rahmenbedingungen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Betätigung:
 - a) Verbesserung der Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c EStG, § 26 KStG): Zur Vermeidung sog. Anrechnungsüberhänge, aufgrund derer ausländische Steuern definitiv werden, bedarf es eines Übergangs von der Per Country-Limitation zu einer Overall-Limitation sowie des Vortrags nicht genutzter Anrechnungsbeträge. Soweit Auslandsgewinne der Gewerbesteuer unterliegen (Zinsen, Dividenden, Lizenzen), ist zudem die Anrechnung der ausländischen Steuer auch auf die Gewerbesteuer vorzusehen.
 - b) Streichung der Einbeziehung des AStG-Hinzurechnungsbetrags in die Gewerbesteuer (§ 7 S. 7, 8 GewStG).
 - c) Rückkehr zur Berücksichtigung von Verlusten aus DBA-Freistellungsbetriebsstätten bei der Ermittlung des Gewinns des Stammhauses im Verlustentstehungsjahr, verbunden mit einer Nachversteuerungsregel (§ 2a Abs. 3 EStG a.F.), die zu Vereinfachungszwecken pauschaliert werden kann.
 - d) Anpassungen an eine zunehmend mobile Arbeitswelt (Betriebsstätten/Lohnsteuer): Infolge der Flexibilisierung des Arbeitsorts zwischen In-/und Ausland, namentlich durch Tätigkeiten im Homeoffice benötigen Unternehmen rechtssichere Regeln sowohl im Hinblick auf das Risiko der Begründung von
- Geschäftsleitungsbetriebsstätten, als auch im Hinblick auf die Lohnsteuerpflicht. Als Antwort auf kurzzeitige Homeoffice-Tätigkeiten können national de minimis-Regeln sowohl in § 12 AO als auch in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG vorgesehen werden. Da sich auf diese Weise nur Inbound-Sachverhalte regeln lassen, muss sich Deutschland auf OECD- und EU-Ebene für eine Änderung der Rahmenbedingungen einsetzen. Priorität hat dabei für Zwecke der Lohnsteuer ein Gleichlauf der sozialversicherungsrechtlichen und steuerrechtlichen Regeln.
3. Zur Vermeidung übermäßiger Nachweis- und Dokumentationspflichten und internationaler Doppelbesteuerung sind die zahlreichen Anti-Missbrauchsvorschriften des internationalen Steuerrechts auf ein zieladäquates und vollziehbares Maß zurückzuführen:
 - a) Globale Mindeststeuer als Grundregel: Das seit 2024 geltende Mindeststeuergesetz dient der Durchsetzung der international konsentierten Belastungsuntergrenze von 15 Prozent. Dieser neue Mindeststandard ist grundsätzlich zu akzeptieren. Allerdings bedarf es Erleichterungen bei der Anwendung der hochkomplexen Regeln. Hierzu dienen derzeit befristete Safe Harbour-Regeln. Die Bundesregierung muss sich auf OECD- und EU-Ebene für die zeitnahe Schaffung dauerhafter Safe Harbour-Regeln einsetzen. Perspektivisch sollte das Mindeststeuergesetz sämtliche speziellen Anti-Missbrauchsvorschriften, insbesondere die Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG ablösen. Soweit einer derartigen Bereinigung die ATAD-Richtlinie entgegensteht, muss sich die Bundesregierung für Nachverhandlungen auf EU-Ebene einsetzen. Bereits zuvor sind sämtliche innerhalb des Richtlinienrahmens bestehenden Gestaltungsspielräume des nationalen Gesetzgebers zugunsten einer Entlastung von Nachweispflichten auszuschöpfen.
 - b) Hinzurechnungsbesteuerung: Solange an §§ 7 ff. AStG festgehalten wird, sollte die Hinzurechnungsbesteuerung auf eine transaktionsbezogene Missbrauchsregel zurückgenommen werden, was in der ATAD

zugelassen ist. Sollte man diesen Schritt nicht gehen, bedarf es u.a. der Umstellung auf einen Passivkatalog, der Einführung einer sinnvollen Freigrenze und der Erstreckung des Substanztests auf Drittstaaten.

- c) Das Steueroasenabwehrgesetz geht mit vier statt einer Maßnahme weit über die ECOFIN-Empfehlungen hinaus und ist auf eine Maßnahme zu beschränken, primär – solange an §§ 7 ff. AStG festgehalten wird – auf die erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung, alternativ auf die erweiterte beschränkte Steuerpflicht.
- d) Anti-Hybrids-Regeln: Die engen Vorgaben der ATAD lassen nur wenig Spielraum zur Abschwächung von § 4k EStG. Jedenfalls sind Doppelregelungen (§ 4i EStG; § 4j EStG) zu beseitigen. Zusätzlich bedarf es zwecks weiterer Vereinfachung einer Nachverhandlung der ATAD.
- e) Zinsschranke: Aufgrund der steuerlichen Ungleichbehandlung von Fremd- und Eigenkapital können im Konzern Finanzierungsgestaltungen zur Steuerminderung eingesetzt werden. Dies rechtfertigt es, an der – durch die ATAD vorgegebenen – Zinsschranke des § 4h EStG, § 8a KStG festzuhalten, dabei sollten aber alle im Rahmen von Art. 4 ATAD zulässigen Möglichkeiten der Entschärfung genutzt werden.
- 4. Entschärfung der Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG: Die Besteuerung stiller Reserven bei Wegzug ohne die frühere Möglichkeit dauerhafter zinsloser Stundung sanktioniert Mobilität in unverhältnismäßiger Weise. Richtigerweise ist die Aufteilung des Veräußerungsgewinns zwischen ehemaligem Wohnsitzstaat und Zuzugsstaats im Wege von DBA neu zu regeln. Solange bestehende DBA Deutschland an der Besteuerung hindern (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA), ist das Festhalten an § 6 AStG vertretbar, allerdings nur, wenn die im Zeitpunkt des Wegzugs festgestellte Steuer zinslos gestundet wird, und zwar auch bei Wohnsitzverlegung in Drittstaaten und grds. ohne Sicherheitsleitung. Zudem ist die Beteiligungsgrenze wieder auf 25Prozent anzuheben.

7.5. Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung

1. Die Kommission empfiehlt, das Steuersystem gemäß einem risikoorientierten Ansatz fortzuentwickeln. Individuelle Verhältnisse der Steuerpflichtigen und eine risikoorientierte Betrachtungsweise sollten stärker Berücksichtigung finden. Die Behandlung Steuerpflichtiger sollte von ihrer Steuerhistorie – der Einhaltung steuerlicher Pflichten – und den eingerichteten internen Steuerkontrollsystemen abhängig gemacht werden. Dies kann in Form einer Ampelbewertung geschehen: Die Bewertung eines Steuerpflichtigen mit der Ampelfarbe „grün“ zeigt auf, dass sich ein Steuerpflichtiger grundsätzlich gesetzeskonform verhält, dies durch strukturierte Prozesse und Maßnahmen sicherstellt, dokumentiert und mit der Finanzverwaltung transparent kommuniziert, und das Risiko von Verstößen gegen steuerliche Pflichten gering ist.

Konsequenz einer grünen Ampelbewertung wären Erleichterungen für den Steuerpflichtigen wie eine automatisierte Bescheiderteilung in Antragsprozessen, weniger Dokumentationsverpflichtungen, schnellere und fokussiertere Betriebsprüfungen und weniger Überprüfungen.

2. Zur Reduzierung des Quellensteuereinhalts bei grenzüberschreitenden Vergütungen (z. B. Lizenzen) ist derzeit für jeden Vertragspartner und jeden Vertrag bzw. jede Beteiligung ein Freistellungsantrag vom ausländischen Vergütungsgläubiger beim BZSt einzureichen. Es sind dafür umfangreiche Nachweise zu erbringen, die auf Seiten der Unternehmen einen hohen Aufwand und auf Seiten der Finanzverwaltung lange Bearbeitungszeiten verursachen. Die Kommission schlägt vor, dass ausländische Vergütungsgläubiger auf Antrag eine zentrale Identifikationsnummer je Vergütungskategorie erhalten, die für alle inländischen Vertragspartner genutzt werden kann (Once-Only-Prinzip).

Bei Ausschüttungen von Dividenden an inländische Anteilseigner empfiehlt die Kommission die Abstandnahme vom

Kapitalertragsteuereinbehalt für Fälle, in denen Ausschüttungen beim Gläubiger nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei sind.

Bei grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen empfiehlt die Kommission, die einbehaltene Quellensteuer auf die aus deutscher Sicht finale Quellensteuerbelastung zu reduzieren, um ein späteres Erstattungsverfahren zu vermeiden.

3. Es gibt diverse Arten von Sachzuwendungen von Unternehmen an ihre Arbeitnehmer und andere Empfänger – insbesondere Bewirtungen, Veranstaltungen und sonstige Sachzuwendungen, insbesondere Geschenke, – die bei der Ertragsteuer, Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Sozialversicherung je Sachzuwendungsart völlig unterschiedlich und teilweise unsystematisch behandelt werden. Die Kommission schlägt vor, für diese Sachbezüge einheitlich eine durchgängige Teilabzugsfähigkeit sowohl für die Ertragsteuern als auch die Umsatzsteuer mit einem identischen Prozentsatz einzuführen, beispielsweise eine 50 Prozentige Nichtabzugsfähigkeit. Im Gegenzug blieben diese Sachzuwendungen lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei.
4. Steuerliche Förderungen wie die Forschungszulage oder eine zukünftige Investitionsprämie sollten einfacher und schneller zugänglich gemacht werden. Die Kommission schlägt vor, für Steuerpflichtige, die auf Basis des risikoorientierten Ansatzes als regeltreu („grüne Ampel“) klassifiziert werden, anstelle von Antragsverfahren ein Self-Assessment-Verfahren einzuführen.
5. Mitteilungs- und Nachweispflichten sollten reduziert und vereinfacht werden, beispielsweise bei der Meldung von Steuerergestaltungen, der Verrechnungspreisdokumentation, AStG-Erklärungen und bei Sperrfristen nach Einbringungen von Unternehmensteilen.
6. Als weitere Vereinfachung sollte die Zuständigkeit für die Betreuung der Gesellschafter einer Personengesellschaft gebündelt werden. Sprungklagen nach § 45 FGO für ausermittelte Sachverhalte sollten

einseitig durch Steuerpflichtige erhoben werden können.

7. Effizienz und Effektivität der steuerlichen Außenprüfung sollten erhöht werden, um frühzeitige Rechtssicherheit für Unternehmen und eine Schonung von personellen Ressourcen bei Unternehmen und Finanzverwaltung zu erreichen. Hierzu sollten gemäß dem risikoorientierten Ansatz kooperative Verfahrenselemente und eine angemessene Tax Compliance von Steuerpflichtigen stärker Berücksichtigung finden.

Die Governance – der institutionelle Ordnungsrahmen – der Betriebsprüfungen sollte grundlegend weiterentwickelt werden. Die Kommission empfiehlt eine Neuordnung wie folgt: Es sollte klar abgegrenzte Zuständigkeiten von Bund und Ländern geben, so dass keine Aufteilung der Prüffelder innerhalb der einzelnen Betriebsprüfung mehr notwendig ist. Das BZSt sollte bei Großunternehmen die Prüfung der internationalen Sachverhalte vornehmen. Alle anderen Prüffelder sowie die Prüfung der Unternehmen, die nicht unter diese Größenklasse fallen, obliegen ausschließlich den Landesprüfern. Internationale Verfahren sollten ausschließlich vom BZSt durchgeführt und entschieden werden. Darüber hinaus sollte das BZSt eine Beratungs- und Kontrollfunktion wahrnehmen: Dies würde auch dem Ziel dienen, eine effektive Mitwirkung an der Bundesbetriebsprüfung zu gewährleisten. Das BZSt erhält Daten zu allen bundesweit durchgeführten Prüfungen, wertet diese in Bezug auf Auffälligkeiten aus und übermittelt ihre Erkenntnisse an die Landesprüfer durch Beratung und Schulung.

Die Rolle des leitenden (Konzern-)Betriebsprüfers sollte aufgewertet werden. Er sollte das Verfahren inhaltlich und zeitlich leiten und vor Ort entscheidungsbefugt sein.

Auch die Incentivierung von Betriebsprüfern sollte überdacht werden. Eine einseitige Orientierung an erzielten Mehrergebnissen sollte durch weitere Kriterien wie das Einhalten bundesweiter Standards bei der Prüfung, eine geringe Streitquote bzw.

hohe Erfolgsquote bei Verfahren, das Einhalten von Fristen und Prüfungsdauern einschließlich kurzer Reaktionszeiten auf Seiten der Betriebsprüfer ergänzt werden.

8. Berichtigungen von Steuererklärungen sollten vereinfacht und verschlankt möglich sein. Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen sollen Mehrfachmeldungen abgeschafft werden.
9. Es besteht ein erhebliches Verbesserungspotenzial bei der Digitalisierung der Besteuerung. Es ist problematisch, schwerfällig und teuer, wenn es prozessual verschiedene Lösungen für jedes einzelne Bundesland und/oder jede einzelne Kommune gibt. Eine sinnvolle Entwicklung und Bereitstellung von Programmen, Schnittstellen und Plattformen ist kostenintensiv und kann nur dann sinnvoll und mit sparsamem Einsatz von (steuerfinanzierten) Ressourcen erfolgen, wenn dies für alle Bundesländer prozessual und technisch einheitlich erfolgt.

Die Kommission empfiehlt u. a. Verbesserungen für den Austausch zwischen Verwaltung und Steuerpflichtigen im Bereich der Kommunikation, der Nutzung von Sharepoints zum Datenaustausch und der digitalen Übermittlung von Bescheiden und Betriebsprüferbilanzen. Die E-Bilanz sollte weiterentwickelt werden. Das Ausstellen von Ansässigkeitsbescheinigungen sollte durch einen digitalen Prozess ersetzt und zudem unabhängig von einzelnen ausländischen Einkünften ausgegeben werden.

Die Kommission empfiehlt eine bessere Umsetzung des Once-Only-Prinzips: Ein verbesserter Datenaustausch innerhalb der Verwaltung soll Steuerpflichtige entlasten, die derzeit eine Vielzahl identischer oder unnötiger ähnlicher Informationen in unterschiedlichem Kontext an die Finanzverwaltung oder andere Behörden geben.

Literaturverzeichnis

Arbeitsgruppe „Weiterentwicklung der Regelungen zur Verlustverrechnung nach Anteilseignerwechsel (§ 8c KStG)“, Bericht, FR 2017, 113

Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, BB 2002, 2373

Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Die geplante Reform des Personengesellschaftsrechts: Gesellschaftsrechtliche Grundfragen und steuerliche Implikationen, ZIP 2021, Beilage zu Heft 2, 3

Arnold, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, StuW 2005, 148

Ault/Arnold/Cooper, Comparative Income Taxation – A Structural Analysis, 4. Aufl., 2020

Ayming, The Benchmark, 2023 (abrufbar unter <https://www.ayming.de/insights/broschueren-und-whitepaper/the-benchmark/#download>)

Bachmann, Die folgenlose Beseitigung der rechtsfähigen Gesamthand durch das MoPeG, FR 2022, 709

Baumhoff/Puls, Der OECD-Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreisaspekten von „Business Restructurings“ – Analyse und erster Vergleich mit den deutschen Funktionsverlagerungsregeln nach § 1 Abs. 3 AStG, IStR 2009, 73

Baur/Schrenk/Ullmann, Analyse der Normenkonkurrenz zwischen § 4k EStG und § 7 ff. AStG, IStR 2023, 221

Becker/Dwenger, Die Besteuerung von Fremd- und Eigenkapital aus ökonomischer Sicht, in Schön (Hrsg.), Eigenkapital und Fremdkapital – Steuerrecht, Gesellschaftsrecht, Rechtsvergleich, Rechtspolitik, 2013, 101

Becker/Kamphaus/Loose, Greift das Korrespondenzprinzip bei Drittstaatsverschmelzungen?, IStR 2013, 328 Beck'scher Online-Kommentar AO, hrsg. von Pfirrmann/Rosenke/Wagner (zit. BeckOK AO)

Beck'scher Online-Kommentar AStG, hrsg. von Mann/Staats (zit. BeckOK AStG)

Beck'scher Online-Kommentar EStG, hrsg. von Kirchhof, G./Kulosa/Ratschow (zit. BeckOK EStG)

Bergmann/Süß, Neues zum Verlustuntergang: Erste Überlegungen zum Entwurf eines § 8d KStG, DStR 2016, 2185

Bianco/Pantazatou, Länderbericht Luxemburg, in Kristofferson (Hrsg.), Taxation of Companies in Economic and Financial Distress, 2023, 299

Birk, „Besteuerung nach Wahl“ als verfassungsrechtliches Problem, NJW 1984, 1325

Boorberg, Wann ist eine Marke eine wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung?, DStR 2024, 457

Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Kommentar, Loseblatt

Bräutigam/Spengel/Winter, Die gewerbesteuerliche Grundstückskürzung in Anbetracht der GrSt-Reform, DB 2022, 620

Breinersdorfer, Steuersystematische Einordnung der Gewerbesteuer und ihre Bedeutung für die Auslegung des Gewerbesteuergesetzes, in FS BFH, Bd. II, 2018, 1393

Brühl/Weiss, Die Option zur Körperschaftbesteuerung nach der endgültigen Fassung des KöMoG, DStR 2021, 1617

Bundesministerium der Finanzen, Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, 2022 (abrufbar unter https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/die-wichtigsten-steuern-im-internationalen-vergleich-2022.pdf?__blob=publication-File&v=3)

Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht Oktober 2023 (abrufbar unter <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2023/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-2-steuerliche-betriebspruefung-2022.html>)

Bundesrechnungshof, Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO (abrufbar unter https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2022/mitwirkung-bundesbetriebspruefung-voll-text.pdf?__blob=publicationFile&v=1)

Cordes/Kraft, Regierungsentwurf zum Optionsmodell – Körperschaftsteuer ab 2022 auch für Personengesellschaften?, FR 2021, 401

Dehne/Rosenberg, OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II) - Die Komplexität eines “dreistufigen” Ansatzes (Teil 2), DB 2022, 626

Deloitte, Tax Guides and Country Highlights (abrufbar unter <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>)

Desens, Die Besteuerung von Sanierungserträgen, FR 2017, 981

Desens, Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen und ertragsteuerrechtliche Grundprinzipien von Umstrukturierungen, DStJG 43 (2020), 73

Deutscher Industrie- und Handelskammertag (DIHK), Mit Innovationen Krisen meistern, 2022 (abrufbar unter <https://www.dihk.de/resource/blob/77996/1413eecd224217f770e66c092ae3/dihk-auswertung-steuerliche-forschungsfoerderung-data.pdf>)

Deutscher Steuerberaterverband e.V., Pressemitteilung vom 7.2.2024 (abrufbar unter <https://www.dstv.de/dstv-fordert-weitere-massnahmen-zum-buerokratieabbau/>)

Doralt, Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, FR 2017, 377

Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht 2024, 2024

Doralt/Ruppe/Kirchmayr/Mayr, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Bd. I: Einkommenssteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Internationales Steuerrecht, 12. Aufl. 2019

Dorenkamp, Die Mär von der Gewerbesteuerverstetigung durch Hinzurechnungen - Warum die Feuerwehr auch ohne § 8 Nr. 1 GewStG ausrücken kann, in FS Lang, J., 2010, 781

Dorfmueller, Seminar F: IFA/EU, IStR 2023, 696

Dorn/Fuest/Neumeier/Stimmelmayer, Wie beeinflussen Steuerentlastungen die wirtschaftliche Entwicklung und das Steueraufkommen? Eine quantitative Analyse mit einem CGE-Modell, ifo Schnelldienst 2021, Heft 10, 3

Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, Loseblatt

Drüen, Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung als verfassungsrechtlicher Imperativ?, GmbHR 2008, 393

Drüen, Entwicklungslinien und Zukunftsfragen des Unternehmenssteuerrechts, in FS BFH, Bd. II, 2018, 1317

Dziadkowski, 25 Jahre Thesen der Bareis-Kommission – Basis für eine verfassungsnahe Bestimmung des Grundfreibetrags und Einkommensteuertarifs, DStR 2019, 2663

Eggers, Verluste ausländischer Betriebsstätten und Nachversteuerung, in Plitz/Schaumburg (Hrsg.), Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 16, 1999, 123

Einkommensteuer-Kommission, Thesen der Einkommensteuer-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, Beilage 24 zu BB 1994, 1

EY, Worldwide R&D Incentives Reference Guide, 2022 (abrufbar unter https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2022/ey-worldwide-r-and-d-incentives-guide-2022.pdf)

EY, Worldwide R&D Incentives Reference Guide, 2023 (abrufbar unter https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-guides/2023/ey-worldwide-research-development-reference-guide-2023.pdf)

EY, Worldwide Corporate Tax Guide, 2023 (abrufbar unter https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-corporate-tax-guide)

Finke/Heckemeyer/Spengel, Assessing the Impact of Introducing an ACE Regime – A Behavioural Corporate Microsimulation Analysis for Germany, ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper 14-033, 2014

Fischer (Hrsg.), Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998)

Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Kommentar, Loseblatt

Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland–Schweiz, Kommentar, Loseblatt

Flume, Die Betriebsertragsteuer als Möglichkeit der Steuerreform, DB 1971, 692

Fochmann/Heinemann-Heile/Huber/Maiterth/Sureth-Sloane, Zusatzkosten der Besteuerung – Eine Analyse des steuerlichen Verwaltungsaufwands und der subjektiv wahrgenommenen Steuerbelastung, StuW 2023, 171

Förster, Rechtsformwahl und Rechtsformoptimierung nach der Unternehmensteuerreform, Ubg 2008, 185

Förster, Bedeutung der Finanzierung für die Besteuerung, Stbg 2011, 49

Förster, Steuerbegünstigte Umstrukturierung von grenzüberschreitenden Kapitalgesellschaftskonzerne, in FS Lüdicke, 2019, 129

Förster, Grenzüberschreitende Aufspaltung und Abspaltung von Kapitalgesellschaften, in FS Kessler, 2021, 415

Förster, Sanierungsmaßnahmen bei Kapitalgesellschaften, DStR 2023, 1041

Förster/Dehne, Rechnungslegungsfragen bei der Umsetzung der EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie, BB 2023, 1707

Förster/Hechtner, Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gem. §§ 3a, 3c Abs. 4 EStG, DB 2017, 1536

Fuest, Ökonomische Prinzipien gerechter und effizienter Besteuerung, DStJG 37 (2014), 65

Fuest/Hey/Spengel, Vorschläge für eine Reform der Immobilienbesteuerung, ifo-Schnelldienst, 2021, Heft 12, 31

Gaddum, Steuerreform: Einfach und Gerecht - Für ein besseres Einkommensteuerrecht, 1986

Galli, Highlights of the Greek participation exemption regime on capital gains, ITR 2021 (abrufbar unter <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6aaa1s2uhuklb8bpb7k/highlights-of-the-greek-participation-exemption-regime-on-capital-gains>)

Gegenfurtner, Die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Ein dem Grunde nach unzulässiger Eingriff?, DStR 2021, 2665

Gemeinsame Facharbeitsgruppe von Bund und Ländern „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“, Bericht vom 15.9.2011

Glenk, Verlustverrechnung bei Personengesellschaften und anderen transparent besteuerten Gesellschaftsformen – Eine rechtsvergleichende Analyse zwischen Deutschland, Frankreich und den USA, 2022

Gosch, Körperschaftsteuergesetz – KStG, Kommentar, 4. Aufl. 2020

Grau, Verluststrategien unter dem Gesichtspunkt des § 2a EStG, in Fischer (Hrsg.), Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 3, 1993, 48

Graw, Stille Reserven und Buchwertfortführung, in FS BFH, Bd. I, 2018, 1433

Greil/Kaluza-Thiesen/Schulz/Sureth-Sloane, Umfrage: Tax Compliance und Verrechnungspreise. TRR 266 Accounting for Transparency, 2023 (abrufbar unter <https://www.accounting-for-transparency.de/publications/umfrage-tax-compliance-und-verrechnungspreise/>)

Greil/Kaluza-Thiesen/Schulz/Sureth-Sloane, Komplexität von Verrechnungspreisen und Tax Compliance: Einblicke in deutsche Unternehmen, DStR 2024, 914

Greinert/Siebing, Inkrafttreten des § 4k EStG – Änderungen im Vergleich zu § 4k EStG -E und weitere gesetzgeberische Neuerungen in diesem Kontext, Ubg 2021, 525

Groh, Eigenkapitalersatz in der Bilanz, BB 1993, 1882

Hageböke, Sind alle Umwandlungen „Veräußerungen“? – Kritische Anmerkungen zur neuen Ausgangstheorie der Finanzverwaltung im UmwStEE, Ubg 2011, 689

Hageböke/Stangl, „Überschießende Richtlinienumsetzung“: Verstoß der „Nichtnegativitätsbedingung“ in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 gegen Art. 4 i.V.m. Art. 9 FRL, FR 2021, 680

Hageböke/Stangl, Ausgewählte grundlegende Probleme des UmwSt-Erlass-Entwurfs vom 11.10.2023, FR 2023, 1117

Hardeck/Heckemeyer, Deutschland im Steuerwettbewerb: Positionierung und Handlungsempfehlungen für eine Zukunft im Wandel, StuW 2023, 207

Haslehner/Pantazatou, Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6), 2022 (abrufbar unter [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU\(2022\)_703353_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)_703353_EN.pdf))

Heckemeyer, Removal of taxation-based obstacles and distortions in the Single Market in order to encourage cross-border investment, Juni 2022 (abrufbar unter [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733964/IPOL_STU\(2022\)733964_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/733964/IPOL_STU(2022)733964_EN.pdf))

Heckemeyer/Nippel, Finanzierung und Steuern Auswirkungen der Debt Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA) auf steuerliche Anreize in der Wahl der Kapitalstruktur, *StuW* 2023, 317

Hennrichs, Maßgeblichkeitsprinzip oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, *DStJG* 24 (2001), 301

Hennrichs, Dualismus der Unternehmensbesteuerung aus gesellschaftsrechtlicher und steuersystematischer Sicht – Oder: Die nach wie vor unvollendete Unternehmenssteuerreform, *StuW* 2002, 201

Hennrichs, Bilanzgestützte Kapitalerhaltung, HGB-Jahresabschluss und Maßgeblichkeitsprinzip – Dinosaurier der Rechtsgeschichte?, *StuW* 2005, 256

Hennrichs, Besteuerung von Personengesellschaften – Transparenz oder Trennungsprinzip?, *FR* 2010, 721

Hennrichs, Grundlagen und Grenzen der ertragsteuerlichen Neutralität von Umstrukturierungen, *DStJG* 43 (2020), 145

Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz: EStG KStG, Kommentar, Loseblatt

Herzig, Nationale und internationale Aspekte einer Reform der. Körperschaftsteuer, *StuW* 1990, 22

Herzig, Gestaltung steuerorientierter Umstrukturierungen im Konzern, *DB* 2000, 2236

Herzig, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung – Gutachten für das Bundesfinanzministerium, 2004

Herzig, Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union, *Herzig, StuW* 2006, 156

Herzig, Steuerliche Gewinnermittlung und handelsrechtliche Rechnungslegung, *IStR* 2006, 557

Hey, Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Rechtsformneutralität, *DStJG* 24 (2001), 155

Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002

Hey, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1

Hey, Base Erosion and Profit Shifting and Interest Expenditure, *BIT* 2014, 332

Hey, Realitätsgerechtigkeit von Typisierungen als verfassungsrechtliches Problem der Niedrigzinsphase – Zur Verfassungswidrigkeit von § 238 AO und § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, *FR* 2016, 485

Hey, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS, *FR* 2016, 554

Hey, Zur Zukunft der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne aus Immobilien, *FR* 2023, 141

Hey/Steffen, Steuergesetzliche Zinstypisierungen und Niedrigzinsumfeld – insbesondere zur Gleichheitssatzwidrigkeit der Abzinsung von Pensionsrückstellungen gemäß § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG, *ifst-Schrift* Nr. 511, 2016

Höppner/Melkonyan, Zweifelsfragen bei Betriebsstätten in Zeiten der COVID-19-Pandemie – Analyse und Bewertung des OECD-Leitfadens, *ISR* 2020, 181

Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung – AO, FGO, Kommentar, Loseblatt

Hüttemann, Einkünfteermittlung bei Gesellschaften, DStJG 34 (2001), 291

Hüttemann, Die Besteuerung der Personenunternehmen und ihr Einfluss auf die Rechtsformwahl, DStJG 25 (2002), 123

Hüttemann, BB-Gesetzgebungsreport: Internationalisierung des deutschen Handelsbilanzrechts im Entwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes, BB 2004, 203

Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, 2024

IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, ifst-Schrift Nr. 471, 2011

Inzelmann/Mutscher, Vermeidung der Hinzurechnung von gem. § 2a III S. 1 EStG im Inland abgezogenen Betriebsstättenverlusten, IStR 1999, 40

Ismer, Was ist internationale Doppelbesteuerung?, in FS Lehner, 2019, 27

Jachmann-Michel, Reformfragen der Abgeltungssteuer, in Schön/Schindler (Hrsg.), Reformfragen des deutschen Steuerrechts 2020, 31

Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 9. Aufl., 2023

Jacobs/Scheffler/Spengel, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 5. Aufl. 2015

Käbisch/Bunzeck, Grenzüberschreitende Umstrukturierungen nach dem Erlassentwurf zum UmwStG vom 2.5.2011, IWB 2011, 392

Kahle, Entwicklung der Steuerbilanz, DB 2014, Beilage zu Heft 22, Nr. 4, 1

Kahle, Zur Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften, FR 2022, 377

Kahlert, „Sanierungsabsicht der Gläubiger“ bei einem Schuldenerlass in einem Insolvenz- oder Restrukturierungsplan, NWB 22, 3394

Kanzler/Kraft/Bäumel, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 9. Aufl. 2024

Kelm/Rindermann/Hennrichs, Das Optionsmodell – ein wichtiger Schritt in Richtung Rechtsformneutralität und stärkerer Wettbewerbsfähigkeit, WPg 2021, 1166

Kempny/Plesdonat, Zur Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, StuW 2024, 33

Kessler/Arnold, National begrenzte Organschaft, IStR 2016, 226

Kirchhof, Gesetzgebung und private Regelsetzung als Geltungsgrund für Rechnungslegungspflichten?, ZGR 2000, 681

Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch – Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011

Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz – EStG, Kommentar, 22. Aufl., 2023

Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Loseblatt

Klein, Abgabenordnung – AO, Kommentar, 17. Aufl., 2023

Knobbe-Keuk, Die Besteuerung des Gewinns der Personengesellschaft und der Sondervergütungen der Gesellschaft, StuW 1974, 1

- Knobbe-Keuk*, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Referat O zum 53. DJT, 1980, O 9
- Knobbe-Keuk*, Das Steuerrecht - eine unerwünschte Rechtsquelle des Gesellschaftsrechts?, 1986
- Knobbe-Keuk*, Rangrücktrittsvereinbarung und Forderungserlass mit oder ohne Besserungsschein, StuW 1991, 306
- Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993
- Koch/Langenmayr*, Unternehmenssteuerrecht: Rechtsformneutralität sinnvoll?, Wirtschaftsdienst 2021, 241
- Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung*, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe, Heft 66, 1999
- Kowallik*, Zukunftsausrichtung des deutschen Besteuerungsverfahrens durch Schnittstellen und Datenmodelle, DB 2020, 2266
- Kowallik*, EU-Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen - Wirksames Instrument oder Bürokratiemonster?, DB 2023, 1444
- Kowallik*, Kontroverse zwischen Bund und Ländern zur Leitung von KONSENS, DB 2024, 899
- Kraft*, Ökonomische Grundlagen von Umstrukturierungen, DStJG 43 (2020), 33
- Kroppen/Rasch*, Internationale Verrechnungspreise, Handbuch, Loseblatt
- Krüger*, Die atypisch stille Gesellschaft als Instrument zur Vermeidung der Nachversteuerung von Auslandsverlusten, in FS Debatin, 1997, 267
- Krumm*, Die Last mit den stillen Reserven, DStR 2023, 362
- Lambooy/Peelen*, The Netherlands Holding Company – Past and Present, BIT 2006, 335
- Lang, J.*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer – Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, 1988
- Lang, J.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, BMF-Schriftenreihe, Heft 49, 1993
- Lang, J./Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern – Bericht über die Arbeit und die Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, 2013
- Lang, J./Herzig/Hey/Horlemann/Pelka/Pezzer/Seer/Tipke*, Kölner Entwurf eines Einkommenssteuergesetzes, 2005
- Leopold*, Grundsätze und Prinzipien des koordinierenden EU-Sozialrechts, SRa 2022, 165
- Liedgens/Kahle*, Stille Lasten im Umwandlungssteuerrecht – Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber, StuW 2023, 229
- Link*, Umstrukturierung und Missbrauchsabwehr, DStJG 43 (2020), 391
- Linn*, Änderungen in der Hinzurechnungsbesteuerung durch das ATADUmsG?, IStR 2020, 77
- Loose/Broemel/Mörwald* (Hrsg.), Grunderwerbsteuer im Unternehmen, 2023
- Maciejewski*, Der Entwurf einer DEBRA-Richtlinie Veränderte steuerliche Rahmenbedingungen für die Unternehmensfinanzierung Teil 1 von 2, Ubg 2022, 453

Maciejewski, Der Entwurf einer DEBRA-Richtlinie Veränderte steuerliche Rahmenbedingungen für die Unternehmensfinanzierung? Teil 2 von 2, Ubg 2022, 527

Malherbe, Belgian Corporate Tax Reforms 2018-19, Studi Tributari Europei 2018, No. 1, 29

Marquardsen, ATADUmsG: Betriebsausgabenabzugsverbot gemäß § 4k Abs. 4 EStG-E – Was wird aus § 4i EStG?, IStR 2020, 623

Mellinghoff, Datensammlungen, Informationsaustausch und Publizität im Steuerrecht, StuW 2023, 5

Möhlenbrock/Haubner, Die Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften: MoPeG, KöMoG und DAOs, FR 2022, 53

Moser, Scheingewinnbesteuerung bei Immobilien und Wertpapieren – Nominalwertprinzip führt bei längerer Behaltdauer zu einer erheblichen Steuerbelastung, SWK 2024, 461

Muyldermans/De Haen/Eynatten, Understanding Belgium's Participation Exemption Tax Reform, ITR 2002, No. 5, 43

Mylich, Die Verfassungswidrigkeit des anteiligen Untergangs von Verlustvorträgen beim übertragenden Rechtsträger nach einer Abspaltung (§ 15 Abs. 3 UmwStG), FR 2019, 537

OECD, Fundamental Reform of Corporate Tax, OECD Tax Policy Studies No. 16, 2007 (abrufbar unter <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264038127-en.pdf?expires=1718272131&id=id&accname=ocid57015174&checksum=8FE31D6D5D6CA329D5A24892B205ED50>)

OECD, Trace Implementation Package, 2013 (abrufbar unter https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/TRACE_Implementation_Package_Website.pdf)

OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, 2015 (abrufbar unter <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241138-en.pdf?expires=1718272000&id=id&accname=ocid57015174&checksum=F143ADC82DCF0DEAD69412576031FB00>)

OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: Final Report, 2015 (abrufbar unter <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241480-en.pdf?expires=1718270479&id=id&accname=ocid57015174&checksum=CB19024B289CB04555074D5F82A09E6F>)

OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic, 2021 (abrufbar unter https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1060_1060114-o54bvc1ga2&title=Updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-pandemic)

OECD, Tax Administration: Towards sustainable Remote Working in a post COVID-19 Environment, 2021 (abrufbar unter https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1100_1100317-s1ht91tyt0&title=Tax-Administration-Towards-sustainable-Remote-Working-in-a-post-COVID-19-Environment)

OECD, Teleworking in the COVID-19 Pandemic: Trends and Prospects 2021 (abrufbar unter https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1108_1108540-p249kho0iu&title=Teleworking-in-the-COVID-19-pandemic-Trends-and-prospects)

OECD, Tax Co-operation for the 21st Century: OECD Report for the G7 Finance Ministers and Central Bank Governors, 2022 (abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/tax-co-operation-for-the-21st-century-oecd-report-g7-may-2022-germany.pdf>)

OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2022 (abrufbar unter <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/148e4b28->

de.pdf?expires=1718270989&id=id&accname=ocid57015174&checksum=AB-BFF3188C62808D45B0C890C5CCF0BC)

OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), 2022 (abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>)

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2022 (abrufbar unter https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-first-edition_1e0e9cd8-en)

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), 2023 (abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-december-2023.pdf>)

Oppel/Solowjeff, Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung: Wann wird das deutsche Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt?, Ubg 2024, 187

Osterloh-Konrad, Gesamthand, Rechtsfähigkeit, Transparenz, in Schön/Stark (Hrsg.), Zukunftsfragen des Steuerrechts IV, 2022, 1

Peuthert, Auf dem Weg zum digitaleren Steuervollzug mit eindeutigen Identifikationsmerkmalen, gesonderten Feststellungen und arbeitsprozessual organisierter Finanzverwaltung, beck.digitax 2024, 2

Pezzer, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Maßstäbe der Besteuerung, DStJG 14 (1991), 3

Picot/Dietl/Franck, Organisation – Eine ökonomische Perspektive, 5. Aufl. 2018

Piltz, Die Erbschaftsteuer und das Bundesverfassungsgericht, DStR 2024, Beihefter zu Heft 20, 3

Pohl/Burwitz, Ausländische Verluste – Eine Zeitreise von 1966 bis 2016, FR 2016, 561

Prinz/Desens, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht, 2. Aufl. 2023

Prinz/Keller, Pensionsrückstellungen in der Niedrigzinsphase – Ein strukturierter Überblick, DB 2016, 1033

PwC, Worldwide Tax Summaries (abrufbar unter <https://taxsummaries.pwc.com/>)

Raupach, Die Neuordnung des Körperschaftsteuersystems, DStJG 25 (2002), 9

Reiß, Personengesellschaften, in FS Kirchhof, Bd. II, 2013, 1925

Reuß, Reformstau im internationalen Steuerrecht? – Ansätze für Gesetzesänderungen im Rahmen der Großen Steuerreform, IStR 1997, 673

Richter/Lentes, Zur Allokation von erfassten Steuern im Spannungsfeld von Pillar Two und Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2023, 409

Richter/Reeb, Zur Ausdehnung des materiellen Korrespondenzprinzips in § 8b Abs. 1 S. 2 KStG durch das AmtshilfeRLUmG im Spannungsfeld von Europa- und Völkerrecht, IStR 2015, 40

Riedel, Das Umwandlungssteuerrecht der Mitunternehmerschaft – Eine Analyse der § 6 Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG und der Realteilung anhand der Prinzipien der Umwandlungs- und Mitunternehmerbesteuerung, 2018

Rödter/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz – KStG, Kommentar, 2. Aufl. 2023

Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, Umwandlungssteuergesetz – UmwStG, Kommentar, 3. Aufl. 2019

Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht – Verfassungsrechtliche Vorgaben und Ausgestaltung de lege ferenda, 2010

Röder, Weiterentwicklung der Regelungen zur Verhinderung von Mantelkaufgestaltungen nach der Entscheidung des BVerfG zu § 8c KStG, FR 2018, 52

Röder, Combining Limited Liability and Transparent Taxation: Lessons from the Convergent Evolution of GmbH & Co. KGs, S Corporations, LLCs, and Other Functionally Equivalent Entities, FTR 2018, 762

Röder, Umstrukturierung und Verlustnutzung, DStJG 43 (2020), 367

Röder, Weltweite Mindestbesteuerung multinationaler Unternehmen? Der Global-Anti-Base-Erosion-Vorschlag der OECD und seine Relevanz für das deutsche Unternehmenssteuerrecht, StuW 2020, 35

Rose, M., Eine einfache, faire und marktorientierte Besteuerung von Unternehmensgewinnen, in Rose, M. (Hrsg.), Integriertes Steuer- und Sozialsystem, 2003, 343

Rose, M./Däke, Steuern einfacher machen! Vorträge des Dritten Heidelberger Steuerkongresses 1998, 1999

Sachverständigenrat/MPI für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht/ZEW, Reform der Einkommens- und Unternehmensbesteuerung durch die Duale Einkommensteuer, BMF-Schriftenreihe, Bd. 79, 2006

Schaebbs/Hessel/Bernhardt, Agenda für die Steuerverwaltung in Deutschland, DB 2021, 412

Schanz, Stellungnahme zu dem „Entwurf eines Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze“ (Steueroasen-Abwehrgesetz - StAbwG) - BT-Drucksache 19/28901 (abrufbar unter <https://www.bundestag.de/resource/blob/841808/a610a7667497332c7f8159383c04a67d/06-Schanz.pdf>)

Schanz, Deutsche Unternehmen auf den Weltmärkten – Steuerliche Hemmnisse, vbw-Studie, November 2023 (abrufbar unter https://www.vbw-bayern.de/Redaktion/Frei-zugaengliche-Medien/Abteilungen-GS/Wirtschaftspolitik/2023/Downloads/2311-vbw-Studie-Deutsche-Unternehmen-auf-den-Weltm%C3%A4rkten_Steuerliche-Hemmnisse-final.pdf)

Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023

Scheffler/Zuber, Steuerplanung bei Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte, DStR 1992, 193

Schlotter, BVerfG: Zeitweises Passivierungsverbot für Jubiläumsrückstellungen verfassungsgemäß, BB 2009, 1408

Schmidt, K., Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002

Schmidt, L., Einkommensteuergesetz – EStG, Kommentar, 42. Aufl. 2023

Schmölders, Organische Steuerreform – Grundlagen, Vorarbeiten, Gesetzentwürfe, 1953

Schneider, Körperschaftsteuerreform und Gleichmäßigkeit der Besteuerung, StuW 1975, 97

Schneider, Steuerlast und Steuerwirkung – Einführung in die steuerliche Betriebswirtschaftslehre, 2002

- Schneider*, Steuervereinfachung durch Rechtsformneutralität?, DB 2004, 1517
- Schnitger/Oskamp*, Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei Besteuerungsinkongruenzen nach § 4k EStG-E (Teil I), IStR 2020, 909
- Schnitger/Oskamp/Kockrow*, Importierte Besteuerungsinkongruenzen gemäß § 4k Abs. 5 EStG – Janz schön kompliziert ..., IStR 2021, 701
- Schön*, Die stille Beteiligung an dem Handelsgewerbe einer Kommanditgesellschaft, ZGR 1990, 220
- Schön*, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, 366
- Schön*, Die Abzugsschranken des § 3 c EStG zwischen Verfassungs- und Europarecht, FR 2001, 381
- Schön*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, DB 2001, 940
- Schön*, Vermeidbare und unvermeidbare Hindernisse der Steuervereinfachung, StuW 2002, 23
- Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005
- Schön*, Steuerpolitik 2008 – Das Ende der Illusionen?, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 10
- Schön*, Die Personengesellschaft im Steuerrechtsvergleich, in Dötsch/Herlinghaus/Hüttemann/Lüdicke/Schön, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2011, 139
- Schön*, Eigenkapital und Fremdkapital – eine steuerpolitische Analyse, in Schön (Hrsg.), Eigenkapital und Fremdkapital – Steuerrecht, Gesellschaftsrecht, Rechtsvergleich, Rechtspolitik, 2013, 1
- Schön*, EU-Aktionsplan zur Unternehmensbesteuerung: Ein Weg zu größerer Fairness und Effizienz in der Steuerpolitik, ifo-Schnelldienst 2015, Heft 15, 3
- Schön*, Internationalisierung des Internationalen Steuerrechts, in FS BFH, Bd. I, 2018, 923
- Schönfeld/Ditz*, Doppelbesteuerungsabkommen – DBA, Kommentar, 2. Aufl. 2019
- Schreiber/Kahle/Ruf*, Besteuerung der Unternehmen, 5. Aufl. 2021
- Schulze-Osterloh*, Forderungsverzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft in der Krise, NZG 2017, 641
- Sedemund*, Steht Pillar 2 rechtlich auf tönernen Füßen?, ISR 2023, 378
- Seer*, Geldwert und Steuern – Inflation und Niedrigzins als Herausforderungen für den Steuergesetzgeber, StuW 2019, 212
- Seer*, Mitunternehmerschaft im Einkommensteuerrecht – Bestandsaufnahme und Zukunft, StuW 2023, 30
- Seiler*, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten F zum 66. DJT, 2006
- Shalhav*, Interaction between the Participation Exemption and the Principle of Compartmentalization: Portfolio Investments in the New EU Accession Member States, ET 2005, 64
- Siegel*, Nominelle oder “reale” Einkommensbesteuerung bei Inflation? – Zur Berechtigung eines Inflationsabzugsbetrages, StuW 2024, 26
- Siegel/Schanz*, Was treibt Steuerkomplexität in Deutschland? Eine Analyse für die Jahre 2016 bis 2022, StuW 2024, 143
- Simonek*, Unternehmenssteuerrecht – Grundlagen für das Studium und die Praxis, 2019

- Solms (Hrsg.), Die neue Einkommensteuer: Niedrig, einfach und gerecht, 2003
- Spengel, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, Gutachten G zum 66. DJT, 2006
- Spengel, IFRS als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung in der Europäischen Union – Steuerbelastungskonsequenzen im Länder- und Branchenvergleich, DB 2006, 681
- Statistisches Bundesamt, Verbändeabfrage zum Bürokratieabbau: Monitoring zur Umsetzung der Vorschläge, Dezember 2023
- Striefler, Der Cash Circle, Gestaltungsmissbrauch oder steuerlich anzuerkennende Gestaltungsalternative zum Verzicht auf Gesellschafterforderungen, DStR 2023, 2129
- Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Loseblatt
- Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl. 2000
- Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Aufl. 2003
- Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung – AO, FGO, Kommentar, Loseblatt
- Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021
- Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen – DBA, Kommentar, 7. Aufl. 2021
- Wagner, F. W., Steuervereinfachung und Entscheidungsneutralität – konkurrierende oder komplementäre Leitbilder für Steuerreformen?, StuW 2005, 93
- Wagner, F. W., Was bedeutet Steuervereinfachung wirklich?, PWP 2006, 19
- Wagner, K., Lohnsteuer, Handbuch, 2023
- Wassermeyer, Doppelbesteuerung – DBA, hrsg. von Wassermeyer/Kaeser/Schwenke/Drüen, Kommentar, Loseblatt
- Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch – Gewinnermittlung und Besteuerung, 2. Aufl. 2018
- Weber-Grellet, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz, DB 1994, 2405
- Weber-Grellet, Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung, DB 2010, 2298
- Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmenssteuerrecht, 2021
- Wellisch, Grenzüberschreitender Verlustausgleich – Erweiterung der körperschaftsteuerlichen Organschaft oder Wiederbelebung und Ausdehnung des § 2a Abs. 3 EStG a. F.?, in FS Solms, 2005, 183
- Wernsmann, Einkunftsartenabgrenzung, in FS BFH, Bd. II, 2018, 1229.
- Wissenschaftliche Dienste des deutschen Bundestages, Überblick zur US-Steuerreform für US-amerikanische Kapitalgesellschaften (WD 4 – 3000 – 008/18), 2020
- Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht des DWS-Instituts e.V., Sonderbetriebsvermögen – Bestandsaufnahme und Reformvorschläge, DStR 2023, Beihefter zu Heft 44

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, US-Steuerreform 2018: Steuerpolitische Folgerungen für Deutschland, Stellungnahme 01/2019

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Steuerliche Maßnahmen für Unternehmen aus Anlass der Corona-Krise, Stellungnahme 03/2020

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme zum Richtlinienvorschlag einer Debt-Equity Bias Reduction Allowance (DEBRA), Vorabversion vom 11.7.2023

Wolsztynski/Peters, Tax Pioneers Talk #3 – Moderner Steuerrechtsschutz – Interview mit Christian Wolsztynski und Dr. Franziska Peters, Rethinking Tax 2022, Heft 3, 73

Zinowsky, Die Vernunft als Maßstab findet Eingang in das Einkommensteuerrecht – Erläuterung der Bestimmungen zur Abwehr hybrider Gestaltungen nach § ESTG § 4k EStG, IStR 2021, 500

Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbesteuer – Eine steuergeschichtliche, rechtsvergleichende, steuersystematische und verfassungsrechtliche Untersuchung, 1990

Zwirner/Boecker, Forderungsverzichte durch Gesellschafter, IRZ 2018, 417

Zwirner/Busch/Schöffel, Marktkapitalisierung versus Buchwert des Eigenkapitals – Anmerkungen zur Buchwert-Marktwert-Lücke 2022 in der Praxis und Implikationen für den Goodwill, KoR 2023, 437

Impressum

Herausgeber
Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

Stand
Juli 2024

Redaktion
Abschlussbericht der Expertenkommission
„Vereinfachte Unternehmensteuer“

Weitere Informationen im Internet unter
www.bundesfinanzministerium.de

