1 | 2018

76. Jahrgang
15. Februar 2018
S. 1–96

PVSt 6492

StuW

Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

steuer-und-wirtschaft.de

Herausgegeben von Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

in Verbindung mit Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz · Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster · Prof. Dr. Clemens Fuest, München · Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln · Prof. Dr. Hanno Kube, Heidelberg · Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin · Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München · Prof. Dr. Roman Seer, Bochum · Prof. Dr. Christoph Spengel, München

StuW online

Verfassungsrechtlicher Dialog

Paul Kirchhof – Zu Monika Jachmann-Michel, StuW 2017, 209 1

Monika Jachmann-Michel – Zu Paul Kirchhof, StuW 2018, 1 6

Abhandlungen

Monika Jachmann-Michel – Zur Abgeltungsteuer: Erste Rechtsprechungslinien und offene Fragen 9

Stephan Meyering / Matthias Gröne – Die GoB als verkanntes Problem bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit 28

Kay Blaufus / Ilko Trenn – Tax Compliance Management – Ergebnisse einer Befragung mittelständischer Unternehmen 42

Rainer Bräutigam / Christoph Spengel / Kathrin Stutzenberger – Steuerstrukturen in der Europäischen Union – eine Analyse der Entwicklungen bei der Unternehmensbesteuerung von 1998 bis 2015 60

Stephan Kudert – Der „wirtschaftliche Zusammenhang" im Außensteuerrecht aus steuerrechtlicher und (betriebs-)wirtschaftlicher Sicht 75

Tagungsberichte

Matthias Modrzejewski / Lukas Münch – Steuerwettbewerb – Herausforderung für die Wissenschaft 87

Kevin Kinne / Markus Kühn / Silke Hüsing – Bericht über die Sächsische Steuertagung 2017 90

Aus der internationalen Diskussion

Ausgewählt am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen 93

ottoschmidt

Gewagte Konstruktion? Guter Architekt!

Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld
Außensteuerrecht Kommentar
Herausgegeben und bearbeitet von RA/StB Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, WP/StB Prof. Dr. Hubertus Baumhoff und RA/FAStR Prof. Dr. Jens Schönfeld sowie 15 weiteren herausragenden Autoren. Loseblatt, rd. 6.200 Seiten in 4 Ordnern. 169,– € bei einem Abo für mind. zwei Jahre. Ergänzungslieferungen etwa 3-mal im Jahr. ISBN 978-3-504-26041-5

Online Probe lesen und bestellen!
Sack.de

Wenn Ihr Unternehmen Grenzen überschreitet, vervielfältigen sich Ihre Gestaltungsmöglichkeiten, gleichzeitig wachsen die Risiken.

Ein offensives Optimieren der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen kann schnell unangenehme Konsequenzen haben. Kontrollieren Sie das Risiko und entwerfen Sie Ihre Strategie von vornherein mit dem *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld,* einem der führenden Standardwerke im Internationalen Steuerrecht. Sie befinden sich in guter Gesellschaft. Auch der Bundesfinanzhof stützt sich in allen Entscheidungen zum Außensteuerrecht auf den vierbändigen Loseblattkommentar. Jetzt mit vollständiger Neukommentierung des § 1 AStG, der wichtigsten Vorschrift des Außensteuerrechts!

Leseprobe und Bestellung unter **www.otto-schmidt.de/fwb**

ottoschmidt

StuW
Steuer und Wirtschaft
Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Steuer und Wirtschaft im neuen Gewand

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

auch eine Fachzeitschrift wie Steuer und Wirtschaft muss sich in ihrer äußerlichen Präsentation weiterentwickeln. Nach Maßgabe der Nutzungsgewohnheiten und Anforderungen der Leserschaft wurden unsere wissenschaftlichen Fachzeitschriften daher einem Relaunch unterzogen. Mit der vorliegenden Ausgabe erhält nunmehr auch StuW ein neues Innen- und Außenlayout. Dabei bleiben die den Beiträgen vorangestellten Inhaltsverzeichnisse erhalten.

Steuer und Wirtschaft erscheint in neuer Gestalt, ihr Anspruch bleibt unverändert: Sie verfolgt als Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften ein interdisziplinäres Konzept und veröffentlicht Beiträge sowohl zu Grundsatzfragen des Steuerrechts und der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als auch zu schwierigen Spezialfragen einzelner Steuerarten. Als einzige deutschsprachige Zeitschrift erreicht sie im VHB-Jourqual-Teilranking „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre" die Note B. Um dieser Bewertung Rechnung zu tragen, erfolgt für betriebswirtschaftliche Beiträge ein standardisiertes Begutachtungsverfahren. Die Herausgeberschaft von StuW hat sich nunmehr dazu entschieden, zukünftig auch für juristische Beiträge ein optionales Begutachtungsverfahren anzubieten. Im Sinne der Transparenz ist der Ablauf der Verfahren auf Seite 96 dieser Ausgabe abgedruckt.

Mit den besten Grüßen und Wünschen

Ihr

Prof. Dr. Felix Hey

Verleger

StuW

Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Herausgegeben von
Prof. Dr. Johanna Hey, Köln

in Verbindung mit Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz · Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster · Prof. Dr. Clemens Fuest, München · Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln · Prof. Dr. Hanno Kube, Heidelberg · Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin · Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön, München · Prof. Dr. Roman Seer, Bochum · Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

Begründet 1922 von Heinrich Reinach (Herausgeber bis 1934)

Herausgeber seit 1934: Enno Becker · Carl Boettcher · Ottmar Bühler · Wilhelm Erhard · Werner Friedrich · Rolf Grabower · Karl-Heinrich Hansmeyer · Ludwig Heßdörfer · Friedrich Klein · Dieter Leibrecht · Roland Löhlein · Gerhard Mann · Wolfgang Mersmann · Heinz Oeftering · Johannes Popitz · Alexander Prugger · Gerd Rose · Günter Schmölders

Klaus Tipke (geschäftsführend von 1974–1988)

Joachim Lang (geschäftsführend von 1989-2014) gemeinsam mit

Dieter Birk · Karl Heinrich Friauf · Norbert Herzig · Paul Kirchhof · Heinrich Wilhelm Kruse · Heinz-Jürgen Pezzer · Wolfram Reiß · Dieter Schneider · Joachim Schulze-Osterloh · Hartmut Söhn · Franz W. Wagner · Franz Wassermeyer

Inhalt

steuer-und-wirtschaft.de

Verfassungsrechtlicher Dialog

Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, Heidelberg – **Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Freiheitsrechte und Gleichheitssatz**
Zu Monika Jachmann-Michel, StuW 2017, 209 1

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, München – **Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Freiheitsrechte und Gleichheitssatz**
Zu Paul Kirchhof, StuW 2018, 1 6

Abhandlungen

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, München – **Zur Abgeltungsteuer: Erste Rechtsprechungslinien und offene Fragen**

Die Abgeltungsteuer, bei ihrer Einführung in Deutschland schwer umkämpft im Spektrum zwischen internationaler Wettbewerbsfähigkeit, Steuergerechtigkeit in Relation zu dem Arbeitseinkommen und Steuervereinfachung, ist in der Praxis angekommen, wenngleich sie in der aktuellen politischen Diskussion bisweilen schon wieder zur Disposition gestellt wird. Der BFH hat erste Linien zur Anwendung des „neuen" Rechts der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgezeigt, manche Systemfrage steht im Raum. Der folgende Beitrag zieht eine Zwischenbilanz. In den Blick genommen werden neben dem Steuertatbestand des § 20 EStG und der Verlustverrechnung einschließlich von Fragestellungen der Überleitung ins „neue" Recht insbesondere die möglichen Wege aus der Schedule sowie offene Verfassungsfragen. 9

Prof. Dr. Stephan Meyering / Dr. Matthias Gröne, beide Hagen – **Die GoB als verkanntes Problem bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit** – Kritische Analyse der Konsequenzen der Aufgabe für die deutsche Steuer- und Handelsbilanz

Bei den zunehmenden Diskussionen über eine mögliche Aufgabe der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz sind bisher vorwiegend die möglichen Konsequenzen auf die bilanziellen Einzelnormen analysiert werden. Weitgehend unberücksichtigt geblieben sind die Konsequenzen auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), welche in diesem Beitrag analysiert werden. Dabei wird sich zeigen, dass die Konsequenzen vielfältig sind und neben der Steuerbilanz auch die Handelsbilanz sowie das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz betreffen. 28

Inhalt

Prof. Dr. Kay Blaufus / Ilko Trenn – **Tax Compliance Management – Ergebnisse einer Befragung mittelständischer Unternehmen**

Der vorliegende Beitrag analysiert den gegenwärtigen Stand der Umsetzung von Tax Compliance Management Maßnahmen in einer Stichprobe des deutschen Mittelstands. Auf der Basis der theoretischen Anforderungen des Schrifttums und des Instituts der Wirtschaftsprüfer wird ein Index entwickelt, der die Qualität des Tax Compliance Managements eines Unternehmens messen soll (TCMS-Index). Die empirische Analyse zeigt, dass die theoretisch formulierten Anforderungen an ein Tax Compliance Management System in den mittelständischen Unternehmen derzeit regelmäßig nicht ausreichend erfüllt werden. Dabei variiert die Qualität des Tax Compliance Managements zwischen den Unternehmen erheblich und wird insbesondere durch die personelle Ausstattung der Steuerabteilung beeinflusst. 42

Dr. Rainer Bräutigam / Prof. Dr. Christoph Spengel / Kathrin Stutzenberger, alle Mannheim – **Steuerstrukturen in der Europäischen Union – eine Analyse der Entwicklungen bei der Unternehmensbesteuerung von 1998 bis 2015**

Im Gegensatz zu vielen anderen Rechtsbereichen verbleibt die Ausgestaltung der direkten Steuern und damit auch der Unternehmensbesteuerung in der Verantwortlichkeit der einzelnen Mitgliedstaaten in der Europäischen Union (EU) und stellt ein immer bedeutsameres Differenzierungsmerkmal im Hinblick auf Standortentscheidungen von Unternehmen dar. Der vorliegende Beitrag zeigt die Entwicklung der Steuerstrukturen und -belastungen innerhalb der EU seit 1998 anhand einer detaillierten qualitativen und quantitativen Analyse mit dem Simulationsprogramm European Tax Analyzer auf. Im Ergebnis hält der starke Steuerwettbewerb in der EU ungeachtet der Finanz- und Staatsschuldenkrise an. 60

Prof. Dr. Stephan Kudert, Frankfurt (O.) – **Der „wirtschaftliche Zusammenhang" im Außensteuerrecht aus steuerrechtlicher und (betriebs-)wirtschaftlicher Sicht**

Das Ertragsteuerrecht nimmt an vielen Stellen implizit oder explizit Bezug auf einen „wirtschaftlichen Zusammenhang" zwischen (periodisierten) Einnahmen und Ausgaben. Wie dieser unbestimmte Rechtsbegriff durch die Rechtsprechung auf verschiedene Betriebsausgaben angewendet wurde und wie diese Zurechnung aus steuerrechtlicher sowie betriebswirtschaftlicher Sicht zu werten ist, soll Gegenstand der folgenden Untersuchung sein. Es wird ein konkreter Vorschlag für die systematische Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs im Außensteuerrecht entwickelt, der drei Prüfschritte umfasst und die Verfahren der Kostenrechnung mit dem steuerrechtlichen Rahmen vereinen soll. 75

Tagungsberichte

Matthias Modrzejewski, Karlsruhe / Lukas Münch, Köln – **Steuerwettbewerb – Herausforderung für die Wissenschaft** – Interdisziplinäre Sonderveranstaltung aus Anlass des 75-jährigen Jubiläums des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln 87

Kevin Kinne / Markus Kühn / Prof. Dr. Silke Hüsing, alle Chemnitz – **Bericht über die Sächsische Steuertagung 2017** 90

Aus der internationalen Diskussion

Ausgewählt am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen

Christine Osterloh-Konrad – **Silvia Cipollina: Le „General Anti Avoidance (Abuse) Rules" in Italia e nel Regno Unito: Un'Analisi Comparatistica** – (Rivista di diritto finanzario e scienza delle finanze, Vol. LXXVI/1, 2017, S. 4–50) 93

Jonathan Schindler – **Oei, Shu-Yi/Ring, Diane: Leak-Driven Law** – (Boston College Law School Legal Studies Research Paper No. 442, http://dx.doi.org/ 10.2139/ssrn.2918550) 94

Starke Allianz für
Ihre Immobilie.

Alle gängigen Formen der Übertragung und Nutzung von Immobilien – verzahnt dargestellt aus steuerlicher und zivilrechtlicher Perspektive.

Bestellen Sie jetzt unter **otto-schmidt.de/ssw3**

Inhalt

In eigener Sache

Hinweise für Autoren zur Annahme von Beiträgen 96

Wer die Regeln kennt, beherrscht das Spiel.

Alle Steuerpflichtigen, die gegenüber dem Finanzamt oder vor Gericht ihre Rechte erfolgreich durchsetzen, haben eins gemeinsam: Sie und ihre Berater beherrschen die verfahrensrechtlichen Spielregeln. Das perfekte Nachschlagewerk dafür ist die 4. Auflage des *Schaumburg/Hendricks*.

Bestellen Sie jetzt unter **otto-schmidt.de/sss4**

StuW
Steuer und Wirtschaft
Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Verfassungsrechtlicher Dialog

*Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof, Heidelberg**

Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Freiheitsrechte und Gleichheitssatz

Zu Monika Jachmann-Michel, StuW 2017, 209

I. Viel Übereinstimmung

Monika Jachmann-Michel widmet sich in ihrem Beitrag „Die Freiheit vor dem Steuergesetz im Rechtsstaat" eingehend meinem Beitrag in StuW 2017, S. 3 ff., in dem ich meinen jahrzehntelangen Kampf um einen Schutz des Steuerpflichtigen durch die grundrechtlichen Freiheitsgarantien[1] mit einer ergänzenden Betrachtung zum Schutz des Steuerpflichtigen durch den Gleichheitssatz abgerundet habe. Die Freiheitsrechte binden den Steuergesetzgeber bereits bei der Wahl der Steuerart, fordern einen Gesetzesvorbehalt für jeden Steuereingriff, mäßigen diesen Steuereingriff im Tatbestand der Bemessungsgrundlage und der Steuerschuld, sichern sodann die Verhältnismäßigkeit der individuellen Steuerlast des Steuerpflichtigen durch die Einzelsteuer und der Gesamtbelastung durch kumulative Steuern. Daneben garantiert der Gleichheitssatz, dass der Steuerpflichtige auch bei einer maßvollen Steuerlast nicht ohne sachlich rechtfertigenden, einleuchtenden Grund mehr belastet wird als ein anderer Steuerpflichtiger.

Dieses rechtsstaatliche Besteuerungskonzept bestätigt und veranschaulicht *Monika Jachmann-Michel*. Wir stimmen überein, dass die Freiheitsgarantien, insbesondere des Art. 14 GG und des Art. 12 GG, gegen die klassischen Eingriffe staatlicher Polizei- und Finanzgewalt schützen[2], der historische Gesetzesvorbehalt für die Eingriffe in Freiheit und Eigentum[3] den Steuerpflichtigen vor einer grundlegenden Veränderung seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse bewahrt[4], dass in der Moderne einer Wirtschaftsordnung, in der viele Eigentümer die ökonomische Grundlage individueller Freiheit in Lohnforderungen und Sozialversicherungsansprüchen finden, das Geldvermögen gleichermaßen als Eigentum geschützt ist wie das Sachvermögen[5], dass es eine Kernaufgabe der Eigentums-

* Prof. Dr. Dres. h.c. *Paul Kirchhof* ist Seniorprofessor distinctus für Staats- und Steuerrecht an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg und Bundesverfassungsrichter a.D.

1 *P. Kirchhof*, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, 1973, S. 20 f.; *P. Kirchhof*, Besteuerung und Eigentum, VVDStRl. 39 (1981), S. 213 f.; *P. Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988, F S. 16 ff.; *P. Kirchhof*, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 53 f.; *P. Kirchhof*, DStJG 24 (2001), S. 14 ff.; *P. Kirchhof*, Steuern in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl. 2007, § 118 Rz. 117 ff.; *P. Kirchhof*, Leistungsfähigkeit im Erwerbseinkommen, in FS J. Lang, 2011, S. 451 (456 ff.); *P. Kirchhof*, Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 3 Abs. 1 GG) in Maunz/Dürig (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, 2015, Art. 3 Abs. 1 Rz. 323 f.; *P. Kirchhof*, Die Gleichheit vor dem Steuergesetz – Maßstab und Missverständnisse, StuW 2017, 3 (5 f.); *P. Kirchhof*, EStG, Kommentar, 2017, Rz. 5 f.

2 *O. Meyer*, Deutsches Verwaltungsrecht, Bd. I, 1895, S. 245 ff.

3 BVerfG v. 28.10.1975, 2 BvR 883/73, 2 BvR 379/74, 2 BvR 497/74, 2 BvR 526/74, BVerfGE 40, 237 (249) – Rechtsschutzverfahren im Strafvollzug; v. 21.12.1977 – 1 BvL 1/75, 1 BvR 147/75, BVerfGE 47, 46 (78 f.) – Sexualkundeunterricht; v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (111) = FR 2006, 635 m. Anm. *Kanzler* – Obergrenze für Einkommen- und Gewerbesteuer.

4 So das BVerfG von Anfang an, BVerfG v. 20.7.1954 – 1 BvR 459/52, BVerfGE 4, 7 (12) – Investitionshilfe; v. 27.7.1962 – 2 BvL 15 16/61, BVerfGE 14, 221 (241) – Fremdrenten; v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (190) – Absatzfonds, st. Rspr.; zur konfiskatorischen Steuer *Mußgnug*, Verfassungsrechtlicher und gesetzlicher Schutz vor konfiskatorischen Steuern, JZ 1991, 993.

5 BVerfGE 45, 142 (179) – Kaufpreisanspruch; BVerfG v. 22.5.1979 – 1 BvL 9/75, BVerfGE 51, 193 (216 ff.) – Warenzeichen; v. 8.10.1985 – 1 BvL 17/83, 1 BvL 19/83, BVerfGE 70, 278 (286) – Steuerlicher Erstattungs-

garantie ist, den staatlichen Steuerzugriff auf das Privatvermögen zu mäßigen[6]. Auch besteht Konsens, dass die kumulative Belastung durch mehrere Steuern gerade gegenwärtig am Freiheitsschutz gemessen werden muss. Das BVerfG hat in der Vermögensteuerentscheidung[7] die Gesamtsteuerbelastung „in der Nähe der hälftigen Teilung" begrenzt. Dieser von der Wissenschaft als „Halbteilungsgrundsatz" apostrophierte Maßstab wurde in der Entscheidung über die Obergrenze für Einkommen- und Gewerbesteuer[8] zwar wieder gelockert, die Schutzfunktion des Art. 14 GG gegenüber der Besteuerungsgewalt jedoch verstärkt[9]. Ausgangspunkt ist die Freiheit des Steuerpflichtigen, sich von anderen zu unterscheiden. Diese Freiheit wird vom Gleichheitssatz nicht widerlegt, sondern gemäßigt.

Unsere beiden Beiträge in StuW könnten als ein Konzert zur rechtsstaatlichen Prägung des Steuerrechts zusammenklingen. Doch lesen sich die Gedanken von *Monika Jachmann-Michel* teilweise als grundsätzliche Antithese. Deswegen scheint es geboten, trotz der Übereinstimmungen die Verschiedenheiten bewusst zu machen, die Diskussion und Rechtsprechung zum Grundrechtschutz des Steuerpflichtigen anregen können.

II. Die Bedeutung der Grundrechte für die Struktur des Steuerzugriffs

Der Grundrechtsschutz beginnt bereits bei der Auswahl des steuerlichen Belastungsgrundes, den der Gesetzgeber regelt, ohne dass schon ein einzelner Grundrechtsträger betroffen wäre. Der grundrechtsgebundene Staat wird keine konfiskatorische Steuer erheben dürfen, eine Vermögensteuer jedenfalls nicht ohne ein überzeugendes Bewertungsrecht vorsehen können, die direkten nicht durch indirekte Steuern insgesamt ersetzen dürfen. Bei der Einkommensteuer untersagt die Verfassung, dass die Erwerbseinnahmen ohne Abzüge besteuert werden. Der Grundrechtsschutz wäre verkürzt, wenn er erst bei individueller Betroffenheit, beim Eingriff in eine konkrete individuelle Rechtsposition einsetzte.

Der Grundrechtsschutz wirkt bereits als objektive Gewährleistung, bevor der Einzelne ihn durch Verfassungsbeschwerde geltend machen kann. Die Magna Carta Libertatum vom 19.6.1215[10] hat – als Vorstufe eines Grundrechtsschutzes – die Abgabenhoheit des Königs bereits inhaltlich gebunden, ohne dass ein Grundrechtsschutz überhaupt erwogen wurde. Die stets rechtfertigungsbedürftige Abgabe wurde durch ihren Finanzierungszweck begründet und begrenzt. Entgilt die Abgabe gewährte Sicherheit, ist Steuerschuldner die geschützte Person, Steuergegenstand sind Person und Vermögen[11]. Schuldet der Bürger dem Staat den Einsatz seiner Arbeitskraft und seines Vermögens, bemisst sich die Steuerlast nach den erwarteten Erwerbsanstrengungen für das Gemeinwohl, belastet also den Sollertrag von Grundstücken und Gewerbebetrieben, teilweise auch von Köpfen.[12] Bietet der Staat Erwerbsfreiheit, fördert er die Voraussetzungen für Wohlstand und Genuss seiner Bürger, so werden der Handel zum Steuergegenstand, die indirekte Steuer zum Prinzip.[13] Heute regelt das Grundgesetz Maß und Gleichmaß der Besteuerung. Es hat Grundrechtsschutz schon gewährt, bevor es die Verfassungsbeschwerde eingeführt hat.[14]

Die Grundrechte wirken also in einem vorgelagerten Schutzwall schon dadurch, dass sie die Ermächtigungsgrundlage zum Steuereingriff freiheitsgerecht strukturieren. Die Verfassung und das Gesetz wirken dabei – maßstabgebend und maßstabbestätigend – zusammen. Die Garantie des Privateigentums (Art. 14 Abs. 1 S. 1 GG) wird in Inhalt und Schranken durch das Gesetz – das BGB, das BauGB und auch das EStG – ausgestaltet (Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG). Das EStG bestimmt in Bindung an Art. 14 GG das Einkommen, das besteuert werden darf, aber ebenso den Vermögenszuwachs, der unbesteuert bleibt. Das EStG regelt einen Steuergegenstand und grenzt diesen vom nicht steuerbaren Eigentum ab, bestimmt mit dem Gegenstand zugleich das Eigentum, das gegen einen übermäßigen und ungleichmäßigen Steuerzugriff zu schützen ist. Im Zusammenwirken von GG und EStG entsteht eine konkrete, individuell grundrechtsgeschützte Rechtsposition, die einen steuerlichen Eingriff grundsätzlich rechtfertigt. Der Zustandstat-

anspruch; v. 8.3.1988 – 1 BvR 1092/84, BVerfGE 78, 58 (71) – Ausstattungsschutz; v. 30.11.1988 – 1 BvR 1301/84, BVerfGE 79, 174 (191) – Erbbaurecht; v. 9.1.1991 – 1 BvR 929/89, BVerfGE 83, 201 (209) – Vorkaufsrecht; v. 26.5.1993 – 1 BvR 208/93, BVerfGE 89, 1 (6) – Mieterrecht; vgl. auch BVerfG v. 19.6.1985 – 1 BvL 57/79, BVerfGE 70, 191 (199) – Fischereirechte; st. Rspr.

6 Zu den Anfängen und der vorsichtigen, aber stetigen Entwicklung dieser Rspr. vgl. BVerfGE 4, 7 (12) – Investitionshilfe; BVerfGE 14, 221 (241) – Fremdrentengesetz; BVerfGE 19, 119 (129) – Couponsteuer; BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88, 2 BvL 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 159 (190) – Absatzfonds: Die Eigentumsgarantie verbiete einen übermäßigen, erdrosselnden Eingriff, eine grundlegende Veränderung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen; v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 – Grundfreibetrag: dem Steuerpflichtigen müsse die grundsätzliche Privatnützigkeit des Erworbenen und die grundsätzliche Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen verbleiben; v. 22.6.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (137) – Einheitsbewertung (Besteuerung in Grenzen der Sozialpflichtigkeit); v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, 2 BvR 348/93, BVerfGE 105, 17 (30) = FR 2002, 1011 m. Anm. *Kanzler* – Sozialpfandbriefe: die Steuer betreffe den Steuerpflichtigen in der Ausprägung seiner persönlichen Entfaltung im vermögensrechtlichen Bereich (Art. 14 GG); BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (32) = FR 2002, 391 m. Anm. *Fischer* – Rentenbesteuerung: dürfe nicht zu einer – schrittweisen – Konfiskation führen; v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97 (115) – Einkommen- und Gewerbesteuer: die Eigentumsgarantie schütze das private Innehaben und Nutzen vermögenswerter Rechte, deshalb greife ein Steuergesetz in den Schutzbereich der Eigentumsgarantie ein und Fn. 1.

7 BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (138) – Vermögensteuer; ich war Berichterstatter P.K.

8 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 116, 97 (112) = FR 2006, 635 m. Anm. *Kanzler* – Obergrenze für Einkommen- und Gewerbesteuer; ein Urteil des Zweiten, nicht des Ersten Senats.

9 BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 116, 97 (112) = FR 2006, 635 m. Anm. *Kanzler*.

10 Magna Carta Libertatum von 1215, bearb. von *Hans Wagner*, 1951, 2 f. (12: Schildgeld und Hilfsgeld nur zur Auslösung des Königs, zum Ritterschlag seines ältesten Sohnes und zur ersten [!] Eheschließung seiner ältesten Tochter).

11 *Von Pufendorf*, De iure naturae et gentium libri octo, 1672, Liber VII Cap. 4 § 7; Liber VII Cap. 5 § 4 f.

12 *Schremmer*, Über „gerechte Steuern". Ein Blick zurück ins 19. Jahrhundert, 1994, 14 f.

13 *Popitz*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz vom 28.5.1928, 3. Aufl. 1928, S. 2.

14 Der Herrenchiemseer Entwurf hatte die Einführung einer Verfassungsbeschwerde vorgesehen, um so „den Grundrechten ihren vollen Charakter als subjektive Rechte zu geben", Art. 98 Nr. 8, vom 25.8.1948, JöR 1 (1951), S. 669 f.; der Parlamentarische Rat lehnte die Verfassungsbeschwerde ab, wohl um eine „Überjudifizierung" zu vermeiden und das BVerfG nicht zu überlasten, *Gusy*, Die Verfassungsbeschwerde in FS 50 Jahre BVerfG, Bd. I, 2001, 641 (641); der Gesetzgeber hat 1951 die Verfassungsbeschwerde eingeführt, Gesetz v. 12.3.1951, BGBl. I 1951, 243 (252); 1969 wurde die Verfassungsbeschwerde im Grundgesetz verankert, Gesetz v. 29.1.1969, BGBl. I 1969, 97; § 13 Nr. 8a BVerfGG wurde durch das 4. Gesetz zur Änderung des Gesetzes über das BVerfG v. 21.12.1970 eingefügt, BGBl. I 1970, 1765.

bestand der Erwerbsgrundlagen i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG benennt die Erwerbschancen (Frieden, Vertragsrecht, Banken- und Währungswesen, gut ausgebildete Arbeitskräfte, informierte Nachfrager), in denen der Steuerpflichtige sein Einkommen durch Teilhabe an diesen von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbsbedingungen erzielt. Der Handlungstatbestand der Nutzung dieser Erwerbsgrundlage – das „Erzielen" von Einkünften – setzt eine Berufsausübung (Art. 12 Abs. 1 GG) oder einen Eigentumsgebrauch (Art. 14 Abs. 2 GG) voraus, die in ihrer Sozialpflichtigkeit besonders für gesetzliche Regelungen zugänglich sind. Der Erfolgstatbestand von Gewinn und Überschuss belastet nur denjenigen, der durch Nutzung seiner Erwerbsgrundlage einen Vermögenszuwachs erzielt, deswegen eher als der bloße Bestandseigentümer belastbar erscheint.[15] Der Belastungsgrund des EStG setzt eine Teilhabe an der Erwerbsgemeinschaft voraus, besteuert erst nach individueller Freiheitswahrnehmung in Kenntnis der steuerlichen Erwerbsbedingungen, greift nur beim Vermögenszuwachs ein und verschont den Vermögensbestand. Diese Einkommensteuer wird in ihrer Konzeption den Anforderungen der Eigentümer- und Berufsfreiheit gerecht. Die Rechtfertigung der ESt aus einer Allgemeinäquivalenz[16] entfaltet einen wirksamen effektiven Grundrechtschutz, lädt nicht zu beliebigen Umverteilungen ein.

III. Der Steuerzugriff auf eine gefestigte Rechtsposition

Die Rechtsfolge der Besteuerung lenkt die Belastung auf den Eigentümer (Art. 14 GG). Die Sozialpflichtigkeit des Eigentumsgebrauchs (Art. 14 Abs. 2 S. 2 GG) weist auf das hinzuerworbene Eigentum, das Einkommen. Nicht wer beruflich erwerben kann (Art. 12 GG), sondern wer durch Berufstätigkeit und Kapitaleinsatz erworben hat, verfügt über die im Einkommensteuergesetz konkretisierte steuerbare finanzielle Leistungsfähigkeit. Wer kein Eigentum erworben hat, wird von den direkten Steuern verschont[17], jedoch durch indirekte Steuern belastet. Wäre eine Besteuerung des Einkommens so intensiv, dass sie der Berufstätigkeit den Lohn nähme, also das Ziel der Erwerbstätigkeit unerreichbar machte, oder dem Eigentümer die Freiheit zur Nutzung des Eigentums entzöge, wären zwar jeweils die betroffenen Erwerbsfreiheiten (Art. 12, 14 GG) betroffen und verletzt. Das BVerfG wehrt diesen übermäßigen Eigentumseingriff jedoch nicht in der Berufsfreiheit ab. Art. 12 GG schützt die freie Entfaltung im Bereich der individuellen Leistung und Existenzerhaltung[18], misst nur Maßnahmen an Art. 12 GG, wenn sie „eine berufsregelnde Tendenz" deutlich erkennen lassen[19]. Art. 12 GG schützt den Erwerb, Art. 14 GG das Erworbene. Das EStG greift auf das rechtlich zugewiesene, verbindlich erworbene Wirtschaftsgut – die realisierte Forderung, die zugeflossenen Einnahmen – also auf Eigentum zu. Der Erwerbende darf nach Art. 14 GG grundsätzlich das Erworbene für sich behalten und verwenden. Der Eigentumsschutz ist hier präziser als der Erwerbsschutz. Er fragt nicht nach der Erwerbstätigkeit, unterscheidet nicht, ob der Berufstätige Einkommen hart erarbeitet oder leichter Hand an der Börse mitgenommen hat, sondern schützt jedes erzielte Einkommen, das der Steuerpflichtige als Eigentum erworben hat. Dem Steuerstaat ist also nicht „ein nahezu unbegrenzter Steuerzugriff auf das (Geld)Eigentum" möglich.[20] Vielmehr bietet das – verfassungskonforme – EStG die gesetzlich verdeutlichte Eigentumsgrenze. Diese Anknüpfung des verfassungsrechtlichen Schutzes an die vom Steuerpflichtigen erworbene Rechtsposition stärkt den freiheitsgrundrechtlichen Schutz vor Besteuerung, mäßigt die Intensität des Steuerzugriffs, setzt der Umverteilung durch Steuern klarere Schranken.

IV. Der verhältnismäßige Eingriff in die geschützte Rechtsposition

Ein grundlegender Unterschied tut sich auf, wenn *Monika Jachmann-Michel*[21] behauptet, trotz der Freiheitsgarantien der Art. 12 und 14 GG sei „jede Steuer, egal wie hoch, geeignet und – bei unterstelltem Finanzbedarf des Staates – auch erforderlich für die Finanzierung der allgemeinen staatlichen Aufgabenerfüllung". Eine konfiskatorische Steuer wäre also strukturell zulässig. Dies ist zumindest schon im Kriterium der Erforderlichkeit – der Frage nach dem schonenderen Mittel – problematisch, wenn der Gesetzgeber statt der konfiskatorischen Steuer die freiheitsgerecht individualisierend bemessene Einkommensteuer wählen kann. Vor allem aber muss der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auf den konkreten Steuereingriff bezogen werden. Zu rechtfertigen ist, dass der Eingriff in das individuelle Einkommen geeignet, erforderlich und angemessen ist.

Das aus der Eigentumsgarantie folgende Verhältnismäßigkeitsprinzip mit seinen Prinzipien der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit läuft nicht leer, weil jede Steuer dem Staat allgemeine Haushaltsmittel zur Verfügung stellt. Zwar erscheint die Zahlung einer Geldsumme stets geeignet, den Staat mit Haushaltsmitteln auszustatten. Doch handelt der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht von diesen abstrakten Ertragswirkungen, sondern von dem konkreten Eingriff in die individuell erworbene Vermögensrechtsposition. Wie im Recht der Gefahrenabwehr das Verhältnismäßigkeitsprinzip belastende Maßnahmen nicht in ihren Auswirkungen auf das allgemeine Sicherheitsinteresse des Staates sondern auf den konkreten Eingriffe in die Freiheit des Störers oder Nichtstörers mäßigt, der

15 So bereits *P. Kirchhof* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2, 1986, A 105 f.; seitd. std. *P. Kirchhof*, EStG, Kommentar, 2017, Einl. Rz. 11 f.

16 Ansätze dazu bereits bei *Adam Smith*, An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Book V, Chap. II, Part II, 1873, S. 347; die anderen drei klassischen Maximen regeln die Bestimmtheit, die Bequemlichkeit und die Wohlfeilheit der Besteuerung; sowie bei *Lorenz von Stein*, Lehrbuch der Finanzwissenschaften, 5. Aufl. I und II/1 1885, II/2 und II/3 1886, hier II/1, S. 346 ff.; dazu *K. Vogel*, Der Staat, 1986, S. 481 zu III.

17 Die Gewerbekapital- und die Lohnsummensteuer sind entfallen, die Vermögensteuer wird seit dem 1.1.1997 wegen Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG nicht mehr erhoben, BVerfG v. 22.6.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (122, 148 f.) – Vermögensteuer. Das VStG wird aber weiterhin im BGBl. veröffentlicht, übt damit – gleichsam als Steuer mit dem Steuersatz 0 – die Sperrwirkung des Art. 72 Abs. 2 GG aus.

18 BVerfG v. 12.6.1990 – 1 BvR 355/86; st. Rspr., BVerfG v. 7.2.1990 – 1 BvR 26/84, BVerfGE 81, 242 (254) – Handelsvertreter.

19 BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (186) – Schankerlaubnissteuer, st. Rspr.; v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (302) – Altschulden; die Definition des BVerfG, Beruf sei die Erwerbstätigkeit, „die der Schaffung und Erhaltung der Lebensgrundlage dient", erläutert einen Regelfall, darf aber nicht in der tatbestandlichen Bestimmtheit verstanden werden, dass der Millionär, der in seinem wirtschaftlich gesicherten Leben eine Betätigung sucht und deshalb anwaltschaftlich tätig wird, nicht einen „Beruf" ausübe.

20 So aber *Jachmann-Michel*, StuW 2017, 209 (213) in ihrer Deutung meiner Auffassung.

21 *Jachmann-Michel*, StuW 2017, 209 (216).

Umweltschutz rechtliche Eingriff nicht an der allgemeinen Belastbarkeit der Industrie, sondern an der konkreten Betroffenheit des individuell in Anspruch genommenen Unternehmens misst, der medizinische Eingriff nicht in seinen allgemeinen gesundheitspolitischen Effekten gewürdigt, sondern in der konkreten Heilungschance für den Patienten gerechtfertigt wird, so muss für den einkommensteuerlichen Eingriff geprüft werden, ob die individuelle Rechtsposition des im jeweiligen Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen erworbenen Einkommens unverhältnismäßig belastet wird. Die neuere Rechtsprechung des BVerfG zu den rückwirkenden Steuergesetzen weist diesen Weg sehr anschaulich, wenn sie die „konkret verfestigte Vermögensposition" gegen rückwirkende Veränderungen schützt.[22]

Der Eigentumsschutz und der daraus folgende Verhältnismäßigkeitsgrundsatz fordern einen verstärkten Schutz gegen die Besteuerungsgewalt. Der Eingriff im Dauerschuldverhältnis der Einkommensteuer muss geeignet sein, den steuerlichen Belastungsgrund periodisch wiederkehrend zu besteuern. Daran fehlt es, wenn die Steuer erdrosselnd wirkt oder die Erwerbsgrundlage wesentlich mindert. Der Eingriff muss erforderlich sein. Diesem Maßstab ist nicht genügt, wenn der Steuerpflichtige besonders intensiv belastet wird, während eine weniger intensive, auch auf andere Schultern verteilte Belastung eine schonendere Alternative böte. Die Belastung muss zumutbar, also auf die Individualität des Steuerpflichtigen in seiner konkreten Lebensposition abgestimmt sein. Der verfassungsrechtliche Auftrag, eine Überbelastung des Steuerpflichtigen zu vermeiden, wird in Art. 106 Abs. 3 S. 4 Nr. 2 GG zwar für die bundesstaatliche Verteilung des Umsatzsteuerertrags formuliert, von der Rechtsprechung aber als generelles Belastungsprinzip verallgemeinert.[23]

V. Die Steuergestaltung

Der erfahrene Richter – mag er in der Sicht des BFH oder des BVerfG urteilen – kennt die Praxis der Besteuerung, die unter einer ausufernden, überkomplizierten und detailbefangenen Gesetzgebung leidet, der Steuerlast soweit als möglich auszuweichen sucht, in der weltoffenen Wirtschaft gemeinsame einsichtige Maßstäbe vermisst. Während bis zur Mitte des 19. Jahrhunderts die Menschen für eine verständliche und maßvolle Besteuerung zum Kampf auf der Straße bereit waren, resigniert die steuerliche Öffentlichkeit heute gegenüber dem Steuergesetzgeber und verlegt sich auf eine Steuergestaltung, die für den betroffenen Einzelfall eine maßvolle Steuerlast zu erreichen verspricht.[24] Der Steuerpflichtige kann mit dem Instrumentarium des Vertrages über die ihm gehörenden Güter verfügen, nicht aber den staatlichen Steueranspruch verändern. Er darf gesetzlich eröffnete Gestaltungsoptionen, Widersprüchlichkeiten und Formulierungsmängel des Gesetzes zur Verringerung seiner Steuerschuld[25] nutzen. Dieses ist legal.[26] Das BVerfG fordert aber von dem Gesetzgeber, die gesetzliche Steuerschuld grundsätzlich als unvermeidliche Schuld auszugestalten. Bei der Beurteilung des Sachverhalts, der steuerlichen Bemessungsgrundlage, ist aber festzustellen, welchen Belastungsgrund er tatsächlich erfüllt hat. Die Form, die er einem Sachverhalt gegeben hat, ist unerheblich.[27]

Gegenüber diesem Maßstab warnt *Monika Jachmann-Michel*[28] zurecht davor, dem Steuerpflichtigen die moralische Pflicht aufzuerlegen, jenseits des Gesetzes dem Steuerstaat einen angemessenen Steuerertrag zu sichern. Moral hilft zwar als innere Bindung bei der Wahrnehmung von Freiheitsrechten, ist aber nicht Maßstab staatlicher Pflichten. Doch das geschriebene Recht bietet Brücken, um in steuerjuristischer Betrachtungsweise die Steuerlast nach der steuergesetzlichen Tatbestandlichkeit zu bemessen. Dabei ist § 42 AO kaum eine Hilfe. Denn wer den rechtmäßigen Gebrauch des Steuergesetzes vom rechtsmissbräuchlichen zu unterscheiden weiß, hat die sachgerechte Subsumtion bereits geleistet. Einen Weg weist eher das Vertragsrecht, das der Steuerpflichtige zur Steuergestaltung nutzt. Das Zivilrecht kennt offene Tatbestände wie „Treu und Glauben", das Verbot vorsätzlicher sittenwidriger Schädigung, den „lauteren" Wettbewerb, den „ehrbaren Kaufmann", den „billig und gerecht denkenden Menschen", und vermeidet mit diesen Generalklauseln große Subsumtionsfehler. Das Steuerrecht denkt ähnlich. Es hat jahrzehntelang eine Steuererklärung „nach bestem Wissen und Gewissen" verlangt. Der sachlich richtige Weg wäre, den zivilrechtlichen Vertrag daraufhin zu überprüfen, ob er jenseits der Rechtsfolgen für die Vertragspartner auch steuerliche Belastungsfolgen verändern kann. Der BGH hat in ersten Schritten die privatrechtliche Vertragsfreiheit in diesem Sinne begrenzt.[29] Der EuGH hat Vertragsbestimmungen, die „nicht die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln, sondern eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung darstellen", allein zu dem Zweck, einen Steuervorteil zu erlangen, als steuerunerheblich qualifiziert.[30]

22 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1 (21) – Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungsgeschäften; v. 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302 (331) – Streubesitzbeteiligung, vgl. auch BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31 (48 f.) – Fünftelregelung; v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61 (67 f.) – Absenkung der Beteiligungsquote.

23 BVerfG a.a.O.

24 *Ullmann*, Der deutsche Steuerstaat, 2005, S. 48.

25 Zur Forderung nach einem einfachen, einsichtigen, planbaren und handhabbaren Steuergesetz vgl. *P. Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011.

26 *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, S. 9, 11 f.; *Sieker*, Umgehungsgeschäft, 2001; *Hensel* in FG Zitelmann, 1923, S. 230.

27 BVerfG v. 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93, BVerfGE 101, 151 (156 f.) = UR 1999, 498 – Schwarzwaldklinik, Umsatzsteuerbefreiung (GmbH & Co. KG); v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (52 ff., 55) – Abfärberegelung; v. 17.11.2009 – 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 (33 f.) – Körperschaftsteuerminderungspotential, Halbeinkünfteverfahren (keine Ausweichmöglichkeit durch „Schütt-aus-Leg-ein-Verfahren" und „Leg-ein-Hol-zurück-Verfahren); v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, DStR 2015, 31 Rz. 246 ff. – Verschonung des Betriebsvermögens im Erbschaftsteuerrecht; vgl. auch BVerfG v. 18.02.2009 – 1 BvR 3076/08, BVerfGE 122, 374 (396) – „Anlagensplitting" gegenüber dem EEG.

28 *Jachmann-Michel*, StuW 2017, 209 (215).

29 Vgl. BGH v. 24.4.1985 – IVb ZR 22/84, NJW 1985, 1833; v. 5.11.2008 – XII ZR 157/06, NJW 2009, 842 (845) – Verzicht auf künftige Unterhaltsvereinbarungen, durch die ein Sozialhilfeträger oder Familienangehöriger unterhaltspflichtig werden soll; v. 1.8.2013 – VII ZR 6/13, NJW 2013, 3167 – Schwarzarbeit, die mit dem Leistungsaustausch verbundene Steuern- und Sozialabgaben vermeiden soll; auch der bereicherungsrechtliche Anspruch auf Wertersatz gegen den Besteller wird verneint, BGH v. 10.4.2014 – VII ZR 241/13, NJW 2014, 1805.

30 EuGH v. 20.6.2013 – Rs. C-653/11, UR 2013, 628 – Paul Newey; v. 17.12.2015 – Rs. C-419/14, UR 2016, 58 – WebMindLicenses.

Bei dieser steuerjuristischen Auslegung kann es nur um die steuerrechtlichen Rechtsfolgen gehen. Das Steuerstrafrecht folgt anderen Prinzipien, insbesondere auch anderen Bestimmtheitsanforderungen.[31] Art. 103 Abs. 2 GG bewahrt den Steuerpflichtigen vor jeder Strafe, die bei Begehung der Tat nicht in Tatbestand und Rechtsfolgen allgemeinverständlich vorhersehbar im Bundesgesetzblatt geregelt worden ist. Ist ein Steuergesetz so unbestimmt, dass der Steuerpflichtige zunächst eine Subsumtion erproben muss, sind die Voraussetzungen einer Strafbarkeit bei fehlgeschlagenem Subsumtionsversuch nicht gegeben. Hat ein Steuerbescheid eine Steuerschuld festgesetzt, ist für die Dauer der Bestandsfähigkeit dieses Bescheides für Staat und Bürger die Höhe der Steuer verbindlich vorgegeben. Ist eine Steuerschuld bestands- oder rechtskräftig festgestellt, wird der Strafrichter für die Dauer dieser Feststellung nicht eine höhere Steuerschuld unterstellen dürfen. Die Finanzbehörde dürfte nur die Zahlungen in dieser Höhe entgegennehmen, müsste höhere Zahlungen zurückweisen.

Die Steuer findet ihre Autorität und Legitimation im Gesetz. Es gilt das geschriebene Wort. Das Verfassungsrecht benennt verbindlich die Korridore, in denen der Gesetzgeber das von ihm gesetzte Recht zu entwickeln, der Gesetzesinterpret die Leitgedanken des Gesetzes zu definieren hat. Dabei ergänzen sich Verfassungsrecht und Gesetzesrecht gegenseitig. Die normgeprägte Garantie des Art. 14 Abs. 1 GG sichert einen verfassungseigenen Kernbestand des Privateigentums, das allerdings nach Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG auf die Ausgestaltung durch den Gesetzgeber – den Erstinterpreten der Verfassung – angewiesen ist. Das einzelne Steuergesetz definiert die konkrete Rechtsposition, die steuerlich belastet werden soll, insoweit dem verfassungsrechtlichen Maßstab des „Eigentums“ genügen muss. Die verfassungsrechtlichen Prinzipien der Verhältnismäßigkeit und des Gleichheitssatzes gewinnen Bestimmtheit in den gesetzlich gewährten Rechtspositionen, die gegen steuerliche Eingriffe geschützt sind und zulässige Eingriffe maßvoll und gleichmäßig gestatten. Der Auftrag moderner Steuerrechtspflege lautet: In Freiheit denken und Gleichheit beachten.

31 BVerfG v. 6.5.1987 – 2 BvL 11/85, BVerfGE 75, 329 (340) – Umweltstrafrecht; v. 23.6.2010 – 2 BvR 2559/08, 2 BvR 105/09 und 2 BvR 491/09, BVerfGE 126, 170 (194) – Untreue.

Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, München*

Der Schutz des Steuerpflichtigen durch Freiheitsrechte und Gleichheitssatz

Zu Paul Kirchhof, StuW 2018, 1

Paul Kirchhof hat anknüpfend an meine Ergänzung seiner Ausführungen zur Gleichheit vor dem Steuergesetz (Kirchhof, StuW 2017, 3 ff.) um freiheitsgrundrechtliche Aspekte (Jachmann-Michel, StuW 2017, 209 ff.) jüngst Gemeinsamkeiten und Abweichungen unserer Ansätze herausgestellt. Im Folgenden möchte ich diesen Weg ein Stück weitergehen.

I. Viel Übereinstimmung

In dem von *Paul Kirchhof* zu Beginn seiner Ausführungen präzise zusammengefassten rechtsstaatlichen Besteuerungskonzept stimmen wir überein. Zentral ist weiter unser Konsens, „dass die kumulative Belastung durch mehrere Steuern gerade gegenwärtig am Freiheitsschutz gemessen werden muss", und dass „Art. 14 und ... Art. 12, gegen die klassischen Eingriffe staatlicher ... Finanzgewalt schützen", also nicht allein Art. 14 GG.

Unterschiede klingen jedoch an, wenn es um die konkrete Gestalt des Grundrechtsschutzes geht. So setzt *Paul Kirchhof* beim Schutz des Steuerpflichtigen vor einer grundlegenden Veränderung seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse und dem Schutz des Geldvermögens als Eigentum bzw. der Kernaufgabe der Eigentumsgarantie an, den staatlichen Steuerzugriff auf das Privatvermögen zu mäßigen, und sieht den Ausgangspunkt eines Schutzes vor übermäßiger Gesamtsteuerlast in der Freiheit des Steuerpflichtigen, sich von anderen zu unterscheiden. In dieser Abstraktheit ist dem freilich zu folgen. Mir geht es jedoch darum, wann konkret eine gleichheitsgerecht ausgestaltete Steuer wegen ihrer übermäßigen Belastungswirkung gegen Freiheitsgrundrechte verstößt, wobei m.E. der konkrete Steuertatbestand Anknüpfungspunkt für die Zuordnung zu Art. 12 bzw. Art. 2 Abs. 1 GG oder Art. 14 GG sein sollte.

II. Die Bedeutung der Grundrechte für die Struktur des Steuerzugriffs

Wenn *Paul Kirchhof* klarstellt, dass der Grundrechtsschutz bereits als objektive Gewährleistung wirkt, bevor der Einzelne ihn durch Verfassungsbeschwerde geltend machen kann, möchte ich dem nicht widersprechen. Mein Anliegen ist es jedoch, die effektive Belastbarkeit des freiheitsgrundrechtlichen Individualschutzes mit Blick auf einen Rechtsstaat zu hinterfragen, dessen Stärke zu schwinden scheint.

Zweifelsohne wirken auch Steuernormen grundrechtsausgestaltend, insbesondere im Hinblick auf Art. 14 GG. Jedoch sieht *Paul Kirchhof* das EStG allein „in Bindung an Art. 14 GG", es bestimme mit dem Steuergegenstand zugleich das Eigentum, das gegen einen übermäßigen Steuerzugriff zu schützen sei. Im Fokus steht dabei nur der Entzug eines Vermögenszuwachses, der den Erwerbenden belastbarer erscheinen lasse als den bloßen Bestandseigentümer. Gleichwohl setze der steuerbare Vermögenszuwachs eine Berufsausübung (Art. 12 Abs. 1 GG) oder einen Eigentumsgebrauch (Art. 14 Abs. 2 GG) voraus, die in ihrer Sozialpflichtigkeit besonders für gesetzliche Regelungen zugänglich seien. Das EStG besteuere erst nach individueller Freiheitswahrnehmung und werde so den Anforderungen der Eigentümer- und Berufsfreiheit gerecht.

An dieser Stelle zeigt sich eine Abweichung unserer Sichtweisen: M.E. wird der soziale Eingriffssinn etwa der Lohnsteuer verkannt und der einheitliche Lebenssachverhalt der entgeltlichen Arbeitsleistung für methodische Zwecke künstlich getrennt, wenn man die Berufsausübung zwar als kausal für den Steuerzugriff sieht und nur den von ihr intendierten Lohn = besteuerter „Vermögenszuwachs" als Ziel des Grundrechtseingriffs einordnet, wird doch die Arbeitsleistung gerade wegen des Lohns erbracht; Beruf i.S.v. Art. 12 GG ist die Erwerbstätigkeit zur Schaffung und Erhaltung der Lebensgrundlage.[1] Für den Betroffenen ist die Einkommensteuer auf seinen Lohn nichts anderes als die hoheitlich angeordnete teilweise Unentgeltlichkeit seiner Arbeitsleistung/Berufsausübung.

Die abschließende Feststellung von *Paul Kirchhof* zur Bedeutung der Grundrechte für die Struktur des Steuerzugriffs, dass nämlich die Rechtfertigung der Einkommensteuer einen wirksamen effektiven Grundrechtschutz entfaltet und nicht zu beliebigen Umverteilungen einlädt, tragen wir beide, wenngleich ich diese Rechtfertigung nicht aus einer Allgemeinäquivalenz ableite, sondern aus der Mitverantwortung des Einzelnen für die Erfüllung der im demokratischen Verfahren bestimmten allgemeinen Staatsaufgaben. Insofern setze ich anders als *Paul Kirchhof* nicht bei der Zurverfügungstellung von Erwerbsbedingungen/Erwerbschancen seitens des Staates an. Dem Wesen der originären, nicht staatsvermittelten Freiheit zum privatnützigen Erwerb korrespondierend tragen die Erwerbenden den Staat, nicht umgekehrt. Dem sollte m.E. auch auf der Rechtfertigungsebene Rechnung getragen werden. In dieser grundlegenden Allgemeinheit führen beide Sichtweisen jedoch, wie ich meine, noch nicht zu unterschiedlichen Auswirkungen für den einzelnen Steuerpflichtigen.

* Prof. Dr. *Monika Jachmann-Michel* ist Vorsitzende Richterin des VIII. Senats am BFH und Honorarprofessorin an der Ludwigs-Maximilians-Universität München.

1 *Jachmann-Michel*, StuW 2017, 212 (dort Fn. 22).

III. Der Steuerzugriff auf eine gefestigte Rechtsposition

Den Steuerbescheid als Freiheitseingriff beurteilt *Paul Kirchhof* allein aus der Perspektive der Begründung einer Zahlungspflicht: „Die Rechtsfolge der Besteuerung lenkt die Belastung auf den Eigentümer (Art. 14 GG)". Art. 12 GG ordnet er nur das „Erwerben Können" zu, da nur der, der erworben habe, über die im Einkommensteuergesetz konkretisierte steuerbare finanzielle Leistungsfähigkeit verfüge. Wenn aber Art. 12 GG die Freiheit schützt, durch eigene Berufsausübung den eigenen Lebensunterhalt zu verdienen, sollte dies bei der Einordnung des Steuerzugriffs auf das Ergebnis eben dieser Berufsausübung nicht unberücksichtigt bleiben, und zwar nicht erst, wie *Paul Kirchhof* meint, wenn eine Besteuerung des Einkommens so intensiv würde, dass sie der Berufstätigkeit den Lohn nähme, also das Ziel der Erwerbstätigkeit unerreichbar machte, oder – das wäre der Parallelfall der Eigentumsnutzung zum Erwerb – dem Eigentümer die Freiheit zur Nutzung des Eigentums entzöge. Wie kann bei einem in diesem Sinne erdrosselnden Eingriff von einer Verletzung von Art. 12 GG/14 GG ausgegangen werden, wenn doch die Lohnbesteuerung kein Eingriff ist? Ist nicht vorrangig das Vorliegen eines Eingriffs und dann erst dessen Schwere bzw. Verhältnismäßigkeit zu prüfen? Zutreffend zitiert hier *Paul Kirchhof* freilich die traditionelle Verfassungsrechtsprechung zur fehlenden berufsregelnden Tendenz der Steuer. Er rechtfertigt das Ergebnis dieser Rechtsprechung mit dem Hinweis, der Eigentumsschutz sei präziser, weil er nicht nach der Art der Einkünfteerzielung differenziere. Zu bedenken ist dabei jedoch, dass das EStG durchaus zwischen Arbeitnehmereinkünften und mit der Abgeltungsteuer belegten Kapitaleinkünften differenziert – und dies m.E. auch im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit.[2] *Paul Kirchhof* wendet sich gegen meine Befürchtung, das von ihm gezeichnete Bild des gerechten Steuerstaates könne einem nahezu unbegrenzten Steuerzugriff auf das (Geld-)Eigentum den Weg bereiten. Dieser Befürchtung liegen zwei Aspekte zugrunde: Zum einen kann Besteuerungsgleichheit nur vor Ungleichbehandlung sub specie Leistungsfähigkeit schützen; würden aber alle Steuerpflichtigen mit 70 % ihres Nettoeinkommens der Einkommensteuer unterworfen, wäre Art. 3 Abs. 1 GG hiergegen ein stumpfes Schwert. Was hiergegen helfen könnte, wären die Freiheitsgrundrechte. Wenn aber mit *Paul Kirchhof* von einer Verletzung der Freiheit zum Erwerb erst dann auszugehen ist, wenn das Ziel der Erwerbstätigkeit unerreichbar wäre, bliebe ein weiter Korridor freiheitsgrundrechtlich fundierter wirtschaftlicher Ertragserzielung, in dem der Steuergesetzgeber einen Vorrang der Privatnützigkeit dieser Ertragserzielung[3] ignorieren könnte. Dies gilt unabhängig davon, ob man diese Erwerbsfreiheit für Arbeitseinkünfte in Art. 12 GG oder – mangels berufsregelnder Tendenz der Einkommensteuer – in Art. 2 Abs. 1 GG verorten wollte. M.E. ist die Angemessenheit eines Steuerzugriffs präziser prüfbar, wenn der Steuereingriff als Begrenzung der wirtschaftlichen Betätigung durch Teilentzug ihrer Entgeltlichkeit gesehen wird, als wenn es nur um den Entzug von Geldvermögen geht. Wenn *Paul Kirchhof* meint, das – verfassungskonforme – EStG biete die gesetzlich verdeutlichte Eigentumsgrenze, so wird Verfassungskonformität – derzeit sicher zu Recht – vorausgesetzt. Mir geht es aber um Eingriffsgrenzen für die Zukunft einer alternden Gesellschaft mit zunehmenden Sozialaufgaben u.a. aus einem Zuzug von unterhaltsbedürftigen Menschen. Kann der Arbeitende hier verlangen, dass er primär privatnützig, also für sich und seine Familie arbeiten darf? Ist die Diskussion um den staatlichen Zugriff auf – ebenfalls durch Art. 14 GG geschützte – sog. sehr große Vermögen die richtige Plattform für die Diskussion, inwieweit in ihrem Beruf – durch besonderen Einsatz oder besonderes Können ggf. auch überdurchschnittlich – erfolgreiche Steuerpflichtige das selbst Erwirtschaftete behalten dürfen? Derartige Fragen werden sich in der Zukunft für unsere Kinder und Enkel stellen. Sollten wir nicht vor dem Hintergrund unserer aktuellen gesellschaftlichen Situation, sicher stehend auf dem Boden der freiheitsgrundrechtlichen Einbindung der Besteuerung, die *Paul Kirchhof* in Art. 14 GG gegenüber einer Tradition geschaffen hat, die den Schutzbereich von Art. 14 GG durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten grundsätzlich nicht berührt sah,[4] noch einen Schritt weitergehen und im Interesse des Freiheitsschutzes derer, die mit ihrer Erwerbswirtschaft die Gesellschaft tragen, auch den Steuereingriff auf die konkrete wirtschaftliche Freiheitsausübung beziehen, deren Früchte er entzieht. Freilich ist dieser Schritt leichter zu gehen, wenn man darauf schaut, dass der eingreifende Steuerstaat das Funktionieren der Rechtsgemeinschaft finanziert, als wenn man den Freiheitsschutz vor übermäßiger Besteuerung mit *Paul Kirchhof* darauf gründet, dass der Steuerpflichtige sein Einkommen durch Teilhabe an den von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbschancen wie gut ausgebildeten Arbeitskräfte und informierten Nachfrager erzielt. Zwingend durchschlagen muss dieser unterschiedliche Ansatz m.E. aber nicht.

IV. Der verhältnismäßige Eingriff in die geschützte Rechtsposition

Der von *Paul Kirchhof* als solcher gesehene grundlegende Unterschied angesichts meiner Annahme, dass jede Steuer, egal wie hoch, geeignet und – bei unterstelltem Finanzbedarf des Staates – auch erforderlich sei für die Staatsfinanzierung, dürfte auf einem Missverständnis beruhen. Zweifelsohne wäre eine konfiskatorische Steuer unzulässig. Mir geht es aber darum, dass effektiver freiheitsgrundrechtlicher Schutz gegen eine übermäßige Besteuerung in deren Angemessenheit zu suchen ist. Voll auf einer Linie liegen wir, wenn *Paul Kirchhof* bestätigt, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vor allem auf den konkreten Steuereingriff bezogen werden muss. Genau das ist das Ziel meiner Überlegungen. Wenn *Paul Kirchhof* verlangt, dass der Steuereingriff geeignet, erforderlich und angemessen sein muss, liegen wir nur darin auseinander, dass er auf einen Eingriff in den Vermögenszuwachs (Art. 14 GG) abstellt, ich demgegenüber darauf, dass das Entgelt eines wirtschaftlichen Handelns entzogen wird, das genau auf dieses Entgelt abzielte. Geht es um Berufsausübung, würde ich die traditionelle Dogmatik der berufsregelnden Tendenz fortentwickeln zur Annahme einer solchen Tendenz beim Teilentzug der Entgeltlichkeit der Berufsausübung; wollte man dem nicht folgen, bliebe es bei

2 Vgl. BFH v. 29.4.2014 – VIII R 9/13, BStBl. II 2014, 986 = FR 2014, 1100, Rz. 24; BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*, unter C.II.4.b.

3 Vgl. dazu *Jachmann-Michel*, StuW 2017, 209, 215 (vor Teil V.) m.w.N.

4 Vgl. BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214, BVerfGE 78, 214 (230) = FR 1988, 675 m.w.N.

m.E. gleichem Schutzniveau bei Art. 2 Abs. 1 GG. In Art. 14 GG greift die Einkommensteuer m.E. ein, wenn sie das wirtschaftliche Ergebnis einer Eigentumsnutzung – etwa durch Verwertung oder Kapitalanlage – beschneidet. Wir stimmen aber darin überein, dass der Eingriff – gleich wie – verhältnismäßig sein muss.

Mein Anliegen ist es, diesen Anforderungen an eine verhältnismäßige Steuer eine über allgemein gehaltene Beschreibungen hinausgehende konkrete Gestalt zu geben. Sicher hat *Paul Kirchhof* Recht, wenn er davon spricht, dass diesem Maßstab nicht genügt ist, wenn der Steuerpflichtige besonders intensiv belastet wird, während eine weniger intensive, auch auf andere Schultern verteilte Belastung eine schonendere Alternative böte, dass die Belastung zumutbar, also auf die Individualität des Steuerpflichtigen in seiner konkreten Lebensposition abgestimmt sein muss und dass eine Überbelastung des Steuerpflichtigen zu vermeiden ist. Wann konkret wäre aber von dieser Überbelastung jenseits einer erdrosselnden Wirkung auf die Erwerbshandlung auszugehen? – M.E. dann, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr primär für sich arbeiten darf.

V. Die Steuergestaltung

Zuzustimmen ist *Paul Kirchhof*, wenn er eine Auslegung von im Ergebnis für den Steuerpflichtigen günstigen zivilrechtlichen Verträgen mit Blick darauf vorschlägt, ob sie steuerliche Belastungsfolgen verändern sollen. Denn bei der Modifikation von Belastungen, die das der Tatbestandsmäßigkeit verpflichtete Steuerrecht statuiert, endet die Vertragsfreiheit. Die genannte Auslegung greift freilich nur, wenn das Steuergesetz eindeutig festschreibt, an welche Voraussetzungen es die fragliche Rechtsfolge knüpft.

Zweifelsohne zutreffend stellt *Paul Kirchhof* weiterhin fest, dass dann, wenn ein Steuergesetz so unbestimmt ist, dass der Steuerpflichtige zunächst eine Subsumtion erproben muss, die Voraussetzungen einer Strafbarkeit bei fehlgeschlagenem Subsumtionsversuch nicht gegeben sind. Dies bedeutet v.a. auch, dass sich die allgemeinen Festsetzungsfristen nicht etwa wegen einer Steuerhinterziehung verlängern (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO). Der Terminus des fehlgeschlagenen Subsumtionsversuchs erscheint mir in diesem Kontext das treffende Stichwort. Genügt die juristische Qualität einer Steuernorm nicht den Anforderungen der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung in der Weise, dass der Steuerpflichtige eindeutig subsumieren kann, so kann ihm dies jedenfalls nicht steuerstrafrechtlich zum Nachteil gereichen. Steuerrechtlich wird sich im Besteuerungs- und Gerichtsverfahren die zutreffende Auslegungsvariante erweisen. Auch dabei sollten ihm aber keine Nachteile daraus erwachsen, dass er eine nach dem Wortlaut des Gesetzes mögliche – für ihn günstige – Auslegungsvariante gewählt hat. Mit *Paul Kirchhof* „gilt das geschriebenen Wort".

Abschließend folge ich gerne dem von *Paul Kirchhof* formulierten Auftrag moderner Steuerrechtspflege: In Freiheit denken und Gleichheit beachten. Freiheit ist auch hier nicht ohne Verantwortung denkbar. Damit schließt sich der Kreis zur Rechtfertigung der Steuer als Wahrnehmung von Verantwortung für das Gemeinwohl im Staat nach Maßgabe des Gesetzes.

Abhandlungen

*Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel, München**

Zur Abgeltungsteuer: Erste Rechtsprechungslinien und offene Fragen

Inhaltsübersicht

I. Steuertatbestand und Verlustverrechnung
1. Einkünfteerzielungsabsicht
a) Vermutung
b) Sichtweise des BFH
2. Termingeschäfte
3. Besteuerung im Bereich der Einkunftsquelle
a) Rechtsprechung des IX. Senats des BFH
b) Der VIII. Senat des BFH zum Forderungsausfall
c) Offene Fragen
4. Werbungskosten
a) Abzugsverbot
b) Negativzins
5. Verluste
6. Übergangsrecht
a) Wahrung einer bereits eingetretenen Entstrickung
b) Stichtagsbezogene Anwendung des Werbungskostenabzugsverbots
c) Stichtagsbezogene Anwendung des Abgeltungsteuertarifs
II. Ausnahmen vom Abgeltungsteuersatz/Wege aus der Schedule
1. Allgemeines
2. Pflichtveranlagung zum Normaltarif
a) Angehörigenfälle
b) Gesellschafterfremdfinanzierung
3. Wahlveranlagung zum Normaltarif bei unternehmerischer Beteiligung
4. Antrag gem. § 32d Abs. 4 EStG insbesondere zur Verlustverrechnung
5. Günstigerprüfung
6. Berücksichtigung ausländischer Steuern
III. Offene Verfassungsfragen
1. Kein Teileinkünfteverfahren bei privaten Beteiligungen
2. Besserstellung von Zinsen gegenüber Beteiligungserträgen
3. Verlustverrechnungsverbot für Aktienverluste
IV. Fazit

Die Abgeltungsteuer, bei ihrer Einführung in Deutschland[1] schwer umkämpft im Spektrum zwischen internationaler Wettbewerbsfähigkeit, Steuergerechtigkeit in Relation zu dem Arbeitseinkommen und Steuervereinfachung, ist in der Praxis angekommen[2], wenngleich sie in der aktuellen politischen Diskussion bisweilen schon wieder zur Disposition gestellt wird.[3] Der BFH hat erste Linien zur Anwendung des „neuen" Rechts der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgezeigt, manche Systemfrage steht im Raum. Der folgende Beitrag zieht eine Zwischenbilanz. In den Blick genommen werden neben dem Steuertatbestand des § 20 EStG und der Verlustverrechnung einschließlich von Fragestellungen der Überleitung ins „neue" Recht insbesondere die möglichen Wege aus der Schedule sowie offene Verfassungsfragen.

The German withholding tax was at its introduction heavily contested between international competitiveness, tax fairness in relation to labour income, and tax simplification. Though meanwhile realised in practice, it is again a matter of political debate. In a series of decisions, the Federal Fiscal Court set out

* Prof. Dr. *Monika Jachmann-Michel* ist Vorsitzende Richterin des VIII. Senats am BFH und Honorarprofessorin an der Ludwigs-Maximilians-Universität München.

1 Das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007 formte die Einkünfte aus Kapitalvermögen des § 20 EStG zu einer Schedule mit diversen Sonderregelungen – UntStRefG 2008, BGBl. I 2007, 1912.

2 Die Verfassungsmäßigkeit der Abgeltungsteuer als Schedule im Gesamtsystem der Einkommensbesteuerung ist in der Literatur jedoch nach wie vor umstritten: für Verfassungswidrigkeit: *Englisch*, StuW 2007, 221 (223 ff.); *Englisch*, Die Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge – ein verfassungswidriger Sondertarif, 2016; *Englisch*, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit des Sondersteuersatzes nach § 32d Abs. 1 EStG nebst Abgeltungsregelung des § 43 Abs. 5 EStG („Abgeltungsteuer") im Auftrag der Bundestagsfraktion Bündnis 90/Die Grünen, 4.3.2015; *Klotz*, Die Abgeltungsteuer, 2017, 79 ff.; kritisch: *Tipke*, StuW 2007, 201 (209); *Scheffler/Christ*, Ubg 2016, 157; für Verfassungsmäßigkeit: *Eckhoff*, FR 2007, 989; *Weber-Grellet*, NJW 2008, 545; *Boochs* in Lademann, EStG, § 32d Rz. 26; *Kühner* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 32d EStG, Rz. 6. Der BFH sieht unter Verweis auf die Rechtsprechung des BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl. II 1991, 654 = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*, unter C.II.4.b. keine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schedule der Abgeltungsteuer: BFH v. 29.4.2014 – VIII R 23/13, BFHE 245, 352 = BStBl. II 2014, 884 = FR 2015, 51, Rz. 10; v. 14.5.2014 – VIII R 31/11, BFHE 245, 531 = BStBl. II 2014, 995 = FR 2014, 1099, Rz. 9; v. 28.1.2015 – VIII R 8/14, BFHE 249, 133 = BStBl. II 2015, 397 = FR 2015, 810, Rz. 14; v. 29.4.2014 – VIII R 9/13, BFHE 245, 343 = BStBl. II 2014, 986 = FR 2014, 1100, Rz. 23; v. 29.4.2014 – VIII R 35/13, BFHE 245, 357 = BStBl. II 2014, 990 = FR 2015, 50, Rz. 17; v. 29.4.2014 – VIII R 44/13, BFHE 245, 361 = BStBl. II 2014, 992 = FR 2014, 1100, Rz. 44.

3 Vgl. zur aktuellen Diskussion um die Abschaffung der Abgeltungsteuer: *Hey*, DStZ 2017, 632 (635 f.); *Schwab*, DB 2017, Heft 33, M4 f.; *Dürr*, BB 2017, 854 ff.; *Beck*, Das Grundeigentum, 2017, 881; *Lemmer*, Abgeltungsteuer erhalten, Mehrbelastungen für Sparer vermeiden, Sonderinformationen Deutsches Steuerzahlerinstitut des Bundes der Steuerzahler e.V. Nr. 4, November 2016; *Scheffler/Christ*, Ubg 2016, 157; *Cropp*, FR 2015, 878 ff.; *Englisch* (Fn. 2) sowie die parlamentarische Initiativen von Die Linke und Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drucks. 17/4878; BT-Drucks. 18/2014; BT-Drucks. 18/6064 sowie die Wahlprogramme zur Bundestagswahl 2017 der CDU vom 3.7.2017, 33; SPD vom 23.5.2017, 52; Die Linke vom 9.–11.6.2017, 39.

guidelines for the application of the new legal situation, leaving some methodical questions. The following paper takes stock to the taxable event in § 20 EStG as well as deficit off-setting, including questions concerning transitional rules, possible ways out of the sub-system concerning the withholding tax and open constitutional questions into account.

I. Steuertatbestand und Verlustverrechnung

Schon der Steuertatbestand des § 20 EStG wirft im Lichte der Abgeltungsteuer Fragen auf, die sich nach altem Recht nicht in gleicher Weise stellten.

1. Einkünfteerzielungsabsicht

Eine erste dieser Fragen betrifft Ob und Wie der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen der Abgeltungsteuer[4].

a) Vermutung

Die Einkommensteuer belastet das Ergebnis wirtschaftlicher Ertragserzielung,[5] d.h. eine mit Einkünfteerzielungsabsicht vorgenommene Erwerbstätigkeit im Unterschied zur Einkommensverwendung für andere private Zwecke.[6] Dies gilt folgerichtig (Art. 3 Abs. 1 GG) für alle Einkunftsarten, freilich unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Besonderheiten im Hinblick auf die Einkünfteermittlung. Das Folgerichtigkeitsgebot hat jedoch im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen auf die Grundsätze der synthetischen Einkommensteuer insoweit wenig Schlagkraft, als die Abgeltungsteuer mit ihren speziellen Regularien gerade diesen Grundsätzen nicht folgt.[7] Ist doch diese Schedule das Ergebnis einer partiellen Systemausnahme (§ 2 Abs. 5b Satz 1 EStG).[8] Geboten ist danach primär Folgerichtigkeit innerhalb der Schedule.

Die Relevanz der Einkünfteerzielungsabsicht ist in der Schedule der Abgeltungsteuer[9] durch besondere, speziell die Kapitalerträge betreffende Determinanten vorbestimmt: So entscheiden die – langfristig kaum zu prognostizierende – Währungspolitik sowie der Aktienkurs über den Ertrag aus Zinsen und Dividenden.[10] Gleichzeitig wollte der Gesetzgeber mit der Abgeltungsteuer in § 20 EStG umfassend alle in Betracht kommenden Kapitalanlagen erfassen,[11] insbesondere auch realisierte Wertsteigerungen des Kapitalstamms (§ 20 Abs. 2 EStG). Hinzukommen Werbungskostenabzugsverbot (§ 20 Abs. 9 EStG) und Verlustverrechnungsbeschränkungen (§ 20 Abs. 6 EStG). Weiter haben im Abzugsverfahren der Schuldner der Kapitalerträge bzw. die auszahlende Stelle die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen. Zu fragen ist, inwieweit die Besonderheiten der Schedule im Rahmen von § 20 EStG die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht modifizieren oder ggf. auch obsolet werden lassen:

Ist ein negativer Kapitalertrag ohnehin ausgeschlossen, erübrigt sich die nähere Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht, so, wenn positive laufende Erträge oder Gewinne i.S.v. § 20 Abs. 1 oder 2 EStG gleich welcher Art und Höhe absehbar sind und das Werbungskostenabzugsverbot greift (§ 20 Abs. 9 EStG).[12] Nach allgemeinen Grundsätzen wäre jedoch auch für eine positive Einkünfteprognose unabhängig von Werbungskosten allein nach Maßgabe der zu prognostizierenden Einnahmen nach dem Zeitraum für diese Prognose zu fragen. Bei diversen Kapitalanlagen ohne Befristung[13] ist freilich ein objektivierbarer Prognosezeitraum im Sinne einer Totalperiode objektiv nicht feststellbar. Trotz der parallelen Tatbestandsstruktur von § 20 Abs. 1 EStG und § 21 EStG scheint auch die Zugrundelegung von 30 Jahren[14] willkürlich gegriffen, da eine übliche Nutzungsdauer wie bei einem Wohnhaus nicht annäherungsweise im Raum steht. Anders als die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind die Einkünfte bei § 20 EStG gerade nicht prognostizierbar, auch nicht nach einer langen Periode. In aller Regel werden positive Einkünfte gerade auch zu Beginn erzielt; Anfangsverluste sind nicht typisch.[15]

Bei realitätsgerechter, wirtschaftlicher Auslegung muss es also reichen, wenn ein irgendwie gearteter positiver Ertrag in Zukunft möglich ist. Hiervon ist regelmäßig auszugehen, es sei denn, es gäbe ex ante konkrete Anhaltspunkte für dauerhaft negative Ergebnisse. Insoweit kann eine etwaige Einkünfteerzielungsabsicht nicht für einen Veranlagungszeitraum deshalb entfallen, weil – aus der Perspektive des Anlegers fremdbestimmt – der Zins negativ wird und wieder aufleben, wenn die Währungspolitik ihn wieder positiv gestaltet.

Setzt man diese Spezifika gerade der Kapitalerträge um, führt dies zur tatsächlichen Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht.[16] Diese Vermutung ist widerlegt, wenn ein positives

4 Dazu BFH v. 14.3.2017 – VIII R 38/15, BFHE 258, 240 = BStBl. II 2017, 1040; vorgehend FG Düsseldorf v. 23.10.2015 – 1 K 2011/13 E, EFG 2016, 377 mit Anm. *Adamek* und BFH v. 14.3.2017 – VIII R 25/14, BFHE 258, 237 = BStBl. II 2017, 1038; dazu *Jachmann-Michel*, DStR 2017, 1849 ff.

5 *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, 99 ff. m.w.N.

6 Vgl. nur § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG („erzielt") oder § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG („Absicht, Gewinn zu erzielen"); dazu stv. *Schmid*, Nachträgliche Schuldzinsen bei den Überschusseinkünften, 2016, 46 ff. m.w.N.; *Jachmann* (Fn. 5) 107 ff.

7 Eingehend zu den Abweichungen von der hergebrachten synthetischen Einkommensteuer *Jochum* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rz. A 47, A 157 m.w.N.

8 *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. B 1.

9 Zur Beachtlichkeit etwa *Weiss*, StuB 2016, 852 (854); *von Beckerath* in Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 20 Rz. 8; *Ratschow* in Blümich, § 20 EStG Rz. 45 m.w.N.; *Aigner*, DStR 2016, 345 (349).

10 Vgl. *P. Kirchhof*, StuW 2017, 3 (12); *Haisch/Krampe*, DStR 2011, 2178 (2182).

11 Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 in BT-Drucks. 16/4841, 33.

12 Vgl. *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. K 46; *Schlotter/Jansen*, Abgeltungsteuer, 2008, 93 f.; *Kanzler* in Kanzler/Kraft/Bäuml, EStG, 2. Aufl., § 2 Rz. 204.

13 Zu sog. Kündigungsgeldern BFH v. 15.12.1999 – X R 23/95, BFHE 190, 460 = BStBl. II 2000, 267 = FR 2000, 462, Rz. 32.

14 Vgl. zu § 21 EStG BFH v. 6.11.2001 – IX R 97/00, BFHE 197, 151 = BStBl. II 2002, 726 = FR 2002, 385, Rz. 26; v. 6.10.2004 – IX R 30/03, BFHE 208, 142 = BStBl. II 2005, 386 = FR 2005, 432, Rz. 23; v. 28.11.2007 – IX R 9/06, BFHE 220, 63 = BStBl. II 2008, 515 = FR 2008, 670 m. Anm. *Bode*, Rz. 18 ff.

15 So auch *Haisch/Krampe*, DStR 2011, 2178 (2182).

16 Vgl. auch *Ratschow* (Fn. 9) § 20 EStG Rz. 45; *Steck*, NWB 2007, 2445 ff.; *Moritz/Strohm* in Frotscher/Geurts, EStG, § 20 (n.F.), Rz. 62 (Der Steuerpflichtige werde bei den laufenden Einnahmen „in aller Regel ein positives Gesamtergebnis anstreben", wobei dies in Fällen des § 20 Abs. 2 EStG nicht gelte, in denen es ihm beim Halten und Veräußern einer Kapitalanlage gerade um die Erzielung eines Verlusts gehe). *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 36. Aufl. 2017, § 20 Rz. 12 (Einkünfteerzielungsabsicht ist „auch weiterhin Voraussetzung für die Besteuerung der Kapitaleinkünfte", allerdings ist in der Regel von deren Vorliegen auszugehen). *Haisch/Krampe*, DStR 2011, 2178 (2179); *Günther*, StBW 2014, 622 (626); BMF v. 18.1.2016 – VI C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 125 („Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist infolge des beschränkten und pau-

Ergebnis einer Kapitalanlage in laufenden Erträgen oder Gewinnen i.S.v. § 20 Abs. 2 EStG auf Dauer von vorneherein ausgeschlossen erscheint. Die praktische Unmöglichkeit, Marktentwicklungen zuverlässig vorherzusagen, kann insoweit nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Die Feststellungslast trifft das Finanzamt.

Fälle, in denen die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht widerlegt wäre, wären etwa ein fest vereinbarter Negativzins (negative Einnahmen). Wenngleich es sich hier nicht um Liebhaberei im Sinne der Verfolgung persönlicher Neigungen geht,[17] kommen doch Motive aus dem nicht steuerbaren Bereich in Betracht, insbesondere Negativzins für sichere Verwahrung von Geld.[18] Sind künftig positive Zinseinnahmen möglich, greift die Vermutung.

b) Sichtweise des BFH

Den dargelegten Grundsätzen ist der VIII. Senat des BFH in zwei Verfahren gefolgt:

aa) Verkauf einer Lebensversicherung

Im Verfahren VIII R 38/15[19] war zu entscheidenden, ob ein Verlust aus der Veräußerung von Ansprüchen aus einer Lebensversicherung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG zu berücksichtigen ist. Dabei handelte es sich um den Verkauf eines Alt-Vertrages, bei dem die 12-Jahresfrist für die Besteuerung der Zinsen aus den Sparanteilen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F.[20] zwar noch nicht abgelaufen war, dessen Verkauf insgesamt als Kapitalstamm vor dem 1.1.2009 nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wegen Ablaufs der Jahresfrist aber bereits nicht mehr steuerbar gewesen wäre. Erst bei einem Verkauf nach dem 31.12.2008 waren die Gewinne/Verluste in Form des Unterschiedsbetrages zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen, und den Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4 Satz 1 und 4 EStG n.F.) wieder steuerbar.

Hätte sich der Kläger gegen die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns gewandt, wären ggf. insoweit Vertrauensschutzaspekte zu prüfen gewesen, als durchgehend nur der Rückkauf, nicht aber die Veräußerung gem. § 23 EStG steuerbar war. Für den streitigen Verlust war zu entscheiden, ob das FG dessen Anerkennung wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht verneinen durfte. Insoweit war nach relevanten Aspekten für eine Widerlegung der Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht zu fragen.

Maßgeblicher Zeitpunkt hierfür konnte nur die Veräußerung sein, mit der der Kläger seine ursprüngliche Investitionsplanung geändert hat. Erst diese erfüllt auch den maßgeblichen Steuertatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG n.F. Bei ursprünglich geplantem Lauf der Dinge wären weder hinsichtlich der Substanz (Jahresfrist nach § 23 EStG a.F.) noch für die Erträge (12-Jahresfrist nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F.) steuerbare Einkünfte angefallen.

Ausgehend vom maßgeblichen Veräußerungszeitpunkt genügt jedoch allein das negative Ergebnis der Veräußerung nicht für die Widerlegung der Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht. Denn nach der gesetzgeberischen Intention sollten nicht nur Veräußerungen mit positivem Ergebnis steuerbar sein; der Steuertatbestand aus § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG soll gerade auch den Verlustfall erfassen.[21] Etwas anderes wäre nicht folgerichtig (Art. 3 Abs. 1 GG). Im Übrigen diente die Veräußerung der Verlustminimierung.[22] Nach allgemeinen Grundsätzen ist aber ein wichtiges Merkmal bei der Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht, wie der Steuerpflichtige auf eine Verlustperiode reagiert, insbesondere ob er sie unverändert fortführt oder sich um eine Beendigung bemüht, wenn er erkennt, dass ein Gewinn nicht zu erzielen ist.[23] Wie dem Inhaber einer notleidenden Option nicht zugemutet wird, sie mit einem noch höherem Verlust ausüben zu müssen, um den Verlust des Verfalls geltend machen zu können[24], ist auch die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG nicht dadurch widerlegt, dass der Steuerpflichtige sich zu einer Veräußerung entschließt, um eine sich negativ entwickelnde Anlage zu beenden und so einen noch höheren Verlust zu vermeiden. Während in Leerstandsfällen im Rahmen von § 21 EStG eine Einflussnahme auf die Vermietbarkeit/Ertagsfähigkeit des Vermietungsobjekts verlangt werden kann, um die Annahme der Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht zu vermeiden,[25] besteht diese Einflussnahmemöglichkeit bei notleidenden Kapitalanlagen gerade nicht. Dem Anleger bleibt nur der Wechsel in eine andere Anlage und davor die Verlustminimierung hinsichtlich der notleidenden Anlage. Dem ist bei der gebotenen wirtschaftlichen Auslegung von § 20 EStG Rechnung zu tragen, zumal es ja gerade die Intention der Einführung der Schedule der Abgeltungsteuer ist, alle wirtschaftlichen Sachverhalte von Kapitalnutzung zu erfassen. Allein das negative Ergebnis eines Veräußerungsverlusts genügt also nicht, die Vermutung der Einkünfterzielungsabsicht zu widerlegen.

bb) Rückkauf einer Sterbegeldversicherung

In dem vom BFH zu entscheidenden Fall des Rückkaufs einer Sterbegeldversicherung[26] ging es darum, der Frage nach Erfor-

schalierten Werbungskostenabzugs regelmäßig von einer Einkunftserzielungsabsicht auszugehen“).

17 Vgl. *Musil* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG Rz. 463.

18 Vgl. *Tröger*, NJW 2015, 657 (658); *Langner/Müller*, WM 2015, 1979 (1980); zum Negativzins s. unten, I. 4. b).

19 BFH v. 14.3.2017 – VIII R 38/15, BFHE 258, 240 = BStBl. II 2017, 1040 .

20 Fassung vor Einführung des Alterseinkünftegesetzes vom 5.7.2004, BGBl. I 2004, 1427.

21 Vgl. auch *Haisch/Krampe*, DStR 2011, 2178 (2183) und *Moritz/Strohm* (Fn. 16) § 20 (n.F.), Rz. 62.

22 FG Düsseldorf v. 23.10.2015 – 1 K 2011/13 E, EFG 2016, 377, Rz. 8.

23 BFH v. 29.6.1995 – VIII R 68/93, BFHE 178, 160 = BStBl. II 1995, 722 Rz. 26 zu § 17 EStG.

24 So bereits BFH v. 26.9.2012 – IX R 50/09, BFHE 239, 95 = BStBl. II 2013, 231 = FR 2013, 182 m. Anm. *Bode*; v. 10.11.2015 – IX R 20/14, BFHE 251, 381 = BStBl. II 2016, 159. = FR 2016, 280 m. Anm. *Bode*. Vgl. zur neuen Rechtslage auch BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BFHE 252, 423 = BStBl. II 2016, 456; v. 12.1.2016 – IX R 49/14, BFHE 252, 430 = BStBl. II 2016, 459 = FR 2016, 774 m. Anm. *Bode*; v. 12.1.2016 – IX R 50/14, BFHE 252, 436 = BStBl. II 2016, 462 = FR 2016, 854; v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, BFHE 256, 56 = BStBl. II 2017, 264 = FR 2017, 593.

25 Vgl. etwa BFH v. 31.1.2017 – IX R 17/16 BFHE 257, 85 = BStBl. II 2017, 633.

26 BFH v. 14.3.2017 – VIII R 25/14, BFHE 258, 237 = BStBl. II 2017, 1038.

dernis und Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht die Regeln der Überschussermittlung speziell für eine Sterbegeldversicherung zugrunde zulegen. Die Kläger kündigten je eine im Jahr 2005 abgeschlossene Sterbegeldversicherung, worauf diese die Versicherung zurück kaufte. Das Versicherungsunternehmen stellte die eingezahlten Beiträge den Rückkaufwerten gegenüber und bescheinigte den Klägern einen Verlust aus Kapitalerträgen.

Hier war die Einkünfteerzielungsabsicht für eine Anlage zu prüfen, die bei geplantem Lauf der Dinge weder in der Substanz noch in den Erträgen steuerbar ist – bei einer Sterbegeldversicherung ist kein Erlebensfall geplant, § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Wollte man dabei vom Zeitpunkt des Erwerbs ausgehen, würde verkannt, dass mit dem Entschluss zu der den Rückkauf auslösenden Kündigung der Versicherungen die ursprüngliche Investitionsplanung geändert wurde. Im Übrigen wäre eine Prognose für den Fall des Scheiterns der ex ante intendierten Anlage aufzustellen, während es in der Systematik der Prüfung von Einkünfte- und Gewinnerzielungsabsicht liegt, vom Plan des Steuerpflichtigen zur Einkünfteerzielung auszugehen.[27] Die Steuerpflichtigen hatten im entschiedenen Fall aber ex ante (plankonform) nicht die Absicht, steuerbare Einkünfte zu erzielen.

Wollte man aber im maßgeblichen Zeitpunkt des Rückkaufs auf die Prognose ab dem Zeitpunkt des Abschlusses der Versicherung abstellen, wäre das eine unzulässige ex tunc Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht.[28] Es handelt sich bei § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG auch nicht um einen gestreckten Tatbestand, der mit dem Abschluss des Versicherungsvertrages beginnen würde. Es war also nach Aspekten für die Widerlegung der Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht ab dem Entschluss zum Rückkauf zu fragen. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG ordnet explizit die Steuerbarkeit des Unterschiedsbetrags zwischen Versicherungsleistung und entrichteten Beträgen an, d.h. gerade nicht lediglich die eines positiven Unterschiedsbetrags. Dem würde es widersprechen, wollte man die Steuerbarkeit eines negativen Unterschiedsbetrags verneinen, indem man die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht allein wegen des negativen Unterschiedsbetrags als widerlegt betrachtete.

2. Termingeschäfte

Mit Einführung der Abgeltungsteuer zählen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG und § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG Wertzuwächse aus Termingeschäften zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Im Unterschied zu den Gewinnen aus dem Termingeschäft nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG sind gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 11 EStG die (Brutto-)Stillhalterprämien anzusetzen. Lediglich die in einem Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien (§ 20 Abs. 1 Nr. 11 Halbs. 2 EStG) sowie der Sparer-Pauschbetrag, nicht dagegen die Barausgleichszahlungen und die übrigen tatsächlichen Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG) sind abziehbar.[29]

§ 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG betrifft ausschließlich die Besteuerung der Stillhalterprämie und der Glattstellungsgeschäfte, ohne zugleich auch eine Regelung für den Barausgleich zu treffen.[30] Dieser fällt jedoch – so der BFH im Verfahren VIII R 55/13 – unter § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG, wonach der vom Stillhalter gezahlte Barausgleich als negativer Differenzausgleich und damit als Verlust aus einem Termingeschäft abzugsfähig ist.[31] Diese Barausgleichszahlung kann somit entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung[32] über den Umweg der Verlustverrechnung doch von der vereinnahmten Stillhalterprämie abgezogen werden. Für eine analoge Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG ist mangels einer planwidrigen Regelungslücke kein Raum.[33]

3. Besteuerung im Bereich der Einkunftsquelle

Im Zuge der umfassenden steuerlichen Erfassung aller Wertzuwächse im Privatvermögen[34] wurden in § 20 Abs. 2 EStG auch die Gewinne aus Veräußerungsvorgängen bezüglich Kapitalanlagen i.S.v.§ 20 Abs. 1 EStG in die Besteuerung einbezogen und damit nach allgemeinen Grundsätzen auch die entsprechenden Veräußerungsverluste.[35] Gerade dieser Bruch mit der bisherigen Nichtsteuerbarkeit der „Quelle" im Rahmen der Überschusseinkunftsart des § 20 EStG[36] birgt vielfache Systemfragen, für deren Beantwortung zunächst der IX. Senat des BFH erste Pflöcke eingeschlagen hat. Umfassende Antworten wird der für die Einkünfte aus Kapitalvermögen zuständige VIII. Senat zu geben haben.

a) Rechtsprechung des IX. Senats des BFH

aa) Zur Einziehung und Übertragung von Aktien

Mit Urteil vom 12.5.2015 hat der IX. Senat des BFH einen Fall entschieden,[37] in dem Aktien einer amerikanischen Gesellschaft auf der Grundlage eines Insolvenzplanverfahrens nach US-amerikanischem Recht eingezogen und auf die Gläubiger

27 Grundlegend BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405 = BStBl. II 1984, 751 = FR 1984, 619, Rz. 186. Vgl. auch BFH v. 10.5.2012 – X B 57/11, BFH/NV 2012, 1307, Rz. 8; v. 28.5.2009 – VIII B 76/08, Rz. 7, 15; v. 15.1.2004 – VIII B 300/02, Rz. 2; v. 29.6.1995 – VIII R 68/93, BFHE 178, 160 = BStBl. II 1995, 722, Rz. 26.

28 Vgl. auch *Haisch/Krampe*, DStR 2011, 2178 (2180).

29 Vgl. *Philipowski*, DStR 2017, 1362 (1367).

30 BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, BFHE 256, 56 = BStBl. II 2017, 264 = FR 2017, 593, Rz. 32.

31 BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, BFHE 256, 56 = BStBl. II 2017, 264 = FR 2017, 593, Rz. 30.

32 BMF v. 18.1.2016 – VI C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 26 und 34.

33 BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, BFHE 256, 56 = BStBl. II 2017, 264 = FR 2017, 593, Rz. 28.

34 BT-Drucks. 16/4841, 56.

35 Vgl. BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BFHE 252, 423 = BStBl. II 2016, 456.

36 Diese auf *Fuisting* (Die Grundzüge der Steuerlehre, 1902, 109 (148 ff.)) zurückgehende Theorie steht nach der Rspr. des BVerfG dem Gesetzgeber zur Disposition. Zur Zulässigkeit der Abkehr vom quellentheoretischen Konzept bereits BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl. II 1991, 654 = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*, unter C.II.4.b. Von dieser Freiheit Gebrauch machend wurde die nach bisherigem Recht geltende Trennung zwischen Ertrags- und Vermögensebene im Rahmen des § 20 EStG bei Kapitalforderungen aufgegeben (so auch *Jachmann/Lindenberg* in Lademann, EStG, § 20 Rz. 1; *Aigner*, Wegfall der Einkunftsquelle bei den Kapitaleinkünften (§ 20 EStG n.F.), 68; *Aigner*, DStR 2016, 345 (346); *Anemüller/Lohkamp*, ErbStB 2016, 121 (125)), um alle Wertzuwächse auf der Vermögensebene zu erfassen, so ausdrücklich BT-Drucks. 16/4841, 33, 55 ff.; h.M., etwa *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. A 5, A 22, D/9 1; *von Beckerath* (Fn. 9) § 20 Rz. 142; *Geurts* in Bordewin/Brandt, EStG, § 20 Rz. 347; *Jansen*, DStR 2016, 2729 (2730); *Spieker*, DB 2016, 197; *Weber-Grellet*, DStR 2013, 1357 (1359 f.); *Dinkelbach*, DStR 2011, 941; *Bode*, DStR 2009, 1781 (1783); FG Rheinland-Pfalz v. 23.10.2013 – 2 K 2096/11, EFG 2014, 136, Rz. 39.

37 BFH v. 12.5.2015 – IX R 57/13, BFH/NV 2015, 1364.

der Aktiengesellschaft übertragen wurden. Er hat angenommen, dass eine Veräußerung i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG auch in dieser Einziehung von Aktien und der Übertragung der eingezogenen Aktien auf die Gläubiger liegen kann.

Im Streitfall erwarb der Kläger 2009 Aktien einer US-amerikanischen Finanzdienstleistungsgruppe (C). Die C meldete Gläubigerschutz nach Chapter 11 des amerikanischen Insolvenzrechts an. Die Verbindlichkeiten beliefen sich auf fast 65 Mrd. US-Dollar. Dennoch stimmten die Gläubiger einem Insolvenzplan zu, der die Reduzierung der Schulden um rd. 11 Mrd. US-Dollar vorsah; Gegenstand des Insolvenzplans war u.a. die Einziehung der im Besitz der Altaktionäre stehenden C-Aktien und die Übertragung der eingezogenen Aktien auf die Gläubiger der C. Die Aktien des Klägers wurden aus seinem Depot ausgebucht. Seinen daraus entstandenen Verlust machte der Kläger zunächst ohne Erfolg geltend. Das FG hat das zur Übertragung des Eigentums an den C-Aktien führende Rechtsgeschäft in ihrer Einziehung und der Übertragung der eingezogenen Aktien auf die Gläubiger der C im Wege der Insolvenz gesehen. Es hat hierzu festgestellt, dass die Gläubiger im Rahmen des Insolvenzverfahrens im Gegenzug gegen die Reduzierung der Schulden der C die Aktien des Unternehmens erhielten. Die Aktien des Klägers gingen somit auf einen Gläubiger der C über. Diese Feststellungen erachtete der BFH für bindend (§ 118 Abs. 2 FGO): Das FG habe den Insolvenzplan dahingehend gewürdigt, dass er hinsichtlich der Aktien des Klägers zu einem Rechtsträgerwechsel führt. Dass sich das FG aber etwa nicht damit beschäftigt hat, ob die Aktien des Klägers oder neue Aktien auf die Gläubiger übergingen, bleibt unerwähnt.

Der IX. Senat hat damit die Lösung eines virulenten Grundsatzproblems der Abgeltungsteuer auf die Sachverhaltsebene verlagert und im Grundsätzlichen offen gelassen: Es geht darum, ob Verluste aus der Insolvenz einer Kapitalgesellschaft beim Anteilseigner deshalb steuerlich unberücksichtigt bleiben, weil nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft gehört, nicht aber ihrer Auflösung. Auch nach Satz 2 der Regelung gilt als Veräußerung zwar die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage, nicht aber die Auflösung der Gesellschaft.

bb) Zu nachträglichen Anschaffungskosten

Im Verfahren IX R 36/15[38] hatte der IX. Senat des BFH über nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen von § 17 EStG zu entscheiden. Dabei hat er die auf § 32a GmbHG vor dessen Streichung durch das MoMiG[39] fußende ständige Rechtsprechung nur für einen Übergangszeitraum bestätigt und für danach einen neuen Weg aufgezeigt, der auch die Auslegung von § 20 Abs. 2 EStG determinieren wird.

Im Streitfall begehrte der Kläger die Berücksichtigung seiner Inanspruchnahme aus für seine GmbH übernommenen Bürgschaften bei der Bemessung des Verlusts i.S.v. § 17 EStG. Für die Umgestaltung der Geschäftsräume gewährte die Bank der GmbH in den Vorjahren Kredite nur unter der Bedingung, dass der Kläger selbstschuldnerische Bürgschaften übernahm. Darüber hinaus forderte die Bank angesichts des Alters des bisherigen Alleingesellschafters, dass die Anteile an der GmbH auf den Kläger übertragen wurden und dass dieser zum Geschäftsführer bestellt wurde. Nach gescheiterten Verkaufsverhandlungen über die GmbH-Anteile beantragte der Kläger im Februar 2011 die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH, was mangels Masse abgelehnt wurde. Noch im Jahr 2011 leistete der Kläger aufgrund der von ihm eingegangenen Bürgschaften Zahlungen an die Bank.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machte der Kläger einen Auflösungsverlust geltend, der u.a. aus nachträglichen Anschaffungskosten aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften bestand. Das Finanzamt lehnte deren Berücksichtigung ab, da sich die GmbH im Zeitpunkt der Bürgschaftsübernahme nicht in einer Krise befunden habe. Der IX. Senat erachtete die Feststellung des FG, dass die Übernahme der Bürgschaften durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war und dass die Bürgschaften von vornherein eigenkapitalersetzend waren, als bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) und gewährte dem Kläger aus Gründen des Vertrauensschutzes[40] in Anwendung der alten Rechtsprechung zu § 17 EStG die nachträglichen Anschaffungskosten bei der Berechnung des Auflösungsverlusts.

Abgesehen von der Anwendung im Rahmen des Vertrauensschutzes gab der IX. Senat die Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfen des Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung im Rahmen des § 17 Abs. 2 und 4 EStG auf. Denn durch das MoMiG ist das Eigenkapitalersatzrecht, das durch eine weitgehende Gleichbehandlung der eigenkapitalersetzenden Finanzierungsleistungen mit dem nach §§ 30, 31 GmbHG gebundenen Kapital gekennzeichnet war, aufgehoben und ersetzt worden. Daher ist im zeitlichen Anwendungsbereich des MoMiG wieder allein der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten auch für § 17 Abs. 2 und 4 EStG maßgeblich, der eine hinreichend rechtssichere und trennscharfe Abgrenzung zwischen Fremd- und Eigenkapital gewährleistet.

(Nachträglichen) Anschaffungskosten der Beteiligung können danach grundsätzlich nur solche Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen[41], insbesondere Nachschüsse i.S.d. §§ 26 ff. GmbHG, sonstige Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage[42], Barzuschüsse[43] oder der Verzicht auf eine noch

38 BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427 = FR 2017, 1152.

39 Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008, BGBl. I 2008, 2026.

40 Der IX. Senat wird die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anwenden, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung der Entscheidung (am 27.9.2017) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist.

41 Vgl. BFH v. 27.1.2016 – X R 33/13, BFH/NV 2016, 1002, Rz. 46.

42 Vgl. BFH v. 27.4.2000 – I R 58/99, BFHE 192, 428 = BStBl. II 2001, 168 = FR 2000, 1281 m. Anm. *Weber-Grellet*; v. 14.3.2011 – I R 40/10, BFHE 233, 393 = BStBl. II 2012, 281 = FR 2011, 902.

43 BFH v. 28.4.2004 – I R 20/03, BFH/NV 2005, 19 zum Sanierungszuschuss als verdeckte Einlage.

werthaltige Forderung[44]. Aufwendungen aus Fremdkapitalhilfen wie der Ausfall eines vormals „krisenbedingten", „krisenbestimmten" oder „in der Krise stehen gelassenen" Darlehens oder der Ausfall mit einer Bürgschaftsregressforderung führen hingegen grundsätzlich nicht mehr zu Anschaffungskosten der Beteiligung.

Angesichts dieser Rechtsprechung des IX. Senats stellt sich die Frage, ob künftig der Ausfall von Gesellschafterdarlehen oder die Inanspruchnahme aus Fremdkapitalhilfen wegen der Insolvenz einer Kapitalgesellschaft beim Anteilseigner steuerlich unberücksichtigt bleiben muss, da Forderungsausfall und Auflösung einer Gesellschaft in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht explizit genannt sind.

b) Der VIII. Senat des BFH zum Forderungsausfall

Der VIII. Senat hat zwischenzeitlich den Verlust aus einem insolvenzbedingten Ausfall einer privaten Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG anerkannt (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG). Im Verfahren VIII R 13/15[45] stellte der Darlehensschuldner vereinbarte Rückzahlungen ein. Über sein Vermögen wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Kläger meldete die noch offene Darlehensforderung zur Insolvenztabelle an und machte den Ausfall der Darlehensforderung als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend.

Dieser Forderungsausfall führt nicht zu einer Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG. Eine entgeltliche Anteilsübertragung liegt zwar auch dann vor, wenn wertlose Anteile ohne Gegenleistung zwischen fremden Dritten übertragen werden[46], ggf. auch zwangsweise, etwa im Wege der Zwangsversteigerung.[47] Der Veräußerung immanent ist aber in jedem Falle der Rechtsträgerwechsel, der beim insolvenzbedingten Forderungsausfall fehlt. Dem engen Veräußerungsbegriff trägt § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG Rechnung, der der Veräußerung verschiedene Ersatztatbestände gleichstellt, um alle Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen zu erfassen.[48] Danach ist u.a. auch die Rückzahlung von privaten Darlehensforderungen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Satz 2 EStG steuerbar.

Nun erlangt der Steuerpflichtige, soweit seine Forderung ausfällt, gerade keine – positive – Rückzahlung[49]. Vor dem Hintergrund des umfassenden Regelungsanliegens des § 20 EStG n.F. kann dem Gesetzgeber aber schwerlich unterstellt werden, er habe gezielt – wider alle Folgerichtigkeit – Veräußerungsgewinne wie -verluste erfassen wollen, beim Ausfall seiner Forderung aber den Steuerpflichtigen – damit seine reale Leistungsfähigkeitsminderung steuerlich beachtlich wird – auf das Glück verweisen wollen, rechtzeitig noch einen Käufer für seine notleidende Anlage zu finden oder zumindest eine Rückzahlung eines Euros zu erlangen. Von einer allgemeinen typisierenden Missbrauchsregelung[50] kann insoweit schon deshalb keine Rede sein, weil in der Gesetzesbegründung jeder Anhalt fehlt und der Forderungsausfall keinerlei allgemeinen Missbrauchscharakter hat. Die wirtschaftliche Situation des Forderungsinhabers beim Ausfall seiner Forderung erinnert an den Inhaber einer notleidenden Option.[51] Diesem wird kein wirtschaftlich sinnloses Verhalten zur Verlustrealisierung zugemutet.[52] Der BFH legt § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG dahingehend aus, dass ein Vorteil bei Termingeschäften auch erlangt wird, wenn der Inhaber Optionen verfallen lässt, da in § 20 Abs. 2 EStG auch eine negative Differenz als Vorteil erfasst werde.[53] Er beruft sich insoweit auf das Gebot der Folgerichtigkeit.[54] „Vorteil ist danach auch der Nachteil"[55]. Beim Ausfall einer Forderung bedeutet dies: „Rückzahlung ist auch die nur teilweise Rückzahlung oder auch die Rückzahlung von Null". Der Gesetzeswortlaut „Rückzahlung" lässt diese systematische Auslegung zu. Insoweit ist eine Rückzahlung der Kapitalforderung, die – ohne Berücksichtigung der in § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gesondert erfassten Zinszahlungen – unter dem Nennwert des hingegebenen Darlehens zurückbleibt, dem Verlust bei der Veräußerung der Forderung gleichzustellen.

Der Tatbestand der Rückzahlung nach § 20 Abs. 2 EStG kann sich so steuerlich sowohl belastend[56] als auch begünstigend[57] auswirken. Endgültig ausbleibende Rückzahlungen können zu einem Verlust führen.[58] Dieser Rückzahlungsverlust kann beim Totalausfall wegen der Berücksichtigung der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Ausfall der Forderung stehen (§ 20 Abs. 4 EStG), sogar die Darlehensvaluta übersteigen.

Hintergrund dessen ist, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der Abgeltungsteuer im UntStRefG 2008 die traditionelle quellentheoretische Trennung von Vermögens- und Ertragsebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgegeben hat.[59] Mit Einführung der Abgeltungsteuer sollte eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zu-

44 Grundlegend BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BFHE 183, 187 = BStBl. II 1998, 307 = FR 1997, 723; nachfolgend BFH v. 20.4.2005 – X R 2/03, BFHE 210, 29 = BStBl. II 2005, 694 = FR 2005, 1149, unter II.2.a.

45 BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, DStR 2017, 2801.

46 BFH v. 6.4.2011 – IX R 61/10, BFHE 233, 446 = BStBl. II 2012, 8 = FR 2011, 865 m. Anm. *Bode*, Rz. 13 m.w.N.; v. 1.10.2014 – IX R 13/13, BFH/NV 2015, 198, Rz. 15; v. 12.5.2015 – IX R 57/13, BFH/NV 2015, 1364, Rz. 15.

47 BFH v. 10.12.1969 – I R 43/67, BFHE 98, 30 = BStBl. II 1970, 310 zu § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.

48 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, 56.

49 Vgl. auch *Kellersmann*, FR 2012, 57 (62).

50 Vgl. *Jansen*, DStR 2016, 2729 (2731).

51 Vgl. auch *Jansen*, DStR 2016, 2730 (2734).

52 So bereits zu § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG: BFH v. 26.9.2012 – IX R 50/09, BFHE 239, 95 = BStBl. II 2013, 231 = FR 2013, 182 m. Anm. *Bode*; v. 10.11.2015 – IX R 20/14, BFHE 251, 381 = BStBl. II 2016, 159 = FR 2016, 280 m. Anm. *Bode*; vgl. zur neuen Rechtslage in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG: BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BFHE 252, 423 = BStBl. II 2016, 456; v. 12.1.2016 – IX R 49/14, BFHE 252, 430 = BStBl. II 2016, 459 = FR 2016, 774 m. Anm. *Bode*; v. 12.1.2016 – IX R 50/14, BFHE 252, 436 = BStBl. II 2016, 462 = FR 2016, 854; v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, BFHE 256, 56 = BStBl. II 2017, 264 = FR 2017, 593.

53 BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BFHE 252, 423 = BStBl. II 2016, 456, Rz. 18; v. 12.1.2016 – IX R 49/14, BFHE 252, 430 = BStBl. II 2016, 459 = FR 2016, 774 m. Anm. *Bode*, Rz. 14; v. 12.1.2016 – IX R 50/14, BFHE 252, 436 = BStBl. II 2016, 462 = FR 2016, 854, Rz. 12.

54 BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BFHE 252, 423 = BStBl. II 2016, 456, Rz. 20; v. 12.1.2016 – IX R 49/14, BFHE 252, 430 = BStBl. II 2016, 459 = FR 2016, 774 m. Anm. *Bode*, Rz. 16; v. 12.1.2016 – IX R 50/14, BFHE 252, 436 = BStBl. II 2016, 462 = FR 2016, 854, Rz. 14.

55 BFH v. 26.9.2012 – IX R 50/09, BFHE 239, 95 = BStBl. II 2013, 231 = FR 2013, 182 m. Anm. *Bode*, Rz. 16.

56 Z.B. in Disagio-Fällen, vgl. BT-Drucks. 16/4841, 56.

57 Z.B. in Verlustfällen, vgl. BT-Drucks. 16/10189, 66.

58 BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, DStR 2017, 2801.

59 Vgl. Fn. 36.

sammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden.[60] Dies ergibt sich vielfach aus den Gesetzesmaterialien[61], aber auch aus § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbs. 2 EStG[62].[63] Danach sind die Kapitalerträge auch dann insgesamt steuerbar, „wenn eine Trennung zwischen Ertrags- und Vermögensebene möglich erscheint".

Die Auslegung des Rückzahlungsbegriffs durch den VIII. Senat ist folgerichtig.[64] Denn zur grundsätzlichen Belastungsentscheidung für eine Steuerbarkeit auch des Kapitalstamms stünde es im Widerspruch, würde bei Insolvenz des Schuldners die aus dem Ausfall einer Kapitalforderung erwachsende Leistungsfähigkeitsminderung beim Gläubiger dann nicht zu steuerbaren Verlusten führen, wenn dieser die Forderung nicht rechtzeitig veräußert.[65] In beiden Fällen erleidet der Steuerpflichtige eine Einbuße in seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die die gleiche steuerliche Berücksichtigung finden muss.[66] Demgegenüber verschließt sich das BMF der grundlegenden systematischen Abkehr von der Trennung zwischen Vermögen und Ertrag im Rahmen der Abgeltungsteuer, wenn es die Verluste aus dem Ausfall einer Forderung nicht anerkennt.[67] Es folgt insoweit contra legem der dem alten Recht zugrunde liegenden Quellentheorie bzw. Trennungstheorie, wonach steuerlich beachtlich nur die Einnahmen/Werbungskosten und nicht die Wertveränderungen auf der Vermögensebene sein sollen.

Wesentlich für die Berücksichtigung eines Verlusts aus einem (teilweisen) Forderungsausfall ist dessen Endgültigkeit. Wie die Veräußerung ist die Rückzahlung ein Tatbestand der Endbesteuerung. Danach liegt ein steuerbarer Verlust aufgrund eines Forderungsausfalls erst dann vor, wenn endgültig feststeht, dass (über bereits gezahlte Beträge hinaus) keine (weiteren) Rückzahlungen (mehr) erfolgen werden. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht hierfür in der Regel nicht aus. Etwas anderes gilt, wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist oder aus anderen Gründen feststeht, dass keine Rückzahlung mehr zu erwarten ist.[68]

c) Offene Fragen

Da der VIII. Senat lediglich über den endgültigen Ausfall einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre zu entscheiden hatte, konnte er offen lassen, inwieweit die Grundsätze auf vergleichbare Konstellationen eines die sog. Quelle betreffenden Verlusts übertragbar sind. Gleichwohl werden sich künftig diese Fragen stellen, insbesondere im Kontext von Gesellschafterdarlehen und anderen Finanzierungshilfen des Gesellschafters zugunsten seiner Gesellschaft sowie bei Auflösungsverlusten aus unwesentlichen Beteiligungen. Das letzte Wort wird hier der VIII. Senat des BFH zu sprechen haben. Im Folgenden seien lediglich einige wissenschaftliche Überlegungen angestellt.

aa) Ausfall von Gesellschafterdarlehen

Der IX. Senat des BFH wird aus Gründen des Vertrauensschutzes die neuen Rechtsprechungsgrundsätze zu § 17 EStG aus dem Streitfall IX R 36/15[69] nur mit Wirkung für die Zukunft anwenden. Dabei ist auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem der Steuerpflichtige die für ihn endgültige wirtschaftliche Disposition getroffen hat – nach der bisherigen Rechtsprechung der Zeitpunkt der Hingabe eines von vornherein eigenkapitalersetzenden Darlehens oder einer Finanzierungshilfe oder des Stehenlassens eines Darlehens bzw. einer Finanzierungshilfe bei Eintritt der Krise.[70] Was mit Darlehen bzw. Finanzierungshilfen geschieht, die nach dem 27.9.2017 hingegeben oder stehengelassen werden, ist derzeit offen. Es ist zu erwarten[71], dass der IX. Senat die neuen Grundsätze in einer Reihe weiterer Revisionsverfahren[72] konkretisieren wird – im Rahmen von § 17 EStG. Der VIII. Senat wird über parallele Gestaltungen für unwesentliche Beteiligungen judizieren, ohne dass aber derzeit entsprechende Verfahren anhängig wären.

Wird einer Kapitalgesellschaft ein Darlehen gewährt und fällt es wegen deren Insolvenz aus, führt dies beim Gläubiger nach der neuen Rechtsprechung des VIII. Senats im Verfahren VIII R 13/15[73] zu einem steuerbaren Verlust gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 EStG, soweit die hingegebene Darlehensvaluta endgültig nicht zurückbezahlt wird.

Für die Erfüllung des Tatbestands des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 EStG ist es dabei unerheblich, dass der Gläubiger an der Gesellschaft, an welche er das Darlehen ausreicht, selbst (mehr oder weniger als 1 %) beteiligt ist. Handelt es sich um einen unwesentlich i.S.v. § 17 EStG beteiligten Gesellschafter, sind keine Gründe dafür ersichtlich, dass etwas anderes gelten sollte. Bei einer Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG von mindestens 1 % könnte an § 20 Abs. 8 EStG zu denken sein, wonach die Zuordnung von Einkünften i.S.v. § 20 EStG – also auch i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG – zu gewerblichen Einkünften vorrangig ist; zu diesen zählen auch solche nach § 17 EStG. Jedoch betrifft § 17 EStG ausschließlich die Beteiligung i.S. einer „Quelle", die Werthaltigkeit der Beteiligung selbst. Soweit aber

60 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, 33, 55 ff.; herrschende Meinung, vgl. auch *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. A 5, A 22, D/9 1; *von Beckerath* (Fn. 9) § 20 Rz. 142; *Geurts* (Fn. 36) § 20 EStG Rz. 740; *Jansen*, DStR 2016, 2729 (2730); *Spieker*, DB 2016, 197; *Weber-Grellet*, DStR 2013, 1357 (1359 f.); *Dinkelbach*, DStR 2011, 941; *Bode*, DStR 2009, 1781 (1783).

61 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, 56; BT-Drucks. 16/10189, 66.

62 Eingeführt durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794; jetzt: § 52 Abs. 28 Satz 16 Halbs. 3 EStG n.F.

63 So auch *Aigner* (Fn. 36) 67, 81 f.

64 BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, FR 2017, 577 m. Anm. *Suchanek* = BStBl. II 2017, 1082, BFH/NV 2017, 1006, Rz. 104 m.w.N.

65 *Schmitt-Homann*, BB 2010, 351 (353); *Kellersmann*, FR 2012, 57 (65); *Aigner*, jM 2015, 119 (123); *Aigner*, DStR 2016, 345 (347); *Doege*, Stbg 2008, 440 (442); *Spieker*, DB 2016, 197; *Jansen*, DStR 2016, 2729 (2730); FG Niedersachsen v. 21.5.2014 – 2 K 309/13, EFG 2014, 1584.

66 *Buge* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 20 EStG Rz. 531; *Schmitt-Homann*, BB 2010, 351 (353); *Jansen*, DStR 2016, 2729 (2730); bezüglich Gesellschafterdarlehen: *Bode*, DStR 2009, 1781 (1783); *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2401).

67 BMF v. 18.1.2016 – VI C 1 – S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 60, 61.

68 Vgl. BFH v. 25.1.2000 – VIII R 63/98, BFHE 191, 115 = BStBl. II 2000, 343 = FR 2000, 714 m. Anm. *Weber-Grellet*; v. 27.11.2001 – VIII R 36/00, BFHE 197, 394 = BStBl. II 2002, 731 = FR 2002, 680; v. 12.12.20000, VIII R 22/92, BFHE 194, 108 = BStBl. II 2001, 385 = FR 2001, 690; v. 13.10.2015 – IX R 41/14, BFH/NV 2016, 385; vgl. auch *Völlmeke*, DStR 2005, 2024.

69 S.o. I. 3. a) bb).

70 Vgl. BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427 = FR 2017, 1152, Rz. 42.

71 Vgl. *Schießl*, jurisPR-SteuerR 45/2017 Anm. 5; *Trossen*, BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427 = FR 2017, 1152.

72 Noch anhängige Verfahren: IX R 5/15, IX R 6/15, IX R 7/15, IX R 51/15 und IX R 29/16.

73 S.o. I. 3. b).

mit der neuen Linie des IX. Senats des BFH zur Behandlung von Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten[74] das Band zwischen der Steuerbarkeit von Veräußerung/Auflösung einer Kapitalgesellschaft einerseits und der von Vermögenseinbußen aus Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft andererseits durchschnitten ist, dürfte viel dafür sprechen, dass § 20 Abs. 8 EStG die Gleichbehandlung von wesentlich und unwesentlich Beteiligten im vorliegenden Kontext nicht sperrt. Im Übrigen respektiert das Einkommensteuerrecht grundsätzlich die Entscheidung des Gesellschafters, der Gesellschaft nicht Eigen-, sondern Fremdkapital zur Verfügung zu stellen.[75] Daher wurde bereits nach der alten Rechtsprechung bei der Anwendung von § 17 EStG die Unterscheidung zwischen Fremdkapital und funktionalem Eigenkapital (bzw. Eigenkapitalersatz) nicht nach allgemeinen, steuerrechtlichen Kriterien, z.B. anhand des Fremdvergleichs beurteilt.[76] Die Ausnahme hiervon bildete nach altem Recht das gesellschaftsrechtliche Eigenkapitalersatzrecht (§ 32a Abs. 1 und 3 GmbHG a.F.)[77], wodurch eine weitgehende Gleichbehandlung der eigenkapitalersetzenden Finanzierungsleistungen mit dem nach §§ 30, 31 GmbHG gebundenen Kapital erreicht werden sollte. Nach Aufhebung dieser Durchbrechung werden Forderungen eines Gesellschafters nicht mehr wie haftendes Eigenkapital behandelt[78], weshalb auch kein Grund mehr ersichtlich ist, den Ausfall einer Forderung eines Gesellschafters – auch wenn er mindestens 1 % an der Gesellschaft beteiligt ist – grundsätzlich anders zu behandeln als bei einem fremden Gläubiger.[79]

Dementsprechend muss auch der Ausfall einer Forderung eines Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2 EStG als Rückzahlung, ggf. i.H.v. 0 €, zu berücksichtigen sein.[80] Auf ein Stehenlassen und auf die Feststellung des Zeitpunkts der Krise kommt es im zeitlichen Anwendungsbereich des MoMiG und der Abgeltungsteuer – zumindest nach Auslaufen der Vertrauensschutzregelung des IX. Senats nach dem 27.9.2017 – nicht mehr an. Für Altfälle könnte man überlegen, ob dann, wenn keine nachträglichen Anschaffungskosten vorliegen, eine Berücksichtigung des Ausfalls einer Darlehensforderung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG in Betracht kommt.

Stets ist jedoch zu bedenken, dass Steuerbarkeit im Rahmen von § 20 EStG Einkünfteerzielungsabsicht voraussetzt. Gibt ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein Darlehen zu einem Zeitpunkt, zu dem feststeht, dass die Gesellschaft es nicht zurückzahlen kann, wird die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht[81] widerlegt sein.

bb) Finanzierungshilfen allgemein

Andere Finanzierungshilfen des Gesellschafters für die Gesellschaft als Darlehen, insbesondere Bürgschaften, wurden im Rahmen der alten Rechtsprechung zu § 17 EStG gleich dem Gesellschafterdarlehen danach beurteilt, ob sie eigenkapitalersetzend waren oder nicht.[82] Zu fragen ist, ob auch die Inanspruchnahme aus solchen Finanzierungshilfen zu einem im Rahmen von § 20 Abs. 2 EStG steuerbaren Verlust führen kann.[83]

Fällt die Gesellschaft mit der Begleichung einer Forderung aus, kann sich der Gläubiger an den Bürgen wenden. Dieser erwirbt damit gem. § 774 Abs. 1 BGB die Forderung gegen die Gesellschaft, die für ihn ebenso wertlos ist wie für den ursprünglichen Gläubiger. Während aber beim Ausfall der Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens die Darlehensforderung bei ihrer Begründung werthaltig wie – bei Hingabe des Darlehens in der Krise nach alter Diktion – wertlos sein kann, erwirbt der Gesellschafter-Bürge immer bereits eine wertlose Forderung. Die Bürgschaft entspricht damit – vergleichbar einem Leerverkauf – einer Rückzahlung einer wertlosen Forderung zu 0 € vor deren Erwerb. Denn bei der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft ist die Forderung bereits ausgefallen, die durch die Befriedigung des Gläubigers erworben wird. Gleichwohl handelt es sich um einen Forderungsausfall und damit um eine fehlende Rückzahlung der Primärforderung durch den Schuldner gegenüber dem Bürgen.

Problematisch ist dies freilich im Hinblick auf den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung und der Berechnung der Höhe des Rückzahlungsverlusts nach § 20 Abs. 4 EStG. Steuerbar ist der Unterschied zwischen den Einnahmen aus den Rückzahlungen nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Ausfall der Forderung stehen, und den Anschaffungskosten. Jedoch hat der Bürge im Zeitpunkt des Forderungsausfalls noch keine Anschaffungskosten in Form der Befriedigung des Gläubigers geleistet. Von einem endgültigen Forderungsausfall beim Gläubiger wäre erst in dem Zeitpunkt auszugehen, in dem die Inanspruchnahme des Bürgen erfolglos bliebe. Für den Bürgen läge ein endgültiger Forderungsausfall des Schuldners nicht schon im Zeitpunkt des Ausfalls des Schuldners, sondern erst im Moment seiner eigenen Inanspruchnahme aus der Bürgschaft vor.

Diese Grundsätze würden, wollte man ihnen folgen, nicht nur für Gesellschafterbürgschaften gelten. Danach würde – unabhängig von Gesellschaftsbeteiligungen – im Rahmen der Abgeltungsteuer jede Bürgschaftsinanspruchnahme ein steuerbarer Verlust im Rahmen des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2 EStG unter der Tatbestandsalternative „Rückzahlung" darstellen, sofern die Bürgschaft mit Einkünfteerzielungsabsicht gegeben wurde.[84] Deren Vermutung wäre aber bei unentgeltlicher Hingabe einer Bürgschaft zu einem Zeitpunkt, in dem von der In-

74 S.o. I. 3. a) bb).

75 BFH v. 24.4.1997 – VIII R 23/93, BFHE 183, 397 = BStBl. II 1999, 342 = FR 1997, 904, und v. 20.8.2013 – IX R 43/12, BFH/NV 2013, 1783.

76 Vgl. BFH v. 6.7.1999 – VIII R 9/98, BFHE 189, 383 = BStBl. II 1999, 817 = FR 1999, 1371, und v. 22.4.2008 – IX R 75/06, BFH/NV 2008, 1994.

77 Vgl. stv. BFH v. 4.3.2008 – IX R 78/06, BFHE 220, 446 = BStBl. II 2008, 575 = FR 2008, 1028 (576), sowie BFH v. 4.3.2008 – IX R 80/06, BFHE 220, 451 = BStBl. II 2008, 577 = FR 2008, 977 (578); v. 19.8.2008 – IX R 63/05, BFHE 222, 474 = BStBl. II 2009, 5 (6).

78 *Schmidt/Herchen* in Schmidt, InsO, 19. Aufl., § 39 Rz. 27, 31; *Groh*, FR 2008, 264 (267); *Bode*, DStR 2009, 1781 (1782); *Moritz*, DStR 2014, 1636 (1638); vgl. auch Begründung zum Entwurf des MoMiG, BT-Drucks. 16/6140, 42.

79 Vgl. letztlich auch die Begründung in BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427 = FR 2017, 1152.

80 Vgl. BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, DStR 2017, 2801; vgl. auch *Förster/von Cölln*, DB 2017, 2886 (2888).

81 S.o. I. 1. a).

82 Vgl. z.B. BFH v. 23.5.2000 – VIII R 3/99, BFH/NV 2001, 23; v. 2.4.2008 – IX R 76/06, BFHE 221, 7 = BStBl. II 2008, 706 = FR 2008, 1117 m. Anm. *Bode*; v. 19.8.2008 – IX R 63/05, BFHE 222, 474 = BStBl. II 2009, 5.

83 So *Förster/von Cölln*, DB 2017, 2886 (2888).

84 S.o. I. 1.

anspruchnahme des Bürgen auszugehen und ein Ersatz des Schuldners nicht zu erwarten ist, widerlegt.

cc) Auflösungsverluste aus einer unwesentlichen Beteiligung

Offen ist derzeit auch, ob Verluste aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft steuerbar sind, wenn die Beteiligung nicht die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 EStG erfüllt. Denn im Rahmen der wesentlichen Beteiligung nach § 17 Abs. 1 EStG ist die Auflösung einer Kapitalgesellschaft der Veräußerung in § 17 Abs. 4 EStG gleichgestellt, wohingegen der Tatbestand der Auflösung in § 20 Abs. 2 EStG fehlt. Zeichnet sich die Insolvenz einer Kapitalgesellschaft ab, kann der Steuerpflichtige einen unstreitig steuerbaren Verlust erzielen, indem er seinen Anteil gegen ein geringes Entgelt auf einen Dritten überträgt. Er kann dies auch noch bei Wertlosigkeit des Anteils und einem Entgelt von 0 €. Die aus der Insolvenz der Gesellschaft erwachsende Leistungsfähigkeitsminderung des Anteilseigners manifestiert sich aber in wirtschaftlich gleicher Weise bei einer bloßen Ausbuchung des Anteils wegen Wertlosigkeit. Unter Leistungsfähigkeitsaspekten kann es grundsätzlich nicht darauf ankommen, dass der Anteilseigner noch rechtzeitig einen Abnehmer für 1 € oder 0 € findet oder etwa wegen einer Veräußerungssperre nicht mehr finden kann.[85]

Gerade nach dem Absenken der Beteiligungsschwelle in § 17 EStG auf 1 % dient die Norm u.a. dazu, den Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit zu erfassen, der beim Verkauf einer Beteiligung eintritt[86]. Sie verfolgt damit denselben Zweck wie § 20 Abs. 2 EStG.[87] Beide Normen regeln Beteiligungen im Privatvermögen und sind im Besteuerungsumfang bei laufenden Erträgen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 EStG) wie Veräußerungsgewinnen (§ 17 Abs. 2 bzw. § 20 Abs. 4 EStG) vergleichbar, so dass auch die Wertung des § 17 Abs. 4 EStG, wonach der Verlust aus einem Wertloswerden der Anteile berücksichtigungsfähig ist, auf § 20 EStG zu übertragen sein könnte. Orientiert sich doch die Besteuerung des Veräußerungsgewinns in § 20 EStG an der Regelung in § 17 EStG.[88]

Zu denken wäre primär an einen negativen Betrag i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Freilich ist die Besteuerung des Vermögensstamms grundsätzlich in § 20 Abs. 2 EStG verortet. Setzt man hier an, so ist folgendes zu erwägen: Das wirtschaftliche Ergebnis der Ausbuchung wertlos gewordener Anteile kommt dem ihrer Übertragung auf einen anderen Rechtsträger bei einer Gegenleistung von 0 € (Veräußerung) unter dem Aspekt einer leistungsfähigkeitsgerechten wie folgerichtigen Einkommensbesteuerung so nahe, dass es prima facie naheliegt, diese Ausbuchung in verfassungskonformer Auslegung des Veräußerungsbegriffs unter ihn zu fassen. Durch diese Einbeziehung der Ausbuchung wertlos gewordener Anteile bzw. allgemein von Auflösungsverlusten in den Veräußerungsbegriff des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG würde einer ansonsten u.U. drohenden Verletzung von Art. 3 Abs. l GG begegnet.[89] Jedoch: es fehlt wie beim Forderungsausfall an einem Rechtsträgerwechsel.[90] Als offen für eine weite verfassungskonforme Auslegung wird aber der Begriff der Einlösung i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG gesehen.[91] Jedenfalls scheinen hier die Grenzen des Gesetzeswortlauts erreicht.

Explizite Aussagen zum Auflösungsverlust bzw. dem Verlust aus der Ausbuchung wertlos gewordener Anteile enthält die Gesetzesbegründung zu § 20 Abs. 2 EStG nicht. Die gesetzgeberische Intention, mit § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG „eine vollständige steuerliche Erfassung aller Wertzuwächse in Zusammenhang mit Kapitalanlagen“ zu erreichen[92], greift aber auch hier. Wenn mit der Abgeltungsteuer Vermögenszuwächse bei Kapitaleinkünften umfassend besteuert werden sollten, mussten folgerichtig auch Vermögenseinbußen umfassend berücksichtigt werden.[93] Sind weiter Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern, so ist derjenige, der einen Totalausfall seiner steuerverstrickten Kapitalanlage in Gestalt eines Auflösungsverlusts endgültig erleidet, in seiner Leistungsfähigkeit genauso beeinträchtigt, wie derjenige, der für seine wertlose Kapitalanlage noch ein Entgelt von 1 € erlangt kann.[94] Ein sachlicher Grund für eine unterschiedliche Besteuerung ist ebenso wenig ersichtlich wie für die Berücksichtigung des Auflösungsverlusts erst ab einer Beteiligungshöhe von 1 % im Rahmen von § 17 Abs. 1 und 4 EStG.

Der Anerkennung eines Auflösungsverlusts bei einer geringeren Beteiligungshöhe im Rahmen von § 20 Abs. 2 und 4 EStG steht auch nicht etwa die grundlegende Intention der Einführung der Abgeltungsteuer entgegen, ein einfach zu handhabendes Massenfallrecht für die Besteuerung der Kapitaleinkünfte zu schaffen. Gleiches gilt für den Hinweis des BMF, die Tatbestände des § 20 Abs. 2 EStG setzten voraus, dass am Markt für die Möglichkeit der Nutzung der weiterhin vorhandenen Einkaufsquelle tatsächlich ein Marktpreis bezahlt werde. Auch wird der Verlust durch die Ausbuchung eines Anteils seitens der Bank – wie in dem vom IX. Senat des BFH entschiedenen Fall[95] – hinreichend dokumentiert. Weiter fehlt es an dem tatsächlich bezahlten Marktpreis auch bei der Übertragung eines wertlosen Anteils gegen 0 €, die zweifelsohne eine Veräußerung darstellt. Vor allem aber umfasst der Begriff des Gewinns im EStG stets auch die negative Größe, den Verlust. Jenseits fiskalischer Interessen ist kein Grund ersichtlich, weshalb dies hier nicht gelten sollte. Diese fiskalischen Interessen sind weder

85 So der BFH v. 6.4.2011 – IX R 61/10, BFHE 233, 446 = BStBl. II 2012, 8 = FR 2011, 865 m. Anm. *Bode*, Rz. 13 m.w.N.; v. 1.10.2014 – IX R 13/13, BFH/NV 2015, 198, Rz. 15; v. 12.5.2015 – IX R 57/13, BFH/NV 2015, 1364, Rz. 15.

86 Vgl. schon BFH v. 16.5.1995 – VIII R 33/94, BFHE 178, 197 = BStBl. II 1995, 870 = FR 1995, 865; *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000, 125.

87 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, 56.

88 BT-Drucks. 16/4841, 57.

89 Für einen weiten Veräußerungsbegriff *Moritz/Strohm* (Fn. 16) § 20 (n.F.), Rz. 268; *von Beckerath* (Fn. 9) § 20 Rz. 144; *Geurts* (Fn. 36) § 20 EStG Rz. 347; *Schmitt-Homann*, BB 2010, 351 (354); *Heuermann*, NZG 2009, 841 (847); *Fuhrmann*, NWB 2009, 3990 (3993 f.); *Doege*, Stbg 2008, 440 (442); a.A. BMF v. 18.1.2016 – VI C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 60; *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. D/9 18 ff.; *Ratschow* (Fn. 9) § 20 EStG Rz. 353a; *Kempf* in Kanzler/Kraft/Bäuml, EStG, 2. Aufl., § 20 Rz. 197; *Neumann*, Gmbh-StB 2008, 361 (363); *Bayer*, DStR 2009, 2397 (2401); *Aigner*, DStR 2016, 345 (346); *Dinkelbach*, DStR 2011, 941 (944); *Kleinmanns*, DStR 2009, 2359 (2360).

90 S.o. I. 3. b).

91 *von Beckerath* (Fn. 9) § 20 Rz. 144.

92 BT-Drucks. 16/4841, 56.

93 *Weber-Grellet* (Fn. 16) § 20 Rz. 148; *Buge* (Fn. 66) § 20 EStG Rz. 531; *Moritz/Strohm* (Fn. 16) § 20 (n.F.), Rz. 268; *Schmitt-Homann*, BB 2010, 351 (353).

94 Vgl. auch *Schmitt-Homann*, BB 2010, 351 (353 f.); *von Beckerath* (Fn. 9) § 20 Rz. 144; *Bode*, DStR 2009, 1781 (1783).

95 S.o. I. 3. a) bb).

dem Gesetz noch der Gesetzesbegründung zu entnehmen und könnten i.Ü. die Ungleichbehandlung auch nicht rechtfertigen.

Wollte man an dem traditionellen engen Veräußerungsbegriff festhalten und keinen Ersatztatbestand i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG als erfüllt betrachten, wären jedenfalls die Verluste aus der Insolvenz bzw. Auflösung einer Gesellschaft im Wege einer Verfassungskonformität herzustellenden Analogie unter § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG zu fassen.[96] Die Planwidrigkeit der Regelungslücke ist methodisch aus objektiv-teleologischen Kriterien zu folgern.[97] Dies wäre vorliegend der ansonsten bestehende Gleichheitsverstoß. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber verfassungskonform handeln wollte. Insoweit erscheint es ausgeschlossen, dass er geplant haben könnte, nur Zuwächse vollständig, Verluste aber beschränkt zu erfassen.[98] Damit scheint auch eine unbewusste (planwidrige) Gesetzeslücke als Voraussetzung einer analogen Anwendung der in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 EStG geregelten Realisierungstatbestände auf die nicht geregelte Auflösung begründbar.[99]

dd) Forderungsverzicht des Gesellschafters

Dem Forderungsausfall nicht unbesehen gleichgestellt werden kann der Verzicht auf Gesellschafterdarlehen. Der Große Senat des BFH hat festgestellt, dass ein auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhender Verzicht eines Gesellschafters auf seine nicht mehr voll werthaltige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft bei dieser zu einer Einlage in Höhe des Teilwerts der Forderung führt.[100] Der Forderungsverzicht bewirkt beim Gesellschafter zunächst einen Zufluss des Forderungswerts[101], d.h. des werthaltigen Teils der Forderung in Höhe des gemeinen Werts. Gleichzeitig wird dieser werthaltige Teil der Kapitalgesellschaft zugeführt, der dort in Höhe des Teilwerts eine Vermögensmehrung bewirkt, die steuerrechtlich als verdeckte Einlage beim Gewinn in Abzug zu bringen ist (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Verzicht führt so zu einer Umschichtung des Vermögens, wobei Zufluss und Einlage sich auf den werthaltigen Teil der Forderung beschränken.[102]

§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 EStG stellt die „verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft" der Veräußerung einer Forderung gleich.[103] Es spricht viel dafür, dass der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht auf eine Forderung zu einem Verlust in Höhe der Differenz zwischen gemeinem Wert (§ 20 Abs. 4 Satz 2 EStG) und Anschaffungskosten (in der Regel in Höhe des Nennwerts der Forderung) führt.[104] Dieser Verlust entstünde im Zeitpunkt des endgültigen Verzichts auf die Forderung. Dabei kann dahinstehen, ob der Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG dogmatisch dem Tatbestand einer (Teil-) „Rückzahlung" der ursprünglichen Gesellschafterforderung des Gesellschafters mit anschließender Einlage oder direkt dem Tatbestand einer „verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft" unterfällt. Beide Tatbestände sind der Veräußerung der Forderung nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG gleichgestellt.

Wird die Gesellschaft später liquidiert, erleidet der Gesellschafter zu diesem Zeitpunkt auch hinsichtlich eines ggf. verbliebenen Teils der ursprünglichen Forderung einen Verlust. War er wesentlich beteiligt i.S.d. § 17 Abs. 1 EStG, wird der Verlust ggf. im Rahmen der nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt (§ 17 Abs. 1 und 4 EStG).[105] War er nur unwesentlich an der Kapitalgesellschaft beteiligt, wäre der Verlust ggf. gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 EStG im Zusammenhang mit der Auflösung der Gesellschaft anzuerkennen.[106] Der grundsätzliche Unterschied der beiden Fälle liegt dabei in der Verlustabzugsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG.[107]

Ist der Verzicht auf eine Forderung gegen die Gesellschaft nur unter der auflösenden Bedingung ihrer wirtschaftlichen Genesung erfolgt, spricht viel dafür, dass zu diesem – späteren – Zeitpunkt die ursprüngliche Forderung wieder auflebt; denn der Eintritt des Besserungsfalls führt zur erneuten Umqualifikation des Eigenkapitals der Gesellschaft zurück in Fremdkapital.[108] Der Eintritt der Bedingung hat aber keine rückwirkende Kraft.[109] Ob dies nur für den Bestand der Forderung gilt oder auch für die Endgültigkeit des Forderungsausfalls im Rahmen von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Satz 2 EStG, ist damit freilich noch nicht beantwortet. So könnte die Umqualifikation zurück in Fremdkapital und Aufleben der Forderung ein rückwirkendes Ereignis (vgl.§ 175 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sein, das die Endgültigkeit des Verlusts im Verzichtsmoment entfallen lässt. Denkbar ist aber auch, dass die neuerliche Umqualifikation erst im Zeitpunkt des Wiederauflebens zu einem Gewinn führt. In Betracht kommt § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG, der ansonsten entstehende „Lücken"[110] schließen und so dem Ziel einer umfassenden Besteuerung von Wertzuwächsen im Rahmen des § 20 EStG gerecht werden soll.

Ob es sich beim Wiederaufleben der Forderung, auf die der Gesellschafter gegenüber seiner Gesellschaft verzichtet hat, um ein rückwirkendes Ereignis handelt, kann aber mit Blick auf § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG dahinstehen, da bei Änderungen der Bemessungsgrundlage nur eine Korrektur pro futuro vorgesehen ist. Das heißt in jedem Fall (rückwirkendes Ereignis bei Abs. 2 Nr. 7 oder aktuelles Ereignis bei Abs. 2 Nr. 8) wird nur im Zeitpunkt der neuerlichen Umqualifikation eingegriffen und ein Kapitalertrag dem Steuerabzug unterworfen, um den Verlust aus der ersten Umqualifikation rückgängig zu machen. Dies

96 So auch *Kellersmann*, FR 2012, 57.

97 *Englisch* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 5 Rz. 77.

98 Vgl. *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. D/9 23, unter Verweis auf die fiskalische Motivation in der Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 in: BT-Drucks. 16/4841, 30 ff.

99 *Aigner* (Fn. 36) 215 ff., m.w.N.

100 BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BFHE 183, 187 = BStBl. II 1998, 307 = FR 1997, 723.

101 BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BFHE 183, 187 = BStBl. II 1998, 307 = FR 1997, 723, Rz. 56.

102 BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BFHE 183, 187 = BStBl. II 1998, 307 = FR 1997, 723, Rz. 61.

103 Vgl. aber FG Berlin-Brandenburg v. 20.1.2016 – 14 K 14040/13, BB 2016, 2405; Rev. anh. unter VIII R 18/16.

104 So auch *Förster/von Cölln*, DB 2017, 2886 (2890).

105 So ausdrücklich BFH v. 11.7.2017 – IX R 36/15, BFHE 258, 427 = FR 2017, 1152, Rz. 36.

106 Vgl. oben I. 3. c) cc).

107 Dazu unten I. 5.

108 BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BFHE 161, 87 = BStBl. II 1991, 588, Rz. 33; v. 15.4.2015 – I R 44/14, BFHE 249, 493 = BStBl. II 2015, 769 = FR 2015, 995, Rz. 18.

109 BFH v. 30.5.1990 – I R 41/87, BFHE 161, 87 = BStBl. II 1991, 588, Rz. 34; *Crezelius* in Schmidt/Uhlenbruck, Die GmbH in Krise, Sanierung und Insolvenz, 5. Aufl. 2016, Rz. 2.662.

110 Vgl. BT-Drucks. 16/4841, 56.

gilt nach § 20 Abs. 3a Satz 1 EStG auch im Rahmen der subsidiären Veranlagung, so dass es keinen Unterschied macht, ob die auszahlende Stelle die Korrektur pro futuro vornimmt oder der Steuerpflichtige mit einer Bescheinigung nach § 20 Abs. 3a Satz 2 i.V.m. § 43a Abs. 3 Satz 7 EStG dies im Rahmen der Veranlagung beantragt. In keinem Fall wird auf das Verzichtsjahr zurückgegriffen.

Da während des Zeitraums des Verzichts des Gesellschafters auf seine Forderung eine Besserungsanwartschaft besteht[111], die untergeht, wenn die Forderung wieder auflebt, spricht viel dafür, dass § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG – Aufgabe einer Rechtsposition – einschlägig ist, dies i.V.m. einer Einlösung i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG.

4. Werbungskosten

Eine Sonderbehandlung im Rahmen der Schedule erfahren Werbungskosten. Mit Blick darauf entscheidet die Einordnung negativer Zinsen über ihre Berücksichtigung.

a) Abzugsverbot

Der Abgeltungsteuersatz von nur 25 % (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG) ist gekoppelt mit einem Ausschluss des Abzugs der tatsächlichen Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 EStG). An dessen Stelle tritt der Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 801 € bzw. 1.602 € bei Ehegatten. Demgegenüber ist ein Abzug des Sparer-Pauschbetrags gem. § 20 Abs. 9 EStG von Einkünften aus Kapitalvermögen, die gem. § 32d Abs. 2 EStG tariflich besteuert werden, ausgeschlossen.[112] Verfassungsrechtliche Bedenken hiergegen bestehen nicht.[113]

b) Negativzins

Das Institut der negativen Einnahmen scheint prima facie unter Geltung der Abgeltungsteuer – gerade angesichts des Werbungskostenabzugsverbots (§ 20 Abs. 9 EStG) – Aufwind zu bekommen. Das Szenario negativer Einlagezinsen beim Privatanleger erscheint aktuell nicht mehr nur hypothetisch. Zins im Sinne des Zivilrechts ist auch eine negative Größe,[114] ist doch der einzige im BGB festgelegte Zinssatz – der Basiszinssatz gem. § 247 BGB – seit dem 1.1.2013 negativ.[115] Zins im zivilrechtlichen Sinn fällt aber unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.[116] Gleichwohl nimmt die Finanzverwaltung an, dass Negativzinsen nicht abziehbar sind. Es handele sich nicht um Zinsen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, sondern um „eine Art Verwahr- oder Einlagegebühr", d.h. um Werbungskosten (§ 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2 EStG).[117] Demgegenüber spricht auch jenseits des zivilrechtlichen Zinsbegriffs viel dafür, negative Einlagezinsen als negative Einnahmen aus § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG einzuordnen.[118] Wirtschaftlich betrachtet bleibt die Interessenlage bei Einlagegeschäften unabhängig vom konkreten Zinsniveau grundsätzlich dieselbe.[119] Der Bank geht es um Deckung des Finanzierungsbedarfs, dem einlegenden Kunden um Ertrag, Sicherungsverwahrung, die ggf. mobile Verfügbarkeit des Kapitals und bis 100.000 € um den Schutz der Bankeinlagensicherungssysteme (§ 8 Abs. 1 EinSiG). Zins ist die Gegenleistung für eine Kapitalüberlassung, die ein Ertragsinteresse (Gewinninteresse), ein Verwahrungsinteresse wie ein Liquiditätsinteresse vermittelt. Das wirtschaftliche Interesse von Einleger und Bank entspricht bei negativen Zinsen grundsätzlich dem bei positiven. Der Bank geht es auch bei negativen Zinsen um Kapitalbeschaffung, der Einleger hat bei positiven wie negativen Zinsen ein – wenn auch unterschiedlich stark ausgeprägtes – Interesse an der Verwahrung des Kapitals und der Erzielung eines Ertrags. Das Ertragsinteresse des Einlegers sinkt zwar schon bei negativen Realzinsen; eine Ertragsmarge ist aber auch bei negativen Nominalzinsen und noch günstigerer Refinanzierung denkbar. Das wirtschaftliche Interesse des Einlegers wird bestimmt von Ertragsanteil, Zeitwert des Geldes und Ausgleich für das Kreditrisiko. Lediglich der Zeitwert des Geldes ist negativ, wenn das Geldwertrisiko ausnahmsweise nicht – wie üblich – beim Kapitalgeber, sondern beim Kapitalnehmer liegt. Der negative Gesamtzins als wirtschaftliche Einheit entsteht, in dem Ertragsmarge und Kreditrisikoausgleich den negativen Zeitwert nicht mehr über null heben.

Das Institut der negativen Einnahmen führt zwar ein dogmatisches Schattendasein,[120] hat aber jenseits der Fälle der Rückzahlung im Wege eines direkten actus contrarius[121] im Rahmen von § 20 EStG einen Anwendungsbereich. Vereinnahmte Stückzinsen werden beim Veräußerer als Teil des Veräußerungserlöses gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG erfasst,[122] was dafür spricht, gezahlte Stückzinsen spiegelbildlich als Teil der Anschaffungskosten i.S.v. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG einzuordnen.[123] Jedoch werden gezahlte Stückzinsen beim Erwerb von Kapitalforderungen regelmäßig als negative Einnahmen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG gesehen.[124] Gemäß § 43a Abs. 3 Satz 2 EStG werden Stückzinsen im Verlustverrechnungstopf im Rahmen der Kapitalertragsteuer als laufende „negative Kapital-

111 BFH v. 12.7.2012 – I R 23/11, BFHE 238, 344 = FR 2013, 127.

112 BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BFHE 256, 455 = BStBl. II 2017, 443 = FR 2017, 1022.

113 BFH v. 1.7.2014 – VIII R 53/12, BFHE 246, 332 = BStBl. II 2014, 975 = FR 2015, 383; v. 28.1.2015 – VIII R 13/13, BFHE 249, 125 = BStBl. II 2015, 393 = FR 2015, 814; v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BFHE 256, 455 = BStBl. II 2017, 443 = FR 2017, 1022; v. 9.6.2015 – VIII R 12/14, BFHE 251, 401 = BStBl. II 2016, 199 = FR 2016, 517 m. Anm. *Weiss*; v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BFHE 252, 423 = BStBl. II 2016, 456.

114 Eingehend *Niermann*, jM 2016, 426 (428 f.) m.w.N.

115 Bekanntmachung v. 28.12.2012, Mitteilung Nr. 1003/2012, BAnz AT 31.12.2012 B8; vgl. auch *Langner/Müller*, WM 2015, 1979 (1980).

116 *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. C/7 18; vgl. auch BFH v. 8.3.1984 – I R 31/80, BFHE 141, 158 = BStBl. II 1984, 623 = FR 1984, 423, Rz. 17 (zu § 8 Nr. 1 GewStG a.F.).

117 BMF v. 27.5.2015 – IV C 1-S 2210/15/10001:002 – BStBl. I 2015, 473; inzwischen integriert in den Abgeltungsteuererlass, BMF v. 18.1.2016 – IV C 1-S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85 Rz. 129a.

118 Zutr. *Niermann*, jM 2016, 426 ff. m.w.N.

119 *Freitag* in Staudinger, BGB, Neubearb. 2015, § 488 Rz. 51a.

120 Vgl. andere negative Einnahmen aus der neueren Rechtsprechung des BFH v. 17.9.2009 – VI R 17/08, BFHE 226, 317 = BStBl. II 2010, 299 = FR 2010, 179 m. Anm. *Bergkemper*, Rz. 10; BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BFHE 191, 274 = BStBl. II 2000, 396 = FR 2000, 773 m. Anm. *Fischer*, Rz. 15 ff.; zu systematischen Zweifeln zusammenfassend *Rockoff/Weber*, DStR 2010, 363 (365 f.).

121 BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BFHE 250, 362 = BStBl. II 2015, 1019 = FR 2015, 1143 m. Anm. *Bode*, Rz. 20; v. 10.8.2010 – VI R 1/08, BFHE 230, 173 = BStBl. II 2010, 1074 = FR 2011, 192, Rz. 14.

122 Ganz h.M., z.B. *Weber-Grellet* (Fn. 16) § 20 Rz. 145; *von Beckerath* (Fn. 9) § 20 Rz. 138.

123 *Jachmann*, DStJG 34 (2011), 251 (268 f.); *Beckerath* (Fn. 9) § 20 Rz. 138.

124 BMF v. 18.1.2016 – IV C 1-S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85, Rz. 51; *Kleinmanns*, DStR 2009, 2359 (2361); *Weber-Grellet* (Fn. 16) § 20 Rz. 145; *Geurts* (Fn. 36) EStG, § 20 Rz. 385; FG Münster v. 28.8.2008 – 14 K 1337/07 E, EFG 2008, 1882, Rz. 19 (noch nach § 20 EStG a.F.). Vgl. auch BT-Drucks. 16/4841, 56.

erträge“ behandelt. Weiter sind Verluste aus typisch stiller Gesellschaft gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG als negative Einnahmen abziehbar,[125] wenngleich vor Einführung der Abgeltungsteuer die h.M. von Werbungskosten ausging.[126] § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG n.F. ist jedoch nicht anzuwenden, da der Verweis in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG sonst leerliefe.[127] § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG regelt also einen positiven wie negativen Ergebnisanteil.[128]

Auch negative Einlagezinsen sollten als negative Einnahmen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG abziehbar sein.[129] Rechtsgrundlage ist § 8 Abs. 1 i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG analog. Entsprechend § 11 EStG ist eine Entreicherung des Steuerpflichtigen durch einen realisierten Abfluss nach außen erforderlich, dies im Rahmen einer Überschusseinkunftsart – vorliegend § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Der negative Zins muss, um bei wirtschaftlicher Betrachtung dem positiven zu entsprechen, eine negative Gegenleistung darstellen. Dabei muss der fragliche Abfluss aus dem identischen Berechnungsvorgang resultieren wie der korrespondierende Zufluss. Diese qualitative wirtschaftliche Identität mit positiven Einnahmen weisen Werbungskosten nicht auf. Insoweit ist die Kategorie der negativen Einnahmen spezieller als die der Werbungskosten.

Die Steuerbarkeit negativer Einkünfte aus negativ verzinsten Einlageforderungen hängt freilich maßgeblich von der Einkünfteerzielungsabsicht ab.[130] Insbesondere bei Einlagen mit fest vereinbartem Negativzins wäre die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht[131] widerlegt. Bei dauerhaft verlustbringenden Einlagen geht es dem Steuerpflichtigen typischerweise nur um sichere Verwahrung, jederzeitige Verfügbarkeit bzw. Abwicklung von Zahlungsverkehr, nicht um die Erzielung von Einkünften.

5. Verluste

Trotz des Werbungskostenabzugsverbots sind auch in der Schedule Verluste möglich, insbesondere als negative Einnahmen durch Negativ-Zins oder Stückzinsen,[132] aus der Veräußerung von Kapitalanlagen[133] oder Verluste aus Termingeschäften.[134] In der Folge der Rechtsprechung des IX. Senats des BFH[135] hat auch die Finanzverwaltung anerkannt, dass der Ausfall von Optionen zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen führen kann.[136]

Ein Kernelement der Binnensystematik der Schedule der Abgeltungsteuer ist die Einschränkung der Verlustverrechnung durch § 20 Abs. 6 EStG. Diese Einschränkung regelt die Verlustverrechnung für Einkünfte, die dem gesonderten Tarif nach § 32d Abs. 1 EStG unterliegen. Dabei werden negative Kapitalerträge gem. § 43a Abs. 3 EStG regelmäßig von der auszahlenden Stelle bis zur Höhe der positiven Kapitalerträge im gleichen Depot ausgeglichen. Für Kapitalerträge in der Schedule werden von der auszahlenden Stelle (§ 44 Abs. 1 Satz 4 EStG) sog. Verlustverrechnungstöpfe geführt (§ 43a Abs. 3 Satz 2 f. EStG) und eine Verrechnung nach Maßgabe des § 20 Abs. 6 EStG bereits an der Quelle – auch überjährig – durchgeführt. So verrechnete Verluste sind nach § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG grundsätzlich von der Verlustverrechnung im Rahmen der Veranlagung ausgeschlossen, sofern nicht eine Verlustbescheinigung i.S.d. § 43a Abs. 3 Satz 4 EStG vorliegt. Danach ist auf Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge von der auszahlenden Stelle eine Bescheinigung über nicht ausgeglichene Verluste zu erteilen, eine überjährige Verlustverrechnung durch die auszahlende Stelle entfällt. Innerhalb der Schedule, d.h. von der auszahlenden Stelle wird ein weitergehendes Verlustverrechnungspotential nicht berücksichtigt. Um ein solches zu nutzen, ist der Weg aus der Schedule zu suchen.[137] Auch die Fälle des § 32d Abs. 2 Nr. 1–3 EStG[138] führen – regelbesteuert – zu einem nicht nur eingeschränkten Verlustausgleich.

6. Übergangsrecht

Insbesondere mit Blick auf die umfassende Steuerverstrickung von Kapitalanlagen sowie die Einschränkungen von Werbungskostenabzug und Verlustverrechnung nach neuem Recht stellt sich für vor 2009 angeschaffte Anlagen die Frage der Anwendbarkeit der neuen bzw. Fortgeltung der alten Regeln. Der VIII. Senat des BFH hat hierzu bereits einige Linien aufgezeigt.

a) Wahrung einer bereits eingetretenen Entstrickung

Mit Ablauf der Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. konnten u.a. Aktien steuerfrei veräußert werden. Veräußerung ist nach traditioneller Sichtweise auch der Tausch.[139] Im Kontext des neuen § 20 Abs. 4a EStG, wonach für bestimmte Fälle des Tausches der Steuerzugriff auf die stillen Reserven verschoben wird, ist zu fragen, ob durch diese Verschiebung nach altem Recht bereits entstrickte Anlage erneut der „späteren“ Besteuerung unterliegen. Der VIII. Senat des BFH hat sich grundsätzlich dagegen ausgesprochen.[140]

Wird bei einem Aktientausch für vor dem 1.1.2009 erworbene ausländische Aktien ein Barausgleich gezahlt, so ist dieser nicht gem. § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG in eine einkommensteuerpflichtige Dividende umzuqualifizieren, wenn die Anteile wegen Ablaufs der einjährigen Veräußerungsfrist bereits steuerentstrickt waren. Denn die Anwendung von § 20 Abs. 4a Satz 2 EStG setzt voraus, dass es sich um eine steuerbare Gegenleistung für den Erhalt der Anteile handelt; der Regelungsgehalt der Vorschrift beschränkt sich auf die bloße Umqualifizierung der Barkomponente in eine Dividende. Sie begründet kein Besteue-

125 *Kleinmanns*, DStR 2009, 2359 (2361); *Montag* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 13 Rz. 104; *Hamacher/Dahm* in Korn, EStG, § 20 Rz. 213.

126 *Rockoff/Weber*, DStR 2010, 363 m.w.N., auch zur bereits vor 2009 vertretenen Gegenauffassung.

127 *Dinkelbach*, DB 2009, 870 (872).

128 *Hamacher/Dahm* (Fn. 125) § 20 Rz. 213; *Schlotter* in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 20 Rz. 525.

129 Eingehend dazu *Niermann*, jM 2016, 426 ff. m.w.N.

130 So auch *Niermann*, jM 2016, 426 (430).

131 Vgl. oben I.1.

132 Dazu oben I.4.

133 Dazu oben I.3.

134 Dazu oben I.2.

135 BFH v. 12.1.2016 – IX R 48/14, BFHE 252, 423 = BStBl. II 2016, 456.

136 BMF v. 16.6.2016 – IV C 1-S 2252/14/10001:005, BStBl. I 2016, 527.

137 Dazu unten II. 5.

138 Dazu unten II.2., 3.

139 *Weber-Grellet* (Fn. 16) § 23 Rz. 51.

140 BFH v. 9.5.2017 – VIII R 54/14, BFHE 258, 111, BFH/NV 2017, 1245, Rz. 15 ff.

rungsrecht für bereits steuerentstrickte Vermögenswerte.[141] Wollte man dieser Auslegung nicht folgen, käme es zu einem verfassungsrechtlich unzulässigen Steuerzugriff auf bereits steuerentstrickte Vermögenspositionen.[142] Denn nach der Rechtsprechung des BVerfG zur Unzulässigkeit von rückwirkenden Gesetzen verstößt eine Besteuerung gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig, soweit sie auf Vermögensgegenstände zugreift, die nach der zuvor geltenden Rechtslage bereits steuerentstrickt waren und bis zum Zeitpunkt der Verkündung der neuen gesetzlichen Regelung steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können.[143]

Eine ähnliche Verstrickungsproblematik stellt sich im Rahmen von § 20 Abs. 4a Satz 4 EStG, wonach der Teil der Anschaffungskosten der Altanteile, der auf das Bezugsrecht entfällt, mit 0 € angesetzt wird. Die Regelung erfasst auch die Veräußerung von jungen Aktien, die aufgrund der Ausübung eines Bezugsrechts erworben wurden.[144] Eine Kapitalerhöhung gegen Einlage führt grundsätzlich zu einer Substanzabspaltung von den Altanteilen auf die erworbenen Neuanteile. Daher sind grundsätzlich die Anschaffungskosten der bereits bestehenden Anteile aufzuteilen und anteilig auch den neuen Anteilen zuzuordnen (Gesamtwertmethode).[145] Dies führt regelmäßig zu praktischen Schwierigkeiten, da es bei handelbaren Bezugsrechten häufig am ersten Handelstag an einem Kurs fehlt, auf dessen Grundlage die Berechnung nach der Gesamtwerttheorie erfolgen kann, bei nicht handelbaren Bezugsrechten generell kein Kurs festgestellt wird und bei im Ausland stattfindenden Kapitalmaßnahmen regelmäßig keine ausreichenden Informationen für eine zutreffende Qualifikation und Bewertung von Bezugsrechten vorliegen.[146] § 20 Abs. 4a Satz 4 EStG soll diesen Problemen begegnen, indem bei Kapitalerhöhungen eine Aufteilung der Anschaffungskosten auf die Altaktien und die Bezugsrechte vermieden wird.[147] Dies führt lediglich zu einer zeitlichen Verschiebung der Besteuerung.[148]

In Fällen von Kapitalerhöhungen gegen Einlage bei Altanteilen, die vor dem 1.1.2009 angeschafft wurden und bei denen die Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. zum Zeitpunkt der Veräußerung der jungen Aktien bereits abgelaufen war, würde dies allerdings zu einer erneuten Steuerverhaftung von stillen Reserven führen. Denn die jungen Aktien werden im Zeitpunkt der Ausübung des Bezugsrechts angeschafft[149] und fallen demnach unter die Regelungen der Abgeltungsteuer. Innerhalb dieses Regimes wären bei einem Ansatz der Anschaffungskosten der jungen Aktien i.H.v. 0 € auch die gesamten von den Altanteilen auf die jungen Aktien übergegangenen stillen Reserven wieder steuerbar. Verhindern könnte der Steuerpflichtige dieses Ergebnis nach Ansicht der Finanzverwaltung lediglich dadurch, dass er die Bezugsrechte, die ihm aus den Altanteilen zustehen, steuerfrei veräußert – denn das Anschaffungsdatum der Altanteile geht im Falle der Veräußerung auf die Bezugsrechte über[150] – und direkt im Anschluss die Bezugsrechte wieder zurückkauft, wodurch die Anschaffungskosten der Bezugsrechte nun in Höhe dieses Kaufpreises, der die stillen Reserven enthält, anzusetzen sind. Waren aber die übergegangenen stillen Reserven aufgrund des Ablaufs der Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. nicht mehr steuerbar, dürfen sie nicht lediglich aufgrund der Kapitalerhöhung bei einer Weiterveräußerung der jungen Aktien erneut steuerverhaftet werden;[151] denn einen weiteren Wertzuwachs (hinsichtlich der stillen Reserven) erfährt der Gesellschafter durch diese „Verwässerung" seiner Beteiligung nicht. § 20 Abs. 4a Satz 4 EStG ist daher bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns einer Aktie, die durch die Ausübung eines Bezugsrechts erworben wurde, das von einer vor dem 1.1.2009 erworbenen und bereits steuerentstrickten Aktie abgespalten wurde dahingehend verfassungskonform[152] zu reduzieren, dass die Anschaffungskosten des Bezugsrechts in der tatsächlichen Höhe angesetzt werden.

b) Stichtagsbezogene Anwendung des Werbungskostenabzugsverbots

Geklärt ist, dass das Werbungskostenabzugsverbot auch dann Anwendung findet, wenn die nach dem 31.12.2008 getätigten Ausgaben mit Kapitalerträgen zusammenhängen, die vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind.[153] Ausgaben, die vor dem 1.1.2009 erfolgten, sind voll abzugsfähig, auch wenn die Zinsen erst im Veranlagungszeitraum 2009 zugeflossen sind.[154]

Diese Stichtagsregelung bewegt sich im Rahmen des gesetzgeberischen Pauschalierungs- und Typisierungsspielraums. Gerade beim Systemwechsel zur Abgeltungsteuer war aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität eine Stichtagsregelung wie § 20 Abs. 9 EStG i.V.m. § 52a Abs. 2 und Abs. 10 Satz 10 EStG a.F. möglich, weil der Abzug in Gänze neu geregelt wurde und die Stichtagsregelung dem der Einkommensteuer zugrunde liegenden Prinzip der Abschnittsbesteuerung entspricht. Eine Ausnahme hätte zur Verkomplizierungen geführt, die mit der mit Einführung der Abgeltungsteuer bezweckten Vereinfachung unvereinbar gewesen wäre.[155]

141 BFH v. 20.10.2016 – VIII R 10/13, BFHE 255, 537 = BStBl. II 2017, 262 = FR 2017, 443 m. Anm. *Gehrig*, Rz. 7; v. 20.10.2016 – VIII R 42/13, BFH/NV 2017, 283, Rz. 12.

142 BFH v. 20.10.2016 – VIII R 10/13, BFHE 255, 537 = BStBl. II 2017, 262 = FR 2017, 443 m. Anm. *Gehrig*, Rz. 9.

143 BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, 21 ff., BStBl. II 2011, 76.

144 BFH v. 9.5.2017 – VIII R 54/14, BFHE 258, 111, BFH/NV 2017, 1245, Rz. 14, 24.

145 BFH v. 9.5.2017 – VIII R 54/14, BFHE 258, 111, BFH/NV 2017, 1245, Rz. 16.

146 BT-Drucks. 16/10189, 50.

147 BFH v. 9.5.2017 – VIII R 54/14, BFHE 258, 111, BFH/NV 2017, 1245, Rz. 3, 19; BT-Drucks. 16/10189, 50.

148 BFH v. 9.5.2017 – VIII R 54/14, BFHE 258, 111, BFH/NV 2017, 1245, Rz. 19.

149 So auch BMF v. 18.1.2016 – IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 110.

150 BMF v. 18.1.2016 – IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 109.

151 BFH v. 21.9.2004 – IX R 36/01, BFHE 207, 543 = BStBl. II 2006, 12 = FR 2005, 322 = FR 2005, 444.

152 BFH v. 9.5.2017 – VIII R 54/14, BFHE 258, 111, BFH/NV 2017, 1245, Rz. 21 m.w.N.

153 BFH v. 2.12.2014 – VIII R 34/13, BFHE 248, 51 = BStBl. II 2015, 387 = FR 2015, 814; v. 9.6.2015 – VIII R 12/14, BFHE 251, 401 = BStBl. II 2016, 199 = FR 2016, 517 m. Anm. *Weiss*.

154 BFH v. 27.8.2014 – VIII R 60/13, BFHE 247, 198 = BStBl. II 2015, 255 = FR 2015, 620.

155 BFH v. 9.6.2015 – VIII R 12/14, BFHE 251, 401 = BStBl. II 2016, 199 = FR 2016, 517 m. Anm. *Weiss*.

c) Stichtagsbezogene Anwendung des Abgeltungsteuertarifs

Der Abgeltungsteuertarif von 25 % (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG) ist stichtagsbezogen erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen, d.h. ab dem 1.1.2009 (§ 52a Abs. 1 EStG a.F.). Dies ermöglicht eine zielgerichtete Nutzung des alten höheren Regeltarifs für Verluste bzw. des neuen Tarifs für positive Erträge, z.B. durch die entsprechende zeitliche Zuordnung von Zwischengewinnen.[156] Dabei führen hohe (negative) Zwischengewinne beim Erwerb von Anteilen an einem Investmentfonds nicht ohne weiteres zur Annahme eines Steuerstundungsmodells i.S.d. § 20 Abs. 2b Satz 1 i.V.m. § 15b EStG a.F. Eine Einschränkung der Verlustverrechnung folgt auch nicht aus § 20 Abs. 2b Satz 2 EStG a.F., wenn der Steuerpflichtige positive Einkünfte aus Fondsanteilen erzielt, die dem progressiven Einkommensteuertarif gem. § 32a EStG unterliegen.

Denn für die Annahme eines Steuerstundungsmodells reicht es nicht aus, dass eine (in Fachkreisen) bekannte Gestaltungsidee mit dem Ziel einer sofortigen Verlustverrechnung aufgegriffen wird. Vielmehr muss eine umfassende und regelmäßig an mehrere Interessenten gerichtete Investitionskonzeption erstellt werden.[157] Nichts anderes ergibt sich aus § 20 Abs. 7 EStG (§ 20 Abs. 2b EStG a.F.). Wenngleich die Norm Modelle erfassen sollte, die das Steuersatzgefälle zwischen tariflicher Einkommensteuer und dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 32d EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 auszunutzen versuchen, kommt dies im Gesetzeswortlaut nicht zum Ausdruck.[158]

II. Ausnahmen vom Abgeltungsteuersatz/Wege aus der Schedule

1. Allgemeines

Der Vereinfachungseffekt der Abgeltungsteuer soll durch das Steuerabzugsverfahren (§§ 43 ff. EStG) mit grundsätzlicher Abgeltungswirkung des Steuereinbehalts (§ 43 Abs. 5 EStG) erreicht werden. Dem korrespondieren materiell-rechtlich insbesondere der Abgeltungsteuersatz (§ 32d Abs. 1 EStG) sowie Verlustverrechnungsbeschränkungen (§ 20 Abs. 6 EStG) und Werbungskostenabzugsverbot (§ 20 Abs. 9 EStG). Ist dieses typisierende Regelungsregime im Einzelfall nicht sachgerecht, kann dem nur im Veranlagungsverfahren Rechnung getragen werden. Dies geschieht im Rahmen einer Pflichtveranlagung zum Normaltarif (sog. Missbrauchstatbestände i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG, Versicherungsleistungen i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 2 EStG, materielles Korrespondenzprinzip gem. § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG), einer Wahlveranlagung zum Normaltarif bei unternehmerischer Beteiligung i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG oder auf eine Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 EStG hin, einer Pflichtveranlagung zum Sondertarif gem. § 32d Abs. 3 EStG für Kapitalerträge, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, oder einer Wahlveranlagung zum Sondertarif in den Fällen des § 32d Abs. 4 EStG. Hier korrespondiert die jeweilige Veranlagung mit einer z.T. unterschiedlichen Anwendung von Steuersatz, Werbungskostenabzugsverbot und Verlustverrechnungsbeschränkungen. Dieses Gesamtregime birgt Ungereimtheiten und Ungleichheiten. Die Schnittstellen zwischen Steuerabzugsverfahren und Veranlagungsverfahren machen die Abgeltungsteuer „kompliziert". Der BFH hat hierzu erste klarstellende Worte gesprochen, die im Folgenden genannt seien.

Gilt der Abgeltungsteuersatz in den Ausnahmefällen des § 32d Abs. 2 EStG nicht, so bedeutet dies zwar zunächst regelmäßig eine Ungleichbehandlung, die der BFH jedoch bislang als gerechtfertigt betrachtet hat, da die Ausnahmen nicht willkürlich, sondern auf sachlichen Gründen beruhend gesehen wurden[159] bzw. die Ausnahmeregelung aus verfassungsrechtlichen Gründen bereits einschränkend ausgelegt wurde[160].

2. Pflichtveranlagung zum Normaltarif

a) Angehörigenfälle

Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG vom Abgeltungsteuertarif ausgeschlossen sind Kapitalerträge i.S.v.§ 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7 EStG, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind und die Zahlungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen, die der inländischen Besteuerung unterliegen. Werbungskostenabzugsverbot (§ 20 Abs. 9 EStG) und Verlustverrechnungsbeschränkungen (§ 20 Abs. 6 EStG) gelten nicht (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Der unbestimmte Rechtsbegriff der nahestehenden Person ist dabei normspezifisch ohne Rückgriff auf § 1 Abs. 2 AStG oder § 138 InsO auszulegen. Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse reicht nicht aus, um das erforderliche Näheverhältnis zu begründen;[161] dem stünden die Aussagen in den Gesetzesmaterialien und auch verfassungsrechtliche Gründe[162] entgegen. Erforderlich ist, dass der beherrschten Person aufgrund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt. Die fragliche Person muss auf den Steuerpflichtigen einen beherrschenden Einfluss ausüben können oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf diese Person, eine dritte Person muss auf beide einen beherrschenden Einfluss ausüben können oder die Person oder der Steuerpflichtige muss imstande sein, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die nahestehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben. Gleiches gilt, wenn einer von ih-

156 BFH v. 28.6.2017 – VIII R 57/14, BFHE 258, 421 = BStBl. II 2017, 1144.

157 BFH v. 28.6.2017 – VIII R 57/14, BFHE 258, 421 = BStBl. II 2017, 1144, Rz. 17; vgl. auch BFH v. 17.1.2017 – VIII R 7/13, BFHE 256, 492 = BStBl. II 2017, 700 = FR 2017, 1019 und v. 6.2.2014 – IV R 59/10, BFHE 244, 385 = BStBl. II 2014, 465 = FR 2014, 522 m. Anm. *Mitschke*.

158 BFH v. 28.6.2017 – VIII R 57/14, BFHE 258, 421 = BStBl. II 2017, 1144, Rz. 23 ff.

159 BFH v. 29.4.2014 – VIII R 23/13, BFHE 245, 352 = BStBl. II 2014, 884 = FR 2015, 51, Rz. 16.

160 BFH v. 29.4.2014 – VIII R 9/13, BFHE 245, 343 = BStBl. II 2014, 986 = FR 2014, 1100, Rz. 23; vom 29.4.2014 – VIII R 35/13, BFHE 245, 357 = BStBl. II 2014, 990 = FR 2015, 50, Rz. 17; v. 29.4.2014 – VIII R 44/13, BFHE 245, 361 = BStBl. II 2014, 992 = FR 2014, 1100, Rz. 23. Verfassungsbeschwerden gegen diese Entscheidungen des BFH wurden vom BVerfG bisher nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG, Beschl. v. 7.4.2016 – 2 BvR 2325/14 und 2 BvR 623/15.

161 BFH v. 14.5.2014 – VIII R 31/11, BFHE 245, 531 = BStBl. II 2014, 995 = FR 2014, 1099.

162 Vgl. *Werth*, DStZ 2014, 670 (671).

nen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.[163] Dabei kann es sich auch um finanzielle Abhängigkeit handeln. Im entschiedenen Fall[164] hatte der Ehemann den Erwerb und die Renovierung eines Vermietungsobjektes seiner Ehefrau zu 100 % finanziert.[165]

b) Gesellschafterfremdfinanzierung

Zwingend ausgeschlossen vom Abgeltungsteuersatz sind nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG Fälle der Gesellschafterfremdfinanzierung, in denen der Gläubiger der Kapitalerträge i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7 EStG zu mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist. Korrespondierend gelten Werbungskostenabzugsverbot (§ 20 Abs. 9 EStG) und Verlustverrechnungsbeschränkungen (§ 20 Abs. 6 EStG) nicht (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Trotz der gesetzgeberischen Intention, mit der Ausnahmevorschrift Gestaltungen zu verhindern, bei denen aufgrund der Steuerspreizung betriebliche Gewinne in Form von Darlehenszinsen abgesaugt werden und so die Steuerbelastung auf den Abgeltungsteuersatz reduziert wird[166], ist der BFH einer auf Missbrauchsfälle beschränkten Auslegung der Vorschrift entgegengetreten.[167] Nachdem die Beteiligungshöhe bereits im Gesetzgebungsverfahren kontrovers diskutiert wurde[168], bestätigt nun der BFH, dass die Beteiligungshöhe von mindestens 10 % jedenfalls nicht willkürlich ist.[169]

§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG erweitert den Ausschluss von der Abgeltungsteuer auf Fälle eines Nahestehens zu einem mindestens 10 % beteiligten Anteilseigner einer Schuldner-Kapitalgesellschaft oder -Genossenschaft. Dabei gilt es zwei Konstellationen zu unterschieden: Geht es um eine natürliche Person, so sind die die Grundsätze zur nahe stehenden Person[170] heranzuziehen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG).[171] Ist Anteilseigner am Schuldner eine juristische Person, lässt zunächst der Gesetzeswortlaut offen, ob eine Beteiligung an dieser mittelnden Kapitalgesellschaft nach den Grundsätzen des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG zu beurteilen ist, mit der Folge, dass eine 10 % Beteiligung an dieser mittelnden Kapitalgesellschaft genügt, oder ob die Beteiligung den Grundsätzen des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG folgt, so dass eine absolute Beherrschung erforderlich ist. Der BFH verlangt hier wie bei Buchst. a ein Beherrschungs- und Abhängigkeitsverhältnis[172], d.h. der Gläubiger der Kapitalerträge muss seinen Willen in der Gesellschafterversammlung durchzusetzen können.[173] Wollte man demgegenüber nur mittelbare Beteiligungen von 10 % ausreichen lassen,[174] könnte es zu einem Kaskadeneffekt kommen, nach wenigen Stufen verbliebe es bei einer nur homöopathischen Zielbeteiligung. Indessen gewährleistet die Orientierung an einem Beherrschungs- und Abhängigkeitsverhältnis, dass der Ausschluss von der Abgeltungsteuer gem. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 EStG auf diejenigen Fälle beschränkt ist, in denen der Gläubiger beim Schuldner tatsächlich noch eine Einflussmöglichkeit hat.[175] Nicht ausgeschlossen sind atypische Fälle, in denen dem Gläubiger ohne die Mehrheit der Stimmrechte aufgrund anderweitiger besonderer Umstände eine faktische Beherrschung der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft möglich ist.[176] Dabei können ggf. die Anteile verschiedener Darlehensgeber an der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft zusammenzurechnen sein, so dass die jeweiligen Gesellschafter auch ohne Mehrheitsbeteiligung als (mit-)beherrschend anzusehen sind[177] bzw. kann auf die Stimmrechte oder eine zusätzliche Organstellung abzustellen sein.[178]

Für die Bestimmung der Beteiligungsquoten i.S.d. § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG ist grundsätzlich der Zuflusszeitpunkt entscheidend,[179] der aber gegenüber § 11 Abs. 1 EStG nach vorne verschoben sein kann, wenn bei fälligen Forderungen die Kapitalgesellschaft zahlungsfähig und die Forderung unbestritten ist.[180]

3. Wahlveranlagung zum Normaltarif bei unternehmerischer Beteiligung

§ 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG eröffnet eine fakultative Ausnahme von der Abgeltungsteuer für Einkünfte i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG und lässt einen begrenzten Werbungskostenabzug (§ 3c Abs. 2 EStG) zu, § 20 Abs. 6 EStG (Verlustverrechnungsbeschränkung) und 20 Abs. 9 EStG (Verbot des Werbungskostenabzugs), aber auch der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG[181] sind nicht anwendbar. Dabei lässt die Finanzverwaltung auch in Veranlagungszeiträumen, in denen keine Einnahmen aus der Beteiligung zufließen, den durch § 3c Abs. 2 EStG auf 60 % der tatsächlichen Werbungskosten beschränkten Abzug zu.[182]

Die erforderliche unternehmerische Beteiligung liegt nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vor, wenn der Gläubiger unmittelbar oder mittelbar zu 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist

163 BFH v. 14.5.2014 – VIII R 31/11, BFHE 245, 531 = BStBl. II 2014, 995 = FR 2014, 1099, Rz. 14; v. 29.4.2014 – VIII R 9/13, BFHE 245, 343 = BStBl. II 2014, 986 = FR 2014, 1100, Rz. 21; v. 29.4.2014 – VIII R 35/13, BFHE 245, 357 = BStBl. II 2014, 990 = FR 2015, 50, Rz. 15; v. 29.4.2014 – VIII R 44/13, BFHE 245, 361 = BStBl. II 2014, 992 = FR 2014, 1100, Rz. 21; jeweils unter Verweis auf BT-Drucks. 16/4841, 61.

164 BFH v. 28.1.2015 – VIII R 8/14, BFHE 249, 133 = BStBl. II 2015, 397 = FR 2015, 810.

165 Die Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsauffassung mittlerweile angeschlossen, BMF v. 18.1.2016 – IV C 1-S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 136.

166 BT-Drucks. 16/4841, 60.

167 BFH v. 29.4.2014 – VIII R 23/13, BFHE 245, 352 = BStBl. II 2014, 884 = FR 2015, 51, Rz. 19.

168 Vgl. BT-Drucks. 16/5377, 14.

169 BFH v. 29.4.2014 – VIII R 23/13, BFHE 245, 352 = BStBl. II 2014, 884 = FR 2015, 51, Rz. 20.

170 BFH v. 14.5.2014 – VIII R 31/11, BFHE 245, 531 = BStBl. II 2014, 995 = FR 2014, 1099, Rz. 14.

171 S.o. II. 2. a).

172 BFH v. 20.10.2016 – VIII R 27/15, BFHE 256, 248 = FR 2017, 690 m. Anm. *Weiss* = BStBl. II 2017, 441, Rz. 20.

173 FG Köln v. 18.1.2017 – 9 K 267/14, EFG 2017, 988, Rev. Az. X R 9/17.

174 So BMF v. 18.1.2016 – VI C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 137.

175 Vgl. BT-Drucks. 16/5377, 14.

176 BFH v. 20.10.2016 – VIII R 27/15, BFHE 256, 248 = FR 2017, 690 m. Anm. *Weiss* = BStBl. II 2017, 441, Rz. 23.

177 Vgl. die Personengruppentheorie bei der Betriebsaufspaltung aus BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BFHE 103, 440 = BStBl. II 1972, 63, HFR 1972, 74.

178 Vgl. *Stahl*, HFR 2017, 511.

179 *Moritz/Strohm* (Fn. 16) § 32d Rz. 40.

180 *Weiss*, DB 2017, 1871 (1874) m.w.N.

181 BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BFHE 256, 455 = BStBl. II 2017, 443 = FR 2017, 1022, dazu sogleich.

182 BMF v. 18.1.2016 – VI C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 143.

(Buchst. a) oder er zu 1 % beteiligt und für diese beruflich tätig ist (Buchst. b). Im Rahmen dieser beruflichen Tätigkeit musste der Anteilseigners auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft keinen maßgeblichen Einfluss ausüben können[183], das Gesetz sah keine weiteren Anforderungen an die berufliche Tätigkeit vor.[184] Mit dieser Auslegung widersprach der BFH dem BMF[185], das eine berufliche Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung nicht genügen ließ.[186] Diese Rechtsprechung wurde zwischenzeitlich durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen[187] überholt, wonach die berufliche Tätigkeit einen maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit voraussetzt.[188] Hierdurch sollen „Hilfstätigkeiten" aus der Antragsmöglichkeit ausgeschlossen werden; gleichwohl bleibt offen, welcher Einfluss im Einzelnen erforderlich ist.[189] In diesem Zusammenhang wird derzeit auch die Frage diskutiert, ob eine mittelbare Tätigkeiten für die Schuldner-Kapitalgesellschaft in Form der Tätigkeit als Partner einer Partnerschaftsgesellschaft, der ausschließlich für die Kapitalgesellschaft als Mandantin der Partnerschaftsgesellschaft tätig ist[190], oder beispielsweise in Fällen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft[191] ausreicht.

Besonders streitanfällig ist die Antragstellung gem. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 EStG. Sie kann nur bis zur Abgabe der Einkommensteuererklärung, ggf. aber auch konkludent erfolgen.[192] Für eine konkludente Antragstellung hat der BFH beim steuerlich Beratenen die bloße Antragstellung auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG nicht ausreichen lassen. Denn einerseits kann von einem fachkundigen Berater erwartet werden, dass er die rechtlichen Besonderheiten und Fristen kennt und entsprechend handelt, andererseits sind die nur für den Veranlagungszeitraum zu stellende Günstigerprüfung und der bis zum Widerruf für insgesamt fünf Veranlagungszeiträume geltende Antrag auf Teileinkünfteverfahren derart wesensverschieden, dass eine konkludente Antragstellung des einen durch den anderen nicht angenommen werden kann. Hierfür bedürfte es konkreterer Anhaltspunkte.

Ob gleiches auch bei einem nicht beratenen Steuerpflichtigen gilt, ließ der BFH zunächst offen[193], gestattete einem solchen im Verfahren VIII R 33/15[194] jedoch Wiedereinsetzung (§ 110 AO)[195]. Die Versäumung der Antragsfrist war unverschuldet, da in der Anleitung zur Anlage KAP ein Hinweis auf die Möglichkeit, kumulative Anträge gem. § 32d Abs. 6 EStG und gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG stellen zu können sowie zu den Rechtsfolgen, die sich bei einer Kombination der Anträge ergeben, fehlte.

4. Antrag gem. § 32d Abs. 4 EStG insbesondere zur Verlustverrechnung

Für Altverluste aus Aktienveräußerungen, die nach der Rechtslage vor der Abgeltungsteuer als Verlust aus einem Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. erzielt wurden, sah § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008[196] die Verrechenbarkeit mit Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 2 EStG für einen Übergangszeitraum bis 2013[197] vor. Diese Verrechnung bedarf einer Veranlagung[198] und ist nach §§ 20 Abs. 6 Satz 1, 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 zwingend, wenn keine Ausgleichsmöglichkeit der Altverluste mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG besteht. Die Verrechnung der Altverluste im Veranlagungsverfahren geht dabei auch einer Verrechnung mit „neuen" Verlusten aus § 20 Abs. 2 EStG vor und ist nicht von der Ausübung eines Wahlrechts abhängig.[199]

Wird eine Veranlagung nach § 32d Abs. 4 EStG beantragt, um eine Verrechnung mit Altverlusten zu erreichen, so wird die materielle Rechtmäßigkeit der Besteuerung der Kapitalerträge dem Grunde und der Höhe nach voll überprüft. Die Verlustverrechnung durch die auszahlende Stelle der Kapitalerträge ist nur zeitlich vorrangig, jedoch nicht materiell-rechtlich endgültig.[200] Die von Finanzverwaltung[201] und Literatur[202] angenommene Bindungswirkung der Verlustverrechnung der auszahlenden Stelle gem. § 43a Abs. 3 Satz 2 EStG nach § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 für eine spätere weitergehende Verlustverrechnung mit Altverlusten nach § 23 Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 würde eine Überprüfung des Steuereinbehalts durch das Finanzamt ausschließen. Einerseits würde dies zu unterschiedlichen steuerlichen Ergebnissen führen, je nachdem, wie die Erträge des Steuerpflichtigen auf inländischen Depots erzielt werden[203], andererseits wäre diese Bindungswirkung in rechtsstaatlicher Hinsicht im Bereich der Eingriffsverwaltung problematisch. Daher hat der VIII. Senat[204] § 20 Abs. 6 Satz 1 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008 nur im Sinne einer zeitlichen Reihenfolge der Verrechnung ausgelegt.[205] So wird auch gewährleistet, dass Altverluste i.S.d. § 23 EStG a.F. innerhalb der gesetzlich angeordneten Übergangsfrist von fünf Jahren möglichst vollständig mit Ver-

183 BFH v. 25.8.2015 – VIII R 3/14, BFHE 250, 423 = BStBl. II 2015, 892 = FR 2016, 781, Rz. 14 ff.

184 Besprechung und Beispielsfälle bei *Grave/Hermes*, DStR 2016, 946 ff.

185 BMF v. 22.12.2009 – IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2010, 94 und v. 9.10.2012 – IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, jeweils Rz. 138.

186 BMF v. 9.10.2012 – IV C 1-S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, Rz. 138.

187 Sog. „BEPS-Umsetzungsgesetz I" v. 23.12.2016, BGBl. I 2016, 3000.

188 Vgl. *Weiss*, BB 2017, 2071 (2072).

189 *Weiss*, BB 2017, 2071 (2072).

190 So FG Düsseldorf v. 14.3.2017 – 13 K 3081/15 E, EFG 2017, 990; vgl. auch *Weiss*, DB 2017, 1871 (1875); *Weiss*, BB 2017, 2071 (2074).

191 So FG Rheinland-Pfalz v. 9.12.2014 – 3 K 2697/12, EFG 2015, 405, Rev. anh. unter VIII R 1/15. Vgl. *Weiss*, BB 2017, 2071, 2075.

192 BFH v. 28.7.2015 – VIII R 50/14, BFHE 250, 413 = BStBl. II 2015, 894 = FR 2016, 180, Rz. 15, 23; BMF v. 18.1.2016 – VI C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 141.

193 BFH v. 28.7.2015 – VIII R 50/14, BFHE 250, 413 = BStBl. II 2015, 894 = FR 2016, 180, Rz. 21.

194 BFH v. 29.8.2017 – VIII R 33/15, BFH/NV 2018, 72.

195 So auch BMF v. 18.1.2016 – VI C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 141.

196 UntStRefG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912.

197 Letztmalige Anwendung für den Veranlagungszeitraum 2013 nach § 52a Abs. 11 Satz 11 EStG i.d.F. des UntStRefG 2008.

198 Vgl. *Lohse*, DStR 2017, 641 (642).

199 BFH v. 9.8.2016 – VIII R 27/14, BFHE 255, 51 = BStBl. II 2017, 821, Rz. 24.

200 BFH v. 29.8.2017 – VIII R 23/15, BFH/NV 2018, 104.

201 BMF v. 18.1.2016 – IV C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 118.

202 *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. H19; *Buge* (Fn. 66) § 20 EStG Rz. 610, 612; *Moritz/Strohm* (Fn. 16) § 20 (n.F.), Rz. 356, 376.

203 Berechnungsbeispiele bei *Philipowski*, DStR 2014, 2051.

204 BFH v. 28.8.2017 – VIII R 23/15, BFH/NV 2018, 104.

205 So auch *Philipowski*, DStR 2014, 2051; *Lohse*, DStR 2017, 641.

äußerungsgewinnen nach § 20 Abs. 2 EStG verrechnet werden können.

Die erweiterte Verlustverrechnung nach § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG bezieht sich i.Ü. ihrem eindeutigen Wortlaut und ihrem Zweck nach nicht auf positive Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 EStG. Denn durch die Übergangsregelung sollte die bestehende Verlustverrechnung innerhalb der ursprünglich selben Einkunftsquelle nur beibehalten, nicht hingegen auf andere Einkunftsquellen erweitert werden.[206] Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG a.F. waren auch vor Einführung der Abgeltungsteuer nur innerhalb des Verlustverrechnungskreises des § 23 EStG a.F. und nicht mit Einkünften nach § 20 Abs. 1 EStG a.F. verrechenbar. Dass Altverluste dadurch schlechter behandelt werden als Neuverluste, die auch mit positiven Einkünften aus § 20 Abs. 1 EStG verrechnet werden können, sieht der VIII. Senat als sachlich gerechtfertigt an.[207] Die Fortgeltung der Verlustverrechnungsbeschränkung für Altverluste liegt im Rahmen des weiten Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers bei der gesetzlichen Ausgestaltung des Übergangs von der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte zur Besteuerung als Kapitaleinkünfte nach der Abgeltungsteuer.

Auch die Beschränkung der Übergangsregelung auf fünf Jahre stößt nicht auf verfassungsrechtliche Bedenken.[208] Zwar kann die zeitliche Beschränkung des Ausgleichs von Altverlusten mit Neugewinnen aus Aktienverkäufen zu einer ungleichen Belastung von Steuerpflichtigen mit Altverlusten führen. Dies ist jedoch dem zulässigen Systemwechsel geschuldet, den der Gesetzgeber auch in überschaubarer Zeit abschließen durfte.[209] Mit der zeitlichen Beschränkung ist indessen kein völliger Ausschluss der Verlustverrechnung verbunden. Die Altverluste können weiterhin ohne zeitliche Begrenzung mit zukünftigen steuerbaren Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden.[210]

5. Günstigerprüfung

Ein erfolgreicher Antrag auf Günstigerprüfung bewirkt, dass gem. § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG die Kapitalerträge einschließlich der Beteiligungserträge (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) den regelbesteuerten Einkünften hinzuzurechnen sind. Gegen diese Ausnahme vom Abgeltungsteuertarif bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken[211], insbesondere auch nicht insoweit, als trotz des Antrags in der Veranlagung der Günstigerprüfung das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 EStG weiter gilt. Der dabei maßgebliche Vergleich (Art. 3 Abs. 1 GG) ist gegenüber den mit dem Abgeltungsteuersatz belasteten Steuerpflichtigen zu ziehen.

Für die hinzugerechneten Beteiligungserträge kann die anteilige Steuerbefreiung des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst d EStG gem. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG nicht in Anspruch genommen werden, da es sich um Beteiligungseinkünfte im Privatvermögen handelt. Erst ein Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG eröffnet für diese die anteilige Steuerfreistellung; § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG. § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG ist nicht anzuwenden.[212]

Der Antrag auf Günstigerprüfung ist im Gegensatz zu den Anträgen nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 und Abs. 4 EStG nicht befristet.[213] Gleichwohl kann er nur bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt werden.[214]

Wird der Antrag auf Günstigerprüfung gestellt, können auch negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die grundsätzlich dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, mit positiven tariflich besteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden.[215] Dies ist konsequent, da die negativen Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 32d Abs. 1 EStG durch die Antragstellung zu Einkünften i.S.v. § 2 Abs. 2 bis 5 EStG werden, die dem Tarif des § 32a EStG unterliegen.[216] Somit können auch Steuerpflichtige, deren Steuersatz oberhalb von 25 % liegt, von einem Antrag auf Günstigerprüfung profitieren.[217] In diesen Fällen ist allerdings eine verlusterhöhende Berücksichtigung des Sparerpauschbetrags wegen § 20 Abs. 9 Satz 4 EStG ausgeschlossen; er gilt als Bestandteil der Schedule nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen, die gem. § 32d Abs. 2 EStG tariflich besteuert werden.[218]

6. Berücksichtigung ausländischer Steuern

§ 34c Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG schließt die Anrechnung von ausländischen Einkünften, die in der Bundesrepublik Deutschland der Abgeltungsteuer unterliegen, in die länderspezifische Höchstbetragsberechnung des § 34c Abs. 1 EStG aus. Gemäß § 32d Abs. 5 EStG gelten für die Anrechnung ausländischer Steuern auf der Abgeltungsteuer unterliegende Einkünfte eigene Anrechnungsregelungen.[219]

In den Fällen der Abs. 3 und 4 ist gem. § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Kapitalerträgen in dem Staat, aus dem die Kapitalerträge stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die auf ausländische Kapitalerträge festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer, jedoch höchstens 25 % ausländische Steuer auf den einzelnen Kapitalertrag, auf die deutsche Steuer anzurechnen. Soweit in einem DBA die Anrechnung einer ausländischen Steuer einschließlich

206 BFH v. 20.10.2016 – VIII R 55/13, BFHE 256, 56 = BStBl. II 2017, 264 = FR 2017, 593, Rz. 25.

207 BFH v 20.10.2016 – VIII R 55/13, BFHE 256, 56 = BStBl. II 2017, 264 = FR 2017, 593, Rz. 25, 26; v. 3.11.2015 – VIII R 37/13, BFHE 252, 274 = BStBl. II 2016, 273 = FR 2016, 1000, Rz. 23.

208 BFH v. 6.12.2016 – IX R 48/15, BFHE 256, 136 = BStBl. II 2017, 313.

209 BFH v. 6.12.2016 – IX R 48/15, BFHE 256, 136 = BStBl. II 2017, 313, Rz. 12.

210 BFH v. 6.12.2016 – IX R 48/15, BFHE 256, 136 = BStBl. II 2017, 313, Rz. 18.

211 BFH v. 28.1.2015 – VIII R 13/13, BFHE 249, 125 = BStBl. II 2015, 393 = FR 2015, 814, Rz. 14.

212 BFH v. 29.8.2017 – VIII R 33/15, BFH/NV 2018, 72.

213 BFH v. 12.5.2015 – VIII R 14/13, BFHE 250, 64 = BStBl. II 2015, 806 = FR 2016, 141, Rz. 8.

214 BFH v. 12.5.2015 – VIII R 14/13, BFHE 250, 64 = BStBl. II 2015, 806 = FR 2016, 141, Rz. 10 f.

215 BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BFHE 256, 455 = BStBl. II 2017, 443 = FR 2017, 1022; entgegen BMF v. 18.1.2016 – IV C-1 S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 119a.

216 BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BFHE 256, 455 = BStBl. II 2017, 443 = FR 2017, 1022, Rz. 47.

217 *Levedag*, HFR 2017, 606.

218 BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BFHE 256, 455 = BStBl. II 2017, 443 = FR 2017, 1022, Rz. 50.

219 BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BFHE 256, 455 = BStBl. II 2017, 443 = FR 2017, 1022, Rz. 32.

einer als gezahlt geltenden Steuer auf die deutsche Steuer vorgesehen ist, gilt Satz 1 entsprechend. Die ausländische Steuer kann stets nur bis zur Höhe der deutschen Steuer angerechnet werden, die auf die im jeweiligen Veranlagungszeitraum bezogenen Kapitalerträge i.S.d. § 32d Abs. 5 Satz 1 EStG entfällt. Sind die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen, nach Verrechnung gem. § 20 Abs. 6 EStG negativ und entfällt die ausländische Steuer nur auf diese Einkünfte, ist die ausländische Steuer nicht anzurechnen.[220]

Auch im Falle der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 Satz 1 EStG richtet sich die Anrechnung nach der Sonderregel des § 32d Abs. 5 EStG mit der Maßgabe, dass die nach § 32d Abs. 5 EStG ermittelten ausländischen Quellensteuern nur auf die zusätzliche tarifliche ESt anzurechnen ist, die auf die hinzugerechneten Kapitaleinkünfte entfällt (§ 32d Abs. 6 Satz 2 EStG). Dadurch wird gewährleistet, dass die Anrechnung der ausländischen Steuer der Höhe nach auf die deutsche Steuer bezüglich der Kapitaleinkünfte begrenzt ist, wenn die Belastung mit deutscher Steuer aufgrund der Günstigerprüfung niedriger als 25 % ist.

III. Offene Verfassungsfragen

Schon bei ihrer Einführung stand – abgesehen von der etwaigen Gleichheitswidrigkeit der Schedule insgesamt[221] sowie des Werbungskostenabzugsverbots als deren neuem integralen Bestandteil[222] – die Verfassungswidrigkeit weiterer Detailregelungen der Abgeltungsteuer im Raum. Im Folgenden seien sie kurz angesprochen.

1. Kein Teileinkünfteverfahren bei privaten Beteiligungen

Bei Dividenden und Veräußerungseinkünften, die im Betriebsvermögen anfallen, wird die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer durch das Teileinkünfteverfahren pauschalierend berücksichtigt (§ 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG), bei entsprechenden im Privatvermögen anfallenden Einkünften indessen nicht.[223] Bis zu einem persönlichen Steuersatz von 41,5 % führt das Teileinkünfteverfahren zu einer geringeren Gesamtbelastung.[224] Die KSt beträgt gem. § 23 Abs. 1 KStG jeweils 15 %, ohne dass es darauf ankäme, ob sich die Anteilen im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen befinden. Nach Abzug der KSt werden Dividenden im Privatvermögen mit 25 % belastet, so dass dem Anteilseigner bei einer Ausschüttung von 100 eine Dividende i.H.v. 75 verbleibt. Hält er die Anteile im Betriebsvermögen, verbleiben ihm bei einer Ausschüttung von 100 und einem gedachten individuellen Steuersatz von 25 % 85, bei einem individuellen Steuersatz von 45 % 73. Dies ergibt sich daraus, dass lediglich 60 % der Dividenden in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer nach dem individuellen Steuersatz einbezogen werden. Insoweit werden Dividenden aus Anteilen im Privatvermögen gegenüber solchen aus Anteilen im Betriebsvermögen benachteiligt.[225] Hinzu kommt der Abzug von Betriebsausgaben – § 20 Abs. 9 EStG gilt nicht. Zu beachten ist aber, dass das Teileinkünfteverfahren auch die Aufwendungen um 40 % kürzt (§ 3c Abs. 2 EStG).

Eine Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung ist insbesondere nicht im niedrigen Abgeltungsteuersatz zu suchen. Denn dieser soll nicht pauschalierend die Vorbelastung privater Dividenden mit Körperschaftsteuer kompensieren[226] und gilt i.Ü. auch für Kapitaleinkünfte ohne Vorbelastung mit Körperschaftsteuer.[227] Ob die genannte Ungleichbehandlung noch im Rahmen des Vereinfachungszwecks der Abgeltungsteuer hinzunehmen ist, erscheint zumindest fraglich.

Vermieden wird die Ungleichbehandlung, wenn die im Privatvermögen anfallenden Dividenden bei sog. unternehmerischen Beteiligungen i.S.v. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auf Antrag aus dem Regime der Abgeltungsteuer herausfallen; gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG findet § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG keine Anwendung, somit aber das Teileinkünfteverfahren.[228]

Anders verhält es sich im Rahmen der Günstigerprüfung. Unter den Voraussetzungen des § 32d Abs. 6 EStG werden die nach § 20 EStG ermittelten Kapitaleinkünfte der tariflichen Einkommensteuer unterworfen, ohne dass hierbei auch das Teileinkünfteverfahren anzuwenden wäre[229]; eine Ausnahme von § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG ist nicht vorgesehen, der Steuerpflichtige hat die Einkünfte ohne Teileinkünfteverfahren seinem individuellen Steuersatz zu unterwerfen.[230] Auch ein Werbungskostenabzug wird ihm nicht gewährt.[231] Es verbleibt bei einer je nach Tarifzone unterschiedlichen Benachteiligung von Anteilseignern mit Anteilen im Privatvermögen.[232]

2. Besserstellung von Zinsen gegenüber Beteiligungserträgen

Zu fragen ist weiter, weshalb der Abgeltungsteuersatz von nur 25 % (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG) einheitlich sowohl für Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) als auch für Beteiligungserträge (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) gilt. Denn Beteiligungserträge i.S.v. ausgeschüttetem Gewinn sind auf Ebene der Kapitalgesellschaft mit Körperschaftsteuer vorbelastet, was beim Anteilseigner zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung führt.[233] Der bereits bei der Kapitalgesellschaft erfolgte steuerliche Zugriff auf diese Leistungsfähigkeit wird bei der Besteuerung des Anteilseigners nicht berücksichtigt. Zinsen aus Fremdkapitalüberlassung auf der anderen Seite weisen keine mit der Körperschaftsteuer vergleichbare Vorbelastung auf, da sie auf Ebene der Körperschaft

220 BFH v. 30.11.2016 – VIII R 11/14, BFHE 256, 455 = BStBl. II 2017, 443 = FR 2017, 1022, Rz. 32–35.

221 Vgl. Fn. 2.

222 Vgl. dazu oben I.4.a.

223 *Jachmann*, DStJG 34 (2011), 251 (261) m.w.N.

224 Vgl. nur *Hey*, DStZ 2017, 632 (636).

225 Vgl. *Ortmann-Babel/Zipfel*, BB 2007, 1869 (1877).

226 *Jachmann*, DStJG 34 (2011), 251 (261); *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. A 166.

227 *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. A 161, H 66; *Eckhoff*, FR 2007, 989 (996); *Schön*, DStR 2008, Beihefter zu Heft 17, 10, 16; *Loos*, DB 2007, 704 (705 f.); *Intemann*, DB 2007, 1658 (1661).

228 BMF v. 18.1.2016 – VI C 1-S 2252/08/10004, BStBl. I 2016, 85, Rz. 142; *Schlotter/Jansen* (Fn. 12) 124; *Werth* in Blümich, § 32d EStG Rz. 140.

229 Vgl. oben II. 5.

230 BFH v. 28.1.2015 – VIII R 13/13, BFHE 249, 125 = BStBl. II 2015, 393 = FR 2015, 814.

231 BFH v. 28.1.2015 – VIII R 13/13, BFHE 249, 125 = BStBl. II 2015, 393 = FR 2015, 814, Rz. 14.

232 Stv. *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 8 Rz. 504 ff.; *Klotz* (Fn. 2) 68 f., 110 ff.; *Englisch* (Fn. 2) 32 ff.; a.A. *Eckhoff*, FR 2007, 989 (997).

233 *Jochum*, DStZ 2010, 309 (311, 313).

in den Beschränkungen des § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG als Betriebsausgabe abgezogen werde konnten.[234] Dies führt auch zu einer Benachteiligung der Eigenfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung.

Die grundlegende gesetzgeberische Belastungsentscheidung, dass die Gewinne einer Kapitalgesellschaft im Falle einer Ausschüttung keine andere steuerliche Leistungsfähigkeit indizieren als zuvor auf Ebene der Gesellschaft[235] ist de lege lata in der Weise umgesetzt, dass nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens zunächst im Halbeinkünfteverfahren, später im Teileinkünfteverfahren die wirtschaftliche Doppelbelastung beseitigt wurde[236]. Die Folgerichtigkeit der Aufgabe dieser Grundentscheidung für Beteiligungserträge im Rahmen der Abgeltungsteuer erscheint fragwürdig, zumal der niedrige Abgeltungsteuersatz, der gleichermaßen für beide Ertragsarten gilt, keine Rechtfertigung geben kann.

3. Verlustverrechnungsverbot für Aktienverluste

Zwar ist das allgemeine Verlustverrechnungsverbot gem. § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG – geht man zutreffend von der Rechtfertigung der Grundentscheidung für einen Sondertarif für die Einkünfte aus Kapitalvermögen[237] aus - folgerichtig, indem der Sondertarif für Gewinne wie Verluste gilt. Die Verrechnung proportional niedrig besteuerter Verluste aus Kapitalvermögen mit progressiv hoch besteuerten Gewinnen aus anderen Einkunftsarten wäre nicht folgerichtig.[238] Diese Rechtfertigung greift aber nicht für das Verbot, Verluste aus der Veräußerung von Aktien mit Gewinnen aus anderen Kapitalanlagen auszugleichen (§ 20 Abs. 6 Satz 5 Halbs. 1 EStG), geht es doch um die Ungleichbehandlung gegenüber anderen, ebenfalls dem Sondertarif unterliegenden Verlusten aus Kapitalvermögen.[239] Eine weitere Benachteiligung besteht gegenüber Aktionären, die unter § 17 EStG fallen, denn für diese ist ein grundsätzlich unbeschränkter Verlustausgleich mit anderen positiven Einkünften möglich.[240] Besonders fragwürdig erscheint, dass auch Dividenden i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG – trotz identischer Quelle – einen Aktienverlust nicht mindern dürfen.[241]

Die Idee, gerade durch die Spekulation mit Aktien abstrakt drohende Haushaltsrisiken zu verhindern,[242] kann eine Rechtfertigung nicht tragen.[243] Auch bei drohenden Haushaltslücken in Zeiten schwacher Konjunktur ist eine strukturelle Überbelastung einzelner Steuerpflichtiger nicht zu rechtfertigen.[244] Dass Kursstürze an den Aktienmärkten zu massivem Verlustpotential bei den Steuerpflichtigen führen, bedeutet, dass sie massive Leistungsfähigkeitsminderungen bewirken. Weshalb aber der Staat – der jedenfalls mehr Einfluss auf Aktienkurse nehmen kann als der Steuerpflichtige – als Fiskus zwar an Kurssteigerungen verdienen, sich an Verlusten aber nicht beteiligen soll, erscheint fragwürdig. Geht es um reinen Fiskalschutz, kann dies Ungleichbehandlungen allgemein nicht rechtfertigen.[245] Auch als Sonderlast für Steuerpflichtige, die durch ihr Verhalten spezielle Risiken für die öffentlichen Haushalte verursachen, wäre das besondere Verlustverrechnungsverbot für Aktien nicht zu rechtfertigen, dies schon deshalb nicht, weil es weder indirekte Aktienanlagen noch Finanzprodukte erfasst, die wie Optionsscheine weit höhere Haushaltsrisiken bergen.[246]

Bleibt das Argument, die Verluste würden nicht endgültig unberücksichtigt bleiben. Was ist aber, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr neu in Aktien investieren kann oder er damit zu seinem wirtschaftlichen Nachteil handeln würde? Insoweit geht es um die Freiheit zur Wahl wirtschaftlich sinnvoller Anlagen (Art. 2 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG). Problematisch ist insoweit auch der Konflikt mit dem objektiven Nettoprinzip in der Totalperiode.[247]

IV. Fazit

Der VIII. Senat des BFH hat erste Linien zur Anwendung des Rechts der Abgeltungsteuer aufgezeigt. Insbesondere hinsichtlich der Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht im Rahmen von § 20 EStG und der Steuerbarkeit des Ausfalls einer Darlehensforderung hat der BFH für die notwendige Klärung gesorgt. Hieraus werden sich auch mit Blick auf die neue Rechtsprechung des IX. Senats zu § 17 EStG Konsequenzen für den Umgang mit Gesellschafterdarlehen und Bürgschaften ergeben.

An der Schnittstelle von Abgeltungsteuer und Regelbesteuerung/Kapitalertragsteuerabzugsverfahren und Veranlagungsverfahren besteht in mancher Hinsicht Rechtsunsicherheit, welche der BFH bislang nur z.T. ausräumen konnte. Insbesondere zu den Ausnahmen von der Abgeltungsteuer gem. § 32d Abs. 2 und Abs. 6 EStG hatte er aber Gelegenheit, Stellung zu nehmen.

Manches Detail der Abgeltungsteuer erscheint unnötig kompliziert oder birgt die Gefahr der Verfassungswidrigkeit. Es besteht Reformbedarf. Die Abgeltungsteuer sollte zu dem gemacht werden, was sie ursprünglich sein sollte – eine einfache Steuer. Dies ist aber kein Grund, sie ganz abzuschaffen.

234 *Jachmann*, DStJG 34 (2011), 251 (261); *Englisch*, StuW 2007, 221 (232); *Hey* (Fn. 232) § 11 Rz. 6; *Korn*, DStR 2009, 2509 (2513).

235 *Englisch*, StuW 2007, 221 (231); *Hey* (Fn. 232) § 11 Rz. 6.

236 *Worgulla*, FR 2013, 921 (924).

237 Vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, BStBl. II 1991, 654 = FR 1991, 375 m. Anm. *Felix*, Rz. 144.

238 *Jachmann*, DStJG 34 (2011), 251 (263 f.) m.w.N.

239 Vgl. auch *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. H 54 m.w.N.; *Englisch*, StuW 2007, 221 (236); *Klotz* (Fn. 2) 158 ff. m.w.N. zum Streitstand.

240 *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. H 54.

241 *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. H 60; *Dinkelbach*, DB 2009, 870 (873).

242 Vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912 in: BT-Drucks. 16/5491, 19; dazu *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. H 52 m.w.N.

243 Vgl. aber *Habscheidt*, Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern, 2003, S. 107 f.

244 *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. H 55; *Englisch*, StuW 2007, 221 (238).

245 *Jachmann*, DStJG 34 (2011), 251 (264 f.) m.w.N.

246 *Jochum*, DStZ 2010, 309 (313 ff.); *Loos*, DStZ 2010, 78 (83 f.).

247 *Jochum* (Fn. 7) § 20 Rz. H 68; *Hey* (Fn. 232) § 8 Rz. 506; *Dinkelbach*, DB 2009, 870 (873); *von Glasenapp*, BB 2008, 360.

Prof. Dr. Stephan Meyering / Dr. Matthias Gröne, beide Hagen*

Die GoB als verkanntes Problem bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit

Kritische Analyse der Konsequenzen der Aufgabe für die deutsche Steuer- und Handelsbilanz

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Grundlagen zu den handelsrechtlichen GoB
1. Geltungsbereich und Begriff
2. Rechtsnatur und Konkretisierung
3. Systematisierung
4. Handelsrechtliche GoB im derzeitigen Gefüge der steuerlichen Gewinnermittlung
III. Konsequenzen der Aufgabe der Maßgeblichkeit für die deutsche Steuerbilanz
1. Notwendigkeit allgemeiner GoB
2. Möglichkeiten der Ausgestaltung
3. Konsequenzen der Kodifizierung steuerlicher GoB
a) Überblick
b) Allgemeine GoB im geltenden Steuerrecht
c) Weitere Grundsätze
IV. Konsequenzen der Aufgabe der Maßgeblichkeit für die deutsche Handelsbilanz
1. Wegfall der Auslegung handelsrechtlicher GoB durch den BFH
2. Notwendigkeit der GoB-Auslegung durch andere Akteure
V. Konsequenzen für das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz
VI. Fazit

Bei den zunehmenden Diskussionen über eine mögliche Aufgabe der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz sind bisher vorwiegend die möglichen Konsequenzen auf die bilanziellen Einzelnormen analysiert werden. Weitgehend unberücksichtigt geblieben sind die Konsequenzen auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), welche in diesem Beitrag analysiert werden. Dabei wird sich zeigen, dass die Konsequenzen vielfältig sind und neben der Steuerbilanz auch die Handelsbilanz sowie das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz betreffen.

The discussions about a possible renouncing the relevance of the trade balance sheet for the tax balance sheet are focussed by the consequences for the individual rules concerning individual cases. But there are also consequences for the generally accepted German accounting principles (GoB) which will be analysed in this article. It turns out that these consequences are diverse. In addition to the tax balance sheet, they also relate to the trade balance sheet as well as the interaction of the trade and the tax balance sheet.

I. Einleitung

In Deutschland ist die steuerliche Gewinnermittlung mittels des vollständigen Betriebsvermögensvergleichs (sog. Steuerbilanz) durch die in § 5 Abs. 1 S. 1 EStG verankerte Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) geprägt. Demnach sind die handelsrechtlichen GoB auch steuerlich zu beachten, sofern dem keine steuerlichen Vorschriften entgegenstehen.

Diese Verknüpfung zwischen der Handels- und der Steuerbilanz ist in den letzten Jahren durch das Implementieren eigenständiger steuerlicher Vorschriften, welche von den handelsrechtlichen Maßgaben abweichen, zunehmend unter Druck geraten.[1] Neben diesen gesetzgeberischen Eingriffen haben auch das BMF und der BFH einer voranschreitenden Verselbständigung der Steuerbilanz Vorschub geleistet. Im Hinblick auf das BMF sind diverse Schreiben zu erwähnen, welche einer primär steuerrechtlich geprägten Auslegung auch handelsrechtlich bedeutsamer Normen das Wort reden.[2] Der BFH wiederum hat im Zuge der faktischen Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs klargestellt, dass steuerliche Normen auch dann ausschließlich nach steuerlichen Grundsätzen auszulegen sind, wenn sie eine handelsrechtliche Entsprechung haben.[3]

* Prof. Dr. *Stephan Meyering* ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, an der FernUniversität in Hagen und Mitglied der „Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre“ (FAST; siehe www.forschungsgruppe-steuerlehre.de). StB Dr. *Matthias Gröne* war Wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl und ist nun als Steuerberater bei NAUST HUNECKE & Partner, Iserlohn, tätig.

1 Vgl. *Prinz*, DB 2016, 9 ff.; *Kahle*, DB-Beil. 4/2014, 8 f.; *Schneeloch* in FS Sigloch, 2009, S. 383 ff.

2 Vgl. BMF v. 2.9.2016 – C 6 - S 2171-b/09/10002:002, BStBl. I 2016, 995; v. 12.5.2015 – IV C 6 - S 2174/07/10001:002, BStBl. I 2015, 462; v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239.

3 Der BFH hat entschieden, dass eine Steuerbilanz auch dann fehlerhaft ist, wenn der Steuerpflichtige den Fehler „nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung – bezogen auf die am Bilanzstichtag objektiv bestehenden Verhältnisse – erkennen konnte“; BFH v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317. Ein im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung subjektiv richtiger Bilanzansatz genügt somit nicht. Maßgebend für die Beurteilung der rechtlichen Verhältnisse ist vielmehr die objektive Rechtslage.

Die zunehmende Verselbständigung der Steuerbilanz bewirkt eine Einschränkung der Maßgeblichkeit, so dass im Schrifttum diskutiert wird, ob ein weiteres Festhalten an der Maßgeblichkeit adäquat ist. Allenfalls randständig ist bisher der Aspekt beachtet worden, dass mit dem Wegfall der Maßgeblichkeit auch der Anbindung der Steuerbilanz an die handelsrechtlichen GoB die Grundlage entzogen wäre.[4] Dabei sind unter den GoB nicht die konkreten Einzelnormen zur Bilanzierung zu verstehen, sondern vielmehr die sachverhaltsübergreifenden Bilanzierungsgrundsätze, wie sie insb. von *Leffson*[5] und *Moxter*[6] geprägt worden sind (siehe zum Begriff der GoB näher Kapitel II.1.).

Vor diesem Hintergrund besteht das Ziel dieses Beitrags in der Untersuchung der Konsequenzen, die mit einem Wegfall der Anbindung der Steuerbilanz an die handelsrechtlichen GoB verbunden wären. Wie sich zeigen wird, betreffen diese Konsequenzen nicht lediglich die Steuerbilanz, sondern auch die Handelsbilanz[7] sowie das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz. Dementsprechend bezieht sich die Analyse nicht nur auf die Steuerbilanz, sondern auch auf die Handelsbilanz und das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz.

Eine Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes erfolgt dahingehend, dass nur die Bilanzierung bzw. die steuerliche Gewinnermittlung handelsrechtlicher Kaufleute betrachtet wird, die nicht vom Wahlrecht des § 241a HGB Gebrauch machen.[8]

Der Beitrag ist in sechs Kapitel gegliedert: Im nachfolgenden II. Kapitel werden zunächst in aller gebotenen Kürze die erforderlichen theoretischen Grundlagen zu den handelsrechtlichen GoB skizziert. Anschließend erfolgen eine Analyse der Konsequenzen, welche sich durch einen Wegfall der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die Steuerbilanz ergeben (III. Kapitel) sowie der sich für die Handelsbilanz ergebenden Konsequenzen (IV. Kapitel). Im V. Kapitel werden die Konsequenzen für das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz analysiert. Das VI. Kapitel beschließt den Beitrag mit einem Fazit.

II. Grundlagen zu den handelsrechtlichen GoB

1. Geltungsbereich und Begriff

Der Geltungsbereich der GoB erstreckt sich auf sämtliche Kaufleute i.S.d. §§ 1–6 HGB, welche zur Erstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet sind. Dabei sind die GoB nach wohl h. M. unternehmensunabhängig, so dass den im Handelsrecht gesondert implementierten Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften (§§ 264–289a HGB) sowie für Unternehmen bestimmter Geschäftszweige (§§ 340–342e HGB) für die GoB keine Bedeutung zukommt.[9]

Der Begriff der GoB wird im Handelsrecht an mehreren Stellen verwendet (§§ 238 Abs. 1 S. 1, 239 Abs. 4 S. 1, 241 Abs. 1 S. 2, 243 Abs. 1, 256 S. 1, 257 Abs. 3 S. 1, 264 Abs. 2 S. 1, 297 Abs. 2 S. 1, 321 Abs. 2 S. 3, 322 Abs. 3 S. 1, 342 Abs. 2, 342b Abs. 2 S. 1 HGB), aber nicht definiert. Daher wird der Begriff den unbestimmten Rechtsbegriffen zugeordnet.[10] Diese dienen der allgemeinen Be- und Umschreibung von Sachverhalten, die von keiner Einzelnorm erfasst werden.[11] Als Einzelnormen werden dabei die Regelungen zur Bilanzierung verstanden, welche lediglich für die Bilanzierung eines bestimmten Bilanzpostens oder eines bestimmten Einzelfalls gelten (d. h. insb. eines bestimmten Vermögensgegenstands bzw. eines bestimmten Schuldpostens), während den GoB bilanzpostenübergreifende Gültigkeit zukommt.[12]

Unbestimmte Rechtsbegriffe besitzen zwar einen festen Begriffskern, sind aber naturgemäß vage, um ihre Anpassungsfähigkeit an sich stetig verändernde wirtschaftliche Verhältnisse zu gewährleisten.[13] Dieser Begriffskern der GoB kann entlang der Einzelbegriffe „Grundsätze", „ordnungsmäßiger" sowie „Buchführung" bestimmt werden:[14]

- Grundsätze: Als Grundsatz lässt sich ein Gebot mit allgemeinem Gültigkeitsanspruch und i. d. R. einer längeren Lebensdauer ansehen.[15] Ein Grundsatz reicht über den Einzelfall hinaus und fungiert als Basis für die Ableitung konkreter Bestimmungen.[16] Synonym kann von einer Basisregel oder einem Prinzip gesprochen werden. Da der Gesetzgeber den Grundsatzbegriff im Plural verwendet, ist klargestellt, dass eine Mehrzahl an Grundsätzen existiert.

4 Vgl. *Gräbe*, Das Maßgeblichkeitsprinzip vor dem Hintergrund des BilMoG, 2012, S. 324 ff.; *Kahle/Günther*, StuW 2012, 45; *Freidank/Velte*, StuW 2010, 185 ff.; *Prinz*, DB 2010, 2069 ff.; *Wehrheim/Fross*, StuW 2010, 195 ff.

5 Vgl. zuletzt *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl. 1987.

6 Vgl. *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, 2003.

7 Wenn hier und im Folgenden von der Handelsbilanz gesprochen wird, ist damit der handelsrechtliche Einzelabschluss gemeint. Dieser ist insb. vom handelsrechtlichen Konzernabschluss sowie vom Einzel- und Konzernabschluss nach IFRS zu unterscheiden.

8 Nicht betrachtet werden somit Kaufleute, die vom Wahlrecht des § 241a HGB Gebrauch machen sowie Steuerpflichtige, die freiwillig Bücher führen.

9 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Bilanzen, 14. Aufl. 2017, S. 105; *Baetge/Kirsch/Thiele* in Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, Kap. 4, Rz. 4 (Mai 2017); *Bieg/Waschbusch* in Böcking et al., Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, A 100, Rz. 35 (Juni 2017); *Lang* in Leffson/Großfeld, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriff im Bilanzrecht des HGB, 1986, S. 223. A.A.: *Hennrichs* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9, Rz. 71.

10 Vgl. *Thiele/Brötzmann* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 243 HGB Rz. 21 (August 2017); *Tiedchen* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 306 (August 2017); *Ballwieser*, ZfB-Erg. 1/1987, 3; *Lang* (Fn. 9), S. 233; BFH v. 12.5.1966 – IV 472/60, BStBl. III 1966, 371; BVerfG v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 61. Daneben wird auch von einer Generalklausel gesprochen; vgl. *Tanski*, Rechnungslegung und Bilanztheorie, 2013, S. 113; *Kruse*, Grundsatzätze ordnungsmäßiger Buchführung, 3. Aufl. 1978, S. 104 f.; *Freericks*, Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, 1976, S. 54.

11 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), Kap. 4, Rz. 3 (Mai 2017); *Fülbier/Kuschel/Selchert* in Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, § 252 HGB Rz. 15 (Mai 2017); *Federmann*, Bilanzierung nach Handelsrecht, Steuerrecht und IAS/IFRS, 12. Aufl. 2010, S. 187.

12 Vgl. zur Abgrenzung zwischen GoB und Einzelnormen *Beisse* in GS Knobbe-Keuk, 1997, S. 401; *Ballwieser*, ZfB-Erg. 1/1987, 5.

13 Vgl. *Tipke* in Leffson/Großfeld, Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, 1986, S. 2.

14 Vgl. *Lang* (Fn. 9), S. 221.

15 Vgl. *Baetge et al.* in Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss, § 243 HGB Rz. 11 (Mai 2017); *Müller* in Spitaler, Steuerberater-Jahrbuch 1956/57, S. 212.

16 Vgl. *Körner*, BFuP 1971, 23. *Hoffmann/Lüdenbach* setzen die Bedeutung der Grundsätze für die Bilanz mit derjenigen eines Fundaments für ein Bauwerk gleich; vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 2017, § 243 HGB Rz. 5.

– Das Suffix „ordnungsmäßig“[17] stellt auf die erforderliche Beschaffenheit des Zielobjekts ab (die Buchführung). Demnach muss die Buchführung einer gewissen inneren Ordnung genügen.[18]

– Buchführung: Als Buchführung lässt sich die planmäßige und geordnete Aufzeichnung sämtlicher Geschäftsvorfälle verstehen.[19] Sie dient vorrangig dem Zweck, Auskunft über Veränderungen der Vermögensgegenstände und Schulden zu erteilen sowie den Gewinn bzw. Verlust festzustellen. Nach h. M. ist ein weiter Buchführungsbegriff adressiert, welcher auch die Inventur und die Erstellung des Jahresabschlusses umfasst.[20]

Dieser Begriffskern bietet erste Anhaltspunkte für die Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB, ermöglicht aber noch nicht dessen Anwendung. Dafür ist eine weitere Konkretisierung notwendig.

2. Rechtsnatur und Konkretisierung

Angesichts der aufgezeigten Notwendigkeit der Konkretisierung der GoB stellt sich die Frage, wie diese zu erfolgen hat. Eng damit verbunden ist die Frage nach der Rechtsnatur der GoB.

Nach früher vertretener Ansicht sollte die Konkretisierung der GoB gem. der vorherrschenden Bilanzierungspraxis erfolgen (sog. induktive GoB-Ermittlung).[21] Dies entspricht auch der Meinung des historischen Gesetzgebers, welcher in einer Denkschrift zum HGB ausführte: „[N]ach den Gepflogenheiten sorgfältiger Kaufleute ist zu beurteilen, wie die Bücher geführt werden müssen“.[22] Demnach wurde den GoB die Rechtsnatur eines Handelsbrauchs zugeschrieben.[23] Hierunter ist die unter Kaufleuten übliche Verkehrssitte zu verstehen, welche sich aus dauernder tatsächlicher Übung ergibt.[24] Die induktive Ermittlung der GoB erfordert demnach die Feststellung des Handelsbrauchs. Problematisch hieran ist, dass sich Handelsbräuche kaum einwandfrei feststellen lassen und Vorgehensweisen beinhalten können, welche nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen.[25] Zudem versagt die induktive GoB-Ermittlung bei der Lösung neu auftretender Bilanzierungsfragen, da sich naturgemäß noch kein Handelsbrauch herausbilden konnte.[26]

Die Ansicht, dass GoB entsprechend der Handelsbräuche induktiv zu konkretisieren sind, geriet in den 1960er Jahren zunehmend in den Hintergrund. Als Auslöser gilt ein Beitrag von *Döllerer*, welcher die GoB als Mittel ansah, um die Zwecke der Handelsbilanz zu unterstützen.[27] Dem folgend werden GoB als Instrument verstanden, um den Zwecken der Handelsbilanz Geltung zu verschaffen.[28] Damit verbunden ist eine deduktive GoB-Ermittlung: Es ist festzustellen, welche Bilanzierung am umfänglichsten den Zwecken der Handelsbilanz entspricht. Da über die Zwecke und deren Gewichtung trotz vielfältiger Diskussionen aber bis heute keine Einigkeit besteht, lassen sich mittels der deduktiven Methode keine zweifelsfreien Ergebnisse erzielen.[29]

Diese Schwierigkeiten wurden 1985 im Zuge des Bilanzrichtlinien-Gesetzes (BiRiLiG) dadurch entschärft, dass eine Vielzahl von GoB kodifiziert worden sind (sie finden sich bis heute insb. in § 252 HGB). Damit trat die Auslegung bestehender GoB zunehmend an die Stelle der Gewinnung von GoB.[30] Hierzu reicht die deduktive Methode nicht mehr aus. Daher erfolgte eine Hinwendung zu einem hermeneutischen Vorgehen.[31] Demnach ist eine Norm unter Berücksichtigung verschiedener Kriterien auszulegen. Hierzu zählen insb. der Wortlaut, der Bedeutungszusammenhang zu anderen Vorschriften, die Entstehungsgeschichte und der Gesetzeszweck.[32] Da über die Kriterien und deren Gewichtung aber keine Einigkeit besteht, führt das hermeneutische Vorgehen ebenfalls zu keinen eindeutigen Ergebnissen.

17 Statt „ordnungsmäßig“ wird teilweise auch von „ordnungsgemäß“ gesprochen; so bspw. BFH v. 22.11.1988 – VIII R 62/85, BStBl. II 1989, 360; v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 849. *Leffson* führt aus, dass es sich bei „ordnungsmäßig“ um ein schlecht gebildetes Wort handelt, das auf Grund von Verdeutschungsbemühungen Eingang in die deutsche Sprache gefunden hat; vgl. *Leffson* (Fn. 5), S. 19 f. Gleichwohl sollte nicht ohne ersichtlichen Grund vom gesetzlichen Terminus abgewichen werden; so auch *Matschke/Brösel*, Unternehmensbewertung: Funktionen – Methoden – Grundsätze, 4. Aufl. 2013, S. 765.

18 Vgl. *Baetge et al.* (Fn. 15), § 243 HGB Rz. 12 (Mai 2017); *Solmecke*, Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2009, S. 14; *Leffson* (Fn. 5), S. 20; *Lang* (Fn. 9), S. 222.

19 Vgl. *Bieg/Waschbusch* (Fn. 9), A 100, Rz. 26 (Juni 2017).

20 Vgl. *Federmann* (Fn. 11), S. 191; *Beisse* (Fn. 12), S. 387; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 41; *Lang* (Fn. 9), S. 222; *Küting*, Die Unternehmung 1974, 297; *Schmalenbach*, Dynamische Bilanz, 13. Aufl. 1962, S. 3; *Müller* (Fn. 15), S. 217 f.

21 Vgl. *Anderson*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, 1965, S. 22 f.; *Littmann*, DStR 1963, 651 ff.; *van der Velde* in Spitaler, Steuerberater-Jahrbuch 1954/55, S. 57.

22 Deutscher Reichstag, Denkschrift zum Entwurf eines Handelsgesetzbuchs und eines Einführungsgesetzes in *Hahn/Mugdan*, Die gesamten Materialien zu den Reichs-Justizgesetzen, 1897, S. 225. *Schneider*, weist darauf hin, dass der historische Gesetzgeber dies nur auf die Dokumentation bezog, nicht hingegen auf die materiellen Bilanzierungsgrundsätze; vgl. *Schneider*, Betriebswirtschaftslehre, Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl. 1997, S. 107 f. *Christoffers* führt aus, dass der Gesetzgeber keine andere Wahl gehabt hätte als sich an die Bilanzierungspraxis der Kaufleute anzulehnen, da keine Gremien oder Institutionen für die Auslegung der GoB zur Verfügung gestanden hätten; vgl. *Christoffers*, BFuP 1970, 80.

23 Vgl. *Kruse* (Fn. 10), S. 53; *Glade* in Thomas/Zacharias/Niemann, Steuerberater-Jahrbuch 1966/67, S. 379; BFH v. 7.5.1965 – VI 128/64, BStBl. III 1965, 445; *Waldner*, BB 1961, 1108; *Mirre*, StuW 1942, Sp. 1.

24 Vgl. *Kruse* (Fn. 10), S. 61 ff.

25 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), S. 107; *Tanski* (Fn. 10), S. 117; *Yoshida* in FS Leffson, 1976, S. 56. *Leffson*, führt hierzu plakativ aus: „Die Rechtsordnung kann den Interessenten bei Streitfragen, in denen sie Partei sind, nicht die letzte Entscheidung zubilligen. Das wäre nicht anders, als würde statt des Bundeskartellamts die am Kartell beteiligte Unternehmergruppe über die Zulässigkeit von Kartellen entscheiden.“; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Aufl. 1970, S. 28.

26 Vgl. *Schneider* (Fn. 22), S. 108; *Euler*, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, 1996, S. 7; *Küting*, Die Unternehmung 1974, 302.

27 Vgl. *Döllerer*, BB 1959, 1220. Ähnliche Gedanken äußerte 1926 bereits *Becker*, vgl. *Becker*, StuW 1926, Sp. 962.

28 Vgl. *Bieg/Waschbusch* (Fn. 9), A 100, Rz. 39 (Juni 2017); *Hommel/Berndt*, BB 2009, 2190; *Kruse* (Fn. 10), S. 102; *Yoshida* (Fn. 25), S. 55; *Christoffers* (Fn. 22), 89. *Küting*, spricht von einer „Zielerreichungslehre“; *Küting*, Die Unternehmung 1974, 301. Diesem Ansatz folgte schließlich auch die Rechtsprechung; vgl. BFH v. 3.2.1969 – GrS 2/68, BStBl. II 1969, 291; v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607.

29 Vgl. *Tanski* (Fn. 10), S. 119; *Federmann* (Fn. 11), S. 191; *Euler* (Fn. 26), S. 19 f.; *Schneider*, StuW 1984, 141 ff.; *Waldner*, BB 1961, 1110.

30 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), S. 109; *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), S. 42.

31 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), Kap. 4, Rz. 18 (Mai 2017); *Bieg/Waschbusch* (Fn. 9), A 100, Rz. 40 (Juni 2017); *Tanski* (Fn. 10), S. 120.

32 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), S. 109 ff.; *Hennrichs*, WPg 2011, 863; *Beisse*, BFuP 1990, 505 ff.

3. Systematisierung

Sowohl die im Handelsrecht kodifizierten GoB wie auch die nicht kodifizierten GoB sind zahlreich. Daher bietet sich eine Systematisierung an. Dies entspricht zugleich der auch hier vertretenen Ansicht, dass die GoB kein loses Konglomerat einzelner Grundsätze bilden, sondern ein hierarchisches System von in folgerichtigen Zusammenhängen stehenden Prinzipien und Folgeprinzipien.[33] Dieses System ist offen, um die Anpassung an neue Gegebenheiten zu ermöglichen.[34] Aus dem Gesetz lässt sich ein derartiges System nicht ableiten, allerdings scheint auch der Gesetzgeber von dessen Existenz auszugehen. So wird bspw. in der Gesetzesbegründung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ausdrücklich von einem „GoB-System“[35] gesprochen.

Im Hinblick auf die Systematisierung der GoB sind im Schrifttum verschiedene GoB-Systeme entwickelt worden.[36] Die wohl größte Verbreitung haben dabei die folgenden zwei Systeme erfahren:

1. Ein von *Leffson* entwickeltes[37] und anschließend von *Baetge/Kirsch/Thiele*[38] weiterentwickeltes System sowie
2. ein auf *Moxter*[39] zurückgehendes System.

Ausgangspunkt beider Systeme sind die jeweils identifizierten Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses, denen einzelne Grundsätze entsprechend ihrer jeweiligen Zweckdienlichkeit zugeordnet werden; darüber hinaus existieren in beiden Systemen noch allgemeine, zweckübergreifende Grundsätze. Innerhalb der Zuordnung von Grundsätzen werden abstraktere durch konkretere Grundsätze präzisiert.

Die wesentlichen Unterschiede zwischen beiden GoB-Systemen basieren auf der unterschiedlichen Gewichtung der Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses: Das auf *Leffson* zurückgehende GoB-System unterstellt eine Gleichwertigkeit der identifizierten Jahresabschlusszwecke.[40] Folglich steht das GoB-System unter dem Leitgedanken des Ausgleichs der verschiedenen Jahresabschlusszwecke.[41] Auf Grund dessen stehen die Grundsätze in vielfältigen Beziehungen zueinander und weisen eine nur geringe Hierarchisierung auf. *Moxter* unterstellt hingegen eine Zweckdominanz der (vorsichtigen) Gewinnbemessung, so dass diesbezügliche Grundsätze das Fundament seines GoB-Systems bilden. Flankiert werden sie durch spezielle Informationsgrundsätze.[42]

Der Gesetzgeber unterstellte zuletzt offenbar eine Gleichwertigkeit der Jahresabschlusszwecke.[43] Daher scheint das auf *Leffson* zurückgehende GoB-System eher dem gesetzgeberischen Willen zu entsprechen. Für die weitere Analyse wird daher dieses System, welches in *Abbildung 1* auf der nächsten Seite dargestellt ist, zu Grunde gelegt.

4. Handelsrechtliche GoB im derzeitigen Gefüge der steuerlichen Gewinnermittlung

Prägend für die Steuerbilanz ist die sog. Maßgeblichkeit. Demnach haben Gewerbetreibende das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen GoB auszuweisen ist; es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Die Maßgeblichkeit basiert somit auf dem Grundsatz, dass die handelsrechtliche Bilanzierung auch in die Steuerbilanz zu übernehmen ist. Dies gilt nach derzeitigem Verständnis ohne weitere Einschränkungen allerdings nur in den Fällen, in denen einer handelsrechtlichen Regelung keine anderslautende steuerliche Bestimmung entgegensteht.[44] In diesem Fall ist demnach die handelsrechtliche Regelung unmittelbar auch für die Steuerbilanz maßgeblich.

Existiert hingegen eine anderslautende steuerliche Bestimmung erfolgt insoweit eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Eine solche Bestimmung kann sowohl als Wahlrecht wie auch als zwingende Vorschrift ausgestaltet sein.

Handelt es sich bei den anderslautenden steuerlichen Bestimmungen um Wahlrechte, wird aus dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG geschlossen, dass dieses unabhängig vom konkreten Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden darf.[45] Zu beachten ist dabei aber, dass die Wahlrechtsausübung in den Grenzen der handelsrechtlichen GoB erfolgen muss.[46] Dies entspricht zugleich dem Verständnis einer materiellen Maßgeblichkeit in Abgrenzung zu einer formellen Maßgeblichkeit (welche auf die Übereinstimmung mit dem handelsrechtlichen Wertansatz abstellt).[47]

Im Hinblick auf zwingende Vorschriften ergibt sich ein genereller Vorrang gegenüber abweichenden handelsrechtlichen Bestimmungen. Dieser Vorrang betrifft für den Bereich des Bilanzansatzes die in § 5 Abs. 1–5 EStG kodifizierten Vorschriften. Der Vorrang bewertungsrechtlicher Bestimmungen ist in § 5 Abs. 6 EStG sogar explizit kodifiziert (sog. Bewertungsvorbehalt). Die vom Handelsrecht abweichenden zwingenden Vorschriften sind auf das Berücksichtigen speziell steuerlich determinierter Maßgaben zurückzuführen.

33 Vgl. *Thiele/Brötzmann* (Fn. 10), § 243 HGB Rz. 64 (August 2017); *Euler* (Fn. 26), S. 17 f.; *Beisse*, BFuP 1990, 500 f.; *Körner*, BFuP 1971, 80.

34 Vgl. *Anzinger* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 35 (August 2017); *Marx*, FR 2016, 390; *Beisse* (Fn. 12), S. 403; *Euler* (Fn. 26), S. 16; *Beisse*, StuW 1984, 2.

35 BR-Drs. 344/08 v. 23.5.2008, 1.

36 Vgl. zu einem Überblick über verschiedene GoB-Systeme *Ballwieser*, ZfB-Erg. 1/1987, 9 ff. Als wesentliches Unterscheidungsmerkmal zwischen den einzelnen GoB-Systemen stellt er die unterschiedliche Gewichtung des Vorsichtsprinzips fest.

37 Vgl. *Leffson* (Fn. 5), S. 157 ff., insb. S. 181. Vgl. zu einem Überblick über dieses GoB-System auch *Gräbe* (Fn. 4), S. 122 f.

38 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), S. 115 ff., insb. S. 144.

39 Vgl. *Moxter* (Fn. 6).

40 Vgl. *Leffson* (Fn. 5), S. 98.

41 *Baetge/Kirsch/Thiele* sprechen von einem „Interessensausgleich“; vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), S. 103 f.

42 Vgl. *Moxter* (Fn. 7), S. 3 ff.

43 Vgl. BT-Drucks. 16/10067 v. 30.7.2008, 34.

44 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach* (Fn. 16), § 243 HGB Rz. 1.

45 Vgl. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Rz. 13; vgl. auch *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen, Band 2: Steuerbilanz, 8. Aufl. 2014, S. 28. Im Schrifttum ist diese Ansicht umstritten; vgl. hierzu *Hennrichs* (Fn. 9), § 9, Rz. 106; *Freidank/Velte*, StuW 2010, 189 f.

46 Hinzuweisen ist auf den Umstand, dass diese Maßgaben bei steuerlichen Vorschriften durchbrochen werden, welche steuersubventionellen Charakter aufweisen (bspw. §§ 6b, 7g EStG).

47 Vgl. *Krumm* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 5 EStG Rz. 180 f. (Juni 2017); *Scheffler* (Fn. 45), S. 21.

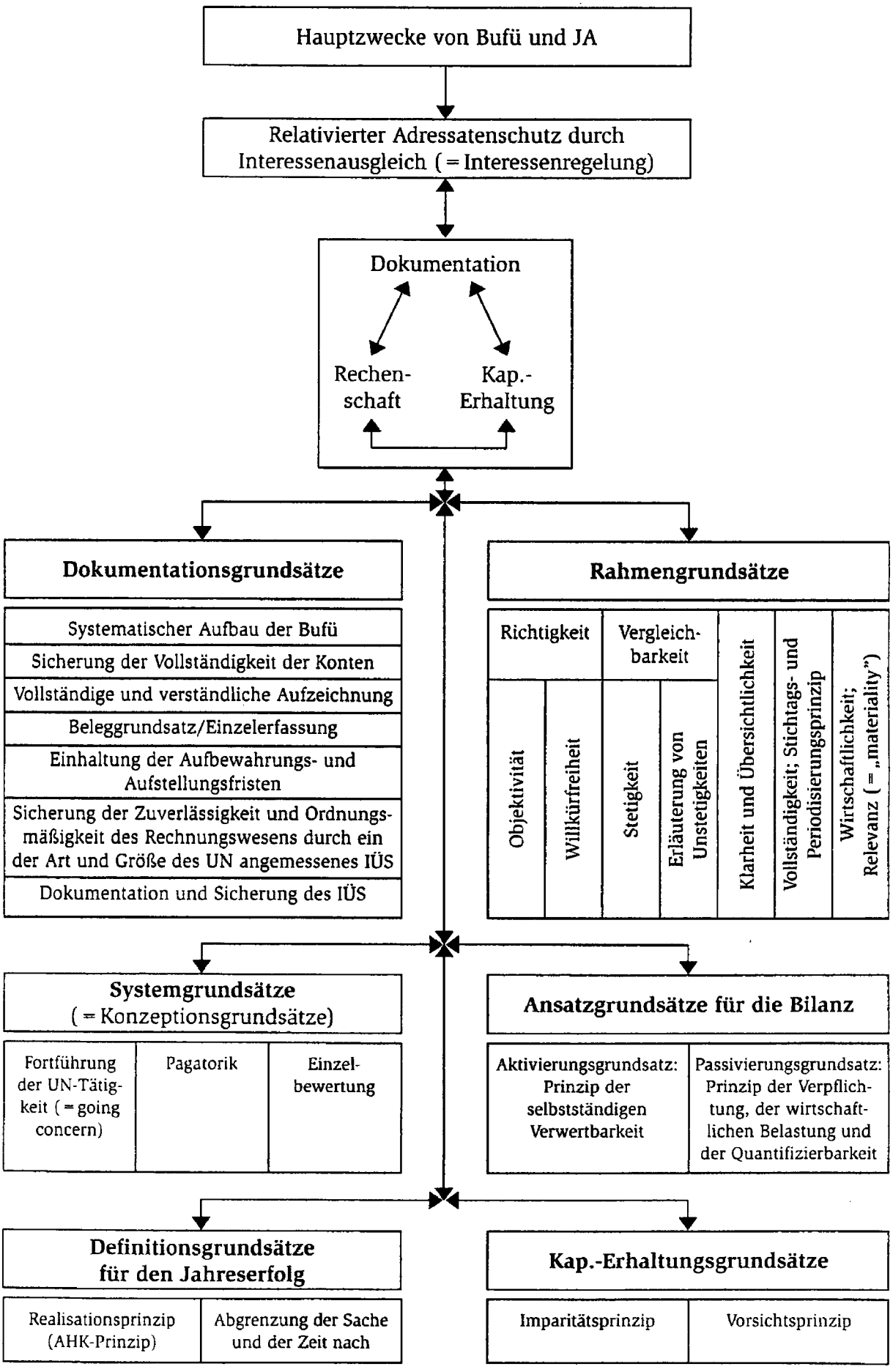


Abbildung 1: GoB-System nach *Baetge/Kirsch/Thiele* und *Leffson*[48]

48 Entnommen aus: *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), Kap. 4, Rz. 50 (Mai 2017).

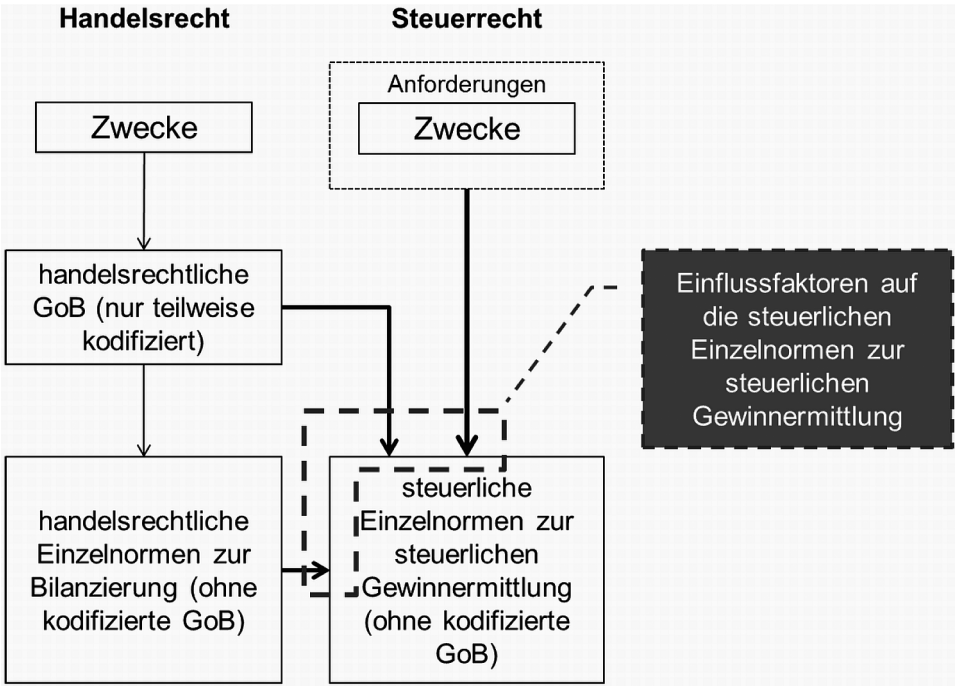


Abbildung 2: Einflussfaktoren auf die steuerlichen Einzelnormen zur steuerlichen Gewinnermittlung

Hierbei handelt es sich auf oberster Ebene um die Zwecke der Steuerbilanz, welche den in § 3 Abs. 1 AO kodifizierten Zwecken der Besteuerung entsprechen. Danach verfolgen Steuern den Primärzweck der Erzielung von Einnahmen für das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen. Verkürzt wird auch vom Fiskalzweck der Besteuerung gesprochen.[49] Es ist aber unmittelbar ersichtlich, dass dem Fiskalzweck auch Grenzen gesetzt sein müssen.

Diese Grenzen lassen sich als Anforderungen an die Besteuerung verstehen. Statt von Anforderungen kann auch von Prinzipien, Wertungen oder Sachgesetzlichkeiten gesprochen werden.[50] Sie geben somit den Rahmen vor, innerhalb dessen die Zwecke der Besteuerung verwirklicht werden können. Diese Anforderungen bilden nach *Tipke* in Anlehnung an das von *Canaris*[51] geprägte Systemdenken ein in Pyramidenform aufgebautes inneres System des Rechts.[52] An deren Spitze stehen fundamentale Anforderungen, welche jeweils durch konkretere Anforderungen (bereichsspezifisch) konkretisiert werden. Die fundamentalen Anforderungen werden vorrangig aus der Verfassung abgeleitet; zu ihnen zählen insb. die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der steuerlich induzierte Eigentumsschutz.[53]

Im Ergebnis ist damit festzustellen, dass den handelsrechtlichen GoB im derzeitigen Gefüge der Steuerbilanz dann Bedeutung zukommt, wenn einer handelsrechtlichen Regelung entweder keine anderslautende steuerliche Bestimmung entgegensteht oder aber eine steuerliche Bestimmung ein Wahlrecht vorsieht. Zudem zeigt sich, dass drei Faktoren auf die steuerlichen Einzelnormen zur Gewinnermittlung einwirken:

1. die handelsrechtlichen GoB,
2. unter bestimmten Voraussetzungen handelsrechtliche Einzelnormen und
3. die steuerlichen Anforderungen an die Gewinnermittlung.

Die Einflussfaktoren auf die steuerlichen Einzelnormen zur steuerlichen Gewinnermittlung sind in *Abbildung 2* zusammenfassend dargestellt.

III. Konsequenzen der Aufgabe der Maßgeblichkeit für die deutsche Steuerbilanz

1. Notwendigkeit allgemeiner GoB

Die Aufgabe der derzeitigen Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB würde die Notwendigkeit bedingen, die für die Steuerbilanz maßgeblichen Vorschriften zur Bilanzierung vollumfänglich zu kodifizieren (naheliegender Weise in der AO oder im EStG). Auch diese Vorschriften wären auslegungsbedürftig. Verantwortlich hierfür ist, dass die einem Gesetz zu Grunde liegende Sprache stets in gewissem Umfang mehrdeutig, ungenau und wandelbar ist.[54]

Außerdem ist ein bestimmter Grad an Offenheit bei gesetzlichen Formulierungen als wünschenswert anzusehen, um die Anpassungsfähigkeit des Gesetzes an neue Gegebenheiten sicherzustellen. Dies gilt im Bilanzsteuerrecht mehr als in ande-

49 Vgl. *Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. 2015, S. 5; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 10; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl. 2000, S. 74; *Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I: Allgemeiner Teil, 1991, S. 36.

50 Vgl. *Tipke* (Fn. 49), S. 68.

51 Vgl. grundlegend *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 1969.

52 Vgl. *Tipke* (Fn. 49), S. 67 ff.

53 Vgl. zu diesen Fundamentalprinzipien *Kempny*, StuW 2014, 185 ff.; *Meyering*, Steuerliche Gewinnermittlung von KMU durch Kassenvermögensvergleich, 2011, S. 73 ff.; *Kirchhof*, Die Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000; *Tipke* (Fn. 49), S. 118 ff.

54 Vgl. *Röhl/Röhl*, Allgemeine Rechtslehre, 3. Aufl. 2008, S. 33 ff.; *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, S. 41 f.

ren Steuerrechtsgebieten, da dieses Gebiet nach Abbildung des gesamten betrieblichen Geschehens strebt, welches naturgemäß einer schnellen Fortentwicklung unterliegt. Die Auslegung wird unterstützt durch auf das jeweilige Sachgebiet bezogene allgemeine Grundsätze, welche den Rahmen vorgeben, der bei der Auslegung nicht verlassen werden darf. Nichts anderes dürfte auch *Leffson* meinen, wenn er davon spricht, dass „solche sinnvollen Regeln [die handelsrechtlichen GoB; d. Verf.] auch dann maßgebend [wären], wenn das Gesetz nicht auf sie verwiese."[55]

Die Notwendigkeit allgemeiner GoB zeigt sich in praxi bspw. bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG sowie im Zuge der Diskussion um die Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB):

- Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG (sog. unvollständiger Betriebsvermögensvergleich) ist von Steuerpflichtigen vorzunehmen, welche lediglich steuerrechtlich, nicht aber handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet sind. Demnach sieht das Gesetz beim unvollständigen Betriebsvermögensvergleich auch keine Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB vor, sondern lediglich eine Zugrundelegung nicht näher bestimmter GoB (§ 4 Abs. 2 S. 1 EStG). Da die in § 4 EStG kodifizierten Maßgaben die Gewinnermittlung aber nur unvollständig regeln, erfordern die Praktikabilität und die hinreichend einheitliche Anwendung dieser Methode der Gewinnermittlung nach h. M. einen Rückgriff auf die handelsrechtlichen GoB.[56] Diese sind damit auch ohne gesetzlichen Verweis faktisch maßgeblich.
- Der im Jahr 2011 von der EU-Kommission vorgelegte Richtlinienentwurf zur GKKB ist im Schrifttum auch vor dem Hintergrund gerügt worden, dass er zu wenig allgemeine Gewinnermittlungsgrundsätze enthält.[57] Auf die Bedeutung wurde insb. vor dem Hintergrund hingewiesen, dass die GKKB im Dienste einer Vereinheitlichung der steuerlichen Gewinnermittlung in sämtlichen EU-Mitgliedstaaten steht. Angesichts in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlicher Begriffsverständnisse und Bilanzierungsvorschriften ist eine möglichst zweifelsfreie Deduktionsbasis für die Auslegung der Normen erforderlich, um die intendierte Vereinheitlichung zu stützen.

Zurück zur Steuerbilanz: Sofern das Gesetz keine Möglichkeit des Rückgriffs auf handelsrechtliche GoB mehr vorsieht, müsste sich die notwendige Auslegung gesetzlicher Vorschriften auf andere Grundlagen stützen.

Dabei wäre – wie in Abschnitt II.4. deutlich wurde – ein alleiniges Stützen auf die Zwecke der Steuerbilanz nicht adäquat. Es müsste vielmehr auf die flankierenden Anforderungen an die Besteuerung abgestellt werden. Zwar besteht über die Gültigkeit der Fundamentalanforderungen weitgehend Einigkeit, über ihr Verhältnis zueinander und die aus ihnen abzuleitenden Konsequenzen für die Auslegung von Normen findet sich im Schrifttum aber ein breites Meinungsspektrum. Dies zeigt sich exemplarisch am Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit: Einerseits wird es als Maßstab angesehen, der über die nach der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderliche Differenzierung zwischen Gleichheit und Ungleichheit bestimmt.[58] Andererseits wird es in einen globaleren verfassungsrechtlichen Kontext eingeordnet und hierbei als freiheitsrechtliches Prinzip verstanden, das auch umfassend die Grenzen des Steuerzugriffs determiniert.[59] Sofern die Bedeutung auf das erstgenannte Verständnis verengt wird, stellt sich die Frage nach der Konkretisierung des Maßstabs. Unumstritten ist lediglich, dass Steuerpflichtige gleicher Leistungsfähigkeit einer gleichen Steuerbelastung zu unterwerfen sind (horizontale Gerechtigkeit) und Steuerpflichtige mit unterschiedlicher Leistungsfähigkeit einer voneinander unterschiedlichen Steuerbelastung (vertikale Gerechtigkeit).[60] Worin sich Leistungsfähigkeit widerspiegelt und welche konkreten Belastungsunterschiede an eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit geknüpft sind, lässt sich dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit jedoch nicht entnehmen, so dass es inhaltlich vage bleibt und Anlass für vielfältige Diskussionen bietet.[61]

Dies aufnehmend, dürften sich aus den Fundamentalanforderungen allenfalls begrenzt hinreichend eindeutige Ergebnisse für die erforderliche Auslegung erzielen lassen. Um die damit einhergehende Einschränkung der Rechtssicherheit und der Praktikabilität zu verhindern, bedarf es bei einem Wegfall der Maßgeblichkeit auf steuerlicher Ebene allgemeiner GoB, die im Systemsinne als auf die Bilanzierung bezogene Konkretisierung der Fundamentalanforderungen fungieren sollten.

2. Möglichkeiten der Ausgestaltung

Wie zuvor ausgeführt, wäre der Gesetzgeber bei der Aufgabe der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB gefordert, steuerlich allgemeinen GoB Geltung zu verschaffen. Hinsichtlich der Ausgestaltung bieten sich dem Gesetzgeber insb. die folgenden beiden Möglichkeiten an:

1. Aufrechterhaltung einer steuerlichen Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB (nicht hingegen der handelsrechtlichen Einzelnormen) oder
2. gesonderte steuerliche Kodifizierung allgemeiner GoB, bspw. im EStG.

Die Ausgestaltung dieser beiden Möglichkeiten verdeutlicht *Abbildung 3*.

55 *Leffson* (Fn. 5), S. 22.

56 Vgl. *Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 23 (August2017); *Marx*, FR 2016, 390; *Plewka/Schmidt* in Lademann, Kommentar zum Einkommensteuerrecht, § 5 EStG Rz. 147 (Juli 2017); *Pickert*, DStR 1989, 374 ff.

57 Vgl. *Lenz/Rautenstrauch*, DB 2011, 730; *Marx*, DStZ 2011, 550; offenbar a.A.: *Weber-Grellet*, DB 2016, 1280.

58 Vgl. *Hey*, StuW 2015, 8; *Kempny*, StuW 2014, 198; *Tipke* (Fn. 49), S. 322; *Kruse* in FS Friauf, 1996, S. 796 ff.; *Kruse*, StuW 1990, 327; *Friauf* in Friauf, Steuerrecht und Verfassungsstaat, 1989, S. 28; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 97; *Vogel*, DStZ 1975, 410.

59 Vgl. *Weber-Grellet* (Fn. 49), S. 164; *Jüptner*, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, 1989, S. 10; *Kirchhof*, StuW 1985, 322 f.

60 Vgl. BVerfG v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 295; v. 12.5.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 120; v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 180; v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 279; *Tipke* (Fn. 49), S. 324 f.; *Arndt/Schumacher*, Einkommensbesteuerung und Grundrechte, 1993, S. 520; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 89; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 165; *Vogel*, DStZ 1975, 411.

61 Vgl. BVerfG v. 18.1.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 117; *Weber-Grellet* (Fn. 49), S. 164; *Tipke* (Fn. 49), S. 239; *Kraft*, Steuergerechtigkeit und Gewinnermittlung, 1991, S. 40; *Kruse*, StuW 1990, 328; *Costede* in FS Felix, 1989, S. 20; *Kirchhof*, StuW 1985, 329.

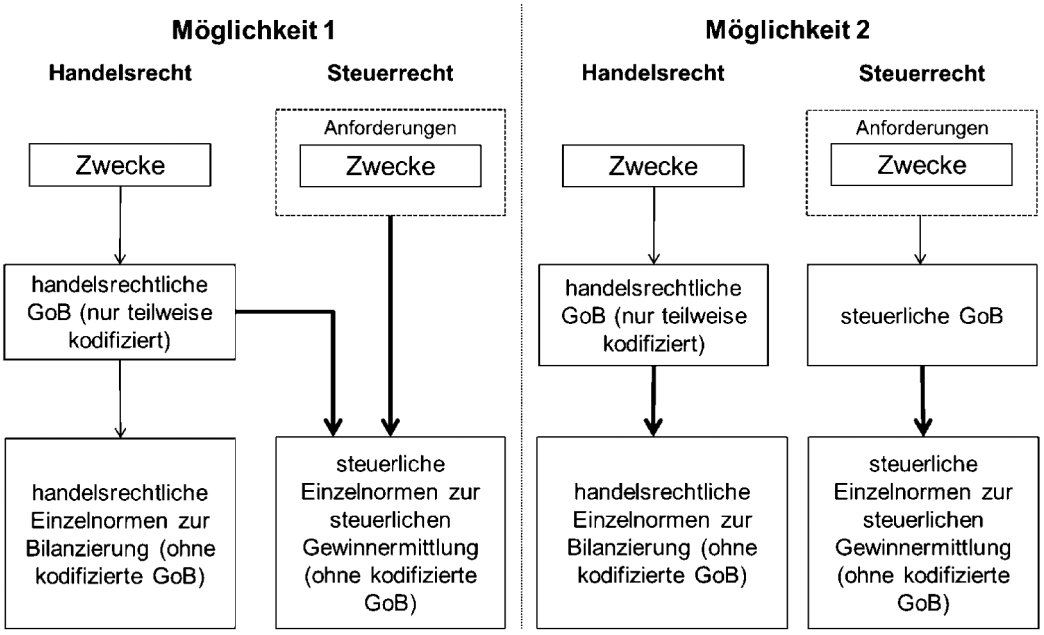


Abbildung 3: Möglichkeiten, allgemeinen GoB nach Aufgabe der Maßgeblichkeit steuerlich Geltung zu verschaffen

Die 1. Möglichkeit wäre mit dem Nachteil verbunden, dass die unterschiedlichen Zwecke der beiden Bilanzen sehr deutlich zum Vorschein kämen. Demnach wäre bei der Auslegung der steuerlichen Einzelnormen auf die von den Zwecken der Handelsbilanz geprägten handelsrechtlichen GoB abzustellen, obgleich die steuerlichen Einzelnormen ansonsten keine Bezüge zum Handelsrecht aufweisen würden (in den steuerlichen Einzelnormen würden sich bei dieser Möglichkeit die steuerlichen Zwecke bzw. Anforderungen widerspiegeln). Dies könnte bei der Auslegung zu wenig adäquaten Ergebnissen führen. Gleichzeitig käme den steuerlichen Zwecken bzw. Anforderungen bei der Auslegung auf Grund des primären Rückgriffs auf die handelsrechtlichen GoB keine hinreichende Bedeutung zu.

Vermeiden ließe sich diese Problematik durch die 2. Möglichkeit (gesonderte Kodifizierung von steuerlichen GoB). Die damit einhergehenden Konsequenzen werden im nächsten Abschnitt analysiert.

Möglichkeit 1 böte allerdings auch den Vorteil, einer Schutzwirkung vor fiskalisch motivierten Auslegungen des Gesetzes.[62] Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass im Handelsrecht der Zweck der Ermittlung einer gläubigerschutzwahrenden Zahlungsbemessungsgrundlage in die GoB und deren Auslegung einwirkt. Das steht im Widerspruch zu einem auf einen hohen Gewinnausweis gerichteten Fiskalzweck, durch welchen der Staat besser gestellt wäre als die Anteilseigner. Insoweit bewirkt die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB, dass der Fiskus mit den Anteilseignern gleichgestellt wird, deren Ansprüche ebenfalls auf Basis des ermittelten Gewinns bemessen werden. Im Schrifttum wird dieser maßgeblich auf *Döllerer*[63] zurückzuführende Gedanke als Teilhaber-These bezeichnet.[64] Deren strikte Umsetzung entfaltet für Steuerpflichtige folglich eine Schutzwirkung vor fiskalisch motivierten Gesetzesauslegungen oder -änderungen. Allerdings sieht sich die Teilhaber-These im Schrifttum auch vielfältiger Kritik ausgesetzt.[65] Außerdem bietet sie in der praktischen Anwendung insoweit nur begrenzte Schutzfunktion, als dass der Gesetzgeber – wie in jüngerer Vergangenheit mehrfach erfolgt – der Maßgeblichkeit zuwider laufende Steuerbilanznormen implementieren kann. Gleichwohl könnte Möglichkeit 1 den Fiskus im Sinne einer möglichst weitgehenden Beibehaltung der gesetzlichen Grundkonzeption tendenziell eher von der Implementierung eigenständiger steuerlicher Bilanzierungsnormen abhalten und damit bestandsfester machen. Insoweit kann auch davon gesprochen werden, dass der Teilhaber-These zumindest „moderierende Wirkung“[66] zukommt. Bei einem Wegfall der Schutzfunktion (Möglichkeit 2) bliebe als Schutz gegen fiskalisch motivierte Gesetzesänderungen lediglich das Verfassungsrecht.[67]

3. Konsequenzen der Kodifizierung steuerlicher GoB

a) Überblick

Die 2. Möglichkeit allgemeinen GoB steuerliche Geltung zu verschaffen (gesonderte Kodifizierung steuerlicher GoB) würde die Abkopplung der steuerlichen Gewinnermittlung vom Handelsrecht bewirken. Dies mag auf den ersten Blick zu begrüßen sein, da die Zwecke und Anforderungen der Steuerbilanz keine Deckungsgleichheit mit denen der Handelsbilanz aufweisen.[68] Folglich würden die sich in den handelsrechtlichen GoB widerspiegelnden Zwecke der Handelsbilanz keinen Eingang mehr in die Steuerbilanz finden. Die steuerlichen Normen könnten

62 Vgl. *Schön*, StuW 1995, 377; *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), S. 27; *Streim*, BFuP 1990, 534. Vgl. zu weiterem Nutzen der Maßgeblichkeit *Freidank/Velte*, StuW 2010, 185 ff.; *Wehrheim/Fross*, StuW 2010, 198 ff.

63 Vgl. *Döllerer*, BB 1971, 1333.

64 Vgl. *Wagner* in FS Dobler, 2014, S. 924; *Marx*, DStZ 2011, 1005; *Wehrheim/Fross*, ZfB 2010, 89.

65 Vgl. *Wagner* (Fn. 64), S. 925; *Hennrichs*, StuW 1999, 144; *Weber-Grellet*, DStR 1998, 1343.

66 *Marx*, DStZ 2011, 1005.

67 Vgl. *Weber-Grellet*, DB 1994, 290.

68 Vgl. *Weber-Grellet*, DB 1994, 288 f.; *Schneider*, StuW 1984, 157 f.; *Grass*, StuW 1969, Sp. 610. A.A.: *Wehrheim/Fross*, ZfB 2010, 89; *Döllerer*, BB 1971, 1333 ff.

Grundsatz	Handelsrechtliche Kodifizierung	Steuerliche Kodifizierung
Grundsatz der Richtigkeit	§ 239 Abs. 2 HGB: „Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden."	§ 90 Abs. 1 S. 2 AO: Beteiligte bei der Besteuerung müssen „die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen legen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben."
Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit	§ 243 Abs. 2 HGB: Der Jahresabschluss „muss klar und übersichtlich sein."	§ 145 Abs. 1 S. 1 AO: „Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens vermitteln kann."
Saldierungsverbot (als Konkretisierung der Klarheit und Übersichtlichkeit)	§ 246 Abs. 2 S. 1 HGB: „Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite […] verrechnet werden."	§ 5 Abs. 1a S. 1 EStG: „Posten der Aktivseite dürfen nicht mit Posten der Passivseite verrechnet werden."
Realisationsprinzip*	§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB: „Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind."	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG: „Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten […] anzusetzen." (gilt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 und Nr. 3 EStG auch für andere Wirtschaftsgüter)
Grundsatz der Bilanzidentität (als Teil der Stetigkeit)	§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB: „Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen."	§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG: Gewinn als „Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres."
Fortführungsprinzip	§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB: „Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen."	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG: Bewertung mit dem Teilwert, bei dessen Ermittlung „davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt."
Grundsatz der Einzelbewertung	§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB: „Die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten."	§ 6 Abs. 1 EStG: Es ist eine „Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter" vorzunehmen.
* Das Realisationsprinzip ist im HGB als sachverhaltsübergreifender Grundsatz anzusehen, da es sowohl bei der Bewertung von Vermögensgegenständen wie auch von Schulden gilt. Es wird im HGB bei sämtlichen Vermögensgegenständen durch das sog. „Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip" gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB konkretisiert. Da im Steuerrecht nicht zwischen Vermögensgegenständen und Schulden differenziert wird (beide stellen – aktive oder passive – Wirtschaftsgüter dar), übernimmt das Anschaffungs- bzw. Herstellungskostenprinzip demnach die Rolle des Realisationsprinzips.		

Abbildung 4: Im geltenden Steuerrecht implementierte GoB (Darstellung in aufsteigender Reihenfolge der handelsrechtlichen Normierung)

somit ausschließlich nach steuerlichen Maßgaben ausgelegt werden, so dass eine mögliche Verfälschung insoweit unterbunden wäre.

Aufdrängen würde sich bei dieser Möglichkeit aber die Frage, was mit den GoB ist, die noch nicht im geltenden Steuerrecht implementiert sind. Dieser Frage wird in Abschnitt c) nachgegangen. Zuvor wird aber herausgestellt, dass einige den handelsrechtlichen GoB entsprechende Grundsätze bereits im geltenden Steuerrecht implementiert sind.

b) Allgemeine GoB im geltenden Steuerrecht

Bei der Konkretisierung allgemeiner GoB müsste der Gesetzgeber nicht sämtliche Grundsätze neu in das Gesetz aufnehmen, denn bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass einige den handelsrechtlichen GoB entsprechende Grundsätze bereits im geltenden Steuerrecht implementiert sind. Namentlich handelt es sich dabei um die in *Abbildung 4* dargestellten Grundsätze.

Diese Grundsätze sind für die hier betrachteten buchführenden Kaufleute ohne Bedeutung, da sie bereits als handelsrechtliche GoB zu beachten sind.[69] Die Existenz erklärt sich durch die Zielsetzung, diese allgemeinen Grundsätze auch bei solchen Steuerpflichtigen zur Anwendung gelangen zu lassen, bei denen sie nicht bereits handelsrechtlich zu beachten sind.

Der Fortbestand dieser Grundsätze kann als unkritisch angesehen werden. Obgleich der Gesetzgeber diese Grundsätze nicht gesondert kodifizieren müsste, sollte bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit gleichwohl über die Anordnung im Gesetz nachgedacht werden, da sich diese Grundsätze dem jeweiligen Gesetz teilweise lediglich implizit entnehmen lassen. Zudem erstrecken sich die Grundsätze auf zwei Gesetze (die AO und das EStG) und sind überdies innerhalb dieser Gesetze über verschiedene Stellen verstreut. Im Sinne einer besseren Sichtbarkeit und einem damit verbundenen Herausstellen ihrer Bedeutung wäre eine Kodifizierung an einer zentralen Stelle wünschenswert (bspw. unter der Überschrift „Allgemeine Bilanzierungsgrundsätze"). Denkbar wäre auch, die jeweils für den Ansatz und die Bewertung maßgeblichen Grundsätze zu Beginn der betreffenden Normen (d. h. zu Beginn von § 5 EStG und § 6 EStG) zu kodifizieren. Gegen diese Alternative spricht aber, dass teilweise nicht eindeutig zwischen Ansatz und Bewertung differenziert werden kann (bspw. bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und bei der Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter) und dass einige Grundsätze sowohl bei dem Ansatz als auch bei der Bewertung herangezogen werden können. Nicht ohne Grund herrscht im Handelsrecht die Ansicht vor, dass die in § 252 HGB als „[a]llgemeine Bewertungsgrundsätze" bezeichneten GoB auch für den Ansatz beachtlich sind.[70]

c) Weitere Grundsätze

Wie sich bei der Systematisierung der handelsrechtlichen GoB in Abschnitt II.3. gezeigt hat, existiert eine Vielzahl weiterer Grundsätze, die noch nicht gesondert im geltenden Steuerrecht implementiert sind. Bei der 2. Möglichkeit wäre somit darüber nachzudenken, ob diese Grundsätze weiterhin auch steuerliche Gültigkeit entfalten sollen.

69 Es ist denkbar, dass sich steuerlich implementierte GoB im Detail von den handelsrechtlichen GoB unterscheiden. Dann wären insoweit doch die steuerlich implementierten GoB zu beachten. Derartige Unterschiede sind derzeit aber nicht zu erkennen.

70 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach* (Fn. 16), § 252 HGB Rz. 1; *Fülbier/Kuschel/Selchert* (Fn. 11), § 252 HGB Rz. 11 (Mai 2017).

Die Entscheidung über die weitere steuerliche Gültigkeit dürfte bei einigen Grundsätzen keine Schwierigkeiten bereiten. Namentlich betrifft dies die Grundsätze zur Dokumentation sowie die Systemgrundsätze, welche einer bilanzbasierten Gewinnermittlung wesensimmanent sind. Auch die Kodifizierung eines wohlverstandenen Grundsatzes der Vorsicht dürfte keinen besonderen Bedenken begegnen. Ein derartiges Vorsichtsprinzip sollte, ebenso wie das handelsrechtliche Pendant, darauf abstellen, dass bei Unsicherheit vorsichtig zu bilanzieren ist.[71] Mehr Schwierigkeiten bereitet u. E. die Entscheidung über die steuerliche Gültigkeit der folgenden Grundsätze:

– Grundsatz der Vergleichbarkeit,

– Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach und

– Imparitätsprinzip.

Daher werden diese Grundsätze nachfolgend näher betrachtet.

Die Bedeutung des Grundsatzes der Vergleichbarkeit (aus dem insb. das Stetigkeitsgebot abgeleitet wird) ergibt sich vorwiegend aus der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Bei einer stetigen Anwendung von Ansatz- und Bewertungsmethoden wird die Analyse der wirtschaftlichen Situation eines Unternehmens erleichtert.[72] Dem kommt für die Steuerbilanz mangels Informationsfunktion derzeit aber keine Bedeutung zu.[73] Der wesentliche Zweck dieses Grundsatzes in der Steuerbilanz besteht in einer Beschränkung steuerbilanzpolitischer Möglichkeiten, indem Wahlrechte und Ermessensspielräume sowohl inner- wie auch interperiodisch einheitlich auszuüben sind.[74] Eine derartige Einschränkung der Aktionsfreiheit der Steuerpflichtigen ist aber bei steuerlichen Wahlrechten nicht adäquat, die erkennbar steuersubventionellen Charakter aufweisen (insb. §§ 6b, 7g EStG).[75]

Fraglich ist auch die Adäquanz des Grundsatzes der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach.[76] Dieser Grundsatz stellt darauf ab, zu welchem Zeitpunkt Auszahlungen gewinnwirksam als Aufwendungen berücksichtigt werden. Nach dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach richtet sich die Zuordnung nach den Erträgen, indem diesen diejenigen Auszahlungen als Aufwendungen zugerechnet werden, welche zur Ertragserzielung notwendig waren.[77] In diesem Zusammenhang spricht *Moxter* von einer Alimentation der Erträge (sog. Alimentationsthese).[78] Konkretisiert wird dies bei ihrer Natur nach zeitraumbezogenen Auszahlungen (Dauerschuldverhältnissen) durch den Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach. Demnach sind diese Auszahlungen zeitproportional entsprechend des Zeitraums als Aufwendungen zu behandeln, für den sie geleistet werden.[79] Steuerrechtliche Bedeutung erlangte dabei vorwiegend der Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach, welcher vom BFH für die Feststellung der für die Rückstellungsbildung erforderlichen wirtschaftlichen Verursachung nutzbar gemacht wurde.[80] Allerdings verabschiedete sich der BFH wenig später wieder von diesem Grundsatz und stellte fest, dass es keinen Grundsatz gebe, nach dem Aufwendungen denjenigen Erträgen zuzurechnen seien, welche zu ihrer Erzielung notwendig seien.[81] Darüber hinaus wird in der Literatur häufiger die Frage aufgeworfen, ob sich aus diesem Grundsatz hinreichend eindeutige Ergebnisse für die Aufwandsverrechnung herleiten lassen.[82] Es muss allerdings auch anerkannt werden, dass bisher kein Grundsatz entwickelt wurde, welcher eindeutiger über die Aufwandsverrechnung bestimmt.

Die größten Kontroversen dürfte es bezüglich der steuerlichen Kodifizierung des Imparitätsprinzips geben, welches die aufwandswirksame Berücksichtigung von drohenden Verlusten und Risiken vor dem Zeitpunkt ihrer Realisation gebietet.[83] Der Gesetzgeber hat diesen Grundsatz in den letzten Jahren zunehmend eingeschränkt, indem ein steuerliches Ansatzverbot von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG) bzw. restriktivere Voraussetzungen zur Vornahme von Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG) kodifiziert worden sind. Gleichwohl gilt dieser Grundsatz bis heute fort, was auch seitens der Rechtsprechung mehrfach bekräftigt worden ist.[84] Im Schrifttum wird die Adäquanz eines steuerlichen Imparitätsprinzips hingegen seit jeher lebhaft diskutiert. Unter Verweis auf das zumeist als Beurteilungsmaßstab dienende Verständnis der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit spricht sich ein Teil des Schrifttums für die steuerliche Gültigkeit des Imparitätsprinzips aus,[85] ein anderer dagegen.[86] Ferner besteht Uneinigkeit hinsichtlich der Frage, ob das Imparitätsprinzip die Berücksichtigung bereits eingetretener oder erst künftig eintretender Verluste bewirkt.[87] Jedwedes derartige Urteil verlangt eine Klärung, was unter dem bis heute unbestimmten Begriff der Leis-

71 Vgl. *Winkeljohann/Büssow* in Ellrott et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016, § 252 HGB Rz. 32 f.; *Binger*, Ansatz und Bewertung von Rückstellungen, 2007, S. 34 f.

72 Vgl. *Velte*, StuW 2014, 246; *Leffson* (Fn. 5), S. 426; *Förschle/Kropp*, ZfB 1986, 873; *Schmalenbach* (Fn. 20), S. 51.

73 Vgl. *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 308; *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 927; *Federmann* (Fn. 11), S. 219. Es kann dahingestellt bleiben, ob eine informationsorientierte Bilanzierung möglicherweise einen sachgerechten Anknüpfungspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung darstellt.

74 Vor diesem Hintergrund wird die steuerliche Gültigkeit des Stetigkeitsgebots auch mit dem Willkürverbot begründet; vgl. hierzu *Zwirner/Künkele*, Ubg 2013, 309; *Söffing*, DB 1987, 2598. Die Bedeutung weiterhin betonend: *Velte*, StuW 2014, 255.

75 Vgl. *Kupsch/Achtert*, BB 1997, 411; *Schneeloch*, WPg 1990, 227.

76 Die Bezeichnung als Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach geht auf *Leffson*, zurück; vgl. *Leffson*, 1987 (Fn. 5), S. 299 ff. Teilweise wird dieser Grundsatz auch als Ausprägung des Realisationsprinzips angesehen; vgl. *Herzig* in FS Schmidt, 1993, S. 212 f.; *Moxter*, BB 1984, 1780. Darüber hinaus wird auch vom „Periodisierungsprinzip" gesprochen; vgl. *Tiedchen* (Fn. 10), § 5 EStG Rz. 430 (August2017); *Federmann* (Fn. 11), S. 199.

77 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), S. 135; *Gräbe* (Fn. 4), S. 129.

78 Vgl. *Moxter* (Fn. 6), S. 47; *Moxter*, BB 1984, 1784.

79 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), S. 136; *Leffson* (Fn. 5), S. 330.

80 Vgl. BFH v. 24.1.1990 – I B 112/88, BStBl. II 1990, 435; v. 25.8.1989 – III R 95/87, BStBl. II 1989, 895; v. 28.6.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1989, 553; v. 19.5.1987 – VIII R 327/83, BStBl. II 1987, 849.

81 Vgl. BFH v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2001, 122. Vgl. zu einer Würdigung dieser Rechtsprechung *Schellhorn*, BFuP 2003, 306 ff.; *Christiansen*, DStZ 2002, 163 ff.; *Gosch*, DStR 2002, 977 ff. Der BFH hat seine Ansicht seither nicht mehr bekräftigt, ihr aber auch nicht widersprochen.

82 Vgl. *Christiansen*, BFuP 1994, 36 ff.; *Siegel*, BFuP 1994, 1 ff.; *Woerner* in FS Moxter, 1994, S. 505.

83 Vgl. näher zum Imparitätsprinzip *Tiedchen* (Fn. 10), § 5 EStG Rz. 388 (August 2017); *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), S. 137 ff.; *Moxter* (Fn. 6), S. 55 ff.

84 Vgl. BFH v. 31.8.2011 – IV B 72/10, BFH/NV 2012, 22; v. 27.6.2001 – I R 45/97, BStBl. II 2001, 122.

85 So *Wehrheim/Fross*, ZfB 2010, 84; *Hennrichs* in Ebeling, Besteuerung vom Einkommen, 2001, S. 318 f.

86 So *Wagner*, DB 1998, 2077; *Wagner*, DStR 1997, 518 f.; *Weber-Grellet*, DB 1994, 291.

87 Vgl. *Hennrichs* (Fn. 85), S. 319 f.; *Schulze-Osterloh*, DStJG 2000, 72 f.; *Hoffmann*, DStR 1999, 1545 ff.; *Kessler*, DStR 1994, 1294 ff.

tungsfähigkeit zu verstehen und wann von deren Minderung auszugehen ist. Da eindeutige Antworten nicht möglich erscheinen, handelt es sich um ein Werturteil. Zu Gunsten der Gültigkeit eines Imparitätsprinzips ließe sich unabhängig davon vorbringen, dass das Prinzip den steuerlichen induzierten Schutz des Eigentums im Sinne von Art. 14 GG unterstützt.[88] Zudem würde eine Gültigkeit dieses Grundsatzes dazu beitragen, dass der Staat nicht besser als die Anteilseigner eines Unternehmens gestellt wird (im Sinne der Teilhaber-These; siehe Abschnitt III.2.).

Eine Kodifizierung handelsrechtlicher GoB im Steuerrecht könnte auch als Gelegenheit zur Kodifizierung bisher nicht normierter Grundsätze genutzt werden. Hierbei ist insb. an die Aktivierungs- und Passivierungsgrundsätze zu denken, welche auf die Konkretisierung der Begriffe des aktiven und des passiven Wirtschaftsguts abstellen und damit den Kreis der ansatzfähigen Wirtschaftsgüter determinieren. Diese Grundsätze werden zumindest nach neuerem Verständnis den GoB zugerechnet.[89] Da es sich bei der Bestimmung der ansatzfähigen Wirtschaftsgüter um eine für die Steuerbilanz zentrale Festlegung handelt, ist eine Kodifizierung der Aktivierungs- und Passivierungsgrundsätze wünschenswert.[90] Dies würde auch eine Verringerung der in Schrifttum und Rechtsprechung vielfältig diskutierten Zweifelsfragen zu den Ansatzvoraussetzungen für Wirtschaftsgüter bewirken.[91]

IV. Konsequenzen der Aufgabe der Maßgeblichkeit für die deutsche Handelsbilanz

1. Wegfall der Auslegung handelsrechtlicher GoB durch den BFH

Auf den ersten Blick scheint ein Wegfall der Maßgeblichkeit keine Auswirkungen auf die Handelsbilanz zu entfalten. Bei genauem Besehen zeigen sich aber sehr wohl Konsequenzen. Diese ergeben sich vorwiegend daraus, dass sich der BFH nicht mehr mit der Auslegung handelsrechtlicher GoB zu befassen hätte. Die Auslegung oblag bisher regelmäßig dem BFH, da Gerichtsverfahren zu bilanziellen Fragen beinahe ausschließlich aus steuerlichen Gründen geführt worden sind, während handelsrechtlich veranlasste Gerichtsverfahren eine Ausnahme darstellen.[92] Demzufolge hatte der für die Auslegung des Handelsrechts zuständige BGH ungeachtet seiner Kompetenzen nur selten Gelegenheit zur Äußerung. Folglich war es vielmehr der BFH, der die Auslegung und damit auch die Entwicklung der handelsrechtlichen GoB durch seine Rechtsprechung maßgeblich prägte und insoweit als treibende Kraft fungierte.[93] Hierfür lassen sich in der Historie des Bilanzrechts vielfältige Beispiele finden – sowohl für Fragen zu Leitgedanken des Bilanzrechts wie auch für spezielle Bilanzierungsfragen.

Im Hinblick auf Leitgedanken des Bilanzrechts ist insb. an die Diskussion über die Zugrundelegung einer bestimmten Bilanztheorie zu denken. Hierbei konkurrierten die auf *Schmalenbach* zurückgehende dynamische Bilanztheorie[94] und die auf *Simon* zurückgehende statische Bilanztheorie[95] miteinander. Bereits Ende der 1920er Jahre ging der RFH dazu über, seine Rechtsprechung auf einzelne Elemente der dynamischen Bilanztheorie zu stützen.[96] Der BFH schloss sich dem später an und berief sich in einer Entscheidung sogar unmittelbar auf dynamisches Gedankengut. So verwarf er eine vorherige Entscheidung des Finanzgerichts unter Verweis darauf, dass die Entscheidung „die Bilanzbilder in einer mit den Grundsätzen dynamischer Bilanzbetrachtung nicht zu vereinbarenden Weise verzerren“[97] würden. Später führte der BFH in einer weiteren Entscheidung aus: „[N]ach dynamischer Bilanzauffassung ist die zeitraumrichtige Gewinnermittlung, die auch als Problem der richtigen Periodenabgrenzung bezeichnet wird, eine der tragenden Grundsätze des Bilanzrechts.“[98] Darüber hinaus wird die dynamische Bilanztheorie sogar als neben den handelsrechtlichen GoB bestehende Rechtsquelle bezeichnet.[99] Auch in einer Vielzahl weiterer Gutachten und Entscheidungen des BFH lassen sich Verweise auf die dynamische Bilanztheorie finden.[100]

Die von der dynamischen Bilanztheorie geprägte Rechtsprechung wird auch als dynamische Phase bezeichnet.[101] Sie spiegelt sich insb. in einem hohen Aktivierungsumfang wider (teilweise wurden Posten zur Aktivierung zugelassen, denen kein entgeltlicher Erwerb zu Grunde lag).[102] Dies entspricht dem in der dynamischen Bilanztheorie wesentlichen Gedanken der Verteilung von Auszahlungen auf die Perioden entsprechend der wirtschaftlichen Verursachung.[103]

Der dynamischen Phase wirkte der BFH Ende der 1960er entgegen (sog. statische Wende).[104] Demnach dominierte fortan, statt einer „richtigen“ Abgrenzung von Ein- und Auszahlungen, vielmehr die „richtige“ Darstellung von Wirtschaftsgütern die Auslegung der handelsrechtlichen GoB. Damit einher ging

88 Vgl. *Schlotter*, FR 2007, 957; *Schlotter*, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, S. 260; *Hennrichs* (Fn. 85), S. 321.

89 Vgl. *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), Kap. 4, Rz. 89 (Mai 2017); *Baetge/Kirsch/Thiele* (Fn. 9), S. 129 ff.; *Solmecke* (Fn. 18), S. 196.

90 Ebenso *Weber-Grellet*, DB 2016, 1283; *Weber-Grellet*, DB 2010, 2299.

91 Vgl. stellvertretend zu diesen Diskussionen *Euler/Hommel*, BB 2014, 2475 ff.; *Brösel/Haaker*, BFuP 2013, 227 ff.; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl. 2007, S. 6 ff., 73 ff.; *Costede*, StuW 1995, 115 ff.

92 Vgl. *Plaumann*, Auslegungshierarchie des HGB, 2013, S. 201.

93 Vgl. *Marx*, FR 2016, 393; *Streim*, BFuP 1990, 532; *Leffson* (Fn. 5), S. 139. *Grass* sprach bereits 1965 davon, dass „das Steuerwesen der Hauptlieferant der Auseinandersetzungen über die GoB“ sei; *Grass*, StuW 1969, Sp. 611. Ähnlich in Bezug auf den RFH: *Spitaler*, StuW 1959, Sp. 635.

94 Vgl. grundlegend *Schmalenbach* (Fn. 20).

95 Vgl. grundlegend *Simon*, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien, 4. Aufl. 1910.

96 Vgl. RFH v. 18.5.1938 – VI 233/38, RStBl. 1938, 817.

97 BFH v. 13.5.1958 – I 290/56 U, BStBl. III 1958, 331.

98 BFH v. 14.1.1960 – IV 108/58 U, BStBl. III 1960, 317.

99 Vgl. BFH v. 20.5.1958 – IV 222/56 U, BStBl. III 1958, 333.

100 Vgl. BFH v. 18.3.1965 – IV 116/64 U, BStBl. III 1965, 290; v. 25.9.1962 – I 253/60 U, BStBl. III 1963, 86; v. 4.9.1962 – I 198/61 U, BStBl. III 1963, 7; v. 17.4.1962 – I 180/61 U, BStBl. III 1962, 308; v. 22.5.1958 – IV 222/56 U, BStBl. III 1958, 334; v. 19.12.1957 – IV 432/56 U, BStBl. III 1958, 163; v. 13.8.1957 – I 46/57 U, BStBl. III 1957, 351; v. 19.7.1955 – I 149/54 S, BStBl. III 1955, 267; v. 8.9.1953 – I 57/52 U, BStBl. III 1953, 346; v. 5.5.1953 – I D 2/53 S, BStBl. III 1953, 224.

101 Vgl. *Moxter*, WPg 2009, 10, Fn. 19; *Vogt*, Die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz, 1991, S. 115.

102 Vgl. *Knobbe-Keuk* (Fn. 20), S. 86; *Groh* in Hörstmann/Niemann/Rose, Steuerberater-Jahrbuch 1979/80, S. 121 ff.

103 Vgl. *Körner*, BFuP 1971, 85; *Anderson* (Fn. 21), S. 43.

104 Vgl. *Berndt*, Grundsätze ordnungsmäßiger passiver Rechnungsabgrenzung, 1998, S. 194; *Beisse*, StuW 1984, 3; *Moxter*, BB 1984, 1782; *Schneider*, StuW 1984, 145.

eine stärkere Betonung von Objektivierungs- und Vorsichtsgedanken.[105] Deutlich zum Ausdruck kam dieser Verständniswandel in einem Urteil vom 31.05.1967, in welchem sich der BFH ausdrücklich von den bisher entwickelten Grundsätzen zur verursachungsgerechten Periodenzuordnung von Einzahlungen distanzierte.[106] Bei diesem Verständniswandel berief sich der BFH auch auf das 1965 erlassene AktG,[107] das ebenfalls im Dienste einer Abkehr vom dynamischen Bilanzverständnis stand. Diese Rechtsprechung des BFH trug auch dazu bei, dass die Bilanzierungsvorschriften des AktG 1965 als rechtsformunabhängige Konkretisierung der handelsrechtlichen GoB angesehen wurden.[108]

Der Einfluss des BFH auf die Auslegung spezieller Bilanzierungsfragen lässt sich am Beispiel der Bilanzierung passiver Rechnungsabgrenzungsposten verdeutlichen. Zur Erinnerung: Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind nach heutigem Recht zu bilden, soweit Einnahmen vor dem Bilanzstichtag Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 250 Abs. 2 HGB). Bevor der Ansatz passiver Rechnungsabgrenzungsposten im Rahmen des AktG 1965 erstmals kodifiziert wurde,[109] sah die kaufmännische Praxis bereits einen Ansatz vor, der aber an restriktive Voraussetzungen geknüpft war.[110] Der BFH redete aber umfänglicher vorgenommenen passiven Rechnungsabgrenzungen das Wort und ließ diese bereits zu, wenn lediglich faktische Verpflichtungen vorlagen.[111] Dies entsprach einer Annäherung an die dynamische Bilanztheorie, bei welcher passive Rechnungsabgrenzungsposten – anders als bei der statischen Bilanztheorie – keine Verpflichtungen im Rechtssinne darstellen, sondern vielmehr ein Mittel zur Verteilung von Einzahlungen und einer daraus resultierenden Glättung des Periodengewinns.[112] Im Zuge der statischen Wende ruderte der BFH zunehmend zurück, indem er zunächst bei einer Entschädigung für ein unbefristetes Wettbewerbsverbot unter Berufung auf die unbestimmte Dauer den Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens versagte.[113] Wenig später stellte er klar, dass eine passive Rechnungsabgrenzung das Bestehen eines zivilrechtlichen Schuldverhältnisses erfordert.[114] Schließlich führte der erkennende Senat aus, dass ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten die Höhe der sich aus dem zu Grunde liegenden zivilrechtlichen Schuldverhältnis ergebenden Leistungen nicht übersteigen darf.[115] Die weitere Befassung des BFH mit dem Ansatz passiver Rechnungsabgrenzungsposten hatte vorwiegend die Auslegung der „bestimmten Zeit" zum Gegenstand. In diesem Zusammenhang entwickelte der BFH die Formel, dass der Zeitraum entweder kalendermäßig bestimmt sein oder sich rechnerisch ein Mindestzeitraum ermitteln lassen muss.[116] Eine bloße Schätzung des Zeitraums ist für den Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens hingegen als nicht hinreichend qualifiziert worden.[117]

Bei einem Wegfall der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB hätte der BFH nicht mehr aus steuerlichen Gründen über die Auslegung handelsbilanzieller Normen zu entscheiden und könnte damit nicht mehr an der Prägung handelsrechtlicher GoB mitwirken. Dies könnte begrüßt werden, da sich die seitens des BFH vorgenommene GoB-Auslegung häufiger dem Vorwurf ausgesetzt sah, die GoB zu stark steuerlich zu prägen.[118] Sofern dieser Vorwurf zutrifft, würde dies – wie auch die Rechtsprechung betont[119] – im Widerspruch zu den gesetzessystematisch ausschließlich zu Grunde zu legenden handelsrechtlichen Maßgaben stehen.[120] Insoweit könnte ein Wegfall der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB dazu beitragen, dass diese fortan ausschließlich nach handelsrechtlichen Maßgaben ausgelegt werden.

2. Notwendigkeit der GoB-Auslegung durch andere Akteure

Bei einem Wegfall des BFH als Akteur der handelsrechtlichen GoB-Auslegung müssten andere Akteure das sich zwangsläufig ergebende Vakuum füllen, um die GoB adäquat weiterzuentwickeln. Zuvorderst wäre hier an den BGH zu denken, welcher bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit möglicherweise häufiger zu Fragen der Gewinnermittlung und -verteilung Stellung beziehen müsste. Sofern es hierzu aber nicht kommen sollte, käme die Auslegung von GoB anderen Akteuren zu.

Zu denken ist hierbei vorrangig an das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) und darüber hinaus an das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW), die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) sowie an die Bundessteuerberaterkammer (BStBK).

Dem DRSC kommt bereits heute Bedeutung für die Auslegung von GoB zu, da es seitens des Bundesministeriums der Justiz (BMJ) zur Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung von Grundsätzen der Konzernrechnungslegung ermächtigt wurde (§ 342 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 HGB). Diese Empfehlungen betreffen auch Regelungsbereiche, welche für den Einzelabschluss relevant sind, so dass sich eine tatsächliche Bedeutung ergibt.[121]

105 Vgl. *Rößler*, Abgrenzung und Bewertung von Vermögensgegenständen, 2012, S. 73; *Groh* (Fn. 102), S. 129.

106 Vgl. BFH v. 31.5.1967 – I 208/63, BStBl. III 1967, 607.

107 Vgl. Aktiengesetz v. 6.9.1965, BStBl. I 1965, 1089.

108 Vgl. *Gail*, ZfB-Erg. 1/1987, 53; *Döllerer*, BB 1965, 1417.

109 Die steuerrechtliche Kodifikation erfolgte im EStG 1969 (§ 5 Abs. 3); vgl. Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 16.5.1969, BGBl. I 1969, 421.

110 Vgl. *Berndt* (Fn. 104), S. 154; *Kruse* (Fn. 10), S. 211.

111 Vgl. BFH v. 22.5.1958 – IV 222/56 U, BStBl. III 1958, 334; v. 16.5.1957 – IV 82/56 U, BStBl. III 1957, 342.

112 Vgl. *Berndt* (Fn. 104), S. 104.

113 Vgl. BFH v. 26.5.1965 – I 84/63 U, BStBl. III 1965, 481.

114 Vgl. BFH v. 24.1.1969 – III 198/65, BStBl. II 1969, 310.

115 Vgl. BFH v. 3.5.1983 – III R 100/81, BStBl. II 1983, 574.

116 Vgl. BFH v. 5.4.1984 – IV R 96/82, BStBl. II 1984, 552; v. 3.5.1983 – VIII R 100/81, BStBl. II 1983, 574; v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132; v. 24.3.1982 – IV R 96/78, BStBl. 1982, 643; v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669.

117 Vgl. BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; v. 3.11.1982 – I B 23/82, BStBl. II 1983, 132; v. 17.7.1980 – IV R 10/76, BStBl. II 1981, 669.

118 Vgl. *Beisse*, BFuP 1990, 508; *Leffson* (Fn. 5), S. 139; *Beisse*, StuW 1984, 6; *Anderson* (Fn. 21), S. 69. *Gelhausen/Fey*, sprechen gar von einer „Maßgeblichkeit der Staatsfinanzen für das Bilanzrecht"; *Gelhausen/Fey*, BB 1994, 603.

119 Deutlich hierzu der BFH in einem Gutachten aus dem Jahre 1954: „Es ist unrichtig, wenn das Finanzgericht meint, eine Buchführung sei nur dann ordnungsmäßig, wenn sie nicht nur den Vorschriften des HGB, sondern auch den besonderen steuerlichen Grundsätzen […] entspreche"; BFH v. 25.3.1954 – IV D 1/53 S., BStBl. III 1954, 195. Ebenso bereits: RFH v. 9.3.1938 – VI 115/38, StuW 1938, Sp. 459.

120 Plakativ hierzu *Beisse*: „Das Steuerrecht hat diese GoB so zu nehmen, wie es sie vorfindet"; *Beisse* in FS Beusch, 1993, S. 91.

121 Vgl. *Böcking/Dutzi* in Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 342 HGB Rz. 96 (August 2017); *Schmidt/Holland* in Ellrott et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl. 2016, § 342 HGB Rz. 9.

Bei einigen Standards hat das DRSC sogar ausdrücklich die analoge Anwendung im Einzelabschluss empfohlen.[122]

Obgleich das DRSC bereits gewichtige Beiträge zur Entwicklung von Grundsätzen der Konzernrechnungslegung geleistet hat, wirft ein weiterer Bedeutungszuwachs Bedenken auf. So handelt es sich bei dem DRSC um ein Gremium, dem es an rechtsstaatlicher Erdung fehlt. Zwar müssen die erarbeiteten Gesetzesauslegungen durch das BMJ auf ihre Vereinbarkeit mit den handelsrechtlichen GoB geprüft werden; faktisch wird statt einer inhaltlichen aber lediglich eine formale Prüfung vorgenommen.[123] Hinzu kommt, dass sich das DRSC durch Mitgliedsbeiträge finanziert, deren größter Teil durch kapitalmarktorientierte Unternehmen aufgebracht wird.[124] Dies dürfte die Tendenz befördern, die Interessen dieser Unternehmen besonders zu berücksichtigen. Das würde zu Lasten kleiner und mittlerer Unternehmen gehen, deren Jahresabschluss zudem weniger im Dienste der bei größeren Unternehmen bedeutsamen Informationsfunktion steht.[125] Die Gefahr einer zu stark ausgeprägten Orientierung an einzelnen Gruppen wäre auch im Hinblick auf einen Bedeutungszuwachs der GoB-Auslegung durch das IDW und die BStBK immanent.

Zu erwarten ist auch, dass die vorgenannten Akteure den Systemcharakter der GoB vernachlässigen und ihre GoB-Auslegung stattdessen zu stark einzelfallspezifisch vornehmen. Diese Erwartung wird durch Beispiele der jüngeren Vergangenheit gestützt. Zu nennen ist etwa der Entwurf zu DRS 32 über die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände[126] sowie die seitens des IDW geäußerte Einschätzung, dass Sachleistungen an Arbeitnehmer keine Umsatzerlöse darstellen, da sie grundsätzlich unentgeltlich gewährt werden.[127] In Frage steht auch die Einheitlichkeit der Auslegung durch die privaten Institutionen. Deutlich wurde dies im Hinblick auf die gegenteiligen Ansichten des IDW und der BStBK zu der Frage, ob passive latente Steuern den Ansatz von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten i.S.d. § 249 HGB begründen und damit nicht lediglich von mindestens mittelgroßen Kapitalgesellschaften zu bilanzieren sind.[128]

Als möglicherweise unabhängigere und stärker dem Systemdenken verhaftete Auslegungsquelle wäre auch ein Bedeutungszuwachs des fachwissenschaftlichen Schrifttums denkbar. Dessen bisherige Bedeutung für die GoB-Auslegung hat sich nicht zuletzt durch die bereits erwähnten Arbeiten von *Leffson* und *Moxter* gezeigt.[129] Beispielhaft kann hierzu ferner auf die bereits erwähnte *Moxter'sche* Alimentationsthese verwiesen werden, welche der BFH mehrfach für die Rechtsprechung nutzbar gemacht hat.[130] Allerdings ist in jüngerer Vergangenheit festzustellen, dass sich Vertreter der betriebswirtschaftlichen Rechnungslegungsforschung zunehmend aus der Befassung mit anwendungsorientierten Bilanzierungsfragen zurückgezogen haben.[131] Dies wirft deutliche Zweifel an der künftigen Bedeutung des fachwissenschaftlichen Schrifttums im Hinblick auf die GoB-Auslegung auf.

Schließlich könnte ein Wegfall der Auslegung handelsrechtlicher GoB dazu führen, dass die Praxis stärker geneigt ist, handelsrechtliche Bilanzierungsfragen durch einen Rückgriff auf die IFRS zu lösen,[132] da diese einen deutlich höheren Detaillierungsgrad aufweisen und für eine große Anzahl an Einzelfragen konkrete Bilanzierungslösungen vorgeben. Ein derartiger Rückgriff auf die IFRS wäre aber nicht im Sinne des Gesetzgebers, hat dieser doch im Rahmen des BilMoG zum Ausdruck gebracht, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards keine Auslegungsquelle darstellen[133] (einer Ansicht, der wir uns anschließen). Dies schließt gleichwohl nicht aus, dass eine in den IFRS implementierte Vorgehensweise handelsrechtlich übernommen wird, sofern sie mit dem GoB-System im Einklang steht.[134]

V. Konsequenzen für das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz

Der Wegfall der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB könnte dazu führen, dass in Handels- und Steuerbilanz jeweils eigene GoB gültig wären. Die jeweils kodifizierten Grundsätze dürften sich dann zwar voneinander unterscheiden, allerdings ist auch eine große Schnittmenge zu erwarten. Dies gilt zuvorderst für die Grundsätze, welche bei einer bilanzbasierten Gewinnermittlung systemprägend und weithin unabhängig von den jeweiligen Zwecken der Bilanzierung sind. Vorwiegend ist hier an die Dokumentationsgrundsätze wie auch an die Systemgrundsätze zu denken. Vor diesem Hintergrund ist es kaum einzusehen, warum eine steuerlich induzierte Auslegung nicht auch unmittelbar für das Handelsrecht gültig sein sollte, so lange keine davon abweichende Auslegung Platz greift. Insoweit wäre es nicht zuletzt im Sinne der Effizienz der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung denkbar, die Maßgeblichkeit für derartige Grundsätze beizubehalten.

Sofern sich bei der Auslegung angesichts der unterschiedlichen Bilanzierungszwecke jedoch Differenzen ergeben, wäre zu entscheiden, ob diese zwingend eine jeweils unterschiedliche Bilanzierung erfordern. Zumindest bei geringfügigen Differenzen dürfte aus theoretischer Sicht im Hinblick auf die Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit eine einheitliche Vorgehensweise zu rechtfertigen sein. Unbenommen bliebe die Notwendigkeit, im Einzelfall feststellen zu müssen, ob die Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeitsvoraussetzungen erfüllt sind.

Aus praktischer Sicht wäre anzunehmen, dass zumindest viele kleine und mittlere Unternehmen einer Differenzierung zwischen handels- und steuerrechtlichen GoB keine Bedeutung beimessen würden. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Bilanzierung bei diesen Unternehmen erfahrungsgemäß primär

122 Vgl. *Plaumann* (Fn. 92), S. 146.

123 Vgl. *Böcking/Dutzi* (Fn. 121), § 342 HGB Rz. 84 (August 2017); *Moxter*, DB 1998, 1427.

124 Vgl. *Burger/Sing/Ulbrich*, KoR 2005, 126.

125 Ähnlich *Moxter*, DB 1998, 1426.

126 Kritisch dazu *Mujkanovic*, StuB 2015, 523 ff.

127 Vgl. *IDW*, IDW-Life 2016, 303; kritisch: *Lüdenbach/Freiberg/Hoffmann*, DB 2016, 1085 ff., die offensichtlich ironisch von „innovativer Weiterentwicklung der GoB" sprechen.

128 Vgl. hierzu *Gröne/Meyering*, DB 2014, 669.

129 Bereits die Bedeutung des fachwissenschaftlichen Schrifttums betonend: *Müller* (Fn. 15), S. 249. Ebenfalls die Bedeutung darstellend: *Leffson* (Fn. 5), S. 143 ff.

130 Siehe hierzu Abschnitt III.3.

131 Vgl. *Ballwieser*, Der Konzern 2014, 144; *Siegel et al.*, FR 2013, 1129.

132 Vgl. *Wehrheim/Fross*, ZfB 2010, 91.

133 Vgl. Deutscher Bundestag, BT-Drs. 16/10067 v. 30.6.2008, 35. Ebenfalls ablehnend: *Wehrheim/Fross*, ZfB 2010, 91 f.; *Moxter*, WPg 2009, 9.

134 Vgl. *Hennrichs*, WPg 2011, 867.

im Dienste der Erfüllung steuerlicher Bilanzierungspflichten steht, während die Bedeutung der handelsrechtlichen Bilanzierung zumeist untergeordnet ist. Demzufolge wäre zu erwarten, dass die steuerliche GoB-Rechtsprechung bei den betreffenden Unternehmen nicht zuletzt auf Grund fehlender Abschlussprüfung und damit verbundener Selbstdisziplinierung auch künftig umfassend Eingang in die handelsrechtliche Bilanzierung findet. Dies entspräche dem derzeitigen Ist-Zustand bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG in umgekehrter Wirkungsrichtung. Demnach wäre zumindest bei kleinen und mittleren Unternehmen mit einer formalgesetzlichen Differenzierung zwischen handels- und steuerrechtlichen GoB insgesamt wenig gewonnen.

VI. Fazit

Die Analyse hat gezeigt, dass mit einer Aufgabe der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB für die Steuerbilanz vielfältige Konsequenzen verbunden wären. Diese betreffen die Steuerbilanz, die Handelsbilanz wie auch das Zusammenwirken beider Bilanzen.

Der Gesetzgeber wäre gefordert, steuerlich allgemeinen GoB Geltung zu verschaffen. Dies könnte insb. durch die Aufrechterhaltung einer steuerlichen Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB (nicht hingegen der handelsrechtlichen Einzelnormen; hier als Möglichkeit 1 bezeichnet) oder durch eine gesonderte steuerliche Kodifizierung von GoB geschehen (Möglichkeit 2).

Die 1. Möglichkeit wäre mit dem Nachteil verbunden, dass die unterschiedlichen Zwecke der beiden Bilanzen sehr deutlich zum Vorschein kämen, ohne für die steuerlichen Zwecke und Anforderungen ausreichende Berücksichtigung zu gewährleisten. Gleichzeitig böte diese Möglichkeit allerdings den Vorteil, dass die derzeitige Schutzwirkung der Maßgeblichkeit vor fiskalisch motivierten Auslegungen des Gesetzes weiterhin erhalten bliebe.

Bei der 2. Möglichkeit wäre der Gesetzgeber nicht gezwungen, sämtliche Grundsätze neu in das Gesetz aufzunehmen, da bereits einige von ihnen im geltenden Steuerrecht implementiert sind. Da sich diese Grundsätze dem Gesetz aber zumeist nur implizit entnehmen lassen, wäre eine zusammengefasste Kodifizierung an zentraler Stelle wünschenswert. Über die Aufnahme weiterer Grundsätze müsste einzelfallabhängig entschieden werden. Dies betrifft insb. den Grundsatz der Vergleichbarkeit, den Grundsatz der Abgrenzung der Sache nach und das Imparitätsprinzip, da die Bedeutung dieser Prinzipien im Steuerrecht nicht obligatorisch erscheint. Schließlich käme es bei dieser Möglichkeit zu einem Wegfall der Schutzfunktion der Maßgeblichkeit vor fiskalisch motivierten Auslegungen des Gesetzes.

Deutlich wurde, dass eine Abkopplung der Steuerbilanz von den handelsrechtlichen GoB mit einer Abkopplung von der handelsrechtlichen Entwicklung einhergehen würde. Dies könnte zwar zur stärkeren Betonung steuerlicher Anforderungen an die Gewinnermittlung genutzt werden, würde die Gewinnermittlung aber gleichzeitig noch anfälliger für fiskalisch motivierte Gesetzesänderungen machen.

Im Hinblick auf die Konsequenzen für die Handelsbilanz hat sich gezeigt, dass die steuerliche Rechtsprechung die Entwicklung der handelsrechtlichen GoB seit jeher maßgeblich beeinflusst hat. Damit geht aber auch der Vorwurf einer zu starken steuerlichen GoB-Prägung einher. Dem wäre bei einer Aufgabe der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die Steuerbilanz abgeholfen. Allerdings müsste die erforderliche GoB-Auslegung dann durch andere Akteure vorgenommen werden, womit keinesfalls automatisch adäquatere Ergebnisse verbunden wären.

In Bezug auf das Zusammenwirken von Handels- und Steuerbilanz wurde offensichtlich, dass es zwischen jeweils eigenständigen handels- und steuerrechtlichen GoB große Schnittmengen geben dürfte. Sich gleichwohl ergebende Differenzen könnten ggf. aus Wesentlichkeitsgründen vernachlässigt werden. Bei kleinen und mittleren Unternehmen ist sogar eine weitgehend identische Handhabung zu erwarten.

Insgesamt ist damit festzustellen, dass eine Aufgabe der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB zwar theoretisch die Möglichkeit bietet, die unterschiedlichen Zwecke der beiden Bilanzen unverfälschter zu verfolgen. Dem steht aber entgegen, dass eine strikte Differenzierung in handels- und steuerrechtliche GoB mit Effizienzeinbußen einhergeht. Außerdem würde die Differenzierung in der Handhabung Schwierigkeiten bereiten und in Reinform wohl nicht bei allen Kaufleuten praktische Anwendung finden. Auf Grund der vielfältigen Konsequenzen für die Handelsbilanz, für die Steuerbilanz und für deren Zusammenwirken sollte die Aufgabe der Maßgeblichkeit gut überlegt sein.

*Prof. Dr. Kay Blaufus / Ilko Trenn**

Tax Compliance Management – Ergebnisse einer Befragung mittelständischer Unternehmen

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Rechtsgrundlagen und Zielsetzung von Tax Compliance Management Systemen
1. Rechtsgrundlagen
2. Zielsetzungen von Tax Compliance Management Systemen (TCMS)
a) Vermeidung von Tax Compliance Risiken
b) Reaktionsfunktion
c) Steuerplanungsfunktion
d) Marketingfunktion
III. Theoretische Anforderungen an die Ausgestaltung eines TCMS
IV. Derzeitige Umsetzung von TCMS in mittelständischen Unternehmen
1. Methodik und Stichprobenbeschreibung
2. Charakteristika der Stichprobe
3. Ergebnisse der Befragung
a) Tax Compliance-Kultur
b) Tax Compliance-Ziele
c) Tax Compliance-Organisation
d) Compliance-Risiken
e) Compliance-Programm
f) Tax Compliance-Kommunikation
g) Compliance-Überwachung und Verbesserung
V. Tax Compliance Management Index
1. Ermittlungsmethodik
2. Deskriptive Statistik
3. Determinanten der Tax Compliance Management Qualität
VI. Zusammenfassung und Diskussion

Der vorliegende Beitrag analysiert den gegenwärtigen Stand der Umsetzung von Tax Compliance Management Maßnahmen in einer Stichprobe des deutschen Mittelstands. Auf der Basis der theoretischen Anforderungen des Schrifttums und des Instituts der Wirtschaftsprüfer wird ein Index entwickelt, der die Qualität des Tax Compliance Managements eines Unternehmens messen soll (TCMS-Index). Die empirische Analyse zeigt, dass die theoretisch formulierten Anforderungen an ein Tax Compliance Management System in den mittelständischen Unternehmen derzeit regelmäßig nicht ausreichend erfüllt werden. Dabei variiert die Qualität des Tax Compliance Managements zwischen den Unternehmen erheblich und wird insbesondere durch die personelle Ausstattung der Steuerabteilung beeinflusst.

The article analyses the current status of the implementation of tax compliance management systems in a sample of small and medium-sized enterprises. Considering the theoretical requirements of the relevant literature and the Institute of Public Auditors in Germany, an index is developed that measures the quality of tax compliance management in a company (TCMS-index). The empirical analysis demonstrates that the theoretical requirements are on average not sufficiently fulfilled in small and medium-sized enterprises. The quality of tax compliance management varies largely in the sample and is particularly driven by personnel resources of the tax department.

I. Einleitung

Spätestens seit der Festlegung der Finanzverwaltung, dass ein innerbetriebliches Kontrollsystem (IKS) gegen den Vorsatz oder die Leichtfertigkeit, und damit gegen die Annahme einer Steuerstraf- oder ordnungswidrigkeit, sprechen kann[1], hat die Bedeutung sog. Tax Compliance Management Systeme in der Unternehmenspraxis erheblich an Relevanz gewonnen. Wie ein solches Kontrollsystem auszugestalten ist, lässt die Finanzverwaltung jedoch offen. Dabei ist die Frage, welche Anforderungen das Tax Compliance Management System zu erfüllen hat, um eine exkulpierende Wirkung entfalten zu können, nicht nur für die Steuerpflichtigen und deren Berater, sondern auch für die Finanzverwaltung selbst bedeutsam. So müssen Betriebsprüfer gem. § 10 BPO entscheiden, ob sie einen Fall an die Straf- und Bußgeldsachenstelle weiterleiten. Auch Betriebsprüfer werden demnach entscheiden müssen, ob ein bestehendes Tax Compliance Management System im Einzelfall die Anforderungen erfüllt, um Vorsatz bzw. Leichtfertigkeit auszuschließen. Vor diesem Hintergrund hat das Institut der Wirtschaftsprüfer im Mai 2017 den IDW Praxishinweis 1/2016 „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“ verabschiedet, der die theoretischen Anforderungen an die Ausgestaltung eines Tax Compliance Management Systems formuliert, dessen Zweck die vollständige und zeitgerechte Erfüllung steuerlicher Pflichten sein soll.

Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, den aktuellen Stand der Umsetzung der Tax Compliance Maßnahmen am Beispiel mit-

* Prof. Dr. *Kay Blaufus* ist Direktor des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Leibniz Universität Hannover. M.Sc. *Ilko Trenn* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Institut und zudem Mitarbeiter der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Bereich Audit. Für die Unterstützung bei der Durchführung der Befragung bedanken sich die Verfasser insbesondere bei *Matthias Böger*, *Jens Breiteneicher*, *Andreas Modder*, Dr. *Benjamin Peuthert* und Dr. *Ralph Wiechers* sowie den Mitgliedsunternehmen des VDMA.

1 Vgl. BMF, Anwendungserlass zu § 153 AO – IV A3 - S 0324/15/10001 und IV A4 - S 0324/14/10001.

telständischer Unternehmen des Maschinen- und Anlagenbaus empirisch zu untersuchen, um die derzeitige Umsetzung mit den theoretischen Anforderungen des IDW Standards vergleichen zu können. Darauf aufbauend sollen erste Handlungshinweise für die Unternehmen abgeleitet und Determinanten, die die Qualität der derzeitigen Tax Compliance Maßnahmen beeinflussen, identifiziert werden. Bevor die empirische Untersuchung vorgestellt wird, soll im folgenden Abschnitt zunächst ein Überblick über die Rechtsgrundlagen und die ökonomischen Zielsetzungen von Tax Compliance Management Systemen gegeben werden.

II. Rechtsgrundlagen und Zielsetzung von Tax Compliance Management Systemen

1. Rechtsgrundlagen

Das deutsche Gesellschaftsrecht kennt keine normative Grundlage, aus der die Pflicht für ein Compliance System direkt hervorgeht. Die herrschende Lehre leitet die Compliance Verantwortung jedoch aus den §§ 76 Abs. 1 i.V.m. 93 Abs. 1 AktG ab (*Fleischer* 2015, § 91 Rz. 50). Danach hat der Vorstand die Gesellschaft unter eigener Verantwortung zu leiten und dabei die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters anzuwenden. § 43 Abs. 1 GmbHG kann hierbei als Parallele zu § 93 Abs. 1 AktG für einen Geschäftsführer einer GmbH verstanden werden. Diese Sorgfaltspflicht umfasst die Einhaltung von Rechtsvorschriften.[2] Daher wird diese Compliance-Verantwortung von *Grundmeier* (2011) auch als Compliance-Pflicht des Vorstands zur Implementierung organisatorischer Maßnahmen verstanden.[3] Der Vorstand ist verpflichtet, rechtswidriges Verhalten im Unternehmen zu verhindern. Für die Frage der individuellen Ausgestaltung eines solchen Compliance Management Systems muss jedoch auf die sog. Business Judgement Rule verwiesen werden (*Grundmeier* 2011: 30). Demnach liegt eine Pflichtverletzung nicht vor, „(...) wenn das Vorstandsmitglied bei einer unternehmerischen Entscheidung vernünftigerweise annehmen durfte, auf der Grundlage angemessener Informationen zum Wohle der Gesellschaft (...)“ gehandelt zu haben (§ 93 Abs. 1 S. 2 AktG). Dieses gilt auch, wenn sich die Entscheidung im Nachhinein als unrichtig darstellt. Sofern das Vorstandsmitglied nachweisen kann, alles Zumutbare getan zu haben, um das Risiko von dem Unternehmen abgewendet zu haben, ist seine Haftung ausgeschlossen. Dieser Nachweis kann jedoch nur bei einem Vorhandensein eines verlässlichen Systems erbracht werden. Bei einer evident unangemessenen Ausgestaltung oder einem gänzlichen Fehlen eines Systems findet die Business Judgement Rule keine Anwendung und die Exkulpation des Vorstands ist demzufolge ausgeschlossen (Poppe 2013: 5 f.). Zusammenfassend lässt sich daher aus dieser organschaftlichen Legalitätskontrolle eine Compliance-Verantwortung für die Vorstandsmitglieder ableiten.[4]

Fraglich ist jedoch, inwieweit diese Compliance-Verantwortung des Vorstands einer Konzernobergesellschaft auch die Töchter- und Enkelgesellschaften umfasst. Laut *Fleischer* (2015) kann hierfür ebenfalls auf die normativen Grundlagen der §§ 76 Abs. 1 und 93 Abs. 1 AktG abgestellt werden, die dem Konzernvorstand eine Organisations- und Überwachungsverantwortung auferlegen.[5] Der Umfang, indem die Konzerngesellschaften mit in die Compliance Strukturen einbezogen werden, bestimmt sich aus dem Risikopotential und vor allem aus den gesellschaftsrechtlichen Einflussmöglichkeiten. Diese determinieren, inwieweit die Konzernobergesellschaft in der Lage ist, ihren Willen durchzusetzen (*Bürkle* 2016: § 36 Rz. 83 ff.). Beispielsweise ist es in Konzernen nicht unüblich, dass gesetzliche Vertreter der inländischen Konzernspitze auch organisatorisch und personell in der Geschäftsführung ausländischer Unternehmen eingebunden sind. Denkbar ist so, dass Straftatbestände nach ausländischem Steuerrecht dem inländischen Führungspersonal zuzurechnen sind (*Dahlke* 2014: 680). Auf die wirtschaftliche Einheit der Konzernmutter mit den übrigen Rechtseinheiten stellt auch der EuGH ab, der daraus im Fall AKZO Nobel die Vermutung ableitete, dass die Konzernmutter einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftspolitik der nachgelagerten Konzernunternehmen ausgeübt habe. In diesem Fall wurde eine Geldbuße gegen die Konzernmutter als Gesamtschuldnerin verhängt, obwohl die Kartellrechtsverstöße nicht von ihr, sondern von Tochter- und Enkelunternehmen begangen wurden.[6]

2. Zielsetzungen von Tax Compliance Management Systemen (TCMS)

a) Vermeidung von Tax Compliance Risiken

Das primäre Ziel eines Tax Compliance Management Systems (im Folgenden TCMS) ist die Sicherstellung der Einhaltung der steuerlichen Vorschriften und damit die Vermeidung von Tax Compliance Risiken. Zu diesen Risiken zählen insbesondere strafrechtliche Sanktionen, Steuernachzahlungen und Reputationskosten. Als Sanktionsadressaten fehlender steuerlicher Normenkonformität kommt neben dem Unternehmen auch die Unternehmensleitung selbst in Betracht.

2 Vgl. *Grundmeier* (2011), S. 27 f. Laut *Fleischer* (2015), § 93 Rz. 23, fällt hierunter auch das Steuerrecht.

3 Vgl. *Grundmeier* (2011), S. 30.

4 Vgl. *Fleischer* (2015), § 91 Rz. 50; *Rieder/Falge* (2013), S. 17; *Vetter* (2013), S. 5. Weitere Anhaltspunkte gehen neben dem Gesellschaftsrecht auch aus den ordnungswidrigkeitenrechtlichen Vorschriften hervor. Laut *Vetter* (2013: 6) lässt sich für die Einzelgesellschaft aus der gesetzlichen Grundlage des § 130 OWiG, die eine Ordnungswidrigkeit bei der Verletzung der Aufsichtspflicht vorsieht, zumindest mittelbar eine Verpflichtung zur Einrichtung eines Compliance Systems ableiten. Hervorzuheben ist jedoch das bestehende Rangverhältnis zwischen dem Gesellschaftsrecht und dem Ordnungswidrigkeitenrecht. An erster Stelle stehen die gesellschaftlichen Pflichten, da sie eine allgemeine Legalitätspflicht begründen. Das Ordnungswidrigkeitenrecht setzt dagegen stets einen ordnungswidrigen Compliance-Verstoß voraus. In der unternehmerischen Praxis muss jedoch beachtet werden, dass viele Compliance-Verstöße bußgeldbewehrt sind und damit die Voraussetzung dieser Norm erfüllen. Vgl. *Rieder/Falge* (2013), S. 23.

5 Verstärkt wird diese Ansicht auch von dem Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK). Dieser statuiert, dass der Vorstand auf die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und internen Richtlinien der Konzernunternehmen hinwirken soll. Vgl. DCGK, 4.1.3, S. 6. Jedoch ist hervorzuheben, dass dem DCKG keine Gesetzeskraft zukommt (vgl. *Bürkle* 2007, S. 1798; *Grundmeier* 2011, S. 33).

6 Vgl. EuGH v. 10.9.2009 – Rs. C-97/08 P, EuZW 2009, 816–822. Anders hingegen OLG München v. 23.9.2014 – 3 Ws 599/14, 3 Ws 600/14, Rz. 16: „Dort, wo die Tochtergesellschaft indes in ihrer Willensbildung und Handlungsfreiheit nicht durch die Weisungen der Konzernmutter beeinflusst wird, verbleibt die ordnungswidrigkeitenrechtliche Verantwortlichkeit zur Einhaltung der betriebsbezogenen Pflichten und die damit korrespondierende besondere Aufsichtspflicht i.S.d. § 130 OWiG trotz der Einbettung in den Konzern bei den Leitungspersonen der rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft.“

(1) Risiken für die Unternehmensleitung

Aus Sicht der Unternehmensleitung sind vor allem die Anspruchsgrundlagen der persönlichen Haftung nach § 69 AO und § 71 AO relevant. Gemäß § 69 AO können gesetzliche Vertreter für fremde Steuerschulden und steuerliche Nebenleistungen infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten in Haftung genommen werden.[7] Aufgrund der Objektivierung des Verschuldensbegriffes scheidet eine automatische Exkulpation des Vorstands oder des Geschäftsführers bei mangelnder Kenntnis der steuerlichen Pflichten aus, da ein ordnungsgemäß handelnder Vorstand oder Geschäftsführer entsprechende Kenntnis gehabt hätte.[8] Falls Mitglieder der Unternehmensleitung Täter, Mittäter, Nebentäter und Teilnehmer einer Steuerhinterziehung sind, sieht § 71 AO zusätzlich eine persönliche Haftung für die verkürzten Steuern sowie für die Hinterziehungszinsen vor.[9]

Für die Vorstände und Geschäftsführer sind zusätzlich die Haftungskonsequenzen aus dem Innenverhältnis gem. § 93 Abs. 2 AktG bzw. § 43 Abs. 2 GmbHG zu beachten. Nach diesen Normen sind Vorstandsmitglieder, die ihre Pflichten verletzen, der Gesellschaft zum Schadensersatz verpflichtet. Besonders relevant ist, dass den Vorstand die Beweislast für einen Nachweis der Sorgfaltspflicht trifft (§ 93 Abs. 2 S. 2 AktG). Exemplarisch kann an dieser Stelle das sog. Siemens/Neubürger-Urteil des LG München I[10] angeführt werden, in dem die primäre Compliance-Verantwortung als Vorstandsaufgabe ausgeurteilt wurde. Ein ehemaliger Siemens Vorstand wurde zu einer Schadenersatzzahlung von 15 Mio. Euro verurteilt, da er seine Vorstandspflichten zur Sicherstellung eines effektiven und kontrollierten Compliance Systems verletzt hatte.[11] Wichtig ist auch hervorzuheben, dass trotz Pflichtendelegation die Gesamtverantwortung dieser zentralen Aufgabe dem Vorstand obliegt. Grundlage des Schadensersatzes ist im genannten Urteil die Vorschrift des § 93 Abs. 2 S. 1 AktG.

Aus der Perspektive der Unternehmensleitung ist Tax Compliance folglich nicht nur relevant für das von ihnen vertretende Unternehmen, sondern auch, durch das Risiko der persönlichen und vor allem unbeschränkten Haftung, für sie selbst.

(2) Risiken für das Unternehmen

Primär sind mit dem Verstoß steuerlicher Vorschriften Konsequenzen finanzieller Art verbunden. Diese resultieren vor allem aus möglichen Steuernachzahlungen und den steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO). Weitere finanzielle Belastungen können sich durch die Schätzung der Besteuerungsgrundlage gem. § 162 AO ergeben. Auf diese Maßnahme hat die Finanzbehörde zurückzugreifen, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten verletzt, bspw. seinen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nicht nachkommt und somit die Besteuerungsgrundlage nicht ermittelt oder berechnet werden kann (§ 162 Abs. 2 S. 2 AO). Am 14.11.2014 hat das Bundesministerium der Finanzen die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) veröffentlicht. Diese Grundsätze sehen vor, dass der Steuerpflichtige zur Einhaltung der Ordnungsvorschriften des § 146 AO ein IKS implementiert, ausübt und protokolliert. Elemente eines solchen IKS umfassen u.a. Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrollen, Funktionstrennungen, Erfassungskontrollen oder Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe. Der konkrete Umfang dieses IKS ist abhängig von der Komplexität und Diversifikation der Geschäftstätigkeit sowie der Organisationsstruktur und des Datenverarbeitungssystems (BMF 2014: Rz. 100). Eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation, die die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfung beeinträchtigt, erhöht die Wahrscheinlichkeit eines formellen Mangels, der zur Nichtanerkennung der Buchführung führen kann (BMF 2014: Rz. 155). Es besteht folglich die Gefahr, dass durch die für die Unternehmen ungünstig geschätzte Besteuerungsgrundlage eine Belastung erreicht wird, die im Vergleich zu einer ordnungsgemäß geführten Buchhaltung höher ist.[12]

Eine verspätete Abgabe der Steuererklärung oder Begleichung der Steuerzahlung kann bspw. in Indien, Australien oder Russland den Ausschluss an der Teilnahme von öffentlichen Ausschreibungen bedeuten (*Kromer* et al. 2013: 794).

In Deutschland bestehen für Kapitalgesellschaften keine strafrechtlichen Risiken, jedoch ordnungswidrigkeitenrechtliche Konsequenzen. Gemäß § 30 OWiG können Geldbußen gegen das Unternehmen verhängt werden, wenn Geschäftsführer des Unternehmens eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit begangen haben, durch die die Pflichten des Unternehmens verletzt worden sind. Im Falle einer fahrlässigen Straftat kann die Verbandsbuße 5 Millionen Euro, im Falle einer vorsätzlichen Straftat bis zu 10 Millionen Euro betragen (§ 30 Abs. 2 OWiG). „Für die Bemessung der Geldbuße ist (...) von Bedeutung, inwieweit die Nebenbeteiligte [das Unternehmen] ihrer Pflicht, Rechtsverletzungen aus der Sphäre des Unternehmens zu unterbinden, genügt und ein effizientes Compliance Management installiert hat (...)“.[13]

7 Vgl. § 69 AO i.V.m. §§ 34, 35 AO. Pflichten in diesem Sinne stellen bspw. die Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten (§§ 135 ff. AO), die Auskunfts- und Vorlagepflichten (§§ 93, 97 AO), die Steuererklärungspflichten (§§ 149 AO), die Einbehaltungs- und Abführungspflichten bei Abzugssteuern oder die Zahlungspflichten dar. Vgl. *Binnewies* (2010), S. 329. Im Falle einer Delegation der Aufgaben an die Steuerabteilung oder an einen externen Berater führt dieser Vorgang nicht zu einer automatischen Exkulpation, sondern zu einer Wandlung der Erfüllungspflicht in eine Auswahlsorgfalts-, Instruktions- und Überwachungspflicht. Vgl. *Talaska* (2012), S. 1197.

8 Vgl. *Binnewies* (2010), S. 328 f.

9 Ein weiteres Risiko besteht gem. § 130 OWiG. Nach dieser Norm können die Inhaber eines Betriebes oder Unternehmens bei vorsätzlicher oder fahrlässiger Verletzung von Aufsichtsmaßnahmen in Anspruch genommen werden. Hierunter wird auch die Überwachung der straf- und bußgeldbewerten steuerrechtlichen Pflichten (bspw. Steuererklärungspflichten) subsumiert. Ein Rückgriff auf diese Norm erfolgt vor allem dann, wenn nicht der Unternehmensinhaber oder der Vorstand selbst, sondern weitere Betriebsangehörige eine Steuerverfehlung begangen haben. Vgl. *Seer* (2015), § 23 Rz. 122.

10 LG München I, Urt. v. 10.12.2013 – 5 HK O 1387/10.

11 Die Schadensersatzhöhe resultiert v.a. aus Zahlungen, die Siemens an eine US-amerikanische Rechtsanwaltskanzlei i.H.v. € 12,85 Millionen zu leisten hatte.

12 Vgl. *Mack* (2010), S. 20. Potenziert werden die finanziellen Mehrbelastungen u.a. durch mögliche Prozess- und Gerichtskosten sowie Straf- und Bußgelder. Weitere Ansprüche gegen das Unternehmen ergeben sich aus den Haftungsansprüchen, indem es als Steuerentrichtungspflichtiger für die einzubehaltende und abzuführende Steuer haftet. Für die Unternehmen ergeben sich hier insbesondere Ansprüche hinsichtlich der Lohnsteuer i.S.d. § 42d EStG.

13 BGH, Urt. v. 9.5.2017 – 1 StR 265/16.

Für die Unternehmen können zudem Reputationskosten aus Compliance-Verstößen resultieren, beispielsweise, wenn in den Medien über den Einsatz der Steuerfahndung im Unternehmen berichtet wird. *Graham* et al. (2014) zeigen, dass ca. 70 % der befragten US-amerikanischen Unternehmen mögliche Reputationsrisiken als wichtigen bzw. sehr wichtigen Bestimmungsfaktor dafür ansehen, ob eine bestimmte Steuerplanungsstrategie Anwendung findet. Vor allem größere Unternehmen und Unternehmen, deren Anteile öffentlich handelbar sind, beziehen dieses Risiko in ihre Bewertungskalküle mit ein. *Blaufus* et al. (2016) zeigen zudem, dass Medienberichte über den Verdacht auf Steuerhinterziehung signifikant negative Marktpreisreaktionen am Kapitalmarkt hervorrufen.

b) Reaktionsfunktion

Auch ein wirksames TCMS kann nicht mit Sicherheit verhindern, dass möglicherweise Regelverstöße auftreten können. Ein funktionsfähiges TCMS muss daher auch die sofortige Einleitung reaktiver Maßnahmen bei diesen Verstößen beinhalten (Reaktionsfunktion). Die eingeleiteten Maßnahmen müssen die Verstöße aufdecken, in Zukunft vermeiden und Handlungsanweisungen enthalten, wie in entsprechenden Situationen vorzugehen ist. Dies wird als Reaktionsfunktion bezeichnet (*Besch/Starck* 2016: Rz. 20).

c) Steuerplanungsfunktion

Erste wissenschaftliche Studien deuten zudem daraufhin, dass funktionierende interne Kontrollmechanismen auch einen positiven Effekt auf die Durchsetzung von Steuerplanungsstrategien haben können. *Bauer* (2016) zeigt in seiner Studie aus den Jahren 2004–2009, dass Unternehmen mit einem internen steuerlichen Kontrolldefizit gem. des Sarbanes-Oxley Act (SOX) eine höhere Steuerquote haben als vergleichbare Unternehmen ohne steuerliche Kontrolldefizite.[14] Da die Steuerquote in der Studie als Maß für die Steuerplanung verwendet wird, ist eine höhere Steuerquote als geringere Steuerplanungsaktivität zu interpretieren. *Bauer* vermutet, dass dieser Effekt dadurch getrieben wird, dass schwache Kontrollmechanismen zu schlechterer Informationsqualität und zu schlichten Versäumnissen von Steuerplanungsmöglichkeiten führen. Gallemore/Labro (2015) zeigen ebenfalls einen negativen Zusammenhang zwischen hoher interner Informationsqualität, als Bestandteil eines internen Kontrollsystems, und der effektiven Steuerquote von Unternehmen.[15] Der Effekt wird zudem bei geografisch verzweigten Unternehmen größer, da diese vor allem durch höhere Koordinationsbedürfnisse gekennzeichnet sind. Die Ergebnisse führen die Autoren darauf zurück, dass ein effektives internes Informationsumfeld zu einer Reduktion von Informationsasymmetrien, zu einer Verbesserung der Informationskoordination, zur Verbesserung der Entscheidungsfindung und letztendlich zu einer Verbesserung der Dokumentationsnachweise beiträgt. Insgesamt kann das Risiko einer Nichtanerkennung einer Steuerstrategie damit verringert werden. Zusammenfassend untersuchen beide Studien die Effekte einzelner Kontrollmechanismen bzw. die Effekte von Systemdefiziten. Der Effekt einer Implementierung eines umfassenden TCMS auf die Steuerplanung ist unserer Erkenntnis nach jedoch noch nicht erforscht.

d) Marketingfunktion

Tax Compliance Management Systemen soll nach dem Schrifttum ebenfalls eine Marketingfunktion zukommen können. Unternehmen, die ein TCMS eingerichtet haben, könnten die Implementierung an die Öffentlichkeit kommunizieren, so dass positive Markteffekte durch diese Kommunikation denkbar sind (*Besch/Starck* 2016: § 33 Rz. 21.) In diesem Zusammenhang heben *Hardeck/Clemens* (2016) auch die Bedeutung eines TCMS für die Corporate Social Responsibility eines Unternehmens hervor.

Den bisher genannten Vorteilen von TCMS stehen die Kosten für die Implementierung und Pflege des Systems gegenüber. *Alexander* et al. (2013) zeigen in ihrer Umfrage, dass keine kapitalmarktbezogenen Vorteile durch die SOX 404 Konformität wahrgenommen wurden. Lediglich 4 % der Unternehmen haben einen positiven Effekt auf die Liquidität ihrer Stammaktie und 9 % auf die verbesserte Möglichkeit zur Kapitalbeschaffung erfahren. Auch Iliev (2010) zeigt, dass die SOX-Konformität mit einem reduzierten Unternehmenswert kleinerer Unternehmen verbunden ist. Auf der Basis der bisherigen wissenschaftlichen Studien ist daher unklar, ob von der Einführung eines TCMS ein positiver Gesamteffekt für die Unternehmen erwartet werden kann.

III. Theoretische Anforderungen an die Ausgestaltung eines TCMS

Zwar lässt sich gesellschaftsrechtlich eine mittelbare Compliance-Pflicht ableiten (vgl. Abschnitt 2.1), die konkrete Systemgestaltung bleibt jedoch offen. Auch die Finanzverwaltung hat dazu nicht Stellung bezogen. Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung eines TCMS finden sich hingegen im IDW PS 980 bzw. im IDW Praxishinweis 1/2016 „Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980“. Zweck eines TCMS ist demnach die vollständige und zeitgerechte Erfüllung steuerlicher Pflichten. Ein angemessenes TCMS ist geeignet mit hinreichender Sicherheit, Risiken für wesentliche Regelverstöße rechtzeitig zu erkennen, als auch solche Regelverstöße zu verhindern (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 15). Ein TCMS ist wirksam, wenn die Grundsätze und Maßnahmen in den laufenden Geschäftsprozess von den hiervon Betroffenen nach Maßgabe ihrer Verantwortung zur Kenntnis genommen und beachtet werden (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 16). Die konkrete Ausgestaltung eines TCMS hängt u.a. von den festgelegten Compliance-Zielen, von der Größe des Unternehmens, von Art und Umfang der Geschäftstätigkeit sowie von der nationalen oder internationalen Ausrichtung der Geschäftstätigkeit ab. Diese Einflussfaktoren sorgen dafür, dass TCMS unterschiedlich ausgeprägt sein können (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 24 f.).

14 Die Stichprobe von *Bauer* (2016) umfasst 6.696 Unternehmens-Jahr-Beobachtungen. Nach seinen Ergebnissen ist der Steuersatz von Unternehmen mit steuerlichen Kontrollschwächen durchschnittlich um 17.9 Prozent höher als bei Unternehme ohne solche Kontrollschwächen (p-Wert < 5 %).

15 Die Stichprobe von Gallemore/Labro (2015) umfasst, je nach Verwendung der vier untersuchten Variablen (Earnings Announcement Speed, Management Forecast Accuracy, No Material Weaknesses und No Error Restatement), zwischen 9.096 und 33.246 Beobachtungen. Die Abwesenheit von SOX/Section 404 Kontrollschwächen senkt den durchschnittlichen Steuersatz um etwa 5 Prozentpunkte (p-Wert < 1 %).

Zu den Grundelementen eines Compliance Management Systems gehören nach dem IDW Praxishinweis 1/2016 (Rz. 22) die folgenden sieben Aspekte:

1. Compliance-Kultur
2. Compliance-Ziele
3. Compliance-Organisation
4. Compliance-Risiken
5. Compliance-Programm
6. Compliance-Kommunikation
7. Compliance Überwachung und Verbesserung.

Diese Grundelemente stehen in Wechselwirkung und sind in die Geschäftsabläufe zu integrieren (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 22). Auf die inhaltliche Ausgestaltung der Grundelemente wird im nächsten Abschnitt genauer eingegangen.

IV. Derzeitige Umsetzung von TCMS in mittelständischen Unternehmen

Mit Unterstützung des Verbandes Deutscher Maschinen- und Anlagenbau (VDMA)[16] wurde eine Stichprobe erhoben, die im Folgenden dargestellt und beschrieben wird. Erhoben wurde die Stichprobe mittels eines selbst entwickelten Online-Fragebogens, der die Validität des Tax Compliance Management Systems (TCMS) eines Unternehmens misst und somit die Vergleichbarkeit von verschiedenen Unternehmen ermöglicht.

1. Methodik und Stichprobenbeschreibung

Zur Konstruktion des Fragebogens wurde eine zweistufige Herangehensweise vorgenommen. In dem ersten Prozessschritt wurde mittels der steuerlichen Compliance-Literatur und des IDW PS 980 ein umfangreiches theoretisches Rahmenwerk erstellt, welches anschließend, in dem zweiten Prozessschritt, durch mehrere Experteninterviews optimiert wurde.[17] Um ein möglichst breites Feld von Tax Compliance Management Expertise zu erfassen, handelte es sich bei den angefragten Experten um Leiter von Steuerabteilungen, Betriebsprüfer, selbständige Steuerberater und Mitarbeiter von BIG 4 Unternehmen mit prüfender und beratender Funktion. Die erste Version des Fragebogens wurde an insgesamt elf Experten verschickt, von denen letztendlich neun teilgenommen haben.[18] Um einen objektivierten Optimierungsprozess sicherzustellen, wurde neben dem Fragebogen ein Interviewleitfaden beigefügt. Dieser sollte den Experten das Ziel und das entsprechende Vorgehen bei der Optimierung beschreiben. Dazu wurde zunächst gefragt, inwieweit Unklarheiten oder Inkonsistenzen bei der Formulierung oder Strukturierung der Fragen vorhanden waren. Anschließend sollten die Experten für die jeweiligen Fragenkomplexe angeben, ob einzelne Aspekte nicht erfasst worden sind oder aus dem Fragebogen wegen fehlender Relevanz entfernt werden sollen. Die Ziele dieses Pretests waren zum einen die Kontrolle der Vollständigkeit aller wesentlichen Aspekte, die für ein valides TCMS relevant sind, zum anderen aber auch die Kürzung des, in der ersten Version zu umfangreichen, Fragebogens. Um die Rücklaufquote der Umfrage zu erhöhen, sollte der Fragebogen in maximal zehn bis fünfzehn Minuten beantwortet werden können. Der Pretest wurde vom 14.10.2015 bis zum 9.11.2015 durchgeführt. Der Umfang des Fragebogens konnte im Ergebnis von 104 auf 49 Fragen reduziert werden. Insgesamt beinhaltet der Fragebogen 24 Fragen zu Eigenschaften des TCMS und 25 Fragen, die die Unternehmenseigenschaften bzw. die Ausgestaltung der Steuerabteilung erfassen.

Die Online-Erhebung der Daten fand zwischen dem 7.12.2015 und dem 4.2.2016 statt. Dazu wurde die Online-Applikation LimeSurvey verwendet. Um die Rücklaufquote und die Datenqualität zu erhöhen, wurde die Befragung anonym durchgeführt. Der Fragebogen ist durch den Einsatz einer Filterfrage so konstruiert, dass nur die Unternehmen, bei denen eine eigene Steuerabteilung für die Bearbeitung der steuerlichen Angelegenheiten zuständig bzw. mindestens beteiligt ist, den Fragebogen vollständig ausfüllen konnten. Insgesamt haben 144 Unternehmen teilgenommen, von denen 54 Unternehmen eine eigene Steuerabteilung besitzen.[19] Die folgende Darstellung bezieht sich ausschließlich auf diese 54 Unternehmen.[20]

2. Charakteristika der Stichprobe

Bezugnehmend auf die Größen- und Finanzkennzahlen haben die Unternehmen einen durchschnittlichen Jahresumsatz i.H.v. 1.138 Mio. EUR in den vergangenen drei Geschäftsjahren erzielt sowie 2.860 Mitarbeiter beschäftigt. Im Mittelwert der vergangenen drei Geschäftsjahre haben die Unternehmen zudem 64 Konzerngesellschaften besessen, von denen sich ca. 50 Gesellschaften im Ausland befunden haben. Die Bilanzsumme der vergangenen drei Jahre betrug im Durchschnitt 437,8 Mio. EUR. Hinsichtlich der Erfolgs- und Finanzkennzahlen haben die Unternehmen im Mittel ein EBIT i.H.v. 33 Mio. EUR erzielt sowie eine Fremdkapitalquote i.H.v. 23,2 %. Die Gesamtkapitalrentabilität (EBIT/Bilanzsumme) betrug im Durchschnitt 5,3 %. Wie aufgrund der mittelständischen Struktur der Mitglieder des VDMA zu erwarten war, sind in der Stichprobe viele Familienunternehmen enthalten. Bei 60 % der befragten Unternehmen ist eine Familie mehrheitlich an ihrer Gesellschaft beteiligt und in 35 % der Fälle ist ein Familienmitglied auch an der Geschäftsführung beteiligt.

16 Der VDMA vertritt über 3.100 mittelständische Unternehmen der Investitionsgüterindustrie. Es handelt sich um den größten Industrieverband Europas, der sich primär aus mittelständischen Unternehmen zusammensetzt. Der Verband vertritt die gemeinsamen wirtschaftlichen, technischen und wissenschaftlichen Interessen des Maschinenbaus. Vgl. VDMA (o.J.).

17 Als ursprüngliche Orientierung diente der ISO 19600. Hierbei handelt es sich um einen individuell gestaltbaren Leitfaden von Compliance Management Systemen, der in logischer Reihenfolge Verfahrens- und Gestaltungsempfehlungen darlegt. Dem IDW PS 980 lassen sich die Empfehlungen des ISO 19600 jedoch zuordnen. Siehe hierfür *Kunz/Kohler* (2016), S. 185 f.; *Schmidt* et al. (2015), S. 18 ff.; *Withus/Kunz* (2015), S. 688.

18 Bei den neun Experten handelt es sich um zwei Leiter einer Steuerabteilung, einen Director Governance & Assurance (BIG 4), zwei Senior Manager Tax (BIG 4), eine Managerin Tax (BIG 4), einen Manager Audit (BIG 4) und zwei selbständige Steuerberater.

19 Durch den Einsatz dieser Filterfrage wurden 90 Unternehmen aus der Stichprobe ausgeschlossen, da sie keine eigene Steuerfunktion besitzen, s. hierfür Anhang 1.

20 Ausgefüllt wurde der Fragebogen von 16 Steuerabteilungsleitern, acht Leitern der Rechnungswesenabteilung, fünf Leitern der gemeinsamen Rechnungswesen- und Steuerabteilung, zwei Finanzvorständen, einem Leiter der Innenrevision, zwei Mitgliedern der Geschäftsführung sowie 20 fachlichen Mitarbeitern der Steuer-/Rechnungswesenabteilung der Unternehmen.

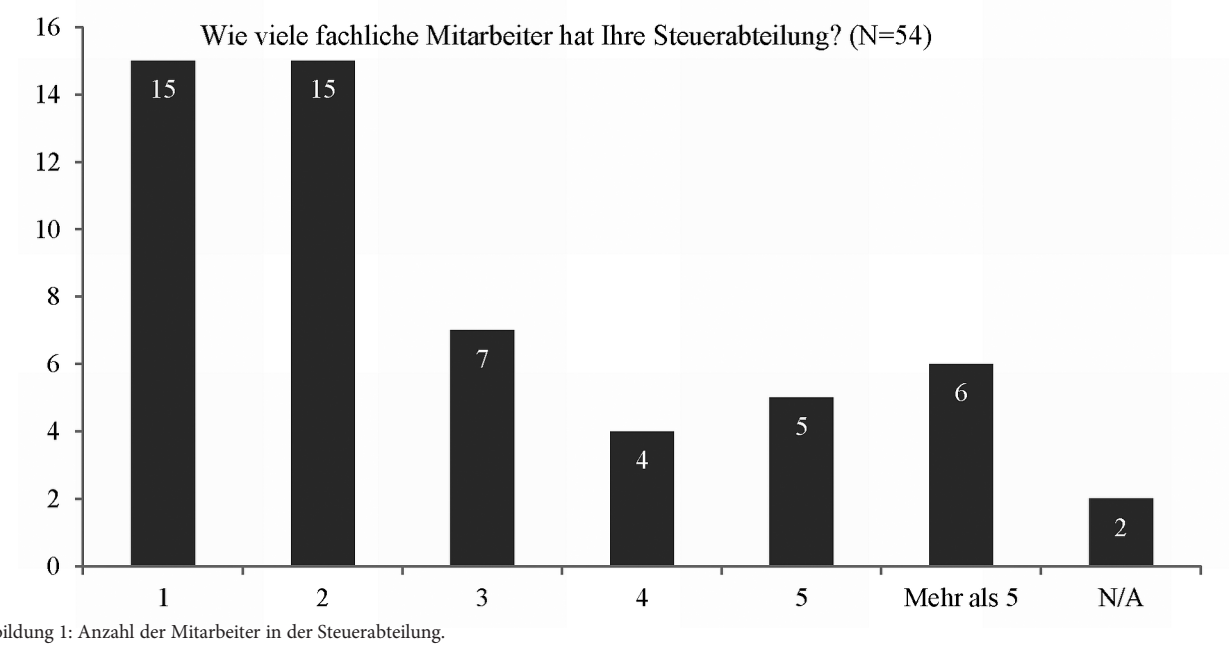


Abbildung 1: Anzahl der Mitarbeiter in der Steuerabteilung.

Die Abbildung 1 zeigt die Anzahl der Mitarbeiter in den jeweiligen Steuerabteilungen. Ersichtlich ist, dass 56 % der Unternehmen nur einen oder zwei fachliche Mitarbeiter in der Steuerabteilung beschäftigen. Nur sechs Unternehmen haben mehr als fünf fachliche Mitarbeiter in der Steuerabteilung. In der Studie von *Vera* (2001), in der ausschließlich Großunternehmen (mittlerer Umsatz: 14,1 Mrd. DM) befragt wurden, haben hingegen nur 12 % der Unternehmen maximal zwei Mitarbeiter (*Vera* 2001: 210). Auch ein Vergleich mit den Ergebnissen von *Feller* et al. (2017), die in ihrer Stichprobe für nicht-kapitalmarktorientierte Unternehmen durchschnittlich vier fachliche Mitarbeiter in der Steuerabteilung finden, zeigt, dass die vorliegende Stichprobe mittelständischer Unternehmen durch im Mittel deutlich geringere personelle Ressourcen gekennzeichnet ist.

3. Ergebnisse der Befragung

a) Tax Compliance-Kultur

Die Tax Compliance-Kultur, als Bestandteil der allgemeinen unternehmensweiten Unternehmenskultur, determiniert die Bedeutung, die Mitarbeiter der steuerlichen Compliance beimessen. Sie bildet daher gemäß dem IDW Praxishinweis 1/2016 die Grundlage für ein angemessenes und wirksames TCMS. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang auch die häufig genannte Kommunikation der Compliance Thematik auf Ebene der Unternehmensleitung (tone at the top) und die Kommunikation der Unternehmensleitung in das Unternehmen hinein (tone from the top) von hoher Bedeutung. Das Unternehmen muss, nach außen sichtbar, die Einstellung kommunizieren, dass keine Compliance-Verstöße geduldet werden und diese Verstöße Sanktionen nach sich ziehen können. Die Relevanz der Kommunikation durch die Unternehmensleitung wird besonders hervorgehoben, da sie die Bereitschaft der Mitarbeiter zu regelkonformen Verhalten beeinflusst (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 26 ff.). Vor diesem Hintergrund wurde folgende Frage in den Fragebogen aufgenommen:

In meinem Unternehmen wird Tax Compliance nicht nur als die Erfüllung steuerlicher Pflichten, sondern auch als moralische Verpflichtung gesehen.

Die Teilnehmer konnten auf einer Fünfer-Skala zwischen den Antwortkategorien „unzutreffend" bis „zutreffend" wählen. Ca. 22 % der befragten Unternehmen haben diese Frage mit unzutreffend bzw. eher unzutreffend beantwortet. 39 % haben die Frage mit zutreffend bzw. eher zutreffend beantwortet und ca. 1/3 der Unternehmen sind unentschlossen und haben die Antwort weder/noch angegeben. Die in der Literatur und vor allem in dem IDW PS 980 hervorgehobene Bedeutung der Kommunikation auf Ebene der Unternehmensführung spiegelt sich somit in der erhobenen Stichprobe nur begrenzt wider (Abbildung 2).

b) Tax Compliance-Ziele

Das zweite Grundelement, welches der IDW PS 980 enthält, sind die Tax Compliance-Ziele. Die Compliance-Ziele werden von den gesetzlichen Vertretern des Unternehmens, unter Berücksichtigung der allgemeinen Unternehmensziele und Relevanzgewichtung, festgelegt. Bei der Festlegung der Ziele müssen vor allem die Praktikabilität und die Konsistenz der Ziele sowie die Messbarkeit und Ressourcenausstattung berücksichtigt werden. Durch die Compliance-Ziele werden der Handlungsrahmen und das Aufgabenfeld der Steuerfunktion bestimmt (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 31 ff.). Um diesem Element gerecht zu werden, wurde die folgende (geschlossene) Frage gestellt:

Welche Bedeutung wird den folgenden Aspekten bei der Zielsetzung Ihrer Steuerabteilung beigemessen?

Die Antworten sind in der Abbildung 3 dargestellt.[21] Ersichtlich ist, dass dem Compliance-Gedanken die mit Abstand höchste Relevanz bei der Zielsetzung beigemessen wird, keinem anderen Ziel wird mehr Beachtung geschenkt. Die in der theoretischen Literatur hervorgehobene Bedeutung des Themas Tax Compliance spiegelt sich somit auch in dieser Stichprobe der 54 mittelständischen Unternehmen wider. Im Gegensatz dazu

21 Die Antworten wurden auf einer fünfstufigen Skala von „keine" bis „sehr hohe" Bedeutung erhoben.

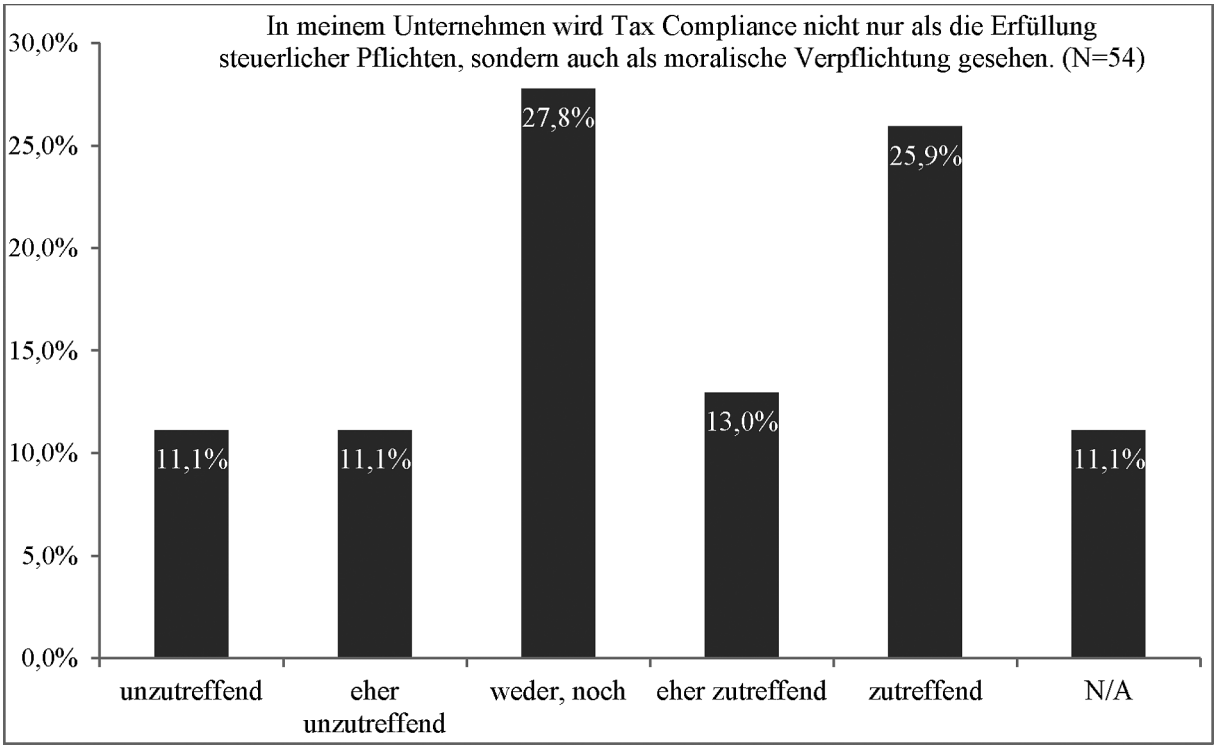


Abbildung 2: Tax Compliance als moralische Verpflichtung.

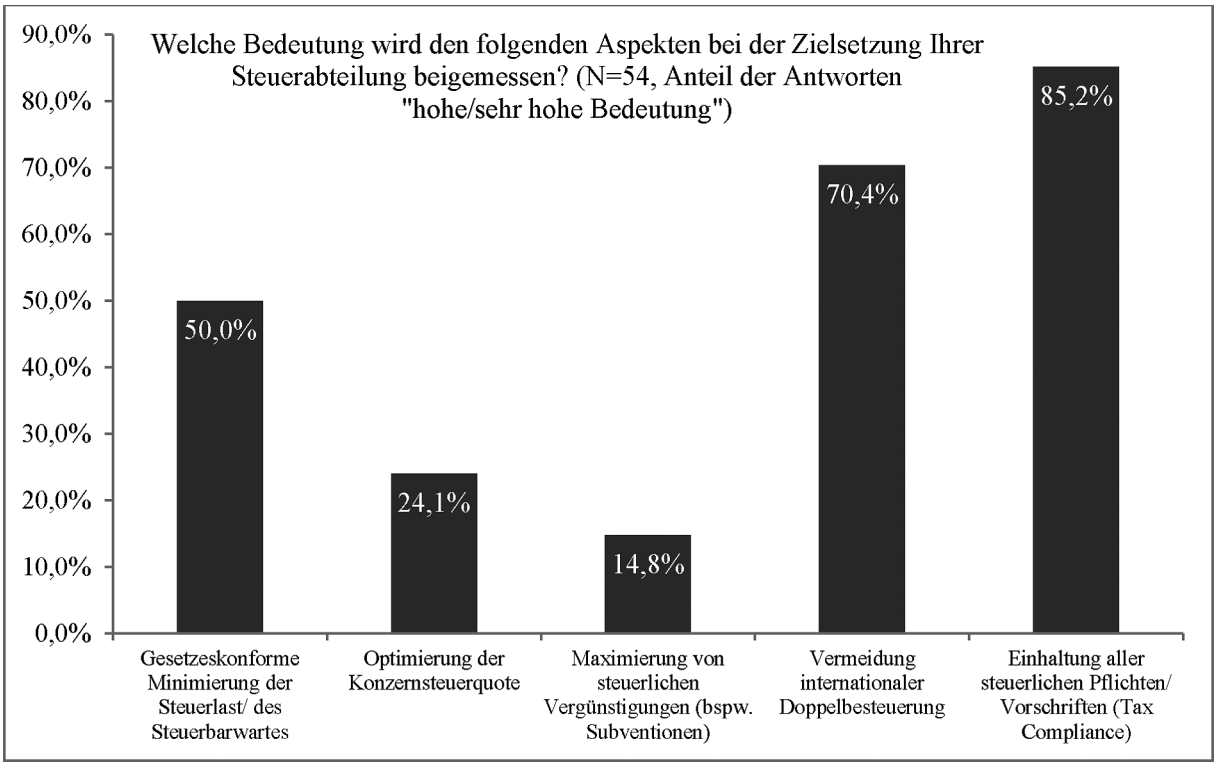


Abbildung 3: Zielsetzung der Steuerabteilung.

zeigen die Ergebnisse von *Vera* (2001), dass die Unternehmen im Jahr 2000 die höchste Bedeutung der Optimierung der Steuerbelastung beigemessen haben. Diese wurde von den 155 befragten Unternehmen mit einem Wert von 4,51 (von 5) bewertet. Die Gesetzmäßigkeit im Inland folgte anschließend auf dem zweiten Rang mit einem Wert von 4,10 (*Vera* 2001: 173). Dies könnte als Indiz dafür angesehen werden, dass sich in den letzten Jahren die Zielsetzung von dem klassischen Ziel der Steuerlastreduktion zu einer steuerlichen Normkonformität hin verschoben hat. Allerdings muss berücksichtigt werden, dass die vorliegende Stichprobe deutlich kleinere Unternehmen umfasst als die Stichprobe von *Vera* (2001), so dass ein direkter Vergleich der Studienergebnisse nur eingeschränkt möglich ist.

Um dem Aspekt der Zielsetzung weiterhin gerecht zu werden, wurde eine (geschlossene) Frage aufgenommen, die die organisatorische Einbindung der Steuerabteilung bei bestimmten

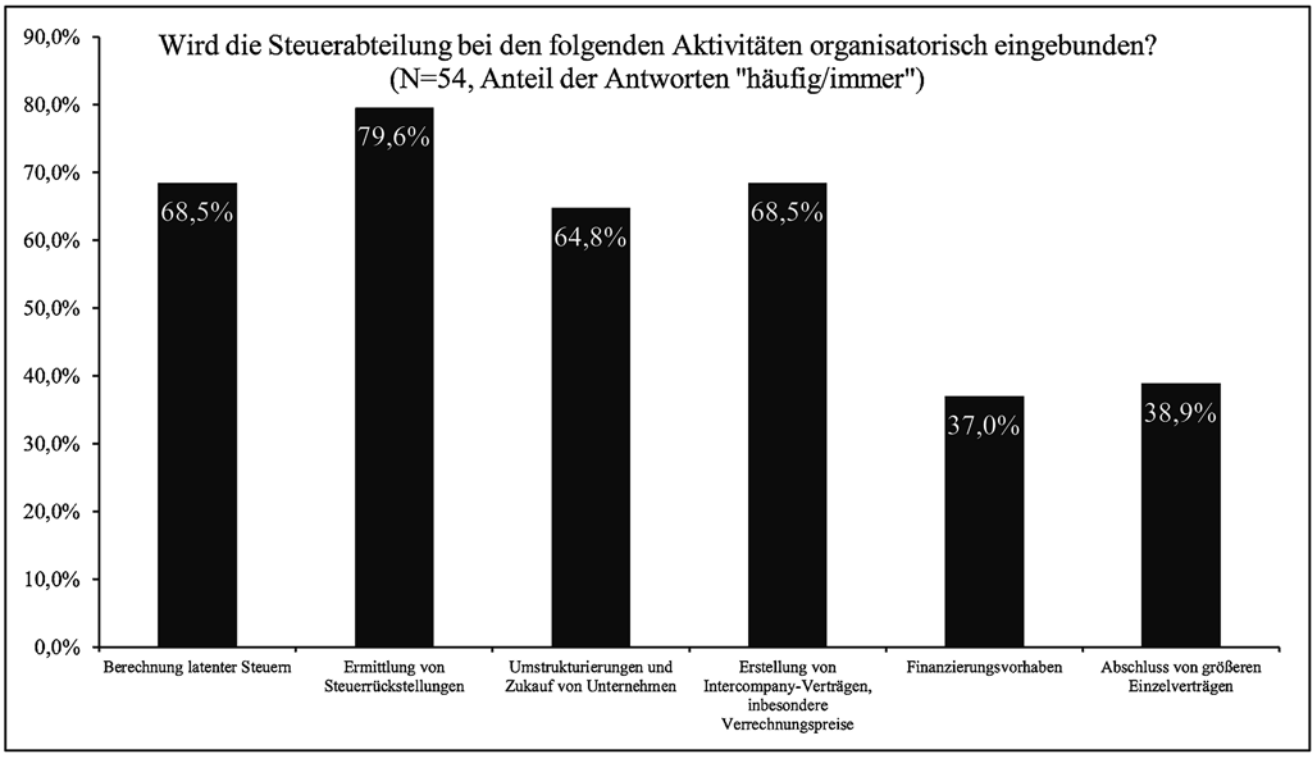


Abbildung 4: Organisatorische Einbindung der Steuerabteilung.

steuerlichen Aktivitäten abfragt.[22] Bei diesen steuerlichen Aktivitäten handelt es sich um solche, die in der Literatur als besonders risikobehaftet bezeichnet werden. Diese Frage wird explizit in dem Rahmen der Zielsetzungen eingeordnet und nicht in den Bereich der Organisation, da die Ziele die Grundlage für die Beurteilung der Risiken darstellen und die Ziele den Rahmen und die Aufgabe der Steuerfunktion vorgeben (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 31 ff.). Ein Rahmenwerk, welches die Tax Compliance sicherstellen soll, kann jedoch nur erfolgen, wenn aus der Zielsetzung hervorgeht, dass die Steuerabteilung bei diesen Aktivitäten involviert ist. Auf diese Frage, haben ca. 80 % der Unternehmen geantwortet, dass die Steuerabteilung bei der Ermittlung von Steuerrückstellungen und jeweils ca. 70 % der Unternehmen bei der Berechnung latenter Steuern und bei der Erstellung von Intercompany-Verträgen häufig bzw. immer involviert werden. Bei ca. 65 % der Unternehmen wird die Steuerabteilung bei Umstrukturierungen und bei dem Zukauf von Unternehmen häufig bzw. immer eingebunden (Abbildung 4).

c) Tax Compliance-Organisation

Die Compliance-Organisation als weiteres Grundelement des TCMS definiert die Verantwortlichkeiten und stellt sicher, dass die notwendigen Ressourcen zur Befolgung der Compliance Verpflichtungen zur Verfügung stehen. In dezentraler als auch in horizontaler Delegation müssen die Organisations- und Strukturentscheidungen die Aufgabenverteilung festlegen. Hierbei ist insbesondere darauf zu achten, dass eindeutige, lückenlose, klare und überschneidungsfreie Aufgabenverteilungen vorgenommen werden (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 35 ff.).

Um diese Empfehlungen des IDW PS 980 hinsichtlich der Compliance-Organisation in den Fragebogen zu integrieren, wurden drei Fragenkomplexe integriert. Zunächst wurden die Unternehmen befragt, ob sie bereits über ein Tax Compliance Management System verfügen. Trotz der erheblichen Bedeutung, die die befragten Unternehmen dem Ziel Tax Compliance zuordnen (vgl. Abbildung 3), haben lediglich sechs Unternehmen (11 %) angegeben, dass sie bereits ein TCMS nutzen. 39 Unternehmen haben hingegen kein TCMS implementiert. Von diesen 39 Unternehmen wird jedoch bei 16 Unternehmen ein TCMS gegenwärtig eingeführt bzw. es ist geplant, ein TCMS einzuführen.

Von den sechs Unternehmen, die nach eigenen Angaben ein TCMS implementiert haben, haben sich zwei Unternehmen an der SOX Section 404 und ein Unternehmen an dem Leitfaden ISO 19600 orientiert. Ein Unternehmen hat den IDW PS 980 herangezogen und die anderen beiden Unternehmen haben als Grundlage eigene fachliche Überlegungen angeführt.

Die Organisationsstruktur soll auch sicherstellen, dass die notwendige Ressourcenausstattung vorhanden ist (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 35). Daher wurde von uns die folgende Frage aufgenommen:

Bitte beurteilen Sie auf einer Skala von 1 (unzutreffend) bis 5 (zutreffend) die folgende Aussage: Die personelle Ausstattung der Steuerabteilung für die Befolgung der Tax Compliance Verpflichtungen ist ausreichend.

Diese Aussage wurde lediglich von 26 % der Unternehmen mit zutreffend bzw. eher zutreffend beantwortet. 52 % der Unternehmen sehen die Aussage jedoch als unzutreffend bzw. eher unzutreffend an. Die Mehrheit der befragten Unternehmen verfügt dementsprechend nach ihrer eigenen Einschätzung nicht über eine ausreichende personelle Ausstattung.

22 Die Antworten wurden auf einer fünfstufigen Skala von „nie“ bis „immer“ erhoben.

Wichtig ist zudem, dass die Verantwortlichkeiten in geografischer Hinsicht definiert werden (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 37). Aus diesem Grund wurde die Frage aufgenommen, ob ausländische Tochtergesellschaften für ihre steuerlichen Belange selbst verantwortlich sind. Obwohl gerade internationale Beziehungen als besonders risikobehaftet angesehen werden, geben 72,2 % der Unternehmen an, dass ausländische Gesellschaften selbst für die steuerlichen Aktivitäten verantwortlich sind, so dass keine Kontrolle durch die Konzernleitung stattfindet. Lediglich 9,3 % der Teilnehmer geben an, dass die ausländischen Gesellschaften nicht selbst verantwortlich sind. 18,5 % der Teilnehmer haben keine Antwort zu dieser Frage abgegeben.

Weiterhin empfiehlt der IDW PS 980 im Rahmen der Compliance-Organisation, dass Schnittstellen mit anderen Fachbereichen von dem Unternehmen klar und eindeutig definiert werden. Daher haben wir die folgende Frage implementiert:

Ist die Aufgabenverteilung zwischen der Steuerabteilung und anderen Abteilungen (bspw. Finanzwesen) schriftlich fixiert (Funktionsmatrix)?

Lediglich neun der 54 Unternehmen haben dieses bejaht. Dieses Ergebnis verdeutlicht, dass im Bereich der abteilungsübergreifenden Aufgaben- und Verantwortlichkeitsverteilungen noch deutliches Optimierungspotential besteht.

Auch empfiehlt der Standard, dass die Compliance-Organisation in einem Organisationshandbuch, welches im Wesentlichen als eine Rahmenrichtlinie zu verstehen ist, festgelegt werden kann. Daher haben wir das Vorhandensein eines solchen Organisationshandbuches ebenfalls abgefragt. 83,33 % der befragten Unternehmen haben kein Organisationshandbuch Steuern. Die Mehrheit der Unternehmen greift demzufolge nicht auf dieses empfohlene Instrument zurück.

d) Compliance-Risiken

Unter Compliance-Risiken werden die negativen Konsequenzen verstanden, die aus den Compliance-Verstößen resultieren können. Das Unternehmen muss ein angemessenes Verfahren zur systematischen Risikofrüherkennung und -beurteilung implementieren. Mittels dieses Verfahrens sind dann die Risiken zu identifizieren, auf ihre Eintrittswahrscheinlichkeiten und mögliche Konsequenzen hin zu analysieren (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 41 f.). Aufbauend auf dieser Empfehlung wurden die Teilnehmer gefragt, wie sie auf steuerliche Risiken aufmerksam gemacht werden. Abbildung 5 stellt die Verwendung verschiedener Instrumente zur Risikoanalyse dar. Mehrfachantworten waren zugelassen. Als primäres Analyseinstrument wird auf die Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung zurückgegriffen (81,5 %). Regelmäßige Konferenzen mit fachlichen Mitarbeitern wenden 51,9 % der Unternehmen an. Bei 38,9 % wird auf die Ergebnisse der Sozialversicherungsträger zurückgegriffen. Ebenfalls mit 38,9 % wird eine Risikoanalyse erst durchgeführt, sofern ein konkretes Risiko besteht. Auf die Möglichkeit der Internen Revision bzw. regelmäßige Konferenzen mit anderen Konzerneinheiten greifen 25,9 % der Unternehmen zurück. Das in der Literatur hervorgehobene Tax Risk Assessment wird nur von 16,7 % der Unternehmen angewendet. Obwohl die Relevanz der Thematik Tax Compliance erkannt wird, spiegelt sich dieses in der präventiven Risikoidentifikation nicht wider. Vielmehr greifen die Unternehmen zur Risikoidentifikation insbesondere auf reaktive Maßnahmen zurück.

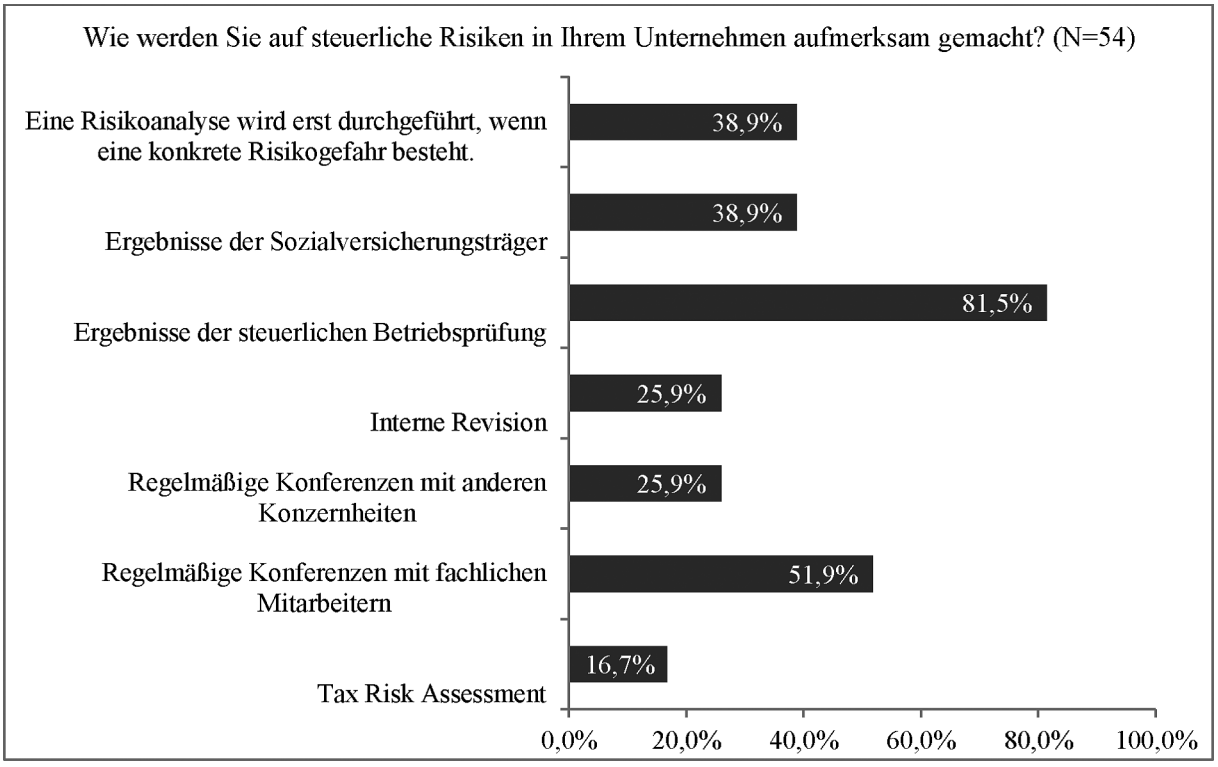


Abbildung 5: Analysemöglichkeiten steuerlicher Risiken.

e) Compliance-Programm

Das Compliance-Programm umfasst Grundsätze und Maßnahmen, um die Compliance-Verstöße zu vermeiden. Diese Maßnahmen müssen auf der Grundlage möglicher Compliance-Risiken etabliert werden. Hervorzuheben ist, dass die eingeleiteten Maßnahmen präventiven und detektiven Charakter aufweisen können. Zu den erstgenannten gehören bspw. die Erstellung von Richtlinien, Dokumentationsanweisungen und die Kommunikation von Rechtsänderungen. Weiterhin umfassen sie die Berechtigungskonzepte und Schulungen. Detektive Maßnahmen umfassen hingegen prozessintegrierte Kontrollen, welche primär die Anwendung des Vier-Augen Prinzips beinhalten. Weiterhin werden organisatorische und technische Kontrollen (bspw. IT zur Überwachung) genannt (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 43 ff.). Vor diesem Hintergrund haben wir die Fragen in unserem Befragungsinstrument ebenfalls in präventive und detektive Maßnahmen unterteilt, deren Ergebnisse im Folgenden dargestellt werden.

Den schriftlichen Prozess-Richtlinien, aus denen detaillierte Prozessbeschreibungen, inklusive der notwendigen Kontrollprozesse, Anweisungen und Verantwortlichkeiten hervorgehen, wird in der steuerlichen Compliance-Literatur eine sehr hohe Bedeutung beigemessen. Bei den Ergebnissen der Umfrage ist ersichtlich, dass die Richtlinien, die am meisten in den Unternehmen verbreitet sind, die Verrechnungspreise (55,6 %) und die Umsatzsteuer (38.9 %) betreffen. Ca. 30 % der Unternehmen verwenden zudem eine Richtlinie für Dokumentationsanforderungen und 25,9 % der Teilnehmer besitzen eine Richtlinie zur Ausfüllung wichtiger Dokumente. Die Körperschaftsteuerrichtlinie wird hingegen nur von 13 % der Teilnehmer verwendet. Obwohl die Mehrheit der Unternehmen sich auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung bei der Analyse von Risiken verlässt, besitzen lediglich 14 % der Unternehmen eine Richtlinie, die Anweisungen für eine Betriebsprüfung enthält (Abbildung 6).

Hinsichtlich der Berechtigungskonzepte wurde den Unternehmen die Frage gestellt, ob es einer schriftlichen Gegenzeichnung bedarf, wenn steuerliche Daten aus dem Archiv entnommen oder vernichtet werden. Bei lediglich neun Unternehmen findet eine solche schriftliche Gegenzeichnung statt. Die restlichen Unternehmen verzichten auf eine solche Kontrolle.

Bezugnehmend auf die verschiedenen Schulungsmöglichkeiten der Mitarbeiter haben fast alle Unternehmen angegeben (98,1 %), dass sie Ihren Mitarbeitern einen Zugang zu Newslettern gewähren. Dieser Aspekt deckt auch die Empfehlung des IDW PS 980 ab, dass Mitarbeiter auf Rechtsänderungen hingewiesen werden müssen. Ebenfalls 98,1 % der Unternehmen bieten externe Schulungen an. Eine finanzielle Förderung von Weiterbildungsmöglichkeiten wird von 42,6 % der Unternehmen angeboten und 35,2 % der Unternehmen bieten zudem unternehmensinterne Seminare an. Bei lediglich 3,7 % der Unternehmen sind keine gezielten Förderungsmaßnahmen vorhanden. Zusammenfassend ist ersichtlich, dass die Mehrheit der Unternehmen den Empfehlungen des Standards gerecht wird und den Mitarbeitern Weiterbildungsmöglichkeiten anbietet.

Detektiven Maßnahmen werden zum einen durch die Frage, ob das Vier-Augen Prinzip bei bestimmten steuerlichen Aktivitäten Anwendung findet und zum anderen durch die Frage, ob eine automatische Generierung, also eine technische Kontrolle von Fristen vorliegt, erfasst. Die Hälfte der Unternehmen hat angegeben, dass das 4-Augen-Prinzip bei der Erstellung von Steuererklärungen immer angewendet wird. Bei Stellungnahmen gegenüber der Finanzverwaltung geben hingegen nur noch 20,4 % der Unternehmen an, dass die Kontrolle immer durchgeführt wird. 33,3 % der Unternehmen geben an, dass

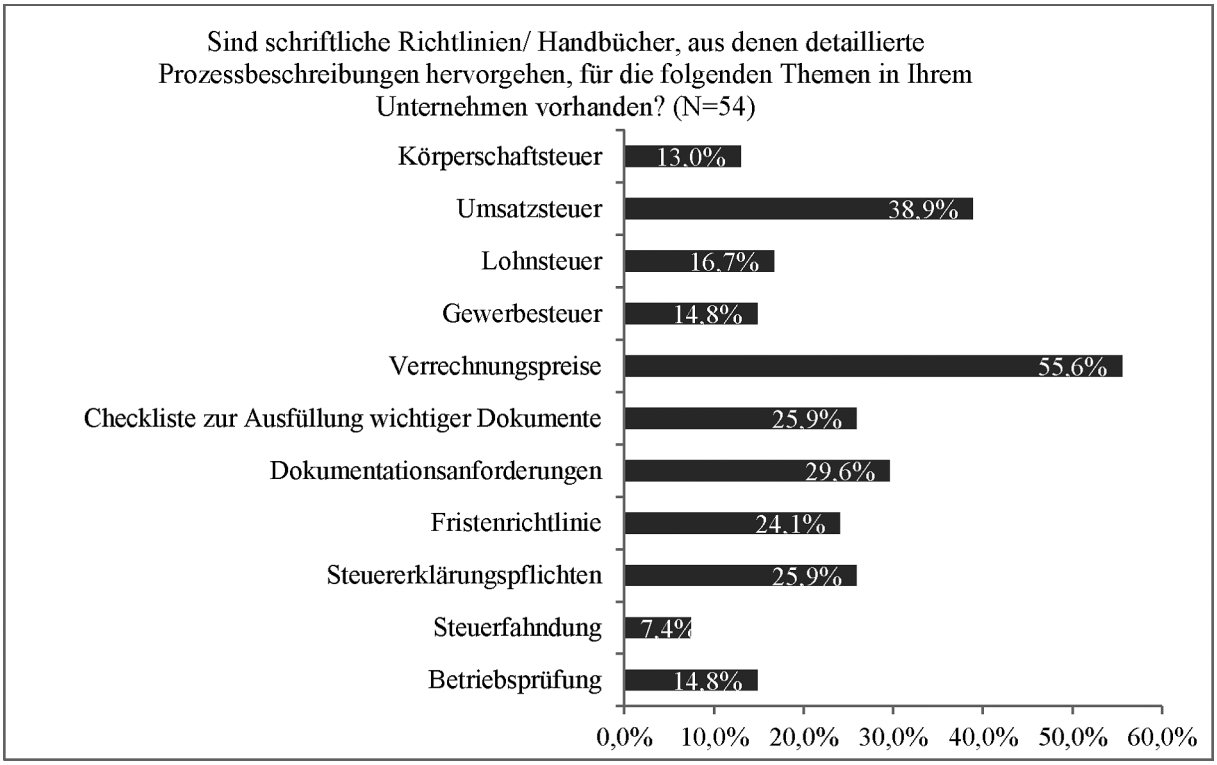


Abbildung 6: Existenz schriftlicher Prozess-Richtlinien.

das 4-Augen-Prinzip bei konzerninternen Stellungnahmen immer angewendet wird. Obwohl das 4-Augen-Prinzip in der steuerlichen Compliance-Literatur als besonders wichtig hervorgehoben wird und einer der wesentlichsten Kontrollfunktionen darstellt, scheint die Umsetzung in der Praxis diese Relevanz nicht widerzuspiegeln. Dieses ist vermutlich auch darauf zurückzuführen, dass mehr als die Hälfte der Unternehmen in dieser Stichprobe maximal zwei fachliche Mitarbeiter in der Steuerabteilung beschäftigen. Eine automatische Generierung von Fristen haben lediglich neun der 54 Unternehmen implementiert.

f) Tax Compliance-Kommunikation

Das Grundelement der Tax Compliance-Kommunikation hat zur Aufgabe, die betroffenen Mitarbeiter des Unternehmens über das Tax Compliance-Programm sowie die festgelegten Rollen und Verantwortlichkeiten zu informieren. Im Rahmen der Tax Compliance-Kommunikation müssen zudem Berichtsanlässe und -wege eingerichtet werden. Für diesen Zweck bedarf es auch der Einrichtung entsprechender Kommunikationsmittel. Die Kommunikation umfasst auch die Weitergabe von möglichen Systembeanstandungen, so dass das Tax Compliance-Programm angepasst wird (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 48 ff.). Da die Kommunikationsmittel im Rahmen von Newslettern schon im Bereich der Schulungen erfasst wurden, umfasst der Bereich der Tax Compliance-Kommunikation den besonders risikobehafteten Aspekt der Verrechnungspreise. Gefragt wurde, ob Anpassungen der Verrechnungspreise zwingend mit der Steuerabteilung abzustimmen sind. Bei ca. 43 % der Unternehmen ist eine solche Abstimmung notwendig, bei der überwiegenden Mehrheit jedoch nicht.

g) Compliance-Überwachung und Verbesserung

Das letzte Grundelement umfasst die Compliance-Überwachung und Verbesserung, also eine Nachjustierung, sofern Lücken im System vorhanden sind. Die Tax Compliance-Überwachung beinhaltet die Festlegung von Zuständigkeiten, die Bereitstellung von ausreichenden Ressourcen für die Durchführung der Überwachungsmaßnahmen sowie die Untersuchung durch die interne Revision. Überwachungsmaßnahmen beziehen sich bspw. auf die Einhaltung der Maßnahmen des Tax Compliance-Programms oder die Wahrnehmung der notwendigen Schulungsmaßnahmen. Festgestellte Mängel müssen auch weitergeleitet und ggf. sanktioniert werden (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 52 ff.). Bezüglich der Überwachung wurden die Unternehmen gefragt, ob die Steuerabteilung regelmäßig durch die interne Revision oder einen externen Berater überprüft wird. Die Antworten zeigen, dass dies lediglich bei 37 % der Unternehmen der Fall ist.

V. Tax Compliance Management Index

1. Ermittlungsmethodik

Um einen Vergleich der im vergangenen Abschnitt beschriebenen aktuellen Praxis mit den theoretischen Anforderungen des IDW Standards an Tax Compliance Managementsysteme vornehmen zu können, wird in diesem Abschnitt ein Tax Compliance Management Index (TCMS-Index) entwickelt.

In einem ersten Schritt müssen die Sollanforderungen des IDW Standards operationalisiert werden. Dazu sind die verschiedenen Merkmalsausprägungen und Eigenschaften eines Tax Compliance Management Systems im Hinblick auf ihre Relevanz bezüglich der Qualität eines TCMS zu gewichten. Um eine differenzierte Gewichtung der Fragen hinsichtlich der sieben Grundelemente des IDW PS 980 zu ermöglichen, wurden die 23 Fragen,[23] die explizit die Qualität des Tax Compliance Management Systems der Unternehmen erfassen, an Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Betriebsprüfer mit der Bitte versandt, die einzelnen Fragen nach der Relevanz zu bewerten bzw. zu gewichten. Insgesamt wurden 43 Experten um Rat gebeten. Letztendlich konnte die Einschätzung von 11 Wirtschaftsprüfern, 14 Steuerberatern und 13 Betriebsprüfern in die Analyse einfließen. Konkret wurde dies wie folgt formuliert:

Stellen Sie sich bitte vor, dass Sie die Zertifizierung eines Tax Compliance Management Systems eines Unternehmens vornehmen. Geben Sie bitte bei den folgenden Fragen jeweils an, welche Relevanz die Beantwortung der Frage Ihrer Meinung nach für die Beurteilung, ob ein validiertes Tax Compliance Management System vorliegt, zukommt. Dabei wählen Sie bitte Werte auf der Skala von 1 (keine Relevanz) bis 10 (sehr hohe Relevanz).

Zur Konstruktion der Gewichtungsfaktoren der einzelnen Fragen wurde das arithmetische Mittel der jeweiligen Experteneinschätzungen verwendet.[24] Dieses arithmetische Mittel stellt die maximal zu erreichende Punktzahl P_{max} dar, die bei einer Frage vergeben wird. Damit wird sichergestellt, dass Fragen mit gleicher Relevanzbewertung auch denselben Gewichtungsfaktor erhalten. Die gewählte Vorgehensweise impliziert zudem, dass die erhobenen Relevanzeinschätzungen metrisch interpretiert werden, d.h., eine Frage mit einer Relevanzbewertung von beispielsweise zehn erhält ein doppelt so hohes Gewicht wie eine Frage mit einer Relevanzbewertung von fünf. Der erreichte Punktwert einer Frage $P(i)$ wird folgendermaßen berechnet, wobei den Wert der gewählten Antwortkategorie des Probanden darstellt:

$$P(i) = \frac{\frac{P_{max}}{I-1} \times (i-1)}{S_i} \quad (1)$$

I bezeichnet die Anzahl der Kategorien der Antwortskala. Die Antwortskala reicht entweder von eins bis fünf (z.B. von nie bis immer oder unzutreffend bis zutreffend) oder ist binär (ja/nein). Der Wert der gewählten Antwortkategorie i entspricht daher entweder einer natürlichen Zahl zwischen eins und fünf (Fünfer-Skala) oder beträgt eins bzw. zwei (dichotome Skala). Werden beispielsweise Antworten einer Frage in Form einer Fünfer-Skala (nie bis immer) vorgegeben, wird der Antwortmöglichkeit nie der Wert $i = 1$ und der Antwortmöglichkeit immer der Wert $i = 5$ zugewiesen. Die Subtraktion von 1 erfolgt, damit bei der Auswahl der Antwortkategorie nie $(i = 1)$ keine Punkte erreicht werden $(i - 1)$ und somit die maximal zu erreichende Punktzahl linear auf die übrigen Antwortmöglichkeiten verteilt werden. S_i ist die Anzahl der Subfragen der Frage i. Wird beispielsweise das Vorhandensein mehrerer Aspekte (z.B. verschiedener Steuerrichtlinien) abgefragt, wird die maximal zu

23 Aufgrund des thematischen Zusammenhangs wurde die Frage 3 nicht an die Experten gesendet, sondern die identische Punktzahl der Frage 11 verwendet. Insgesamt messen dennoch 24 Fragen die Eigenschaften des TCMS.

24 Gewichtungsfaktoren werden jeweils auf die nächste niedrigere bzw. höhere Ganzzahl auf- bzw. -abgerundet.

erreichende Punktzahl nicht für das Vorhandensein eines Aspektes, sondern für das Vorhandensein aller Aspekte vergeben. Eine Verzerrung des Index durch die Anzahl der Subfragen wird dadurch verhindert, so dass die Gewichtung einer Frage ausschließlich von der Experteneinschätzung abhängt. Der Quotient aus den erreichten Punkten und den maximal zu erreichenden Punkten der 24 Fragen bildet den unternehmensspezifischen:

$$TCMS\text{-}Index_j = \frac{\sum P(i)}{\sum P_{max}} \times 100. \quad (2)$$

Der Index des Unternehmens j ist gekennzeichnet durch $TCMS\text{-}Index_j \in [0, 100]$, wobei ein höherer Wert des Index ceteris paribus eine höhere Qualität des Tax Compliance Management Systems impliziert. Derselben Systematik folgend, kann der Quotient für jedes der sieben Grundelemente berechnet werden. Die Division durch die maximal zu erreichende Punktzahl eines Grundelementes vermeidet eine mögliche Verzerrung durch die unterschiedliche Anzahl von Fragen innerhalb eines Elementes.

Obwohl der Fragebogen mit der Ausrichtung auf die Multinationalität konzipiert wurde, finden nicht sämtliche Fragen des konstruierten Fragebogens für alle Unternehmen Anwendung. Daher müssen Anpassungen bei den maximal zu erreichenden Punkten vorgenommen werden. Ein Unternehmen, welches keine Konzerngesellschaften im Ausland besitzt, kann nicht für mangelnde Kontrollmöglichkeiten dieser nicht vorhandenen Gesellschaften bestraft werden, in dem von der gleichen maximal zu erreichenden Punktzahl ausgegangen wird. Entsprechendes gilt für die Fragen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen. Danach können Unternehmen ohne ausländische Konzerngesellschaften maximal 147 Punkte erreichen, aus denen sich der Index zusammensetzt. Für Unternehmen mit ausländischen Konzerngesellschaften, beträgt die maximal erreichbare Punktzahl hingegen 178.

Die erhobenen Relevanzeinschätzungen der Gruppen „Wirtschaftsprüfer/Steuerberater“ und „Betriebsprüfer“ wurden zunächst hinsichtlich signifikanter Unterschiede getestet (Zwei-Stichproben-t-Tests sowie Mann-Whitney U Tests). Bis auf eine Frage[25], die das Vorhandensein bestimmter Richtlinien in einem Unternehmen abfragt, wurden keine statistisch signifikanten Unterschiede festgestellt. Da die Abweichung zwischen den Wirtschaftsprüfern/Steuerberatern (Mittelwert: 8,09) und den Betriebsprüfern (Mittelwert: 9,23) bei dieser einzelnen Frage zudem relativ gering ist, wurden die Relevanzbewertungen beider Teilgruppen zusammengefasst. Eine Darstellung der resultierenden Gewichtungsfaktoren findet sich im Anhang.

2. Deskriptive Statistik

Die nachstehende Tabelle 1 zeigt die Ergebnisse des unternehmensspezifischen TCMS-Index. Obwohl eine Sensibilisierung für das Thema besteht, beträgt der durchschnittliche Index-Wert aller Unternehmen nur 32,30 % (Median: 28,93 %). Somit dürfte für die meisten Unternehmen der Stichprobe eine Entkräftigung des Vorsatzes oder der Leichtfertigkeit nicht möglich sein. Dies deutet daraufhin, dass die Unternehmen in ihrem Bewertungskalkül die Kosten eines TCMS höher einschätzen als den nur schwer zu quantifizierenden Nutzen. Aufgrund des hier vertretenen Rechtsverständnisses besteht bei der Frage „ob“ ein unternehmensinternes TCMS implementiert wird – im Gegensatz zu den Maßnahmen der systematischen Ausgestaltung – jedoch kein Ermessensspielraum. Daher sollen im Folgenden die Bereiche genauer betrachtet werden, in denen die Soll-Ist-Abweichung anhand des TCMS-Index besonders hoch erscheint.

Handlungsbedarf ergibt sich dabei vor allem im Bereich der Compliance-Organisation und im Bereich der Compliance-Risiken. Im Bereich der Compliance-Organisation wird ein durchschnittlicher Index-Wert von 16,70 % erzielt. Eine Verbesserung des Index könnte z.B. erreicht werden, indem ein Organisationshandbuch Steuern implementiert wird (IDW Praxishinweis 1/2016 Rz. 40). In diesem sollten wesentliche Kernprozesse oder Prüfungsansätze schriftlich niedergelegt werden. Die verschiedenen Richtlinien könnten ebenfalls in dem Organisationshandbuch integriert werden.

Die weiterhin zu erwartende wachsende Relevanz der Thematik könnte zudem dazu beitragen, dass die Ressourcenausstattung angepasst wird. Die personelle Ausstattung der Steuerabteilung ist essenziell, um die Vorschriften zu befolgen. Da nur jedes vierte befragte Unternehmen die personelle Ausstattung zur Befolgung der Tax Compliance Verpflichtungen als ausreichend beziffert, besteht erhebliches Verbesserungspotential. Auch im Bereich der Organisation liegt die Erstellung einer Funktionsmatrix. Eine Handlungsempfehlung wird dahingehend abgeleitet, dass sichergestellt werden muss, dass keine Verantwortungslücken bestehen.

Im Bereich des Compliance-Risikos beträgt der durchschnittlich erzielte Indexwert 21,30 %. Wie bereits aus der Abbildung 5 ersichtlich ist, wird als primäres Analyseinstrument auf die Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung zurückgegriffen (81,5 %). Im Rahmen der Risikoinventur sollte diese reaktive Maßnahme durch präventive Maßnahmen, wie dem Einsatz der Internen Revision oder dem Tax Risk Assessment ergänzt werden. Die Ergebnisse dieser Analysen sind zudem in die Funktionsmatrix zu integrieren.

Das Grundelement des Compliance-Programms sollte das 4-Augen-Prinzip als integralen Bestandteil beinhalten. Vor allem bei der Anwendung dieser Kontrolle gegenüber der Finanzverwaltung und bei konzerninternen Stellungnahmen bestehen erhebliche Verbesserungspotentiale (Anwendung bei lediglich 20,4 % bzw. 33,3 %). Empfohlen wird zudem, dass die Kontrolle durch die beiden fachlichen Mitarbeiter zwingend dokumentiert wird. Eine Anwendung ohne Dokumentation ist im Nachhinein sehr schwer zu beweisen und es besteht die Gefahr, dass seitens der Finanzverwaltung ein Nichtvorhandensein der Kontrolle angenommen wird. Dieses wiederum erschwert die Entkräftung der Vermutung des Vorsatzes bzw. der Leichtfertigkeit.

Ebenfalls wird empfohlen, dass im Rahmen der Compliance-Kommunikation die Abstimmung der Verrechnungspreise mit der Steuerabteilung zwingend vorzunehmen ist. Durch die stetig wachsenden regulatorischen Anforderungen im Bereich der Verrechnungspreise, vor allem die Dokumentationsanforderungen des BEPS-Projektes der OECD (Base Erosion and Profit Shifting), darf nicht auf die vorhandene Expertise der Steuerfunktion verzichtet werden.

25 Siehe Frage 11 in Anhang 1.

		IDW PS 980 Grundelemente			
	Index_Gesamt	I_Zielsetzung	II_Kultur	III_Organisation	IV_Risiko
Mitt.	32,30	67,67	52,32	16,70	21,30
Med.	28,93	70,83	50	14	16,67
Max.	71,70	100	100	70	90
Min.	12,36	0	0	0	0
N	54	54	54	54	54
		V_Überwachung/Verbesserung		VI_Programm	VII_Kommunikation
Mitt.		37,04		37,03	42,59
Med.		0		31,93	0
Max.		100		78,92	100
Min.		0		9,40	0
N		54		54	54

Tabelle 1: Ergebnisse des unternehmensspezifischen TCMS-Index. Die Angaben werden in % dargestellt. Die maximal zu erreichende Punktzahl ist 100 und wird erreicht, wenn die theoretischen Anforderungen aller sieben Grundelemente vollständig erfüllt werden.

	N	Mittelwerte TCMS-Index		p-Wert (t-Test)
		Ja	Nein	
Fachliche-Mitarbeiter_hoch	52	47,74	26,11	0,000
Konzernsteuerquote_hoch	45	37,75	29,68	0,062
Umsatz_hoch	48	38,42	28,18	0,014
Mitarbeiter_hoch	50	37,40	28,99	0,045
Familien_Beteiligung	54	30,69	34,63	0,335
Familien_Geschäftsführung	54	30,29	33,38	0,464

Tabelle 2: Bivariate Analyse. Die Variablen Konzernsteuerquote_hoch, Umsatz_hoch und Mitarbeiter_hoch sind dichotome Variablen, die den Wert eins annehmen, wenn die Konzernsteuerquote bzw. die Umsatzerlöse bzw. die Mitarbeiteranzahl oberhalb des jeweiligen Medianwertes liegt, und ansonsten den Wert null annehmen. Die Variable Fachliche-Mitarbeiter_hoch ist ebenfalls eine dichotome Variable, die den Wert 1 annimmt, wenn die Anzahl der fachlichen Mitarbeiter in der Steuerabteilung ≥ 4 ist. Die Variablen Familien_Beteiligung und Familien_Geschäftsführung sind ebenfalls dichotome Variablen, die den Wert eins annehmen, wenn eine Familie mehrheitlich an der Gesellschaft beteiligt ist bzw. wenn ein Familienmitglied an der Geschäftsführung beteiligt ist, und ansonsten den Wert null annehmen.

3. Determinanten der Tax Compliance Management Qualität

Um zu untersuchen, ob bestimmte Unternehmenseigenschaften einen Einfluss auf die Qualität des Tax Compliance Managements haben, zeigt Tabelle 2 die Ergebnisse der bivariaten statistischen Analyse bezüglich verschiedener Unternehmenscharakteristika. Die dargestellten Mittelwerte beziehen sich auf die Werte des TCMS-Index.[26]

Demnach lassen sich anhand der vorliegenden Stichprobe keine signifikanten Unterschiede zwischen Familienunternehmen und Nicht-Familienunternehmen hinsichtlich der Qualität der Tax Compliance Management Maßnahmen nachweisen. Aus dem Schrifttum ist bekannt, dass Familienunternehmen weniger aggressive Steuerplanung betreiben (*Chen* et al. 2010). Hieraus hätte auf einen stärkeren Fokus der Zielsetzung „Tax Compliance" bei Familienunternehmen geschlossen werden können. Unsere Daten geben diesbezüglich jedoch keinerlei Hinweise. Weder finden sich signifikante Unterschiede bezüglich des TCMS-Index noch in der Bedeutung der Zielsetzung Steuerminimierung bzw. Tax Compliance zwischen Familien- und Nicht-Familienunternehmen. Dies bestätigt sich auch in multivariaten Regressionsanalysen, in denen für Unternehmensgröße, Konzernsteuerquote und Größe der Steuerabteilung kontrolliert wird.[27]

Erwartungsgemäß finden sich hingegen signifikante Unterschiede bezüglich der TCMS-Qualität hinsichtlich der Unternehmensgröße. Der TCMS-Index von Unternehmen mit Umsatzerlösen (Mitarbeitern) oberhalb des Medians ist 10 (sieben) Prozentpunkte höher als der TCMS-Index von Unternehmen mit Umsatzerlösen (Mitarbeitern) unterhalb des Medians. Dies zeigt, dass die Anforderungen an ein TCMS in besonderem Maße für die kleineren Unternehmen eine Herausforderung darstellt. Multivariate Regressionsanalysen zeigen zudem, dass dieser Größeneffekt primär durch die Größe der Steuerabteilung erklärt wird. Nimmt man die Variable Fachliche-Mitarbeiter_hoch mit in die Regression auf, so sind die Größenvariablen nicht mehr signifikant. Der einzig signifikante Einfluss geht dann von der Größe der Steuerabteilung aus. Die Erfüllbarkeit der theoretischen Anforderungen des IDW scheint damit v.a. durch die Ressourcenausstattung der Steuerabteilung bestimmt.[28]

26 Ein ähnliches Muster zeigt sich, wenn man in der bivariaten Analyse in Tabelle 2 statt des TCMS-Index den Anteil der Firmen analysiert, welche angegeben haben, dass sie ein TCMS haben bzw. zumindest planen ein TCMS einzuführen. Signifikante Unterscheiden ergeben sich nur für die Variablen Umsatz_hoch (Chi-Quadrat, p=0,09) und Fachliche-Mitarbeiter_hoch (Chi-Quadrat, p=0,10).

27 Siehe für die Ergebnisse der multivarianten Regressionsanalyse Anhang 2. Mit den Variablen Familien_Beteiligung und Bilanzsumme_hoch werden die identischen Ergebnisse wie mit den Variablen Familien_Geschäftsführung und Umsatz_hoch erzielt.

28 Die Anzahl der Mitarbeiter in der Steuerabteilung wird durch die Zielvorstellungen des Managements bezüglich der Relevanz eines TCMS bestimmt. Um zu überprüfen, ob diese Zielvorstellungen eine Auswirkung auf die empirischen Ergebnisse haben, ist in die Regression eine weitere binäre Kontrollvariable aufgenommen worden, die den Wert 1 annimmt, wenn der Einhaltung aller steuerlichen Pflichten/Vorschriften (Tax Compliance) eine sehr hohe Bedeutung beigemessen wird. Die Ergebnisse bzgl. der Signifikanz der Anzahl der fachlichen Mitarbeiter ändern sich dadurch jedoch nicht. Siehe Anhang 2.

Interessant ist, dass sich entgegen der bisherigen Befunde in der Literatur (*Bauer* 2016 und Gallemore/Labro 2015) aus den vorliegenden Daten kein negativer Zusammenhang zwischen Steuerquote und Tax Compliance Management Qualität ergibt. Die bivariate Analyse zeigt im Gegenteil sogar eine positive Korrelation auf, die sich in multivariaten Regressionsanalysen allerdings als nicht signifikant erweist. Die künftige Forschung sollte dies zum Anlass nehmen, den Zusammenhang zwischen Steuerplanung und Tax Compliance Management detaillierter zu untersuchen. Zu beachten ist dabei, dass die vorliegende Stichprobe sehr klein ist und nur mittelständische Unternehmen des Maschinen- und Anlagebaus enthält. Die Ergebnisse sind daher vorsichtig zu interpretieren und nicht voreilig zu verallgemeinern.

VI. Zusammenfassung und Diskussion

Die Unternehmensleitung ist gesetzlich verpflichtet, rechtswidriges Verhalten im Unternehmen zu verhindern (§§ 76 Abs. 1 i.V.m. 93 Abs. 1 AktG, 43 Abs. 1 GmbHG). Dazu ist grundsätzlich ein Compliance Management System notwendig. Um den derzeitigen Stand der Umsetzung von Tax Compliance Management Systemen im deutschen Mittelstand zu erheben, wurde eine Befragung durchgeführt, an der 54 mittelständische Unternehmen mit eigener Steuerfunktion teilgenommen haben. Aus der Studie geht hervor, dass die im IDW Praxishinweis 1/2016 formulierten Anforderungen an ein Tax Compliance Management System in den mittelständischen Unternehmen derzeit regelmäßig nicht ausreichend erfüllt werden. Der in der Studie konzipierte TCMS-Index weist im Mittel einen Wert von 32 % auf, wobei ein Wert von 100 % einer vollständigen Erfüllung der theoretischen Anforderungen entspricht. Handlungsbedarf gibt es insbesondere in den Bereichen Compliance-Organisation und Compliance-Risiken. Es fehlt vielfach z.B. an einem Organisationshandbuch Steuern und einer Funktionsmatrix, welche die Aufgabenverteilung zwischen der Steuerabteilung und anderen Abteilungen (bspw. Finanzwesen) schriftlich fixiert. Zudem verlassen sich die Unternehmen bisher primär auf reaktive Maßnahmen bei der Risikoidentifikation und setzen präventive Maßnahmen – wie eigene Tax Risk Assessments – selten ein. Bei der Umsetzung des Compliance-Programms fällt insbesondere auf, dass auch das Vier-Augen-Prinzip als zentrales Kontrollinstrument nicht durchgehend beachtet wird.

Die Ergebnisse der empirischen Analyse weisen zudem eine erhebliche Varianz hinsichtlich der Qualität des Tax Compliance Managements auf. Entgegen bisheriger Literaturergebnisse können vorliegend jedoch weder Zusammenhänge zwischen Tax Compliance Management Qualität und Steuerplanungsaktivität sowie zwischen Tax Compliance Management Qualität und Eigentümerstruktur (Familien- vs. Nichtfamilienunternehmen) nachgewiesen werden. Entscheidender Bestimmungsfaktor für die Qualität des Tax Compliance Managements ist nach den vorliegenden Ergebnissen vielmehr fast ausschließlich die Größe der Steuerabteilung. Naheliegender Weise ist der TCMS-Index bei großen Unternehmen daher auch höher als bei kleinen Unternehmen. Zwar erkennt das IDW an, dass die konkrete Ausgestaltung eines TCMS u.a. auch von der Größe des Unternehmens abhängt, da dies jedoch nicht konkretisiert wird, bleibt das Risiko bestehen, dass Großunternehmen, die sich ein aufwendiges Tax Compliance Management System leisten können, indirekt privilegiert werden, zum Beispiel, wenn künftig finanzbehördliche Verfahrenserleichterungen an die Implementierung eines TCMS anknüpfen sollten (*Seer/Hardeck* 2016: 374). Hinzukommt, dass mittelständische Unternehmen häufig über gar keine eigene Steuerfunktion verfügen, sondern die steuerlich notwendigen Tätigkeiten an Steuerberatungsunternehmen delegieren. Von den in dieser Untersuchung befragten 144 Unternehmen verfügten beispielsweise 90 Unternehmen (62,5 %) über keine eigene Steuerfunktion. Um einer möglichen Diskriminierung vorzubeugen, sollte die künftige Forschung daher gemeinsam mit der Praxis auch für diesen Unternehmenskreis Anforderungen konkretisieren, die es den Unternehmen ermöglicht, sich beim Vorliegen einer Steuerverkürzung vom Vorsatz bzw. der Leichtfertigkeit zu exkulpieren. Der IDW Praxishinweises 1/2016 adressiert diese Thematik nicht. Richtungsweisend für die künftige Diskussion könnte hier der Vorschlag von *Seer*/*Hardeck* (2016) sein, die bezüglich der Kooperation von Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen zwischen zwei Kooperationsmodellen differenzieren. Für kleinere mittelständische Unternehmen ohne internes Kontrollsystem und Steuerabteilung schlagen sie die Verwendung eines zertifizierten Steuerberaters vor. Die Überprüfung der Qualitätssicherung, die als Voraussetzung für finanzbehördliche Verfahrenserleichterungen angesehen wird, würde dabei primär auf die Ebene der Steuerberatungsunternehmen verlagert. Bezüglich der Steuerpflichtigen bliebe es dann bei der Überprüfung, ob die Unternehmensleitung ihren Auswahl-, Informations- und Überwachungspflichten nachgekommen ist (*Aichberger*/*Schwartz* 2015: 1758 f.).

Anhang

Anhang 1: TCMS-spezifische Fragen und entsprechende Relevanzfaktoren.

Filterfrage: Wer ist für die Bearbeitung der steuerlichen Angelegenheiten Ihres Konzerns zuständig? a. Eigene Steuerabteilung. b. Steuerabteilung der ausländischen Muttergesellschaft. c. Steuerabteilung der inländischen Muttergesellschaft. d. Steuerabteilung inländischer Tochtergesellschaften. e. Steuerabteilung ausländischer Tochtergesellschaften. f. Keine Steuerabteilung. Eine andere Steuerabteilung übernimmt die steuerlichen Aufgaben. g. Externe Steuerberater. h. Sonstige.	
Fragen und Grundelemente	**Relevanzgewichtung**
IDW PS 980 Grundelement: Zielsetzung	
Frage 1: Wird die Steuerabteilung bei den folgenden Aktivitäten organisatorisch eingebunden? a. Berechnung latenter Steuern b. Ermittlung von Steuerrückstellungen c. Umstrukturierungen und Zukauf von Unternehmen d. Erstellung von Intercompany-Verträgen, insbesondere Verrechnungspreise e. Finanzierungsvorhaben f. Abschluss von größeren Einzelverträgen g. Sonstiges Antwort: Nie, Selten, Teils, teils, Häufig, Immer	9
IDW PS 980 Grundelement: Organisation	
Filterfrage: Hat Ihr Unternehmen ein organisatorisches System zur Einhaltung steuerlicher Pflichten (Tax Compliance Management System)? Antwort: Ja/Nein	
Frage 2: Sofern ein Tax Compliance Management System vorhanden ist, hat sich der Aufbau an folgenden Standards orientiert? a. COSO-Rahmenwerk b. IDW PS 980 c. ISO 19600 d. SOX Section 404 e. Sonstige	5
Frage 3: Besteht ein unternehmensweites Organisationshandbuch-Steuern/Tax Book, in dem organisatorischen Regelungen, Vorschriften und Organisationsstrukturen im Bereich Steuern schriftlich niedergelegt sind? Antwort: Ja/Nein	9
Frage 4: Wie wird das Organisationshandbuch-Steuern kommuniziert? a. Präsenzexemplare sind vorhanden b. Verteilung über das Intranet c. Kein explizites Vorgehen vorhanden. c. Sonstige	6
Frage 5: Ist die Aufgabenverteilung zwischen der Steuerabteilung und anderen Abteilungen (bspw. Finanzwesen) schriftlich fixiert (Funktionsmatrix)? Antwort: Ja/Nein	8
Frage 6: Bitte beurteilen Sie auf einer Skala von 1 (unzutreffend) bis 5 (zutreffend) die folgende Aussage: Die personelle Ausstattung der Steuerabteilung für die Befolgung der Tax Compliance Verpflichtungen ist ausreichend.	7
Filterfrage: Gehören zu Ihrem Konzern ausländische Gesellschaften? Antwort: Ja/Nein	
Frage 7: Sind ausländische Gesellschaften für ihre steuerlichen Belange selbst verantwortlich? Antwort: Ja/Nein	7
Frage 8: Bestehen konkrete Überwachungspflichten des Headquarters für ausländische Gesellschaften? Antwort: Ja/Nein	8
IDW PS 980 Grundelement: Risiko	
Frage 9: Wie werden Sie auf steuerliche Risiken in Ihrem Unternehmen aufmerksam gemacht? Mehrfachantworten sind zulässig. a. Interne Tax Due Diligence/Tax Risk Assessment b. Regelmäßige Konferenzen mit fachlichen Mitarbeitern c. Regelmäßige Konferenzen mit anderen Konzerneinheiten d. Interne Revision e. Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung f. Ergebnisse der Prüfung der Sozialversicherungsträger g. Eine Risikoanalyse wird erst durchgeführt, wenn eine konkrete Risikogefahr besteht.	9
Frage 10: Wie häufig wird eine Tax Due Diligence oder ein Tax Risk Assessment durchgeführt? a. Jährlich b. Halbjährlich c. Quartalsweise d. Monatlich e. Weniger als einmal im Jahr	6

IDW PS 980 Grundelement: Programm	
Frage 11: Sind schriftliche Richtlinien/Handbücher, aus denen detaillierte Prozessbeschreibungen, inklusive der notwendigen Kontrollprozesse, Anweisungen und Verantwortlichkeiten, hervorgehen, für die folgenden Themen in Ihrem Unternehmen vorhanden? Mehrfachantworten sind zulässig. a. Steuererklärungspflichten b. Fristenrichtlinie c. Dokumentationsanforderungen d. Checkliste zur Ausfüllung wichtiger Dokumente (Steuererklärungen, Umsatzsteueranmeldungen etc). e. Bilanzierungsrichtlinie f. Körperschaftsteuer g. Lohnsteuer h. Umsatzsteuer i. Gewerbesteuer j. Verrechnungspreise k. Betriebsprüfung l. Steuerfahndung	9
Frage 12: Findet eine automatische systemgestützte Generierung von Erinnerungen der Fristen statt? Antwort: Ja/Nein	7
Frage 13: Welche Möglichkeiten stehen Ihren Mitarbeitern zur steuerlichen Weiterbildung zur Verfügung? Mehrfachantworten sind zulässig. a. Zugang zu Newslettern/steuerliche Datenbanken b. Besuch von externen Schulungen c. Unternehmensinterne Seminare d. Finanzielle Förderung von Weiterbildungsmöglichkeiten (bspw. Bilanzbuchhalter) e. Keine gezielten Förderungsmaßnahmen vorhanden f. Sonstige	7
Frage 14: Bedarf es einer schriftlichen Gegenzeichnung durch die Steuerabteilung, wenn steuerliche Daten aus dem Archiv entnommen oder vernichtet werden? Antwort: Ja/Nein	7
Frage 15: Wer erstellt die Steuererklärung? a. Alle Steuererklärungen werden intern erstellt. b. Alle Steuererklärungen werden extern erstellt. c. Steuerklärungen werden in Kooperation (intern und extern) erstellt.	6
Frage 16: Wird das 4-Augen Prinzip bei der Erstellung von Steuererklärungen durch Ihre Steuerabteilung angewendet? Antwort: Nie, Selten, Teils, teils, Häufig, Immer	8
Frage 17: Wird bei der Erstellung von konzerninternen Stellungnahmen durch Ihre Steuerabteilung sichergestellt, dass zwei fachlich qualifizierte Mitarbeiter diese Stellungnahmen gegenzeichnen? Antwort: Nie, Selten, Teils, teils, Häufig, Immer	7
Frage 18: Wird bei der Erstellung von Stellungnahmen gegenüber der Finanzverwaltung durch Ihre Steuerabteilung sichergestellt, dass zwei fachlich qualifizierte Mitarbeiter diese gegenzeichnen? Antwort: Nie, Selten, Teils, teils, Häufig, Immer	8
Frage 19: Welche Kontrollen finden bei den steuerlichen Tätigkeiten der ausländischen Gesellschaften statt? a. IT gestützte Kontrolle b. Einbezug externer Berater c. Doppelte Unterschriften der Gesellschaft d. Einbezug des Leiters Steuerabteilung e. Sonstige	8
Frage 20: Findet eine regelmäßige Überprüfung der Verrechnungspreise mittels Benchmarking statt? Antwort: Ja/Nein	8
Frage 21: Welche der folgenden Aspekte sind für die Nachbearbeitung einer Betriebsprüfung schriftlich fixiert? Mehrfachantworten sind zulässig. a. Verantwortliche Person für die Umsetzung der Betriebsprüferergebnisse b. Verantwortliche Person für die Prüfung der Betriebsprüfer-Berichte c. Prozess zur Entscheidung zur Einlegung von Rechtsbehelfen d. Weiterleitung von möglichen Änderungen an das Rechnungswesen	8
IDW PS 980 Grundelement: Kommunikation	
Frage 22: Sind Anpassungen der Verrechnungspreise zwingend mit der Steuerabteilung abzustimmen? Antwort: Ja/Nein	9
IDW PS 980 Grundelement: Überwachung/Verbesserung	
Frage 23: Wird die Steuerabteilung regelmäßig durch die interne Revision oder einem externen Berater überprüft? Antwort: Ja/Nein	7
IDW PS 980 Grundelement: Kultur	
Frage 24: Bitte beurteilen Sie auf einer Skala von 1 (unzutreffend) bis 5 (zutreffend) folgende Aussage: In meinem Unternehmen wird Tax Compliance nicht nur als die Erfüllung steuerlicher Pflichten, sondern als moralische Verpflichtung gesehen.	5

Anhang 2: Ergebnisse der multivariaten Analyse

	Abhängige Variable:			
	TCMS-Index			
	(1)	(2)	(3)	(4)
Umsatz_hoch	0,106**	-0,0248	-0,0211	-0,0293
	(0,0429)	(0,043)	(0,041)	(0,043)
Familien_Geschäftsführung	0,0153	-0,0524	-0,0509	-0,0478
	(0,0381)	(0,037)	(0,038)	(0,0387)
Konzernsteuerquote_hoch	0,0710*	0,0147	0,0175	0,0192
	(0,040)	(0,0335)	(0,0341)	(0,035)
Fachliche-Mitarbeiter_hoch		0,225***	0,204***	0,215***
		(0,051)	(0,053)	(0,051)
Compliance-Ziel_hoch			0,0414	0,0393
			(0,038)	(0,037)
Anteil_Ausland_hoch				0,0272
				(0,0363)
Konstante	0,247***	0,294***	0,271***	0,259***
	(0,032)	(0,032)	(0,037)	(0,041)
Beobachtungen	45	44	44	44
R^2	0,2021	0,4775	0,4934	0,5009
Adjusted R^2	0,144	0,424	0,427	0,420

Die Signifikanzniveaus sind wie folgt definiert: *** Signifikanzniveau von 0,01, ** von 0,05 und * von 0,1. Die Variablen Konzernsteuerquote_hoch, Umsatz_hoch, Mitarbeiter_hoch und Anteil_Ausland_hoch sind dichotome Variablen, die den Wert eins annehmen, wenn die Konzernsteuerquote bzw. die Umsatzerlöse bzw. die Mitarbeiteranzahl bzw. die Anzahl der ausländischen Gesellschaften oberhalb des jeweiligen Medianwertes liegt, und ansonsten den Wert null annehmen. Die Variable Fachliche-Mitarbeiter_hoch ist ebenfalls eine dichotome Variable, die den Wert 1 annimmt, wenn die Anzahl der fachlichen Mitarbeiter in der Steuerabteilung ≥ 4 ist. Die Variable Familien_Geschäftsführung ist ebenfalls eine dichotome Variable, die den Wert eins annimmt, wenn ein Familienmitglied an der Geschäftsführung beteiligt ist, und ansonsten den Wert null annehmen. Die Variable Compliance-Ziel_hoch ist ebenfalls eine dichotome Variable, die den Wert 1 annimmt, wenn der Einhaltung aller steuerlichen Pflichten/Vorschriften (Tax Compliance) eine sehr hohe Bedeutung beigemessen wird, und ansonsten den Wert null annimmt. In Klammern sind die jeweiligen robusten Standardfehler angegeben.

Literaturverzeichnis

Aichberger, T./Schwartz, T. (2015): Tax Compliance – Der Vorstand im Fokus? (Teil II), in Deutsches Steuerecht, 53, S. 1758–1764.

Alexander, C., R./Bauguess, S., W./Bernile, G./Lee, Y.H./Marietta-Westberg, J. (2013): Economic effects of SOX Section 404 compliance: A corporate insider perspective, in Journal of Accounting and Ecnomics, Vol. 56, Issue 2, S. 267–290.

Bauer, A., M. (2016): Tax Avoidance and the Implications of Weak Internal Controls in Contemporary Accounting Research, Vol. 33, No. 2, S. 449–486.

Besch, C./Starck, A. (2016): Tax Compliance in Hauschka, C. E./Moosmayer, K./Lösler, T. (Hrsg.), Corporate Compliance, 3. Aufl., C.H. Beck, München, § 33 Rz. 1 – 150.

Binnewies, B. (2010): Verantwortliche für Tax Compliance: Steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Risiken für Organmitglieder in Streck, M./Mack, A./Schwedhelm, R. (Hrsg.), Tax Compliance: Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 325–359.

Blaufus, K./Möhlmann, A./Schwäbe, A. (2016): Corporate Tax Minimization and Stock Price Reactions, arqus Discussion Paper Nr. 204, verfügbar: http://www.arqus.info/mobile/paper/arqus_204.pdf (Stand: 16.9.2016).

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2014): Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie Datenzugriff (GoBD); IV A 4 - S 0316/13/10003, verfügbar: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/Datenzugriff_GDPdU/2014-11-14-GoBD.pdf?__blob=publicationFile (Stand: 10.6.19206).

Bundesministerium der Finanzen (BMF) (2016): Anwendungserlass zu § § 153 AO; IV A3 – S 0324/15/10001 und IV A4 - S 0324/14/10001, verfügbar: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2016-05-23-anwendungserlass-zu-paragraf-153-AO.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (Stand: 13.6.2016).

Bürkle, J. (2005): Corporate Compliance – Pflicht oder Kür für den Vorstand einer AG in Betriebs-Berater (BB), Heft 11, S. 565–570.

Bürkle, J. (2007): Corporate Compliance als Standard guter Unternehmensführung des deutschen Corporate Governance Kodex in Betriebs-Berater (BB), Heft 34, S. 1797–1801.

Bürkle, J. (2016): Compliance-Beauftragen-System in Hauschka, C. E./Moosmayer, K./Lösler, T. (Hrsg.), Corporate Compliance, 3. Aufl., C.H. Beck, München, § 36 Rz. 1 – 96.

Büssow, T./Taetzner, T. (2005): Sarbanes-Oxley Act Section 404: Internes Kontrollsystem zur Sicherstellung einer effektiven Finanzberichterstattung im Steuerbereich von Unternehmen – Pflicht oder Kür? in Betriebs-Berater (BB), Heft 45, S. 2437–2444.

Chen, S./Chen, X./Cheng, Q./Shevlin, T. (2010): Are family firms more tax aggressive than non-family firms?. Journal of Financial Economics, 95(1), 41–61.

Dahlke, J. (2014): Tax Compliance im internationalen Konzern – Organisation, Kommunikation und Risikomanagement in Betriebs-Berater (BB), Heft 12, S. 680–684.

Deutscher Corporate Governance Kode (DCGK), in der Fassung vom 5.5.2015 mit Beschlüssen aus der Plenarsitzung vom 5.5.2015, verfügbar: http://www.dcgk.de//files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/2015-05-05_Deutscher_Corporate_Goverance_Kodex.pdf (Stand: 10.8.2015).

Feller, A./Huber, S./Schanz, D. (2017): Aufbau und Arbeitsweisen der Steuerabteilungen großer deutscher Kapitalgesellschaften in DStR, Heft 29/30, Seiten 1617–1622/1673–1677.

Fleischer, H. (2015): Vierter Teil. Verfassung der Aktiengesellschaft – Erster Abschnitt. Vorstand in Spindler, G./Stilz, E. (Hrsg.): Kommentar zum Aktiengesetz, 3. Aufl., C.H. Beck Verlag, München, § 91 und § 93.

Gallemore; J./Labro, E. (2015): The importance of the internal information environment for tax avoidance in Journal of Accounting and Economics, Jg. 60, Nr. 1, S. 149–167.

Graham, J., R./Hanlon, M./Shevlin, T./Schroff, N. (2014): Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field in The Accounting Review, Vol. 89, Nr. 3, S. 991 – 1023.

Grundmeier, C. E. (2011): Rechtspflicht zur Compliance im Konzern, Carl Heymanns Verlag, Köln.

Hardeck, I./Clemens, M. (2016): Steuern im Lichte der Corporate Social Responsibility-Debatte – praktischer Nutzen und Handlungsimplikationen in Betriebs-Berater, Heft 16, S. 918–928.

Iliev, P. (2010): The Effect of SOX Section 404: Costs, Earnings Quality, and Stock Prices in The Journal of Finance, Vol. 65, Nr. 3, S. 1163–1196.

Institut der Wirtschaftsprüfer e.V.: IDW Praxishinweises 1/2016 (IDW 2017): Ausgestaltung und Prüfung eines Tax Compliance Management Systems gemäß IDW PS 980 (Stand: 31.5.2017).

Institut der Wirtschaftsprüfer e.V.:Prüfungsstandard 980 (IDW PS 980): Grundsätze ordnungsmäßiger Prüfung von Compliance Management Systemen, IDW (Hrsg.), Stand: 11.3.2011.

International Organization for Standardization (ISO) 19600: Compliance Management Systems, ISO (Hrsg.), Stand: 2014.

Kromer, C./Pumpler, R./Henschel, K. (2013): Tax Compliance in Betriebs-Berater (BB), Heft 14, S. 791–803.

Kunz, J./Kohler, J. (2016): Empfehlungen zur Ausgestaltung eines CMS nach ISO19600 in KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.): Das wirksame Compliance-Management-System – Ausgestaltung und Implementierung in Unternehmen, NWB Verlag, Herne, S. 174–189.

Mack, A. (2010): Grundlagen: Gesetzliche Pflichten und Sanktionen in Streck, M./Mack, A./Schwedhelm, R. (Hrsg.) (2010), Tax Compliance: Risikominimierung durch Pflichtenbefolgung und Rechteverfolgung, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 17–56.

Poppe, S. (2013): Begriffsbestimmungen Compliance: Bedeutung und Notwendigkeit in Inderst, C./Bannenberg, B./Poppe, S. (Hrsg.): Compliance: Aufbau – Management – Risikobereiche, 2. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg (u.a.), S. 1–13.

Rieder, M., S./Falge, S. (2013): Grundlagen für Compliance: A – Deutschland in Inderst, C./Bannenberg, B./Poppe, S. (Hrsg.): Compliance: Aufbau – Management – Risikobereiche, 2. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg (u.a.), S. 15–34.

Schmidt, S./Wermelt, S./Eibelshäuser, B. (2015): ISO 19600 aus der Sicht der Wirtschaftsprüfung in Corporate Compliance Zeitschrift (CCZ), Heft 1, S. 18–21.

Seer, R. (2015): Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht in Tipke, K./Lang, J. (2015): Steuerrecht, 22. Aufl., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, S. 1145–1419.

Seer, R./Hardeck, I. (2016): Strukturelle Implementierung kooperativer Verfahrenselemente in das Unternehmensteuerrecht in Steuer und Wirtschaft, S. 366–384.

Talaska, P. (2012): Tax Compliance in Unternehmen – Organhaftung in Betriebs-Berater (BB), Heft 19, S. 1195–1200.

Withus, K.-H./Kunz J. (2015): Auswirkungen des neuen ISO 19600: 2014 zu Compliance-Management-Systemen auf die Prüfung nach IDW PS 980 in Betriebs-Berater (BB), Heft 12, S. 685–689.

Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau (VDMA) (o. J.): o.S., verfügbar: http://www.vdma.org/article/-/articleview/6656392 (Stand: 13.6.2016).

Vera, A. (2001): Organisation von Steuerabteilungen und Einsatz externer Steuerberatung in deutschen Großunternehmen, Josef Eul Verlag, Lohmar (u.a.).

Vetter, E. (2013): Compliance in Unternehmen in Wecker, G./Ohl, B. (Hrsg.): Compliance in der Unternehmerpraxis, 3. Aufl., Springer Gabler, Wiesbaden, S. 1–18.

*Dr. Rainer Bräutigam / Prof. Dr. Christoph Spengel / Kathrin Stutzenberger, alle Mannheim**

Steuerstrukturen in der Europäischen Union – eine Analyse der Entwicklungen bei der Unternehmensbesteuerung von 1998 bis 2015

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Qualitative Analyse der Entwicklung der Unternehmensbesteuerung von 1998 bis 2015
1. Körperschaftsteuer
a) Abschreibungsregelungen
b) Weitere Elemente der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage
c) Entwicklung der Körperschaftsteuersätze
2. Andere Unternehmenssteuern
3. Zwischenfazit
III. Quantitative Analyse
1. Methodische Grundlagen – European Tax Analyzer
2. Ausgangsfall
a) Durchschnittsbetrachtung und länderspezifische Effektivsteuerbelastungen
b) Sensitivitätsanalyse
3. Branchenspezifische Analyse
IV. Zusammenfassung und Ausblick

Im Gegensatz zu vielen anderen Rechtsbereichen verbleibt die Ausgestaltung der direkten Steuern und damit auch der Unternehmensbesteuerung in der Verantwortlichkeit der einzelnen Mitgliedstaaten in der Europäischen Union (EU) und stellt ein immer bedeutsameres Differenzierungsmerkmal im Hinblick auf Standortentscheidungen von Unternehmen dar. Der vorliegende Beitrag zeigt die Entwicklung der Steuerstrukturen und -belastungen innerhalb der EU seit 1998 anhand einer detaillierten qualitativen und quantitativen Analyse mit dem Simulationsprogramm European Tax Analyzer auf. Im Ergebnis hält der starke Steuerwettbewerb in der EU ungeachtet der Finanz- und Staatsschuldenkrise an.

In contrast to many other legal fields, the design of the direct tax systems and hence of corporate taxation remains within the sole responsibility of the single Member States of the European Union (EU) and has thus become an important distinguishing feature in international tax competition. This article presents a detailed qualitative and quantitative analysis of the development of tax structures and tax burdens within the EU since 1998 using the model framework of the European Tax Analyzer. It is found that the strong tax competition among Member States persists despite the effects of the financial and public debt crisis.

I. Einleitung

Die Schaffung attraktiver steuerlicher Rahmenbedingungen für Unternehmen hat innerhalb der Europäischen Union (EU) in den letzten Jahren für die einzelnen Mitgliedstaaten immer mehr an Bedeutung gewonnen, was sich hauptsächlich auf zwei Gründe zurückführen lässt: Aufgrund der zunehmenden Globalisierung und einer höheren Kapitalmobilität stehen die Länder untereinander einerseits immer stärker in einem Wettbewerb um die Ansiedlung von Unternehmen.[1] Zum anderen kommt es zu einer zunehmenden Angleichung verschiedener Rechtsbereiche innerhalb der EU, so dass die Steuerpolitik aufgrund der nationalen Verantwortlichkeit der einzelnen Mitgliedstaaten ein immer bedeutenderes Differenzierungsmerkmal darstellt.[2] Diese Entwicklung lässt sich auch an einem verstärkten innereuropäischen Steuerwettbewerb erkennen. Der innereuropäische Steuerwettbewerb um die Ansiedelung von Unternehmen wird dabei aufgrund der zunehmenden Integration innerhalb der EU, die der Verwirklichung des Binnenmarktziels nach Art. 26 Abs. 1 AEUV dient, und der damit verbundenen erhöhten Kapitalmobilität zusätzlich verschärft.[3] So haben mehrere empirische Studien für die EU einen insgesamt stärkeren Steuerwettbewerb als in anderen Regionen festgestellt, der sich nach der Erweiterung der EU im Jahr 2004 um

* Dr. *Rainer Bräutigam* ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) GmbH, Mannheim. Prof. Dr. *Christoph Spengel* ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim, Research Associate am Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) GmbH, Mannheim und Direktor des Mannheim Taxation Science Campus (MaTax). *Kathrin Stutzenberger* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin und Doktorandin am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim. **Danksagung:** Dieser Beitrag ist im Rahmen des MannheimTaxation Science Campus (MaTax) entstanden. Die Autoren danken der Leibniz Gemeinschaft, dem Land Baden-Württemberg sowie den teilnehmenden Einrichtungen ZEW und Universität Mannheim für die finanzielle Unterstützung.

1 Vgl. *Owens*, Fiscal Studies 1993, 21 (23 ff.); *Bond*, in: Cnossen, Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform, 2000, S. 161 (171 ff.); *Fuest/Hemmelgarn*, Regional Science and Urban Economics 2005, 508 ff.; *Egger/Raff*, International Tax and Public Finance 2015, 777 ff. Der Zusammenhang zwischen ausländischen Direktinvestitionen und dem Steuersatz wird z.B. explizit in *Slemrod*, Journal of Public Economics 2004, 1169 ff. und *Bénassy-Quéré/Fontagné/Lahrèche-Révil*, International Tax and Public Finance 2005, 583 ff. untersucht. Für eine zusammenfassende Meta-Studie vgl. *Feld/Heckemeyer*, Journal of Economic Surveys 2011, 233 ff.

2 Vgl. *Bellak/Leibrecht*, in: Andersson/Eberhartinger/Oxelheim, National Tax Policy in Europe, 2007, S. 11 (12).

3 Vgl. *Devereux*, Oxford Review of Economic Policy 2008, 625 (628).

zehn vornehmlich osteuropäische Staaten nochmals intensiviert hat.[4]

Nach der klassischen Vorstellung des Steuerwettbewerbs führt dieser Prozess ohne Koordinierungs- und Harmonisierungsmaßnahmen letztlich zu einem „Race To The Bottom", d.h. zu einem stetigen Absinken der Körperschaftsteuersätze.[5] Diese Entwicklung wurde in bisherigen Studien für die OECD-Mitgliedstaaten zunächst bestätigt. Zugleich wurde festgestellt, dass sich das Körperschaftsteueraufkommen im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt oder dem Gesamtsteueraufkommen trotz erheblicher Steuersatzsenkungen nicht in gleichem Maße reduziert hat oder sogar konstant geblieben ist.[6] Als Grund dafür wird neben einer verstärkten Nutzung der Kapitalgesellschaft als Rechtsform[7] und einer generell höheren Unternehmensprofitabilität infolge der Globalisierung[8] oftmals die Verbreiterung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage angeführt.[9] Dieser Zusammenhang zwischen sinkenden Körperschaftsteuersätzen und einer Verbreiterung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage wurde für ausgewählte Ländergruppen der OECD für unterschiedliche Zeiträume zwischen den 1980er Jahren und 2008 bereits untersucht.[10]

Eine umfassende und detaillierte Untersuchung der Entwicklungen für die EU-Mitgliedstaaten ist bisher aber noch nicht erfolgt. Diese Lücke soll im Folgenden zunächst durch eine qualitativ ausgerichtete Zeitreihenanalyse von 1998 bis 2015 geschlossen werden, die einen Mehrwert in mehrfacher Hinsicht bietet: Durch die Analyse eines Zeitraums bis 2015 können Rückschlüsse gezogen werden, ob und inwiefern die Entwicklung der Körperschaftsteuersysteme von der Wirtschaftskrise in den Jahren 2008/2009 und der darauffolgenden Staatsschuldenkrise beeinflusst wird. Dies könnte bedeutsam sein, da sich die fiskalischen Rahmenbedingungen der Mitgliedstaaten entscheidend geändert haben. Im Gegensatz zu den bestehenden Untersuchungen, die Veränderungen bei der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer überwiegend allein anhand der Entwicklung der Abschreibungen beurteilen, wird eine Vielzahl relevanter Bemessungsgrundlagenbestimmungen wie z.B. Verlustverrechnungsregelungen für die qualitative Analyse berücksichtigt. Daneben wird auch auf Veränderungen bei anderen relevanten Unternehmenssteuern wie z.B. der Gewerbesteuer in Deutschland eingegangen, da diese für die effektive Unternehmenssteuerbelastung relevant sind.

Anhand der qualitativen Analyse kann jedoch zunächst nur darauf geschlossen werden, ob eine Änderung der Bemessungsgrundlagenvorschriften zu einer Verbreiterung oder Verschmälerung führt;[11] eine Aussage über die Bedeutung einzelner Änderungen für die effektive Steuerbelastung ist jedoch nicht möglich. Im Anschluss an die qualitative Analyse sollen die Auswirkungen der Entwicklung der Steuerstrukturen auf die effektive Steuerbelastung in den Mitgliedstaaten der EU daher im Rahmen einer quantitativen Analyse mit dem Simulationsmodell „European Tax Analyzer" herausgearbeitet werden. Dabei sollen auch die Wirkungen für unterschiedliche Branchen einbezogen werden. Der European Tax Analyzer bildet die nationalen Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten der EU detailliert ab und kann folglich die Effekte zahlreicher Bemessungsgrundlagenänderungen genau quantifizieren.

Die Untersuchung gliedert sich in zwei Teile. In Abschnitt II erfolgt die qualitative Analyse der Entwicklungen bei der Unternehmensbesteuerung. Deren Auswirkungen werden in Abschnitt III mit Hilfe von Berechnungen mit dem European Tax Analyzer quantifiziert. Abschließend werden die wichtigsten Erkenntnisse zusammengefasst (Abschnitt IV).

II. Qualitative Analyse der Entwicklung der Unternehmensbesteuerung von 1998 bis 2015

Der qualitativen Analyse liegen umfangreiche, eigenhändige Auswertungen der Datenbank des *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, der vom *IBFD* bereits seit vielen Jahren veröffentlichten *European Tax Handbooks* sowie weiterer Informationsquellen zugrunde.[12] Für eine bessere Anschaulichkeit werden bei der Untersuchung lediglich die EU-25 Mitgliedstaaten betrachtet, so dass die erst 2009 bzw. 2013 beigetretenen Länder (Bulgarien, Rumänien, Kroatien) nicht einbezogen werden. Dies ermöglicht eine Unterteilung der Länder in die Gruppen der EU-15 und EU-10, um gruppenspezifische strukturelle Besteuerungsunterschiede aufzuzeigen. Aufgrund der aufwendigen Recherche wurden die Daten nur für die Jahre 1998 und 2002 sowie ab 2005 in zweijährigen Abständen (2007, 2009, 2011, 2013 und 2015) erhoben. Da der Fokus der Untersuchung ausschließlich auf der Entwicklung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU liegt, wurden die Entwicklungen der EU-10 erst ab ihrem Beitrittsdatum ab 2004 erfasst.[13] Für die EU-15 kann somit der gesamte Zeitraum

4 Vgl. *Davies/Voget*, Tax Competition in an Expanding European Union, 2008; *Crabbé*, FinanzArchiv: Public Finance Analysis 2013, 317 ff.; *Devereux/Loretz*, National Tax Journal 2013, 745 ff.; *Streif*, Tax Competition in Europe – Europe in Competition with Other World Regions?, 2015.

5 Vgl. *Oates*, Fiscal Federalism, 1972; *Zodrow*, International Tax and Public Finance 2003, 651 ff.

6 Vgl. *Devereux/Griffith/Klemm*, Economic Policy 2002, 449 (472); *Auerbach/Devereux/Simpson*, in: Mirrless/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba, Dimensions of Tax Design – The Mirrless Review, 2010, S. 837 (846 ff.).

7 Vgl. *de Mooij/Nicodème*, International Tax and Public Finance 2008, 478 (479); *Griffith/Miller*, Fiscal Studies 2014, 535 (539).

8 Vgl. *Devereux/Griffith/Klemm*, Fiscal Studies 2004, 367 (377); *Becker/Elsayyad/Fuest*, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2012, 4 (7).

9 Vgl. *Sinn*, in: Roskamp/Neumann, Public Finance and Performance of Enterprises, 1990, S. 153 ff.; *OECD*, Fundamental Reform of Corporate Income Tax, 2007, S. 24 ff.; *Sørensen*, CESifo Economic Studies 2007, 172 (180 f.); *Overesch/Rincke*, Scandinavian Journal of Economics 2011, 579 (583).

10 Vgl. z.B. *Devereux/Griffith/Klemm*, Economic Policy 2002, 449 ff.; *Clausing*, International Tax and Public Finance 2007, 115 ff.; *Devereux*, Developments in the Taxation of Corporate Profit in the OECD since 1965: Rates, Bases and Revenues, 2007; *Loretz*, Oxford Review of Economic Policy 2008, 639 ff.; *Becker/Fuest*, International Tax and Public Finance 2011, 580 ff.; *Kawano/Slemrod*, International Tax and Public Finance 2016, 401 ff.

11 Dies entspricht auch dem Vorgehen bei *Kawano/Slemrod*, International Tax and Public Finance 2016, 401 ff.

12 Wichtige Informationsquellen waren etwa *Endres/Oestreicher/Scheffler/Spengel*, The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States, 2007; *Spengel/Zöllkau*, Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income – An International Comparison, 2012; *Endres/Spengel*, International Company Taxation and Tax Planning, 2015; *Spengel/Schmidt/Heckemeyer/Nicolay*, Effective Tax Levels Using the *Devereux/Griffith* Methodology, Project for the EU Commission TAXUD/2013/CC/120, Final Report 2016, 2016.

13 Für die EU-10 Mitgliedstaaten haben mehrere Untersuchungen starke Reduzierungen der Körperschaftsteuersätze vor dem Beitritt zur EU im Jahr 2004 festgestellt. Vgl. z.B. *Bellak/Leibrecht/Damijan*, World Economy 2009, 267 (272 f.); *Overesch/Wamser*, Economics of Transition 2010,

von 1998 bis 2015 analysiert werden, während die Analyse für die EU-10 nur für die Jahre von 2005 bis 2015 möglich ist.

Da in der bisherigen Literatur der Entwicklung der Abschreibungsregelungen sehr viel Bedeutung beigemessen wurde,[14] werden die Ergebnisse der Recherche zunächst ebenfalls für die Abschreibungen diskutiert. Anschließend werden die Entwicklungen bei Verbrauchsfolgeverfahren, Verlustverrechnungsbestimmungen und Zinsabzugsbeschränkungen sowie weiteren Vorschriften der Bemessungsgrundlage aufgezeigt. Anhand der umfassenden Analyse verschiedener Elemente der Bemessungsgrundlage kann abgeschätzt werden, ob und anhand welcher Maßnahmen sich im Zeitablauf Veränderungen ergeben haben. Schließlich soll die Entwicklung der Körperschaftsteuersätze für den betrachteten Zeitraum und die betrachteten Ländergruppen nachvollzogen werden. Neben der Körperschaftsteuer sind in vielen EU-Mitgliedstaaten weitere Steuerzahlungen auf Unternehmensebene zu entrichten, die bei der Gesamtbetrachtung der effektiven Steuerbelastung von Relevanz sein können. Abschließend wird daher auch die Entwicklung der Grundsteuern, lokalen Ertragsteuern, Lohnsummensteuern und Vermögensteuern aufgezeigt, welche ebenfalls im Simulationsmodell des European Tax Analyzer berücksichtigt werden.[15]

1. Körperschaftsteuer

a) Abschreibungsregelungen

Die folgende Analyse bezieht sich zunächst auf die Verbreitung der Abschreibungsmethoden in den 25 betrachteten EU-Mitgliedstaaten. Dabei wird auf Vermögensgegenstände zurückgegriffen, die auch in der späteren quantitativen Analyse berücksichtigt werden. Aufgezeigt werden die Entwicklungen für Bürogebäude, Fabrikationsgebäude, eine Maschine sowie ein Patent.[16] Die Konzentration auf die Abschreibungsmethoden verschafft neben dem Einblick in die Heterogenität der Methoden in den Mitgliedstaaten ebenfalls einen Eindruck, wie die Bemessungsgrundlage durch eine Umgestaltung der Abschreibungsregelungen verändert wurde.

Die meisten Länder sehen grundsätzlich mehrere Möglichkeiten der Abschreibungsverrechnung vor,[17] wobei nachfolgend in jedem Mitgliedstaat ausschließlich stets die gemessen am Abschreibungsbarwert aus steuerlicher Sicht vorteilhafteste Methode betrachtet wird. Ordnet man die Abschreibungsmethoden nach ihrer jeweiligen steuerlichen Vorteilhaftigkeit, so ist die Sofortabschreibung am vorteilhaftesten und die komplette Versagung der Abschreibung für steuerliche Zwecke sehr nachteilig, da diese in einem Komplettverbot des Betriebsausgabenabzugs während der Nutzungsdauer resultiert. Eine Abschreibung mit gleichen Jahresbeträgen (lineare Abschreibung) weist in aller Regel geringere Abschreibungsbarwerte als die beschleunigte, degressive und die Pool-Abschreibung auf und ist daher aus steuerlicher Sicht weniger vorteilhaft.[18] Bei den drei letztgenannten Methoden hängt die Beurteilung der Vorteilhaftigkeit von der genauen Spezifikation des Abschreibungsverlaufs ab, so dass keine weitere Einteilung erfolgen kann.

In Abbildung 1 sind die Entwicklungen der Abschreibungsmethoden von 1998 bis 2015 zusammengefasst. Für die EU-15 und EU-10 wird jeweils der prozentuale Anteil der Mitgliedstaaten dargestellt, die eine bestimmte Abschreibungsmethode für ein bestimmtes Wirtschaftsgut anwenden.[19]

Bei Betrachtung der Entwicklungen für das Büro- und Fabrikationsgebäude lässt sich für die EU-15 eine sehr hohe Verbreitung der Linearmethode feststellen. Von 1998 bis 2015 gibt es lediglich zwei Veränderungen bei den Abschreibungsmethoden des Fabrikationsgebäudes, die sich auf die zeitlich begrenzte Einführung einer beschleunigten Abschreibung in Österreich (2002) und das Verbot der Abschreibungen auf Fabrikationsgebäude in Großbritannien (2011) zurückführen lassen. Mit Dänemark und Irland sehen neben Großbritannien zwei weitere Mitgliedstaaten keinerlei Abschreibungsmöglichkeiten für Bürogebäude vor. Bei den EU-10 ergibt sich eine Stärkung der Linearmethode durch Abschaffung der beschleunigten Abschreibung in der Slowakischen Republik. Hinsichtlich der Abschreibung des Patents ist keine Veränderung festzustellen, mit Ausnahme von Ungarn (beschleunigt) und Litauen (degressiv) sehen alle Mitgliedstaaten der EU-10 die Linearmethode vor.

Mit Ausnahme der Maschine bei den EU-15 ist die Linearmethode für alle Wirtschaftsgüter während des gesamten Betrachtungszeitraumes die am häufigsten angewendete Abschreibungsmethode. Bei den EU-15 zeigt sich eine Zunahme der Linearmethode zur Abschreibung von Maschinen seit 2009, was auf Änderungen in Italien (2009), Deutschland und Österreich (2011) sowie Griechenland (2013) zurückzuführen ist. Seit 2011 ist auch unter den EU-15 Mitgliedstaaten die Linearmethode die am häufigsten verwendete Methode.

In der Gesamtbetrachtung wird insbesondere bei den Gebäuden und dem Patent eine hohe Dominanz der Linearmethode deutlich, die sich über die Zeit noch weiter verstärkt. Die weite Verbreitung der aus steuerplanerischer Sicht unvorteilhaften Linearmethode während des gesamten Untersuchungszeitraumes bestätigt die Ergebnisse vorheriger Studien. Laut diesen lassen sich bereits seit Mitte der 1990er Jahre keine gravierenden Änderungen bei den Abschreibungsbarwerten und -methoden mehr feststellen.[20]

429 (430); *Genschel/Kemmerling/Seils*, Journal of Common Market Studies 2011, 585 (591).

14 Vgl. z.B. *Devereux/Griffith/Klemm*, Economic Policy 2002, 449 (457 ff.); *Loretz*, Oxford Review of Economic Policy 2008, 639 (645 ff.); *Becker/Fuest*, International Tax and Public Finance 2011, 580 (581 ff.). Eine Ausnahme stellt die Arbeit von *Kawano/Slemrod*, International Tax and Public Finance 2016, 401 ff. dar.

15 Vgl. *Spengel*, Europäische Steuerbelastungsvergleiche: Deutschland – Frankreich – Großbritannien, 1995, S. 159 ff.; *Jacobs/Spengel*, Intertax 2000, 334 (340).

16 Die wirtschaftliche Nutzungsdauer beträgt annahmegemäß 50 Jahre für das Büro- und Fabrikationsgebäude sowie fünf Jahre für die Maschine und das Patent.

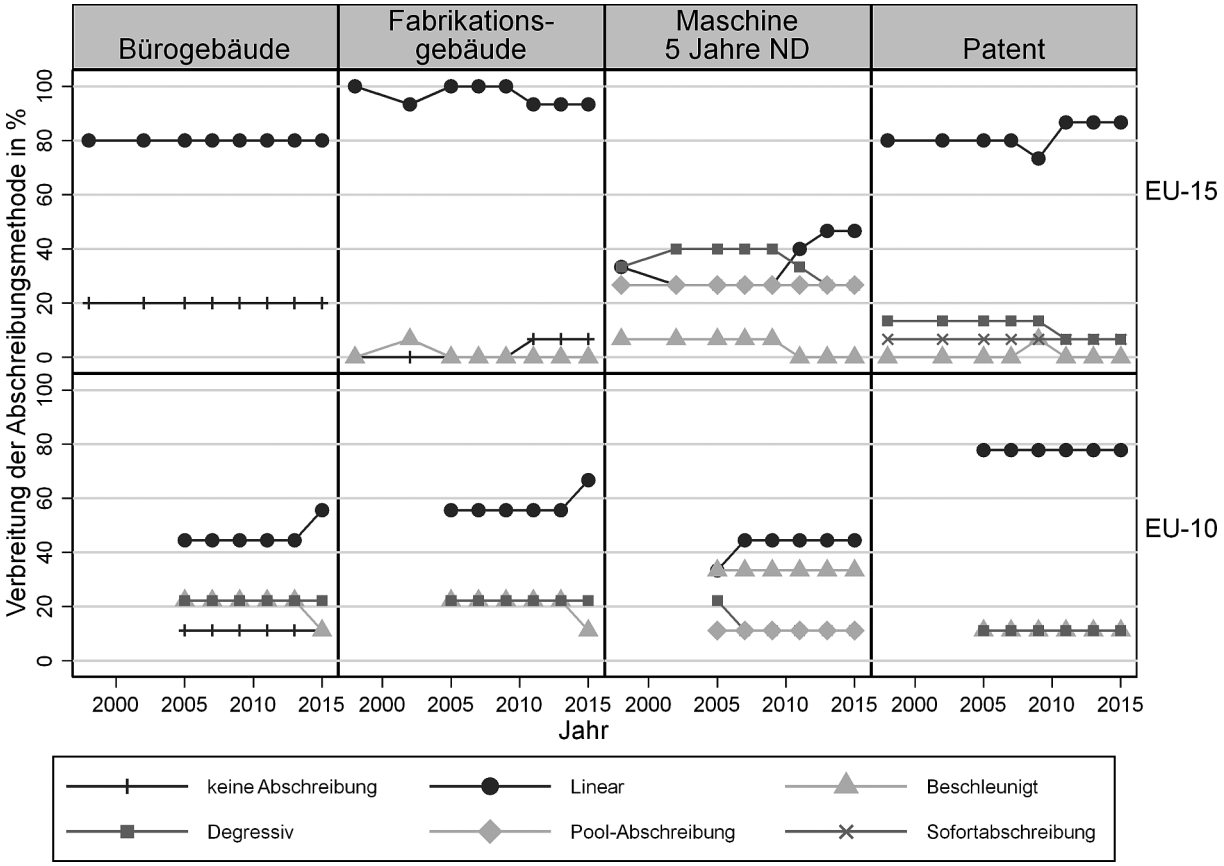
17 Zur Klassifikation der Abschreibungsmethoden wird eine vergleichbare Unterteilung wie in *Endres/Oestreicher/Scheffler/Spengel* (Fn. 12), S. 54 ff.; *Endres/Spengel* (Fn. 12), S. 153 ff. verwendet.

18 Vgl. *Albach*, Steuersystem und unternehmerische Investitionspolitik, 1970, S. 156; *König/Wosnitza*, Betriebswirtschaftliche Steuerplanungs- und Steuerwirkungslehre, 2004, S. 48 ff.

19 Die Gesamtzahl der betrachteten Länder bei der Gruppe der EU-10 Mitgliedstaaten beträgt lediglich neun, da Gewinnermittlungsvorschriften in Estland aufgrund der Nichtbesteuerung thesaurierter Gewinne nicht relevant sind. Die jeweiligen genannten Jahreszahlen in der Analyse beziehen sich auf das Jahr, in dem die Änderung zuerst beobachtet wird. Eine Rechtsänderung in 1999 tritt bei der Untersuchung z.B. erst 2002 auf, da nicht alle Jahre durchgängig erfasst werden.

20 Vgl. *Devereux/Griffith/Klemm*, Economic Policy 2002, 449 (459); *Bond/Xing*, Journal of Public Economics 2015, 15 (19).

Abbildung 1: Verbreitung der Abschreibungsmethoden für verschiedene Vermögensgegenstände von 1998 bis 2015



b) Weitere Elemente der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage

Anhand der voranstehenden Analyse der Entwicklung der Abschreibungsregelungen wird deutlich, dass sich die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage in dieser Hinsicht seit 1998 wenn überhaupt nur geringfügig verändert hat. Im Folgenden soll daher ein Überblick über die Entwicklung bei anderen Elementen der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage gegeben werden. Die Betrachtung der weiteren Elemente der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ist nicht abschließend und beinhaltet neben Verbrauchsfolgeverfahren zusätzlich Verlustverrechnungsbeschränkungen (Vortrag und Rücktrag), die Abzugsmöglichkeit anderer Steuern sowie die Behandlung von Kosten der Fremd- und Eigenfinanzierung. Die Entwicklungen bei den Verbrauchsfolgeverfahren, den relativen und zeitlichen Beschränkungen bei Verlustvorträgen sowie die Anzahl und Methodenverbreitung von Zinsabzugsbeschränkungen für die EU-15 und EU-10 sind in Abbildung 2 dargestellt.

Bei den Verbrauchsfolgeverfahren können die Verfahren First-In-First-Out (FIFO), Last-In-First-Out (LIFO) sowie die Durchschnittskostenmethode unterschieden werden. In Zeiten steigender Preise führt das LIFO-Verfahren zu den geringsten Steuerzahlungen, da höhere Herstellungskosten für die abgesetzten Produkte von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden können. Für beide Ländergruppen lässt sich eine Stärkung der Durchschnittskostenmethode zu Lasten der LIFO-Methode feststellen, während der Wert für die FIFO-Methode unverändert bleibt. Verantwortlich dafür sind Änderungen in Spanien (2009), Portugal (2011) und Griechenland (2015) bzw. in Slowenien (2009) und Ungarn (2013).

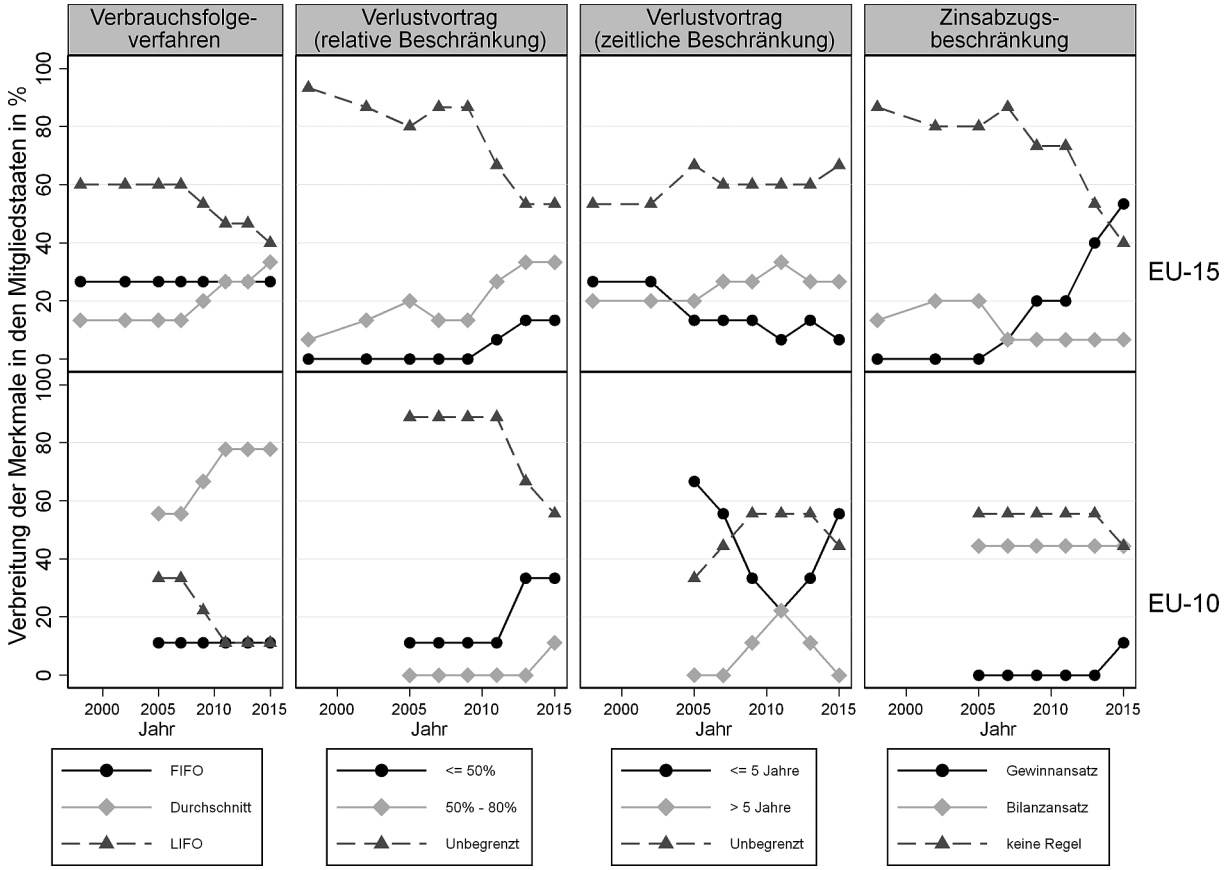
Die nationalen Steuersysteme der EU-Mitgliedstaaten sehen in aller Regel keinen Verlustausgleich durch eine sofortige Steuererstattung vor.[21] Vielmehr können die entstandenen Verluste gegen zukünftige Gewinne (Verlustvortrag) oder gegen Gewinne der vergangenen Perioden (Verlustrücktrag) aufgerechnet werden.[22] Die Nutzung von Vor- und Rückträgen kann zeitlich und/oder betragsmäßig beschränkt sein, so dass unter Umständen Verluste auch endgültig verloren gehen können.[23] Insbesondere in Bezug auf relative Beschränkungen bei der Nutzung von Verlustvorträgen gibt es sehr viele Veränderungen. Bei den EU-15 haben im Jahr 2015 acht Länder eine relative Verlustverrechnungsbeschränkung, die die Nutzung des Verlustvortrags auf eine bestimmte Höhe des Gewinns begrenzt. Dies deutet einerseits darauf hin, dass es zunehmend zu einer Mindestbesteuerung kommt. Andererseits haben einige Länder als Ausgleichsmaßnahme den Zeitraum, in dem ein Verlustvortrag genutzt werden kann, ausgeweitet (z.B. Portugal, Spanien). Bei den EU-10 gibt es zumindest hinsichtlich der relativen Beschränkung eine ähnliche Entwicklung, da diese in Ungarn

21 Vgl. *Panteghini*, Corporate Taxation in a Dynamic World, 2007, S. 161 f.; *Schön/Schreiber/Spengel*, A Common Consolidated Corporate Tax Base for Europe – Eine einheitliche Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für Europa, 2008, S. 9.

22 Ein Verlustrücktrag ist während des gesamten Zeitraums nur in fünf EU-15 Mitgliedstaaten erlaubt und wird daher in Abbildung 2 nicht näher betrachtet.

23 Vgl. *Endres/Spengel* (Fn. 12), S. 72–76, 98.

Abbildung 2: Entwicklung und Verbreitung weiterer Elemente der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage von 1998 bis 2015



und Slowenien (2013) bzw. Litauen (2015) neu eingeführt wurde. Allerdings wird der Zeitraum der Verlustnutzung im Gegensatz zu den EU-15 nicht ausgedehnt. Polen und Ungarn kombinieren mittlerweile eine relative Begrenzung von 50 % mit einer zeitlichen Einschränkung der Verlustnutzung von nur fünf Jahren.

Zinsabzugsbeschränkungen sind oftmals gegen eine übermäßige, rein steuerlich motivierte Fremdfinanzierung gerichtet. Neben Methoden, die an bilanziellen Größen wie dem Verschuldungsgrad des Unternehmens anknüpfen, gibt es Ansätze, die den Zinsabzug im Verhältnis zu einer Ergebnisgröße wie dem Gewinn vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) prozentual beschränken.[24] Da Ergebnisgrößen viel volatiler als Bilanzstrukturen sind, werden solche Regelungen als schärfer im Vergleich zu Regelungen betrachtet, die an der Bilanzstruktur anknüpfen.[25] Die klare Tendenz unter den EU-15 Mitgliedstaaten zur Einführung einer Zinsabzugsbeschränkung muss auch im Zusammenhang mit den Arbeiten der OECD und der EU zur Vermeidung von übermäßigen Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer gesehen werden.[26] Angefangen mit Dänemark (2007) haben mit acht Mitgliedstaaten mittlerweile mehr als die Hälfte dieser Länder eine entsprechende Zinsabzugsbeschränkung realisiert;[27] es handelt sich dabei vorwiegend um Zinsabzugsbeschränkungen, die sich an Ergebnisgrößen wie dem EBITDA orientieren. Mit Belgien als einzigem Land ist der Ratio-Ansatz bei den EU-15 im Gegensatz zu den EU-10 seit 2008 kaum noch anzutreffen. Die Anzahl der Länder mit Ratio-Ansatz bleibt über die Zeit bei den EU-10 konstant hoch; die Slowakische Republik hat 2015 als erstes Land eine gewinnbasierte Regelung eingeführt.

Neben diesen aus der Abbildung 2 ersichtlichen Entwicklungen wurden zusätzlich noch die Verbreitung eines Eigenkapitalzinsabzugs, die Entwicklungen beim Verlustrücktrag sowie der Abzug anderer Unternehmenssteuern von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage untersucht, auf die im Folgenden kurz eingegangen werden soll. Einen fiktiven Eigenkapitalabzug (ACE) haben im betrachteten Zeitraum von 1998 bis 2015 mit Belgien (2007) und Italien (2011) lediglich zwei Mitgliedstaaten der EU-15 eingeführt, die jeweilige Ausgestaltung unterscheidet sich jedoch erheblich.[28] Bei den EU-10 hatte Lettland zeitweise zwischen 2009 und 2013 eine ACE implementiert, während Zypern eine entsprechende Regelung erst 2015 eingeführt hat.

24 Vgl. *Brown*, in: International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal, The debt-equity conundrum, Bd. 97b, 2012, S. 17 (36 ff.); *Endres/Spengel* (Fn. 12), S. 368 ff.

25 Vgl. *OECD*, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments – Action 4: 2015 Final Report, 2015, S. 43 f.

26 Vgl. *OECD*, Explanatory Statement: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, S. 14. Die im Juli 2016 durch den Europäischen Rat verabschiedete Anti-Missbrauchs-Richtlinie (2016/1164, Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)) schreibt den Mitgliedstaaten die Einführung einer Zinsabzugsbeschränkung bis spätestens Ende 2018 bzw. Ende 2023 vor, vgl. Art. 4, 11 (1)/(6) ATAD.

27 Die dänische Regelung sah neben anderen Bedingungen bereits 2007 vor, dass die Höhe der Zinsaufwendungen nicht 80 % des Gewinns vor Steuern und Zinsen übersteigen durfte.

28 Vgl. *Zangari*, Addressing the Debt Bias: A Comparison between the Belgian and the Italian ACE Systems, 2014, für eine Übersicht zur Ausgestaltung des fiktiven Eigenkapitalabzugs in Belgien und Italien. Mit der Dual Income Tax hatte Italien 1998 außerdem noch eine ähnliche Regelung implementiert, vgl. *Panteghini/Parisi/Pighetti*, Italy's ACE Tax and its Effect on a Firm's Leverage, 2012, S. 17.

Die Möglichkeit zur Verrechnung von Verlusten mit den Gewinnen vergangener Geschäftsjahre ist während des gesamten Zeitraumes überhaupt nur in fünf Mitgliedstaaten der EU-15 (Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Irland, Niederlande) erlaubt. Auch hier gibt es die Tendenz, die Verlustverrechnung einzuschränken, da mittlerweile überall nur noch ein einperiodischer Rücktrag möglich ist, während 1998 noch die Möglichkeit eines mehrperiodischen Rücktrages von zwei (Deutschland) bzw. drei Perioden (Frankreich, Niederlande) bestand.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit anderer Steuern von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer gibt es einige Veränderungen. In Luxemburg (2002) und Deutschland (2009) sind die jeweiligen lokalen Ertragsteuern vollständig nicht mehr von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer abziehbar. In Portugal wurde die Abzugsfähigkeit der Grundsteuer 2002 eingeführt, 2013 jedoch wieder abgeschafft. Italien verschmälerte die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage im Jahr 2009 durch die Einführung eines prozentualen Teilabzugs für die regionale Wertschöpfungsteuer (IRAP) und die Grundsteuer. Bei den EU-10 beschränkte Ungarn 2011 die Abzugsfähigkeit der lokalen Wertschöpfungsteuern und Zypern führte 2013 die Abzugsfähigkeit der Lohnsummensteuer ein.

Insgesamt ist festzustellen, dass im Gegensatz zu den Abschreibungsregelungen beispielsweise im Bereich der Verlustverrechnung eine sehr hohe Dynamik herrscht, die sich in einer eindeutigen Tendenz zur Einführung von relativen Begrenzungen für die Nutzung von Verlustvorträgen äußert. In beinahe allen Bereichen (Verbrauchsfolgeverfahren, Verlustverrechnung, Zinsabzugsbeschränkung) lässt sich hauptsächlich seit 2007 eine vermehrte Anwendung von Regelungen erkennen, die die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer tendenziell verbreitern. Verschmälernde Regelungen wie die ACE sind demgegenüber nur in Einzelfällen anzutreffen. Bei der Abzugsfähigkeit anderer Steuerarten ergibt sich ein uneinheitliches Bild.

c) Entwicklung der Körperschaftsteuersätze

In Tabelle 1 wird die Entwicklung des ungewichteten durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes für die jeweiligen Ländergruppen im Zeitablauf dargestellt. Dabei werden ausschließlich die Veränderungen beim tariflichen Körperschaftsteuersatz und eventuellen Zuschlagsteuern berücksichtigt, die auf exakt derselben Bemessungsgrundlage basieren; lokale Ertragsteuern wie die deutsche Gewerbesteuer werden nicht einbezogen.[29]

Tabelle 1: Entwicklung der durchschnittlichen Körperschaftsteuersätze (inkl. Zuschlagsteuern) von 1998 bis 2015

	1998	2002	2005	2007	2009	2011	2013	2015
EU-15	35,1 %	31,0 %	28,4 %	27,1 %	25,6 %	25,2 %	25,4 %	24,8 %
EU-10	-	-	20,4 %	20,5 %	20,0 %	19,2 %	19,6 %	19,4 %

Quelle: Eigene Berechnungen

Bei den EU-15 reduziert sich der Körperschaftsteuersatz von 1998 bis 2009 drastisch um fast zehn Prozentpunkte. Danach kommt es zu einer Stagnation, die bis zum Jahr 2015 anhält. Zwischenzeitlich (2013) kommt es sogar zu einer leichten Erhöhung des durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes, was der langjährigen Entwicklung widerspricht. Auch bei den EU-10 ergibt sich im Jahr 2013 eine leichte Erhöhung des durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes von 19,2 % auf 19,6 %. Insgesamt bewegen sich die Körperschaftsteuersätze der EU-10 auf einem deutlich niedrigeren Niveau als die der EU-15, was eine mögliche Erklärung für den sehr viel geringeren Rückgang des durchschnittlichen Körperschaftsteuersatzes um lediglich einen Prozentpunkt im betrachteten Zeitraum von 2005 bis 2015 darstellt.

2. Andere Unternehmenssteuern

Da auf Unternehmensebene neben der Körperschaftsteuer in vielen Mitgliedstaaten weitere Steuerzahlungen zu entrichten sind, wird im Folgenden kurz auf die Grundzüge der Verbreitung von Grundsteuern, lokalen Ertragsteuern und Wertschöpfungsteuern, Lohnsummensteuern sowie Vermögensteuern eingegangen. Für Details zum generellen Aufbau der Bemessungsgrundlage der einzelnen Steuern wird auf entsprechende weiterführende Literatur verwiesen.[30]

Grundsteuern sind in nahezu allen Mitgliedstaaten zu entrichten. Bei den EU-15 werden in allen Mitgliedstaaten sowohl das Grundstück als auch die Gebäude in die Bemessungsgrundlage einbezogen. Eine solch breite Bemessungsgrundlage findet sich nur in sieben der EU-10 Mitgliedstaaten. In der Slowakischen Republik wird nur das Grundstück einbezogen, während in Malta und Slowenien sogar gänzlich auf Grundsteuern verzichtet wird. Interessante Unterschiede zwischen den beiden Gruppen sind auch bei der Bewertung der Grundstücke und Gebäude festzustellen. In den EU-10 bemisst sich die Grundsteuer in vier Ländern (Polen, Slowakische Republik, Tschechische Republik, Ungarn) anhand der Quadratmeterzahl. Dieses Verfahren ist unter den EU-15 nicht zu finden. Hier orientiert sich die Bewertung entweder an Marktwerten oder – wie in Deutschland – an historisch festgestellten Werten. Aufgrund der sehr unterschiedlichen Verfahren und Steuersätze ist eine Aussage hinsichtlich einer veränderten Bedeutung von Grundsteuern nicht möglich.

Lokale Unternehmenssteuern werden innerhalb der EU-15 in Deutschland, Frankreich, Italien und Luxemburg erhoben. Bei den EU-10 ist eine solche Steuer nur in Ungarn vorhanden.[31] Hinsichtlich der Entwicklung der lokalen Unternehmenssteuern lässt sich kein eindeutiger Trend feststellen; insgesamt scheinen die Steuerstrukturen über die betrachtete Zeitperiode sehr konstant zu bleiben. Deutschland ist das einzige Land, in dem sich die Bedeutung der Gewerbesteuer für die effektive Steuerbelastung unzweifelhaft erhöht hat, da durch die Unternehmenssteuerreform im Jahr 2008 die Hinzurechnungsvorschriften für Finanzierungsaufwendungen erheblich verschärft wurden und die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer als Be-

29 Im Fall von progressiven Steuersätzen/Zuschlägen wird jeweils der höchste Wert in die Berechnungen einbezogen.

30 Vgl. z.B. *Endres/Spengel* (Fn. 12), S. 160 ff.; *Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung: Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 8. Aufl. 2016, S. 147 ff.

31 Die Steuern sind im Einzelnen: Gewerbesteuer in Deutschland, Taxe Professionnelle bis 2010 bzw. Contribution Economique Territoriale (CET) ab 2011 in Frankreich, Imposta Regionale Attivà Produttiva (IRAP) in Italien, Impôt Commercial Communal in Luxemburg, Impuesto Sobre Actividades Económicas in Spanien sowie Helyi Iparűzési Adó in Ungarn.

triebsausgabe abgeschafft wurde.[32] Die Steuermesszahl wurde zwar von 5 % auf 3,5 % gesenkt, allerdings sind die durchschnittlichen Hebesätze im Zeitablauf gestiegen.[33] Allgemein kann die Stärkung von anderen Unternehmenssteuern als Ausgleichsmaßnahme für die Senkung der Körperschaftsteuersätze jedoch nicht bestätigt werden.

Noch weniger verbreitet als lokale Unternehmenssteuern sind Lohnsummen- und Vermögensteuern. Lohnsummensteuern sind nur in vier Ländern (Frankreich, Österreich, Slowakische Republik, Zypern) anzutreffen. Die Bemessungsgrundlage wird einheitlich von den Lohnkosten nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen gebildet. Abgesehen von einzelnen geringfügigen Tarifänderungen lassen sich keine eindeutigen Trends erkennen. Lediglich die Slowakische Republik hat die Lohnsummensteuer 2009 abgeschafft. Eine Vermögensteuer wird auf Unternehmensebene nur noch in Luxemburg erhoben. Außer einer Ausklammerung von immateriellen Wirtschaftsgütern bei der Bemessungsgrundlage (2009) ergeben sich keine Änderungen.

3. Zwischenfazit

Bei der qualitativen Analyse der Körperschaftsteuerstrukturen wurden im Hinblick auf die Abschreibungsmethoden im Zeitablauf nur geringe Veränderungen festgestellt. Allerdings konnte gezeigt werden, dass insbesondere seit 2007 Zinsabzugsbeschränkungen oder Regelungen zur relativen Beschränkung von Verlustvorträgen zunehmend Verbreitung unter den EU-25 Mitgliedstaaten finden. Im Gegensatz zu den Abschreibungsregelungen, die als Periodisierungsvorschriften aufgrund eines unterschiedlichen zeitlichen Verlaufs lediglich Zins- und Liquiditätseffekte zur Folge haben, resultieren Zinsabzugsbeschränkungen oder Verlustverrechnungsvorschriften unter Umständen in einer vollständigen Versagung des Betriebsausgabenabzugs und können somit zu einer sog. indirekten Substanzbesteuerung führen.[34]

Die zunehmende Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs führt insgesamt dazu, dass die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage in vielen Mitgliedstaaten im Zeitablauf immer breiter geworden ist. Allerdings haben im Gegensatz zu den oftmals diskutierten Abschreibungsregelungen mittlerweile andere Regelungen wie Zinsabzugs- oder Verlustverrechnungsbeschränkungen eine höhere Relevanz bei der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Da bei den Abschreibungsregelungen die Linearmethode zudem bereits weit verbreitet ist, bestehen hier auch kaum noch Möglichkeiten zu einer weiteren Verbreiterung der Bemessungsgrundlage. Zusammen mit der in vielen Mitgliedstaaten beobachteten Senkung der effektiven Körperschaftsteuersätze lässt sich folglich der bereits vielfach festgestellte Trend der Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Senkung der Körperschaftsteuersätze („Tax Rate Cut Cum Tax Base Broadening") für die Mitgliedstaaten der EU und den Zeitraum 1998 bis 2015 ebenfalls bestätigen.

Vorschriften und Struktur der anderen Steuerarten wie lokalen Ertragsteuern oder Grundsteuern haben sich im Zeitablauf nur wenig verändert. Als Haupterkenntnis kann hier die Schlussfolgerung dienen, dass die Steuerstrukturen der einzelnen Mitgliedstaaten über die gesamte Zeitperiode sehr konstant bleiben.

III. Quantitative Analyse

Im Hinblick auf eine Gesamtbeurteilung der identifizierten Entwicklungen der Unternehmensbesteuerung in den EU-25 Mitgliedstaaten sollen diese nachfolgend quantifiziert werden. Anhand von Belastungsrechnungen soll gezeigt werden, inwieweit sich die Änderungen der Körperschaftsteuerstrukturen auf die effektive Unternehmenssteuerbelastung in der EU ausgewirkt haben und wie einzelne Branchen aufgrund ihrer unterschiedlichen Strukturmerkmale von diesen Änderungen betroffen wurden.

1. Methodische Grundlagen – European Tax Analyzer

Die Belastungswirkungen der in Abschnitt II dargestellten Entwicklung der Steuerstrukturen in den EU-25 Mitgliedstaaten werden im Folgenden anhand des finanzplanbasierten Simulationsmodells European Tax Analyzer untersucht.[35]

Kern des European Tax Analyzer ist ein Unternehmensmodell, anhand dessen die effektive Steuerbelastung von Unternehmen unter Berücksichtigung aller relevanten Steuerarten und deren Interdependenzen über einen Zeitraum von zehn Jahren simuliert wird. Neben der Körperschaftsteuer werden dabei auch lokale Ertrag- und Wertschöpfungsteuern wie die Gewerbesteuer in Deutschland oder die IRAP in Italien, Lohnsummensteuern sowie Grund- und Vermögensteuern einbezogen. Die effektive Steuerbelastung wird anhand einer Veranlagungssimulation ermittelt, bei der ein Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gemäß den steuergesetzlichen Regelungen im jeweiligen Ansässigkeitsstaat veranlagt wird. Maßgröße der effektiven Steuerbelastung ist die steuerbedingte Reduktion des Endvermögens, welches das Unternehmen nach zehn Simulationsperioden aufweist. Neben den liquiditätswirksamen periodischen Steuerzahlungen können dabei auch die damit verbundenen Zinswirkungen vollständig erfasst werden. Im European Tax Analyzer werden somit die effektiven Steuerbelastungen in absoluter Höhe wiedergegeben.[36]

Zusätzlich werden auch die Steuerbelastungen und -entlastungen infolge der Entstehung von stillen Reserven/Lasten in den bilanzierten Vermögensgegenständen und Schulden am Ende des Simulationszeitraums berücksichtigt. Dafür werden die Differenzen zwischen den bilanzierten und ökonomischen Restbuchwerten ermittelt; die errechneten Buchwertdifferenzen

32 Vgl. *Herzig*, DB 2007, 1541; *Spengel*, in: *Schön/Osterloh-Konrad*, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, S. 59 (65 f.).

33 Die durchschnittlichen Hebesätze wurden den jährlichen Schriften des *Instituts für Finanzen und Steuern (ifst)* entnommen. Vgl. z.B. *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013, ifst-Schrift 504, 2015.

34 Vgl. *Spengel/Finke/Zinn*, Bedeutung der Substanzbesteuerung in Deutschland, 2010, S. 19.

35 Vgl. *Spengel* (Fn. 15); *Jacobs/Spengel*, European Tax Analyzer: EDV-gestützter Vergleich der Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften in Deutschland, Frankreich und Großbritannien, 1996; *Spengel/Oestreicher*, Common Corporate Tax Base in the EU – Impact on the Size of Tax Bases and Effective Tax Burdens, 2012, S. 3 ff.; *Spengel/Zinn*, StuW 2011, 173 (177 ff.); *Spengel/Evers/Evers*, Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung 2013, 129 (139 f.).

36 Zu einer relativen Maßgröße vgl. *Bräutigam/Nicolay/Spengel*, Entwicklung eines Indifferenzsteuersatzes für den European Tax Analyzer, 2017.

Steuerbilanz

AKTIVA			Euro	PASSIVA			Euro
A.	**Anlagevermögen**			**A.**	**Eigenkapital**		
	I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	5.199.376		I.	Einlagen	21.305.895
	II.	Sachanlagevermögen			II.	Gewinnrücklagen	41.504.474
		1. Grundstücke	17.604.472		III.	Jahresüberschuss/-fehlbetrag	10.383.662
		2. Maschinen	13.320.641				
		3. Betriebs- und Geschäftsausstattung	10.226.065	**B.**	**Rückstellungen**		
					I.	Pensionen	0
	III.	Finanzanlagen			II.	Sonstige	8.062.568
		1. Beteiligungen	11.167.634				
		2. Langfristige Forderungen	1.240.848	**C.**	**Verbindlichkeiten**		
					I.	Verbindlichkeiten gegenüber Dritten	19.937.409
B.	**Umlaufvermögen**				II.	Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern	22.660.522
	I.	Vorräte	27.361.625		III.	Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung	15.709.464
	II.	Forderungen aus Lieferung und Leistung	41.937.873		IV.	Kurzfristige Verbindlichkeiten	32.385.194
	III.	Wertpapiere, Kasse, Guthaben	43.890.654				
SUMME			**171.949.188**	**SUMME**			**171.949.188**

Tabelle 2: Steuerbilanz des großen durchschnittlichen Modellunternehmens (Periode 6 von 10)

werden dem steuerlichen Gewinn in Periode 10 zugerechnet.[37] Zur vollständigen Abbildung der Wirkung von Verlustverrechnungsvorschriften und Zinsabzugsbeschränkungen werden bestehende steuerliche Verlust-, Zins- oder EBITDA-Vorträge unter Berücksichtigung zeitlicher und betragsmäßiger Beschränkungen bewertet und ebenfalls dem Endvermögen zugerechnet.[38]

Ausgangspunkt für die Belastungsrechnungen bildet die Vermögens- und Kapitalausstattung eines Musterunternehmens, das die Bilanz- und Ertragsstruktur einer durchschnittlichen, großen Kapitalgesellschaft in Europa aufweist. Als Datenbasis dienen Bilanz- und GuV-Daten von 2.424.612 Unternehmen (davon 25.490 große Unternehmen), die der AMADEUS Datenbank des Anbieters Bureau van Dijk (Update September 2013) entnommen wurden. Tabelle 2 zeigt die Bilanz des durchschnittlichen großen Modellunternehmens, das in der Mitte des Betrachtungszeitraumes (Periode 6) eine Eigenkapitalquote von 42,57 %, eine Umsatzrentabilität von 4,95 %, eine Eigenkapitalrentabilität von 16,53 % sowie eine Anlagenintensität von 23,93 % aufweist.

Analog zur detaillierten qualitativen Analyse der Entwicklung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in Abschnitt II ist innerhalb des Modells des European Tax Analyzer ebenfalls eine differenzierte Darstellung der Bemessungsgrundlage möglich. So können etwa unterschiedliche Abschreibungsregelungen und Verbrauchsfolgeverfahren, Zinsabzugsbeschränkungen, unterschiedliche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden, Verlustverrechnungsbeschränkungen oder weitere Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs in Form von nichtabzugsfähigen Steuern modelliert werden.

Die Fortentwicklung des Musterunternehmens über den zehnperiodigen Simulationsverlauf erfolgt anhand von Unternehmensplänen, denen neben den Angaben in der Bilanzdatenbank AMADEUS weitere Informationen und Annahmen hinsichtlich Produktion, Absatz, Beschaffung, Personalbestand und -kosten und über das Investitions-, Finanzierungs- und Ausschüttungsverhalten sowie gesamtwirtschaftliche Daten zugrunde liegen:

- Die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens beträgt fünf Jahre für Patente und Lizenzen, je 50 Jahre für die Geschäfts- und Produktionsgebäude, neun Jahre für Geschäftsausstattung, vier Jahre für Betriebsausstattung und für die fünf betrachteten Maschinen zwischen fünf und zehn Jahren;
- Abnutzbare Anlagegüter werden am Ende ihrer wirtschaftlichen Nutzungsdauer durch Ersatzinvestitionen unter Berücksichtigung allgemeiner Preissteigerungen ersetzt, so dass die ursprüngliche Ausstattung der Unternehmen im Simulationsverlauf erhalten bleibt;
- Preissteigerungsraten: 2,7 % für allgemeine Lebenshaltungskosten, 2,5 % für Grundstoffe, 2,2 % für Personalkosten, 2,5 % für Immobilien und 2,7 % für Investitionsgüter;[39]
- Soll- und Habenzinssätze vor Steuern: 1,1 % für kurzfristige Forderungen, 2,5 % für langfristige Forderungen, 3,9 % für kurzfristige Verbindlichkeiten und 3,5 % für langfristige Verbindlichkeiten.[40]

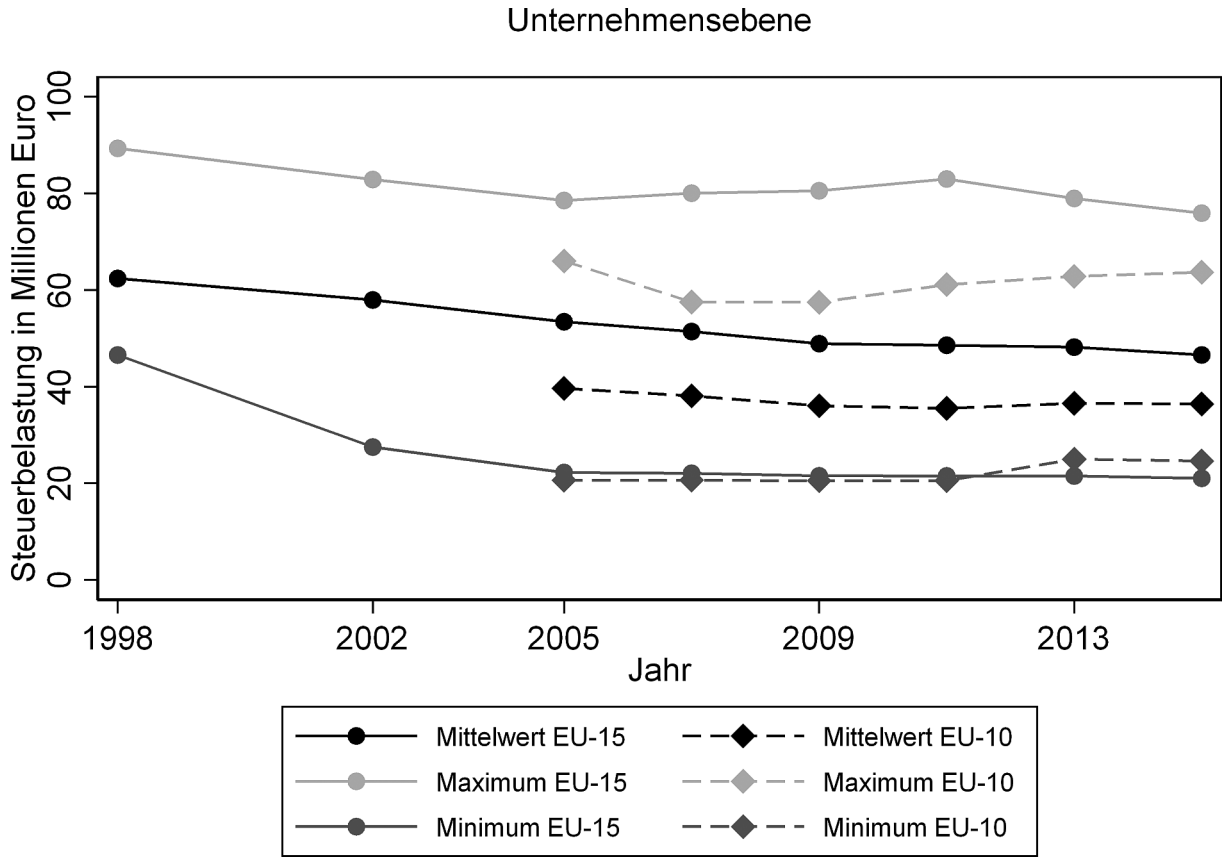
37 Die stillen Reserven bzw. stillen Lasten am Ende des Planungshorizonts entsprechen im Modell den Wiederbeschaffungszeitwerten der bilanzierten Vermögensgegenstände und den bilanzierten Buchwerten, vgl. *Gutekunst*, Steuerbelastungen und Steuerwirkungen bei nationaler und grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit, 2005, S. 98 ff.

38 Zeitlich und betragsmäßig unbeschränkte verbleibende Zins- und Verlustvorträge werden annahmegemäß mit 50 % ihres Wertes berücksichtigt; für beschränkte Vorträge erfolgt ein Abschlag i.H.v. 75 %.

39 Die Werte entsprechen dem Durchschnitt der durch Eurostat oder das Statistische Bundesamt veröffentlichten Monats- oder Quartalswerte des Jahres 2012.

40 Die Werte entsprechen dem Durchschnitt der Monatswerte der von der Europäischen Zentralbank veröffentlichten „MFI Interest Rate Statistic" für das Jahr 2012. Als kurzfristig werden Forderungen und Verbindlichkeiten mit Laufzeit von bis zu einem Jahr beschrieben, langfristige Forderungen oder Verbindlichkeiten haben eine Laufzeit von mehr als einem Jahr.

Abbildung 3: Mittelwert, Minimum und Maximum der effektiven Steuerbelastung in Mio. Euro für EU-15 und EU-10 im Zeitablauf



2. Ausgangsfall

a) Durchschnittsbetrachtung und länderspezifische Effektivsteuerbelastungen

Als Ausgangsfall wird die effektive Steuerbelastung für das große durchschnittliche Modellunternehmen betrachtet. In Abbildung 3 ist jeweils der ungewichtete Durchschnitt sowie das Minimum und das Maximum der effektiven Steuerbelastungen auf Unternehmensebene in Mio. Euro im Zeitablauf für die Gruppen der EU-15 und EU-10 Mitgliedstaaten angegeben.

Der Mittelwert der effektiven Steuerbelastungen für die Unternehmensebene sinkt insbesondere für die EU-15 erheblich ab und reduziert sich von 62,37 Mio. Euro im Jahr 1998 auf 46,56 Mio. Euro im Jahr 2015 (-25,3 %). Damit fällt die Reduktion der effektiven Steuerbelastung geringer aus als die der durchschnittlichen Körperschaftsteuersätze, da diese in der gleichen Zeitperiode um 29,3 % zurückgehen. Für die EU-10 ergibt sich von 2005 bis 2015 nur eine geringfügige Reduktion der effektiven Unternehmenssteuerbelastung von 39,64 Mio. Euro auf 36,41 Mio. Euro, die sich im Vergleich zum Jahr 2011 sogar leicht erhöht hat. Die bei der qualitativen Analyse festgestellten strukturellen Unterschiede zwischen den EU-15 und EU-10 zeigen sich auch hier, da die effektive Durchschnittsteuerbelastung und auch das Maximum im Fall der EU-10 bedeutend geringer sind.

Die höchste effektive Unternehmenssteuerbelastung aller EU-15 Länder ist ausnahmslos in Frankreich zu finden. Nach einer drastischen Senkung des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes weist Irland seit 2002 durchgängig die niedrigste effektive Steuerbelastung auf. Im Jahr 1998 war dies noch in Schweden der Fall. Bei den EU-10 ist das Minimum stets in Zypern zu finden, während die höchste effektive Steuerbelastung zwischen Slowenien (2005), Malta (2007-2009) und Ungarn (2011-2015) wechselt.

Aufgrund der Heterogenität der effektiven Steuerbelastungen in den einzelnen Mitgliedstaaten wird zudem in Tabelle 3 für jedes Jahr und für jedes Land die effektive Steuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft in Mio. Euro angegeben.

Ein Vergleich der Entwicklungen in den einzelnen Mitgliedstaaten verdeutlicht die länderübergreifende Reduktion der Steuerbelastungen seit 1998. Das Anfangsjahr des betrachteten Zeitraums bzw. vereinzelt noch das Jahr 2002 (Finnland, Italien) ist in allen Ländern das Jahr mit den höchsten Effektivsteuerbelastungen. Zugleich weisen alle EU-15 Länder mit Ausnahme von Deutschland, Griechenland, Luxemburg und Österreich ihre geringsten Effektivsteuerbelastungen im Jahr 2015 auf. Die Reduzierung der Unternehmenssteuerbelastungen setzt sich somit trotz geänderter fiskalischer Rahmenbedingungen nach der Wirtschafts- und Staatsschuldenkrise unvermindert fort. Neben den traditionellen, teils drastischen Tarifsenkungen wie z.B. in Großbritannien führen einzelne Länder auch neue Maßnahmen ein. In Frankreich lässt sich die Reduktion der Effektivsteuerbelastung in den letzten Jahren auf die Einführung einer Steuererstattung zurückführen, bei der sich die Körperschaftsteuerzahlung in einer Höhe von 6 % der Nettogehälter aller Angestellten (2015) reduziert. Nach wie vor gibt es hohe Unterschiede bei den effektiven Steuerbelastungen in den einzelnen Ländern, was bei einem jahresweisen Vergleich der Werte deutlich wird.

Tabelle 3: Länderspezifische Entwicklung der effektiven Steuerbelastung in Mio. Euro von 1998 bis 2015 (Unternehmensebene)

	1998	2002	2005	2007	2009	2011	2013	2015
AT	64,79	64,20	50,95	***50,95***	50,99	51,08	51,09	51,09
BE	66,56	66,56	57,17	54,28	54,39	54,39	54,15	***54,15***
DE	78,35	65,52	65,78	65,62	***52,39***	52,84	53,38	53,58
DK	57,93	51,75	48,59	43,85	43,86	43,86	43,86	***41,48***
EL	57,82	57,69	52,75	41,42	41,43	***33,34***	43,54	49,54
ES	65,65	65,65	65,65	61,91	58,13	58,13	58,13	***55,23***
FI	46,55	48,60	43,79	43,79	43,71	44,15	41,37	***34,49***
FR	89,33	82,87	78,53	80,04	80,54	82,99	78,96	***75,91***
IE	53,18	27,47	22,20	22,04	21,53	21,50	21,48	***21,01***
IT	72,79	73,60	67,98	68,86	57,38	57,31	55,99	***52,27***
LU	60,85	51,47	51,47	52,99	***49,68***	50,12	50,79	50,79
NL	57,54	57,18	52,16	42,41	42,00	41,49	41,52	***41,48***
PT	61,04	55,06	45,52	43,91	43,93	47,34	49,83	***43,40***
SE	46,54	46,54	46,54	46,54	43,80	43,80	36,87	***36,87***
UK	56,70	54,82	52,24	52,31	49,52	45,97	41,58	***36,94***
∅ EU-15	**62,37**	**57,93**	**53,42**	**51,40**	**48,89**	**48,55**	**48,17**	**46,55**
CY	–	–	20,61	20,61	20,50	***20,50***	24,96	24,60
CZ	–	–	42,74	39,54	33,04	31,55	31,54	***31,52***
EE	–	–	39,40	36,18	34,57	34,57	34,57	***32,96***
HU	–	–	***52,25***	56,34	56,18	61,10	62,82	63,67
LT	–	–	26,46	31,28	33,70	***25,93***	28,23	28,23
LV	–	–	27,37	27,37	***24,93***	25,84	25,84	27,29
MT	–	–	57,50	57,50	57,45	57,45	57,45	***57,45***
PL	–	–	***32,65***	32,82	32,77	32,74	32,88	32,90
SI	–	–	66,00	46,76	34,59	32,95	28,05	***28,05***
SK	–	–	***31,30***	32,31	32,45	32,45	39,01	37,46
∅ EU-10	**–**	**–**	**39,63**	**38,07**	**36,02**	**35,51**	**36,53**	**36,41**
∅ EU-25	**–**	**–**	**47,90**	**46,07**	**43,74**	**43,34**	**43,52**	**42,50**

Die hervorgehobene Zahl stellt jeweils das Minimum der effektiven Steuerbelastung eines Landes im Zeitablauf dar.

Mit Ausnahme von Ungarn und Malta weisen die effektiven Steuerbelastungen bei den EU-10 durchgängig und über alle Jahre hinweg bedeutend geringere Werte auf; sie liegen jeweils nahe an Irland, das ab 2002 die niedrigste Effektivsteuerbelastung der EU-15 aufweist. Im Gegensatz zu den EU-15 lässt sich im Zeitraum von 2005 bis 2015 kein durchgängiges Absinken der Effektivsteuerbelastungen feststellen. So weisen nur vier Mitgliedstaaten (Estland, Malta, Slowenien, Tschechische Republik) ihre geringste Effektivsteuerbelastung im Jahr 2015 auf. Die großen Belastungsminderungen in der Slowakischen Republik sind hauptsächlich mit der Abschaffung der Lohnsummensteuer und einer Senkung des tariflichen Körperschaftsteuersatzes von 25 % (2005) auf 17 % (2015) zu begründen. Demgegenüber ist die stetig steigende effektive Steuerbelastung in Ungarn auf eine zunehmend reduzierte Abzugsfähigkeit der lokalen Ertragsteuern von der Körperschaftsteuer in Kombination mit einer Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes von 16 % (2005) auf 19 % (2015) zurückzuführen. Dies trägt dazu bei, dass sich innerhalb der EU-10 eine größere Heterogenität der Steuerbelastungen ergibt.

Für einzelne Länder sind auch interessante Entwicklungen hinsichtlich der Bedeutung einzelner Steuerarten wie lokaler Ertragsteuern, Lohnsummensteuern und ertragsunabhängiger Steuern für die effektive Unternehmenssteuerbelastung erkennbar. In Deutschland steigt die Bedeutung der Gewerbesteuer über die Zeit stetig an, was auf die bereits bei der qualitativen Analyse identifizierten Änderungen im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 zurückzuführen ist. Eine ähnlich hohe Bedeutung anderer Steuern ist nur in Ungarn festzustellen, was auf die sehr breite Bemessungsgrundlage zurückzuführen ist.[41] Änderungen in der effektiven Steuerbelastung über die Zeit ergeben sich aus Modifikationen bei der Abzugsfähigkeit von der Körperschaftsteuer. In den übrigen Mitgliedstaaten ist keine erhöhte Bedeutung anderer Steuerarten außerhalb der Körperschaftsteuer für die effektive Steuerbelastung festzustellen.

b) Sensitivitätsanalyse

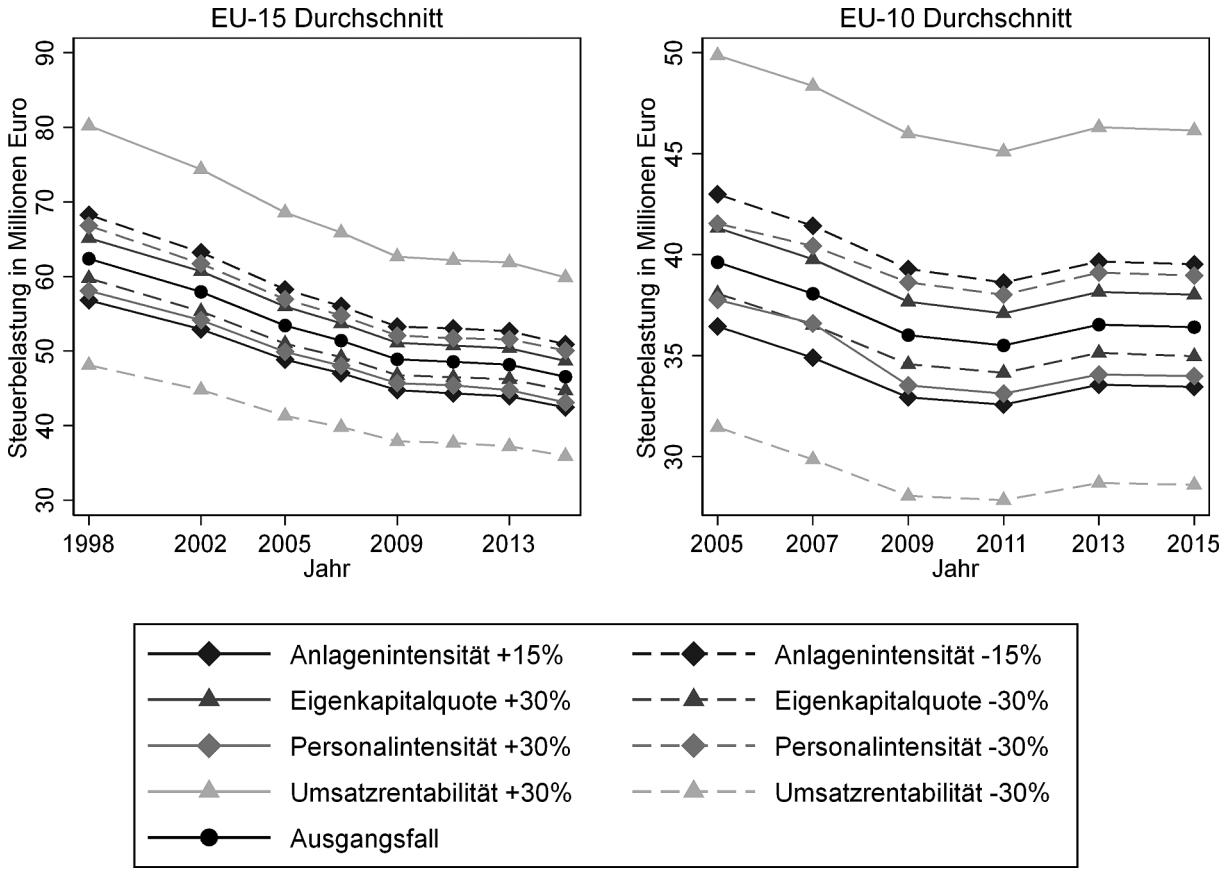
Die bisherigen Ergebnisse zur Entwicklung der Unternehmenssteuerbelastung beruhen auf der Betrachtung eines durchschnittlichen großen Modellunternehmens, das bestimmte betriebswirtschaftliche Kennzahlen aufweist. Um die Generalisierbarkeit der Erkenntnisse zu prüfen, werden im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse jeweils Umsatzrentabilität, Eigenkapitalquote, Anlagenintensität sowie Personalintensität variiert.[42] Dabei wird die Wirkung einer Variation der Umsatzrentabilität, der Eigenkapitalquote sowie der Personalintensität um +/-30 % und einer Variation der Anlagenintensität um +/-15 % betrachtet. In Abbildung 4 wird jeweils der daraus resultierende Durchschnittswert der Effektivsteuerbelastungen auf Unternehmensebene für die EU-15 und die EU-10 Mitgliedstaaten dargestellt.

Die Schlussfolgerungen des Ausgangsfalls werden grundsätzlich bestätigt. So fällt die Effektivsteuerbelastung über den gesamten Zeitraum bei den EU-15 sehr stark ab, während bei den EU-10 neben einer insgesamt geringeren Reduktion zudem eine leicht steigende Effektivsteuerbelastung seit 2011 festzustellen ist. Variationen der Umsatzrentabilität beeinflussen die Höhe der Effektivsteuerbelastung am stärksten; wie erwartet führt eine niedrigere Umsatzrentabilität aufgrund der geringeren steuerpflichtigen Gewinne zu geringeren effektiven Steuerbelastungen. Eine höhere Anlagenintensität impliziert höhere Abschreibungsbeträge und resultiert ebenfalls wie erwartet in einer niedrigeren effektiven Steuerbelastung. Eine Reduktion der Eigenkapitalquote sollte grundsätzlich aufgrund der höheren Zinsaufwendungen zu einer niedrigeren effektiven Steuerbelastung führen. Die Effekte sind allerdings weniger stark ausgeprägt, was einerseits auf gegenläufige Effekte durch Zinsabzugsbeschränkungen und andererseits auf die niedrigen Zinssätze, die dem Simulationsmodell zugrunde gelegt werden, zurückzuführen ist. Auch bei einer hohen Personalintensität können gegenläufige Effekte durch Lohnsummensteuern auftreten. Dies zeigt sich beispielsweise im Hinblick auf die Abschaffung der Lohnsummensteuer in Slowenien im Jahr 2009: Diese hat bei einer höheren Personalintensität einen sehr viel höheren Einfluss auf die effektive Durchschnittssteuerbelastung als im Ausgangsfall.

41 Vgl. *Bird*, Tax Notes International 2003, 695 (701 f.); *Szalai/Tassonyi*, Environment and Planning C: Government and Policy 2004, 495 (498).

42 Vgl. für ein analoges Vorgehen *Spengel/Oestreicher/Elschner/Reister/Ernst/Grünewald/Finke/Prassel/Cui*, Study on the impact of reforms of corporate income taxation systems at the EU level on the size of the tax bases of the EU companies, using the model „European Tax Analyzer", Project for the EU Commission TAXUD/2007/DE/325, 2008, S. 62 ff.; *Spengel/Hausemer/Bergner/Bräutigam/Evers/Plances/Streif*, SME Taxation in Europe – An Empirical Study of Applied Corporate Income Taxation for SMEs Compared to Large Enterprises, CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24, 2015, Annex I, S. 68 ff.

Abbildung 4: Sensitivitätsanalyse für das große durchschnittliche Modellunternehmen (Unternehmensebene)



3. Branchenspezifische Analyse

Allgemein herrscht in der Literatur ein Konsens, dass die in Abschnitt II aufgezeigte Entwicklung der Körperschaftsteuer mit sinkenden Steuersätzen und breiteren Bemessungsgrundlagen überwiegend hochmobilen und hochprofitablen Unternehmen zugutekam.[43] Darauf aufbauend zeigt die nachfolgende branchenspezifische Analyse auf, inwieweit einzelne Wirtschaftszweige aufgrund ihrer unterschiedlichen Strukturmerkmale von diesen Entwicklungen profitiert haben. Neben dem großen Durchschnittsunternehmen werden dazu die Berechnungen mithilfe der großen Modellunternehmen für das verarbeitende Gewerbe, den Energiesektor, das Baugewerbe und den Handel durchgeführt. In Tabelle 4 sind die Erfolgs- und Bilanzkennzahlen des bisherigen Durchschnittsunternehmens sowie der branchenspezifischen Modellunternehmen dargestellt, anhand derer sich die strukturellen Unterschiede der Kennzahlen gut erkennen lassen.

Tabelle 4: Erfolgs-/Bilanzkennzahlen der branchenspezifischen, großen Modellunternehmen im Überblick (Periode 6 von 10)

	∅	C	D	F	G
Jahresüberschuss in Mio. Euro	10,38	10,05	31,51	4,98	10,66
Bilanzsumme in Mio. Euro	171,95	171,40	663,74	102,84	177,55
Umsatz in Mio. Euro	209,69	168,73	459,40	106,23	369,61
Umsatzrentabilität	4,95 %	5,95 %	6,86 %	4,69 %	2,89 %
Anlagenintensität	23,93 %	28,83 %	35,75 %	17,39 %	18,16 %
Eigenkapitalquote	42,57 %	38,46 %	16,82 %	42,29 %	38,70 %
Personalintensität	10,46 %	12,04 %	4,87 %	18,83 %	4,48 %

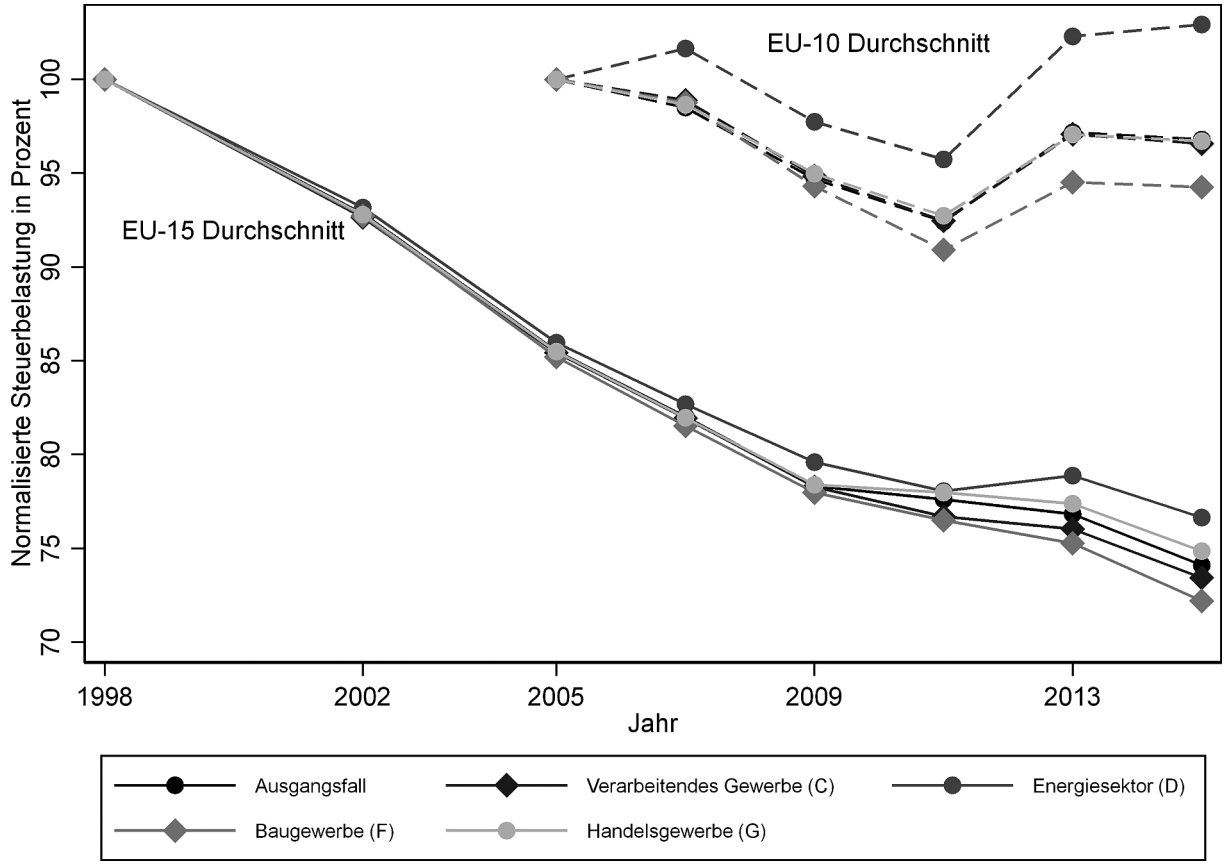
∅ = Durchschnitt; C = Verarbeitendes Gewerbe; D = Energie; F = Baugewerbe; G = Handel

Für jedes Modellunternehmen werden die effektiven Steuerbelastungen unter Anwendung des European Tax Analyzer berechnet. Aufgrund der unterschiedlichen Unternehmensstruktur, die z.B. zu unterschiedlich hohen absoluten Jahresüberschüssen und damit auch zu unterschiedlich hohen absoluten Steuerbelastungen bei den Modellunternehmen führt, wird zur besseren Veranschaulichung eine einheitliche Normierung der absoluten Steuerbelastungen vorgenommen. Dazu wird der absoluten Steuerbelastung des Jahres 1998 (EU-15) bzw. 2005 (EU-10) ein Basiswert von 100 % für jedes Modellunternehmen zugewiesen. Die Steuerbelastungen der darauffolgenden Jahre werden jeweils durch die Steuerbelastung des Anfangsjahrs geteilt, so dass die prozentualen Veränderungen sichtbar werden. Durch die unterschiedlichen prozentualen Veränderungen bei den einzelnen Modellunternehmen kann geschlossen werden, welche Branchen stärker von einzelnen Rechtsänderungen profitiert haben. In Abbildung 5 ist zunächst die Entwicklung der Durchschnittswerte für die Gruppen der EU-15 und EU-10 Mitgliedstaaten dargestellt.

Bei den EU-15 sinkt die normalisierte Steuerbelastung im Durchschnitt über alle Branchen hinweg im betrachteten Zeitraum, während dies bei den EU-10 nicht für alle Branchen der Fall ist. In beiden Gruppen profitiert das Baugewerbe am stärksten von der im Rahmen der qualitativen Analyse aufgezeigten Entwicklung. Der Energiesektor weist hingegen einheitlich die geringsten Entlastungen auf; im Fall der EU-10 ist

43 Vgl. *Devereux/Griffith/Klemm*, Economic Policy 2002, 449 (462 ff.); *Griffith/Miller*, Fiscal Studies 2014, 535 (550).

Abbildung 5: Entwicklung der effektiven Steuerbelastung für unterschiedliche Branchenmodelle (EU-Durchschnitt, Veränderungen in Prozent)



sogar eine Zunahme der Steuerbelastung festzustellen. Diese Entwicklung steht beispielsweise im Zusammenhang mit einer unterschiedlichen Personalintensität der beiden zugrunde liegenden Modellunternehmen. Da die unterschiedlichen Durchschnittswerte auch durch spezifische Entwicklungen in einzelnen Mitgliedstaaten beeinflusst werden, wird im Folgenden noch auf Entwicklungen in ausgewählten Mitgliedstaaten der EU-15 und EU-10 eingegangen. Abbildung 6 zeigt dazu zunächst die Entwicklung in sechs ausgewählten Mitgliedstaaten der EU-15 auf. Wiederum werden normierte Steuerbelastungen verwendet.

In Österreich und Großbritannien wird der Einfluss einer unterschiedlichen Umsatzrentabilität sowie der Bedeutung anderer Steuerarten deutlich. Die Reduktion des Körperschaftsteuersatzes in Österreich von 34 % auf 25 % senkt die effektive Steuerbelastung maßgeblich; insbesondere Branchen mit einer hohen Umsatzrentabilität wie der Energiesektor profitieren von dieser Änderung. Zugleich spielt neben der Umsatzrentabilität die Personalintensität aufgrund der erhobenen Lohnsummensteuer eine Rolle, so dass Branchen mit höherer Personalintensität wie das Baugewerbe in geringerem Maße als beispielsweise das Durchschnittsunternehmen von der Steuersatzsenkung profitieren. Die Senkung der effektiven Steuerbelastung ist bis 2007 in Großbritannien ausschließlich von der Höhe der dem Modellunternehmen zugrunde liegenden Umsatzrentabilität abhängig. Von der anschließenden Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 30 % auf 20 % sowie der gleichzeitigen Erhöhung der Grundsteuer profitieren Energieunternehmen, die einen hohen Immobilien-/Flächenbestand haben, weniger stark als etwa das Baugewerbe.

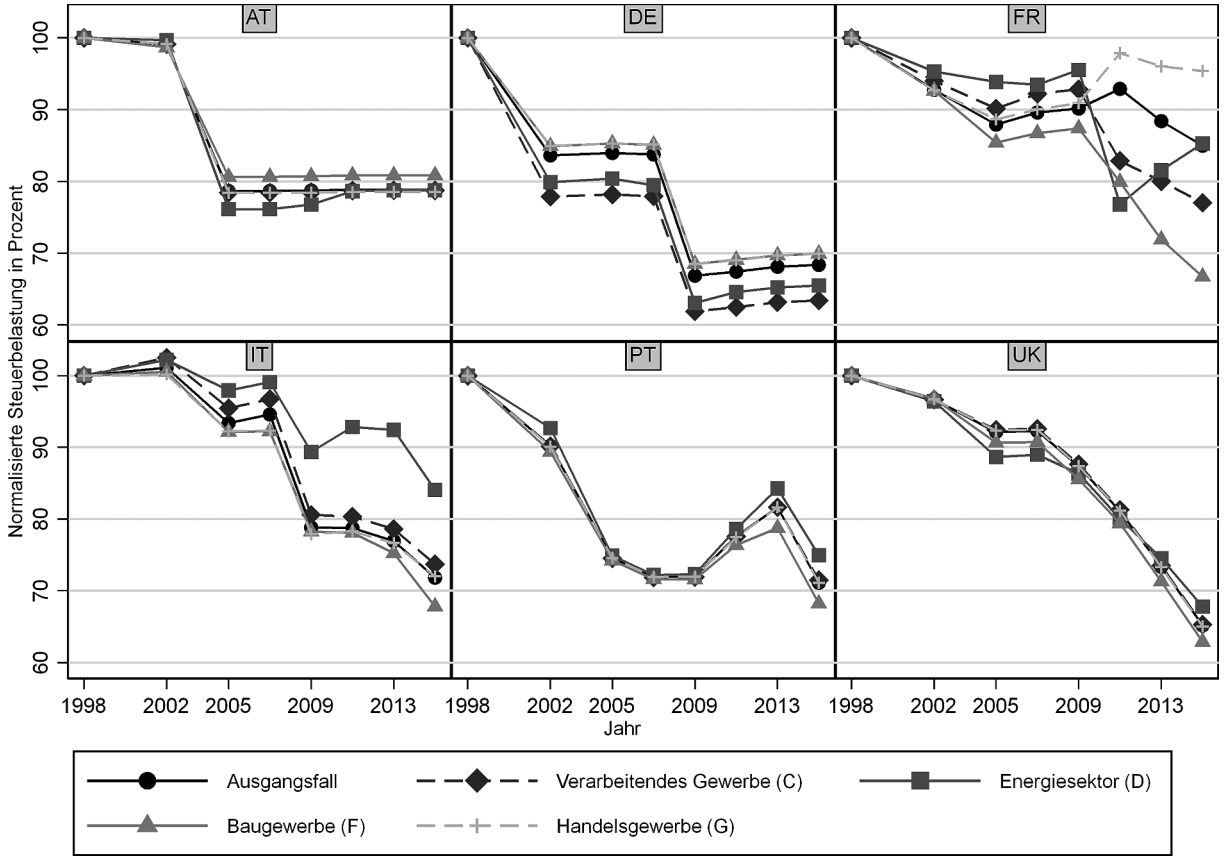
In Deutschland und Portugal wird die allgemeine Reduktion der effektiven Steuerbelastung hauptsächlich durch die Entwicklung der Körperschaftsteuertarife hervorgerufen, wobei die Reduktion insbesondere in Deutschland in Abhängigkeit von der Umsatzrentabilität unterschiedlich ausfällt. Die Unternehmenssteuerreform 2008 hat in ähnlich reduzierender Weise auf alle Wirtschaftssektoren gewirkt, was auch den Ergebnissen einer früheren Untersuchung mithilfe des European Tax Analyzer entspricht.[44] Portugal hat im Jahr 2011 eine progressive Zuschlagsteuer implementiert und 2013 weiter verschärft.[45] Von dieser Erhöhung sind Unternehmen mit höheren absoluten Jahresüberschüssen wie Energieunternehmen stärker als beispielsweise das Baugewerbe betroffen.

Das Modellunternehmen des Energiesektors weist auch in Italien und Frankreich andere Entwicklungen im Vergleich zu den restlichen Wirtschaftszweigen auf. Bei der italienischen IRAP wurde 2005 ein pauschaler Abzug von 5.000 € je Beschäftigtem eingeführt und der Körperschaftsteuersatz abgesenkt. Insbesondere Handelsunternehmen haben von der Einführung des pauschalen Lohnkostenabzugs profitiert, da die Lohnkosten bei diesem Modellunternehmen geringer als der pauschale Abzug sind. Demgegenüber profitiert das personalintensive Baugewerbe von dem im Jahr 2015 unbegrenzten Abzug der Lohnkosten von der IRAP. Für den Energiesektor wirkt sich die Ein-

44 Vgl. *Spengel/Zinn*, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2012, 19 (38), bei denen es für den Zeitraum 1998 bis 2009 nur zu sehr geringen branchenspezifischen Unterschieden kommt.

45 Für das Jahr 2013 beträgt der Zuschlagsteuersatz z.B. 5 % für Einkünfte oberhalb von 7,5 Mio. Euro.

Abbildung 6: Entwicklung der effektiven Steuerbelastung für ausgewählte EU-15 Mitgliedstaaten und unterschiedliche Branchenmodelle (Veränderung in Prozent)



führung der Zinsschranke im Jahr 2009 negativ aus, hinzu kommt die Einführung einer spezifischen Zuschlagsteuer für den Energiesektor, die bis einschließlich 2014 erhoben wurde.[46] Darüber hinaus hat die Einführung einer ACE aufgrund der geringen Eigenkapitalquote nur eine geringe positive Wirkung. Die Änderungen in Frankreich hängen zu einem Großteil mit den Veränderungen bei der Taxe Professionnelle zusammen. Von der Abschaffung des Einbezugs von Lohnkostenteilen bis zum Jahr 2005 profitieren personalintensive Wirtschaftszweige stärker. Die grundlegende Reform im Jahr 2011 mit der Einführung einer Besteuerung des Nettoproduktionswerts führt für alle Sektoren außer dem Handelsgewerbe zu einer Reduktion. Die Einführung einer Steuergutschrift auf die Lohnsumme wirkt sich wieder insbesondere bei personalintensiven Branchen wie dem Baugewerbe bis 2015 positiv aus. Zugleich hat Frankreich einen Zuschlag auf die Körperschaftseuer von 5 % (2013) bzw. 10,7 % (2015) eingeführt, der erst ab einer sehr hohen Umsatzgrenze von 250 Mio. Euro greift. Davon sind das Modellunternehmen des Handels und des Energiesektors betroffen, so dass sich dort Steuermehrbelastungen ergeben.

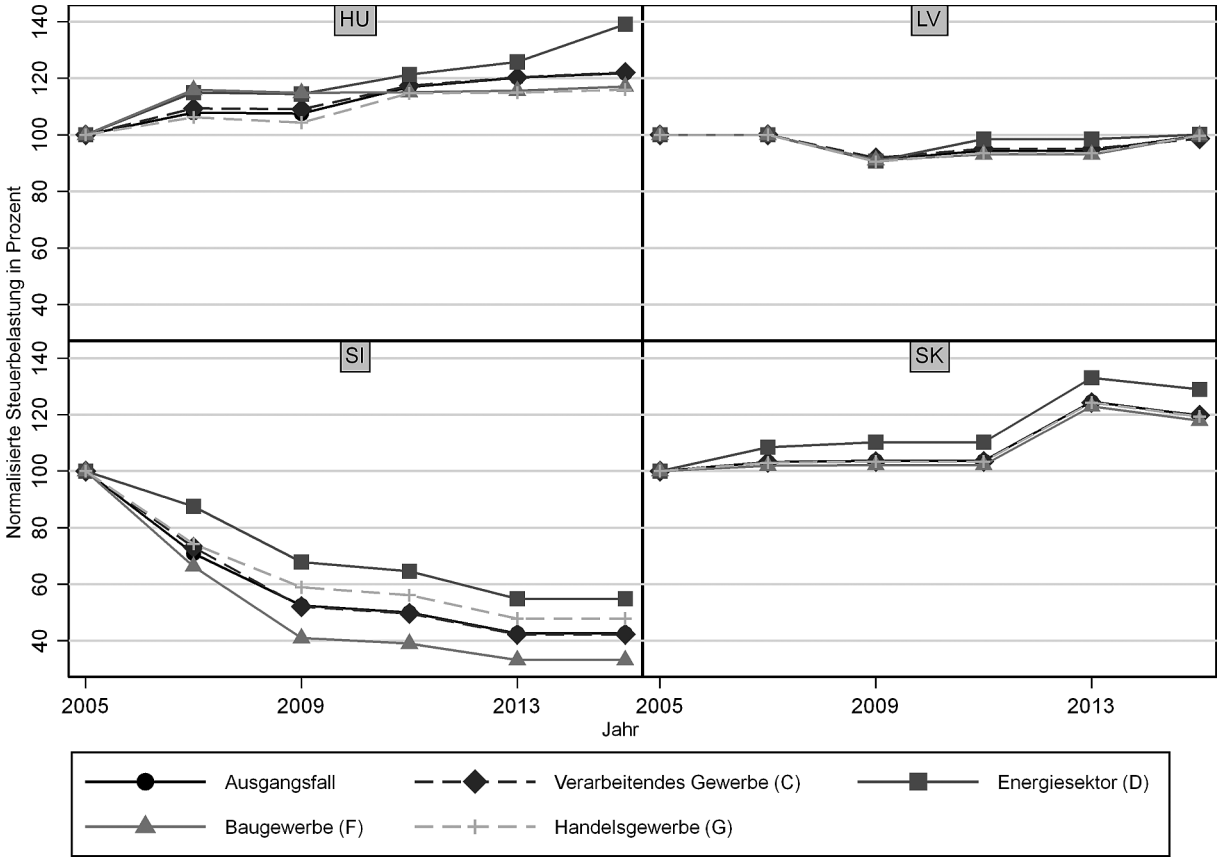
In ähnlicher Weise wie für die EU-15 Mitgliedstaaten sind in Abbildung 7 die branchenspezifischen Entwicklungen für Lettland, die Slowakische Republik, Slowenien und Ungarn abgebildet.

Die Veränderungen bei den EU-10 lassen sich oftmals auf gleichartige Reformen zurückführen, auf deren Effekt bereits bei den EU-15 Mitgliedstaaten eingegangen wurde. In Slowenien beispielsweise profitieren personalintensive Branchen stärker von der Abschaffung der Lohnsummensteuer. In der Slowakischen Republik und Ungarn sind die Erhöhungen bei dem Energieunternehmen auf die Einführung bzw. Stärkung der Grundsteuer zurückzuführen. Hinzu kommt in Ungarn die Einschränkung bei der Abzugsfähigkeit der lokalen Ertragsteuer von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Die lettische Grundsteuer wird im Jahr 2011 ebenfalls erhöht, allerdings wird dieser negative Effekt bei allen Wirtschaftszweigen außer dem Energieunternehmen durch die Einführung einer ACE ausgeglichen. Durch die Abschaffung dieses Eigenkapitalzinsabzugs kommt es im Jahr 2015 bei allen Modellunternehmen mit Ausnahme des Energieunternehmens zu einer Erhöhung, da hier der fiktive Eigenkapitalzinsabzug aufgrund der geringen Eigenkapitalquote keine bedeutende Rolle spielt.

Die branchenspezifische Analyse hat in den einzelnen Ländern eine unterschiedliche Entwicklung der effektiven Steuerbelastung einzelner Wirtschaftszweige aufgezeigt, die sich auf strukturelle Branchenunterschiede wie Umsatzrentabilität und Personalintensität zurückführen lässt. Abgesehen von einzelnen Ausnahmen wie in Frankreich oder Italien fallen die branchenspezifischen Unterschiede in den effektiven Steuerbelastungen über die Zeit in der Gesamtbetrachtung allerdings eher gering aus und es lässt sich kein einheitliches Bild einer Bevorzugung einzelner Wirtschaftszweige erkennen.

46 Die Zuschlagsteuer von 6,5 % (2009) bzw. 10,5 % (2011 und 2013) wurde für verfassungswidrig erklärt und noch bis zum Ende des Jahres 2014 erhoben.

Abbildung 7: Entwicklung der effektiven Steuerbelastung für ausgewählte EU-10 Mitgliedstaaten und unterschiedliche Branchenmodelle (Veränderungen in Prozent)



IV. Zusammenfassung und Ausblick

Bei der qualitativen Analyse der Unternehmensbesteuerung in den EU-25 Mitgliedstaaten für den Zeitraum 1998 bis 2015 wurde zunächst der langjährige Trend von sinkenden Körperschaftsteuersätzen bei gleichzeitiger Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen bestätigt. Da bei den Abschreibungsregelungen nur noch wenig Raum für eine weitere Verbreiterung gegeben ist, spielen Möglichkeiten wie Verlustverrechnungs- oder Zinsabzugsbeschränkungen eine größere Rolle. Die Stärkung anderer Unternehmenssteuern als Ausgleichsmaßnahme für die Senkung der Körperschaftsteuersätze konnte nicht allgemein bestätigt werden.

Für die quantitative Analyse wurden umfangreiche Belastungsrechnungen mithilfe des European Tax Analyzer unter Verwendung verschiedener Modellunternehmen durchgeführt. Die Effektivsteuerbelastungen für den Ausgangsfall (großes durchschnittliches Modellunternehmen) sinken im Zeitablauf kontinuierlich und bestätigen damit die Ergebnisse der qualitativen Analyse. Bei der länderspezifischen Analyse zeigt sich das Fortschreiten des Steuerwettbewerbs sehr deutlich, da elf der EU-15 Mitgliedstaaten im Jahr 2015 die geringste Effektivsteuerbelastung auf Unternehmensebene aufweisen. Die effektive Steuerbelastung ist in den EU-10 Mitgliedstaaten insgesamt geringer. Die grundsätzlichen Entwicklungen über den betrachteten Zeitraum und für die beiden Ländergruppen werden bei der Durchführung einer Sensitivitätsanalyse bestätigt.

Die Betrachtung der branchenspezifischen Belastungsunterschiede im Zeitablauf hat interessante Zusammenhänge von Umsatzrentabilität und anderen betriebswirtschaftlichen Kennzahlen wie der Personalintensität aufgezeigt. Die Analyse der Durchschnittswerte hat gezeigt, dass der Energiesektor im Vergleich zum Baugewerbe sowohl bei den EU-15 als auch den EU-10 in geringerem Maße von steuerlichen Entlastungen profitiert hat. Dies ist jedoch auf spezifische Entwicklungen in einzelnen Mitgliedstaaten zurückzuführen. Insgesamt lässt sich keine einheitliche Bevorzugung einzelner Wirtschaftszweige über alle Mitgliedstaaten hinweg erkennen. Unternehmen mit einer hohen Umsatzrentabilität profitieren grundsätzlich stärker von den Senkungen der tariflichen Körperschaftsteuersätze. Die Höhe der Personalintensität spielt insbesondere in Ländern mit Lohnsummensteuern eine entscheidende Rolle.

In der Gesamtschau setzt sich der Steuerwettbewerb der EU-25 Mitgliedstaaten auch im Zeitraum von 1998 bis 2015 fort. Dies deutet darauf hin, dass die Vorhersagen der klassischen Steuerwettbewerbsmodelle für die Entwicklungen der Unternehmensbesteuerung in der EU durchaus zutreffend sind.[47] Die Mitgliedstaaten reagieren auf sinkende Körperschaftsteuersätze zunehmend mit einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Zinsabzugs- und Verlustverrechnungsbeschränkungen, was gerade in Krisenzeiten eine verstärkte ertragsunabhängige Besteuerung auslösen kann und daher insgesamt zu hinterfragen ist.

47 Vgl. *Bucovetsky/Wilson*, Regional Science and Urban Economics 1991, 333 ff.; *Oates*, Regional Science and Urban Economics 2001, 133 ff.

Bisher ist davon auszugehen, dass sich die festgestellte Entwicklung in naher Zukunft in ähnlicher Weise fortsetzen wird. So gibt es innerhalb der EU mehrere Mitgliedstaaten, die seit 2015 ihre Körperschaftsteuersätze weiter gesenkt haben.[48] Auch Frankreich plant bis zum Jahr 2022 eine schrittweise Reduktion des Körperschaftsteuersatzes von derzeit 33.33 % auf 25 %.[49] Der Austritt Großbritanniens aus der EU könnte ebenfalls zu einer neuen Dynamik des innereuropäischen Steuerwettbewerbs führen, da Großbritannien nach dem Ausscheiden aus der EU beabsichtigt, stets den niedrigsten Körperschaftsteuersatz unter den zwanzig wirtschaftsstärksten Ländern der Welt zu haben.[50] Zusätzlich haben die USA jüngst eine umfassende Steuerreform mit drastischen Steuersatzsenkungen beschlossen, die den Steuerwettbewerb insgesamt und damit auch innerhalb der EU weiter intensivieren könnte.[51]

48 Im Jahr 2016 haben beispielsweise Dänemark und Spanien ihre Körperschaftsteuersätze von 24,5 % auf 22 % bzw. von 28 % auf 25 % gesenkt. In Italien kommt ab dem Jahr 2017 ein Körperschaftsteuersatz von 24 % statt 27,5 % zur Anwendung.

49 Vgl. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-france-28-september-2017.pdf (Zugriff am 24.11.2017).

50 Vgl. http://www.telegraph.co.uk/news/2016/11/21/theresa-may-to-offer-business-an-olive-branch-with-hint-of-futur (Zugriff am 30.8.2017).

51 Nach der letzten Steuersatzsenkung in den USA im Jahr 1986 konnte in vielen Ländern ein drastisches Absinken der Körperschaftsteuersätze beobachtet werden, vgl. *Altshuler/Goodspeed*, Public Finance Review 2015, 485 ff.

*Prof. Dr. Stephan Kudert, Frankfurt (O.)**

Der „wirtschaftliche Zusammenhang" im Außensteuerrecht aus steuerrechtlicher und (betriebs-)wirtschaftlicher Sicht

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Das Problem
1. Das steuerrechtliche Problem
2. Das kostenrechnerische Problem
a) Einzel- vs. Gemeinkosten
b) Zurechnung von Gemeinkosten
III. Analyse der Rechtsprechung
1. Teilwertabschreibung und Aufwendungen für Anschaffungen
a) Die steuerliche Einkünfteermittlung als Rechtsrahmen
b) Das Tragfähigkeitsprinzip als Zuordnungsmaßstab
c) Das Spiegelbild
d) Wirtschaftliche Zuordnung im rechtlichen Rahmen
2. Zuführungen zu Rückstellungen
a) Die steuerliche Einkünfteermittlung als Rechtsrahmen?
b) Das Tragfähigkeitsprinzip als Zuordnungsmaßstab?
3. Depotgebühren und Verwaltungsaufwendungen
4. Gewerbesteuer und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben
IV. Das dreistufige Prüfschema
1. Stufe: Der rechtliche Rahmen als Filter
2. Stufe: Ableitung aus der Kostenrechnung
3. Stufe: Schätzung ohne Kostenrechnung
V. Fazit

Das Ertragsteuerrecht nimmt an vielen Stellen implizit oder explizit Bezug auf einen „wirtschaftlichen Zusammenhang" zwischen (periodisierten) Einnahmen und Ausgaben. Wie dieser unbestimmte Rechtsbegriff durch die Rechtsprechung auf verschiedene Betriebsausgaben angewendet wurde und wie diese Zurechnung aus steuerrechtlicher sowie betriebswirtschaftlicher Sicht zu werten ist, soll Gegenstand der folgenden Untersuchung sein. Es wird ein konkreter Vorschlag für die systematische Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs im Außensteuerrecht entwickelt, der drei Prüfschritte umfasst und die Verfahren der Kostenrechnung mit dem steuerrechtlichen Rahmen vereinen soll.

In many places the income tax law implicitly or explicitly refers to an "economic link" between proceeds and disbursements. How this undefined legal term on various deductible business expenses is used by the jurisdiction and how their attribution has to be evaluated from a tax and business point of view is subject of this paper. In addition, a specific proposal for a systematic examination of the economic link in the foreign transactions tax law is given, covering three testing steps and combining cost accounting methods with the tax legislation framework.

I. Einleitung

§ 34c Abs. 1 Satz 4 EStG fordert, dass die ausländischen Betriebsausgaben, die mit den ihnen „zugrunde liegenden Einnahmen *in wirtschaftlichem Zusammenhang* stehen", bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags abzuziehen sind. Die Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs ist seit langem Gegenstand von Rechtsstreitigkeiten. Im Zentrum steht hierbei die Zurechnung von Gemeinkosten zu den in- bzw. ausländischen Betriebseinnahmen. Aufbauend auf den Urteilen des BFH vom 6.4.2016, IR 61/14[1] (im Folgenden: BFH-Urteil) und des FG München vom 11.5.2016, – 6 K 2122/14[2] (im Folgenden: FG München), die die Höhe der Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer bei ausländischen Zinserträgen zum Gegenstand hatten, wird ein eigener Vorschlag für die systematische Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen ausländischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben entwickelt.

II. Das Problem

1. Das steuerrechtliche Problem

Erzielt eine deutsche Kapitalgesellschaft ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG, so können nach §§ 26 Abs. 1 und 6 KStG i.V.m. 34c Abs. 1 EStG die der deutschen Körperschaftsteuer (KSt) entsprechenden ausländischen Steuern, die auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen, angerechnet werden. Die ausländischen Steuern müssen festgesetzt und gezahlt worden sein und dürfen keinem Ermäßigungsanspruch unterliegen. Dabei ist die Anrechnung der ausländischen Steuern der Höhe nach dreifach begrenzt:[3]

* Prof. Dr. *Stephan Kudert* ist Präsident und Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina sowie Direktor am Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax).

1 Vgl. BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666; s. dazu *Wacker*, IStR 2016, 671 f.; *Sprang*, NWB 2016, 3012 ff.; *Martini*, HFR 2016, 784 f.; *Janz*, SteuK 2016, 364; *Jo. Lüdicke*, ISR 2016, 327 f.; *Brandis*, BFH/PR 2016, 307 ff.; *Weiss*, GmbH-StB 2016, 294 f.; *Haisch*, RdF 2016, 329 ff.

2 Vgl. FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000 = EFG 2016, 363; s. dazu *Siebenhüter*, EFG 2016, 1365 f.

3 Siehe zu den Beschränkungen der Höhe nach z.B. *Kaminski/Strunk* in Korn, EStG, § 34c EStG Rz. 30 ff., Stand: August 2010.

– Es kann nicht mehr ausländische Steuer angerechnet werden, als im Ausland festgesetzt, tatsächlich gezahlt und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegt.

– Es kann nicht mehr ausländische Steuer angerechnet werden, als in Deutschland zu zahlen ist.

– Es kann nicht mehr ausländische Steuer angerechnet werden, als Deutschland auf diese Einkünfte erhebt (Anrechnungshöchstbetrag; AHB).

Die Wirkungsweise der drei Begrenzungen soll anhand kurzer Beispiele skizziert werden:

Drei deutsche GmbHs erzielen aus ausländischen Unternehmensanleihen Zinseinnahmen, zu denen keine Betriebsausgaben in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Die deutsche D1-AG erzielt österreichische Zinseinkünfte i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG. Die Zinsen aus Österreich wurden dort mit einer Quellensteuer i.H.v. 25 % belegt, weil die Kapitalgesellschaft dem Schuldner keine deutsche Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt hat und daher nicht in den Genuss der Reduktion der Quellensteuer auf 0 % (s_a) nach Art. 11 Abs. 1 DBA D/AT kommt. Deutschland würde keine Quellensteuer anrechnen, weil die AG die Erstattungsmöglichkeit in Österreich nicht genutzt hat.

Die deutsche D2-AG erzielt polnische Zinseinkünfte i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG. Die Zinsen aus Polen wurden dort mit einer Quellensteuer i.H.v. 5 % belegt, da die AG den Ermäßigungsanspruch nach Art. 11 Abs. 2 DBA D/PL geltend gemacht hat. Allerdings beträgt das zvE der AG Null EUR, weil die AG zusätzlich inländische Verluste erzielt. Eine Anrechnung der Quellensteuer wäre nicht möglich, weil kein deutsches Anrechnungspotential (Körperschaftsteuer) besteht.

Die deutsche D3-AG erzielt brasilianische Zinseinkünfte i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG. Die Zinsen aus Brasilien wurden dort mit einer Quellensteuer i.H.v. 15 % belegt. Deutschland würde maximal 15 % ausländische Steuer anrechnen, weil es auf diese Einnahmen selbst nur 15 % Körperschaftsteuer erhebt (AHB). Eine Anrechnung auf den SolZ oder die GewSt ist mangels entsprechender Anrechnungsvorschriften ausgeschlossen.

Der AHB ermittelt sich vorliegend nicht nach § 34c Abs. 1 S. 2 EStG, sondern für Kapitalgesellschaften nach § 26 Abs. 2 S. 1 KStG, entsprechend folgender Formel (1):

$$AHB = \frac{ausländische\ Einkünfte}{Summe\ der\ Einkünfte} * KSt \qquad (1)$$

Dies entspricht Formel (2):

$$AHB = \frac{ausländische\ Einkünfte}{Inländische\ Einkünfte + ausländische\ Einkünfte} * KSt \qquad (2)^4$$

Fallen bei der Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit den ausländischen Einkünften keine Betriebsausgaben an, ist die Berechnung des AHB einfach. Das gilt aber nicht mehr, wenn Betriebsausgaben mit diesen Betriebseinnahmen „in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen". Diese wären nach § 34c Abs. 1 S. 4 EStG i.V.m. § 26 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG bei der Ermittlung des AHB zu berücksichtigen. In diesem Fall mindern die (ausländischen) Betriebsausgaben nicht nur den Nenner, sondern auch den Zähler des Bruchs, wodurch sich auch der AHB mindert. Daher hat die Finanzverwaltung eher ein profiskalisches Interesse daran, möglichst viele der Betriebsausgaben, die in der Kapitalgesellschaft anfallen, den ausländischen Betriebseinnahmen zuzurechnen, während der Steuerpflichtige sie als inländische betrachten möchte, die dann den AHB nicht mindern.

In den beiden Urteilen wurden

– eine Teilwertabschreibung,

– Aufwendungen bei Anschaffungen,

– Zuführungen zu Rückstellungen,

– Depotgebühren und Verwaltungsaufwendungen

– sowie die anteilige Gewerbesteuer (GewSt)

behandelt. Im Zentrum des steuerrechtlichen Problems steht somit die Frage, welche Betriebsausgaben mit den ausländischen Betriebseinnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und somit die ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung des AHB mindern.

2. Das kostenrechnerische Problem

Die Kostenrechnung hat, im Rahmen der Kostenträgerrechnung, ein System für wirtschaftliche Zurechnungen von Kosten zu Kostenträgern entwickelt (Kalkulationsverfahren). Da in der Kosten(träger)rechnung den Erlösen aus Leistungen, die das Unternehmen am Markt anbietet (Kostenträger), etwa das zur Verfügung stellen von Fremdkapital, die entsprechenden Kosten gegenüber gestellt werden,[5] können die Verfahren der Kostenrechnung methodisch auch auf ausländische Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 34d EStG angewendet werden.

Allerdings schränkt der BFH die Anwendung betriebswirtschaftlicher Verfahren bei der Ermittlung des wirtschaftlichen Zusammenhangs ein. Einerseits verweist er darauf, dass der Begriff des wirtschaftlichen Zusammenhangs in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG nicht definiert ist, sondern sich nach dem allgemeinen Veranlassungsprinzip bestimmt.[6] Andererseits sagt er auch explizit, dass es auf einen betriebsnotwendigen oder betriebswirtschaftlich notwendigen Veranlassungszusammenhang insoweit nicht ankommt.[7] Dies ist bemerkenswert, weil es intuitiv naheliegend wäre, bei der Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „wirtschaftlicher Zusammenhang" auf den betriebswirtschaftlichen Zusammenhang abzustellen. Die Aussage des BFH bedarf daher der eingehenderen Analyse.

Die Kostenrechnung, als Bestandteil des internen Rechnungswesens, erfüllt verschiedene betriebliche Aufgaben.[8] Eine davon ist die Kalkulation; d.h. die Zuordnung von Kosten zu den Kostenträgern für die Ermittlung der Herstell- bzw. Selbstkosten.

4 „Inländische Einkünfte" sind dabei im Folgenden nicht solche i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG, sondern alle Einkünfte, die nicht nämliche Einkünfte i.S.v. § 34d EStG sind. Somit entspricht die Summe aus inländischen und ausländischen Einkünfte der Summe der Einkünfte.

5 Vgl. *Preißler/Preißler*, Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, 4. Aufl. 2015, S. 83; *Coenenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 9. Aufl. 2016, S. 137 ff.

6 Vgl. BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 15.

7 Vgl. BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 16.

8 Zu den Zielen und Aufgaben der Kostenrechnung z.B. *Preißler/Preißler*, Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, 4. Aufl. 2015, S. 7 ff.

Die Kostenrechnung unterscheidet sich von der externen Rechnungslegung in vielerlei Hinsicht. Hier sind beispielhaft die Inhalte der Begriffe Kosten und Erlöse vs. Aufwendungen und Erträge zu nennen oder die (internen vs. externen) Adressaten. Ein wesentlicher inhaltlicher Unterschied besteht hinsichtlich der Kalkulation darin, dass in der Vollkostenrechnung alle (!) Kosten auf die Kostenträger verrechnet werden,[9] während dies in der externen Rechnungslegung nicht zwingend ist. Zudem ist die Kostenrechnung, anders als das externe Rechnungswesen, nicht gesetzlich legitimiert. Dem Kaufmann steht frei, ob und wie er ein Kostenrechnungssystem aufbaut.

Möglicherweise meint der BFH mit seinem oben genannten Hinweis, dass die Kostenrechnung zwar Anwendung auf das nämliche Problem finden kann, jedoch nur im steuerrechtlichen, also gesetzlichen Rahmen. Die steuerrechtlichen Einkünfte und ihre Ermittlungsvorschriften würden so einen Filter darstellen, der bei der wirtschaftlichen Zurechnung zu beachten ist. Die Rechtsnormen stellen den Rahmen dar, der die betriebswirtschaftliche Auslegung begrenzt. Dies entspricht dem in der betriebswirtschaftlichen Forschung entwickelten Denkansatz, betriebswirtschaftliche Erkenntnisse in die Rechtsauslegung einfließen zu lassen, soweit das dadurch erzielte Ergebnis mit der juristischen Methodik vereinbar ist.[10] Diese Hypothese soll im Folgenden konkretisiert und anhand der Rechtsprechung überprüft werden, um ein System für die Prüfung des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen (inländischen bzw. ausländischen) Betriebseinnahmen und -ausgaben zu entwickeln.[11]

a) Einzel- vs. Gemeinkosten

Betriebsausgaben können Einzel- oder Gemeinkosten sein.[12] Einzelkosten lassen sich direkt und verursachungsgerecht genau einem Kostenträger zuordnen; es besteht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den betrieblichen Leistungen, die sich in den Erlösen widerspiegeln, und den Kosten des Kostenträgers.[13] Im steuerrechtlichen Sinne sind die steuerbaren Leistungen, aus denen die Erträge bzw. Einnahmen des Steuerpflichtigen erwachsen, mit den betriebswirtschaftlichen Kostenträgern gleichzusetzen.[14]

Die betriebswirtschaftliche (kausale, nicht bloß finale) Verursachung entspricht der Veranlassung, auf die die finanzgerichtliche Rechtsprechung und Literatur abstellt.[15] Dies ist betriebswirtschaftlich auch zwingend, weil es Aufgabe der Kostenträgerrechnung im Rahmen der Vollkostenrechnung ist, alle Kosten des Unternehmens direkt oder indirekt auf die Kostenträger zu verteilen.[16] Dies wäre insbesondere bei den allgemeinen Verwaltungskosten nicht möglich, wenn (lediglich) eine Zurechnung auf Grund einer Finalität bestehen würde. Kausalität i.d.S. bedeutet, dass der Kostenträger (hier: die ausländischen Betriebseinnahmen) zumindest mittelbar ursächlich für die Betriebsausgaben ist.[17] Die Betriebseinnahmen stellen das auslösende Moment für die Betriebsausgaben dar, die ihnen zugerechnet werden; die Betriebsausgaben sind „dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen."[18] Diese Aussage des Großen Senats verdeutlicht, dass zum einen die Betriebseinnahmen[19] die Betriebsausgaben veranlassen müssen (und nicht umgekehrt) und zum anderen die steuerrechtlichen Grenzen zu beachten sind.

Sind Betriebsausgaben als Einzelkosten identifizierbar, ist die Frage nach der wirtschaftlichen Zurechnung bzw. dem wirtschaftlichen Zusammenhang einfach zu beantworten. Anders liegt das Problem bei Gemeinkosten. Sie sind per Definition dadurch charakterisiert, dass sie sich gerade nicht verursachungsgerecht und damit unmittelbar einem einzigen Kostenträger zurechnen lassen. Sie müssen in der Vollkostenrechnung daher subjektiv plausibel den Kostenträgern zugeschlüsselt werden, zu denen sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.[20] Diese Zurechnung der Gemeinkosten kann nicht richtig oder falsch sein. Schon durch die Definition der Gemeinkosten ist ihre richtige oder gar beweisbare Zurechnung zu einzelnen Kostenträgern logisch ausgeschlossen. Die Zurechnung durch einen plausiblen Verteilungsschlüssel ist also immer subjektiv.[21]

Überspitzt kann formuliert werden, dass das Kalkulationsverfahren dem Entscheider im Rahmen der Vollkostenrechnung lediglich ein gutes Gefühl für eine schätzungsweise, subjektiv plausible Zurechnung vermitteln kann; mehr aber auch nicht. Der BFH sieht das offensichtlich ähnlich, da er an mehreren Stellen des BFH-Urteils das subjektive Element hervorhebt.[22] Ökonomisch geht es darum, dass Gemeinkosten nicht objektiv verursachungsgerecht zurechenbar, sondern nur subjektiv plausibel zu schlüsseln sind. *Wassermeyer* führt hierzu treffend aus, dass nicht jeder Zusammenhang ausreichend sei, die

9 Zum Begriff der Vollkostenrechnung s. *Coenenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 9. Aufl. 2016, S. 73.

10 Vgl. *Schmiel*, Rechtskritik als Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2005, S. 227.

11 Damit können die Ergebnisse ggf. auch auf andere Normen, die auf den wirtschaftlichen Zusammenhang abstellen, übertragen werden (im EStG: § 3c Abs. 3, § 4 Abs. 5 Nr. 11, § 9 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1a Nr. 2, § 10e Abs. 6a, § 34c Abs. 1 und § 50 Abs. 1) bzw. auf den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang (im EStG: § 3 Nr. 10, Nr. 26 und Nr. 26a, § 3c Abs. 1 und 2, § 10 Abs. 2 Nr. 1 und § 50a Abs. 3).

12 Der Unterschied zwischen Aufwendungen und Kosten soll, soweit darauf nicht explizit verwiesen wird, in den Ausführungen ignoriert werden, da es nicht um deren Definition, sondern um die Methodik der Kostenrechnung geht. Zu den Unterschieden vgl. etwa *Kudert/Sorg*, Kostenrechnung, S. 19–22.

13 Zum Begriff der Einzelkosten z.B. *Troßmann/Baumeister*, Internes Rechnungswesen, 2015, S. 51.

14 So auch H 34d EStR, der von der betrieblichen Leistung spricht, die den Einkünften zugrunde liegt.

15 Vgl. *Maier*, Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 2016, Rz. 3.

16 Zum Begriff der Vollkostenrechnung s. *Coenenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 9. Aufl. 2016, S. 73.

17 A.A. *Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young*, IStR 2016, 925. Der wissenschaftliche Beirat sieht eine Kausalität wenn die Einnahmen ohne die Ausgaben nicht zugeflossen wären.

18 Großer Senat des BFH, Beschl. v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817.

19 A.A. *Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young*, IStR 2016, 923. Der wissenschaftliche Beirat sieht eher den Bezug zu der die Einnahmen erwirtschaftenden Tätigkeit.

20 Zur Zurechnung von Gemeinkosten s. unten Abschnitt 2.2.

21 Vgl. z. B *Troßmann/Baumeister*, Internes Rechnungswesen, 2015, S. 52, die daher nicht von „zurechnen", sondern zuschlüsseln" sprechen.

22 Vgl. BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666. So in Rz. 17 („im Rahmen einer wertenden Betrachtung"), in Rz. 18 („Maßgeblich ist die –wertende– Beurteilung") oder in Rz. 19 („das Prinzip der wertenden Selektion").

Rechtsfolge des § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG auszulösen. Vielmehr muss der Zusammenhang ein „wirtschaftlicher" sein.[23]

Der Wissenschaftliche Beirat Steuern der Ernst & Young GmbH möchte ebenfalls den Anwendungsbereich des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG beschränken. „Im Rahmen von § 34c Abs. Abs. 1 S. 4 EStG sind daher insbesondere jene Gemeinkosten nicht von den ausländischen Einnahmen abzuziehen, die ohnehin – also auch ohne die ausländische Tätigkeit – angefallen wären. Als praktisches Beispiel denke man an einen Vorstandsvorsitzenden, der auf einer Dienstreise im Inland mit Pkw und Chauffeur über wichtige Fragen mit einer anderen Person verhandelt, die sich auf den Fortbestand einer ausländischen Betriebsstätte beziehen."[24] Hierbei handelt es sich jedoch nur scheinbar um Gemeinkosten. Im Rahmen der Prüfung des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG gibt es nur zwei Kostenträger: Die ausländischen und (als Residualgröße) die inländischen[25] Einkünfte. Die Reisekosten würden tatsächlich auch anfallen, wenn es die ausländischen Zinseinkünfte nicht gäbe. Hingegen würden sie nicht anfallen, wenn die Kapitalgesellschaft ausschließlich ausländische Zinseinkünfte generieren würde. Damit stellen sie jedoch für die konkrete Fragestellung Einzelkosten der inländischen Einkünfte dar. Würde die Kapitalgesellschaft hingegen ausländische Betriebsstätteneinkünfte erzielen, über die anlässlich der Dienstreise (auch) verhandelt wird, wäre ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu diesen vorhanden.

b) Zurechnung von Gemeinkosten

	Kalkulationsverfahren	Anwendungsbereiche	Zusammenhang
Divisionskalkulationsverfahren	einfache/einstufige Divisionskalkulation	homogene Produkte ohne Lagerhaltung	Absatzmenge
	zwei- oder mehrfache Divisionskalkulation	heterogene Produkte ohne Lagerhaltung	Absatzmenge der Produktgruppe
	zwei- oder mehrstufige Divisionskalkulation	homogene Produkte mit Lagerhaltung	Menge der Fertigungsstufe
	Äquivalenzziffernkalkulation	Sortenfertigung	technische Kostenrelationen
	Kuppelkalkulation	Kuppelprozesse oder Kuppelprodukte	Hauptprodukt oder Kostentragfähigkeit
Zuschlagskalkulationsverfahren	summarische Zuschlagskalkulation	einfache industrielle Fertigung	Kostenträgereinzelkosten
	differenzierende Zuschlagskalkulation	komplexe industrielle Fertigung	Kostenstelleneinzelkosten
	Maschinenstundensatzrechnung	maschinenintensive Fertigung	Inanspruchnahme der Maschinenlaufzeit
	Prozesskostenrechnung	arbeitsprozessintensive Bereiche	Dauer der Prozessschritte

Tab. 1: Kalkulationsverfahren und ihre Anwendungsbereiche bzw. Kostenzurechnung[26]

In der Kostenrechnung haben sich für die Zurechnung von Kosten zu Kostenträgern, je nach deren Art, der Produktionstiefe sowie der gewünschten Komplexität verschiedene (Divisions- und Zuschlags-)Kalkulationsverfahren etabliert, die wiederum im Einzelfall auch miteinander kombiniert werden können (s. Tab. 1).[27]

Zurechnungsschlüssel können etwa die Produktions- oder Absatzmengen, Einzelkosten, Maschinenbelegungen (Laufzeit), Prozesse (Arbeitszeit) oder die Erlöse (Kostentragfähigkeit) sein. Das Tragfähigkeitsprinzip[28] wird dabei regelmäßig bei Kuppelprozessen bzw. bei der Kuppelproduktion angewendet.

III. Analyse der Rechtsprechung

1. Teilwertabschreibung und Aufwendungen für Anschaffungen

Im Urteil des FG München hielt die Kapitalgesellschaft ausländische Anleihen, aus denen sie Zinserträge generiert hat. Zugleich nahm sie auf Anleihen auf Basis der von der Depotbank mitgeteilten Jahresabschlusskurse Teilwertabschreibungen vor. Fraglich war, ob diese Teilwertabschreibungen zu den ausländischen Einkünften i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG in einem wirtschaftlichen Zusammenhang standen und damit den AHB mindern würden. Das FG München ordnete die Teilwertabschreibungen nicht den entsprechenden ausländischen Anleihen zu. Hierbei stützte es sich auf zwei scheinbar völlig unterschiedliche Argumente.

a) Die steuerliche Einkünfteermittlung als Rechtsrahmen

Eine Voraussetzung für die Steueranrechnung nach § 34c Abs. 1 EStG sind ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG, auf die sich § 34c Abs. 1 S. 4 EStG bezieht. § 34d EStG definiert dafür einen detaillierten und abschließenden Katalog von ausländischen Einkünften. § 34d Nr. 6 EStG fasst hierunter auch die ausländischen Zinseinkünfte. Der Art nach handelt es sich hierbei um Kapitaleinkünfte i.S.d. § 20 EStG, auch wenn § 8 Abs. 2 KStG sie kraft gesetzlicher Fiktion für inländische Kapitalgesellschaften in gewerbliche Einkünfte überführt. Dies ergibt sich bereits aus der Struktur des § 34d Nr. 2 lit. a EStG, der die Subsidiarität nur für die Fälle anordnet, bei denen die Überschusseinkünfte zu ausländischen gewerblichen Einkünften (etwa Betriebsstätteneinkünfte) gehören.[29]

Der BFH hatte bereits 1997 hierzu ausgeführt, es komme darauf an, ob die Einkünfte „isoliert gesehen" ausländische seien. Und weiter: „Dies bedeutet nicht, dass der entsprechende Teilbetrag nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG zu ermitteln wäre. Vielmehr verbleibt es auch insoweit bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG. Allerdings gehen in den Teilbetrag nur solche Erträge und Aufwendungen ein, die – unbeschadet des insoweit nicht geltenden Zu- und Abflussprinzips des § 11 EStG – die Eignung haben, in die Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 einzugehen. Die isolie-

23 Vgl. *Wassermeyer* in FS Frotscher, 2013, S. 690. Dezidiert *Schmidt/Loschelder*, EStG, 2017, § 9 Rz. 44–48.

24 *Wissenschaftlicher Beirat Steuern Ernst & Young*, IStR 2016, 925–926.

25 Vgl. Fn. 4.

26 In Anlehnung an *Kudert/Sorg*, Kostenrechnung, S. 112.

27 Siehe für ähnliche Übersichten auch *Troßmann/Baumeister*, Internes Rechnungswesen, 2015, S. 53; *Preißler/Preißler*, Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung, 4. Aufl. 2015, S. 91.

28 Das kostenrechnerische Tragfähigkeitsprinzip ist nicht mit dem steuerlichen Kostentragfähigkeitsprinzip zu verwechseln, das sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt; hierzu *Schmidt/Loschelder*, EStG, § 9 Rz. 14.

29 Instruktiv zur umgekehrten isolierenden Betrachtungsweise *Ebel*, FR 2016, 242.

rende Betrachtungsweise orientiert sich insoweit an dem Besteuerungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG."[30] Den Feststellungen des BFH ist uneingeschränkt zuzustimmen.

Dem könnte jedoch entgegen gehalten werden, dass diese Rechtsprechung zeitlich vor der Änderung des § 34c Abs. 1 EStG durch das StVergAbG vom 16.5.2003 erfolgte.[31] Der „neue" § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG sieht nunmehr vor, dass die mit den ausländischen Betriebseinnahmen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte zu berücksichtigen sind, wenn ausländische „Einkünfte der in § 34d Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art" Teil des Gewinns eines inländischen Betriebes sind. Hieraus könnte geschlossen werden, dass bei diesen ausländischen Einkünften auch Betriebsvermögensminderungen (z.B. Teilwertabschreibungen[32]) zu berücksichtigen seien, sofern sie zu den ausländischen Betriebseinnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, und so den AHB mindern.

Dieser Ansicht ist jedoch das FG München zunächst mit einer rechtlichen Argumentation überzeugend entgegen getreten und hat die Teilwertabschreibung auf den Kapitalstock nicht den ausländischen Zinserträgen zugerechnet. Demnach enthält § 34d EStG einen abschließenden Einkünftekatalog; auf einen Teil davon bezieht sich § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG. Daher ist es erforderlich, laufende Betriebsausgaben und Vermögensminderungen der jeweiligen Einkunftsart nach sachlichen Kriterien zuzuordnen. Und weiter verweist das FG München darauf, dass das EStG bei Einkünften aus Kapitalvermögen Teilwertabschreibungen nicht vorsieht. Damit ordnet das EStG die Folgen von Teilwertabschreibungen nicht den Kapitaleinkünften, sondern abschließend den (inländischen) gewerblichen Einkünften zu.[33]

Die Teilwertabschreibung bezieht sich auf Wertminderungen am Kapitalstock und ist nicht Gegenstand der Ermittlung von Zinseinkünften und daher auch nicht von Einkünften i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG.[34] Das FG München fasst das Ergebnis kurz und prägnant in einem Satz zusammen, der die hier zu entwickelnde systematische Prüfung vorzeichnet: „Dieser Regelungszusammenhang schließt es aus, die Teilwertabschreibungen systembrechend durch eine ‚wirtschaftliche' Betrachtung den Kapitaleinkünften zuzuordnen."[35] Die Zuordnung einer Teilwertabschreibung zu Kapitaleinkünften wäre also „systembrechend".[36] Ein „rein fiskalisch motivierter Systembruch"[37] würde zu einem „systematisch unfairen Steuerrecht"[38] führen.[39]

Die Argumentation des FG München ist rechtlich klar und überzeugend. Eine Teilwertabschreibung dient der Antizipation von Verlusten, die aus dem späteren Verkauf der Anleihe (unter Buchwert) drohen. Sie ist also Folge der Anwendung des Imparitätsprinzips auf die in der Steuerbilanz aktivierte Anleihe (inländisches Betriebsvermögen) und nicht Gegenstand der Ermittlung der ausländischen Kapitaleinkünfte. Und folgerichtig weist das FG München ergänzend darauf hin, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit Anschaffungen nur ausländischen Einkünften zurechenbar sind, soweit § 34d EStG die Veräußerung der nämlichen Wirtschaftsgüter erfasst.[40] Andernfalls sind sie zwingend den inländischen Einkünften zuzurechnen.

Das FG München hat also auf Basis der Einkunftsartenabgrenzung eine gedankliche Trennung in zwei Geschäfte vorgenommen; zum einen in die zeitlich befristete Zurverfügungstellung von Fremdkapital gegen Zinsen, zum anderen in den Erwerb und späteren Verkauf des Wirtschaftsguts, so wie es der Gesetzgeber in § 34d EStG tut. Damit ist die Wertminderung der Anleihe dem Veräußerungsgeschäft und nicht den Kapitaleinkünften nach § 34d Nr. 6 EStG zuzurechnen.

Ergänzend ließe sich dieser Gedanke auch aus dem Telos der Norm bzw. dem Willen des Gesetzgebers ableiten und auch ökonomisch begründen. § 34c Abs. 1 i.V.m. § 34d EStG sollen die internationale Doppelbesteuerung vermeiden; mehr aber auch nicht.[41] Eine überschießende Normenauslegung würde weder dem gesetzgeberischen Ziel, noch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen. Es kann auch als sicher unterstellt werden, dass der Quellenstaat bei der Besteuerung der dortigen Zinseinkünfte keine Teilwertabschreibung berücksichtigen würde, weil sie gerade nicht in einem Zusammenhang mit den Zinserträgen steht. Wenn diese dennoch den AHB minderte, würde dies zu einer steuerlichen Schlechterstellung der ausländischen Einkünfte führen. Das ist aber nicht mit der Norm intendiert und stellt zudem eine europarechtswidrige Diskriminierung dar.[42] Daher ist im Rahmen einer geltungserhaltenden Auslegung die Zurechnung von Betriebsausgaben bei der Ermittlung des AHB auszuschließen, die sachlich nicht im Rahmen der nämlichen Einkunftsart anfallen können.[43] Ob sie in einen Bestandsvergleich der Kapitalgesellschaft eingehen, ist hierfür unerheblich.[44]

Erst wenn man die Gedanken des BFH aus dem Urteil von 1997 und des FG München zusammenführt, ergibt sich der steuerrechtliche Rahmen. Es ist nicht grundsätzlich ausgeschlossen, dass die Aufwendungen, die einer Teilwert-

30 BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657, Rz. 3.

31 Die Finanzverwaltung war diesbezüglich dem BFH gefolgt (vgl. BMF, Schr. v. 23.12.1997, DStR 1998, 82) gefolgt. Allerdings ist das Schreiben seit dem 1.1.2009 nicht mehr anzuwenden.

32 Vgl. *Schmidt/Heinicke*, EStG, 2017, § 34c Rz. 11; *Müller-Dott*, DB 2003, 1470.

33 Vgl. FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II. 2a.

34 Ähnlich *Ebel*, FR 2016, 251: „Nach klarem gesetzgeberischem Willen bleiben die Definition der ausländischen Einkünfte und deren Ermittlungsmethode unverändert. Ansonsten wäre eine Anpassung des § 34d EStG rechtssystematisch unausweichlich gewesen." Mit weiterem Verweis auf *Grotherr* in FS Wassermeyer, 2005, S. 312–313.

35 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II. 2a.

36 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II 2a.

37 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II 2a.

38 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II 2a.

39 Vgl. auch *Gosch* in FS Wassermeyer, 2005, S. 270.

40 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II 2a.

41 Vgl. nur *Kuhn* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34c EStG Rz. 6, Stand: Juni 2014.

42 Vgl. FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II 2a. Gl.A. und grundsätzlich zur Problematik *Reese/Hehlmann*, IStR 2015, 461–466; *Kessler* in FS Frotscher, 2013, S. 317–330; *Kirchhof/Gosch*, EStG, 2017, § 34c Rz. 19; *Ernst & Young GmbH*, IStR 2016, 928–929. Die europarechtlichen Bedenken teilt das FG Münster nicht; vgl. FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 900.

43 Zur Maßgeblichkeit der Ermittlung nach deutschem Recht vgl. *Gosch* in Kirchhof, EStG, 16. Aufl. 2017, § 34c Rz. 10.

44 So auch *Ebel*, FR 2016, 251–252 und bereits *Ebel*, FR 2014, 838 m.w.N.

abschreibung gegenüber stehen, ausländischen Betriebseinnahmen zugerechnet werden. Entscheidend ist vielmehr, dass sie die Wertminderung des Kapitalstocks betreffen und diese im Rahmen der Ermittlung von Zinseinkünften i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 34d Nr. 6 EStG irrelevant sind. Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn es sich um Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 2 EStG, also um Veräußerungserfolge handeln würde. Die Teilwertabschreibung beantwortet also nur die Frage, „wann" die Betriebsvermögensminderung steuerlich erfasst wird (Imparitätsprinzip). Vorgelagert, und hier entscheidend, ist aber die Frage „ob" diese Betriebsvermögensminderung für die nämliche Einkunftsart überhaupt relevant ist.[45] Und dies ist hier zu verneinen. Somit wird das Veranlassungsprinzip durch die Nichtberücksichtigung der Vermögenssphäre überlagert.[46]

b) Das Tragfähigkeitsprinzip als Zuordnungsmaßstab

Das FG München hätte es bei dieser steuerrechtlich überzeugenden Argumentation belassen können. Darüber hinaus bemüht es aber ein weiteres, kostenrechnerisches Argument. Zunächst verweist es darauf, dass bei einem mehrfachen wirtschaftlicher Zusammenhang zu verschiedenen Einkunftsarten „eine steuerliche Zuordnung nach dem Schwerpunkt der Veranlassung erforderlich ist"[47], und anschließend, „dass der wirtschaftliche Zusammenhang der Teilwertabschreibungen mit dem Gewerbebetrieb (realitätsnahe Darstellung des Vermögens an den Bilanzstichtagen) und späteren Veräußerungsgewinnen bzw. Verlusten gewichtiger ist als mit Zinseinnahmen"[48]. Wenn das FG München bereits dargelegt hat, dass die Teilwertabschreibung schon aus rechtlichen Gründen nicht zu den ausländischen Zinseinkünften gehören kann, ist bemerkenswert, dass es dann wieder auf den mehrfachen wirtschaftlichen Zusammenhang eingeht und anschließend die Gemeinkosten ausschließlich den inländischen Einkünften zurechnet.

Isoliert betriebswirtschaftlich gesehen wird man den Zusammenhang zwischen Zinsen und Teilwertabschreibung auch bejahen können. Das Unternehmen wird bei der Kapitalanlage den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Zinsen und Börsenwert der Anlage berücksichtigen. Letztlich ist es dem Kaufmann egal, ob die aus dem Geschäft resultierenden Gewinne aus Börsenkurssteigerungen oder aus den Zinsen gespeist werden; er wird die Anlage mit ihren beiden möglichen Gewinnquellen als Einheit betrachten. Und gleiches gilt dann für Wertminderungen, die etwa aus einer sinkenden Bonität des Gläubigers oder aus Wechselkursänderungen resultieren.

Aus allein kostenrechnerischer Sicht handelt es sich hierbei also um einen einheitlichen Kostenträger. Das FG München teilt diesen jedoch aufgrund des Rechtsrahmens, den die steuerlichen Einkunftsarten und dem folgend, die Einkünfteermittlungsvorschriften vorgeben, gedanklich in zwei Kostenträger. Dies sind hier die Wertänderungen des Kapitalstocks (mit den entsprechenden Betriebsvermögensänderungen) und das zeitlich befristete zur Verfügung stellen von Kapital (mit seinen Zinserträgen). Ökonomisch lassen sie sich zwar nicht trennen. Unter diesem Rechtsrahmen könnte man jedoch von derivativen, also aus dem Rechtsrahmen abgeleiteten, Kuppelprodukten sprechen.

Das kostenrechnerische Problem der Kuppelproduktion besteht darin, dass die meisten Kosten echte Gemeinkosten sind.[49] Wenn immer zwangsläufig mehrere Produkte gleichzeitig entstehen, lassen sich die Kosten eben nicht genau einem der Kostenträger verursachungsgerecht zurechnen.[50] Also müssen sie plausibel zugeschlüsselt werden.[51] Für diese derivativen Kuppelprodukte wären die anfallenden Kosten (die Teilwertabschreibung) echte Gemeinkosten.[52]

Bei der Zurechnung der Gemeinkosten zu Kuppelprodukten wird danach unterschieden, ob beide Produkte erwünscht und marktgängig sind (Hauptprodukte)[53] oder ob eines der Kuppelprodukte (Nebenprodukt oder Ungut) unbedeutend, unerwünscht, praktisch schwer verwertbar ist oder gar entsorgt werden muss. Im erstgenannten Fall wendet man in der Kostenrechnung das Marktpreisverfahren an, im anderen Fall das Restwertverfahren.[54] Beim Restwertverfahren werden dem Nebenprodukt lediglich seine Einzelkosten und dem Hauptprodukt (neben seinen Einzelkosten) alle Gemeinkosten zugerechnet, die im Kuppelproduktionsprozess anfallen. Beim Marktpreisverfahren wird dagegen nicht zwischen Haupt- und Nebenprodukten unterschieden und die Gemeinkosten werden nach dem Tragfähigkeitsprinzip auf die Kuppelprodukte geschlüsselt.[55] Das FG München wendet in seinem Urteil implizit das Restwertverfahren an, weil es die (inländischen) Einkünfte aus dem Handel mit Anleihen als Hauptprodukt ansieht und deshalb nur ihm die Gemeinkosten zurechnet.[56]

c) Das Spiegelbild

Dass die Einkünfteermittlungsnormen der verschiedenen Einkunftsarten den Rahmen für den wirtschaftlichen Zusammenhang darstellen, hat auch das FG Berlin-Brandenburg[57] in einem eher spiegelbildlichen[58] (Inbound-)Fall gesehen, bei dem die Frage im Raume stand, welche Betriebseinnahmen inländische i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG sind. Die Klägerin, eine S.a.r.l. mit Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg und ohne Betriebsstätte in Deutschland, hatte ein in Deutschland belegenes Grundstück erworben. Der Erwerb wurde durch ein Darlehen (von

45 Vgl. auch *Schmidt/Loschelder*, EStG, 2017, § 9 Rz. 41.

46 *Schmidt/Loschelder*, EStG, 2017, § 9 Rz. 75. Zu Ausnahmen und der Diskussion in Rechtsprechung und Literatur s. ebd., Rz. 75–85.

47 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II 2a.

48 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II 2a.

49 Vgl. *Troßmann/Baumeister*, Internes Rechnungswesen, 2015, S. 54.

50 Eingehend *Bachem*, BB 1997, 1037–1044; *Hartung*, BB 1997, 1627–1632.

51 Zu den einzelnen Verfahren s. *Coenenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 9. Aufl. 2016, S. 157.

52 Kostenrechnerisch würde es allerdings keine Teilwertabschreibung geben. Das Risiko von Wertminderungen der Anleihe wäre i.d.R. im Rahmen der kalkulatorischen Wagniskosten zu bewerten, zu normalisieren und dann durch Gemeinkostenschlüsselung auf die Kostenträger zu verteilen.

53 Der betriebswirtschaftliche Begriff wird von der rechtlich orientierten Literatur als das die Aufwendungen maßgeblich „auslösende Moment" bezeichnet. So auch *Wacker*, IStR 2017, 672; *Schmidt/Loschelder*, EStG, 2017, § 9 Rz. 45 und bereits der Große Senat des BFH, Beschl. v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 m.w.N.

54 Vgl. *Kudert/Sorg*, Kostenrechnung, S. 124–125.

55 Vgl. *Kudert/Sorg*, Kostenrechnung, S. 126.

56 Vgl. FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II 2a.

57 Urteil des FG Berlin-Brandenburg v. 12.11.2014 – 12 K 12320/12, EFG 2015, 308.

58 Auch *Wassermeyer* in FS Frotscher, S. 691–692 verweist auf die Parallelen zwischen § 34d und § 49 EStG.

einem verbundenen Unternehmen) finanziert. Da aufgrund der Veräußerung des Grundstücks ein Verlust erzielt worden war, erklärte das verbundene Unternehmen den Verzicht auf die Darlehensforderung. Damit buchte die S.a.r.l. die Verbindlichkeit ertragswirksam aus. Nach Ansicht der Finanzverwaltung war der Forderungsverzicht den inländischen Einkünften als Betriebseinnahme zuzurechnen. Hiergegen klagte die S.a.r.l. vor dem FG Berlin-Brandenburg. Es trat also die Frage auf, ob der Ertrag, der durch die erfolgswirksame Ausbuchung der Verbindlichkeit bei der S.a.r.l. aufgrund des Forderungsverzichts entstand, den inländischen originären Vermietungseinkünften, die aber kraft gesetzlicher Fiktion (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) S. 3 EStG) zu gewerblichen Einkünften wechseln, oder ihren Einkünften im Ansässigkeitsstaat zuzurechnen sei.

Das FG Berlin-Brandenburg entschied zu Recht, dass Vermietungseinkünfte keine Erträge aus Forderungsverzicht des Gläubiges enthalten, dies auch durch die gesetzliche Fiktion gewerblicher Einkünfte nicht geändert werden kann, und ordnete den Ertrag, trotz des betriebswirtschaftlichen Zusammenhangs mit den inländischen Mieteinnahmen, den Einkünften der Kapitalgesellschaft im Ansässigkeitsstaat zu. Auch hier dominierte das Schrankenrecht der Einkünfteermittlung über die betriebswirtschaftliche Zurechnung. Denn würde man der Auffassung der Finanzverwaltung folgen, hätte dies (ohne Vorliegen einer Betriebsstätte) eine über die Vermietungstätigkeit hinausgehende Steuerverstrickung von Wirtschaftsgütern (hier: der Verbindlichkeit) im Inland zur Folge.[59] Das beklagte Finanzamt hatte gegen das Urteil Revision beim BFH eingelegt (I R 76/14). Der BFH hatte also die Möglichkeit, zur Argumentation bezüglich des Schrankenrechts Stellung zu nehmen. In diesem Zusammenhang musste er auch die Frage beantworten, ob die Fiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f, S. 3 EStG auf die steuerliche Verstrickung der Wirtschaftsgüter durchschlägt.

Das BFH-Urteil zum Inboundfall erging am 7.12.2016.[60] Dabei folgte der Erste Senat der Argumentation des FG Berlin-Brandenburg. Zunächst stellte der BFH in materiell-rechtlicher Hinsicht fest, dass die S.a.r.l. tatsächlich originäre Vermietungseinkünfte erzielt hat und diese lediglich aufgrund der Fiktion in § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f, S. 2 EStG in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden. Der buchhalterische Ertrag aus dem Forderungsverzicht stellt aber weder einen Ertrag aus der Vermietung und Verpachtung, noch aus der Veräußerung des Grundstücks dar. Die gesetzliche Fiktion ändert daran nichts.[61] Die Vermietungs- und Veräußerungseinkünfte wurden zwar aufgrund der Umqualifizierung nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt; der Wechsel der Einkünfteermittlungsart kann jedoch nach richtiger Ansicht des BFH nicht „den Umfang der der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkunftsquellen oder Tätigkeiten erweitern".[62] Dies ergebe sich auch aus der Gesetzeshistorie.[63] Hinsichtlich des Umfangs der Vermietungseinkünfte verweist der BFH dabei explizit auf den rechtlichen Rahmen, den § 21 EStG vorgibt.[64] Darüber hinaus hat der BFH aber auch den Veranlassungszusammenhang der Vermögensmehrung zur Vermietung und späteren Veräußerung des Grundstücks geprüft und verneint.

d) Wirtschaftliche Zuordnung im rechtlichen Rahmen

Führt man die beiden Argumentebenen des FG München zusammen, ergibt sich ein mehrstufiges Prüfsystem, das den wirtschaftlichen Zusammenhang im Lichte des rechtlichen Rahmens interpretiert, den die steuerlichen Einkünfteermittlungsnormen vorgeben.

Die Frage, ob es sich bei den nämlichen Aufwendungen um Einzel- oder Gemeinkosten handelt, ist im Lichte des steuerrechtlichen Rahmens zu beantworten. M.E. handelt es sich bei der Teilwertabschreibung nicht um Gemeinkosten der in- und ausländischen Erträge, sondern um Einzelkosten der inländischen Erträge. Dies lässt sich durch ein Gedankenexperiment belegen: Wenn es sich um Gemeinkosten (der inländischen und ausländischen Einkünfte) handeln würde, müssten diese, falls es keine inländischen Erträge gäbe, zu Einzelkosten der ausländischen Einkünfte mutieren.

Dies wäre aber nicht der Fall. Die hier relevanten inländischen Einkünfte wären die Wertänderungen des Kapitalstocks. Lägen keine Wertänderungen vor, ergäbe sich auch keine Teilwertabschreibung. Dies belegt, dass die Teilwertabschreibung allein durch die inländischen Einnahmen wirtschaftlich verursacht ist, daher echte Einzelkosten der inländischen Einnahmen darstellt und somit zu den ausländischen Erträgen in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang steht. Diese wirtschaftliche Betrachtung entspricht der erstgenannten Argumentation des FG München.

2. Zuführungen zu Rückstellungen

Im BFH-Urteil war die Klägerin eine Krankenversicherung, die in ihrer Bilanz u.a. Deckungsrückstellungen als Alterungsrückstellungen nach § 341f Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 HGB sowie Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen gem. § 341e Abs. 2 Nr. 2 HGB zu bilden hatte.[65] Die Finanzverwaltung sah einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen ausländischen Kapitaleinkünften und dem Aufwand aus der Zuführung zu den Rückstellungen. Dem folgte das FG Münster als Vorinstanz, jedoch nicht der BFH.

a) Die steuerliche Einkünfteermittlung als Rechtsrahmen?

Gedanken, die das FG München zum Rahmen, den die steuerlichen Einkunftsarten und Einkünfteermittlungsnormen setzen, ausführte, fehlen im BFH-Urteil. Der BFH hätte sie aber ebenfalls für die Diskussion des wirtschaftlichen Zusammenhangs als steuerrechtlichen Filter vorschalten können. Denn auch hier gilt: Die nämlichen Aufwendungen aus Zuführungen zu den genannten Rückstellungen sind den Kapitaleinkünften i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG grundsätzlich fremd. Entscheidend ist auch

59 Vgl. Urteil des FG Berlin-Brandenburg v. 12.11.2014 – 12 K 12320/12, EFG 2015, 308.
60 Vgl. BFH, Urt. v. 7.12.2016 – I R 76/14, BeckRS 2017, 94446.
61 Vgl. BFH, Urt. v. 7.12.2016 – I R 76/14, BeckRS 2017, 94446, Rz. 21; dazu *Trautmann*, IStR 2016, 11 m.w.N.
62 Vgl. BFH, Urt. v. 7.12.2016 – I R 76/14, BeckRS 2017, 94446, Rz. 27 m.w.N.
63 Vgl. BFH, Urt. v. 7.12.2016 – I R 76/14, BeckRS 2017, 94446, Rz. 28.
64 Vgl. BFH, Urt. v. 7.12.2016 – I R 76/14, BeckRS 2017, 94446, Rz. 30.
65 Eingehend zur Entstehungsgeschichte *Sprang*, NWB 2016, 3013–3016.

hier nicht die Art der Periodisierung,[66] sondern die vorgelagerte Frage, ob die Betriebsausgaben, die der Zuführung zu den Rückstellungen gegenüberstehen, grundsätzlich Gegenstand von Kapitaleinkünften sein können. Dies ergibt sich m.E. aus dem Wortlaut des § 34c Abs. 1 S. 4 EStG. Wäre etwa eine Prozesskostenrückstellung i.S.d. § 249 Abs. 1 HGB zu bilden, weil es im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Höhe der Zinserträge zu Rechtstreitigkeiten käme, könnten diese Aufwendungen sehr wohl den ausländischen Einkünften zugerechnet werden. So sind auch die Ausführungen des FG München zur Teilwertabschreibung zu verstehen. Nicht die Teilwertabschreibung als Periodisierungselement führt zur Zuordnung der Aufwendungen zu den inländischen Einkünften, sondern die Tatsache, dass Wertminderungen des Kapitalstocks nicht Bestandteil der Zinseinkünfte sein können. Gleiches gilt für die Zuführung zu den Alterungsrückstellungen bzw. zu den Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen. Auch die mit der späteren Auflösung der Rückstellungen korrespondierenden Ausgaben stellen im vorliegenden Fall keine Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den ausländischen Betriebseinnahmen dar. Dieser ließe sich nur über einen „umgekehrten Veranlassungszusammenhang"[67] konstruieren, der weder vom Wortlaut der Norm gedeckt, noch wirtschaftlich sinnvoll ist. Es ist nicht danach zu fragen, welche Aufwendungen das auslösende Moment für die Erträge waren, sondern durch welche Erträge die Aufwendungen veranlasst wurden.[68]

b) Das Tragfähigkeitsprinzip als Zuordnungsmaßstab?

Das FG Münster als Vorinstanz sah sowohl einen wirtschaftlichen als auch einen rechtlichen Zusammenhang zwischen der Zuführungen zu den Rückstellungen und den ausländischen Betriebseinnahmen.[69] Der BFH negierte diesen jedoch und damit die Minderung des AHB.[70] Er schloss hierbei aber keinesfalls einen Zusammenhang mit den ausländischen Betriebseinnahmen aus.[71] Jedoch sah er einen „vorrangigen Veranlassungszusammenhang"[72] zur Verpflichtung eine Deckungsrückstellung zu bilden, gegenüber den ausländischen Einkünften. Und auch bei Zuführungen zu den Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen sah der BFH „den Zusammenhang zu den ausländischen Kapitalerträgen als untergeordneten Teil des insgesamt erzielten Ergebnisses"[73] an. Und er verwies darauf, dass „kein vorrangiger Zusammenhang der den Rückstellungen zugeführten rechnungsmäßigen und außerrechnungsmäßigen Zinsen zu den ausländischen Kapitalanlagen hergestellt werden" kann, denn die „kalkulatorischen Zinsen bestimmen im Rahmen einer Rechenoperation lediglich die Mindesthöhe des Sicherungsvermögens...".[74]

Ob der kostenrechnerische Begriff der kalkulatorischen Zinsen[75] hier passend ist, sei dahingestellt. Tatsächlich stellt der Aufwand, den die Sollbuchung bei der Bildung oder Zuführung zu den Rückstellungen enthält, lediglich eine rechnerische (buchhalterische) Größe dar, die der bevorrechtigten Befriedigung der Versicherten im Insolvenzfall dient.[76] Und auch hier liegen keine Betriebsausgaben vor, die bei der Ermittlung der Zinseinkünfte zu berücksichtigen wären. Der BFH ist damit einer Ausuferung der Zurechnung von Betriebsausgaben zu den ausländischen Betriebseinnahmen entgegengetreten.[77]

Wie das FG München, nimmt jedoch auch der BFH eine Unterscheidung in ein Haupt- und ein Nebenprodukt vor, wie sie in der Kostenrechnung im Rahmen der Kuppelkalkulation beim Restwertverfahren gebräuchlich ist, sieht einen vorrangigen Zusammenhang zum Hauptprodukt und rechnet die Betriebsausgaben vollständig diesem zu. Dem kann systematisch nicht gefolgt werden. Man kann nicht von einem ökonomisch einheitlichen Kostenträger sprechen, der durch die Rechtsnormen gedanklich getrennt wird und so zwei derivative Kuppelprodukte erzeugt. Die Zuführungen sollten m.E. daher bereits aufgrund des Rechtsrahmens, den die steuerliche Einkünfteermittlung für Zinseinkünfte vorgibt, als Einzelkosten den inländischen Einkünften zugerechnet werden.

Hätte der BFH, wie es das FG München bei der Teilwertabschreibung getan hat, ein zweistufiges Verfahren angewendet, wäre er zwar zum gleichen Ergebnis, aber auf einem anderen Weg gekommen. Systematisch würden sich die folgenden Prüfschritte anbieten:

Zunächst ist anhand der gesetzlichen Einkunftsarten zu prüfen, ob die nämlichen Aufwendungen überhaupt für die Ermittlung der (ausländischen) Zinseinkünfte relevant sein können. Ist dies nicht der Fall, kann es sich bei den inländischen und ausländischen Einkünften auch nicht um solche aus durch den Gesetzgeber künstlich erzeugte Kuppelprodukte handelt. Damit stehen die Betriebsausgaben im Zusammenspiel aus steuerlichem Rechtsrahmen und betriebswirtschaftlicher Zurechnung allein mit den inländischen Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang.

3. Depotgebühren und Verwaltungsaufwendungen

Depotgebühren, die z.B. an eine Bank für die Verwaltung der ausländischen Anleihe zu zahlen sind, stellen im Rahmen von Zinseinkünften grundsätzlich Werbungskosten dar.[78] Der steuerliche Rechtsrahmen lässt folglich ihre (ggf. anteilige) Zurechnung zu den ausländischen Zinserträgen zu. Sie sind daher auch nach Ansicht des FG München[79] bei der Ermittlung des AHB (im Zähler wie auch im Nenner) zu subtrahieren.[80]

66 Vgl. BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II 1997, 657, Rz.3.
67 *Sprang*, NWB 2016, 3014.
68 Vgl. auch *Sprang*, NWB 2016, 3017. So bereits der Große Senat des BFH, Beschl. v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II. 1990, 817 m.w.N.
69 Vgl. FG Münster, 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 898–899.
70 Die Ermittlung des AHB erfolgte im Fall, den der BFH zu entscheiden hatte, auf Basis des § 4 Abs. 2 InvStG a.F. (entspricht § 47 InvStG 2018) i.V.m. § 34c Abs. 6 Satz 2 EStG. Der BFH wies jedoch explizit darauf hin, dass es in diesem Zusammenhang unerheblich ist, ob sich die Anrechnung über die genannten Normen oder unmittelbar aus § 26 KStG ergibt; vgl. BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 14).
71 Vgl. hierzu auch *Wassermeyer* in FS Frotscher, S. 692–694.
72 BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 25.
73 BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 26.
74 BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 27.
75 Siehe dazu *Coenenberg/Fischer/Günther*, Kostenrechnung und Kostenanalyse, 9. Aufl. 2016, S. 99 ff.
76 Vgl. BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 27.
77 So auch *Märtens*, jurisPR-SteuerR 31/2016, Anm. 4.
78 Siehe FG Köln v. 5.1.2007 – 14 K 310/04, DStRE 2008, 740.
79 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II. 2b.
80 Vgl. Formel (1).

Das FG München führt in seinem Urteil nicht aus, ob in dem Depot ausschließlich die ausländische Anleihe gehalten wurde. In diesem Fall stellen Depotgebühren Einzelkosten dar, die allein durch die ausländischen Erträge veranlasst, steuerlich abzugsfähig und diesen auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Fallen Depotgebühren oder Verwaltungsaufwendungen hingegen für mehrere Anleihen an, sind sie Gemeinkosten, die durch plausible Schlüsselungen den Erträgen anteilig zuzurechnen sind. Aufgrund der Per-Country-Limitation in § 68a EStDV muss die Zurechnung nicht nur zu inländischen oder ausländischen Erträgen erfolgen. Vielmehr wäre eine Aufteilung auf die ausländischen Erträge, getrennt nach Staaten, sowie die inländischen Erträge vorzunehmen.[81] Nur so kann für jede Quellensteueranrechnung der AHB korrekt ermittelt werden.

Im Verfahren vor dem BFH trug die Klägerin bezüglich der Verwaltung der ausländischen Anlagen vor, dass im Gegensatz zu den inländischen Kapitaleinkünften weit geringere Aufwendungen angefallen seien, weil die Anlage über eine Investmentgesellschaft gehalten und im Wesentlichen von dieser verwaltet wurde.[82] Im Vorverfahren hatte jedoch das FG Münster[83] die Quotelung, die die Finanzverwaltung „als Schätzmaßstab ... nach dem Verhältnis der gesamten Aufwendungen für Kapitalanlagen zu den gesamten laufenden Erträgen"[84] vorgenommen hatte, nicht beanstandet. Das FG Münster, dem der BFH insoweit folgte, hat also in erster Instanz das kostenrechnerische Tragfähigkeitsprinzip angewendet. Mit dem Verweis auf die Schätzungsbefugnis des FG gem. § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 FGO i.V.m. § 162 AO sah der BFH keine Veranlassung, diese Schätzung zu beanstanden.

Zudem führte das FG Münster aus, „Der Begriff des ‚wirtschaftlichen Zusammenhangs' in § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG ist dahingehend auszulegen, dass weder ein rechtlicher, noch ein unmittelbarer Zusammenhang erforderlich sei. Auch einen zweckgerichteten, ‚finalen', Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit der Erzielung von Erträgen, wie er der Definition von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten in § 4 Abs. 4 EStG bzw. § 9 Abs. 1 EStG zugrunde liegt, verlangt die Regelung nicht. Für einen wirtschaftlichen Zusammenhang i.S.v. § 34c Abs. 1 Satz 4 EStG genügt es, wenn Betriebsausgaben den Betriebseinnahmen, die den ausländischen Einkünften zugrunde liegen, bei wirtschaftlicher Betrachtung zuordenbar sind."[85] Den Ausführungen des FG Münster ist zu widersprechen. Zum einen werden Werbungskosten und Betriebsausgaben von der Rechtsprechung einheitlich kausal (und nicht final) ausgelegt.[86] Zum anderen verkennt das FG Münster die Schrankenwirkung der Einkünfteermittlungsnormen. Dieser sehr weiten Auslegung des FG Münster ist der BFH in der Revision zu Recht entgegen getreten, hat die Depotgebühren letztlich jedoch den ausländischen Erträgen anteilig zugerechnet.

Folgt man dem hier dargestellten Prüfungsaufbau, kommt man zum gleichen Ergebnis wie der BFH. Der Rechtsrahmen wird zunächst durch die Einkünfteermittlung vorgegeben. Diese gestattet die Zurechnung von Depotgebühren zu den Betriebseinnahmen nach § 34d Nr. 6 EStG. Sind die Depot- bzw. Verwaltungskosten Einzelkosten der ausländischen Betriebseinnahmen, werden sie ihnen vollumfänglich zugeordnet. Sind es hingegen Gemeinkosten, weil sie auch durch inländische und/oder andere ausländische Einkünfte verursacht wurden, ist eine plausible Schlüsselung vorzunehmen. Der BFH sah einen wirtschaftlichen Zusammenhang zu den in- und den ausländischen Betriebseinnahmen;[87] also keinen vorrangigen Veranlassungszusammenhang zu einer der beiden Einkunftsquellen (als auslösendes Moment), folgte sodann dem FG Münster und quotelte die Verwaltungsaufwendungen.

Die Quotelung nach dem Tragfähigkeitsprinzip, so wie sie vom FG Münster angewendet und vom BFH bestätigt wurde, ist jedoch nicht zwangsläufig, weil hier auch nicht von Kuppelprodukten gesprochen werden kann. Sie ist aber eben auch nicht falsch; weil es bei der Schlüsselung von Gemeinkosten kein richtig oder falsch geben kann. Im Ergebnis sieht das der BFH wohl auch so. Denn er verweist darauf, dass „diese Form der Zuordnung nur einen möglichen Anhaltspunkt für die Bestimmung"[88] darstellt. Würde der Steuerpflichtige hingegen ein anderes (gängigeres) Kalkulationsverfahren anwenden, müsste dies aus betriebswirtschaftlicher Perspektive ebenso akzeptabel sein. Denn das FG Münster stellte auch fest, dass die Verwaltung mit Arbeitsplatzaufwendungen[89] verbunden sei. Demnach hätten wohl weder das FG noch der BFH eine Zurechnung auf Basis einer Prozesskostenrechnung oder die Verteilung der Verwaltungskosten nach einer Divisionskalkulation beanstandet.

Dass sich Gemeinkosten nicht verursachungsgerecht zurechnen lassen, sondern nur subjektiv plausibel geschlüsselt werden können, mag aus rechtlicher Sicht unbefriedigend sein, da die subjektive Schlüsselung missbrauchsanfällig ist. Einem denkbaren Missbrauchsverdacht sollte daher entgegen getreten werden. Würde der Steuerpflichtige etwa für jeden zur Diskussion stehenden Aufwand ein anderes (für ihn günstiges) Kalkulationsverfahren anwenden, läge der Verdacht einer sachlich nicht gerechtfertigten Erhöhung der ausländischen Einkünfte als Bezugsgröße bei der Berechnung des AHB vor, die der Gesetzgeber gerade mit § 34c Abs. 1 S. 4 EStG verhindern möchte.[90] Dem steht jedoch entgegen, dass etwa auch im Rahmen der Gemeinkostenschlüsselung bei der Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten auf die Kostenrechnung des Steuerpflichtigen abgestellt wird.[91] Wenn sich also die Zurechnung zu den inländischen bzw. ausländischen Einkünften im Rahmen der AHB-Ermittlung aus dem im Unternehmen gebräuchlichen Kostenrechnungssystem ergibt, ist dies plausibel und sollte daher weder durch die Finanzverwaltung noch durch die Rechtsprechung beanstandet werden. Kann der Steuerpflichtige die

81 Zur per-country-limitation s. *Kuhn* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34c EStG Rz. 79 f., Stand: Juni 2014.

82 Vgl. BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 29.

83 Vgl. FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 900.

84 BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 29.

85 FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 897.

86 Vgl. *Schmidt/Loschelder*, EStG, § 9 Rz. 41 mit zahlreichen Nachweisen aus Rechtsprechung und Literatur.

87 BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 28.

88 BFH v. 6.4.2016 – I R 61/14, BStBl. II 2017, 48 = IStR 2017, 666, Rz. 29.

89 Vgl. FG Münster v. 17.9.2014 – 10 K 1310/12 K, IStR 2014, 900.

90 Vgl. BT-Drucks. 15/119, 40. Hier wäre jedoch bereits ein Verstoß gegen das handelsrechtliche Stetigkeitsgebot zu prüfen.

91 Vgl. *Blümich/Ehmcke*, EStG, 2016, § 6 Rz. 513–521, die in Rz. 519 die Marktwertmethode für Kuppelprodukte als „eine im Regelfall vertretbare Kalkulation" ansehen. Ähnlich *Bachem*, BB 1997, 1039–1044. Vorsichtiger *Stobbe/Rade*, H/H/R, EStG/KStG, 2017, § 6 EStG Rz. 261.

Zurechnung jedoch nicht auf Basis seiner Kostenrechnung subjektiv plausibilisieren, greift die Schätzungsbefugnis gem. § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 FGO i.V.m. § 162 AO. In diesem Fall scheint die Finanzgerichtsbarkeit das Tragfähigkeitsprinzip, also die Quotelung nach den anteiligen Betriebseinnahmen, als geeigneten Maßstab zu präferieren.

4. Gewerbesteuer und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Mit der anteiligen Zurechnung der GewSt hat sich der BFH in seinem Urteil nicht auseinandergesetzt, aber das FG München. Zunächst hat das FG festgestellt, die GewSt wird „aus allen Einnahmen der Klägerin berechnet"[92]. Sie stellt also Gemeinkosten dar. Die Kapitaleinkünfte sind zwar ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d Nr. 6 EStG, unterliegen aber nicht der Kürzung nach § 9 GewStG. Anders wäre der Fall, wenn etwa ausländische Betriebsstätteneinkünfte i.S.v. § 34d Nr. 2 lit. a) EStG vorliegen würden. Diese unterfallen i.d.R. der Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG und wären dann bei der Ermittlung des AHB nicht als ausländische Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Nach Ansicht des FG München ist die anteilige GewSt daher und nach dem Willen des Gesetzgebers bei den ausländischen Betriebseinnahmen abzuziehen. Das FG München verweist diesbezüglich explizit auf die BT-Drucks. 15/119.[93] Allerdings finden sich dort keine Ausführungen zur Zurechnung der GewSt.

Auch die Art der Erfolgsermittlung, wenn die GewSt als Steuerrückstellung gebucht wird, spricht nicht gegen eine anteilige Zurechnung zu den ausländischen Einkünften. Dies wurde bereits in Abschnitt 3.1.1 diskutiert. Wie oben dargestellt, geht es bei der rechtlichen Schranke nicht um die unterschiedliche Periodisierung („wann"), sondern um die Frage, „ob" diese Betriebsausgabe dem Grunde nach bei den Zinseinkünften anfallen kann. Und dass die GewSt tatsächlich anteilig auf die ausländischen Zinseinkünfte der Kapitalgesellschaft erhoben wurde, steht außer Frage.[94]

Auf die Frage, wie die Schlüsselung erfolgen sollte, ging das FG München nicht explizit ein. Allerdings wies es auf einen „zwangsläufigen Zusammenhang positiver Einkünfte mit der Höhe der Gewerbesteuer"[95] hin. Daraus ließe sich wiederum die Anwendung des Tragfähigkeitsprinzips folgern. Dies ist plausibel. Aber auch hier gilt: Wenn sich eine andere Zurechnung zu den inländischen bzw. ausländischen Einkünften aus einem im Unternehmen gebräuchlichen Kostenrechnungssystem ergäbe, sollte dies weder durch die Finanzverwaltung noch durch die Rechtsprechung beanstandet werden.

§ 4 Abs. 5b EStG wurde in diesem Zusammenhang vom FG München nicht diskutiert. Es musste über die Erhebungszeiträume 2004, 2005 und 2007 urteilen, während die Norm erst für Erhebungszeiträume eingeführt wurde, die nach dem 31.12.2007 enden. Seitdem ist die GewSt bei der AHB-Ermittlung zu ignorieren. Hierfür sprechen ein formales (und eher schwaches), ein technisches sowie ein systematisches (und gewichtiges) Argument:

Während § 4 Abs. 5 EStG von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben ausgeht („Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern..."), besagt § 4 Abs. 5b EStG: „Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen sind keine Betriebsausgaben" (Unterstreichungen durch d.V.). Der Steuerpflichtige könnte folglich formal argumentieren, wenn die GewSt keine Betriebsausgabe sei, dürfe sie auch nicht als Betriebsausgabe den AHB mindern. Dieses Argument ist zwar formal richtig, aber letztlich schwach. Denn bei der Formulierung des § 4 Abs. 5b EStG handelt es sich offensichtlich lediglich um ein redaktionelles Versehen. Natürlich ist die GewSt eine Betriebsausgabe i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG; sie ist jedoch steuerlich nicht abzugsfähig.[96]

Als technisches Argument ist die Einkünfteermittlung heranzuziehen. Für die Berechnung des AHB sind die ausländischen Einkünfte nach deutschen Einkünfteermittlungsvorschriften zu ermitteln. Daher können nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, also auch der GewSt-Aufwand, die ausländischen Einkünfte nicht mindern.[97]

Dafür, dass die anteilige GewSt nicht als Betriebsausgabe bei der Ermittlung des AHB berücksichtigt werden sollte, spricht aber auch ein gewichtiges Argument, nämlich die Definition des AHB in § 26 Abs. 2 S. 1 KStG, die oben in der Formel (1) umgesetzt wurde. Im Nenner der Formel steht die Summe der Einkünfte, also eine Summe nach Hinzurechnung (§ 4 Abs. 5b EStG) der als Aufwand gebuchten GewSt. Gleiches muss dann auch für den Zähler gelten. Sonst würde sie zwar die ausländischen Einkünfte im Zähler mindern, aber nicht die Summe der Einkünfte, also die in- und ausländischen Einkünfte, im Nenner. Die Berücksichtigung nur im Zähler hätte eine mathematisch unlogische und systematisch nicht nachvollziehbare Verringerung des AHB zur Folge, die zudem eine europarechtswidrige Diskriminierung der ausländischen Einkünfte darstellen würde.[98] Die GewSt darf also entweder den Zähler nicht mindern *(AHBrichtig)* oder müsste auch im Nenner abgezogen werden *(AHBalternativ)*. Dies kann das folgende stark vereinfachte Beispiel belegen:

Eine inländische Kapitalgesellschaft erzielt Betriebseinnahmen i.H.v. 100; davon sind 20 ausländische Zinsen und 80 inländische Betriebseinnahmen. Die einzige Betriebsausgabe sei die GewSt i.H.v. 14. Da die GewSt gem. § 4 Abs. 5b EStG nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, beträgt die Summe der Einkünfte ebenfalls 100 und damit die KSt 15. Quotelt man die GewSt nach den Betriebseinnahmen, entfallen von den 14 auf die ausländischen Betriebseinnahmen 2,8 (= 20 %) und auf die

92 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, II. 2c.

93 Vgl. FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II. 2c und BT-Drucks. 15/119, 40, mit der die Rechtsprechung des BFH, insbesondere das Urteil des BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II, 657 durchbrochen werden soll.

94 A.A. BFH v. 9.4.1997 – I R 178/94, BStBl. II, 657. Der BFH verwies darauf, „dass die Gewerbesteuer gem. § 2 GewStG nicht auf Einkünfte aus Kapitalvermögen entfällt." Ähnlich auch *Ebel*, FR 2016, 255, der den Veranlassungszusammenhang negiert.

95 FG München v. 11.5.2016 – 6 K 2122/14, BeckRS 2016, 95000, Rz. II. 2c.

96 So auch *Schmidt/Heinicke*, EStG, 2017, § 4 Rz. 618, die darauf verweisen, dass der Finanzausschuss die vom Bundesrat geforderte logische Umgruppierung in § 4 Abs. 5 EStG für überflüssig hielt.

97 Auch *Blümich/Wagner*, EStG, 134. Aufl. 2016, § 34c Rz. 60 verweisen darauf, dass nach inländischem Recht nicht abziehbare Betriebsausgaben „stets nicht zu berücksichtigen" sind.

98 Zur Unionsrechtswidrigkeit der Ermittlung des AHB nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. s. EuGH, 28.2.2013 – Rs. C-168/11, Beker und Beker, IStR 2013, 275.

inländischen Betriebseinnahmen 11,2 (= 80 %). Der AHB beträgt:

$$AHB_{falsch} = \frac{ausländische\ Einkünfte - anteilige\ GewSt}{Summe\ der\ Einkünfte} * KSt = \frac{20-2{,}8}{100} * 0{,}15 = 2{,}58 \quad (3)$$

$$AHB_{richtig} = \frac{ausländische\ Einkünfte}{Summe\ der\ Einkünfte} * KSt = \frac{20}{100} * 0{,}15 = 3 \quad (4)$$

oder:

$$AHB_{alternativ} = \frac{ausländische\ Einkünfte - anteilige\ GewSt}{Summe\ der\ Einkünfte - GewSt} * KSt = \frac{20-2{,}8}{100-14} * 0{,}15 = 3 \quad (5)$$

Die ausländischen Einkünfte müssen mathematisch auch nach der Quotelung 20 % der Summe der Einkünfte betragen und so zu einem AHB i.H.v. (0,2 * 15 =) 3 führen. Dies ist mathematisch leicht nachvollziehbar, wenn man folgenden Formeln (6) und (7) betrachtet, die zeigen, dass die KSt anteilig auf die ausländischen und inländischen Einkünfte entsprechend dem wirtschaftlichen Zusammenhang anfällt:

$$KSt = \frac{ausländische\ Einkünfte}{Summe\ der\ Einkünfte} * KSt + \frac{inländische\ Einkünfte}{Summe\ der\ Einkünfte} * KSt \quad (6)$$

$$KSt = 0{,}2 * KSt + 0{,}8 * KSt \quad (7)$$

Die ausländischen Einkünfte sind somit bei der Ermittlung des AHB nicht um die anteilige GewSt zu kürzen. Diese systematischen Überlegungen lassen sich auch auf andere nicht abzugsfähige Betriebsausgaben übertragen: Werden sie aufgrund der Kürzung nicht im Nenner erfasst, dürfen sie bei der AHB-Ermittlung auch nicht die nämlichen ausländischen Betriebseinnahmen mindern.

IV. Das dreistufige Prüfschema

Die Ausführungen konnten zeigen, dass der „wirtschaftliche Zusammenhang" in § 34c Abs. 1 S. 4 EStG nicht allein aufgrund betriebswirtschaftlicher Verfahren zu interpretieren, sondern deren Anwendung im Lichte des Rahmens, den das Steuerrecht vorgibt, erfolgen muss. Die Frage, wie das Zusammenspiel aus (betriebs-)wirtschaftlichem Zusammenhang und rechtlichem Rahmen der Einkünfteermittlung wirkt, wird von der Finanzgerichtsbarkeit jedoch nicht klar beantwortet. Zum Teil werden beide nebeneinander geprüft, zum Teil aber nur einer. Die Ausführungen sollten zeigen, dass sich eine dreistufige Prüfung anbietet.

1. Stufe: Der rechtliche Rahmen als Filter

Zunächst ist der rechtliche Rahmen zu berücksichtigen, den die Einkünfteermittlungsvorschriften für die verschiedenen Einkunftsarten vorgeben. Es ist die Frage zu beantworten, ob die nämlichen Aufwendungen der relevanten Einkunftsart dem Grunde nach überhaupt zugerechnet werden können. Ist dies nicht der Fall, sind sie bei der AHB-Ermittlung auch nicht den ausländischen Einkünften zuzuordnen. Die Art der Periodisierung („wann?") ist dabei unerheblich.

Damit wird auch deutlich, wie die Ermittlung des AHB erfolgt. Grundlage ist die Einkünfteermittlung nach deutschem Recht. „Ob" Betriebsausgaben den in- oder ausländischen Betriebseinnahmen zuzurechnen sind, wird durch den Rahmen, den die **abstrakte** Einkünfteermittlung für die verschiedenen Einkunftsarten vorgibt, bestimmt. Gesetzliche Fiktionen (insbesondere § 8 Abs. 2 KStG) sind dabei unbeachtlich. „Wann" Betriebsausgaben den in- oder ausländischen Betriebseinnahmen zuzurechnen sind, wird durch den Rahmen, den die **konkrete** Einkünfteermittlungsmethode für die Einkünfte des Steuerpflichtigen vorgibt, bestimmt. Gesetzliche Fiktionen (insbesondere § 8 Abs. 2 KStG) sind dabei zu berücksichtigen.

Nur falls die Betriebsausgaben bei der Ermittlung der nämlichen ausländischen Einkünfte dem Grunde nach erfasst werden können („ob"), erfolgt in einem zweiten Prüfschritt die (betriebs-)wirtschaftliche Zurechnung der Höhe nach.

2. Stufe: Ableitung aus der Kostenrechnung

Im zweiten Schritt sind die Einzelkosten direkt zuzurechnen sowie die Gemeinkosten auf die in- und ausländischen (Betriebs-)Einnahmen zu verteilen, zu denen ein betriebswirtschaftlicher Veranlassungszusammenhang besteht. Der Veranlassungszusammenhang ist gegeben, wenn die Betriebseinnahmen kausal für die Betriebsausgaben sind. Dies ergibt sich aus der (betriebswirtschaftlichen) Logik der Kalkulationsverfahren sowie aus der (steuerrechtlichen) Formulierung bzw. Interpretation der §§ 4 Abs. 4 und 9 EStG. Zu berücksichtigen ist dabei, dass Gemeinkosten kausal nicht richtig oder falsch den entsprechenden Betriebseinnahmen zugeschlüsselt werden können, weil dies bereits durch ihre Definition ausgeschlossen ist. Vielmehr kann die betriebswirtschaftliche Zurechnung lediglich subjektiv plausibel, im Rahmen einer wertenden Betrachtung, erfolgen.

Unterhält der Steuerpflichtige ein Kostenrechnungssystem, erfolgt die Gemeinkostenverteilung entsprechend dem Ergebnis dieses Kostenrechnungssystems. Dessen Existenz ist ein hinreichender Beleg dafür, dass eine willkürliche und damit möglicherweise missbräuchliche Zuordnung nicht vorliegt. Den Aufzeichnungen bzw. Dokumentationen des Steuerpflichtigen kommt damit eine wichtige Bedeutung zu.[99] Daher ist die Existenz eines Kostenrechnungssystems zentral. Wenn der Steuerpflichtige die Ableitung des wirtschaftlichen Zusammenhangs aus seiner Kostenrechnung plausibel machen kann, besteht somit für eine abweichende Schätzung seitens der Finanzverwaltung oder der Finanzgerichtsbarkeit kein Raum.

3. Stufe: Schätzung ohne Kostenrechnung

Kann der Steuerpflichtige jedoch keine systematische Schlüsselung im Rahmen seiner Kostenrechnung belegen, muss die wirtschaftliche Zurechnung in einem dritten Schritt plausibel durch Schätzung erfolgen. Hierbei präferiert die Rechtsprechung eine Zurechnung nach dem Restwert- bzw. dem Marktwertverfahren, die in der Betriebswirtschaftslehre allerdings nur bei der Kalkulation von Kuppelprodukten Anwendung finden. Können die inländischen Einkünfte als Hauptprodukt

99 So auch *Janz*, SteuK 2016, S. 364; ähnlich *Jo. Lüdicke*, ISR 2016, 328.

(Schwerpunkt der Veranlassung; auslösendes Moment) angesehen werden, sollen ihnen alle Gemeinkosten (die mittelbaren Aufwendungen), entsprechend dem Restwertverfahren, vollumfänglich zugeordnet werden. Andernfalls wird von der Finanzgerichtsbarkeit als Verteilungsschlüssel das Tragfähigkeitsprinzip präferiert (geeigneter Schätzmaßstab), so wie es beim Marktwertverfahren gebräuchlich ist. Die anteiligen Betriebsausgaben werden so nach den anteiligen Betriebseinnahmen gequotelt.

V. Fazit

Das hier entwickelte dreistufige Prüfschema ist durch den Rechtsrahmen, den die § 34c Abs. 1 S. 4 bzw. § 26 KStG i.V.m. § 34d EStG vorgeben, gedeckt, findet zumindest partiell implizit bereits in der Finanzrechtsprechung Anwendung, operationalisiert den „wirtschaftlichen Zusammenhang" hinreichend und verbindet die betriebswirtschaftlichen Kalkulationsverfahren mit dem steuerrechtlichen Rahmen. Durch die Stufen 2 und 3 wird die Zurechnungsbefugnis zwischen den Protagonisten gerecht verteilt. Existiert ein Kostenrechnungssystem, darf der Steuerpflichtige die Zurechnung der Betriebsausgaben zu den Betriebseinnahmen daraus ableiten. Existiert ein solches System nicht, erfolgt eine Schätzung durch die Finanzverwaltung bzw. durch die Finanzgerichtsbarkeit auf Basis der von der Rechtsprechung bevorzugten Kalkulationsverfahren, die bei der Kuppelkalkulation Anwendung finden (Marktpreis- bzw. Restwertverfahren).

Wendet man das Prüfschema auf die den beiden analysierten Urteilen zugrunde liegenden strittigen Aufwendungen an, ergibt sich eine eindeutige Lösung. Aufwendungen aus Teilwertabschreibungen, bei Anschaffungen und Zuführungen zu Rückstellungen sind den ausländischen Einkünften nicht wirtschaftlich zuzurechnen, wenn sie dem Grunde nach bei der Ermittlung nämlicher Einkünfte aufgrund des Rechtsrahmens nicht berücksichtigt werden können (Ausschluss durch Stufe 1). Depotgebühren und Verwaltungsaufwendungen sind entsprechend der betriebswirtschaftlichen Zurechnung zu erfassen, hilfsweise durch Schätzung mit Hilfe des Restwert- bzw. des Marktwertverfahrens (kein Ausschluss durch Stufe 1, Anwendung von Stufe 2, ersatzweise von Stufe 3). Die GewSt ist, wie jede nicht abzugsfähige Betriebsausgabe, aus systematischen und europarechtlichen Gründen weder bei den ausländischen Einkünften noch bei der Summe der Einkünfte für die Ermittlung des AHB abzuziehen.

Tagungsberichte

Steuerwettbewerb – Herausforderung für die Wissenschaft

Interdisziplinäre Sonderveranstaltung aus Anlass des 75-jährigen Jubiläums des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln

Am 9. Oktober 2017 fand an der Universität zu Köln eine Sonderveranstaltung aus Anlass des 75-jährigen Jubiläums des Instituts für Steuerrecht statt. Die Veranstaltung eröffnete *Prof. Dr. Martin Henssler*, Prorektor für Planung und wissenschaftliches Personal der Universität zu Köln, mit einem Grußwort. Er würdigte das Institut für Steuerrecht als eines der ältesten Institute der Universität, das 1942 aus einer gemeinsamen Initiative der rechtswissenschaftlichen und der wirtschafts- und sozialwissenschaftlichen Fakultäten hervorging. Erst im Laufe der Zeit habe sich die Zuordnung zur rechtswissenschaftlichen Fakultät verfestigt. *Henssler* hob die Bedeutung der bisherigen Institutsdirektoren *Ottmar Bühler*, *Armin Spitaler*, *Klaus Tipke*, *Joachim Lang* und *Johanna Hey* sowie der gesamten Kölner Steuerrechtsschule für die Steuerrechtswissenschaften hervor.

Sodann begrüßte Prof. Dr. *Johanna Hey*, Direktorin des Instituts für Steuerrecht, die Anwesenden. Sie zitierte *Tipke*, der sie zur inhaltlichen Ausrichtung der Jubiläumsfeier beglückwünscht habe: Es entspreche bester Tradition der Kölner Steuerrechtsschule, nicht nur auf die Geschichte des Instituts zurückzublicken, sondern aktuelle Fragen des Steuerrechts wissenschaftlich zu diskutieren. Eine solche stelle der internationale und europäische Steuerwettbewerb dar, der alle mit dem Steuerrecht befassten Disziplinen herausfordere. *Hey* stellte den Zusammenhang des Tagungsthemas zu den Anfängen des Instituts her, dessen Arbeit bereits seit den Zeiten *Bühlers* und *Spitalers* stets auf Internationalität und Interdisziplinarität ausgerichtet gewesen sei. Indes sei 1942 noch nicht vorstellbar gewesen, in welchem Maße das gesamte Steuerrecht einmal von der Globalisierung der Wirtschaft und dem Wettbewerb der Staaten um zunehmend mobilere Steuerquellen beeinflusst werden würde. Ein in Frieden vereintes Europa mit seinen Implikationen für das Steuerrecht habe man sich damals nicht einmal erträumen können.

Prof. Dr. Philipp Genschel, European University Institute, hielt den ersten Vortrag mit dem Titel „Politische Grundlagen des Steuerwettbewerbs". Er untersuchte aus politikwissenschaftlicher Perspektive den Steuerwettbewerb zwischen großen und kleinen Staaten sowie zwischen unterschiedlichen Staatsformen. Dabei zeigte er auf, dass es ein typisches Verhalten kleinerer Länder sei, durch niedrige Steuersätze ausländisches Steuersubstrat zu attrahieren. Denn der Anreiz hierzu liege umso höher, je geringer die im Inland vorhandene Steuerbemessungsgrundlage sei. So liege die Mediangröße von als Steueroasen qualifizierter Staaten bei 100.000 Einwohnern und der Steuersatz steige mit der Landesgröße. Mit Blick auf die Staatsform partizipierten Demokratien tendenziell stärker am Steuerwettbewerb als Autokratien. In Demokratien seien sowohl Wettbewerbsbereitschaft als auch Wettbewerbsfähigkeit ausgeprägter. Denn in Demokratien stütze sich der Machterhalt auf die fortlaufende Befriedigung einer Mehrheit der Einwohner. Eine Partizipation im Wettbewerb trage dazu bei, Mehrheiten zu befriedigen, da die Attraktion ausländischen Kapitals zum wirtschaftlichen Wohlstand – insbesondere auch der inländischen Arbeitnehmer – beitrage. In Autokratien hingegen hänge der Machterhalt typischerweise vom Wohlwollen bestimmter Minderheiten ab, wie des Militärs, des Klerus', der Großkapitalisten und Ähnlichem. Für diese Minderheiten hätten der Steuerwettbewerb und seine Folgen aber deutlich geringere Bedeutung, was die Wettbewerbsbereitschaft von autokratischen Staaten senke. Gleichzeitig sei auch die Wettbewerbsfähigkeit von Autokratien geringer, da das Fehlen rechtsstaatlicher Institutionen – insbesondere sog. „checks and balances" – die Glaubwürdigkeit gegenüber ausländischen Investoren senke. Aus diesen Gründen zeige sich der beschriebene Zusammenhang von Landesgröße und Steuersatz stärker in demokratischen als in autokratischen Staaten. Abschließend zeigte *Genschel*, dass die Möglichkeiten größerer Demokratien, auf den für sie schädlichen Steuerwettbewerb zu reagieren, beschränkt seien. Multilaterale Maßnahmen auf EU- oder OECD-Ebene seien häufig von der Zustimmung kleinerer Länder abhängig, die ihrerseits vom Steuerwettbewerb profitierten. Dies führe dazu, dass größere Länder – wie etwa die USA im Zuge des *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) – mithilfe ihrer Marktmacht unilaterale Maßnahmen durchsetzten.

Den zweiten Vortrag im ersten Themenblock steuerte *Prof. Dr. Wolfgang Schön*, Geschäftsführender Direktor des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, bei, der sich mit dem Spannungsverhältnis von Demokratie und Steuerwettbewerb auseinandersetzte. Er betonte, dass sich insbesondere das von *Tipke* begründete „prinzipienorientierte Steuerrecht" einerseits mit dem Demokratieprinzip und andererseits mit dem Steuerwettbewerb reibe. Er arbeitete heraus, dass sich das Prinzip „Besteuerung nur mit Zustimmung der Bevölkerung" bereits auf die Anfänge der Besteuerung zurückführen lasse. Den meisten Verfassungen der Welt lasse sich – jedenfalls in ihrer Konkretisierung durch die Rechtsprechung – entnehmen, dass die Legislative ihre Grundkompetenzen selbst auszuüben habe und sie nicht auf die Verwaltung delegieren dürfe. Dies korrespondiere auf der Ausgabenseite mit der Budgethoheit. Demokratie und Steuern schienen daher eng miteinander verbunden zu sein. Damit werde die Frage aufgeworfen, wie sich das demokratische Element im Steuerrecht zu dem, was man „prinzipiengeleitetes Steuerrecht" nennt, verhalte. Dabei stellte *Schön* die These auf, dass diese Punkte in keinem näheren Zusammenhang stünden. Es gebe – geistesgeschichtlich – zwei verschiedene Stränge steuerlicher Legitimation: den Strang über die Inhalte bzw. Prinzipien des Steuerrechts sowie den Strang über die Zustimmung bzw. die Demokratie. In der deutschen Tradition stehe der Staat – und seine Funktionsfähigkeit – im Vordergrund, während dies in der anglo-amerikanischen Tradition nicht der Fall sei. Dies habe Konsequenzen für die Frage, wie man mit den materiellen Instrumenten umgehe; in Staaten, die der Zustimmungstradition folgen – insbesondere England und die USA – gebe es so gut wie keine verfassungsrechtliche Kontrolle materieller Steuergesetze. In Deutschland sei das hingegen anders und das Steuer-

recht erfahre über Art. 14 GG und Art. 3 GG eine verfassungsrechtliche Kontrolle. Aus Art. 14 GG konnten bislang – insbesondere mit Blick auf den Halbteilungsgrundsatz – keine absoluten Grenzen des Eigentumsschutzes gegen Besteuerung in der Demokratie hergeleitet werden. Die absolutistische Idee, dass der Steuerstaat das Eigentum des Einzelnen nach Willkür angreifen könne, sei im Grunde in unserer Zeit durch das Konzept der „Solidarität" und des „Sozialstaats" ersetzt worden. Auch der Steuerwettbewerb werfe Fragen der Solidarität und Fairness auf. Ein ausländisches Unternehmen, das in Deutschland investiere, gehöre nicht per se zum Solidarverband der Bundesrepublik Deutschland. Das Drohpotential des Steuerwettbewerbs sei in den letzten Jahrzehnten viel höher gewesen, als das Drohpotential des Verfassungsrechts. Aufgrund des Halbteilungsgrundsatzes sei kein einziger Steuerbescheid in Deutschland aufgehoben worden, aber der Steuerwettbewerb habe beispielsweise den Körperschaftsteuersatz von 56 % auf 15 % fallen lassen. In Frankreich sei die 75 %-Steuer für Reiche bereits nach einem Jahr wegen der Abwanderungsdrohung wohlhabender Franzosen vom Parlament aufgehoben worden. Der Steuerwettbewerb ersetze und ergänze in gewissem Umfang Effekte, die man sich vom Verfassungsrecht versprochen habe. Auf der anderen Seite werde aber die Frage aufgeworfen, in welchem Umfang der Steuerwettbewerb neue Privilegierungen schaffe. Als Beispiel diene die Erbschaftsteuer: Die Drohung, ins Ausland abzuwandern, sei einer der Hauptgründe für die Freistellung inländischer Betriebsinhaber gewesen. Gleiches gelte für den Sondersteuersatz der Abgeltungsteuer. Dies werfe die Frage auf, ob der Steuerwettbewerb eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die dauerhafte Absenkung der Kapitaleinkommensteuer gegenüber der Arbeitseinkommensteuer sein kann. In einer Abwägung müsse möglicherweise eine Rolle spielen, dass man sich in einer offenen Volkswirtschaft die Welt nicht alleine schaffen könne und dass mit ermäßigten Steuersätzen Kapital ins Land geholt werden könne. Letztlich sei der Steuerwettbewerb eine grundsätzliche Herausforderung für die Demokratie, aber möglicherweise auch eine Kompensation für deren Defizite.

Im anschließenden ersten Teil der Diskussion erläuterte *Genschel*, dass es für kleine Länder von besonderer Bedeutung sei, dass Kapital ins Land strömt. Dies führe indirekt – über die Besteuerung der Arbeit und die Reduzierung von Staatsausgaben – zu Wohlfahrtsgewinnen. So zeige sich etwa in Irland, dass sowohl Arbeitnehmer als auch Unternehmer die Steuerpolitik des Landes unterstützten. Allerdings führe dieses Vorgehen zu einer Belastung der großen Länder. *Kai Konrad* zeigte sich kritisch gegenüber der Auffassung, der Steuerwettbewerb führe zu mehr staatlicher Effizienz. Wenn man von einem „wohlmeinenden Staat" ausgehe, führe der Steuerwettbewerb zu zusätzlichen Restriktionen und trage nicht zu Verbesserungen der Besteuerung bei. Nur in einer Welt des „Zweitbesten" – wenn man dem Staat nicht traut – könne es vorteilhaft sein, dass es für Staaten möglichst schwierig wird, Steuern zu erheben. *Genschel* setzte sich kritisch mit der Ansicht auseinander, der Steuerwettbewerb könne ein Kontrollinstrument sein, das einen übermäßigen staatlichen Steuerzugriff verhindert. Denn es gebe viele Bemessungsgrundlagen, die nicht mobil seien und die man auch bei stattfindendem Steuerwettbewerb schamlos ausbeuten könne. Wenn der Steuerwettbewerb die Steuerbelastung tatsächlich reduziere, dann gelte dies nur für bestimmte Steuerpflichtige. Mit (beispielhaftem) Blick auf die Schweiz und das Bankgeheimnis kritisierte *Genschel* die demokratische Selbstgerechtigkeit kleiner Staaten im Bereich des Steuerrechts. Dabei werde zu häufig verkannt, dass andere Staaten durch dieses Vorgehen „ausgebeutet" würden. Je enger die Verflechtungen zwischen den Ländern würden, desto problematischer werde das (auf das nationale Kollektiv beschränkte) demokratische Regieren. *Genschel* widersprach der These aus dem Publikum, dass die Differenzierung zwischen kleinen Staaten (mit niedrigem Steuersatz) und großen Staaten (mit höherem Steuersatz) möglicherweise auch durch eine Differenzierung zwischen Staaten aus Osteuropa (niedriger Steuersatz) und aus Westeuropa (höherer Steuersatz) ersetzt werden könnte. Zwar sei die Beobachtung richtig, dass in Osteuropa die Unternehmensteuern niedriger seien als in Westeuropa, allerdings seien andere Steuern (bspw. die Umsatzsteuer) dafür in Osteuropa sehr hoch. Gleiches gelte zum Teil für die Beiträge zur Sozialversicherung. *Prof. Dr. Christian Dorenkamp* fragte nach der demokratischen Legitimation aktueller EU-Richtlinien wie ATAD I und II. *Schön* pflichtete bei, dass hier Legitimationsprobleme lägen, die umfassender Untersuchung bedürften. Insbesondere sei es erforderlich, Ausstiegsklauseln für Mitgliedstaaten zu schaffen, die nicht dem Einstimmigkeitsgebot unterlägen. *Prof. Dr. Matthias Valta* kam auf das Beispiel Großbritannien zurück und fragte, inwieweit dort eine ausreichende Kontrolle gegen unverhältnismäßige Steuergesetzgebung bestehe. *Schön* wies darauf hin, dass dort möglicherweise eine eher marktliberal eingestellte Bevölkerungsstruktur größeren Auswüchsen entgegengewirkt habe, hierin aber kein verlässlicher, dauerhafter Mechanismus zu sehen sei.

Im Anschluss beschäftigte sich *Prof. Dr. Kai Konrad* im dritten Vortrag mit der Bedeutung und Handlungsweise der „Steuerberatungsindustrie". Der Steuerwettbewerb sei eine Auseinandersetzung bzw. ein Zusammenwirken von Steuersubjekten und Staaten. Die Steuersubjekte zielten auf Steueroptimierung ab, insbesondere die Kapitalgesellschaften seien durch ihre Gesellschaftsverfassungen hierzu geradezu verpflichtet. Allerdings könnten Kapitalgesellschaften Steueroptimierungsanliegen nicht von sich aus umsetzen, weswegen den Beratern – die als Intermediäre zwischen den Steuersubjekten und der Steuerverwaltung stünden – besondere Bedeutung zukomme. Die Entwicklung von Steueroptimierungsmodellen sei teuer, aufwendig und riskant, weswegen es logisch sei, dass sich eine Industrie entwickelt habe, die die Rolle als Intermediär besser wahrnehmen könne, als die einzelnen Steuersubjekte. Die Entwicklung von Steueroptimierungsmodellen sei teuer, es sei aber verhältnismäßig einfach, sich die Modelle von Beratungsunternehmen implementieren zu lassen. Deswegen sei die Bedeutung der „erstklassigen" Beratungsunternehmen für Entwicklung und Anwendung der Steueroptimierungsmodelle sehr hoch. Die Finanzverwaltung könne darauf stets nur reagieren, weswegen zwischen Innovation und Gegenmaßnahmen der Verwaltung eine erhebliche Zeit vergehe. Ebenso vergehe Zeit, bis die „zweitklassigen" Beratungsunternehmen von den „erstklassigen" gelernt haben, wie die Innovationen funktionieren. Es gebe in der Beraterschaft daher Innovatoren und Imitatoren. Mit der Innovation lasse sich eine Innovations- bzw. Monopolrente erwirtschaften, die aber bei Imitation durch andere Beratungsunternehmen verloren gehe. Entscheidend für den Beratermarkt seien also zwei Zeitspannen: Erstens die Zeitspanne zwischen Innovation und Imitation und zweitens die Zeitspanne zwischen Innovation und Reaktion der Finanzverwaltung.

Die hier aufgeworfene Facette des Steuerwettbewerbs sei keine von den Staaten (wie z.B. bei niedrigen Steuersätzen) vorsätzlich herbeigeführte, vielmehr resultierten aus der Vielzahl von Steuerabkommen unausweichlich Steuerschlupflöcher. Diese Steuerschlupflöcher müssten nur gefunden werden, was tendenziell den innovativen Unternehmen gelinge. Auf die Innovation folge die Imitation, bevor die Modelle schließlich vom Markt genommen würden. Die innovativen Unternehmen begännen dann erneut mit der Suche nach Steuerschlupflöchern, die sie angesichts der Komplexität der Materie und der Vielzahl der staatlichen Akteure auch stets fänden. Teilweise hätten die innovativen Beratungsunternehmen auch ein Interesse daran, dass Modelle vom Markt genommen werden, wenn nämlich (aufgrund der Imitation) keine Innovationsrente mehr erwirtschaftet werden könne. Im Unterschied zu innovativen Produkten seien innovative Steuergestaltungsmodelle aber nicht notwendigerweise besser als die vorangegangenen Modelle. Deshalb benötigten die Innovatoren die staatlichen Regulierungsbehörden, die die alten Modelle vom Markt nehmen. Die Obsoleszenz sei nicht naturgegeben, sondern werde durch die Steuerbehörden bewirkt. Wenn der Staat für seine Reaktion so lange brauche, wie es braucht, das Modell zu imitieren, dann sei das innovierende Unternehmen in jeder Periode Monopolist und könne Monopolrenten erwirtschaften. Der Staat habe trotz der erneut stattfindenden Innovation ein Interesse daran, Modelle vom Markt zu nehmen, da ansonsten eine Vielzahl von Modellen am Markt angeboten werde und der Preis sinke. Damit werde es für Unternehmen lohnenswerter, Steueroptimierungsmodelle einzukaufen, statt Steuern zu entrichten. Die Monopolsituation sei für den Staat daher deutlich attraktiver, als eine Wettbewerbssituation mit sinkenden Preisen für Steueroptimierungsmodelle. Dauere die Reaktion der Steuerbehörden hingegen (realitätsnah) länger als die Imitation der Modelle durch weitere Beratungsunternehmen, würden die Modelle preiswerter am Markt angeboten und das Steueraufkommen sinke. Dieses Zusammenspiel von Innovatoren, Imitatoren und Behörden laufe daher zyklisch ab, es gebe Perioden mit hoher Innovationsaktivität und mit hoher Regulierungsaktivität (verbunden mit hohen Monopolrenten), gefolgt von Zeitintervallen, in denen der Staat Steuerausfälle zu beklagen habe, die Beratungsunternehmen wenig Renten erwirtschafteten und dabei die Kapitalgesellschaften besonders profitierten. Als Schlussfolgerung führte *Konrad* aus, dass die innovierenden Beratungsunternehmen kein Interesse an einer Marktphase hätten, in der der Staat zu träge sei, um schnell auf neue Gestaltungsmöglichkeiten zu reagieren. Daraus könne ein Anreiz folgen, die Steuerbehörden über Modelle zu informieren, damit diese schneller vom Markt genommen würden. Zwar habe der Staat ein Interesse daran, sofort auf Gestaltungsmodelle zu reagieren, aber er sei auch gut bedient, wenn eine Reaktion so schnell erfolge, dass die Gestaltungsmodelle noch zum Monopolpreis (von den innovativen Unternehmen) eingekauft werden müssten. Denn aufgrund des dann hohen Preises mache nur ein kleiner Teil der Steuerpflichtigen von diesen Modellen Gebrauch. Der Staat habe allerdings – ebenso wie die innovativen Beratungsunternehmen – ein gesteigertes Interesse zu verhindern, dass aufgrund einer langen Reaktionsdauer die Modelle zu niedrigen Preisen eingekauft werden könnten.

Prof. Dr. Juliane Kokott referierte im abschließenden Vortrag über die Rolle des Europäischen Gerichtshofs als Garant für einen fairen Steuerwettbewerb. Der EuGH nutze hierfür zwei Instrumente: das Missbrauchsverbot und das Beihilfeverbot. Aufgrund der fehlenden Harmonisierung des Steuerrechts sei Steuerwettbewerb grundsätzlich im System angelegt, er müsse aber fair sein. Allerdings sei der Begriff der Fairness nur schwer zu konkretisieren, in den Verträgen finde sich der Begriff der Fairness nur im Zusammenhang mit Sport (Art. 165 Abs. 2 AEUV) und im Wettbewerbsrecht (Art. 102 AEUV), da unangemessener (im Englischen: unfair) Wettbewerb verhindert werden solle. Prinzipien der Fairness seien oft in Umbruchphasen von besonderer Bedeutung. Der Mangel an einer positiv-rechtlichen Definition der Fairness wundere nicht, denn wenn der Gesetzgeber die Probleme erkannt habe, könne er sie häufig konkret regeln. Das Recht stoße an Grenzen, wenn es um die Erfüllung einer so dehnbaren Forderung wie der nach „fairem Wettbewerb“ gehe. Der EuGH versuche dies unter Rückgriff auf das Missbrauchs- und Beihilfeverbot. Diese Verbote stünden allerdings in einem Spannungsverhältnis, da Missbrauchsregeln nach der Rechtsprechung des EuGH ihrerseits selektive Beihilfen für diejenigen Steuerpflichtigen sein könnten, die nicht darunter fielen. Eine weitere Eingrenzung des Fairness-Begriffs ermögliche der Rückgriff auf den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung[1], der allerdings nur sog. „soft law“ darstelle. Nach dem Verhaltenskodex deute es etwa auf eine unfaire Maßnahme hin, wenn Vorteile nur Gebietsfremden gewährt würden, wenn sie von der inländischen Wirtschaft isoliert seien, wenn sie unabhängig von inländischer Wirtschaftssubstanz gewährt würden, wenn Gewinnermittlungsregeln in Unternehmensgruppen von allgemeinen (insbesondere OECD-)Grundsätzen abwichen und wenn es einer steuerlichen Maßnahme an Transparenz mangele. Das Missbrauchsverbot komme in der Rechtsprechung des EuGH insbesondere dort zum Tragen, wo es um die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten gehe. So sei es missbräuchlich und unfair, wenn ein Steuerpflichtiger seine Gewinne in Niedrigsteuerländer und seine Verluste in Hochsteuerländer transferiere. Weiter überwache der Gerichtshof, dass die Vorteile der Rechtsordnung und des DBA-Netzes eines Mitgliedstaates nur dann in Anspruch genommen werden, wenn ein hinreichender Bezug zu diesem Staat bestehe. Hinsichtlich des Beihilfeverbots sei zwischen Einzelbeihilfen und Beihilfen in Gesetzesform zu unterscheiden. Erstere, etwa in Form verbindlicher Auskünfte, lägen nur dann vor, wenn einzelne Steuerpflichtige unberechtigterweise bevorteilt würden. Indes könne die Kommission eine unionsweite flächendeckende Kontrolle von Vorbescheiden – etwa im Bereich der Verrechnungspreise – nicht leisten. Insoweit könne es nur um eine sachgerechte Ermessensausübung gehen. Noch wichtiger sei die Achtung von Einschätzungsprärogativen bei Beihilfen in Gesetzesform. Das Beihilferecht könne nicht alle Probleme des schädlichen Steuerwettbewerbs lösen. Insbesondere bei dem kritischen Merkmal der Selektivität plädierte *Kokott* dafür, die Entscheidungsprärogative des nationalen Gesetzgebers zu achten. Dennoch verteidigte sie den EuGH gegen Kritiker, die eine unkontrollierte Ausweitung der Beihilfenkontrolle befürchteten. In der besonders umstrittenen Entscheidung „World Duty Free Group“[2] sei es um eine Regelung gegangen, die ausschließlich Unternehmen begünstigte, welche in anderen Mitgliedstaaten investierten. Die Einstufung

1 Mitteilung vom 1.12.1997, 98/C 2/01.

2 EuGH v. 21.12.2016 – C 20/15.

als verbotene Beihilfe entspreche daher dem Verhaltenskodex, der Rechtsprechung zu Exportsubventionen und dem Grundgedanken des Art. 111 AEUV. Auch die kritisierte Entscheidung zur Begünstigung von Offshore-Gesellschaften durch Gibraltar[3] stehe im Einklang mit dem Verhaltenskodex. Indes zeigten sich die Grenzen der rechtlichen Kontrolle insbesondere bei der Rückforderung von Beihilfen. So sei eine nachträgliche Nachbesteuerung im Hinblick auf den Gesetzesvorbehalt problematisch, zumal aus Sicht der Steuerpflichtigen in der Regel eine aufgedrängte Beihilfe vorliege. *Kokott* kam zu dem Ergebnis, dass das Missbrauchsverbot und das Beihilfeverbot zwar gute Instrumente zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs seien und seitens der EU-Institutionen massiv eingesetzt würden, dass jedoch sowohl die Grundfreiheiten als auch das Prinzip der Rechtssicherheit diesen Instrumenten Grenzen setzten.

Im anschließenden zweiten Teil der Diskussion kam die Problematik zur Sprache, dass aufgrund der Rechtsprechung des EuGH immer mehr Regelungen, die der Abwehr von Missbrauch und Steuerverlagerung dienen und eigentlich nur grenzüberschreitend gedacht seien, auch auf den Inlandsfall Anwendung fänden. Die Zinsschranke sei etwa aufgrund der Rechtsprechung des EuGH (Lankhorst-Hohorst) nicht nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte, sondern auch darüber hinaus anzuwenden. *Kokott* vertrat die Meinung, die Rechtsprechung des EuGH habe sich seit dieser älteren Entscheidung weiterentwickelt und lege den Fokus nunmehr eher auf Fragen der Kohärenz. Die europäische Steuerrechtsprechung habe sich insgesamt fortentwickelt und sei heute besser austariert. *Prof. Dr. Joachim Hennrichs* merkte an, dass die Beihilferechtsprechung eine Konkretisierung des Referenzsystems erforderlich mache, weswegen sich die Frage stelle, ob der EuGH tatsächlich die Definitionshoheit über das Steuerrecht der Mitgliedstaaten haben könne, obwohl es die bewusste Entscheidung gegeben habe, den Bereich der direkten Steuern nicht zu harmonisieren. Die Definitionshoheit müsse daher eigentlich bei den Mitgliedstaaten liegen. Auch die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen das Beihilfeverbot seien problematisch und müssten auf ihre Vereinbarkeit mit dem europarechtlichen Rechtsstaatsprinzip überprüft werden. Das an die Mitgliedstaaten gerichtete Beihilfeverbot komme in seiner Wirkung einem Vertrag zu Lasten Dritter gleich. *Kokott* vertrat hinsichtlich der Definitionshoheit die Ansicht, der EuGH habe Einschätzungsspielräume der Mitgliedstaaten zu achten. Im Übrigen betrachte sie die Bestimmung des nationalen Referenzsystems im Rahmen der Selektivitätsprüfung als Rechtsfrage. Diesbezügliche Entscheidungen des EuG seien voll vom EuGH überprüfbar. Dabei dürfe nicht vergessen werde, dass es in der EU auch Staaten gebe, die bewusst Gesetze erließen, die unter dem Aspekt der Beihilfe problematisch seien. Die Frage der Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen das Beihilfeverbot stelle allerdings tatsächlich ein ungelöstes Problem dar. *Prof. Dr. Jürgen Lüdicke* pflichtete dem bei. Die Rückforderung unerlaubter Beihilfen sei am Rechtsstaatsprinzip zu messen, was eine Differenzierung notwendig mache. So sei die Rückforderung in den Fällen, in denen bewusst ein defizitäres Gesetz zum eigenen Vorteil ausgenutzt werde, unproblematisch. In der BEPS-Diskussion gehe es allerdings zunehmend um Fälle, in denen nicht klar sei, welchem Mitgliedstaat die Bemessungsgrundlage zustehe oder in denen Mitgliedstaaten aus Wettbewerbsgründen bewusst auf ein nationales Besteuerungsrecht verzichteten. Es könne durchaus legitim sein, als Steuerpflichtiger eine solche Situation auszunutzen.

Matthias Modrzejewski, Karlsruhe / Lukas Münch, Köln

Bericht über die Sächsische Steuertagung 2017

Am 3.11.2017 fand an der Technischen Universität Chemnitz die 24. Sächsische Steuertagung mit den Themen „Altersvorsorge, Umsatzsteuer, Digitalisierung und Compliance“ statt. In dem gut gefüllten, drittgrößten Hörsaal im Neuen Hörsaalgebäude der Technischen Universität Chemnitz begrüßte die Gastgeberin die Teilnehmer aus Wissenschaft, Beratung und Finanzverwaltung sowie aus dem Kreis der Studierenden mit einem kurzen Überblick über das Tagungsprogramm. Der Bogen spannte sich von Fragen der betrieblichen Altersversorgung über die Schwierigkeiten, die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wettbewerb mit privaten Unternehmen angemessen auszugestalten, die Verhaltensanreize, die von unterschiedlicher Umsatzbesteuerung ökonomisch austauschbarer Sachverhalte ausgehen, bis zu den Auswirkungen, die Änderungen des Besteuerungsverfahrens im Zuge der Digitalisierung auf die Geschäftsprozesse der Unternehmen haben. Diesen Punkt griff der Vertreter des Rektors und Prorektor für Transfer und Weiterbildung, *Prof. Dr. Uwe Götze*, in seinem Grußwort an die rund 160 Teilnehmer auf und betonte die Bedeutung, die dem Zusammenwirken von technischer Entwicklung und finanzieller Abbildung, Besteuerung, Planung, Steuerung und Kontrolle zukommt. Er hob den langjährigen Erfolg der traditionsreichen Tagung als Teil des Wirkens der Technischen Universität Chemnitz innerhalb der Gesellschaft und der Region hervor und verwies auf die Gesellschaftsrelevanz wirtschaftswissenschaftlicher und juristischer Fragestellungen im Kontext der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Den Vortragsreigen eröffnete *Prof. Dr. Dirk Kiesewetter* (Julius-Maximilians-Universität Würzburg) mit der Frage „Was bringt das Betriebsrentenstärkungsgesetz für den Mittelstand?“ Das Betriebsrentenstärkungsgesetz, eines der letzten großen Gesetzgebungsverfahren der großen Koalition, basiert im Wesentlichen auf zwei Gutachten, die *Hanau/Arteaga* im Auftrag des Bundesministerium für Arbeit und Soziales sowie *Kiesewetter/Grom/Menzel/Tschinkl* im Auftrag des Bundesministerium der Finanzen durchgeführt haben. Ein Novum in der bAV (betriebliche Altersversorgung) ist die reine Beitragszusage. Ergänzt wird die reine Beitragszusage durch ein tarifvertragliches Opting-Out-Modell und einen Grundsicherungsfreibetrag. Auf steuerlicher Seite wird der steuerfreie Dotierungsrahmen des § 3 Nr. 63 EStG von derzeit 4 % zzgl. 1.800 € für Neuzusagen auf 8 % ausgeweitet. Die Entgeltumwandlung unterliegt einer Zuschusspflicht des Arbeitgebers und es wird der BAV-Förderbetrag eingeführt. Dieser beträgt 30 % des Arbeitgeberbeitrags, höchstens jedoch 144 € im Kalenderjahr, und führt neben den anderen Mechanismen für den Arbeitnehmer zu einer Überlegenheit der bAV gegenüber einer Riester-Förderung oder einem Banksparplan. In der anschließenden Diskussion, die *Prof. Dr. Michael Dobler* von der TU Dresden moderierte, stellte *Kie-*

3 EuGH v. 15.11.2011 – C 106/09.

sewetter heraus, dass die genaue steuerliche Wirkung natürlich immer vom konkreten Fall abhängig ist. Konsumpräferenzen bleiben in den Berechnungen unberücksichtigt. Die steuerliche Förderung setzt keine Mindestlaufzeit voraus. Das steuerliche Fachpublikum stellte im Folgenden einige fallabhängige Präzisierungsfragen: Bspw. ab wann die bAV im Vergleich zur Riester-Rente von Vorteil ist. Abschließend konnte festgestellt werden, dass die Förderhöhe bei der Riester-Rente stark von der Anzahl der Kinder abhängt und mit einem Kind in etwa so effektiv ist, wie die „neue" bAV.

Den Fallstricken der „Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG)" widmete sich *Prof. Dr. Marc Desens* von der Universität Leipzig. Die unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist grundsätzlich umsatzsteuerbar, es sei denn, ihre Tätigkeit stellt sich als Ausübung öffentlicher Gewalt dar. Im letzteren Fall kommt es aber doch zur Umsatzsteuerbarkeit (Rückausnahme), wenn die „Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde". Für eine umsatzsteuerbare wirtschaftliche Tätigkeit komme es bei EU-rechtskonformer Auslegung der MwStSysRL nicht auf den Zweck der Tätigkeit an, sondern auf die bloße Entgeltlichkeit einer vertraglich vereinbarten Leistung. Hieraus ergeben sich zahlreiche Abgrenzungsprobleme, etwa wie Zuschüsse, Beiträge an Zweckverbände und sog. Leistungsvereinigungen abzugrenzen seien. Schwierigkeiten entstehen auch bei Förderung eines Gemeinwohlzwecks, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit zu nur geringen Entgelten durchgeführt wird und eine hohe Bezuschussung stattfindet, d.h. wenn sehr hohe Vorsteuerüberhänge entstehen. Als Beispiel führte *Desens* die EuGH-Rechtsprechung zum Schulbustransport einer niederländischen Gemeinde (EuGH v. 12.5.2016 – C-520/14) an: Die Gemeinde mietete die Schulbusse an und machte hierfür den Vorsteuerabzug geltend. Im Anschluss wurden die Fahrtleistungen zu einem sehr geringen Entgelt angeboten. Hierdurch entsteht ein sehr hoher Vorsteuerüberhang verbunden mit einer geringen Kostendeckung. Nach Auffassung des EuGH mangelt es hier schon an der wirtschaftlichen Tätigkeit, da der Transport dem Gemeinwohl dient. Diese Rechtsprechung ist jüngst vom BFH übernommen worden (BFH v. 15.12.2016 – V R 44/15). Bei der Frage, ob öffentliche Gewalt ausgeübt wird, wird für die Umsatzsteuerbarkeit relevant, ob eine Leistung aufgrund eines privatrechtlichen- (generell steuerbar) oder eines öffentlich-rechtlichen (u.U. nicht steuerbar) Vertrages erbracht wird. Problematisch sei auch die Regelung des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG, die die Unternehmereigenschaft für steuerbefreite Umsätze versagt. Folglich wird die Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG versagt, und es kann auch keine umsatzsteuerliche Organschaft begründet werden. Ein weiterer Problemkreis betrifft die Fragen, wann eine „größere Wettbewerbsverzerrung" vorliegt und wann ein privater Konkurrent aussichtsreich klagen kann. Schließlich befasste sich der Vortragende mit dem Problemkreis der vertikalen und horizontalen Kooperation von juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Bewältigung einer gemeinsamen Aufgabe aus der Sicht des § 2b UStG. Angesichts der zahlreichen Beispiele, die die Kritik des Vortragenden an der gesetzlichen Regelung illustriert hatten, konzentrierte sich die Diskussion, moderiert von *Prof. Dr. Stefan Korte* von der TU Chemnitz, auf weitere (Gegen-)Beispiele, wie etwa den nicht versagten Vorsteuerabzug bei einer Turnhalle (BFH – XI R 12/15), die Klageanfälligkeit der Neuregelungen und die kontroverse Regelung zur Kostendeckung. Im letztgenannten Fall wird für eine umsatzsteuerrechtliche Einordnung eine Gewinnerzielungsabsicht unterstellt, die für die Frage nach der Umsatzsteuerbarkeit sonst grundsätzlich unerheblich ist.

Mit einer spezifischen Art der Umsatzsteuerhinterziehung beschäftigte sich *Prof. Dr. Robert Ullmann* von der Universität Augsburg in seinem Vortrag „Zum Mitnehmen bitte! Zur Deklaration von Umsätzen in der Restaurantindustrie bei Steuersatzdifferenzialen zwischen den Verzehrformen." Der Verzehr „vor Ort" unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %, während auf „zum Mitnehmen" veräußerte Speisen lediglich 7 % Umsatzsteuer anfallen. Insbesondere bargeldintensive Branchen könnten eine „Steuerhinterziehungsstrategie" durch Nicht-Deklaration entwickeln. Eine andere „Steuerhinterziehungsstrategie" läge darin, regelbesteuerte Leistungen nur der ermäßigten Umsatzsteuer zu unterwerfen. Da die Finanzverwaltung die Verzehrformen und der Verbraucher den verwendeten Steuersatz nur selten beobachten können, ist das Aufdeckungsrisiko entsprechend gering. Steuersatzänderungen, wie die Änderung des Umsatzsteuersatzes 2006 von 16 % auf 19 % würden also dazu führen, dass der Anreiz zur Steuerhinterziehung steigt. Deshalb werden zwei Gruppen von Restaurants miteinander verglichen: Die erste bietet sowohl Speisen zum Mitnehmen als auch zum Verzehr vor Ort an, während die zweite lediglich Getränke zum Verzehr vor Ort (Bars, Cafés oder Nachtclubs) anbietet. Im Ergebnis sind die reduzierten Umsätze bei der erstgenannten Gruppe nach der Reform gestiegen. Die Nutzung dieser Strategie in der Praxis konnte zwar empirisch nachgewiesen werden, der Effekt fällt jedoch erstaunlich gering aus. Dies erklärte der Vortragende mit einer „all in"-Hypothese, die besagt, dass bereits sehr kleine Steuersatzdifferenziale eine weitgehende Hinterziehung bei denen auslösen, denen die Möglichkeit zugänglich ist. Der Vortragende schloss mit dem Résumé, dass dem Gesetzgeber drei Möglichkeiten blieben: die Betriebsprüfungsintensität zu erhöhen, den verwendeten Steuersatz für den Verbraucher deutlicher hervorzuheben oder das Steuersatzdifferenzial zu schließen, indem in der Gastronomie keine unterschiedlichen Steuersätze mehr verwendet werden. In der anschließenden Diskussion, moderiert von *Prof. Dr. Silke Hüsing* (TU Chemnitz), führte *Ullmann* zunächst an, dass er durchaus stärkere Effekte vermutet hätte. Mit dem Auditorium wurde erörtert, ob statt der „all in"-Hypothese nicht auch hier ein Steuerzahlerparadoxon auftrete und Steuerehrlichkeit oder Angst vor Entdeckung der Steuerhinterziehung dieses Ergebnis erklären könnte. Diskutiert wurde auch, ob die neuen Kassensysteme nach § 379 AO diese Strategie der Steuerhinterziehung wirksam bekämpfen können. Allerdings verhindern diese Systeme nur die technische Möglichkeit der Hinterziehung. Sie führen jedoch nicht dazu, dass der Fiskus den Moment der Steuerhinterziehung beobachten kann. Angeprangert wurde eine überproportionale Belastung kleinerer Betriebe durch die Neuerungen im Kassenwesen und den Aufzeichnungspflichten, die ein angemessenes Maß weit übersteigen.

Heinrich-Ewald Lüers vom Landesamt für Steuern und Finanzen beleuchtete das „Risikomanagement in der sächsischen Steuerverwaltung". Neben der Bedeutung des Risikomanagements für den Steuervollzug wurde ein kurzer geschichtlicher Abriss über das System in der Steuerverwaltung gegeben. Kernpunkt des Vortrages waren die Regelungen und Funktionsweise

des Risikomanagementsystems nach § 88 Abs. 5 AO. *Lüers* betonte, dass die Finanzbehörden gem. § 85 AO Steuern gleichmäßig festzusetzen haben, und dass der Einsatz des Risikomanagementsystems eine gleichmäßigere Prüfung der Steuerfälle ermögliche. Dafür wird, soweit möglich, eine vollautomatische Prüfung der übermittelten Daten des Steuerpflichtigen angestrebt. Die automationsgestützten Systeme unterstützen die Finanzverwaltung, mit Hilfe der zur Verfügung stehenden personellen Ressourcen die einzelnen Fälle zügiger und in höherer Qualität zu bearbeiten. Dabei werden die jeweiligen Steuerfälle in eine Risikoklasse (Steuerfall mit hohem, mittlerem und geringem Risiko, Betriebsprüfung) vom Bearbeiter eingestuft. Je nach Klasse wird ein anderer Risikofilter verwendet, der bei Auffälligkeiten Prüfhinweise ausgibt oder eine manuelle Überprüfung mit ggf. zusätzlicher Anforderung von Belegen empfiehlt. Der Risikofilter wird von Fachexperten bundeseinheitlich festgelegt, jedoch kann jedes Bundesland in begrenzten Umfang eigene Anpassungen bzw. Feinjustierungen vornehmen. Weiterhin kommt es zu einer regelmäßigen Evaluation des Filters. Das Risikomanagementsystem nutzt für die Prüfung verschiedene Daten, u.a. aus den E-Bilanzen, aus den Vorjahren oder elektronisch übermittelte Daten Dritter (Banken, Rententräger, Versicherungen, etc.). Die konkrete Funktionsweise des Risikomanagementsystems bzw. des Risikofilters und die Kriterien dürfen der Öffentlichkeit jedoch nicht zugänglich gemacht werden. Das führte auch zur Kritik aus dem Auditorium während der Diskussion, die von *Prof. Dr. Carsten Felden* von der TU Bergakademie Freiberg moderiert wurde, der jedoch anführte, dass der Steuerpflichtige zumindest seine Risikoklassifizierung ab 2018 von der Finanzverwaltung erfahren könne. Eine weitere Frage bezog sich auf die Mussfelder zur E-Bilanz. Die Finanzverwaltung ist daran interessiert, die Anzahl zu erhöhen, um damit die automationsgestützten Systeme besser einsetzen zu können. Das System ist dabei auch in der Lage, Fehler zu Ungunsten des Steuerpflichtigen wie beispielsweise eine vergessene Abschreibung bei Vermietungseinkünften zu erkennen. Letztlich beantwortete *Lüers* die Frage zum Stand der Digitalisierung bei der Besteuerung im Ländervergleich und hob hervor, dass elektronische Erklärungsmöglichkeiten (ELSTER) in den neuen Bundesländern überdurchschnittlich genutzt werden.

Den Tag rundete ein Vortrag von *Dr. Alexander Reichl* (PSP München) zur „Tax Compliance im Mittelstand" ab. Die Einführung eines Tax Compliance Systems (Tax CMS) liegt im Interesse des Steuerpflichtigen, da sie von der Finanzverwaltung als Indiz herangezogen wird, das gegen Vorsatz oder Leichtfertigkeit sprechen kann (AEAO zu § 153 AO). Insbesondere die Geschäftsleitung kann im Mittelpunkt von Steuerstrafverfahren stehen, da kein Unternehmensstrafrecht in Deutschland existiert. Darüber hinaus kann sich das Vorliegen eines Tax CMS mindernd auf die Höhe von Geldbußen auswirken, erläuterte *Reichl*. Grundlegendes Ziel eines Tax CMS ist sicherzustellen, dass ein Unternehmen seinen steuerlichen Verpflichtungen nachkommt und damit finanzielle und strafrechtliche Risiken weitgehend minimiert. Weiterhin hilft es, Reputationseinbußen abzuwehren. Grundlegend soll das Tax CMS sicherstellen, dass steuerlich relevante Informationen an die steuerverantwortliche Stelle einerseits und andererseits steuerliche Regeln an betroffene Entscheidungsträger gelangen. Folglich setzt das System an den Prozessen des Unternehmens an. Materiell-rechtliche Fragestellungen sind nicht unmittelbarer Gegenstand eines Tax CMS. Zur Implementierung des Systems und Erstellung des Tax Manuals sind damit verschiedene Schritte notwendig. Ausgangspunkt ist die Analyse der Ist-Prozesse und die Erstellung einer Risikomatrix. In einem Tax Manual sollen schlussendlich die Sollprozesse definiert und entsprechende interne Kontrollmechanismen beschrieben werden. In der anschließenden, von *Prof. Dr. Michael Hinz* (TU Chemnitz) moderierten Diskussion wurde thematisiert, inwiefern das Tax CMS bei der Lösung von betriebswirtschaftlichen Fragestellungen behilflich sein kann bzw. ob, beispielsweise im Bereich der Verrechnungspreise, konkrete Ausführungen (z.B. Art der Verrechnungspreismethode) kommuniziert werden. *Reichl* führte aus, dass das Tax Manual selbst kein Aussagen dieser Art trifft. Jedoch können an das Tax Manual weitere Manuals bzw. Richtlinien anknüpfen, die sich mit den betriebswirtschaftlichen und materiell-steuerrechtlichen Aspekten auseinandersetzen. So ist die Verbindung mit der Dokumentation und Richtlinien zur Ermittlung der Verrechnungspreise (Verrechnungspreisrichtlinien) oder zum Umgang mit Quellensteuer üblich. Eine weitere Frage bezog sich auf das Modell des Horizontal Monitoring, das in Österreich genutzt wird. Hierbei arbeiten Finanzverwaltung und Unternehmen auf kurzem Dienstweg zusammen. Dies sei in Deutschland in der Form (abgesehen von der kostenpflichtigen verbindlichen Auskunft) jedoch weder vorgesehen noch beim aktuellen Rechtsstand überhaupt möglich, erklärte *Reichl*. Das Tax CMS diene im Rahmen des Horizontal Monitoring als Instrument, der Finanzverwaltung die ordnungsgemäße Erfüllung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Die Tagung endete mit einer kurzen Zusammenfassung und dem Verweis auf die Ausrichtung der Sächsischen Steuertagung 2018 an der TU Dresden.

Kevin Kinne / Markus Kühn / Prof. Dr. Silke Hüsing, alle Chemnitz

Aus der internationalen Diskussion

Ausgewählt am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen

Silvia Cipollina: Le „General Anti Avoidance (Abuse) Rules" in Italia e nel Regno Unito: Un'Analisi Comparatistica

(Rivista di diritto finanzario e scienza delle finanze, Vol. LXXVI/1, 2017, S. 4–50)

In ihrem Beitrag vergleicht *Silvia Cipollina*[1] die beiden allgemeinen Antimissbrauchsbestimmungen (*General Anti-Avoidance Rules*/GAARs) Großbritanniens und Italiens miteinander, indem sie ihre Entstehungsgeschichte und verschiedene Einzelaspekte einander gegenüberstellt. Sie widmet sich damit einem Themenbereich, der derzeit weltweit nicht nur hoch auf der rechtspolitischen Agenda steht, sondern auch im steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttum *en vogue* ist. Für einen Vergleich bieten sich die Vorschriften unter anderem deswegen an, weil sie beide erst vor wenigen Jahren konzipiert wurden und aus Ländern mit ganz unterschiedlichen Rechtstraditionen stammen.

Die Entstehungsgeschichte der britischen GAAR aus dem Jahre 2013 ist, so erfährt der Leser, im Vergleich zu entsprechenden Regelungen in anderen Ländern unter anderem deswegen bemerkenswert, weil es für sie letztlich – jedenfalls in jüngerer Zeit – keinen Vorgänger gibt. „Geschichtslos" ist die Vorschrift gleichwohl nicht; vielmehr muss sie vor dem Hintergrund einer wechselvollen Judikatur zur Bekämpfung der Steuerumgehung eingeordnet werden, die in den 1980er Jahren mit dem sog. *new approach*[2] eine lange Periode sehr formalistischer Steuerrechtsanwendung abgelöst hat. Die vielfältigen Volten der Rechtsprechung schildert *Cipollina* in ihren wesentlichen Eckpunkten; diese Entwicklung, die mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden war, kontrastiert sie mit dem bis 2013 vom Gesetzgeber verfolgen Ansatz, die Steuerumgehung in erster Linie durch den Einsatz spezieller Antimissbrauchsbestimmungen zu bekämpfen. *Cipollinas* Darstellung der Diskussion um die Einführung der britischen GAAR schließlich macht die Verwobenheit zwischen politischem Momentum und akademischer Fachdebatte ebenso deutlich wie das Bemühen des britischen Gesetzgebers um eine überzeugende Gratwanderung zwischen Rechtssicherheit und Besteuerungsgleichheit.

Auch das italienische Recht näherte sich nur allmählich einer umfassenden Generalklausel zur Bekämpfung der Steuerumgehung an. Zunächst gab es lediglich eine bereichsspezifische, gegen die sog. *elusione fiscale* gerichtete Vorschrift, die man als „Mini-GAAR" bezeichnen könnte. Ihr begrenzter Anwendungsbereich gab Anlass zu einer zweispurigen Entwicklung: Daneben trat eine Judikatur, die den Gedanken des Rechtsmissbrauchs *(abuso del diritto)* für die Umgehungsbekämpfung fruchtbar machte. Das in dieser Weise instrumentalisierte Missbrauchsverbot speiste sich seinerseits aus zwei Quellen. Im Bereich des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts projizierte die Rechtsprechung die vom EuGH geprägten Prinzipien des Europäischen Rechts[3] in das nationale System. Für die nicht harmonisierten Steuern gab sie diesen Ansatz hingegen bald auf und leitete das Missbrauchsverbot stattdessen aus dem verfassungsrechtlich verankerten[4] Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit *(capacità contributiva)* her. Angesichts dieser Gemengelage verwundert es nicht, dass es sich der Gesetzgeber bei Schaffung der neuen GAAR (Art. 10-*bis Statuto dei diritti del contribuente*) zum zentralen Ziel setzte, die Missbrauchsbekämpfung zu vereinheitlichen und mit den Entwicklungen auf europäischer Ebene zu koordinieren.[5]

Im Anschluss an die Schilderung der Entstehungsgeschichte beleuchtet *Cipollinas* Beitrag eine Reihe von Einzelaspekten, die in diesem Überblick nicht alle angesprochen werden können. Herausgegriffen seien lediglich vier Punkte. Erstens macht *Cipollina* die interessante Beobachtung, dass der Begriff des Missbrauchs in Italien und in Großbritannien ganz unterschiedlich konnotiert ist. Während die Entscheidung des britischen Gesetzgebers für die Schaffung einer *General Anti-Abuse Rule* anstatt einer *General Anti-Avoidance Rule* als Votum für eine Begrenzung auf eindeutig inakzeptable Fälle zu verstehen ist, behandelt der italienische Gesetzgeber die Begriffe *elusione fiscale* und *abuso del diritto* als äquivalent. Zweitens arbeiten beide Regelungen mit einer Art Kaskadentechnik: Die eigentliche Missbrauchsdefinition enthält weit gefasste unbestimmte Rechtsbegriffe, wird aber flankiert von Subdefinitionen, Indikatoren und Beispielen, welche die Normen in der Praxis handhabbarer machen sollen. Frappierend sind drittens die verfahrensrechtlichen Unterschiede. Nur das italienische Steuerrecht bietet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Auffassung der Finanzverwaltung zur Anwendbarkeit der GAAR auf eine bestimmte Gestaltung im Wege der verbindlichen Auskunft vorab klären zu lassen. Demgegenüber verlangt nur das britische Recht die Einschaltung eines verwaltungsextern besetzten Gremiums in den Prozess der Anwendung der GAAR. Gemeinsam ist beiden Regelungssystemen allerdings, dass der Richter die GAAR nicht ohne entsprechende Initiative der Finanzverwaltung zur Anwendung bringen kann. Viertens schließlich sieht das britische Recht seit 2016 beim Einsatz der GAAR empfindliche Strafzuschläge vor, während sich der italienische Gesetzgeber bewusst gegen derartige Sanktionen entschieden hat.

Im letzten Abschnitt des Beitrags schließt *Cipollina* mit einigen allgemeinen Beobachtungen. Zunächst macht sie den Leser darauf aufmerksam, dass beide GAARs trotz des erheblichen Ein-

1 Ord. Professorin an der Universität Pavia.

2 Eingeleitet durch *Ramsay v IRC* [1981] STC 174.

3 S. insbesondere EuGH v. 21.2.2006, Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1609.

4 Art. 53 der italienischen Verfassung.

5 S. Art. 5 der *Legge delega 11 marzo 2013, n. 23*, d.h. des Ermächtigungsgesetzes zum Erlass der eigentlichen GAAR durch das *Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128*.

flusses europäischer Entwicklungen nach wie vor wesentlich national geprägt sind. Darin sieht die Autorin einen Beleg für ihre Auffassung, dass derartige Vorschriften stets Ausdruck eines komplexen internen Gleichgewichts im nationalen Rechtssystem seien, das entscheidend durch verfassungsrechtliche, gesetzgebungstechnische und methodologische Rahmenbedingungen beeinflusst wird. Sodann spricht sie die Wechselwirkung zwischen dem (mehr oder minder prinzipienlosen) Zustand der Steuergesetze und der Steuerumgehung an und äußert die Hoffnung, dass eine GAAR die Gesetzgebungstechnik verbessern könnte, weil sie sich deutlich besser in einem rationalen und prinzipienorientierten Steuersystem einsetzen lässt. Abschließend weist sie darauf hin, dass beide von ihr untersuchten Kodifikationen letztlich Versuche darstellen, bestimmte Formen richterlichen Aktivismus' einzudämmen und die Bekämpfung des Gestaltungsmissbrauchs in den Kompetenzbereich der Legislative zurückzuführen. Die Erfolgsaussichten dieser Versuche beurteilt sie allerdings skeptisch. Denn allgemein sei – jedenfalls in Italien – eine Tendenz der Gerichte zu konstatieren, die Argumentation mit konkreten Regelungen durch einen Rückgriff auf (verfassungsrechtlich verankerte) Fundamentalprinzipien zu ersetzen oder zu überspielen.

Insgesamt bietet *Cipollinas* Beitrag einen sehr facettenreichen und spannenden Überblick über die beiden Regelungen, der an vielen Stellen durch interessante Ausführungen zur Herkunft bestimmter Details aus dem europäischen Recht, aus nationalen Vorgängerregelungen oder aus der Judikatur ergänzt wird. Die Autorin zeigt Pfadabhängigkeiten in der Entwicklung nationaler Antimissbrauchsregimes auf und zieht überzeugende Schlussfolgerungen. Ein gewisses Manko, das allerdings in einem inhaltlich derart breit angelegten Beitrag kaum ohne erhebliche Erweiterungen zu beheben gewesen wäre, liegt darin, dass die Autorin die Merkmale der betrachteten GAARs in abstrakter Form diskutiert, ohne auf konkret entschiedene Fälle einzugehen. Das macht es mitunter schwierig, die zahlreichen abstrakten Rechtsbegriffe mit Leben zu füllen. In der Konsequenz des von *Cipollina* gewählten bereiten Ansatzes liegt es auch, dass sie viele spannende Details lediglich erwähnt, jedoch keiner näheren Analyse unterzieht. Dies ist allerdings nicht als Kritik zu verstehen, sondern als Hinweis darauf, dass ihr Beitrag eine Fundgrube bietet, auf der weitere Analysen aufbauen können.

Christine Osterloh-Konrad

Oei, Shu-Yi/Ring, Diane: Leak-Driven Law

(Boston College Law School Legal Studies Research Paper No. 442, http://dx.doi.org/ 10.2139/ssrn.2918550)

In ihrem Beitrag erörtern *Oei* und *Ring*[1] am Beispiel sieben bekannter Fälle den Einfluss sog. Datenlecks (leaks) auf die Steuergesetzgebung und den Vollzug der Steuergesetze. Sie analysieren kritisch die Chancen und Risiken von Datenlecks, warnen vor politischem Aktionismus und plädieren für einen bedachtsamen Umgang mit diesen Daten.

Einführend setzen *Oei* und *Ring* sich mit dem Phänomen Leaks auseinander: Darunter verstehen sie jede erhebliche, unerlaubte Weitergabe privater Steuerdaten über andere als die rechtlich vorgesehenen Informationswege. Erheblich sei ein Datenleck, wenn es Informationen enthalte, über die die Finanzbehörden nicht verfügten und die sie selbst nicht ermitteln oder über die internationale Zusammenarbeit in Steuersachen beschaffen könnten. Für die steigende Häufigkeit von Leaks haben die Autorinnen zwei Erklärungen: Digitalisierung und Globalisierung. Daten würden heute meist in digitaler Form zentral gespeichert; so könnten sie leichter entwendet werden als etwa große Mengen Akten, und die Übertragung oder Verbreitung auf elektronischem Wege bzw. über das Internet sei einfach, schnell und häufig anonym möglich. Im Zuge der Globalisierung hätten grenzüberschreitende Investitionen und Geschäftsbeziehungen zugenommen; dies habe die internationale Steuerplanung befeuert, während nationale Behörden bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen zunehmend an Grenzen stießen.

Anschließend stellen die Autorinnen sieben besonders bedeutsame Leaks aus den vergangenen zehn Jahren vor: Den Liechtensteiner Steuerskandal und den UBS-Skandal (2008), die Swiss Leaks (2015), den Fall Julius Bär (2008), die British Haven Leaks (2013), die Lux Leaks (2014), die Panama Papers (2016) und die Bahamas Leaks (2016). Sie gehen – soweit möglich – darauf ein, woher die Daten stammten (z.B. von Banken, Offshore-Dienstleistern, Anwaltskanzleien oder Vermögensverwaltern), wer sie entwendete (etwa aktuelle/ehemalige Angestellte, Hacker, anonyme Quellen) und an wen sie weitergegeben wurden (z.B. staatliche Stellen, Enthüllungsplattformen wie WikiLeaks oder Journalisten), welche Informationen die Daten enthielten (z.B. Bankkundendaten und andere Bankinterna, Informationen zu Gesellschaften und Beteiligungen oder zu Tax Rulings) und welche Folgen das jeweilige Leak hatte (z.B. Strafverfahren, Parlamentsanhörungen, neue Gesetze, Weitergabe der Daten an andere Staaten). *Oei* und *Ring* weisen aber auch darauf hin, dass geleakte Daten durch praktische Schwierigkeiten und das Hintereinanderschalten verschiedener Gatekeeper häufig unvollständig, unspezifisch und analysebedürftig sowie aufgrund falschpositiver Befunde und mangelnder Differenzierung zwischen verschiedenen Arten vorwerfbaren Verhaltens irreführend sein könnten. Zudem vergehe zwischen Entwendung und Veröffentlichung der Daten häufig längere Zeit.

Daran anknüpfend beschäftigen sich die Autorinnen mit den Vorteilen, aber auch mit den Risiken, die mit Leaks verbunden sein können. Theoretischer Ausgangspunkt ihrer Evaluation ist zum einen das ökonomische Modell der Steuerdelinquenz, wonach Steuern hinterzogen werden, wenn der Nutzen der Delinquenz höher ist als die Kosten, zum anderen die Annahme, dass Steuerverwaltungen den Steuervollzug nach Wohlfahrtsgesichtspunkten ausrichten, d.h. darauf achten, dass den Vollzugskosten ein entsprechender öffentlicher Nutzen gegenübersteht.

Der erste Vorteil bestehe in einer kostenlosen Steuerprüfung (free audit). Das senke die Vollzugskosten und motiviere Steuerverwaltungen auch Fälle zu verfolgen, in denen die Verfolgung vormals als aussichtslos oder zumindest als zu teuer im Hinblick auf den erwarteten Nutzen erschien. Gleichzeitig ver-

1 *Shu-Yi Oei* ist seit 2017 Associate Professor für Steuerrecht am Boston College of Law. *Diane M. Ring* ist seit 2005 Professorin für Steuerrecht und Dr. Thomas F. Carney Distinguished Scholar ebendort.

ändere die erhöhte Aufdeckungswahrscheinlichkeit die Risikokalkulation des Steuerhinterziehers und lasse die Hinterziehung u.U. als nicht mehr ökonomisch rational erscheinen. Zum Zweiten erregten Leaks durch ihre mediale Vermittlung deutlich mehr Aufmerksamkeit (salience) als auf andere Weise gewonnene Daten, was den Handlungsdruck auf Regierungen erhöhe und Maßnahmen anstoßen könne. Schließlich könnten die Steuerbehörden besonders ausgefeilten Steuergestaltungen auf die Spur kommen, die bestimmten Gruppen von Steuerbürgern die Steuerumgehung besonders leicht oder gar exklusiv möglich machen.

Diesen Vorteilen stellen *Oei* und *Ring* eine Reihe von Risiken gegenüber: Das erste Risiko ergibt sich daraus, dass die Leaker entscheiden, wann sie was aus welchen Gründen veröffentlichen; daneben drohe durch Mittler wie Journalisten ein weitere Verzögerung der Veröffentlichung und eine bestimmten Vorstellungen und Zielen folgende Einordnung und Auswahl von Informationen (agenda setting und framing). Reagierten Staaten auf solche Leaks, bestehe die Gefahr der übermäßigen Beeinflussung durch diese Akteure. Dies blendet über in die zweite Gefahr: Die große öffentliche Aufmerksamkeit, die Leaks zuteilwerde, könne nicht sachgerechte, nicht ausgereifte oder unverhältnismäßige Reaktionen seitens des Gesetzgebers und der Öffentlichkeit provozieren. Probleme würden überdies daraus erwachsen, dass es bei der Weitergabe und Verarbeitung von Daten häufig zu Verzögerungen komme, was v.a. andere Probleme verstärke (z.B. den Reaktionsdruck auf politische Entscheidungsträger mitsamt seinen Folgen). Dass dies nicht nur theoretische, sondern in der Wirklichkeit beobachtbare Risiken sind, zeigen die Autorinnen schließlich an einer Reihe von Beispielen.

Nach dieser differenzierten Betrachtung der Chancen und Risiken von Leaks, unterbreiten *Oei* und *Ring* verschiedene Vorschläge für eine bessere gesetzgeberische Reaktion auf solche Enthüllungen: Erstens sollten Staaten die geleakten Daten nicht einfach als free audit ansehen, sondern verantwortungsvoll, reflektiert und kritisch damit umgehen. Zweitens solle hitziger Aktionismus vermieden werden; die Reaktionen müssten auch unter öffentlichem Druck stets rational, effizient, effektiv und verhältnismäßig ausfallen. Drittens sollten Strategien, Grundsätze und Prioritäten für den Steuervollzug nicht vorschnell aufgegeben, sondern auf ein kohärentes und durchdachtes Vollzugskonzept geachtet werden.

Zum Schluss werfen *Oei* und *Ring* drei Fragen auf: Werden sich die gesetzlichen Reaktionen auf Leaks konsolidieren und Gesetzgeber träge werden, oder werden Leaks auch in Zukunft tiefgreifende Reformen nach sich ziehen? Was wird sich am Ende durchsetzen – Transparenz oder Daten- und Privatsphäreschutz? Wird sich ein stärkerer Wettbewerb um geleakte Daten etablieren oder bleiben vor allem staatliche Stellen und Journalisten die Hauptabnehmer? Die Antworten lassen die Autorinnen offen und bemerken, dass sich auch die Leaks selbst, die Beteiligten, ihre Motive, die Daten und die staatlichen Reaktionen verändern könnten. Deshalb bedürfe es einer akademischen, politischen und gesellschaftlichen Debatte über den Umgang mit Leaks, die Rolle der Beteiligten und die aus Datenlecks zu ziehenden Konsequenzen.

Die Vielzahl der Leaks in den letzten Jahren und ihre große Streubreite werfen eine Reihe grundsätzlicher Fragen auf, die von *Oei* und *Ring* erstmals behandelt werden. Ihr Beitrag könnte Ausgangspunkt für weitere (länderspezifische) Untersuchungen über die Auswirkungen von Leaks sein, und zwar nicht nur im Steuerrecht, sondern auch in Ökonomie, Kriminologie, Politik- und Kommunikationswissenschaft, Soziologie und anderen Disziplinen.

Jonathan Schindler

In eigener Sache

Hinweise für Autoren zur Annahme von Beiträgen

I. Eingereichte Manuskripte

Alle eingereichten Beiträge werden zunächst von der geschäftsführenden Herausgeberin auf ihre Eignung für das Profil von Steuer und Wirtschaft geprüft.

II. Begutachtungsverfahren

1. Wirtschaftswissenschaftliche Beiträge

Steuer und Wirtschaft ist die einzige deutschsprachige Zeitschrift, die im VHB-Jourqual-Teilranking „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre" die Note B erreicht. Um dieser Bewertung Rechnung zu tragen, erfolgt für Beiträge, die (auch) eine wirtschaftswissenschaftliche Methodik zum Gegenstand haben, das nachfolgend beschriebene Begutachtungsverfahren.

a) Ist der Beitrag grundsätzlich für das Profil von Steuer und Wirtschaft geeignet, wird er in anonymisierter Form zur weiteren Prüfung an die wirtschaftswissenschaftlichen Mitherausgeber weitergeleitet.

b) Wird der Beitrag auch aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht als grundsätzlich geeignet eingestuft, werden ein oder zwei externe Gutachter hinzugezogen. Über die Anzahl der externen Gutachter entscheiden die wirtschaftswissenschaftlichen Herausgeber.

c) Für den eingereichten Beitrag wird mindestens ein Kurzgutachten erstellt und dem Autor zur Verfügung gestellt. Die Gutachter bleiben anonym.

d) Besteht ein Überarbeitungsbedarf, wird der Begutachtungsprozess für die wiedereingereichte Version wiederholt, bis der Beitrag für eine Veröffentlichung in Steuer und Wirtschaft angenommen wird.

e) Der Begutachtungsprozess soll in jeder Begutachtungsrunde spätestens nach 8 Wochen abgeschlossen sein.

f) Die Gutachter eines Jahrgangs werden im jeweiligen Heft 4 veröffentlicht.

2. Juristische Beiträge

a) Über die Annahme von Beiträgen, die eine juristische Methodik zum Gegenstand haben, entscheidet die geschäftsführende Herausgeberin. Im Einzelfall wird ein Mitherausgeber zur weiteren Prüfung hinzugezogen.

b) Auf Wunsch des Autors wird auch für juristische Beiträge ein anonymisiertes Begutachtungsverfahren mit zwei externen Gutachtern durchgeführt. Der Prozess folgt der wirtschaftswissenschaftlichen Begutachtung. Bei Abdruck wird auf das durchgeführte Begutachtungsverfahren entsprechend hingewiesen.

Hachmeister/Kahle/Mock/Schüppen **Bilanzrecht** Kommentar
Handelsbilanz – Steuerbilanz – Prüfung – Offenlegung – Gesellschaftsrecht
Herausgegeben von Prof. Dr. Dirk Hachmeister, Prof. Dr. Holger Kahle, PD Dr. Sebastian Mock, LL.M. und RA/WP/StB Prof. Dr. Matthias Schüppen. Bearbeitet von mehr als 40 renommierten Experten aus Beratung, Unternehmenspraxis und Wissenschaft. 2018, 2.650 Seiten Lexikonformat, gbd. 249,– €.
***Subskriptionspreis bis 14.3.2018: 229,– €**. ISBN 978-3-504-25376-9*

Als Abschlusssteller stehen Sie gleich doppelt in der Verantwortung: Sie unterstützen strategisch wichtige Unternehmensziele und erfüllen gesetzliche Pflichten. Die Steuerbilanz muss Gewinne moderat, aber realistisch ausweisen, die Handelsbilanz mit guten Zahlen überzeugen. Mit dem Gesellschaftsrecht können Sie die entscheidende Tarierung vornehmen, um beide Ziele zu erreichen.

Deshalb schlägt der brandneue Kommentar zum Bilanzrecht die Brücke: zwischen dem Handels- und Steuerrecht und dem relevanten Gesellschaftsrecht. Damit Ihre Bilanzen in jeder Hinsicht ausgewogen sind.

Vertrauen auch Sie auf die Sicherheit und Aktualität, die Ihnen nur renommierte Herausgeber und Autoren bieten können.

Leseprobe und Bestellung unter **www.otto-schmidt.de/hkms**

ottoschmidt

Impressum

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Internet: steuer-und-wirtschaft.de

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Postfach 51 10 26, 50946 Köln · Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln · Tel. 02 21/9 37 38-9 97 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 02 21/9 37 38-9 43 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung). Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Geschäftsführende Herausgeberin: Prof. Dr. Johanna Hey, Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln, Albertus-Magnus-Platz, 50923 Köln; Tel. 02 21/4 70 22 71.

Manuskripteinsendungen: Per E-Mail an stuw@otto-schmidt.de. Redaktionsschluss jeweils zum 15.12., 15.3., 15.6., 15.9.

Anzeigenverkauf: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn · Tel. 02 28/9 78 98-0, Fax 02 28/9 78 98-20, E-Mail: media@sales-friendly.de · gültig ist die Preisliste Nr. 7 v. 1.1.2018.

Druck: rewi Druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstr. 11, 57537 Wissen, druckhaus@rewi.de, www.rewi.de.

Erscheinungsweise: Die Hefte erscheinen jeweils zum 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

Bezugspreis: Jahres-Abonnement 316 € (Print-Anteil 302 €*/Online-Anteil 14 €**), Einzelheft 99,– €.
Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. *7 % oder **19 % sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig). **Bestellungen** bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

ISSN: 0341-2954

Urheber- und Verlagsrechte: Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden. Das Zitieren von Rezensionen ist in vollem Umfang erlaubt.

Hinweise für Autoren zur Annahme von Beiträgen:

I. Eingereichte Manuskripte

Alle eingereichten Beiträge werden zunächst von der geschäftsführenden Herausgeberin auf ihre Eignung für das Profil von Steuer und Wirtschaft geprüft.

II. Begutachtungsverfahren

1. Wirtschaftswissenschaftliche Beiträge

Steuer und Wirtschaft ist die einzige deutschsprachige Zeitschrift, die im VHB-Jourqual-Teilranking „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre" die Note B erreicht. Um dieser Bewertung Rechnung zu tragen, erfolgt für Beiträge, die (auch) eine wirtschaftswissenschaftliche Methodik zum Gegenstand haben, das nachfolgend beschriebene Begutachtungsverfahren.

a) Ist der Beitrag grundsätzlich für das Profil von Steuer und Wirtschaft geeignet, wird er in anonymisierter Form zur weiteren Prüfung an die wirtschaftswissenschaftlichen Mitherausgeber weitergeleitet.

b) Wird der Beitrag auch aus wirtschaftswissenschaftlicher Sicht als grundsätzlich geeignet eingestuft, werden ein oder zwei externe Gutachter hinzugezogen. Über die Anzahl der externen Gutachter entscheiden die wirtschaftswissenschaftlichen Herausgeber.

c) Für den eingereichten Beitrag wird mindestens ein Kurzgutachten erstellt und dem Autor zur Verfügung gestellt. Die Gutachter bleiben anonym.

d) Besteht ein Überarbeitungsbedarf, wird der Begutachtungsprozess für die wiedereingereichte Version wiederholt, bis der Beitrag für eine Veröffentlichung in Steuer und Wirtschaft angenommen wird.

e) Der Begutachtungsprozess soll in jeder Begutachtungsrunde spätestens nach 8 Wochen abgeschlossen sein.

f) Die Gutachter eines Jahrgangs werden im jeweiligen Heft 4 veröffentlicht.

2. Juristische Beiträge

a) Über die Annahme von Beiträgen, die eine juristische Methodik zum Gegenstand haben, entscheidet die geschäftsführende Herausgeberin. Im Einzelfall wird ein Mitherausgeber zur weiteren Prüfung hinzugezogen.

b) Auf Wunsch des Autors wird auch für juristische Beiträge ein anonymisiertes Begutachtungsverfahren mit zwei externen Gutachtern durchgeführt. Der Prozess folgt der wirtschaftswissenschaftlichen Begutachtung. Bei Abdruck wird auf das durchgeführte Begutachtungsverfahren entsprechend hingewiesen.

Jetzt abonnieren!

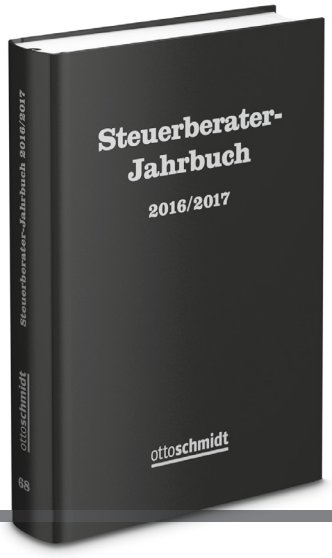
Diese Vorteile bietet Ihnen ein Abonnement:

- **Viermal jährlich** die Zeitschrift – so bleiben Sie immer auf dem Laufenden.
- Zugriff auf **StuW online** mit dem StuW-Archiv seit 2000 sowie Volltexte zu Gesetzen, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsanweisungen.
- Mobile Nutzung über die **Otto-Schmidt-Zeitschriften-App.**

StuW
Steuer und Wirtschaft
Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften
otto-schmidt.de
ottoschmidt

Das kostenlose Probeabo inkl. App und StuW online gibt's hier: **www.otto-schmidt.de/stuw**
Oder telefonisch beim Aboservice-Telefon 0221 93738-997

Richtungsweisend für zukunftsorientierte Beratung.



NEU!

Unternehmenssteuerrecht 1
Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Personengesellschaften, *Wendt*

Rechtsprechungs-Highlights zum Unternehmenssteuerrecht der Kapitalgesellschaften, *Rödder/Drüen*

Aktuelle steuerpolitische Entwicklungen, *Neumann*

Unternehmenssteuerrecht 2
Ausgewählte Neuregelungen durch das „BEPS 1-Umsetzungsgesetz", *Schneider*

Aktuelle Fragen zur Organschaft, *Pung/Benz*

Praxisfragen des § 6a GrEStG, *Schanko/Behrens*

Unternehmenssteuerrecht 3
Neues Unternehmenserbschaftsteuerrecht, *Hofmann*

Die neue Unternehmenserbschaftsteuer – Überblick und erste Rechts- und Gestaltungsfragen, *von Oertzen*

Aktuelle Fragen des Umwandlungssteuerrechts, *Heinemann/Schumacher*

Aktuelle Brennpunkte der Besteuerung von unternehmensnahen Stiftungen, *Lüdicke*

Fachinstitut der Steuerberater (Hrsg.)
Steuerberater-Jahrbuch 2016/2017
Zugleich Bericht über den 68. Fachkongress der Steuerberater Köln, 25. und 26.10.2016. *Herausgegeben im Auftrag des Fachinstituts der Steuerberater von StB und WP Prof. Dr. Thomas Rödder, StB und Prof. Dr. Rainer Hüttemann. 2017, 671 Seiten DIN A5, gbd. 99,– €. ISBN 978-3-504-62663-1*

Bilanzsteuerrecht
Neue Erkenntnisse zu Fragen des wirtschaftlichen Eigentums in der Steuerbilanz, *Brandis*

Steuerbilanzielle Fragen von Bewertungseinheiten, *Hennrichs/Hörhammer*

Aktuelle Fälle des Bilanzsteuerrechts, *Prinz*

Internationales Steuerrecht
Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats zum Internationalen Steuerrecht, *Wacker*

Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, *Ditz*

Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der Unternehmensbesteuerung, *Rupp/Blumenberg*

Umsatzsteuerrecht
Rechtsprechungs-Highlights zum Umsatzsteuerrecht, *Heuermann*

Neues aus der Rechtsanwendung – Organschaft und öffentliche Hand, *Filtzinger*

Aktuelles zum „Schutz des guten Glaubens" und Vorsteueraufteilung, *de Weerth*

Steuerrecht und besondere Beratungsrisiken
Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *Seer*

Die neue Investmentfondsbesteuerung für (Publikums-)Investmentfonds ab dem 1. Januar 2018 und die Übergangsregelungen, *Lang/Hagen*

Auswirkungen des neuen BMF-Schreibens zu § 153 AO – Eckpunkte eines innerbetrieblichen Kontrollsystems, *König*

Auswirkungen des neuen BMF-Schreibens zu § 153 AO, *Mack*

Jetzt bestellen:
www.otto-schmidt.de/jb16

ottoschmidt

Im März erscheint der neue Kirchhof.

Rechtsstand 1.1.2018

Der renommierte Kommentar zum EStG von Prof. Paul Kirchhof erscheint im März. Wissenschaftlich fundiert und zugleich praxisnah – verfasst von einem hochkarätigen Autorenteam aus Bundesrichtern, Hochschullehrern und Vertretern der Finanzverwaltung. Höchste Aktualität – mit Kommentierungen aller Änderungen des EStG durch zehn Änderungsgesetze – auf Rechtsstand vom 1.1.2018.

Kirchhof, EStG Kommentar. Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof und bearbeitet von 17 namhaften Experten. 17. neu bearbeitete Auflage 2018, ca. 2.800 Seiten Lexikonformat, gbd. ca. 170,– €. ISBN 978-3-504-23100-2.

Am besten gleich bestellen unter **www.otto-schmidt.de/kest17**

ottoschmidt

Es tut sich was.
Machen Sie sich bereit.

Flick/Wassermeyer/Kempermann
Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz *Kommentar.*
Herausgegeben und bearbeitet von RA/StB Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, RiBFH a.D. Dr. Michael Kempermann, RA/StB Dr. Johannes Baßler und RA/FAStR Dr. Nils Häck sowie 11 weiteren herausragenden Autoren. Loseblatt, rd. 4.000 Seiten in 3 Ordnern. 158,– € bei einem Abonnement für mindestens zwei Jahre. Ergänzungslieferungen etwa zweimal im Jahr. ISBN 978-3-504-26010-1

Das Doppelbesteuerungsabkommen ist die wichtigste Vereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz, nicht zuletzt wegen der traditionell sehr engen bilateralen Wirtschaftsbeziehungen. Dass es auch künftig nicht an Bedeutung verlieren wird, zeigen die laufenden Verhandlungen über seine Revision.

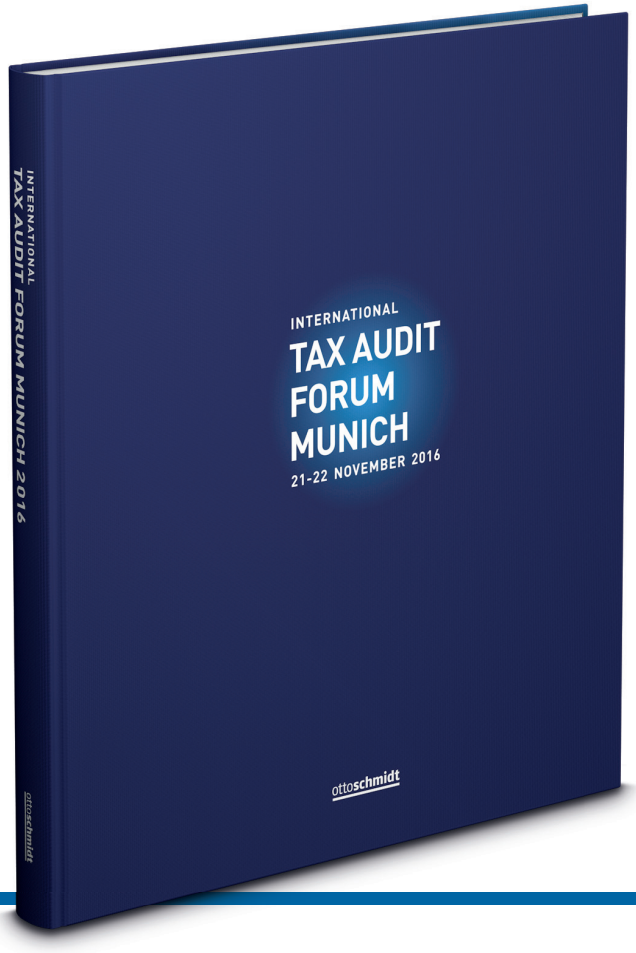
Hellwach bleiben Sie mit dem *Flick/Wassermeyer/Kempermann:* Ausgewiesene Experten aus beiden Ländern versorgen Sie mit topaktuellem Wissen, u. a. zu den Artikeln 9, 10, 15, 15a und 24 DBA-Schweiz sowie zu spezifisch schweizerischen Themen wie der revidierten Expatriates-Verordnung.

Starten Sie mit dieser ausgezeichneten Wortlautkommentierung bestens gerüstet in Ihre Beratungsarbeit. Leseprobe und Bestellung unter **www.otto-schmidt.de/dba**

Online Probe lesen
und bestellen!
Sack.de

ottoschmidt

International Tax Audit Forum Munich



Eisgruber/Oertel
International Tax Audit Forum Munich 2016
Herausgegeben von Dr. Thomas Eisgruber und Dr. Eva Oertel. 2018, 248 Seiten, Format 24 cm x 28 cm, gbd., Leineneinband, 349,– €.
ISBN 978-3-504-26108-5

Der Tagungsband dokumentiert die alle zwei Jahre stattfindende Veranstaltung „Tax Audit Forum". Im Rahmen der Konferenz werden reale, grenzüberschreitende Betriebsprüfungsfälle dargestellt, Prüfungsmethoden thematisiert und Rechtsfragen mit zahlreichen nationalen und internationalen Tagungsteilnehmern diskutiert.

Das Werk dokumentiert die Tagung einerseits „bildbandartig" und enthält andererseits die im Rahmen der Tagung erörterten, realen Betriebsprüfungsfälle sowie die sich anschließenden fachlichen Diskussionen. Der gesamte Tagungsband erscheint zweisprachig (deutsch/englisch). Sowohl das Format als auch die Ausstattung heben das Werk deutlich von der üblichen juristischen Fachliteratur ab.

Jetzt bestellen unter **www.otto-schmidt.de/taf2**

ottoschmidt

HAUFE.

EIN KLICK, DOPPELTE SICHERHEIT.

Jetzt mit Info-Paket zur Datenschutz-Grundverordnung!

HAUFE STEUER OFFICE GOLD

Bisher überzeugte die **Komplett-Lösung** mit 15 Top-Kommentaren von Haufe und Otto Schmidt. Bei EStG und KStG profitieren Sie jetzt neben den umfassenden Haufe Kommentaren von Frotscher/Drüen bzw. Frotscher/Geurts zusätzlich von den renommierten Kommentaren Dötsch/Pung/Möhlenbrock (KStG) und Littmann/Bitz/Pust (EStG) aus dem Schäffer-Poeschel Verlag. Das bedeutet für Sie **doppelte Rechts- und Gestaltungssicherheit** mit nur einem Klick.

Jetzt testen und noch viele weitere Vorteile entdecken:
www.haufe.de/steuer-office-gold
0800 72 34 244 (kostenlos)