Nr. 1 · Februar 2016 · S. 1–100
PVSt 6492

# 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, Mannheim
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

ottoschmidt

www.otto-schmidt.de

STEUER UND WIRTSCHAFT (StuW)
Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Gegründet 1922 von H. Reinach (Hrsg. bis 1934). Hrsg. seit 1934 C. Boettcher, bis 1936 mit W. Ehrhard, ab 1958 mit D. Leibrecht (1963 bis 1970 Alleinhrsg.). Mithrsg. waren E. Becker, O. Bühler, H. Dorn, R. Grabower, A. Hensel, O. Kahn, L. Mirre, J. Popitz, A. Prugger, O. Veiel, F. Zitzlaff.

Hrsg. 1971 bis 1973: K. H. Friauf, K.-H. Hansmeyer, G. Mann, G. Rose, G. Schmölders, K. Tipke; 1974 bis 1988: K. Tipke; 1989 bis 2014: Joachim Lang. Mithrsg. waren Dieter Birk, Karl Heinrich Friauf, LL.M., Norbert Herzig, Paul Kirchhof, Heinrich Wilhelm Kruse, Heinz-Jürgen Pezzer, Wolfram Reiß, Dieter Schneider, Joachim Schulze-Osterloh, Hartmut Söhn, Klaus Tipke, Franz W. Wagner, Franz Wassermeyer u.a.

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 Mail an StuW@otto-schmidt.de. Redaktionsschluss jeweils zum 15. 12., 15. 3., 15. 6., 15. 9.

VERLAG: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln.
Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

ERSCHEINUNGSWEISE: Die Hefte erscheinen jeweils zum 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11.

BEZUGSPREIS: Jahresabonnement 289 €, Einzelheft 96,40 €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig).

BESTELLUNGEN: bei jeder Buchhandlung und beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

REKLAMATIONEN: bei Ihrer Buchhandlung bzw. beim Verlag.

REZENSIONS-EXEMPLARE sind nur auf Anforderung erwünscht.

ANZEIGENVERKAUF: sales friendly Verlagsdienstleistungen, Pfaffenweg 15, 53227 Bonn, Tel. 0228/97898-0, Fax 0228/97898-20, E-Mail: media@sales-friendly.de, gültig ist die Preisliste 36 vom 1.1.2016.

URHEBER- UND VERLAGSRECHTE: Die Zeitschrift sowie alle in ihr enthaltenen einzelnen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.
1. 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.
2. Dieser urheberrechtliche Schutz gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden.
3. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Das 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.

DRUCK: rewi, Wissen.

# Inhaltsverzeichnis

## Editorial

J. Hey — Editorial — 1

## Internationales Steuerrecht

C. Watrin, M. Thomsen — Steuerstrategien deutscher Konzerne – die OECD als Retter? — 3

C. Pleil, S. Schwibinger — Entscheidungsharmonie und Qualifikationsverkettung als Methoden der Abkommensauslegung – eine Reflexion anlässlich der von der EU/OECD geführten Diskussion zur Einführung eines Korrespondenzprinzips im internationalen Steuerrecht — 15

## Gewinnermittlung

P. Velte — Perspektiven der Teilwertabschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung — 33

G. Brähler, C. Scholz — Steuer-Marketing in Deutschland? Eine empirische Untersuchung der GWG-Regelung auf die Preisgestaltung von B-to-B Versandhandelsunternehmen — 50

## Abhandlungen

B. Straßburger — Der Forderungskauf in der Umsatzsteuer — 63

S. Grotherr — Sollten die Inhalte von verbindlichen Auskünften in anonymisierter Form durch Offenlegung transparent gemacht werden? — 76

## Diskussion

S. Meyering, M. Gröne, M. Richter — Instandhaltungsverpflichtungen im Rahmen von Pachtverträgen — 91

S. Tiedchen — Zur Realisierung einer Instandhaltungsforderung eines Verpächters — 94

Aus der internationalen Diskussion — 96

## Tagungsbericht

M. Dobler — Bericht über die Sächsische Steuertagung 2015 in Dresden — 99

# Editorial

## Editorial

Steuervollzug 2.0 – so wird das aktuelle Reformvorhaben zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens[1] gelegentlich bezeichnet[2]. Es handelt sich um eines der großen Zukunftsthemen des Steuerrechts, das sich nicht darin erschöpfen darf, amtliche Formulare auf Papier durch elektronische Fassungen, den Postweg durch das Verschicken von E-Mails zu ersetzen, vielmehr werden neue Formen eines kooperativen Verwaltungsvollzugs denkbar[3]. § 89 Abs. 1 AO sieht zwar keine allgemeine Steuerberatung durch die Finanzbehörden vor, aber nichts spricht dagegen, die Online-Steuererklärung mit umfassenden Online-Hilfefunktionen zu versehen, mittels derer der Steuerpflichtige bei Abgabe der Erklärung seine Fragen direkt mit dem Finanzamt klären kann. *Roman Seer* hat in Heft 4/2015 den Begriff der „hoheitlich kontrollierten Selbstregulierung"[4] verwendet. Diese Verlagerung von Aufgaben auf die Steuerpflichtigen müsse durch Hilfsangebote der Finanzverwaltung (Auskünfte, tatsächliche Verständigungen, Akteneinsichtsanspruch) flankiert werden. Es geht also nicht nur um hoheitliche Kontrolle, sondern auch um „hoheitlich *assistierte* Selbstregulierung". Dazu ist es freilich erforderlich, die Automatisierung nicht ausschließlich in den Dienst des Risikomanagements der Finanzverwaltung zu stellen, sondern auch für Erleichterungen auf der Seite der Steuerpflichtigen und ihrer Berater zu nutzen. Dies impliziert es, die traditionelle Vorstellung vom Steuervollzug als einseitig hoheitlichen Akt zu überdenken.

Leider finden derartige Zukunftsfragen des Steuervollzugs und Besteuerungsverfahrens im wissenschaftlichen Diskurs bisher nicht die Beachtung, die ihnen gebührt. Dies mag daran liegen, dass es sich um eine (vermeintliche) Juristendomäne handelt und der Kreis der Autoren, die zum Steuerverfahren publizieren, sehr überschaubar ist. Die moderne Verwaltungswissenschaft, in der ganz oben Fragen des *E-Government* angesiedelt sind, ist aber eine Querschnittsmaterie, die in besonderem Maße auf Interdisziplinarität angelegt ist. Neben juristisch zu beantwortenden Fragen der Rechtsstaatlichkeit des Besteuerungsverfahrens können organisationswissenschaftliche Ansätze ebenso fruchtbar werden wie verhaltensökonomische. Der Steuervollzug bietet sich zudem in besonderer Weise für empirische Untersuchungen an. Durchsetzbarkeit sowie Erhebungs- und Befolgungskosten der Steuergesetze sind bislang weitgehend eine Blackbox[5]. Dies führt dazu, dass die diesbezüglichen Angaben in Gesetzesvorlagen oft wenig plausibel erscheinen. Doch genauso wenig befriedigend ist es, wenn auf der Gegenseite mit – nicht belegten – hohen Verwaltungskosten gegen Steuergesetze Stimmung gemacht wird[6].

Der Bedarf an Grundlagenarbeiten zum Steuervollzug ist beträchtlich, umso mehr wenn man den grenzüberschreitenden Vollzug mit in den Blick nimmt. So bemerkenswert es ist, dass sich im Oktober 2014 immerhin 51 Staaten vertraglich zu einem automatischen Informationsaustausch verpflichtet haben, werfen grenzüberschreitende Datenströme zwischen den Finanzverwaltungen eine Fülle von offenen Fragen auf, solange die nationalen Verwaltungsstandards stark divergieren. Das FG Köln hat zudem zu Recht ausreichende Rechtsgrundlagen für die grenzüberschreitende Zusammenarbeit im BEPS-Kontext angemahnt[7].

Über allen Risiken sollten die Chancen der internationalen Vernetzung und der Digitalisierung des Steuervollzugs indes nicht aus dem Blick geraten. Richtig verstanden birgt das *E-Government* Chancen für die Finanzverwaltung, die einzelnen Steuerberater und Steuerpflichtigen. Wird die Modernisierung in den Dienst eines gleichheitssatzkonformen Gesamtvollzugs gestellt, profitiert die Gemeinschaft der Steuerzahler.

Da passt es, dass auch STEUER UND WIRTSCHAFT online geht[8]. In der zweiten Jahreshälfte 2016 wird die Zeitschrift nicht nur einen eigenen Internetauftritt bekommen, sondern auch mit einem eigenen Modul in das Online-Angebot des Otto Schmidt-Verlages aufgenommen. Digital wird Print ergänzen, keineswegs ersetzen, aber die digitale Verfügbarkeit verspricht zum einen eine bessere und schnellere Verfügbarkeit im Ausland, wo STEUER UND WIRTSCHAFT durchaus geschätzt wird, zum anderen ermöglicht die Verlinkung mit dem übrigen Datenbestand deutlich komfortablere Recherchemöglichkeiten, wie etwa den unmittelbaren Zugriff auf in StuW-Beiträgen zitierte Urteile.

Welche Themen werden das Jahr 2016 sonst noch beherrschen? Bereits gesetzt ist die Fortführung der BEPS-Debatte. Das im letzten Herbst veröffentlichte

1 Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.12.2015, BR-Drucks. 631/15.

2 Vgl. z.B. den Aufsatztitel von *Deckers/Vieten*, FR 2015, 913.

3 S. hierzu vor dem Hintergrund der BEPS-Debatte auch *Ehrke-Rabel*, StuW 2015, 101 ff.

4 StuW 2015, 315 (321).

5 Deutlich etwa, wenn sich *Homburg* in der 7. Aufl. 2015 seines Lehrbuchs zur Allgemeinen Steuerlehre zu den Vollzugskosten auf eine RWI Studie aus dem Jahr 1984 bezieht.

6 Besonders zur Erbschaft- und Vermögensteuer finden sich hierzu viele unbelegte Behauptungen. Dass Bewertungsverfahren im Rahmen von Substanzsteuern besonderen Verwaltungsaufwand erzeugen, insbesondere wenn diese laufend erhoben werden, liegt auf der Hand, es trüge aber zur Versachlichung ungemein bei, wenn man wüsste, ob diese sich auf fünf oder fünfzig Prozent des Steueraufkommens belaufen. Zur diesbezüglichen Unsicherheit *Wiss. Beirat beim BMF*, Die Begünstigung des Unternehmensvermögens in der Erbschaftsteuer, 01/2012, 39.

7 Hierzu FG Köln v. 7.9.2015 – 2 V 1375/15, EFG 2015, 1769.

8 Bereits derzeit ist es möglich, über http://www.steuerrecht.uni-koeln.de/8755.html Inhaltsverzeichnisse und eine Beitragsvorschau online einzusehen.

Konvolut von Empfehlungen der OECD[9] bedarf intensiver wissenschaftlicher Aufarbeitung. Das für das Frühjahr 2016 angekündigte BEPS-Umsetzungsgesetz kommt aus meiner Sicht viel zu früh. Selbst dort, wo sich die OECD-Mitgliedstaaten völkerrechtlich gebunden haben, gibt es keine Notwendigkeit, dass Deutschland als Musterschüler eine Vorreiterrolle übernimmt. Selbstverständlich müssen auch völkerrechtliche Zusagen eingehalten werden – selbst wenn das BVerfG den fortgesetzten Vertragsbruch durch *treaty overrides* nicht für verfassungswidrig erklären sollte[10]. Es geht indes nicht darum, die Arbeiten der OECD im Nachhinein zu torpedieren, sondern nur um die Vermeidung übereilter Eingriffe in die Grundkonzeption des nationalen Steuersystems, wie sie insbesondere eine weitreichende allgemeine Korrespondenzregel mit sich brächte. Überdies sollten die OECD-Empfehlungen zum Anlass genommen werden, die BEPS-Initiative einer koordinierten Weiterentwicklung des internationalen Steuerrechts nicht nur als Einbahnstraße weiterer Verschärfung von Abwehrmaßnahmen zu verstehen, sondern den Bestand der Abwehrmaßnahmen, wie etwa das Außensteuergesetz, daraufhin zu analysieren, ob es einer Lockerung bedarf, um Doppelbesteuerung zu verhindern. Internationale Standards zielen eben nicht nur auf die Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung, sondern auch von internationaler Doppelbesteuerung. Für die Wissenschaft ist die BEPS-Diskussion ein Geschenk, liefert sie doch lauter sowohl empirisch als auch dogmatisch anspruchsvolle Fragen. Die Debatte ist auch in STEUER UND WIRTSCHAFT in vollem Gange (s. z.B. die Beiträge von *Watrin/Thomsen* und *Pleil/Schwibinger* in diesem Heft)[11].

Spätestens im Herbst 2016 werden sich zudem die Wahlkampfthemen herauskristallisieren. Ein Schwerpunkt könnte im Bereich der Familienbesteuerung liegen. Aufgegriffen haben *Ralf Maiterth* und *Malte Chirvi* das Thema bereits in Heft 1 des Jahrgangs 2015[12]. Unterschiedliche Familienvorverständnisse laden die Diskussion emotional auf. Welche Rolle der Steuergesetzgebung in diesem Umfeld zukommt, ist auch unter Ökonomen und Juristen nach wie vor umstritten. STEUER UND WIRTSCHAFT bietet sich an, die Positionen auszutauschen.

Köln, im Januar 2016 JOHANNA HEY

9 Zum Final BEPS-Package s. http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm.

10 Vgl. BVerfG-Verfahren 2 BvL 1/12 auf Vorlage des Ersten Senats des BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFH/NV 2012, 1056.

11 *Watrin/Thomsen*, StuW 2016, 3 ff.; *Pleil/Schwibinger*, StuW 2016, 15 ff.

12 *Maiterth/Chirvi*, StuW 2015, 18 ff.

# Internationales Steuerrecht

## Steuerstrategien deutscher Konzerne – die OECD als Retter?

Prof. Dr. CHRISTOPH WATRIN/Dr. MARTIN THOMSEN, Münster*

Inhaltsübersicht

I. Einführung
II. Analyse der Konzernsteuerquoten deutscher Konzerne
1. Datengrundlage
2. Analyse der kurzfristigen Konzernsteuerquoten
3. Vergleich zwischen nationalen und multinationalen Konzernsteuerquoten
4. Verteilung der kurz- und langfristigen Konzernsteuerquoten
5. Einfluss der Unternehmensgröße auf Steuerquoten
III. Verhinderung von Gestaltungsmissbräuchen durch die deutsche Steuerpolitik
IV. Kurzfristige Abweichungen von der gesetzlichen Steuerbelastung
V. Fazit

### I. Einführung

Die Diskussion über die Steuervermeidungsstrategien und Gewinnverlagerungen multinationaler Konzerne ist mittlerweile zu einem Dauerthema in der Politik, den Medien und der steuerrechtlichen Fachliteratur geworden.[1] Die Kritik richtet sich dabei nicht nur gegen Unternehmen, die Methoden zur steuerlichen Gewinnverschiebung ausnutzen, sondern auch gegen jene Staaten, welche die Steuerstrategien überhaupt erst ermöglichen.[2] Das Unverständnis über die Steuervermeidung multinationaler Konzerne hatte im Februar 2013 zur Konsequenz, dass die OECD ihren Bericht „Adressing Base Erosion and Profit Shifting"[3] veröffentlichte. Basierend auf dieser Handlungsempfehlung existiert seit Juli 2013 ein Aktionsplan[4], dessen 15 Maßnahmen die G20-Staaten bei der Bekämpfung des Phänomens Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) unterstützen und den globalen Besteuerungsrahmen in einem festgelegten Zeitrahmen stärken soll.[5] Die Bundesregierung hat sich für die OECD-Initiative stark gemacht und – gemeinsam mit Großbritannien und Frankreich – die Erstellung des ersten OECD Berichts finanziert.[6]

In der Wissenschaft gehen die Meinungen über die Notwendigkeit weiterer steuerpolitischer Maßnahmen gegen die Gewinnverlagerung und Steuervermeidung weit auseinander. Auf der einen Seite des Meinungsspektrums steht *Gabriel Zucman*, ein Schüler von *Thomas Piketty*, der das weltweite Offshore-Vermögen in Steueroasen auf 5.800 Mrd. € schätzt. Davon seien 80 % hinterzogen, den Finanzverwaltungen weltweit endstünde ein jährlicher Schaden i.H.v. 130 Mrd. €. Aus diesen Kalkulationen leitet er die Forderung nach einem weltweiten Finanzkataster, einer Vermögensteuer und einer Harmonisierung der weltweiten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ab.[7]

Auf der anderen Seite des Meinungsspektrums finden sich Stimmen, die zu Besonnenheit mahnen. So argumentieren *Rödder/Pinkernell*, dass die deutschen Maßnahmen zur Verhinderung weißer Einkünfte ausreichend seien und aggressive Steuervermeidung eher ein Problem ausländischer Konzerne sei.[8] *Schanz/Feller* listen zahlreiche Vorschriften auf, die Gewinnverlagerungen deutscher Unternehmen stark eingrenzen. Sie errechnen einen Median der Konzernsteuerquote von 19 % in 2011 und zeigen graphisch eine breite Streuung.[9] Die Deutsche Bundesbank errechnet auf der Grundlage einer kleineren Datenprobe einen Median von 29,8 %[10] für 2013.[11]

Der Forschungsbeitrag dieses Aufsatzes besteht darin, die Relevanz und Notwendigkeit der BEPS-Initiativen für deutsche multinationale Unternehmen zu hinterfragen. Dabei werden jedoch nicht die einzelnen Maßnahmen des Aktionskatalogs der OECD unter-

* *Prof. Dr. Christoph Watrin* ist Direktor des Instituts für Unternehmensrechnung und -besteuerung an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster. *Dr. Martin Thomsen* ist dort akademischer Rat.

1 Für Übersichtsartikel bzgl. der BEPS-Initiative s. *Dawid/Knopp*, IWB 2013, 591; *Eilers/Schmitz*, ISR 2013, 68; *Gillamariam/Binding*, DStR 2013, 1153 und *Wassermeyer*, EuZW 2014, 841.

2 Vgl. hierzu *Kuske/Kammer*, IWB 2014, 630.

3 Vgl. *OECD*, 2013, Adressing Base Erosion and Profit Shifting. Für eine Übersicht zum Aktionsplan s. bspw. auch *Pinkernell*, FR 2013, 737.

4 Vgl. *OECD*, 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

5 Vgl. in diesem Zusammenhang auch *Andresen*, RdF 2014, 138; *Pross*, DB 2013, 19 und *Kunde*, IWB 2013, 120.

6 Vgl. hierzu ebenfalls kritisch *Hey*, DB 2013, 21 und *Geberth*, GmbHReport 2014, 348.

7 Vgl. *Zucman*, Steueroasen. Wo der Wohlstand der Nationen versteckt wird, 2014.

8 Vgl. *Rödder/Pinkernell*, IStR 2013, 619.

9 Vgl. *Schanz/Feller*, BB 2015, 865.

10 Die Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 5.1.2015, 15, errechnet zum Vergleich nur für die DAX-Unternehmen 2013 eine durchschnittliche Konzernsteuerquote von 27 %.

11 Deutsche Bundesbank, Monatsbericht, Juli 2014, 67.

sucht.[12] Vielmehr geht es um die Frage, ob deutsche Konzerne eine aggressive Steuerplanung betreiben und so die eigene Steuerlast minimieren, wie es durch die Medien unterstellt wird. Ist die Entwicklung der deutschen Konzernsteuerquoten tatsächlich so bedrohlich, dass es auch in Deutschland als letzten Ausweg eines BEPS-Aktionsplans bedarf oder handelt es sich bei den immer wieder angeführten extrem niedrigen Steuerquoten um ein Phänomen, welches in erster Linie US-Konzerne betrifft?

Zur Untersuchung dieser Frage analysieren wir die Konzernsteuerquoten deutscher Unternehmen. Unsere Vorgehensweise unterscheidet sich dabei in mehreren Aspekten von bisherigen Analysen der Konzernsteuerquote im Zusammenhang mit der BEPS-Initiative. Im Vergleich zu *Schanz/Feller*[13] legen wir statt eines Ein-Jahres-Zeitraums einen Zehn-Jahres-Zeitraum zugrunde. Über die Studie der Deutschen Bundesbank[14] hinausgehend diskutieren wir unter Einbezug der Geschäftsberichte der deutschen Dax-Unternehmen eingehend, warum die Konzernsteuerquoten deutscher Unternehmen trotz Steuergestaltungsaktivitäten nicht stärker von der gesetzlichen Steuerbelastungsquote abweichen. Weiterhin unterscheidet sich unsere Untersuchung von vorhergehenden dadurch, dass wir auch eine Unterscheidung zwischen rein nationalen und multinationalen Konzernen vornehmen sowie den Einfluss unterschiedlicher Wirtschaftszweige und Unternehmensgrößen analysieren.

## II. Analyse der Konzernsteuerquoten deutscher Konzerne

### 1. Datengrundlage

Um eine Analyse der Konzernsteuerquoten deutscher Unternehmen vorzunehmen, wird in einem ersten Schritt die Entwicklung der durchschnittlichen Konzernsteuerquoten untersucht. Die Datengrundlage bilden die Konzernabschlüsse deutscher Unternehmen, die über die Amadeus-Datenbank (Bureau van Dijk) in den Jahren 2003 bis 2012 zur Verfügung stehen.[15] Der finale Datensatz umfasst 22.565 Firmenjahre von 4.253 deutschen Unternehmen.[16]

### 2. Analyse der kurzfristigen Konzernsteuerquoten

Zunächst werden die jährlichen effektiven Konzernsteuerquoten der im Datensatz enthaltenen deutschen Unternehmen berechnet.[17] Bei Betrachtung von Abbildung 1 lässt sich erkennen, dass im Jahr 2003 die durchschnittliche Konzernsteuerquote der im Datensatz enthaltenen deutschen Konzerne noch 38 % betragen hat. Zehn Jahre später, im Jahr 2012, beträgt die durchschnittliche Konzernsteuerquote nur noch 30,7 %. Es handelt sich demnach um einen Rückgang der durchschnittlichen Konzernsteuerquoten um mehr als sieben Prozentpunkte. Abbildung 1 stellt ebenfalls die sich ergebende Trendlinie dar, wenn die durchschnittliche jährliche Konzernsteuerquote (*KSQ*) auf den Zeittrend (*ZEIT*) regressiert wird.[18]

12 Siehe bspw. *Valta*, ISR 2014, 214 und *Fehling*, IStR 2014, 638 für eine kritische Würdigung der Maßnahme 1 (digitale Besteuerung); *Staats*, IStR 2014, 749 und *Valta*, ISR 2014, 249 hinsichtlich Maßnahme 2 (Neutralisierung der hybriden Gestaltung); *Becker*, IStR 2014, 704 für eine Ausarbeitung zu Maßnahme 5 (Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken); *Kuske/Kammer*, IWB 2014, 630, *Joachimesen*, IStR 2014, 865 und *Valta*, ISR 2014, 176 bzgl. Maßnahme 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch); *Naumann/Groß*, IStR 2014, 906 und *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch*, IStR 2014, 45 zur Maßnahme 8 (immaterielle Wirtschaftsgüter); *Pinkernell*, FR 2014, 964 und *Naumann/Groß*, IStR 2014, 792 mit einer kritischen Auseinandersetzung zu Maßnahme 13 (Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation) und *Pamperl*, SWI 2014, 502 hinsichtlich Maßnahme 15 (Entwicklung eines multilateralen Instruments).

13 Vgl. *Schanz/Feller*, BB 2015, 865.

14 Vgl. Deutsche Bundesbank, Monatsbericht, Juli 2014, 67.

15 Ausgehend vom ursprünglichen Datensatz (32.231 Firmenjahre) wird der Finanzsektor ausgeschlossen (362 Firmenjahre), da dieser anderen regulatorischen Gegebenheiten unterliegt und somit zu einer Verzerrung der Ergebnisse führen könnte. Firmenjahre mit einem negativen Vorsteuereinkommen werden nicht berücksichtigt (5.647 Firmenjahre), zudem müssen alle erforderlichen Determinanten zur Bestimmung der Konzernsteuerquote enthalten sein (673 Firmenjahre). Außerdem bleiben alle deutschen Konzerne unberücksichtigt, die keine Daten bzgl. ihrer Tochterunternehmen enthalten (1.236 Firmenjahre). Dies ist speziell für die spätere Analyse in Kapitel II.3 relevant, da diesbezüglich zwischen rein nationalen und multinationalen Konzernen unterschieden werden muss. Um die Interpretation der Ergebnisse zu gewährleisten, werden abschließend alle Firmenjahre ausgeschlossen, in denen die berechnete Konzernsteuerquote einen Wert größer 1 bzw. kleiner 0 aufweist (1.748 Firmenjahre).

16 Bei einem Vergleich der kurzfristigen und langfristigen Konzernsteuerquote werden für die Berechnung der langfristigen Konzernsteuerquoten nur die Unternehmen berücksichtigt, die in allen zehn Jahren des Erhebungszeitraums vorhanden sind.

17 Grundsätzlich wird die Konzernsteuerquote nach dem Wortlaut des International Accounting Standards (IAS) 12.86 als der Quotient aus Konzernsteueraufwand und Konzernjahresergebnis vor Steuern definiert und setzt sich folglich aus einer steuerrechtlichen und einer handelsrechtlichen Größe zusammen. Der Konzernsteueraufwand kann darüber hinaus in die Komponenten tatsächliche Steuern und latente Steuern aufgeteilt werden. Um die Konzernsteuerquote mit der Amadeus Datenbank zu ermitteln, wird für jedes Unternehmen die nachfolgende Berechnung durchgeführt: Ertragsteuern (#*Taxation*) dividiert durch das Vorsteuereinkommen (#*PTBI*). Da in der Amadeus Datenbank die Ertragsteuern nur in einer Gesamtposition angegeben werden (#*Taxation*), ist eine Unterteilung in tatsächliche Steuern und latente Steuern bei dieser Untersuchung nicht möglich. Speziell in US-amerikanischen Studien wird neben der o.g. Berechnung der Konzernsteuerquote häufig auch eine sog. *Cash ETR* (cash effective tax rate) berechnet, die im Zähler lediglich die tatsächlich gezahlten Steuern berücksichtigt. Aufgrund der ausschließlich aggregierten Darstellung des Konzernsteueraufwands (#*Taxation*) ist diese Berechnung mit der Amadeus Datenbank nicht möglich.

18 Für die Berechnung des Zeittrends wird von der Jahreszahl eines bestimmten Datenpunktes die Zahl 2003 subtrahiert, welche das Startjahr im Untersuchungszeitraum widerspiegelt. Demzufolge ergibt sich für Unternehmen i im Zeitpunkt t die folgende Regressionsgleichung (1): $KSQ_{i,t} = \alpha_0 + \beta_l \, ZEIT_t \, \varepsilon_{i,t}$.

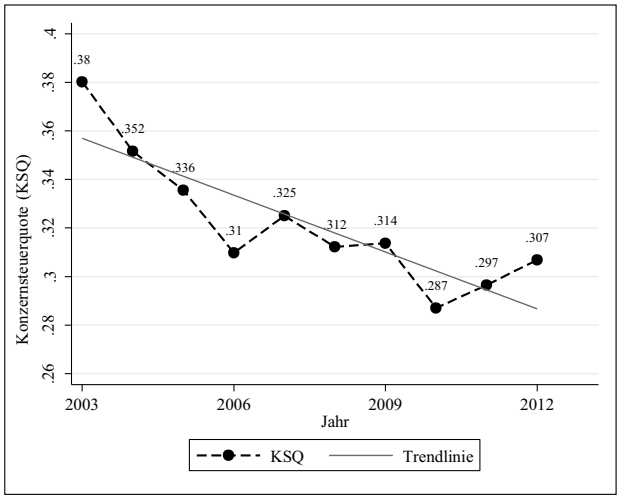


**Abbildung 1:** Entwicklung der Konzernsteuerquote deutscher Konzerne im Zeitablauf

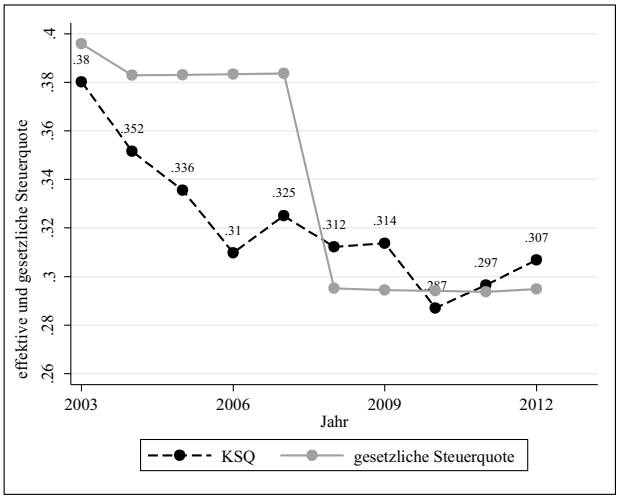


**Abbildung 2:** Gegenüberstellung der Konzernsteuerquote und der gesetzlichen Steuerbelastungsquote

Abbildung 1 zeigt einen statistisch signifikanten, durchschnittlichen Rückgang der Konzernsteuerquote von 0,78 % pro Jahr über den Untersuchungszeitraum.[19] Folglich ist innerhalb der letzten zehn Jahre ein signifikanter Abwärtstrend in den durchschnittlichen Konzernsteuerquoten erkennbar.

Wird dem Verlauf der Konzernsteuerquote jedoch die Entwicklung des gesetzlichen Steuersatzes gegenübergestellt, fällt das Urteil deutlich differenzierter aus. In Abbildung 2 ist ersichtlich, dass neben einem Rückgang der durchschnittlichen Konzernsteuerquote auch ein Rückgang der gesetzlichen Steuerbelastung im Zeitablauf zu verzeichnen ist.[20] Dieser Rückgang ist vornehmlich auf die Unternehmenssteuerreform 2008 zurückzuführen, wodurch der Körperschaftsteuersatz von 25 % auf 15 % reduziert wurde.[21] Zusätzlich zum Körperschaftsteuersatz enthält die in Abbildung 2 abgetragene gesetzliche Steuerquote auch den Solidaritätszuschlag sowie einen durchschnittlichen Gewerbesteuersatz, der ebenfalls im Zeitablauf marginal variiert.[22]

Abbildung 2 zeigt, dass neben der durchschnittlichen Konzernsteuerquote auch die gesetzliche Steuerbelastung einen signifikanten Abwärtstrend aufweist.[23] Im Durchschnitt ist die gesetzliche Steuerquote um 1,41 % pro Jahr zurückgegangen (statistisch signifikant).[24] Demzufolge ist im Untersuchungszeitraum die „Geschwindigkeit" des Abwärtstrends der gesetzlichen Steuerquote (1,41 % pro Jahr) höher als die der durchschnittlichen Konzernsteuerquote (0,78 % pro Jahr).[25]

Abbildung 2 lässt auch erkennen, dass der Verlauf der durchschnittlichen Konzernsteuerquoten in den ersten Jahren des Untersuchungszeitraums deutlich unterhalb der gesetzlichen Steuerquote liegt. Nach der Unternehmenssteuerreform 2008 liegen die Steuerquoten deutscher Konzerne allerdings in vier von fünf

19 Der t-Wert beträgt ./. 4,69; p-Wert = 0,002. Dabei ist der t-Wert in der vereinfachten Form das Verhältnis zwischen der empirischen Mittelwertsdifferenz und dem geschätzten Standardfehler der Mittelwertsdifferenz. Unter Zuhilfenahme der t-Verteilung kann unter Berücksichtigung der Freiheitsgrade einem empirischen t-Wert die entsprechende Wahrscheinlichkeit (p-Wert) zugeordnet werden, mit der eben dieser oder ein größerer t-Wert unter der Annahme der Nullhypothese auftritt.

20 Die Daten der gesetzlichen Steuerquoten werden dabei dem von KPMG jährlich erstellten Bericht bzgl. der weltweiten Steuersätze entnommen (KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey).

21 Im Jahr 2003 betrug der Körperschaftsteuersatz noch 26,5 %.

22 Für das Jahr 2012 errechnet sich die gesetzliche Steuerquote z.B. wie folgt: Der Körperschaftsteuersatz beträgt 15 %, zzgl. 0,825 % Solidaritätszuschlag (5,5 % auf 15 %) sowie Gewerbesteuer. Da die Gewerbesteuerhebesätze i.d.R. zwischen 200 % und 490 % variieren, ergibt sich eine Spanne der Gewerbesteuersätze zwischen 7 % und 17,15 %. Der durchschnittliche Hebesatz im Jahr 2012 lag bei ca. 390 %, so dass sich ein durchschnittlicher Gewerbesteuersatz von 13,65 % ergibt. Folglich beträgt die gesetzliche Steuerquote 29,48 % (15 % + 0,825 % + 13,65 %). Ein Betriebsausgabenabzug der gezahlten Gewerbesteuer ist nicht zulässig.

23 Analog zur Regressionsgleichung (1) kann auch der Zeittrend der gesetzlichen Steuerquote ermittelt werden, indem die gesetzliche Steuerquote (GSQ) auf den oben bereits erläuterten Zeittrend (*ZEIT*) regressiert wird. Folgende Regressionsgleichung (2) ergibt sich: $GSQ_{i,t} = \alpha_0 + \beta_l \, ZEIT_t \, \varepsilon_{i,t}$. Die Trendlinien wurden aus Übersichtlichkeitsgründen nicht in die Abbildung 2 eingefügt.

24 Der t-Wert beträgt ./. 5,43; p-Wert = 0,001.

25 Dies lässt sich auch empirisch zeigen, indem die Differenz zwischen durchschnittlicher Konzernsteuerquote und gesetzlichem Steuersatz (*KSQ – GSQ = DIFF*) auf den Zeittrend (*ZEIT*) regressiert wird. Regressionsgleichung (3): $Diff_{i,t} = \alpha_0 + \beta_l \, ZEIT_t \, \varepsilon_{i,t}$. Bei Ausführung dieser Regression hat der Koeffizient für den Zeittrend einen signifikanten Wert von 0,0065 (t-Wert = 2,09; p-Wert = 0,07). Da $\beta_l > 0$ ist, verläuft der Abwärtstrend der durchschnittlichen Konzernsteuerquote langsamer (durchschnittlich 0,65 % pro Jahr langsamer) als der Abwärtstrend der gesetzlichen Steuerquote.

Jahren (einzige Ausnahme 2010) oberhalb der gesetzlichen Steuerbelastung.[26]

Als Zwischenfazit lässt sich festhalten, dass der von den Medien in der jüngsten Vergangenheit kolportierte Eindruck „Die großen Konzerne zahlen immer weniger Steuern" differenziert betrachtet werden muss. Richtig ist, dass deutsche Konzernsteuerquoten durchschnittlich im Zeitablauf sinken. Zu beachten ist jedoch auch, dass der Gesetzgeber im Zeitablauf die gesetzliche Steuerbelastung für Konzerne immer weiter verringert hat. Ein Vergleich zeigt, dass der Rückgang der gesetzlichen Steuerbelastung signifikant stärker ist als der Rückgang der Steuerquote deutscher Konzerne. Berücksichtigt man den Rückgang der Steuersätze so liegen die Konzernsteuerquoten deutscher Unternehmen im Zeitablauf nicht unterhalb der gesetzlichen Steuerbelastungsquote.

Denkbar ist, dass sich die durchschnittlichen Konzernsteuerquoten verschiedener Wirtschaftszweige signifikant unterscheiden. Vielfach werden Internetunternehmen in Zusammenhang mit extremen Steuervermeidungsstrategien gebracht. Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft ist ein Thema im Rahmen des OECD-Aktionsplans. Um zu überprüfen, ob in Deutschland ein Besteuerungsproblem hinsichtlich der digitalen Wirtschaft besteht, wird für unterschiedliche Wirtschaftszweige die durchschnittliche Konzernsteuerquote über den gesamten Untersuchungszeitraum ermittelt.[27]

In Abbildung 3 ist erkennbar, dass, abgesehen von einer Ausnahme, die durchschnittlichen Konzernsteuerquoten der unterschiedlichen Wirtschaftszweige nur einer sehr geringen Streuung unterliegen. Die durchschnittliche Konzernsteuerquote schwankt in den Branchen zwischen 26,7 % (Sonstige Dienstleistungen) und 34,2 % (Energieversorgung). Der Industriezweig „Information und Kommunikation" findet sich im „Mittelfeld" wieder und kann somit anhand des vorliegenden Datensatzes nicht als Problemfeld identifiziert werden.[28] Lediglich der Wirtschaftszweig „Gesundheits- und Sozialwesen"[29] kann als Ausreißer bezeichnet werden und fällt deutlich aus der Verteilung. Die durchschnittliche Konzernsteuerquote beträgt für diese Branche lediglich 11,8 %. Die Ursache

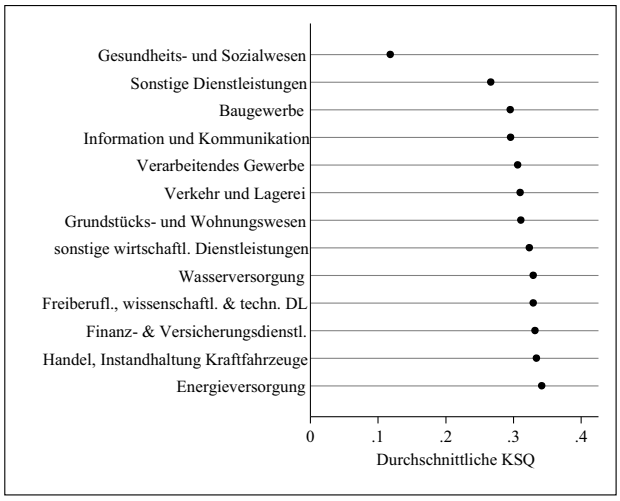


**Abbildung 3:** Durchschnittliche Konzernsteuerquoten anhand der NACE-Wirtschaftszweige

für diese niedrige durchschnittliche Steuerquote dürfte sein, dass Unternehmen des Gesundheits- und Sozialsektors in vielen Fällen gemeinnützig und damit steuerbefreit sind (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 und 4 AO i.V.m. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG).[30] Das senkt die durchschnittliche Steuerquote der gesamten Branche. Die niedrige durchschnittliche Steuerquote im Gesundheits- und Sozialsektor weist somit nicht auf besondere Gewinnverlagerungsstrategien hin, sondern beruht auf einer vom Gesetzgeber gewollten Entlastung mancher Unternehmen des Sektors.

Auf Basis dieser Untersuchung kann daher festgehalten werden, dass eine relativ einheitliche Besteuerung unterschiedlicher Wirtschaftszweige in Deutschland erreicht wird. Eine Besteuerungslücke (z.B. hinsichtlich der digitalen Wirtschaft) ist anhand der Analyse nicht erkennbar.

## 3. Vergleich zwischen nationalen und multinationalen Konzernsteuerquoten

Im Folgenden soll zur weitergehenden Analyse ein Vergleich zwischen nationalen und multinationalen

26 Dies lässt sich auch empirisch über die Schätzung der Regressionsgleichungen (1) – (3) zeigen. Die Konstante ($\alpha_0$) in der Regressionsgleichung (1) hat den Wert 0,3569. Dies bedeutet, dass die geschätzte durchschnittliche Konzernsteuerquote zu Beginn des Untersuchungszeitraums im Jahr 2003 35,69 % betragen hat und lag damit signifikant (in Gleichung (3) $\alpha_0$ = ./. 0,0467; t-Wert = ./. 2,78, p-Wert = 0,024) unterhalb der Konstanten der geschätzten gesetzlichen Steuerquote (in Gleichung (2) $\alpha_0 = 0{,}4037$). Aufgrund des stärkeren Abwärtstrends der Trendlinie der gesetzlichen Steuerquote liegen seit dem Jahr 2011 die durchschnittlichen Konzernsteuerquoten signifikant oberhalb der gesetzlichen Steuerquoten.

27 Für diese Untersuchung werden die in der Europäischen Gemeinschaft üblichen Klassifizierungen anhand von NACE Rev. 2 verwendet. Für detaillierte Informationen s.: http://www.bundesbank.de/Redaktion/DE/Downloads/Service/Meldewesen/Bankenstatistik/Kundensystematik/nace_rev.pdf?__blob=publicationFile. Wirtschaftszweige mit weniger als 100 Beobachtungen in dem o.g. 10-Jahres-Zeitraum werden in dieser Analyse nicht berücksichtigt, da eine repräsentative Aussage unter Umständen nicht möglich ist.

28 Der Industriezweig „Information und Kommunikation" beinhaltet zahlreiche Unternehmen, die dem Bereich der digitalen Wirtschaft zuzuordnen sind. So fallen z.B. aus unserem Datensatz die SAP SE, die Deutsche Telekom AG (beide Dax), die Software AG und die Xing AG (beide TecDax) unter diesen Wirtschaftszweig.

29 Der Wirtschaftszweig „Gesundheits- und Sozialwesen" umfasst nach NACE Rev. 2 die folgenden Bereiche: Gesundheitswesen (NACE Abteilung 86) enthält Krankenhäuser und Arztpraxen; Heime (NACE Abteilung 87) enthält u.a. Pflege- und Altenheime sowie Sozialwesen (NACE Abteilung 88) umfasst den Bereich der sozialen (Tages)Betreuung.

30 Wird allerdings ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG.

deutschen Konzernen vorgenommen werden.[31] Die Unterscheidung zwischen nationalen und multinationalen Konzernen wird im Datensatz dadurch vorgenommen, dass rein nationale deutsche Konzerne als solche definiert werden, dass sie ausschließlich deutsche Tochterunternehmen besitzen, während bei multinationalen Konzernen mindestens ein Tochterunternehmen seinen Sitz außerhalb der Bundesrepublik Deutschland hat.[32] Der Datensatz weist dabei die folgende Struktur auf: ca. 60 % der Beobachtungen[33] entfallen auf rein nationale Konzerne, während ca. 40 % der Beobachtungen[34] eine multinationale Ausrichtung erkennen lassen.

Speziell vor dem Hintergrund des BEPS-Aktionsplans wird immer wieder der Vorwurf deutlich, dass multinationale Unternehmen aufgrund nahezu unzähliger Möglichkeiten zur Steuerplanung die jeweilige Steuerbelastung drastisch reduzieren. Aus diesem Grund versucht der BEPS-Aktionsplan durch die Implementierung zahlreicher Maßnahmen, den Spielraum speziell für multinational ausgerichtete Konzerne deutlich einzudämmen.

Um einen Vergleich zwischen nationalen und multinationalen deutschen Unternehmen präzise durchzuführen, wird an dieser Stelle auf die nicht konsolidierten Abschlüsse der o.g. Konzerne zurückgegriffen. Dabei werden die Steuerquoten der Einzelabschlüsse der nationalen deutschen Konzerne mit den Steuerquoten der Einzelabschlüsse der multinationalen deutschen Konzerne verglichen. Bei den multinationalen deutschen Konzernen werden nur die Einzelabschlüsse des deutschen Konzernteiles berücksichtigt.

Unter Berücksichtigung der Einzelabschlussinformationen zeigt Abbildung 4 die Gegenüberstellung der durchschnittlichen Steuerquoten im Zeitablauf für rein nationale und für deutsche Teile multinationaler Konzerne.[35] Die gestrichelte Linie (schwarz) in Abbildung 4 bildet die durchschnittliche Steuerquote anhand der nicht konsolidierten Bilanzen der rein nationalen deutschen Konzerne ab, während die durchgezogene Linie (grau) die durchschnittlichen Steuerquoten deutscher Teile multinationaler Konzerne im Zeitablauf widerspiegelt.

Es wird deutlich, dass sowohl nationale als auch deutsche Teile multinationaler Konzerne einen deutlichen Abwärtstrend in den Steuerquoten anhand der Einzel-

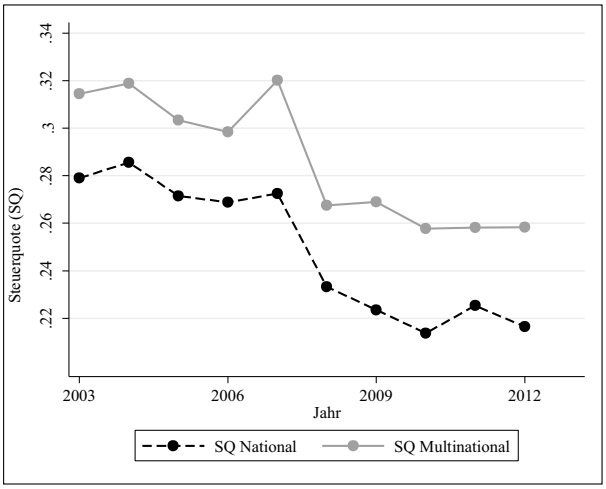


**Abbildung 4:** Gegenüberstellung der nationalen und multinationalen Steuerquoten anhand von Einzelabschlüssen

abschlüsse zeigen. Während in 2003 die durchschnittliche Steuerquote für nationale (multinationale) deutsche Konzerne noch 27,9 % (31,4 %) betragen hatte, waren sowohl nationale als auch multinationale Konzerne in der Lage die durchschnittliche Steuerquote auf 21,6 % (bzw. 25,8 %) zu senken. Wird an dieser Stelle erneut für beide Unterstichproben (national und multinational) die jeweilige durchschnittliche jährliche Steuerquote (*SQ*) auf den Zeittrend (*ZEIT*) regressiert, ergibt sich für beide Gruppen eine nahezu identische Abwärtsgeschwindigkeit. Für nationale (multinationale) Konzerne ergibt sich ein statistisch signifikanter, durchschnittlicher Rückgang der Steuerquote von 0,88 % (0,79 %) pro Jahr über den Untersuchungszeitraum.[36] Die Erkenntnisse aus Abbildung 4 entsprechen daher nicht dem weitverbreiteten Meinungsbild, dass sinkende Steuerquoten im Allgemeinen auf die ansteigenden Steuervermeidungsstrategien multinationaler Konzerne zurückzuführen sind. Für rein nationale Konzerne ist ein nahezu identischer Rückgang der Steuerquoten beobachtbar und zudem sogar eine geringere durchschnittliche Steuerbelastung erkennbar.

Allerdings gilt es zu beachten, dass bei der Berücksichtigung von Einzelabschlüssen gängige Steuerplanungsstrategien (z.B. Fremdfinanzierung, Verrech-

31 Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass bei der Ergebnisinterpretation dieser Untersuchung u.a. die folgenden Einschränkungen getroffen werden müssen. Da die Amadeus Datenbank nicht die Gesamtheit aller deutschen nationalen und multinationalen Unternehmen umfasst (d.h. es liegt keine Vollstichprobe vor), beschränkt sich der Aussagegehalt dieser Analyse ausschließlich auf einen Ausschnitt der deutschen nationalen und multinationalen Unternehmen. Aufgrund von unterschiedlichen Publizitätsanforderungen, mangelnder Datenverfügbarkeit und einigen gewählten Einschränkungen (z.B. keine Berücksichtigung des Finanzsektors, Verlustunternehmen etc.) sollten Rückschlüsse auf die gesamtwirtschaftliche Situation in Deutschland vermieden werden.

32 Dies wird auch in anderen Studien so gehandhabt. Siehe z.B. *Markle/Shackelford*, NTJ 2012, 493. In weiteren Tests (nicht abgebildet) wird die Definition von Multinationalität verändert (Multinationalität ab drei, vier oder fünf ausländischen Tochterunternehmen). Die Ergebnisse bleiben weitestgehend unverändert.

33 Entspricht 13.472 Firmenjahren.

34 Entspricht 9.093 Firmenjahren.

35 Grundsätzlich entspricht die Darstellungsweise von Abbildung 4 der Vorgehensweise in Abbildung 1. Allerdings werden in Abbildung 4 nationale und multinationale deutsche Konzerne separat voneinander untersucht. Darüber hinaus werden in Abbildung 4 die Steuerquoten anhand der Einzelabschlüsse der zuvor identifizierten Konzerne (Abbildung 1) ermittelt. Um aus dem Vergleich entsprechende Rückschlüsse ziehen zu können, werden bei den multinationalen Konzernen lediglich die Einzelabschlüsse des deutschen Konzernteils berücksichtigt.

36 Hinsichtlich der beiden Regressionen ergeben sich die folgenden statistischen Werte: Regression nationaler Konzerne (t-Wert = ./. 6,83; p-Wert = 0,000), Regression multinationaler Konzerne (t-Wert = ./. 5,48; p-Wert = 0,001).

nungspreise) nicht zwingend ihren Niederschlag in der Steuerquote finden. Dies liegt darin begründet, dass derartige Instrumente der Steuerplanung sowohl den Nenner als auch den Zähler der Steuerquote beeinflussen. Zu einem gewissen Grad kann diesem Problem entgegengewirkt werden, indem anstelle der Einzelabschlüsse auf die Konzernabschlüsse zurückgegriffen wird. In diesem Fall wird die Konzernsteuerquote aufgrund der Konsolidierung um Effekte aus internen Finanzierungsbeziehungen und Innenumsätzen bereinigt. Wird anstelle der Einzelabschlüsse aus diesem Grund auf die konsolidierten Abschlüsse der nationalen und multinationalen deutschen Konzerne zurückgegriffen, ergibt sich ein vergleichbares Bild wie in Abbildung 4 für die Einzelabschlüsse dargelegt. Die Verwendung der Konzernabschlüsse hat allerdings den Nachteil, dass bei den multinationalen Unternehmen nicht nur der jeweils deutsche Konzernteil als Vergleichsobjekt herangezogen werden kann. Dadurch schlagen auf die Konzernsteuerquote auch niedrigere ausländische Steuersätze durch.

Auffällig ist in Abbildung 4, dass im gesamten Zehn-Jahres-Zeitraum multinationale deutsche Konzerne bzgl. ihres inländischen Konzernteiles eine höhere durchschnittliche Steuerquote aufweisen als rein nationale Konzerne.[37] Obwohl multinationale Unternehmen über Steuerplanungsstrategien verfügen, die ausländische Steuersysteme einschließen und damit für rein nationale Unternehmen keine Alternative darstellen (z.B. Verrechnungspreisgestaltung), hat der durchschnittliche deutsche multinationale Konzern eine höhere effektive Steuerbelastung als ein durchschnittlicher rein nationaler Konzern.[38] Wenngleich dieses Ergebnis auf den ersten Blick nicht intuitiv erscheint, haben frühere empirische Untersuchungen eine ähnliche Tendenz festgestellt.[39] Auch eine aktuelle Studie von *Dyreng/Hanlon/Maydew/Thornock* kommt zu dem Schluss, dass die Steuerbelastung der US-Unternehmen in den letzten 25 Jahren gesunken ist (obwohl sich die amerikanischen Steuersätze nicht verändert haben), die Steuerbelastung der multinationalen US-Unternehmen aber durchweg über der rein nationaler liegt.[40] Dieses Ergebnis widerspricht der öffentlichen Wahrnehmung. Es passt zudem schlecht zu der außerordentlich niedrigen Belastung von Auslandsgewinnen einiger namhafter amerikanischer Konzerne.[41]

Es stellt sich die Frage, welche Gründe dazu führen könnten, dass multinationale, deutsche Konzerne im Durchschnitt eine höhere effektive Konzernsteuerquote aufweisen als rein nationale Konzerne. Dass multinationale Konzerne aufgrund ihres Internationalisierungsgrades über Steuergestaltungsmöglichkeiten verfügen, die für rein nationale Konzerne nicht in Betracht kommen, scheint unzweifelhaft zu sein. Dennoch scheint es neben diesen Steuergestaltungsmöglichkeiten bei multinationalen Konzernen auch zu Doppelbesteuerungen zu kommen, die diesen Effekt konterkarieren. Außerdem ist es denkbar, dass bei großen multinationalen Unternehmen, mit vielen Tochterunternehmen in zahlreichen Ländern, Ineffizienzen bzgl. der Steuergestaltung aufgrund von Übersichtlichkeitsproblemen auftreten.[42]

Darüber hinaus können in Einzelfällen auch steuerliche Regelungen zu einer höheren Belastung bei multinationalen Unternehmen führen. So kann beispielsweise der Bezug ausländischer Dividenden unter Umständen zu einer höheren Steuerbelastung führen als der Bezug inländischer Dividenden. Während die auf eine inländische Dividende anfallende deutsche Kapitalertragsteuer stets gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die deutsche Körperschaftsteuer angerechnet werden kann, ist eine Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer unter Umständen mangels Steuerpflicht der Dividende in Deutschland nicht möglich.[43] In diesem Fall wäre ein multinationaler deutscher Konzern schlechter gestellt als ein rein nationaler Konzern.

Weitere Gründe könnten z.B. Verrechnungspreisstreitigkeiten sein, die zu einer Erhöhung der Konzernsteuerquote führen. Zu einer Erhöhung der Konzernsteuerquote von multinationalen Unternehmen könnte es z.B. auch kommen, wenn bei einer Geschäftsbeziehung zwischen einer inländischen Tochtergesellschaft und einer ausländischen Muttergesellschaft, die keine eigene operative Tätigkeit durchführt, eine nachträgliche verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wird. Obwohl diese Dividende grundsätzlich nach Doppelbesteuerungsabkommen (bzw. Mutter-Tochter-Richtlinie) quellensteuerfrei gewesen wäre, wird die Steuerfreistellung bzw. -erstattung durch § 50d Abs. 3 EStG in diesem Fall ausgeschlossen. Dies hätte eine Erhöhung der Konzernsteuerquote dieses

37 Dieses Ergebnis bleibt bestehen, wenn ein multinationaler Konzern per Definition nicht bei einem ausländischen Tochterunternehmen angenommen wird, sondern erst bei drei ausländischen Tochterunternehmen. Selbst bei einer Definition von fünf ausländischen Tochterunternehmen liegt die durchschnittliche Konzernsteuerquote nur in einem Beobachtungsjahr unterhalb der Referenzgruppe.

38 Bei der Interpretation der Ergebnisse gilt es allerdings zu beachten, dass Multinationalität über die Anzahl der ausländischen Tochterunternehmen (überwiegend Kapitalgesellschaften) definiert wird. Es könnte daher möglich sein, dass als rein nationale definierte Konzerne trotzdem über Betriebsstätten im Ausland verfügen und das Ergebnis so beeinträchtigt wird.

39 In internationalen Studien wurde die Frage, ob multinationale oder rein nationale Unternehmen mehr Steuern zahlen, schon häufig untersucht. Siehe z.B. *Collins/Shackelford*, ITPF 1995, 55, *Altshuler/Mintz*, ITPF 1995, 7 und *Markle/Shackelford*, NTJ 2012, 493. Häufig wurden dabei US-amerikanische nationale und multinationale Unternehmen verglichen. Die Ergebnisse der einzelnen Studien widersprechen sich zum Teil, was unter Umständen an unterschiedlichen Untersuchungszeiträumen, unterschiedlichen Näherungsgrößen für Multinationalität und verschiedenen Kontrollvektoren liegen kann. Für einen Übersichtsartikel s. *Watrin/Ebert*, StuW 2013, 298. Eine analoge Vorgehensweise zu unserer Studie wählt auch das aktuelle Arbeitspapier von *Dyreng/Hanlon/Maydew/Thornock*: Changes in Corporate Effective Tax Rates Over the Past Twenty-Five Years, 2014.

40 Vgl. *Dyreng/Hanlon/Maydew/Thornock*: Changes in Corporate Effective Tax Rates Over the Past Twenty-Five Years.

41 Vgl. *Pinkernell*, FR 2013, 737.

42 Vgl. hierzu die Ergebnisse in Abbildung 6 in Kapitel II.5, die diese Aussage unterstreichen.

43 In diesem Fall ist die Auslandsbehandlung schlechter als die reine Inlandsbehandlung. Vgl. hierzu ausführlich *Watrin/Eberhardt*, IStR 2013, 814 (816).

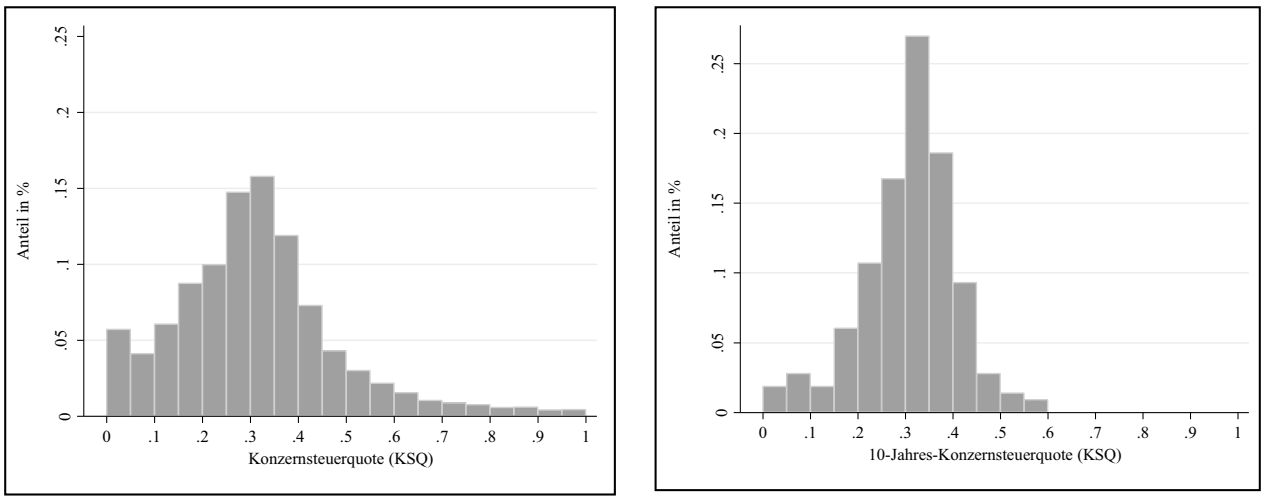


**Abbildung 5:** Verteilung der KSQ (10-Jahres-KSQ) im Untersuchungszeitraum

multinationalen Konzerns zur Folge, während eine nachträglich festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung an ein inländisches Mutterunternehmen unabhängig von dessen Tätigkeit körperschaftsteuerfrei bleiben würde.

Diese Beispiele legen den Schluss nahe, dass der deutsche Gesetzgeber zahlreiche Regeln eingeführt hat, die einen Missbrauch des internationalen Steuergefälles verhindern und im Ergebnis die Steuergestaltungsmöglichkeiten deutscher multinationaler Unternehmen effektiv einengen.[44]

## 4. Verteilung der kurz- und langfristigen Konzernsteuerquoten

Der Rückgang der durchschnittlichen Steuerbelastung sagt noch nichts über die Verteilung der Steuerquoten. Denkbar wäre, dass sich sehr niedrige und sehr hohe Konzernsteuerquoten im Durchschnitt ausgleichen.

Die Verteilung der Konzernsteuerquoten im Zeitraum zwischen 2003 und 2012 wird in Abbildung 5 ersichtlich. Im linken Histogramm wird deutlich, dass die jährlichen Konzernsteuerquoten einer starken Schwankung unterliegen. Die Verteilung zeigt in diesem Fall, dass jedes Intervall, wenngleich unterschiedlich stark ausgeprägt, zwischen 0 % und 100 % gefüllt wird. Erkennbar ist auch, dass die langfristigen deutschen Konzernsteuerquoten (rechtes Histogramm) ein anderes Bild zeigen: Extremwerte (d.h. langfristige Konzernsteuerquoten kleiner 10 % bzw. größer 50 %) treten deutlich seltener auf, vielmehr sammelt sich ein Großteil (73 %) der langfristigen Konzernsteuerquoten im Bereich zwischen 20 % und 40 %, während sich bei den jährlichen Konzernsteuerquoten nur 52,4 % in diesem Intervall finden. Eine Konzernsteuerquote kleiner als 20 %[45] wurde in der kurzen Frist in 24,6 % der Fälle festgestellt, langfristig zeigten dies nur noch 12,6 % der deutschen Konzerne. Ebenso ist eine langfristige Konzernsteuerquote über 40 % deutlich seltener (14,4 %) im Vergleich zu einer kurzfristigen Steuerquote im Intervall zwischen 40 % und 100 % (23 %).

Eine langfristige Konzernsteuerquote größer 60 % ist im gesamten Untersuchungszeitraum nicht beobachtbar. Die durchschnittliche Zehn-Jahres-Konzernsteuerquote über alle im Datensatz enthaltenen deutschen Konzerne beträgt 30,9 %. Im Vergleich dazu beträgt die durchschnittliche gesetzliche Steuerbelastung im Untersuchungszeitraum 34 %.

## 5. Einfluss der Unternehmensgröße auf Steuerquoten

Steuerplanung verursacht im Wesentlichen Fixkosten. Wird beispielsweise aus rein steuerlichen Gründen eine weitere Konzerngesellschaft gegründet, z.B. eine Holding- oder Finanzierungsgesellschaft, so sind die damit verbunden Kosten weitgehend unabhängig davon, wie viel Geschäft über diese Gesellschaft geleitet wird und wie hoch der damit verbundene Steuervorteil ist. Es liegt deshalb nahe zu vermuten, dass die Unternehmensgröße einen entscheidenden Einfluss auf die Höhe der kurzfristigen bzw. langfristigen Konzernsteuerquote hat. In Abbildung 6 werden dazu die Kriterien Bilanzsumme, Anzahl Mitarbeiter, Anzahl Tochterunternehmen und der Anteil multinationaler Konzerne für drei verschiedene Gruppen (Gruppe 1: Konzernsteuerquote $< 20$ %, Gruppe 2: $40$ % $<$ Konzernsteuerquote $\geq 20$ %, Gruppe 3: Konzernsteuerquote $\geq 40$ %) untersucht.

Auffällig ist, dass, im Vergleich zur Gruppe 2, sowohl die durchschnittliche Bilanzsumme als auch die durchschnittliche Anzahl der Mitarbeiter für die Gruppen 1 und 3 deutlich geringer ausfallen. Dies bedeutet, dass besonders große Konzerne (gemessen an der Bilanzsumme und der Mitarbeiterzahl) eher eine Konzernsteuerquote im mittleren Intervall zwischen 20 % und 40 % aufweisen. Die extremen Konzernsteuerquoten, sowohl besonders niedrige (< 20 %) als auch besonders hohe (40 %), werden eher von den kleineren Unternehmen erreicht. Dieses Ergebnis

44 Siehe hierzu im Detail auch Kapitel III.

45 Eine Konzernsteuerquote, die kleiner als 10 % ist, haben kurzfristig 9,8 % und langfristig 4,7 % der deutschen Unternehmen.

| | | Gesamt | *Gruppe 1* (KSQ < 20%) | *Gruppe 2* (40% < KSQ ≥ 20%) | *Gruppe 3* (KSQ ≥ 40%) |
|---|---|---|---|---|---|
| jährliche KSQ | Ø Bilanzsumme | 957 Mio. € | 430 Mio. € | 1460 Mio. € | 380 Mio. € |
| | Ø Anzahl Mitarbeiter | 3694 | 1848 | 5142 | 2268 |
| | Ø Anzahl Tochterunternehmen | 17,2 | 11,9 | 22,2 | 11,5 |
| | Ø Anteil Multinational | 40% | 28% | 46% | 38% |
| 10-Jahres-KSQ | Ø Bilanzsumme | 524 Mio. € | 362 Mio. € | 593 Mio. € | 320 Mio. € |
| | Ø Anzahl Mitarbeiter | 3733 | 2588 | 4350 | 1627 |
| | Ø Anzahl Tochterunternehmen | 19,7 | 11,5 | 23,1 | 9,8 |
| | Ø Anteil Multinational | 36% | 22% | 42% | 19% |

**Abbildung 6:** Konzernsteuerquote und Unternehmensgröße

trifft sowohl auf die kurzfristige als auch auf die langfristige Konzernsteuerquote zu.[46]

Hinsichtlich der durchschnittlichen Anzahl der Tochterunternehmen ist feststellbar, dass extreme jährliche Konzernsteuerquoten im Durchschnitt eher von deutschen Konzernen mit weniger Tochterunternehmen erreicht werden. Dieser Trend bestätigt sich im Durchschnitt auch bei den langfristigen Konzernsteuerquoten. Der in der Öffentlichkeit verbreitete Eindruck, dass deutsche Konzerne mit komplexen, undurchsichtigen Beteiligungsstrukturen die Steuerbelastung reduzieren, lässt sich im Rahmen dieser Untersuchung daher nicht bestätigen. Ebenso ist nicht erkennbar, dass im Durchschnitt vermehrt multinationale Konzerne besonders niedrige Konzernsteuerquoten ausweisen. Sowohl bei den kurzfristigen als auch bei den langfristigen Konzernsteuerquoten tritt sogar vielmehr das Gegenteil ein: vermehrt rein nationale Konzerne weisen eine Konzernsteuerquote unter 20 % auf. Der Anteil der multinationalen Konzerne beträgt in diesem Fall nur noch 28 % (22 %) bei den kurzfristigen (langfristigen) Konzernsteuerquoten, im gesamten Datensatz sind jedoch 40 % (36 %) multinationale Konzerne enthalten. Dieses Ergebnis deckt sich mit den Erkenntnissen aus Abbildung 4.

Als Zwischenfazit kann auf Basis dieser Untersuchung festgehalten werden, dass es deutschen Unternehmen kurzfristig durchaus gelingen kann, eine Konzernsteuerquote deutlich unterhalb der gesetzlich vorgesehenen Steuerbelastung zu erreichen. Ebenso scheint eine jährliche Konzernsteuerquote deutlich oberhalb der gesetzlichen Steuerbelastung möglich. In der langen Frist wird deutlich, dass sich die durchschnittlichen Zehn-Jahres-Konzernsteuerquoten überwiegend in dem Intervall zwischen 20 % und 40 % einpendeln. Dauerhaft sehr niedrige bzw. sehr hohe Konzernsteuerquoten stellen langfristig eher eine Ausnahme dar. Ein anderes Bild ergibt sich auch nicht für Unternehmen der digitalen Wirtschaft, für Großunternehmen oder für multinationale Unternehmen. Dies legt die Schlussfolgerung nahe, dass eher ein geringer gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht. Wenn in Deutschland allerdings Konzernsteuerquoten langfristig weniger stark als in anderen Ländern von der gesetzlichen Steuerquote abweichen, so ist nach den Ursachen hierfür zu fragen.

## III. Verhinderung von Gestaltungsmissbräuchen durch die deutsche Steuerpolitik

Ein langfristiges Absinken der Steuerbelastung unter die gesetzlich vorgesehene Belastungsquote könnte dadurch erschwert werden, dass der deutsche Gesetzgeber Besteuerungslücken, die sich auftun, schnell schließt und missbräuchliche Steuergestaltungen durch Gesetzesänderungen verhindert, sobald diese bekannt werden. Die deutsche Politik verfolgt damit möglicherweise seit Jahrzehnten einen anderen Ansatz als Staaten, die gezielt Steuervorteile aus Gründen der Standortpolitik eröffnen. Es lassen sich zahlreiche Beispiele dafür finden, dass der deutsche Gesetzgeber gegen Gestaltungen vorgeht, die seiner Meinung nach missbräuchlich sind:

Ein Fall ist der Wegzug ins Ausland. Schon im Jahr 1964 wurde auf die Sitzverlagerungen deutscher Unternehmen ins Ausland aufgrund zwischenstaatlicher

46 Allerdings gilt es zu beachten, dass der Einfluss von ertragsunabhängigen Steuereffekten bei Konzernergebnissen nahe dem Nullpunkt dominanter im Vergleich zu hohen Konzernergebnissen vor Steuern ist. Bei sehr niedrigen Vorsteuerergebnissen des Konzerns steigt die Konzernsteuerkurve gegen Unendlich an, so dass die Konzernsteuerquoten bei niedrigen Konzerngewinnen extrem volatil sind und erst mit steigenden Gewinnen an Stabilität gewinnen. Auf die Wirkung von einem negativen Konzernergebnis sei an dieser Stelle nicht näher eingegangen, da in dieser Analyse lediglich positive Konzernergebnisse untersucht werden. Für weitergehende Informationen zum Stabilisierungseffekt der Konzernsteuerquote s. auch *Kröner/Beckenhaub*, Konzernsteuerquote – Einflussfaktoren, Planung, Messung, Management, 2008, 27.

Steuergefälle mit einem BMF-Schreiben der deutschen Finanzverwaltung reagiert.[47] 1972 wurde in Deutschland das Außensteuergesetz (AStG) etabliert, welches hierzulande das wohl wichtigste Gesetz zur Verhinderung der Ausnutzung zwischenstaatlicher Steuergefälle darstellt.[48] Durch die Einführung von § 6 AStG reagierte die deutsche Gesetzgebung ganz gezielt auf den Wegzug eines deutschen Unternehmers im Jahr 1968 in die Schweiz und wollte durch die sog. „Lex Horten" die steuerfreie Verlagerung von stillen Reserven ins Ausland verhindern.[49] Aktuell wurde § 50i EStG durch das sog. „Kroatien-Gesetz" geändert,[50] um ein steuerfreies Auswandern eines Großaktionärs eines deutschen Automobilkonzerns unmöglich zu machen.

Seit 1992 wurde durch die Einführung und fortwährende Weiterentwicklung von § 8a KStG (Gesellschafter-Fremdfinanzierung) von Seiten der deutschen Gesetzgebung eine weitere Abwehrregelung für die Sicherung des deutschen Steuersubstrats geschaffen.[51] Im Dezember 2002 wurde diese Vorschrift vom EuGH[52] als europarechtswidrig eingestuft, so dass die Regelung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 durch die Zinsschrankenregelung ersetzt wurde (§ 4h EStG, § 8a KStG).

Als weitere Maßnahme zur Verhinderung des Verlustes von deutschem Steuersubstrat ist auch die Bestimmung von Verrechnungspreisen bei Funktionsverlagerungen (§ 1 Abs. 3 Sätze 5 bis 13 AStG) zu nennen, die ebenfalls als deutliche Verschärfung im Kampf gegen Minder- und Nichtbesteuerungen aufgefasst werden kann. Auch bei der BEPS-Initiative ist die Eindämmung von Spielräumen im Rahmen der Verrechnungspreisgestaltung ein gewichtiger Themenkomplex.[53] Die deutschen Regelungen im Außensteuerrecht gelten als äußerst streng, wurden in der Vergangenheit in verfahrens- und materiell-rechtlicher Hinsicht häufig verschärft und weisen teilweise eine überschießende Wirkung auf.[54] So wird z.B. § 50d EStG in regelmäßigen Abständen überarbeitet und erweitert.[55]

Auch wenn es sich bei den durch den deutschen Gesetzgeber ergriffenen Maßnahmen im Großteil um eher einzelfallorientierte, rein fiskalische Maßnahmen und nicht um ein tiefergehendes steuersystematisches Konzept handelt[56], so zeigt sich doch eine Grundhaltung gegenüber Steuergestaltungen, die unerwünscht sind: unabhängig von der Legislaturperiode und der gerade gegebenen Regierungsmehrheit geht die deutsche Politik gegen solche Steuerplanungsstrategien vor. Hierzu passt es, dass Deutschland bei internationalen Aktionsplänen gegen Steuerumgehung bemüht ist, eine Vorbildfunktion und Vorreiterrolle einzunehmen.[57] Als Beispiel kann dazu ein Vorschlag der EU-Kommission zur Anpassung der Mutter-Tochter-Richtlinie[58] im November 2013 herangezogen werden.[59] Die Initiative der EU-Kommission beinhaltet die Verhinderung der doppelten Nichtbesteuerung bei hybriden Finanzierungen und sollte bis zum 31.12.2015 in jeweils nationales Recht umgesetzt werden.[60] Die deutsche Gesetzgebung hat bereits vor der o.g. EU-Initiative im Juni 2013 durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (mit Wirkung zum 1.1.2014) das zuvor auf verdeckte Gewinnausschüttungen begrenzte Korrespondenzprinzip in § 8b KStG auf hybride Finanzierungen erweitert (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG)[61] und die Richtlinienänderung damit vorzeitig umgesetzt.[62]

47 Vgl. Steueroasenbericht vom 23.6.1964, BT-Drucks. IV/2412; s. hierzu auch *Weidmann*, FR 1964, 313.

48 Vgl. hierzu *Kahle/Wildermuth*, Ubg 2013, 405 (411).

49 Siehe dazu BFH v. 26.1.1977 – VIII R 109/75, BStBl. II 1977, 283 und auch mit Verweis zur Rs. „de Lasteyrie du Saillant" *Knies*, PIStB 2004, 256.

50 Mit dem „Kroatien-Gesetz" ist das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.7.2014 gemeint. Siehe hierzu BGBl. I 2014, 1266.

51 Vgl. hierzu auch *Kahle/Wildermuth*, Ubg 2013, 405 (406).

52 Vgl. EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst vs. Finanzamt Steinfurt, EuGHE 2002, I-11779.

53 Siehe hierzu sehr ausführlich *Andresen*, RdF 2014, 138.

54 Vgl. *Schönfeld*, IStR 2013, 592; *Rödder/Pinkernell*, IStR 2013, 622 sowie *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch*, IStR 2014, 45 (51).

55 In § 50d EStG werden Besonderheiten im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsabkommen geregelt. § 50d Abs. 3 EStG verhindert z.B. Gestaltungen in Form von Treaty-Shopping bzw. Directive-Shopping. Siehe diesbzgl. im Detail *Lehner*, IStR 2012, 389; *Dorfmüller*, IStR 2012, 423 und *Lüdicke*, IStR 2012, 540. Gegen eine Verschärfung sprechen sich aus: *Bärsch/Quilitzsch/Schulz*, ISR 2013, 358 (364) und *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch*, IStR 2014, 45 (51).

56 Vgl. hierzu *Hey*, DB 2013, 21. In diesem Beitrag wird ebenfalls deutlich, dass die Probleme der amerikanischen Hinzurechnungsbesteuerung als Hauptreiber für das Ausnutzen von Steueroasen durch US-basierte Unternehmen angesehen werden kann.

57 Auch im Koalitionsvertrag der Großen Koalition wurde z.B. festgehalten, dass unter Umständen auch „im Vorgriff auf internationale Regelungen" eine „angemessene Besteuerung" sichergestellt werden muss. Siehe hierzu auch *Schänzle*, BB 2014, 1.

58 Richtlinie 2011/96/EU.

59 Vgl. Europäische Kommission v. 25.11.2013, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

60 Doppelte Nichtbesteuerung von Erträgen aus hybriden Finanzierungen treten immer dann auf, wenn der Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft die Vergütungen als steuerlich abzugsfähige Zinsen deklariert und im Empfängerstaat von einer steuerfreien Dividende ausgegangen wird. Durch die Anpassung der Mutter-Tochter-Richtlinie soll die Steuerfreiheit der Dividende im empfangenden Mitgliedstaat nur insoweit gelten, wie die Zahlung bei der Tochtergesellschaft nicht abzugsfähig ist. Demzufolge ist der Empfängerstaat an die steuerliche Behandlung im Zahlstaat gebunden.

61 Vgl. *Desens*, IStR 2014, 825. Zur Neutralisierung der Effekte hybrider Steuergestaltungen hat der Finanzausschuss zudem dem Bundesrat empfohlen, § 4 EStG um einen Abs. 5 a zu ergänzen, um der Nichtbesteuerung von Einkünften bzw. einem doppelten Betriebsausgabenabzug bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte entgegenzuwirken. Eine Umsetzung in deutsches Recht durch das Zollkodexanpassungsgesetz erfolgte allerdings nicht.

62 Vgl. auch *Listl*, IStR 2014, 448 (450). Ebenso soll in den Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2015 eine Erweiterung der bestehenden Missbrauchsklausel in nationales Recht umgesetzt werden. Das Ziel dieser Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie ist die Vermeidung aggressiver Steuerplanung mittels Treaty-Shopping.

Die Beispiele zeigen, dass Deutschland spezielle Steuerregime zur Förderung von Inbound- und Outbound-Investitionen ablehnt. Im Gegenteil versucht man zu verhindern, dass gerade multinationale Unternehmen ungerechtfertigte Vorteile aus dem internationalen Steuergefälle ziehen. Im Ausland wird das Steuerrecht demgegenüber gezielt zur Ansiedlung ausländischer Unternehmen, auch in Form von Holding- und Finanzierungsgesellschaften, und zur Schaffung von Wettbewerbsvorteilen für heimische Unternehmen auf den Weltmärkten eingesetzt. Dies gilt auch innerhalb der Europäischen Union, in der eine fehlende Harmonisierung[63] Spielräume für eine Steuerpolitik zu Lasten anderer Mitgliedstaaten eröffnet.[64]

Die Niederlande, Irland und Luxemburg sind z.B. in den letzten Jahren Staaten gewesen, die Unternehmen besondere Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet haben. Das „Double Irish-Dutch-Sandwich" wird im BEPS-Aktionsreport der OECD von 2013 ausdrücklich erwähnt. Die Affäre um Luxemburg-Leaks hat die großzügige Praxis der Steuerabsprachen im Großherzogtum publik gemacht. Die USA haben mit dem Check-the-box Verfahren eine Möglichkeit geschaffen, die amerikanische Hinzurechnungsbesteuerung zu umgehen und erlauben es, immaterielle Wirtschaftsgüter steuergünstig in Oasenländer zu verschieben.[65] Für die USA haben *Dyreng/Hanlon/Maydew*[66] deshalb auch herausgefunden, dass ein Viertel der Unternehmen langfristig nur niedrige Steuerzahlungen leisten. Das grundsätzlich andere Bild, welches unsere Studie für Deutschland vermittelt, kann zumindest zum Teil auf einen anderen steuerpolitischen Konsens in der Bundesrepublik zurückgeführt werden.

## IV. Kurzfristige Abweichungen von der gesetzlichen Steuerbelastung

Wenn es der Politik gelingt, ein langfristiges Abweichen der Unternehmenssteuerbelastung von den gesetzlichen Steuersätzen für die Mehrzahl der Unternehmen zu verhindern, so zeigt Abbildung 5 doch, dass die jährliche Steuerbelastung zum Teil erheblich von den gesetzlichen Steuersätzen abweicht. Im Folgenden wird untersucht, ob solche Abweichungen auf Einmal- und Sondereffekte zurückzuführen sind.[67] Basis hierfür sind die Erklärungen, die von den Dax-Unternehmen in den Jahren 2011 bis 2013 im Anhang des Jahresabschlusses für abnormale Konzernsteuerquoten angeführt werden. Die von den Unternehmen angegebenen Gründe sind vielschichtig und können komprimiert in der folgenden Abbildung 7 zusammengefasst werden.

Ein Hauptgrund für besonders niedrige Konzernsteuerquoten sind Steuerbefreiungen. In Jahresberichten wird darauf verwiesen, dass Steuerbefreiungen bzw. Steuervergünstigungen im Ausland gegriffen haben.[68] Darüber hinaus wird genannt, dass die niedrige Konzernsteuerquote überwiegend auf steuerfreie Erträge im Allgemeinen[69] und auf steuerfreie Erträge aus der Neubewertung bzw. Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen zurückzuführen sei.[70] Diesbezüglich wurden auch steuerfreie Dividendenerträge und sonstige steuerfreie Einkünfte als Gründe für eine niedrige Konzernsteuerquote herangezogen.[71]

Nicht minder häufig werden als Grund für besonders niedrige Konzernsteuerquoten Steuererträge aus Änderungen bei latenten Steuern genannt. Es wurde darauf verwiesen, dass niedrige Konzernsteuerquoten dadurch herbeigeführt wurden, dass Steuererträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen auf aktive latente Steuern bzw. der Neueinschätzung aktiver latenter Steuern entstanden sind.[72] Ebenso wurde die Aktivierung latenter Steuern, deren Realisierung als wahrscheinlich gilt, als Einflussfaktor für eine niedrige Konzernsteuerquote angeführt.[73] Teilweise wurde auch nur allgemein von Steuerentlastungen aufgrund von Wertberichtigungen[74] oder von Änderungen hinsichtlich des Ansatzes und der Bewertung von latenten Steuern gesprochen.[75] Hinsichtlich passiver latenter Steuern wurde zudem genannt, dass Erträge aus der Auflösung dieser entstanden sind, die auf Wertminderungen von Vermögenswerten eines ausländischen Tochterunternehmens infolge eines Zusammenschlusses zurückzuführen sind.[76] Ebenso wurde auf einen einmaligen latenten Steuerertrag verwiesen, der aufgrund von geänderten anzuwendenden Steuersätzen entstanden war.[77]

63 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben. Vgl. EuGH v. 12.12.2006 – Rs. C-374/04 – *ACT*, EuGHE 2006, I-11718; v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 – *Amurta*, EuGHE 2007, I-9594; v. 19.11.2009 – Rs. C-540/07 – *Europäische Kommission/Italienische Republik*, EuGHE 2009, I-11007 und v. 3.6.2010 – Rs. C-487/08 – *Europäische Kommission/Spanien*, EuGHE 2010, I-4846.

64 Siehe auch *Hey*, DB 2013, 21 (22). Eine Ausnahme gegen diesen bisherigen Trend könnten die jüngsten Überlegungen sein, in Deutschland ebenfalls ein neues Steuersparmodell durch sog. Patent- und Lizenzboxen einzuführen.

65 Vgl. *Kowallik/Martin*, IWB 2004, 545.

66 Vgl. *Dyreng/Hanlon/Maydew*, The Accounting Review 2008, 61.

67 Vgl. hierzu auch *Rödder/Pinkernell*, IStR 2013, 619.

68 Vgl. hierzu die folgenden Konzernabschlüsse: Continental AG (2013), Deutsche Bank AG (2011) und Infineon Technologies AG (2013).

69 Vgl. hierzu die Konzernabschlüsse der Volkswagen AG der Jahre 2011 und 2012.

70 Vgl. die Konzernabschlüsse der Daimler AG aus den Jahren 2012 und 2013 sowie den Konzernabschluss der Munich RE AG von 2013.

71 Siehe hierzu ebenfalls den Konzernabschluss der Munich RE AG aus dem Jahr 2013.

72 Vgl. hierzu z.B. die Konzernabschlüsse der Daimler AG (2012) und der Infineon Technologies AG (2013).

73 Siehe hierzu den Konzernabschluss der Continental AG (2013).

74 Vgl. hierzu den Konzernabschluss der BASF SE aus dem Jahr 2012 (Projekt zur Entwicklung eines norwegischen Ölfelds).

75 Vgl. diesbezüglich den Konzernabschluss der Deutsche Bank AG von 2011.

76 Vgl. hierzu den Konzernabschluss der Deutsche Telekom AG aus dem Jahr 2012.

77 Siehe hierzu den Konzernabschluss der Merck KGaA (2013).

| Operative Gründe für extreme Konzernsteuerquoten | | |
|---|---|---|
| Kategorie | Beispiele | |
| | *niedrige KSQ* | *hohe KSQ* |
| *Latente Steuern* | Steuerertrag durch Aktvierung latenter Steuern, Auflösung passiver latenter Steuern | Steueraufwand durch Wertberichtigungen |
| *Steuerbefreiungen bzw. steuerliches Abzugsverbot* | Steuerfreie Erträge durch Dividenden, Neubewertung/Veräußerung von Anteilen | Steuerliches Abzugsverbot bei Wertminderungen GoF, Veräußerung von verlustträchtigen Anteilen |
| *Verluste* | Nutzung von Verlustvorträgen | Verluste aus Aktienbesitz nicht abziehbar |
| *Steuersätze* | Gewinn im Ausland mit niedrigen Steuersätzen | Gewinn im Ausland mit hohen Steuersätzen, negative Umstände in Ländern mit niedrigen Steuersätzen |

**Abbildung 7**: Ausgewählte Gründe für extreme Konzernsteuerquoten

Die Nutzung von Verlustvorträgen, für die in Vorjahren keine latenten Steueransprüche gebildet wurden[78], wird ebenso als Einflussfaktor für eine niedrige Konzernsteuerquote genannt wie die Auflösung von Steuerrückstellungen und -verbindlichkeiten.[79] Außerdem wurde darauf verwiesen, dass die Konzernsteuerquote niedrig ausgefallen ist, weil mit der Betriebsprüfung zu offenen Sachverhalten aus vorangegangen Wirtschaftsjahren eine positive Einigung erzielt werden konnte.[80]

Nicht unerwähnt sollten niedrige Konzernsteuerquoten aufgrund von Rückgriffen auf Vorjahrestatbestände bleiben. So sind z.B. Steuererträge im Zusammenhang mit der steuerlichen Veranlagung von Vorjahren bzw. aus geringen Steuern für Vorjahre entstanden.[81] Darüber hinaus wurde als Grund angeführt, dass niedrige Steuersätze im Ausland die Konzernsteuerquote reduziert haben, da die Gewinne in Ländern mit niedrigen Steuersätzen angefallen sind.[82]

Die Gründe für besonders hohe Konzernsteuerquoten sind ebenso vielschichtig. Zum einen wird genannt, dass steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen, wie z.B. die verlustträchtige Veräußerung von Unternehmensteilen[83] oder verlorene Rechtsstreitigkeiten[84], die Konzernsteuerquote in die Höhe treiben. Ebenso führt z.B. ein Steueraufwand aufgrund einer Ausfallentschädigung aus der Auflösung eines Kaufvertrags zu einer erhöhten Konzernsteuerquote.[85]

Analog zu den Gründen für niedrige Konzernsteuerquoten führt darüber hinaus ein Steueraufwand durch Wertberichtigung latenter Steuern in einer Vielzahl von Konzernabschlüssen zu einer Erhöhung der Konzernsteuerquote.[86] Auch Steuererhöhungen in anderen Ländern (z.B. Griechenland)[87] beeinflussen die Konzernsteuerquote genauso wie negative externe Einflüsse, wie z.B. Naturkatastrophen in Ländern mit niedrigen Steuersätzen.[88] Ebenso werden steuerlich nicht abziehbare Verluste aus Aktienbesitz als Grund für eine erhöhte Konzernsteuerquote angeführt.[89]

Die Gründe für eine besonders hohe oder besonders niedrige Konzernsteuerquote sind, wie die o.g. Ausführungen zeigen, eher auf Einmaleffekte zurückzuführen, die in den meisten Fällen nicht unmittelbar mit aggressiver Steuerplanung in Zusammenhang gebracht werden können. Als Ausnahme sei an dieser Stelle jedoch auf die Gewinne in ausländischen Staaten mit besonders niedrigen Steuersätzen verwiesen. Dass in solchen Fällen unter Umständen Verrech-

78 Vgl. hierzu den folgenden Konzernabschluss der Commerzbank AG (2012).

79 Bzgl. der Auflösung von Steuerrückstellung s. BASF SE (2012); bzgl. der Auflösung von Steuerverbindlichkeiten s. Deutsche Post AG (2013).

80 Vgl. hierzu Deutsche Post AG, Konzernabschluss aus dem Jahr 2013.

81 Vgl. hierzu die folgenden Konzernabschlüsse: Commerzbank AG (2011: „periodenfremde tatsächliche Steuern"), Daimler AG aus den Jahren 2012 und 2013 und Deutsche Telekom AG (2013). Bei der Deutschen Telekom AG wurde durch die geringeren Steuern für Vorjahre die Konzernsteuerquote auf 43 % „gesenkt".

82 Vgl. hierzu die folgenden Konzernabschlüsse: Continental AG (2013), Deutsche Bank AG (2011: „günstige geografische Verteilung der Gewinne") und Infineon Technologies AG (2013).

83 Siehe den Konzernbericht von der ThyssenKrupp AG aus dem Jahr 2013.

84 Siehe die Konzernberichte der Deutsche Bank AG aus den Jahren 2012 und 2013.

85 Vgl. hierzu den Konzernabschluss von der Deutsche Telekom AG aus dem Jahr 2011.

86 Vgl. hierzu die folgenden Konzernabschlüsse: Deutsche Telekom AG (2011, 2013), Commerzbank AG (2011, 2012), Munich RE AG (2011) und ThyssenKrupp AG (2012, 2013).

87 Vgl. hierzu den Konzernabschluss der Deutsche Telekom AG aus dem Jahr 2013.

88 Vgl. hierzu den Konzernabschluss der Allianz SE aus dem Jahr 2011.

89 Siehe hierzu ebenfalls den Konzernabschluss der Allianz SE aus dem Jahr 2011.

nungspreispolitik eine Rolle spielen kann, ist nicht auszuschließen. Diesbezüglich könnten die Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans durchaus eine wichtige Position einnehmen.

## V. Fazit

In den vergangenen Monaten stand das System der Gewinnverlagerung und Steuerverkürzung im Fokus der Boulevard- und Fachliteratur. Das Unverständnis in der Bevölkerung über die Möglichkeiten multinationaler Konzerne Gewinne regelgerecht an den Fisci vorbeizuführen, führte zu einer Dauerdebatte in der breiten Öffentlichkeit, wie diesen Steuervermeidungsstrategien ein endgültiger Riegel vorgeschoben werden kann. Der von der OECD für diese Zwecke in die Wege geleitete – und u.a. von Deutschland finanzierte – Plan „Base Erosion and Profit Shifting" (kurz: BEPS) einzudämmen, gilt in den OECD-Ländern als Heilsbringer. Deutschland hat diesbezüglich eine Vorreiterrolle eingenommen und gilt als Vorbild, wenn es darum geht, deutschen multinationalen Konzernen den Gestaltungsspielraum deutlich zu verengen.

Bei einem Blick auf die Entwicklung der effektiven Steuerquoten deutscher Konzerne wird deutlich, dass zwar durchaus ein Abwärtstrend in den durchschnittlichen Konzernsteuerquoten im Zeitablauf zu beobachten ist, dieser Trend sich allerdings auch in der Entwicklung der gesetzlichen Steuerquote widerspiegelt. Ebenso kann gezeigt werden, dass die durchschnittlichen Konzernsteuerquoten zwischen den verschiedenen Wirtschaftszweigen keine wesentlichen Unterschiede aufweisen. Deutlich wird auch, dass extreme Konzernsteuerquoten im Durchschnitt vermehrt von relativ kleinen Konzernen erzielt werden, die sich eher durch eine geringe Bilanzsumme, wenige Mitarbeiter und eine kleine Anzahl von Tochterunternehmen auszeichnen. Entgegen der öffentlichen Meinung haben große Konzerne mit vielen Mitarbeitern und Tochterunternehmen durchschnittlich eine Konzernsteuerquote zwischen 20 % und 40 %.

Es ist darüber hinaus festzustellen, dass die jährlichen Konzernsteuerquoten einer großen Streuung unterliegen, sich extreme Zehn-Jahres-Konzernsteuerquoten allerdings nur äußerst selten beobachten lassen. Dies zeigt, dass, wenn es sich bei niedrigen Steuerquoten tatsächlich um Steuerplanung handeln sollte, diese im Regelfall in der langen Frist nicht aufrecht gehalten werden kann. Vielmehr drängt sich der Eindruck auf, dass die beobachteten Effekte primär durch Einmal- und Sondereffekte getrieben werden, die größtenteils nicht mit aggressiver Steuerplanung zusammenhängen. Diese Beobachtung passt zu der Feststellung, dass der deutsche Gesetzgeber auftretende Besteuerungslücken schnell schließt, wie sich an zahlreichen Beispielen belegen lässt. Durch eine Unterteilung in rein nationale und multinationale Konzerne kann in dieser Untersuchung gezeigt werden, dass multinationale Konzerne in Deutschland im Durchschnitt eine höhere effektive Konzernsteuerquote haben als rein nationale Konzerne.

Auf Basis dieser Analyse stellt sich daher die Frage, ob Deutschland wirklich einen BEPS-Aktionsplan benötigt. Die Ergebnisse dieser Studie weisen überwiegend darauf hin, dass die Notwendigkeit eines umfangreichen BEPS-Aktionsplans für Deutschland eher angezweifelt werden sollte. Sollten sich die deutschen Gesetze durch den BEPS-Aktionsplan weiter verschärfen, besteht die Gefahr, dass der Wirtschaftsstandort Deutschland im Vergleich zu anderen Nationen an Wettbewerbsfähigkeit einbüßen wird.

# Entscheidungsharmonie und Qualifikationsverkettung als Methoden der Abkommensauslegung – eine Reflexion anlässlich der von der EU/OECD geführten Diskussion zur Einführung eines Korrespondenzprinzips im internationalen Steuerrecht

CHRISTOPH PLEIL/STEFAN SCHWIBINGER, beide Ulm*

Inhaltsübersicht

I. Einleitung
II. Grundsatz der Entscheidungsharmonie
1. Wesensmerkmale, Varianten und Bedeutung in der Rechtsprechung
2. Ursprung und Dogmatik
3. Anwendungsgrundsätze der Entscheidungsharmonie
III. Die Methode der Qualifikationsverkettung
1. Wesensmerkmale, Ursprung und Bedeutung in der Rechtsprechung
2. Dogmatische Herleitung
3. Anwendungsgrundsätze der Qualifikationsverkettung
IV. Gemeinsame Kritik und Herausforderungen
1. Souveränitätseingriff und stille Harmonisierung nationaler Steuerrechtsordnungen
2. Herausforderung der Ermittlung des ausländischen Rechts
V. Fazit

*Der Grundsatz der Entscheidungsharmonie und die Methode der Qualifikationsverkettung stellen zwei Ansätze dar, um Qualifikationskonflikte bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zu verhindern und damit unerwünschter Doppelbesteuerung sowie doppelter Nichtbesteuerung entgegenzuwirken. Jüngere Entwicklungen, wie das im Rahmen der BEPS-Initiative vorgestellte Korrespondenzprinzip, bieten aufgrund regelungstechnischer Ähnlichkeiten Anlass, beide Ansätze im Hinblick auf ihre dogmatische Begründbarkeit und Praxistauglichkeit erneut zu würdigen. Der erste Teil dieses Aufsatzes thematisiert den Grundsatz der Entscheidungsharmonie, während der zweite Teil näher auf die Methode der Qualifikationsverkettung eingehen wird. Einzelne Aspekte beider Ansätze stoßen dabei auf ähnliche Kritik. Diese werden im dritten Teil diskutiert.*

## I. Einleitung

Im OECD-Aktionsplan gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen[1] werden verschiedene Lösungsvorschläge zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten und daraus resultierender doppelter Nichtbesteuerung formuliert. Maßnahme 2 des Aktionsplans sieht ein Korrespondenzprinzip vor, das einen Steuerabzug bei hybriden Finanzinstrumenten nur zulässt, wenn die Zahlung in die Bemessungsgrundlage des anderen Vertragsstaats einbezogen wird.[2] Ein solches Prinzip findet sich ebenfalls in dem Richtlinienentwurf zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) durch den Rat der Europäischen Union.[3] Im deutschen Ertragsteuerrecht verwehrt § 8b Abs. 1 S. 2 KStG ab dem Veranlagungszeitraum 2014 die Freistellung von Dividenden, wenn diese beim Leistenden abzugsfähig waren,[4] und die Bundesländer drängen auf die Einführung eines allgemeinen Betriebsausgabenabzugsverbots im Falle eines grenzüberschreitend doppelten Betriebsausgabenabzugs oder einer mit dem Abzug verbundenen Nicht- oder Niedrigbesteuerung.[5]

All diesen Konzepten ist eines gemein; die steuerliche Behandlung im Inland berücksichtigt die steuerliche Behandlung im Ausland. In ihrer Herangehensweise und Problemlösungsstrategie erinnern sie daher an zwei im Kontext der Abkommensauslegung bekannte Ansätze zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten – den Grundsatz der Entscheidungsharmonie und die Methode der Qualifikationsverkettung.

---

* *Christoph Pleil*, M.Sc., und *Stefan Schwibinger*, M.Sc., sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Fachgebiet Wirtschafts- und Steuerrecht, Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung an der Universität Ulm. Die Verfasser danken *Prof. Dr. Heribert M. Anzinger* für wertvolle Anmerkungen und seine stete Diskussionsbereitschaft.

1 *OECD*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

2 *OECD*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 2: 2015 Final Report – Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, 2015, Rz. 119 ff. Eine Korrespondenzklausel für Dividendenzahlungen ist bereits in einigen neueren deutschen DBA (z.B. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Österreich 2000; Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-China 2014 (E)) enthalten und auch in der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage in Art. 22 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 Fall 2 DE-VG vorgesehen.

3 Rat der Europäischen Union v. 19.11.2014, Vorschlag für eine Richtlinie über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), RAT: 15756/14 LIMITE, Art. 83a. Unter der luxemburgischen Ratspräsidentschaft wurde weiter vorgeschlagen die korrespondierende Behandlung hybrider Gesellschaften für eine beschleunigte Umsetzung aus der GKKB auszugliedern. Siehe Rat der Europäischen Union v. 2.12.2015, RAT: 14544/15 LIMITE, Art. 11 f.

4 § 8b Abs. 1 S. 2 KStG in der Fassung des Art. 3 des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809).

5 BR-Drucks. 432/14(B) v. 7.11.2014, S. 12 ff. Obwohl § 4 Abs. 5a EStG im Steueränderungsgesetz 2015 letztlich nicht enthalten ist, wird mit seiner Einführung im Zuge der Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in 2016 gerechnet: *Körner*, IStR 2015, 449; *Ortmann-Babel/Gauß*, DB 2015, 2470, 2475.

Entscheidungsharmonie und Qualifikationsverkettung werden im deutschsprachigen Schrifttum schon seit Längerem diskutiert; hervorgegangen sind sie jeweils aus einem internationalen Diskurs, teilweise unter Beteiligung der OECD. In der Rechtsprechung des BFH wird der Begriff der Entscheidungsharmonie zunehmend verwendet, methodisch konsequent angewendet wird der Grundsatz jedoch nicht. Die Methode der Qualifikationsverkettung wurde hingegen bislang durch den BFH ausnahmslos abgelehnt. Demgegenüber sind beide Ansätze von ausländischen Obergerichten bereits angewandt worden.

Die zurückhaltende Rezeption des Grundsatzes der Entscheidungsharmonie und der Methode der Qualifikationsverkettung durch die nationale Rechtsprechung sowie die im Schrifttum an beiden Instrumenten nachhaltig geäußerte Kritik geben vor dem Hintergrund der Diskussion über die Einführung ähnlich wirkender Regelungen Anlass zur erneuten Analyse der dogmatischen Verortung und methodischen Praktikabilität beider Ansätze. Im Folgenden werden daher ihre Wesensmerkmale konsolidiert sowie die, ihrer Anwendbarkeit möglicherweise entgegenstehenden, praktischen Herausforderungen und Konflikte beleuchtet. Der Grundsatz der Entscheidungsharmonie wird dazu zunächst konturiert, indem die verschiedenen im Schrifttum verbreiteten Varianten identifiziert sowie voneinander abgegrenzt werden. Im Anschluss daran werden die in eine harmonische Auslegung einzubeziehenden Bezugsobjekte systematisiert und eine ihrer Bedeutung entsprechende Rangfolge entwickelt, bevor weitere praktische und methodische Herausforderungen bei der Anwendung des Grundsatzes diskutiert werden. Die Methode der Qualifikationsverkettung wird ausgehend von ihrer erstmaligen Herleitung erörtert. Hierzu wird die dogmatische Begründbarkeit der Methode kritisch gewürdigt, wobei auch auf die Bedeutung des OECD-Musterkommentars eingegangen werden muss. Die für die Anwendung der Methode geltenden Voraussetzungen und Konkurrenzen werden in einem nächsten Schritt, insbesondere im Hinblick auf das deutsche Recht, ergründet. Abschließend werden die mit beiden Ansätzen im Schrifttum verbundenen Befürchtungen vor Souveränitätseingriffen aufgegriffen und die für die praktische Anwendung bestehende Herausforderung der Ermittlung ausländischen Rechts betrachtet.

## II. Grundsatz der Entscheidungsharmonie

### 1. Wesensmerkmale, Varianten und Bedeutung in der Rechtsprechung

Der Begriff der Entscheidungsharmonie[6] kennzeichnet einen bei der Abkommensauslegung auf der Rechtsanwendungsebene durch eine abgestimmte abkommensrechtliche Bewertung des Sachverhalts wirkenden Ansatz zur Vermeidung von Zurechnungs- und Qualifikationskonflikten.[7] Diesem Ansatz zufolge soll diejenige Auslegung einer Abkommensnorm vertreten werden, die am ehesten Aussicht hat, in beiden Vertragsstaaten akzeptiert zu werden.[8] Im Zentrum der Entscheidungsharmonie steht dabei die Berücksichtigung von ausländischen Quellen. Sie bedingt, dass der Rechtsanwender die im anderen Vertragsstaat vertretenen Rechtspositionen zur Kenntnis nimmt und sich mit ihnen auseinandersetzt.[9] Mittelbares Ziel ist, DBA im Konsens zwischen den Vertragsstaaten einheitlich auszulegen. Obwohl dieses Ziel bei DBA[10] und auch allgemein bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge anerkannt ist,[11] wurde es nie vollständig verwirklicht. In der Rechtsprechung des BFH findet der Grundsatz der Entscheidungsharmonie seit einigen Jahren jedoch zunehmend Anwendung.[12] Im deutschsprachigen Schrifttum wird er zum Teil als geboten[13] angesehen und auch in anderen Rechtsordnungen wird der Grundsatz in unterschiedlichen Aus-

6 Alternativ wird auch der Begriff „Gebot der Entscheidungsharmonie" verwendet, im Englischen ist der Begriff „common interpretation" üblich, vgl. *Vogel*, 4 INT'L Tax & Bus. Law 1, 1986, S. 37 ff.; *Baker*, Double Tax Conventions, Introductory Topics, Rz. E.26 ff. (Juni 2001); *Arnold*, BIT 2010, 2, 11.

7 *Vogel*, StuW 1982, 111, 122 f.; *Vogel*, Über Entscheidungsharmonie, in FS Flick, 1997, S. 1043; *Henkel*, in: G/K/G, DBA-Kommentar, Grdl Abschnitt 4, Rz. 43 f. (März 2009); *Schönfeld/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Systematik, Rz. 92; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grdl, Rz. 114 ff. In der dt. Rspr. erstmals: BFH v. 9.10.1985 – I R 128/80, BStBl. 1988, 810.

8 *Vogel/Prokisch*, Generalbericht, in: CDFI 78a, 1993, S. 19, 28 f.; *Prokisch*, SWI 1994, 52.

9 *Vogel*, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl, Rz. 115. So auch schon *Bühler*, Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, 1964, S. 77 f. m.w.N. auch für den RFH, ohne den Begriff der Entscheidungsharmonie zu verwenden.

10 *Spitaler*, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 1936, S. 561 f.; *Flick*, in FS Spitaler, 1958, S. 151, 157 f. m.w.N.; *Vogel*, Über Entscheidungsharmonie, in FS Flick, 1997, S. 1043.

11 So auch schon *Lord Justice Scott* in *The Eurymedon* [1938] P. (Probate Division Law Reports) 41 (= [1938] 1 All E.R. (All England Law Reports) 122): „The maintenance of uniformity in the interpretation of a rule of law after its international adoption is just as important as the initial removal of divergence, but never easy to achieve.", damals bezogen auf die Auslegung eines multilateralen Seerechtsabkommens.

12 Erstmals: BFH v. 9.10.1985 – I R 128/80, BStBl. II 1988, 810. Vgl. *Reimer*, Der Rechtsvergleich im Internationalen Steuerrecht – Fragestellungen und Methoden, in: Lehner, Reden zum Andenken an Klaus Vogel, 2010, S. 89, 130 ff. und *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 114 ff. m.w.N. der in- und ausländischen Rspr.

13 Für ein Gebot: *Reimer* (FN 12) S. 89, 139 f.; *Schönfeld/Häck* (FN 7) Systematik, Rz. 92; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 115. Dagegen: *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, Rz. R 45; *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht. Eine Analyse des OECD-Partnership-Reports, 2004, S. 41; *Hahn*, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen: Der Grundsatz der Entscheidungsharmonie im Crash-Test, in FS Wassermeyer, 2005, S. 631, 645; *Hahn*, IStR 2012, 941, 948 f. Differenzierend: *Henkel* (FN 7) Grdl Abschnitt 4, Rz. 44 (März 2009).

prägungen angewandt,[14] wobei er nachrangig zu Subject-to-tax- und Switch-over-Klauseln ist.[15]

Während damit über das Ziel der Entscheidungsharmonie Einigkeit besteht, werden, bezogen auf die Methode, unterschiedliche Vorstellungen mit Entscheidungsharmonie verbunden.[16]

Teilweise wird unter dem Begriff der Entscheidungsharmonie die vollständige Orientierung an der Rechtsauffassung des anderen Staats verstanden. Dieses Verständnis der Entscheidungsharmonie als Gebot der Entscheidungsvereinheitlichung nähert sich der Methode der Qualifikationsverkettung.[17] Dem Ursprung und Ziel dieser Methode wird dieses Verständnis, wie im Folgenden gezeigt werden wird, nicht gerecht.

Alternativ wird unter Entscheidungsharmonie verstanden, dass beide Vertragstaaten im bilateralen Austausch eine vom nationalen Recht gelöste Abkommensauslegung finden sollen, in deren Folge das DBA symmetrisch ausgelegt wird.[18] In den Blick zu nehmen sind danach nur die Rechtsordnungen der Vertragsstaaten. Eine harmonische Auslegung wäre dann ausschließlich zwischen diesen beiden Staaten zu suchen. Daraus kann sich ergeben, dass wortlautgleiche Abkommensnormen aus der Sicht eines Staates im Verhältnis zu verschiedenen Vertragspartnern unterschiedlich auszulegen sind.

Zuletzt wird in einer Verallgemeinerung die Orientierung an der Auffassung der Mehrheit aller DBA-nutzenden Staaten vertreten.[19] Langfristiges Ziel dieser Methode ist die Herausbildung einer global einheitlichen und vom nationalen Recht autonomen DBA-Auslegung, auch mithilfe eines gemeinsamen Begriffsverständnisses, einer „internationalen Steuersprache".[20]

Darüber hinaus bestehen unterschiedliche Auffassungen zur Maßgeblichkeit des ermittelten Abkommensverständnisses. Ganz überwiegend wird eine strikte Bindung abgelehnt.[21] Eine Berücksichtigung der ausländischen Rechtsauffassung,[22] als Grundgedanke der Entscheidungsharmonie, wird oftmals nur in Abhängigkeit von bestimmten Variablen, wie dem Rang des Bezugsobjekts, der Übertragbarkeit der Entscheidung und deren Überzeugungskraft, bejaht.[23]

Die dargestellten Unschärfen spiegeln sich auch in der Bedeutung der Entscheidungsharmonie in der Rechtsprechung wider. Deutsche Gerichte verwenden den Begriff der Entscheidungsharmonie bei der Abkommensauslegung zwar zunehmend,[24] bleiben aber in der Anwendung inkonsistent.[25] Ein Beispiel bietet der BFH in seinem Vorlagebeschluss zur Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 10 EStG. Dem Verweis auf die „zwischenstaatlich gebotene[n] Entscheidungsharmonie" folgt lediglich ein Verweis auf das deutsche Schrifttum.[26] Eine methodisch gesteuerte Heranziehung der Rechtsprechung des DBA-Partners, in diesem Fall Italien, unterblieb hier[27] sowie auch in den allermeisten anderen Fällen.[28]

Im Ausland ist die Bezugnahme auf ausländisches Recht gerade für Common Law-Staaten wie Großbritannien,[29] Indien[30] und Australien[31] gut dokumentiert. Auch eine intensive Auseinandersetzung mit ausländischen Rechtsauffassungen findet dort statt,[32] ohne dass der Begriff der Entscheidungsharmonie oder

14 Mit einem Überblick: *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 28 f.; *Baker* (FN 6) Rz. E.26 (Juni 2001) sowie *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 115b f. Zweifelnd: *Arnold*, BIT 2010, 2, 11.

15 *Reimer*, IStR 2008, 551, 552 f.; *Reimer* (FN 12) S. 89, 128.

16 Eine Übersicht bietet *Hahn*, IStR 2012, 941. Siehe auch *Hahn* (FN 13) S. 631; *Reimer*, IStR 2008, 551, 552 f.; *Reimer* (FN 12) S. 89, 129 f.; *Pohl*, RIW 2012, 677, 681; *Gosch*, ISR 2013, 87, 91.

17 *Gosch*, ISR 2013, 87, 91.

18 *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 28 f.

19 *Wassermeyer*, IStR 2010, 37, 40.

20 *Bayer*, RabelsZ 1955, 603, 627; *Prokisch*, Does it make sense if we speak of an 'international tax language'?, in: Vogel, Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany, 1998, S. 103 ff.; *Reimer* (FN 12) S. 89, 140.

21 *Schwarz*, Schwarz on Tax Treaties, 4. Aufl. 2015, S. 123 ff.; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 117. Für eine strikte Bindung: *Lord Denning* in *Corocraft v. Pan American Airways* [1969] 1 Q.B. (Queen's Bench) 616, 655 (= [1968] 3 W.L.R. (Weekly Law Reports) 1273).

22 *Ritter*, BB 1984, 1109; *Vogel*, Der Grundsatz der Rücksichtnahme im deutschen innerstaatlichen Recht und im Völkerrecht, in FS Ritter, 1997, S. 771.

23 *Lord Diplock* in *Fothergill v. Monarch Airlines* [1981] A.C. (Law Reports, Appeal Cases) 251, 284 (= [1980] 2 All E.R. 696, [1980] 3 W.L.R. 209), House of Lords; *Vogel* (FN 10) S. 1043, 1055 f.

24 BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791; BFH v. 13.6.2012 – I R 41/11, BStBl. II 2012, 880; BFH v. 4.5.2011 – II R 51/09, BStBl. II 2014, 751; BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754; FG Köln v. 25.2.2014, – 8 K 2555/11, EFG 2014, 1114. Vgl. *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 115a mit zahlreichen w.N. für den BFH.

25 Vergleiche für diesen Befund: *Reimer* (FN 12) S. 89, 129 f.; *Reimer*, IStR 2008, 551, 552 f.; *Hahn*, IStR 2012, 941 ff.; *Schönfeld/Häck* (FN 7) Systematik, Rz. 92.

26 BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791 mit Verweis auf *Frotscher*, IStR 2009, 593, 597.

27 *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421, 426.

28 *Reimer*, IStR 2008, 551, 552 f.; *Reimer* (FN 12) S. 89, 129 f.; *Hahn*, IStR 2012, 941, 948; *Pohl*, RIW 2012, 677, 681.

29 Die nicht aus dem Steuerrecht stammenden Fälle *Corocraft Ltd. v. Pan American Airways Inc.* [1968] 2 W.L.R. 616, 1273, Court of Appeal; *James Buchanan & Co Ltd v. Babco Forwarding & Shipping (UK) Ltd* [1978] A.C. 141 (= [1977] 3 W.L.R. 907) und *Fothergill v. Monarch Airlines* [1981] A.C. 251 (= [1980] 2 All E.R. 696, [1980] 3 W.L.R. 209), House of Lords, die sich mit der Auslegung multilateraler Beförderungs- und Transportabkommen befassten, begründeten dort den Gedanken der Berücksichtigung ausländischen Rechts, welcher in der steuerrechtlichen Entscheidung *Commerzbank AG v IRC* [1990] S.T.C. (Simon's Tax Cases) 285, Chancery Divison aufgenommen wurde und in späteren Entscheidungen wie *Memec Plc v IRC* [1998] S.T.C. 754, Court of Appeal und *Ben Nevis v IRC* [2013] EWCA Civ (England and Wales Court of Appeal Civil Division) 578 (= [2013] S.T.C. 1579) zum festen Maßstab wurde.

30 *Visakhapatnam Port Trust v. CIT* (1983), 144 Income Tax Reporter (I.T.R.) 146.

31 *Thiel v. Federal Commission of Taxation* (1990), 21 Australian Tax Reports (A.T.R.) 531, 537, High Court; *Resource Capital Fund III LP v. Commissioner of Taxation* [2013] Federal Court of Australia (FCA) 363.

32 Siehe etwa den indischen Fall *Visakhapatnam Port Trust v. CIT* (1983), 144 I.T.R. 146; *Schwarz* (FN 21) S. 123–125 sowie die Empfehlungen des American Law Institute, Federal Income Tax Project, International Aspects of United States Income Taxation II, 1991, S. 55–58.

eine gesonderte Methode explizit verwendet wird. In der Tendenz scheint die Überzeugungskraft der Argumente für eine Auffassung stärker gewichtet zu werden als deren Quelle. In der Gesamtschau findet sich der Grundsatz der Entscheidungsharmonie zunehmend häufiger in den Urteilsbegründungen des BFH und vieler ausländischer Obergerichte.[33] Eine einheitliche Anwendung lässt sich jedoch, auch auf nationaler Ebene, nicht feststellen.

## 2. Ursprung und Dogmatik

### *a) Rezeption des internationalen Privatrechts im internationalen Steuerrecht*

Der Grundsatz der Entscheidungsharmonie[34] ist im internationalen Privatrecht (IPR) seit langem anerkannt und etabliert.[35] Die Wurzeln der Entscheidungsharmonie lassen sich dort bis ins Spätmittelalter zurückverfolgen und finden ihren Ursprung in dem Rechtsgrundsatz: „Diversitas fori non debet meritum causae vitiare." („Was rechtens ist, muss vor jedem Richter in der Welt Recht bleiben.")[36] *Savigny* sprach sich dafür aus, dass „die Rechtsverhältnisse, in Fällen einer Collision der Gesetze, dieselbe Beurtheilung zu erwarten haben, ohne Unterschied, ob in diesem oder jenem Staate das Urtheil gesprochen werde"[37]. Anfang des 20. Jahrhunderts bildete sich dann im Rahmen der Interessentheorie, welche das Partei-, Verkehrs- und Ordnungsinteresse als Kernelemente der internationalprivatrechtlichen Gerechtigkeit identifiziert,[38] eine Praxis der Berücksichtigung der Rechtsposition anderer Staaten bei der Ermittlung der zuständigen Rechtsordnung durch den Grundsatz der Entscheidungsharmonie aus.[39]

Aus dem Ordnungsinteresse, das Rechtssicherheit und -vorhersehbarkeit verbunden mit einer einheitlichen Rechtsanwendung verlangt, folgt das Ziel eines inneren und äußeren Entscheidungseinklangs, also der einheitlichen Rechtsanwendung sowohl bei nationalen als auch bei internationalen Sachverhalten.[40] Diese Zielsetzung kann in Konkurrenz zu anderen Interessen stehen – das Interesse an Entscheidungsharmonie (= äußerer Entscheidungseinklang) muss dann gegenüber den anderen Interessen abgewogen werden.[41]

In der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts wurde der Begriff der Entscheidungsharmonie aus dem IPR in das internationale Steuerrecht übernommen.[42] Die Begriffsbedeutung ist hier jedoch eine andere. Während im IPR von verschiedenen nationalen Kollisionsrechten ausgegangen wird, besteht bei DBA eine gemeinsame Textgrundlage. Im IPR sollen Kollisionsnormen eine einheitliche Anknüpfung bewirken, welcher die entsprechenden Sachnormen des Anwenderstaats nachgelagert sind. Dagegen beschränken die im internationalen Steuerrecht direkt in den DBA enthaltenen Sachnormen den räumlichen Anwendungsbereich des nationalen Steuerrechts.[43] Kollisionsnormen weisen die Zuständigkeit für den Sachverhalt zu und Sachnormen beurteilen ihn dann anhand des anwendbaren Rechts. In beiden Rechtsgebieten ist das Ziel des Grundsatzes die Identität des Auslegungsergebnisses in den Rechtsordnungen.[44] Der Gedanke der Entscheidungsharmonie findet daher auf verschiedenen Ebenen seinen Ausdruck – bei DBA auf der Sach- und im IPR auf der Zuordnungsebene.

Ob das im IPR bei Kollisionsnormen identifizierte Ordnungsinteresse auch bei Sachnormen des DBA als Begründung für eine harmonische Auslegung dienen kann, insbesondere da Sachnormen anderen Wertungen und Interessen folgen können, wird bezweifelt.[45] Das Ordnungsinteresse besteht jedoch unter anderer Bezeichnung, als Ausdruck der Staatsinteressen im Rahmen der internationalöffentlich-rechtlichen Abgrenzung der Befugnisse der Staaten im Verhältnis zum Einzelnen, auch im internationalen Steuerrecht: Eine mit der Reduktion von Qualifikationskonflikten einhergehende Verminderung der doppelten Nicht-Besteuerung sowie die Steigerung der Rechtssicherheit dient dem Staatsnutzen und liegt somit im Staatsinteresse.[46] Die Übertragbarkeit des sich aus der Interessentheorie ergebenden Gedankens der Entschei-

33 Zahlreiche Nachweise finden sich bei *Edwardes-Ker*, Tax Treaty Interpretation, 1994, Rz. 29.07–29.15; *Baker* (FN 6) Rz. E.28 (Juni 2001); *Ward*, Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties, in: Maisto, Courts and Tax Treaty Law, 2007, S. 161, 175 ff. und *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 115b.

34 Im IPR werden analog auch die Begriffe Entscheidungsgleichheit sowie Entscheidungseinklang verwendet, vgl. *Kegel/Schurig*, Internationales Privatrecht, 9. Aufl. 2004, S. 140.

35 *Bayer*, RabelsZ 1955, 603, 611; *Kropholler*, Internationales Privatrecht, 6. Aufl. 2006, S. 36 ff.; *v. Hein*, MünchKomm/BGB, 6. Aufl. 2015, Bd. 10, Einl. IPR, Rz. 5.

36 *Sturm*, Savigny und das iPR seiner Zeit, in: Coing, Ius Commune VIII: Vorträge zum 200. Geburtstag von F.C. von Savigny, 1979, S. 92, 107. Überliefert durch *Oldenburg*, Loci iuris communes, 1545, S. 70, 72.

37 *Savigny*, System des heutigen Römischen Rechts VIII, 1849, S. 27, ähnlich auf S. 32. Der Ausspruch zielt auf eine einheitliche Anknüpfung bei Kollisionsnormen ab, nicht auf eine Vereinheitlichung der Sachnormen. Eng damit verbunden ist der Gedanke der comitas gentium/comity of nations, welcher von *Huber*, *Voet* und *Story* entwickelt wurde, s. *Savigny*, S. 28, Fn. (f).

38 *Kegel/Schurig* (FN 34) S. 128 ff. Die Interessentheorie entwickelte sich auf Basis der Dogmatik der Interessenjurisprudenz, vgl. *Kahn*, Jherings Jahrbuch 40 (1899), S. 1 ff.; abgedruckt in *Kahn*, Abhandlungen zum internationalen Privatrecht, Bd. I, 1928, S. 310; *Kegel*, Begriffs- und Interessenjurisprudenz im internationalen Privatrecht, in FS Lewald, 1953, S. 259 ff.

39 *Reimer*, IStR 2008, 551. Wobei die Praxis das Ideal bislang nicht vollständig umgesetzt hat, s. *Zweigert*, RabelsZ 1973, 435, 436 ff.; *Neuhaus*, RabelsZ 1982, 4, 15 ff.; *Schotten/Schmellenkamp*, Das Internationale Privatrecht in der notariellen Praxis, 2. Aufl. 2007, § 3, Rz. 49, § 8, Rz. 382.

40 *Kegel/Schurig* (FN 34) S. 139 ff.

41 *Gündisch*, Personengesellschaften im DBA-Recht, 2004, S. 41; *Kegel/Schurig* (FN 34) S. 143 f.

42 *Vogel*, StuW 1982, 111, 122 f.; *Reimer*, IStR 2008, 551 f.

43 *Flick* (FN 10) S. 151, 162; *Kluge* (FN 13) Rz. B 5; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 44.

44 *Reimer*, IStR 2008, 551 f.

45 *Hahn*, IStR 2012, 941, 946 f.

46 *Ritter*, BB 1984, 1109, 1113; *Kegel/Schurig* (FN 34) S. 148 ff.; *Kluge* (FN 13) Rz. B 5.

dungsharmonie in das internationale Steuerrecht ist die Folge.

*b) Entscheidungsharmonie als Ausdruck der teleologischen Auslegung nach dem Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (WÜRV)*

Nach Art. 31 Abs. 1 WÜRV[47] ist der Wortsinn („ordinary meaning"), der systematische Zusammenhang („in their context") und das Telos („object and purpose") des Vertrags bei der Auslegung zu beachten. Die teleologische Auslegung ist dabei prinzipiell gleichberechtigt zu den anderen Auslegungsmethoden;[48] jedoch wird sie durch den Wortlaut der auszulegenden Vorschrift begrenzt.[49] Bei DBA kommt der teleologischen Auslegung allerdings eine besondere Rolle zu. Ein herausgehobener Gegenstand und Zweck von DBA ist die Vermeidung von Doppelbesteuerung.

Bedeutung erlangt der Vertragszweck auch durch den völkergewohnheitsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz.[50] Dieser besagt, dass der Nutzen des Vertrags wenn möglich gewahrt werden soll[51] und eine Auslegung den Vertrag nicht seiner Wirksamkeit berauben darf.[52] Bei Doppelbesteuerungsabkommen bedeutet das für den Anwender, dass er eine Doppelbesteuerung vermeiden muss, wenn dies auf dem Auslegungsweg erreichbar ist.[53] Dies gilt auch für die Vermeidung von doppelter Nicht-Besteuerung, sofern sie Vertragsziel ist. Dieses Ergebnis kann zuverlässig aber nur durch ein übereinstimmendes und harmonisches Vertragsverständnis zwischen den Vertragsparteien erreicht werden.[54] Diese Betonung des gemeinsamen Verständnisses unterstreicht Art. 33 Abs. 4 WÜRV,[55] der bestimmt, dass bei Bedeutungsdivergenzen eines Begriffs diejenige Bedeutung gewählt werden soll, die das Telos des Vertrags am besten zum Ausdruck bringt.[56] Der Grundsatz der Entscheidungsharmonie resultiert somit aus einem teleologischen Abkommensverständnis.

## 3. Anwendungsgrundsätze der Entscheidungsharmonie

*a) Rechtserkenntnisquellen und Bezugsobjekte der Entscheidungsharmonie*

Grundvoraussetzung, um den Vertragszweck durch Anwendung des Grundsatzes der Entscheidungsharmonie zu erfüllen, ist die Kenntnisnahme und Bewertung ausländischer Rechtsauffassungen. Primäre Rechtserkenntnisquellen und Bezugsobjekte einer harmonischen Auslegung sind Gerichtsurteile, die Verwaltungspraxis und Entscheidungen von Schiedsgerichten. Als sekundäre Quellen zur Prognose der ausländischen Auslegungspraxis können mögliche Vorgaben des Gesetzgebers zur Auslegung, das ausländische Schrifttum, Parallelabkommen sowie der OECD-Musterkommentar berücksichtigt werden.

*Ausländische Gerichtsurteile* zum selben DBA oder, mit Einschränkungen, zu DBA mit Drittstaaten[57] bringen das Abkommensverständnis eines Staates bezogen auf den Einzelfall zum Ausdruck. Sie bilden daher die Hauptbezugsobjekte des Grundsatzes der Entscheidungsharmonie.[58] Die *ausländische Verwaltungspraxis* ist bei der harmonischen Auslegung von DBA ebenfalls von primärem Interesse. Sie manifestiert sich in einseitigen Äußerungen der Verwaltung,[59] verbindlichen Verwaltungsauskünften[60] und bilateralen Auslegungsvereinbarungen. Ein weiteres Bezugsobjekt könnten die *Entscheidungen von Schiedsgerichten* bilden, die in einem Verfahren nach Art. 25 OECD-MA tätig werden. Da diese Entscheidungen in der Regel aber nicht veröffentlicht werden, scheiden sie derzeit aus diesem praktischen Grund als Bezugsobjekt aus.[61]

47 „A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose." Übereinkommen vom 23.5.1969, BGBl. II 1985, 926 ff. In Deutschland in Kraft getreten am 20.8.1987, BGBl. II 1987, 757 ff.

48 *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl. 1991, S. 344 f. Für das WÜRV: *Wassermeyer*, in Wassermeyer, DBA, Art. 3 MA, Rz. 78 (Okt. 2009); *Lampert*, Doppelbesteuerungsabkommen und Lastengleichheit, 2010, S. 63–65; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 109d. Für eine untergeordnete Rolle der teleologischen Auslegung: *Sinclair*, The Vienna Convention on the Law of Treaties, 2. Aufl. 1984, S. 130 ff.; *Engelen*, Interpretation of Tax Treaties under International Law, 2004, S. 173 ff.

49 Diese wurde schon in der Kommentierung des späteren Art. 31 WÜRV angemerkt, vgl. Ziff. 6 des Kommentars zu Art. 27 WÜRV, *International Law Commitee*, Yearbook of the International Law Commission, 1966, Vol II, S. 187, 219; *Larenz* (FN 48) S. 343; *Heintschel von Heinegg*, in: Ipsen, Völkerrecht, 6. Aufl. 2014, § 12, Rz. 16; *Pötgens/de Heer*, Intertax 2012, 54, 61. So auch der BFH v. 20.2.1979 – VII R 16/78, BStBl. II 1979, 268.

50 *Lauterpacht*, British Yearbook of International Law 1949, 48, 67 ff.; *Fitzmaurice*, British Yearbook of International Law 1951, 1, 18–20 m.w.N.; *Reimer*, ET 1999, 458, 461.

51 *Strobl*, in FS Döllerer, 1988, S. 635, 641.

52 *Verdross/Simma*, Universelles Völkerrecht, 1984, S. 494.

53 *Engelen* (FN 48) S. 179–185, 505. Ein striktes völkerrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung besteht gleichwohl nicht, vgl. *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 13 m.w.N.

54 *Prokisch*, SWI 1994, 52, 56 ff.; *Vogel* (FN 9) Einl, Rz. 114; *Pötgens/de Heer*, Intertax 2012, 54, 60; *Schönfeld/Häck* (FN 7) Systematik, Rz. 92.

55 „Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic text discloses a difference of meaning which the application of articles 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty, shall be adopted."

56 *Vogel*, StuW 1982, 111, 123; *Prokisch*, SWI 1994, 52.

57 *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 143.

58 *Reimer*, IStR 2008, 551, 554. Mit dem gleichen Befund für die europäischen Verfassungsgerichte: *Gelter/Siems*, AmJCompL 2014, 35, 79.

59 In Deutschland also z.B. BMF-Schreiben, vgl. BMF-Schreiben v. 26.9.2014, BMF IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258. Diese Praxis ist auch in anderen Staaten üblich, vgl. beispielsweise für Australien: Australian Taxation Office, Taxation Ruling TR 2001/13, Income Tax: Interpreting Australia's Double Tax Agreements.

60 Diese werden auch als „rulings" bezeichnet. In Deutschland etwa nach § 89 Abs. 2 AO, vgl. *Naumann*, IStR 2011, 683.

61 *Wijnen*, BIT 2013, 575, 576.

Zur Prognose der Entscheidungen von Gerichten und Verwaltungen als primären Bezugsobjekten sind sekundär folgende Prognosemittel heranzuziehen:

In den Fällen, in denen *gesetzgeberische Vorgaben*[62] zur Auslegung bestehen, ermöglichen diese Vorgaben eine gute Prognose der ausländischen Gerichts- und Verwaltungspraxis. *Ausländisches Schrifttum* erlaubt es, die zukünftige Rechtsprechung und Verwaltungspraxis anderer Staaten zur Auslegung von DBA zu ermitteln. Auch wenn in Abhängigkeit der jeweiligen Rechtstradition Unterschiede bei der Berücksichtigung des Schrifttums in der Rechtsprechung bestehen, so ist seine zunehmende Rezeption in Urteilen feststellbar.[63] *Parallelabkommen* des Vertragspartners können nur sehr eingeschränkt berücksichtigt werden, da jedes DBA individuell verhandelt wird und daher nicht stets der gleichen Systematik folgt. Trotz dieser starken Einschränkung besitzen Entstehungsgeschichte und Standardformulierungen von Parallelabkommen eine Indizwirkung bei der Ermittlung des Abkommensverständnisses.[64] Der *Kommentar zum Musterabkommen* der OECD, dessen Wirkung auf die Abkommensauslegung umstritten ist,[65] lässt Rückschlüsse auf die Verwaltungspraxis zu und stellt ein zulässiges Prognosemittel dar, wobei die Bedeutung des Musterkommentars für jeden Staat gesondert zu ermitteln ist.[66]

### b) *Rangfolge der Bezugsobjekte*

Die Rangfolge der Bezugsobjekte untereinander spielt insbesondere dann eine wichtige Rolle, wenn sich ihre Inhalte widersprechen. Für jede Rechtsordnung ist daher zunächst zu bestimmen, welche Instanz über die Auslegung von DBA im Einzelfall entscheidet.

*Ausländische Rechtsprechung* ist nach der Überzeugungskraft eines Urteils, dem Ansehen und Rang des Gerichts und der Bindungswirkung seiner Entscheidungen[67] in der jeweiligen Rechtsordnung zu bewerten.[68]

Das gilt entsprechend für die *Verwaltungspraxis*. Nationale Verwaltungsauffassungen sind nachrangig zu Auslegungsvereinbarungen zu gewichten, die speziell für DBA erzielt werden. Dies gilt vorbehaltlich der nationalen Verfassung,[69] insbesondere in föderalen Bundesstaaten muss die Verteilung der Verwaltungskompetenz nachvollzogen werden.

Das Rangverhältnis von *Gerichtsurteilen* zur *Verwaltungspraxis* als jeweils primären Bezugsobjekten lässt sich nicht a priori bestimmen. Bei innerstaatlichen Auslegungsdifferenzen kann der Vorrang einer Entscheidung in jedem Staat anders ausgestaltet sein. Während in Deutschland die Kompetenz der Rechtsprechung zur letztverbindlichen Auslegung erga omnes durch die Verwaltungspraxis bestritten wird, ist sie in anderen Ländern anerkannt.[70] Die Bestimmung des exakten Rangverhältnisses ist daher letztlich eine Aufgabe, die sich für jeden Staat neu stellt.[71]

Die Prognosemittel nehmen eine untergeordnete Rolle ein und dienen dazu, die Entscheidungspraxis im anderen Staat zu ermitteln und vorherzusagen. Sie sind untereinander, mit der Ausnahme gesetzgeberischer Vorgaben, die stets zuvorderst zur Prognose herangezogen werden müssen, gleichrangig.

Um trotz der nicht vollständig geklärten Rangverhältnisse eine praktikable Lösung für die Anwendung des Grundsatzes der Entscheidungsharmonie zu finden sowie dem Zeit- und Kostenaufwand bei der Betrachtung des ausländischen Rechts Rechnung zu tragen, bietet sich ein heuristischer Ansatz an, bei dem zunächst primär die verfügbaren Gerichtsentscheidungen, sodann die Verwaltungspraxis und schließlich die Prognosemittel berücksichtigt werden. Diese Priorisierung ist zum einen der Autorität der jeweiligen Quellen geschuldet, zum anderen unterstellt sie eine dieser Reihenfolge entsprechende leichtere Verfügbarkeit.

### c) *Das Informationsproblem bei der Ermittlung ausländischer Entscheidungen*

Eine Herausforderung bei der Anwendung des Grundsatzes der Entscheidungsharmonie, die häufig als Argument gegen seine Anwendung angeführt wird, ist der schwierige Zugang zu ausländischen Entscheidungen.[72] Dieser wird durch Methodenunterschiede und praktische Hindernisse begründet und setzt einer praktischen Anwendung des Grundsatzes außerhalb

62 Etwa in Form eines Auslegungsgesetzes. Angedacht in Österreich und Deutschland: *Loukota*, SWI 1997, 285; *Bleschick/Kammeter u.a.*, DStR-Beih. 2013, 61, 62. Umgesetzt in Kanada: Income Tax Conventions Interpretation Act, Revised Statues of Canada, 1985, c. I-4.

63 *Edwardes-Ker*, Interpretation of Tax Treaties, 1994, Rz. 30.01–30.03 m.w.N.; *Ward* (FN 33) S. 161, 186; *Schwarz* (FN 21) S. 122 f.

64 *Vogel*, Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Steuerberater-Jahrbuch 1983/1984, S. 373, 378 ff.; *Reimer* (FN 12) S. 89, 119 f.; *Schönfeld/Häck* (FN 7) Systematik, Rz. 95; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 141–145.

65 Vgl. Gliederungspunkt III. 2. d).

66 Für die Bedeutung in 37 verschiedenen Rechtsordnungen vgl.: *M. Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Treaties, 2012.

67 Als völkerrechtliche Rechtsquelle kommen Urteile nicht in Betracht, sondern nur als Rechtserkenntnisquelle. Vgl. *Larenz* (FN 48) S. 432; *Prokisch*, SWI 1994, 52, 54 f. mit Verweis auf Art. 38 IGH-Statut; *Reimer*, IStR 2008, 551, 554 sowie *Streinz*, in: Sachs, GG, 7. Aufl. 2014, Art. 25, Rz. 28.

68 *Lord Diplock* in *Fothergill v. Monarch Airlines* [1981] A.C. 251, 284 (= [1980] 2 All E.R. 696, [1980] 3 W.L.R. 209), House of Lords; *Vogel* (FN 10) S. 1043, 1055 f.

69 *Avery Jones*, EC Tax Review 1999, 4; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 136.

70 *Rüthers*, RabelsZ 2015, 142, 156 ff. m.w.N.

71 Besonders deutlich wird diese Problematik im deutschen Recht anhand der Praxis der Nicht-Anwendungserlasse vgl. *Desens*, Bindung der Verwaltung an die Rechtsprechung – Bedingungen und Grenzen für Nichtanwendungserlasse, 2011, S. 96 ff.; *Jachmann*, Die Rechtsprechung des BFH als Ausübung der dritten Staatsgewalt, in FS Spindler, 2011, S. 115, 121 ff.

72 Der Begriff der Entscheidung umfasst hier Gerichts- und Verwaltungsentscheidungen. Zu ersteren vgl. *Bayer*, RabelsZ 1955, 603, 625 f.; *Vogel*, StuW 1982, 111, 123.

des eigenen Sprach- und Rechtsraums deutliche Grenzen.[73]

Methodische Unterschiede können durch die historische Herkunft einer Rechtsordnung, deren spezifische juristische Denkweise, besondere Rechtsinstitute und dort üblicherweise verwendete Quellen und Auslegungsmethoden begründet sein[74] und die Prognose zukünftiger Entscheidungen, für eine diesem Rechtskreis fremde Person, zu einer Herausforderung machen. Als praktische Hindernisse erweisen sich Verständnisschwierigkeiten, die durch Sprachbarrieren begründet werden,[75] sowie die Suche und Beschaffung aktueller ausländischer Entscheidungen.[76]

Diesen Herausforderungen kann auf verschiedene Art und Weise begegnet werden. Einen umfassenden Lösungsansatz bieten Datenbanken, die rechtsordnungsübergreifend Entscheidungen zur Abkommensauslegung sammeln und redaktionell bearbeitet herausgeben.[77] Die zurzeit größte und leistungsfähigste Datenbank ist die des IBFD in Amsterdam, die seit 2005 besteht und über 5000 Entscheidungen zu DBA enthält.[78] Im englischen Schrifttum erscheinen zudem Berichte über die Abkommenspraxis zahlreicher Länder, die durch rechtsvergleichende Werke ergänzt werden, in denen landeskundige Autoren einen Überblick über relevante Methoden, Entscheidungen und Schrifttum bieten.[79] Kleinere und wirtschaftlich unbedeutendere Länder fehlen jedoch oft in diesen Vergleichen, so dass die Anwendung des Grundsatzes der Entscheidungsharmonie dort stark erschwert sein kann.

Weitere Möglichkeiten, das Informationsproblem zu lösen, stellen die Verwendung von Benachrichtigungsklauseln in DBA,[80] die Nutzung von Rechtsgutachten und Sachverständigen[81] sowie eine vertiefte internationale Kooperation und Koordination auf Ebene der Rechtsprechung[82] und Finanzverwaltung[83] dar.

*d) Verfahren und Verhältnismäßigkeit bei der Ermittlung ausländischen Rechts*

Für Finanzgerichte und -verwaltungen ergeben sich Grenzen der Verhältnismäßigkeit bei der Ermittlung ausländischen Rechts.[84] Der genaue Verlauf dieser Grenzen ist in jeder Rechtsordnung gesondert zu bestimmen. Für Deutschland ergeben sich Maßstäbe aus der AO und FGO, um die lokalen Grenzen der Verhältnismäßigkeit für die Anwendung der Entscheidungsharmonie zu identifizieren.

Nach § 293 ZPO i.V.m. § 155 FGO kann im Finanzgerichtsverfahren zur Sachverhaltsermittlung Beweis über ausländisches Recht erhoben werden. Zwar fallen Inhalt und Auslegungspraxis von DBA nicht unter den Begriff des ausländischen Rechts nach § 293 ZPO, da die Abkommensnormen überwiegend als eigenes innerstaatliches Recht angesehen werden.[85] Dies gilt jedoch nicht, wenn die Normen auf Begriffe verweisen, die im Steuerrecht des anderen Staats verortet sind, etwa wenn für Zwecke der Abkommensansässigkeit nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA auf die persönliche Steuerpflicht abgestellt wird.[86] Insoweit lassen sich die Maßstäbe nach § 293 ZPO bei der Ermittlung der ausländischen Abkommensauffassung zumindest bedingt übertragen. Nach diesen Maßstäben stehen Art und Umfang der Ermittlung ausländischen Rechts im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts.[87] Kriterien sind etwa der benötigte Zeitaufwand, die Verlässlichkeit der zugänglichen Erkenntnisquellen sowie die Bedeutung der Angelegenheit.[88] Ein spezielles Verfahren ist nicht vorgeschrieben, wobei in der Regel Rechtsgutachten und von den Prozessbeteiligten vorgebrachte Materialien verwendet werden.[89] Der Umfang der Ermittlungspflicht ist umso höher, desto komplexer und fremdartiger das anzuwendende Recht im Vergleich zum eigenen ist oder desto detaillierter und kontroverser die Beteiligten die ausländische Rechts-

73 So etwa *Reimer*, Tax Treaty Interpretation in Germany, in: M. Lang, Tax Treaty Interpretation, 2001, S. 119, 133; *Reimer*, IStR 2008, 551, 554; *Schönfeld/Häck* (FN 7) Systematik, Rz. 92.

74 *Zweigert/Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, 3. Aufl. 1996, S. 68–71.

75 *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 29; *Graziano*, RIW 2014, 473, 475 m.w.N.

76 *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 29; *Reimer* (FN 12) S. 89, 132 f.

77 Eine zentrale Sammlung von Urteilen und Verwaltungsnormen zu DBA übersetzt in 2–3 Weltsprachen wurde schon von *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 29 vorgeschlagen. Siehe auch *van Raad*, Intertax 2001, 212, 213; *Gelter/Siems*, AmJCompL 2014, 35, 42.

78 Vgl. auch *Wijnen*, BIT 2013, 575, 578. 1994 sprach *Prokisch*, SWI 1994, 52, 55 noch von 1.500 Entscheidungen zu DBA weltweit.

79 *Lang*, Tax Treaty Interpretation, 2001; *Lang et al.*,Tax Treaty Case Law around the Globe 2015, 2016. Für die Anwendung der Rechtsvergleichung vor Gericht s.: *Graziano*, RIW 2014, 473, 476 mit Beispielen für das Privatrecht. Für das Steuerrecht s. beispielsweise: *Maisto*, Courts and Tax Treaty Law, 2007; *van Brederode/Krever*, Legal Interpretation of Tax Law, 2014.

80 So der Vorschlag von *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 29 in Anlehnung an Art. 2 (2) des U.S.-MA 1981, vgl. *Wijnen*, BIT 2013, 575, 578.

81 Wie schon lange Praxis im IPR, vgl. *Zweigert*, RabelsZ 1973, 435, 448 ff.

82 Ein Forum bietet bspw. die International Association of Tax Judges (IATJ) www.iatj.net; *Wijnen*, BIT 2013, 575, 579.

83 *Rosenbloom/Noked/Helal*, Fla. Tax Rev. 2014, 57, 82 f.; *Becker*, ISR 2015, 104. Insbesondere innerhalb der EU wird ein intensiverer Informationsaustausch zu verbindlichen Verwaltungsauskünften („rulings“) über eine Erweiterung der Richtlinie 2011/16/EU v. 15.2.2011 angestrebt. Siehe Rat der Europäischen Union v. 24.11.2015 RAT: 12802/15.

84 *Vogel*, StuW 1982, 111, 123; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 76 FGO, Rz. 42 (Okt. 2011); *Thürmer*, in: HHSp, AO/FGO, § 76 FGO, Rz. 93 (Juli 2013).

85 *Wassermeyer* (FN 48) Vor Art. 1 MA, Rz. 11 (Jan. 2008); *Hendricks*, IStR 2011, 711, 713. Die Transformationstheorie ablehnend: *Vogel*, IStR 2003, 523, 525; *Vogel* (FN 9) Einl, Rz. 61 m.w.N.; *Nettesheim*, in: Maunz/Dürig, GG, Art. 59, Rz. 174 ff. (74. EL 2015).

86 *Hendricks*, IStR 2011, 711, 713; *Dauven*, IStR 2014, 196, 197 ff.

87 BFH v. 13.6.2013 – III R 10/11, BStBl. II 2014, 706; BFH v. 19.12.2007 – I R 46/07, BFH/NV 2008, 930; *Seer* (FN 84) § 118 FGO, Rz. 26 (Okt. 2013).

88 Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Weitere Kriterien nennen *Sommerlad/Schrey*, NJW 1991, 1377, 1380.

89 *Seer* (FN 84) § 81 FGO, Rz. 10 (Okt. 2014).

praxis vortragen.[90] Eine nur kursorische Prüfung ist jedenfalls nicht ausreichend.[91]

Im Besteuerungsverfahren muss die deutsche Finanzverwaltung nach dem Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO den Sachverhalt aufklären.[92] Die Aufklärung von Rechtsfragen ist zwar nicht Gegenstand des § 88 AO, wird aber in Analogie zum Rechtsgedanken des § 293 ZPO für erforderlich gehalten.[93] Die Verwaltung besitzt bei der Aufklärung ein Entschließungs- und Auswahlermessen, das sich an der Erforderlichkeit zur Sachverhaltsaufklärung orientiert.[94] Für die Verwaltung gilt ebenso wie für das Gericht, dass der Umfang der Ermittlungspflicht von der Komplexität und Fremdheit des ausländischen Rechts[95] sowie dem Ausmaß der Darstellungen des Steuerpflichtigen[96] abhängt. Die Ermittlungspflicht endet dort, wo eine Aufklärung ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand erreichbar ist.[97]

Umstritten ist, ob der Steuerpflichtige durch Kooperation im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zur Ermittlung ausländischen Rechts beitragen muss.[98] Eine erhöhte Mitwirkung könnte nach § 90 Abs. 2 AO i.V.m. § 93 Abs. 1 AO geboten sein.[99] Dafür spricht der sich aus der Kooperationsmaxime[100] im Besteuerungsverfahren ergebende Gedanke der „sphärenorientierten Mitwirkung"[101] nach dem Einflusssphäre, Wissenssphäre und Beweisnähe des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind.[102] Die Anforderungen an den Steuerpflichtigen sind im Verhältnis zu seiner Eignung zur Ermittlung des ausländischen Rechts zu sehen.[103] So werden an einen internationalen Konzern mit entsprechender lokale Rechtsabteilung höhere Anforderungen zu stellen sein als an eine Einzelperson ohne Spezialwissen über das ausländische Recht.[104] Zudem steht das Verhalten des Steuerpflichtigen in Wechselwirkung mit den Anforderungen, die an die Finanzbehörde zu stellen sind. Je umfangreicher dieser das ausländische Recht darlegt, desto intensiver müssen bei Zweifeln auch die eigenen Ermittlungen der Behörde ausfallen.[105] Folglich sind Sorgen eines stark erhöhten Aufwands durch exzessive Berufung auf ausländisches Recht unbegründet,[106] da in diesen Fällen eine erhöhte Mitwirkung des Steuerpflichtigen zu verlangen ist.

Eine exakte Grenze für die Verhältnismäßigkeit lässt sich somit nicht trennscharf definieren, sie liegt bei jedem Einzelfall im Ermessensspielraum von Rechtsprechung und Verwaltung. Verschoben werden kann die Grenze zudem durch Ausführungen des Steuerpflichtigen. Durch die steigende Verfügbarkeit ausländischen Rechts wird eine ausführlichere Auseinandersetzung mit ausländischen Entscheidungen zunehmend verhältnismäßig sein.

### *e) Die Entwicklung einer harmonischen Entscheidung*

Im Anschluss an die Ermittlung des ausländischen Abkommensverständnisses muss für eine harmonische Auslegung in der Auseinandersetzung mit dem ermittelten ausländischen Abkommensverständnis diejenige Position entwickelt werden, die am ehesten Aussicht hat, in beiden Vertragsstaaten akzeptiert zu werden.[107] Die hier vertretene Auffassung verfolgt das Ziel einer symmetrischen Auslegung im bilateralen Verhältnis durch die Kenntnisnahme ausländischen Rechts und Entwicklung eines autonomen Abkommensverständnisses,[108] das die Ziele des Abkommens, losgelöst vom nationalen Recht, bestmöglich erfüllt. Wenn in einer Rechtsordnung die nationalen Auslegungsmethoden eine enge, stark am Wortsinn orientierte Auslegung vorsehen, während im anderen Staat Normen teleologisch weit ausgelegt werden können,[109] so gebietet die Entscheidungsharmonie die andere Auffassung aktiv zur Kenntnis zu nehmen, die nationale Perspektive zu verlassen und der überzeugenderen Auslegung begründet zu folgen.[110] Dies kann langfristig für das internationale Steuerrecht auch zu einer Vereinheitlichung der Auslegungsmethoden für DBA führen.[111] Der Grundsatz der Entschei-

90 BFH v. 13.6.2013 – III R 10/11, BStBl. II 2014, 706; BGH v. 30.4.1992 – IX ZR 233/90, BGHZ 118, 151; *Seer* (FN 84) § 118 FGO, Rz. 26 (Okt. 2013).

91 BFH v. 4.8.2011 – III R 36/08, BFH/NV 2012, 184; *Lange*, in: HHSp, AO/FGO, § 118 FGO, Rz. 68 (Juni 2010); *Seer* (FN 84) § 118 FGO, Rz. 27 f. (Okt. 2013). Der genaue Umfang der Prüfung ist eine Ermessensentscheidung des Gerichts: BFH v. 13.6.2013 – III R 10/11, BStBl. II 2014, 706; BFH v. 19.12.2007 – I R 46/07, BFH/NV 2008, 930.

92 *Dauven*, IStR 2014, 196, 202.

93 *Dauven*, IStR 2014, 196, 197 f.

94 *Roser*, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 92 AO, Rz. 6 (Juni 2010).

95 BFH v. 13.6.2013 – III R 10/11, BStBl. II 2014, 706; *Dauven*, IStR 2014, 196, 202.

96 *Dauven*, IStR 2014, 196, 202 f.

97 *Dauven*, IStR 2014, 196, 200.

98 Für eine Mitwirkung: FG Münster v. 14.12.2010, – 1 K 4131/07 Kg; *Dauven*, IStR 2014, 196, 200. Ablehnend: BFH v. 13.6.2013 – III R 10/11, BStBl. II 2014, 706; BVerwG v. 19.7.2012 – 10 C 2/12, BVerwGE 143, 369. Differenzierend: *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 21 Rz. 4.

99 *Dauven*, IStR 2014, 196, 197 ff.

100 *Seer* (FN 98) § 21, Rz. 4; *Seer* (FN 84) § 90 AO, Rz. 1, 12 (Aug. 2013); *Drüen*, FR 2011, 101 m.w.N.

101 *Seer* (FN 84) § 90 AO, Rz. 1, 12 (Aug. 2013); *Roser* (FN 94) § 90 AO, Rz. 4, 43 (Juni 2014), § 96 FGO, Rz. 7 (Febr. 2011); *Dauven*, IStR 2014, 196, 200 f.; *Engeler/Elbert*, in: Vögele/Borstell/Engeler, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Kap. F, Rz. 86.

102 *Herbert*, in: Gräber, FGO, 8. Aufl. 2015, § 76, Rz. 2 m.w.N.

103 *Dauven*, IStR 2014, 196, 200 f.

104 *Dauven*, IStR 2014, 196, 203.

105 *Dauven*, IStR 2014, 196, 202 f.

106 Von einer „Erweiterung der Begründungsressourcen" sprechen *Anger/Wagemann*, IStR 2014, 611, 613; ähnlich: *Graziano*, RIW 2014, 473, 476.

107 *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 28 f.; *Prokisch*, SWI 1994, 52; *Vogel* (FN 9) Einl, Rz. 114.

108 Vgl. Gliederungspunkt II. 1. für weitere Varianten der Entscheidungsharmonie.

109 So etwa gegeben im Verhältnis Frankreich-Deutschland vgl. *Hahn* (FN 13) S. 631, 642 f.

110 *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 117, ebenso *Vogel* in der Vorauflage ebenda. Für eine Kenntnisnahme des ausländischen Rechts schon *Bühler* (FN 9) S. 77 f. m.w.N. auch für den RFH.

111 Mit dieser Forderung: *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 26 f. So auch für eine europäische Methodenlehre für das Gemeinschaftsrecht der EU *Hahn*, ZfRV 2003, 163, 170.

dungsharmonie steht somit im Dienst der Entwicklung einer autonomen Auslegung.[112]

## III. Die Methode der Qualifikationsverkettung

### 1. Wesensmerkmale, Ursprung und Bedeutung in der Rechtsprechung

#### *a) Wesensmerkmale und Ursprung*

Während der Grundsatz der Entscheidungsharmonie eine einheitlich-autonome Abkommensauslegung herzustellen sucht, geht eine als Qualifikationsverkettung[113] bezeichnete Methode weiter, indem sie dort, wo eine solche Auslegung nicht erreicht werden kann, eine unmittelbare Kopplung an die Qualifikation des anderen Vertragsstaats vornimmt. Wird das Abkommen aufgrund der Bezugnahme auf innerstaatliches Recht gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA durch die Vertragsstaaten divergierend ausgelegt, indem Einkünfte und Vermögen unterschiedlichen Abkommensnormen zugeordnet werden, sind Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung die Folge.[114] In diesen Fällen sieht die Methode der Qualifikationsverkettung vor, dass der Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation des Quellenstaats gebunden ist.

Ursprünglich geht die Methode der Qualifikationsverkettung auf Überlegungen der sog. „International Tax Group" zurück, welche eine Bindungswirkung der Qualifikation des Quellenstaats für den Ansässigkeitsstaat aus einer strikten Auslegung des Wortes „application" in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA herleitete.[115] Diese Auffassung konnte sich jedoch nicht durchsetzen[116] und wurde zugunsten einer auf dem IFA Kongress in Florenz 1993 vorgestellten Auslegung[117] des Art. 23 A/B Abs. 1 OECD-MA aufgegeben,[118] welche dasselbe Ergebnis schlüssig begründen sollte.[119] Die Maßgeblichkeit der Qualifikation des Quellenstaats wird seitdem aus dem Wortlaut des Methodenartikels „[...], which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, [...]" abgeleitet, welcher die Entlastung im Ansässigkeitsstaat allein davon abhängig macht, dass die Einkünfte nach dem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können. Voraussetzung für die Freistellung oder Anrechnung ist demnach, dass der Quellenstaat nach Auslegung des DBA zu dem Ergebnis kommt, seinen Besteuerungsanspruch abkommenskonform ausüben zu dürfen. Unerheblich ist, ob der Ansässigkeitsstaat zu demselben Ergebnis kommt. Ihm obliegt es eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, indem er Einkünfte freistellt oder erhobene Steuern anrechnet, selbst wenn er nach seinem innerstaatlichen Recht die entsprechenden Einkünfte oder Vermögenswerte für Zwecke des Abkommens unterschiedlich qualifiziert.[120] Umgekehrt gewährt er – entgegen seiner eigenen Qualifikation – keine Freistellung, wenn der Quellenstaat aufgrund seines innerstaatlichen Rechts der Ansicht ist, dass ihn die Abkommensbestimmungen an der Ausübung seines Besteuerungsrechts hindern.[121]

Über die Auslegungsregel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA wird, wenn der Zusammenhang nach Meinung beider Vertragsstaaten keine autonome Auslegung erfordert,[122] die Qualifikation nach dem innerstaatlichen Recht des Quellenstaats für maßgeblich erklärt. In diesen Fällen legen die Vertragsstaaten dem Sachverhalt dasselbe Abkommensverständnis zugrunde. Eine abweichende Qualifikation ergibt sich erst aus den nicht im Wege der Auslegung harmonisierbaren Unterschieden des nationalen Rechts. Auslegungsdifferenzen aufgrund einer divergierenden autonomen Qualifikation oder einer abweichenden Beurteilung des Sachverhalts sind weiterhin durch Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA beizulegen,[123] da sie auf einer unterschiedlichen Abkommensinterpretation beruhen. Bei geschlossenen Verteilungsnormen, welche ein Besteuerungsrecht eindeutig dem Quellenstaat zuweisen („shall be taxable only"), kann darüber hinaus die Anwendung der Qualifikationsverkettung ausgeschlossen sein, wenn der Ansässigkeitsstaat von einem ausschließlichen Besteuerungsrecht des Quellenstaates ausgeht.[124] Aufgrund dieser Einschränkungen der Bindungswirkung können Qualifi-

112 *Vogel*, StuW 1982, 286, 294; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 113i.
113 Begriffsprägend *Debatin*, FR 1979, 493, 494 ff.
114 *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 158.
115 Grundlegend *Avery Jones et al.*, BTR 1984, 14, 50, vertiefend *Avery Jones*, Qualification Conflicts: The Meaning of Application in Article 3(2) of the OECD Model, in FS Beusch 1993, S. 43, zusammenfassend *Avery Jones*, ET 1993, 252, 254 f.
116 Kritik an dieser Auslegung äußern: *Shannon*, Intertax 1989, 453, 457; *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306, 309 f.; *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 45 f.; *Engelen/Pötgens*, ET 2000, 250, 256 ff.; *Baker*, Double Taxation Conventions, Introductory Topics, Rz. E.21 (Juni 2001); *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 156 f. m.w.N.
117 *Déry/Ward*, Länderbericht Kanada, in: CDFI 78a, 1993, S. 259, 281 f. *Ward* vertrat diese Auslegung in einem Diskussionsbeitrag: *Sinclair et al.*, BIFD 1986, 75, 77 f. grundsätzlich schon deutlich früher, wodurch er heute als Vordenker und Begründer der Methode anzusehen ist. So auch *Avery Jones*, The Benefits of Article 3(2) of the OECD Model, in FS Ward, 2013, S. 3.
118 *Avery Jones et al.*, ET 1996, 118, 142 f.
119 Zustimmung findet die Qualifikationsverkettung bei: *Krabbe*, IStR 2000, 196, 200; *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 618; *Salmoné/Danon*, Intertax 2003, 190, 193 ff.; *Vogel*, IStR 2003, 523, 528 f.; *Mössner*, in: Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rz. 2.423; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 158g. Abgelehnt wird sie von: *Engelen/Pötgens*, ET 2000, 250, 259 f.; *Günkel/Lieber*, FR 2000, 853, 856 f.; *Gosch*, Internationale Qualifikationskonflikte, in: Schaumburg/Piltz, Veräußerungsgewinne im Internationalen Steuerrecht, 2004, S. 103, 110 ff.; *Gündisch*, IStR 2005, 829, 830 f.; *M. Lang*, IStR 2007, 606, 608; *Wassermeyer* (FN 48) Art. 3 MA, Rz. 73 (Okt. 2009); *Gosch*, ISR 2013, 87, 93; *Wiesemann*, Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen, 2014, S. 142.
120 OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 32.2 f.
121 OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 32.6.
122 *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 158g. Kritisch zu den sich hieraus ergebenden Abgrenzungsfragen *M. Lang*, IWB 2011, 281, 292 f.
123 OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 32.5.
124 Erhellend im Sinne einer Fallgruppenunterscheidung *Rust*, BIFD 2003, 45, 48 f.

kationskonflikte zwar weitgehend, aber nicht vollständig verhindert werden.[125]

Die Methode der Qualifikationsverkettung wurde 1999 in den Partnership Report der OECD aufgenommen[126] und im Folgejahr in den Musterkommentar übernommen.[127] Im englischsprachigen Schrifttum ist sie als „new approach" bekannt.[128]

*b) Bedeutung in der Rechtsprechung*

Die deutsche Rechtsprechung hat eine Bindung an die abkommensrechtliche Beurteilung des Quellenstaats im Rahmen der Methode der Qualifikationsverkettung bislang ganz überwiegend abgelehnt.[129] Die Gründe hierfür sind vor allem rechtsdogmatischer Natur und sollen an zwei Beispielen verdeutlicht werden. In seinem Urteil vom 25.5.2011 führt der BFH aus, dass er dem DBA-Ungarn 1979 im Zuge der Steuerrechtssubjektqualifikation keine Qualifikationsverkettung entnehmen könne, da der Methodenartikel die Freistellung zwar davon abhängig mache, dass die Einkünfte in Ungarn besteuert werden können, aber dieser keine Aussage darüber treffe, nach wessen rechtlicher Beurteilung das „Besteuern-Können" zu beantworten sei.[130] Indem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA nicht zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat unterscheide, sei nicht erkennbar, warum Art. 23 Abs. 1 OECD-MA systematisch etwas daran ändern könne, dass Maßstab der Beurteilung jeweils der abkommensanwendende Vertragsstaat bleibe. In seinem Vorlagebeschluss zur Verfassungsmäßigkeit eines Treaty Override vom 11.12.2013 möchte der BFH dem Methodenartikel des DBA Italien 1989 zu Zwecken der Besteuerungszuordnung ebenfalls keine Qualifikationsverkettung entnehmen und bekräftigt seine bereits zuvor geäußerte Auffassung, dass sich eine solche Auslegung des Methodenartikels unbeschadet dessen auch nicht aus der im OECD Partnership Report niedergelegten Rechtsauffassung ergeben könne, da prinzipiell nur rein statisch auf die Gegebenheiten und Vorstellungen der Vertragsbeteiligten im Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsschlusses abzustellen sei.[131] Beide Methodenartikel entsprechen im Kern jedoch Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA, wodurch die Anwendbarkeit der Methode der Qualifikationsverkettung grundsätzlich möglich erscheint.

Bislang hatte der BFH noch nicht über Fälle zu entscheiden, die auf Abkommen beruhen, welche nach Aufnahme der Methode in den Musterkommentar abgeschlossen wurden. In Belgien wurde ein solcher Fall bereits vollumfänglich im Sinne einer Qualifikationsverkettung entschieden.[132]

**2. Dogmatische Herleitung**

*a) Grammatikalische Auslegung des Art. 23 A/B OECD-MA*

Gemäß Art. 31 Abs. 1 WÜRV ist die „gewöhnliche Bedeutung" der Vertragsbestimmungen unter Beachtung des Zusammenhangs, der Ziele und des Zwecks des Vertrags zu bestimmen. Dieser Auslegungsprämisse folgend ist auch der Satzteil des Art. 23 A/B Abs. 1 OECD-MA „können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden" zu würdigen. Der Wortlaut dieser Vorschrift ist nicht eindeutig.[133] Ihm könnte zu entnehmen sein, dass die Einkünfte gemäß der Qualifikation des Ansässigkeitsstaats im Quellenstaat besteuert werden können. Dies entsprach, bis zur Veröffentlichung des Partnership Reports, dem herrschenden Verständnis.[134] Dem Wortlaut könnte aber auch entnommen werden, dass die – im Einklang mit den Bestimmungen des Abkommens ergangene – Beurteilung des Quellenstaats maßgeblich dafür ist, ob Einkünfte in diesem besteuert werden können. Der Methode kritisch gegenüberstehende Stimmen im Schrifttum haben diese Mehrdeutigkeit als Argument gegen eine Qualifikationsverkettung genutzt und darauf hingewiesen, dass dem Wortlaut kein Vorrang einer Auslegung durch den Quellenstaat mit Bindungswirkung für den Ansässigkeitsstaat zu entnehmen sei.[135] Aus der Mehrdeutigkeit des Wortsinns lässt sich aber nur folgern, dass die grammatikalische Auslegung des Art. 23 A/B Abs. 1 OECD-MA keine abschließende Erkenntnis über die dogmatische Zulässigkeit der Methode der Qualifikationsverkettung erlaubt.

*b) Systematische Auslegung des Art. 23 A/B OECD-MA*

In die Auslegung von Abkommensnormen sind stets systematische Erwägungen mit einzubeziehen, da nach Art. 31 Abs. 1 WÜRV der Wortlaut unter Beachtung des Zusammenhangs zu ermitteln ist. Unzureichend ist insbesondere die isolierte Betrachtung der jeweiligen Vorschrift.[136] Für die Auslegung der Metho-

125 Eine Übersicht über die versch. Konflikte und ihre Lösungsansätze findet sich bei *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 162.

126 *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999, S. 38 f.

127 OECD-MK 2000 zu Art. 23 A/B, Tz. 32.1 ff. zitiert nach OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 32.1 ff.

128 Exemplarisch: *Avery Jones*, BIFD 2003, 184; *Vogel*, IStR 2003, 523, 528; *Sasseville*, BIT 2009, 45.

129 BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFHE 234, 63; BFH v. 13.11.2013 – I R 67/12, BFHE 243, 361; BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BFHE 244, 1; BFH v. 15.4.2015 – I R 73/13, BFH/NV 2015, 1674; FG Hess. v. 15.11.2012 – 11 K 3175/09, IStR 2013, 157, 159. Gegenteilig lediglich das FG Düsseldorf v. 28.4.2009 – 17 K 1070/07 F, IStR 2009, 733, 737 (aufgehoben durch BFH v. 9.12.2010 – I R 49/09, BFHE 232, 145). Siehe generell zum Vorrang einer anwenderstaatsorientierten Auslegung BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BFHE 242, 195, Rz. 23 f.

130 BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFHE 234, 63.

131 BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BFHE 244, 1.

132 Hof van Beroep Antwerpen, 21.6.2011, T.FR., 2011, 411, 921 für das DBA Belgien-Niederlande, 2001.

133 *M. Lang*, Qualifikationskonflikte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, in FS Vogel 2000, S. 907, 916; *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 616; *Vogel*, IStR 2003, 523, 528 f.; *Gosch* (FN 119) S. 103, 112; *Lampert*, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, 2010, S. 119.

134 *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, S. 139.

135 *Engelen/Pötgens*, ET 2000, 250, 259; *M. Lang*, IStR 2007, 606, 608; *M. Lang*, IWB 2011, 281, 293.

136 Vgl. *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 106 m.w.N.

de der Qualifikationsverkettung bedeutet dies, dass der Gesamtzusammenhang des Musterabkommens sowie die Stellung von Art. 23 A/B Abs. 1 OECD-MA im Normengefüge zu berücksichtigen sind.[137]

Das Normengefüge des Musterabkommens sieht eine funktionsbedingte Zweiteilung von DBA vor:[138] zum einen die Vorschriften über die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens, Art. 6–22 OECD-MA, welche dem Quellenstaat regelmäßig sein Besteuerungsrecht ganz oder teilweise belassen,[139] zum anderen der diese Normen komplementär ergänzende Methodenartikel, welcher sich mit dem Ziel Doppelbesteuerung zu vermeiden an den Ansässigkeitsstaat richtet.[140] Teile des Schrifttums sehen in dieser Zweiteilung ein Argument gegen die Methode der Qualifikationsverkettung. Die Maßgeblichkeit der Qualifikation des Quellenstaats bei der Auslegung des an den Ansässigkeitsstaat gerichteten Methodenartikels stellt in deren Augen einen systemwidrigen Perspektivwechsel dar.[141] Der systematische Zusammenhang des Normengefüges erfordert jedoch das Zusammenspiel zwischen den Steuerverteilungsnormen der Art. 6–22 OECD-MA und des Methodenartikels. Denn der Anwendung des Methodenartikels bedarf es nur, sofern der Quellenstaat aus seiner Perspektive davon ausgeht, seinen nationalen Besteuerungsanspruch in Übereinstimmung mit dem jeweiligen DBA ausüben zu dürfen.[142] Beide Regelungsbereiche stehen somit in einem Regelungsverbund und sind als Voraussetzung und Folgewirkung miteinander gekoppelt.[143] Ein Perspektivwechsel erscheint daher nicht systemwidrig, sondern systemimmanent, indem er die Funktionsfähigkeit dieses Zusammenspiels sicherstellt.

Kritik an der Methode der Qualifikationsverkettung ist auch aufgrund systematischer Inkonsistenzen geäußert worden, welche sich aus dem Gesamtzusammenhang des Musterabkommens ergeben könnten. Zum einen ist angeführt worden, dass die Verweisungen in Art. 6 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 3 OECD-MA auf das Recht des Quellenstaats entbehrlich seien, wenn dieses durch die Qualifikationsverkettung ohnehin maßgeblich wäre.[144] Beide Normen enthalten jedoch teils autonome Definitionen, auf welche die Qualifikationsverkettung nicht anzuwenden ist,[145] wodurch es eines klarstellenden Verweises bedarf.[146] Zum anderen ist kritisiert worden, dass Art. 23 A/B OECD-MA entgegen seines ursprünglichen Verständnisses als eigenständige Auslegungsnorm zu verstehen wäre.[147] Qualifikationsverkettung tritt jedoch lediglich in Fällen ein, denen eine unterschiedliche innerstaatliche Qualifikation zugrunde liegt. Art. 23 A/B OECD-MA bedient sich daher der Auslegungsnorm des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, um die *lex fori* zur Anwendung zu bringen, ohne selbst zur Auslegungsnorm zu werden.[148]

### *c) Teleologische Auslegung des Art. 23 A/B OECD-MA und der objektivierte Wille der Vertragsparteien*

Art. 23 A/B Abs. 1 OECD-MA ist gem. Art. 31 Abs. 1 WÜRV weiterhin „im Lichte seines Zieles und Zweckes" nach teleologischen Erwägungen auszulegen. Hierbei gilt es den Willen der Vertragsparteien festzustellen, welcher sich im Wesentlichen im Vertragsziel widerspiegelt und dann diejenige, der mit dem Wortlaut in Einklang stehenden Auslegungsvarianten zu wählen, die dieses Ziel am besten verwirklicht.[149]

Sowohl der Partnership Report[150] als auch das OECD Musterabkommen[151] und die neue deutsche Verhandlungsgrundlage[152] sehen als Ziel und Zweck von DBA die Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung an. Auf Ebene der OECD und der G20 ist insbesondere die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung in jüngster Zeit als Abkommensziel bekräftigt und über die BEPS-Initiative mit großem politischem Nachdruck verfolgt worden.[153]

Umstritten ist jedoch, ob die Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung stets und ungeachtet der Abkommensformulierung ein im Zuge der Auslegung zu berücksichtigendes Ziel darstellt,[154] da einzelne Vertragsstaaten eine solche teils billigend in Kauf nehmen.[155] Die Methode der Qualifikationsverkettung verhindert indes doppelte Nichtbesteuerung nicht generell. Verzichtet der Quellenstaat bewusst auf sein

137 *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 618; *Jankowiak* (FN 134) S. 140.

138 *Debatin*, DStR 1992, Beihefter 23 zu Heft 35, 1, 2 f.; *Kluge* (FN 13) Rz. S 31; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.5.

139 Exemplarisch zu den Verteilungsnormen: *Wassermeyer* (FN 48) Vor Art. 6–22 MA, Rz. 1 (Okt. 2006).

140 *Kluge* (FN 13) Rz. S 320; *Wassermeyer* (FN 48) Art. 23 A MA, Rz. 1 (Jan. 2014); *Ismer*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23, Rz. 3 f.

141 *Lampert* (FN 133) S. 118; *Gosch*, ISR 2013, 87, 93.

142 *Jankowiak* (FN 134) S. 140 f.

143 *Debatin*, DStR 1992, Beihefter 23 zu Heft 35, 1, 3.

144 *Günkel/Lieber*, FR 2000, 853, 856 f.; *M. Lang* (FN 133) S. 907, 916.

145 OECD-MK 2014 zu Art. 23 A, Tz. 32.3, 32.5.

146 I.E ebenso *Vogel*, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Haarmann, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, 2004, S. 1, 20.

147 So *Gosch* (FN 119) S. 103, 112; *Wassermeyer* (FN 48) Art. 3 MA, Rz. 73 (Okt. 2009); *Lampert* (FN 133) S. 117 f.

148 I.E. ebenfalls *Ismer* (FN 140) Art. 23, Rz. 40.

149 *Loukota*, SWI 2000, 113, 115. So auch schon der BFH v. 9.11.1966 – I 29/65, BStBl. III 1967, 88.

150 *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999, Rz. 52.

151 OECD-MK 2014, Einl., Tz. 16.

152 BMF v. 22.8.2013, IV B 2 - S 1301/13/10009: Überschrift und Präambel.

153 *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013, S. 10; *OECD*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Explanatory Statement, 2014, S. 3.

154 Zustimmend: *Déry/Ward*, Länderbericht Kanada, in: CDFI 78a, 1993, S. 259, 282; *Avery Jones et al.*, ET 1996, 118, 143; *Loukota*, SWI 2000, 113, 115; *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 618. Ablehnend: *M. Lang*, Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als Auslegungsmaxime für Doppelbesteuerungsabkommen?, in: Haarmann, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, 2004, S. 83, 92 f.; *Jankowiak* (FN 134) S. 58 ff., 72 f.; *Haase*, IWB 2013, 162, 164. Differenzierend: *Bühler* (FN 9) S. 169; *Rust*, ISR 2013, 241, 244 f. Der BFH sieht hierin lediglich einen erwünschten Nebenzweck: BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, BFHE 236, 304.

155 *M. Lang*, Generalbericht, in: CDFI 89a, 2004, S. 21, 36.

Besteuerungsrecht, kommt die Methode nicht zur Anwendung – eine rein virtuelle doppelte Nichtbesteuerung wird nicht verhindert.[156] Ebenso bleibt es den Vertragsparteien unbenommen eine einvernehmliche Regelung zur doppelten Nichtbesteuerung im Rahmen einer fiktiven Steueranrechnung zu treffen.[157] Verhindert wird jedoch sowohl eine dem Willen der Vertragsparteien widersprechende Doppelbesteuerung als auch doppelte Nichtbesteuerung aufgrund von Qualifikationskonflikten, die sich aus Unterschieden der nationalen Rechtsordnungen ergeben,[158] indem die Qualifikation des Quellenstaats für maßgeblich erklärt wird. Dies gilt jedoch nur, sofern der Abkommenszusammenhang keine autonome Qualifikation erfordert und die entscheidende Frage ist, ob die Qualifikation nach dem Recht des Quellen- oder des Ansässigkeitsstaats zu erfolgen hat. In diesen Fällen ist eine Bindung des Ansässigkeitsstaats an die Qualifikation des Quellenstaats gerechtfertigt, da es dem Ansässigkeitsstaat obliegt, eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung sicherzustellen.[159]

### *d) Der OECD-Musterkommentar als Auslegungshilfe*

#### *aa) Die Bedeutung des Musterkommentars für die Auslegung des Art. 23 A/B Abs. 1 OECD-MA*

Die OECD hat die Methode der Qualifikationsverkettung im Jahr 2000 in ihren Musterkommentar aufgenommen.[160] Fraglich ist, welche Bedeutung dies für die Anwendbarkeit der Methode hat.

Einigkeit besteht zunächst darüber, dass das OECD-Musterabkommen sowie der Musterkommentar bei der Auslegung von DBA berücksichtigt werden können. Sofern der Abkommenswortlaut als authentischer Ausdruck des Parteiwillens nicht eindeutig ist und objektive Anzeichen dafür sprechen, dass die Vertragsparteien eine Auslegung im Sinne des Musterkommentars wünschen, stellt dieser ein relevantes Auslegungsmittel dar, um Ziel und Zweck des Vertrags zu ermitteln.[161] Der genaue Stellenwert des Musterkommentars im Zuge der Abkommensauslegung ist jedoch umstritten. Ein Teil des Schrifttums sieht in ihm ein primäres Auslegungsmittel i.S.d. Art. 31 WÜRV;[162] unabhängig davon, ob er unter Art. 31 Abs. 1[163] oder Abs. 4[164] WÜRV zu fassen ist. Ein anderer Teil des Schrifttums hingegen möchte ihm lediglich einen subsidiären Charakter i.S.d. Art. 32 WÜRV beimessen und ihn erläuternd oder bekräftigend für eine sich bereits nach Art. 31 ergebende Auslegungsvariante zu Rate ziehen.[165] In jedem Fall bleibt jedoch der Abkommenstext beziehungsweise aus deutscher Perspektive das DBA-Zustimmungsgesetz maßgeblich.

Für jedes Abkommen ist daher abzuwägen, in welchem Umfang die Empfehlungen der OECD den Willen der Vertragsstaaten zum Ausdruck bringen und welches Gewicht dem Kommentar im Vergleich zu anderen Auslegungskriterien zukommt. Für die Methode der Qualifikationsverkettung folgt daraus, dass insbesondere zu prüfen ist, ob Vorbehalte gegenüber der Methode in den Musterkommentar eingebracht wurden[166] oder sprachliche Abweichungen zu Art. 23 A/B Abs. 1 OECD-MA bestehen, da dies eine Auslegung im Sinne einer Qualifikationsverkettung ausschließen kann. Die Aufnahme der Qualifikationsverkettung in den Musterkommentar ist jedoch als Willensbekundung der OECD-Staaten zur Anwendbarkeit der Qualifikationsverkettung zu verstehen. Folgt der Methodenartikel deutscher DBA daher in Konzeption, Aufbau und Formulierung dem Musterabkommen, ist davon auszugehen, dass eine Auslegung des Methodenartikels im Sinne des Musterkommentars gewünscht ist.[167] Insbesondere da die Bundesrepublik Deutschland weder gegen den Partnership Report als solchen noch gegen die Änderungen im Musterkommentar Vorbehalte geäußert hat. Nach vorherrschender Auffassung hat dies zumindest für Abkommen zu gelten, die nach Aufnahme der Methode in den Musterkommentar abgeschlossen wurden.[168]

#### *bb) Anwendbarkeit der Qualifikationsverkettung für Abkommen, die vor Aufnahme der Methode in den Musterkommentar abgeschlossen wurden*

Bei der Anwendung der Qualifikationsverkettung auf Abkommen, die vor Veröffentlichung des Partnership Reports und der Aufnahmen der Methode in den Mus-

156 Systembedingt kann dies nur für die Freistellungsmethode gelten. Siehe OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 34.

157 OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 72 ff.

158 *Jankowiak* (FN 134) S. 142 f. m.w.N.

159 *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 158g m.w.N.

160 OECD-MK 2000 zu Art. 23 A/B, Tz. 32.1 ff. zitiert nach OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 32.1 ff.

161 Dieses Verständnis entspricht der heute herrschenden obj. Theorie der Vertragsauslegung. Vgl. für DBA *Wassermeyer* (FN 48) Vor Art. 1 MA, Rz. 31 (Jan. 2008) m.w.N. sowie grundsätzlich *Dahm/Delbrück/Wolfrum*, Völkerrecht, Bd. I/3, 2. Aufl. 2002, S. 637 ff. m.w.N.

162 *Vogel/Prokisch* (FN 8) S. 19, 30 f.; *Wassermeyer* (FN 48) Vor Art. 1 MA, Rz. 44 (Jan. 2008); *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 126b.

163 *Prokisch*, SWI 1994, 52, 58 f.; wohl auch *Vogel*, BIFD 2000, 612, 616; *Avery Jones*, BIFD 2002, 102 f.; *M. Lang*, The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages, in FS Ward 2013, S. 15, 27 ff.

164 *Ault*, Intertax 1994, 144, 146 f.; *Schnitger*, IStR 2002, 407, 408; *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 622 f.; *Ditz*, IStR 2005, 37, 41; *Jankowiak* (FN 134) S. 143; *Arnold*, BIT 2010, 2, 13; *Schaumburg* (FN 138) Rz. 16.76.

165 *Gloria*, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 1988, S. 91; *Engelen* (FN 48) S. 460; *Gosch*, ISR 2013, 87, 91 f.; *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, § 2 AO, Rz. 42 (Mai 2014). Der BFH zieht den MK jüngst ebenfalls nur noch zur Bestätigung seiner Auslegung nach Art. 31 WÜRV heran. Vgl.: BFH v. 9.6.2010 – I R 94/09, BFHE 230, 321; BFH v. 8.12.2010 – I R 92/09, BFHE 232, 137; BFH v. 22.6.2011 – I R 103/10, BFHE 234, 174.

166 Siehe OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 80 f.

167 Vgl. grundlegend *Wassermeyer* (FN 48) Vor Art. 1 MA, Rz. 34 (Jan. 2008).

168 *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 623; *Gosch* (FN 119) S. 103, 116; *Vogel* (FN 9) Art. 3, Rz. 114; *Jankowiak* (FN 134) S. 145; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 158 f. Unter Vorbehalt *Benecke/Schnitger*, RIW 2002, 439, 445; *Wassermeyer* (FN 48) Art. 23 A MA, Rz. 46 (Mai 2010). A.A. *M. Lang*, IStR 2010, 114, 118.

terkommentar abgeschlossen wurden (Altabkommen), stellt sich die Frage, ob im Sinne einer dynamischen Auslegung auf neuere Versionen des Musterkommentares zurückgegriffen werden darf oder ob lediglich statisch auf die Fassung Bezug zu nehmen ist, die bei Abschluss des Vertrags vorlag. Während für die Bezugnahme auf den Musterkommentar kein klares Meinungsbild zu erkennen ist,[169] spricht sich der Großteil des Schrifttums bei der Methode der Qualifikationsverkettung für eine statische Sichtweise aus.[170]

Die Nichtanwendbarkeit der Qualifikationsverkettung auf Altabkommen wird dabei zumeist auf das Argument gestützt, dass sie zu anderen Ergebnissen kommt als die herkömmliche Auslegung des Art. 23 A/B OECD-MA aus isolierter Sicht des Ansässigkeitsstaats und den Vertragsparteien bei Vertragsabschluss nicht bekannt war. Über Zulässigkeit und Reichweite einer dynamischen Auslegung entscheidet jedoch einzig der objektivierte Wille der Vertragsparteien.[171] Sollte sich dieser im Zeitablauf ändern, ist auf den jeweils aktuellen Parteikonsens abzustellen, sofern keine objektiven Anzeichen dafür sprechen, dass die Vertragsparteien eine dynamische Auslegung nicht gewollt haben. Insbesondere für DBA zwischen OECD-Staaten ist im Zuge der jüngsten Entwicklungen genau zu prüfen, ob eine Qualifikationsverkettung nicht schon für Altabkommen den Parteiwillen besser widerspiegelt. Pauschal unterstellt werden darf dies ebenso wenig wie eine statische Auslegung. Nur ein dynamisches Auslegungsverständnis des Art. 31 Abs. 1 WÜRV ermöglicht es jedoch dem Ziel und Zweck des Vertrages dauerhaft Rechnung zu tragen[172] und vermag den völkergewohnheitsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz (effet utile) zu verwirklichen.[173]

#### *e) Authentische Auslegung im Sinne einer späteren Übereinkunft und Übung gem. Art. 31 Abs. 3 Buchst. a, b WÜRV*

Ist die Methode der Qualifikationsverkettung für ein bestimmtes DBA nicht im Wege der Abkommensauslegung zur Geltung zu bringen, schließt dies die Anwendbarkeit für die Zukunft nicht aus. Den Vertragsstaaten steht es jederzeit offen, sich durch eine spätere Übereinkunft oder Übung nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. a, b WÜRV zwischenstaatlich verbindlich auf die gemeinsame Anwendbarkeit der Methode zu verständigen.[174] Ein solches Vorgehen verwirklicht den Grundsatz der Entscheidungsharmonie,[175] da sich beide Vertragsparteien auf eine einheitliche Auslegung einigen. Die Verständigung auf eine spätere Übereinkunft oder eine spätere Übung ist jedoch nur zulässig, sofern diese durch den Wortlaut des Abkommens gedeckt sind,[176] da das DBA keine vom Zustimmungsgesetz des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG abweichende Bedeutung erhalten darf.[177] Für die Methode der Qualifikationsverkettung ergibt sich hieraus vorbehaltlich eines zu Art. 23 A/B Abs. 1 OECD-MA abweichenden Wortlautes des jeweiligen Methodenartikels kein Hinderungsgrund; ungeachtet dessen ob das Abkommen vor oder nach der Aufnahme der Qualifikationsverkettung in den Musterkommentar abgeschlossen wurde.

### 3. Anwendungsgrundsätze der Qualifikationsverkettung

#### *a) Rangverhältnis zu Switch-over-Klauseln*

Switch-over-Klauseln, als mittlerweile fester Bestandteil der deutschen Abkommenspraxis,[178] sollen ebenso wie die Methode der Qualifikationsverkettung den unerwünschten Folgen von Qualifikationskonflikten entgegenwirken.[179] Sie sehen dazu einen Wechsel von der Freistellungs- auf die Anrechnungsmethode vor, wenn die Vertragsstaaten Einkünfte unterschiedlichen Abkommensnormen zuordnen – unabhängig davon, welche Gründe hierfür ursächlich waren, also insbesondere auch in Fällen einer abweichenden innerstaatlichen Qualifikation nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und damit einer ebenfalls eingreifenden Qualifikationsverkettung.[180] Hierdurch stellt sich die Frage, in welchem Rangverhältnis beide Regelungen zueinander stehen.

Ein Teil des Schrifttums löst dieses Rangverhältnis auf, indem es von der Nichtanwendbarkeit der Switch-over-Klausel bei gleichzeitiger Anwendbarkeit der Qualifikationsverkettung ausgeht.[181] Der Eintritt der Rechtsfolgenwirkung einer Switch-over-Klausel setzt nämlich die Subsumtion des Sachverhalts zu unter-

169 Siehe m.w.N. für ein statisches Verständnis *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 127, sowie i.S. einer dynamischen Auslegung Rz. 127a. Die Rspr. greift zum Teil ebenfalls dynamisch auf den MK zurück, vgl. m.N. zur in- und ausländischen Spruchpraxis: *Schnitger*, IStR 2002, 407; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 127a.

170 *Schuch/Bauer*, Die Überlegungen des OECD-Steuerausschusses zur Lösung von Qualifikationskonflikten, in: Gassner/Lang/Lechner, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 2000, S. 27, 38; *M. Lang* (FN 133) S. 907, 920; *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 622; *Rosenthal*, IStR 2007, 610, 612 m.w.N.; *Wassermeyer* (FN 48) Art. 1 MA, Rz. 28 g (Jan. 2008), Art. 23 A MA, Rz. 46 (Mai 2010); *Jankowiak* (FN 134) S. 144 f.; *Schönfeld/Häck* (FN 7) Systematik, Rz. 14; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 14. Aufl. 2015, § 50d, Rz. 44a; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 158 f. Differenzierend *Benecke/Schnitger*, RIW 2002, 439, 445; *Lampert*, IStR 2012, 513, 517 f. A.A. *Krabbe*, FR 2001, 129, 131; *Vogel*, IStR 2007, 225, 227.

171 *Verdross/Simma*, Universelles Völkerrecht, 3. Aufl. 1984, S. 497 f.; *Lampert*, IStR 2012, 513, 515.

172 *Dahm/Delbrück/Wolfrum* (FN 161) S. 641, 649.

173 *Stein/von Buttlar*, Völkerrecht, 13. Aufl. 2012, § 7 Rz. 84; *Heintschel von Heinegg* (FN 49) § 12 Rz. 16.

174 Vgl. grundlegend BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BFHE 246, 486.

175 BFH v. 2.9.2009 – I R 90/08, BFHE 226, 267; BFH v. 12.10.2011 – I R 15/11, BFHE 235, 401.

176 Ebenda; BFH v. 10.1.2012 – I R 36/11, BFH/NV 2012, 1138.

177 BFH v. 1.2.1989 – I R 74/86, BFHE 157, 39; BFH v. 11.11.2009 – I R 15/09, BFHE 227, 419.

178 *Jankowiak* (FN 134) S. 156 f. m.w.N. insbesondere zu der bereits 1991 ergangenen Aufforderung des Bundesrates keine Abkommen mehr ohne eine solche Klausel abzuschließen.

179 Grundlegend zu diesen Klauseln *Prokisch*, in: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1, Rz. 136b.

180 *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 164a.

181 Ebenda.

schiedlichen Abkommensnormen durch die beiden Vertragsstaaten voraus. Ein solch divergierendes Auslegungsergebnis wird aber durch die Qualifikationsverkettung bereits im Ansatz verhindert, da sie die Qualifikation des Quellenstaats für maßgeblich erklärt. Der Anwendungsbereich der Switch-over-Klausel wäre folglich nicht eröffnet. Die Aufnahme einer Switch-over-Klausel als spezielle und eigenständige Regelung zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten bringt jedoch – gestützt auf ihren klaren Wortlaut – den expliziten Willen der Vertragsparteien zum Ausdruck, solche Konflikte nicht durch eine Qualifikationsverkettung lösen zu wollen.[182] Dies hat selbst dann zu gelten, wenn eine solche Regelung lediglich die unerwünschten Folgen des Qualifikationskonflikts beseitigt und nicht, wie die Qualifikationsverkettung, den Konflikt als solchen löst.

Für ein solches Verständnis spricht auch, dass die OECD mit Art. 23 Abs. 4 OECD-MA eine Regelung in den Musterkommentar aufgenommen hat, welche explizit nur auf negative Qualifikationskonflikte Anwendung finden soll, die nicht durch die Qualifikationsverkettung gelöst werden können.[183] Da die deutsche Abkommenspraxis jedoch ganz überwiegend die weitreichenderen Switch-over-Klauseln in ihre Abkommen hineinverhandelt,[184] bringt sie zum Ausdruck, nicht auf diese nachrangig zu einer Qualifikationsverkettung anzuwendenden Klauseln zurückgreifen zu wollen. Ein begrenzter Anwendungsbereich für eine Qualifikationsverkettung verbleibt jedoch dann, wenn die Switch-over-Klausel ebenfalls lediglich auf die Verhinderung von doppelter Nichtbesteuerung beschränkt ist.

Der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage,[185] die seit dem 17.4.2013 vorliegt und im Kern die jüngere Abkommenspolitik der Bundesrepublik widerspiegelt,[186] könnte ein Bekenntnis zur Qualifikationsverkettung entnommen werden, da der Methodenartikel sprachlich an Art. 23 A/B Abs. 1 OECD-MA anknüpft.[187] In Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a DE-VG ist jedoch eine Switch-over-Klausel vorgesehen,[188] wodurch für kommende Abkommen, die sich an der Verhandlungsgrundlage orientieren, nicht von einer Qualifikationsverkettung auszugehen ist. Indem die nunmehr schriftlich fixierte Switch-over-Klausel sowohl Doppelbesteuerung als auch doppelte Nicht- und Minderbesteuerung erfasst, belässt sie auch in dieser Hinsicht keinen Anwendungsbereich für eine Qualifikationsverkettung.

### *b) Deutsche Verwaltungspraxis und das Verhältnis zu Verständigungsverfahren*

Die deutsche Verwaltungspraxis geht bei einer unterschiedlichen Abkommensanwendung nach innerstaatlichem Recht prinzipiell von der Anwendbarkeit der Methode der Qualifikationsverkettung aus;[189] jedoch nur solange keine Switch-over-Klausel vereinbart wurde.[190] Enthält das Abkommen eine solche Klausel nicht und liegt ein positiver Qualifikationskonflikt vor, ist zunächst ein Verständigungsverfahren durchzuführen, um den Konflikt zu lösen, bevor die Methode der Qualifikationsverkettung angewendet wird.[191] Dies erscheint nicht folgerichtig, da ein Grund für die Einführung der Methode war, Verständigungsverfahren nur noch anwenden zu müssen, wenn die Konfliktentstehung nicht bereits durch die Qualifikationsverkettung zu verhindern ist.[192] Die österreichische Verwaltungspraxis hat sich dieser Sichtweise angeschlossen und wendet die Methode der Qualifikationsverkettung unmittelbar an.[193] Im Falle eines negativen Qualifikationskonflikts hingegen sieht auch die deutsche Praxis kein Verständigungsverfahren vor. Für Einkünfte, die ansonsten freigestellt würden, folgt die Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat der Qualifikation des Quellenstaats und vermeidet eine doppelte Minder- oder Nichtbesteuerung durch Anrechnung.[194]

Unklar ist, ob diese Verwaltungspraxis in zeitlicher Hinsicht einzuschränken ist oder ob sie unterschiedslos für sämtliche DBA Geltung beansprucht. In der Entwurfsfassung des BMF-Schreibens zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften vom 10.5.2007 wurde explizit eine dynamische Anwendbarkeit der Qualifikationsverkettung auch auf Abkommen vertreten, die bereits bei Aufnahme der Methode in den OECD-Musterkommentar Bestand hatten.[195] Aufgrund fehlender gegenteiliger Ausführungen in der endgültigen[196] sowie der aktuellen Fassung[197] ist weiterhin von einer dynamischen Anwendung auszugehen.[198] Auch in sachlicher Hinsicht scheint es nicht geboten diese Praxis einzuschränken. Das entsprechende BMF-Schreiben ist zwar zur Anwendung auf Personengesellschaften ergangen, die Anwendbarkeit der

182 I.E. ebenso: *Schönfeld/Häck* (FN 7) Art. 23A/B, Rz. 94; *Lang/Stefaner*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 28 DBA-Österreich, Rz. 1 (Okt. 2003); *Wolff*, in: Wassermeyer, DBA, Art. 23 DBA-USA, Rz. 159 (März 2014).

183 OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 56.1 ff.

184 *Schönfeld/Häck* (FN 7) Systematik, Rz. 15. Eine Übersicht über die in deutschen DBA enthaltenen Switch-over-Klauseln findet sich bei *Prokisch* (FN 179), Art. 1, Rz. 136b. Eine Übersicht über Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA kann *Ismer* (FN 140) Art. 23, Rz. 252 entnommen werden. Zu den unterschiedlichen Rechtsfolgen, welche sich bspw. aus der Anwendung der Switch-over-Klausel des Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a DE-VG und der Regelung des Art. 23 Abs. 4 OECD-MA ergeben, s. *Lüdicke*, IStR Beihefter 10/2013, 25, 37.

185 BMF v. 22.8.2013, IV B 2 - S 1301/13/10009.

186 Vgl. grundlegend *Ditz/Schönfeld*, DB 2013, 1437; *Lüdicke*, IStR Beihefter 10/2013, 25 sowie speziell für den Methodenartikel *Schönfeld/Häck*, ISR 2013, 168.

187 Siehe Art. 22 Abs. 1 Satz 1 DE-VG.

188 Zu inhaltlichen Abweichungen gegenüber bisher vereinbarten Klauseln s. *Schönfeld/Ditz/Häck*, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2013, Anh. 4 DE-VG, Rz. 159 m.w.N.

189 BMF v. 26.9.2014, IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258, Tz. 4.1.3.

190 BMF (FN 189) Tz. 4.1.3.2.

191 BMF (FN 189) Tz. 4.1.3.3.1.

192 *OECD*, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999, S. 40.

193 ÖstBMF v. 21.6.2010, EAS 3167, SWI 2010, 458.

194 BMF (FN 189) Tz. 4.1.3.3.2.

195 BMF v. 10.5.2007, IV B 4 - S 1300/07/0006, Tz. 4.1.3.3.2.

196 BMF v. 16.4.2010, IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, Tz. 4.1.3.3.1.

197 BMF (FN 189) Tz. 4.1.3.3.1.

198 I.E. ebenfalls *Schönfeld/Häck* (FN 7) Systematik, Rz. 14.

Methode der Qualifikationsverkettung wird indes lediglich von dem Vorliegen einer abweichenden Qualifikation beider Vertragsstaaten nach Art. 3 Abs. 2 OECD-MA abhängig gemacht.[199] Dies spricht, neben der Bezugnahme auf den OECD-Musterkommentar, für die Verallgemeinerungsfähigkeit dieser Praxis über Personengesellschaften hinaus.

*c) Ermittlung und Kontrolle der Qualifikation des Quellenstaats*

Die Methode der Qualifikationsverkettung sieht eine Bindungswirkung der abkommensrechtlichen Qualifikation des Quellenstaats für den Ansässigkeitsstaat vor, wenn über die Abkommensinterpretation Einigkeit besteht, es aber aufgrund von Unterschieden in den nationalen Rechtsordnungen und der Rückverweisung auf diese über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dennoch zu Qualifikationskonflikten kommt. Die Methode setzt daher notwendig die Kenntnis der Qualifikation des Quellenstaats voraus. Anhand dieser wird der Ansässigkeitsstaat prüfen, ob der Quellenstaat sein eigenes Recht zur Begründung seines Besteuerungsanspruchs richtig angewendet hat.[200]

Die Qualifikation des Quellenstaats ergibt sich im Idealfall aus einem bereits erlassenen, ausländischen Steuerbescheid. Wenn die Finanzverwaltung, wie in Deutschland, ein gescheitertes Verständigungsverfahren zur Bedingung für die Anwendbarkeit der Qualifikationsverkettung erklärt[201] oder bei negativen Qualifikationskonflikten eine etwaige ausländische Steuer im Wege der Anrechnung berücksichtigt,[202] ist die Qualifikation im Quellenstaat durch Steuerbescheid Verfahrensbedingung bei der Anwendung der Methode der Qualifikationsverkettung. Es dürfte ungeachtet dessen aber auch für Staaten wie Österreich, welche kein obligatorisches Verständigungsverfahren vorsehen,[203] die effizienteste Methode sein, die ausländische Qualifikation zweifelsfrei zu bestimmen.

Die sich anschließende Beurteilung, ob der Quellenstaat sein nationales Recht richtig angewendet hat, dürfte die Finanzverwaltungen regelmäßig vor Herausforderungen stellen, da eine solche die Kenntnis der fremden Steuerrechtsordnung voraussetzt.[204] Sofern Zweifelsfragen nicht bereits im Rahmen eines etwaigen Verständigungsverfahrens geklärt werden können oder die ausländische Rechtsauffassung aufgrund einer gemeinsamen Übereinkunft oder späteren Übung nach Art. 31 Abs. 3 Buchst. a, b WÜRV bekannt ist, lassen sich die benötigten Erkenntnisse aus denjenigen Rechtsquellen gewinnen, die ebenfalls für den Grundsatz der Entscheidungsharmonie als Bezugsobjekte in Betracht kommen; zuvorderst zu nennen sind ausländische Gerichtsurteile, die ausländische Verwaltungspraxis und das Schrifttum.[205] Die Rangfolge, nach welcher diese Quellen zu gewichten sind und die verfahrensmäßigen Grundsätze bei der Ermittlung des ausländischen Rechtsverständnisses wurden im Rahmen der Entscheidungsharmonie erörtert und gelten entsprechend.[206] In dem bereits erwähnten belgischen Urteil zur Anwendung der Qualifikationsverkettung wurde die ausländische Rechtsauffassung unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Vertragspartners ermittelt.[207]

## IV. Gemeinsame Kritik und Herausforderungen

### 1. Souveränitätseingriff und stille Harmonisierung nationaler Steuerrechtsordnungen

Von einem Teil des Schrifttums werden im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Entscheidungsharmonie Sorgen vor einer stillen Harmonisierung nationaler Steuerrechtsordnungen[208] und Souveränitätsverlusten[209] geäußert, letztere werden auch mit der Methode der Qualifikationsverkettung verbunden.[210] Ein anderer Teil des Schrifttums spricht sich gerade wegen dieser vereinheitlichenden Wirkung für die Anwendung des Instruments der Entscheidungsharmonie aus.[211] Eine Harmonisierung könnte hier insbesondere durch die Rezeption ausländischer Bezugsobjekte stattfinden. Da diese aber nur als Rechtserkenntnisquellen genutzt werden und keine Bindung begründen, sind hier kaum Souveränitätseinbußen erkennbar.[212] Die Notwendigkeit einer Rechtfertigung der Auslegung in Anbetracht der ausländischen Rechtslage und ein erhöhter Begründungsbedarf, wenn Entscheidungsharmonie nicht erreicht werden kann, schränkt die Souveränität zwar in geringem Maße ein. Diese geringe Einschränkung ist aber vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Entscheidung für die internationale Zusammenarbeit des Grundgesetzes[213] kein tragfähiges Argument gegen eine Anwendung des Grundsatzes der Entscheidungsharmonie.

199 BMF (FN 189) Tz. 4.1.3.3.1.
200 *Vogel*, IStR 2003, 523, 529.
201 BMF (FN 189) Tz. 4.1.3.3.1. Ein solches kann erst eingeleitet werden wenn Maßnahmen zur Besteuerung ergriffen wurden oder sich konkret abzeichnen. Siehe BMF v. 13.7.2006, IV B 6 - S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 2.4.2.
202 BMF (FN 189) Tz. 4.1.3.3.2. Voraussetzung hierfür ist die Festsetzung und Zahlung der ausländischen Steuer. Siehe *Prokisch*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rz. B 72 ff. (April 2011).
203 ÖstBMF v. 21.6.2010, EAS 3167, SWI 2010, 458.
204 Vgl. *Gosch* (FN 119) S. 103, 115.
205 Vgl. Gliederungspunkt II. 3. a).
206 Siehe Gliederungspunkte II. 3. b), d).
207 Hof van Beroep Antwerpen, 21.6.2011, T.F.R., 2011, 411, 921 für das DBA Belgien-Niederlande, 2001.
208 So *Lampert* (FN 133) S. 73.
209 *Gloria*, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 1998, S. 74.
210 Exemplarisch *Jankowiak* (FN 134) S. 132.
211 *Mössner*, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in FS Seidl-Hohenveldern, 1988, S. 403, 406 f.; *Graziano*, RIW 2014, 473, 486.
212 BFH v. 6.6.2012 – I R 6 8/11, BStBl. II 2013, 111; *Lord Diplock* in *Fothergill v. Monarch Airlines* [1981] A.C. 251, 284 (= [1980] 2 All E.R. 696, [1980] 3 W.L.R. 209), House of Lords; *Mössner*, Zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in FS Seidl-Hohenveldern, 1988, S. 403, 406 f.; *Gelter/Siems*, AmJCompL 2014, 35, 74 ff.
213 *Vogel*, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit, 1964.

Die Methode der Qualifikationsverkettung hingegen ist sowohl im Vergleich zum Grundsatz der Entscheidungsharmonie als auch zur ursprünglichen Auslegung des Art. 23 A/B OECD-MA mit weitreichenderen Souveränitätseinschränkungen des Ansässigkeitsstaats verbunden. Im Falle widerstreitender Auffassungen der beteiligten nationalen Rechtsordnungen kommt es im Ergebnis dazu, dass der Auffassung des Quellenstaats zu folgen ist. Hieraus ergibt sich die prinzipielle Möglichkeit des Quellenstaats, sein innerstaatliches Recht zu Lasten des Ansässigkeitsstaats auszudehnen und somit seinen Anteil am grenzüberschreitenden Steueraufkommen zu vergrößern.[214] Die Niederlande und die Schweiz dürfte dies dazu bewogen haben, Vorbehalte gegen eine Qualifikationsverkettung in den OECD-Musterkommentar einzubringen.[215] Verweise auf das Recht des anderen Vertragsstaates sind in DBA aber weder unüblich,[216] noch steht der Methode der Qualifikationsverkettung verfassungsrechtlich Art. 24 Abs. 1 GG entgegen,[217] da es zu keiner Übertragung von Hoheitsrechten aufgrund fehlender Durchgriffsbefugnisse kommt.[218] Der Quellenstaat wird nicht ermächtigt, rechtsverbindlich die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Anrechnung bzw. Freistellung festzusetzen und somit in die Rechtsordnung des Ansässigkeitsstaats einzugreifen. Es finden lediglich Tatbestände, die außerhalb der eigenen Rechtsnorm liegen, auf innerstaatliche Rechtsvorschriften Anwendung.[219] Sollte der Quellenstaat dennoch sein innerstaatliches Recht nachträglich zu Lasten des Ansässigkeitsstaats ausweiten, besteht die Möglichkeit, die Anerkennung unter Verweis auf Treu und Glaube zu versagen[220] oder einer solchen Praxis auf diplomatischem Wege mit dem Hinweis auf eine mögliche einseitige Vertragsaufkündigung gem. Art. 31 OECD-MA zu begegnen. Im Übrigen ist davon auszugehen, dass sich in einer immer stärker verzahnten und arbeitsteilig geprägten Weltwirtschaft viele Fälle, zumindest zwischen OECD-Mitgliedsstaaten, aufgrund ähnlich strukturierter Wertschöpfungsketten wechselseitig ausgleichen werden.[221]

In Bezug auf die Anwendung der Qualifikationsverkettung auf Altabkommen sind ebenfalls Souveränitätseinbußen befürchtet worden. In diesem Fall jedoch nicht zugunsten des Quellenstaats, sondern gegenüber der OECD. Teile des Schrifttums kritisieren, dass eine dynamische Auslegung des Musterkommentars der Ermächtigung der OECD als nicht demokratisch legitimiertes außerstaatliches Organ zur innerstaatlichen Rechtssetzung gleichkäme[222] und damit der Qualifikationsverkettung quasi durch die Hintertür Geltung verschafft wird. Dem OECD-Musterkommentar kommt jedoch keine rechtliche Bindungswirkung zu. Weder besitzt die OECD die hierfür notwendige Rechtsetzungskompetenz, noch ist dem Kommentar eine normative Wirkung beizumessen, da er nicht als Völkergewohnheitsrecht anzusehen ist.[223] Im Ergebnis kommt dem Kommentar, selbst wenn man ihn als primäres Auslegungsmittel i.S.d. Art. 31 WÜRV ansieht, zwar ein erheblicher Einfluss zu, die völkerrechtliche Verbindlichkeit im Sinne einer „gewöhnlichen Bedeutung" nach Abs. 1 oder einer „besonderen Bedeutung" nach Abs. 4 ergibt sich jedoch erst aus der tatsächlichen Abkommenspraxis der Vertragsstaaten.[224] Der Kommentar wirkt zweifelsohne auf diese Praxis ein, letztinstanzlich sind aber die Gerichte anhand des DBA-Zustimmungsgesetzes für die Auslegung von DBA verantwortlich,[225] welche im Einzelfall zu entscheiden haben, ob eine Qualifikationsverkettung dem Parteiwillen entspricht.

### 2. Herausforderung der Ermittlung des ausländischen Rechts

Die Methode der Qualifikationsverkettung ermöglicht es, die Entstehung von Qualifikationskonflikten zu verhindern, welche sich aus Unterschieden der nationalen Rechtsordnungen der beiden Vertragsstaaten ergeben. Mit diesem erstrebenswerten Ergebnis gehen jedoch eine gesteigerte Maßgeblichkeit der ausländischen Rechtsordnung und ein erhöhter steueradministrativer Aufwand einher.[226] Der Ansässigkeitsstaat wird prüfen müssen, ob unterschiedliche nationale Rechtsauffassungen ursächlich für den Qualifikationskonflikt sind und in der Folge, inwieweit der Quellenstaat sein innerstaatliches Recht zur Begründung seines Besteuerungsanspruchs richtig angewendet hat.[227] Beides führt dazu, dass sich die Finanzbehörden und die Rechtsprechung des Ansässigkeitsstaats mit der steuerlichen Behandlung im anderen Vertragsstaat zu beschäftigen haben.[228]

Möchte man eine abweichende Abkommensauslegung durch die beteiligten Vertragsstaaten effektiv verhindern, wird man jedoch kaum umhinkommen,

214 *Knobbe-Keuk*, RIW 1991, 306, 310; *Benecke/Schnitger*, RIW 2002, 439, 445; *Gosch* (FN 119) S. 103, 115; *Wassermeyer* (FN 48) Art. 3 MA, Rz. 80 a (Okt. 2009); *M. Lang*, IWB 2011, 281, 293.

215 OECD-MK 2014 zu Art. 23 A/B, Tz. 80, 81.

216 Vorgesehen sind sie beispielsweise für die Begriffe „unbewegliches Vermögen" und „Dividenden" nach Art. 6 Abs. 2 OECD-MA und Art. 10 Abs. 3 OECD-MA.

217 *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 620 f.

218 Zu den grundgesetzlichen Bestimmungen s.: *Streinz* (FN 67) Art. 24, Rz. 12 ff.

219 *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 620 f.

220 *Vogel* (FN 9) Art. 3, Rz. 114a m.w.N.

221 So auch *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 620 m.w.N.; *Vogel* (FN 146) S. 1, 20 f.

222 *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 622; *Jankowiak* (FN 134) S. 144; *M. Lang*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen als Problem der Planungssicherheit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, S. 1865, 1870; *Oesterhelt*, ASA 80 (2011/12), 373, 380; *Pohl*, RIW 2012, 677, 678 f.

223 *Weggenmann*, IStR 2002, 614, 621; *Lampert*, IStR 2012, 513, 518; *Schönfeld/Häck* (FN 7) Systematik, Rz. 61, 97; *Lehner* (FN 7) Grdl, Rz. 124b m.w.N.

224 *Lampert*, IStR 2012, 513, 518.

225 Vgl. *Kluge* (FN 13) Rz. R 5; *Gosch*, ISR 2013, 87, 92.

226 *Jankowiak* (FN 134) S. 146 f.

227 *Vogel*, IStR 2003, 523, 529.

228 Vgl. Gliederungspunkt III. 3. c).

die steuerliche Behandlung im anderen Vertragsstaat, stärker als bisher üblich, in die eigenen Betrachtungen einzubeziehen.[229] Dies zeigt auch das Beispiel des eingangs erwähnten Korrespondenzprinzips, demzufolge ein Steuerabzug bei hybriden Finanzinstrumenten nur zuzulassen ist, wenn die Zahlung in die Bemessungsgrundlage des anderen Vertragsstaates einfließt.[230] Für die Ermittlung der steuerlichen Behandlung im anderen Vertragsstaat werden sich die ab 2017 zur Anwendung kommenden neuen Standards für den automatischen Austausch von Steuerinformationen als wichtige Voraussetzung erweisen.[231]

Ähnliche, jedoch zeitlich anders gelagerte, Herausforderungen ergeben sich für den Grundsatz der Entscheidungsharmonie. Während bei der Methode der Qualifikationsverkettung eine bestehende Entscheidung des ausländischen Staats über die Qualifikation angewandt wird, also eine Betrachtung „ex post" erfolgt, setzt der Grundsatz der Entscheidungsharmonie früher an. Er wirkt sowohl „ex ante", indem er die vermeintliche Qualifikation des Vertragspartners zu prognostizieren sucht, mit dem Ziel eine in beiden Staaten akzeptierte autonome Auslegung zu finden, als auch „ex post", um einen bereits entstandenen Konflikt in der vertieften Auseinandersetzung mit dem ausländischen Recht und im zwischenstaatlichen Diskurs einer einvernehmlichen Qualifikation zugänglich zu machen. In Bezug auf die Methode der Qualifikationsverkettung wird die Herausforderung der Ermittlung des ausländischen Rechts daher regelmäßig leichter handhabbar sein, da die Qualifikation des anderen Staats bekannt ist und lediglich auf ihre Richtigkeit zu prüfen ist. Für den Grundsatz der Entscheidungsharmonie hingegen liegt dieses Wissen „ex ante" nicht vor.

Die Erlangung dieses Wissens über das Abkommensverständnisses des Vertragspartners sowie der gängigen Praxis in vergleichbaren Rechtsordnungen stellt hohe Ansprüche an die internationale Verfügbarkeit von Informationen und deren Qualität, um dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu genügen.[232] Begegnet werden kann dem Informationsproblem, insbesondere bei der Ermittlung der Abkommenspraxis, durch die Verwendung von Datenbanken, die Entscheidungen sammeln und aufbereiten sowie durch die Nutzung des zunehmend vorhandenen rechtsvergleichenden Schrifttums.[233]

## V. Fazit

Aktuelle Bemühungen zur Vermeidung von doppelter Nichtbesteuerung, wie das im Rahmen der BEPS-Initiative vorgestellte Korrespondenzprinzip, machen sowohl die fortwährende Existenz von Qualifikationskonflikten als auch die Dringlichkeit, sich mit solchen Grenzfällen der Abkommensauslegung zu beschäftigen, deutlich. Der Grundsatz der Entscheidungsharmonie ist dabei, wenn richtig verstanden und konsequent umgesetzt, Motor einer vom nationalen Steuerrecht losgelösten autonomen Abkommensauslegung. Gleichwohl wird eine einheitlich-autonome Abkommensauslegung nicht immer erreichbar sein. In diesen Fällen greift die Methode der Qualifikationsverkettung ein. Sie wirkt dort, wo der Grundsatz der Entscheidungsharmonie die Rechtsauffassungen beider Vertragsstaaten nicht in Einklang bringen kann, indem sie den Ansässigkeitsstaat an die Qualifikation des Quellenstaats bindet.

Zumindest national ist es beiden Methoden jedoch verwehrt geblieben, ihr Potential zu entfalten. Gründe hierfür sind Befürchtungen vor einem erhöhten Aufwand bei der Ermittlung des ausländischen Rechts, einer grundsätzlich gesteigerten Maßgeblichkeit ausländischer Rechtsordnungen und mit beidem einhergehende Souveränitätseinbußen. Dieser Umstand macht es notwendig, sich die möglichen Alternativen zu beiden Ansätzen vor Augen zu führen. Sie bestehen darin, die Freistellungsmethode durch spezielle Regelungen wie beispielsweise Switch-over-, Subject-to-tax- oder Notifikationsklauseln zugunsten der Anrechnungsmethode zu beschneiden. Diesen Weg ist die deutsche Abkommenspraxis in der Vergangenheit zunehmend gegangen und scheint ihm, mit der neuen DBA-Verhandlungsgrundlage als Leitlinie, auch in Zukunft weiter folgen zu wollen. Ohne Konsequenz bleibt dies nicht, ist mit einer solchen Entwicklung doch auch die Zurückdrängung der Kapitalimportneutralität zugunsten der Kapitalexportneutralität und damit die, für exportorientierte Unternehmen in vielen Fällen wettbewerbsverzerrende, Heraufschleusung ausländischer Einkünfte auf das deutsche Steuerniveau verbunden. Die Gefahr, dass der Quellenstaat über die Ausweitung seines nationalen Rechts Steuersubstrat zu Lasten des Ansässigkeitsstaats abschöpft, besteht indes weiterhin. Die Lasten eines positiven Qualifikationskonflikts hat auch bei

229 Vgl. *Jankowiak* (FN 134) S. 147.

230 *OECD*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 2: 2015 Final Report – Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, 2015, Rz. 119 ff.

231 Am 29.10.2014 haben 51 Staaten ein multilaterales Abkommen zum automatischen Austausch von Steuerinformationen auf Grundlage des Dokuments: *OECD*, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2014, unterzeichnet. Zur nationalen Umsetzung s. die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses zum Gesetzesentwurf zum automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen und zum Gesetzentwurf zu der Mehrseitigen Vereinbarung vom 29.10.2014 zwischen den zuständigen Behörden über den automatischen Austausch von Informationen über Finanzdaten, BT-Drucks, 18/6667 v. 11.11.2015. Auch auf Ebene der EU wird es, über eine Erweiterung der Richtlinie 2011/16/EU v. 15.2.2011, zu einer Intensivierung des Informationsaustauschs kommen. Siehe Rat der Europäischen Union v. 24.11.2015 RAT: 12802/15.

232 *Vogel*, StuW 1982, 111, 123; *Seer* (FN 84) § 76 FGO, Rz. 42 (Okt. 2011).

233 Vgl. Gliederungspunkt II. 3. c) m.w.N.

Übergang auf die Anrechnungsmethode der Ansässigkeitsstaat zu tragen, indem er die im Ausland erhobene Steuer berücksichtigt.

Sollte sich die deutsche Abkommenspraxis zurückbesinnen und wieder verstärkt an der Freistellungsmethode festhalten, steht mit dem Grundsatz der Entscheidungsharmonie und der Methode der Qualifikationsverkettung ein leistungsfähiger Verbund zur Lösung von Qualifikationskonflikten zur Verfügung. Insbesondere der Grundsatz der Entscheidungsharmonie ist jedoch unabhängig von einer solchen Entscheidung. Eine mit seiner Hilfe zu gewinnende einvernehmliche, autonome Abkommensauslegung ist stets vorrangig zu wählen, da sie die Entstehung von Qualifikationskonflikten schon im Kern verhindert. Für die Methode der Qualifikationsverkettung gilt im Ergebnis dasselbe; auch sie verhindert die Entstehung der Konflikte und beseitigt nicht nur ihre unerwünschten Folgen. Künftige Switch-over-Klauseln sollten daher so ausgestaltet werden, dass sie nachrangig zur Methode der Qualifikationsverkettung eingreifen.

Gewinnermittlung

# Perspektiven der Teilwertabschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung

## Kritische Betrachtungen vor dem Hintergrund des BMF-Schreibens vom 16.7.2014

Prof. Dr. PATRICK VELTE, Lüneburg*

Inhaltsübersicht

I. Problemstellung
II. Gesetzliches Teilwertkonzept und Konkretisierung durch die Rechtsprechung
1. Fiktionen des Teilwerts und wertmäßige Bandbreite
2. Teilwertvermutungen und ihre Widerlegung
III. Anforderungen an die Vornahme einer Teilwertabschreibung bei positiven Wirtschaftsgütern
1. Steuerliches Wahlrecht und Willkürverbot
2. Voraussichtlich dauernde Wertminderung
3. Abnutzbares Anlagevermögen
4. Nichtabnutzbares Anlagevermögen
a) Grundstücke
b) Festverzinsliche Wertpapiere
c) Börsennotierte Aktien und Investmentanteile im Anlagevermögen
d) Forderungen
5. Umlaufvermögen
6. Wertaufholung
IV. Vergleich des Teilwertkonzepts mit alternativen Bewertungsmaßstäben
1. Beizulegender Wert im Handelsrecht
2. Beizulegender Zeitwert, Nutzungswert und Nettoveräußerungspreis nach den IFRS
V. Zusammenfassung

### I. Problemstellung

Die Konzeption des Teilwerts sowie die Teilwertabschreibung[1] von Wirtschaftsgütern[2] stellen seit dem *Einkommensteuergesetz 1934* eine der elementaren Kontroversen des deutschen Bilanzsteuerrechts dar.[3] Ursächlich hierfür sind die konzeptionellen Schwachstellen und Auslegungsspielräume bei der unternehmensindividuellen Ableitung des Teilwerts und – zusätzlich seit dem *Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/00/02* – beim Nachweis einer voraussichtlich dauernden Wertminderung. Die Rechtsprechung hatte im Zeitablauf eine Vielzahl von kasuistischen Konkretisierungsbemühungen zur Teilwertabschreibung unternommen, die nicht immer im Einklang mit der Finanzverwaltung standen. In Abgrenzung zum handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip wird insbesondere nach dem *Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)* der Wahlrechts- und Ausnahmecharakter der Teilwertabschreibung betont, so dass die „Zulassungsvoraussetzungen" restriktiv ausfallen. Zur Minderung der steigenden Detaillierungsdichte hatte das *Bundesministerium der Finanzen (BMF)* am 16.7.2014[4] ein neues Schreiben („Teilwerterlass") veröffentlicht, welches die vorangegangenen fünf Schreiben[5] ersetzt, die jüngere BFH-Rechtsprechung einbezieht und die früheren inhaltlichen Differenzen reduziert.[6] Allerdings sind die konzeptionellen Schwachstellen des Teilwertkonzepts sowie die Ermessensspielräume bei der Teilwertabschreibung erhalten geblieben, welche

* *Prof. Dr. Patrick Velte* hat die Professur für Accounting & Auditing an der Leuphana Universität Lüneburg inne. Die Ergebnisse wurden auf der 3. Wissenschaftlichen Fachtagung der „Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre" (FAST) am 26.3.2015 an der Heinrich-Heine Universität Düsseldorf vorgestellt.

1 Trotz der häufigen Verwendung des Begriffs und der damit suggerierten Nähe zu den Sonderabschreibungen liegt ein terminologischer Irrtum vor, da der steuerrechtliche Gesetzgeber unter „Abschreibungen" eine bestimmte Aufwandsverteilung versteht. Der Teilwert ist dagegen in § 6 EStG als Bewertungsvorschrift verankert und führt nicht zu einer tatsächlichen Generierung von Aufwendungen oder Ausgaben; vgl. hierzu *BFH* v. 17.9.1969 – I 189/65, BStBl. II 1970, 107 sowie hierzu *Ehmcke*, in: Blümich (Hrsg.), EStG, 124. Aufl., Rz. 542 zu § 6 EStG; *Winkeljohann*, in: Hermann/Heuer/Raupach (Hrsg.), EStG/KStG, Rz. 554 zu § 6 EStG. Aufgrund der Gebräuchlichkeit der Bezeichnung „Teilwertabschreibung" im Schrifttum und in der Praxis wird auch im Folgenden hieran festgehalten. Eine Teilwertabschreibung kommt grds. nur für den Bereich der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG zum Tragen, nicht dagegen bei der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG; vgl. *BFH* v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; a.A. *FG Köln* v. 17.5.1994, EFG 1994, 1083.

2 Das Teilwertkonzept gilt für (nicht) abnutzbares Anlage- und Umlaufvermögen sowie für Verbindlichkeiten; vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2, Nr. 3 Satz 1 EStG. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf positive Wirtschaftsgüter.

3 Vgl. statt vieler *Adrian/Helios*, DStR 2014, 721 („Dauerbrenner").

4 Vgl. *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2014-07-16-teilwertabschreibung-wertminderung-wertaufholungsgebot.pdf?__blob=publicationFile&v=1; zu einer ersten Bestandsaufnahme aus den Reihen des BMF *Hörhammer/Schumann*, StuB 2014, 551. Die BMF-Schreiben stellen Instrumente zur Steuerung eines einheitlichen Steuervollzugs im Bereich der Auftragsverwaltung i.S.d. § 108 Abs. 3 GG dar; vgl. hierzu auch *Marx*, StuB 2014, 591.

5 Vgl. *BMF* v. 25.2.2000, BStBl. I 2000, 372; *BMF* v. 12.8.2002, BStBl. I 2002, 793; *BMF* v. 26.3.2009, BStBl. I 2009, 514; *BMF* v. 5.7.2011, BStBl. I 2001, 735; *BMF* v. 10.9.2012, BStBl. I 2012, 939.

6 Nachdem das *BMF* bereits am 17.1.2014 eine Entwurfsfassung seines Schreibens zur Teilwertabschreibung veröffentlicht hatte, konnten bis zum 28.2.2014 Stellungnahmen abgegeben werden; vgl. *BMF* v. 17.1.2014 – Entwurf IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 6. Die Finanzverwaltung hatte aufgrund von Detailkritik einige Passagen überarbeitet und am 16.7.2014 die Finalfassung veröffentlicht.

die Zukunft der über 80-jährigen steuerrechtlichen Bewertungstradition zur Diskussion stellen.[7] Vor diesem aktuellen Hintergrund hat sich die nachfolgende Analyse zum Ziel gesetzt, die normative Entwicklung des Teilwerts unter Berücksichtigung der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung detailliert aufzuzeigen und Handlungsempfehlungen für eine künftige Fortentwicklung der Teilwertabschreibung zu unterbreiten. Hierbei werden vergleichbare Bewertungsmaßstäbe des Handelsrechts und nach den International Financial Reporting Standards (IFRS) bei der Diskussion um eine zweckdienliche Reformierung der Teilwertabschreibung einbezogen.

Der Gang der Untersuchung gliedert sich wie folgt. Bevor auf die Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung im Einzelnen eingegangen wird, erfolgt zunächst eine detaillierte Analyse zur definitorischen Einordnung des Teilwerts im *zweiten Kapitel*. Die mit dem Teilwertbegriff nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in Verbindung stehenden Fiktionen, die Unter- und Obergrenze des Teilwerts sowie die Teilwertvermutungen und ihre unternehmensindividuelle Widerlegung stehen hierbei im Mittelpunkt. Der *dritte Abschnitt* setzt sich zunächst mit dem umstrittenen steuerlichen Wahlrecht zur Teilwertabschreibung unter Beachtung des Willkürverbots nach dem BilMoG auseinander. Dem schließen sich eine Darlegung der Anforderungen an die voraussichtlich dauernde Wertminderung im Allgemeinen an, bevor auf die kasuistischen Regelungen des (nicht) abnutzbaren Anlage- und Umlaufvermögens sowie die Wertaufholung eingegangen wird. Im Hinblick auf eine künftige Modifizierung der Teilwertabschreibung erfolgt eine vergleichende Würdigung der entsprechenden handelsrechtlichen und internationalen Bewertungskonzepte für Vermögensgegenstände bzw. -werte (beizulegender Wert, beizulegender Zeitwert, Nutzungswert und Nettoveräußerungspreis) im *vierten Kapitel*. Eine Zusammenfassung der Ergebnisse ist Gegenstand des *fünften Abschnitts*.

## II. Gesetzliches Teilwertkonzept und Konkretisierung durch die Rechtsprechung

### 1. Fiktionen des Teilwerts und wertmäßige Bandbreite

Seit dem *Einkommensteuergesetz* vom 16.10.1934[8] sind die (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in § 6 EStG der vorrangige Wertmaßstab und gleichzeitig grds. die steuerrechtliche Höchstgrenze für Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens.[9] An die Stelle der (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann bei Wirtschaftsgütern der (niedrigere) *Teilwert* nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG treten.[10] Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG misst der Teilwert den „Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt". Der Teilwertbegriff nach dem Einkommensteuergesetz 1934 stellt ein theoretisches Konstrukt[11] mit drei hypothetischen Sachverhalten[12] dar. Die erste Fiktion[13] betrifft den *Gesamtbetriebserwerb*, wobei unerheblich ist, ob der Erwerb durch einen Dritten rechtlich oder tatsächlich möglich wäre. Der Steuerpflichtige könnte den Verkaufsvorgang auch als völlig inakzeptabel ansehen. Gesucht wird der (Mehr-)Wert, der dem Wirtschaftsgut im Rahmen des Betriebs, d.h. aufgrund seiner betrieblichen Einbindung, beizumessen ist. Bei Wirtschaftsgütern, die aus rechtlichen oder tatsächlichen Erwägungen nicht einzeln veräußerbar sind, muss sich der gedachte Erwerber des Unternehmens in die Lage des Betriebsinhabers versetzen und derart den Wert des Wirtschaftsgutes bestimmen.[14] Ein fehlendes Interesse des fiktiven Erwerbers an einem spezifischen Wirtschaftsgut oder ein Anreiz zur Vermeidung bestimmter Nebenkosten kann nicht vorgebracht werden.[15]

Als zweite Fiktion muss der Teilwert unter Berücksichtigung des *Unternehmensfortbestands* mit den zukünftigen Erwartungen bestimmt werden. Der Teilwert versteht sich als Fortführungswert im Sinne einer Zugehörigkeit zu einem lebenden, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr weiterhin teilnehmenden Unternehmen.[16] Hierbei wird die Annahme getroffen, dass der fiktive Käufer den Betrieb so fortführt, wie der Steuerpflichtige ihn am Bewertungsstichtag geführt hat (Kontinuität der Betriebsführung).[17] Sofern keine Fehlmaßnahme besteht, wird der fiktive Erwerber sich von den gleichen Erwägungen leiten lassen wie der Verkäufer und dem betreffenden Wirtschaftsgut den gleichen Wert zubilligen wie der Steuerpflichtige.[18] Damit wird der hypothetische Käufer nur für den Bewertungszweck an die Stelle des jeweiligen Steuerpflichtigen gesetzt.[19] Ausschließlich subjektive Motive des Steuerpflichtigen, die nicht in der objektiven Natur des Unternehmens begründet sind, z.B.

---

7 Vgl. zur kasuistischen Struktur, die den „Rechtsanwender allein" lassen würde, *Marx*, StuB 2014, 592.

8 Vgl. Einkommensteuergesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1005.

9 Vgl. Amtliche Begründung zum Einkommensteuergesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1935, 33.

10 Begriff und Grundgedanke des Teilwerts gehen auf den Fachaufsatz „Gemeiner Wert und Ertragswert" von *Mirre* aus dem Jahre 1913 zurück; vgl. *Mirre*, Zeitschrift des Deutschen Notarvereins 1913, 155 sowie im weiteren Verlauf *Mirre*, Zeitschrift für Zollwesen und Reichssteuern 1915, 129; *Mirre*, DStZ 1927, 292.

11 Vgl. *Oblau*, BC 2014, 450.

12 Vgl. ebenso *BFH* v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 109; BFH v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33; hierzu auch *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 175.

13 Der Begriff „Fiktion" wird allerdings teilweise verworfen, da der Teilwert einer wirklichkeitsbezogenen Bewertung und gerade der tatsächlichen Fortführung des Betriebs dient; vgl. *Messmer*, StbJb. 1977/78, 80; *Doralt*, DStJG 1984, 144; *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 579 zu § 6 EStG.

14 Vgl. *BFH* v. 20.10.1976 – I R 112/75, BStBl. II 1977, 278; *BFH* v. 30.1.1980 – I R 89/79, BStBl. II 1980, 327.

15 Vgl. *BFH* v. 15.7.1966 – VI 226/64, BStBl. III 1966, 643.

16 Vgl. *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 589 zu § 6 EStG.

17 Vgl. *BFH* v. 25.2.2002 – I R 54/02, BStBl. II 2004, 654.

18 Vgl. *BFH* v. 13.7.1967 – IV 138/63, BStBl. II 1968, 11.

19 Vgl. *BFH* v. 6.12.1995 – I R 51/95, BStBl. II 1998, 781.

kaufmännische Fähigkeiten als Unternehmensleiter, bleiben dabei außer Ansatz.[20]

Als dritte Fiktion bedarf es eigentlich einer *Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter*, da der Teilwert eines Wirtschaftsguts „Teil des Unternehmenspreises"[21] ist. Nach dem RFH-Urteil vom 14.12.1926 stellt der Teilwert mit Blick auf die *Differenzmethode*[22] den Betrag dar, den der fiktive Erwerber weniger für das Unternehmen zahlen würde, wenn das betreffende Wirtschaftsgut nicht einbezogen werden würde.[23] Aufgrund von „logischen Widersprüchen" wurde die Differenzmethode im RFH-Urteil vom 10.10.1928 zugunsten der *Zurechnungs-, Verteilungs- bzw. Repartitionsmethode* aufgegeben.[24] Durch die Einhaltung des Einzelbewertungsprinzips als GoB einerseits und die Notwendigkeit der Bestimmung des ertragsbezogenen Gesamtwerts andererseits sollte der fiktive Gesamtwert auf die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter zugerechnet werden.[25] Insofern wurde eine Identität zwischen der Summe der Einzelwerte der Wirtschaftsgüter und dem Gesamtwert des Betriebs fingiert.[26] Trotz der Untauglichkeit der Repartitionsmethode hatte diese die Legaldefinition des Teilwerts in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 1934 maßgeblich beeinflusst.[27]

Im Sinne einer Aufgabe der „klassischen Teilwertlehre"[28] hatte der BFH als „Second Best-Lösung" bzw. „Hilfskonstruktionen"[29] innerhalb einer Ober- und Untergrenze die *Teilwertvermutungen* durch Einzelfallentscheidungen mit einer fallweisen Widerlegung aufgestellt.[30] Durch diese Teilwertvermutungen stellte sich im Zeitablauf eine zunehmende „Zersplitterung" im Hinblick auf die konkrete Ermittlung des Teilwerts bei einzelnen Wirtschaftsgütern ein, so dass kein konzeptioneller Zusammenhang zum ertragsabhängigen Gesamtwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG besteht.[31] Dennoch soll die Bewertung mit dem Teilwert den Steuerpflichtigen in der Höhe belasten, „wie es dem Gesamtwert des Unternehmens entspricht"[32]. So verschließt sich der BFH nicht dem Umstand, dass der einkommensteuerrechtliche Teilwertbegriff mit dem Einzelbewertungsgrundsatz in einem „Spannungsverhältnis"[33] steht. Allerdings dürfe die Einzelbewertung keinen Vorrang vor dem Teilwertkonzept genießen.[34] Denn der Erwerber eines Wirtschaftsguts wird sowohl Sachwert- auch als Ertragswertgesichtspunkte einbeziehen.[35] Die Darlegungen des BFH zur Teilwertfindung, die auch noch in späteren Jahren von einer „Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf einzelne Wirtschaftsgüter" sprach,[36] können aufgrund ihrer konzeptionellen Widersprüchlichkeit in einer Gesamtschau nicht überzeugen.

Als Bandbreite des Teilwerts fungieren der *Einzelveräußerungspreis* als Untergrenze und die *Wiederbeschaffungs- bzw. -herstellungskosten*[37] als Obergrenze. Die Basis für die Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten können der *Börsen- oder Marktpreis* sein, wenn dieser am Bewertungsstichtag für das Wirtschaftsgut besteht oder ersatzweise der *Einkaufspreis*.[38] Dagegen misst der *Einzelveräußerungspreis* bzw. *Verkehrswert* als Untergrenze des Teilwerts den Preis, der sich für das Wirtschaftsgut bei Einzelveräußerung oder Liquidation ergeben würde.[39] Da aus konzeptioneller Sicht das Prinzip der Unternehmensfortführung gilt und die Rechtsprechung eigentlich eine isolierte Bewertung ausschließen möchte, liegt insofern ein Widerspruch vor. Daher darf nur bei Wirtschaftsgütern, die für den Betriebsablauf *entbehrlich*[40] sind, der Einzelveräuße-

20 Vgl. *BFH* v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822.
21 *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 572 zu § 6 EStG.
22 Vgl. hierzu auch *Luhmer*, zfbf 1985, 1055.
23 Vgl. *RFH* v. 14.12.1926 – VI A 575/26, RFHE 20, 87; zu diesen Opportunitätskostenüberlegungen auch *Löffler*, Steuerrechtliche Wertfindung aus Sicht der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 2008, S. 85; zu mittelbaren Bedeutung auch *BFH* v. 4.12.1986 – IV R 162/85, BFH/NV 1987, 296; *BFH* v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, BStBl. II 1973, 794.
24 Vgl. *RFH* v. 10.10.1928 – VI A 1216, StuW 1929, 130.
25 Vgl. *RFH* v. 6.3.1935 – VI A 890, StuW 1935, 685.
26 Vgl. etwa *RFH* v. 19.1.1938 – VI 533/36, RStBl. 1938, 179.
27 Vgl. hierzu auch *Lange*, 75 Jahre Teilwert, 2011, S. 97.
28 *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (FN 12), S. 176.
29 *Oblau*, BC 2014, 450.
30 Vgl. *Löffler*, Steuerrechtliche Wertfindung (FN 2), S. 83; *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 572 zu § 6 EStG.
31 Vgl. als Ausnahmen *Beiser*, DStR 2002, 1778; *Kirsch*, DStR 2002, 645.
32 *BFH* v. 16.7.1968 – GrS 7/67, BStBl. II 1969, 108.
33 *BFH* v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681.
34 Vgl. *BFH* v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681. Die nachfolgenden Ausführungen zur genauen Wertfindung sind allerdings recht kryptisch: „Vielmehr wird dem Grundsatz der Einzelbewertung auch dann Rechnung getragen, wenn die einzelnen Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert angesetzt werden. Dabei mag es zwar [...] zu Wertansätzen kommen, die von denen abweichen, die sich nach anderen Bewertungsmaßstäben als dem des Teilwerts ergäben. Dies ist jedoch hinzunehmen, weil steuerrechtlich der Teilwertansatz maßgeblich ist".
35 Vgl. *BFH* v. 15.12.1989 – X R 97/87, BStBl. II 1989, 604; *BFH* v. 28.4.2004 – I R 20/03, BFH/NV 2005, 19; BFH v. 19.10.2005 – I R 40/04, BFH/NV 2006, 822; hierzu auch *Beiser*, DStR 2002, 1777; *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 547 zu § 6 EStG. Allerdings sollen hypothetische Ertragserwägungen bezüglich des einzelnen Wirtschaftsguts beim Kauf von Sachwerten eine geringere Rolle spielen als Sachwertüberlegungen; vgl. *BFH* v. 13.7.1967 – I 138/63, BStBl. II 1968, 11, so dass Sachverständigengutachten nur eingeschränkt bei der Teilwertermittlung heranzogen werden dürften; *BFH* v. 15.5.1964 – I 69/62 U, BStBl. II 1963, 503. Bei Wirtschaftsgütern, deren Wert mehr in ihrem Ertragswert ruht (z.B. Wertpapiere), ist dagegen der Teilwert in stärkerem Maße nach dem Ertragswert abzuleiten; vgl. *BFH* v. 19.8.2009 – III R 79/07, BFH/NV 2010, 610.
36 Vgl. *BFH* v. 5.11.1981 – IV R 103/79, BStBl. II 1982, 258; *BFH* v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. II 1984, 33; *BFH* v. 23.1.1991 – II R 79/87, BFH/NV 1992, 369.
37 Vgl. H 6.7 EStR sowie weiterführend *BFH* v. 24.2.1994 – IV R 18/92, 514; *BFH* v. 25.8.1983 – IV R 218/80, BStBl. III 1984, 33; *BFH* v. 5.11.1981 – IV R 103/79, BStBl. II 1982, 258; *BFH* v. 20.7.1973 – III R 100-101/72, 794; *BFH* v. 20.9.1960 – I 108/60 U, BStBl. III 1960, 461.
38 Vgl. *BFH* v. 29.7.1965 – IV 164/63 U, BStBl. III 1965, 648; *BFH* v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294.
39 Vgl. BFH v. 17.9.1987 – III R 201/202/84, BStBl. II 1988, 488.
40 Hiernach würde ein Fehlen des Wirtschaftsguts den ungestörten Fortgang des Betriebs nicht nur nicht behindern; vielmehr ist das Wirtschaftsgut für den Betrieb überflüssig und damit nur von geringem Interesse. Ein entbehrliches Wirtschaftsgut ist allerdings nicht mit jederzeit ersetzbar gleichzusetzen; vgl. *BFH* v. 15.7.1966 – VI 226/64, BStBl. II 1966, 643; a.A. *BFH* v. 25.8.1983 – IV 2188/80, BStBl. II 1984, 33.

rungspreis als Teilwert angesetzt werden, weil dann kein Mehrwert innerhalb des betrieblichen Zusammenhangs erzielt wird. Der Einzelveräußerungspreis entspricht dann dem *gemeinen Wert* nach § 9 BewG abzgl. der voraussichtlichen Veräußerungskosten.[41]

### 2. Teilwertvermutungen und ihre Widerlegung

Zur Minderung der Schwierigkeiten bei der Teilwertbestimmung und Kaschierung der fehlenden konzeptionellen Weiterentwicklung des Teilwertes hatte der BFH widerlegbare Teilwertvermutungen aufgestellt,[42] die insgesamt die praktisch wichtigsten Fälle von Teilwertabschreibungen reflektieren und mithin kein systematisches Verständnis beinhalten.[43] Sie spiegeln gleichzeitig das „Regel-Ausnahme-Verhältnis" zwischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und Teilwert bzw. den Korrekturcharakter des Teilwerts wieder:[44]

1. Zum Kauf- oder Fertigstellungszeitpunkt eines Wirtschaftsguts ist der Teilwert mit den *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* identisch.[45] Diese Vermutung gründet auf der allgemeinen ökonomischen Erfahrung, dass ein Kaufmann und auch ein fiktiver Erwerber für ein Wirtschaftsgut nicht mehr aufwendet, als es für sein Unternehmen nützlich ist.[46]

2. Diese Vermutung gilt bei *nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* auch bei späteren Bewertungsstichtagen.[47]

3. Bei *abnutzbaren Anlagegütern* entspricht der Teilwert bei späteren Bewertungsstichtagen den *Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzgl. der linearen Abschreibung* als Regelabschreibung.[48] Die Teilwertvermutung greift mithin nicht, wenn die Abschreibung nach der degressiven Methode oder der Leistungsabschreibung vorgenommen wurde bzw. Sonderabschreibungen oder erhöhte Abschreibungen vorliegen.[49]

4. Im *Umlaufvermögen* ist der Teilwert mit den gedachten *Wiederbeschaffungskosten bzw. -herstellungskosten* identisch[50], wobei bei zum Absatz bestimmten Waren auch der voraussichtliche *Veräußerungserlös (Börsen- oder Marktpreis)* einzubeziehen ist.[51] Nach der Differenztheorie würde der fiktive Erwerber bei Fehlen des Wirtschaftsguts dieses selbst beziehen oder herstellen. Da die teilwertbestimmenden Einflüsse grds. schneller im Umlaufvermögen wirken als im Anlagevermögen, stellt die Teilwertvermutung nicht auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ab. In Abgrenzung zum Anlagevermögen hat die Finanzverwaltung für die Bewertung des *Vorratsvermögens* mit dem Teilwert detaillierte Erläuterungen in R 6.8 EStR vorgenommen. So gilt im Vorratsvermögen, sofern der Einkaufspreis am Bilanzstichtag geringer als die Anschaffungskosten ausfällt, weiterhin die Vermutung Teilwert = Wiederbeschaffungskosten, wenngleich kein entsprechender Rückgang der Verkaufspreise zu erwarten ist. Bei nicht zum Absatz bestimmten Vorräten spielt der Einzelveräußerungspreis zur Bestimmung des Teilwerts überhaupt keine Rolle. Bei zum Absatz bestimmten Vorräten ist als Teilwert derjenige Betrag anzusetzen, „der von dem voraussichtlich erzielbaren Veräußerungserlös nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinns und des nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden betrieblichen Aufwands verbleibt" (*Subtraktionsmethode*).[52] Im Regelfall soll der Teilwert dem Betrag entsprechen, „der sich nach Kürzung des erzielbaren Verkaufserlöses um den nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden Teil des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlags ergibt"[53].

5. Schließlich existiert eine konkrete Teilwertvermutung bei *Beteiligungen*. Hinsichtlich der Identität zwischen Teilwert und *Anschaffungskosten* im Erwerbszeitpunkt müssen bei der Wertfindung basierend auf dem Gesamtbewertungskonzept die Ertragslage, die Ertragsaussichten sowie der Vermögenswert und die „funktionale Bedeutung des Beteiligungsunternehmens"[54] einbezogen werden.

An die *Widerlegung* der Teilwertvermutungen sind restriktive Voraussetzungen geknüpft, da zur Entkräftung die dazu erforderlichen Tatsachen konkret vorgetragen werden müssen.[55] Aus den Unterlagen müssen der Grund und die Höhe der Teilwertabschreibung durch das Finanzamt nachprüfbar sein.[56] Die tatsächlichen Umstände und die kostenmäßigen Auswir-

41 Vgl. *BFH* v. 4.12.1986 – IV R 162/85, BFH/NV 1987, 296; *BFH* v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831.

42 Vgl. zur Motivation *BFH* v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086. Die Teilwertvermutungen sind in H 6.7 EStR kompakt dargestellt.

43 Vgl. *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (FN. 12), S. 177.

44 Vgl. auch *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 601 zu § 6 EStG.

45 Vgl. *BFH* v. 26.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347; *BFH* v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294; *BFH* v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892. Ausnahmen bestehen allerdings bei einem Unternehmenserwerb oder dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils; vgl. *BFH* v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831.

46 Vgl. *BFH* v. 12.8.1998 – IV B 4/98, BFH/NV 1999, 305.

47 Vgl. *BFH* v. 26.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347; *BFH* v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294; *BFH* v. 21.7.1982 – I R 177/77, BStBl. II 1982, 758. Die Zitation des letztgenannten Urteils im Teilwerterlass ist insofern nicht glücklich, da in dem betreffenden Fall auf die nicht mehr gültige Einheitstheorie für den derivativen Geschäfts- oder Firmenwert und die damit zusammenhängende frühere Nichtzulässigkeit einer planmäßigen Abschreibung abgestellt wurde. Vgl. hierzu im Einzelnen *Velte*, StuW 2008, 280.

48 Vgl. *BFH* v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717; *BFH* v. 4.3.1998 – X R 151/94, BFH/NV 1998, 1086; *BFH* v. 30.11.1988 – II R 237/83, BStBl. II 1989, 183.

49 Vgl. in Bezug auf den Ausschluss der degressiven Methode *BFH* v. 4.10.1989 – II R 72/86, BStBl. II 1989, 962; kritisch zum Ausschluss *Jonas*, StbJb. 1991/92, 121.

50 Vgl. *BFH* v. 25.7.2000 – VIII R 35/97, BStBl. II 2001, 566; *BFH* v. 24.7.2003 – I 107/02, BFH/NV 2004, 34; *BFH* v. 10.7.2002 – I R 79/01, BStBl. II 2002, 784; *BFH* v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298.

51 Vgl. *BFH* v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BSBl. II 1984, 35.

52 Sofern aufgrund der tatsächlichen betrieblichen Gegebenheiten eine Ermittlung des Teilwerts nach dieser Methode unmöglich ist, besteht die Möglichkeit zur Anwendung der Formelmethode nach R 6.8 Abs. 2 Satz 6 EStR.

53 R 6.8 Abs. 2 Satz 4 EStR.

54 *BFH* v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416.

55 Vgl. hierzu *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 600 zu § 6 EStG.

56 Vgl. *BFH* v. 6.11.1975 – IV R 205/71, BStBl. II 1977, 377.

kungen bedürfen hierbei einer substantiierten Darlegung, damit konkrete Vorstellungen über die Wertminderung gewonnen werden können.[57] So halten diese auch bei Entrichtung von *Überpreisen* stand.[58] Die Widerlegung der Teilwertvermutung für ein Wirtschaftsgut am Bewertungsstichtag ist zum einen postenübergreifend an die Existenz eines *geringeren Teilwerts* im Vergleich zum Buchwert geknüpft. Hierbei müssen nachweislich anhand objektiv feststellbarer Tatsachen die Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten am Bilanzstichtag geringer ausfallen als der Teilwert[59] oder die voraussichtlichen Verkaufserlöse gesunken[60] oder sonstige, den Teilwert des Wirtschaftsgutes mindernde Umstände eingetreten sein.

Zum anderen ist eine Widerlegung der Teilwertvermutung aufgrund einer *Fehlmaßnahme* möglich. Dabei muss der Steuerpflichtige „anhand konkreter Tatsachen und Umstände" aufzeigen, dass der Erwerb oder die Herstellung des betreffenden Wirtschaftsguts „von Anfang an[61] eine Fehlmaßnahme war" oder dass zwischen der Anschaffung bzw. Herstellung und dem Bilanzstichtag Umstände aufgetreten sind, die nachträglich zu einer Fehlmaßnahme führen.[62] Konkretisiert wird die Fehlmaßnahme in H 6.7 EStR mit Verweis auf das BFH, Urt. v. 20.5.1988 dergestalt, dass unabhängig von der Ertragslage des Betriebs der wirtschaftliche Nutzen der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes „bei objektiver Betrachtung deutlich hinter dem für den Erwerb oder die Herstellung getätigten Aufwand zurückbleibt und demgemäß dieser Aufwand so unwirtschaftlich war, dass er von einem gedachten Erwerber des gesamten Betriebs im Kaufpreis nicht honoriert würde."[63] Der Steuerpflichtige muss unrichtige bzw. irrtümliche Voraussetzungen bei seinen Überlegungen einbezogen haben, die für den Kauf oder die Herstellung des Wirtschaftsgutes verantwortlich waren.[64] Strittig ist, inwiefern die Fehlüberlegungen auch bewusster Natur sein können.[65] Bei einem gewinnorientierten Unternehmen kann eine Fehlmaßnahme nicht bei sog. *„bewussten Verlustprodukten"* angegeben werden.[66] die als „Lockvogelangebote" die Attraktivität des Unternehmens steigern sollen.[67] Der BFH führt als Begründung für eine Versagung der Teilwertabschreibung an, dass der fiktive Erwerber des Unternehmens diese Strategie übernehmen würde.[68] Allerdings wird diese typisierte Vorgehensweise im Schrifttum kritisch beurteilt.[69] Bei *Unrentabilität* des Betriebs wiederum können niedrigere Teilwerte auch dann nicht geltend gemacht werden, „wenn das Unternehmen keine konkrete Maßnahmen trifft, den Betrieb so bald wie möglich zu liquidieren oder stillzulegen"[70]. In H 6.7 EStR wird unter Rückgriff auf das BFH, Urt. v. 7.2.2002[71] darauf hingewiesen, dass beim Kauf von Grundstücken die bloße Existenz einer Überpreiszahlung, die zu einer Fehlmaßnahme geführt hat, keine Teilwertabschreibung nach sich zieht. Vielmehr kann ein Überpreis bei Nachweis niedrigerer Wiederbeschaffungskosten am Bewertungsstichtag bei der Teilwertabschreibung nur „in dem Verhältnis teil[nehmen], das dem gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt gesunkenen Vergleichswert entspricht"[72].

## III. Anforderungen an die Vornahme einer Teilwertabschreibung bei positiven Wirtschaftsgütern

### 1. Steuerliches Wahlrecht und Willkürverbot

Seit dem BilMoG bzw. dem Veranlagungszeitraum 2009 stellt die Teilwertabschreibung nach h.M. ein steuerliches *Wahlrecht* dar, das entgegen der früheren Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips[73] unabhängig von der außerplanmäßigen Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 3, 4 und Abs. 4 Satz 1 HGB ausgeübt werden kann.[74] Ursächlich für diese Einschätzung ist die

57 Vgl. *BFH* v. 13.7.1967 – IV 138/63, BStBl. II 1968, 11.
58 Vgl. H 6.7 EStR.
59 Vgl. *BFH* v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294; *BFH* v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416.
60 Diese Einschränkung gegenüber der Teilwertvermutung betrifft insbesondere Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, deren Teilwert nach der retrograden Bewertungsmethode bestimmt wird; vgl. hierzu im Einzelnen *BFH* v. 24.7.2003 – I B 107/02, BFH/NV 2004, 34; *BFH* v. 7.9.2005 – VIII R 1/03, BStBl. II 2006, 298.
61 Dies impliziert, dass objektiv bereits vor der Anschaffung bzw. Herstellung des Wirtschaftsguts die teilwertmindernde Ursache vorlag; vgl. *BFH* v. 10.4.1990 – VIII R 170/85, BFH/NV 1991, 226; *BFH* v. 24.4.1991 – I R 15/90, BFH/NV 1992, 273.
62 Vgl. R 6.7 Satz 4 EStR.
63 *BFH* v. 20.5.1988 – III R 151/86, BStBl. II 1989, 269; bestätigt durch *BFH* v. 29.8.2001 – XI R 26/99, BFH/NV 2002, 625; *BFH* v. 26.6.2007 – IV R 71/04, BFH/NV 2008, 347.
64 Vgl. *BFH* v. 25.10.1972 – GrS 6/71, BStBl. II 1973, 79.
65 Vgl. *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 627 zu § 6 EStG.
66 Dies setzt eine bewusste nicht kostendeckende Kalkulation des Verkaufspreises voraus; vgl. *BFH* v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681.
67 Vgl. *Oblau*, BC 2014, 450.
68 Vgl. *BFH* v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681.
69 Vgl. u.a. *Marx*, StuB 2014, 592.
70 *BFH* v. 2.3.1973 – III R 88/69, BStBl. II 1973, 475; ebenso *BFH* v. 20.9.1989 – II R 96/86, BStBl. II 1990, 206; *BFH* v. 1.3.1994 – IV B 6/93, BStBl. II 1994, 569.
71 Vgl. *BFH* v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294.
72 *BFH* v. 7.2.2002 – IV R 87/99, BStBl. II 2002, 294.
73 Das steuerrechtliche Wahlrecht wurde bis zur Verabschiedung des BilMoG von der handelsrechtlichen Abwertungspflicht bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung „überlagert"; *Dietel*, DB 2012, 484; *Künkele/Zwirner*, DStR 2010, 2267 sowie weiterführend *Döllerer*, BB 1987, 14; *Mathiak*, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz. Kommentar, Band 2, 1987, Rz. 34 zu § 5 EStG; *Söffing*, DB 1988, 242; *Krieger*, in: Knobbe-Keuk/Klein/Moxter, FS Döllerer, 1988, S. 343: zum „Aufleben" des Wahlrechts nach dem BilMoG auch *von Wolfersdorf*, Steuerbilanzielle Gewinnermittlung, 2014, S. 225; zur früheren steuerrechtlichen Abschreibungspflicht auf den Teilwert auch *BFH* v. 14.3.2006 – I R 22/05, BStBl. II 2006, 680.
74 Vgl. *Günkel*, in: Kessler/Förster/Watrin (Hrsg.), FS Herzig, 2010, S. 513 f.; *Günkel*, StbJb. 2009/10, 336 f.; *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 929 f.; *Herzig/Briesemeister*, DB 2009, 978; *Herzig/Briesemeister*, WPg 2010, 71 f.; *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 917; *Prinz*, DB 2010, 2071; *Dietel*, DB 2012, 483 (jedoch mit Stetigkeitsgebot); *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 540 zu § 6 EStG. Bei einer Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz sind die Wirtschaftsgüter allerdings in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG aufzunehmen; vgl. hierzu auch R 6.8 Abs. 1 Satz 4 EStR.

Einschränkung des Maßgeblichkeitsprinzips in § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG („es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt"). Somit könne der Steuerpflichtige auch bei vorgenommener außerplanmäßiger Abschreibung in der Handelsbilanz auf die Teilwertabschreibung verzichten.[75] Dieses autonome steuerliche Wahlrecht betont auch die Finanzverwaltung im BMF, Schr. v. 12.3.2010[76] und in R 6.8 Abs. 1 Satz 3 EStR. Durch die steuerautonome Ausübung im Sinne eines fiskalpolitisch gewünschten Verzichts bzw. einer regelmäßigen Versagung der Teilwertabschreibung würde ihr Ausnahmecharakter verdeutlicht. Das Wahlrecht soll zur Vermeidung einer Bildung stiller Reserven im Interesse des *Leistungsfähigkeitsprinzips*[77] beitragen.[78] Allerdings schafft das Wahlrecht gleichzeitig die Basis für eine gezielte Steuerbilanzpolitik, die wiederum nicht dem ergänzenden Prinzip der *Gleichmäßigkeit der Besteuerung* entspricht.[79] Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der Bundesrat[80] im Gesetzgebungsverfahren zum BilMoG eine Klarstellung angeregt hatte und die Bundesregierung keine Änderung der Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips nach dem BilMoG beabsichtigte. Vielmehr wird herausgestellt, dass die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen außerplanmäßigen Abschreibung für die Teilwertabschreibung weiterhin Bestand hätte.[81] Allerdings reiche – so *Ehmcke* – die Darlegung der Bundesregierung in der Gesetzesbegründung nicht aus, um nach dem BilMoG am Maßgeblichkeitsprinzip bei der Teilwertabschreibung festzuhalten.[82] Der h.M. im Schrifttum zur Klassifizierung der Teilwertabschreibung als autonomes steuerliches Wahlrecht wird dennoch ausdrücklich widersprochen.[83]

Analog zur außerplanmäßigen Abschreibung wird bei der Teilwertabschreibung die Steuerbilanzpolitik nicht durch das *Stetigkeitsprinzip* begrenzt.[84] Neben dem Ansatz mit dem niedrigeren Teilwert oder der Beibehaltung der fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten kommen nach h.M. auch Zwischenwerte in Betracht.[85] Im Schrifttum wird darüber hinaus eine Nachholung der Teilwertabschreibung im Zeitablauf sowie ein Alternieren zwischen Teilwertabschreibung und Wertaufholung für zulässig erachtet.[86] Allerdings fordert die Finanzverwaltung im BMF, Schr. v. 12.3.2010 die Beachtung des *Willkürverbots* beim bewussten Wechsel von Teilwertabschreibungen und Wertaufholungen ein.[87] So soll die Wahlrechtsausübung nicht auf der Grundlage einer willkürlichen Gestaltung erfolgen.[88] Nach Einschätzung im Schrifttum ist eine Willkürprüfung nur dann notwendig, sofern aus handelsrechtlicher Sicht eine Wertaufholung unterbleibt, dagegen steuerrechtlich eine Zuschreibung erfolgt.[89] Die Ausführungen ergeben insgesamt ein breites Set an steuerbilanzpolitischen Möglichkeiten bei der Durchführung einer Teilwertabschreibung nach dem BilMoG, während an dieser Stelle noch nicht auf die Auslegungsspielräume bei der Prognose der Wertminderung abgestellt wurde.

## 2. Voraussichtlich dauernde Wertminderung

Im Hinblick auf die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs *voraussichtlich dauernde Wertminderung* stellen die Ausführungen des BFH eine Tautolo-

75 Vgl. *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 390; *Förster/Schmidtmann*, BB 2009, 1345; *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 919; *Theile/Hartmann*, DStR 2008, 2031; a.A. *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 395; *Claussen et al.*, DB 2009, 2570; *Hennrichs*, Ubg 2009, 538; *Schenke/Risse*, DB 2009, 1958; *Schulze-Osterloh*, DStR 2011, 538.

76 Vgl. *BMF* v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239; hierzu auch *Dörfler/Adrian*, Ubg 2009, 390.

77 Das Leistungsfähigkeitsprinzip als „sinnstiftendes Fundamentalprinzip" (vgl. *Sittel*, Der Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit, 2003, S. 71; hierzu auch *BVerfG* v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319; *BVerfG* v. 4.10.1984 – 1 BvR 789/79, BVerfGE 67, 290; *BVerfG* v. 29.5.1990 – 1 BuL 20, 26/84, 4/86, BVerfGE 82, 60; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 125) impliziert, dass die Steuerlast auf die Steuerpflichtigen nach Maßgabe ihrer finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt wird. Der Beachtung des Grundsatzes periodengerechter Erfolgsermittlung (vgl. *BFH* v. 29.1.1965 – VI 267/63 U, BStBl. III 1965, 181 f.; *BFH* v. 28.9.1967 – VU 140/75, BStBl. III 1967, 762; erläuternd u.a. *Hennrichs*, StuW 1999, 145).

78 Vgl. *Korn/Strahl*, in: EStG, Rz. 190 zu § EStG. Der Steuerpflichtige soll maximal in der Höhe belastet werden, wie es dem Gesamtwert des Unternehmens entspricht; vgl. *RFH* v. 19.1.1938 – VI 533/36, RStBl. I 1938, 179; dagegen zur zutreffenden Messung der steuerlichen Leistungsfähigkeit mithilfe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes *Maaßen*, FR 1972, 149; *Gail*, WPg 1972, 494 f.; *Euler*, StuW 1988, 19; *Biener*, DStZ 1997, 345; *Mellwig*, BFuP 1989, 161 f.; *Crezelius*, DB 1994, 691; *Schön*, StuW 1995, 375.

79 Vgl. auch *Hennrichs*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, 535. Der Gleichheitsgrundsatz der Besteuerung wird aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet; vgl. hierzu *Weber-Grellet*, DB 1994, 2406 („es darf nicht dem Stpfl. überlassen sein, sich nach Belieben arm oder reich zu rechnen"). Dies impliziert einen „willkürfreien Ansatz objektiv feststellbarer und auf einfache Art berechenbarer Positionen"; *Weber-Grellet*, DB 2004, 2406.

80 Vgl. *BT-Drucks.* 16/10067, 120.

81 Vgl. *BT-Drucks.* 16/10067, 124, S. 41, 45, 99.

82 Vgl. *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 561 b zu § 6 EStG.

83 Vgl. ebenso *Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft*, DB 2009, 2571 f.; *Anzinger/Schleiter*, DStR 2010, 396 f.; *Hennrichs*, Steuerrecht (FN 79), S. 535; *Hennrichs*, Ubg 2009, 540 f.; *Hennrichs*, StbJb. 2009/10, 267 f.; *Hoffmann*, StuB 2009, 515 f.; *Schenke/Risse*, DB 2009, 1958 f.; *Schulze-Osterloh*, DStR 2011, 536 f.; *Richter*, GmbHR 2010, 508 f.; *Weber-Grellet*, DB 2009, 2403; *Wehrheim/Fross*, DStR 2010, 1349 f.

84 Vgl. zum Stetigkeitsprinzip detailliert *Velte*, StuW 2014, 240.

85 Vgl. *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 561 b zu § 6 EStG; *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 571 zu § 6 EStG; *Kulosa*, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 33. Aufl. 2014, Rz. 361 zu § 6 EStG; abweichend *Herzig/Briesemester*, DB 2010, 919; *Kahle/Hiller*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2012, S. 195.

86 Vgl. hierzu *Zwirner/Künkele*, DStR 2013, 2078.

87 Vgl. *BMF* v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239; hierzu *Herzig/Briesemeister*, DB 2010, 919; *Ortmann-Babel/Bolik*, BB 2010, 2103 sowie zur Vermutung eines missbräuchlichen „Gesamtplans" *Meurer*, BB 2010, 822.

88 Vgl. *BMF* v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239; kritisch hierzu *Rätke/Theile*, BBK 2010, 31.

89 Vgl. *Dietel*, DB 2012, 484.

gie dar.[90] Eine Teilwertabschreibung setzt ein voraussichtlich „*nachhaltiges* Absinken des Werts des Wirtschaftsguts unter den maßgeblichen Buchwert"[91] voraus. Die Teilwertminderung muss zwar nicht endgültig, darf jedoch auch *nicht nur vorübergehend* sein.[92] So muss der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag mit einer langfristigen Wertminderung „aufgrund objektiver Anzeichen *ernsthaft* [...] rechnen"[93]. Ferner kommt der „Eigenart des betreffenden Wirtschaftsguts"[94] bei der Prognose eine maßgebliche Bedeutung zu. Aus dem Blickwinkel eines „sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns"[95] müssen *mehr Gründe dafür* als gegen die Nachhaltigkeit der Wertminderung sprechen. Die gesetzlich geforderte Objektivität der Teilwertfindung wird letztlich durch subjektive Einflüsse verfälscht.[96] Als grundsätzliche Richtschnur formelhaft auf das Anlagevermögen zugeschnitten[97] wird benannt, dass das betreffende Wirtschaftsgut während „eines *erheblichen* Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen" die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht erreichen wird.[98] Regelmäßig von Dauer sind in diesem Kontext Wertminderungen aus „besonderem Anlass", z.B. Katastrophen oder der technische Fortschritt.[99]

Als maßgeblicher Zeitpunkt für die Bewertung mit dem Teilwert gilt der *Bilanzstichtag*.[100] Demzufolge müssen die den Teilwert mindernden Tatsachen am[101] Bilanzstichtag unter Bezugnahme auf die tatsächlichen Verhältnisse[102] bestanden haben.[103] Dem steht die Übernahme des *Wertaufhellungsgrundsatzes* nach § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB nicht entgegen, wonach werterhellende Erkenntnisse in Abgrenzung zu wertbeeinflussenden Ereignissen bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Handelsbilanz bzw. der Steuerbilanz (bei fehlendem Aufstellungszwang der Handelsbilanz)[104] einbezogen werden müssen.[105] Eine „zeitraumbezogene Betrachtung", die in der Entwurfsfassung des neuen Teilwerterlasses noch aufgeführt wurde, hatte sich nicht durchsetzen können. Der BFH hatte in den Urteilen vom 21.9.2011 und vom 6.3.2013[106] auf die *Stichtagsorientierung* besonders hingewiesen, wobei die implizit unterstellte Informationseffizienzhypothese auch Raum für Kritik bietet.[107] Flankierend erfolgt in H 6.7 EStR ein Hinweis auf das BFH, Urt. v. 5.2.1981[108], dass die Teilwertabschreibung lediglich zum Bilanzstichtag und nicht auf einen beliebigen Tag zwischen zwei Stichtagen vorgenommen werden darf.

### 3. Abnutzbares Anlagevermögen

Bei *Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens*[109] greift die Typisierungsformel des BFH, dass für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung der Teilwert zum Bilanzstichtag „*mindestens für die halbe Restnutzungsdauer* unter dem planmäßigen Restbuch-

90 Entsprechendes gilt für das BMF, Schr. v. 16.7.2014; vgl. ebenso *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 6. Aufl., Herne 2015, Rz. 192 zu § 6 EStG; *Marx*, StuB 2014, 592 („untauglich"; „Erklärungsgehalt [...] sogar negativ").

91 *BFH* v. 23.4.2009 – I V R 62/06, BStBl. II 2009, 778; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 2; zu dieser Wendung bereits *BT-Drucks.* 14/443, 22; *BFH* v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442. In dem letzten Urteil wurde (noch) allerdings auf die (aktienrechtliche) Bilanzkommentierung und das Vorsichtsprinzip Bezug genommen; vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Aufl. 1968, Rz. 83 zu § 154 AktG.

92 Vgl. *BFH* v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716.

93 *BFH* v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; *BFH* v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFHE 235, 263; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 2; zurückzuführen auf *BFH* v. 27.11.1974 – I R 123/73, BStBl. II 1975, 294. „Danach wird ein Preiseinbruch, der nicht aufgrund konkreter Anhaltspunkte als vorübergehend erscheint, grundsätzlich eine außerplanmäßige Abschreibung bzw. eine Teilwertabschreibung rechtfertigen"; noch nach der Maßgeblichkeit argumentierend *BFH* v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442.

94 *BFH* v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; ferner *BFH* v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162; *BFH* v. 24.7.2013 – IV R 30/10, BFH/HB 14, 304; *BFH* v. 4.2.2014 – I R 53/12, BFH/NV 2014, 1016; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 2.

95 *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 2 sowie vgl. auch *BFH* v. 21.9.2011 – I 89/10, BFHE 235, 263.

96 Vgl. zu dieser Einschätzung *Prinz*, DB 2014, 1827.

97 Vgl. *Prinz*, DB 2014, 1827.

98 *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 2.

99 *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 2.

100 Vgl. *BFH* v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652.

101 Umstände, die lediglich vor oder nach dem Bilanzstichtag vorlagen, rechtfertigen keine Teilwertabschreibung, wenn diese nicht auch am Stichtag bestehen; vgl. *BFH* v. 5.2.1981 – IV R 87/77, BStBl. II 1981, 432; *BFH* v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618.

102 Vgl. *BFH* v. 13.3.2007 – X B 37/06, BFH/NV 2007, 1138; hierzu auch *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 550 zu § 6 EStG.

103 Vgl. *BFH* v. 15.6.2009 – I B 46/09, BFH/NV 2009, 1843.

104 *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 2. Im Entwurf des BMF-Schreibens war lediglich von der „Bilanzaufstellung" die Rede. Eine Konkretisierung im Hinblick auf die Handels- und Steuerbilanz wurde häufig in den eingegangenen Stellungnahmen gefordert, die in der Finalfassung schließlich vorgenommen wurde. vgl. *BMF* v. 17.1.2014 – Entwurf IV C 6 - S 2171-b/09/10002; hierzu *Adrian/Helios*, DStR 2014, 722.

105 Unter wertaufhellenden Tatsachen sind solche negative oder positive Ereignisse zu verstehen, die im Bilanzierungszeitpunkt begründet waren. Den wertbeeinflussenden Tatsachen sind Ereignisse nach dem Bilanzstichtag zu subsumieren, die keinen Rückschluss auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag zulassen. Bezüglich der zu berücksichtigenden wertaufhellenden Tatsachen ist umstritten, bis zu welchem Zeitpunkt diese eingetreten sein müssen. Als Ende des Wertaufhellungszeitraums dürfte dem Wortlaut des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB zufolge grds. das Ende der Bilanzaufstellung maßgebend sein, jedoch kann im Einzelfall auch die Fertigstellung der Unterlagen für eine Bilanzgruppe entscheidend sein, wenn das danach eintretende Ereignis nur einen unerheblichen Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hat. Liegen wesentliche Risiken und Wertminderungen vor, wird der Zeitraum der Berücksichtigung entgegen dem Gesetzeswortlaut nach h.M. auch über das Ende der Aufstellung hinaus – ggf. bis zur Feststellung des Jahresabschlusses – auszudehnen sein; vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl. 1995, Rz. 78 zu § 252 HGB.

106 Vgl. *BFH* v. 6.3.2013 – I R 10/11, BStBl. II 2013, 707.

107 Vgl. hierzu auch *Marx*, StuB 2014, 595.

108 Vgl. *BFH* v. 5.2.1981 – IV R 87/77, BStBl. II 1981, 432.

109 Im Kern sind beim abnutzbaren Anlagevermögen keine Unterschiede zum früheren BMF, Schr. v. 25.2.2000 erkennbar; vgl. hierzu *Adrian/Helios*, DStR 2014, 722.

wert liegt"[110]. Für Gebäude ist die verbleibende Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG, für andere Wirtschaftsgüter grds. nach den amtlichen AfA-Tabellen[111] zu bestimmen, auch wenn der Steuerpflichtige eine Veräußerung vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer einplant.[112] Die Restnutzungsdauerformel des BFH ist als nicht widerlegbare[113] Typisierung vor allen Dingen problematisch bei langfristig nutzbaren Gebäuden mit einer Nutzungsdauer von 50 Jahren nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG.[114] Derart langfristige Prognosen werden regelmäßig „nur selten durchführbar sein"[115]. Insofern ist infolge der langen Abschreibungszeiträume nur bei verhältnismäßig großen Wertminderungen, die bereits kurz nach der Anschaffung eintreten, eine Teilwertabschreibung realistisch.[116] Im Schrifttum wird vorgeschlagen, die strenge Typisierung zugunsten einer einzelfallabhängigen Abweichung, z.B. beim Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer oder durch Aufteilung von eigenständigen Wirtschaftsgütern in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen eines Gebäudes mit abweichenden Teilwerten,[117] aufzugeben.[118] *Hoffmann/Lüdenbach* zeigen in diesem Kontext auf, dass die Typisierung des BFH im Widerspruch zu den GoB (Vorsichts-, Imparitäts-, und Stichtagsprinzip) und zum Leistungsfähigkeitsprinzip steht.[119] Zudem wird die modelltheoretische Fixierung („Einfrieren") des Teilwerts als unrealistisch kritisiert.[120]

### 4. Nichtabnutzbares Anlagevermögen

#### *a) Grundstücke*

Bei *nichtabnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens* ist systembedingt die „praktikable" Typisierungsformel der halben Restnutzungsdauer nicht einsetzbar. Je nach Art des Wirtschaftsguts und der Ursache der Wertminderung richtet sich die Länge des Prognosezeitraums nach den prognostischen Möglichkeiten zum Bilanzstichtag.[121] Es findet sich im Teilwerterlass bei der Bewertung von *Grundstücken* lediglich der tautologische Hinweis, dass „die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden"[122]. Die Finanzverwaltung führt hierbei zwei Beispiele an,[123] die nicht aus dem Alltag der meisten Unternehmen entstammen: ein altlastenverseuchtes Grundstück und eine Teilrekultivierung bei einem Kiesausbeuteunternehmen. Im Schrifttum wird zu Recht kritisiert, dass keine gewöhnlichen Praxisfälle, wie unbebaute Grundstücke, Abbruchgrundstücke oder „normal" betrieblich genutzte Grundstücke thematisiert sind.[124] In der ersten Konstellation ist eine Abschreibung auf den durch Gutachten ermittelten Teilwert aufgrund der Altlast des Grundstücks zulässig, sofern nicht zu erwarten ist, dass der Steuerpflichtige in absehbarer Zeit die Beseitigung des Schadens durchführen muss und wird.[125] Hierbei wird implizit, allerdings nicht formal erkennbar, auf das BFH, Urt. v. 19.11.2003[126] verwiesen, das bei einem Grundstück mit Schadstoffbelastung die Teilwertabschreibung aufgrund der Erwartung einer baldigen Sanierung versagte. Ein bloßer Preisabfall für landwirtschaftliche Grundstücke im zweiten Beispiel soll dagegen analog zum Markt für andere Immobilien keine Teilwertabschreibung mangels Dauerhaftigkeit rechtfertigen.[127] Diese Sichtweise ist zu restriktiv, vielmehr stellen unter die Anschaffungskosten sinkende Bodenrichtwerte ein sichtbares Zeichen für voraussichtlich dauernde Abwertungen dar.[128] Dem BMF-Schreiben kann auch nicht entnommen werden, wie der Steuerpflich-

---

110 *BFH* v. 9.9.2010 – IV R 38/08, BFH/NV 2011, 423; *BFH* v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899; *BFH* v. 14.3.2006 – I R 22/05, BStBl. II 2006, 680; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 3.

111 Die AfA-Tabellen sind abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/AfA_Tabellen/afa_tabellen.html. Wenngleich analog zum BMF-Schreiben auch die AfA-Tabellen nicht den Steuerpflichtigen und die FG binden, setzt eine abweichende Nutzungsdauer eine stichhaltige Begründung und angemessene Dokumentation voraus.

112 Vgl. *BFH* v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 3.

113 Vgl. allerdings zu einer Begrenzung des Zeitraums auf z.B. 3 bis 5 Jahre *Schön*, in: Kirchhof/Schmidt/Schön (Hrsg.), FS Raupach, 2006, S. 310 f.

114 Vgl. *Prinz*, DB 2014, 1828; vgl. ebenfalls kritisch *Hoffmann/Lüdenbach*, DB 2009, 577; *Weber-Grellet*, BB 2009, 40.

115 *Marx*, StuB 2014, 593.

116 Vgl. *Prinz*, DB 2014, 1828; *Oblau*, BC 2014, 452.

117 Bei der Bewertung von Sachanlagen soll seit dem BilMoG als Ersatz für die Einschränkungen bei den Aufwandsrückstellungen eine nach IAS 16 übliche Zerlegung in Komponenten mit unterschiedlicher planmäßiger Abschreibung auch handelsrechtlich zulässig sein. Gegen die Zulässigkeit spricht der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang von Vermögensgegenständen sowie die damit verbundene Beschränkung der Aktivierung auf Erweiterungsausgaben. Dennoch stellt nach Auffassung des *Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)* der Komponentenansatz ein handelsrechtliches Bewertungswahlrecht dar (vgl. IDW RH HFA 1.016, Rz. 5), sofern eine physische Komponente ausgetauscht wird. Die handelsrechtliche Zulässigkeit des Komponentenansatzes ist strittig (vgl. u.a. *Haaker*, PiR 2009, 240), zumal dieser steuerrechtlich nicht anerkannt wird (vgl. *BFH* v. 30.5.1974 – IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520; *BFH* v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696; zur Kritik am Komponentenansatz auch *Herzig et al.*, WPg 2010, 564). Unabhängig von dieser Streitfrage ist nach Einschätzung des *IDW* der Komponentenansatz nicht für außerplanmäßige Abschreibungen möglich; vgl. hierzu auch *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 201 zu § 253 HGB.

118 Vgl. *Prinz*, DB 2014, 1828.

119 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 195 zu § 253 HGB; *Hoffmann/Lüdenbach*, DB 2009, 577; ebenso kritisch zur Länge *Marx*, StuB 2014, 593.

120 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 197 zu § 253 HGB.

121 Vgl. *BFH* v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778; hierzu kritisch *Buciek*, DB 2010, 1029.

122 *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 3.

123 Diese Beispiele entsprechen im Wesentlichen dem früheren BMF, Schr. v. 25.2.2000; vgl. auch *Adrian/Helios*, DStR 2014, 723.

124 Vgl. *Oblau*, BC 2014, 452.

125 Vgl. *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 4.

126 Vgl. *BFH* v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482.

127 *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 4 f.

128 Vgl. *Prinz*, DB 2014, 1828; *Förster*, DB 2014, 383.

tige unbeachtliche Marktschwankungen von dauerhaften Wertminderungen unterscheiden kann.[129]

*b) Festverzinsliche Wertpapiere*

Bei *festverzinslichen Wertpapieren*, die bei Fälligkeit zum Nennwert eingelöst werden, stellt ein niedriger Börsenkurs am Bilanzstichtag für sich genommen keine voraussichtlich dauernde Wertminderung dar, weil eine Einlösung stets zu 100 % des Nennwerts resultiert.[130] Da infolge der Finanzkrise bei bestimmten Staatsanleihen wesentliche Liquiditätsrisiken bestehen, ist auch diese Auslegung unrealistisch und mit Blick auf die Teilwertabschreibung zu restriktiv.[131] So sollte z.B. bei angemessenen Rating-Nachweisen eine Teilwertabschreibung zulässig sein.[132] Anderenfalls ergibt sich eine Ungleichbehandlung mit Wertpapieren des Umlaufvermögens, bei denen der BFH eine Teilwertabschreibung bei ernstlichen Ausfall- und Liquiditätsrisiken akzeptiert.[133] Der Teilwerterlass versäumt auch, auf die Bedeutung von Währungsrisiken, die zu einer dauerhaften Wertbeeinträchtigung führen, hinzuweisen. Die bei börsennotierten Aktien vorgesehene Bagatellgrenze ist bei festverzinslichen Wertpapieren nicht existent.

*c) Börsennotierte Aktien und Investmentanteile im Anlagevermögen*

Bei *börsennotierten Aktien des Anlagevermögens* ist bei der Teilwertermittlung grds. der Börsenkurs zzgl. der im Falle eines Erwerbs anfallenden Nebenkosten zum Bilanzstichtag mit dem Buchwert zu vergleichen.[134] Elementare Änderungen zwischen der früheren Sichtweise der Finanzverwaltung und dem aktuellen Schreiben vom 16.7.2014 bestehen bei der Auslegung der voraussichtlich dauernden Wertminderung. Vormals hatte die Finanzverwaltung im Rahmen einer „Bandbreitenbetrachtung"[135] nur dann eine Teilwertabschreibung akzeptiert, sofern der Börsenkurs zum aktuellen Bilanzstichtag zu mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken war oder dieser zum aktuellen und vorangegangenen Bilanzstichtag zu mehr als 25 % unter die Anschaffungskosten gesunken war.[136] Dieser äußerst restriktiven Sichtweise steht u.a. das BFH, Urt. v. 21.9.2011 gegenüber, welches – erneut auf der Basis einer Typisierung – eine *Bagatellgrenze von 5 %* bezogen auf die Notierung beim Aktienkauf vornimmt.[137] Darüber hinaus rechtfertigt grds. jede Minderung des Kurswertes die Annahme einer voraussichtlichen Wertminderung.[138] Aus verwaltungsökonomischen Aspekten wird unter Berücksichtigung des handelsrechtlichen *Wesentlichkeitsgrundsatzes* ein wertmäßiger Schwellenwert für eine zeitliche Konkretisierung der Wertminderung angesetzt.[139] Ausnahmsweise kann der Kurswert nicht zur Teilwertermittlung verwendet werden, sofern aufgrund „konkreter und objektiv überprüfbarer Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass der Börsenpreis den tatsächlichen Anteilswert nicht widerspiegelt".[140] Als Beispiele werden Kursmanipulationen durch Insidergeschäfte oder ein fehlender Handel mit den zu bewertenden Aktien über einen längeren Zeitraum genannt.[141] Diese werterhellenden Erkenntnisse sind am Stichtag zu berücksichtigen. Die Finanzverwaltung hatte sich in der Entwurfsfassung des BMF-Schreibens dieser Auffassung des BFH zwar angeschlossen, aber als zusätzliche Voraussetzung eingefordert, dass sich der Kurs „bis zur Bilanzaufstellung nicht wieder erholt"[142]. Erst seit der Finalfassung herrscht Kongruenz mit der Rechtsprechung: Kursänderungen, die nach dem Bilanzstichtag bis zum Tag der Bilanzfeststellung eintreten, sind wertbeeinflussende Tatsachen, die grds. nicht ausschlaggebend für eine Teilwertabschreibung zum Bilanzstichtag sind.[143] Für die Bestimmung der Bagatellgrenze ist bei einer vorangegangenen Teilwertabschreibung allerdings – so die Finanzverwaltung – der Bilanzansatz am vorangegangenen Bilanzstichtag heranzuziehen.[144] Diese Übertragung steht hingegen nicht im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung.[145]

Die Teilwertvermutungen zur Bewertung von börsennotierten Aktien gelten auch für im Anlagevermögen gehaltene *Investmentanteile an Publikums- und Spezial-Investmentvermögen*, sofern das Investmentvermögen zu mehr als 50 % seines Wertes zum Bilanzstichtag in börsennotierten Aktien investiert ist.[146] Abgestellt wird auf die tatsächlichen Verhältnisse beim Investmentvermögen am Bilanzstichtag des Anlegers.[147] Der zu bewertende Investmentanteil selbst muss nicht börsennotiert sein. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung ist analog zu börsennotier-

129 Vgl. zur steigenden Bedeutung dieser Auslegungsfragen infolge des demografischen Wandels und der Entwicklung zur Dienstleistungsgesellschaft *Oblau*, BC 2014, 452.
130 Vgl. *BFH* v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 5. Das angeführte Beispiel ist wiederum im Wesentlich bereits im BMF, Schr. v. 25.2.2000 angeführt worden; vgl. *Adrian/Helios*, DStR 2014, 723.
131 Vgl. dieser Einschätzung auch *Oblau*, BC 2014, 452.
132 Vgl. *Prinz*, DB 2014, 1829.
133 Vgl. *BFH* v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716.
134 Vgl. *BFH* v. 26.9.2007 – I R 58/06, BStBl. II 2009, 294; *BFH* v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFHE 235, 263.
135 *Prinz*, DB 2014, 1825.
136 *BMF* v. 26.3.2009 – IV C 6 - S 2171 b/O, BStBl. I 2009, 514.
137 Vgl. *BFH* v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFHE 235, 263; hierzu auch *Bäuml*, FR 2012, 221; *Birker*, Ubg 2012, 309; *Gerke*, StB 2012, 79; *Grützner*, StuB 2012, 179; *Schlotter*, RdF 2012, 136 f.; *Adrian/Helios*, DStR 2014, 723.
138 Vgl. *BFH* v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFHE 235, 263.
139 Vgl. *Prinz*, DB 2014, 1829.
140 *BFH* v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFHE 235, 263; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 5.
141 Vgl. *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 5. Das *BFH* weist hingegen auf „(äußerst) geringe Handelsumsätze" hin; *BFH* v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFHE 235, 263.
142 *BMF* v. 17.1.2014 – Entwurf IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 6.
143 Vgl. *BFH* v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFHE 235, 263; *BFH* v. 21.9.2011 – I R 7/11, BFHE 235, S. 273; ferner *Heger*, Ubg 2008, 71; *Schlotter*, BB 2008, 548.
144 Vgl. *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 5.
145 Vgl. *Prinz*, DB 2014, 1829.
146 Vgl. *BFH* v. 21.9.2011 – I R 7/11, BFHE 235, 273; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 7.
147 In der Entwurfsfassung zum BMF-Schreiben war abweichend zur BFH-Rechtsprechung vorgesehen, zusätzliche Erkenntnisse bis zur Bilanzaufstellung zu berücksichtigen. Vgl. *BMF* v. 17.1.2014 – Entwurf IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 13 und kritisch hierzu *Adrian/Helios*, DStR 2014, 727.

ten Aktien anzunehmen, wenn der Ausgabepreis zzgl. der ggf. anfallenden Erwerbsnebenkosten am jeweiligen Bilanzstichtag um mehr als 5 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist. Unklar bleibt allerdings die Vorgehensweise bei *Mischfonds*, die teilweise in Aktien, Immobilien und in festverzinslichen Wertpapieren vorliegen, sowie bei Investmentanteilen im Umlaufvermögen.[148]

*d) Forderungen*

Bei *Kreditforderungen* ist ebenfalls die Werthaltigkeit am Bilanzstichtag zu beurteilen, so dass wertbeeinflussende Umstände nach dem Stichtag unberücksichtigt bleiben.[149] Ein wertbegründetes Moment stellt eine nach dem Bilanzstichtag „wider Erwarten" eingeräumte Sicherheit für eine Forderung dar, die keinen Ausschluss der Teilwertabschreibung begründet. Die auf der Unverzinslichkeit einer im Anlagevermögen gehaltenen Forderung beruhenden Wertminderung ist keine voraussichtlich dauernde Wertminderung, da diese im Regelfall kein Rückzahlungsrisiko widerspiegelt.[150] Hierbei überträgt der BFH seine Darlegungen zu sinkenden Wechselkursen bei festverzinslichen Wertpapieren auf unverzinsliche Forderungen mit der Ausnahme, dass bei möglichen Bonitäts- und Liquiditätsrisiken des Schuldners, die sich auf den Kurswert auswirken, eine Teilwertabschreibung möglich ist.

## 5. Umlaufvermögen

Da *Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens* regelmäßig für den Verkauf oder Verbrauch eingesetzt werden, schafft die „naturbedingte Kürzerfristigkeit besondere Auslegungsprobleme"[151] bei der Teilwertabschreibung. Unklar bleibt, inwiefern die vom BFH entwickelten Regeln für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens übertragbar sind oder die Wertminderung – so die Finanzverwaltung – bis zur Bilanzaufstellung oder einem vorhergehenden Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt weiterverfolgt werden muss.[152] Damit würden implizit wertbegründende Ereignisse zum Stichtag einbezogen werden, z.B. bei geänderten Kurswerten von börsennotierten Aktien im Umlaufvermögen. Der BFH stellt jedoch heraus, dass – zumindest bei börsennotierten Aktien – der Wertaufhellungsgrundsatz analog zum Anlagevermögen zu interpretieren ist.[153]

*Festverzinsliche Wertpapiere*, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen, sind analog zu Anlagegütern auch im Umlaufvermögen grds. keiner Teilwertabschreibung zugänglich. Ursächlich hierfür sind das fehlende Bonitäts- und Liquiditätsrisiko hinsichtlich der Rückzahlung der Nominalbeträge und die Einlösung der Wertpapiere bei Endfälligkeit zum Nennbetrag.[154] Unabhängig davon ist – abweichend zur Entwurfsfassung des BMF-Schreibens – auch bei börsennotierten Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens die *Bagatellgrenze von 5 %* zu beachten, welche eine steuernachteilige Wirkung entfaltet.[155] Wie bereits ausgeführt hat die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben nur im Umlaufvermögen auf die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung bei ernstlichen Ausfallrisiken hingewiesen.[156]

## 6. Wertaufholung

Sofern nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung der Wert des Wirtschaftsguts ansteigt, ist seit dem StEntlG 1999/00/02 zum nächsten Bilanzstichtag eine *Wertaufholung* zwingend.[157] Die Zuschreibung tritt *nicht* erst nach einer Bagatellgrenze von 5 % ein, so dass keine Gleichbehandlung zwischen Teilwertabschreibung und Wertaufholung besteht.[158] Hierbei ist zu überprüfen, inwiefern der Teilwert (Bewertungsuntergrenze) noch unterhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Bewertungsobergrenze) liegt. In diesem Kontext ist es unerheblich, ob die konkreten Gründe für die vorherige Teilwertabschreibung ggf. entfallen sind. Eine Korrektur des Bilanzansatzes ist auch aus anderen Gesichtspunkten notwendig, z.B. eine fehlende Möglichkeit oder Neigung des Steuerpflichtigen zur Nachweisführung.[159] Insofern liegt ein *faktisches Wertaufholungswahlrecht* vor, das zu Lasten des Grundsatzes der

148 Vgl. *Prinz*, DB 2014, 1829; zu dem Vorschlag einer jeweils anteiligen Prüfung nach den Grundsätzen der jeweiligen Anlagekategorie *Oblau*, BC 2014, 453.

149 Das Beispiel im BMF-Schreiben v. 15.7.2014 entstammt wiederum beim BMF, Schr. v. 25.2.2000.

150 Vgl. *BFH* v. 24.10.2012 – I R 43/11, BStBl. II 2013, 162; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 8; hierzu auch *Schmidt*, BB 2011, 2476; *Bisker*, Ubg 2012, 315.

151 *Prinz*, DB 2014, 1826.

152 *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 8.

153 Vgl. *BFH* v. 21.9.2011 – I R 89/10, BFHE 235, 263; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 8; ferner zu einer Bewertung unabhängig von der späteren Kursentwicklung *FG Hessen* v. 12.2.2014 – 11 K 1833/10, EFG 2014, 892; hierzu *Dörre/Blank*, DB 2014, 861. In der Entwurfsfassung des BMF-Schreibens war diese Ausnahme noch nicht vorgesehen, so dass sich eine Ungleichbehandlung bei börsennotierten Wertpapieren im Anlage- und Umlaufvermögen eingestellt hätte; vgl. *BMF* v. 17.1.2014 – Entwurf IV C 6 - S 2171-b/09/10002.

154 Vgl. *BFH* v. 8.6.2011 – I R 98/10, BStBl. II 2012, 716; *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 8. Die Finanzverwaltung hatte restriktiver in der Entwurfsfassung ihres Schreibens noch von der „Gefahr einer Zahlungsunfähigkeit des Schuldners" gesprochen, die lediglich eine Teilwertabschreibung rechtfertigen würde; *BMF* v. 17.1.2014 – Entwurf IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 8.

155 Vgl. *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 9 sowie hierzu *Prinz*, DB 2014, 1829. In der Entwurfsfassung wurde dagegen eine Bagatellgrenze bei sämtlichen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens vernachlässigt, um bereits eine geringe Wertminderung zu ermöglichen; vgl. BMF-Entwurf, S. 8 sowie diese Sichtweise befürwortend *Adrian/Helios*, DStR 2014, 725. Ferner ist im finalen BMF-Schreiben die noch im Entwurf enthaltenen Darlegungen zum Umlaufvermögen bei Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten und bei Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds nicht enthalten; vgl. *Oblau*, BC 2014, 449. Aufgrund der Spezialthematik wird dieser finale Ausschluss im Schrifttum begrüßt; vgl. *Prinz*, DB 2014, 1825.

156 Vgl. hierzu auch *Oblau*, BC 2014, 454.

157 Vor dem StEntlG 1999/00/02, für vor dem 1.1.1999 endende Wirtschaftsjahre, bestand ein Wertbeibehaltungswahlrecht; vgl. hierzu auch *Hörhammer/Schumann*, StuB 2014, 552.

158 Vgl. zur Fragwürdigkeit dieser Situation auch *Prinz*, DB 2014, 1829.

159 Vgl. *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 10.

Gleichmäßigkeit der Besteuerung geht.[160] Der Steuerpflichtige muss grds. die Bewertungsobergrenze (historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten) durch angemessene Unterlagen belegen. Bei unbebauten Grundstücken bieten sich die beim Grundbuchamt vorliegenden notariellen Verträge an.[161] Sofern kein Nachweis der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten möglich ist, wird der Buchwert in der ältesten noch vorhandenen Bilanz als Bewertungsobergrenze angesehen. Allerdings kann die Finanzbehörde eine höhere Bewertungsobergrenze festlegen.

## IV. Vergleich des Teilwertkonzepts mit alternativen Bewertungsmaßstäben

### 1. Beizulegender Wert im Handelsrecht

Die Aufrechterhaltung der Teilwertkonzeption hatte in den vergangenen Jahrzehnten zu einer lebhaften Kontroverse im Schrifttum geführt.[162] So hatte *Heigl* bereits im Jahre 1969 in dieser Zeitschrift die Zukunftsfähigkeit mit „Brauchen wir den Teilwert noch?" hinterfragt,[163] während *Schneider* zwei Jahre später den Teilwert sogar als „wirtschaftstheoretischen Unsinn" bezeichnete.[164] *Euler* wählte die Bezeichnung „richtungslos und daher unbrauchbar",[165] während *Brenner* das Teilwertmodell als „genialen Wurf"[166] erachtete. Diese Ambivalenz kennzeichnet die über 80-jährige Rechtstradition des Teilwerts im deutschen Einkommensteuerrecht, wobei die Forderungen bzw. Pläne zu seiner Abschaffung[167] bislang nicht realisiert wurden. Im Folgenden werden zur Fortentwicklung des steuerlichen Teilwertkonzepts die Bewertungskonzeptionen des *beizulegenden Werts* aus dem Handelsrecht sowie des *beizulegenden Zeitwerts*, des *Nutzungswerts* sowie des *Nettoveräußerungspreises* nach den IFRS vergleichend einbezogen.

Das Handelsrecht hatte sich stets einer strengen Auslegung des *Gläubigerschutzprinzips* verpflichtet gefühlt und nach dem *Niederstwertprinzip* grds. nur den (niedrigeren) *beizulegenden Wert* zur außerplanmäßigen Abschreibung zugelassen. Der Referentenentwurf eines BilMoG sah allerdings vor, den beizulegenden Wert durch den „beizulegenden Zeitwert" nach Maßgabe der deutschen Übersetzung der IFRS zu ersetzen, welcher nach § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB-Entwurf einem Marktpreis entsprechen sollte.[168] In der finalen Version des BilMoG ist der beizulegende Wert als Korrekturmaßstab des Anlage- und Umlaufvermögens zwar beibehalten worden, wobei das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip seither punktuell durchbrochen ist.[169] Die Konkretisierung des beizulegenden Werts ist, wie die bereits dargestellte Einführung durch das ADHGB 1861 gezeigt hat, analog zum Teilwertkonzept mit Schwierigkeiten und Schätzungsproblemen verbunden. Zudem schreiben die GoB analog zur BFH-Rechtsprechung ein bestimmtes Wertfindungsverfahren nicht zwingend vor.[170] Im Handelsrecht existiert seit dem BilMoG[171] rechtsformunabhängig im *Anlagevermögen* eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei einer voraussichtlich *dauerhaften* Wertminderung und ein *Wahlrecht* bei einer voraussichtlich *vorübergehenden* Wertminderung im *Finanzanlagevermögen*.[172] Im Umlaufvermögen besteht ferner unabhängig von der Dauer der Wertminderung ein Gebot zur außerplanmäßigen Abschreibung auf den niedrigeren Börsen- bzw. Marktpreis bzw. beizulegenden Wert nach dem strengen Niederstwertprinzip.[173] Analog zum Steuerrecht ist seit dem BilMoG ein handelsrechtliches *Wertaufholungsgebot* für Vermögensgegenstände zu beachten,[174] wobei eine Ausnah-

160 Vgl. kritisch *Oblau*, BC 2014, 454; *Adrian/Helios*, DStR 2014, 727.

161 *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 10.

162 Vgl. u.a. *Hennrichs*, Steuerrecht (FN 79), S. 523; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (FN 12), S. 175 f.; *Müller-Dott*, in: Kley/Sünner/Willemsen (Hrsg.), FS Ritter, 1997, S. 215.

163 *Heigl*, StuW 1969, 461.

164 *Schneider*, StuW 1971, 337.

165 *Euler*, in: Raupach (Hrsg.), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, 1984, S. 164.

166 *Brenner*, StbJb. 1991/1992, 179.

167 Vgl. u.a. *Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats des Fachbereichs Steuern der Ernst & Young AG*, BB 2004, Beilage 3 zu Heft 24.

168 Vgl. *BilMoG-BegrRefE* zu Nr. 11 (§ 255 HGB), S. 123 f. Bei Nichtexistenz aktiver Märkte sollte dieser mithilfe „allgemein anerkannter Bewertungsmethoden" bestimmt werden.

169 Bei nach § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB zu verrechnenden Vermögensgegenständen (sog. Planvermögen) und – begrenzt auf Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute – bei Finanzinstrumenten des Handelsbestands (§ 340e Abs. 3 Satz 1 HGB) wird das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip durch die Heranziehung des beizulegenden Zeitwerts nach § 255 Abs. 4 HGB „nach oben" durchbrochen. Hierbei gelangen positive Wertdifferenzen zwischen dem beizulegenden Zeitwert und den Anschaffungskosten und mithin unrealisierte Gewinne zum Ausweis. Diese Durchbrechung wird auch steuerrechtlich nachvollzogen; vgl. kritisch zu dieser Neuerung *Velte/Haaker*, StuW 2012, 56. Im Steuerrecht wird durch die höhere Gewichtung des Einzelbewertungsprinzips lediglich die Verrechnung i.S.d. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB und ein Ansatz des Planvermögens zum beizulegenden Zeitwert nicht nachvollzogen. Vgl. § 5 Abs. 1 a Satz 1 EStG.

170 Vgl. stellv. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung (FN 105), 1995, Rz. 454 zu § 253 HGB.

171 Vor dem BilMoG ergaben sich bei der Bewertung des Anlage- und Umlaufvermögens rechtsformabhängige Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und sonstigen Unternehmen in Bezug auf die Strenge des Niederstwertprinzips und der Zuschreibung. Nicht-Kapitalgesellschaften konnten nach § 253 Abs. 2 Satz 4 HGB a.F. auch bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung neben dem finanziellen Anlagevermögen auch auf Sachanlagen und immaterielle Anlagegüter vornehmen, nach § 253 Abs. 4 HGB a.F. außerplanmäßige Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vornehmen sowie eine Wertaufholung nach § 253 Abs. 5 HGB a.F. unterlassen. Diese Wahlrechte wurden mit Ausnahme einer rechtsformunabhängigen Abschreibungsoption im Finanzanlagevermögen bei voraussichtlich vorübergehender Wertminderung mit dem BilMoG abgeschafft.

172 Vgl. § 253 Abs. 3 Satz 3, 4 HGB.

173 Vgl. § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB.

174 Vgl. § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB.

me beim derivativen Geschäfts- oder Firmenwert besteht.[175]

Die entsprechenden Hilfswerte des beizulegenden Werts sind vom *Beschaffungs- oder Absatzmarkt* abzuleiten. Da grds. davon auszugehen ist, dass Vermögensgegenstände des Anlagevermögens weiter genutzt werden, sind die Verhältnisse des Beschaffungsmarktes vorrangig.[176] Dementsprechend sind analog zur Wertobergrenze des Teilwerts die *Wiederbeschaffungs- bzw. Wiederherstellungskosten* relevant. Bei Vermögensgegenständen, für die ein Börsen- oder Marktpreis feststellbar ist, wird dabei – in Entsprechung zur BFH-Rechtsprechung bei börsennotierten Aktien – der Wiederbeschaffungswert durch den *Börsen- oder Marktpreis* zum Abschlussstichtag repräsentiert.[177] Der *Einzelveräußerungswert* als Untergrenze des Teilwerts ist auch im Handelsrecht nur im Ausnahmefall zur Ableitung des beizulegenden Werts von Bedeutung.[178] Der *Ertragswert*, den der gesetzliche Teilwertbegriff zwar voraussetzen würde, die BFH-Rechtsprechung bei der konkreten Schätzung allerdings nicht einfordert, wird handelsrechtlich als möglicher Hilfswert empfohlen, wenn sich für Vermögensgegenstände aus Käufer- bzw. aus Verkäufersicht kein Wert bestimmen lässt, z.B. bei Beteiligungen und immateriellen Vermögensgegenständen.[179] Im Umlaufvermögen ist dagegen nach § 253 Abs. 4 Satz 1 HGB vorrangig der *Börsen- oder Marktpreis* anzusetzen, sofern ein solcher vorhanden ist. Dies deckt sich erneut mit der BFH-Rechtsprechung zum Teilwert. Sofern sich dieser nicht ermitteln lässt, ist nach § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB ersatzweise auf den *niedrigeren beizulegenden Wert* abzustellen. Bei Orientierung am Beschaffungsmarkt kommen erneut die *Wiederbeschaffungs- oder Reproduktionskosten* in Betracht, beim Absatzmarkt ist auf den *Verkaufswert* abzgl. der bis zum Absatz noch anfallenden Aufwendungen abzustellen.[180]

Zur Auslegung der *voraussichtlich dauernden Wertminderung* wird vor dem Hintergrund des Vorsichtsprinzips empfohlen, im Zweifel eher eine voraussichtlich dauernde Wertminderung zu unterstellen, sofern keine konkreten Anhaltspunkte für eine nur vorübergehende Minderung existieren.[181] Hierbei hatte der Gesetzgeber in der Begründung zum Referentenentwurf des BilMoG eine nicht dauerhafte Wertminderung unterstellt, „wenn die begründete Aussicht besteht, dass die Anhaltspunkte dafür innerhalb von *zwölf Monaten* wegfallen".[182] Die Unterstellung eines einjährigen Prognosehorizonts aus Vorsichtsgesichtspunkten wurde auch bei der Reform der Konzernlageberichterstattung nach dem *Deutschen Rechnungslegungs Standard (DRS) 20* berücksichtigt.[183] Beim abnutzbaren Anlagevermögen wird für das Handelsrecht zur Beurteilung der Dauerhaftigkeit auch in Entsprechung zur BFH-Rechtsprechung eine hälftige Restnutzungsdauer[184] oder ein „überschaubarer" Zeitraum von 3–5 Jahren analog zur operativen Unternehmensplanung unterstellt.[185]

Gerade bei Vermögensgegenständen mit langer Nutzungsdauer ist eine zeitliche Begrenzung sinnvoll, um eine außerplanmäßige Abschreibung nicht übermäßig zu erschweren. Da die Abgrenzung zwischen voraussichtlich dauernder und vorübergehender Wertminderung gerade beim *Finanzanlagevermögen* problematisch ist (Pflicht vs. Wahlrecht zur außerplanmäßigen Abschreibung), hatte das *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)* – allerdings nur für Versicherungsunternehmen – im Jahre 2002 eine Stellungnahme abgegeben.[186] Neben sieben Wertminderungsindikatoren werden zwei Aufgreifkriterien für eine vermutete Dauerhaftigkeit bei Finanzanlagen aus der „US-amerikanischen Bilanzierungspraxis" übernommen:

1. der Zeitwert des Wertpapiers liegt in den dem Bilanzstichtag vorangegangenen *6 Monaten* permanent um *mehr als 20 %* unter dem Bilanzwert;

2. der Durchschnittswert der täglichen Börsenkurse des Wertpapiers liegt in den letzten *12 Monaten* um *mehr als 10 %* unter dem Buchwert.

Bei Existenz mindestens einer der Voraussetzungen tritt eine Beweislastumkehr ein, so dass der Bilanzierende eine nur vorübergehende Wertminderung nachweisen muss.[187]

Da – wie vorstehend ausgeführt – die Ober- und Untergrenzen des beizulegenden Werts und des Teilwerts identisch sind, wurde zur Stärkung des Maßgeblichkeitsprinzips bei früheren Steuerreformen *vor dem BilMoG* eine Substitution des Teilwerts durch den beizulegenden Wert diskutiert, z.B. durch die *Große*

175 Vgl. § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB.

176 Vgl. jedoch abweichend *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 619 zu § 6 EStG, wonach die Wertansätze des Beschaffungsmarkts eine „vergleichsweise geringe Bedeutung" im Handelsrecht besitzen würden.

177 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung (FN 105), 1995, Rz. 459 zu § 253 HGB.

178 Vgl. *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, in: Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), HdR, Bd. 2, 5. Aufl., Rz. 160 zu § 253 HGB.

179 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung (FN 105), 1995, Rz. 464–466 zu § 253 HGB.

180 Vgl. hierzu auch *Freidank/Velte*, Rechnungslegung und Rechnungslegungspolitik, 2. Aufl. 2013, S. 469 sowie im Einzelnen *Karrenbauer/Döring/Buchholz*, HdR (FN 178), Rz. 177–192 zu § 253 HGB.

181 Vgl. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung (FN 105), 1995, Rz. 456 zu § 253 HGB.

182 *BilMoG-RefE*, S. 111. In der Begründung zum Regierungsentwurf wurde dieser Passus allerdings gestrichen; vgl. hierzu auch *Marx*, StuB 2014, 592.

183 Vgl. DRS 20.127. Nach dem früheren DRS 15 war noch ein zweijähriger Prognosezeitraum bei der Abfassung des Prognoseberichts vorgesehen, der für Kritik in der Unternehmenspraxis gesorgt hatte.

184 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 193 zu § 253 HGB.

185 Vgl. *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 562 zu § 6 EStG; zur Vorsicht ebenfalls *BFH* v. 9.9.1986 – VIII R 20/85, BFH/NV 1987, 442.

186 Vgl. *IDW VFA 2*, FN-IDW 2002, 667; hierzu im Einzelnen *Lüdenbach/Hoffmann*, StuB 2009, 5; *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 205 f. zu § 253 HGB.

187 Vgl. hierzu sowie zur möglichen Übertragung der Stellungnahme auf andere Branchen *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 207 zu § 253 HGB.

*Steuerreformkommission 1971*[188], beim Entwurf eines *Dritten Steuerreformgesetzes von 1974*[189] und bei den Beratungen um das *StEntlG 1999/2000/2002*.[190] Auch wurde vor dem StEntlG 1999/00/02 im Fachschrifttum eine stärkere funktionale Auslegung des Teilwertbegriffs an den handelsrechtlichen GoB gefordert, da keine gegensätzlichen Zwecke der Bewertungskonzepte vorliegen würden.[191] Der BFH hatte kryptisch allerdings diesen Ansichten entgegengehalten, dass beizulegender Wert und Teilwert „nicht identisch sind, sondern sich nur entsprechen"[192]. Auch im Schrifttum werden inhaltliche Unterschiede zwischen dem effektivvermögensabhängigen Teilwertbegriff und dem aufwandsüberschussfreien beizulegenden Wert angeführt.[193] Unternehmenswertabhängige Faktoren würden in die Teilwertfindung einbezogen werden, die beim beizulegenden Wert außer Betracht bleiben würden. Zudem wird die unterschiedliche Auslegung des *Prinzips der verlustfreien Bewertung* unter Rückgriff auf zwei BFH-Urteile[194] als Ursache für eine wertmäßige Abweichung angegeben. So unterstellt der Teilwertbegriff einen fiktiven gewinnorientierten Käufer, so dass dieser abweichend zum Handelsrecht zusätzlich einen kalkulatorischen Gewinnanteil abziehen müsste.[195] Allerdings wird die Gültigkeit dieser Sichtweise zunehmend kritisch hinterfragt, zumal die Einbeziehung von Gemeinkosten in die Verlustermittlung in der BFH-Rechtsprechung noch nicht geklärt ist.[196] Unabhängig von dieser Frage sehen *Hoffmann/Lüdenbach* keine Unvereinbarkeit zwischen der verlustfreien Bewertung und der Berücksichtigung einer Gewinnmarge in der handelsrechtlichen Rechnungslegung.[197]

Ferner ist – gerade nach der sinkenden Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips *nach dem BilMoG* – strittig, ob die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert (noch) als Ausdruck des handelsrechtlichen GoB-Systems, primär des *Imparitätsprinzips*, interpretiert werden kann.[198] Die im Vergleich zum Handelsrecht restriktive Möglichkeit einer Abwertung seit dem *StEntlG 1999/00/02* war fiskalpolitischen Zwecken zur Verbreiterung der Steuerbemessungsgrundlage geschuldet.[199] Die Zurückdrängung des Maßgeblichkeitsprinzips in § 5 Abs. 1 EStG und die Qualifikation der Teilwertabschreibung als autonomes steuerliches Wahlrecht trägt ebenfalls diesen fiskalpolitischen Motiven Rechnung. Der Begriff der „voraussichtlich dauernden Wertminderung" wurde allerdings bewusst aus dem Handelsrecht übernommen, „um die Einführung eines unbestimmten Rechtsbegriffs zu vermeiden".[200] Ebenfalls ist im BMF, Schr. v. 16.7.2014 beim Begriff der voraussichtlich dauernden Wertminderung ein expliziter Verweis auf das Handelsrecht enthalten.[201] Folglich liegt weiterhin grds. ein einheitliches Begriffsverständnis vor, von dem lediglich bei „spezifisch steuerrechtlichen Gesichtspunkten" abgewichen werden kann.[202] Die Verweisvorschrift suggeriert eine Deckungsgleichheit der handels- und steuerrechtlichen Regelungen nach dem Maßgeblichkeitsprinzip[203], wenngleich eine eigenständige Auslegung der Teilwertabschreibung erfolgen muss. Der Große Senat des BFH hat dies im Beschluss vom 31.1.2013 zur Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs bei bilanziellen Rechtsfragen bekräftigt.[204] Der BFH stützt sich hierbei auf die Gesetzeserläuterungen zum StEntlG 1999/00/02[205] und legt dar, dass trotz der Übernahme des Begriffs der „dauernden Wertminderung" aus dem Handelsrecht das *Vorsichtsprinzip* zugunsten des Leistungsfähigkeitsprinzips zurückgedrängt wurde.[206] Des Weiteren hat der BFH in einer anderen Entscheidung die Bedeutung des *Niederstwertprinzips* für die steuerliche Gewinnermittlung relativiert. Sofern der beizulegende Wert im Handelsrecht niedriger ausfällt als der Teilwert, war – auch vor dem BilMoG – keine Maßgeblichkeit des Wertansatzes gegeben, „weil ein im Verhältnis zum Zeitwert höherer Teilwert [...] dem handelsrechtlichen Wertansatz vorgeht".[207] Demnach soll der Teilwert in seiner materiell-rechtlichen Funktion zur Berücksichtigung der subjektiven Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen eine „Bewertungsschranke

188 Vgl. *Gutachten der Steuerreformkommission*, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, Bonn 1971, S. 462. Es wurde in diesem Kontext das Resümee gezogen, dass die Teilwertdefinition trotz bestehender Schwachpunkte nicht durch einen besseren Wertmaßstab ersetzt werden kann; vgl. hierzu auch *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 572 zu § 6 EStG. Im Vordergrund stand hierbei die Wahrung der Kontinuität im Interesse der Rechtssicherheit; vgl. *Lange*, 75 Jahre Teilwert (FN 27), S. 163.

189 Vgl. *BT-Drucks.* 7/1470, 257.

190 Vgl. *BT-Drucks.* 14/23, 170.

191 Vgl. *Euler*, zfbf 1991, 191; *Moxter*, in: Rückle (Hrsg.), FS Loitlsberger, 1991, S. 473; *Mellwig*, in: Ballwieser et al. (Hrsg.), FS Moxter, 1994, S. 1069; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl. 1999, S. 253; ablehnend dagegen *Müller-Dott*, FS Ritter (FN 162), S. 215.

192 *BFH* v. 25.6.1985 – VIII R 274/81, BFN/NV 1986, 22.

193 Vgl. hierzu *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 577 zu § 6 EStG; zur Entsprechung beider Werte allerdings *Euler*, ZfbF 1991, 191; *Schildbach*, StbJb. 1990/91, 31; *Tietze*, DB 1990, 593.

194 Vgl. *BFH* v. 5.5.1966 – IV R 252/60, BStBl. III 1966, 370; *BFH* v. 27.10.1983 – IV R 143/80, BStBl. II 1984, 35.

195 Vgl. *Herzig*, DB 2012, 1345; *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 619 zu § 6 EStG.

196 Vgl. insbesondere *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 181 zu § 253 HGB mit Verweis auf *BFH* v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 81.

197 Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 181 zu § 253 HGB.

198 Vgl. die amtliche Begründung des EStG 1934, RStBl. I 1935, 35, welche die Darstellung der Bewertungsgrundsätze Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder niedrigerer Teilwert ausdrücklich mit der kaufmännischen Übung begründet; vgl. ebenso befürwortend *Albach*, WPg 1963, 624 f.; *Schneider*, StuW 1971, 337; *Döllerer*, StbJb. 1977/78, 137; *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (FN 12), S. 177.

199 Vgl. u.a. *Prinz*, DB 2014, 1826.

200 *Hörhammer/Schumann*, StuB 2014, 552; hierzu auch BT-Drucks. 14/443, 18.

201 Vgl. *BMF* v. 15.7.2014 – IV C 6 - S 2171-b/09/10002, 2.

202 Vgl. *BFH* v. 8.6.2011 I – R 98/10, BStBl. II 2012, 716; hierzu auch *Korn/Strahl*, EStG (FN 78), Rz. 201 zu § 6 EStG.

203 Vgl. zur empfohlen Streichung der Verweisvorschrift *Adrian/Helios*, DStR 2014, 722.

204 Vgl. *BFH* v. 31.1.2013 – GrS 1/10, BStBl. II 2013, 317.

205 Vgl. *BT-Drucks.* 14/23, 5, 170, 171; *BT-Drucks.* 14/443, 18.

206 Vgl. *BFH* v. 23.4.2009 – IV R 62/06, BStBl. II 2009, 778.

207 Vgl. *BFH* v. 30.11.1988 – I R 114/84, BStBl. II 1990, 117; bestätigt u.a. durch *BFH* v. 29.4.1999 – IV R 14/98, BStBl. II 1999, 681; hierzu auch *Winkeljohann*, EStG/KStG (FN 1), Rz. 620 zu § 6 EStG.

gegen Unterbewertungen" darstellen, um gerade nicht nach Maßgabe des Niederstwertprinzips die Bildung „ungerechtfertigter, willkürlicher stiller Reserven" zu ermöglichen.[208] Die assoziierte Abkopplung der außerplanmäßigen Abschreibung im Handelsrecht und der steuerrechtlichen Teilwertabschreibung würde allerdings bedingen, dass Letztere eindeutig als *Bewertungsvorbehalt* nach § 5 Abs. 6 EStG zu qualifizieren ist. Dies hat der BFH allerdings bislang nicht explizit bestätigt.[209] Neben dieser Auslegung dient der Teilwert jedoch gleichzeitig weiterhin der Verlustantizipation und mithin dem *Imparitätsprinzip*. In diesem Kontext hat der BFH auch betont, dass ein „vorsichtig bewertender" Kaufmann nach der allgemeinen Lebenserfahrung unter den jeweiligen Umständen des Einzelfalls den Teilwert bestimmen muss.[210] Letztlich reduziert sich die Kontroverse auf die Messung der subjektiven Leistungsfähigkeit nach dem „vollen" oder dem verlustantizipierenden Gewinn.

### 2. Beizulegender Zeitwert, Nutzungswert und Nettoveräußerungspreis nach den IFRS

Da die IFRS lediglich eine Informations- und keine Zahlungsbemessungsfunktion wie der handelsrechtliche Jahresabschluss erfüllen, müssen die (fortgeführten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht generell die Wertobergrenze der Vermögenswerte darstellen, sondern können entweder im Rahmen einer erfolgsneutralen Neubewertung (z.B. nach IAS 16 oder 38) oder einer erfolgswirksamen Berücksichtigung (z.B. nach IAS 40) als höherer beizulegender Zeitwert (Fair Value) zum Ansatz gelangen. Zudem ist auch ein zwingender Fair Value-Ansatz z.B. bei bestimmten Finanzinstrumenten geboten. Als „Rahmenstandard" zur themenübergreifenden Ermittlung ist in IFRS 13 der beizulegende Zeitwert als Preis anzusehen, der im Rahmen eines geordneten Geschäftsvorfalls unter Marktteilnehmern zum Bewertungszeitpunkt beim Verkauf eines Vermögenswerts erzielt werden würde oder der bei einer Schuldübertragung zu leisten wäre.[211] Der Fair Value ist demgemäß als Markt- oder Verkehrswert in Gestalt eines Verkaufspreises zu begreifen, wobei analog zum Teilwertkonzept eine fiktive Transaktion angenommen wird.[212] Es wird auf beliebige Marktteilnehmer abgestellt, die unabhängig sind, über ein hinreichendes Wissen bzw. Informationen verfügen sowie willens und fähig sind, die Transaktion einzugehen.[213]

Das IASB hat ferner zur Konkretisierung analog zu den Teilwertvermutungen in IFRS 13 drei Stufen einer *Fair Value-Ermittlung* („Fair Value-Hierarchie") vorgegeben. In der ersten Stufe sind diejenigen Preise heranzuziehen, die an einem *aktiven Markt* für mit dem Bewertungsgegenstand *identische* Vermögenswerte oder Schulden vorliegen.[214] Bei Nichtexistenz eines aktiven Marktes sind auf der zweiten Stufe Informationen heranzuziehen, die auf einem Markt für *ähnliche* Vermögenswerte oder Schulden in aktiven Märkten bestehen. Sofern derartige Marktpreise auch nicht ersichtlich sind, müssen in der dritten Stufe ersatzweise *Bewertungsverfahren* herangezogen werden.[215] Hierbei können marktpreisbasierte Verfahren (z.B. Multiplikatoren), kostenbasierte Verfahren (z.B. Wiederbeschaffungskosten) und einkommensbasierte Verfahren (z.B. das Ertragswertverfahren) eingesetzt werden.[216]

Neben der allgemeinen Ableitung des Fair Value in IFRS 13 ist auf die *außerplanmäßige Abschreibung* von Vermögenswerten nach IAS 36 hinzuweisen, die bei einem Absinken des erzielbaren Betrags unter den Buchwert vorgenommen wird. Der Wertminderungstest nach IAS 36 unterscheidet sich insofern von der handels- und steuerrechtlichen Rechnungslegung, als die Dauer der Wertminderung keine Beachtung findet. Das *International Accounting Standards Board (IASB)* verfolgt vielmehr einen reinen indikatorgestützten Ansatz, wobei die zum jeweiligen Bewertungsstichtag zu überprüfenden *in- und externen Wertminderungsindikatoren* je nach Sachlage dauerhafter oder vorübergehender Natur sein können.[217] Durch diese Vorgehensweise sollen die Probleme bei der Prognose der zeitlichen Reichweite der Wertminde-

208 So bereits die Amtliche Begründung zum EStG 1934, RStBl. I 1935, 33 A I 3. Absatz; hierzu auch *Ehmcke*, EStG (FN 1), Rz. 546 zu § 6 EStG.

209 Vgl. auch *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 221 zu § 253 HGB.

210 Vgl. *BFH* v. 14.10.2009 – X R 45/06, BStBl. II 2010, 274.

211 Vgl. IFRS 13.9.

212 Vgl. ebenso *Theile/Pawelzik*, PiR 2012, 210; *Wawrzinek*, in: Beck'sches IFRS-Handbuch, 4. Aufl. 2014, Rz. 238–240 zu § 2 sowie weiterführend *Fischer*, PiR 2011, 235 f.; *Große*, KoR 2011, 287 f.

213 Vgl. IFRS 13.22 f. i.V.m. IFRS 13 App. A sowie weiterführend zu den einzelnen Definitionsmerkmalen des Fair Value *Große*, KoR 2011, 287 f.; *Wawrzinek*, Beck'sches IFRS-Handbuch (FN 212), Rz. 241–243 zu § 2.

214 Vgl. IFRS 13.76. Es handelt sich hierbei um die verlässlichste Form der Fair Value-Ermittlung. Diese Situation ist jedoch bei der Bewertung vieler Vermögenswerte nicht in der betrieblichen Praxis vorzufinden. Vgl. IFRS 13.77; hierzu auch *Theile/Pawelzik*, PiR 2012, 210.

215 Vgl. IFRS 13.89.

216 Vgl. IFRS 13.B5-B33. Es soll dabei dasjenige Bewertungsverfahren zugrunde gelegt werden, für das zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts ausreichend Daten zur Verfügung stehen, wobei die Nutzung öffentlich beobachtbarer Marktparameter maximiert und die Nutzung nicht beobachtbarer Marktparameter minimiert werden soll. Vgl. IFRS 13.67 i.V.m. BC142; ergänzend *Wawrzinek*, Beck'sches IFRS-Handbuch (FN 212), Rz. 254, 258 zu § 2.

217 Als unternehmensexterne Anzeichen für eine Wertminderung fungieren wesentliche Wertrückgänge des Vermögenswerts, wesentliche nachteilige Veränderungen des technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder rechtlichen Umfelds, dem sich das Unternehmen oder der Vermögenswert zuordnen lässt, eine Erhöhung des Marktzinses oder anderer Marktrenditen, um den Nutzungswert zu beeinflussen oder ein höherer Buchwert der Reinvermögenswerte des Unternehmens im Vergleich zu seiner Marktkapitalisierung. Als unternehmensinterne Anzeichen werden substantielle Hinweise für eine Veralterung oder einen physischen Schaden, wesentliche nachteilige Veränderungen in Ausmaß oder Art der Nutzung des Vermögenswerts oder substantielle Hinweise aus dem internen Rechnungswesen für eine schlechtere ökonomische Leistung als ursprünglich gedacht genannt. Vgl. IAS 36.12 a-g.

rung und Ermessens- und Gestaltungsspielräume reduziert werden. Dies würde auch der Vergleichbarkeit der Rechnungslegung dienen. Ferner stehen die Wertindikatoren nach IFRS teilweise auch in inhaltlicher Nähe zum handels- und steuerrechtlichen Bewertungskonzept.[218]

Der zentrale Bewertungsmaßstab bei den außerplanmäßigen Abschreibungen stellt der *erzielbare Betrag* dar, der wiederum dem Maximum von *beizulegendem Zeitwert abzgl. Veräußerungskosten* (= Nettoveräußerungspreis[219]) und *Nutzungswert* entspricht.[220] Analog zur BFH-Rechtsprechung, die lediglich bei nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgütern eine Bewertung zum Einzelveräußerungspreis bzw. zum gemeinen Wert anerkennt, wird der Unternehmer annahmegemäß nach IAS 36 den Gegenstand bei einem höheren Nettoveräußerungspreis verkaufen.[221] Im Gegensatz zu diesem absatzmarktspezifischen Verständnis wird der Vermögenswert bei höherem Nutzungswert im Unternehmen weiter eingesetzt und wäre – analog zur BFH-Rechtsprechung – als *betriebsnotwendig* zu qualifizieren. Der *Nutzungswert* dagegen bildet nach IAS 36 den Barwert der künftigen Cashflows, der durch die fortlaufende betriebliche Nutzung des Vermögenswerts erwartet wird.[222] Hierbei bestehen wiederum Parallelen zum steuerrechtlichen Teilwertbegriff, der übereinstimmend einen unternehmensspezifischen Wertmaßstab repräsentiert.[223] Allerdings sieht die BFH-Rechtsprechung im Einklang zum Handelsrecht mit den Wiederbeschaffungs- bzw. -herstellungskosten als Wertobergrenze einen marktabhängigen Bewertungsmaßstab vor.

Das altbekannte Problem, dass zur Bestimmung des Nutzungswerts trotz des Einzelbewertungsprinzips eine ertragsabhängige Gesamtbewertung notwendig ist,[224] versucht das IASB durch die Zuordnung zu *zahlungsmittelgenerierenden Einheiten (ZGE)* zu lösen.[225] Bei bestimmten Vermögenswerten kann der Nutzungswert isoliert nicht geschätzt werden.[226] Dies trifft nach IAS 36 für *gemeinschaftlich genutzte Vermögenswerte* (*Corporate Assets*) und den *derivativen Geschäfts- oder Firmenwert* (*Goodwill*) zu. Durch eine Zuordnung zu einer ZGE[227] als kleinstmögliche Gruppe von Assets innerhalb eines Unternehmens, die (weitgehend) unabhängig von anderen Vermögenswerten Cashflows generiert, werden Elemente der Gesamtbewertung in die IFRS-Rechnungslegung transportiert.[228] Die Formulierung, wonach „weitestgehend unabhängige" Mittelzuflüsse für die Abgrenzung der ZGE heranzuziehen sind, stellt einen unbestimmten Rechtsbegriff und mithin ein *implizites Bewertungswahlrecht* dar. Eine Angabe von Schwellenwerten nimmt das *IASB* bewusst nicht vor,[229] so dass ein zusätzliches Ermessens- und Gestaltungspotential für das Management entsteht.[230] Auch kann bei einer „gerechtfertigten" Änderung der Zusammensetzung der ZGE vom Stetigkeitsgebot abgewichen werden.[231] Bei der Einbeziehung möglichst vieler Cash Flow-starker Vermögenswerte in die ZGE wird eine Zunahme der Mittelzuflüsse erreicht, die mit einem Anstieg des Nutzungswerts verbunden sind.[232] Diese Strategie führt bei intern wachsenden Unternehmen dazu, dass die Differenz zwischen Buchwert und erzielbaren Betrag durch eine geschickte Zuordnung ggf. vollständig zum Ausgleich gelangt (Saldierungseffekt)[233] und eine außerplanmäßige Abschreibung letztlich unterbleibt.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der BilMoG-RefE zur Minderung der Unterschiede zu den IFRS auch eine Zusammenfassung von Vermögensgegenständen beinhaltete, die „notwendigerweise nur zusammen genutzt werden können"[234]. Das geplante Gebot zur Bildung eines bewertungstechnisch einheitlichen Vermögensgegenstands wurde im Schrifttum infolge der Ermessens- und Gestaltungsspielräume massiv kritisiert.[235] Wenngleich die verstärkte Berücksichtigung von Synergien und Verbundeffekten durch die Befolgung des Gesamtbewertungsgrundsatzes einerseits zu einer Stärkung der Informationsfunktion führen könnte,[236] besteht andererseits – nicht zuletzt angesichts der mangelnden Konkretisierung der ZGE – das Risiko einer Entobjektivierung der Rechnungslegung. Unter besonderer Berücksichtigung dieser Erwägungen wurde in der Finalfassung des BilMoG von diesen Reformplänen berechtigterweise Abstand genommen. Eine entsprechende Verdrängung des Vorsichtsprinzips ist auch in der Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung

218 So würde z.B. eine Überalterung oder eine physische Beschädigung auch eine Teilwertabschreibung rechtfertigen; vgl. hierzu *Lange*, 75 Jahre Teilwert (FN 27), S. 208.

219 Vgl. *Lange*, 75 Jahre Teilwert (FN 2), S. 208.

220 Vgl. IAS 36.6 i.V.m. 8.

221 Vgl. hierzu auch *Lange*, 75 Jahre Teilwert (FN 27), S. 210.

222 Vgl. IAS 36 Ziff. 6.

223 Vgl. *Lange*, 75 Jahre Teilwert (FN 27), S. 209.

224 *Lange*, 75 Jahre Teilwert (FN 27), S. 209.

225 Zur Bestätigung des „Dilemmas der Teilwertidee" durch das *IASB* ebenfalls *Lange*, 75 Jahre Teilwert (FN 27), S. 211.

226 Vgl. IAS 36.66.

227 Vgl. IAS 36.66; hierzu auch *Lange*, 75 Jahre Teilwert (FN 27), S. 209.

228 Vgl. IAS 36.69. Es können unterschiedliche Anhaltspunkte zur Bildung der ZGE herangezogen werden, u.a. Segmente, Produkte oder Investitionsrechnungen und Finanzpläne des Unternehmens.

229 Eine konkrete Eingrenzung wurde nicht getroffen, um den Unternehmen die Möglichkeit zu geben, ihre individuelle Berichtsstruktur für die ZGE-Abgrenzung heranzuziehen, so dass eine kostenintensive Angleichung an eine vorgegebene Legaldefinition vermeidbar ist; vgl. *Pottgießer/Velte/Weber*, DStR 2005, 1751.

230 Vgl. zu dieser Sicht u.a. *Brinkmann*, Zweckadäquanz der Rechnungslegung nach IFRS, 2006, S. 188. Die Notwendigkeit, „Einschätzungen" bei der ZGE-Bestimmung vorzunehmen, wird in IAS 36.68 angesprochen.

231 Vgl. IAS 36.72.

232 Vgl. *Klingels*, Die cash generating unit nach IAS 36 im IFRS-Jahresabschluss, 2005, S. 245.

233 Vgl. *Focken*, RIW 2003, 440.

234 Vgl. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB-Entwurf.

235 Mit der Zurückdrängung des Einzelbewertungsgrundsatzes würden im zunehmenden Maße Synergien erfasst, die im nicht ansatzfähigen originären Goodwill aufgehen.

236 Durch die Substitution der Einzel- durch die Gesamtbewertung könnten der Reinvermögenszeit- und der Zukunftserfolgswerteinander angenähert werden.

durch das *Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG)*[237] nicht erfolgt.

Eine potentielle Zuordnung von einzelnen Wirtschaftsgütern zu ZGEs widerspricht ebenfalls dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip, wenngleich – fiskalpolitisch vorteilhaft – bei rentablen Unternehmen durch die bewertungstechnischen Synergien Teilwertabschreibungen tendenziell geringer ausfallen oder sogar vollständig entfallen würden. Auch hatte der BFH eine Teilwertabschreibung aufgrund von Mehrkosten für eine Fabrikationsanlage abgelehnt, weil dem Gesamtbetrieb ausreichende Rentabilität bescheinigt wurde.[238] Zumindest in diesem Fall wurde – wohl angelehnt an die frühere RFH-Rechtsprechung zur Zurechnungsmethode – eine Gesamtbewertung fingiert, die im Widerspruch zu einer objektivierten steuerlichen Gewinnermittlung steht. Frühere inhaltliche Parallelen ergeben sich ebenso beim *derivativen Goodwill*, der ebenfalls nach IFRS auf ZGE aufzuteilen ist und vor dem Steuerbereinigungsgesetz 1986[239] nach der *Einheitstheorie* des RFH/BFH beurteilt wurde.[240] Eine außerplanmäßige Abschreibung kommt sowohl nach der früheren Einheitstheorie als auch nach dem Impairment Only Approach nach IFRS letztlich nur dann in Betracht, wenn der Goodwill in seiner Gesamtheit einschließlich originärer Bestandteile (ehemaliges Steuerrecht) bzw. die firmenwerttragenden ZGE (IFRS) im Wert gemindert ist. Ursächlich hierfür ist die Einschätzung, dass sich im Zeitablauf derivative und originäre Goodwillbestandteile de facto nicht trennen lassen. Die Nachaktivierung des originären Firmenwerts wird trotz eines Ansatzverbots in Kauf genommen. Dies verdeutlicht die äußerst restriktive Möglichkeit einer steuerrechtlichen Teilwertabschreibung nach der früheren Einheitstheorie, die fiskalpolitisch häufig einem „totalen Abschreibungsverbot" für den derivativen Firmenwert gleichkam.

Für die Bewertung von *Vorräten* sieht IAS 2.9 analog zum Handelsrecht ein strenges Niederstwertprinzip vor, indem das Minimum aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und *Nettoveräußerungspreis* angesetzt wird. Eine außerplanmäßige Abschreibung kommt bei Beschädigung, Veralterung, Rückgang der Verkaufspreise und Steigerung der geschätzten Kosten der Fertigstellung bzw. der geschätzten bis zum Verkauf anfallenden Kosten in Betracht; es besteht insoweit auch die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung.[241] Allerdings legt das *IASB* aufgrund der Verkaufsbestimmung der Vorräte eine *absatzmarktorientierte* Bewertung zugrunde, während der BFH bekanntlich im Umlaufvermögen dem *Beschaffungsmarkt* (Wiederbeschaffungs- bzw. -herstellungskosten) folgt. Allerdings sieht IAS 2.32 eine Einschränkung vor, wonach bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen die *Wiederbeschaffungskosten* die verlässlichste Basis für die Ermittlung des Nettoveräußerungspreises der Vorräte an Waren bilden können. Insofern besteht ein faktisches Wahlrecht nach IAS 2.

## V. Zusammenfassung

Der in § 6 Abs. Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG kodifizierte Teilwertbegriff bewegt sich trotz seiner über 80-jährigen Existenz in einem unbefriedigenden Spannungsfeld zwischen *Ertrags- und Substanzbewertung*. Nach erfolglosen Bemühungen des RFH, den Teilwert durch die *Differenz- und Zurechnungsmethode* konzeptionell zu operationalisieren, wurden Typisierungen sowohl für die Teilwertentwicklung („Vermutungen") als auch für die Rechtfertigung einer *voraussichtlich dauernden* Wertminderung aufgestellt. Neben der h.M. im Schrifttum, die seit dem BilMoG ein steuerlich autonomes *Wahlrecht* zur Vornahme der Teilwertabschreibung unterstellt, geben die Typisierungsformeln und restriktiven Sichtweisen des BFH für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung Anlass für nachhaltige Kritik. Die Finanzverwaltung hat mit dem BMF, Schr. v. 16.7.2014 eine kompakte Darstellung der wichtigsten Anwendungsfälle vorgelegt und frühere Differenzen zur Rechtsprechung reduziert.[242] In diesem Kontext ist insbesondere auf die ehemaligen abweichenden Einschätzungen der Finanzverwaltung bei der Abgrenzung zwischen wertbegründenden und -erhellenden Ereignissen hinzuweisen, welche im neuen Teilwerterlass durch die strenge Stichtagsauslegung des BFH überwunden wurden. Allerdings bleiben die Zusammenstellungen im Teilwerterlass unvollständig und in ihrer Darstellungsform insgesamt zu abstrakt und kasuistisch.[243] Dies trifft insbesondere für die tautologische Konkretisierung der voraussichtlich dauernden Wertminderung zu, welche die Rechtssicherheit beeinträchtigt.[244] Der BFH sollte in diesem Zusammenhang die *Restnutzungsdauerformel* bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (z.B. bei Gebäuden) zugunsten einer realistischeren Bewertung modifizieren und bei nicht abnutzbaren Anlagegütern

237 Vgl. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BilRUG), BGBl. I 2015, 1245 ff.

238 Vgl. *BFH* v. 13.7.1967 – IV 138/63, BStBl. II 1968, 11; hierzu auch *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar (FN 90), Rz. 188 zu § 253 HGB.

239 Vgl. Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19.12.1985, BGBl. I 1985, 2436-2460.

240 Vgl. hierzu im Einzelnen *Velte*, StuW 2008, 280-287.

241 Vgl. IAS 2.28 sowie hierzu *Lange*, 75 Jahre Teilwert (FN 27), S. 212.

242 Eine vollständiger Gleichlauf zwischen Finanzverwaltung und Rechtsprechung besteht allerdings noch nicht: Beziehung der 5 %-Bagatellgrenze auf jeden Bilanzstichtag bei vorangegangenen Teilwertabschreibungen (BMF) vs. lediglich Berücksichtigung der Notierung beim Erwerbszeitpunkt (BFH). Störend ist auch, dass im neuen Teilwerterlass lediglich an ausgewählten Stellen eine Zitation der einschlägigen BFH-Urteile erfolgt, wenngleich sich die Finanzverwaltung häufig sehr nahe am Wortlaut der Rechtsprechung orientiert.

243 Zur versäumten Chance einer „systematischen Aufbereitung des gesamten Problembereichs" auch *Marx*, StuB 2014, 592.

244 Vgl. auch *Oblau*, BC 2014, 451.

(z.B. Grundstücken) sinkende Bodenrichtwerte für eine Teilwertabschreibung akzeptieren. Entsprechendes gilt für die Zulässigkeit einer Wertminderung bei festverzinslichen Wertpapieren infolge von Liquiditätsrisiken. Das steuerrechtliche Wertaufholungsgebot mutiert zudem durch die Formulierungen im neuen Teilwerterlass zu einem faktischen Zuschreibungswahlrecht, das dem Leistungsfähigkeitsprinzip entgegensteht.[245] Die geforderte *Bagatellgrenze von 5 %* bei börsennotierten Aktien im Anlage- und Umlaufvermögen müsste analog ebenfalls bei der Wertaufholung Berücksichtigung finden.

Vor dem Hintergrund der angeführten Schwachstellen des Teilwertkonzepts und der Auslegungsspielräume bei der individuellen Teilwertermittlung stellte sich die Frage, inwiefern vergleichbare Bewertungskonzeptionen aus dem Handelsrecht und den IFRS für eine Fortentwicklung der steuerlichen Teilwertabschreibung mit Blick auf eine angemessene Leistungsfähigkeitsmessung des Steuerpflichtigen geeignet sind. Die Zurückdrängung des *Maßgeblichkeitsprinzips* nach dem BilMoG und die durch das Wahlrecht zur Teilwertabschreibung einhergehende Verbreiterung der Ermessensspielräume sind steuersystematisch abzulehnen. Vielmehr wäre die Herstellung einer gemeinsamen Bewertungsbasis im Handels- und Steuerrecht zu begrüßen, sofern die Teilwertabschreibung weder als Ausnahmefall noch als „Spielball zielgerichteter Steuerbilanzpolitik"[246], sondern als GoB-konforme Interpretation des Imparitätsprinzips verstanden wird. Schließlich sind die Ober- und Untergrenzen (Wiederbeschaffungskosten und Einzelveräußerungspreis) beim *beizulegenden Wert* und *Teilwert* identisch und die marginalen Unterschiede im Hinblick auf die Berücksichtigung eines *kalkulatorischen Gewinnanteils* überwindbar. Ferner wäre im Hinblick auf eine Einschränkung der handelsrechtlichen Rechnungslegungspolitik zu überlegen, das bestehende Abwertungswahlrecht bei voraussichtlich *vorübergehender* Wertminderung im Finanzanlagevermögen analog zum Steuerrecht aufzugeben.

Ferner ist es zu begrüßen, dass sich das *IASB* abweichend vom Handels- und Steuerrecht von einer auslegungsbehafteten Trennung zwischen einer voraussichtlich dauernden und vorübergehenden Wertminderung gelöst hat und einen reinen *indikatorgestützten* Impairment Test vorsieht. Insbesondere im *Umlaufvermögen*, das naturgemäß lediglich kurzfristig im Unternehmen verbleibt, sollte die steuerrechtliche Voraussetzung einer dauernden Wertminderung im Gleichschritt zum Handelsrecht aufgehoben werden. Die Zuordnung von gemeinschaftlich genutzten Vermögenswerten sowie des derivativen Goodwill auf ZGE nach IAS 36 stellt konzeptionell eine Weiterführung der erfolglosen Versuche der damaligen RFH-Rechtsprechung dar, den Gesamtkaufpreis auf die einzelnen Teilwerte der Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Auch hatte die Rechtsprechung mit der früheren *Einheitstheorie* beim derivativen Geschäfts- oder Firmenwert Elemente einer Gesamtbewertung einbezogen, um eine Teilwertabschreibung zu begrenzen. Allerdings eignet sich das ZGE-Konzept der IFRS infolge der damit einhergehenden Entobjektivierung der Vermögensbewertung und der Missachtung wesentlicher GoB weder für die außerplanmäßige Abschreibung im Handelsrecht noch für die steuerrechtliche Teilwertabschreibung.

245 Vgl. kritisch auch *Marx*, StuB 2014, 595; *Förster*, DB 2014, 384.

246 *Marx*, StuB 2014, 595.

# Steuer-Marketing in Deutschland? Eine empirische Untersuchung der GWG-Regelung auf die Preisgestaltung von B-to-B Versandhandelsunternehmen

Prof. Dr. GERNOT BRÄHLER/Dr. CHRISTOPH SCHOLZ, Ilmenau*

Inhaltsübersicht

I. Relevanz des Themas
II. Steuerliche Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG)
III. Steuerminderungspotenzial durch GWG Wahlrechte
1. GWG Wahrecht zum Sofortabzug nach § 6 Abs. 2 EStG
2. GWG Wahlrecht zur Sammelpostenmethode nach § 6 Abs. 2a EStG
IV. Empirische Untersuchung der Preisgestaltung von B-to-B Unternehmen
1. Vesuchsaufbau und Herangehensweise
2. Auswirkung der Wertgrenzen für GWG auf die Preisgestaltung
a) Häufigkeitsverteilung im Überblick
b) Häufigkeitsverteilung um die Wertgrenze von 150,00 €
c) Häufigkeitsverteilung um die Wertgrenze von 410,00 €
d) Häufigkeitsverteilung um die Wertgrenze von 1000,00 €
V. Zusammenfassung und Ausblick

## I. Relevanz des Themas

Die Preispolitik von Unternehmen hat in der Systematik der vier Marketinginstrumente des Marketing-Mix neben der Produkt-, Kommunikations- und Distributionspolitik eine besondere Bedeutung. Wirkungsstärke, -geschwindigkeit, Flexibilität und schwere Revidierbarkeit machen die Preispolitik zwar einerseits schnell änder- und anpassbar, aber auch zu einem der schwierigsten und risikoreichsten Instrumente im Marketing-Mix.[1] Allerdings ist der Preis das einzige Instrument, welches Erlöse erwirtschaftet und nicht nur Kosten verursacht.[2] Daher besteht in Bezug auf die Preispolitik der höchste Problemhandlungs- und Innovationsdruck.[3]

Während die weiteren Instrumente des Marketing-Mix überwiegend positive Komponenten des Kaufs abdecken, obliegt es der Preispolitik, die negative Komponente der Kaufpreiszahlung durch den Kunden zu beeinflussen.[4] Denn der Preis ist ein wichtiges Leistungsmerkmal für den Nutzen des Produktes. Daher ist es entscheidend, wie der Preis vom Käufer wahrgenommen wird,[5] der die objektiven Preise in subjektive Eindrücke umwandelt und beurteilt.[6]

Sehr relevant ist dies bei der Über- oder Unterschreitung von Preisschwellen. Hierbei handelt es sich um Preispunkte, an denen sich die Preisbeurteilung sprunghaft ändert.[7] Absolute Preisschwellen sind somit akzeptierte Kaufgrenzen, außerhalb derer das Kaufinteresse deutlich sinkt.[8] Die Preisschwellen bilden sich in der Regel beim Käufer durch die Erinnerung an die historische Preisgestaltung des Produktes aus, welche in Folge als Referenz für zukünftige Anschaffungen dienen.[9] Außerdem werden dem Käufer Preisgrenzen durch preistaktische Entscheidungen im Rahmen der Preisoptik, also der Preispräsentation, bewusst gemacht, um den Käufer dadurch direkt und zukünftig zu beeinflussen.[10]

Für unternehmerische Käufer gibt es im Steuerrecht bei der Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) durch zwei Bewertungswahlrechte Wertgrenzen, welche bei Anwendung und Beachtung zu einem barwertigen steuerlichen Vorteil führen.[11] Voraussetzung ist, dass der Preis der Anschaffung innerhalb der steuerlichen Wertgrenzen liegt. Werden diese Wertgrenzen durch Käufer wahrgenommen und akzeptiert, sind diese Wertgrenzen absolute Preisschwellen. Denn unternehmerische Käufer könnten mit Beachtung der GWG-Wertgrenzen bei ihrer Einkaufsentscheidung darauf Wert legen, nur Produkte im Umfeld der Wertgrenzen zu erwerben, die für sie einen steuerlichen Vorteil bringen.

Dies ist besonders relevant, da die Beschaffung von GWG etwa 75 % aller Bestellungen von Unternehmen umfassen.[12] Auf diese Nachfrage haben sich insbesondere Business-to-Business (B-to-B) Versandhandelsunternehmen für Büro-, Betriebs- und Lagerausstattungen spezialisiert, deren Kundenzielgruppe kleine Unternehmen mit bis zu 20 Mitarbeitern sind. Die Versandhandelsunternehmen präsentieren dazu ihr Angebot mit fixen Preisen in regelmäßig überarbeiteten, gedruckten Katalogen.[13] Fraglich ist, ob unternehme-

* *StB Prof. Dr. Gernot Brähler* ist Inhaber des Lehrstuhls für ABWL, insb. Steuerlehre/Prüfungswesen an der Technischen Universität Ilmenau. *Dipl.-Kfm. Christoph Scholz* ist Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl.

1 Vgl. *Diller* (2000), S. 14 f.
2 Vgl. *Campbell* (1999), S. 145.
3 Ergebnisse einer Managementbefragung: vgl. *Simon/Dolan* (1997), S. 18.
4 Vgl. *Meffert/Burmann/Kirchgeorg* (2012), S. 466.
5 Vgl. *Meffert/Burmann/Kirchgeorg* (2012), S. 473.
6 Vgl. *Diller* (2000), S. 128.
7 Vgl. *Diller* (2003), S. 261; *Pechtl* (2005), S. 35.
8 Vgl. *Meffert/Burmann/Kirchgeorg* (2012), S. 485.
9 Vgl. *Han/Gupta/Lehmann* (2001), S. 436.
10 Vgl. *Diller* (2003), S. 262.
11 Vgl. *Hüsing* (2012), S. 549.
12 Vgl. *Bogaschewsky* (2002), S. 30.
13 Vgl. *Posselt/Radić/Tammen* (2010), S. 842; *Thieme* (2003), S. 37.

rische Käufer in Kenntnis der steuerlichen Vorteile der GWG bei ihrem Einkaufsverhalten die GWG-Wertgrenzen berücksichtigen. Wenn dies so wäre, müssen die B-to-B Versandhandelsunternehmen darauf reagieren und die Preisschwellen in Kenntnis des steuerlichen Vorteils der Käufer entsprechend bei der Auspreisung berücksichtigen. Dies könnte zusätzliche Kaufanreize schaffen und zu einer umsatz- und gewinnerhöhenden Nachfragesteigerung führen. Außerdem könnten die Anbieter im Rahmen ihrer Preispräsentation speziell auf den GWG-Vorteil hinweisen und diesen bewerben. Es bestünde damit ein Vorteil für den Käufer und Verkäufer.

Ziel dieses Beitrages ist es daher zu untersuchen, ob die steuerliche Behandlung von GWG und der daraus resultierende barwertige Steuervorteil für unternehmerische Käufer einen Einfluss auf das Marketing bzw. die Preispolitik von B-to-B Versandhandelsunternehmen für Büro-, Betriebs- und Lagerausstattungen hat. Dazu wird das Marketing und die Auspreisung der Einzelprodukte von sechs deutschen B-to-B Versandhandelsunternehmen überprüft.

Der vorliegende Beitrag gliedert sich wie folgt: In Kapitel zwei werden die gesetzlichen Regelungen der GWG im Zeitablauf kurz dargestellt. Anschließend erfolgen in Kapitel drei Ausführungen zum möglichen Steuersparpotenzial durch die GWG Wahlrechte. In Kapitel vier erfolgt die Untersuchung der Auspreisung der B-to-B Versandhandelsunternehmen. Der Artikel schließt mit einem Fazit und Anwendungsüberlegungen.

## II. Steuerliche Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG)

Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern können steuerlich grundsätzlich gem. § 7 Abs. 1 EStG durch Absetzungen für Abnutzung (AfA) über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes gewinnmindernd als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer orientiert sich dabei an den AfA-Tabellen des Bundesministeriums für Finanzen und beträgt z.B. für PCs und Notebooks drei Jahre[14] und für Büromöbel 13 Jahre[15]. Der Aufwand wird dadurch auf mehrere Wirtschaftsjahre verteilt, sodass eine daraus entstehende Steuerentlastung erst im Zeitablauf wirksam wird. Des Weiteren ist zu beachten, dass im Jahr des Zugangs gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG nur eine anteilige AfA für den Monat der Anschaffung und der restlichen Monate des Jahres vorgenommen werden kann.

Davon abweichend können für geringwertige Wirtschaftsgüter alternative Bewertungswahlrechte angewendet werden. GWG sind gem. § 6 EStG abnutzbare und bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,[16] die selbständig nutzbar sind und deren Nettoanschaffungskosten bzw. -herstellungskosten[17] innerhalb bestimmter steuerlicher Wertgrenzen liegen.[18]

Die sofortige Abzugsfähigkeit für kurzlebige Wirtschaftsgüter (Abschreibungsfreiheit) nach § 6 Ziff. 1 S. 4 EStG-1934[19] bildet die Grundlage für die heutige Regelung der geringwertigen Wirtschaftsgüter (GWG), welche am 24. Juni 1953[20] mit § 6 Abs. 2 EStG-1953 eingeführt wurde. Unabhängig von der Einkunftsart[21] galt diese Regelung für abnutzbare, bewegliche und selbständig nutzbare[22] Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) 600,00 DM nicht überstiegen.[23] Das Ziel dieser Regelung bestand darin, die Bilanz von der hohen Anzahl der GWG zu entlasten, da die GWG einen prozentual sehr hohen Anteil am Anlagevermögen besitzen, aber ihr Gesamtwert im Verhältnis zum Anlagevermögen eher gering ist.[24] Daher wurde eine Entlastung durch eine steuerliche Vereinfachung geschaffen.[25]

Im Jahr 1964 erfolgte eine notwendige Anpassung der Wertgrenze an die Preisentwicklung der zurückliegenden Jahre und unter Berücksichtigung der mittel- bis langfristigen Erwartung um 200,00 DM auf 800,00 DM.[26] Bis zur Umsetzung des Unternehmensteuerreformgesetzes[27] zum 1.1.2008 kam es zu keinen weiteren Anpassungen, lediglich bei der Euro-Einführung im Jahr 2002 wurde der Betrag der Wertgrenze umgerechnet und auf 410,00 € aufgerundet. Somit bestand für jedes einzelne GWG, dessen Nettoanschaffungs- bzw. Herstellungskosten[28] 410,00 € nicht überschritten hat, bis zum 31.12.2007 ein unabhängiges[29] Einzelwahlrecht (WR), das neben der zeitanteiligen AfA über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gem. § 6 Abs. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG-2007 alternativ den sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzug gem. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG-2007 ermöglichte (vgl. Abb. 1).

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz[30] ergaben sich umfangreiche Änderungen bei der steuerlichen Behandlung der GWG (vgl. Abb. 2). Die Geset-

14 Vgl. BMF (2000), Fundstelle 6.14.3.2.
15 Vgl. BMF (2000), Fundstelle 6.15.
16 Vgl. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG und R 6.13 EStR.
17 Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzgl. der Vorsteuer; vgl. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG-2007/2009/2010 i.V.m. § 9b Abs. 1 EStG-2007/2009/2010. Ob der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich abziehbar ist, spielt keine Rolle, vgl. BFH (1974), S. 365.
18 Vgl. *Köstler* (2011), S. 23.
19 RStBl. 1935, 33, 38, rechte Spalte.
20 Vgl. Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24.6.1953.
21 Vgl. *Ehebrecht* (2008), S. 32.
22 Siehe dazu R 6.13 Abs. 1 EStR-2007 i.V.m. H 6.13 EStH-2007; BFH (2002), S. 877.
23 Vgl. *Söffing* (2007), S. 1032.
24 Vgl. *Werndel* (1986), Rz. I 11.
25 Vgl. BFH (1984). S. 313.
26 Vgl. Steueränderungsgesetz 1964 vom 16.11.1964; vgl. *Söffing* (2007), S. 1032.
27 Vgl. Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007.
28 Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzgl. der Vorsteuer; vgl. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG-2007/2009/2010 i.V.m. § 9b Abs. 1 EStG-2007/2009/2010. Ob der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich abziehbar ist, spielt keine Rolle, vgl. BFH (1974), S. 365.
29 Das Wahlrecht kann für jedes Wirtschaftsgut unabhängig angewendet werden (Einzelbewertung).
30 Vgl. Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007.

zesänderungen galten jedoch nur für die Gewinneinkunftsarten, während bei den Überschusseinkunftsarten die frühere Regelung weiter Bestand hatte.[31] Aus dem bis dahin gültigen Wahlrecht zur gesonderten Bewertung der GWG wurde eine Anwendungspflicht.[32] Außerdem erfolgte eine Reduzierung der Grenze für den sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzug,[33] d.h. GWG bis zur Höhe der Nettoanschaffungs- bzw. Herstellungskosten von 150,00 € waren nun zwingend gem. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG-2009 als sofortiger Aufwand zu erfassen. Durch den Wegfall der Sätze 4 und 5 entfielen dafür die Aufzeichnungspflichten.[34]

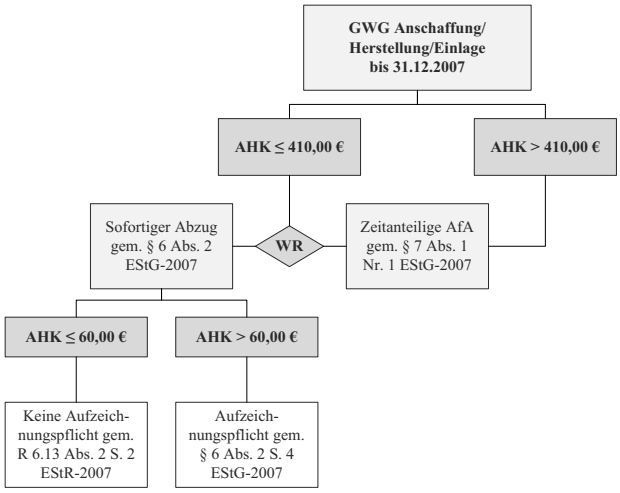


**Abb. 1: Steuerliche Behandlung von GWG bis zum 31.12.2007**

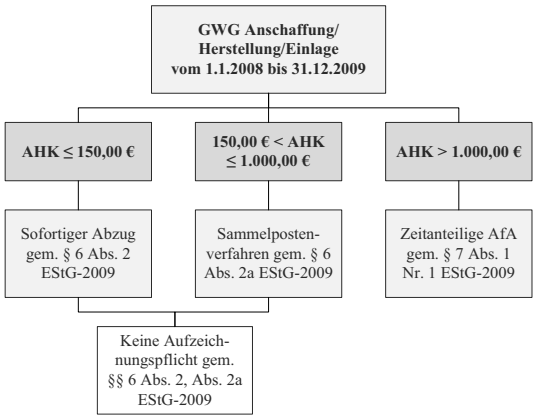


**Abb. 2: Steuerliche Behandlung von GWG vom 1.1.2008 bis 31.12.2009**

Darüber hinaus war gem. § 6 Abs. 2a S. 1 EStG-2009 ein sog. Sammelposten zwingend für alle GWG eines Wirtschaftsjahres zu bilden, deren Nettoanschaffungs- bzw. Herstellungskosten 150,00 € überstiegen, aber höchstens 1.000,00 € betragen haben. Der Sammelposten war für jedes Wirtschaftsjahr neu zu bilden und gem. § 6 Abs. 2a S. 2 EStG-2009 über einen Zeitraum von fünf Jahren, einschließlich des Jahres der Bildung, gewinnmindernd aufzulösen.[35] Demzufolge ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht relevant[36], und es ist unerheblich, wann innerhalb eines Jahres die Anschaffung erfolgt.[37] Da der Sammelposten kein Wirtschaftsgut, sondern eine Rechengröße ist, sind Teilwertabschreibungen nicht zulässig.[38] Nach erfolgter Auflösung verbleibt kein Erinnerungswert oder Schrottwert der einzelnen Wirtschaftsgüter.[39] Scheidet ein Wirtschaftsgut innerhalb der fünf Jahre aus dem Unternehmen durch Zerstörung oder Veräußerung aus, wird der Posten nicht angepasst; Wertminderungen der einzelnen Wirtschaftsgüter haben ebenso keinen Einfluss.[40]

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz[41] wurde das Bewertungswahlrecht zum sofortigen Betriebsausgabenabzug wieder eingeführt (vgl. Abb. 3). Allerdings kann durch Ausübung eines jährlich änderbaren Gesamtwahlrechtes (Gesamt-WR) für jedes Wirtschaftsjahr weiterhin die Sammelpostenmethode gem. § 6 Abs. 2a EStG für alle selbständig abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter mit Nettoanschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 150,00 € und 1.000,00 € angewendet werden. Bei Ausübung dieses Gesamtwahlrechts sind gem. § 6 Abs. 2a S. 5 EStG zwingend alle Wirtschaftsgüter eines Wirtschaftsjahres innerhalb der Wertgrenzen im Sammelposten zu erfassen.[42] Es bestehen weiterhin keine Dokumentationspflichten für die im Sammelposten erfassten Wirtschaftsgüter,[43] da dieses Wahlrecht insbesondere für die Unternehmen beibehalten wurde, welche durch die Sammelpostenregelung eine spürbare Reduzierung ihrer Aufzeichnungspflichten erfahren haben.[44] Wurden in den Jahren 2008 und 2009 Sammelposten gebildet, bleiben diese von der Neuregelung unberührt und werden weiterhin in den Folgejahren jeweils zu 20 % aufgelöst.[45] Für Wirtschaftsgüter mit Nettoanschaffungs- oder Herstellungskosten bis einschließlich 150,00 € kann gem. § 6 Abs. 2a S. 4 EStG ein sofortiger vollständiger Betriebsausgabenabzug erfolgen, statt diese dem Grundsatz nach über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Sofern das Gesamtwahlrecht zur Sammelpostenmethode innerhalb eines Wirtschaftsjahres nicht ausgeübt wird, kann alternativ für jedes Wirtschaftsgut einzeln das Bewertungswahlrecht zum sofortigen Be-

31 Vgl. *Wagner/Stats* (2007), S. 2396.
32 Vgl. *Hellwig/Langenhorst* (2010), S. 303.
33 Vgl. *Rade/Kropp* (2008), S. 13.
34 Vgl. *Kölpin* (2007), S. 525.
35 Vgl. *Ortmann-Babel/Bolik* (2010b), S. 873.
36 Vgl. *Korn* (2007), S. 39.
37 Vgl. *Kulosa* (2011), § 6 Rz 605.
38 Vgl. R 6.13 Abs. 6 S. 1 EStR-2009.
39 Vgl. BMF (2010), S. 801; *Köstler* (2011), S. 23.
40 Vgl. *Fischer* (2010), S. 466, § 6 EStG Rz. 187.
41 Vgl. Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009.
42 Vgl. BMF (2010), S. 3 Rz. 6; *Kussmaul/Weiler* (2011), S. 169.
43 Vgl. *Kulosa* (2011), S. 589 Rz 604.
44 Vgl. BT-Drucks 17/15 (2009), S. 28.
45 Vgl. *Köstler* (2011), S. 24.

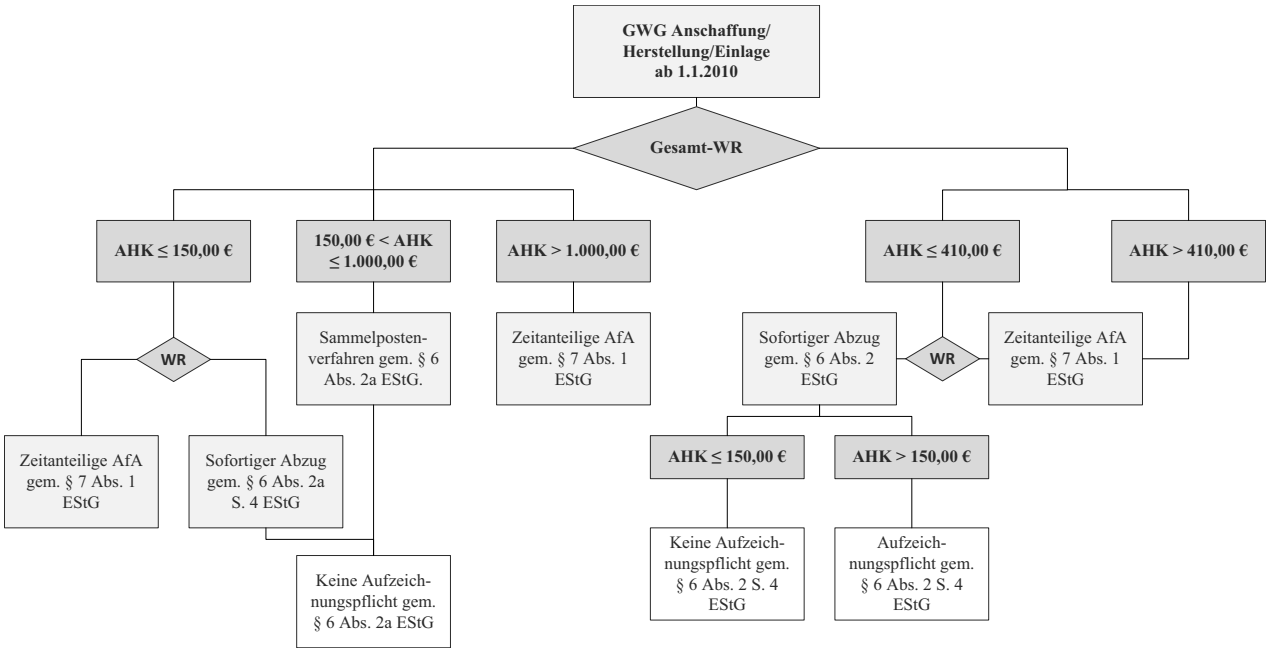


**Abb. 3: Übersicht der steuerlichen Behandlung der GWG seit 1.1.2010**

triebsausgabenabzug[46] gem. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG angewendet werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Kosten der Anschaffung, Herstellung oder Einlage den Nettobetrag[47] von 410,00 € nicht übersteigen und diese Wirtschaftsgüter nach der wieder eingeführten Regelung des § 6 Abs. 2 S. 4 EStG in einem Verzeichnis erfasst werden.[48] Wirtschaftsgüter mit einem Wert von bis zu 150,00 € müssen nicht dokumentiert werden.[49] Da dies ein Einzelwahlrecht ist, können Wirtschaftsgüter alternativ gem. § 6 Abs. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden.[50]

## III. Steuerminderungspotenzial durch GWG Wahlrechte

### 1. GWG Wahlrecht zum Sofortabzug nach § 6 Abs. 2 EStG

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die gem. § 6 Abs. 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG durch Absetzungen für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen unter Berücksichtigung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes gewinnmindernd als Betriebsausgaben abgesetzt werden, führen diese Kosten der Anschaffung oder Herstellung erst im Zeitablauf zu einer Steuerentlastung. Die Höhe des durch die Abschreibung entstehenden barwertigen Steuerminderungspotenzials ist von der Rechtsform bzw. dem Steuersatz (s), dem Refinanzierungszins nach Steuern ($i_{nSt}$), der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (ND) und den Nettoanschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) des Wirtschaftsgutes abhängig:

$$Steuerminderung_{NDAfA} = \sum_{Jahr=ND}^{Jahr=1} \frac{\frac{AHK}{ND} \cdot s}{(1+i_{nSt})^{Jahr}} \quad (1)$$
$$\text{u.d.B. } i_{nSt} = i_{vSt}(1-s)$$

Die Anwendung der Bewertungswahlrechte für GWG nach § 6 Abs. 2 EStG oder § 6 Abs. 2a EStG verändern das mögliche Steuerminderungspotenzial. Durch den sofortigen Betriebsausgabenabzug gem. § 6 Abs. 2 EStG beträgt das Steuerminderungspotenzial damit:

$$Steuerminderung_{SofortAfA} = AHK \cdot s \quad (2)$$

Daraus ergibt sich der relative Vorteil[51] des Steuerminderungspotenzials des sofortigen Betriebsausgabenabzugs (*1*) im Verhältnis zur AfA über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (*2*), der angibt, um wie viel höher die Steuerminderung durch das GWG Wahlrecht gegenüber der regulären Abschreibung ist. Au-

46 § 6 Abs. 2 EStG ist ein Wahlrecht, welches unabhängig für jedes Wirtschaftsgut ausgeübt werden kann; andere Ansicht *Kanzler* (2010), S. 726.

47 Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzgl. der Vorsteuer; vgl. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG-2007/2009/2010 i.V.m. § 9b Abs. 1 EStG-2007/2009/2010. Ob der Vorsteuerbetrag umsatzsteuerrechtlich abziehbar ist, spielt keine Rolle, vgl. BFH (1974), S. 365.

48 Gem. § 6 Abs. 2 S. 5 EStG braucht das Verzeichnis nicht geführt zu werden, wenn die Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind; vgl. *Ortmann-Babel/Bolik* (2010a), S. 56.

49 Vgl. BMF (2010), S. 2 Rz. 2 f.

50 Vgl. *Mersch* (2011), S. 18.

51 Anzumerken ist, dass die Abschreibung über die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG im Jahr des Zugangs für die verbleibenden Monate einschließlich des Anschaffungsmonats erfolgt. Die Anschaffung eines Produktes im Dezember kann somit im selben Wirtschaftsjahr noch zu einem Zwölftel der jährlichen Abschreibung (AHK/ND) als Aufwand steuerlich geltend gemacht werden. Besteht dagegen die Möglichkeit eines sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzugs, ist dies nicht relevant. Der Vorteil steigt somit im Laufe des Jahres und ist im Dezember am höchsten. Dadurch ist der relative Vorteil minimal kleiner als theoretisch hergeleitet.

ßerdem kann der monetäre Vorteil in Euro bestimmt werden, der die barwertige Steuerminderung durch die Ausübung des GWG Wahlrechts (*2*) durch Abzug der barwertigen Steuerminderung bei AfA über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (*1*) abbildet.

Da die Steuerminderung ein barwertiger Vorteil ist, steigt dieser mit einer zunehmenden Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes an und fällt mit einem sinkenden Kalkulationszins des Unternehmens. Für eine Kapitalgesellschaft mit $s_{KapGes} = 29{,}8\ \%$[52] kann der relative Vorteil daher wie in Abb. 4 abgebildet werden. Wird ein Wirtschaftsgut mit AHK = 410,00 € unterstellt, ergibt dies für den monetären Vorteil die Verteilung in Abb. 5.

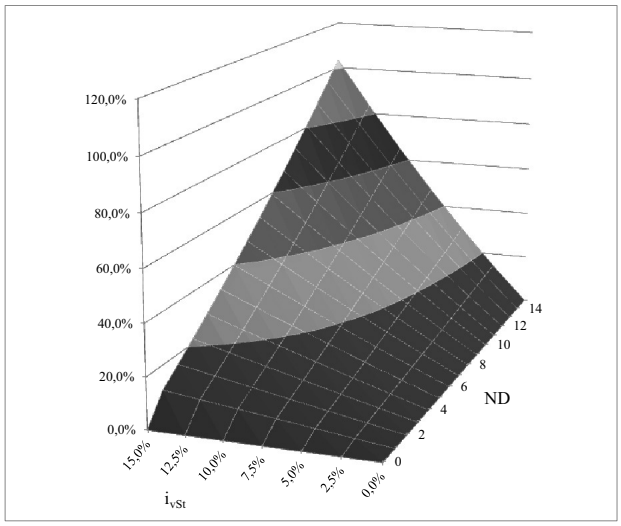


**Abb. 4: Relativer Vorteil des sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzug**

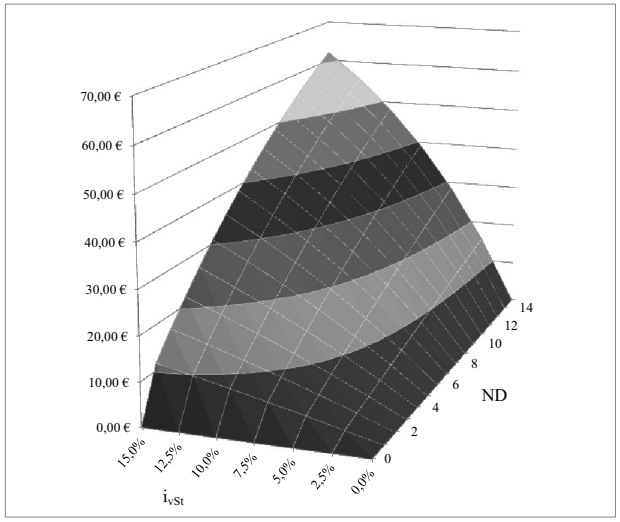


**Abb. 5: Monetärer Vorteil in Euro bei AHK = 410 € des sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzugs**

Dies zeigt, dass für ein Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von drei Jahren und einem Kalkulationszins von 5,0 % beim sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzug ein um 7,1 % höheres Steuerminderungspotenzial gegenüber der AfA über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer besteht. Dies entspricht bei einem Wirtschaftsgut mit AHK = 410,00 € einer monetären barwertigen Steuerentlastung von 8,10 €. Hat das Wirtschaftsgut eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 13 Jahren, so steigt der relative Vorteil auf 26,26 % und der monetäre Vorteil bei AHK = 410,00 € auf 25,41 €. Es besteht somit möglicherweise ein Anreiz, Produkte mit AHK = 410,00 € zu erwerben, um regelmäßig den sofortigen Betriebsausgabenabzug nutzen zu können.

Aber auch Produkte mit einem Preis oberhalb von 410,00 € könnten von dem Wahlrecht profitieren, wenn die Verkäufer spezielle Kombinationsangebote anbieten, bei denen der Originalpreis des Produktes ($P_1$) auf die GWG Wertgrenze von 410,00 € ($P_{1neu}$) beim Kauf eines zweiten Produktes ($P_2$) gesenkt wird. Durch diese Preisreduzierung spart der Käufer zum einen die Differenz zum vorherigen Originalpreis. Des Weiteren hat der Käufer nun damit die Möglichkeit, den sofortigen Betriebsausgabenabzug zu nutzen. Dies bringt dem Käufer ein zusätzliches Steuerminderungspotenzial ($S_{Arbitrage}$) in Abhängigkeit von der Nutzungsdauer und seines Kalkulationszinses. Die Einsparung aus der Preisreduzierung ($P_1 - P_{1neu}$) und der Steuervorteil des zusätzlichen Steuerminderungspotenzials ($S_{Arbitrage}$) kann der Käufer im Rahmen des Kombinationsangebots in ein zweites Produkt zum Preis $P_2 = P_1 - P_{1neu} + S_{Arbitrage}$ investieren. Damit hat der Verkäufer insgesamt Einnahmen aus $P_{1neu}$ und $P_2$ generiert. Solange $P_{1neu} + P_2 = P_1$ ist, besteht eine für Käufer und Verkäufer vorteilhafte Steuerarbitrage.

$$S_{Arbitrage} = max\left\{0; 410{,}00\,€ \cdot s - \sum_{Jahr=ND}^{Jahr=1} \frac{\frac{AHK}{ND} \cdot s}{(1+i_{nSt})^{Jahr}}\right\} \quad (3)$$

Der mögliche Steuerarbitragebetrag $S_{Arbitrage}$ kann durch Einsetzen von AHK = $P_1$ in *Formel (3)* ermittelt werden und ist solange vorteilhaft, wie die Differenz positiv ist. Da der Käufer für das zweite Produkt auch noch eine zusätzliche $Steuermindung_{SofortAfa}$ erhält, ist der Gesamtvorteil für den Käufer sogar höher. Dadurch könnte der Preis des zweiten Produktes noch höher sein oder der Käufer erwirbt ein weiteres drittes Produkt.

Dieser vereinfachte Zusammenhang wird im folgenden Beispiel für eine Kapitalgesellschaft mit $s_{KapGes}$ = 29,8 % und einem Kalkulationszins von $i_{vSt}$ = 5,0 % als Käufer eines Produktes mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 13 Jahren und einem ursprünglichen Preis von 430,00 € (exkl. MwSt.) abgebildet (vgl. Abb. 6).

In Abhängigkeit von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer und einem Steuersatz von $s_{KapGes}$ = 29,8 % und einem Kalkulationszins von $i_{vSt}$ = 5,0 % des Käufers ergibt dies Steuerarbitragemöglichkeiten wie in Abb. 7 dargestellt.

52 Berechnung: 14 % GewSt (= 400 % x 3,5 %) + 15 % KSt + 0,8 % SolZ (= 15 % x 5,5 %), gem. § 11 Abs. 2 S. 1 GewStG, § 23 Abs. 1 KStG, § 4 S. 1 SolZG.

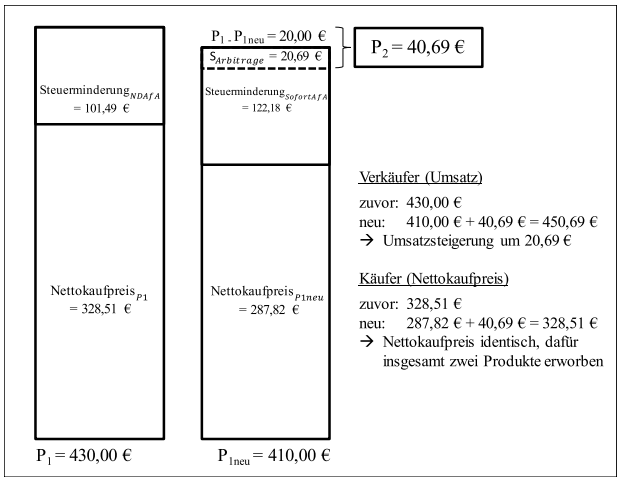


**Abb. 6: Beispiel von Steuerarbitrage durch Kombinationsangebote**

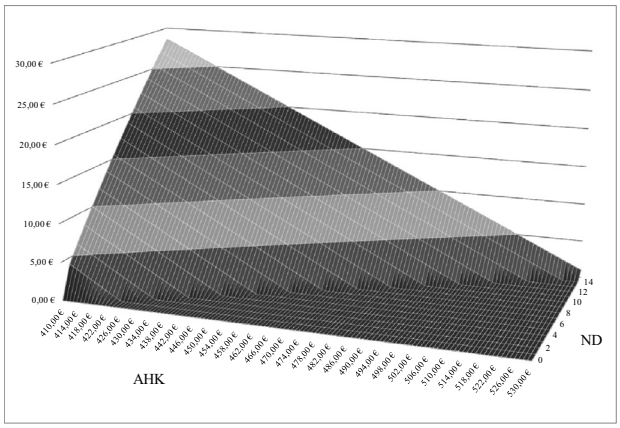


**Abb. 7: Monetäre Steuerarbitrage in Euro bei Senkung der AHK auf 410,00 €**

## 2. GWG Wahlrecht zur Sammelpostenmethode nach § 6 Abs. 2a EStG

Alternativ zum sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzug kann gem. § 6 Abs. 2a EStG die Sammelpostenmethode angewendet werden. Diese verteilt die Abschreibung der Wirtschaftsgüter über fünf Jahre unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Anschaffung im Wirtschaftsjahr und liegt damit für manche Wirtschaftsgüter, wie z.B. Büromöbel mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 13 Jahren, deutlich unter den Werten der amtlichen AfA-Tabellen. Allerdings ist dieses Wahlrecht bei Ausübung gem. § 6 Abs. 2a S. 5 EStG zwingend für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter mit einem Wert zwischen 150,00 € und einschließlich 1.000,00 € anzuwenden. Damit ist die Ausübung des Wahlrechts in einer Einzelbetrachtung immer nachteilig für Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von weniger als fünf Jahren. Beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mehr als fünf Jahre, ist die Anwendung der Sammelpostenmethode stets vorteilhaft. Insgesamt entsteht ein Steuerminderungspotenzial in Höhe von:

$$Steuerminderung_{Sammelposten} = \sum_{Jahr=5}^{Jahr=1} \frac{\frac{AHK}{5} \cdot s}{(1+i_{nSt})^{Jahr}} \qquad (4)$$

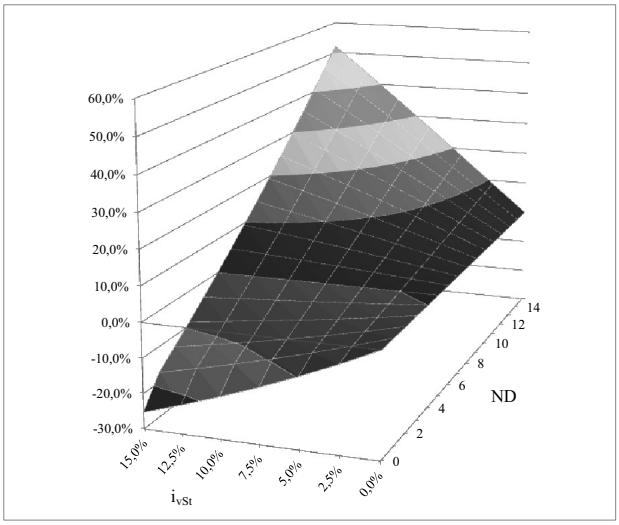


**Abb. 8: Relativer Vor- bzw. Nachteil der Sammelpostenmethode**

Der relative Vor- bzw. Nachteil[53] des Steuerminderungspotenziales durch die Sammelpostenmethode (*4*) ergibt sich im Verhältnis zur Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (*1*). Dieser gibt an, um wie viel höher oder niedriger diese Steuerersparnis durch das GWG Wahlrecht ist. Außerdem wird der monetäre barwertige Vor- bzw. Nachteil einer Anschaffung unter Anwendung der Sammelposten-

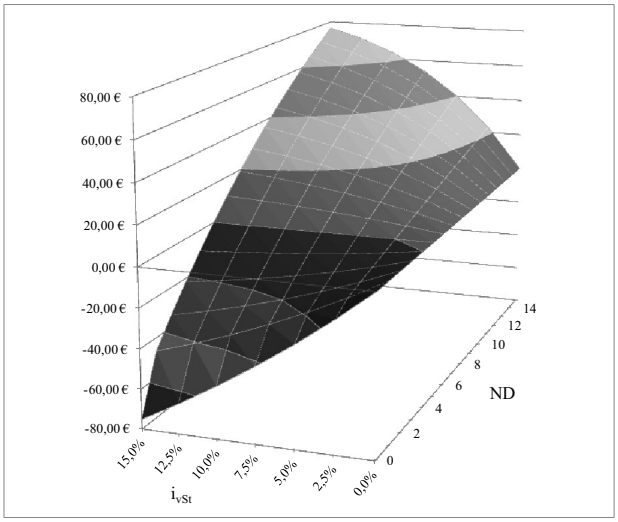


**Abb. 9: Monetärer Vor- bzw. Nachteil in Euro der Sammelpostenmethode**

53 Anmerkung: Da bei Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eine monatsgenaue Abschreibung gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG erfolgt, ist der relative Vorteil minimal kleiner.

methode durch die Differenz von Formel (*4*) zu (*1*) ermittelt.

Da der Vor- bzw. Nachteil nur barwertig besteht, ist dieser von der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes und dem Kalkulationszins des Unternehmens abhängig. Für eine Kapitalgesellschaft mit $s_{KapGes} = 29{,}8\ \%$[54] kann der relative Vor- bzw. Nachteil daher wie in Abb. 8 abgebildet werden. Wird ein Wirtschaftsgut mit AHK = 1.000,00 € unterstellt, ergibt dies für den monetären Vor- bzw. Nachteil die Verteilung in Abb. 9.

Dies zeigt, dass für ein Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von drei Jahren und einem Kalkulationszins von 5,0 % bei Anwendung der Sammelpostenmethode ein um -3,31 % geringeres Steuerminderungspotenzial gegenüber der AfA über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer besteht. Dies entspricht bei einem Wirtschaftsgut mit AHK = 1.000,00 € einen monetären barwertigen Steuernachteil von -9,22 €. Dagegen ergibt sich für ein Wirtschaftsgut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 13 Jahren für das Steuerminderungspotenzial ein relativer Vorteil von 13,98 % und ein monetärer Vorteil bei AHK = 1.000,00 € von 33,00 €.

Da der Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a S. 2 EStG über einen Zeitraum von fünf Jahren, einschließlich des Jahres der Bildung, gewinnmindernd aufgelöst wird, steigt der Vorteil im Laufe des Jahres und ist im bei Anschaffung oder Herstellung im Dezember am höchsten. Des Weiteren besteht auch bei Anwendung der Sammelpostenmethode die Möglichkeit der Steuerarbitrage. Unter Beachtung der Besonderheiten der Sammelpostenmethode gelten die dargestellten Ausführungen entsprechend.

## IV. Empirische Untersuchung der Preisgestaltung von B-to-B Unternehmen

### 1. Versuchsaufbau und Herangehensweise

Durch die Nutzung der GWG Wahlrechte anstelle der AfA über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Wirtschaftsgüter, die die sachlichen Voraussetzungen und die preislichen Wertgrenzen erfüllen, kann ein steuerlicher Vorteil bestehen. Da bei der Anschaffung neuer Wirtschaftsgüter für die Anwendung der Wahlrechte insbesondere die Beachtung der Wertgrenzen relevant ist, könnten unternehmerische Käufer auf diese in Form absoluter Preisschwellen achten und ausschließlich Produkte erwerben, die für sie steuerliche Vorteile bringen. Wenn diese Preisschwellen durch die Käufer akzeptiert und beachtet werden, müssen in Kenntnis dieses möglichen steuerlichen Vorteils B-to-B Verkäufer diese bei ihrer Preispolitik berücksichtigen. Außerdem könnten Verkäufer durch preistaktische Entscheidungen im Rahmen der Preisoptik bzw. Preispräsentation bewusst den steuerlichen Vorteil bewerben, um den Käufer dadurch direkt zu beeinflussen.[55]

Untersucht wird dies im Folgenden am Marketing bzw. der Preispolitik von B-to-B Versandhandelsunternehmen für Büro-, Betriebs- und Lagerausstattungen. Diese Versandhändler sind mit ihrem Warensortiment auf typisch wiederkehrenden Unternehmensbedarf von kleinen Unternehmen mit bis zu 20 Mitarbeitern spezialisiert.[56] Für die Untersuchung wurden die sechs größten deutschen Einzelanbieter in diesem Bereich ausgewählt.[57]

Alle betrachteten B-to-B Versandhandelsunternehmen bieten ihre Produkte in gedruckten Katalogen mit fixen Preisen an. Die Kataloge werden regelmäßig aktualisiert und gelten jeweils für einen fest vorgegebenen Zeitraum. Die hierbei angebotenen Produkte erfüllen überwiegend die sachlichen Voraussetzungen der GWG, und die meisten Produkte liegen preislich im Bereich der GWG Wertgrenzen. Die Preise werden ohne Mehrwertsteuer ausgewiesen.

Für die Untersuchung wurden im Dezember 2013 die gedruckten Kataloge der ausgewählten sechs B-to-B Versandhandelsunternehmen herangezogen. Der Zeitpunkt der Untersuchung wurde so gewählt, da im Dezember der steuerliche Vorteil die GWG Wahlrechte am höchsten ist. Bei der zunächst durchgeführten Sichtung der Kataloge konnte kein steuerrechtsorientiertes Marketing festgestellt werden, indem z.B. auf den besonderen Abschreibungsvorteil bei bestimmten Produkten um die GWG Wertgrenzen hingewiesen wird oder das Preise knapp unterhalb der Wertgrenzen besonders hervorgehoben werden.

Um untersuchen zu können, ob dennoch die Preise der Produkte an den relevanten Wertgrenzen ausgerichtet werden, und damit zu überprüfen, ob von den Käufern und Verkäufern akzeptierte absolute Preisschwellen bestehen, wurden in der weiteren Untersuchung die Einzelpreise sämtlicher Produkte aus den Katalogen erhoben. So wird durch eine deskriptive Analyse die Anzahl der angebotenen Produkte geprüft, die gerade noch unterhalb oder bereits oberhalb einer steuerlichen Wertgrenze angeboten werden. Zwar ist unklar, ob die Nachfrage nach GWG-Produkten preiselastisch oder preisunelastisch ist;[58] dies ist jedoch für die weitere Untersuchung nur von geringer Bedeutung, da unabhängig davon eine übermäßige Häufung der Anzahl an Produkten mit Preisen knapp unterhalb der Wertgrenze und keine Produkte mit Preisen knapp darüber zu erwarten ist. Ist die Nachfrage tendenziell unelastisch, so könnte der Anbieter die Kenntnis des Steuervorteils dahingehend ausnutzen, Produkte im Preis bis zur Wertgrenze von unterhalb der Wertgrenze zu nähern – also z.B. von 390,00 Euro auf 410,00 Euro zu erhöhen. Diese Preise

54 Berechnung: 14 % GewSt (= 400 % x 3,5 %) + 15 % KSt + 0,8 % SolZ (= 15 % x 5,5 %), gem. § 11 Abs. 2 S. 1 GewStG, § 23 Abs. 1 KStG, § 4 S. 1 SolZG.

55 Vgl. *Diller* (2003), S. 262.

56 Vgl. *Thieme* (2003), S. 37.

57 Es wurden maximal zwei Unternehmen eines Konzerns berücksichtigt, da teilweise unter verschiedene Marken Kataloge angeboten werden. Mangels ökonomischer Daten der Einzelanbieter innerhalb der Konzerne konnte des Weiteren keine Selektion nach solchen Kriterien erfolgen. Als zweitbeste Lösung wurde daher auf das Mengenkriterium der angebotenen Artikel zurückgegriffen. Vor Erfassung aller Einzelartikel konnte dies jedoch nur durch eine Schätzung nach Größe der Kataloge erfolgen.

58 Vgl. z.B. *Meffert/Burmann/Kirchgeorg* (2012), S. 473.

| | 0 € bis 50,00 € | 50 € bis 150,00 € | 150,01 € bis 410,00 € | 410,01 € bis 1.000,00 € | > 1.000,00 € | Gesamtanzahl |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Anbieter A** | 2.807 (15,6 %) | 4.755 (26,5 %) | 6.492 (36,2 %) | 2.978 (16,6 %) | 926 (5,1 %) | **17.958** |
| **Anbieter B** | 1.869 (19,4 %) | 2.590 (27,0 %) | 2.963 (30,8 %) | 1.457 (15,2 %) | 728 (7,6 %) | **9.607** |
| **Anbieter C** | 12.963 (58,6 %) | 4.899 (22,1 %) | 3.269 (14,8 %) | 876 (4,0 %) | 113 (0,5 %) | **22.120** |
| **Anbieter D** | 2.459 (46,9 %) | 1.259 (24,0 %) | 1.011 (19,3 %) | 379 (7,2 %) | 139 (2,6 %) | **5.247** |
| **Anbieter E** | 6.261 (23,1 %) | 5.930 (21,9 %) | 7.752 (28,6 %) | 4.678 (17,2 %) | 2.500 (9,2 %) | **27.121** |
| **Anbieter F** | 392 (20,9 %) | 423 (22,6 %) | 532 (28,4 %) | 363 (19,4 %) | 164 (8,7 %) | **1.874** |
| **Anbieter A-F** | 26.751 (31,9 %) | 19.856 (23,7 %) | 22.019 (26,2 %) | 10.731 (12,8 %) | 4.570 (5,4 %) | **83.927** |

**Abb. 10: Anzahl angebotener Produkte der sechs B-to-B Anbieter A, B, C, D, E und F**

könnte der Anbieter zusätzlich noch durch entsprechende Preisoptik kennzeichnen, um dem Kunden eine besonders vorteilhafte Auspreisung vorzutäuschen. Wäre die Nachfrage elastisch, so würde die Preisabsenkung durch den Anbieter unterhalb der steuerlichen Wertgrenze eine zusätzliche Nachfrage erzeugen. In beiden Fällen wäre gezeigt, dass die steuerliche Wertgrenze auch in der Preispolitik berücksichtigt wird. Wenn dies bisher nicht erfolgt, wäre die Kenntnis und Beachtung des Steuervorteils zukünftig eine weitere Marketingmöglichkeit, die bisher ungenutzt ist.

Für die Analyse der Einzelpreise wurden alle angebotenen Produkte der ausgewählten Anbieter tabellarisch mit Produktnummer, Produktbezeichnung und Preis erfasst. Anschließend erfolgte eine Bereinigung der Datensätze; so wurden Produkte, die in mehreren Farben zum gleichen Preis angeboten werden, nur einmal erfasst. Des Weiteren wurde eine stichprobenartige Überprüfung durchgeführt, ob die Kriterien für geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 S. 1 und S. 2 EStG erfüllt sind. Hierfür ist insbesondere das Kriterium der selbständigen Nutzungsfähigkeit relevant.[59]

Insgesamt konnten auf diese Weise Einzelpreise von 83.927 Einzelprodukten erfasst werden (vgl. Abb. 10). Davon werden die Mehrheit mit 81,8 % bzw. 68.626 Produkte bis einschließlich der Wertgrenze von 410,00 € für geringwertige Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 2 EStG angeboten. Zusätzlich liegen weitere 12,8 % bzw. 10.731 Produkte unterhalb der Wertgrenze von einschließlich 1.000,00 € für die Sammelpostenmethode gem. § 6 Abs. 2a EStG. Damit ist ein umfangreicher Datensatz vorhanden, um die Anzahl der Einzelprodukte im Bereich um die Wertgrenzen gem. § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG bei 150,00 €, 410,00 € und 1.000,00 € untersuchen zu können.

## 2. Auswirkung der Wertgrenzen für GWG auf die Preisgestaltung

### *a) Häufigkeitsverteilung im Überblick*

Zunächst wird die Preisverteilung der Anzahl der Einzelprodukte aller Anbieter A-F in einer Segmentierung zu 10 €[60] abgebildet (vgl. Abb. 11). Dabei ist festzustellen, dass die Anzahl der Produkte mit zunehmendem Preis abnehmen, was mit der Vielzahl an Kleinbüroartikeln zu erklären ist. Zudem sind mehrere Häufigkeitsspitzen bei den 50er und 100er Preisschwellen festzustellen, d.h. Produkte werden gerade noch unterhalb dieser Schwellen ausgepreist. Näher zu bestimmen bleibt jedoch, ob ebenfalls eine Ausrichtung der Preise an steuerlichen Wertgrenzen erfolgt. Um dies festzustellen, werden die Preisbereiche um die steuerlichen Wertgrenzen detaillierter für jeden einzelnen Anbieter untersucht.

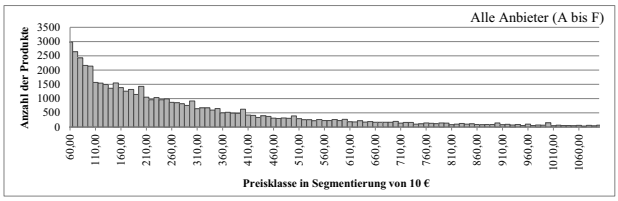


**Abb.11: Anzahl der Produkte mit Einzelpreisen ab 50,01 Euro in Preisklassen von 10 € der Anbieter A-F**

### *b) Häufigkeitsverteilung um die Wertgrenze von 150,00 €*

Als Erstes wird die steuerliche Wertgrenze von 150,00 € untersucht. Bei dieser ist zwar die Möglichkeit zum sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzug gem. § 6 Abs. 2 EStG nur eingeschränkt relevant, da dies bis zu einem Nettoeinzelpreis von einschließlich 410,00 € möglich ist. Es können aber Einsparungen durch geringere Dokumentationspflichten auf Grund des Wegfalls der Verzeichnisführung für Einzelprodukte mit einem Nettopreis bis einschließlich 150,00 € gem. § 6 Abs. 2 S. 4 EStG entstehen. Für das Wahlrecht der Sammelpostenmethode gem. § 6 Abs. 2a EStG ist die Wertgrenze jedoch sehr bedeutsam, da dieses Wahlrecht bei Ausübung gem. § 6 Abs. 2a S. 5 EStG zwingend für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter mit einem Wert zwischen 150,00 € und einschließlich 1.000,00 € anzuwenden ist. Dies bedeutet, dass bis 150,00 € die Möglichkeit zum sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzug gem. § 6 Abs. 2a S. 4 EStG oder alternativ die

59 Vgl. R 6.13 Abs. 1 S. 1 EStR; *Hellwig/Langenhorst* (2010), S. 305.

60 Die Preisklasse gibt jeweils die obere Begrenzung der Segmentierung an, d.h. 60,00 € umfassen bei der 1 € Segmentierung die Anzahl aller Produkte mit einem Einzelpreis von 59,01 € bis 60,00 € und bei der 10 € Segmentierung von 50,01 € bis 60,00 €.

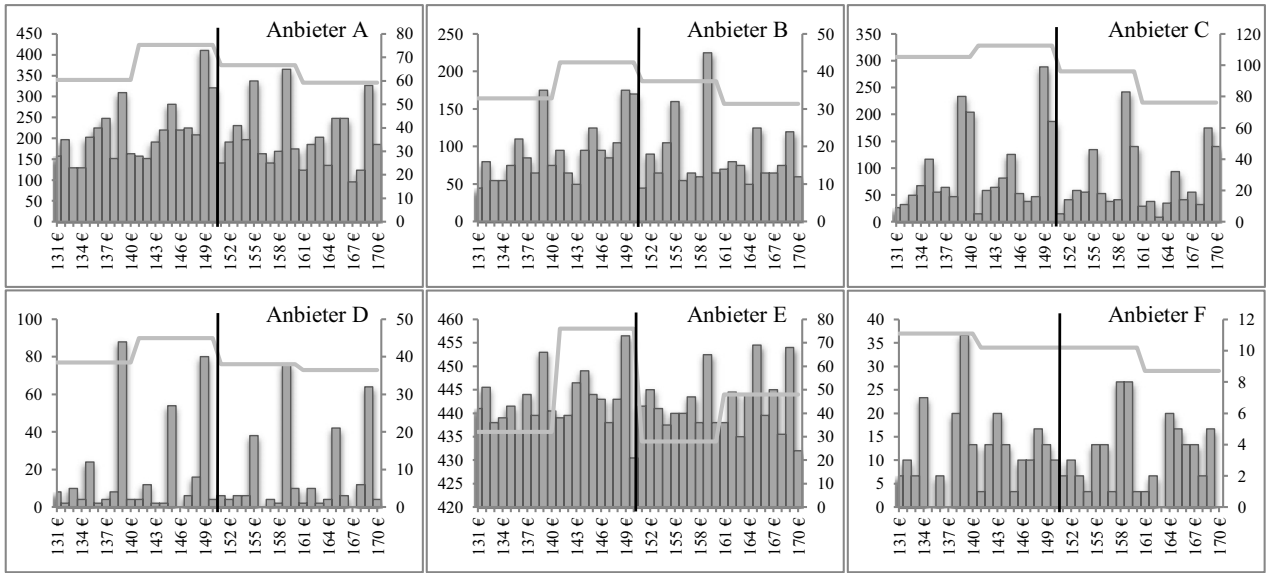


**Abb. 12: Anzahl der Produkte im Preisbereich um 150,00 € in Preisklassen mit einer Segmentierung von 10 € (Linie; linke Legende) und 1 € (Balken; rechte Legende)**

Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 1 EStG besteht. Bei einem höheren Preis ist dann die einheitliche Anwendung der Sammelpostenmethode verpflichtend. Dies führt meist zu einem steuerlichen Nachteil. Somit könnte insbesondere für einen Steuerpflichtigen, der die Sammelpostenmethode anwendet, ein Preis bis einschließlich 150,00 € vorteilhaft sein.

Betrachtet man in Abb. 12 die absoluten Häufigkeiten in 10 € Preissegmenten (Linie) um die Wertgrenze von 150,00 €, so ist bei allen Anbietern A bis F festzustellen, dass diese gleich viel (Anbieter F) und alle anderen Anbieter mehr, mit bis zu 18,4 % (Anbieter D), Produkte im Preissegment 150,00 € als im Preissegment 160,00 € anbieten (gewichteter Mittelwert 11,5 %). Um eine detaillierte Analyse durchführen zu können, werden in die absoluten Häufigkeiten in Preissegmenten zu 1 € (Balken) abgebildet. Demnach werden viele Produkte zu einem Preis von knapp unterhalb oder einschließlich von 150,00 € angeboten, somit gerade noch unterhalb der steuerlichen Wertgrenze. Jedoch haben alle Anbieter auch Produkte mit Preisen oberhalb von 150,00 € angeboten, die steuerliche Wertgrenze wird somit von keinem der Anbieter explizit berücksichtigt.

Insgesamt könnte bei dieser Wertgrenze eine Preisbeeinflussung durch das Steuerrecht vorliegen, da viele Produkte knapp unterhalb der Wertgrenze angeboten werden. Jedoch stimmt die steuerliche Wertgrenze mit einer besonders relevanten preispsychologischen 50er Schwelle überein. Aus diesem Grund muss angenommen werden, dass die besondere Häufung unterhalb der Wertgrenze insbesondere darauf zurückzuführen ist, dass auf Grund der Preiswahrnehmung Preise darüber vermieden werden.[61] Außerdem bieten alle Anbieter eine Vielzahl von Produkten zwischen 150,01 € und 160,00 € an. Würden steuerliche Gründe bei der Auspreisung berücksichtigt werden, so wären in diesem Preisbereich gar keine oder nur sehr wenige Produkte zu erwarten.

*c) Häufigkeitsverteilung um die Wertgrenze von 410,00 €*

Als Zweites wird die steuerliche Wertgrenze von 410,00 € untersucht. Sofern nicht die Sammelpostenmethode gem. § 6 Abs. 2a EStG angewendet wird, ist diese Preisgrenze besonders relevant, da nur für Produkte mit einem Nettoeinzelpreis bis einschließlich 410,00 € die Möglichkeit zum sofortigen vollständigen Betriebsausgabenabzug gem. § 6 Abs. 2 EStG besteht. Wird die Wertgrenze überschritten, ist nur noch die Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 1 EStG möglich.

Dazu werden in Abb. 13 die absoluten Häufigkeiten in 10 € Preissegmenten (Linie) um die steuerliche Wertgrenze von 410,00 € betrachtet. Ein Vergleich der beiden Preissegmente vor und nach der Wertgrenze zeigt, dass Anbieter A (37,9 %) und B (73,7 %) mehr Produkte knapp unterhalb der Wertgrenze anbieten. Bei den Anbietern C, D, E und F werden dagegen zwischen -8,7 % (Anbieter E) und -64,3 % (Anbieter D) weniger Produkte im 10 € Preissegment unterhalb der Wertgrenze als oberhalb angeboten (insgesamt gewichteter Mittelwert 3,2 %). Um dies genauer zu untersuchen, werden in Abb. 13 die absoluten Häufigkeiten in 1 € Preissegmenten (Balken) abgebildet. Die höchsten absoluten Häufigkeiten liegen vor allem bei 399 €, 409 € und 419 €. Dies ist auf die Preispsychologie unrunder Preise und der gehäuften Endung von Preisen mit der Zahl 9 zurückzuführen, um dadurch eine erhöhte Nachfrage zu erzeugen.[62] In Bezug auf die steuerliche Wertgrenze bieten jedoch alle Anbieter Produkte auch noch knapp oberhalb der steuerli-

61 Vgl. *Gelbrich/Wünschmann/Müller* (2008), S. 120; *Wagner/Beinke* (2006), S. 341.

62 Vgl. *Stiving/Winer* (1997), S. 57; *Wagner/Beinke* (2006), S. 341.

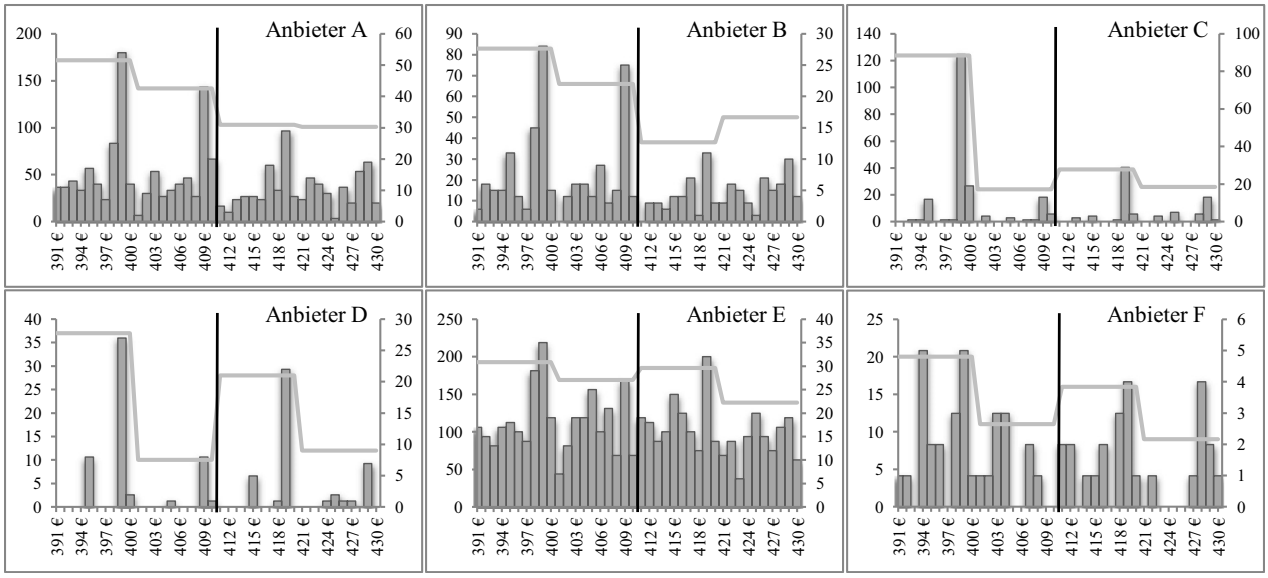


**Abb. 13: Anzahl der Produkte im Preisbereich um 410,00 € in Preisklassen mit einer Segmentierung von 10 € (Linie; linke Legende) und 1 € (Balken; rechte Legende)**

chen Wertgrenze von 410,00 € an. Bei einer expliziten Beachtung der Wertgrenze wären keine Produkte in diesem Preissegment zu erwarten. Dies zeigt, dass die Anbieter die steuerlichen Wertgrenzen nicht berücksichtigen.

Bei der Untersuchung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der angebotenen Einzelprodukte der Anbieter A-F knapp oberhalb der steuerlichen Wertgrenze mit einem Preis ab 410,01 € bis einschließlich 430,00 € ist festzustellen, dass 96,7 % der Produkte in diesem Preisbereich eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von deutlich über fünf Jahren aufweisen (vgl. Abb. 14). 64,5 % der Produkte in diesem Preisbereich haben eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 13 oder 14 Jahren. Dies ist insofern interessant, als dass der steuerliche Vorteil einer Preisreduzierung auf unter 410,01 € mit der Höhe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Einzelproduktes steigt und besonderes bei diesen hohen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern sogar den Wert des einzuräumenden „Rabatts“ deutlich überschreitet. Somit könnte eine Preisreduzierung genau dieser Produkte

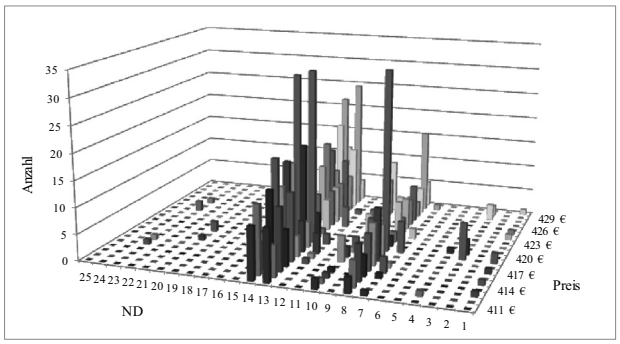


**Abb. 14: Anzahl der Produkte im Preisbereich von 410,01 € bis 430,00 € in Preisklassen mit einer Segmentierung von 1 €, aller Anbieter A, B, C, D, E und F in Abhängigkeit von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer**

die Kaufbereitschaft der Kunden erhöhen, sofern diesen der Vorteil bewusst ist.

Insgesamt kann auch bei dieser Wertgrenze keine eindeutige Preisbeeinflussung durch das Steuerrecht festgestellt oder nachgewiesen werden. Hervorzuheben ist dies insbesondere aus dem Grund, dass die steuerliche Wertgrenze hier nicht mit einer besonders relevanten preispsychologischen Schwelle übereinstimmt. Eine Betrachtung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Einzelprodukte mit einem Preis oberhalb der steuerlichen Wertgrenze zeigt, dass diese für die Mehrheit der Produkte sehr hoch ist und damit mögliche Preissenkungen dieser Produkte auf einen Wert unterhalb der Wertgrenze steuerlich sehr vorteilhaft für die Käufer wären.

*d) Häufigkeitsverteilung um die Wertgrenze von 1.000,00 €*

Abschließend wird die steuerliche Wertgrenze von 1.000,00 € der Sammelwertmethode gem. § 6 Abs. 2a EStG untersucht. Bei Ausübung dieses Wahlrechts werden gem. § 6 Abs. 2a S. 5 EStG zwingend alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter mit einem Wert zwischen 150,00 € und einschließlich 1.000,00 € in einen Sammelposten eingestellt, welcher über einen Zeitraum von fünf Jahren gem. § 6 Abs. 2a S. 2 EStG aufgelöst wird. Somit kann es für einen Steuerpflichtigen, der die Sammelpostenmethode anwendet, in Abhängigkeit von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des GWG sowohl vorteilhaft als auch nachteilig sein, wenn ein Wirtschaftsgut gerade noch unterhalb bzw. oberhalb von 1.000,00 € ausgepreist wird. So ist es steuerlich vorteilhaft, wenn das Wirtschaftsgut eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren oder mehr hat bzw. nachteilig, wenn diese geringer als fünf Jahre ist.

In Abb. 15 ist in den 10 € Preissegmenten (Linie) ein eindeutiger Anstieg der Anzahl an Produkten mit einem Preis unterhalb 1.000,00 € erkennbar. Der Ver-

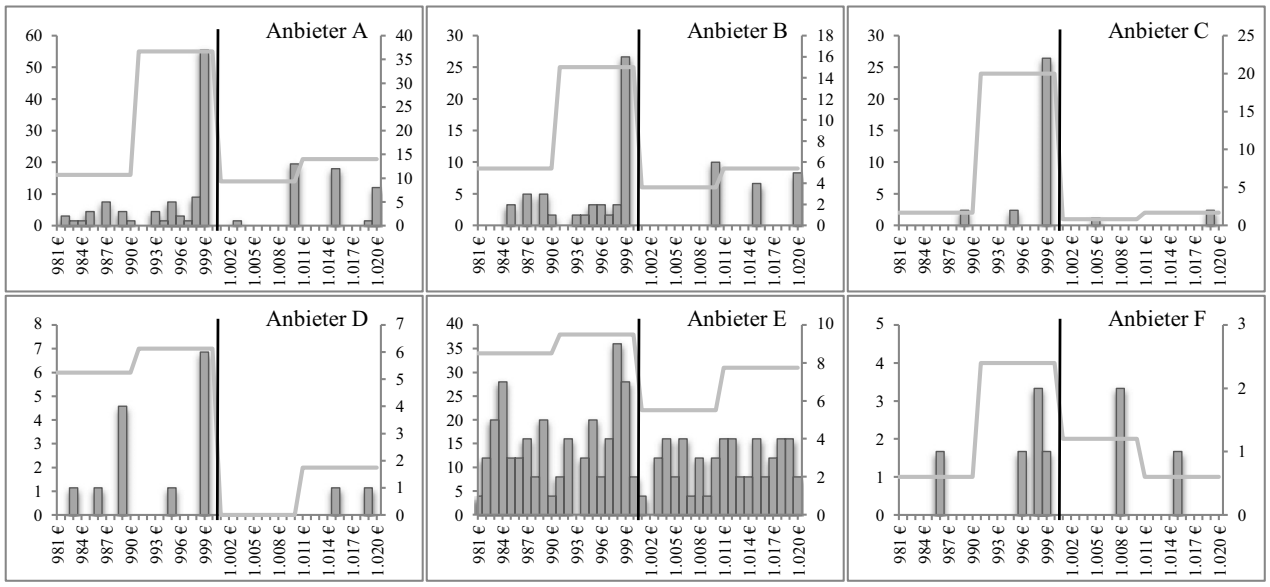


**Abb. 15: Anzahl der Produkte im Preisbereich um 1.000,00 € in Preisklassen mit einer Segmentierung von 10 € (Linie; linke Legende) und 1 € (Balken; rechte Legende)**

gleich der Preissegmente vor und nach der Wertgrenze zeigt, dass alle Anbieter deutlich mehr Produkte knapp unterhalb als oberhalb der Wertgrenze anbieten. Die genauere Darstellung in 1 € Preissegmenten (Balken in Abb. 15) verdeutlicht, dass dieser Effekt offensichtlich insbesondere auf die sehr markante preispsychologische Grenze von 1.000,00 € zurückzuführen ist. Nur Anbieter E bietet Produkte für genau 1.000,00 € an, alle anderen vermeiden eine entsprechende Auspreisung und haben ihre Produktpreise mehrheitlich unterhalb davon gesetzt. Eine steuerliche motivierte Preissetzung ist möglich, jedoch bieten alle Anbieter auch einzelne Produkte oberhalb der Wertgrenze an.

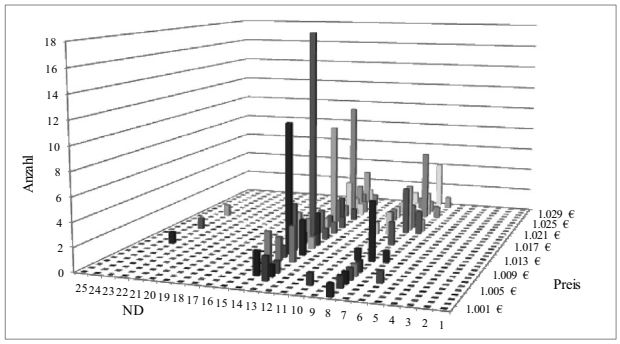


**Abb. 16: Anzahl der Produkte im Preisbereich von 1.000,01 € bis 1.030,00 €, in Preisklassen mit einer Segmentierung von 1 €, aller Anbieter A, B, C, D, E und F in Abhängigkeit von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer**

Eine Analyse der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Einzelprodukte aller Anbieter A-F ergibt, dass alle Produkte im Bereich von 1.000,01 € bis 1.030,00 € eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von über fünf Jahren haben (vgl. Abb. 16). Demnach ist für Kunden, die die Sammelpostenmethode anwenden, ein Preis knapp unterhalb der steuerlichen Wertgrenze stets vorteilhaft. Eine Preissenkung dieser Produkte wäre für diese Käufer ein zusätzlicher Kaufanreiz.

Somit ist insgesamt festzustellen, dass auch die steuerliche Wertgrenze von 1.000,00 € der Sammelpostenmethode bei der Auspreisung von Produkten nicht explizit berücksichtigt wird. Insbesondere zeigt die Betrachtung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für Produkte oberhalb der steuerlichen Wertgrenze, dass hier eine Preisreduzierung in der Mehrheit zu steuerlichen Vorteilen führen könnte. Da ohnehin bereits die meisten Produkte in diesem Preisbereich knapp unterhalb von 1.000,00 € ausgepreist werden, sollten aus wirtschaftlicher Sicht daher die wenigen Produkte mit Preisen darüber auch noch im Preis nach unten angepasst werden.

## V. Zusammenfassung und Ausblick

Die Ausübung der Wahlrechte für GWG kann für Unternehmen zu Steuervorteilen führen. Daher wurde untersucht, ob dieser mögliche Vorteil eines unternehmerischen Käufers bei der Preispolitik von sechs B-to-B Versandhandelsunternehmen für Büro-, Betriebs- und Lagerausstattungen berücksichtigt wird, um dadurch eine erhöhte Nachfrage zu erzeugen. Die Untersuchung ergab in einer deskriptiven Analyse, dass die steuerlichen Wertgrenzen der GWG bei keinem Anbieter im Marketing der Preispolitik Beachtung findet. Auch die Auspreisung der Produkte um die steuerlichen Wertgrenzen von 150,00 €, 410,00 € und 1.000,00 € ergaben keine entsprechenden Auffälligkeiten.

Bemerkenswert ist dies daher, da in den untersuchten Preisbereichen um die steuerlichen Wertgrenzen die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Einzelprodukte überwiegend sehr lang ist, wodurch der steuerliche Vorteil bei Berücksichtigung der Wertgrenze besonders hoch wäre. So ist es insgesamt verwunderlich, dass dieser steuerliche Zusammenhang trotz der möglichen erheblichen Vorteile für den Käufer bei der

Auspreisung der Produkte nicht bedacht und ein solches explizites „Steuer-Marketing" bisher weder offen noch verdeckt angewendet wird.

Dies ist aus dem Grunde beachtlich, als dass der steuerliche Vorteil des Käufers mit hoher Wahrscheinlichkeit eine erhöhte Nachfrage beim B-to-B Anbieter erzeugen würde, wenn den Kunden dieser Vorteil bewusst ist oder diesen durch die Preispräsentation bewusst gemacht wird. Die Anbieter könnten die Kenntnisse der steuerlichen Wahlrechte für GWG bei ihrer Preisgestaltung berücksichtigen und Kunden auf die dadurch entstehenden steuerlichen Vorteile aufmerksam machen. Des Weiteren könnten spezielle Kombinationsangebote geschaffen werden, bei denen ein Produkt beim Kauf eines zweiten Produktes zu einem Preis knapp unterhalb der GWG-Wertgrenze angeboten wird. Dies wäre durch Nutzung der vorgestellten Steuerarbitragemöglichkeit oder vollkommen unabhängig davon als Verkaufsstrategie sinnvoll. Möglich wären auch Sonderaktionen kurz vor dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem spezielle Produkte unter Beachtung der steuerlichen Wertgrenzen angeboten werden, da dann der steuerliche Vorteil am höchsten ist. Durch ein solches „Steuer-Marketing" können Vorteile sowohl für den Verkäufer als auch für den Käufer geschaffen werden.

Die vorliegende Untersuchung hat die Beachtung der Wertgrenzen durch B-to-B Versandhandelsunternehmen untersucht und dabei unterstellt, dass in Folge der Kenntnis und Akzeptanz der Wertgrenzen durch die Käufer eine entsprechende Auspreisung der Produkte und Werbung der Verkäufer durchgeführt wird. Ob die Käufer trotz dem hier nicht nachweisbaren Steuer-Marketing der B-to-B Versandhandelsunternehmen die Wertgrenzen in ihrem Einkaufsverhalten berücksichtigen, könnte durch weitere Untersuchungen, z.B. mit der Bunching Methode, überprüft werden, sofern entsprechend Daten zur Analyse vorliegen.[63]

Insgesamt ist festzustellen, dass der Beitrag aufgezeigt hat, dass ein beachtliches Potenzial für „Steuer-Marketing" bzw. eine steuerinduzierte Preispolitik für B-to-B Verkäufer vorhanden ist. Dieses Potenzial wird allerdings von den hier untersuchten Firmen noch nicht genutzt.

## Literaturverzeichnis

*Bastani, S./Hakan, S.* (2012), Bunching and Non-Bunching at Kink Points of the Swedish Tax Schedule, in: CESifo Working Paper No. 3865.

BFH (1984), IV-R-224/80 vom 19.01.1984, BStBl. 1984 II, S. 313.

BFH (2002), III-R-8/99 vom 05.09.2002, BStBl. II 2002, S. 877.

BFH (1974), VIII R 66/71 vom 17.12.1974, BStBl. II 1975, S. 365.

BMF (2000), AfA Tabelle (ab 1.1.2001) für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (AfA-Tabelle „AV"), BMF IV D2-S1551-188/00, B/2-2-337/2000-S1551A, Schreiben vom 15.12.2000, BStBl. 2000 I S. 1532.

BMF (2010), Steuerliche Gewinnermittlung; Zweifelsfragen zur bilanzsteuerlichen Behandlung sog. geringwertiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Absatz 2 EStG und zum Sammelposten nach § 6 Absatz 2 a EStG in der Fassung des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22. Dezember 2009, BMF IV-C-6-S-2180/09/10001, Schreiben vom 30.09.2010, BStBl. 2010 I S. 755.

BT Drucks 17/15 (2009), Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und FDP, Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 09.11.2009, S. 17.

*Bogaschewsky, R.* (2002): Electronic Procurement – Katalogbasierte Beschaffung, Marktplätze, B2B-Netzwerke, in: *Gabriel, R./Hoppe, U.* (Hrsg.): Electronic Business - theoretische Aspekte und Anwendungen in der betrieblichen Praxis, Heidelberg 2002, S. 23-43.

*Campbell, M. C.* (1999), Why did you do that? – The important role of inferred motive in perceptions of price fairness, in: Journal of Product & Brand Management, 2/1999, S. 145-152.

*Diller, H.* (2000), Preispolitik, 3. Aufl., Stuttgart 2000.

*Diller, H.* (2003), Preiswahrnehmung und Preisoptik, in: *Diller, H./Herrmann, A.* (Hrsg.): Handbuch Preispolitik, 1. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 260-283.

*Ehebrecht, H.-P.* (2008), BB aktuell – Das aktuelle Stichwort: Geringwertige Wirtschaftsgüter, in: Die Büroberufe 1/2008, S. 32.

*Fischer, P.* (2010), Kommentar zu § 6 EStG, in: *Kirchhof, P.*, Einkommensteuergesetz Kommentar, 9. Auflage, Köln 2010.

*Gelbrich, Katja/Wünschmann, S./Müller, S.* (2008), Erfolgsfaktoren des Marketing, 1. Aufl., München 2008.

Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom. 24.06.1953, verkündet am 25.06.1953, BGBl. I 1953, Nr. 30, S. 413-444.

Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009, verkündet am 30.12.2009, BGBl. I 2009, Nr. 81, S. 3950-3956.

*Han, S./Gupta, S./Lehman, D. R.* (2001), Consumer price sensitivity and price thresholds, in: Journal of Retailing 77-2001, S. 435-456.

*Hellwig, S./Langenhorst, M. C.* (2010), Die Neuregelung der Bilanzierung für geringwertige Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2a EStG, in: Jahrbuch accounting, taxation & law (ATL) 2010, S. 301-314.

*Hüsing, S.* (2012), Typisierungen in der betrieblichen Steuerplanung – Steuerpialnzpoltische Handlungsoptionen bei neuen GWG, in: WPg 12/2012, S. 548-557.

*Kanzler, J.* (2010), in: NWB Heft 10/2010, S. 726-752.

*Kölpin, G.* (2007), Die Neufassung von § 6 Abs. 2 EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008, in: StuB 9/2007, S. 525-531.

*Korn, K.* (2007), Restriktionen im Rahmen der Abschreibung und des Sofortabzugs für GWG, in: Beratungsbrennpunkt Unternehmensteuerreform 2008 (KSp 3), Rechtsänderungen, Handlungsbedarf, Gestaltungshinweise, hrsg. von *Korn, K./Strahl, M.*, Köln 2007.

*Köstler, B.* (2011), Geringwertige Wirtschaftsgüter, Rechtslage vor 2010 und nach 2010 im Überblick, in: Bilanz + Buchhaltung 57/2011, S. 23-26.

*Kulosa, E.* (2011), Kommentar zu § 6 EStG, in: *Schmidt, L.* (Begr.), *Drenseck, W.* (Hrsg.)., Einkommensteuergesetz Kommentar, 30. Auflage, München 2011.

*Kussmaul, H./Weiler, D.* (2011), Bilanzsteuerliche Abschreibungswahlrechte für sog. „Geringwertige Wirtschaftsgüter" – Das BMF-Schreiben vom 30.09.2010: Darstellung und Kritischen Würdigung, in: GmbH-Rundschau 102/2011, S. 169-173.

63 Vgl. z.B. *Saez* (2010), *Bastani/Selin* (2012)

*Meffert, H./Burmann, C./Kirchgeorg, M.* (2012), Marketing – Grundlagen marktorientierter Unternehmensführung, 11. Aufl., Wiesbaden 2012.

*Mersch, A.* (2011), Anschaffung, Herstellung oder Einlage, Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter, in: Bilanz + Buchhaltung, 57/2011, S. 18-20.

*Ortmann-Babel, M./Bolik, A.* (2010a), Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Bilanzierung geringwertiger Wirtschaftsgüter, in: StuB 2010, S. 56-58.

*Ortmann-Babel, M./Bolik, A.* (2010b), Kleinvieh macht auch Mist, Das BMF-Schreiben vom 30.09.2010 zur GWG-Bilanzierung, in: StuB 2010, S. 872-874.

*Posselt, T./Radić, D./Tammen, D.* (2010), Produktrückgaben und Preise im Versandhandel: Ein internationaler Vergleich, in: ZfB vol. 80, S. 841-867.

*Rade, K./Kropp, M.* (2008), Jahrgangsbezogener Sammelposten und Poolabschreibung des § 6 Abs. 2a EStG – endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz?, in: WPg 61/2008, S. 13-22.

*Saez, E.* (2010), Do taxpayers Bunch at Kink Points?, in: American Economic Journal – Economic Policy 2(3), S. 180-212.

*Simon, H./Dolan, R. J.* (1997), Profit durch Power Pricing – Strategien aktiver Preispolitik, Frankfurt a.M., 1997.

*Söffing, G.* (2007), Geringwertige Wirtschaftsgüter, in: BB 62/2007, S. 1032-1034.

Steueränderungsgesetz 1964 vom 16.11.1964, verkündet am 21.11.1964, BGBl. I 1964, Nr. 57, S. 885-916.

*Stiving, M./Winer, R. S.* (1997), An empirical analysis of price endings with scanner data, in: Journal of consumer research, 1/1997, S. 57-67.

*Thieme, J.* (2003), Versandhandelsmanagement, 1. Aufl., Wiesbaden 2003.

Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, verkündet am 17.08.2007 BGBl. I 2007, Nr. 40, S. 1912-1938.

*Wagner, J. /Stats, W.* (2007), Die Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter im Handles-, Steuer- und Investitionsrecht nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, in: DB 60/2007, S. 2395-2398.

*Wagner, R./Beinke, K.-S.* (2006), Identifying patterns of customer response to pricing endings, in: The journal of product 15/2006, S. 341-351.

*Werndel, J.* (1986), Kommentar zu § 6, in: *Kirchhoff, P./Söhn, H./Mellinghoff, R.* EStG/KStG Kommentar, Heidelberg 1986.

# Abhandlungen

## Der Forderungskauf in der Umsatzsteuer

Dr. BENJAMIN STRAßBURGER, Heidelberg*

Inhaltsübersicht


I. Die umsatzsteuerliche Behandlung des Forderungskaufs als offene Rechtsfrage
II. Die verschiedenen Erscheinungsformen des Forderungskaufs
1. Echtes Factoring
2. Unechtes Factoring
3. Forderungskauf mit stiller Zession
III. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Forderungskaufs durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung
1. Das Factoring in der Umsatzsteuer-Rechtsprechung
a) Die Rechtssache „MKG"
b) Die Rechtssache „GFKL"
c) Entscheidung des FG des Saarlandes vom 13.7.2010
2. Die umsatzsteuerliche Behandlung des Forderungskaufs mit stiller Zession durch die Finanzverwaltung
IV. Kritik
1. Gleichbehandlung von unechtem und echtem Factoring aus Gründen steuerlicher Neutralität?
2. Differenzierung zwischen dem Ankauf zahlungsgestörter und dem Ankauf nicht zahlungsgestörter Forderungen?
3. Konträre Beurteilung von echtem Factoring und Forderungskauf mit stiller Zession?
V. Rückbesinnung auf die überkommene Dogmatik des Leistungsbegriffs
1. Forderungsübertragung als Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne?
2. Forderungseinziehung als Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne?
3. Übernahme des Ausfallrisikos als Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne?
4. (Vor-)Finanzierung als Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne?
VI. Konsequenzen für den Vorsteuerabzug
1. Unechtes Factoring
2. Echtes Factoring
3. Forderungskauf mit stiller Zession
VII. Zusammenfassung und Ergebnis


### I. Die umsatzsteuerliche Behandlung des Forderungskaufs als offene Rechtsfrage

So bedeutsam der Forderungskauf für das moderne Wirtschaftsleben ist, so wechselvoll mutet die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung seiner verschiedenen Erscheinungsformen durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung an. Obschon die einschlägige Gesetzeslage in den vergangenen Jahrzehnten keine wesentlichen inhaltlichen Modifikationen erfahren hat, unternahm der BFH mehrfach grundlegende Rechtsprechungsänderungen. Dennoch ist die Lage keineswegs konsolidiert. Auch das letzte Grundsatz-Urteil des BFH von Anfang 2012[1], mit dem das Gericht auf Veranlassung des EuGH abermals einen abrupten Kurswechsel vollzog, wirft zahlreiche Fragen auf. Problematisch erscheinen insbesondere die Gleichstellung des sog. „unechten" mit dem sog. „echten" Factoring, die Differenzierung zwischen zahlungsgestörten und nicht zahlungsgestörten Forderungen sowie die konträre umsatzsteuerliche Behandlung des echten Factorings einerseits und des Forderungskaufs mit sog. „stiller Zession" andererseits. Vor diesem Hintergrund werden im Folgenden zunächst die zivilrechtliche Einordnung und der wirtschaftliche Gehalt der verschiedenen Erscheinungsformen des Forderungskaufs erörtert (II.). Anschließend folgt eine Darstellung sowohl der einschlägigen Umsatzsteuer-Rechtsprechung als auch der aktuellen Finanzverwaltungspraxis (III.). In einem weiteren Schritt werden die Ursachen bestehender Defizite herausgearbeitet (IV.), alternative Lösungsansätze aufgezeigt (V.) und deren Konsequenzen für die Frage des Vorsteuerabzugs beleuchtet (VI.). Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse (VII.).

### II. Die verschiedenen Erscheinungsformen des Forderungskaufs

Eine sachgerechte umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Forderungskaufs erfordert, dass zwischen den drei verschiedenen (Haupt-)Erscheinungsformen desselben differenziert wird. Als Unterscheidungskriterien dienen zum einen die Frage, welche der am Forderungskauf beteiligten Parteien im Anschluss an die Forderungsabtretung das Risiko des Forderungsausfalls trägt und zum anderen die Frage, welche der beiden Parteien die Beitreibung der Forderung übernimmt.

#### 1. Echtes Factoring

Geht mit der Forderung auch das ihr innewohnende Ausfallrisiko auf den Zessionar (Factor) über und übernimmt dieser zudem das Inkasso, so handelt es sich um einen klassischen Fall des Forderungskaufs (§ 453 Abs. 1 i.V.m. § 433 BGB). Der vom Factor entrichtete Kaufpreis ist hier Gegenleistung dafür, dass der Zedent die betreffende Forderung nach Substanz, Wert und Ertrag von seinem Vermögen in jenes des Factors überführt. Transaktionen dieser Art werden

* *Dr. Benjamin Straßburger* ist akademischer Rat a.Z. am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

1 BFH v. 26.1.2012 – V R 18/08, BFHE 236, 250.

gemeinhin als *„echtes Factoring"* bezeichnet[2]. Typischerweise haben sie Forderungen eines Unternehmers (sog. „Anschlusskunde") zum Gegenstand, der diese im Rahmen seines Lieferungs- und Leistungsverkehrs erworben hat und sich der Last ihrer Beitreibung sowie des Risikos möglicher Wertminderungen entledigen möchte.

### 2. Unechtes Factoring

Als *„unechtes Factoring"* bezeichnet man Transaktionen, bei denen das Risiko des Ausfalls der an den Factor übertragenen Forderung beim Anschlusskunden verbleibt. Der Factor wird rechtlicher Inhaber der Forderung und betreibt deren Einziehung, kann aber Rückgriff beim Anschlusskunden nehmen, falls und soweit sich die Forderung wegen mangelnder Bonität des Schuldners als nicht realisierbar erweisen sollte. Aufgrund des Rückgriffsrechts ist der vom Factor anlässlich der Forderungsübertragung an den Anschlusskunden entrichtete Geldbetrag zivilrechtlich nicht als Kaufpreis, sondern als Auszahlung der Darlehensvaluta im Rahmen eines Kreditgeschäfts[3] zu qualifizieren[4]. Die Abtretung der Forderung durch den Anschlusskunden hat mit Blick auf dessen Darlehensrückzahlungs- und Entgeltverpflichtung aus dem Kreditverhältnis die Funktion einer Leistung erfüllungshalber i.S.v. § 364 Abs. 2 BGB[5]. Wirtschaftlich betrachtet hat das unechte Factoring für den Anschlusskunden eine Vorfinanzierungs- und eine Geschäftsbesorgungsfunktion[6].

### 3. Forderungskauf mit stiller Zession

Als Forderungskäufe im (auch) technisch-zivilrechtlichen Sinne sind hingegen Transaktionen einzuordnen, bei denen der Zessionar mit der Forderung auch das Risiko ihres Ausfalls übernimmt, die Zuständigkeit für das Inkasso jedoch beim Zedenten verbleibt (stille Zession). Bei dieser Erscheinungsform des Forderungskaufs tritt der Zedent im Anschluss an die Zession weiterhin im eigenen Namen gegenüber dem Forderungsschuldner auf. Dabei handelt er allerdings insofern auf fremde Rechnung, als er die Tilgungs- und (etwaige) Zinszahlungen des Forderungsschuldners an den Zessionar weiterleitet[7]. Speziell für Kreditinstitute bietet dieser Transaktionstyp die Möglichkeit, sich durch die Veräußerung einer Mehrheit von Forderungen Liquidität zu verschaffen, ohne dabei das Bankgeheimnis zu verletzen[8]. In der Praxis gründet das Kreditinstitut meist eine Zweckgesellschaft, an die es die betreffenden Forderungen veräußert. Die Zweckgesellschaft emittiert sodann Schuldverschreibungen und besichert diese mit den erworbenen Forderungen. Mit dem Emissionserlös refinanziert die Zweckgesellschaft schließlich den Ankauf des Forderungspools. In der Fachsprache wird eine solche Maßnahme als *„True Sale Asset Backed Securitisation-Transaktion"* – kurz: ABS – bezeichnet[9].

## III. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Forderungskaufs durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung

Während die umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen des Factorings bereits vielfach Gegenstand finanzgerichtlicher Entscheidungen und – im Falle des echten Factorings – sogar Gegenstand von Vorabentscheidungsersuchen zum EuGH waren, hatten bislang weder der BFH noch der EuGH über die Einordnung von ABS-Transaktionen zu befinden. Immerhin hat aber das BMF im Rahmen von Verwaltungsanweisungen[10] auch zur Beurteilung von Forderungsverkäufen mit stiller Zession Stellung genommen. Im Folgenden werden Entwicklung und Stand der einschlägigen Rechtsprechung bzw. Verwaltungspraxis überblicksartig dargestellt.

### 1. Das Factoring in der Umsatzsteuer-Rechtsprechung

#### *a) Die Rechtssache „MKG"*

Über die umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Factorings durch die FG schien seit Beginn der 1980er-Jahre Klarheit zu herrschen. In einem Grundsatz-Urteil vom 10.12.1981[11] hatte der BFH zu den Leistungsbeziehungen zwischen Anschlusskunde und Factor umfassend Stellung genommen. Das Gericht erkannte dabei grundlegende Unterschiede zwischen den beiden verschiedenen Arten des Factorings. So sah der BFH beim unechten Factoring ausschließlich den Factor in der Rolle des Leistenden. Dieser erbringe eine Mehrheit selbständiger – teils steuerbefreiter, teils steuerpflichtiger – Leistungen an den Anschlusskunden, u.a. eine Kreditgewährung und eine Inkasso-Leistung[12]. Anders verhalte es sich – so der BFH – beim echten Factoring. Hier erbringe der Anschlusskunde eine umsatzsteuerbare Leistung, namentlich indem er die Forderung nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich auf den Factor übertrage[13]. Die Tätigkeit des Factors sei dagegen umsatzsteuerrechtlich irrelevant[14]. Insoweit dieser Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos ankaufe und anschließend eintrei-

2 Vgl. BGH v. 19.9.1977 – VIII ZR 169/76, NJW 1977, 2207 (2208).
3 Wenn das unechte Factoring im Rahmen dieses Beitrags trotz seiner zivilrechtlichen Einordnung als Kreditgeschäft unter den Oberbegriff „Forderungskauf" subsumiert wird, ist dieser Begriff nicht technisch zu verstehen.
4 Vgl. BGH v. 19.9.1977 – VIII ZR 169/76, NJW 1977, 2207 (2208). Für die Qualifikation als Kauf hingegen *Freitag/Mülbert* in Staudinger BGB, 2010, § 488 Rz. 707.
5 Vgl. BGH v. 3.5.1972 – VIII ZR 170/71, BGHZ 58, 364.
6 Vgl. *Reiß,* in FS Korn, 2005, S. 521 (525); *Roth,* in MünchKomm/BGB, 6. Aufl. 2012, Rz. 164.
7 Vgl. *Weber/Reiß*, BB 2004, 1367.
8 Vgl. *Walter*, BB 2004, 136 (137).
9 Zur Struktur von ABS-Transaktion vgl. *Philipowski*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 160. EL 2014, § 4 Nr. 8 Rz. 222; *Weber/Reiß*, BB 2004, 1367 ff.; *Walter*, BB 2004, 136 ff.
10 Vgl. BMF v. 3.6.2004, IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087.
11 BFH v. 10.12.1981 – V R 75/76, BStBl. II 1982, 200.
12 BFH v. 10.12.1981 – V R 75/76, BStBl. II 1982, 200 (204.
13 BFH v. 10.12.1981 – V R 75/76, BStBl. II 1982, 200 (203).
14 BFH v. 10.12.1981 – V R 75/76, BStBl. II 1982, 200 (203).

be, handele er nicht als Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne.

Dieser zwischenzeitlich gesichert geglaubten Rechtsprechung trat gut 17 Jahre später das Hessische FG entgegen, indem es im Rahmen der Rechtssache „MKG" entschied, dass auch das echte Factoring dem unternehmerischen Bereich eines Factors zuzuordnen sei. Dem betreffenden Urteil vom 5.5.1999[15] lag ein Streit zwischen der Rechtsnachfolgerin der *Factoring KG* und dem Finanzamt Groß-Gerau zugrunde. Die *Factoring KG* hatte sich in einem mit der *M-GmbH* geschlossenen Vertrag verpflichtet, Forderungen der *M-GmbH* aus Fahrzeuglieferungen an Autohändler zu erwerben. Einen bestimmten Teil der Forderungen erwarb die *Factoring KG* vereinbarungsgemäß unter Übernahme des Ausfallrisikos (echtes Factoring), einen anderen Teil unter dem Vorbehalt des Rückgriffs auf die *M-GmbH* (unechtes Factoring). Soweit die *Factoring KG* die Forderungen einschließlich des Ausfallrisikos übernahm, entrichtete sie als Kaufpreis den Nennwert der jeweiligen Forderung abzgl. einer Factoring-Gebühr i.H.v. 2 % sowie einer Delkrederegebühr i.H.v. 1 % des Forderungsnennwerts. Das Finanzamt versagte der *Factoring KG* schließlich den Vorsteuerabzug für solche Eingangsleistungen, die sie im Zusammenhang mit ihrem echten Factoring-Geschäft bezogen hatte, da dieses – entsprechend der damals geltenden Rechtsprechung des BFH – dem nichtunternehmerischen Bereich der *Factoring KG* zuzuordnen sei. Der hiergegen gerichteten Klage der Rechtsnachfolgerin der *Factoring KG* gab das FG Hessen statt, wobei es zur Begründung auf den „vom EuGH wiederholt betonten Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen" verwies[16]. Danach könne es in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht „keinen Unterschied machen, ob der Anschlusskunde seine Forderungen im Rahmen des unechten Factorings an einen Factor zum Einzug abtritt und sich zusätzlich bei einem Dritten gegen einen eventuellen Forderungsausfall versichert, was die Steuerbarkeit der Abtretung und die Eröffnung des Vorsteuerabzugs zur Folge hätte, oder ob der Anschlusskunde sich mit dem gleichen Ziel des echten Factorings bedient"[17].

Auf Vorlage des BFH[18] wurde schließlich der EuGH mit dem Fall befasst. Dieser bestätigte in seiner Entscheidung vom 26.6.2003[19] die Rechtsauffassung des FG Hessen, indem er urteilte, dass die „Sechste Richtlinie 77/388/EWG [...] dahin auszulegen [ist], dass ein Wirtschaftsteilnehmer, der Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos aufkauft und seinen Kunden dafür Gebühren berechnet, eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 2 und 4 dieser Richtlinie ausübt, so dass er die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen hat [...]". Der Factor erbringe dem Anschlusskunden nämlich „unbestreitbar eine Dienstleistung", so der EuGH in den Urteilsgründen, „die im Wesentlichen darin besteht, dass er ihn von der Einziehung der Forderungen und dem Risiko ihrer Nichterfüllung entlastet". Das Entgelt für diese Dienstleistung entspreche der Differenz zwischen dem Nennbetrag der abgetretenen Forderung und dem vom Factor entrichteten Kaufpreis[20]. Gestützt werde diese Auslegung durch den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. Dieser lasse eine Ungleichbehandlung des unechten und des echten Factorings nicht zu, da in beiden Fällen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werde, was wiederum eine vollständige und gleichmäßige Entlastung von der entrichteten Mehrwertsteuer im Wege des Vorsteuerabzugs erforderlich mache[21]. Abschließend befand der EuGH, dass auch das echte Factoring „eine 'Einziehung von Forderungen' i.S.v. Art. 13 Teil B Buchstabe d Nr. 3 a.E. der Sechsten Richtlinie darstellt und damit von der mit dieser Bestimmung eingeführten Steuerbefreiung ausgenommen ist"[22].

In seinem Folgeurteil vom 4.9.2003[23] machte der BFH sich die Ausführungen des EuGH unter ausdrücklicher Abkehr von seiner bis dato vertretenen Rechtsauffassung zu Eigen und entschied, dass die *Factoring KG* auch insoweit Unternehmerin i.S.d. § 2 UStG gewesen sei, als sie von der *M-GmbH* Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos angekauft habe; dies mit der Folge, dass ihr hinsichtlich der in diesem Zusammenhang bezogenen Eingangsleistungen der Vorsteuerabzug offen gestanden habe[24]. Allerdings beließ es der BFH in seinem Revisionsurteil nicht dabei, lediglich die Konsequenzen aus der Vorabentscheidung des EuGH zu ziehen. Vielmehr führte er über dessen Feststellungen hinausgehend[25] aus, dass der Anschlusskunde nicht nur beim unechten Factoring, sondern auch beim echten Factoring keine umsatzsteuerbaren Leistungen an den Factor erbringe[26], zwischen beiden Arten des Factorings also keine strukturellen Unterschiede bestünden. Den Umstand, dass das echte Factoring zivilrechtlich als Kaufgeschäft eingestuft wird[27], das unechte Factoring aber als Kreditgeschäft[28], erklärte der BFH damit implizit für umsatzsteuerrechtlich unerheblich.

### *b) Die Rechtssache „GFKL"*

Indes dauerte es nicht allzu lange, bis der BFH die Gelegenheit erhielt, diese Auffassung zumindest teilweise – namentlich hinsichtlich des Erwerbs sog. „zahlungsgestörter" Forderungen[29] – zu relativieren.

15 FG Hessen v. 5.5.1999 – 6 K 2215/97 (juris).
16 FG Hessen v. 5.5.1999 – 6 K 2215/97 (juris) Rz. 24.
17 FG Hessen v. 5.5.1999 – 6 K 2215/97 (juris) Rz. 23.
18 BFH v. 17.5.2001 – V R 34/99, BFHE 194, 544.
19 EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01, Slg. 2003, I-6729.
20 EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01, Slg. 2003, I-6729 Rz. 49.
21 EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01, Slg. 2003, I-6729 Rz. 53 ff.
22 EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01, Slg. 2003, I-6729 Rz. 80.
23 BFH v. 4.9.2003 – V R 34/99, BStBl. II 2004, 667.
24 BFH v. 4.9.2003 – V R 34/99, BStBl. II 2004, 667 (669).
25 Vgl. *Reiß*, in FS Korn, 2005, S. 521 (533).
26 BFH v. 4.9.2003 – V R 34/99, BStBl. II 2004, 667.
27 Siehe dazu oben unter II.1.
28 Siehe dazu oben unter II.2.
29 Eine Forderung gilt als „zahlungsgestört", wenn ihr tatsächlicher Wert nicht dem Nennwert entspricht. Dies ist insbesondere der Fall, wenn sie trotz bereits länger andauernder Fälligkeit nicht ausgeglichen wurde bzw. die Voraussetzungen für die Kündigung des ihr zugrunde liegenden Kreditvertrags durch den Gläubiger vorliegen. Vgl. dazu Abschnitt 2.4 Abs. 7 UStAE.

Den Anlass bildete ein Rechtsstreit zwischen der *GFKL*, einer Finanzierungsgesellschaft, und dem Finanzamt Essen-Nordost. Die *GFKL* hatte von einer Bank eine Mehrheit von zahlungsgestörten Darlehensforderungen (Nennwert rund 15,5 Mio. Euro) einschließlich der zu ihrer Sicherung bestellten Grundpfandrechte erworben, ohne sich insoweit ein Rückgriffsrecht gegen die veräußernde Bank vorzubehalten (echtes Factoring). Die Parteien einigten sich auf einen Kaufpreis i.H.v. 51,8 % des Nennwerts der Forderungen (rund 8 Mio. Euro). Um jedoch dem BMF-Schr. v. 3.6.2004[30] Rechnung zu tragen, welches eine Aufteilung des Abschlags vom Nennwert auf die zahlungsstörungsbedingte Wertminderung einerseits und die Vergütung für die Factoring-Leistung andererseits verlangte, bezifferten die Parteien den voraussichtlich realisierbaren Wert der Darlehensforderungen auf – abgezinst – 54,2 % des Nennwerts (knapp 8,4 Mio. Euro). Die Differenz zwischen diesem Wert und dem vereinbarten Kaufpreis (knapp 365.000 €) bewertete das FA als Gegenleistung der Bank für die – seiner Ansicht nach – umsatzsteuerpflichtige Factoring-Leistung der *GFKL*. Hiergegen erhob die *GFKL*, nach deren Auffassung schon kein steuerbarer Umsatz vorlag, Klage zum FG Düsseldorf. Dieses führte in seinem klagestattgebenden Urteil vom 15.2.2008[31] aus, dass der von den Parteien vereinbarte Abschlag auf den Nennwert der Forderungen allein dem zahlungsstörungsbedingten Minderwert derselben Rechnung getragen und somit keinen Entgeltcharakter gehabt habe[32]. Die Grundsätze der „MKG"-Entscheidung seien auf den Streitfall daher nicht übertragbar gewesen.

Mit der Frage, ob dem FG Düsseldorf in dieser Einschätzung zu folgen sei, konfrontierte der BFH anschließend den EuGH im Wege eines weiteren Vorabentscheidungsersuchens[33]. In seinem Urteil vom 27.10.2011[34] entschied der Gerichtshof, dass die Grundsätze des „MKG"-Urteils auf den vom FG entschiedenen Fall in der Tat nicht übertragbar seien. Im „MKG"-Fall habe die Differenz zwischen dem Nennwert der übertragenen Forderungen und dem entrichteten Kaufpreis nämlich den Charakter einer Vergütung für die Factoring-Leistungen der *Factoring KG* gehabt, was schon daraus ersichtlich gewesen sei, dass die Parteien ausdrücklich eine Factoring- und eine Delkrederegebühr vereinbart hätten[35]. Im Falle der von der *GFKL* erworbenen Forderungen habe die Differenz dagegen lediglich deren „tatsächlichen wirtschaftlichen Wert" widergespiegelt, welcher auf die Zahlungsstörungen und ein erhöhtes Risiko des Ausfalls der Schuldner zurückzuführen gewesen sei[36]. In Ermangelung einer Gegenleistung habe die *GFKL* mit dem Erwerb der Forderungen daher weder eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.v. Art. 4 der Sechsten Richtlinie ausgeübt noch eine Dienstleistung i.S.v. Art. 2 Nr. 1 dieser Richtlinie erbracht[37].

Folgerichtig entschied der BFH in seinem Revisionsurteil, dass die *GFKL* mit dem Ankauf der zahlungsgestörten Forderungen keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt und keine entgeltliche Leistung an die veräußernde Bank erbracht habe[38]. Für die *GFKL* bedeute dies zugleich, so der BFH weiter, dass sie hinsichtlich jener Eingangsumsätze, die mit der Forderungseinziehung in Zusammenhang standen, zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt gewesen sei. Der Einzug der Forderungen könne nämlich nicht anders beurteilt werden als deren Erwerb, so dass auch das Inkasso dem nichtunternehmerischen Bereich der *GFKL* zugeordnet werden müsse[39].

### *c) Entscheidung des FG des Saarlandes vom 13.7.2010*

Mit einem weiteren Aspekt des echten Factorings, namentlich der Frage, ob und inwiefern dessen Finanzierungseffekt den umsatzsteuerlichen Leistungstatbestand verwirklicht, hatte sich das FG des Saarlandes in seiner Entscheidung vom 13.7.2010[40] zu befassen.

Klägerin in dem zugrunde liegenden Verfahren war eine GmbH, die gewerbsmäßig (nicht zahlungsgestörte) Honorarforderungen von Ärzten unter Übernahme des Ausfallrisikos ankaufte und diese sodann gegenüber den jeweiligen Patienten geltend machte. Als Kaufpreis entrichtete die Klägerin den Nennwert der Honorarforderungen abzgl. einer Factoring-Gebühr i.H.v. 1,5 % sowie eines „pauschalen Vorfinanzierungszinses" i.H.v. 1 %, jeweils bezogen auf den Forderungsnennwert. Der „pauschale Vorfinanzierungszins" sollte dabei dem Umstand Rechnung tragen, dass die Klägerin die Rückzahlungsdauer der Honorarforderungen auf durchschnittlich 45 Tage ab dem Zeitpunkt des Forderungserwerbs veranschlagte. Den Kaufpreis entrichtete die Klägerin unmittelbar nach Vertragsschluss und damit noch vor Fälligkeit der erworbenen Forderungen. In dieser „Vorfinanzierung" erblickte die Klägerin eine von der eigentlichen Factoring-Leistung zu unterscheidende, nach § 4 Nr. 8 lit. a) UStG umsatzsteuerbefreite Kreditgewährung. Das Finanzamt bewertete den „pauschalen Vorfinanzierungszins" hingegen als bloße kalkulatorische Größe einer einheitlichen Factoring-Gebühr und bezog ihn in die Bemessungsgrundlage des Factoring-Umsatzes der Klägerin ein. Hiergegen wendete die Klägerin sich mit ihrer Klage zum FG. Dieses erkannte in dem Liquiditätsvorteil, welcher den Ärzten dadurch zuteilwerde, dass die Klägerin ihnen den größten Teil der Honorarforderungen in Gestalt des Kaufpreises bereits vor der Forderungseinziehung zukommen lasse, eine umsatzsteuerbare Leistung der Klägerin in Form einer Kreditgewährung[41]. Allerdings handele es sich dabei um

30 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087.
31 FG Düsseldorf v. 15.2.2008 – 1 K 3682/05 U (juris).
32 FG Düsseldorf v. 15.2.2008 – 1 K 3682/05 U (juris) Rz. 25.
33 BFH v. 10.12.2009 – V R 18/08, BStBl. II 2010, 654.
34 EuGH v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10, Slg. 2011, I-10791.
35 EuGH v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10, Slg. 2011, I-10791 Rz. 21, 24.
36 EuGH v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10, Slg. 2011, I-10791 Rz. 25.
37 EuGH v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10, Slg. 2011, I-10791 Rz. 22.
38 BFH v. 26.1.2012 – V R 18/08, BFHE 236, 250 (255 f.).
39 BFH v. 26.1.2012 – V R 18/08, BFHE 236, 250 (257 f.).
40 FG des Saarlandes v. 13.7.2010 – 1 K 1307/07 (juris).
41 FG des Saarlandes v. 13.7.2010 – 1 K 1307/07 (juris) Rz. 38.

eine unselbständige Leistung, die als solche das Schicksal der eigentlichen Factoring-Leistung teile und somit an deren Steuerpflichtigkeit partizipiere[42].

Der BFH ließ in seinem nachfolgenden Revisionsurteil offen, ob der Umstand, dass ein Factor den Kaufpreis für von ihm erworbene Forderungen entrichtet, noch bevor diese Forderungen fällig sind, tatsächlich als Gewährung eines Kredits an den Anschlusskunden zu bewerten ist. Einer Festlegung bedurfte es aus seiner Sicht deshalb nicht, weil bei Annahme einer Kreditgewährung die Leistungen des Factors – entsprechend den Ausführungen des FG – als eine Gesamtleistung zu beurteilen gewesen wären[43].

### 2. Die umsatzsteuerliche Behandlung des Forderungskaufs mit stiller Zession durch die Finanzverwaltung

Durch sein Schreiben vom 3.6.2004[44] suchte das BMF die Praxis der Finanzverwaltung an die von EuGH und BFH in ihren Entscheidungen in der Rechtssache „MKG" postulierten Vorgaben anzupassen. Aus diesem Anlass nahm es ergänzend zu Forderungskäufen mit stiller Zession Stellung.

Hierzu führte es aus, dass der Forderungserwerber mit dem Ankauf der Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos zwar ebenfalls eine unternehmerische Tätigkeit ausübe, insoweit aber keine Factoring-Leistung im Sinne des „MKG"-Urteils erbringe[45]. Die Leistung des Forderungserwerbers sei vielmehr als Kreditgewährung zu qualifizieren, welche der Forderungsverkäufer mit der Abtretung der Forderung entgelte (tauschähnlicher Umsatz i.S.v. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG). Aus Sicht des Forderungsverkäufers stelle die Abtretung einen (Ausgangs-)Umsatz im Geschäft mit Forderungen dar, der allerdings unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 lit. c) UStG falle[46]. Mit dem Einzug der abgetretenen Forderung erbringe der Forderungsverkäufer keine weitere Leistung an den Käufer, sofern er das Inkasso auf Grund eines eigenen, vorbehaltenen Rechts im eigenen Interesse betreibe. Beruhe das Inkasso dagegen auf einer gesonderten Vereinbarung, so sei es regelmäßig als unselbständige Nebenleistung zu der nach § 4 Nr. 8 lit. c) UStG umsatzsteuerbefreiten Forderungsübertragung anzusehen[47].

## IV. Kritik

Betrachtet man die vorstehend skizzierte Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur umsatzsteuerlichen Behandlung der verschiedenen Erscheinungsformen des Forderungskaufs in einer Gesamtschau, so offenbaren sich erhebliche Ungereimtheiten und Widersprüche. Die gewichtigsten unter ihnen sollen im Folgenden aufgezeigt werden.

### 1. Gleichbehandlung von unechtem und echtem Factoring aus Gründen steuerlicher Neutralität?

Angesichts des je unterschiedlichen wirtschaftlichen Gehalts der beiden Factoring-Arten irritiert, dass die Rechtsprechung die von ihr ursprünglich praktizierte Differenzierung zwischen dem unechten und dem echten Factoring im Zuge der Rechtssache „MKG" aufgegeben hat[48].

Das FG Hessen rechtfertigte diesen Sinneswandel mit der Überlegung, dass eine unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der beiden Arten des Factorings Wettbewerbsverzerrungen provoziere und deshalb mit dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer[49] nicht vereinbar sei[50]. Der EuGH machte sich diese Überlegung im Rahmen seiner anschließenden Vorabentscheidung zu Eigen[51]. Das maßgebliche Argument des FG Hessen, es mache keinen Unterschied, ob der Anschlusskunde seine Forderungen im Rahmen des unechten Factorings an einen Factor zum Einzug abtrete und sich zusätzlich bei einem Dritten gegen den Forderungsausfall versichere oder ob er sich des echten Factorings bediene[52], hält einer kritischen Prüfung jedoch nicht stand.

Denn anders als ein Versicherer, der für ein *fremdes* Wagnis einsteht, trägt der Factor beim echten Factoring lediglich das Risiko des Ausfalls einer Forderung, die in Vollzug des Forderungs-Kaufvertrages seine *eigene* geworden ist. Eine Wagnisübernahme im Sinne einer Versicherungsleistung unternimmt der Factor mithin gerade nicht[53]. Daneben unterscheiden sich die vom FG Hessen für miteinander vergleichbar befundenen Situationen auch insofern, als die erfolgreiche Forderungseinziehung beim unechten Factoring im Eigeninteresse des Anschlusskunden liegt, weil diesem andernfalls der Rückgriff des Factors droht, wohingegen ihn der Erfolg oder Misserfolg der Forderungseinziehung beim echten Factoring infolge der Verlagerung des Delkredererisikos auf den Factor wirtschaftlich nicht (mehr) tangiert.

Die sich in dieser unterschiedlichen Interessenlage offenbarende Disparität des wirtschaftlichen Gehalts der beiden Factoring-Arten hat gleichsam zur Folge, dass die vermeintliche Notwendigkeit einer Gleichbehandlung von echtem und unechtem Factoring auch nicht aus dem vom FG Hessen und dem EuGH bemüh-

42 FG des Saarlandes v. 13.7.2010 – 1 K 1307/07 (juris) Rz. 36 ff. Vgl. auch FG Hessen v. 26.1.2010 – 6 K 2933/07 (juris) Rz. 39.
43 BFH v. 15.5.2012 – XI R 28/10, BFHE 237, 537 (543 f.).
44 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087.
45 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087.
46 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087 (1088).
47 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087 (1088).
48 Kritisch auch *Neeser*, BB 2013, 2854 (2857); *Weber/Reiß*, BB 2004, 1367 (1371). Zustimmend dagegen *Lickteig*, UR 2004, 454 (459 f.).
49 Zu Genese und Funktion dieses Grundsatzes vgl. *Kube*, in: Ergänzbares Lexikon des Rechts (LdR), 148. EL 2013, Eintrag 6/675, S. 2.
50 FG Hessen v. 5.5.1999 – 6 K 2215/97 (juris) Rz. 23.
51 EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01, Slg. 2003, I-6729 Rz. 53 f. Vgl. dazu auch *Ebner*, ELR 2012, 216 (219).
52 FG Hessen v. 5.5.1999 – 6 K 2215/97 (juris) Rz. 23.
53 Vgl. *Leipold*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 73. EL 2014, § 4 Nr. 10 Rz. 26; *Klenk*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 160. EL 2014, § 4 Nr. 10 Rz. 90.

ten Grundsatz der steuerlichen Neutralität abgeleitet werden kann: Dieser Grundsatz, den der EuGH als grundlegendes Prinzip des durch das Unionsrecht eingeführten Mehrwertsteuersystems einordnet[54], zielt auf die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt[55]. In der Sache stellt er sich einer ungleichen umsatzsteuerlichen Behandlung von konkurrierenden Waren und Dienstleistungen entgegen[56]. Das Konkurrenzverhältnis soll dabei – insoweit übereinstimmend mit den sonstigen binnenmarktfinalen Gewährleistungen des EU-Primärrechts[57] – durch die Austauschbarkeit der jeweiligen Waren oder Dienstleistungen in Bezug auf ihre Verwendung indiziert werden[58]. Der Neutralitätsgrundsatz ist deshalb nur dann angesprochen, wenn zwei Waren oder Dienstleistungen dasselbe Bedürfnis befriedigen[59].

Dies ist mit Blick auf die beiden Factoringarten aber gerade nicht der Fall. Vielmehr haben sich allein deshalb zwei unterschiedliche Arten des Factorings herausgebildet und am Markt etabliert, weil die Marktgegenseite unterschiedliche Bedürfnisse zu befriedigen sucht und zu diesem Zweck unterschiedliche Leistungen nachfragt[60]: Möchte der Inhaber einer Forderung diese bevorschusst erhalten und sich zudem der Last ihrer Einziehung entledigen, dabei die Forderung aber wirtschaftlich in seinem Vermögen belassen, so wendet er sich an einen Marktteilnehmer, der Leistungen im Sinne des unechten Factorings erbringt. Möchte der Forderungsinhaber sein Vermögen hingegen umschichten und zu diesem Zweck die Forderung vorbehaltlos und endgültig, d.h. auch wirtschaftlich, aus seinem Vermögen liquidieren, so wendet er sich an einen Marktteilnehmer, der Leistungen im Sinne des echten Factorings anbietet. Das vom FG Hessen, dem BFH und dem EuGH propagierte Postulat der neutralitätsbedingten Notwendigkeit einer umsatzsteuerlichen Gleichbehandlung der beiden Factoring-Arten entbehrt mithin einer faktischen Grundlage.

Selbst wenn man aber mit den FG und dem EuGH davon ausginge, dass der „echte Factor" und der „unechte Factor" miteinander im Wettbewerb stehen und es dieses (vermeintliche) Wettbewerbsverhältnis vor umsatzsteuerlich induzierten Verzerrungen zu bewahren gilt, so erwiese sich die einschlägige Rechtsprechung gleichwohl als nicht schlüssig. Denn für das unechte Factoring hat der BFH entschieden, dass die in der Bevorschussung liegende Kreditgewährung des Factors als selbständige Leistung anzusehen ist, für die der Factor die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 lit. a) UStG beanspruchen kann[61]. Die Leistungen des Forderungskäufers beim echten Factoring sollen dagegen in Gänze der Umsatzsteuerpflicht unterliegen und zwar unabhängig davon, ob man in dem Ankauf der Forderung auch eine Kreditgewährung erblickt[62] oder nicht[63]. Wie diese Ungleichbehandlung der beiden Factoring-Arten – das Bestehen eines Wettbewerbsverhältnisses unterstellt – mit dem Neutralitätsgrundsatz in Einklang zu bringen ist, erschließt sich nicht[64].

### 2. Differenzierung zwischen dem Ankauf zahlungsgestörter und dem Ankauf nicht zahlungsgestörter Forderungen?

Als keineswegs widerspruchsfrei erweist sich bei genauerer Betrachtung auch die Rechtsprechung in der Rechtssache „GFKL". So erscheint es wenig plausibel, dass BFH und EuGH zwar das unechte und das echte Factoring umsatzsteuerrechtlich prinzipiell gleichbehandelt wissen wollen, im Bereich des echten Factorings aber zwischen dem Ankauf zahlungsgestörter Forderungen und dem Ankauf nicht zahlungsgestörter Forderungen differenzieren: Während der „echte Factor" beim Erwerb nicht zahlungsgestörter Forderungen durch die Übernahme des Ausfallrisikos und der Forderungseinziehung umsatzsteuerbare Leistungen erbringe[65], begründe der Ankauf zahlungsgestörter Forderungen jedenfalls dann keinen steuerbaren Umsatz, wenn der Kaufpreis den „tatsächlichen wirtschaftlichen Wert" der Forderung widerspiegele, da es unter dieser Bedingung an einem Entgelt für die Leistungen des Forderungserwerbers fehle[66]. Nach Lesart des EuGH soll die positive Differenz zwischen dem Nennwert der übertragenen Forderung und dem Kaufpreis im erstgenannten Fall also eine Vergütung indizieren, im letztgenannten Fall hingegen lediglich den Minderwert der (zahlungsgestörten) Forderung zum Ausdruck bringen.

Diese Einschätzung vermag im Ergebnis schon deshalb nicht zu überzeugen, weil sie auf einer unzutreffenden Prämisse beruht – namentlich der Annahme, es gebe so etwas wie den „tatsächlichen wirtschaftlichen Wert" einer Forderung. Folgt man dem EuGH, so entspricht der „tatsächliche wirtschaftliche Wert" einer Forderung ihrem Nennwert abzgl. des durch die Zahlungsstörungen und das erhöhte Ausfallrisiko verursachten Minderwerts[67]. Insoweit übersieht der Ge-

54 Vgl. *Kube*, in: Ergänzbares Lexikon des Rechts (LdR), 148. EL 2013, Eintrag 6/675, S. 2 mit Rechtsprechungsnachweis.

55 Vgl. EuGH v. 17.2.2005 – Rs. C-453/02 und C-462/02, Slg. 2005, I-1131 Rz. 24; EuGH v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10, Slg. 2011 – I-10947 Rz. 32.

56 EuGH v. 15.11.2012 – Rs. C-174/11, UR 2013, 35 (40).

57 Zu den Kartellvorschriften vgl. etwa EuGH v. 11.12.1980 – Rs. C-31/80, Slg. 1980, 3775 Rz. 25; EuGH v. 9.11.1983 – Rs. C-322/81, Slg. 1983, 3461 Rz. 37.

58 Vgl. EuGH v. 10.11.2011, verb. Rs. C-259/10 und C-260/10, Slg. 2011, I-10947 Rz. 32 ff. mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

59 Vgl. EuGH v. 10.11.2011 – Rs. C-259/10 und C-260/10, Slg. 2011, I-10947 Rz. 34.

60 So auch *Hahne*, BB 2012, 39 (40), der mit Blick auf diesen Befund die von der Rechtsprechung behauptete Einheitlichkeit der echten Factoring-Leistung in Zweifel zieht.

61 BFH v. 10.12.1981 – V R 75/76, BStBl. II 1982, 200 (204); vgl. auch BFH v. 15.5.2012 – XI R 28/10, BFHE 237, 537 (543).

62 So etwa *Philipp/Keller*, DStR 2003, 1286 (1287); *Lickteig*, UR 2004, 454 (459).

63 Vgl. BFH v. 15.5.2012 – XI R 28/10, BFHE 237, 537 (543 f.).

64 *Wäger*, UR 2003, 399 (408) weist diesbezüglich zutreffend darauf hin, dass konsequenterweise auch das unechte Factoring als in vollem Umfang umsatzsteuerpflichtig behandelt werden müsste.

65 EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01, Slg. 2003, I-6729; BFH v. 4.9.2003 – V R 34/99, BStBl. II 2004, 667.

66 EuGH v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10, Slg. 2011, I-10791; BFH v. 26.1.2012 – V R 18/08, DStR 2012, 513 (515).

67 EuGH v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10, Slg. 2011, I-10791 Rz. 25.

richtshof jedoch, dass die Parteien eines Forderungskaufvertrags das Ausfallrisiko und damit die Realisierbarkeit der kaufgegenständlichen Forderung regelmäßig unterschiedlich einschätzen[68]. Gerade weil der Forderungskäufer ein besseres Verwertungsergebnis für erreichbar hält als der Forderungsverkäufer kommt es zum Abschluss des Kaufvertrags[69]. Der „tatsächliche wirtschaftliche Wert" erweist sich damit als eine Begriffsfiktion[70], die als solche zur Abgrenzung zwischen umsatzsteuerpflichtigen und nicht umsatzsteuerbaren Forderungskäufen erkennbar ungeeignet ist.

Aber selbst wenn man unterstellt, dass sich der voraussichtlich realisierbare Teil einer Forderung objektiv bestimmen lässt, verbleibt eine erhebliche Diskrepanz zwischen den entscheidungstragenden Erwägungen von EuGH und BFH in der Rechtssache *GFKL* und den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten bei Forderungskaufgeschäften. Dies insofern, als beide Gerichte in ihren jeweiligen Judikaten davon ausgehen, dass der zwischen der Forderungsverkäuferin und der *GFKL* vereinbarte Kaufpreis dem „tatsächlichen wirtschaftlichen Wert" der betreffenden Forderungen entsprochen und deshalb keine Vergütung für die Leistungen der *GFKL* beinhaltet habe. Tatsächlich aber fließen in die (Kauf-)Preisfindung neben dem Nennwert der Forderung und der Wahrscheinlichkeit ihres Ausfalls stets weitere kalkulatorische Elemente ein, darunter insbesondere die erwarteten Kosten der Einziehung[71]. Bezeichnenderweise überstieg die Differenz zwischen dem Nennwert der veräußerten Forderungen und dem von der *GFKL* entrichteten Kaufpreis den seitens der Parteien hinsichtlich des Ausfallrisikos veranschlagten Minderwert denn auch um knapp 365.000 €[72]. Bei verständiger Betrachtung muss deshalb davon ausgegangen werden, dass ein Teil des Abschlags auf den Forderungsnennwert – ebenso wie im „MKG"-Fall[73] – den erwarteten Kosten für die Beitreibung der Forderung geschuldet war[74]. Während dieser Umstand EuGH und BFH im Fall „MKG" jedoch dazu veranlasste, die Forderungseinziehung durch den Factor als entgeltliche und deshalb umsatzsteuerbare Leistung zu bewerten[75], negierten beide Gerichte im Falle „GFKL" die Entgeltlichkeit der Übernahme des Inkassos durch die Forderungskäuferin.

Im Schrifttum wird diese unterschiedliche Bewertung teilweise damit gerechtfertigt, dass die Parteien im „MKG"-Fall ausdrücklich eine Gebühr für die Übernahme der Forderungseinziehung durch die Käuferin vereinbart hätten, im „GFKL" Fall hingegen „lediglich" einen pauschalen Abschlag[76]. Den Vertretern dieser Auffassung ist zuzugeben, dass die Ausführungen des EuGH in seiner „MKG"-Entscheidung tatsächlich Anhaltspunkte für eine Differenzierung solcher Art bieten[77]. Zu überzeugen vermag dies gleichwohl nicht. Mit dem vom EuGH betonten Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer wäre es nämlich ersichtlich nicht vereinbar, wenn es in der Hand der Parteien läge, durch die Verwendung einer ganz bestimmten Terminologie wirtschaftlich identische Vorgänge unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen zuzuführen[78].

### 3. Konträre Beurteilung von echtem Factoring und Forderungskauf mit stiller Zession?

Als nicht minder widerspruchsbehaftet entpuppen sich im Zuge einer tiefer greifenden Analyse auch die oben skizzierten[79] Verwaltungsanweisungen des BMF[80] bezüglich der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Forderungskäufen mit stiller Zession.

Folgt man dem einschlägigen BMF-Schreiben, so erbringt der Forderungsverkäufer mit der Abtretung der kaufgegenständlichen Forderung eine entgeltliche sonstige Leistung an den Forderungskäufer, die jedoch als „Umsatz im Geschäft mit Forderungen" gem. § 4 Nr. 8 lit. c) UStG umsatzsteuerbefreit ist[81]. Diese Bewertung erscheint für sich genommen zwar durchaus plausibel, sie ist jedoch unvereinbar mit der vom BMF parallel vertretenen Auffassung, im Rahmen des echten Factorings sei die Forderungsabtretung durch den Anschlusskunden als nicht steuerbare Leistungsbeistellung zu qualifizieren[82]: Sowohl beim Forderungskauf mit stiller Zession als auch beim echten Factoring transferiert der Zedent die Forderung gegen Zahlung eines Kaufpreises rechtlich wie wirtschaftlich in das Vermögen des Zessionars. Inwiefern der Umstand, dass beim echten Factoring der Käufer auch den Einzug der erworbenen Forderung übernimmt, eine „Umqualifikation" des Übertragungsvorgangs zur bloßen Leistungsbeistellung rechtfertigt, erschließt sich nicht. Eine Leistungsbeistellung liegt nämlich nur dann vor, wenn die zugewendeten Vorteile nicht am Leistungsaustausch teilhaben, sondern der Zuwendungsempfänger sie erhält, um mit ihrer Hilfe die vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung

68 Vgl. *Philipowski*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 160. EL 2014, § 4 Nr. 8 Rz. 217.
69 Vgl. *Scharpf*, NJW 2009, 3476.
70 Ähnlich *Höink/Janott*, DB 2012, 943 (946).
71 Vgl. *Hahne*, BB 2012, 39 (40); *Philipowski*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 160. EL 2014, § 4 Nr. 8 Rz. 217.
72 Vgl. FG Düsseldorf v. 15.2.2008 – 1 K 3682/05 U (juris) Rz. 9.
73 Vgl. EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01, Slg. 2003, I-6729 Rz. 49.
74 Vgl. *Demuth/Eberhard*, BB 2012, 883 (884): „Anders als vom EuGH im Tenor vorausgesetzt, hat sich die Differenz zwischen dem wirtschaftlichen Wert der Forderung und dem Kaufpreis [...] nicht (nur) auf eine Wertminderung der Forderungen bezogen."
75 Vgl. EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01, Slg. 2003, I-6729 Rz. 49.
76 In diese Richtung argumentieren etwa *von Wallis*, UStB 2012, 114 (116) und *Korn*, GWR 2012, 285 (288).
77 Vgl. EuGH v. 27.10.2011 – Rs. C-93/10, Slg. 2011, I-10791 Rz. 21, 24.
78 *Ebner*, ELR 2012, 216 (219) weist ebenfalls darauf hin, dass den Parteien des Forderungskaufs infolge der „MKG"-Entscheidung des EuGH ein „grosser [umsatzsteuerrechtlicher] Gestaltungsspielraum" eröffnet werde. Ähnlich auch *Rödding/Bühring*, DStR 2009, 1933 (1935).
79 Siehe unter III.2.
80 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087.
81 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087 (1088).
82 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087 (1088).

zu erbringen[83]. Auch beim echten Factoring bildet die Forderung aber gerade den Gegenstand des Kaufgeschäfts. Die Pflicht des Anschlusskunden, sie auf den Factor zu übertragen, steht im vertraglichen Synallagma. Die Forderungsabtretung hat somit Teil am Leistungsaustausch und kann daher nicht als bloße Leistungsbeistellung qualifiziert werden.

Die Inkassotätigkeit des Verkäufers im Rahmen eines Forderungskaufs mit stiller Zession beurteilt das BMF indessen als unselbständige Nebenleistung zur Forderungsübertragung. Dies allerdings nur unter der Bedingung, dass die Forderungseinziehung durch den Forderungsverkäufer auf einer gesonderten Vereinbarung zwischen ihm und dem Forderungskäufer beruht[84]. Bei Lichte betrachtet ergibt diese Differenzierung keinen rechten Sinn. Denn die Befugnis zur Geltendmachung einer fremden Forderung erfordert zwingend das Einverständnis des Forderungsinhabers, was wiederum eine entsprechende Abrede zwischen Zedent und Zessionar voraussetzt[85]. Richtigerweise begründet die Forderungseinziehung durch den Forderungsverkäufer daher stets eine unselbständige Nebenleistung zur Forderungsübertragung[86].

Noch weniger überzeugend als die umsatzsteuerrechtliche Einordnung der Leistungen des Verkäufers muten die Ausführungen des BMF zur Rolle des Forderungskäufers an. Umsatzsteuerrechtlich soll dessen Leistung, namentlich die Zahlung des Kaufpreises, als Gewährung eines Kredits anzusehen sein, den der Forderungsverkäufer durch die Abtretung der Forderung vergüte[87]. Insoweit liege ein tauschähnlicher Umsatz i.S.d. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor, der allerdings unter den Tatbestand des § 4 Nr. 8 lit. a) UStG zu subsumieren und deshalb steuerbefreit sei[88]. In der Sache misst das BMF dem Begriff „Kredit" damit eine bislang unbekannte Bedeutung bei[89]. Ein Kredit im herkömmlichen Sinne zeichnet sich dadurch aus, dass der Kreditnehmer als Gegenleistung für die Auszahlung der Kreditvaluta ein Entgelt in Gestalt eines Zinses zu entrichten hat und zudem nach Ablauf der Kreditlaufzeit die Valuta an den Kreditgeber zurückzahlen muss. Im Falle des Forderungskaufs mit stiller Zession hat der Verkäufer mit der Abtretung der Forderung und deren anschließenden Einziehung aber sämtliche Pflichten erfüllt. In der Lesart des BMF handelt es sich somit um einen Kredit, den der Verkäufer zwar durch die Abtretung seiner Forderung zu entgelten hat, jedoch niemals zurückzahlen muss[90]. Es darf bezweifelt werden, dass der Gesetzgeber demselben Begriffsverständnis anhing wie das BMF, als er die „Gewährung [...] von Krediten" in § 4 Nr. 8 lit. a) UStG von der Umsatzsteuer befreite und damit implizit ihre Steuerbarkeit zum Ausdruck brachte.

## V. Rückbesinnung auf die überkommene Dogmatik des Leistungsbegriffs

Die vorstehend aufgezeigten Widersprüche und Ungereimtheiten betreffend die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Forderungskaufs durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung geben Anlass, selbige noch einmal neu zu überdenken. Als Leitfaden kann dabei zweckmäßigerweise nur die in jahrzehntelanger Rechtsprechung entwickelte Dogmatik zum (spezifisch) umsatzsteuerlichen Leistungsbegriff dienen. Diese Dogmatik manifestiert und verdichtet sich in der überkommenen Definition der „Leistung" als willentliche Zuwendung eines Vorteils, der im weitesten Sinne verbrauchbar ist oder zumindest als Kostenelement in ein verbrauchsfähiges Gut eingehen kann, an eine vom Zuwendenden verschiedene Person[91]. Am Maßstab eben dieses Leistungsbegriffs soll im Folgenden das Handeln der am Forderungskauf beteiligten Personen umsatzsteuerrechtlich eingeordnet werden.

### 1. Forderungsübertragung als Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne?

Allen Erscheinungsformen des Forderungskaufs ist gemein, dass sie die Zession eines Anspruchs auf Geldzahlung zum Gegenstand haben: Bei ihrem Vollzug geht eine Forderung im Wege der Abtretung gem. §§ 398 ff. BGB vom bisherigen Inhaber auf einen anderen Rechtsträger über. Durch die (konstitutive) Steuerbefreiung von „Umsätze[n] im Geschäft mit Forderungen" in § 4 Nr. 8 lit. c) UStG hat der Gesetzgeber implizit zu erkennen gegeben, dass er derartige Vorgänge für grundsätzlich steuerbar i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erachtet. Da der Begriff des „Umsatzes" indes auslegungsfähig und auslegungsbedürftig ist, bleibt bei der Subsumtion unter die Vorschriften der § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 4 Nr. 8 lit. c) UStG Raum für eine Auseinandersetzung mit dem Leistungsbegriff.

Nach Maßgabe der obigen Definition hängt die Qualifikation einer Forderungsübertragung als umsatzsteuerbare Leistung entscheidend davon ab, ob der Zedent dem Zessionar durch die Abtretung der Forderung einen (im weitesten Sinne) verbrauchsfähigen Vorteil zuwendet. Das Merkmal des „Zuwendens" ist dabei nicht in einem formal-zivilrechtlichen, sondern in einem faktisch-wirtschaftlichen Sinne zu verstehen. Dem entspricht, dass die Übertragung eines Gegenstands nach „Substanz, Wert und Ertrag" für die Einordnung des jeweiligen Übertragungsvorgangs als Liefer-Leistung i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG notwendig, aber auch hinreichend ist[92]. Auf die Übertragung des zivil-

83 Vgl. BFH v. 15.4.2010 – V R 10/08, BStBl. II 2010, 879 (882); UStAE 1.1 Abs. 6 S. 4. Siehe ferner *Robisch*, in: Bunjes/Geist, UStG, 13. Aufl. 2014, § 1 Rz. 39.

84 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087 (1088).

85 Vgl. *Reiß*, in FS Korn, 2005, S. 521 (535).

86 Ebenso *Reiß*, in FS Korn, 2005, S. 521 (535 f.).

87 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087 (1088).

88 BMF v. 3.6.2004 – IV B 7 - S 7104 – 18/04, DStR 2004, 1087 (1088).

89 Ähnlich *Philipowski*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 160. EL 2014, § 4 Nr. 8 Rz. 223, der die Voraussetzungen einer Kreditgewährung ebenfalls als nicht erfüllt ansieht.

90 Ebenso *Reiß*, in FS Korn, 2005, S. 521 (538 f.).

91 Vgl. etwa *Nieskens*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 160. EL 2014, § 1 Rz. 355 ff.; *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 73. EL 2014, § 1 Rz. 2 ff.; *Robisch*, in: Bunjes/Geist, UStG, 13. Aufl. 2014, § 1 Rz. 7 ff.; *Peltner*, in: Weymüller, UStG, 4. Aufl. 2014, § 1 Rz. 40 ff.

92 Vgl. BFH v. 16.4.2008 – XI R 56/06, BStBl. II 2008, 909 (911); BFH v. 13.1.2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61 (66).

rechtlichen Eigentums kommt es insoweit nicht an[93]. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH genügt vielmehr, dass der Leistende „den wirtschaftlichen Gehalt des Gegenstands zuwendet"[94].

Angesichts der gebotenen faktisch-wirtschaftlichen Deutung des umsatzsteuerlichen Leistungsbegriffs ist im Zusammenhang mit der Frage nach dem Leistungscharakter der Forderungsübertragung zwischen den verschiedenen Erscheinungsformen des Forderungskaufs zu unterscheiden: Während der Zedent die Forderung beim echten Factoring und beim Forderungskauf mit stiller Zession nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich in das Vermögen des Zessionars transferiert, behält sich der Zessionar beim unechten Factoring für den Fall des Forderungsausfalls ein Rückgriffsrecht gegen den Zedenten vor. Da es infolgedessen an einer Übertragung der Forderung nach „Substanz, Wert und Ertrag" fehlt, stellt die Abtretung im Rahmen des unechten Factorings keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne dar. Beim echten Factoring und beim Forderungskauf mit stiller Zession erbringt der Zedent mit der Abtretung hingegen eine sonstige Leistung i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG. Diese ist gem. § 4 Nr. 8 lit. c) UStG zwar grundsätzlich umsatzsteuerbefreit, kann unter den in § 9 Abs. 1 UStG bezeichneten Voraussetzungen aber als steuerpflichtig behandelt werden.

### 2. Forderungseinziehung als Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne?

Ein weiterer Vorgang, der ebenfalls bei sämtlichen Erscheinungsformen des Forderungskaufs eine Rolle spielt, ist die Einziehung der verkauften Forderung vom Schuldner. Mit Blick auf den umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbegriff ist der Fokus in diesem Zusammenhang auf das Merkmal „Vorteil" zu richten. Die Frage, wem die Einziehung der Forderung zum Vorteil gereicht, ist nämlich ausschlaggebend dafür, ob überhaupt eine Leistung vorliegt und – bejahendenfalls – wer Leistender bzw. Leistungsempfänger ist[95]. Maßgebend sind insoweit allein die subjektiven Vorstellungen der Beteiligten[96] und zwar zum Zeitpunkt der Forderungseinziehung. Denn Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ist stets das tatsächlich-wirtschaftliche Handeln[97]. Damit etwaig in Zusammenhang stehende schuldrechtliche Vereinbarungen sind allein insofern von Relevanz, als sie über den Bedeutungsgehalt des zu beurteilenden tatsächlichen Handelns Aufschluss geben können[98].

Beim unechten Factoring liegt das Inkasso primär im Interesse des Zedenten. Dies deshalb, weil hier der Anschlusskunde die Forderung im Hinblick auf seine Pflichten aus dem Darlehensverhältnis *erfüllungshalber* (§ 364 Abs. 2 BGB) an den Factor abtritt[99]. Als Folge dessen steht die vom Anschlusskunden mit der Zession bezweckte Erfüllung seiner Darlehensrückzahlungsverbindlichkeit unter der Bedingung, dass der Factor sich aus der abgetretenen Forderung zu befriedigen vermag. Indem dieser die Einziehung der Forderung betreibt, wirkt er auf den Bedingungseintritt hin und besorgt insofern ein Geschäft des Anschlusskunden als demjenigen, dem die Forderung (nach wie vor) wirtschaftlich zugeordnet ist[100]. Beim unechten Factoring erbringt der Factor durch das Inkasso somit eine steuerbare und steuerpflichtige[101] sonstige Leistung an den Anschlusskunden.

Ist die Einziehung einer Forderung als Zuwendung eines Vorteils an deren wirtschaftlichen Inhaber zu qualifizieren, so gilt Entsprechendes freilich erst Recht mit Blick auf denjenigen, dem sie nicht nur wirtschaftlich, sondern auch rechtlich zuzuordnen ist. Im Falle des Forderungskaufs mit stiller Zession erbringt der Forderungsverkäufer durch die Einziehung der zuvor abgetretenen Forderung folglich eine steuerbare sonstige Leistung an den Forderungskäufer als dem (neuen) rechtlichen und wirtschaftlichen Forderungsinhaber. Allerdings handelt es sich hierbei um eine unselbständige Nebenleistung zur Forderungsübertragung. Als solche teilt die Inkasso-Leistung deren umsatzsteuerrechtliches Schicksal. Sie ist somit – vorbehaltlich einer wirksamen Option gem. § 9 Abs. 1 UStG – umsatzsteuerbefreit[102].

Anders verhält es sich mit der Forderungseinziehung beim echten Factoring. Hier übernimmt der Factor im Zuge der Abtretung auch das Delkredererisiko und wird deshalb nicht nur in rechtlicher, sondern auch in wirtschaftlicher Perspektive Forderungsinhaber[103]. Die im Anschluss an die Zession erfolgende Forderungseinziehung durch den Factor hat für den Anschlusskunden daher keinen wirtschaftlichen Wert; der Factor betreibt das Inkasso mangels eines Rückgriffsrechts gegen den Anschlusskunden vielmehr ausschließlich im Eigeninteresse[104]. Eine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne erbringt er insoweit nicht.

---

93 Vgl. BFH v. 7.5.1987 – V R 56/79, BStBl. II 1987, 582 (583 f.); BFH v. 13.1.2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61 (66).

94 Vgl. BFH v. 13.1.2011 – V R 12/08, BStBl. II 2012, 61 (66 f.) m.w.N.

95 Auf die Maßgeblichkeit der Interessenlage verweisen auch *Höink/Janott*, DB 2012, 943 (947); *Philipowski*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 160. EL 2014, § 4 Nr. 8 Rz. 210; *Hahne*, BB 2012, 39 (40); *Ebner*, ELR 2012, 216 (219); *Fritsch*, UStB 2013, 312 (313).

96 Ebenso *Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009, Rz. 193 unter Bezugnahme auf BFH v. 4.6.1987 – V R 9/79, BStBl. II 1987, 653.

97 Vgl. BFH v. 21.1.1993 – V R 30/88, BStBl. II 1993, 384 (386); s. auch *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 73. EL 2014, § 1 Rz. 13.

98 Vgl. BFH v. 24.2.2005 – V R 1/03, BFH/NV 2005, 1160 (1162).

99 Siehe dazu bereits oben unter II.2.

100 Siehe dazu oben unter V.1.

101 Vgl. § 4 Nr. 8 lit. c) Halbs. 2 UStG.

102 Siehe dazu bereits oben unter IV. 3.

103 A.A. *Ebner*, ELR 2012, 216 (219) mit der allerdings wenig überzeugenden, da rein ergebnisbezogenen Begründung, dass der Anschlusskunde auch beim echten Factoring wirtschaftlicher Inhaber der Forderung bleiben müsse, weil „nur dann [...] die Forderungseinbringung als Leistung [des Factors] an den Forderungsverkäufer qualifiziert werden" könne.

104 Ebenso *Rödding/Bühring*, DStR 2009, 1933 (1935).

Dass der Anschlusskunde den der Abtretung zugrunde liegenden Forderungskaufvertrag gegebenenfalls auch in der Absicht geschlossen hat, sich durch die Veräußerung der Forderung der Last ihrer Beitreibung zu entledigen, gebietet keine andere Bewertung. Denn der Übergang der Last der Forderungsbeitreibung auf den Factor ist ein bloßer Reflex auf den Übergang der Forderung selbst. Da sich die Übertragung der Forderung jedoch als Leistung des Zedenten an den Zessionar darstellt[105] (vgl. § 4 Nr. 8 lit. c) UStG), kann die (Mit-)Übertragung der Inkassozuständigkeit als rechtlich determinierte Begleiterscheinung nicht zugleich eine Leistung des Zessionars an den Zedenten sein. Der Factor erhält die Forderung gewissermaßen von vornherein nur mit der Maßgabe, dass fortan er das Inkasso zu besorgen hat. Dies zeigt sich nicht zuletzt auch daran, dass der Kaufvertrag, welcher der Forderungsabtretung zugrunde liegt, keinen Anspruch des Anschlusskunden gegen den Factor auf Einziehung der Forderung begründet. Das vertragliche Pflichtenprogramm des Factors beschränkt sich vielmehr auf die Zahlung des Kaufpreises und die Annahme des Angebots des Verkäufers auf Rechtsübertragung[106].

### 3. Übernahme des Ausfallrisikos als Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne?

Als umsatzsteuerbare sonstige Leistung identifizierte die Rechtsprechung beim echten Factoring des Weiteren den Übergang des Ausfallwagnisses hinsichtlich der abgetretenen Forderung auf den Factor[107].

Gemäß dem oben erläuterten Leistungsbegriff begründet das Einstehen für ein bestimmtes Risiko allerdings nur dann einen steuerbaren Umsatz, wenn es einem vom Leistenden verschiedenen Rechtsträger zum Vorteil gereicht. Bezogen auf die Situation des echten Factorings bedeutet dies, dass das Risiko des Ausfalls der zedierten Forderung der Risikosphäre des Anschlusskunden zuzurechnen sein müsste. Denn nur unter dieser Voraussetzung stellt sich das Einstehen des Factors für die Gefahr des Forderungsausfalls als Vorteilszuwendung an einen von ihm – dem Factor – verschiedenen Rechtsträger dar.

Das Risiko, dass eine Forderung nicht bedient, d.h. der in ihr verkörperte Leistungsbefehl nicht befolgt wird, trägt indes naturgemäß derjenige, zu dessen Disposition der Leistungsbefehl gestellt ist, mithin der Forderungsinhaber. Forderungsinhaber ist beim echten Factoring infolge der Zession jedoch – rechtlich wie wirtschaftlich – der Factor. Dieser steht somit lediglich für ein Wagnis ein, das der auf ihn übertragenen Rechtsposition immanent ist[108]. Der Umstand, dass mit der Forderung selbst auch das Risiko ihres Ausfalls auf den Factor übergeht, qualifiziert sich vor diesem Hintergrund nicht zu einer Leistung des Factors an den Anschlusskunden. Vielmehr handelt es sich auch hierbei um einen bloßen Rechtsreflex, der aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht in der Übertragung der Forderung aufgeht und daher keinen eigenständigen Umsatz zu begründen vermag.

Entsprechendes gilt für den Forderungskauf mit stiller Zession: Auch hier wird der Erwerber im Zuge der Zession rechtlich wie wirtschaftlich Inhaber der verkauften Forderung. Dass er fortan das Delkredererisiko trägt, begründet unter diesen Voraussetzungen keine Leistung an den Forderungsverkäufer.

Im Zusammenhang mit dem unechten Factoring ergibt die Frage nach dem Leistungscharakter einer Verlagerung des Ausfallwagnisses von vornherein keinen Sinn. Dies deshalb, weil durch das Rückgriffsrecht des Factors gerade sichergestellt wird, dass das Delkredererisiko beim Anschlusskunden verbleibt.

### 4. (Vor-)Finanzierung als Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne?

Das Rückgriffsrecht des Factors gegen den Anschlusskunden beim unechten Factoring hindert jedoch nicht allein den Übergang des Delkredererisikos. Vielmehr bewirkt es zugleich, dass die vom Factor an den Anschlusskunden geleistete Geldzahlung den Charakter einer umsatzsteuerbaren Vorfinanzierungs-Leistung erlangt: Da der Anschlusskunde das ihm zugeflossene Geld nur behalten darf, wenn und soweit die an den Factor abgetretene Forderung tatsächlich getilgt wird, ist der Bestand des Geldtransfers an den Anschlusskunden untrennbar mit der Forderungserfüllung durch den Schuldner verknüpft. Wirtschaftlich betrachtet bevorschusst der Factor die Forderung unter dem Vorbehalt, dass der Schuldner sie zu einem späteren Zeitpunkt – namentlich bei Fälligkeit – vereinbarungsgemäß tilgt[109]. Effektiv wendet der Factor dem Anschlusskunden damit einen Liquiditätsvorteil zu, den er sich durch einen Abschlag auf den Forderungsnennwert vergüten lässt.

Anders liegen die Dinge beim echten Factoring und beim Forderungskauf mit stiller Zession. Die vom Zessionar in Vollzug des Forderungskaufs an den Zedenten geleistete Geldzahlung hat bei diesen Erscheinungsformen des Forderungskaufs keinen vorgreiflichen Charakter. Sie nimmt nicht vorweg, was dem Zedenten zu einem späteren Zeitpunkt von dritter Seite zusteht, sondern ist Gegenleistung für die Übertragung einer vermögenswerten Rechtsposition im Binnenverhältnis von Zedent und Zessionar. Letzterer leistet nämlich nicht auf die Verbindlichkeit des Forderungsschuldners, sondern auf seine eigene – fällige! – Schuld aus dem Forderungskaufvertrag[110]. Symp-

105 Siehe dazu oben unter V.1.

106 Vgl. *Faust* in Bamberger/Roth, Beck'scher Online-Kommentar BGB, 35. Edition 2015, § 453 Rz. 13.

107 Siehe dazu oben unter III.1.a.

108 Die Annahme des EuGH, der Factor übe eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.v. Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie (nunmehr Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 2006/112/EG) aus, weil bzw. indem er „dem *Kunden* gegenüber für die Erfüllung der Forderung einsteht", geht mithin fehl; EuGH v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01, Slg. 2003, I-6729 Rz. 50. Hervorhebung durch Verfasser.

109 Vgl. *Stadie*, in: Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 4 Nr. 8 Rz. 14.

110 Ebenso *Weber/Reiß*, BB 2004, 1367 (1369, 1371); *Reiß*, in FS Korn, 2005, S. 521 (529, 539); a.A. *Lickteig*, UR 2004, 454 (458).

tomatisch zeigt sich dies daran, dass der Zedent das ihm zugeflossene Geld auch dann behalten darf, wenn der Schuldner die abgetretene Forderung letztlich nicht erfüllt. Wirtschaftlich betrachtet hat die Kaufpreiszahlung für den Forderungsverkäufer somit keinen Vorfinanzierungscharakter[111], sondern – wie bei der Veräußerung jeder anderen vermögenswerten Rechtsposition auch – eine Finanzierungsfunktion. Diese Finanzierungsfunktion ist der Vereinnahmung eines Entgelts immanent und begründet als reflexartige Begleiterscheinung keinen eigenständigen, zusätzlichen Leistungsaustausch[112]. Insoweit gilt der allgemeine Grundsatz, dass eine schlichte Geldleistung aus umsatzsteuerlicher Perspektive keine Leistung, sondern nur Gegenleistung sein kann[113].

Dass die Parteien eines Forderungskaufvertrags im Zusammenhang mit der Festlegung des Kaufpreises gegebenenfalls einen „pauschalen Vorfinanzierungszins" vereinbaren[114], vermag keine andere Bewertung zu rechtfertigen. Denn die Länge des Zeitraums bis zur Fälligkeit beeinflusst stets den Barwert einer Forderung und findet als kalkulatorischer Posten daher regelmäßig Eingang in die Kaufpreisfindung[115]. Die formale Bezeichnung als „Vorfinanzierungszins" kann und darf insofern nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Leistungsbeziehung zwischen Forderungsverkäufer und Forderungskäufer materiell keine Kreditgewährung beinhaltet.

## VI. Konsequenzen für den Vorsteuerabzug

In einem Netto-Allphasen-Umsatzsteuersystem ist die Leistungsausgangsseite stets eng mit der Leistungseingangsseite verknüpft. Die vorstehend entwickelte Sichtweise auf die Leistungsbeziehung zwischen Forderungsveräußerer und Forderungserwerber soll deshalb in einem letzten Schritt auf ihre Implikationen für die Frage des Vorsteuerabzugs hin untersucht werden.

### 1. Unechtes Factoring

Beim unechten Factoring empfängt der Anschlusskunde vom Factor eine steuerpflichtige Inkassoleistung sowie eine grundsätzlich steuerbefreite Kreditgewährung. Die Kreditgewährung kann der Factor unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG jedoch als steuerpflichtig behandeln. Ist der Anschlusskunde Unternehmer und nimmt er die Leistungen des Factors für sein Unternehmen in Anspruch, so kann er die diesbezüglich in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehen. Die Vorsteuerabzugsberechtigung des Anschlusskunden hinsichtlich jener Eingangsumsätze, die dem Liefer- oder Leistungsverkehr zuzurechnen sind, aus dem die jeweilige Forderung herrührt, wird durch deren Abtretung an den Factor nicht in Frage gestellt. Die Forderungsabtretung an den Factor ist nämlich schon nicht *umsatzsteuerbar*, so dass der Vorsteuerabzug-Ausschlusstatbestand des § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ungeachtet der von § 4 Nr. 8 lit. c) UStG angeordneten Steuerfreiheit von „Umsätze[n] im Geschäft mit Forderungen" (vgl. § 4 Nr. 8 lit. c)) UStG nicht zur Anwendung gelangt.

Die Vorsteuerabzugsberechtigung des Factors hängt davon ab, ob die von ihm bezogenen Eingangsleistungen der grundsätzlich vorsteuerabzugsschädlichen Kreditgewährung oder der vorsteuerabzugsunschädlichen Forderungseinziehung zuzuordnen sind. Ist eine eindeutige Zuordnung nicht möglich, so ist der betreffende Vorsteuerbetrag nach § 15 Abs. 4 UStG in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil zu zerlegen.

### 2. Echtes Factoring

Im Falle des echten Factorings erbringt der Factor keinerlei steuerbare Leistungen. Er ist deshalb schon kein Unternehmer i.S.v. Art. 9 MwStSystRL, § 2 UStG und folglich zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt. Dieses Ergebnis erscheint mit Blick auf die Ratio der Umsatzsteuer, die ihrer Teleologie nach eine Verbrauchsteuer ist[116], auch sachgerecht. Danach ist von der Vorsteuer nämlich grundsätzlich nur derjenige zu entlasten, der eine Leistung nicht als Verbraucher, sondern als Endverbraucher*versorger* bezieht, also für eine Tätigkeit verwendet, die sich potentiell in einem Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen durch Dritte niederschlägt[117]. Die Tätigkeit des Factors beim echten Factoring beschränkt sich indes auf das Erbringen von – per se nicht verbrauchsfähigen – Geldleistungen (Zahlung des Kaufpreises an den Anschlusskunden) und das Eintreiben eigener Forderungen. Eine Endverbraucherversorgung liegt hierin nicht.

Für den Anschlusskunden hat die fehlende Unternehmereigenschaft des Factors zur Folge, dass hinsichtlich der steuerbaren, aber gem. § 4 Nr. 8 lit. c) UStG steuerbefreiten Forderungsübertragung eine Option zur Steuerpflicht nach § 9 Abs. 1 UStG nicht in Betracht kommt. Soweit vom Anschlusskunden bezogene Eingangsleistungen ausschließlich der Forderungsveräußerung an den Factor und nicht (auch) anderen, vorsteuerabzugsunschädlichen Ausgangsumsätzen zuzurechnen sind, scheitert der Vorsteuerabzug somit zwingend an § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG. Sind Eingangsumsätze des Anschlusskunden dagegen nicht ausschließlich der Forderungsübertragung an den Factor, sondern zugleich auch steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zuzurechnen, so kann der Anschlusskunde die betreffenden Vorsteuerbeträge (z.B. Vorsteuern im Bereich der Verwaltungsgemeinkosten) gem. § 43 Nr. 1 UStDV in voller Höhe abziehen – einer

111 A.A. *Stadie*, in: Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, § 4 Nr. 8 Rz. 13.
112 Vgl. *Reiß*, in FS Korn, 2005, S. 521 (539).
113 Vgl. statt aller *Jakob*, Umsatzsteuer, 4. Aufl. 2009, Rz. 195.
114 So geschehen in jenem oben dargestelltem Fall, den das FG des Saarlandes mit Gerichtbescheid vom 13.7.2010 entschied; vgl. FG des Saarlandes v. 13.7.2010 – 1 K 1307/07 (juris) Rz. 8. Siehe dazu oben unter III.1.e.
115 Vgl. statt aller *Korn*, GWR 2012, 285.
116 Vgl. *Stadie*, in: Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, Einführung Rz. 15 ff. m.w.N.
117 Vgl. *Stadie*, in: Stadie, UStG, 3. Aufl. 2015, Einführung Rz. 16 m.w.N.

Aufteilung in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil bedarf es nicht.

### 3. Forderungskauf mit stiller Zession

Beim Forderungskauf mit stiller Zession stellt sich die Forderungsübertragung als steuerbare, aber gem. § 4 Nr. 8 lit. c) UStG grundsätzlich steuerbefreite Ausgangsleistung des Forderungsverkäufers dar. Die Forderungseinziehung nimmt als unselbständige Nebenleistung an der Steuerbefreiung teil. Ist der Forderungskäufer jedoch Unternehmer und erwirbt er die Forderung für Zwecke seines Unternehmens, so kann der Forderungsverkäufer gem. § 9 Abs. 1 UStG für die Steuerpflicht optieren. Macht der Forderungsverkäufer von dieser Option Gebrauch, so ist der Forderungskäufer befugt, die ihm in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abzuziehen, sofern er die erworbene Forderung nicht zur Ausführung von steuerfreien Ausgangsumsätzen verwendet (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Der Forderungsverkäufer kann im Falle einer wirksamen Option zur Steuerpflicht hinsichtlich sämtlicher im Zusammenhang mit der Forderungsübertragung und -einziehung bezogenen Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug geltend machen. Bleibt es hingegen bei der Steuerfreiheit von Forderungsübertragung und -einziehung, so greift hinsichtlich solcher Eingangsumsätze, die ausschließlich (vgl. § 43 Nr. 1 UStDV) diesen Ausgangsleistungen zuzurechnen sind, der Vorsteuerabzugsausschluss nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG.

## VII. Zusammenfassung und Ergebnis

Betrachtet man Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zur umsatzsteuerlichen Behandlung der verschiedenen Erscheinungsformen des Forderungskaufs in einer Gesamtschau, so offenbaren sich erhebliche Ungereimtheiten. Nicht zu überzeugen vermag die einschlägige Rechtsprechung namentlich insoweit, als EuGH und BFH das unechte und das echte Factoring aus Gründen der Neutralität prinzipiell gleichbehandelt wissen wollen, hinsichtlich des Erwerbs zahlungsgestörter Forderungen zu ihrem „tatsächlichen wirtschaftlichen Wert" aber eine davon abweichende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung anmahnen. In den betreffenden Judikaten übersehen EuGH und BFH, dass der Neutralitätsgrundsatz eine Gleichbehandlung der beiden Factoring-Arten in Wahrheit schon deshalb nicht gebietet, weil diese je unterschiedliche Bedarfe befriedigen und als Folge dessen nicht in Wettbewerb miteinander stehen. Mit Blick auf den „tatsächlichen wirtschaftlichen Wert" einer Forderung hängen zudem beide Gerichte einer Begriffsfiktion an, die als solche zur Abgrenzung zwischen umsatzsteuerpflichtigen und nicht umsatzsteuerbaren Forderungserwerben ungeeignet ist. Gegen die von der Finanzverwaltung vertretene Einordnung des Forderungskaufs mit stiller Zession als Kreditgeschäft ist anzuführen, dass dies dem wirtschaftlichen Gehalt derartiger Transaktionen nicht gerecht wird. Um ein Kreditgeschäft handelt es sich allein beim unechten Factoring. Der Forderungskauf mit stiller Zession ist hingegen – ebenso wie das echte Factoring – als (echtes) Kaufgeschäft zu qualifizieren. Vor diesem Hintergrund erscheint es zweckmäßig und vorzugswürdig, den rechtlichen und wirtschaftlichen Unterschieden zwischen den verschiedenen Erscheinungsformen des Forderungskaufs im Kontext der Umsatzsteuer durch eine konsequente Orientierung an den Merkmalen des Leistungsbegriffs Rechnung zu tragen. Danach ergibt sich folgendes Bild:

Beim *echten Factoring* erbringt der Factor keine steuerbaren Leistungen. Etwaige Eingangsumsätze im Zusammenhang mit dem echten Factoring-Geschäft sind daher dem nichtunternehmerischen Bereich des Factors zuzuordnen. Zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist er insoweit nicht befugt. Der Anschlusskunde tätigt mit der Abtretung der Forderung einen steuerbaren, aber gem. § 4 Nr. 8 lit. c) UStG steuerbefreiten „Umsatz im Geschäft mit Forderungen". Mangels Unternehmereigenschaft des Factors kommt eine Option zur Steuerpflicht nach § 9 Abs. 1 UStG nicht in Betracht. Hinsichtlich solcher Eingangsumsätze, die ausschließlich der Forderungsveräußerung an den Factor zuzurechnen sind, scheitert der Vorsteuerabzug des Anschlusskunden damit zwingend an § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG.

Beim *Forderungskauf mit stiller Zession* begründet die Abtretung der verkauften Forderung aus Sicht des Forderungsverkäufers einen nach § 4 Nr. 8 lit. c) UStG grundsätzlich steuerbefreiten Ausgangsumsatz. Bei Vorliegen der in § 9 Abs. 1 UStG normierten Voraussetzungen steht es dem Forderungsverkäufer jedoch frei, diesen Umsatz als steuerpflichtig zu behandeln. Die sich anschließende Forderungseinziehung durch den Forderungsverkäufer teilt als unselbständige Nebenleistung das umsatzsteuerliche Schicksal der Abtretung. Fehlt es an einer wirksamen Option zur Steuerpflicht, so scheitert der Vorsteuerabzug hinsichtlich solcher Eingangsumsätze des Forderungsverkäufers, die ausschließlich der Forderungsübertragung und/oder -einziehung zuzurechnen sind, an § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG. Der Forderungskäufer tätigt durch den Erwerb der Forderung keinen steuerbaren Ausgangsumsatz. Die ihm vom Forderungsverkäufer im Zuge einer wirksamen Option nach § 9 Abs. 1 UStG in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge kann der Forderungskäufer abziehen, sofern er die erworbene Forderung nicht zur Ausführung von steuerfreien Ausgangsumsätzen verwendet.

Beim *unechten Factoring* begründet die Forderungsabtretung durch den Anschlusskunden keine steuerbare (sonstige) Leistung an den Factor. Aufgrund des Rückgriffsrechts des Factors gegen den Anschlusskunden für den Fall des Forderungsausfalls fehlt es an einer Übertragung nach „Substanz, Wert und Ertrag". Leistender ist daher allein der Factor. Dieser bevorschusst die abgetretene Forderung und betreibt das Inkasso im Interesse des Anschlusskunden. Ersteres ist – wiederum vorbehaltlich einer wirksamen Option nach § 9 Abs. 1 UStG – als gem. § 4 Nr. 8 lit. a) UStG steuerbefreite Kreditgewährung, Letzteres als steuerpflichtige Forderungseinziehung i.S.v. § 4 Nr. 8 lit. c) Halbs. 2 UStG zu qualifizieren. Da beide Leistungselemente einen je eigenen Zweck erfüllen, handelt es sich um zwei selbständige Hauptleistungen. Der Anschluss-

kunde ist hinsichtlich der von ihm in Anspruch genommenen unechten Factoring-Leistung zum Vorsteuerabzug berechtigt, sofern die abgetretene Forderung aus einem Ausgangsumsatz resultiert, der den Vorsteuerabzug nicht ausschließt. Die Vorsteuerabzugsberechtigung des Factors hinsichtlich etwaiger Eingangsleistungen hängt davon ab, ob diese der (grundsätzlich) vorsteuerabzugsschädlichen (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG) Kreditgewährung oder der vorsteuerabzugsunschädlichen Forderungseinziehung zuzuordnen sind. Ist eine eindeutige Zuordnung nicht möglich, so ist der betreffende Vorsteuerbetrag nach § 15 Abs. 4 UStG in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil zu zerlegen.

# Sollten die Inhalte von verbindlichen Auskünften in anonymisierter Form durch Offenlegung transparent gemacht werden?

Prof. Dr. SIEGFRIED GROTHERR, Hamburg*

Inhaltsübersicht


I. Problemstellung
II. Gründe für eine Offenlegung im Kontext internationaler Entwicklungen und Bezüge
  1. Erkennbarkeit eines unionsrechtswidrigen Verstoßes gegen das staatliche Beihilfenverbot
  2. Entdeckung eines schädlichen Steuerwettbewerbs nach dem Transparenzgebot des „Code of Conduct (EU)" und dem OECD-Bericht „Harmful Tax Competition"
  3. Anonymisierte Offenlegung von verbindlichen Steuerauskünften als Präventivmaßnahme gegen eine Offenlegungspflicht für aggressive Steuerplanungsmodelle?
III. Argumente für eine Offenlegung von verbindlichen Auskünften aus der nationalen Perspektive
  1. Offenlegung von verbindlichen Auskünften zur Verifizierung der Rechtsanwendungsgleichheit im Steuervollzug
  2. Warum nur eine Veröffentlichung von Steuergerichtsurteilen und nicht auch von verbindlichen Auskünften?
  3. Verhinderung eines administrativ-steuerlichen Standortwettbewerbs innerhalb Deutschlands
  4. Dämpfung der Aktivitäten zur Entwicklung von aufkommensrelevanten Steuergestaltungsmodellen
  5. Verringerung von Bürokratie- und Verwaltungskosten durch eine Veröffentlichung
    a) Einsparung von Bürokratie- und Steuerberatungskosten auf der Seite der Auskunft-Stakeholder sowie schnellere relative Rechtssicherheit
    b) Einsparung von Verwaltungskosten auf der Seite der Finanzverwaltung
  6. Offenlegung von verbindlichen Auskünften als Maßnahme zur Sicherung der Qualität in der Finanzverwaltung
    a) Veröffentlichung als Maßnahme zur Gewährleistung der Konsistenz der erteilten verbindlichen Auskünfte
    b) Überprüfbarkeit der Rechtsbegründungen durch fachkundige Auskunft-Rezipienten
  7. Verbesserungen für die Einhaltung der Gesetzes- und Verwaltungsvorschriften (Tax Compliance)
IV. Schlussbetrachtungen und Handlungsempfehlung


## I. Problemstellung

Die journalistische Veröffentlichung einer Vielzahl der von der luxemburgischen Steuerverwaltung erteilten verbindlichen Steuerauskünfte[1] (sog. *„Luxembourg Leaks"*[2]) deutet an, dass diese durch global agierende Konzerne im Rahmen der internationalen Steuerplanung dazu eingesetzt werden können, um für die Auslandsaktivitäten effektive Gesamtsteuerbelastungen von wenigen Prozentpunkten zu erzielen.[3] Die Möglichkeit zur Einholung einer verbindlichen Auskunft[4] dient nach internationalem Konsens[5] dem *Zweck*, dem anfragenden Steuerpflichtigen steuerliche *Rechts- und Planungssicherheit* im Vorfeld geplanter Sachverhaltsgestaltungen zu ermöglichen.[6] Die Steuerauskünfte („Steuervorbescheide"[7]) können aber

* *Prof. Dr. Siegfried Grotherr* ist Direktor am Institut für Wirtschaftsprüfung und Steuerwesen der Universität Hamburg und vertritt dort den Arbeitsbereich Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

1 Synonym werden hierfür in unterschiedlichen Rechtskreisen auch die Begriffe *„verbindliche Auskunft"*, *„Steuervorbescheid"*, *„steuerliche Vorabzusage"*, *„Steuerverwaltungsvorabentscheidung"*, *„Advance Tax Ruling„ = „ATR"* verwendet.

2 S. hierzu die Veröffentlichungen auf der journalistischen Internetplattform *International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)*; abrufbar unter http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database.

3 Zu der kontinuierlich abnehmenden effektiven Gesamtsteuerbelastung von US-amerikanischen Konzernen mit Auslandsaktivitäten vgl. z.B. *Zucman*, Journal of Economics Perspectives 2014, Vol. 28, S. 121 ff. S. auch exemplarisch zu den internationalen Steuerplanungsaktivitäten v.a. der US-amerikanischen Konzerne *Pinkernell*, StuW 2012, S. 369 ff.; *Richter/Hontheim*, DB 2013, 1260 ff.; *Ting*, Britisch Tax Review 2014, S. 40 ff.; *Kleinbard*, Tax Notes 2013, S. 1515 ff. Zu *Luxembourg Leaks* s. z.B. *Brinkmann u.a.*, Ärger im Steuer-Märchenland, abrufbar unter http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuer-maerchenland-1.2206040.

4 S. in Dtl. hierzu im Detail § 89 Abs. 2 AO (verbindliche Auskunft); Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (Steuer-Auskunftsverordnung – StAuskV); Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), Tz. 3 zu § 89 AO; weiterführend z.B. *Horst*, Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abgabenordnung, 2010; *Seer*, StbJb. 2012-2013, S. 557 ff.; *Spilker*, StuW 2013, S. 19 ff.

5 S. für die OECD z.B. Consolidation Application Note (CAN). Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, Paris 2004, S. 48, Tz. 163, abrufbar unter http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf; für die EU z.B. MEMO/15/4609 v. 18.3.2015, Tz. 2.1; abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-4609_en.htm.

6 S. hierzu auch BFH v. 30.4.2009 – VI R 54/07, BStBl. II 2010, 996; v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651; v. 16.5.2013 – V R 23/12, juris-Rechtsportal. *Horst* (FN 4) S. 11, spricht in diesem Zusammenhang von *„Subsumtionsrisiko"* und *„Norminterpretationsrisiko"*. Zum Thema Steuerplanungssicherheit durch Einholung einer verbindlichen Auskunft s. auch *Hey*, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002. S. 700 ff.

7 Der Begriff wird verwendet im Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich einer Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, COM(2015) 135 final v. 18.3.2015; abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com01535_de.pdf.

auch aus der Sicht der auskunftserteilenden Steuerverwaltungen in unerwünschter Weise dazu genutzt werden, Rechtsunsicherheiten bei steueraufkommensmindernden internationalen Gestaltungsmodellen zu beseitigen: *„Probleme entstehen .., wenn Steuervorbescheide erteilt werden, die aggressive Steuerplanungstechniken ermöglichen oder sogar dazu anleiten."*[8] Die Europäische Kommission hatte deshalb am 18.3.2015 ein Maßnahmenpaket vorgelegt, das durch eine Verbesserung der Transparenz unter den europäischen Steuerverwaltungen bei verbindlichen Auskünften dazu beitragen soll, Steuervermeidung auf Unternehmensebene durch Verwendung von aggressiven Steuerplanungstechniken zu reduzieren. *„Aggressive Steuerplanung"* besteht nach Auffassung der Kommission darin, *„die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken."*[9] Die Kommission möchte einen verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über verbindliche Steuerauskünfte durch eine Änderung der EU-Amtshilferichtlinie einführen[10], um damit die Transparenz unter den Steuerverwaltungen zu erhöhen. Im Zusammenhang mit der Einführung dieses automatischen Informationsaustausches über Steuervorbescheide auf EU-Ebene äußerte die Kommission aber auch die Auffassung, dass eine *allgemeine Offenlegung der verbindlichen Steuerauskünfte* ergänzend zum Informationsaustausch eine weitere Präventivmaßnahme sowohl gegen aggressive Steuerplanungsmodelle als auch gegen schädlichen Steuerwettbewerb unter den Mitgliedstaaten darstellen könnte, so dass sie diese Möglichkeit in naher Zukunft weiter untersuchen wird.[11]

In dem Generalbericht der *International Fiscal Association* (*IFA*) zum 53. Jahreskongress 1999 mit dem Generalthema *„Advance Rulings"* resümiert der Generalberichterstatter, dass zu nur wenigen Aspekten die Positionen der 27 Landesberichterstatter so unterschiedlich wie in Bezug auf die Frage waren, ob verbindliche Auskünfte auch anderen Personen als dem Antragsteller zugänglich gemacht werden sollten.[12] Die geäußerten Auffassungen lagen in der Spannbreite, dass auf der einen Seite grundsätzlich keine verbindlichen Auskünfte ohne Zustimmung des anfragenden Steuerpflichtigen veröffentlicht werden dürfen bis zum anderen Extrem, dass alle verbindlichen Auskünfte der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt werden sollten, allerdings nur in anonymisierter Form und mit formeller Zustimmung des Anfragenden, um die Privatsphäre des Steuerpflichtigen zu schützen.[13] Die Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften erfolgt mittlerweile in vielen europäischen und außereuropäischen Staaten teilweise seit Jahrzehnten (z.B. Kanada; USA) in gedruckter oder in neuerer Zeit in elektronischer Form, und zwar meist in einer Weise, dass das Steuergeheimnis gewahrt bleibt (Ausnahme: Indien).[14]

In der deutschsprachigen Literatur wurde bislang nur gelegentlich darauf verwiesen, dass verbindliche Auskünfte zweckmäßigerweise veröffentlicht werden sollten.[15] In dem folgenden Beitrag werden daher vielfältige Gründe und Erwägungen näher untersucht, die für eine Offenlegung von erteilten verbindlichen Auskünften auch in Deutschland sprechen könnten. Es wird ergründet, warum die in den verbindlichen Auskünften beantworteten *konkreten* Rechtsfragen zu geplanten Sachverhalten einem breiteren Adressatenkreis als nur dem anfragenden Steuerpflichtigen öffentlich zugänglich gemacht werden sollten. Diese *anderen* an dem Inhalt einer erteilten verbindlichen Auskunft *interessierten* Personen, Unternehmen, Institutionen oder (ausländischen) Steuerverwaltungen werden im Weiteren als *Auskunft-Stakeholder* oder *Auskunft-Rezipienten* bezeichnet. Die Offenlegung könnte in der Form einer *anonymisierten* Veröffentlichung der verbindlichen Auskunft erfolgen, d.h. bei der die Person des Antragstellers nach außen nicht erkennbar

8 S. *Europäische Kommission*, Steuertransparenz als Mittel gegen Steuervermeidung, abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transparency/index_de.htm.

9 S. *Europäische Kommission*, Empfehlungen der Kommission v. 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806 final, S. 2; abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c012_8806_de.pdf. S. hierzu auch die kritische Betrachtung von *Lang*, SWI 2013, S. 62 ff.

10 COM(2015) 135 final v. 18.3.2015 (FN 7); s. auch die erläuternden Ausführungen in MEMO/15/4609 v. 18.3.2015 (FN 5); sowie SWD(2015) 60 final v. 18.3.2015, abrufbar unter http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/swd015_60.pdf. Hierzu ausf. *Grotherr*, IStR 2015, 293-305.

11 S. MEMO/15/4609 v. 18.3.2015 (FN 5) Tz. 2.12. Im Arbeitspapier der Kommissionsdienststellen zum Maßnahmenpaket zur Verbesserung der Transparenz bei Steuervorbescheiden lautet es: *„8.1. Publication by the issuing Member State on a public website: this option would entail a maximum of transparency and openness on tax rulings, as these would become all accessible not only to all Member States, but to any interested party (e.g. competitors, third countries, NGOs, general public). The effectiveness of this option would be very high as for instance businesses would be able to verify whether they are treated equally to their competitors, creating peer pressure on enterprises active in aggressive tax planning, thus reducing the chance of unfair competition."* S. Commission Staff Working Document, Technical Analysis of focus and scope of the proposal, SWD(2015) 60 final v. 18.3.2015 (FN 10) S. 55.

12 Vgl. *Ellis*, in: Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. 84b, 1999, S. 109. Dieses Stimmungsbild zu den Diskussionen auf dem Weltkongress der IFA im Jahre 1999 wird auch von *Hahn*, ifst-Schrift 389, 2001, S. 42, bestätigt.

13 Vgl. *Ellis* (FN 12) S. 109.

14 S. hierzu *Grotherr/Wittenstein*, SWI 2015, S. 298.

15 So z.B. *Spitaler*, BB 1961, 1335: *„Die verbindlichen Auskünfte sollten in neutralisierter Form veröffentlicht werden, da sie ein instruktives Anschauungsmaterial der Auffassungen der Finanzverwaltung darstellen würden."* Auch *Hahn* (FN 12) S. 45: *„Wenn man die Veröffentlichung als Instrument der Kontrolle des Verwaltungshandelns durch die Öffentlichkeit betrachtet, ist sie sicherlich geboten."* S. 55: *„Durch Veröffentlichung der Auskünfte würden Doppelauskünfte vermieden."* Für Österreich in jüngerer Zeit z.B. *Schlager*, ÖStZ 2007, S. 58, sowie *Müller*, UFS Journal 2010, S. 299. Für die Schweiz z.B. *Obrist/Hongler*, European Taxation 2012, No. 9: *„The publication of rulings would, therefore, increase legal certainty and equality of treatment which is a fundamental constitutional taxpayer right."* Eine anonymisierte Offenlegung des Inhalts von *Advance Pricing Agreements* (*APAs*) erörternd *Greil/Greil*, StuW 2015, S. 269-280.

ist, um das Steuergeheimnis (§ 30 AO) zu wahren.[16] Mit der anonymisierten Offenlegung des Inhalts einer verbindlichen Auskunft würde ein Beitrag zum *transparenten Verwaltungshandeln* geleistet. Im Rahmen der Erörterung von Argumenten, die eine Offenlegung von verbindlichen Auskünften nahelegen können, kann an geeigneter Stelle auch auf die Erfahrungen in anderen Staaten zurückgegriffen werden. Die Erörterungen der steuerverfahrensrechtlichen Details einer möglichen Umsetzung der Offenlegung von verbindlichen Auskünften in Deutschland müssen aus Platzgründen allerdings einem separaten Beitrag des Verfassers überlassen bleiben.[17]

## II. Gründe für eine Offenlegung im Kontext internationaler Entwicklungen und Bezüge

### 1. Erkennbarkeit eines unionsrechtswidrigen Verstoßes gegen das staatliche Beihilfenverbot

Verbindliche Auskünfte und ihre Nichtveröffentlichung können aus der unionsrechtlichen Perspektive problematisch sein. Die Kommission äußert neuerdings eine gewisse Skepsis gegenüber dem Rechtsinstrument der steuerlichen Vorabzusage: *„Die Nichtveröffentlichung von Steuerverwaltungs[vorab]entscheidungen und der den Steuerverwaltungen zuweilen eingeräumte Ermessensspielraum führen allerdings zuweilen zu der Vermutung, es liege eine staatliche Beihilfe vor."*[18] Wenn bestimmte Finanzbehörden im Rahmen der Erteilung von verbindlichen Auskünften den gesetzlich gegebenen *Interpretationsspielraum* systematisch in einer Weise ausschöpfen, dass nur ein regional begrenzter Kreis von Großunternehmen in einer bestimmten Branche eine steuergünstige Behandlung erfährt, läge die Annahme nahe, dass im Rahmen des Auskunftsverfahrens eine steuerliche Privilegierung von bestimmten antragstellenden Unternehmen bei ihren Steuergestaltungsmaßnahmen vorliegen könnte. Bei einer derartigen Vorgehensweise der Finanzbehörden könnte ein Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegen, der die Gewährung von staatlichen Beihilfen gleich welcher Art, die durch Begünstigung bestimmter Unternehmen den Wettbewerb zu verfälschen drohen, untersagt.[19] Damit ist auch die *Anwendung* der Steuervorschriften durch die nationalen Steuerverwaltungen dem unionsrechtlichen Beihilfenrecht unterworfen.[20]

Die Kommission hatte bereits im Jahre 1998 in einer Mitteilung über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung (98/C 384/03)[21] darauf hingewiesen, dass sich staatliches Handeln durch die Vergabe von Beihilfen auch *in der Praxis der Steuerverwaltung* manifestieren kann.[22] Steuerliche Verwaltungsvorabentscheidungen sind nach Auffassung der Kommission dann selektiv, wenn sie *nicht tatsächlich* allen Unternehmen in gleicher Weise offenstehen und ihre *Tragweite* verringert wird z.B. durch die *Ermessensbefugnis* der Steuerverwaltung oder durch Elemente, die ihre *praktische Wirkung* einschränken.[23] Insbesondere die *Undurchsichtigkeit* einer Verwaltungsentscheidung und damit die mangelnde Transparenz kann die Vermutung hervorrufen, dass möglicherweise eine staatliche Beihilfe vorliegt.[24]

Ein wichtiges Prüfkriterium für das Vorliegen einer unionsrechtlich verbotenen staatlichen Beihilfe ist die *Selektivität*, d.h. dass nur bestimmte Unternehmen begünstigt werden.[25] Um den Begriff der staatlichen Beihilfe zu präzisieren, hat die Europäische Kommission hierzu einen *Entwurf* vorgelegt. Dieser Entwurf vom 17.1.2014 befasst sich auch mit der Erteilung von verbindlichen Auskünften. Verbindliche Auskünfte sollen danach *besonders* unter den folgenden Umständen *selektiv* sein:[26]

- *„Die Steuerverwaltung verfügt bei der Gewährung von Verwaltungsentscheidungen über einen Ermessensspielraum;*
- *die Verwaltungsentscheidungen können von anderen Unternehmen in ähnlicher Rechts- und Sachlage nicht in Anspruch genommen werden;*
- *die Verwaltung scheint ihren Ermessensspielraum dazu zu nutzen, diesen Steuerpflichtigen im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen in ähnlicher Sach- und Rechtslage steuerlich „bevorzugt" zu behandeln;*
- *die Verwaltungsentscheidung wurde unter Verstoß gegen die geltenden Steuervorschriften erlassen und hat zu einem niedrigeren Steuerbetrag geführt."*

16 Auf eine Veröffentlichung von Betriebs- oder Geschäftsgeheimnissen in der Sachverhaltsdarstellung oder von sonstigen Angaben, deren Offenlegung schutzwürdige Interessen des Antragstellers verletzen könnten, wird ebenfalls verzichtet werden müssen.

17 S. ausf. hierzu *Grotherr*, BB 2015, 471 ff.

18 So im Entwurf – Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV, Rz. 177, abrufbar unter http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_stateid_notion/draft_guidance_de.pdf. Es handelt sich um eine „Mitteilung der Kommission". *„Der Entwurf der neuen Mitteilung zum Beihilfebegriff ist ein handwerkliches Meisterstück. Die Kommission hat hierin die bestehende Rechtsprechung und Kommissionspraxis sehr detailliert und gründlich zusammengefasst. Für den Praktiker dürfte der Entwurf auch dann auf jeden Fall hilfreich sein, wenn er nicht verabschiedet würde, da er ein Gefühl dafür vermittelt, welche Fälle die Kommission als beihilferelevant ansieht."* So deutlich *Soltész*, NJW 2014, 3129.

19 Vgl. hierzu näher *Schön*, Common Market Law Review 1999, S. 923 ff.; *Schön*, European Taxation 2002, S. 496; *Schön*, in: Schön (Ed.), Tax Competition in Europe, 2003, S. 27; *Kerschner/Stiastny*, Intertax 2013, S. 591.

20 S. ausf. zu dieser Thematik *Grotherr*, EWS 2015, S. 67-79; s. a. Pressemitteilung der Europäischen Kommission IP/15/6221 vom 3.12.2015, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_de.htm.

21 Vgl. ABl. Nr. C 384 v. 10.12.1998, S. 3.

22 Vgl. Mitteilung der Kommission (98/C 384/03) v. 10.12.1998, Tz. 10.

23 Vgl. ebenda, Tz. 13.

24 Vgl. ebenda, Tz. 22.

25 Vgl. *Stevens/de Vries*, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2001, S. 2127; *Blumenberg*, in: Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2001, S. 2144; *Blumenberg/Kring*, ifst-Schrift Nr. 473, 2011, S. 14; s. auch *Musil*, FR 2014, 953 ff.

26 Entwurf – Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV (FN 18), Rz. 177.

Die obige Aufzählung an Umständen, die die Selektivität einer steuerlichen Begünstigung begründen können, ist nicht abschließend (*„besonders"*). Die genannten Kriterien dürften teilweise (zumindest erster bis dritter Spiegelstich) als *Indizien* zu verstehen sein, bei denen eine Selektivität vorliegen *könnte*, jedoch nicht zwingend vorliegen muss. Von den genannten Umständen können einzelne oder mehrere erfüllt sein, um die Selektivität einer steuerlichen Verwaltungsvorabentscheidung zu begründen, d.h. die genannten Umstände müssen *nicht kumulativ* erfüllt sein.

Das Vorliegen einer staatlichen Beihilfe kann nach den obigen Kriterien nur verifiziert werden, wenn der Inhalt der erteilten verbindlichen Auskünfte zumindest der Europäischen Kommission offenbart wird. Mitgliedstaaten, die in den Verdacht geraten sind, im Rahmen der Erteilung von verbindlichen Auskünften unzulässigerweise staatliche Beihilfen gewährt zu haben, sind dem Auskunftsersuchen der Europäischen Kommission zunächst nicht in vollem Umfang nachgekommen, sondern sie haben bei der Überprüfung der erteilten *tax rulings „nur eine kleine Stichprobe geliefert."*[27] Die Kommission hatte deshalb ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet. Die Kommission hatte anschließend ein Auskunftsersuchen an alle 28 EU-Mitgliedstaaten ausgesprochen. Sie möchte durch umfassendere Nachforschungen die Frage klären, *ob* und *wo* einzelne Unternehmen durch verbindliche Auskünfte seitens der nationalen Steuerbehörden unionsrechtswidrige staatliche Beihilfen durch steuerliche Vorzugsbehandlungen erhalten haben könnten.[28] Die Europäische Kommission hat sich offensichtlich erst durch Medienberichte, dass einige Unternehmen durch *tax rulings* der nationalen Steuerverwaltungen beträchtliche Steuervergünstigungen erhalten haben sollen, zu den Nachforschungen veranlasst gesehen. Die Europäische Kommission wollte sich deshalb im Rahmen des verpflichtenden *automatischen* Informationsaustausches über verbindliche Steuerauskünfte in diesen Informationsaustausch mit einbeziehen. Ihr sollte Datenzugriff auf das neu einzurichtende Zentralverzeichnis über die Basisinformationen der von den Mitgliedstaaten erteilten Steuerauskünfte eingeräumt werden.[29] Allerdings haben sich die Mitgliedstaaten dieser Vorstellung der Kommission bislang verweigert.

Aus den vorangegangenen Ausführungen wird deutlich, dass durch eine Nichtveröffentlichung der verbindlichen Auskünfte eine wesentliche Voraussetzung für die Möglichkeit einer *selektiven Begünstigung* eines begrenzten Kreises von Antragstellern gegeben ist, indem eine privilegierende administrative Interpretation von Rechtsvorschriften nur gegenüber bestimmten Unternehmen vertreten werden kann, z.B. nur gegenüber Großunternehmen, die über eine erhebliche wirtschaftliche Macht verfügen. Ohne die Offenlegung des Inhalts von verbindlichen Auskünften ist die steuerliche Privilegierung nicht erkennbar. Dies wird umso deutlicher in einer föderalen Finanzverwaltungsstruktur, bei der in der Regel nur das jeweils örtlich zuständige Finanzamt in die Auskunftserteilung involviert ist. Bei einer anonymisierten Veröffentlichung der erteilten verbindlichen Steuerauskünfte würde allerdings das begünstigte Unternehmen als solches nicht unmittelbar erkennbar. Durch eine Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften würde Deutschland gegenüber der Europäischen Kommission aber das Signal aussenden, dass eine steuerliche Privilegierung einzelner Unternehmen, wenn sie denn im Rahmen der Auskunftserteilung erfolgen würde, zumindest öffentlich erkennbar wäre. In diesem Fall wäre es der Europäischen Kommission ohne Einleitung eines förmlichen Auskunftsersuchens möglich, das Vorliegen eines Verstoßes gegen das staatliche Beihilfenverbot durch steuergünstige antragsabhängige Verwaltungsauskünfte festzustellen.[30] Für die Ermittlung des konkret begünstigten Steuerpflichtigen müsste die Kommission allerdings ein förmliches Auskunftsersuchen stellen. Insbesondere bei einer föderal aufgebauten Finanzverwaltung mit einer fehlenden überregionalen personellen Zentralisierung der Auskunftserteilung wie in Deutschland besteht unter dem Gesichtspunkt, dass es der Europäischen Kommission ermöglicht wird, Verstöße gegen das staatliche Beihilfenverbot zu erkennen, ein erhöhter Bedarf an Transparenz im Auskunftsverfahren durch anonymisierte Offenlegung des Inhalts der erteilten verbindlichen Auskünfte. Der automatische Informationsaustausch ist hierzu nur partiell geeignet, da er sich nur auf Steuervorbescheide *mit grenzüberschreitendem Bezug* bezieht, die an *juristische* Personen erteilt werden. Die z.B. aus deutscher Sicht im Wirtschaftsleben häufiger anzutreffenden Personenhandelsgesellschaften mit natürlichen Personen als Gesellschafter werden damit von dem automatischen Informationsaustausch nicht erfasst. Die mögliche Beihilfenrelevanz von verbindlichen Steuerauskünften wird dadurch nicht einer umfassenden Lösung zugeführt.

### 2. Entdeckung eines schädlichen Steuerwettbewerbs nach dem Transparenzgebot des „Code of Conduct (EU)" und dem OECD-Bericht „Harmful Tax Competition"

Der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN) hatte am 1.12.1997 einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (*„Code of Conduct"*) beschlossen, mit dem die Mitgliedstaaten der Europäischen Union die Absicht erklären, geltende steuerliche Maßnahmen, die als schädlicher Steuerwettbewerb einzustufen sind, zurückzunehmen und künftig keine derartigen Maßnahmen mehr zu treffen.[31] Der

27 Vgl. *o.V.*, EU nimmt „Tax Rulings" ins Visier, abrufbar unter http://www.nzz.ch/aktuell/wirtschaft/wirtschaftsnachrichten/eu-nimmt-tax-rulings-ins-visier-1.18149623; sowie zu den eingeleiteten Prüfverfahren , und http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1105_de.htm.

28 S. *Europäische Kommission*, Pressemitteilung v. 17.12.2014 (IP/14/2742), Staatliche Beihilfen: Kommission weitet Untersuchung zu Steuervorentscheidungen („Rulings") auf alle Mitgliedstaaten aus, S. 1, abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_de.htm.

29 S. Art. 21 Abs. 5 Satz 2 EU-Amtshilferichtlinie-Änderungsvorschlag, COM(2015) 135 final v. 18.3.2015 (FN 7).

30 Vgl. *Ellis* (FN 12) S. 110.

31 Vgl. Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen" v. 1.12.1997 zur Steuerpolitik (98/C 2/01), Anhang 1: Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl. EG Nr. C 2/2-5 v. 6.1.1998.

Verhaltenskodex ist zwar kein einklagbares rechtsverbindliches Instrument, stellt aber eindeutig eine *politische Verpflichtung* dar. Zur Ermittlung solcher schädlicher Maßnahmen im Steuerwettbewerb gibt der Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung Kriterien vor, anhand derer alle potentiell schädlichen Maßnahmen zu prüfen sind. Der Kodex bezieht sich auch auf steuerliche Maßnahmen in Form von Rechts- und Verwaltungsvorschriften sowie *Verwaltungspraktiken*, die einen merklichen Einfluss auf die Standortwahl von Unternehmen innerhalb der Europäischen Union haben oder haben können. *„Bei der Beurteilung der Schädlichkeit dieser Maßnahmen ist u.a. zu berücksichtigen, ... ob es den steuerlichen Maßnahmen an Transparenz mangelt, einschließlich der Fälle einer laxeren und undurchsichtigen Handhabung der Rechtsvorschriften auf Verwaltungsebene."*[32] Steuerliche Begünstigungen in verbindlichen Auskünften, die der *Öffentlichkeit verborgen* bleiben, können zu einem fiskalisch schädlichen Steuerwettbewerb führen.[33] Mit unveröffentlichten verbindlichen Auskünften können vor allem Regelungen im Rahmen der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage zu einem steuerlich verzerrten Investitionsverhalten führen, welches sich zu Lasten benachbarter EU-Mitgliedstaaten auswirkt. Die öffentliche Zugänglichkeit des Inhalts von erteilten verbindlichen Auskünften ist damit eine Grundvoraussetzung für das Erkennen und für die Bekämpfung von derartigen steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen. Nur durch eine Veröffentlichung der verbindlichen Auskünfte ist es den Regierungen von anderen EU-Mitgliedstaaten und der Europäische Kommission mit geringem Aufwand möglich zu überprüfen, ob im Rahmen der Auskunftserteilung möglicherweise ein schädlicher Steuerwettbewerb durch die auskunftserteilenden Steuerverwaltungen betrieben wird. Die von der Europäischen Kommission eingesetzte *Code of Conduct Group Business Taxation* spricht sich in ihrem Bericht vom 22.11.2010 eindeutig für eine Transparenz und Offenlegung beim steuerlichen Verwaltungshandeln aus, insbesondere bei der Erteilung von steuerbegünstigenden und wettbewerbsverzerrenden Verwaltungsauskünften (*„harmful rulings"*): *„Where the advance interpretation or application of a legal provision to a specific situation or transaction of an individual taxpayer is suitable for horizontal application in similar situations, this interpretation or application should be published or be reflected in updated guidance, or be made otherwise publicly available."*[34]

Auch wenn es sich beim *„Code of Conduct"* lediglich um eine politische Absichtserklärung handelt, ist die Einhaltung dieser Absichtserklärung wegen der Reziprozität auch im deutschen Interesse. Mit einer Offenlegung der erteilten verbindlichen Auskünfte in anonymisierter Form hätte Deutschland ein tragfähiges Argument in der Hand, die Einhaltung der politischen Absichtserklärung auch in den anderen EU-Mitgliedstaaten einzufordern. Allerdings konzediert die Europäische Kommission in ihrem Maßnahmenpaket vom 18.3.2015 in Bezug auf den *Code of Conduct Business Taxation*, dass das *„Mandat unzureichend"*[35] und deshalb eine Überprüfung angezeigt ist, um seine Effektivität im Steuerbereich zu steigern.[36]

Nach dem OECD-Bericht *„Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue"* aus dem Jahre 1998[37] gehört das Fehlen von Transparenz (*lack of transparency*) zu einem der Schlüsselfaktoren, um schädliche steuerliche Vorzugsbehandlungen vor der Identifizierung verbergen zu können. Die fehlende Transparenz bei einer präferenziellen Steuerregelung kann sich hierbei auch aus der Handhabung durch die Steuerverwaltung ergeben, indem eine steuerbegünstigende Verwaltungspraxis nicht für alle Steuerpflichtige zu erlangen ist *(„a failure to make widely available administrative practices.")*.[38] Der Steuerausschuss der OECD fordert deshalb in seinem Bericht aus dem Jahre 1998 ein, dass für *Advance Tax Rulings* als administrative Auskunftspraxis der nationalen Steuerverwaltungen eine Transparenz aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen herzustellen ist: *„To assure equality in treatment, the ruling criteria should be well-known or publicised by the authority granting the ruling and available on a non-discriminatory basis to all taxpayers."*[39] Die OECD hat den Mitgliedstaaten deshalb die Veröffentlichung der verbindlichen Steuerauskünfte *empfohlen*: *„Recommendation concerning rulings: that countries, where administrative decisions concerning the particular position of a taxpayer may be obtained in advance of planned transactions, make public the conditions for granting, denying or revoking such decisions."*[40] Insofern könnte sich Deutschland als Mitgliedstaat der OECD nicht darauf berufen, dass sich eine anonymisierte Offenlegung des Inhalts von verbindlichen Auskünften außerhalb des internationalen Standardsetting im steuerlichen Bereich bewegt. Das Gegenteil ist der Fall, wie die im originalen Wortlaut wiedergegebenen Ausführungen der OECD eindeutig belegen. Es ist lediglich einschränkend darauf hinzuweisen, dass die diesbezüglichen Empfehlungen zur Veröffentlichung des Inhalts von erteilten verbindlichen Auskünften der OECD im Rahmen einer Stellungnahme im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Identifizierung und Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs erfolgt sind.[41] Die Ausführungen zur Offenlegung des Inhalts der erteilten verbindlichen Steuerauskünfte wurden jedoch unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen formuliert, so dass zu konstatieren ist, dass Deutschland dieser Empfehlung – anders als einige andere OECD-Staaten – bislang nicht nachgekommen ist.

32 Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl. EG Nr. C2/3 v. 6.1.1998.

33 Vgl. hierzu *Hahn* (FN 12) S. 44.

34 Code of Conduct Group Report v. 22.11.2010, Doc. 16766/10, Paragraph 20, abrufbar unter http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%2016766%202010%20INIT.

35 M.a.W.: Keine hinreichende Sanktionen gegen seine Nichtbeachtung durch einzelne Mitgliedstaaten vorhanden sind.

36 S. hierzu *Europäische Kommission* (FN 8).

37 Abrufbar unter http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf.

38 S. *OECD*, Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, 1998, S. 27.

39 S. ebenda, S. 29.

40 Ebenda, S. 68.

41 S. ebenda, S. 8, Tz. 6.

### 3. Anonymisierte Offenlegung von verbindlichen Steuerauskünften als Präventivmaßnahme gegen eine Offenlegungspflicht für aggressive Steuerplanungsmodelle?

In dem OECD-Bericht zur Bekämpfung von aggressiver Steuerplanung durch Transparenz und Offenlegung aus dem Jahre 2011 wird angedeutet, dass verbindliche Auskünfte (*rulings*) auch dazu genutzt werden können, den Promotoren von aggressiven Steuerplanungsmodellen in einem frühen Planungsstadiums steuerliche Rechtssicherheit zu verschaffen[42], wodurch das Entstehen derartiger unerwünschter Steuergestaltungen administrativ sogar gefördert wird. Im Aktionspunkt 12 des OECD-Aktionsprogramms *BEPS* ist die Einführung einer Verpflichtung der Steuerpflichtigen zur Offenlegung ihrer aggressiven internationalen Steuerplanungsmodelle gegenüber der jeweiligen nationalen Finanzverwaltung vorgesehen.[43]

Einer diesbezüglichen gesetzlichen Offenlegungspflicht für aggressive Steuerplanungsmodelle[44] kann insoweit bis zu einem gewissen Grad präventiv entgegen gewirkt werden, als eine anonymisierte Veröffentlichung von sämtlichen verbindlichen Auskünften erfolgt, da diese in dem Falle der öffentlichen Einsichtnahme preisgegeben würden, so dass der Gesetzgeber in Zugzwang gerät, die Ausweitung von unerwünschten modellhaften Steuergestaltungen durch gesetzgeberische Änderungen vorzubeugen. Würden alle EU-Mitgliedstaaten die Inhalte der erteilten verbindlichen Steuerauskünfte in anonymisierter Form in einem öffentlich zugänglichen Zentralverzeichnis offenlegen, wäre der Druck der OECD zumindest auf die nationalen Gesetzgeber innerhalb der EU zur Einführung einer allgemeinen Offenlegungspflicht für aggressive Steuerplanungsmodelle erheblich genommen.

## III. Argumente für eine Offenlegung von verbindlichen Auskünften aus der nationalen Perspektive

### 1. Offenlegung von verbindlichen Auskünften zur Verifizierung der Rechtsanwendungsgleichheit im Steuervollzug

Aus Art. 3 Abs. 1 GG ergibt sich verfassungsrechtlich, dass die Bürger den Anspruch auf steuerliche Gleichbehandlung haben und die Finanzbehörden die Bürger steuerlich gleich behandeln müssen. Diese verfassungsrechtlichen Vorgaben werden in § 85 Satz 1 AO auch einfachgesetzlich bestätigt: *„Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben."* Art. 3 Abs. 1 GG schreibt somit auch die gleichmäßige Anwendung der Steuergesetze durch die Finanzbehörden vor (*Rechtsanwendungsgleichheit im Steuervollzug*)[45], d.h. die Finanzverwaltung hat im Verwaltungsverfahren auch das Gleichbehandlungsgebot zu beachten und ist der Rechtsanwendungsgleichheit verpflichtet.[46] Die Finanzverwaltung muss daher – soweit ihr dies personell möglich und dies ökonomisch vertretbar ist – eine *Rechtsanwendungsgleichheit* sicherstellen. Die Rechtsanwendungsgleichheit endet jedoch an der Grenze der zuständigen Gebietskörperschaften.[47] Da die verbindlichen Auskünfte in der Regel von den zuständigen Finanzbehörden zu erteilen sind und die Finanzbehörden in die Zuständigkeit der Bundesländer fallen, besteht ein Anspruch des Steuerbürgers auf Rechtsanwendungsgleichheit im Steuervollzug nur innerhalb der Grenzen eines Bundeslandes.

Die Rechtsanwendungsgleichheit im Steuervollzug ist zunächst nur als Gesetzesauftrag an die Finanzverwaltung zu verstehen. Allerdings *sollte* der Gesetzgeber den Steuerbürgern ein verhältnismäßiges Kontrollrecht in Form der anonymisierten Offenlegung des Inhalts der erteilten verbindlichen Auskünfte einräumen, um verifizieren zu können, ob die Rechtsanwendungsgleichheit auch *tatsächlich verwirklicht* wird. Die verbindliche Auskunft stellt sowohl bei einer positiven Auskunft als auch bei einer negativen Auskunft einen *begünstigenden* Verwaltungsakt dar, da sich der antragstellende Steuerpflichtige im Falle der Negativauskunft ebenfalls auf die Selbstbindung der Finanzverwaltung berufen kann[48] und er deshalb die Möglichkeit hat, den künftigen Sachverhalt in veränderter Form so zu gestalten, dass die unerwünschten Rechtsfolgen der Negativauskunft nicht eintreten. Dieser Informationswert sollte allen Steuerpflichtigen zugänglich sein, und zwar auch dann, wenn die erteilte Bindungswirkung seitens der Finanzverwaltung formalrechtlich nur dem antragstellenden Steuerpflichtigen zugutekommt und zunächst nur diesem eine steuerliche Dispositionssicherheit gewährt.

Erteilte verbindliche Auskünfte versetzen die anfragenden Steuerpflichtigen in eine steuerlich privile-

42 Vgl. *OECD*, Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure. Report on Disclosure Initiatives, 2011, S. 13, abrufbar unter http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf.

43 *OECD*, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, 2014 (deutsche Fassung v. BMF), S. 27; abrufbar unter http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/aktionsplan-zur-bekampfung-der-gewinnverkurzung-und-gewinnverlagerung_9789264209688-de; siehe ausführlich hierzu den Schlussbericht zu Aktionspunkt 12: OECD/G20 BEPS Aktion 12 2015 Final Report, S. 20 ff., abrufbar unter http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315371e.pdf?expires=1449576774&id=id&accname=guest&checksum=D738F0C0C2A028199885896D3F96824B.

44 In Dtl. wurde bereits im Entwurf eines JStG 2008 eine entsprechende Vorschrift vorgeschlagen (§ 138a AO-Entwurf: Anzeigepflichtige Steuergestaltungen), die angesichts der Kritik an der Vorschrift bislang gesetzgeberisch nicht umgesetzt worden ist. Vgl. BR-Drucks. 544/07 v. 11.9.2007, S. 64; *Kessler/Eicke*, BB 2007, 2370 ff.; *Flämig*, Stellungnahme zu dem Entwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen, 2007, abrufbar unter http://www.dws-institut.de/sites/default/files/AnzeigepflichtenFlaemig.pdf.

45 Vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 3 Rz. 110 m.w.N.

46 Vgl. zur Gewährleistung der Rechtsanwendungsgleichheit im Gesetzesvollzug weiterführend *Seer*, Verständigungen im Steuerverfahren, 1996, S. 225 ff., insb. S. 239 ff.

47 Vgl. *Hey* (FN 45) § 3 Rz. 151.

48 Vgl. BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651: *„Daraus, dass auch die sog. Negativauskunft die Zusicherung einer bestimmten künftigen steuerlichen Behandlung enthält und es sich damit um einen Verwaltungsakt handelt, ..."*

gierte Position, da die Auskünfte diese Steuerpflichtigen bei substantiellen ökonomischen Entscheidungen von Steuerrisiken und damit von ungeplanten Liquiditätsbelastungen befreien können. Der Umfang einer möglichen steuerlichen Privilegierung des Antragstellers gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die künftige Sachverhalte ohne eine entsprechende Selbstbindung der Finanzverwaltung gestalten, kann in dem *Gegenstandswert* der verbindlichen Auskunft gemessen werden, der der Erhebung der Gebühr für die Bearbeitung von Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zugrunde gelegt wird. Der Gegenstandswert ist in der Weise zu ermitteln, *„dass der Steuerbetrag, der bei Anwendung der vom Antragsteller vorgetragenen Rechtsauffassung entstehen würde, dem Steuerbetrag gegenüberzustellen ist, der entstehen würde, wenn die Finanzbehörde eine entgegen gesetzte Rechtsauffassung vertreten würde."*[49] Da sich die von der Finanzbehörde entgegen gesetzte Rechtsauffassung an Gesetz und Recht halten muss und der Antragsteller in der Regel eine Rechtsauffassung äußern wird, die sich im Rahmen des rechtlich Vertretbaren bewegt[50], gibt der Gegenstandswert, wenn er sich denn ermitteln lässt, den Steuerbetrag an, der durch die Ausübung des Interpretationsspielraums durch die Finanzverwaltung bei der Erteilung der verbindlichen Auskunft zur Disposition steht. Dieser Steuerbetrag repräsentiert eine künftig beim Antragsteller im Rahmen der Steuerfestsetzung zu erhebende oder nicht zu erhebende Steuerbelastung bei der Verwirklichung des geplanten Sachverhalts und soll in Einzelfällen in Milliardenhöhe liegen.[51] Die Rechtsanwendungsgleichheit im Steuervollzug gebietet hier, dass auch andere Steuerpflichtige bei gleichgelagerten Sachverhalten in vergleichbarer Weise von der Finanzverwaltung behandelt werden, was nur sichergestellt werden könnte, wenn die Inhalte der erteilten verbindlichen Auskünfte in anonymisierter Form wie Steuergesetze oder allgemeine Verwaltungsanweisungen auch frei zugänglich wären, was sie gegenwärtig nicht einmal innerhalb der Finanzverwaltung sind.

Bezogen auf das Auskunftsverfahren bedeutet dies, dass den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen wäre, zu erfahren, welche konkreten Rechtsfragen anderen Steuerpflichtigen in den verbindlichen Auskünften von der Finanzverwaltung beantwortet wurden, damit sie die gleiche steuerliche Behandlung bei gleichgelagerten Sachverhalten erlangen können. Der Informationswert einer verbindlichen Auskunft für die *Auskunft-Stakeholder* besteht dabei nicht in der Darstellung des noch zu verwirklichenden Sachverhalts und den vom antragstellenden Steuerpflichtigen gestellten konkreten Rechtsfragen, sondern darin, dass die Finanzverwaltung bestehende Anwendungs- oder Interpretationsunsicherheiten des Steuerrechts im Hinblick auf die gestellten Rechtsfragen beseitigt. Der Informationsnutzen einer veröffentlichten verbindlichen Auskunft liegt deshalb in der *Lösung von konkreten Rechtsfragen durch die Finanzverwaltung* für einen dadurch *begünstigten* Steuerpflichtigen. Die Bereitstellung dieser zusätzlichen steuerrechtlichen Informationen in anonymisierter Form dürfte die Bürokratiekosten sowohl auf der Seite der Finanzverwaltung als auf der Seite der Antragsteller in einem noch vertretbaren Umfang halten, so dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gewahrt bliebe.

## 2. Warum nur eine Veröffentlichung von Steuergerichtsurteilen und nicht auch von verbindlichen Auskünften?

Auch im *Steuerprozess* gilt wie bei anderen Gerichtsverfahren der Öffentlichkeitsgrundsatz des Gerichtsverfassungsgesetzes, d.h. die mündliche Verhandlung vor dem FG oder vor dem BFH einschließlich der Verkündung der Urteile und Beschlüsse sind öffentlich.[52] Soweit die Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung nicht ausgeschlossen wurde, wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass dann eine Veröffentlichung der Gerichtsentscheidung unter Nennung der Prozessbeteiligten keinen Verstoß gegen das Steuergeheimnis darstellen könne, da auch der Inhalt der mündlichen Verhandlung bereits bekannt sei.[53] Soweit die Entscheidung eines FG oder des BFH unter Ausschluss der Öffentlichkeit ergangen ist, werden die Urteile und Beschlüsse dennoch in der Regel in diversen Publikationsmedien veröffentlicht, allerdings dann in anonymisierter Form. Die Rechtsprechung geht von einer Rechtspflicht zur Publikation veröffentlichungswürdiger Gerichtsentscheidungen aus, was sich aus dem Rechtsstaatsgebot, dem Demokratiegebot sowie aus dem Grundsatz der Gewaltenteilung ergäbe.[54] Gerichtliche Entscheidungen legen Rechtsvorschriften aus und können zur Rechtsfortbildung beitragen. Ist die Öffentlichkeit ausgeschlossen worden, darf das veröffentlichte Urteil keine Rückschlüsse auf die Identität der Prozessbeteiligten zulassen. In Einzelfällen darf der Urteilssachverhalt deshalb trotz der Anonymisierung aus Gründen des Steuergeheimnisses nicht veröffentlicht werden.[55] Abgesehen von den letztgenannten Fällen erfolgt damit regelmäßig eine Veröffentlichung der Steuergerichtsurteile in anonymisierter Form. Die regelmäßige anonymisierte Urteilsveröffentlichung wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass es sich jeweils um Einzelfallentscheidungen handelt und die rechtskräftigen Urteile nur die Prozessbeteiligten und ggf. ihre Rechtsnachfolger binden.[56] Deshalb stellt sich hier die Frage, wel-

49 AEAO, Tz. 4.2.2 zu § 89 AO.

50 Der Antragsteller hat gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 StAuskV im Auskunftsantrag das Rechtsproblem mit eingehender Begründung des eigenen Rechtsstandpunktes darzulegen.

51 Vgl. z.B. *mik/dpa*, Steuertrick spart Volkswagen 1,5 Milliarden Euro, abrufbar unter http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/steuertrick-spart-vw-1-5-milliarden-bei-porsche-uebernahme-a-837887.html. *Rtr/dpa*, VW übernimmt Porsche mit rasantem Steuertrick, abrufbar unter http://www.handelsblatt.com/unternehmen/industrie/zusammenschluss-vw-uebernimmt-porsche-mit-rasantem-steuertrick/6835460.html.

52 § 52 Abs. 1 FGO i.V.m. § 169 Satz 1 Gerichtsverfassungsgesetz (GVG). *Jesse*, DB 2008, 1995.

53 Vgl. *Jesse*, DB 2008, 1998 und 2000 m.w.N.

54 Vgl. BVerwG v. 26.2.1997 – 6 C 3/96, NJW 1997, 2694 f.; *Jesse*, DB 2008, 2000.

55 Vgl. BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, DB 2007, 2750. S. hierzu ausf. auch *Haupt*, DStR 2014, 1025 ff.

56 Vgl. § 110 Abs. 1 Nr. 1 FGO.

che anderen Grundsätze für die Öffentlichkeit von verbindlichen Auskünften zum Tragen kommen könnten.

Bei der verbindlichen Auskunft handelt es sich zunächst ebenfalls um eine Einzelfallentscheidung, die nur für die Besteuerung des Antragstellers unter weiteren Nebenbedingungen eine Bindungswirkung entfaltet. Ein wichtiger Unterschied zur Veröffentlichung von Steuergerichtsurteilen könnte darin erblickt werden, dass die Rechtsfortbildung Aufgabe der Judikative (Rechtsprechung)[57] und nicht der Exekutive (Finanzverwaltung) ist[58], d.h. die Exekutive hat lediglich das Gesetz anzuwenden und ist an Gesetz und Recht gebunden. Die Finanzverwaltung ist damit ohne den verfassungsrechtlichen Auftrag ausgestattet, das Recht fortzuentwickeln. Da Steuerrecht Eingriffsrecht ist und Analogieschlüsse zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschlossen sind[59], kann die Finanzverwaltung verfassungsrechtlich zwar keinen Beitrag zur Rechtsfortbildung leisten. Dies schließt jedoch nicht aus, dass *Auskunft-Rezipienten* ein berechtigtes Interesse an der Kenntniserlangung von der in einer verbindlichen Auskunft geäußerten Rechtsauffassung der Finanzverwaltung haben, weil sich daraus z.B. ergeben kann, ob die Finanzverwaltung bei bestimmten Rechtsvorschriften der wortgetreuen oder möglicherweise einer teleologischen Auslegung folgt. Es ist schwer mit rechtsstaatlichen Prinzipien in Einklang zu bringen, dass unterschiedliche Finanzämter bei denselben Rechtsfragen unterschiedlichen Auslegungsmethoden folgen und es deshalb zu unterschiedlichen Rechtsanwendungen kommt.[60] Bei Steuergerichtsurteilen würde es durch die öffentliche Kenntnisnahme von dem Urteilsinhalt und durch die Möglichkeit der Revisionseinlegung letztendlich zu einer einheitlichen Rechtsauffassung kommen, spätestens durch einen Beschluss des Großen Senats des BFH. Die Veröffentlichung von Gerichtsurteilen leistet somit einen wesentlichen Beitrag zur Rechtsvereinheitlichung sowie zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Darüber hinaus leistet die Finanzverwaltung *faktisch* einen Beitrag zur Rechtsfortbildung. Sofern zu bestimmten Rechtsgebieten gehäuft Auskunftsanträge von Steuerpflichtigen gestellt werden, führt die Finanzverwaltung die beantworteten Rechtsfragen häufig in einem BMF-Schreiben zusammen, welches dann für alle Steuerpflichtigen eine Selbstbindung der Finanzverwaltung auslöst. Die Inhalte einiger BMF-Schreiben werden später vom Gesetzgeber in gesetzliche Regelungen gefasst, so dass die in einzelnen Auskunftsanträgen gefassten Rechtsauffassungen von Finanzbehörden über den Umweg von BMF-Schreiben später in Form von Referentenentwürfen ihren Weg in das Steuergesetz finden können. Insofern ist es zutreffend, dass die Finanzverwaltung – entgegen dem verfassungsrechtlichen Auftrag – *faktisch* an der Rechtsfortbildung mitwirkt. Diese Rechtsfortbildung kann für die Steuerpflichtigen auch mit der Erlangung von Rechtssicherheit einhergehen. Für Antragsteller eines Auskunftsantrags führt die Finanzverwaltung die Rechtssicherheit bereits durch die Erteilung einer verbindlichen Auskunft herbei, wohingegen für andere Steuerpflichtige die Rechtssicherheit frühestens mit der Veröffentlichung eines BMF-Schreiben oder durch eine nachfolgende steuergesetzliche Regelung eintritt. Deshalb erscheint es rechtsstaatlich geboten, allen Steuerpflichtigen – ähnlich wie bei Steuergerichtsurteilen – eine *relative* Rechtssicherheit bereits im Zeitpunkt der Erteilung einer verbindlichen Auskunft durch deren Offenlegung in anonymisierter Form zu verschaffen. Dies würde aber voraussetzen, dass die in den veröffentlichten verbindlichen Auskünften vertretenen Rechtsauffassungen der Finanzverwaltung auch in gleichgelagerten Sachverhalten eine *faktische* Bindungswirkung entfalten. Dies ist im Grundsatz z.B. in Spanien der Fall.[61]

### 3. Verhinderung eines administrativ-steuerlichen Standortwettbewerbs innerhalb Deutschlands

Wenn verbindliche Auskünfte überwiegend von der örtlich zuständigen Finanzbehörde erteilt werden, ist es in einer föderal aufgebauten Finanzverwaltung nicht auszuschließen, dass verbindliche Auskünfte durch die Finanzämter auch dazu genutzt werden *können*, für anfragende Unternehmen durch Nutzung der gesetzlichen Interpretationsspielräume bei der Auslegung von Rechtsvorschriften steuerliche Standortvorteile zu schaffen, um die Unternehmen als weitere Steuerzahler in der jeweiligen Region zu halten oder um neue Unternehmen anzuziehen. Solange die Inhalte von verbindlichen Auskünften nicht anonymisiert offengelegt werden müssen, kann dieser *mögliche* administrativ-steuerliche Standortwettbewerb betrieben werden.[62] Zwar ist eine regionale steuerliche Standortpolitik nicht grundsätzlich unzulässig wie z.B. das Hebesatzrecht der Gemeinden bei der Gewerbesteuer belegt. Auch könnten die Bundesländer z.B. über die durchschnittliche Bearbeitungsdauer im Auskunftsverfahren oder beim Entschließungsermessen[63] (*„ob"* eine verbindliche Auskunft erteilt wird) in wohl zulässiger Weise steuerliche Standortpolitik betreiben. Ein allgemein hinzunehmender Verstoß gegen die *Rechtsanwendungsgleichheit* im Rahmen des Auskunftsverfahrens, d.h. *„wie"* eine verbindliche Auskunft bei bestimmten Sachverhalten von den Finanzbehörden in

57 BVerfG v. 14.2.1973 – 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269, 287 f.; BFH v. 20.10.1983 – IV R 175/79, BStBl. II 1984, 221, 224.

58 BVerfG v. 14.3.1972 – 2 BvR 41/71, BVerfGE 33, 1, 12; BVerfG v. 14.8.1996 – 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146; BVerwG v. 21.3.1958 – VII C 6.57, BVerwGE 6, 282, 287.

59 Vgl. BVerfG v. 14.8.1996 – 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146; BVerwG v. 21.3.1958 – VII C 6.57, BVerwGE 6, 282, 287.

60 Allerdings ist auch bei der Ausführung von Bundesgesetzen eine ungleiche Rechtsanwendung innerhalb des Bundesgebietes auf Verwaltungsebene nicht völlig ausgeschlossen. Vgl. hierzu z.B. BFH v. 23.7.1985 – VIII R 197/84, BStBl. II 1986, 36.

61 Vgl. *Martínez*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, Doc N 28/05, S. 5.

62 Vgl. *Gabert*, Protokoll zum Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden v. 9.7.2010, S. 5: *„Hinsichtlich der verbindlichen Auskünfte führt Herr ... an, dass es hier ein Nord-Süd-Gefälle gebe."* Abrufbar unter www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de.

63 Zu dieser Begrifflichkeit vgl. z.B. FG Köln, Bescheid v. 4.3.2013 – 3 K 132/10, juris-Rechtsportal.

einem Bundesland im Vergleich zur Finanzamtspraxis in anderen Bundesländern zu beantworten ist (sog. Auswahlermessen), erscheint jedoch nur schwerlich mit rechtsstaatlichen Prinzipien vereinbar. Bedingt durch die verfassungsrechtlich starke Stellung der Länder ist bei der Ausführung von Bundesgesetzen eine ungleiche Rechtsanwendung innerhalb des Bundesgebietes auf Verwaltungsebene jedoch nicht völlig ausgeschlossen. Das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung muss an der Stelle ggf. hinter dem föderativen Prinzip zurücktreten.[64] Eine selektive steuerliche Privilegierung von Unternehmen in einzelnen Regionen ist infolge der örtlichen Zuständigkeitsregelung des § 89 Abs. 2 Satz 2 AO im deutschen Auskunftsverfahren aktuell eine reale Gefahr. Die Finanzverwaltung räumt in einem Leitfaden zur verbindlichen Auskunft selbst ein, dass aktuell ein *„Ausspielen der Länder"* gegeneinander im Auskunftsverfahren möglich ist[65], was bereits andeutet, dass unterschiedliche Auskunftspraktiken innerhalb der deutschen Steuerhoheit und damit möglicherweise auch steuerliche Privilegierungen einzelner Unternehmen nicht ausgeschlossen sind. Allerdings darf die einheitliche Geltung von Rechtsvorschriften im Bundesgebiet nicht dadurch illusorisch gemacht werden, dass ihre Ausführung von Bundesland zu Bundesland gewisse Verschiedenheiten aufweist.[66] Mit einer Veröffentlichung würden die möglichen administrativ-steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen durch die Erteilung von begünstigenden verbindlichen Auskünften jedenfalls transparent, so dass dieser mögliche Standortwettbewerb, der gegen die Rechtsanwendungsgleichheit innerhalb der Bundesrepublik Deutschland verstößt, in der Zukunft nicht mehr in gleicher Weise betrieben werden könnte, ohne dass es der breiten Öffentlichkeit verborgen bleibt.

Die unterschiedliche Auskunftspraxis durch Finanzbehörden in einzelnen Bundesländern kann auch zu einem *Verlust an Steueraufkommen* führen, wie ein Beispiel im Gutachten des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung belegt. Danach hatten ein norddeutsches und ein süddeutsches Finanzamt unterschiedliche verbindliche Auskünfte zur umsatzsteuerlichen Behandlung desselben Sachverhalts an die konkurrierenden Unternehmen erteilt, was im Ergebnis *„zu einer Verletzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zu Wettbewerbsverzerrungen und einem Steuerausfall von rund 47 Mio. Euro"* führte.[67] Die unterschiedliche Auskunftspraxis einzelner Finanzämter in den Bundesländern kann bis zu einem gewissen Grad auch gezielt durch Verlegung von Sitz oder Geschäftsleitung durch die Unternehmen genutzt werden. Darüber hinaus sind bestimmte geplante Sachverhalte (Dienstleistungen; Finanzierungsgestaltungen; Überlassung oder Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter) national mobil, so dass in einem Konzern oder in einem Stammhaus mit Zweigniederlassungen die Auskunftsersuchen „bundesweit" dort gestellt werden, wo die Interpretation der Gesetzeslage durch das jeweilige Finanzamt steuerlich am günstigsten ist (*„Finanzamt Shopping"*). Ob ein derartiger „Wettbewerb" unter den Finanzämtern zu Lasten des deutschen Steueraufkommens gesamtwirtschaftlich als sinnvoll bezeichnet werden kann, darf zumindest in Frage gestellt werden. Darüber hinaus kritisiert der Bundesrechnungshof, dass es dem Bundesministerium für Finanzen teilweise nicht gelingt, *„seiner Rechtsauffassung zur Auslegung der bundesgesetzlichen Steuervorschriften Geltung zu verschaffen, da (es) sich in den Abstimmungsgremien nicht immer durchsetzen kann."*[68] Um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in den Ländern zu sichern und Wettbewerbsverzerrungen entgegenzuwirken, hatte der Bundesrechnungshof bereits im Jahre 2002 einen stärkeren Einfluss des BMF auf die Erteilung von verbindlichen Auskünften für unerlässlich gehalten.[69] Die mit einer anonymisierten Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften zwangsläufig einhergehende Vereinheitlichung bei der Anwendung und Auslegung von steuerlichen Rechtsvorschriften durch die Finanzämter kann deshalb aus der Sicht der obersten Finanzbehörden der Länder als ein *„Verlust von Macht"* interpretiert werden, was von dieser Seite zu einem Opponieren gegen etwaige Offenlegungsvorstellungen führen könnte.

Darüber hinaus ist beim Auskunftsverfahren noch folgendes zu beachten: Die verbindliche Auskunft als Entscheidung einer Finanzbehörde zur steuerlichen Regelung eines Einzelfalles[70] unterscheidet sich von anderen veröffentlichten Verwaltungserlassen dadurch, dass die Erteilung durch einen *Antrag* eines Steuerpflichtigen veranlasst ist und deshalb *privatwirtschaftliche Interessen entstehungsursächlich* sind. Wenn eine verbindliche Auskunft von dem Finanzamt zu erteilen ist, welches für den später verwirklichten Sachverhalt örtlich zuständig ist, besteht die latente Gefahr, dass sich *einzelne Mitarbeiter* bei der Abfassung der verbindlichen Auskunft der wirtschaftlichen Macht z.B. eines regional dominanten Unternehmens ausgesetzt sehen und deshalb bestimmte Rechtsfragen unter Umständen nicht ausschließlich nach dem Grundsatz der Rechtsanwendungsgleichheit beantworten können. Mit einer generellen Veröffentlichung der verbindlichen Auskünfte können die Sachbearbeiter in dem zuständigen Finanzamt von dem faktischen Druck befreit werden, als *„Sachwalter landes- oder kommunalpolitischer Wirtschaftsinteressen"* handeln zu müssen. Die mangelnde Transparenz des Inhalts von erteilten verbindlichen Auskünften lässt

64 So der BFH v. 23.7.1985 – VIII R 197/84, BStBl. II 1986, 36; ähnlich bereits die Vorinstanz, FG Düsseldorf v. 15.11.1983, XIII 1678/82, EFG 1984, S. 329.

65 Vgl. Verfügung der OFD Frankfurt v. 12.12.2007, S 0224 A – 3 – St 23, Tz. 3.2, abrufbar unter https://media.haufe-group.com/media/attachmentlibraries/rp/Verbindliche_Auskunft_Leitfaden.pdf.

66 Vgl. BVerwG v. 18.9.1984 – 1 A 4/83, NJW 1983, 2775, m.w.N.

67 *Engels*, Modernisierung der Verwaltungsbeziehungen von Bund und Ländern. Gutachten des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, 2007, S. 49, mit Verweis auf BT-Drucks. 15/60 v. 18.1.2002, Nr. 76.

68 Ebenda, S. 48.

69 Vgl. BT-Drucks. 15/60 v. 18.11.2002, Nr. 76.

70 Verwaltungsakt i.S.d. § 118 Satz 1 AO.

das Entstehen eines steuerliches Geheimrechts zugunsten einzelner Steuerpflichtiger unter der Deckmantel der „Einzelfallentscheidung" zu.

### 4. Dämpfung der Aktivitäten zur Entwicklung von aufkommensrelevanten Steuergestaltungsmodellen

Steuergestaltungsmodelle werden dort entwickelt, wo durch nicht abgestimmte Steuerrechtsordnungen eine Minderbesteuerung entsteht. Diese Gestaltungsmodelle sind häufig mit gewissen Rechtsunsicherheiten verbunden. Die jeweiligen Promotoren versuchen die Rechtsunsicherheiten durch Einholung von verbindlichen Auskünften zu vermindern[71], bevor sie mit der Umsetzung der Planung und mit dem öffentlichen Angebot der Gestaltungsmodelle beginnen. Eine Erschwernis besteht allerdings darin, dass die Promotoren keine Auskunftsanträge für künftige Kapitalanleger stellen können, sondern der Antragsteller einer verbindlichen Auskunft sein *eigenes* steuerliches Interesse darlegen muss.[72] Darüber hinaus erteilen die Finanzämter in der Regel keine verbindlichen Auskünfte, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund steht.[73] Trotz dieser Einschränkungen ist davon auszugehen, dass die verbindliche Auskunft auch zur Absicherung von modellhaften Gestaltungen eingesetzt wird.[74]

Bei einer Veröffentlichung der verbindlichen Auskünfte wird eine Häufung von Auskunftsersuchen z.B. bei bestimmten Kapitalanlagemodellen für die Finanzverwaltung schnell erkennbar, so dass frühzeitig gesetzgeberische Gegensteuerungsmaßnahmen gegen fiskalisch unerwünschte Steuergestaltungsmodelle ergriffen werden könnten. Bei deren Veröffentlichung in einer Datenbank wird das BMF bei einer erkennbaren Häufung von steuerlichen Gestaltungsmodellen (z.B. *„Goldfinger-Steuergestaltungsmodell"*[75]) über die fiskalischen Gesamtauswirkungen dieser Modelle frühzeitig informiert und kann Gesetzesänderungen vorschlagen, wenn Nachahmungen dieser Steuergestaltungsmodelle zu erwarten sind. In Deutschland ist infolge der föderal aufgebauten Finanzverwaltung das Auskunftsverfahren aktuell nicht personell zentralisiert, so dass modellhafte Steuergestaltungen unter Umständen erst mit einer erheblichen Zeitverzögerung als solche erkannt werden. Die Finanzbehörden tauschen sich teilweise (nur) informell über Steuergestaltungen in Amtsbesprechungen oder auf landesinternen Fachtagungen aus.[76] Eine Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften kann damit auch im Interesse des Steuerfiskus liegen, wobei die internen Zugriffsrechte der Finanzverwaltung auf die Angaben in der Datenbank weiter sein könnten (z.B. auf den Gegenstandswert, auf branchenspezifische Angaben, auf finanzielle Angaben) als für den externen Zugriff der *Auskunft-Stakeholder*, denen bestimmte Angaben des Antragstellers aus Gründen des Steuergeheimnisses oder des Datenschutzes verborgen bleiben müssen.

### 5. Verringerung von Bürokratie- und Verwaltungskosten durch eine Veröffentlichung

#### *a) Einsparung von Bürokratie- und Steuerberatungskosten auf der Seite der Auskunft-Stakeholder sowie schnellere relative Rechtssicherheit*

Sofern alle von der deutschen Finanzverwaltung erteilten verbindlichen Auskünfte öffentlich einsehbar sind, haben die auskunftssuchenden Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu prüfen, ob zu den ungeklärten Rechtsfragen eines geplanten Sachverhalts bereits aussagekräftige Auskünfte vorliegen, die eine erneute Anfrage überflüssig machen können. Da für die Beantragung einer verbindlichen Auskunft häufig auch eine steuerliche Beratung eingeholt werden muss, könnten durch eine Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften auf der Seite der auskunftssuchenden Unternehmen steuerliche Beratungskosten eingespart werden. Wenn die veröffentlichten verbindlichen Auskünfte zu einer teilweisen Beantwortung von offenen Rechtsfragen beitragen, kann eine noch einzuholende Auskunft mit zielgenaueren Rechtsfragen ausgestaltet werden, d.h. die bislang noch nicht geklärt worden sind und deren Klärung für den geplanten Sachverhalt eine erhebliche steuerliche Bedeutung hat. Eine Datenbank mit den bislang erteilten verbindlichen Auskünften könnte somit transparent und kostengünstig steuerrelevante Informationen für die Entscheidungsträger z.B. bei Investitions-, Finanzierungs- oder Umstrukturierungsentscheidungen zur Verfügung stellen. In Einzelfällen können auskunftssuchende Unternehmen als *Auskunft-Stakeholder* die Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft und damit Bürokratiekosten einsparen.

Allerdings fallen bei einer Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften auf der Seite der Antragsteller geringfügige zusätzliche Bürokratiekosten durch erforderliche Anonymisierungen bei der Sachverhalts-

---

71 Vgl. *Budras/Ruhkamp*, Wie gelingt es, steuerfrei auszuwandern?, abrufbar unter http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/wie-wolfgang-porsche-steuerfrei-auswandern-will-12852571.html. Dort wird die Selbstresignation der Finanzverwaltung im Hinblick auf die Nutzung der verbindlichen Auskunft wie folgt kolportiert: *„Die Steuerverwaltung ist für die Anwendung des Rechts und nicht für die Legitimation von dessen für möglich gehaltener Umgehung zuständig."*

72 Vgl. AEAO, Tz. 3.4.3 zu § 89 AO.

73 AEAO, Tz. 3.5.4 zu § 89 AO.

74 Hiervon geht offensichtlich auch das Bundesministerium der Finanzen aus. S. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage zur ... verfassungsgemäßen Schließung von Steuersparmodellen. Dort wird die Einholung einer verbindlichen Auskunft von der Bundesregierung als *„Vorabprüfung von steuerlichen Gestaltungen"* bezeichnet. Vgl. BT-Drucks. 16/2928 v. 12.10.2006, S. 3.

75 Vgl. hierzu die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage ... zum sog. Goldfinger-Steuergestaltungsmodell, BT-Drucks. 17/13286 v. 24.4.2013. Vermutlich dürfte es zu diesem Gestaltungsmodell, welches dem Anschein nach auf einen Urteil des Sächsischen FG v. 5.5.2010 – 8 K 1853/09, juris-Rechtsportal, basiert, verbindliche Auskünfte gegeben haben. Nach der Antwort der Bundesregierung ist von mehr als 100 Anwendungsfällen auszugehen und von *„Steuermindereinnahmen im dreistelligen Millionen-Euro-Bereich"* (S. 4 f.).

76 Vgl. BT-Drucks. 16/2928 v. 12.10.2006, S. 4.

darstellung an, die aber im Ergebnis nicht ins Gewicht fallen dürften. Zwar könnte kritisch angemerkt werden, dass bei einer Veröffentlichung der verbindlichen Auskunft der Antragsteller möglicherweise Steuerberatungskosten im Zusammenhang mit der Erstellung des Auskunftsantrags sowie unter Umständen zusätzlich eine Gebühr für die Erteilung der verbindlichen Auskunft zu entrichten hatte und nunmehr auch die *Auskunft-Stakeholder* von dem Informationsnutzen der erteilten Auskunft kostenfrei profitieren. Allerdings kann derartigen Einwänden entgegen gehalten werden, dass der Antragsteller in anderen Sachverhalten selbst zum *Auskunft-Stakeholder* und damit zum Profiteur einer Veröffentlichung von steuerrelevanten Informationen wird, die für die Planungs- und Entscheidungssicherheit sowie für die Rechtsanwendungsgleichheit von Bedeutung sind.

Darüber hinaus können veröffentlichte verbindliche Auskünfte zu einer schnelleren Herbeiführung einer *relativen* steuerlichen Planungs- und Entscheidungssicherheit bei kurzfristig anstehenden bzw. nicht aufschiebbaren Transaktionen beitragen. Bei derartigen Transaktionen, die mit überschaubaren steuerlichen Risiken verbunden sind, könnte eine Datenbank mit den in der Vergangenheit erteilten Rechtsauskünften als zusätzliche Informationsquelle dienen, weil die Bearbeitung eines eigenständigen Auskunftsantrag hier möglicherweise zu viel Zeit in Anspruch nehmen würde. In der Regel kann sich die Bearbeitungsdauer eines Auskunftsantrags über mehrere Monate hinziehen und aktuell gibt es auch keine Regelung, mit der der auskunftssuchende Steuerpflichtige eine beschleunigte Bearbeitung in der Finanzbehörde erreichen könnte (z.B. durch Zahlung einer Zusatzgebühr für die beschleunigte Bearbeitung des Auskunftsantrags innerhalb von 14 Tagen[77]).

Die *Rechtswirkung*, die von veröffentlichten verbindlichen Auskünften in Deutschland ausgehen würde, dürfte mit der Situation in Österreich für die EAS-Anfragebeantwortungen[78] vergleichbar sein. Diese sind *keine verbindlichen Bescheide*, die die zuständigen österreichischen Finanzämter im Steuerveranlagungsverfahren binden oder als Weisung gegenüber einem anfragenden Finanzamt anzusehen sind.[79] Den EAS-Anfragebeantwortungen kommt für die Rechtsanwendung jedoch ein *Leitbildcharakter* zu. Von einer EAS-Auskunft abweichende rechtliche Beurteilungen bei der steuerlichen Veranlagung durch die zuständigen Finanzämter sind in der Praxis so gut wie nicht zu verzeichnen[80], so dass sich das EAS-Auskunftsverfahren in Österreich in der Praxis bewährt hat.[81]

*b) Einsparung von Verwaltungskosten auf der Seite der Finanzverwaltung*

*aa) Vermeidung von mehrfachen Auskunftsanträgen zu gleichgelagerten Sachverhalten*

Da aktuell keine Datenbank mit den bereits innerhalb der Bundesrepublik Deutschland erteilten verbindlichen Auskünften existiert, wird es häufig vorkommen, dass durch unterschiedliche Antragsteller zu gleichgelagerten Sachverhalten inhaltlich vergleichbare Auskunftsanträge gestellt werden und bei der Erteilung der verbindlichen Auskünfte durch unterschiedlich zuständige Finanzbehörden mehrfach derselbe Verwaltungsaufwand erbracht werden muss. Eine Verweisung auf die in anderen Auskünften bereits erteilten Antworten zu den entsprechenden Rechtsfragen sowie auf die dort niedergelegten Begründungen ist bei einer fehlenden Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften nicht möglich. *Doppel- oder Mehrfachbearbeitungen von Auskunftsanträgen* zu gleichgelagerten Sachverhalten würden auf der Seite der Finanzverwaltung durch die Möglichkeit der Zitierung von *veröffentlichten* verbindlichen Auskünften *erheblich vermindert*.[82] Auch in Gerichtsurteilen wird die Möglichkeit der Begründungsabkürzung durch Verweis auf andere Gerichtsurteile in erheblichem Umfang genutzt. Dabei könnte bei einer Zitierung von veröffentlichten verbindlichen Auskünften durch die Finanzverwaltung nur auf die Beantwortung von *konkreten Rechtsfragen* und auf *deren Begründung Bezug genommen* werden. Für den *Auskunft-Stakeholder* würde ein benutzter Querverweis in diesem Fall *ein Indiz* dafür sein, dass auf der Seite der Finanzverwaltung eine *gefestigte Rechtsauffassung* dokumentiert wird.

*bb) Verringerter Verwaltungsaufwand durch einen zu erwartenden Rückgang der Auskunftsanträge bei einer Veröffentlichung*

Durch die Veröffentlichung der verbindlichen Auskünfte dürfte es zu einer *Verminderung der Auskunftsanträge* kommen, da viele Steuerpflichtige oder deren steuerliche Berater in die Lage versetzt würden, durch Recherche in der Datenbank mit den veröffentlichten verbindlichen Auskünften ihre konkreten Rechtsfragen teilweise oder ganz selbst zu lösen. Sie könnten zu der Überzeugung gelangen, dass ein eigener Auskunftsantrag voraussichtlich keine Zusatzinformationen seitens der Finanzverwaltung liefern würde. Inwieweit es durch die Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften tatsächlich zu einer Abnahme von Auskunftsanträgen kommt, würde auch von der *künftigen Bindungswirkung einer veröffentlichten verbindlichen Auskunft beeinflusst* werden. Wenn die erteilte

77 Eine derartige Gebühr für eine beschleunigte Bearbeitung (*cost recovery fee, urgent applications*) wird z.B. in Südafrika erhoben. Public Notice 102 (Government Gazette No. 36119 of 8 February 2013).

78 EAS = Express-Antwort-Service zum Internationalen Steuerrecht.

79 Vgl. *Loukota*, SWI 1997, S. 96.

80 Vgl. *Loukota*, SWI 1997, S. 98.

81 So die Einschätzung von *Toifl*, in: Gassner/Lang/Lechner, Österreich – Der steuerrechtliche EU-Nachbar, 1996, S. 184.

82 Gl.A. *Hahn* (FN 12) S. 55.

verbindliche Auskunft wie bisher nur in dem jeweils entschiedenen Einzelfall für den Antragsteller eine Bindungswirkung entfaltet[83], wäre bei gleichgelagerten Sachverhalten *in den Fällen* eine erneute Stellung eines Auskunftsantrags trotz der Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften erforderlich, in denen *eine Bindungswirkung* für die Finanzverwaltung durch den Antragsteller *angestrebt* wird, um damit das steuerliche Planungs- oder Entscheidungsrisiko in dem geplanten Sachverhalt zu verringern. Ein *signifikanter Rückgang von Auskunftsanträgen bei gleichgelagerten Sachverhalten* wäre trotz der Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften somit nur dadurch zu erzielten, indem diese auch mit einer faktischen Bindungswirkung für die Finanzverwaltung in Bezug auf andere Steuerpflichtige (d.h. Beachtung des Gleichbehandlungsgrundsatzes) ausgestattet würden.

## 6. Offenlegung von verbindlichen Auskünften als Maßnahme zur Sicherung der Qualität in der Finanzverwaltung

### *a) Veröffentlichung als Maßnahme zur Gewährleistung der Konsistenz der erteilten verbindlichen Auskünfte*

Da aktuell *keine* Datenbank existiert, in der alle in Deutschland erteilten verbindlichen Auskünfte systematisch und vollständig verzeichnet bzw. veröffentlicht sind, kann es zu *Inkonsistenzen* bei der Bearbeitung und Beantwortung der Auskunftsersuchen kommen, da eine Abstimmung mit den vormals andernorts erteilten verbindlichen Auskünfte nicht möglich ist. *„Die Gefahr widersprüchlicher Auskünfte durch unterschiedliche Finanzämter liegt auf der Hand."*[84] Eine später erteilte verbindliche Auskunft kann der von einer anderen Finanzbehörde früher erteilten verbindlichen Auskunft zu einem gleichgelagerten Sachverhalt widersprechen. Der Antragsteller muss gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 StAuskV in seinem Auskunftsantrag erklären, dass er für den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt bei keiner anderen Finanzbehörde eine verbindliche Auskunft beantragt hat. *„Das soll abweichende Auskünfte für denselben Sachverhalt verhindern."*[85] Durch die Veröffentlichung der erteilten verbindlichen Auskünfte hat die Finanzverwaltung auch für interne Zwecke die Möglichkeit der Qualitätsverbesserung bei der Erbringung einer Dienstleistung für die anfragenden Steuerpflichtigen im Sinne einer Rechtsanwendungsgleichheit. Die Finanzverwaltung räumt selbst die Möglichkeit von Inkonsistenzen in einer OFD-Verfügung vom 12.12.2007 ein, indem dort (nur) bei Fällen von *grundsätzlicher Bedeutung* eine einheitliche Rechtsauslegung durch eine Weiterleitung von Informationen an das BMF erreicht werden soll.[86] Somit haben die obersten Finanzbehörden der Länder lediglich in Fällen von grundsätzlicher Bedeutung im Auskunftsverfahren ein Interesse an einer einheitlichen Rechtsanwendung und Rechtsauslegung, was dem Rechtsstaatsprinzip widerspricht.

Um eine hohe fachliche Qualität bei der Auskunftserteilung zu gewährleisten, könnte mit Beginn der Veröffentlichung eine personelle Zentralisierung und Spezialisierung z.B. in *überregionalen Kompetenzteams* in Erwägung gezogen werden, die dann jeweils für die Erteilung von verbindlichen Auskünften z.B. zum Umwandlungssteuerrecht, zum Umsatzsteuerrecht, zur Organschaftsbesteuerung, zu Inbound-Gestaltungen, zu Outbound-Gestaltungen, zur Funktionsverlagerung etc. *deutschlandweit* fachlich zuständig sind. Da sich die verbindliche Auskunft ohnehin im Wesentlichen auf die Beantwortung von Rechtsfragen konzentriert[87] und die Finanzverwaltung nicht verpflichtet ist, eigens für die zu erteilende Auskunft Ermittlungen durchzuführen[88], besteht keine zwingende Notwendigkeit, eine verbindliche Auskunft durch das Finanzamt erteilen zu lassen, welches bei der Verwirklichung des dem Auskunftsantrag zugrunde liegenden Sachverhalts für die Besteuerung örtlich zuständig sein würde. Das Bundeszentralamt für Steuern ist bereits in bestimmten Fällen (z.B. bei Steuerausländern) für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft zuständig[89], so dass es auch hier bereits aktuell bei der Auskunftserteilung an einer örtlichen Nähe zum Antragsteller mangelt. Durch personelle Zentralisierung und Spezialisierung der Auskunftserteilung kann eine höhere Professionalisierung erreicht werden. Die personelle Zentralisierung einer Auskunftserteilung dürfte durch Schaffung von Expertenwissen tendenziell auch die *Konsistenz* der erteilten verbindlichen Auskünfte erhöhen, sofern dieselben Personen bei der Auskunftsbearbeitung kontinuierlich für dieselben steuerrechtlichen Fachgebiete zuständig sind.

Gegen eine Veröffentlichungspflicht von verbindlichen Auskünften könnte aus der Sicht der Finanzverwaltung angeführt werden, dass die erforderliche hohe Gründlichkeit der Bearbeitung bei einer anstehenden Veröffentlichung und der erforderliche Abstimmungsprozess innerhalb der föderal aufgebauten deutschen Finanzverwaltung zu einer erheblichen Verlängerung des Bearbeitungsprozesses innerhalb der auskunftserteilenden Finanzverwaltung führen könnte. Dieser Argumentation kann jedoch durch die oben erwähnte Möglichkeit der personellen Zentralisierung und Spezialisierung in der Auskunftserteilung durch Kompetenzteams entgegen gewirkt werden. Darüber hinaus könnte bereits im Rahmen der Erstellung des Auskunftsantrags eine stärkere Standardisierung betrieben und eine Umstellung auf die elektronische Kommunikation erfolgen, was beides zu Einsparungen bei der Gesamtbearbeitungsdauer führen dürfte. Die Erfahrungen in anderen Ländern, die verbindliche Auskünfte erteilen (z.B. Australien), zeigen, dass sich trotz der Veröffentlichungspflicht sukzessive im Zeitablauf die Bearbeitungsdauern für die Erteilung von verbindlichen Auskünften verkürzen ließen. So werden beispielsweise in Australien mittlerweile 94 % der Auskunftsanträge innerhalb einer Sollbear-

83 Vgl. § 2 Abs. 1 StAuskV.
84 *Seer*, StbJb. 2012-2013, S. 566.
85 So *Wünsch*, in: Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl. 2009, Rz. 26 zu § 89 AO.
86 Vgl. Verfügung der OFD Frankfurt v. 12.12.2007, S 0224 A – St 23, Tz. 3.2.
87 Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 5 StAuskV.
88 AEAO, Tz. 3.5.1 AEAO.
89 Vgl. z.B. § 89 Abs. 2 Satz 3 AO.

beitungsdauer von 28 Tagen erledigt.[90] Eine Veröffentlichungspflicht muss damit nicht zwangsläufig mit einer Verlängerung der Bearbeitungsdauer „erkauft" werden.

*b) Überprüfbarkeit der Rechtsbegründungen durch fachkundige Auskunft-Rezipienten*

Weicht die Finanzbehörde von dem im Auskunftsantrag vom Antragsteller geäußerten Rechtsstandpunkt ganz oder teilweise ab, ist der Inhalt dieser Negativauskunft *nur eingeschränkt einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich*, nämlich nur in Bezug auf die sachliche Richtigkeit, d.h. ob die Finanzbehörde den Sachverhalt richtig erfasst hat und die rechtliche Einordnung in sich schlüssig und nicht evident rechtsfehlerhaft ist.[91] Insofern besteht bei erteilten verbindlichen Auskünften ein Bedürfnis, die eingeschränkte gerichtliche Überprüfbarkeit durch eine öffentliche Kontrolle zu ergänzen, was eine Veröffentlichung der Auskünfte voraussetzt. Wenn die von den Finanzbehörden erteilten verbindlichen Auskünfte veröffentlicht würden, dürfte davon auszugehen sein, dass die Finanzverwaltung eine besonders hohe Sorgfalt bei der Erstellung der Auskünfte aufwenden wird, da sie sich bei den geäußerten Rechtsauffassungen einer vielfachen fachkundigen Würdigung ausgesetzt sehen wird.[92] Die breite Fachöffentlichkeit wird damit zum quasi-institutionellen Überwachungsorgan der Tätigkeit der Finanzverwaltung.[93] Dies dürfte tendenziell zu einer Qualitätserhöhung bei der Fundierung der Ausführungen führen und eine höhere Fehlerfreiheit der verbindlichen Auskünfte mit sich bringen. Die Analyse von veröffentlichten verbindlichen Auskünften in der steuerwissenschaftlichen Literatur kann verschiedene Ansichten zur steuerrechtlichen Würdigung der geschilderten Sachverhalte und zu den Antworten auf die konkreten Rechtsfragen der Antragsteller zutage fördern, so dass der Finanzverwaltung für die zukünftige Erteilung von verbindlichen Auskünften zu ähnlichen oder gleichgelagerten Sachverhalten zusätzliche Informationen und Sichtweisen zugänglich werden, um weitere wichtige Aspekte im Rahmen der zukünftigen steuerrechtlichen Sachverhaltswürdigung berücksichtigen zu können.

Durch die Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften zu bestimmten Rechtsfragen wird diese Informationsquelle auch von Steuergerichten mit ausgewertet werden, um die eigene Rechtsposition mit der der Finanzverwaltung abzugleichen. Dies kommt einer besonders fachkompetenten und unabhängigen Qualitätskontrolle der behördlichen Auskunftserteilung gleich. Die FG dürften die veröffentlichten verbindlichen Auskünfte des Öfteren mit „gl.A." oder „a.A." in den Urteilsbegründungen erwähnen, wie dies beispielsweise in den USA erfolgt.[94] Auf der anderen Seite können die in den verbindlichen Auskünften begründet niedergelegten Antworten der Finanzverwaltung auf Rechtsfragen der Antragsteller indirekt auch einen Einfluss auf die Rechtsentwicklung in der steuerlichen Rechtsprechung ausüben, wenn die Begründungen überzeugend erscheinen. Die Gefahr der Perpetuierung von Fehlern durch intern „kopierte" Auskunftserteilungen kann bei einer Veröffentlichung der verbindlichen Auskünfte tendenziell vermindert werden.[95] Die Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften kann damit auch als ein Instrument der Kontrolle des Verwaltungshandelns durch die Öffentlichkeit angesehen werden.[96]

## 7. Verbesserungen für die Einhaltung der Gesetzes- und Verwaltungsvorschriften (Tax Compliance)

In Staaten, in denen das Selbstveranlagungsverfahren („*self assessment*") praktiziert wird (z.B. Kanada), der Steuerpflichtige seine Besteuerungsgrundlagen selbst ermittelt und die darauf zu entrichteten Steuer ebenfalls selbst berechnet[97], trägt die Veröffentlichung von erteilten verbindlichen Auskünfte wesentlich dazu bei, dass diese steuerlichen Mitwirkungspflichten gesetzeskonform erfüllt werden können, d.h. die Veröffentlichung leistet einen nennenswerten Beitrag zur *Tax Compliance*. Veröffentlichte Auskünfte hätten in Ländern, die das Veranlagungsverfahren praktizieren (z.B. Deutschland), damit nicht dieselbe Stellung und Bedeutung im Besteuerungsverfahren wie in Ländern mit einer Selbstveranlagung. Für die Zukunft ist nicht ausgeschlossen, dass auch in Deutschland bei den Ertragsteuern (Einkommensteuer; Körperschaftsteuer; Gewerbesteuer) ein Selbstveranlagungsverfahren eingeführt wird.[98]

Jedoch kann die Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften in Deutschland auch ohne Selbstveranlagung bei den Ertragsteuern dazu beitragen, dass die Steuerpflichtigen ihren steuerlichen Mitwirkungspflichten in bestimmten Fällen besser erfüllen können als ohne eine Veröffentlichung der erteilten verbindlichen Auskünfte, da sie in den veröffentlichten Auskünften auf steuerliche Konsequenzen bei unklaren Rechtslagen hingewiesen werden, auf die sie sonst nicht gestoßen wären. Dabei muss bei den *Auskunft-Rezipienten* nicht die Bedingung erfüllt sein, dass es

90 Vgl. *Commissioner of Taxation*, Annual Report 2013-14, Sydney 2013, S. 34, abrufbar unter https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/CR/downloads/n0995-10-2014_js32662_w.pdf.

91 Vgl. BFH v. 29.2.2012 – IX R 11/11, BStBl. II 2012, 651; dem folgend AEAO, Tz. 3.7 zu § 89 AO.

92 Vgl. *Ellis* (FN 12) S. 110.

93 Vgl. *Hahn* (FN 12) S. 43; *Inspector-General of Taxation*, Review of aspects of the Australian Taxation Office's administration of private binding rulings, 2010, S. 12; abrufbar unter http://www.igt.gov.au/content/reports/private_binding_rulings/admin_private_binding_rulings.pdf.

94 Vgl. *Givati*, Virginia Tax Review 2009, Vol. 29, S. 160 f.

95 Vgl. *Oran*, The University of Chicago Law Review 1972-1973, Vol. 40, S. 839.

96 Vgl. *Hahn* (FN 12) S. 45.

97 Vgl. *Hahn* (FN 12) S. 11.

98 S. hierzu z.B. Rheinland-pfälzische Modellüberlegungen zur schrittweisen Einführung der Selbstveranlagung bei der Einkommensteuer, 2014, 32 Seiten; abrufbar unter http://fm.rlp.de/fileadmin/fm/downloads/aktuelles/Modellbeschreibung_RP_Selbstveranlagung014.pdf. S. auch *Seer*, Thesen zur Selbstveranlagung; abrufbar unter https://www.bstbk.de/de/presse/pressemitteilungen/2014/20141204_pressemitteilung_019_bstbk/index.html.

sich bei ihnen um noch nicht verwirklichte Sachverhalte handeln muss, wie dies § 89 Abs. 2 AO für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft erfordert, um den Informationsnutzen aus einer veröffentlichten Auskunft zu erzielen. Auch für die Erledigung der steuerlichen Erklärungspflichten sind bislang unbeantwortete Rechtsfragen einer Klärung zuzuführen, wobei hier auf die Informationsquelle der veröffentlichten verbindlichen Auskünfte zurückgegriffen werden könnte. Es wird in der Regel zweckmäßig sein, wenn der Steuerpflichtige sich vor der Abgabe der Steuererklärung über die rechtlich zutreffende Würdigung von realisierten Sachverhalten informiert und nicht darauf hofft, dass der jeweilige Sachbearbeiter in dem zuständigen Finanzamt im Steuerfestsetzungsverfahren es schon zutreffend richten wird. Bei einer Abweichung des Finanzamts von der eigenen Rechtsauffassung bliebe dem Steuerpflichtigen dann jeweils nur das außergerichtliche oder gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren. Bei einer Berufung des Steuerpflichtigen auf veröffentlichte verbindliche Auskünfte dürfte es derartige Abweichungen nicht mehr so häufig geben, voraussetzt, die jeweiligen Sachverhalte beim Steuerpflichtigen und in der Auskunft sind gleichgelagert. Damit könnten veröffentlichte verbindliche Auskünfte auch dazu beitragen, dass es bei den Rechtsbehelfsverfahren zu zahlenmäßigen Abnahmen kommen wird.

## IV. Schlussbetrachtungen und Handlungsempfehlung

Die Erkenntnisse aus *Luxembourg Leaks* sowie aus den beihilfenrechtlichen Prüfverfahren der Kommission gegen einige EU-Mitgliedstaaten deuten an, dass verbindliche Auskünfte von den Steuerverwaltungen auch dazu eingesetzt werden können, durch Nutzung der gesetzlichen Interpretationsspielräume schädlichen Steuerwettbewerb zu Lasten des Steueraufkommens anderer EU-Mitgliedstaaten zu betreiben oder eine selektive steuerliche Privilegierung für bestimmte Unternehmen herbeizuführen. Hierdurch kann es in Einzelfällen zu Verstößen gegen das unionsrechtliche Verbot der Gewährung von staatlichen Beihilfen kommen. Die Europäische Kommission hat angekündigt, dass sie die *Rulingspraxis* in den Mitgliedstaaten unter beihilfenrechtlichen Gesichtspunkten künftig stärker durchleuchten und sich in den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch über Steuervorbescheide einbinden möchte. Der automatische Informationsaustausch ist in der gegenwärtigen Konzeption allerdings keine umfassende Maßnahme, die beihilfenrechtliche Relevanz bei den erteilten verbindlichen Steuerauskünften überprüfen zu können. Es werden dort zunächst nur Basisinformationen ausgetauscht, es findet eine Beschränkung auf Steuervorbescheide mit grenzüberschreitendem Bezug statt, und es werden nur die an juristische Personen erteilten Steuervorbescheide ausgetauscht. Mit einer allgemeinen Offenlegung des Inhalts von erteilten verbindlichen Auskünften würde Deutschland das Signal an die Kommission senden, dass eine beihilfenrechtlich relevante Steuerbegünstigung bestimmter Unternehmen zumindest nicht im Verborgenen betrieben werden kann.

Eine anonymisierte Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften wird einen signifikanten Beitrag zur Rechtsanwendungsgleichheit im Steuervollzug leisten, die bislang teilweise an den Toren des einzelnen Finanzamtes oder beim Auskunftsverfahren an den Grenzen eines einzelnen Bundeslandes zu enden scheint. Das hierdurch partiell eintretende Individualsteuerrecht erscheint für den Steuerbürger schwer mit rechtsstaatlichen Prinzipien wie z.B. Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Einklang zu bringen. Die Finanzverwaltung räumt selbst ein, dass es unter den Bundesländern beim Auskunftsverfahren einen verdeckten administrativ-steuerlichen Standortwettbewerb gibt, der sowohl fiskalische Interessen berührt als auch die Gewährleistung einer wünschenswerten Rechtsanwendungsgleichheit innerhalb der Grenzen der Bundesrepublik Deutschland in Zweifel ziehen lässt.

Eine Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften kann auch als Beitrag zur Qualitätssicherung bei der Auskunftserteilung angesehen werden. Werden die deutschlandweit erteilten verbindlichen Auskünfte z.B. in einer beim BMF geführten Datenbank in anonymisierter Form gespeichert, können Inkonsistenzen bei der Auskunftserteilung in der Zukunft weitgehend vermieden werden. Aktuell können identische Rechtsfragen bei gleichgelagerten Sachverhalten von norddeutschen Finanzämtern ganz anders beantwortet werden als von süddeutschen Finanzämtern. Eine deutschlandweite konsistente Beantwortung von Auskunftsanträgen ist infolge der föderal aufgebauten Finanzverwaltung in Deutschland aktuell nicht gegeben. Nur durch eine Offenlegung des Inhalts der erteilten verbindlichen Auskünfte wird die deutsche Finanzverwaltung in der gegenwärtigen Struktur in die Lage versetzt, künftig im Auskunftsverfahren mit einer Stimme zu sprechen und damit einen Beitrag zur Rechtsanwendungsgleichheit im Steuervollzug in Deutschland zu leisten. Mit der Veröffentlichung werden die Auskünfte der fachkundigen Würdigung ausgesetzt, z.B. durch die wissenschaftliche Literatur oder durch die steuerliche Rechtsprechung. Durch diese quasi-institutionelle Aufsicht würde die Auskunftserteilung künftig gleichen Qualitätsstandards gerecht werden müssen wie sie aktuell von der steuerlichen Rechtsprechung geliefert wird.

Auch Gründe der Verwaltungsökonomie scheinen eine anonymisierte Offenlegung von verbindlichen Auskünften nahezulegen. Doppel- oder Mehrfachauskünfte zu denselben Rechtsfragen bei gleichgelagerten Sachverhalten könnten zukünftig auf der Seite der Finanzverwaltung unterbleiben. Dass Doppel- oder Mehrfachauskünfte in der Praxis ein häufig vorkommendes Phänomen sind, zeigen die statistischen Erhebungen der australischen Steuerverwaltung bei der Erteilung von verbindlichen Auskünften sehr eindrucksvoll.[99] Darüber hinaus zeigen die Erfahrungen in mehreren Ländern, dass mit der Einführung einer Veröffentlichungspflicht sich die Anzahl der Auskunftsanträge von Jahr zu Jahr vermindert, da der Ka-

99 Vgl. *Inspector-General of Taxation*, 2010, S. 4 u. 20.

non der geklärten Rechtsfragen für die Steuerpflichtigen mit der öffentlichen Zugänglichkeit zunehmend größer wird. Schließlich kann die Finanzverwaltung eine Datenbank mit den veröffentlichten verbindlichen Auskünften auch dazu nutzen, die steuerlichen Fachgebiete zu identifizieren, bei denen sich die Rechtsfragen häufen. Diese Häufungen kann das BMF dazu nutzen, allgemein verbindliche Verwaltungserlasse (Richtlinien oder BMF-Schreiben) zu entwickeln, die für alle Steuerpflichtigen zu einer einheitlichen Rechtsanwendung führen. Eine Veröffentlichung der erteilten verbindlichen Auskünfte vermindert auch die Bürokratie- und Steuerberatungskosten auf der Seite der Steuerpflichtigen, indem in den Fällen keine Auskunftsanträge gestellt werden, bei denen die konkreten Rechtsfragen eines Steuerpflichtigen bereits durch eine erteilte Auskunft zu einem gleichgelagerten Sachverhalt für einen anderen Steuerpflichtigen geklärt wurden. Die veröffentlichten Auskünfte können von allen Steuerpflichtigen dazu genutzt werden, ihre steuerlichen Mitwirkungspflichten bei der Erstellung der Steuererklärungen rechtsgetreuer zu erfüllen, indem bei Zweifelsfragen auf die Datenbank mit den Auskünften zurückgegriffen wird, vorausgesetzt, dass dort die relevanten Rechtsfragen bereits durch die Finanzverwaltung geklärt und begründet wurden. Bei kurzfristig anstehenden Entscheidungen mit steuerlichen Risiken liefert das Auskunftsverfahren die benötigten Informationen in der Regel zu spät, da sich die Bearbeitung der Auskunftsanträge über mehrere Monate hinziehen kann, so dass die Antwort unter Umständen erst geliefert wird, nachdem der Steuerpflichtige bereits mit der Sachverhaltsverwirklichung begonnen hat.

Deshalb kommt der Verfasser resümierend zu der Handlungsempfehlung an den deutschen Steuergesetzgeber, eine anonymisierte Offenlegung der verbindlichen Auskünfte verfahrensrechtlich zu regeln[100] und die erteilten Auskünfte in einer beim BMF zu führenden Datenbank zugangs- und gebührenfrei einsehbar zu gestalten, wie dies mittlerweile in vielen EU- und OECD-Mitgliedstaaten (z.B. Belgien, Frankreich, Polen, Schweden, Spanien; Australien, Japan, Kanada, USA) sowie in einigen BRICS-Staaten (Brasilien, Indien, Südafrika) seit Jahren praktiziert wird.

100 S. hierzu ausf. *Grotherr*, BB 2015, 471 ff.

# Diskussion

## Instandhaltungsverpflichtungen im Rahmen von Pachtverträgen

### – Zugleich eine Replik auf *Tiedchen*, StuW 2015, 281 ff. –

Prof. Dr. STEPHAN MEYERING/MATTHIAS GRÖNE/MICHAEL RICHTER, alle Hagen*

### I. Einleitung

An dieser Stelle besprach *Tiedchen* zwei Entscheidungen des BFH vom 12.2.2015 mit den Aktenzeichen *IV R 63/11* und *IV R 29/12*. Im Großen und Ganzen teilen wir die dort geäußerten Auffassungen, insb. hinsichtlich der allgemeinen Ausführungen zur Aktivierung von Forderungen. Allerdings sind wir hinsichtlich der Gewichtung des schwebenden Zustands der Pachtverhältnisse anderer Ansicht. Außerdem übersieht *Tiedchen* mit der Bilanzierung und der Bewertung des verpachteten Wirtschaftsguts in der Bilanz des Verpächters unseres Erachtens einen wichtigen Aspekt. Wird dieser Aspekt berücksichtigt, kann folgendes Dilemma beseitigt werden, welches den beiden oben genannten BFH-Entscheidungen anhaftet: Die Ergebnisse der beiden Entscheidungen sind größtenteils auf Zustimmung gestoßen.[1] Dem schließen wir uns an. Allerdings kann die Argumentation, die zu den Ergebnissen geführt hat, nicht überzeugen.[2] Zutreffend bezeichnet auch *Weber-Grellet* die Argumentation als „ein wenig abenteuerlich“[3].

In den nachfolgenden Ausführungen werden wir uns zunächst dem unseres Erachtens übersehenen Aspekt der Bilanzierung des verpachteten Gegenstandes in der Bilanz des Verpächters zuwenden (Kapitel II.). Dann werden wir uns mit der Vermutung von *Tiedchen* beschäftigen, dass die Aktivierung einer Forderung angezeigt gewesen wäre (Kapitel III.). Den Abschluss bildet schließlich vor dem Fazit eine kurze Untersuchung einer BFH-Entscheidung vom 17.2.1998, da dieser Entscheidung nach Ansicht von *Tiedchen* und auch von *Weber-Grellet* in den beiden Entscheidungen aus dem Jahr 2015 durch den BFH zu wenig Beachtung geschenkt wurde (Kapitel IV.).[4]

### II. Bilanzierung des Pachtgegenstandes beim Verpächter

*Tiedchen* berücksichtigt in ihren Ausführungen nicht, dass der Verpächter den verpachteten Gegenstand in seiner Bilanz als (Anlage-)Vermögen ausweist. Dieser Aspekt wird auch nicht in den BFH-Entscheidungen oder in den anderen Besprechungen dieser Entscheidungen berücksichtigt (s. FN 1). Wird diesem Aspekt die unseres Erachtens notwendige Beachtung geschenkt, muss außerdem berücksichtigt werden, dass der Gegenstand nicht nur in der Steuerbilanz, sondern auch in der Handelsbilanz zu aktivieren ist, in der das Vorsichtsprinzip sehr bedeutsam ist.

*Tiedchen* vertritt die Auffassung, dass ein Instandhaltungsanspruch zu dem Zeitpunkt zu aktivieren ist, zu dem ein Instandhaltungsstau vorliegt; dann liegt ihrer Ansicht nach eine Realisierung vor.[5] Wird dieser Argumentation gefolgt, muss der Instandhaltungsstau konsequenterweise auch bei der Bewertung des verpachteten Gegenstandes in der Handelsbilanz des Verpächters berücksichtigt werden, denn noch gewichtiger als das Realisationsprinzip ist das Vorsichtsprinzip.

Bevor also die Realisation eines Anspruchs bejaht wird, muss zunächst die Bedeutung der Wertminderung des verpachteten Gegenstandes für dessen Bewertung geprüft werden. Solange nicht absehbar ist, dass der Pächter seiner Verpflichtung zur Instandhaltung nicht mehr nachkommen wird, dürften sich die Wertminderung des Vermögensgegenstands und die Höhe der Forderung entsprechen. In der Gewinn- und Verlustrechnung würden sich die Wirkungen somit aufheben.

Wird die Bewertung des verpachteten Gegenstands in der Bilanz des Verpächters berücksichtigt, ergibt sich hinsichtlich der Höhe des steuerlichen Gewinns das gleiche Ergebnis wie in den BFH-Entscheidungen (unterstellend, dass dieser in seinen Ausführungen keine außerplanmäßige Abschreibung vorsieht). Die Argumentation ist allerdings eine andere. Zudem wird nach *Tiedchen* eine Forderung aktiviert, was nach Ansicht des BFH nicht angezeigt ist.

### III. Aktivierung einer Forderung

Wie bereits erwähnt, äußert *Tiedchen* die Vermutung, dass die Aktivierung einer Forderung angezeigt gewesen wäre.[6] Befindet sich ein Pächter mit seiner Instandhaltungsverpflichtung in Verzug, ist das Aktivieren einer Forderung auf den ersten Blick tatsächlich

* *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). *M.Sc. Matthias Gröne* und *Dipl.-Kfm. Michael Richter* sind Wissenschaftliche Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl.

1 Vgl. *Hoffmann*, DStR 2015, 814; Roos, BB 2015, 1074 (allerdings nicht sehr deutlich); *Weber-Grellet*, FR 2015, 557-558. *Tiedchen* äußert hingegen die Vermutung, dass ein anderes Ergebnis angezeigt gewesen wäre (die Aktivierung einer Forderung; vgl. *Tiedchen*, StuW 2015, S. 285).

2 Auch *Tiedchen* spricht sich gegen die Argumentation aus; vgl. *Tiedchen*, StuW 2015, S. 285.

3 *Weber-Grellet*, FR 2015, 557-558.

4 Vgl. *Tiedchen*, StuW 2015, S. 285; *Weber-Grellet*, FR 2015, 558.

5 Vgl. *Tiedchen*, StuW 2015, S. 283-284.

6 Vgl. *Tiedchen*, StuW 2015, S. 285.

naheliegend. Daher überrascht es nicht, dass sich *Tiedchen* hinsichtlich des Verpächters für die Realisation eines Instandhaltungsanspruchs ausspricht (und somit für das Aktivieren einer Forderung).[7]

Wir sind hingegen der Ansicht, dass nur in Ausnahmefällen beim Verpächter ein bilanzierungspflichtiger Instandhaltungsanspruch vorliegt (und somit nur in Ausnahmefällen eine Forderung zu aktivieren ist). Dies liegt an einer anderen Gewichtung des Schwebezustandes des Dauerschuldverhältnisses Pachtvertrag unsererseits.

*Tiedchen* argumentiert, dass der Instandhaltungsanspruch des Verpächters Teil des schwebenden Dauerschuldverhältnisses Pachtvertrag ist. Daher sei der Instandhaltungsanspruch zu dem Zeitpunkt zu aktivieren, zu dem ein Instandhaltungsstau vorliegt. Als Anhaltspunkt für einen Instandhaltungsstau sieht sie das Passivieren einer Rückstellung beim Pächter an.

Dieser Betrachtungsweise, mag sie auch stark wirtschaftlich geprägt sein, können wir nicht folgen. In den unter den beiden Aktenzeichen erfassten drei Verpachtungen war die Instandhaltung durch den Pächter vorgesehen. Bei Aktenzeichen *IV R 63/11* sollte die Einhaltung dieser Verpflichtung sogar in Abständen von einigen Jahren geprüft und dabei festgestellte Mängel sollten vom Pächter beseitigt werden. Sollte die Instandhaltungsverpflichtung bei Beendigung des Pachtvertrages nicht erfüllt worden sein, oblag dem Pächter die Pflicht zur Zahlung eines Geldbetrags in Höhe des Instandhaltungsstaus.

Bei Aktenzeichen *IV R 63/11* wird besonders deutlich, dass der Verpächter erst bei Beendigung des Pachtvertrages einen Anspruch gegenüber dem Pächter hat. Bei dem anderen Aktenzeichen scheint der Sachverhalt ähnlich gelagert zu sein. Bis zum Ende der Vertragslaufzeit besteht seitens des Verpächters somit kein Anspruch gegenüber dem Pächter; der Pächter ist vielmehr nur gegenüber dem Pachtgegenstand verpflichtet.

Unseres Erachtens ist daher bei einem Instandhaltungsstau beim Verpächter grundsätzlich keine Forderung zu aktivieren.[8] Etwas anderes gilt nur, wenn abzusehen ist, dass der Pächter seiner Verpflichtung nicht nachkommen wird.

Kommt es bei dem verpachteten Gegenstand zu einem Instandhaltungsstau, ist in der Handelsbilanz die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung zu prüfen, welche eine voraussichtlich dauernde Wertminderung voraussetzt.[9] Aus den gleichen Gründen, die uns oben zu einer Ablehnung der Aktivierung einer Forderung geführt haben, halten wir eine außerplanmäßige Abschreibung für nicht angezeigt. Vielmehr sind wir der Meinung, dass keine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt, da der Pächter zur Instandhaltung verpflichtet ist. Etwas anderes gilt unseres Erachtens auch hier nur, wenn abzusehen ist, dass der Pächter seiner Verpflichtung voraussichtlich nicht nachkommen wird.

Sollte abzusehen sein, dass der Pächter seiner Verpflichtung voraussichtlich nicht nachkommen wird (was in den der drei BFH-Entscheidungen zugrunde liegenden Pachtverträgen allerdings nicht ersichtlich ist), liegt unseres Erachtens eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor. In der Folge müsste handelsrechtlich eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden. Dem stünde in der Steuerbilanz ein Wahlrecht gegenüber. In beiden Bilanzen wäre eine Forderung zu aktivieren. Bei dieser Aktivierung würde dann in der Handelsbilanz erneut das Vorsichtsprinzip seine Wirkung entfalten, denn die Werthaltigkeit der Forderung wäre zu beurteilen. Wenn seitens des Pächters nicht mit der Erfüllung der Verpflichtung gerechnet wird, dürfte regelmäßig zumindest eine teilweise Abschreibung der Forderung angezeigt sein (möglicherweise aber auch eine vollständige Abschreibung). Diese Forderungsberichtigung wäre in der Steuerbilanz als Wahlrecht ausgestaltet.

Wir kommen somit zum gleichen Ergebnis wie der BFH in den beiden in Rede stehenden Entscheidungen: Bei einem Instandhaltungsstau wird während der Laufzeit eines Pachtvertrages in der Bilanz des Verpächters in der Regel keine Forderung aktiviert, eine außerplanmäßige Abschreibung ist nicht angezeigt (es ist, wie bereits oben angeführt, nicht ersichtlich, dass der Pächter seiner Verpflichtung nicht nachkommen wird). Eine Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn ergibt sich nicht.

## IV. Verhältnis der beiden BFH-Urteile aus dem Jahr 2015 zu einer BFH-Entscheidung vom 17.2.1998

Der BFH hat sich in der Vergangenheit bereits mit Instandhaltungsansprüchen befasst, zuletzt in einer Entscheidung aus dem Jahr 1998. *Tiedchen* und *Weber-Grellet* adressieren diese Entscheidung im Rahmen ihrer Besprechung der Entscheidungen aus dem Jahr 2015.

*Tiedchen* spricht konkret von einer Diskrepanz zwischen den beiden Entscheidungen des IV. Senats aus dem Jahr 2015 und der Entscheidung des VIII. Senats aus dem Jahr 1998.[10] Diese Diskrepanz ist tatsächlich festzustellen.

Der VIII. Senat sprach sich im Jahr 1998 für die Aktivierung einer Forderung beim Verpächter aus, „wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist oder aus diesem Geschäft ein Verlust droht"[11]. Eine Störung liegt nach Ansicht des Senats vor, wenn der Pächter die erforderlichen Erhaltungs- und Erneuerungsmaßnahmen nicht durchgeführt hat.[12] Der Verpächter darf darüber hinaus eine planmäßige Abschreibung auf den verpachteten Gegenstand vornehmen.[13]

7 Vgl. *Tiedchen*, StuW 2015, S. 283.
8 So auch: von *Wallis*, HHR, § 5 Rz. 1245.
9 Davon unbenommen ist die Vornahme einer planmäßigen Abschreibung.
10 Vgl. *Tiedchen*, StuW 2015, S. 285.
11 BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, II.B.2.a), Rz. 17.
12 Vgl. BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, II.B.2.b), Rz. 19.
13 Vgl. BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, II.B.5, Rz. 36.

Der IV. Senat spricht sich gegen die Aktivierung einer Forderung aus; und zwar selbst dann, wenn sich der Pächter mit der Instandhaltung im Rückstand befindet.[14] Die Bewertung des verpachteten Gegenstandes findet in den beiden Entscheidungen aus dem Jahr 2015 keine Berücksichtigung.

Wir teilen die Einschätzung von *Tiedchen* und von *Weber-Grellet*, dass die stark abweichende Argumentation des IV. Senats der Begründung bedurft hätte.[15]

Vor dem Hintergrund unserer obigen Ausführungen halten wir die Argumentation des VIII. Senats gleichwohl für zutreffend. So lange das Gleichgewicht eines schwebenden Geschäfts durch einen Erfüllungsrückstand eines Vertragspartners nicht gestört ist und aus diesem Geschäft kein Verlust droht, ist keine Aktivierung des Instandhaltungsanspruchs angezeigt. In den beiden Entscheidungen aus dem Jahr 2015 gibt es für eine derartige Störung keine Anhaltspunkte. Ist das Gleichgewicht hingegen gestört, ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen und der Instandhaltungsanspruch zu aktivieren. Dabei muss unseres Erachtens dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip Rechnung getragen werden (s. Kapitel 4).

## V. Fazit

Wir teilen die Auffassung *Tiedchens* zu Aktenzeichen *IV R 29/12*, dass bei der Verpachtung zwischen den beiden Gesellschaften eine korrespondierende Bilanzierung und Bewertung angezeigt ist.

Hinsichtlich der beiden anderen Pachtverhältnisse sind wir hingegen der Ansicht, dass das Bilden einer Instandhaltungsrückstellung durch den Pächter beim Verpächter während der Laufzeit eines Pachtvertrages grundsätzlich keine Auswirkungen auf die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung hat. Unseres Erachtens ist bei einem Instandhaltungsstau in der Handels- und in der Steuerbilanz des Verpächters grundsätzlich keine außerplanmäßige Abschreibung notwendig und keine Aktivierung einer Forderung angezeigt.

Im Gegensatz zu *Tiedchen* kommen wir somit zum gleichen Ergebnis wie der IV. Senat des BFH, bedienen uns aber einer anderen Begründung. Diese andere Begründung deckt sich mit der Begründung, die der VIII. Senat in einem ähnlichen Fall 1998 ausgeführt hat, ergänzt die Begründung aber um das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip.

14 Vgl. BFH v. 12.2.2015 – IV R 29/12, Leitsatz; BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, Leitsatz.

15 Vgl. *Tiedchen*, StuW 2015, S. 285; *Weber-Grellet*, FR 2015, 558.

# Zur Realisierung einer Instandhaltungsforderung eines Verpächters

## – Zugleich Duplik auf *Meyering/Gröne/Richter*, StuW 2016, 89 ff. –

VRiFG Dr. SUSANNE TIEDCHEN, Cottbus*

### I. Keine Verknüpfung zwischen Aktivierung einer Instandhaltungsforderung und Bewertung des Pachtgegenstandes

*Meyering/Gröne/Richter* stellen zunächst eine Verknüpfung zwischen der Aktivierung einer Instandhaltungsforderung und der Bewertung des Pachtgegenstandes her. Sie halten die Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs – allenfalls – dann für gerechtfertigt, wenn in gleicher Höhe eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Pachtgegenstand vorgenommen wird.[1]

Dem ist zu widersprechen. Es ist nicht ersichtlich, woher eine solche Verknüpfung rühren soll. Die Bewertung des Pachtgegenstandes auf der einen und die Aktivierung einer Forderung auf der anderen Seite sind zwei voneinander getrennt zu betrachtende Bilanzierungssachverhalte.

In einer anderen Fallkonstellation hat der BFH dies bei in vergleichbarer Weise sachlich zusammenhängenden Bilanzierungsfragen ebenso gesehen: In der Entscheidung vom 19.11.2003[2] betreffend die Passivierung einer Rückstellung für eine Sanierungsverpflichtung hat der I. Senat ausgesprochen, dass es sich bei dem wertberichtigten Grundstück einerseits und der zu passivierenden Verbindlichkeit andererseits um unterschiedliche Wirtschaftsgüter handele, deren Ansatz und Bewertung nach dem Grundsatz der Einzelbewertung unabhängig voneinander und unter Beachtung des Vollständigkeitsprinzips zu beurteilen sei.

Sofern also eine zwingende Verknüpfung zweier Bilanzierungssachverhalte behauptet wird, ist dies zu begründen. Eine solche Begründung bleiben *Meyering/Gröne/Richter* indes schuldig.

### II. Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs

*Meyering/Gröne/Richter* halten die Aktivierung einer Instandhaltungsforderung deshalb für unrichtig, weil jedenfalls in dem Fall des BFH *IV R 63/11*[3] der Verpächter erst bei Beendigung des Pachtvertrages einen Anspruch gegenüber dem Pächter habe. Daran mag richtig sein, dass der Pächter erst bei Beendigung des Pachtvertrages tatsächlich zur Erfüllung des Anspruchs verpflichtet ist. Über die Realisierung des Anspruchs sagt eine solche Regelung, die allein dessen Fälligkeit betrifft, nichts aus. Im Schrifttum ist insoweit anerkannt, dass das Realisationsprinzip bei Dauerschuldverhältnissen die Aktivierung *pro rata temporis* und nicht erst zum Ende der Vertragslaufzeit gebietet.[4] Anderenfalls dürfte der Anspruch des Pächters auf den jährlichen Pachtzins nicht aktiviert werden, wenn die Vertragsparteien vereinbart haben, dass der Pachtzins erst nach fünf Jahren für die vorangegangenen fünf Jahre zu zahlen ist. Dass dies mit einer periodengerechten Bilanzierung nicht zu vereinbaren ist, dürfte offensichtlich sein. Der als Teil des Synallagmas anzusehende Instandhaltungsanspruch des Verpächters gehorcht den nämlichen Regeln.

### III. Außerplanmäßige Abschreibung auf den Pachtgegenstand

#### 1. Handelsbilanz

Eine außerplanmäßige Abschreibung setzt handelsrechtlich gem. § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB eine voraussichtlich dauernde Wertminderung voraus. Eine solche verneinen *Meyering/Gröne/Richter*, weil der Pächter zur Instandhaltung verpflichtet ist. Nur wenn abzusehen sei, dass der Pächter seiner Verpflichtung voraussichtlich nicht nachkommen wird, soll eine außerplanmäßige Abschreibung gerechtfertigt sein. Es erschließt sich allerdings nicht, warum die dauernde Wertminderung eines Vermögensgegenstandes von dem Verhalten des Pächters dieses Vermögensgegenstandes abhängig sein soll. Sofern dahinter der Gedanke steht, dass der Pachtgegenstand deshalb nicht dauerhaft im Wert gemindert ist, weil er instandgesetzt werden kann, ist die Überlegung von *Meyering/Gröne/Richter* in zweierlei Hinsicht unrichtig:

Es trifft zwar zu, dass im Zusammenhang mit schadstoffbelasteten Vermögensgegenständen teilweise[5] – aber keinesfalls einhellig[6] – die Ansicht vertreten wird, eine voraussichtlich dauernde Wertminderung liege nicht vor, wenn eine Sanierung geplant ist. Dies könnte man insoweit verallgemeinern, als eine voraussichtlich dauernde Wertminderung nicht anzunehmen ist, wenn ein im Wert geminderter Vermögensgegenstand instandgesetzt oder repariert werden kann.[7] Richtigerweise ist von einer voraussichtlich

* *Dr. Susanne Tiedchen* ist Vorsitzende Richterin am FG Berlin-Brandenburg und Lehrbeauftragte an der FU Berlin.

1 *Meyering/Gröne/Richter*, StuW 2016, 89 (in diesem Heft).

2 BFH v. 19.11.2003 – I R 77/01, BStBl. II 2010, 482 (485).

3 BFH v. 12.2.2015 – IV R 63/11, BFH/NV 2015, 832.

4 *Tiedchen*, StuW 2015, 281 (283) m.w.N.

5 Vgl. z.B. *Adler/Düring/Schmaltz*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 1, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rz. 479.

6 A.A. z.B. *Schubert* in Beck'scher Bilanz-Komm., 9. Aufl. 2014, § 249 HGB Rz. 100 Stichwort „Altlasten"; *Schulze-Osterloh* in Baumbach/Hueck, GmbHG, 18. Aufl. 2006, § 42 Rz. 402.

7 Zu dieser Parallelität *Siegel*, BB 1993, 326 (330 f.); *Siegel*, DB 1995, 537 (539); MünchKomm BilanzR/*Tiedchen*, 2013, § 253 HGB Rz. 126.

vorübergehenden Wertminderung jedoch nur auszugehen, wenn sie ohne aufwandswirksame Maßnahmen beseitigt werden kann.[8] Die spätere Instandsetzung, Reparatur oder Sanierung führt dann zu einer Wertaufholung nach § 253 Abs. 5 HGB.

Selbst wenn man aber der Auffassung sein sollte, dass eine Reparaturmöglichkeit die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung ausschlösse, so führt die Auffassung von *Meyering/Gröne/Richter* zu dem wenig überzeugenden Ergebnis, dass die voraussichtliche Dauer der Wertminderung des Pachtgegenstandes nicht nur von der Reparaturmöglichkeit selbst abhängt, sondern auch davon, wer die Reparatur vornimmt. Nach *Meyering/Gröne/Richter* liegt eine voraussichtlich dauernde Wertminderung nur dann vor, wenn abzusehen ist, dass der Pächter seiner Instandhaltungsverpflichtung nicht nachkommen wird.[9] Das bedeutet: Setzt der Pächter die Pachtsache in einem späteren Bilanzierungszeitraum instand, ist sie nicht voraussichtlich dauernd im Wert gemindert. Gibt der Pächter die Pachtsache vertragswidrig in nicht instandgesetztem Zustand zurück und nimmt der Verpächter daraufhin in einem späteren Bilanzierungszeitraum die Instandsetzung vor, so ist die Pachtsache voraussichtlich dauernd im Wert gemindert.

## 2. Steuerliche Gewinnermittlung

Für den Fall des Vorliegens einer voraussichtlich dauernden Wertminderung gehen *Meyering/Gröne/Richter* steuerlich von einem Abschreibungswahlrecht aus.[10] Ob § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Nr. 2 Satz 2 EStG nach Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz[11] tatsächlich ein Wahlrecht gewährt,[12] ist indes im Schrifttum heftig umstritten; ein Umstand, auf den die Autoren zumindest hätten hinweisen können.

8 *Schubert* (FN 6) § 249 HGB Rz. 100 Stichwort „Altlasten".
9 *Meyering/Gröne/Richter*, StuW 2016, 89 (90) (in diesem Heft).
10 *Meyering/Gröne/Richter*, StuW 2016, 89 (90) (in diesem Heft).
11 BGBl. I 2009, 1102.
12 A.A. *Hennrichs* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 9 Rz. 320 m.N. zum Streitstand.

# Aus der internationalen Diskussion

ausgewählt am MPI für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen, München

**Eric L. Talley: Corporate Inversions and the Unbundling of Regulatory Competition** (101 Virginia Law Review (2015) S. 1649 – 1751).

Die Vereinigten Staaten gehören zu den wenigen Jurisdiktionen, in denen die „Nationalität" eines Steuerpflichtigen noch eine gewichtige Rolle spielt. Das gilt für natürliche Personen, aber auch für alle nach dem Recht eines U.S.-Bundesstaats gegründeten Gesellschaften, die kraft Staatsangehörigkeit mit ihrem Welteinkommen in den Vereinigten Staaten steuerpflichtig sind. Der tatsächliche Ort der Geschäftsleitung tritt demgegenüber als Anknüpfungspunkt steuerlicher Pflichten in den Hintergrund. Vor diesem Hintergrund ist die Steuerpolitik der USA seit Jahren mit dem Phänomen der *Inversions* konfrontiert, bei dem U.S.-Gesellschaften durch Verschmelzung mit einer Auslandsgesellschaft das „Rechtskleid wechseln" und sich damit nicht nur einem fremden Gesellschaftsstatut unterwerfen, sondern zugleich gegenüber den U.S.-Finanzbehörden der weltweiten Körperschaftsteuerpflicht entziehen. Zwar bleibt das auf dem Territorium der Vereinigten Staaten erzielte Einkommen der *U.S. corporate income tax* unterworfen, aber nicht das Auslandseinkommen. Das schmerzt den U.S.-Fiskus vor allem deshalb, weil ihm damit auch der Zugriff auf in Steueroasen „geparkten" Unternehmensgewinne entzogen und den ausgewanderten Gesellschaften die Möglichkeit von *Base Erosion* zu Lasten der inländischen Bemessungsgrundlagen verschafft wird. Die Regierung Obama hat daher jüngst wieder *Anti-Inversion-Rules* in Kraft gesetzt, die jedoch die grundsätzliche Entscheidung des U.S.-Rechts für eine Kopplung des Gesellschaftsstatuts mit der unbeschränkten Steuerpflicht nicht in Frage stellen. Die Unternehmen müssen noch nicht einmal den Sitz ihrer Geschäftsleitung in den U.S.A. aufgeben, um den Status einer Auslandsgesellschaft zu gewinnen.

Vor diesem Hintergrund behandelt *Eric L. Talley*, der *Isidor and Seville Sulzbacher Professor of Law* an der *Columbia Law School*, die Frage, ob eine strenge Verbindung („bundling") von gesellschafts- und steuerrechtlicher Anknüpfung konzeptionell verteidigt werden kann. Als Vertreter einer theoriegeleiteten Privatrechtswissenschaft misst er der Qualität des U.S.-Gesellschaftsrechts, namentlich der Gesetzgebung und Gerichtsbarkeit in Delaware, einen hohen Wert bei, den er durch den steuermotivierten „Wegzug" von Gesellschaften als gefährdet ansieht. Gesellschafter und Management müssen wissen, dass sie nach der *Inversion* interne Rechtsstreite nach fremdem Recht austragen müssen und damit – aus U.S.-Sicht – Einbußen an verlässlicher und sachangemessener Rechtspflege erleiden. Andere haben schon lange ein „unbundling" von steuerlicher Ansässigkeit und gesellschaftsrechtlicher Anknüpfung gefordert. Doch fürchtet *Talley*, dass diese Sphärentrennung in beiden Feldern ein *race to the bottom* auslösen wird: die Unternehmen werden es darauf anlegen, sowohl im Gesellschafts- als auch im Steuerrecht in der besten aller Welten leben zu wollen – und namentlich die Steuersätze an die Nullgrenze treiben. Sein Vorschlag ist, die Qualität des Gesellschaftsrechts so auszugestalten, dass sie mögliche steuerliche Vorteile einer *Inversion* ausgleicht. Dann könne auch ein „gesunder" Wettbewerb zwischen den Jurisdiktionen stattfinden, in dem einige Länder ihre steuerlichen Vorzüge ausspielen werden, während andere Standorte eher mit ihrem Gesellschaftsrecht punkten wollen.

Das führt zu der Frage, weshalb es dem U.S.-Gesellschaftsrecht offenbar immer weniger gelingt, ein motivierendes Gegengewicht zu dem steuerlichen *pull* der Niedrigsteuerländer zu bilden. Die Antwort findet *Talley* in einer schleichenden *federalization* des amerikanischen Gesellschaftsrechts. Gewichtige Gesetzgebungsakte der letzten Jahre zum Kapitalmarktrecht – namentlich der *Sarbanes-Oxley-Act* von 2002 und der *Dodd-Frank-Act* von 2010 – hätten wichtige Themen der gesellschaftsrechtlichen Innenverfassung von Unternehmen usurpiert und damit dem einzelstaatlichen Gesellschaftsrecht stückweise seine Bedeutung entzogen. Aber der Clou ist: Dieses Kapitalmarktrecht findet nicht auf alle nach U.S.-Recht gegründeten, sondern auf alle an einer amerikanischen Börse gelisteten Unternehmen Anwendung – und somit auch auf die „invertierten" Auslandsgesellschaften. Kurz gesagt: Nach der *Inversion* kann eine nach dem Recht des Staates Delaware gegründete und in New York ansässige U.S.-Gesellschaft nicht nur ohne Schaden ihr Hauptquartier behalten – sie kann auch ihr *listing* an der NYSE weiterführen und unterliegt damit auch in Zukunft den strengen kapitalmarktrechtlichen und eben auch einigen wichtigen gesellschaftsrechtlichen Regelungen des U.S.-Bundesrechts. Dadurch wird für die Publikumsaktionäre ein wichtiger Minimalschutz installiert, der das zugleich einschlägige Aktienrecht des Aufnahmestaats (z.B. Irland) ergänzt.

Vor diesem Hintergrund führt *Talley* in seinem – sehr umfangreichen – Aufsatz einige spieltheoretische (auch mathematisch unterstützte) Gedankenexperimente durch, in deren Kern die Annahme steht, dass Unternehmen bereit sind, für eine „bessere" *corporate governance* einen steuerlichen „Preis" zu zahlen. Daraus erwachsen Lösungsvorschläge, die auf eine Neuordnung des Marktes – namentlich im Hinblick auf den Preismechanismus – hinauslaufen: ein Vorschlag *Talleys* liegt in einer „Bepreisung" des U.S.-Kapitalmarktrechts für fremde Marktteilnehmer, die über die bisherige Gebührenpraxis hinausreicht; ein anderer Vorschlag des Verfassers plädiert für ein *roll back* bundesrechtlicher Eingriffe in die *corporate governance*, um den Eigenwert des Gründungsrechts zu erhöhen.

Der Aufsatz bietet denjenigen, die sich aus steuerlicher Sicht mit Fragen des Systemwettbewerbs ökono-

misch und juristisch befassen, in der Kombination mit dem Wettbewerb um die beste *corporate governance* eine faszinierende Zusatzperspektive. Zweifel mag man allerdings an der Annahme des Verfassers äußern, dass Management und Aktionäre den „Wert" des nationalen Gesellschaftsrechts so hoch schätzen, dass sie für dessen Genuss gewaltige Steuerlasten in Kauf nehmen. Daher erstaunt auch, dass *Talley* die „europäische Lösung" nicht in den Blick nimmt: die Anknüpfung der unbeschränkten Steuerpflicht an den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft. Denn ob das Top-Management einer großen börsennotierten U.S.-Gesellschaft wirklich mit Mann und Maus nach Irland ziehen würde, um die Gesellschaft der unbeschränkten Steuerpflicht zu entziehen, wäre noch zu beweisen. Vielleicht haben sich die Vereinigten Staaten doch mit den *Inversions* ein hausgemachtes Problem bereitet, das im Rahmen einer internationalen Koordinierung der Steueranknüpfungen von alleine verschwinden würde.

*Wolfgang Schön*

**César Martínez Sánchez: Razones y sinrazones en torno al Impuesto sobre el Patrimonio** (Instituto de Estudios Fiscales, Documentos: Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (3. edición), „La Reforma del Sistema Tributario Español" (3. parte), DOC. n 11/2015, S. 33-44, abrufbar unter: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/20151.pdf [zuletzt abgerufen am 28.10.2015]).

In seinem Aufsatz „Razones y sinrazones en torno al Impuesto sobre el Patrimonio" setzt sich *César Martínez Sánchez*[1] mit den für die Abschaffung der Vermögensteuer in Spanien vorgebrachten Argumenten kritisch auseinander. Besondere Aufmerksamkeit wird dem im Jahr 2014 veröffentlichten Bericht der Expertenkommission für die Reform des spanischen Steuersystems (nachfolgend: Expertenkommission) geschenkt.

Zunächst gibt der Autor einen Überblick über die Geschichte der spanischen Vermögensteuer. Sie wurde 1977 eingeführt und im Laufe der Jahre mehrfach reformiert. Eine der wichtigsten Reformen hat 2001 stattgefunden, als Gesetzgebungs- und Verwaltungskompetenzen an die autonomen Regionen und Städte („Comunidades y Ciudades Autónomas") delegiert wurden. 2008 wurde diese Steuer abgeschafft und Ende 2011 als vorübergehende Maßnahme zur Bekämpfung der Wirtschaftskrise für die Kalenderjahre 2011 und 2012 wieder eingeführt. Seitdem werden immer wieder Gesetze erlassen, die die Geltung dieser Steuer verlängern.

Nach diesem Überblick setzt sich der Verfasser mit dem Argument der Expertenkommission auseinander, nach dem die Vermögensteuer einfach zu umgehen sei, was ihrem Umverteilungszweck zuwider liefe. Gegen dieses Argument bringt der Autor vor, dass es keine empirischen Beweise dafür gebe, dass die Vermögensteuer einfacher als sonstige Steuern zu umgehen sei. Vielmehr würde die Gesamtbetrachtung von Vermögen- und Einkommensteuer durch den Fiskus eine wechselbezügliche Kontrolle von Einkommen und Vermögen ermöglichen, was wiederum gegen die einfache Umgehung der Vermögensteuer spreche. Und selbst wenn die Vermögenssteuer einfach zu umgehen wäre, sei – so der Autor – die Lösung dafür nicht ihre Abschaffung, sondern eine Verbesserung sowohl ihres Regelwerks als auch des Gesetzesvollzugs.

Im Anschluss daran befasst sich *Martínez Sánchez* spezifisch mit der Aussage der Expertenkommission, wonach die Vermögensteuer ihren Umverteilungszweck nicht erfülle. Dagegen bringt der Autor vor, dass die Vermögensteuer wie auch andere direkte Steuern progressiv und somit als Umverteilungsinstrument gut geeignet sei. Ferner liefert der Autor Beweise für die Erhöhung der Ungleichheit der Einkommensverteilung in Spanien seit 2008. In Anbetracht dessen und des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgebots solle die Vermögensteuer als Umverteilungsmaßnahme beibehalten werden.

Als nächstes geht der Autor auf die Frage der Gleichheit ein. Er behauptet, dass zwei Personen mit gleich hohen Jahreseinkommen sich in unterschiedlichen Lagen befänden, wenn nur eine ein vorbestehendes Vermögen habe. Die Vermögensteuer sei das richtige Instrument, um die Gleichheit wiederherzustellen, die gerade durch die gleiche Besteuerung der Einkommen dieser Personen verloren gehe. Anschließend daran gibt *Martínez Sanchez* die Aussage der Expertenkommission wieder, wonach die Autonomie der Regionen, die Steuersätze zu bestimmen oder sogar auf die Erhebung der Vermögensteuer zu verzichten, wie z.B. Madrid es praktiziert, zu Ungleichheiten beitrage. Dagegen stellt der Autor die Vergleichbarkeit zweier Steuerzahler aus unterschiedlichen Regionen in Frage. Ferner argumentiert er, dass, falls aus einer wertenden Perspektive eine größere Vereinheitlichung der Vermögensteuer angestrebt werde, dies durch Gesetzesänderung einfach bewirkt werden könne.

Außerdem revidiert der Autor die Aussage der Expertenkommission, dass die Vermögenssteuer wenig einträglich sei. Zwar gesteht *Martínez Sanchez* ein, dass die Vermögensteuer durchschnittlich weniger als ein Prozent der Gesamtsteuererträge ausmacht. Nichtsdestotrotz solle in Anbetracht der aktuellen Wirtschaftslage in Spanien und des Umverteilungspotentials der Vermögenssteuer – die 0,17 % Reichsten tragen 11,8 % der Steuerlast – auf ihre Erhebung nicht verzichtet werden. Immerhin sei ein Ertrag i.H.v. einer Milliarde Euro jährlich nicht unerheblich.

Als letztes wendet sich der Verfasser gegen das Argument der Expertenkommission, dass die Vermögensteuer hauptsächlich Immobilien belaste und somit eine Wiederholung der Grundsteuer sei. Er behauptet, die Vermögensteuer beziehe sich hauptsächlich auf bewegliches Vermögen (dem Fiskus zufolge waren 2011 allein 16,91 % der erklärten Vermögen unbeweglich). Darüber hinaus unterscheide sich der Steuertatbestand der Vermögenssteuer (Besitz jeder Art von Vermögen, deren Wert einen gewissen Freibetrag übersteigt) von dem der Grundsteuer (Halten von Sachenrechten auf Immobilien).

1 *César Martínez Sánchez* ist Professor an der juristischen Fakultät der Universidad Autónoma de Madrid.

Nach einer Zusammenfassung der Argumente kommt *Martínez Sánchez* zu dem Schluss, die Vermögensteuer solle aus verfassungsrechtlichen und gleichheitsrechtlichen Gründen beibehalten werden.

*Marta Oliveros Castelon*

**René Matteotti, Fairness im Steuerrecht**, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Jahrgang 84 (2015/2016), S. 51–78.

*René Matteotti*[2] zieht in seinem Beitrag über „Fairness im Steuerrecht" die verschiedenen Facetten, die das Gebot der Fairness im Steuerrecht besitzen kann, zur Beurteilung aktueller steuerpolitischer Vorhaben in der Schweiz heran.

Im ersten Teil erläutert *Matteotti*, wie vielgestaltig das Gebot der Fairness im Steuerrecht ist: Das Gleichbehandlungsgebot und das Leistungsfähigkeitsprinzip verortet *Matteotti* normativ in Art. 127 der Schweizer Bundesverfassung[3]. Außerdem misst er der Wirtschaftsfreiheit eine hohe Bedeutung bei. Aus ihr sei der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität steuerlicher Maßnahmen abzuleiten. Als weitere Ausprägungen der Fairness nennt *Matteotti* den Grundsatz von Treu und Glauben und den Grundsatz der Rechtssicherheit.

Im zweiten Teil stellt *Matteotti* zwei im Rahmen der Botschaft des Bundesrats zur Unternehmenssteuerreform III geplante gesetzgeberische Maßnahmen auf den Prüfstand. Zum einen beschäftigt er sich mit dem schweizerischen Teilbesteuerungsverfahren, das funktional dem deutschen Teileinkünfteverfahren gleicht. In der Schweiz ist das Verfahren jedoch erst ab einer Beteiligungsquote von 10 % anwendbar. Nach *Matteotti* haben sich die Kantone aus Furcht vor Steuereinbußen dafür eingesetzt, auch bei der geplanten Neuregelung des Teilbesteuerungsverfahrens diese Mindestbeteiligungsquote beizubehalten. Damit werde an einer steuerlichen Bevorzugung größerer Aktionäre und damit typischerweise wohlhabenderer Steuerpflichtiger festgehalten. Dies sei eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung. *Matteotti* ruft in Erinnerung, dass auch das Bundesgericht diese Regelung als verfassungswidrig qualifiziert hatte – gegen die nunmehrige Initiative des Bundesrates gebe es aber keine verfassungsgerichtliche Handhabe. Für Bundesgesetze schließt Art. 190 BV die Möglichkeit einer verfassungsgerichtlichen Überprüfung aus, so dass ein verfassungswidriges Gesetz, einmal in Kraft getreten, selbst von der Judikative angewendet werden muss.

Zum anderen beschäftigt sich *Matteotti* mit den Plänen zur Einführung einer Patentbox. Erträge aus Patenten sollen privilegiert besteuert werden, aber nur, wenn sie durch von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten in der Schweiz geschaffen worden sind. Damit richtet sich der Gesetzesentwurf nach dem sog. modifizierten Nexus-Approach der OECD. *Matteotti* kritisiert, dass die privilegierte Besteuerung nur für Patente Anwendung finden soll. Eine reine Privilegierung von Patenten dürfte mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Rechtsgleichheit nicht vereinbar sein. Stattdessen schlägt *Matteotti* die Einführung einer „Innovationsbox" vor, innerhalb derer Erträge aus jeder Art von Forschung und Entwicklung privilegiert werden sollen. Darüber hinaus stellt sich *Matteotti* die Frage, ob die territoriale Beschränkung der Förderung den verfassungsrechtlichen Vorgaben der Wirtschaftsfreiheit genügt. Verfassungsrechtlich ist ein Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit nur damit zu rechtfertigen, dass zumutbare Selbsthilfemaßnahmen zur Sicherung der Existenz bestimmter Wettbewerbsteilnehmer nicht ausreichen oder dass die inländische Wirtschaft nicht auf andere Weise vor dem Ausland geschützt werden kann. *Matteotti* konstatiert eine Einschränkung der Wirtschaftsfreiheit, weil Konkurrenten mit Forschungs- und Entwicklungseinrichtungen im Ausland im Vergleich zu solchen mit inländischer Forschung und Entwicklung benachteiligt werden. Grundsätzlich äußert der Autor große Zweifel an der Existenz einer den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügenden Rechtfertigung. Er vermutet aber, dass unter der Ägide der OECD viele Länder Abwehrmaßnahmen gegen solche Länder ergreifen würden, die den modifizierten Nexus-Approach nicht umsetzen. Diese Maßnahmen könnten das Potential haben, die Schweiz als Wirtschaftsstandort zu schädigen – und in der Abwehr dieser Gefahr sieht *Matteotti* die einzig mögliche Rechtfertigung des Territorialitätskriteriums im Rahmen der Patentbox.

Im dritten Teil seines Beitrags beleuchtet *Matteotti* den Zusammenhang von Datenschutz und Vollzug von Steuergesetzen. Im vierten Teil mahnt *Matteotti* an, dass selbst bei Veränderungen in der Steuergesetzgebung Regelungen geschaffen werden müssen, die den von der Neuregelung nachteilig betroffenen Steuerpflichtigen einen möglichst schonenden Übergang in die neue Rechtslage ermöglichen. Auch dies gebiete die Fairness, gegründet auf das Rechtssicherheits- und das Verhältnismäßigkeitsprinzip.

*Yasmin Holm*

2 *René Matteotti* ist Inhaber des Lehrstuhls für Schweizerisches, Europäisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich.

3 Art. 127 BV – Grundsätze der Besteuerung: (1) Die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, ist in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. (2) Soweit es die Art der Steuer zulässt, sind dabei insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. (3) Die interkantonale Doppelbesteuerung ist untersagt. Der Bund trifft die erforderlichen Maßnahmen.

# Tagungsbericht

## Bericht über die Sächsische Steuertagung 2015 in Dresden

Prof. Dr. MICHAEL DOBLER, Dresden*

Zum Generalthema „Aktuelle Umbrüche in Besteuerung und Wirtschaftsprüfung“ fand am 23.10.2015 die 22. Sächsische Steuertagung an der Technischen Universität Dresden statt. Die Tagung fokussierte auf vier Themenkomplexe: (1) die Common Consolidated Corporate Tax Base, (2) die Reform der Abschlussprüfung, (3) die Reform der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie (4) das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz. Das Auditorium umfasste über 150 Fachvertreter aus Wissenschaft, Rechtsprechung, Finanzverwaltung sowie der Steuerberatungs-, Wirtschaftsprüfungs- und Anwaltspraxis.

Die Tagung eröffnete *Prof. Dr. Michael Dobler.* Er charakterisierte die Sächsische Steuertagung als Frucht langjährig gediehener Kooperation der Universitäten des Freistaats mit der Praxis und untereinander. Die Tagung wurde 1993 von *Prof. Dr. Dieter Dziadkowski* zunächst in Chemnitz ins Leben gerufen und 1995 erstmals in Zusammenarbeit zwischen den Sächsischen Universitäten organisiert.[1] Seit nunmehr 20 Jahren rotiert sie zwischen der TU Chemnitz, der Universität Leipzig sowie der TU Dresden und ist – nicht nur regional – als Forum des Austauschs zwischen Wissenschaft und Praxis in steuerlichen und verwandten Disziplinen etabliert.

Den fachlichen Auftakt besorgte *Dr. Matthias Petutschnig*[2], der zum Thema „Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) – Die Körperschaftsteuer für das 21. Jahrhundert?“ referierte. Die Idee einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage hat unter der EU-Präsidentschaft von *Jean-Claude Junker* neuerlich Fahrt aufgenommen. So plant die EU-Kommission, bis Ende 2016 einen neuen Vorschlag zur Wiederaufnahme des Regulierungsvorhabens zur schrittweisen Einführung einer CCCTB vorzulegen.[3] *Petutschnig* erläuterte pointiert das Konzept, die Wirkungsweise und die zentralen Problembereiche einer CCCTB. Avisiert ist eine formelhafte Aufteilung der Bemessungsgrundlage nach den Faktoren Umsatz, Lohnsumme, Arbeitnehmerzahl und Vermögen. Ergebniserzielung und -besteuerung fallen dabei auseinander. So kann es zu irrationalen Zusammenhängen zwischen dem von einem Gruppenmitglied originär erzielten und dem ihm zugewiesenen steuerbaren Ergebnis kommen. Insoweit drohen innerhalb der EU Konflikte mit dem Gesellschaftsrecht in Bezug auf Kapitalerhaltung und Sorgfaltsmaßstäbe ordentlicher Geschäftsführung. Heterogene Steuersätze, nationale Auslegungen unbestimmter Rechtsbegriffe und unterschiedliche Standards bei Betriebsprüfungen und Rechtsschutz zwischen den Staaten könnten in verstärkten Steuerwettbewerb und in die Verlegung von Mutterunternehmen in steuerlich vorteilhafte Staaten münden. Die von *Prof. Dr. Silke Hüsing* (TU Chemnitz) moderierte Diskussion verdeutlichte Verwerfungen zwischen dem CCCTB-Projekt und dem BEPS-Aktionsplan der OECD. Kritisch beleuchtet wurde die – im Zweifel höchstrichterlich zu klärende – Frage der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unter Anwendung der CCCTB. Insgesamt scheint die Idee einer CCCTB in der EU die Kritik am im nordamerikanischen Raum seit langem gelebten Konzept nicht adäquat zu berücksichtigen. Ihre politische Durchsetzbarkeit in der EU oder Teilen davon erscheint sehr fraglich. Das Zeitfenster für fundamentale Reformen auf EU-Ebene, das die Finanzkrise aufgestoßen hat und sich bereits wieder schließt, wurde hier nicht genutzt.

Das ist im Bereich der Abschlussprüfung erkennbar anders, wie *Prof. Dr. Martin Plendl*[4] im zweiten Vortrag über „EU-Regulierung der Abschlussprüfung – Folgen und Wirkungen“ verdeutlichte. Die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 stellt hier neue Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, die der Ausführung im Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) harren. *Plendl* arbeitete strukturiert die Mitgliedstaatenoptionen der Verordnung ab und prüfte deren mögliche Ausführung im nationalen Recht sowie wirtschaftliche Konsequenzen. Besonders brisant erscheinen zwei Aspekte, in denen die nationale Ausführung laut RefE eines AReG „die maximale Ausübung von Optionen ... unter dem Vorbehalt weiterer Prüfung innerhalb der Bundesregierung“[5] vorsieht. Das betrifft erstens die neue obligatorische externe Rotation von Abschlussprüfern. Hier kann die Höchstlaufzeit eines Prüfungsmandats durch erneute Ausschreibung 20 Jahre und ferner im Fall von Gemeinschaftsprüfungen 24 Jahre betragen. Zweitens erfährt die parallele Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer weitere Einschnitte. Während die EU-Verordnung klassische Rechts- und Personalberatung nahezu ausschließt, dürften in der nationalen Ausführung begrenzte Möglichkeiten zur parallelen Erbringung von Bewertungs- und Steuerberatungsleistungen erhalten bleiben. Mandantenbezogen ist der Umfang der Honorare aus Nichtprüfungsleistungen jedoch auf 70 % der

* *Prof. Dr. Michael Dobler, MBR*, ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftsprüfung und Steuerlehre, an der Technischen Universität Dresden.

1 Vgl. zur Tagung im Jahr 1995 *Robisch*, StuW 1995, 280 ff.

2 *Dr. Matthias Petutschnig* lehrt und forscht am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der Wirtschaftsuniversität Wien.

3 Vgl. Europäische Kommission, MEMO/15/5175 v. 17.6.2015.

4 *Prof. Dr. Martin Plendl, WP/StB*, ist CEO von Deloitte Deutschland und Honorarprofessor an der Ludwig-Maximilians-Universität München.

5 BMJV, RefE eines AReG, Bearbeitungsstand: 27.3.2015, FN zu Art. 1 Nr. 2a) und Nr. 4b).

durchschnittlichen Honorare für die Abschlussprüfung der letzten drei Jahre begrenzt. *Plendl* betonte, dass inhomogene nationale Ausführungen die Bestellung eines konzernweit einheitlichen Abschlussprüfers erschweren werden. Insgesamt stehe der hiesige Berufsstand vor dem „größten Umbruch seiner Geschichte". Als Diskussionsleiter untermauerte *Dobler* anhand empirischer Daten die gängige Praxis paralleler Steuerberatung und Abschlussprüfung in Deutschland. Die weitere Debatte förderte zweierlei zu Tage: Die Reform verfehlt ihr ursprüngliches Ziel, die Konzentration auf dem Abschlussprüfermarkt im Segment der kapitalmarktorientierten Unternehmen aufzubrechen. Vielmehr drohen unbeabsichtigte Ausstrahlungswirkungen auf andere Unternehmen.

Den dritten Vortrag widmete Ministerialrätin *Gerda Hofmann*[6] sachkundig dem Thema „Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer – Das neue Verschonungskonzept". Die aktuelle Erbschaftsteuerreform wurde vom BVerfG erzwungen, das die derzeitigen Verschonungsregeln nach §§ 13a, 13 b i.V.m. § 19 ErbStG als unvereinbar mit der Verfassung erklärte. Bis zum 30.6.2016 ist eine Neuregelung geboten. Basierend auf der Regulierungshistorie erläuterte *Hofmann* die Eckpfeiler des RegE vom 7.9.2015.[7] Demnach ist bei Großerwerben eine Wahlmöglichkeit zwischen einer Verschonungsbedarfsprüfung und einem besonderen Verschonungsabschlag unter Beachtung spezifischer Lohnsummenregelungen vorgesehen. Die angedachten Klassifizierungen nach Großerwerben und Familienunternehmen entpuppen sich als politisch brisant. Zurecht betonte *Hofmann*, dass auf Basis der bisherigen Vorlagen nun der Gesetzgeber gefragt sei, einen politischen Kompromiss zu erzielen, der den Vorgaben des BVerfG entspreche. Wie sich mittlerweile zeigt, prüft der Gesetzgeber tatsächlich alternative Wege. Unter der Moderation von *Prof. Dr. Gregor Roth* (TU Dresden) entwickelte sich eine kontroverse Diskussion. Kritisch diskutiert wurden auf Basis des RegE insbesondere Unklarheiten der (positiven) Abgrenzung von Betriebsvermögen sowie der avisierten Wesentlichkeitsgrenzen, die theoretisch kaum zu begründen sind. Weil die derzeitigen Regelungen als besonders günstig gelten, dürften mit der Erbschaftsteuerreform Vorzieheffekte in praxi einhergehen. Um Gestaltungsspielräume zu begrenzen, könnten sich konzeptionell eine breite Bemessungsgrundlage und ein geringer Steuersatz anbieten. *Hofmann*, die bereits die Erbschaftsteuerreform 2009 begleitet hatte, rundete die Diskussion – wohl nicht zuletzt aufgrund von Déjà-vus – schmunzelnd mit dem Motto ab: „Nach der Reform ist vor der Reform".

Schließlich referierte *Prof. Dr. Stefan Müller*[8] kritisch zum Thema „Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) – Das Paradigma der 1:1-Umsetzung". Profund führte er durch die handelsrechtlichen Neuerungen in Folge des am 23.7.2015 in Kraft getretenen Gesetzes[9], das die Richtlinie 2013/34/EU in nationales Recht umsetzt. Als bedeutendste Änderung gilt die Neudefinition von Umsatzerlösen. Diese umfassen nun sämtliche „Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen"[10]. Der Wegfall bisheriger Einschränkungen impliziert eine Ausweitung des Umfangs der Umsatzerlöse. Dem wird weiter Vorschub geleistet durch das Verbot, außerordentliche Ertragsposten auszuweisen, sowie die unscharfe Abgrenzung zu sonstigen betrieblichen Erträgen. Diese Abgrenzung könnte in Annährung an den umsatzsteuerlichen Umsatzbegriff anhand des Leistungsaustauschs operationalisierbar sein. Eine begrenzt kompensatorische Wirkung ergibt sich durch den über die Umsatzsteuer hinaus erweiterten Abzug sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern, wie der Energiesteuer bei Gasversorgern. Die Neudefinition birgt Implikationen für die Bilanzanalyse und unklare Rückwirkungen auf Nicht-Kapitalgesellschaften. *Müller* resümierte seinen Vortrag mit dem Hinweis, dass trotz der annähernden 1:1-Umsetzung der EU-Richtlinie durch das BilRUG Verwerfungen zwischen dem deutschen Handelsrecht und den EU-Richtlinien bestehen bleiben. Dem stimmte *Prof. Dr. Michael Hinz* (TU Chemnitz) als Diskussionsleiter gerade mit Blick auf die Generalnorm zu. Im Zentrum der weiteren Debatte stand der Zahlungsbericht, der von bestimmten Unternehmen des Rohstoffsektors gefordert ist. Reflektiert wurden Parallelen zur Diskussion des Country-by-country-reporting auf Ebene der OECD und des IASB sowie die Erfahrungen mit der Segmentberichterstattung. Überhöhte Erwartungen an den Zahlungsbericht scheinen sich schon anreizbedingt zu verbieten, zumal der Bericht nicht der Abschlussprüfung unterliegt. Gleichwohl bestehen auf EU-Ebene bereits Überlegungen, die auf eine Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs der handelsrechtlichen Pflicht hinauslaufen könnten, Zahlungsberichte offenzulegen.

Zusammenkschauend lobten die Teilnehmer die breite Themenauswahl und die regen Diskussionen auf der Tagung. Diese bot einmal mehr auch ausreichend Raum zum persönlichen Austausch. Die Sächsische Steuertagung wird im Jahr 2016 turnusgemäß an der Universität Leipzig stattfinden.

6 *Gerda Hofmann* ist Ministerialrätin im BMF; ihr Aufgabengebiet umfasst u.a. die Erbschaft- und Schenkungsteuer.

7 Vgl. BT-Drucks. 18/5923 v. 7.9.2015.

8 *Prof. Dr. Stefan Müller* ist Inhaber der Professur für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre am Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Helmut-Schmidt-Universität Hamburg.

9 Vgl. BGBl. I 2015, 1245.

10 § 277 Abs. 1 HGB.