

1 | 2022

99. Jahrgang  
15. Februar 2022  
S. 1-104  
PVSt 6492

# StuW

## Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten  
Steuerwissenschaften

### Geschäftsführende Herausgeber:

Prof. Dr. Johanna Hey, Köln · Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim

**Mitherausgeber:** Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Graz · Prof. Dr. Joachim Englisch, Münster ·  
Prof. Dr. Dr. h. c. Clemens Fuest, München · Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Köln · Prof. Dr. Hanno  
Kube, Heidelberg · Prof. Dr. Ralf Maiterth, Berlin · Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön, München ·  
Prof. Dr. Roman Seer, Bochum

**Redaktion:** Dr. Gary Rüsck

[steuer-und-wirtschaft.de](http://steuer-und-wirtschaft.de)

Zwei, die zusammengehören:  
**ZEITSCHRIFT**



Profitieren Sie von Ihrer  
**ONLINE-DATENBANK**

<b>Editorial</b> >	<b>Johanna Hey / Christoph Spengel</b> – Editorial .....	1
<b>Debatte</b> >	<b>Hanno Kube</b> – Typus, Widmung, Grenzen der Ergänzungsabgabe .....	3
	<b>Henning Tappe</b> – ... und er ist doch verfassungsmäßig .....	6
	<b>Michael Voigtländer</b> – Buchwertfortführung statt Veräußerungs- gewinnbesteuerung .....	10
	<b>Johanna Hey</b> – Buchwertfortführung und Individualsteuerprinzip .....	11
<b>Abhandlungen</b> >	<b>David J. Rapp / Christian V. Bongers / Daniel M. Vinzent</b> – Öster- reich als Vorbild? Ein Plädoyer für die Stärkung der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in Deutschland .....	14
	<b>Ulrich Niehus</b> – Notwendigkeit und Fortführung von Ergänzungs- bilanzen bei Einbringungen nach § 24 UmwStG .....	22
	<b>Matthias Gröne</b> – Rücklage für Ersatzbeschaffung – Begründung und Entwicklungstendenzen einer gewohnheitsrechtlichen Institution .....	39
	<b>Florian Lenhart</b> – Das Ziel der Wahrung der deutschen Besteue- rungsbefugnis als Rechtfertigungsgrund .....	50
	<b>Jens Schönfeld / Elias Erdem</b> – Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n.F. und EU-Recht .....	70
<b>Aus der internationalen</b> >	<b>Daniel Deranco</b> – „The Economic Arguments for and against a Wealth Tax“ .....	100
<b>Diskussion</b>	<b>Sarah Lauer</b> – „La Participation de Personnes Privées aux Activités Régaliennes: Le Cas du Recouvrement de L'impôt“ .....	101

**ottoschmidt**



8620952201

## Editorial

---

Es reiht sich im Steuerrecht ein hundertjähriges Jubiläum an das nächste. Zu würdigen war die Errichtung des Reichsfinanzhofs im Jahr 1918 (s. 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018), das Inkrafttreten der Umsatzsteuer ebenfalls 1918 (s. UmsatzsteuerForum/BMF, 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918-2018 – Festschrift, 2018), gefolgt von der Reichsabgabenordnung im Jahr 1919 (s. die Festbeiträge in StuW 2/2020 und den Monatsbericht des BMF, November 2019), und auch die heutige Einkommen- und Körperschaftsteuer hat mit dem EStG 1920 und dem KStG 1920 vor rund 100 Jahren Gestalt angenommen. Im Jahr 2022 ist *Steuer und Wirtschaft* an der Reihe. 1922 erstmals erschienen, begleitet die Zeitschrift das deutsche Steuerrecht seit seinen Anfängen in der Weimarer Republik. Wo steht das Steuerrecht, wo steht die Zeitschrift 100 Jahre später?

Bis heute prägen der Dualismus von Reinvermögenszugangs- und Quellentheorie, von Transparenz- und Trennungsprinzip, das Einkunftsartenrecht und die der Gewerbesteuer zu verdankende Sonderrolle der gewerblichen Einkünfte den Steuerrechtsalltag. Es ist nicht gelungen, diese Bruchlinien zu überwinden, auch wenn sie sich im Laufe der Zeit immer wieder verschoben haben und damit bis heute die Rechtsanwendung, namentlich den Bundesfinanzhof, vor permanent neue Herausforderungen stellen. Von Anfang an war *Steuer und Wirtschaft* Ort enger Begleitung der höchstrichterlichen Rechtsprechung und ist es – wie der Beitrag von *Ulrich Niehus* zu Ergänzungsbilanzen in diesem Heft belegt – bis heute. Das Steuerrecht der Personengesellschaft hat sich in der Rechtsprechung immer stärker verästelt, ohne dass jemals ein Befreiungsschlag gelungen wäre. Auch die Verwaltungspraxis weist, wie die von *Matthias Gröne* beleuchtete Rücklage für Ersatzbeschaffung zeigt, in Teilen erstaunliche Persistenz auf. Es gibt also einiges an Kontinuität in Grundstrukturen. Zwar gilt das Steuerrecht als Paradebeispiel der Kurzlebigkeit, doch oszilliert es in weiten Teilen lediglich um die überkommenen Bruchlinien. Diese Hartleibigkeit kann wie im Fall der Gewerbesteuer überaus quälend sein.

Gleichzeitig befindet sich das Steuerrecht 100 Jahre nach dem ersten Erscheinen von *Steuer und Wirtschaft* in einem gewaltigen Umbruch. Globalisierung und Digitalisierung der Wirtschaft ebenso wie des Steuervollzugs prägen die Steuerpolitik und fordern zu wissenschaftlicher Reflektion heraus. Dabei könnte das Jahr 2022 in Sachen Internationalisierung und Europäisierung ein Schicksalsjahr werden, weil sich der EU-Steuergesetzgeber nach dem Recht der indirekten Steuer nunmehr auch das Unternehmensteuerrecht zu eigen macht. Mit dem am 22.12.2021 (nur zwei Tage nach Veröffentlichung der OECD-Modellgesetzgebung) vorgelegten EU-Richtlinienvorschlag einer globalen Mindeststeuer (COM(2021) 823 final) frisst sich der 2012 auf OECD/G-20-Ebene begonnene BEPS-Prozess scheinbar unauffhaltsam weiter, soll zu bindendem Europarecht werden und macht auch nicht länger halt vor rein nationalen Sachverhalten. Die Mindeststeuer soll zur Vermeidung von Konflikten mit den Grundfreiheiten auch innerstaatlich gelten. Zwar ist von dem Richtlinien-Entwurf nur die Randgruppe der Unternehmen mit jährlichem Umsatz von mindestens 750 Mio. Euro betroffen. Doch sollte dies nicht über mögliche Weiterungen für das gesamte Unternehmensteuerrecht hinwegtäuschen. Man denke nur an das zukünftige Nebeneinander von IFRS und HGB-Maßgeblichkeit (aus österreichischer Perspektive s. *Rapp/Bongers/Vinzent* in diesem Heft). Zudem entsteht hier mit dem Sonderrecht für Großunternehmen eine neue Bruchlinie, welche die Komplexität der internationalen Unternehmensbesteuerung unnötig erhöht.

Beunruhigend ist die Geschwindigkeit, mit der der europäische Gesetzgeber Fakten schafft. Die 72-seitige, an Komplexität gerade bezüglich der Berechnung der Mindeststeuerquote nicht zu überbietende Richtlinie soll im ersten Halbjahr 2022 angenommen und ab dem 1.1.2023 von den Mitgliedstaaten zur Anwendung gebracht werden. Die Assoziation von *Goethes* „Zauberlehrling“ drängt sich auch deshalb auf, weil dies alles wie von Zauberhand, ohne Zutun des nationalen Gesetzgebers geschieht, der erst spät und nur noch als Umsetzungsorgan zum Zuge kommt. Wozu die Eile? Ist Gefahr im Verzug? Oder besteht nicht eher Gefahr für die Grundfesten des Steuerrechtsstaates („No taxation without representation“)? Auch kann dieses Korsett nur durch einstimmigen Ratsbeschluss wieder abgelegt werden.

*Ottmar Bühler*, damals Herausgeber von *Steuer und Wirtschaft*, mutmaßte nach dem Zweiten Weltkrieg, das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen werde in Zukunft abgelöst werden durch „überstaatliche Regelungen, die aus dem Schoße der Vereinten Nationen hervorgehen“ (*Bühler*, *StuW* 1947, Sp. 1 [3]). Ein europäisches Steuerrecht war zum damaligen Zeitpunkt nicht vorstellbar. Allerdings muss man bezweifeln, dass in bloßer Vasallenschaft zur OECD eine *europäische Steuerrechtsordnung* erwächst. Auf dem Ziel der Abwehr aggressiver Steuergestaltungen allein kann diese jedenfalls nicht gründen. Der mögliche Übergang zu einer europäischen Steuerordnung oder gar einer Weltsteuerordnung stellt das bisherige Denken in nationalen Steuersystemen fundamental in Frage. Neue Akteure, neue Techniken, das unklare Verhältnis zwischen nationalen Steuerstaaten und Europäischer Union fordern daher auch im Jahr des hundertjährigen Jubiläums zu Grundlagenbeiträgen heraus, denen *Steuer und Wirtschaft* als heute einzige deutschsprachige Archivzeitschrift auf dem Gebiet des Steuerrechts Raum bietet. Auf Fragen der Rechtfertigung der neu entstehenden Eingriffsgrundlagen, wie sie in diesem Heft von *Florian Lenhart* erörtert werden, gibt es keine einfachen Antworten. Es gilt, über die Grundfreiheitenrechtsprechung des EuGH hinaus, mit der sich *Jens Schönfeld* und *Elias Erdem* beschäftigen, einen rechtsstaatlichen Rahmen zu entwickeln.

Dabei entstehen die Grundsatzfragen keineswegs nur auf der internationalen oder europäischen Bühne. Zwar kommt der Koalitionsvertrag zwischen SPD, Bündnis 90/DIE GRÜNEN und FDP auf den ersten Blick steuerpolitisch nicht sonderlich ambitioniert daher, er wirft aber bei näherer Betrachtung unter anderem mit der Andeutung einer Zusammenführung von Sozial- und Steuerrecht in einer Reform der Familienbesteuerung (s. Koalitionsvertrag 2021–2025, 100, 115), dem verstärkten Einsatz des Steuerrechts für die Erreichung von Nachhaltigkeitszielen oder der Voldigitalisierung des Besteuerungsverfahrens („Easy Tax“) spannende Fragen auf. Hoffnungsfroh stimmt auch das Bekenntnis zum konsequenten Vorgehen gegen Steuerbetrug, namentlich gegen missbräuchliche Dividendenarbitragegeschäfte und den Umsatzsteuerbetrug (s. Koalitionsvertrag 2021–2025, 164, 167). Positiv ist ferner, dass anders als in früheren Koalitionsverträgen Steuererhöhungen nicht von vornherein plakativ ausgeschlossen wurden. Derartige Versprechungen wären angesichts finanzieller Herausforderungen der Pandemie und des ökologischen Umbaus schlichtweg unseriös. Sie richten zudem mehr Schaden an, als dass sie nutzen. Statt der Erhöhung von Steuersätzen werden dann gesichtswahrend, aber oft systemfremd, Bemessungsgrundlagen verbreitert. Gleichzeitig wurde in der letzten Legislaturperiode die Diskussion einer Integration des Solidaritätszuschlags in die Einkommensteuer im Keim erstickt, weil sie zu einer Anhebung des Einkommensteuerspitzensatzes geführt hätte. Ob dies, wenn die Einnahmen unverzichtbar sind, eine sinnvolle oder sogar verfassungsrechtlich gebotene Maßnahme wäre, debattieren *Hanno Kube* und *Henning Tappe*.

Die großen Fragen des Steuerrechts lassen sich nur im Zusammenspiel der Disziplinen beantworten. *Ottmar Bühler* betonte bereits im Editorial des Jahrgangs 1947, als es um die Neupositionierung nach der nationalsozialistischen Unrechtsherrschaft ging, wie wichtig die Zusammenarbeit der Steuerrechtswissenschaft mit der Volkswirtschaftslehre und der Finanzwissenschaft ebenso wie mit der Betriebswirtschaftslehre sei (*Bühler*, *StuW* 1947, Sp. 1 [3]). Sie ist es bis heute. Davon zeugt, dass – bei aller Vorsicht gegenüber zu hohen Erwartungen an Interdisziplinarität – *Steuer und Wirtschaft* von Angehörigen aller Steuerwissenschaften zum Austausch genutzt wird. Dabei unterliegt nicht nur das Steuerrecht, sondern auch *Steuer und Wirtschaft* der steten Erneuerung. Über die letzten 100 Jahre haben sich nicht nur die Inhalte, sondern auch der Charakter der Beiträge stark gewandelt, wurden immer wieder neue Schwerpunkte gesetzt, neue Formate gewählt. Neben normative Beiträge treten zunehmend auch empirische Arbeiten, und es ist zu hoffen, dass die im Koalitionsvertrag noch einmal bekräftigte Einrichtung eines Steuerforschungsinstituts, als seltener und umso erfreulicherer Erfolg von Politikberatung zurückzuführen auf das Gutachten 05/2020 des *Wissenschaftlichen Beirats beim BMF*, auch in *Steuer und Wirtschaft* Niederschlag finden wird. Zudem leistet die von Mitarbeitern des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen bestückte Rubrik „Aus der Internationalen Diskussion“ bereits seit einigen Jahren eine wichtige Horizontenerweiterung. Die im letzten Jahr neu ins Leben gerufene Rubrik „Debatte“ dient dem prononcierten Schlagabtausch zu Einzelfragen. Hier wird dem langen Grundsatzbeitrag bewusst die kurze Form gegenübergestellt. Zu beidem möchten wir Sie auch in diesem Jahr herzlich einladen, als Leser, als Autor.

Köln und Mannheim im Januar 2022

*Johanna Hey, Christoph Spengel*

# Abhandlungen

*Prof. Dr. David J. Rapp, Paris / Christian V. Bongers, Saarbrücken /  
Daniel M. Vinzent, Saarbrücken\**

## Österreich als Vorbild? Ein Plädoyer für die Stärkung der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in Deutschland

### Inhaltsübersicht

- I. Das deutsche Bilanzsteuerrecht mit Reformbedarf
- II. Der immerwährende Streit um die Maßgeblichkeit
- III. Zum Status quo der Maßgeblichkeit in Deutschland und Österreich
- IV. Die Maßgeblichkeit als Instrument der Steuergerechtigkeit und der Prosperität
- V. Fazit

*Der Maßgeblichkeitsgrundsatz ist Gegenstand fortwährender steuerbilanzrechtlicher Diskussionen. In Deutschland entfernen sich Handels- und Steuerbilanz zunehmend voneinander, wohingegen der österreichische Gesetzgeber seine Steuerrechtsordnung in Richtung einer Einheitsbilanz weiterentwickelt. Dieser Beitrag diskutiert, inwieweit sich für Deutschland eine Orientierung an der österreichischen Handhabe anböte; der Fokus liegt dabei auf (Steuer-)Gerechtigkeits- und Prosperitätsüberlegungen.*

*The principle of authoritative accounting has been the subject of ongoing discussions on tax accounting law. In Germany, the commercial balance sheet and the tax balance sheet are increasingly diverging, whereas the Austrian legislature has developed tax laws in the direction of a single balance sheet. This article discusses the extent to which Germany should follow the Austrian approach, focusing on considerations of (tax) fairness and prosperity.*

### I. Das deutsche Bilanzsteuerrecht mit Reformbedarf

Im Schrifttum herrscht Konsens darüber, dass aktuell ein erheblicher Reformbedarf im deutschen Bilanzsteuerrecht besteht.<sup>1</sup> Dreh- und Angelpunkt zahlreicher Argumentationen ist die Beibehaltung bzw. die Abschaffung der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung (Maßgeblichkeitsprinzip/Maßgeblichkeitsgrundsatz). Während man in Deutschland mit dem BilMoG den Grundstein für eine fortschreitende Divergenz zwischen Handels- und Steuerbilanz legte, bemüht man sich in Österreich um eine zunehmende Konvergenz beider Rechenwerke bis hin zur Einheitsbilanz.<sup>2</sup> Die abweichende Handhabe wird nicht zuletzt durch die unterschiedlichen Grundhal-

tungen der beteiligten Akteure in beiden Staaten zum Thema Maßgeblichkeit getragen.<sup>3</sup>

Die beschriebenen Entwicklungen werden nachstehend aufgegriffen, um mögliche Impulse für den deutschen Gesetzgeber abzuleiten. Hierfür skizziert der Beitrag zunächst die zentralen Argumente im deutschsprachigen Schrifttum für und wider den Maßgeblichkeitsgrundsatz (Kapitel 2) und stellt anschließend die Entwicklungen der jeweiligen Beziehungen von Handels- und Steuerbilanz in Deutschland und Österreich während des vergangenen Jahrzehnts bis hin zum Status quo gegenüber (Kapitel 3). Er diskutiert darauf aufbauend, ob der österreichische Weg auch für Deutschland gangbar ist, und betont dabei Steuergerechtigkeits- und Prosperitätserwägungen (Kapitel 4). Der Beitrag schließt mit einem Fazit (Kapitel 5).

### II. Der immerwährende Streit um die Maßgeblichkeit

Der Maßgeblichkeitsgrundsatz schlug sich erstmalig im sächsischen und bremischen Einkommensteuergesetz aus dem Jahre 1874 nieder und blickt damit auf nahezu einhundertfünfzig Jahre Tradition im deutschsprachigen Bilanzsteuerrecht zurück.<sup>4</sup> Obwohl man schon mehrfach und aus verschiedenen Gründen die „Totenglocken für das Maßgeblichkeitsprinzip“<sup>5</sup> läuten hörte,<sup>6</sup> überdauerte es bis in die Gegenwart. Als ebenso langlebig wie der Maßgeblichkeitsgrundsatz selbst erweisen

\* Prof. Dr. David J. Rapp ist Research Professor of Accounting, Taxation, and Entrepreneurship an der Institut Supérieur de Gestion (ISG Business School) in Paris, Frankreich. Christian V. Bongers, M.Sc. ist Doktorand am Institut für Wirtschaftsprüfung an der Universität des Saarlandes. Daniel M. Vinzent, M.Sc. ist Mitarbeiter einer internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

1 Vgl. etwa Meyerling, DB 2016, Nr. 35, M5; Prinz, StuB 2019, 1; Prinz, DB 2021, 9 (16).

2 Vgl. Kapitel III.

3 Vgl. Sopp/Richter/Meyerling, StuW 2017, 234 (238).

4 Vgl. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 377 f.; Pezzer, DJStG 14 (1991), 3 (16); vgl. zu den Hintergründen auch Crezelius, DB 1994, 689 (690); Kußmaul/Naumann/Berens Ubg 2021, 690 (690–694); Schneider in FS Krawitz, 2010, S. 707–713 verortet die Entstehung des Maßgeblichkeitsprinzips hingegen im Preußischen Einkommensteuergesetz von 1891.

5 Theile, DStR 2009, 2384.

6 Vgl. bereits Döllner, BB 1971, 1334: „Der Maßgeblichkeitsgrundsatz in Gefahr“.

Prof. Dr. Ulrich Niehus, Stralsund\*

# Notwendigkeit und Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei Einbringungen nach § 24 UmwStG

## Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung
- II. Bilanzielle Darstellungsmöglichkeiten des Buchwertansatzes
- III. Zur Frage der Notwendigkeit einer steuersubjekt-treuen Zuordnung der stillen Reserven
  1. Steuersystematische Vorüberlegungen
  2. Wortlaut des Gesetzes
  3. Rechtsprechung des BFH
  4. Binnensystematik von § 24 UmwStG
  5. Aufdeckungsgeschwindigkeit der stillen Reserven
  6. Exkurs: Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG bei der Tonnagebesteuerung
  7. Ergebnis: Steuersubjekt-treue Zuordnung der stillen Reserven zwingend
- IV. Fortführung von Ergänzungsbilanzen in Einbringungsfällen
  1. Vergleichsfall: Wertfortführung im Fall des Gesellschafterwechsels
  2. BFH: Versteuerung der stillen Reserven wie bei Nichteinbringung
  3. Finanzverwaltung: Wertfortführung parallel zur Abschreibung in der Gesamthandsbilanz
  4. Auffassungen im Schrifttum
  5. Eigene Auffassung
    - a) Ausgangspunkt: Isolierte Betrachtung der Ergänzungsbilanzen
    - b) Erweiterung: Einbezug der Gesellschaftsbilanz
    - c) Neuschätzung der Restnutzungsdauer „für alle“ bei erheblicher Abweichung
    - d) Ergebnis: Wertfortführung grundsätzlich wie im Fall des entgeltlichen Gesellschafterwechsels
- V. Zusammenfassung

Bei Buchwerteinbringungen in Personengesellschaften nach § 24 UmwStG besteht Uneinigkeit darüber, ob eine Zuordnung der stillen Reserven zum Einbringenden durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen geboten oder vielmehr eine interpersonelle Verlagerung der stillen Reserven zulässig ist. Zudem ist unklar, nach welcher Systematik sodann etwaige Ergänzungsbilanzen fortzuführen sind. Der vorliegende Beitrag zeigt erstens, dass de lege lata die Zulässigkeit einer interpersonellen Verlagerung stiller Reserven zu verneinen ist, und zweitens, dass entgegen der h.M. sowie der Auffassung der Finanzverwaltung die sodann erforderlichen Ergänzungsbilanzen nicht durch eine Übernahme der Wertfortführungsparameter aus der Gesellschaftsbilanz, sondern vielmehr nach Maßgabe der vom BFH für den Fall des Gesellschafterwechsels erdachten Systematik fortzuführen sind. Folgt man dem hier vertretenen Ansatz, so werden die stillen Re-

serven nicht nur dem Subjektsteuerprinzip entsprechend von demjenigen versteuert, bei dem sie zuvor entstanden sind, sondern gelangen zudem in derselben Art und Weise zur Aufdeckung, wie es im Fall der Nichteinbringung geschehen wäre. Zudem wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der anderen Gesellschafter zutreffend ermittelt.

Contributions to partnerships according to Sec. 24 of the German Reorganization Tax Act (UmwStG) can be done at book value. In this case, it is always legal to allocate hidden reserves to the contributor herself by creating supplementary balance sheets. Alternatively, one may distribute the hidden reserves among all partners. Confusion remains, however, about whether such an interpersonal transfer is legal. In addition, it is also unclear how exactly supplementary balance sheets, if used, are to be continued. This article shows first that, de lege lata, interpersonal transfers of hidden reserves are not legal. Second, this article demonstrates that the supplementary balance sheets must be continued in accordance with the system devised by the Federal Fiscal Court (BFH) for the case of a change of partners. This result contradicts the view of the Federal Ministry of Finance (BMF) and most of the literature, which hold that supplementary balance sheets must be continued by using the value continuation parameters of the balance sheet of the partnership. In accordance with the tax subject principle, the approach advocated here would result in the hidden-reserves-related tax burdens being allocated to the initial contributor. At the same time, the hidden reserves are uncovered in the same way in which they would have been uncovered under non-contribution. The approach also leads to the correct accounting of the ability-to-pay of all other partners.

## I. Problemstellung

§ 24 Abs. 2 UmwStG gewährt bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft unter den Voraussetzungen, dass der Einbringende Mitunternehmer wird, das inländische Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und etwaige sonstige Gegenleistungen bestimmte Grenzen nicht überschreiten, der aufnehmenden Personengesellschaft das Wahlrecht, das einge-

\* Prof. Dr. Ulrich Niehus ist Professor für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebliche Steuerlehre für kleine und mittlere Unternehmen an der Hochschule Stralsund. Der vorliegende Beitrag basiert auf einem Vortrag, den der Verfasser auf dem 10. HTW-Steuerseminar an der Hochschule für Technik und Wirtschaft Berlin am 26.11.2020 gehalten hat. Der Verfasser dankt Prof. Dr. Helmut Wilke und Dr. Anna Wilke für wertvolle Hinweise und Anregungen.



Prof. Dr. Matthias Gröne, Essen\*

# Rücklage für Ersatzbeschaffung – Begründung und Entwicklungstendenzen einer gewohnheitsrechtlichen Institution

## Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Bildung einer RfE
  - a) Vorbemerkungen und persönlicher Anwendungsbereich
  - b) Sachlicher Anwendungsbereich
  - c) Rechtsfolgen und Zwischenfazit
- III. Entwicklung der Rechtsprechung zur RfE
- IV. Analyse der Rechtsprechung zur RfE
  - a) Vorbemerkungen
  - b) Anerkennung der RfE als Gewohnheitsrecht
  - c) Analyse der rechtssystematischen Begründung der RfE
  - d) Zwischenfazit
- V. Beschränkung auf betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter
  - a) Entwicklungen in der jüngeren Rechtsprechung
  - b) Analyse der jüngeren Rechtsprechung
- VI. Bestehen eines behördlichen Eingriffs
  - a) Entwicklungen in der jüngeren Rechtsprechung
  - b) Analyse der jüngeren Rechtsprechung
- VII. Frist für die Anschaffung eines Ersatzwirtschaftsguts
  - a) Entwicklungen in der jüngeren Rechtsprechung
  - b) Analyse der jüngeren Rechtsprechung
- VIII. Zusammenfassung und Ausblick

Das Rechtsinstitut der Rücklage für Ersatzbeschaffung (RfE) ist ungeachtet seiner bloßen Regelung in den Einkommensteuer-richtlinien seit nunmehr 90 Jahren im Ertragsteuerrecht etabliert. Dabei wirft es weiterhin Zweifelsfragen auf, welche seitens der Finanzgerichte teilweise auch entgegen den in den Einkommensteuerrichtlinien dargelegten Grundsätzen entschieden werden womit Rechtsunsicherheit entsteht. Hintergrund hierfür scheint nicht zuletzt zu sein, dass über die rechtliche Begründung der Anerkennung einer RfE keine Einigkeit besteht. Daher wird in dem vorliegenden Beitrag zunächst die Begründung der RfE analysiert. Es zeigt sich, dass diese in der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprechend der sog. Markt-einkommenstheorie zu finden ist. Auf deren Basis werden anschließend die jüngst aufgeworfenen Zweifelsfragen analysiert.

The legal institution of the so called „Rücklage für Ersatzbeschaffung“ (Reserve for replacement, RfE) has been established in income tax for 90 years now, despite it is only regulated in the income tax guidelines. It continues to raise questions of doubt which are partially decided by the tax courts contrary to the principles in the income tax guidelines. This leads to legal uncer-

tainty for the parties involved. The reason for this seems to be not at least that there is no agreement on the legal justification for the RfE. Therefore, this article will first analyse the reason for the recognition of the RfE. It shows that the reason can be found in the requirement of an equal taxation. This is concretised by the ability-to-pay principle according to the so called theory of market income. On this basis, the recently discussed questions of doubt are then analyzed.

## I. Einleitung

Die Rücklage für Ersatzbeschaffung (nachfolgend: RfE) ist eines der ältesten nicht kodifizierten Rechtsinstitute. Sie geht zurück auf ein RFH-Urteil aus dem Jahre 1930<sup>1</sup> und darf damit auf eine über 90-jährige Geschichte zurückblicken. Ihre Gültigkeit haben RFH und BFH immer wieder bestätigt und dabei zugleich zur weiteren Schärfung des Anwendungsbereichs beigetragen.

Bereits in den 1930-Jahren wurde die Zulässigkeit der RfE in die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) integriert. Heute ist sie in R 6.6 EStR zu finden,<sup>2</sup> welcher in den vergangenen Jahren einen immer größeren Umfang angenommen hat. Demnach darf unter bestimmten Voraussetzungen eine RfE gebildet werden, um eine andernfalls obligatorische gewinnrealisierende Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden. Namentlich setzt die Bildung voraus, dass ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens aufgrund höherer Gewalt oder infolge bzw. zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Sofern innerhalb einer bestimmten Frist die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsguts erfolgt, können die stillen Reserven auf dessen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten übertragen werden.<sup>3</sup> Mithin umfasst der Begriff der RfE also nicht nur die Einstellung der stillen Reserven in eine Rücklage, sondern auch die Kürzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsguts um gerade diese stillen Reserven.<sup>4</sup>

\* StB Prof. Dr. Matthias Gröne ist Professor für Allgemeine BWL mit den Schwerpunkten Steuern und Rechnungswesen an der IU Internationale Hochschule (Standort Essen).

1 Vgl. RFH v. 2.4.1930 – VI A 514/3, RStBl. I 1930, 313.

2 Zuvor war die Verwaltungsanweisung in R 35 EStR zu finden.

3 Seit der Ausfertigung der EStR 2012 setzt eine Bildung unter Verweis auf § 5 Abs. 1 S. 2 EStG darüber hinaus voraus, dass das Ersatzwirtschaftsgut aufgrund der wertmäßigen Abweichung zur Handelsbilanz in ein besonderes laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen wird.

4 Vgl. Marchal, Die steuerrechtlichen Grundlagen der Rücklage für Ersatzbeschaffung, 2006, S. 23.

Florian Lenhart, München\*

# Das Ziel der Wahrung der deutschen Besteuerungsbefugnis als Rechtfertigungsgrund

Das Steuerstaatsprinzip als Anknüpfungspunkt für die Rechtfertigung von Einschränkungen steuersubstratverlagernder Gestaltungsmöglichkeiten

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
  1. Steuerpolitische Ausgangslage
  2. Strukturmerkmale steuersubstratverlagernder Gestaltungen und Reaktion des Gesetzgebers
  3. Fragestellung
- II. Keine verfassungsrechtliche Rechtfertigung mit dem hergebrachten Kanon an Rechtfertigungsgründen
  1. Gleichheitsrechtlicher Rechtfertigungsbedarf
  2. Keine Subsumtion unter bekannte Rechtfertigungsgründe
    - a) Abgrenzung zum Fiskalinteresse
    - b) Keine Subsumtion unter bislang anerkannte Rechtfertigungsgründe
    - c) Kein qualifizierter Fiskalzweck
    - d) Kein Rechtfertigungsimpport aus dem Unionsrecht
  3. Anforderungen an das Ziel der Wahrung der deutschen Besteuerungsbefugnis
- III. Verfassungsrechtliche Legitimität der Wahrung der deutschen Besteuerungsbefugnis
  1. Keine gleichheitsrechtlichen Anknüpfungspunkte
    - a) Keine Herstellung von Steuergerechtigkeit
    - b) Keine Herstellung von Wettbewerbsgleichheit
  2. Keine sozialstaatlich gebotene Besteuerung
  3. Keine Anknüpfungspunkte im internationalen Steuerrecht
    - a) Internationaler Konsens zur Sicherung nationalen Besteuerungssubstrats
    - b) Leitprinzipien zwischenstaatlicher Aufkommensverteilung
  4. Finanzverfassungsrechtliche Anknüpfungspunkte
    - a) Steuerrechtstheoretischer Hintergrund der Steuerrechtfertigung
    - b) Verfassungsrechtliche Rezeption der Steuerrechtfertigungslehre
    - c) Beeinträchtigung durch die Verlagerung von Steuersubstrat
    - d) Grenzübertritt als materielles Differenzierungskriterium
    - e) Kein verfassungsrechtliches Gebot zwischenstaatlicher Rücksichtnahme
  5. Tragfähigkeit des Ziels der Wahrung der deutschen Besteuerungsbefugnis
- IV. Das Gebot praktischer Konkordanz als Legitimation des individuellen Grundrechtseingriffs
- V. Zusammenfassende Thesen

lagerung von Steuersubstrat mittels Outbound-Zahlungen vermehrt auf Normen zurück, die die Abzugsmöglichkeit solcher Zahlungen beschränken. Die mit diesem Normtypus regelmäßig verbundene Verletzung des Gleichheitssatzes ist mit dem hergebrachten Kanon an Rechtfertigungsgründen nicht zu rechtfertigen. Bislang als Rechtfertigungsgrund nicht näher untersucht, sondern stets unter Hinweis auf seine scheinbar bloß fiskalische Komponente des Ziels staatlicher Einnahmenerhöhung abgelehnt, ist das Ziel der Wahrung der deutschen Besteuerungsbefugnis zur Sicherung nationalen Besteuerungssubstrats. Indes ist eine Rückbindung des Ziels an finanzverfassungsrechtliche Vorgaben möglich. Die Wahrung der deutschen Besteuerungsbefugnis knüpft an das Fundament der Steuerrechtfertigungslehre an, indem es die für den Steuerstaat identitätsbildende Trennung zwischen Zurverfügungstellung öffentlicher Güter und privatem Wirtschaften als Rechtfertigung der Steuer absichert. Die verfassungsrechtliche Rückbindung an das Steuerstaatsprinzip zeigt auch den Weg für die Legitimation des individuellen Grundrechtseingriffs durch steuersubstratwahrende Normen auf. Sie ist das Ergebnis der verfassungsrechtlich gebotenen Auflösung des Konflikts systemtragender verfassungsrechtlicher Rechtsgüter nach dem Gebot praktischer Konkordanz.

In response to options for structuring the level of the tax burden in Germany by shifting the tax substrate by means of outbound payments, the legislature is increasingly resorting to norms that limit the deductibility of such payments. The violation of the principle of equality regularly caused by this type of norm cannot be constitutionally justified with the traditional canon of reasons of justification. So far the legislature's aim to preserve the national power to impose taxes to secure the national tax substrate has not been examined in depth as a justification, but rather been prematurely rejected under reference to its apparent purely fiscal component of increasing state revenue. However, it is possible to link the goal back to financial constitutional requirements. The preservation of the national power to impose taxes ties in with the foundation of the justification of the imposition

\* Florian Lenhart, LL.M. ist Doktorand und war bis Dezember 2021 wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München. Dem Beitrag liegt die Abschlussarbeit im Rahmen des LL.M. Steuerwissenschaften an der Westfälischen-Wilhelms-Universität Münster zugrunde. Anstoß der Überlegungen des Verfassers waren Diskussionen mit seinem Kollegen Christoph Horstmann, dem dafür herzlich zu danken ist.

Der Gesetzgeber greift als Antwort auf Gestaltungsmöglichkeiten zur Steuerung der Höhe der deutschen Steuerlast durch die Ver-

Prof. Dr. Jens Schönfeld, Bonn / Elias Erdem, München\*

# Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG n.F. und EU-Recht

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Anwendbare Grundfreiheiten und Freizügigkeitsrechte
  - 1. Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV ff.)
  - 2. Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV ff.)
  - 3. Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV ff.)
  - 4. Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV ff.)
    - a) § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AStG
    - b) § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AStG
    - c) § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AStG
  - 5. Allgemeines Freizügigkeitsrecht (Art. 21 AEUV)
  - 6. Art. 28 und Art. 31 EWR-Abkommen
  - 7. FZA
- III. Wegzugsbesteuerung beschränkt Grundfreiheiten
  - 1. Beschränkung
  - 2. Differenzierung in vorgezogene Festsetzung und vorgezogene Erhebung der Steuer
  - 3. Exkurs: Beschränkung des FZA durch „One-Fits-All-Lösung“?
- IV. Rechtfertigung der vorgezogenen Festsetzung der (Wegzugs-) Steuer möglich
  - 1. Keine Missbrauchsbekämpfung
  - 2. Keine Kohärenz
  - 3. Aber: Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsrechte
    - a) Grundsatz
    - b) Einschränkung: Wegfall des Besteuerungsrechts
    - c) Keine Rechtfertigung für importierte Wertzuwächse?
- V. Keine Rechtfertigung der vorgezogenen Erhebung der (Wegzugs-) Steuer
  - 1. Keine Missbrauchsvermeidung oder Kohärenz
  - 2. Keine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsrechte
  - 3. Wirksame steuerliche Kontrolle und wirksame Einziehung von Steuerschulden?
    - a) Grundlegendes zur Interpretation von Verhältnismäßigkeitsabwägungen in der Rechtsprechung des EuGH
    - b) Analyse der EuGH-Rechtsprechung zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung
    - c) Zwischenergebnis: Zwei Rechtsprechungslinien
    - d) Folgerungen für die unionsrechtliche Würdigung der fehlenden Stundungsmöglichkeit in § 6 AStG
- VI. Und: Erfordernis einer Sicherheitsleistung „in der Regel“ unionsrechtskonform (§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG)?
- VII. Zusammenfassung

Durch das ATADUMsG v. 25.6.2021 hat der Gesetzgeber den Vorstoß unternommen, die deutsche Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen (§ 6 AStG) „zeitgemäß“ auszugestalten und an neuere Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH anzupassen. Ob die vorgenommenen Änderungen tatsächlich sol-

che Entwicklungen nachzeichnen, kann aber insbesondere unter Berücksichtigung der jüngst zu § 6 AStG ergangenen Rs. Wächtler bezweifelt werden. Dies betrifft vor allem den Verzicht auf die Stundung der Wegzugsteuer bis zur tatsächlichen Veräußerung und die an deren Stelle tretende Einführung eines einheitlichen Ratenzahlungskonzepts. Vor diesem Hintergrund legen die Verfasser die unionsrechtlichen Maßstäbe für eine Untersuchung des § 6 AStG dar und würdigen die Neufassung auf Basis einer umfassenden Analyse der Rechtsprechung des EuGH.

By adopting the ATADUMsG of June 25, 2021, the German legislator has attempted to make the German exit taxation for individuals (Sec. 6 of the German Foreign Tax Act [Außensteuergesetz – AStG]) „up-to-date“ and to adapt it to recent developments in the case law of the ECJ. Whether the changes made actually reflect such developments, however, can be doubted, especially in light of the recent case law of the ECJ's Wächtler case. This mainly concerns the abolition of the deferral of the exit tax until actual realization and the adoption of a uniform seven-year installment payment system. Against this background, the authors set out the yardsticks under EU law for an analysis of Sec. 6 AStG and assess the new version based on a comprehensive analysis of the ECJ's case law.

## I. Einführung

Im Zuge des „Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie“<sup>1</sup> ist die Wegzugsbesteuerung natürlicher Personen gem. § 6 AStG für steuerliche Veranlagungszeiträume ab 2022<sup>2</sup> erheblich verschärft worden. Gegenstand dieser Verschärfung ist insbesondere die Abschaffung der Stundung der wegzugsbedingten Einkommensteuer („Wegzugsteuer“) für EU- und EWR-Wegzüge bis zu einer tatsächlichen Realisierung (§ 6 Abs. 5 AStG a.F.). Diese war allerdings erst auf Drängen der EU-Kommission infolge des gegen die Bundesrepublik im Jahr 2004 eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens in das deutsche Recht aufgenommen worden. Überdies hat jüngst auch der EuGH in der Rs. Wächtler<sup>3</sup> die Notwendigkeit einer

\* RA/FAStR/Dipl.-Kffm. Prof. Dr. Jens Schönfeld ist Partner bei Flick Gocke Schaumburg am Standort Bonn und Honorarprofessor an der Universität Osnabrück. Elias Erdem war Wissenschaftlicher Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg am Standort Bonn. Der Beitrag beruht im Wesentlichen auf einer (für Zwecke dieses Beitrags modifizierten und ergänzten) offiziellen Beschwerde an die EU-Kommission zur Vereinbarkeit der Neuregelung des § 6 AStG i.d.F. des ATADUMsG mit EU-Recht, die die Verfasser ohne mandatsseitige Beauftragung aus eigenen Stücken verfasst und eingereicht haben. Die Beschwerde wird unter dem Aktenzeichen CHAP(2021)02862 geführt.

1 Gesetz vom 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2035.

2 S. die Anwendungsregelung in § 21 Abs. 3 AStG n.F., dazu Häck/Oertel, ISR 2021, 286 (293 f.); krit. Salzmann, ISTR 2021, 759.

3 EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17, ECLI:EU:C:2019:138 – Wächtler.