

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

Redakteur: StB Dr. Gary Rüsich

steuer-und-wirtschaft.de

Zwei, die zusammengehören:
ZEITSCHRIFT



Profitieren Sie von Ihrer
ONLINE-DATENBANK

Abhandlungen >	Ulrich Schreiber – Residualgewinne und Fairness der internationalen Gewinnaufteilung	193
	Inga Hardeck / Jost H. Heckemeyer – Deutschland im Steuerwettbewerb: Positionierung und Handlungsempfehlungen für eine Zukunft im Wandel	207
	Paul Felix Farwick / Jessica M. Müller / Christoph Spengel – Unternehmen im Metaverse – Eine steuerrechtliche Einordnung	219
	Gustav Liedgens / Holger Kahle – Stille Lasten im Umwandlungssteuerrecht – Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber	229
	Florian Kitzig – Die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen	245
	Oliver Heutz – Bedeutung und Umsetzung des sog. „Objektsteuerprinzips“ im Rahmen des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG – Zugleich ein Beitrag zur Realitätsgerechtigkeit der gesetzlichen Pauschalierung	260
	Christian Deckenbrock / Thomas Keß / Lukas Münch / Thomas Sendke – Tax Law Clinics als Ausbildungskonzept	270
Tagungsberichte >	Aenne Wulferding – EATLP-Kongress 2023 zum Thema „Computation of Taxable Business Profits: Book-Tax Conformity and Other Issues“	282

Abhandlungen

Prof. Dr. Dr. h. c. Ulrich Schreiber, Mannheim*

Residualgewinne und Fairness der internationalen Gewinnaufteilung

STUW0056704

Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung
- II. Fremdvergleich und faire Gewinnaufteilung
 1. Eigenschaften des Fremdvergleichs
 2. Grenzen des Fremdvergleichs
- III. Methoden zur Aufteilung von Residualgewinnen
 1. Residual Profit Split und Residual Profit Allocation by Income
 2. Transaktionsbezogene Residualgewinnaufteilung
 - a) Unternehmensspezifische Preise
 - b) Implikationen für die Steuererhebung
- IV. Zusammenfassung

Pillar One soll für mehr Fairness bei der Gewinnbesteuerung von großen und profitablen multinationalen Unternehmen sorgen. Eine umsatzabhängige Formel ordnet nach einheitlichen Regeln ermittelte Gewinne, die eine bestimmte Rentabilitätsschwelle überschreiten (Residualgewinne), den Staaten zu. Pillar One steht neben der getrennten Gewinnermittlung und dem Fremdvergleich. Die formelhafte Gewinnaufteilung ist jedoch nicht das einzige Instrument, um die internationale Aufteilung der Residualgewinne zu ändern. Auch die getrennte Gewinnermittlung kann dieses Ziel durch eine Modifikation des Fremdvergleichsgrundsatzes erreichen und so die Voraussetzungen für eine faire Verteilung der Residualgewinne schaffen.

Pillar One is designed to ensure greater fairness in the profit taxation of large and profitable multinationals. A sales-based formula allocates profits determined according to uniform rules that exceed a certain profitability threshold (residual profits) among states. Pillar One coexists alongside separate entity accounting and the arm's-length principle. However, formulary apportionment is not the only instrument to alter the international allocation of residual profits. Separate entity accounting can also achieve this goal by a modification of the arm's length principle and thus create the preconditions for a fair allocation of residual profits.

I. Problemstellung

Multinationale Unternehmen erwirtschaften teilweise hohe ökonomische Renten, also Gewinne, die höher sind als dies erforderlich ist, um deren Wettbewerbsfähigkeit sicherzustellen. Im Rahmen der zwischenstaatlichen steuerlichen Gewinnaufteilung werden Gewinne, die eine marktübliche Höhe übersteigen, als Residualgewinne bezeichnet. Die Staaten können derzeit Residualgewinne nur in dem Umfang besteuern, wie die getrennte Gewinnermittlung und der Fremdvergleich dies zulassen. Sie beklagen deswegen, dass große und rentable multinationale Unternehmen in den Staaten, in denen sie tätig sind,

* Prof. (em.) Dr. Dr. h. c. Ulrich Schreiber ist Mitglied der Area Accounting & Taxation der Fakultät für Betriebswirtschaftslehre der Universität Mannheim.

Prof. Dr. Inga Hardeck, Regensburg / Prof. Dr. Jost H. Heckemeyer, Kiel*

Deutschland im Steuerwettbewerb: Positionierung und Handlungsempfehlungen für eine Zukunft im Wandel

STUW0057431

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Prägende steuerliche Entwicklungen in der EU
- III. Die Position Deutschlands im Standortwettbewerb
- IV. Absehbare Folgen für den Standort Deutschland
- V. Unilaterale Handlungsfelder für den deutschen Steuergesetzgeber
- VI. Europäische Handlungsfelder
- VII. Fazit

In Anbetracht multipler Krisen und einer grundsätzlichen Veränderung der Weltsteuerordnung durch Pillar 2 des OECD Global Anti-Base Erosion Proposal untersucht der vorliegende Beitrag die Positionierung Deutschlands im Steuerwettbewerb und entwickelt Handlungsempfehlungen zur Verbesserung der Standortattraktivität. Vor dem Hintergrund, dass ein zunehmend dichtes Gerüst von EU-Richtlinien einerseits die Handlungsmöglichkeiten des nationalen Steuergesetzgebers begrenzt und andererseits aber Handlungsbedarfe generiert, werden zunächst wesentliche Entwicklungen auf europäischer Ebene betrachtet. Im nächsten Schritt wird analysiert, wie sich Deutschland im Steuerwettbewerb positioniert und welche realwirtschaftlichen Folgen hierdurch zu erwarten sind. Die Autoren stellen einen dringenden steuerpolitischen Handlungsbedarf fest und schlagen pragmatische Maßnahmen vor, um Befolgungskosten für Unternehmen zu senken und Impulse für mehr Investitionen zu geben. Abschließend werden punktuelle Vorschläge zur Anpassung bestehender EU-Richtlinien gegeben.

In view of multiple crises and a fundamental change in the world tax system as a result of Pillar 2 of the OECD Global Anti-Base Erosion Proposal, this article examines how Germany performs in the international tax competition and develops recommendations for improving the country's attractiveness as a business location. Against the background that an increasingly tight framework of EU directives limits the scope for action of national tax legislators but at the same time also generates a need for action, the paper first examines key developments in European tax legislation. The next step is to analyze how Germany positions itself in tax competition and what real economic consequences can be expected as a result. The authors identify an urgent need for action in tax policy and propose pragmatic measures to reduce compliance costs for companies and provide impetus for more investment. Finally, some proposals are made for the adaptation of existing EU directives.

I. Einleitung

Nach Jahren der wirtschaftlichen Prosperität ist die Unsicherheit über die Zukunfts- und Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandortes Deutschland mit ungeahnter Wucht zurück. Groß waren die ökonomischen Schocks in Folge des russischen Angriffskrieges auf die Ukraine, der durch die Corona-Pandemie völlig aus dem Takt geratenen Lieferketten und groß erscheinen auch die Umwälzungen auf dem Weg in eine nachhaltigere, grünere Zukunft. Zu groß also sind die anstehenden Herausforderungen in ihrer Gesamtheit, als dass sich nicht die Frage stellt, ob Deutschland für die Zukunft gut gerüstet ist. Die notwendigen Transformationen können nur gelingen, wenn Unternehmen bereit sind, Risiken einzugehen und zu investieren. Dies wiederum setzt voraus, dass Deutschland ein für Unternehmen attraktiver Wirtschaftsstandort ist, gerade auch im internationalen Vergleich. Denn den Steuern kommt im Wettbewerb der Staaten um wirtschaftliche Aktivität nachweislich eine hohe Bedeutung zu.¹ Dies gilt besonders im gemeinsamen Binnenmarkt der Europäischen Union (EU), aber auch weit darüber hinaus in der globalen Konkurrenz der Wirtschaftsstandorte.

Wir sind aus guten ökonomischen, wissenschaftlich fundierten Gründen davon überzeugt, dass Deutschland davon profitieren wird, wenn es die Besteuerung der Unternehmen durch geschickte Maßnahmen so ausrichtet, dass Investitionen angeregt, Verlustrisiken – wie Gewinne ja auch – besser mit dem Staat geteilt und Anstrengungen im Bereich von Forschung und Entwicklung (FuE) steuerlich belohnt werden.

Andere Länder haben vorgelegt und setzen auf eine Stärkung ihres Investitionsklimas durch attraktive steuerliche Regelungen. Beispielhaft zu nennen sei hier der *Inflation Reduction Act* in den USA. Zudem haben Pillar 2 des *Global Anti-Base Erosion Proposal* (GloBE) der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und die darauffolgende EU-Mindestbesteuerungsrichtlinie die Steuerordnung grundlegend verändert.² Nachdem über viele Jahre der Kampf gegen die internationale Gewinnverlagerung Dreh- und Angelpunkt der europäischen und der deutschen Steuerpolitik war,

* Prof. Dr. Inga Hardeck ist Inhaberin der Professur für BWL, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Regensburg. Prof. Dr. Jost H. Heckemeyer ist Inhaber der Professur für Unternehmensrechnung und Unternehmensbesteuerung an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel und Research Associate am Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) in Mannheim.

1 Vgl. u.a. *Devereux/Loretz* (2013).

2 Vgl. *Schön* (2022).

Paul Felix Farwick/Jessica M. Müller/Prof. Dr. Christoph Spengel, Mannheim*

Unternehmen im Metaverse – Eine steuerrechtliche Einordnung

STUW0056270

Inhaltsübersicht

- I. Hintergrund
- II. Begriffsdefinition Metaverse
- III. Geschäftsmodelle und Wertschöpfung im Metaverse
 1. Onlinehandel
 - a) Virtuelle Güter und Dienstleistungen
 - b) Nicht-Virtuelle Güter und Dienstleistungen
 - c) Mischformen
 2. Werbemodelle
 3. Unterhaltungserlebnisse
 4. Exkurs: New Work Szenarien
- IV. Ertragsteuerliche Einordnung der Geschäftsmodelle
 1. Vorbemerkungen
 2. Steuerliche Behandlung von NFTs
 3. Steuerliche Behandlung von Kryptowährungen
 4. Mögliche spezielle steuerliche Reportingpflichten
- V. Fazit

Die technologischen Entwicklungen beeinflussen nicht nur die Geschäftsmodelle von Unternehmen, sondern auch deren steuerrechtliche Behandlung. Insbesondere dem Metaverse wird ein großes wirtschaftliches Potential zugesprochen. Das Metaverse ist eine digitale Plattform, die auf der Verschmelzung von realem und virtuellem Raum basiert, welche mittels Web 3.0 Technologien und der Nutzung von Virtual-Reality-Geräten umgesetzt wird. Kernkomponenten des Metaverse sind dabei die Blockchain-Technologie sowie darauf gespeicherte Non-Fungible Token (NFTs). Für Unternehmen bieten sich durch das Metaverse vielfältige Möglichkeiten der Wertschöpfung. Der nachfolgende Beitrag ordnet das Metaverse begrifflich ein und analysiert die verschiedenen Geschäftsmodelle anhand von praxisnahen Fallstudien. Anschließend erfolgt eine grundlegende ertragsteuerliche Einordnung der Geschäftsmodelle, wobei neben den allgemeinen steuerrechtlichen Folgen insbesondere die Behandlung von NFTs und Kryptowährungen sowie mögliche steuerliche Reportingpflichten untersucht werden.

The advancement of technology not only impacts companies' business models but also affects their tax implications. The metaverse, in particular, is widely regarded by many companies as a highly promising development. The metaverse is a digital platform that merges real and virtual spaces, leveraging Web 3.0 technologies and virtual reality devices. The core components of the metaverse are the blockchain technology and non-fungible token (NFTs), which are stored on the blockchain. For compa-

nies, the metaverse presents a variety of opportunities for value creation. This article provides a conceptual framework for understanding the metaverse and analyzes various business models through practical case studies. Additionally, it provides a fundamental categorization of the business models in terms of income taxes, encompassing the general implications under tax law, as well as the specific considerations regarding the tax treatment of NFTs and potential tax reporting obligations.

I. Hintergrund

Die Verschmelzung virtueller Umgebungen mit der realen Welt ist in vielen Bereichen des täglichen Lebens und Wirtschaftens nicht mehr wegzudenken. Schon jetzt ermöglichen virtuelle Kunstausstellungen einer Vielzahl von Personen unabhängig von deren tatsächlichen Aufenthaltsort die Chance, Kunst neu zu erleben. Im Rahmen einer solchen Ausstellung bietet bspw. die Kunsthalle Mannheim in Kooperation mit einer Metaverse ähnlichen Anwendung Decentraland den virtuellen Besuch der „CryptoGallery #ONE“ des Künstlers *Christoph Faulhaber* an.¹ Auch die EU-Kommission erkennt die Potentiale des Metaverse, nicht nur für den Kulturbereich, sondern u.a. für die Arbeitswelt und die Medizinforschung in einem offiziellen Statement an.² In bestehenden Metaverse ähnlichen Anwendungen werden bereits heute von Unternehmen hohe Umsätze erzielt³ und auch auf Seiten des Konsumenten wird das wirtschaftliche Potential deutlich, da sich derzeit bereits 55 % der am Metaverse Interessierten einen Kauf von virtuellen Gütern im Metaverse vorstellen könnten.⁴ Daneben befasste sich auch die Finanzrechtsprechung in Deutschland

* Paul Felix Farwick, Stud. iur., ist wissenschaftliche Hilfskraft am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim. Jessica M. Müller, M.Sc., ist Doktorandin am Lehrstuhl für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II und PhD-Studentin an der Graduate School of Economic and Social Sciences an der Universität Mannheim. Prof. Dr. Christoph Spengel ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II an der Universität Mannheim und Research Associate am Leibniz Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW).

1 Abrufbar unter <https://www.kuma.art/de/cryptogallery-one> (16.2.2023).
 2 Vgl. EU-Kommission, Statement/22/5525, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/STATEMENT_22_5525 (16.6.2023).
 3 So erzielte z.B. Adidas innerhalb des ersten Wochenendes mit einer NFT-Kollektion im Metaverse einen Umsatz von über 43 Mio. USD, vgl. *Hernández*, Adidas Originals: Platz zwei der meistverkauften NFT-Kollektionen auf OpenSea, <https://de.cointelegraph.com/news/adidas-originals-rea-ches-second-spot-on-opensea-rankings-with-debut-nft-collection> (13.3.2023).
 4 Vgl. *Deloitte*, Media Consumer Survey 2022, Next Stop: Metaverse, 2022, <https://www2.deloitte.com/de/de/pages/technology-media-and-telecomm>

Gustav Liedgens, Bonn / Prof. Dr. Holger Kahle, Hohenheim*

Stille Lasten im Umwandlungssteuerrecht

STUW0056269

Handlungsempfehlungen an den Gesetzgeber

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Zu den Problempunkten stiller Lasten bei realisierenden Umstrukturierungen
 1. Zur Fortgeltung der Teilwertbewertung für Pensionsrückstellungen
 - a) Kein unmittelbarer Ausweis durch Begrenzung auf den Teilwert
 - b) Keine mittelbare Berücksichtigung durch Minderung des Firmenwerts
 - c) Resultat: Übermaßbesteuerung und Verletzung des objektiven Nettoprinzips
 - d) Handlungsempfehlung: Streichung der Teilwertbewertung im UmwStG
 2. Zur neutralisierenden Wirkung der Anwendung von §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG
 - a) Auswirkung der Anwendung von § 4f EStG beim übertragenden Rechtsträger
 - b) Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG beim übernehmenden Rechtsträger
 - c) Resultat: Asymmetrische Behandlung stiller Lasten durch §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG
 - d) Handlungsempfehlung: konzeptionelle Änderung von §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG
- III. Zur Buchwertfortführung bei einem Überschuss an stillen Lasten
 1. Keine Eindeutigkeit durch Rekurs auf die Teilwertbegrenzung im UmwStG 1995
 2. Systematisch-teleologische Auslegung des umwandlungssteuerlichen Bewertungswahlrechts
 - a) Systematische Stellung der Begrenzung auf den gemeinen Wert allein im Verhältnis zum Zwischenwert
 - b) Keine Vergleichbarkeit von realisierten Verlustpositionen und einem Überschuss an stillen Lasten
 - c) Verwirklichung des Förderungsziels des UmwStG durch den Buchwert als absolute Wertuntergrenze
 - d) Zwischenergebnis und Konflikt mit der Wertung des § 2 Abs. 5 S. 5 UmwStG
 - e) Kontrolle durch verfassungs- und richtlinienkonforme Auslegung
 3. Vergleich mit den Regelungen des österreichischen Umgründungssteuergesetzes
 - a) Steuerneutralität als Leitlinie des UmgrStG
 - b) Strenge Buchwertfortführung im UmgrStG ungeachtet eines stillen Lastenüberschusses
 - c) Irrelevanz des intersubjektiven Verlustübergangs
 4. Handlungsempfehlung: Gesetzliche Klarstellung des Buchwerts als absolute Wertuntergrenze im UmwStG
- IV. Thesenförmige Zusammenfassung

Thematisch fokussieren sich Abhandlungen zum Umwandlungssteuerrecht insbesondere auf die Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven mittels Buchwertfortführung sowie auf die entsprechenden umwandlungssteuerlichen Grundprinzipien. Veränderungen der rechtlichen Unternehmensform gehen indes nicht immer mit der Existenz stiller Reserven einher. Gleichsam stellen sich auch steuerliche Fragestellungen hinsichtlich der Behandlung stiller Lasten im Umwandlungssteuerrecht, die insoweit nicht abschließend geklärt sind. Der vorliegende Beitrag analysiert die Kernprobleme der Behandlung stiller Lasten de lege lata und erarbeitet Handlungsempfehlungen für den Gesetzgeber zur Fortentwicklung des deutschen UmwStG.

Essays on reorganization tax law focus on the avoidance of the disclosure of hidden reserves through to a carry-over of tax book values as well as the respective basic principles of the German Reorganisation Tax Act (RTA, UmwStG). However, changes in the legal form of a company are not always accompanied by the existence of hidden reserves. Tax issues also arise with regard to the treatment of hidden losses in light of the German RTA, which have not yet been definitely clarified. This article analyzes the core problems of the treatment of hidden losses de lege lata and develops recommendations to the legislator for further developments of the German RTA.

I. Einführung

Stille Lasten entstehen, wenn der gemeine Wert eines aktiven Wirtschaftsguts dessen steuerbilanziellen Buchwert unterschreitet bzw. der gemeine Wert eines passiven Wirtschaftsguts dessen steuerbilanziellen Buchwert übersteigt.¹ Ursächlich dafür ist die Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und des handelsrechtlichen Imparitätsprinzips, da es insb. der Zweck von steuerbilanziellen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für Passiva ist, temporär Aufwendungen in spätere

* Gustav Liedgens, M.Sc. ist Steuerberater bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn; Prof. Dr. Holger Kahle ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftslehre, insb. Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen an der Universität Hohenheim.

1 Vgl. Pitzal, DStR 2016, 2831 (2832); Crezelius in FS List, 2015, S. 55 (63 f.); Scheffler, Besteuerung von Unternehmen, Bd. II, 9. Aufl. 2018, Rz. 539; Kahle/Kopp, Grundzüge der Handels- und Steuerbilanz, 2. Aufl. 2021, S. 89, 414. Wie stille Reserven sind stille Lasten gesetzlich nicht definiert, sie finden aber anders als stille Reserven (z.B. in § 6 Abs. 3 EStG) keinen Niederschlag in den Steuergesetzen.

Dr. Florian Kitzig, Köln*

Die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen

STUW0057198

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Die Fortentwicklungskonzepte am Beispiel des Anteilserwerbs
 - 1. Ergänzungsbilanzielle Mehrabschreibungen
 - 2. Ergänzungsbilanzielle Abschreibungskorrekturen
- III. Grundlagen der Fortentwicklung
 - 1. Notwendigkeit einer prinzipientreuen Fortentwicklung
 - 2. Zweck von Ergänzungsbilanzen
 - 3. Dogmatik von Ergänzungsbilanzen
- IV. Einzelheiten der Fortentwicklung
 - 1. Anteilserwerb von Mitunternehmeranteilen
 - a) Aktueller Diskussionsstand in Rechtsprechung und Literatur
 - b) Eigene Konzeption
 - 2. § 24 UmwStG
 - a) Das Erfordernis der Fortentwicklung
 - b) Konkrete Ausgestaltung unter der Prämisse des tauschähnlichen Vorgangs
- V. Ergebnis

Ergänzungsbilanzen sind ein richterrechtliches Rechtsinstitut der Personengesellschaftsbesteuerung, das der Gesetzgeber durch Erwähnung in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 24 UmwStG als Instrument personenbezogener Zuordnung stiller Reserven etabliert hat. Dabei sind weder die dogmatische Einordnung der Ergänzungsbilanz noch praktische Fragen wie ihre Aufstellung und Fortentwicklung geklärt. Der folgende Beitrag untersucht das Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanz und die gängigen Fortentwicklungskonzeptionen. Aufbauend auf den Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung werden dann Fortentwicklungskonzepte für den Anteilserwerb und § 24 UmwStG erarbeitet.

Legislation has established the judicially developed German concept of inside and outside basis in partnership taxation as an instrument of person-related allocation of hidden reserves by mentioning it in Sec. 6 (5) Sentence 4 EStG and Sec. 24 UmwStG. Neither the dogmatic classification of the concept nor practical questions such as its preparation and the depreciation of assets have been clarified. The following article examines the concept itself and the current concepts for the depreciation of assets. Based on the fundamentals of partnership taxation, concepts for the depreciation of assets regarding the acquisition of shares and Sec. 24 UmwStG are developed.

I. Einführung

Das richterrechtliche Rechtsinstitut der Ergänzungsbilanz dient der Sicherstellung und Erfassung mitunternehmerbezogener Anschaffungskosten einer Personengesellschaftsbeteiligung sowie der personenbezogenen Zuordnung stiller Reserven. Der Gesetzgeber hat das Rechtsinstitut mittlerweile u.a. in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG und § 24 UmwStG anerkannt. Die Materie der Ergänzungsbilanzen ist komplex. Während über die Existenz und Grundfunktion von Ergänzungsbilanzen grundsätzlich Einigkeit besteht, sind dogmatische Grundfragen der Ergänzungsbilanz und praktische Fragen weitgehend ungeklärt. Dies betrifft insbesondere die Fortentwicklung einmal gebildeter Ergänzungsbilanzen: Zwar hat der IV. Senat des BFH 2014 über die Fortentwicklung positiver Ergänzungsbilanzen beim Anteilserwerb von Mitunternehmeranteilen entschieden, das Urteil sowie das dazu ergangene BMF-Schreiben lieferten der Wissenschaft und Praxis jedoch mehr Fragen als Antworten. BFH und BMF stellten darin auf die äußerst umstrittene Gleichstellungsthese ab, wonach ein Mitunternehmer wie ein Einzelunternehmer zu behandeln ist. Aufbauend auf den Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung wird im folgenden Beitrag eine möglichst dogmatisch stringente Fortentwicklungskonzeption für Ergänzungsbilanzen erarbeitet. Dazu werden zunächst die beiden wichtigsten Grundkonzepte der Fortentwicklung anhand des Anteilserwerbs vorgestellt. Sodann werden Grundlagen der Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen herausgearbeitet und auf die Anwendungsfälle des Anteilserwerbs und § 24 UmwStG übertragen.

II. Die Fortentwicklungskonzepte am Beispiel des Anteilserwerbs

Ergänzungsbilanzen sind beim Anteilserwerb zwingend zu bilden, da das objektive Nettoprinzip die Berücksichtigung der Mehr- oder Minderaufwendungen des Gesellschafters gebietet und eine Darstellung in der Gesellschaftsbilanz Auswirkungen auf unbeteiligte Gesellschafter hätte. Anerkannt ist mittlerweile auch, dass einmal gebildete Ergänzungsbilanzen in den Fällen des Anteilserwerbs periodisch fortentwickelt werden müssen.¹

* Dr. Florian Kitzig ist Akademischer Rat a.Z. und Habilitand am INUR/Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht der Universität zu Köln. Der vorliegende Beitrag beruht im Wesentlichen auf der Dissertation des Verfassers mit dem Titel „Die Ergänzungsbilanz – Grundlagen der Mitunternehmerbesteuerung und Folgerungen für die Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen“, Band 187 der Reihe Schriften zum Steuerrecht (SSR), Duncker & Humblot 2023.

¹ Statt vieler *Desens/Blischke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 15 EStG Rz. F233; *Tiede* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz. 500; *Hennrichs* in Tipke/Lang, Kap. 10 Rz. 10.110; *Uelner*, DStJG 14 (1991), 139, 153; *Hüttemann*, DStJG 34 (2011), 291, 302; *Niehus*, StuW 2002, 116, 118;

Dr. Oliver Heutz, Köln*

Bedeutung und Umsetzung des sog. „Objektsteuerprinzips“ im Rahmen des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG

STUW0057264

Zugleich ein Beitrag zur Realitätsgerechtigkeit der gesetzlichen Pauschalierung

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Einführung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen
 1. § 22 des preußischen GewStG 1891 als Vorbild des heutigen § 8 GewStG
 2. Der mithilfe von Hinzurechnungen zu ermittelnde „Gewerbeertrag“
 - a) Grundsätzliche Unterscheidung zwischen Roh- und Reinertrag
 - b) Hinzurechnungen als Bestandteile des sog. Reinertrags
 3. Steuersystematische Problematik (Substanzbesteuerung)
- III. Konzept der Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen durch das UntStRefG 2008
- IV. Finanzierungsanteile in Aufwendungen für die Überlassung von Rechten
 1. Lizenzentgelte
 - a) Bemessung in der Praxis
 - b) Bedeutung für die gewerbsteuerliche Hinzurechnung
 - c) Pauschalierung des Finanzierungsanteils
 2. Konzessionsabgaben
 - a) Abgabenrechtliche Einordnung
 - b) Kein Finanzierungsanteil dem Grunde nach
- V. Ergebnis

Die von der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung ausgehenden Substanzsteuereffekte werden seit jeher mit dem sog. „Objektsteuerprinzip“ gerechtfertigt. Inhalt und Tragweite des Prinzips erscheinen bis heute jedoch nicht abschließend geklärt. Der Beitrag unternimmt den Versuch, die Zielvorstellung des Gesetzgebers im Kern zu durchdringen. Im Anschluss wird die Umsetzung des „Objektsteuerprinzips“ im Rahmen des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG diskutiert. Hierzu wird die gesetzliche Pauschalierung auf ihre Realitätsgerechtigkeit hin untersucht.

The substance-depleting effects of the trade tax addition have always been justified by the so-called „Objektsteuerprinzip“. However, the content and scope of this principle have not yet been conclusively clarified. The article attempts to explore the core of the legislator's objective. Subsequently, the implementation of the „Objektsteuerprinzip“ within the offense of Sec. 8 No. 1 letter f GewStG is discussed. For this purpose, the statutory flat rate is examined with regard to its appropriateness.

I. Einführung

Wenn es um die Rechtfertigung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen nach § 8 GewStG geht, wird oftmals schlagwortartig auf den „Objektsteuercharakter“ der Gewerbebesteuerung verwiesen.¹ Dieser soll es gebieten, die sog. Finanzierungsanteile, die in den Aufwendungen für die Überlassung fremden Geld- und Sachkapitals typischerweise enthalten sind, in die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Denn für die „objektivierte Ertragskraft“ mache es keinen Unterschied, ob sich der Gewerbebetrieb durch Eigen- oder Fremdkapital finanziere.²

Was konkret mit dem sog. „Objektsteuerprinzip“ gemeint ist und inwiefern hieraus das Bedürfnis nach entsprechenden Hinzurechnungen folgt, lässt sich aus dem geltenden Gewerbebesteuerergesetz jedoch nicht ohne weiteres ableiten.³ Hierzu bedarf es vielmehr eines Blicks auf die historischen Wurzeln der Gewerbebesteuerung und den seit jeher zugrunde gelegten Begriff des „Gewerbeertrags“. Dieser ist für das Verständnis des letzten nennenswerten Substanzsteuerelements der deutschen Ertragsteuerordnung von maßgeblicher Bedeutung und soll daher im folgenden Beitrag näher untersucht werden. Im Anschluss wird die Umsetzung des „Objektsteuerprinzips“ im Rahmen des im Jahr 2008 neu eingeführten Tatbestands des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG diskutiert. Dabei gilt es in einem ersten Schritt zu hinterfragen, inwiefern Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten überhaupt einen entsprechenden Finanzierungsanteil enthalten, der zur Erfassung des „objektivierten Gewerbeertrags“ hinzugerechnet werden kann. Sodann wird die Angemessenheit der gesetzlichen Pauschalierung i.H.v. einem Viertel (25 %) einer empirischen Überprüfung unterzo-

* Dr. Oliver Heutz ist Rechtsreferendar am OLG Köln. Der Beitrag beruht in wesentlichen Teilen auf der Dissertation des Verfassers „Rechteüberlassungen im Gewerbebesteuerrecht (§ 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG)“, Band 185 der Reihe Schriften zum Steuerrecht, Duncker & Humblot, Berlin 2023.

1 Vgl. Klapdor in Breithecker/Förster/Förster/Klapdor, UntStRefG, § 8 GewStG Rz. 6; Hofmeister in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 GewStG Rz. 21; Herzog in Deloitte, § 8 Nr. 1 GewStG Rz. 1 ff.; Güroff in Glanegger/Güroff, § 8 GewStG Rz. 1.

2 BT-Drucks. 16/4841, 78; Schmitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 GewStG Rz. 9.

3 Daher kritisch gegenüber der stereotypen Rechtfertigung der Hinzurechnungen mit dem „Objektsteuerprinzip“: Zitzelsberger, Grundlagen der Gewerbebesteuerung, S. 126; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, Rz. 12.41; Roser, ifst-Schrift Nr. 497 (2014), S. 33; Hey, DStR Beihefte 2009, 109 (116); Hartmann, BB 2008, 2490 (2491 ff.); Eckhardt, BB 1965, 133 ff.

Dr. Christian Deckenbrock, Köln / Dr. Thomas Keß, Hannover / Lukas Münch, Düsseldorf / Thomas Sendke, Köln*

Tax Law Clinics als Ausbildungskonzept

STUW0057300

Inhaltsübersicht

- I. Einführung und Fragestellung
- II. Hintergrund und Zweck von Tax Law Clinics
 1. Law Clinics als anerkanntes Ausbildungskonzept
 2. Rechtliche Rahmenbedingungen für (Tax) Law Clinics
 3. Konkrete Ausgestaltung von Tax Law Clinics
 - a) Einweisung und Fortbildung
 - b) Mitwirkung bei der Hilfeleistung im Einzelfall
 - c) Abschluss einer Haftpflichtversicherung
 4. Vorteile von Tax Law Clinics für alle Beteiligten
 - a) Vorteile für die Studierenden
 - b) Vorteile für die Ratsuchenden
 - c) Vorteile für die Beraterschaft
 - d) Vorteile für die Universitäten
 - e) Vorteile für die Steuerrechtspflege
 5. Zwischenfazit
- III. Rechtliche Zulässigkeit von Tax Law Clinics
 1. Zulässigkeit aufgrund des Rechtsdienstleistungsgesetzes?
 2. Verstoß der §§ 2 und 5 StBerG gegen das Verfassungsrecht
 - a) Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG
 - b) Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG
- IV. Fazit

In vielen Rechtsbereichen gehört studentische Rechtsberatung in Form von Law Clinics zu den etablierten Ausbildungskonzepten im (rechtswissenschaftlichen) Studium. Während das Rechtsdienstleistungsgesetz einen Betrieb von Law Clinics generell ermöglicht, sind Law Clinics im Bereich des Steuerrechts aufgrund der speziellen Vorgaben des Steuerberatungsgesetzes aktuell wohl nicht zulässig. Die Gerichte halten diese Ungleichbehandlung trotz gewichtiger entgegenstehender Gründe bislang für gerechtfertigt. Der Gesetzgeber hat allerdings den Handlungsbedarf erkannt und strebt durch eine Änderung des Steuerberatungsgesetzes nun auch eine Legalisierung von Tax Law Clinics an. Der folgende Beitrag widmet sich daher den Tax Law Clinics als Ausbildungskonzept.

In many areas of law, legal clinics are an established method of practical teaching of (law) students. While the German Legal Services Act generally permits the operation of legal clinics, tax law clinics are currently probably not permitted due to the special requirements of the German Tax Advisory Act. The courts have so far considered this unequal treatment to be legally permissible, despite weighty reasons to the contrary. However, the legislator has recognized the need for action and is now striving to legalize tax law clinics by amending the German Tax Adviso-

ry Act. The following article is therefore dedicated to tax law clinics as a teaching concept.

I. Einführung und Fragestellung

In allen steuerrechtlichen Berufsfeldern wird gut ausgebildeter und motivierter Nachwuchs benötigt. Das gemeinsame Anliegen aller mit dem Steuerrecht beschäftigten Berufsgruppen muss es daher sein, mehr Studierende für das Steuerrecht zu gewinnen. Das gilt in besonderer Weise für Studierende der Rechtswissenschaften. Da das Steuerrecht in den wenigsten Bundesländern zu den verpflichtenden Ausbildungsinhalten gehört, bedarf es besonderer Anstrengungen, um die Studierenden schon in einem frühen Stadium ihres Studiums auf dieses vielseitige und äußerst praxisrelevante Rechtsgebiet aufmerksam zu machen. Einen wichtigen Baustein hierfür stellen sog. Tax Law Clinics dar. Hierbei handelt es sich um ein aus dem anglo-amerikanischen Rechtskreis bekanntes Ausbildungskonzept, bei dem die Studierenden durch eine praxisnahe Ausbildung an eine Rechtsmaterie herangeführt werden. In fast allen Rechtsbereichen haben sich in den vergangenen Jahren Law Clinics an und im Umfeld von deutschen Hochschulen gebildet. Allein für das Steuerrecht existiert aufgrund der aktuellen Rechtslage im Steuerberatungsgesetz noch keine einzige Law Clinic. Dies könnte sich durch die bevorstehende Modernisierung des Steuerberatungsgesetzes allerdings ändern. Aus diesem Grund sollen im Folgenden noch einmal Hintergrund und Zweck von Tax Law Clinics dargestellt werden. Im Anschluss wird aufgezeigt, wieso die Legalisierung von Tax Law Clinics nicht nur rechtspolitisch erstrebenswert, sondern – entgegen einem jüngst ergangenen Beschluss des BGH – auch eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit ist.

II. Hintergrund und Zweck von Tax Law Clinics

Um junge Studierende auf eine spätere Praxistätigkeit auf dem Gebiet des Steuerrechts vorzubereiten, ist nicht nur die Vermittlung theoretischer Kenntnisse und Fähigkeiten erforderlich. Mindestens genauso wichtig ist es, den Studierenden einen

* Dr. Christian Deckenbrock ist Akademischer Oberrat am Institut für Anwaltsrecht der Universität zu Köln und Gründungsmitglied des Tax Law Clinic Cologne e.V. i.G. RiFG Dr. Thomas Keß ist Vorstandsvorsitzender des Vereins zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover e.V. und Gründungsmitglied des Tax Law Clinic Hannover e.V. i.G. RiFG Lukas Münch, LL.M. ist zweiter Vorsitzender, RA/StB/Dipl.-Finw. (FH) Thomas Sendke erster Vorsitzender des Tax Law Clinic Cologne e.V. i.G. Sowohl der Tax Law Clinic Hannover e.V. i.G. als auch der Tax Law Clinic Cologne e.V. i.G. waren bzw. sind Beteiligte in Gerichtsverfahren zur Klärung der Rechtslage im Hinblick auf die Zulässigkeit von Tax Law Clinics.

Tagungsberichte

EATLP-Kongress 2023 zum Thema „Computation of Taxable Business Profits: Book-Tax Conformity and Other Issues“

STUW0057266

Die Verknüpfung von handels- und steuerbilanzieller Gewinnermittlung im Sinne des Maßgeblichkeitsgrundsatzes ist angesichts der Umsetzung von Pillar 2¹ und des Konsultationsprozesses zu BEFIT² wieder Gegenstand eines intensiveren steuerwissenschaftlichen Diskurses. Man müsse seine Forschungsthemen wie seine Kleidung nur lange genug tragen, damit sie wieder in Mode kommen, formulierte *Judith Freedman* bei der Eröffnung des ersten Panels auf dem Kongress der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Der Kongress, der unter der organisatorischen Leitung von *Werner Haslehner* und *Katerina Pantazatou* zwischen dem 8.6. und dem 10.6.2023 in Luxemburg stattfand, widmete sich dem Verhältnis der handelsrechtlichen Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung unter dem Titel „Computation of Taxable Business Profits: Book-Tax Conformity and Other Issues“. Über 170 Partizipanten aus europäischen und nicht europäischen Jurisdiktionen diskutierten auf der Grundlage von fünf Panels zu den überkommenen und aktuellen Fragen des Maßgeblichkeitsprinzips. Die wissenschaftliche Vorbereitung der Tagung oblag dem Generalberichterstatter *Andrés Báez Moreno* in Zusammenarbeit mit dem Academic Committee der EATLP, den vier Berichterstattern der Panels und den Verfassern der 25 Länderberichte.

I. Überblick über den Kongress

Der Generalberichterstatter betonte bei Eröffnung des Kongresses, dass nahezu jede betrachtete Jurisdiktion eine Form der materiellen Maßgeblichkeit kenne, also der Bezugnahme der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung auf die handelsrechtlichen Grundsätze und Vorschriften zur Rechnungslegung. Diese Feststellung allein beantworte aber noch nicht die Frage, warum das etablierte Thema der Maßgeblichkeit gerade gegenwärtig auf die steuerwissenschaftliche Bühne des EATLP-Kongresses gehört. Die Aktualität und Relevanz des Betrachtungsgegenstands erschloss sich, indem *Báez Moreno* die Unterscheidung zwischen dem Maßgeblichkeitsgrundsatz in der bekannten „alten Welt“ und einem solchen in der künftig zu entdeckenden „neuen Welt“ aufzeigte. In der „alten Welt“ seien die „alten Regeln“ der Rechnungslegung dominant. Es gelte das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip mit dem Telos des Gläubigerschutzes. Für die steuerliche Gewinnermittlung werfe die Maßgeblichkeit in der „alten Welt“ die Frage nach dem Für und Wider der Abhängigkeit von der handelsrechtlichen Rechnungslegung auf, der sich das erste Panel unter der Leitung von *Freedman* zuwende. Die unionsrechtliche Harmonisierung der Rechnungslegung induziere in der „alten Welt“ kompetenzzielen und materiell-rechtlichen Abstimmungsbedarf zwischen dem unionsrechtlich determinierten Handelsbilanzrecht und dem nicht harmonisierten Ertragsteuerrecht. Den unionsrechtlichen Einfluss auf das Steuerbilanzrecht unter Geltung des

Maßgeblichkeitsgrundsatzes untersuche das zweite Panel mit den Berichterstattern *Hugo López López* und *Juan José Zornoza Pérez*. Im Anschluss werde mit dem dritten Panel unter Vorsitz von *Eva Eberhartinger* die Brücke in die „neue Welt“ gebaut. Die „neue Welt“ folge neuen Regeln, so *Báez Moreno*. Die neuen Regeln seien in den International Financial Reporting Standards (IFRS) zu erblicken, die statt des durch das Vorsichtsprinzip realisierten Gläubigerschutzes die Übermittlung von Informationen an den Kapitalmarkt zum Ziel haben. Die EU breche mit der Mindestbesteuerungsrichtlinie und mit BEFIT, dem Vorhaben zur Vereinheitlichung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage, in die „neue Welt“ auf. Das vierte Panel solle an der Schnittstelle von „alter“ und „neuer Welt“ eine illustrierende Konkretisierung des abstrakt betrachteten Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanzrecht anhand einzelner Fragen der Rechnungslegung sein. Unter der Moderation von *Báez Moreno* seien die Panelisten aufgerufen über drei Probleme der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung zu diskutieren. Das fünfte Panel sei schließlich den prozessualen Aspekten des Verhältnisses von Handels- und Steuerrecht zugedacht. Dort fungiere *Roman Seer* als Berichterstatter.

II. Vor- und Nachteile des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Auf Grundlage der Berichterstattung durch *Freedman* diskutierten *Stefanie Geringer*, *Christopher Nobes*, *Arco Bobeldijk* und *Yariv Brauner* über das Für und Wider der Maßgeblichkeit des Handelsbilanzrechts für die ertragsteuerliche Gewinnermittlung aus interdisziplinärer und jurisdiktionsübergreifender Perspektive.

1. Thematischer Bericht

Freedman begann die Vorstellung des thematischen Berichts für das erste Panel mit einer Negation. Man müsse sich von der Vorstellung eines im naturgegebenen Sinne korrekten Gewinns lösen. Die Gewinnermittlung definiere erst den Gewinn als Betrachtungsgegenstand. Das Gewinnermittlungsrecht könne entweder originäres Produkt der Steuergesetzgebung sein oder an der Handelsbilanzierung und internationalen Rechnungslegungsstandards ausgerichtet werden, die steuerlich inkorporiert sind. Letzteres könne jedoch sowohl bei einer materiellen als auch bei einer formellen Maßgeblichkeitsbeziehung nie ohne eine insbesondere judikative Adjudikation der Rechnungslegung für steuerliche Zwecke erfolgen.

- 1 Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ABl. Nr. L 328 vom 22.12.2022, Seite 1, berichtigt in ABl. EU Nr. L 13 v. 16.1.2023, Seite 9 (Mindestbesteuerungsrichtlinie).
- 2 Europäische Kommission, Public consultation on the „Business in Europe: Framework for Income Taxation – BEFIT“ initiative. Factual Summary Report, Ref. Ares(2023)3226215 – 08/05/2023, S. 6 ff.