

1 | 2024

101. Jahrgang
15. Februar 2024
S. 1–96
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

Verantw. Redakteur: Prof. Dr. Gary Rüschen, Nordkirchen

steuer-und-wirtschaft.de

Zwei, die zusammengehören:

ZEITSCHRIFT



Profitieren Sie von Ihrer
ONLINE-DATENBANK

Editorial > *Johanna Hey / Christoph Spengel* – Editorial 1

Tagungsbeiträge > *Wolfgang Schön* – Menschen – Steuern – Staaten: Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht zwischen Nutzen- und Opferprinzip 3

Johanna Hey – Verfassungsrechtliche Grenzen steuerrechtlicher Mitwirkungspflichten: Steuervollzug im Dienste der Gleichheit und Freiheit 16

Abhandlungen > *Theodor Siegel* – Nominelle oder „reale“ Einkommensbesteuerung bei Inflation? – Zur Berechtigung eines Inflationsabzugsbetrages 26

Simon Kempny / Sebastian Plesdonat – Zur Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften – Wozu die „These von der Totalausschüttung“ taugt und wozu nicht 33

Felix Werthebach – Bilanzielle Abbildung des Erwerbs von Personenernehmen 48

Lena Schön / Benjamin Graßl / Henning Giese – Die Kriterien und Zusammensetzung der EU-Blacklist als Grundlage des Steueroasen-Abwehrgesetzes – Eine kritische Würdigung 71

ottoschmidt



86209522401



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

Begründet 1922 von Heinrich Reinach

Ehemalige Herausgeber:

Enno Becker · Dieter Birk · Carl Boettcher (geschäftsführend 1934–1962) · Ottmar Bühler · Jan van Dijck · Herbert Dorn · Wilhelm Ehrhard (geschäftsführend 1934–1935) · Karl Heinrich Friauf (geschäftsführend 1971–1973) · Werner Friedrich · Rolf Grabower · Manfred Groh · Karl-Heinrich Hansmeyer (geschäftsführend 1971–1973) · Anton Heigl · Albert Hensel · Norbert Herzig · Ludwig Heßdörfer · Ernst Höhn · Otto Kahn · Paul Kirchhof · Friedrich Klein · Brigitte Knobbe-Keuk (geschäftsführend 1980–1982) · Heinrich Wilhelm Kruse · Joachim Lang (geschäftsführend 1989–2014) · Dieter Leibrecht (geschäftsführend 1958–1970) · Roland Löhlein · Gerhard Mann (geschäftsführend 1971–1973) · Wolfgang Mersmann · Ludwig Mirre · Heinz Oeftering · Heinz Paulick · Heinz-Jürgen Pezzer · Johannes Popitz · Alexander Prugger · Arndt Raupach · Heinrich Reinach (geschäftsführend 1922–1933) · Wolfram Reilß · Gerd Rose (geschäftsführend 1971–1973) · Günter Schmolders (geschäftsführend 1971–1973) · Dieter Schneider · Joachim Schulze-Osterloh · Hartmut Sohn · Gerold Stoll · Klaus Tipke (geschäftsführend 1971–1988) · Christoph Trzaskalik · Otto Veiel · Klaus Vogel · Franz W. Wagner · Otto L. Walter · Franz Wassermeyer · Günter Wöhe · Franz Zitzlaff

Inhalt

steuer-und-wirtschaft.de

Editorial

Johanna Hey / Christoph Spengel – Editorial 1

Tagungsbeiträge

Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön – **Menschen – Steuern – Staaten** – Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht zwischen Nutzen- und Opferprinzip
 Die steigende Mobilität von Individuen stellt die Besteuerung von Einkommen vor Herausforderungen. Namentlich vermögende und gut ausgebildete Personen sind in der Lage, durch Wohnsitzwechsel steuerliche Belastungsunterschiede zwischen Jurisdiktionen zu nutzen. Dies veranlasst mehr und mehr Staaten, umzugswilligen Steuerpflichtigen gezielt günstige steuerliche Rahmenbedingungen zu bieten, namentlich einen Verzicht auf die Besteuerung von Auslandseinkünften oder eine ermäßigte Steuer auf Inlandseinkünfte. Diese Praxis bietet Anlass, der Rechtfertigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf den Grund zu gehen und nach einer überzeugenden Konzeption der Zugehörigkeit von Personen zu einer Gemeinschaft der Steuerpflichtigen zu fragen. Traditionelle Steuerprinzipien wie das Nutzenprinzip und das Opferprinzip erhalten im internationalen Steuerwettbewerb eine neue Dimension. 3

Prof. Dr. Johanna Hey – **Verfassungsrechtliche Grenzen steuerrechtlicher Mitwirkungspflichten** – Steuervollzug im Dienste der Gleichheit und Freiheit
 Die Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs ist ein Gemeingut von herausgehobener Bedeutung. Ohne Mitwirkung der Steuerpflichtigen, aber auch in Dienst genommener Dritter ist das Ziel eines gleichheitssatzkonformen Gesamtvollzugs nicht erreichbar. Beständig hat der Gesetzgeber in den vergangenen Jahrzehnten Mitwirkungspflichten ausgedehnt, Dokumentationspflichten angeordnet, neue Meldepflichten geschaffen. Die hiermit einhergehenden Mitwirkungspflichten begrenzen grundrechtliche Freiheiten. Der Beitrag betont die Bedeutung der Vereinfachung des materiellen

Inhalt

Steuerrechts, um Verwaltungslasten zu reduzieren, und fragt sodann nach Grenzen des Übermaßverbots für Verwaltungslasten im Dienste der Steuergleichheit. 16

Abhandlungen

Prof. Dr. Theodor Siegel, Kleinmachnow – Nominelle oder „reale“ Einkommensbesteuerung bei Inflation? – Zur Berechtigung eines Inflationsabzugsbetrages

Der Beitrag diskutiert auf der Basis eines Aufsatzes von Hundsdoerfer die Forderung, Inflationsverluste durch den Abzug innerhalb der Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Dies soll durch einen Inflationsabzugsbetrag (= Inflationsrate x Eigenkapital) erfolgen. Diese Forderung wird auf das objektive Nettoprinzip gestützt: durch erwerbswirtschaftliches Handeln verursachte oder veranlasste Vermögensminderungen verringern das steuerpflichtige Einkommen. Dieser Argumentation wird entgegengehalten, dass inflationsbedingter Wertverlust völlig unabhängig von der Verwendung des betroffenen Vermögens stattfindet. Eine „sowieso“ eintretende Wertverringerung liegt also außerhalb der Einkommenserzielung und mindert somit die auf das erwerbswirtschaftliche Handeln bezogene steuerliche Leistungsfähigkeit nicht. – Ergänzend wird die Beseitigung der kalten Progression durch Änderung des Tarifs kurz dargestellt, um anschließend eine auf eine konkret kaufkraftbezogene Einkommensbemessungsgrundlage bezogene Einkommensbesteuerung zu betrachten (aber nicht zu empfehlen); ein Inflationsabzug hat auch hier keine Berechtigung. – Schließlich wird die Möglichkeit angesprochen, bei spezieller Berechtigung Milderungen der Inflation gezielt nach dem Sozialstaatsprinzip zu gewähren. 26

Prof. Dr. Simon Kempny / Dr. Sebastian Plesdonat, beide Bielefeld – Zur Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften – Wozu die „These von der Totalausschüttung“ taugt und wozu nicht

Wer eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu einem über dem Buchwert liegenden Preis veräußert, realisiert einen Gewinn. Es läge nahe, dass solcher Gewinn – ebenso wie ein Gewinn aus der Veräußerung von Waren oder Grundstücken – auch in voller Höhe steuerlich erfasst würde. Ein Blick in das geltende Recht offenbart, dass dies nicht der Fall ist (§ 8b Abs. 2 KStG, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a–c, § 32d Abs. 1 EStG). Stattdessen werden Rechtsfolgen ausgelöst, die denen entsprechen, die auf ausgeschüttete Gewinne einer Kapitalgesellschaft angewendet werden, demnach Rechtsfolgen, mit denen eine auf Ebene der Kapitalgesellschaft angefallene Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung pauschalierend angerechnet wird (§ 8b Abs. 1 KStG, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d, § 32d Abs. 1 EStG). Es sind Rechtsfolgen, die dem Besteuerungsaufschub Rechnung tragen, welcher seit der Abkehr vom Anrechnungsverfahren das geltende Körperschaftsteuerrecht prägt. Auf der Suche nach einer Begründung, die den Gesetzgeber vor über zwanzig Jahren dazu veranlasst haben könnte, derartige Veräußerungsgewinne wie ausgeschüttete Gewinne zu besteuern, stößt man auf die „These von der Totalausschüttung“. Diese Abhandlung zeigt auf, ob und inwieweit diese These zur Begründung der rechtlichen Gleichstellung von Veräußerungs- und Ausschüttungsvorgängen taugt. Dabei wird erkennbar, dass bei Beteiligungsveräußerungen innerhalb der derzeitigen Körperschaftsteuersystematik mit einem zweiten Besteuerungsaufschub umzugehen ist, der seit je mit stillen Reserven einhergeht und üblicherweise bei Veräußerung (Realisation) endet. Mit diesem zuletzt genannten Besteuerungsaufschub hat die „These von der Totalausschüttung“ aber nichts zu tun. Eine unvollständige Besteuerung bei Realisation stiller Reserven im Rahmen von Beteiligungsveräußerungen kann sie nicht begründen. 33

Dr. Felix Werthebach, Düsseldorf – Bilanzielle Abbildung des Erwerbs von Personenunternehmen

Beim Erwerb von Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteile) kann es sich zivil- und insbesondere steuerrechtlich um den Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter handeln. Die bilanzielle Abbildung solcher als „asset deal“ bezeichneten Vorgänge stellt sich wegen der Notwendigkeit der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Einzelwirtschaftsgüter regelmäßig als Herausforderung dar. Die vorliegende Untersuchung identifiziert zunächst die Erwerbsvorgänge bei Personenunternehmen, in denen Anschaffungskosten handels- und steuerrechtlich auf eine Sachgesamtheit zu verteilen sind. Sodann werden die derzeit in Schrifttum und Rechtsprechung anerkannten Verteilungsmethoden ana-



Zusammenhänge verstehen.

Das hochkarätige Autorenteam dieses Studienbuches vermittelt systematisch und praxisnah alle relevanten Informationen. Zahlreiche Beispiele und Querverweise erleichtern das Verständnis.

Bestellen Sie jetzt versandkostenfrei unter otto-schmidt.de

Inhalt

lysiert, zahlreiche offene Rechtsfragen geklärt und Schwächen herausgearbeitet. Hierauf aufbauend wird ein eigener Ansatz entwickelt, wie der Anschaffungsvorgang bei Personenunternehmen ursachengerecht bilanziell abgebildet werden kann. Die Untersuchung trägt damit neben der systematischen Aufarbeitung der Bilanzierung von erworbenen Personenunternehmen auch zu einer methodischen Weiterentwicklung der bilanziellen Abbildung des Erwerbsvorgangs durch eine stärkere Orientierung an der ökonomischen Realität bei. 48

Lena Schön, Ingolstadt / Dr. Benjamin Graßl, München / Dr. Henning Giese, Paderborn – Die Kriterien und Zusammensetzung der EU-Blacklist als Grundlage des Steueroasen-Abwehrgesetzes – Eine kritische Würdigung

Durch die Einführung des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb am 21.6.2021 (Steueroasen-Abwehrgesetz, „StAbwG“) beabsichtigt der Gesetzgeber, grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen sowie Beteiligungsverhältnisse mit und in Bezug zu Steueroasen durch den Einsatz von steuerlichen Maßnahmen einzuschränken. Als wesentliche Grundlage dieses Gesetzes dient die Liste nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete der EU (sog. „EU-Blacklist“), deren Bedeutung für inländische Rechtsanwender nicht zuletzt durch die Aufnahme von Russland an Bedeutung zugenommen hat. Aus diesem Grund beleuchtet dieser Beitrag detailliert die Kriterien, die für die Beurteilung eines Steuerhoheitsgebiets als nicht kooperativ herangezogen werden und somit als wesentliche Grundlage für das StAbwG dienen. Die Autoren analysieren hierbei die Kriterien und Zusammensetzung der EU-Blacklist, um die Transparenz dieser zu erhöhen und die Reichweite sowie Wirksamkeit des Gesetzes kritisch beurteilen zu können. Die Untersuchung der für die Listung auf der EU-Blacklist maßgeblichen Kriterien nach den §§ 4 bis 6 StAbwG zeigt, dass neben den bereits auf der EU-Blacklist befindlichen Steuerhoheitsgebieten weitere Gebiete die Kriterien der §§ 4 bis 6 StAbwG bei objektiver Beurteilung erfüllen, jedoch nicht auf der EU-Blacklist stehen und somit aus dem Anwendungsbereich des StAbwG fallen. Die Möglichkeit der Aufnahme dieser Staaten auf die EU-Blacklist ist für den Rechtsanwender mit erheblicher Unsicherheit verbunden. 71

Zeitschrift und Online-Datenbank gehören zusammen!

Nutzen Sie Ihre **Online-Vorteile** und auch die **Otto Schmidt Zeitschriften-App!** Haben Sie Fragen zu Ihren Zugangsdaten? Haben Sie Ihren alten Zugang noch nicht verlängert? **Kundenservice Telefon: 0221/93738-997.**



Drei Vorteile im Abonnement:

- **Viermal jährlich die Zeitschrift** – so bleiben Sie immer auf dem Laufenden
- Zugriff auf das Modul **StuW online plus** mit dem StuW-Archiv seit 2000 sowie Volltexte zu Gesetzen, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsanweisungen
- Mobile Nutzung über die **Otto-Schmidt-Zeitschriften-App**

Im Probeabo 3 Monate gratis nutzen!

Das kostenlose Probeabo inkl. Online-Modul und App gibt's hier: www.otto-schmidt.de oder telefonisch beim Kundenservice 0221 93738-997



Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Editorial

Zu den historischen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts gehört schon jetzt das Haushaltsurteil vom 15. November 2023. Die Einführung der Schuldenbremse im Jahr 2009 galt als wichtiges Signal gegen ausufernde Staatsverschuldung. Unklar war damals, ob die Schuldenbremse ein scharfes Schwert oder nur ein politisches Bekenntnis sein würde. Das Urteil zum Zweiten Nachtragshaushaltsgesetz 2021 hat gezeigt, dass das Haushaltsrecht voll justiziabel ist. Überraschend war nicht, dass die Fortschreibung der Kreditermächtigungen aus der Corona-Pandemie gegen die Grundsätze der Jährlichkeit und Jährigkeit verstieß und nicht auf Art. 115 Abs. 2 Satz 6 GG gestützt werden konnte. Überraschend war die Rechtsfolge der Nichtigkeit des Haushaltsgesetzes: Keine bloße Ermahnung, es zukünftig anders zu machen, sondern die Notwendigkeit sofortiger Reparatur. Gemessen am Volumen der nunmehr im Haushalt 2024 anders zu finanzierenden bzw. zu streichenden Ausgaben in Höhe von 17 Mrd. Euro ist dies eine ungewöhnlich konsequente und mutige Entscheidung, die zukünftige Haushaltsgesetzgeber das Fürchten lehrt.

Wie sehr würde man sich wünschen, das Bundesverfassungsgericht würde auch den oftmals ähnlich risikofreudig handelnden Steuergesetzgeber lehren, dass verfassungswidrig erhobene Steuern in den Grenzen des § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG zurückzuerstatten sind, und nicht, auch nicht für einen Übergangszeitraum, weiter erhoben werden können. Das Verfahren 2 BvR 1505/20 zum Solidaritätszuschlag böte, auch wenn der BFH im Urteil vom 17.1.2023 – IX R 15/20 an der Erhebung für die Jahre 2020/21 keinen Anstoß genommen hat, hierfür eine hervorragende Gelegenheit. Allerdings steht zu befürchten, dass Karlsruhe sich gerade nach dem Haushaltsurteil allenfalls dazu verstehen wird, die Abschaffung des Solidaritätszuschlags für die Zukunft zu fordern, schon um den Bundeshaushalt nicht erneut unter Druck zu bringen. Denn die hektischen Bemühungen, die notwendigen Milliarden für den Haushalt 2024 durch Änderungen bei den Energiesteuern (Beseitigung der Vergünstigungen für Agrardiesel/Kerosin), die Anhebung der Luftverkehrssteuer und die Einführung einer Plastikabgabe aufzubringen, haben gezeigt, wie sehr der Bund auf die Steuern nach Art. 106 Abs. 1 GG angewiesen ist, wenn er schnell viel Geld benötigt. Schnell ist das eine, nachhaltig das andere. Bei letzterem geht es darum, bestehende Besteuerungslücken, die bei Dividenden-Arbitragegeschäften unter Einbindung von Steuerausländern seit Jahrzehnten offensichtlich sind, zu schließen (etwa durch Änderungen bei der beschränkten Steuerpflicht; § 49 EStG) und dem massiven (EU-weiten) Steuerbetrug bei der Umsatzsteuer endlich beherzt den Garaus zu machen.

Das Sondervermögen Bundeswehr, dessen Kreditfinanzierung durch Art. 87a Abs. 1a GG verfassungsrechtlich abgesichert wurde, ist nur ein weiterer Ausdruck der Defizite in der föderalen Finanzarchitektur. Gleichzeitig maßt sich der Bund auf überraschend windiger Rechtsgrundlage (Maßnahmen zur gesamtstaatlichen Repräsentation) zusätzliche Kompetenzen, etwa zur Fluthilfe im Ahrtal, an.

Auch die Probleme der Grunderwerbsteuer haben ihren Kern in Fehlstellungen der Finanzverfassung, die die Länder dazu gebracht haben, die Steuersätze so anzuheben, dass es RETT-Blocker-Gestaltungen bedarf, um Unternehmen weiterhin umstrukturieren zu können, was wiederum zu einerseits unwirksamen, andererseits überzogenen gesetzgeberischen Gegenmaßnahmen in § 1 Abs. 2a ff. GrEStG geführt hat. Gleichzeitig offenbart das bisher erfolglose Ringen um einen Neuanfang in der Grunderwerbsteuer die Fehlkonstruktion der Bemessungsgrundlagenzuständigkeit des Bundesgesetzgebers (Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 2. Alt. i.V.m. Art. 125a Abs. 2 GG) bei Steuerertrags- und Steuersatzzuständigkeit der Länder, die sich nicht auf eine Reformperspektive einigen können. Dies hat den Bundesgesetzgeber im Kreditweitmarktför-

derungsgesetz v. 22.12.2023, BGBl. I 2023, Nr. 411) zu einer Ad-hoc-Reparaturmaßnahme (Gesamthandsfiktion gem. § 24 GrEStG) gezwungen, um wenigstens die – seit langem bekannte – Aufgabe des Gesamtvermögens durch das MoPeG grunderwerbsteuerrechtlich abzufangen.

Es scheint Zeit für eine weitere Reform der Finanzverfassung. Die hinter uns liegenden Föderalismusreformen stimmen allerdings nicht allzu hoffnungsvoll, dass eine Entflechtung diesmal gelingen würde.

Das Haushaltsurteil wird sich zudem im Vermittlungsausschussverfahren zum Wachstumschancengesetz niederschlagen. Erleichterungen bei der Mindestbesteuerung (§ 10d Abs. 2 EStG), die degressive Abschreibung oder Verbesserungen bei der Forschungszulage und die neue Klimaschutzinvestitionsprämie führen zu Steuermindereinnahmen, die man sich jetzt möglicherweise nicht mehr leisten wollen. Der Verzicht auf neue Steuervergünstigungen würde nicht nur den Haushalt entlasten, sondern wäre auch ein Beitrag zur Vereinfachung. Wenn der Gesetzgeber dann aber trotzdem an der ebenfalls im Wachstumschancengesetz vorgesehenen Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen (§§ 138 I ff. AO-E) festhalten sollte, um die koalitionsvertraglichen Festlegungen stoisch abarbeiten, wird deutlich, dass die Karlsruher Botschaft noch nicht richtig angekommen ist.

Entbürokratisierung würde nicht nur haushaltswirksame Sparbeiträge leisten, sondern auch helfen, den „Regulierungsbankrott“ (*Wolfgang Schön*, FAZ v. 26.6.2023, S. 18) abzuwenden. Hierzu bedarf es einer politischen Kehrtwende, denn die Rechtsschutzmöglichkeiten gegen übermäßige Verwaltungslasten sind limitiert (s. *Johanna Hey*, StuW 2024, S. 16 – in diesem Heft). Stattdessen ergeht sich die Steuergesetzgebung in kleinteiligen Einzelfallregeln. Dies bindet Kapazität, nicht nur der Steuergesetzgebung, sondern auch der Steuerpraxis und der Steuerwissenschaft, die dann nicht zur Verfügung steht, um grundsätzliche Weichenstellungen zu diskutieren. Fragen von sehr grundsätzlicher Bedeutung adressiert aber *Wolfgang Schön* in seinem den Jahrgang eröffnenden Beitrag zur Zukunft der unbeschränkten Steuerpflicht (S. 3). Ebenso grundsätzlich ist die Befassung mit der Beteiligungsertragsbefreiung für Veräußerungsgewinne in § 8b Abs. 2 KStG durch *Simon Kempny* und *Sebastian Plesdonat*, StuW 2024, S. 33 – in diesem Heft).

Keinen Beitrag zu Vereinfachung und Bürokratieabbau leistet die EU-Steuerpolitik und die hierauf fußenden nationalen Maßnahmen, z.B. des Steueroasengesetzes (dazu *Lea Schön*, *Benjamin Graßl* und *Henning Giese*, StuW 2024, S. 71 – in diesem Heft). Ganz in Vergessenheit gerät, dass Harmonisierung primär der Beseitigung von Binnenmarkthemmnissen und allenfalls sekundär der Sicherung des mitgliedstaatlichen Steueraufkommens verpflichtet ist. Zu einer Vereinfachung für die betroffenen Unternehmen kommt es aber nur dann, wenn EU-Richtlinien möglichst einheitlich umgesetzt werden und die nationale Missbrauchsgesetzgebung nicht über den auf diese Weise definierten Standard hinausgeht. Wünschen würde man sich, dass der Steuergesetzgeber im Jahr 2024 die ersten Ansätze aus dem MinBestRL-UmsG aufgreift und die in den letzten Jahren entstandenen Missbrauchsvorschriften einer kritischen Überprüfung unterzieht, inwieweit es Ihrer nach vollständiger Umsetzung der ATAD und Inkrafttreten des Mindeststeuergesetzes noch bedarf.

Gespannt sein darf man, ob die vom Bundesfinanzminister eingesetzten Expertenkommissionen „Bürger-nahe Einkommensteuer“ und „Vereinfachte Unternehmensteuer“ eine Reformdiskussion, möglicherweise sogar Reformgesetze, nach sich ziehen werden.

Köln und Mannheim im Januar 2024

Johanna Hey, Christoph Spengel

Tagungsbeiträge

Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön*

Menschen – Steuern – Staaten

STUW0063249

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht zwischen Nutzen- und Opferprinzip

Inhaltsübersicht

- I. Prolog: Robinson Crusoe
- II. Opfertheorie und Nutzentheorie
- III. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht
 1. Die Besteuerung des Welteinkommens
 2. Erosion der Welteinkommensbesteuerung
 3. Besteuerung nach der Staatsangehörigkeit
 - a) Zurück in die Zukunft?
 - b) Staatsangehörigkeit und Steuerpflicht in der US-amerikanischen Tradition
 - c) Staatsangehörigkeit und Steuerpflicht in der deutschen Tradition
 4. Ansässigkeitsprinzip und Welteinkommensbesteuerung
 - a) Nutzenprinzip und Globaläquivalenz
 - b) Opfertheorie, Solidarität und Leistungsfähigkeit
 - c) Solidarische Reziprozität als Konkordanz von Nutzen- und Opfertheorie
- IV. Epilog: Citizens of Nowhere – auch im Steuerrecht?

Die steigende Mobilität von Individuen stellt die Besteuerung von Einkommen vor Herausforderungen. Namentlich vermögende und gut ausgebildete Personen sind in der Lage, durch Wohnsitzwechsel steuerliche Belastungsunterschiede zwischen Jurisdiktionen zu nutzen. Dies veranlasst mehr und mehr Staaten, umzugswilligen Steuerpflichtigen gezielt günstige steuerliche Rahmenbedingungen zu bieten, namentlich einen Verzicht auf die Besteuerung von Auslandseinkünften oder eine ermäßigte Steuer auf Inlandseinkünfte. Diese Praxis bietet Anlass, der Rechtfertigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf den Grund zu gehen und nach einer überzeugenden Konzeption der Zugehörigkeit von Personen zu einer Gemeinschaft der Steuerpflichtigen zu fragen. Traditionelle Steuerprinzipien wie das Nutzenprinzip und das Opferprinzip erhalten im internationalen Steuerwettbewerb eine neue Dimension.

The increasing mobility of individuals poses challenges for income taxation. Wealthy and well-educated individuals in particular are in a position to take advantage of tax burden differences between jurisdictions by changing their place of residence. This is prompting more and more countries to offer taxpayers wishing to relocate favorable tax conditions, namely a waiver of taxation on foreign income or reduced tax rates on domestic income. This practice provides an opportunity to get to the bottom of the justifi-

fication for unlimited income tax liability and to ask for a convincing concept of the affiliation of persons to a community of taxpayers. Traditional tax principles such as the benefit principle and the sacrifice principle take on a new dimension under international tax competition.

I. Prolog: Robinson Crusoe

Im Jahre 1651, am 1. September, besteigt in der englischen Hafenstadt Hull ein junger Mann zum ersten Mal in seinem Leben ein Schiff. Es ist sein sehnlichster Wunsch, zur See zu fahren. Kurz zuvor hat er das Ansinnen seiner Eltern ausgeschlagen, einen bürgerlichen Beruf zu ergreifen, und ihnen erklärt, er „sei nun achtzehn Jahre und zu alt, um noch die Kaufmannschaft zu erlernen oder mich auf eine Advokatur vorzubereiten“¹. Die Seefahrt wird sein Schicksal; sie wird ihn an die Küsten Nordafrikas und auf die Plantagen Brasiliens führen. Und sie wird ihn als einzigen Überlebenden eines Schiffbruchs auf eine einsame Insel vor dem Delta des Orinoko werfen. Dort wird er 28 Jahre verbringen und sein privates Reich errichten. Sein Name ist *Robinson Crusoe* und sein Schöpfer ist der britische Schriftsteller *Daniel Defoe*, der mit der Publikation der „seltsamen Abenteuer des *Robinson Crusoe*“² im Jahre 1712 eine zentrale Figur der Literaturgeschichte zur Welt gebracht hat.

50 Jahre später, im Jahre 1762, preist der führende Staatsphilosoph seiner Zeit, *Jean-Jacques Rousseau*, dieses Buch in den höchsten Tönen. In „*Émile oder über die Erziehung*“³, einem Urtext der modernen Pädagogik, empfiehlt er, einem heranrei-

* Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön ist Direktor am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen sowie Honorarprofessor an der Ludwig-Maximilians-Universität München. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag auf dem Symposium „Neue Impulse für Staat und Steuer“ in der Alten Aula der Universität Heidelberg am 27.10.2023 aus Anlass des 80. Geburtstags von Prof. Dr. Dres. h.c. P. Kirchhof. Der Beitrag wird inhaltsgleich veröffentlicht in der Schriftenreihe *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht* (HFSt).

1 A.a.O. (Fn. 2), S. 12.

2 *Daniel Defoe*, Das Leben und die seltsamen Abenteuer des *Robinson Crusoe*, eines Seemanns aus York, der achtundzwanzig Jahre lang ganz allein auf einer unbewohnten Insel an der amerikanischen Küste nahe der Mündung des großen Orinoko-Stromes lebte, wohin er nach einem Schiffbruch, bei dem die ganze Besatzung außer ihm umkam, verschlagen wurde, nebst dem Bericht, wie er auf wunderbare Weise durch Seeräuber gerettet wurde – geschrieben von ihm selbst, 1712 (deutsche Ausgabe: Die große Erzähler-Bibliothek der Weltliteratur, Harenberg, 1984).

3 *Jean-Jacques Rousseau*, *Émile oder über die Erziehung*, 1762 (deutsche Ausgabe: Anaconda Verlag, 2022).

Prof. Dr. Johanna Hey*

Verfassungsrechtliche Grenzen steuerrechtlicher Mitwirkungspflichten

STUW0063248

Steuervollzug im Dienste der Gleichheit *und* Freiheit

Inhaltsübersicht

- I. Der Steuervollzug als Tor zum tatsächlichen Belastungserfolg
- II. Effizienter Steuervollzug im gemeinsamen Interesse von Staat und Bürger
- III. Vollzugstaugliche Steuergesetzgebung
 1. Interdependenz zwischen materiellem Steuerrecht und Steuervollzug
 - a) Abschaffung und Zusammenfassung von Steuerarten
 - b) Verzicht auf Steuersubventionen und Interventionstatbestände
 - c) Einfach zu befolgende und verwaltungseffiziente Ausgestaltung einzelner Steuern
 2. Stetigkeit und Verzicht auf Gesetzgebungsaktivitäten
 3. Notwendige Trendumkehr in der Anordnung neuer Mitwirkungspflichten, Überprüfung bestehender Mitwirkungspflichten
- IV. Notwendige Trendumkehr in der Anordnung neuer Mitwirkungspflichten, Überprüfung bestehender Mitwirkungspflichten
- V. Das Potential der Digitalisierung
- VI. Rechtsschutz gegenüber unverhältnismäßigen Verwaltungslasten
 1. Notwendige verfassungsrechtliche Effektivierung steuerpolitischer Forderungen
 2. Der Grundrechtseingriff durch steuerliche Mitwirkungspflichten und Befolgunlasten
 3. Übermaßverbot
 4. Schwierigkeiten der Bestimmung einer Verwaltungslastenobergrenze
 5. Äußerste Grenze: Der Vorbehalt der Unmöglichkeit
- VII. Schluss

Die Gleichmäßigkeit des Steuervollzugs ist ein Gemeingut von herausgehobener Bedeutung. Ohne Mitwirkung der Steuerpflichtigen, aber auch in Dienst genommener Dritter ist das Ziel eines gleichheitssatzkonformen Gesamtvollzugs nicht erreichbar. Beständig hat der Gesetzgeber in den vergangenen Jahrzehnten Mitwirkungspflichten ausgedehnt, Dokumentationspflichten angeordnet, neue Meldepflichten geschaffen. Die hiermit einhergehenden Mitwirkungspflichten begrenzen grundrechtliche Freiheiten. Der Beitrag betont die Bedeutung der Vereinfachung des materiellen Steuerrechts, um Verwaltungslasten zu reduzieren, und fragt sodann nach Grenzen des Übermaßverbots für Verwaltungslasten im Dienste der Steuergleichheit.

A uniform tax enforcement is a common good of paramount importance. Without the cooperation of taxpayers and third parties, the goal of overall compliance with the principle of equal treatment cannot be achieved. Over the past decades, the legislator has constantly extended the obligations to cooperate, imposed documentation requirements and created new reporting obligations. The associated obligations to cooperate limit fundamental freedoms. The article emphasizes the importance of simplifying substantive tax law in order to reduce administrative burdens and then examines the limits of the prohibition of excessive administrative burdens in the service of tax equality.

I. Der Steuervollzug als Tor zum tatsächlichen Belastungserfolg

„Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, daß die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich *und tatsächlich* gleich belastet werden“¹ mit diesem Satz in der Handschrift Paul Kirchhofs eröffnet das Zinsurteil des Jahres 1991. Eine kraftvollere Ansage gegen ineffektives Recht ist kaum denkbar. Klaus-Dieter Drüen stellt den Zusammenhang zur Rechtsanwendung her: „Besteuerungsgleichheit vollendet sich erst im tatsächlichen Steuervollzug“².

Doch eben jenes notwendige Anwenden des Gesetzes, das Befolgen wie das Vollziehen, ist eine Herkulesaufgabe je undurchsichtiger und komplizierter Steuergesetze sind, und wird zur Sisyphusarbeit, wenn die Steuerbefolgungspflichten nicht in einem angemessenen Verhältnis zu den durch sie ermöglichten Steuereinnahmen stehen und damit ihren Sinn verlieren.

In diesem Zwiespalt steht das Zinsurteil. Die Rechtsanwendungsgleichheit ist das Scharnier zwischen materiellem Steuerrecht und Steuerverfahrensrecht. Einerseits ist das Zinsurteil Referenz für die Zurücknahme der Anforderungen der Steuergleichheit im materiellen Steuerrecht: Was nicht vollzogen wer-

* Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag auf dem Symposium „Neue Impulse für Staat und Steuer“ in der Alten Aula der Universität Heidelberg am 27.10.2023 aus Anlass des 80. Geburtstags von Prof. Dr. Dres. h.c. P. Kirchhof. Der Beitrag wird inhaltsgleich veröffentlicht in der Schriftenreihe *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht* (HFSr).

1 BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 1. Leitsatz (Zinsurteil).

2 Drüen, StuW 2023, 53.

Abhandlungen

Prof. Dr. Theodor Siegel, Kleinmachnow*

Nominelle oder „reale“ Einkommensbesteuerung bei Inflation? – Zur Berechtigung eines Inflationsabzugsbetrages

STUW0061605

Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung
 1. Der Inflationsabzugsbetrag als zentrale Frage
 2. Zu diskutierende Aspekte
- II. Inflationsberücksichtigung und Leistungsfähigkeitsprinzip
 1. Der Inflationsabzugsbetrag als zentrale Frage
 - 1.1. Inflationsausgleich und objektives Nettoprinzip
 - 1.2. Inflationsverlust als Privatverlust keine Betriebsausgabe
 - 1.3. Ggf. gegenläufige Effekte
 - 1.4. Nebenaspekte
 2. Inflation bei kaufkraftmäßiger Einkommensbemessung
 - 2.1. Inflationsberücksichtigung im progressiven ESt-Tarif
 - 2.2. Besteuerung bei kaufkraftmäßiger Bemessungsgrundlage
- III. Inflationsberücksichtigung als Frage des Sozialstaatsprinzips
 1. Inflationsabzug aus sozialstaatlichen Gründen?
 2. Zu erwartende Anpassungen und mögliche Steuermilderungen
- IV. Ergebnisse

Der Beitrag diskutiert auf der Basis eines Aufsatzes von Hundsdoerfer die Forderung, Inflationsverluste durch den Abzug innerhalb der Bemessungsgrundlage bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Dies soll durch einen Inflationsabzugsbetrag (= Inflationsrate x Eigenkapital) erfolgen. Diese Forderung wird auf das objektive Nettoprinzip gestützt: durch erwerbswirtschaftliches Handeln verursachte oder veranlasste Vermögensminderungen verringern das steuerpflichtige Einkommen. Dieser Argumentation wird entgegengehalten, dass inflationsbedingter Wertverlust völlig unabhängig von der Verwendung des betroffenen Vermögens stattfindet. Eine „sowieso“ eintretende Wertverringerung liegt also außerhalb der Einkommenserzielung und mindert somit die auf das erwerbswirtschaftliche Handeln bezogene steuerliche Leistungsfähigkeit nicht. – Ergänzend wird die Beseitigung der kalten Progression durch Änderung des Tarifs kurz dargestellt, um anschließend eine auf eine konkret kaufkraftbezogene Einkommensbemessungsgrundlage bezogene Einkommensbesteuerung zu betrachten (aber nicht zu empfehlen); ein Inflationsabzug hat auch hier keine Berechtigung. – Schließlich wird die Möglichkeit angesprochen, bei spezieller Berechtigung Milderungen der Inflation gezielt nach dem Sozialstaatsprinzip zu gewähren.

Based on an essay by Hundsdoerfer, the article discusses the demand to take inflation losses into account by deducting them from the income tax base. This should be done by means of an inflation deduction (= inflation rate x equity). This demand is based on the objective net principle: reductions in assets caused or induced by commercial activity reduce taxable income. This argument is countered by the fact that inflation-related loss of value occurs completely independently of the utilisation of the assets concerned. A reduction in value that occurs „anyway“ is therefore not related to the realisation of income and therefore does not reduce the taxable capacity based on commercial activity. – In addition, the elimination of cold progression by changing the tax rate is briefly described in order to then consider (but not recommend) income taxation based on a concrete purchasing power-related income assessment basis; an inflation deduction is not justified here either. – Finally, the possibility is addressed of granting inflation relief in accordance with the welfare state principle if specifically justified.

I. Problemstellung

1. Der Inflationsabzugsbetrag als zentrale Frage

Angesichts einer (zumindest zeitweise) erheblich gestiegenen Inflationsrate nimmt das Interesse an der Bedeutung der Inflation für die Besteuerung zu. So widmeten die Berliner Steuergespräche kürzlich ihre 68. Tagung dem Thema „Auswirkungen der Inflation auf das Steuerrecht“.¹ Dort wurde von Hundsdoerfer² die Forderung aufgegriffen, dass in der Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ein Abzug im Ausmaß der Inflationsrate (Inflationsabzugsbetrag) erfolgen

* Prof. Dr. Theodor Siegel war (bis 2005) zuletzt Direktor des Instituts für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung der Humboldt-Universität zu Berlin.

1 Vgl. den Bericht von A. Richter/B. Welling, Tagungs- und Diskussionsbericht zum 86. Berliner Steuergespräch „Auswirkungen der Inflation auf das Steuerrecht“, FR 2023, 494 ff.

2 Vgl. J. Hundsdoerfer, Inflation, Nominalwertprinzip und objektives Nettoprinzip in der Unternehmensbesteuerung, StuW 2023, 295; vgl. auch den Bericht bei Richter/Welling (Fn. 1), FR 2023, 494 (494).

Prof. Dr. Simon Kempny/Dr. Sebastian Plesdonat, beide Bielefeld*

Zur Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

STUW0058287

Wozu die „These von der Totalausschüttung“ taugt und wozu nicht

Inhaltsübersicht

- I. Anlass zur Vergewisserung
- II. Grundlagen zur Ausschüttungs- und Veräußerungsgewinnbesteuerung im geltenden Recht
- III. Gegenstand und Ziel dieses Beitrags
- IV. Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen bei Staffelung des Steuerzugriffs
 1. Kaufpreiszahlungen für offene Rücklagen
 - a) Rechtsdogmatische Lösung und deren Begründung
 - b) Lösung nach der „Einbehaltenslogik“
 - c) Bewertung
 2. Kaufpreiszahlungen für stille Reserven
 - a) Rechtsdogmatische Lösung und deren Begründung
 - b) Lösung nach der „Einbehaltenslogik“
 - c) Bewertung
 - aa) Besteuerungsaufschub aufgrund stiller Reserven
 - bb) Besteuerungsaufschub im Körperschaftsteuerrecht
 - cc) Kritik
 - dd) Zur Reaktion am Markt: Kaufpreisbildung von Anteilen an Kapitalgesellschaften
 - ee) Theorie und Praktikabilität
- V. Zusammenfassung

Wer eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu einem über dem Buchwert liegenden Preis veräußert, realisiert einen Gewinn. Es läge nahe, dass solcher Gewinn – ebenso wie ein Gewinn aus der Veräußerung von Waren oder Grundstücken – auch in voller Höhe steuerlich erfasst würde. Ein Blick in das geltende Recht offenbart, dass dies nicht der Fall ist (§ 8b Abs. 2 KStG, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. a–c, § 32d Abs. 1 EStG). Stattdessen werden Rechtsfolgen ausgelöst, die denen entsprechen, die auf ausgeschüttete Gewinne einer Kapitalgesellschaft angewendet werden, demnach Rechtsfolgen, mit denen eine auf Ebene der Kapitalgesellschaft angefallene Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung pauschalierend angerechnet wird (§ 8b Abs. 1 KStG, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d, § 32d Abs. 1 EStG). Es sind Rechtsfolgen, die dem Besteuerungsaufschub Rechnung tragen, welcher seit der Abkehr vom Anrechnungsverfahren das geltende Körperschaftsteuerrecht prägt. Auf der Suche nach einer Begründung, die den Gesetzgeber vor über zwanzig Jahren dazu veranlasst haben könnte, derartige Veräußerungsgewinne wie ausgeschüttete Gewinne zu besteuern, stößt man auf die „These von der Totalausschüttung“. Diese Abhandlung zeigt auf, ob und inwieweit diese These zur Begründung der rechtlichen Gleichstel-

lung von Veräußerungs- und Ausschüttungsvorgängen taugt. Dabei wird erkennbar, dass bei Beteiligungsveräußerungen innerhalb der derzeitigen Körperschaftsteuersystematik mit einem zweiten Besteuerungsaufschub umzugehen ist, der seit je mit stillen Reserven einhergeht und üblicherweise bei Veräußerung (Realisation) endet. Mit diesem zuletzt genannten Besteuerungsaufschub hat die „These von der Totalausschüttung“ aber nichts zu tun. Eine unvollständige Besteuerung bei Realisation stiller Reserven im Rahmen von Beteiligungsveräußerungen kann sie nicht begründen.

Anyone who sells a shareholding in a corporation at a price above the book value realises a profit. It would stand to reason that such a profit—just like a profit from the sale of goods or real estate—would also be recognised in full for tax purposes. A look at the current law reveals that this is not the case. Instead, legal consequences are triggered that correspond to those applied to distributed profits of a corporation, i.e. legal consequences with which a corporation and trade tax burden incurred at the level of the corporation is offset on a lump-sum basis. These are legal consequences that take into account the deferral of taxation, which has characterised current corporate tax law since the abandonment of the imputation system. In the search for a rationale that might have prompted the legislator more than twenty years ago to tax such capital gains as distributed profits, one comes across the “thesis of total distribution”. This paper shows whether and to what extent this thesis is suitable for justifying the legal equivalence of capital gains and distribution transactions. In doing so, it becomes apparent that, within the current corporate income tax system, disposals of shareholdings are subject to a second deferral of taxation, which has always been associated with hidden reserves and usually ends upon disposal (realisation). However, the “thesis of total distribution” has nothing to do with this last-mentioned deferral of taxation. It cannot justify incomplete taxation in the case of the realisation of hidden reserves in the context of the sale of participations.

I. Anlass zur Vergewisserung

Das gegenwärtige Recht der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften geht

* Prof. Dr. Simon Kempny ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Universität Bielefeld. Dipl.-Fw. (FH) Dr. Sebastian Plesdonat ist Rechtsreferendar beim LG Frankfurt/M. und wissenschaftlicher Mitarbeiter am vorgenannten Lehrstuhl.

Dr. Felix Werthebach, Düsseldorf*

Bilanzielle Abbildung des Erwerbs von Personenunternehmen

STUW0059847

Inhaltsübersicht

- I. Problemstellung
- II. Erwerb eines Einzelunternehmens
 1. Handelsrecht
 2. Steuerrecht
- III. Erwerb eines Mitunternehmeranteils
 1. Erwerb durch Umstrukturierung, Gründung, Eintritt oder Gesellschaftserwechsel
 - a) Handelsrecht
 - b) Steuerrecht
 2. Erwerb durch Ausscheiden eines Gesellschafters
 - a) Handelsrecht
 - b) Steuerrecht
- IV. Methodik der Verteilung von Mehr-/Minder-AK
 1. Vertragliche Vereinbarungen
 2. Modifizierte Stufentheorie
 - a) Modifikation von Aktiva und Passiva
 - b) Bilanzierung des Restbetrages
 3. Weitere Verteilungsmethoden
 - a) Einfache Stufentheorie
 - b) Gleichverteilungstheorie
 4. Zwischenergebnis
- V. Eigener Ansatz: Leistungsgrundorientierte Verteilung
 1. Fallgruppen
 2. Zugangsbilanzierung
 - a) Erster Schritt: Übernahme der Einzelwirtschaftsgüter
 - b) Zweiter Schritt: Korrektur unzutreffender Buchwerte
 - c) Dritter Schritt: Verteilung eines Restbetrages
 3. Folgebilanzierung
 4. Anwendung auf ausgewählte Fallgruppen
 - a) Vergütung eines Ertragswertes mit positiven Geschäftsaussichten
 - b) Vergütung eines Unternehmenswertes mit negativen Geschäftsaussichten
 - c) Vergütung eines Substanzwertes
 - d) Mischfälle
- VI. Fazit und Ausblick

Beim Erwerb von Personenunternehmen (Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteile) kann es sich zivil- und insbesondere steuerrechtlich um den Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter handeln. Die bilanzielle Abbildung solcher als „asset deal“ bezeichneten Vorgänge stellt sich wegen der Notwendigkeit der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Einzelwirtschaftsgüter regelmäßig als Herausforderung dar. Die vorliegende Untersuchung identifiziert zunächst die Erwerbsvorgänge bei Per-

sonenunternehmen, in denen Anschaffungskosten handels- und steuerrechtlich auf eine Sachgesamtheit zu verteilen sind. Sodann werden die derzeit in Schrifttum und Rechtsprechung anerkannten Verteilungsmethoden analysiert, zahlreiche offene Rechtsfragen geklärt und Schwächen herausgearbeitet. Hierauf aufbauend wird ein eigener Ansatz entwickelt, wie der Anschaffungsvorgang bei Personenunternehmen ursachengerecht bilanziell abgebildet werden kann. Die Untersuchung trägt damit neben der systematischen Aufarbeitung der Bilanzierung von erworbenen Personenunternehmen auch zu einer methodischen Weiterentwicklung der bilanziellen Abbildung des Erwerbsvorgangs durch eine stärkere Orientierung an der ökonomischen Realität bei.

The acquisition of sole-proprietorships and partnerships involves the acquisition of individual assets under civil and, in particular, tax law. The accounting treatment of such transactions regularly presents a challenge due to the need to allocate the acquisition costs to individual assets. This study first identifies the acquisition transactions in which acquisition costs must be allocated to tangible and non-tangible assets under commercial and tax law. It then analyzes the allocation methods currently recognized in literature and case law, clarifies numerous open legal questions and identifies weaknesses. Based on this, a separate approach is developed as to how the acquisition process for partnerships can be shown in the balance sheet in a causally correct manner. In addition to a systematic analysis of the accounting of acquired sole-proprietorships and partnerships, the study also contributes to a methodical enhancement of the cost allocation process through a stronger orientation towards economic reality.

I. Problemstellung

Der entgeltliche Erwerb eines Personenunternehmens kann sich zwar zivilrechtlich als Sachkauf („asset deal“, § 433 BGB) oder Rechtskauf („share deal“, § 453 Abs. 1 BGB) darstellen, aus steuerlicher Sicht liegt jedoch aufgrund des Transparenzprinzips stets ein Sachkauf vor.¹ Daraus folgen im Hinblick auf

* StB Dr. Felix Werthebach ist Akademischer Rat a.Z. am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

1 Vgl. statt vieler Frey/Fichtner in Beck'sches Handbuch PersG, 5. Aufl. 2020, § 27 Rz. 10; Forst/Schaaf in Prinz/Kanzler, Handbuch Bilanzsteuerrecht, 4. Aufl. 2021, Rz. 1836; dagegen zu „share deal“ oder „asset deal“ bei Kapitalgesellschaften Scheffler, StuW 2001, 293 ff.; zur Entwicklung des Mitunternehmeranteilsbegriffs Kilincsoy, StuW 2021, 30 ff.; zur Bilan-

Lena Schön, Ingolstadt/Dr. Benjamin Graßl, München/Dr. Henning Giese, Paderborn*

Die Kriterien und Zusammensetzung der EU-Blacklist als Grundlage des Steueroasen-Abwehrgesetzes – Eine kritische Würdigung

STUW0061298

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Anwendungsbereich des StAbwG und Maßnahmen gegen nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete
 1. Anwendungsbereich des StAbwG gem. § 1 StAbwG
 2. Definition und Konkretisierung nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete (§ 2 und § 3 StAbwG) anhand EU-Blacklist und Rechtsverordnung
 3. Maßnahmen gegen nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete und deren Anwendungsbereich (§§ 7 bis 12 StAbwG)
- III. Analyse und Bestimmung nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete nach Maßgabe der Kriterien des §§ 4 bis 6 StAbwG und der EU-Blacklist
 1. Untersuchungsgegenstand und verwendete Daten
 2. Intransparenz in Steuersachen gem. § 4 StAbwG
 - 2.1. Transparenzkriterium 1: Informationsaustausch über Finanzkonten in Steuersachen nach CRS (§ 4 Abs. 2 Nr. 1 StAbwG)
 - 2.2. Transparenzkriterium 2: Umsetzung des OECD-Standards für Transparenz und effektiven Informationsaustausch (§ 4 Abs. 2 Nr. 2 StAbwG)
 - 2.3. Transparenzkriterium 3: Ratifizierung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe oder hinreichend dichtes Netz an DBA (§ 4 Abs. 2 Nr. 3 StAbwG)
 - 2.4. Ergebnis: Transparente und nicht transparente Steuerhoheitsgebiete nach § 4 StAbwG
 3. Unfairer Steuerwettbewerb
 4. Erfüllung der BEPS-Mindeststandards gem. § 6 StAbwG
 5. Zusammenfassung der Ergebnisse
- IV. Kritische Würdigung des Anwendungsbereiches des StAbwG und der Zusammenstellung der EU-Blacklist und (potentielle) wirtschaftliche Reichweite
 1. Kritische Würdigung der Kriterien zur Bestimmung nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete nach §§ 4 bis 6 StAbwG
 2. Kritische Würdigung der politischen Dimension der Listung nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete auf der EU-Blacklist
 3. Kritische Gesamtwürdigung und wirtschaftliche Dimension des StAbwG
- V. Fazit

verhältnisse mit und in Bezug zu Steueroasen durch den Einsatz von steuerlichen Maßnahmen einzuschränken. Als wesentliche Grundlage dieses Gesetzes dient die Liste nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete der EU (sog. „EU-Blacklist“), deren Bedeutung für inländische Rechtsanwender nicht zuletzt durch die Aufnahme von Russland an Bedeutung zugenommen hat. Aus diesem Grund beleuchtet dieser Beitrag detailliert die Kriterien, die für die Beurteilung eines Steuerhoheitsgebiets als nicht kooperativ herangezogen werden und somit als wesentliche Grundlage für das StAbwG dienen. Die Autoren analysieren hierbei die Kriterien und Zusammensetzung der EU-Blacklist, um die Transparenz dieser zu erhöhen und die Reichweite sowie Wirksamkeit des Gesetzes kritisch beurteilen zu können. Die Untersuchung der für die Listung auf der EU-Blacklist maßgeblichen Kriterien nach den §§ 4 bis 6 StAbwG zeigt, dass neben den bereits auf der EU-Blacklist befindlichen Steuerhoheitsgebieten weitere Gebiete die Kriterien der §§ 4 bis 6 StAbwG bei objektiver Beurteilung erfüllen, jedoch nicht auf der EU-Blacklist stehen und somit aus dem Anwendungsbereich des StAbwG fallen. Die Möglichkeit der Aufnahme dieser Staaten auf die EU-Blacklist ist für den Rechtsanwender mit erheblicher Unsicherheit verbunden.

I. Einleitung

Der Rat der Europäischen Union veröffentlicht zweimal jährlich eine von der EU-Gruppe Code of Conduct¹ („EU-Gruppe CoC“) ausgearbeitete Liste nicht kooperativer Steuerhoheitsgebiete und Gebiete für Steuerzwecke (die sog. „EU-Blacklist“).² Ursprünglich sollte mittels dieser Liste die fehlende Ko-

* Lena Schön ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für ABWL und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt. Dr. Benjamin Graßl war externer Doktorand an diesem Lehrstuhl und ist Steuerberater bei Flick Gocke Schaumburg in München. Dr. Henning Giese ist Postdoc im Department of Taxation, Accounting and Finance an der Universität Paderborn. Alle Autoren sind Mitglieder des KU Research Institute for Taxation. Henning Giese ist dankbar für die Förderung durch die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) – Collaborative Research Center (SFB/TRR) Projektnummer 403041268 – TRR 266 Accounting for Transparency.

1 Die Gruppe „Code of Conduct“ (im Deutschen bezeichnet als Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“) wurde als Schlussfolgerung des Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung vom 29.7.2009 durch den EU-Ministerrat gegründet und setzt sich mit der Entwicklung von Kriterien eines nicht kooperativen Staates auseinander.

2 Die aktuelle Version der EU-Blacklist wurde am 17.10.2023 veröffentlicht, vgl. Rat der Europäischen Union, Schlussfolgerungen des Rates zur überarbeiteten EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steu-

Durch die Einführung des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairer Steuerwettbewerb am 21.6.2021 (Steueroasen-Abwehrgesetz, „StAbwG“) beabsichtigt der Gesetzgeber, grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen sowie Beteiligungs-