

2 | 2024

101. Jahrgang
15. Mai 2024
S. 93–196
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 Rüsich, Nordkirchen

steuer-und-wirtschaft.de



otto-schmidt.de/answers

- Laudatio** > **Dirk Kieseewetter / Rainer Niemann** – Franz W. Wagner zum
80. Geburtstag 93
- Debatte** > **Sebastian Eichfelder** – Wie relevant sind Steuern im Standortwett-
bewerb? Warum der Fokus auf den Steuerwettbewerb zu kurz greift 98
- Inga Hardeck / Jost H. Heckemeyer** – Replik zu Eichfelder,
StuW 2024, 102 101
- Abhandlungen** > **Matti Boie-Wegener / Reinald Koch / Andreas Oestreicher / Lena
Schön** – Die fiskalische Wirkung von Steuersatzsenkungen, Abschrei-
bungsvergünstigungen und Investitionsprämien in Krisenzeiten 104
- Frank Hechtner / Patrick Katzlmayr** – Was hat der Tankrabatt
gebracht? 124
- Felix Siegel / Deborah Schanz** – Was treibt Steuerkomplexität in
Deutschland? – Eine Analyse für die Jahre 2016 bis 2022 143
- Tim Maciejewski** – Verdeckte Zuwendungen bei Vereinen und
Stiftungen 158
- Ann-Christin Herdt** – Verhältnis spezialgesetzlicher Missbrauchs-
verhinderungsvorschriften zur Generalklausel des § 42 AO 175
- Rezensionen** > **Johanna Hey** – Der Hüttemann/Schön – ein großes Werk zum Unter-
nehmenssteuerrecht aus der Bonner Schule 186

ottoschmidt



86209522402



Steuer und Wirtschaft

Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften

Laudatio

*Prof. Dr. Dirk Kiesewetter, Würzburg / Prof. Dr. Rainer Niemann, Graz**

Franz W. Wagner zum 80. Geburtstag

STUW0064688

Am 21. Mai 2024 vollendet *Franz W. Wagner* sein 80. Lebensjahr. Sein wissenschaftliches Werk wurde bereits mehrfach gewürdigt: zunächst in einer Festschrift zu seinem 60. Geburtstag im Jahr 2004¹ und erneut in einer zum 65. Geburtstag 2009 herausgegebenen Festschrift.² Zum selben Anlass fand seine wissenschaftliche Tätigkeit eine besondere Würdigung in der „Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung“.³

Nach seinem Examen als Diplom-Kaufmann 1969 an der Staatswirtschaftlichen Fakultät der LMU München und seiner der Unternehmensbewertung gewidmeten, bereits 1971 abgeschlossenen Dissertation⁴ wandte sich *Franz Wagner* 1974 erstmals steuerlichen Problemen zu.⁵ Dies setzte er mit der im Jahr 1975 an der Universität Regensburg eingereichten Habilitationsschrift „Kapitalerhaltung, Geldentwertung und Gewinnbesteuerung“ fort.⁶ Unmittelbar nach Abschluss der Habilitation übernahm er 1976 zunächst an der Universität Hohenheim den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre einschließlich Revisions- und Treuhandwesen und ab 1986 an der Universität Tübingen den Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung. Rufe an die Universitäten Hamburg 1982, Wien und Würzburg 1994 lehnte er ab.

Auch nach seiner Emeritierung im Jahr 2012 setzte *Franz Wagner* seine wissenschaftliche Tätigkeit mit unverminderter Energie fort. Dabei blieb „Steuer und Wirtschaft“ von 1976⁷ bis heute und damit nahezu ein halbes Jahrhundert sein bevorzugtes Publikationsorgan, in dem er insgesamt 15 Beiträge publizierte und dem er über zwei Jahrzehnte von 1993 bis 2014 als Mitherausgeber diente. Zudem ist *Franz Wagner* der lebende Betriebswirt mit den meisten Beiträgen und Zitaten in *StuW*.⁸ Deshalb erscheint es uns angemessen, seine wissenschaftliche Arbeit vor allem anhand seiner programmatischen Beiträge in dieser Zeitschrift erneut zu reflektieren.

In der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre war bereits in den 1970er Jahren nach Vorarbeiten von *Dieter Schneider*, *Peter Swoboda* und *Günter Wöhe* begonnen worden, die Ausrichtung des zuvor rechtlich orientierten Fachs an die entscheidungsorientierte Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre anzupassen und hierfür quantitative Methoden einzusetzen. Die einzelnen, thematisch noch unverbundenen Beiträge behandelten sowohl die Integration der Besteuerung in diverse Entscheidungskalküle für die einzelnen Funktionsbereiche der Betriebswirtschaftslehre als auch steuerliche Kalküle für die optimale Ausübung gesetzlich eingeräumter steuerlicher Wahlrechte.

Franz Wagner und sein Mitautor *Hans Dirrigl* systematisierten in ihrer Monographie „Die Steuerplanung der Unternehmung“ erstmals die einzelnen Ansätze.⁹ Wie bereits 1974 angedeutet, wird die Integration der Besteuerung in Entscheidungskalküle seither als „ $Z - S \rightarrow \max!$ “-Ansatz, die steuerliche Suboptimierung bei gegebenen ökonomischen Entscheidungen als

* Prof. Dr. *Dirk Kiesewetter* ist Inhaber des Lehrstuhls für BWL und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität Würzburg. Prof. Dr. *Rainer Niemann* ist Leiter des Instituts für Unternehmensrechnung und Steuerlehre der Universität Graz.

1 *Dirrigl/Wellisch/Wenger* (2004).

2 *Kiesewetter/Niemann* (2009).

3 *Niemann* (2009).

4 *Wagner* (1971).

5 *Wagner* (1974).

6 *Wagner* (1978).

7 *Wagner* (1976).

8 *Betting/Wagner* (2013), S. 279. Unter den betriebswirtschaftlichen Autoren hatte lediglich *Dieter Schneider* mehr Beiträge und Zitate in *StuW*.

9 *Wagner/Dirrigl* (1980).

Abhandlungen



Peer Review

**Matti Boie-Wegener / Prof. Dr. Reinald Koch / Prof. Dr. Andreas Oestreicher / Lena Schön,
alle Göttingen bzw. Eichstätt-Ingolstadt***

Die fiskalische Wirkung von Steuersatzsenkungen, Abschreibungsvergünstigungen und Investitions- prämien in Krisenzeiten

STUW0064365

Eine quantitative Analyse in Bezug auf deutsche Kapitalgesellschaften

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Erwartete Investitionseffekte einer gezielten Steuerpolitik
 1. Erkenntnisse aus der empirischen Literatur
 - a) Relevanz steuerlicher Investitionseffekte für die Standortpolitik
 - b) Vorgehensweise in der empirischen Literatur
 - c) Ergebnisse für den „Steuerterm“ und die Höhe der effektiven Steuersätze
 - d) Ergebnisse für die Höhe der steuerlichen Abschreibungsvorteile
 - e) Investitionsprämie
 - f) Zusammenfassung
 2. Schlussfolgerungen für die Steuersatz- und Abschreibungs- politik
 3. Identifikation des Investitionsparameters für das Simulationsmodell
- III. Methodische Vorgehensweise und Datenbasis
 1. Simulationsansatz
 2. Datenbasis
- IV. Simulationsergebnisse
 1. Primäre Aufkommenseffekte und Entlastungswirkungen
 - a) Übersicht
 - b) Gesamteffekt der Entlastungsmaßnahmen
 - c) Zeitliche Struktur der Entlastungseffekte
 - d) Abhängigkeit der Entlastungseffekte von der steuerlichen Verlustverrechnung
 - e) Branchen- und größenabhängige Verteilung des Entlastungseffekts
 2. Investitionswirkungen und sekundäre Aufkommenseffekte
 3. Einordnung der Ergebnisse
- V. Fazit

prägt ist, voneinander unterscheiden. Deutlich wird, dass eine Körperschaftsteuersenkung um fünf Prozentpunkte die finanziellen Entlastungswirkungen der Einführung einer degressiven Abschreibung oder der im Barwert zur Abschreibungsvergünstigung äquivalenten Investitionsprämie um ein Mehrfaches übersteigt. Im Vergleich zur Entlastungswirkung, die die Einführung einer Abschreibungsvergünstigung mit sich bringt, treten die Entlastungswirkungen einer Investitionsprämie schneller ein und wirken sich auch auf Verlustunternehmen aus, während die Wirkungen einer Steuersatzsenkung und Abschreibungsvergünstigung von den Regelungen der interperiodischen Verlustverrechnung abhängig sind. Die Abstände zwischen der Steuersatzsenkung, Abschreibungsvergünstigung und Investitionsprämie verkürzen sich, wenn die Investitionswirkungen berücksichtigt werden, die mit diesen Entlastungsmaßnahmen verbunden sind. Dabei hängt die Investitionswirkung einer Investitionsprämie von ihrer Ausgestaltung ab. Wird sie durch eine Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten finanziert, sind die Investitionswirkungen einer im Barwert äquivalenten Investitionsprämie mit denen der degressiven Abschreibung weitgehend deckungsgleich, wenngleich letztere auch bei Verlustunternehmen Wirkung entfaltet. Wird die Investitionsprämie in Form eines Nettozuschusses geleistet, hat die Investitionsprämie eine über den Begünstigungszeitraum nachhaltigere Wirkung.

We show how the fiscal effects of a tax rate reduction, depreciation relief and investment premium differ over a period characterized by an earnings crisis. It becomes clear that a corporate tax cut of five percentage points exceeds the financial relief ef-

Wir zeigen, wie sich die fiskalischen Wirkungen einer Steuersatzsenkung, Abschreibungsvergünstigung und Investitionsprämie über einen Zeitraum, der durch eine Ergebniskrise ge-

* *Matti Boie-Wegener* ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Georg-August-Universität Göttingen, Prof. Dr. *Reinald Koch* ist Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt, Prof. Dr. *Andreas Oestreicher* ist Inhaber der Professur für Betriebswirtschaftslehre mit dem Schwerpunkt Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Georg-August-Universität Göttingen, *Lena Schön* ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt



Peer Review

Prof. Dr. Frank Hechtner, Nürnberg / Patrick Katzlmayr, Nürnberg/Passau*

Was hat der Tankrabatt gebracht?

STUW0067002

Zur Inzidenz einer temporären Senkung der Energiesteuer auf Kraftstoffe durch das Energiesteuersenkungsgesetz

Inhaltsübersicht

1. Einführung
2. Institutioneller Überblick zur Preisbestimmung für Kraftstoffe
 - 2.1. Relevante Rechtsnormen zur Bruttopreisbestimmung
 - 2.2. Rechenbeispiel zur theoretischen Ermittlung der Preiswirkung
3. Literaturüberblick
4. Entlastungswirkung durch den Tankrabatt
 - 4.1. Datensatzbeschreibung
 - 4.2. Methodisches Vorgehen
 - 4.3. Kraftstoffpreisminderung aus der Einführung des Tankrabatts
 - 4.4. Placebo-Robustheitstest zu den Ergebnissen
 - 4.5. Variation der Pre-Treatment Periode
5. Heterogenität des Treatmenteffektes
 - 5.1. Datengrundlage
 - 5.2. Zeitliche Variation von Kraftstoffpreisen
 - 5.3. Geographische Variation von Kraftstoffpreisen nach Autobahn-tankstellen
 - 5.4. Geographische Variation von Kraftstoffpreisen nach Bundesländern
 - 5.5. Ermittlung des Tankrabatts nach Bundesländern
 - 5.6. Auswirkung des Niedrigwassers auf die Höhe des Tankrabatts
6. Steuerpolitische Einordnung der Ergebnisse
 - 6.1. Fiskalaufkommen und Effektivität
 - 6.2. Bewertung des Instruments Tankrabatt
 - 6.3. Folgerungen aus dem Tankrabatt für zukünftige Maßnahmen
7. Zusammenfassung

Mit dem Angriffskrieg Russlands auf die Ukraine kam es zu Verwerfungen an den Energiemärkten, so dass hierdurch u.a. starke Preisanstiege bei den Kraftstoffen Benzin und Diesel zu beobachten waren. Der Gesetzgeber reagierte hierauf mit der Verabschiedung des Energiesteuersenkungsgesetzes vom 24.5.2022. Dieses bewirkte eine temporäre Absenkung der Energiesteuer auf Kraftstoffe für den Zeitraum 1.6.2022 bis 31.8.2022. Eine solche temporäre Senkung der Energiesteuerbelastung hätte theoretisch eine Preisreduktion pro Liter Kraftstoff für Benzin von 35,16 Cent und für Diesel von 16,71 Cent bei den Konsumenten bewirken müssen, wenn eine volle Überwälzung des Tankrabatts, wie vom Gesetzgeber angenommen, eingetreten wäre. Unter Anwendung der Synthetic Control Method bestimmen wir die Inzidenz des Tankrabatts. Hierzu werden die Kraftstoffpreise des Weekly Oil Bulletins für unterschiedliche europäische Länder verwendet, um hieraus ein synthetisches Deutschland abzuleiten, welches in der zeitlichen Struktur der Kraftstoffpreisverläufe in

Deutschland entspricht. Anhand des Vergleichs von synthetischem und realem Deutschland kann dann die Inzidenz des Tankrabatts für die unterschiedlichen Kraftstoffe Benzin und Diesel ermittelt werden. Es zeigt sich, dass der Tankrabatt in Deutschland überwiegend nicht vollständig an die Konsumenten weitergegeben wurde. Lediglich zu Beginn der Intervention kann für den Kraftstoff Benzin eine volle Überwälzung des Tankrabatts für eine Zeitspanne von drei Wochen abgeleitet werden. Die Ergebnisse zeigen weiterhin, dass der Tankrabatt für beide Kraftstoffe deutlich vor Ende der Maßnahme bereits langsam ausgeschlichen wurde. Für Diesel lässt sich z.B. innerhalb der letzten drei Wochen vor Auslaufen des Tankrabatts ein solcher nicht mehr feststellen. Im Mittelwert beträgt die Weitergabe des Tankrabatts für den dreimonatigen Zeitraum bei Benzin 85,0 % und bei Diesel 48,5 %. Unterschiedliche Heterogenitätsanalysen belegen, dass der Tankrabatt und strategische Preissetzungen sich wohl nicht gegenseitig beeinflusst haben. Nach einer groben Schätzung belaufen sich die fiskalischen Effizienzverluste aus einer nicht vollständigen Weiterleitung des Tankrabatts an die Konsumenten auf ca. 1,5 Mrd. € der eingesetzten Steuermittel.

Following Russia's war against Ukraine, energy markets suffered disruptions that led to sharp price increases for gasoline and diesel. The German government responded by passing a law to reduce energy taxes on fuel prices. As a result, a temporary reduction in the energy tax („Tankrabatt“) on gasoline and diesel was introduced for the period between June 1, 2022, and August 31, 2022. Such a temporary reduction in the energy tax burdens would theoretically have resulted in a price reduction for consumers of 35.16 cents per liter for gasoline and 16.71 cents

* Prof. Dr. Frank Hechtner ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre am Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. M. Sc. Patrick Katzlmayr ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Passau und am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg. Wir danken einem anonymen Gutachter für die wertvollen Anmerkungen zu unserem Beitrag. Für die Bereitstellung von Daten und die Diskussionen zu dem Thema Binnenschifffahrt danken wir der Wasserstraßen- und Schifffahrtsverwaltung des Bundes. Dem Bundesamt für Logistik und Mobilität sowie dem Bundesverband der Deutschen Binnenschifffahrt e.V. danken wir für den Austausch zum Themenkomplex Niedrigwasser. Den Teilnehmern des Doktorandenseminars 2023 der Universitäten Augsburg (Prof. Dr. Robert Ullmann), Bamberg (Prof. Dr. Thomas Egner), Regensburg (Prof. Dr. Inga Hardeck) und Nürnberg danken wir für wertvolle Anregungen.



Peer Review

Dr. Felix Siegel / Prof. Dr. Deborah Schanz, beide München*

Was treibt Steuerkomplexität in Deutschland?

STUW0063237

Eine Analyse für die Jahre 2016 bis 2022

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
2. Definition und Messung von Steuerkomplexität
3. Steuerkomplexität in Deutschland im weltweiten Vergleich
4. Analyse der Treiber von Steuerkomplexität
 - 4.1. Komplexität der Steuergesetze
 - 4.1.1. Verrechnungspreise
 - 4.1.2. Hinzurechnungsbesteuerung
 - 4.1.3. Generelle Missbrauchsbekämpfung
 - 4.1.4. Umstrukturierungsvorgänge
 - 4.1.5. Lizenzzahlungen
 - 4.2. Komplexität steuerlicher Rahmenbedingungen
 - 4.2.1. Steuergesetzgebungsverfahren
 - 4.2.2. Orientierungshilfen
 - 4.2.3. Beschwerdeverfahren
 - 4.2.4. Betriebsprüfungen
 - 4.2.5. Steuererklärung und -zahlung
5. Fazit

Welche gesetzlichen, aber auch darüberhinausgehenden Entwicklungen haben in den vergangenen Jahren die Steuerkomplexität aus Sicht multinational operierender Unternehmen in Deutschland getrieben? Zur Beantwortung dieser Frage vergleicht der vorliegende Beitrag die Entwicklung der wahrgenommenen Komplexität steuerlicher Regelungen und Rahmenbedingungen von 2016 bis 2022, basierend auf den Daten des Global MNC Tax Complexity Survey, mit während dieser Zeit faktisch geschehenen Änderungen. Die faktischen Änderungen umfassen etwa neu verabschiedete Gesetze, Richtlinien oder internationale Leitlinien sowie quantitative Daten zur Ausstattung bzw. Arbeitsweise der Finanzverwaltung. Es werden zwei große Trends sichtbar: Erstens zeigt sich, dass die Komplexität der Steuergesetze zwar generell gestiegen ist, aber neue Gesetze im Einzelnen nicht notwendigerweise die Komplexität erhöhen, sondern sogar reduzieren können. Neben einem konstanten Absinken der Komplexität von Verrechnungspreisregeln, vermutlich durch ein Angleichen dieser an internationale Leitlinien, lässt sich insbesondere bei steuerlichen Regelungen zu Umstrukturierungsvorgängen ein starker Komplexitätsrückgang beobachten, der mit dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz in Zusammenhang steht. Zweitens zeigt sich, dass steuerliche Rahmenbedingungen in Deutschland im weltweiten Vergleich komplexer werden. Getrieben wird dieser Anstieg vor allem vom Fehlen spezialisierter Mitarbeiter zur Bearbeitung von Einsprüchen in der

Finanzverwaltung sowie einem Rückgang der von der Finanzverwaltung gegebenen Auskünfte.

Which developments have driven tax complexity from the perspective of multinational companies in Germany in recent years? To answer this question, this article compares the development of the perceived complexity of tax regulations and the tax framework from 2016 to 2022, based on data from the Global MNC Tax Complexity Survey, with factual changes. The factual changes include newly adopted laws, directives, or international guidelines as well as quantitative data on the equipment and functioning of the tax administration. Two major trends become apparent: First, although the complexity of tax laws has generally increased, new laws do not necessarily increase complexity, but can even reduce it. In addition to a constant decrease in the complexity of transfer pricing rules, presumably due to their alignment with international guidelines, a strong decrease in complexity can be observed, particularly in tax regulations on restructuring processes, which is related to the Corporate Tax Modernization Act. Second, the tax framework in Germany is becoming more complex in a global comparison. This increase is primarily driven by the lack of specialized employees to process appeals in the tax authorities and a decline in the information provided by the tax authorities.

1. Einleitung

Eine Vereinfachung der Besteuerung von Unternehmen in Deutschland wird seit Jahren sowohl von Steuerberater- und Industrieverbänden (Pohl & Zimmermann, 2023; BDI, 2010, 2022) als auch aus der Wissenschaft gefordert (Hey, 2020, 2023; Kirchhof, 2021; Eichfelder & Evers, 2011). Häufig werden dabei strukturelle Probleme des Steuerrechts kritisiert, die zu einer hohen Komplexität führen – etwa unnötig komplexe Regelungen, mangelnde Digitalisierung und fehlende Standardisierung bedingt durch den Föderalismus. Bisher fehlte es für ein breites Verständnis der Komplexität jedoch an umfassenden Daten. Diese Lücke schließt der von Hoppe et al. (2018, 2023) begründete Global MNC Tax Complexity Survey, der Steuerkomplexität multidimensional, d.h. in verschiedene steuerliche Regelungen und Prozesse differenziert, misst. Der Survey wurde in den Jahren 2016, 2018, 2020 und 2022 mit Steuerberaterinnen und

* StB Prof. Dr. Deborah Schanz ist Vorstand des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Ludwig-Maximilians-Universität München. Dr. Felix Siegel ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Institut.

Dr. Tim Maciejewski, Hamburg*

Verdeckte Zuwendungen bei Vereinen und Stiftungen

STUW0062446

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Steuerdogmatische Ausgangslage
 1. Die Rechtsfigur der verdeckten Zuwendung als Konsequenz des Trennungsprinzips
 2. Fremdvergleich als bereichsspezifisch konkretisierter Veranlassungsgrundsatz
- III. Besonderheiten bei Vereinen und Stiftungen
 1. Verdeckte Zuwendungen bei Vereinen
 - a) Besteuerung des Vereins
 - b) Besteuerung des Mitglieds
 2. Verdeckte Zuwendungen bei Stiftungen
 - a) Besteuerung der Stiftung
 - b) Besteuerung des Destinatärs
- IV. Verdeckte Zuwendungen an und von steuerbegünstigten Vereinen und Stiftungen
 1. Ertragsteuerliche Behandlung
 2. Gemeinnützigkeitsrechtliche Konsequenzen
 3. Abgrenzung zwischen verdeckter Zuwendung und Spendenabzug
 - a) Grundsätze
 - b) Indizien für den Fremdvergleich
 - c) Insbesondere: Spenden als verdeckte Zuwendungen an nahestehende Personen
- V. Fazit

Bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften muss häufig zwischen einer Leistungsbeziehung mit einem Gesellschafter und gesellschaftsrechtlich veranlassenden verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckten Einlagen abgegrenzt werden: Erträge und Aufwendungen aus einer Leistungsbeziehung sind bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen. Verdeckte Gewinnausschüttungen oder verdeckte Einlagen dürfen hingegen das Einkommen der Körperschaft nicht verändern. Der Beitrag zeigt, dass bei Vereinen und Stiftungen im Ausgangspunkt nichts anderes gelten kann. Denn die Abgrenzung zwischen einer steuerlichen anzuerkennenden Leistungsbeziehung und verdeckten Zuwendungen beruht auf zwei zentralen Prinzipien des Körperschaftsteuerrechts: Dem Trennungsprinzip und dem Fremdvergleich als bereichsspezifischer Konkretisierung des Veranlassungsgrundsatzes. Sodann werden die Folgefragen untersucht, die sich für verdeckte Zuwendungen bei Vereinen und Stiftungen ergeben. Beide Körperschaften unterscheiden sich (jedenfalls nach der herrschenden Meinung) von Kapitalgesellschaften dadurch, dass sie auch über eine außersteuerliche Sphäre verfügen. Die Abgrenzung zwischen Leistungsbeziehung und verdeckter Zuwendung ist Teil der Grenzziehung zwischen steuerlicher und außersteuerlicher Sphäre. Bei Vereinen muss insbesondere zu

steuerfreien Mitgliedsbeiträgen abgegrenzt werden. Bei Stiftungen, die sich gerade durch das Fehlen von Mitgliedern auszeichnen, stellen sich die Abgrenzungsfragen unter leicht veränderten dogmatischen Vorzeichen und mit teilweise anderen normativen Anknüpfungen. Schließlich geht der Beitrag auf Besonderheiten bei gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen ein. Bei diesen sind verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen nicht nur von steuerwirksamen Erträgen und Aufwendungen, sondern auch von abzugsfähigen Zuwendungen abzugrenzen. Der Beitrag arbeitet die aktuellen Rechtsprechungslinien des Bundesfinanzhofs heraus und zeigt Gestaltungsspielraum *de lege lata* und *de lege ferenda* auf.

The distinction between taxable income and hidden profit distributions or hidden contributions is one of the core elements in the taxation of corporations: Income and expenses from a service relationship between a corporation and one of its shareholders must be taken into account when determining the income of the corporation. Hidden profit distributions and hidden contributions, on the other hand, may not change the corporation's income. The article shows that, in principle, nothing else can apply to associations and foundations. This is because the distinction between a taxable service relationship and hidden profit distributions or hidden contributions is based on two principles of corporation tax law: the separation principle and the causation principle. The article then analyses the subsequent questions arising from the legal specifics of associations and foundations. Both entities differ from corporations (at least according to the prevailing opinion from legal scholars) in that they have a non-taxable sphere. The distinction between a service relationship and a hidden profit distribution or hidden contribution is part of the demarcation between the taxable and the non-taxable sphere. In the case of associations, a distinction must be made in particular with tax-free membership fees. In the case of foundations, which are characterized by their lack of members, legal doctrines and legal provisions are partly different. However, comparable results can be achieved. Finally, the article looks at the special features of non-profit organisations. For them, hidden profit distributions and hidden contributions must be distinguished not only from taxable income, but also from deductible donations. The article analyses the current case law of the Federal Fiscal Court regarding this issue and develops own suggestions *de lege lata* and *de lege ferenda*.

* Dipl.-Finw. (FH) Dr. Tim Maciejewski ist wissenschaftlicher Assistent am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Bucerius Law School in Hamburg. Der Beitrag beruht in Teilen auf einem Vortrag des Verfassers auf der 4. Septembertagung des Zentrums für Non Profit Recht Mitteldeutschland am 14.9.2023.

Ann-Christin Herdt, Heidelberg*

Verhältnis spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften zur Generalklausel des § 42 AO

STUW0063055

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften
 1. Bestimmung einer spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschrift
 2. Positive Spezialität (§ 42 I 2 AO)
 - a) Rechtsfolgenbestimmung bei positiver Spezialität
 - b) Positive Spezialität bei Erbringung eines Entlastungsbewei- ses
 - c) Positive Spezialität bei Spezialnormen mit Anwendungsvor- behalt zugunsten des § 42 AO
 3. Negative Spezialität (§ 42 I 3 AO)
 - a) Verhältnis von § 42 AO zu unechten Spezialnormen
 - b) Verhältnis von § 42 AO zu echten Spezialnormen
 4. Sonderkonstellationen
 - a) Verhältnis von § 42 AO zu speziellen europarechtlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften
 - b) Verhältnis von § 42 AO zu speziellen Missbrauchsverhin- derungsvorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen
 - c) Verhältnis von § 42 AO zu den §§ 7 ff. AStG
- III. Zusammenfassung und Fazit

Angesichts der nun 15-jährigen Erfahrung mit dem geänderten § 42 AO und eines umfassenden BFH-Urteils zum Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften erscheint ein umfassendes Resümee des aktuellen Meinungsstandes bzgl. dieser Thematik erforderlich. Dem widmet sich der folgende Beitrag bzgl. positiver und negativer Spezialität anhand einer Kategorisierung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften in echte und unechte Spezialnormen. Zudem werden drei Sonderkonstellationen beleuchtet.

In view of the 15 years of experience with the amended § 42 AO and a comprehensive decision of the BFH on the relationship of § 42 AO to special statutory anti-abuse provisions, a comprehensive summary of the current state of opinion on this topic appears necessary. The following article is dedicated to this with regard to positive and negative speciality on the basis of a categorization of special statutory anti-abuse provisions into genuine and non-genuine special norms. In addition, three special constellations will be examined.

I. Einleitung

Ernst Fuchs, einer der Wortführer der Freirechtsschule, äußerte sich zum Wesen des gesetzten Rechts einst wie folgt: „Alles Abstrakte ist einfach, alles Leben ist verwickelt. Gegenüber der unerschöpflichen Mannigfaltigkeit des in immer anderer Farbenpracht dahinströmenden Lebens erscheinen die gesetzten Rechtssätze als ärmliche, graue, abgezogene Schablonen.“¹

Mit diesem Befund sieht sich auch der Gesetzgeber im Bereich der Missbrauchsbekämpfung konfrontiert, denn gerade im Steuerrecht bringt die Praxis stets neue steuerliche Gestaltungen hervor, deren vollständige Erfassung durch spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschriften eine Herkulesaufgabe darstellt.² Darauf reagiert der Gesetzgeber u.a. mit regelmäßigen Änderungen des § 42 AO, zuletzt im Zuge des JStG 2008.³ 15 Jahre Erfahrung mit dem geänderten § 42 AO und ein umfassendes BFH-Urteil⁴ zum Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften verlangen ein umfassendes Resümee des aktuellen Meinungsstandes bzgl. dieser Thematik. Dem widmet sich der folgende Beitrag sowohl bzgl. der positiven Spezialität als auch der negativen Spezialität anhand einer Kategorisierung spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften in echte und unechte Spezialnormen. Zudem erfolgt die Beleuchtung dreier Sonderkonstellationen. Dabei soll auf das genannte BFH-Urteil, das durch die Veröffentlichung im Bundessteuerblatt für die Finanzverwaltung bindend geworden ist, ein besonderes Augenmerk gelegt werden.

II. Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften

Im Folgenden wird das Verhältnis von § 42 AO zu spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften untersucht. Gegenstand der Betrachtung sind dabei jeweils Konstellationen, in denen § 42 AO und eine spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift für die gleiche Fallgestaltung divergieren-

* Ann-Christin Herdt ist studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Öffentliches Recht unter besonderer Berücksichtigung des Finanz- und Steuerrechts der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg.

1 Fuchs, Was will die Freirechtsschule?, S. 16.

2 Koenig in Koenig, § 42 AO Rz. 6.

3 BGBl. I 2007, 3150 ff.

4 BFH v. 17.11.2020 – I R 2/18, ECLI:DE:BFH:2020:U.171120.IR2.18.0, BStBl. II 2021, 580 ff. = FR 2021, 695 m. Anm. Bärsch.

Rezensionen

Der Hüttemann/Schön – ein großes Werk zum Unternehmenssteuerrecht aus der Bonner Schule

STUW0066708

Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht · von Bert Füsse-
nich, Andreas Herlinghaus, Rainer Hüttemann, Carsten Mei-
nert, André Meyer, Christine Osterloh-Konrad, Erik Röder,
Wolfgang Schön · Verlag Dr. Otto Schmidt · Köln 2024 · 908
Seiten · 84,80 € · ISBN 978-3-504-20090-9.

I. Einordnung

1. Die Gattung des wissenschaftlichen Lehr- und Handbuchs

Wenn die Bonner Schule, geschart um Rainer Hüttemann und Wolfgang Schön, ein Lehrbuch zum Unternehmenssteuerrecht vorlegt, darf man gespannt sein. Wenn man das Buch aus der Hand legt, ist man begeistert. Die Erwartungen sind mehr als übertroffen!

Oft entstehen Lehrbücher als Beiprodukte zu Vorlesungen. Das galt sowohl für Klaus Tipkes „Steuerrecht“¹ als auch für Brigitte Knobbe-Keuks „Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht“². Sie sind damit nicht primär wissenschaftliche Werke, auch wenn sie zu solchen werden können. Das ist ganz anders beim (Lehr-)Buch *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht. Es ist von Anfang an wissenschaftlich tief durchdrungen³ und deshalb geniales Lehrbuch für denjenigen, der verstehen und nicht nur wissen will, und gleichzeitig wissenschaftliches Handbuch, das auf dem letzten Stand der nationalen und internationalen Forschung neue Fragen stellt, Antworten anbietet und zum Weiterdenken des geltenden Rechts anregt. Zudem fließen ökonomische Wirkungen und Maßstäbe ein, für die alle beteiligten Autoren offen sind. Dabei verhindert der Realitätsbezug theorielastige Diskussionen und Reformüberlegungen, die einen Praxistest nicht überstehen würden.

Ein gutes Lehrbuch zeichnet aus, dass es erklärt und nicht darstellt, dass es Details weglässt, deren Halbwertszeit im Steuerrecht ohnehin gering ist, sich stattdessen auf die Systematik eines Rechtsgebiets konzentriert. Gerade im Unternehmenssteuerrecht ist das eine der zentralen Herausforderungen. So vieltalig und komplex Unternehmen sind, so komplex ist ihre steuerrechtliche Erfassung. Alles hängt mit allem zusammen. Die einzelnen Tatbestände sind nicht aufeinander abgestimmt. Umso wichtiger ist es für das Verständnis, vergleichbare Strukturen über verschiedene Gesetze und Rechtsformen hinweg aufzudecken. Und genau dies gelingt hier meisterlich und mitreißend; der Leser wird über alle Höhen und Tiefen des Unternehmenssteuerrechts an die Hand genommen. Zugleich wird ohne ein einziges stupides Aufbauschema, dafür mit sehr anschaulichen kurzen Fällen, die sich durch das gesamte Buch ziehen, der Grundstein für die praktische Arbeit am Fall gelegt. Dabei will der *Hüttemann/Schön* kein Nachschlagewerk für den Steuerberatungsalltag sein; seine Praxisorientierung liegt in

Praxiskenntnis und dem Verständnis der praktischen Probleme des Unternehmenssteuerrechts.

Umso bemerkenswerter ist es, dass das Buch nicht ausfufert. Das Unternehmenssteuerrecht in dieser Tiefe auf 900 Seiten, aber eben auch auf *nur* 900 Seiten erschöpfend zu behandeln, obwohl es allen Mitwirkenden problemlos möglich gewesen wäre, mehrere tausend Seiten zu füllen, zeugt von enormer Selbstdisziplin und macht eine der vielen Qualitäten des Buches aus. Die Auswahl der Themen ist die herausragende didaktische Leistung des *Hüttemann/Schön*. Diese Selbstdisziplin schlägt sich auch in der sehr durchdachten Auswahl von Rechtsprechung und Literatur (mit wertvollen Hinweisen auch zum ausländischen Schrifttum!) und dem Verzicht auf Zitatwüsten in den Fußnoten nieder; derer bedarf es nicht, weil der Text aus sich selbst heraus überzeugt.

2. Perfektes Timing

Besonders spannend ist dies alles vor dem Hintergrund des Umbruchs, in dem sich das Unternehmenssteuerrecht seit der Jahrtausendwende befindet: Übergang vom Körperschaftsteueranrechnungssystem zur pauschalen Dividendenentlastung, zunehmende Spreizung der Tarife von Einkommen- und Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer als bloßer Verrechnungsposten bei Personenunternehmen und als definitive Zusatzlast der Kapitalgesellschaft, Sondertarifung für nicht entnommene Gewinne in der Einkommensteuer, schließlich Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften. Zwar besteht der durch Trennungs- und Transparenzprinzip charakterisierte Dualismus der Unternehmensbesteuerung fort, doch die Belastungen nähern sich an. Das System wird durchlässiger. Wolfgang Schön spricht treffend von einem „gemischtem System“⁴. Das macht das Unternehmenssteuerrecht allerdings nicht weniger komplex. Umso wichtiger ist es, diese Entwicklungen einzuordnen und weiterzudenken. Das Buch kommt damit genau zur richtigen Zeit und wird diesen Prozess hoffentlich noch lange begleiten. Gewährleistet ist dies – dazu sogleich mehr – durch das klug gewählte Autorenteam.

3. Ein Glücksfall für den Verlag Dr. Otto Schmidt

Zugleich schließt der *Hüttemann/Schön* die durch den viel zu frühen Tod von Brigitte Knobbe-Keuk in die Lehrbuchfamilie

1 Tipke, Steuerrecht. Ein systematischer Grundriss, Vorwort zur 1. Aufl. 1973.

2 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, Vorwort zur 1. Aufl. 1977.

3 Alle Autoren, gleich welcher Generation der Bonner Schule, bauen auf einem tiefgründenden wissenschaftlichen Fundament zum Unternehmenssteuerrecht.

4 Schön in *Hüttemann/Schön*, Unternehmenssteuerrecht, Rz. 1.351.

Aus der internationalen Diskussion

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

„No More Tax-Free Lunch for Billionaires: Closing the Borrowing Loophole“

STUW0065755

Edward G. Fox und Zachary Liscow, *Tax Notes Federal*, Vol. 182 (2024), S. 647–660

„Buy, Borrow, Die“ – das ist eine Strategie, mit der Superreiche in den USA ihre Einkommensteuerbelastung in quantitativ erheblicher Weise minimieren. Edward G. Fox¹ und Zachary Liscow² fordern unter Hinweis auf das beträchtliche Haushaltsdefizit der USA und die zunehmend ungleiche Vermögensverteilung, das *Borrowing-Loophole* zu schließen.³ Sie prangern an, dass sehr reiche Steuerpflichtige zur Finanzierung ihres Konsums Kredite aufnehmen, statt Assets zu veräußern. Bei der Kreditaufnahme nutzen sie die stillen Reserven in den gehaltenen Wirtschaftsgütern als Kreditunterlage. Aus den stillen Reserven resultiere konkreter Konsum, der mangels eines einkommensteuerlich anerkannten Realisationsakts jedoch nicht besteuert wird. Wenn der Steuerpflichtige die Assets bis zu seinem Tod hält, entgingen die bis dahin angelaufenen stillen Reserven der Einkommensbesteuerung sogar vollständig. Im Nachlass unterliegen Assets für einkommensteuerliche Zwecke einer Aufstockung auf den Verkehrswert, sodass die bis zum Erbfall entstandenen Wertsteigerungen der Einkommensteuer bei einer Veräußerung durch den Rechtsnachfolger entkommen. Um zu verhindern, dass Milliardäre und Multimillionäre ihren Konsum im Wege der Kreditaufnahme aus nicht besteuerten Wertzuwächsen finanzieren, schlagen Fox und Liscow eine *Borrowing Tax* vor. Sie argumentieren, dass die Kreditaufnahme gegen gehaltene stille Reserven einer Eigenkapitalfinanzierung durch Veräußerung gleichsteht und deshalb einen besteuertwürdigen Sachverhalt darstellt. Ihren Vorschlag prüfen sie aus ökonomischer, einkommenstheoretischer und verfassungsrechtlicher Perspektive.

Zunächst skizzieren die Autoren die Charakteristika ihrer *Borrowing Tax*. Steuergegenstand sei der angelaufene, noch nicht besteuerte Wertzuwachs der gehaltenen Assets. Die objektive Steuerpflicht knüpfe an eine private Kreditaufnahme unter Nutzung der stillen Reserven als Kreditunterlage an. Erforderlich sei dabei nicht, dass die Assets im juristischen Sinne als Sicherheit fungieren. Geboten erscheine die wirtschaftliche Sichtweise, dass eine Kreditvergabe in Anbetracht des Gesamtvermögens des Kreditnehmers erfolgt. Die *Borrowing Tax* betrachte deshalb alle Assets. Steuerpolitische Alternativen dazu beständen in einer Beschränkung der sachlichen Steuerpflicht auf die unmittelbar besicherte Kreditaufnahme einerseits und einer umfassenden Besteuerung jeglichen Liquiditätszuflusses nach Art einer Cash-flow-basierten Konsumsteuer andererseits. Als Steuerbemessungsgrundlage diene der entstandene Wertzuwachs, der der Höhe nach mit der Kreditaufnahme korrespondiert. Die Wertsteigerung sei als Differenz zwischen dem Verkehrswert und den Anschaffungskosten eines Wirtschafts-

guts zu ermitteln. Ausgehend von der Wertsteigerung aller gehaltenen Assets als Steuergegenstand biete sich die First-in, First-out-Vermutung an, um die Bemessungsgrundlage unter vertretbarem Bewertungsaufwand zu konkretisieren. Als administrierbare Alternative zur FIFO-Vermutung sei die Bewertung nach einem Middle-in, First-out-Prinzip denkbar, die der idealtypischen Ermittlung der durchschnittlichen Wertsteigerung aller Assets nahekomme. Zur Verringerung der Befolgungskosten schlage man zusätzlich eine Beschränkung auf die wesentlichen Assets wie Beteiligungen in erheblicher Höhe und Grundvermögen vor. Die persönliche Steuerpflicht beschränke man auf Steuerpflichtige mit einem Vermögen über 100 Mio. USD, wobei bis zu einem Vermögen von 200 Mio. USD ein *Phase-In* erfolge. Der Vorschlag sieht zudem lebenszeitliche und jährliche Freibeträge vor. Deren betragsmäßige Konkretisierung sei in Bezug auf ihre Aufkommens- und Umverteilungswirkung zu diskutieren. Die *Borrowing Tax* beziehe nicht nur die künftige Kreditaufnahme ein, sondern werde auch durch bei Einführung bestehende Kredite ausgelöst. Über die *Borrowing Tax* hinaus bleibe das Einkommensteuerrecht unverändert, insb. erwerbsbedingte Fremdfinanzierungsaufwendungen seien steuerlich abzugsfähig. Optional für ihren Reformvorschlag entwerfen Fox und Liscow Regelungsansätze für Umgehungen. Zum einen könne man erwarten, dass Steuerpflichtige zur Vermeidung der *Borrowing Tax* Personengesellschaften zur Kreditaufnahme einsetzen und sich die Liquidität durchreichen lassen. Das sei zu korrigieren, indem die Kreditaufnahme bei Fehlen einer betrieblichen Veranlassung (*economic substance*) in der Personengesellschaft die Steuerpflicht auslöst. Zum anderen erschienen Finanzierungsleasing und der Erwerb von Eigenkapitalderivaten als Instrumente zur Kreditaufnahme unterhalb der *Borrowing Tax*. Beides werde entsprechend der wirtschaftlichen Substanz für den Zweck der *Borrowing Tax* umqualifiziert und besteuert.

Fox und Liscow erwarten von der *Borrowing Tax* ein beträchtliches Steueraufkommen, welches sie auf 102 Mrd. USD in den nächsten 10 Jahren beziffern. Voraussetzung sei aber, dass mit der *Borrowing Tax* alle im Haushaltsentwurf 2024 vorgeschlagenen Steuererhöhungen für Milliardäre und Millionäre Umsetzung finden, sonst reduziere sich das Aufkommen um die Hälfte. Das Steueraufkommen hänge überwiegend von der Einbeziehung bereits erfolgter Kreditaufnahmen ab. Zu der künftigen Entwicklung der Steuerbemessungsgrundlage könne man nur spekulative Annahmen machen.

Im Weiteren setzen sich die Autoren mit den ökonomischen Auswirkungen der vorgeschlagenen *Borrowing Tax* auseinander.

1 Professor an der University of Michigan Law School.

2 Professor an der Yale Law School.

3 Über eine Reform der Besteuerung sehr reicher Individuen wird in den USA gegenwärtig intensiv diskutiert, siehe vor allem General Explanations of the Administration's Fiscal Year 2024 Revenue Proposals, Department of the Treasury 09.03.2023 abrufbar unter <https://home.treasury.gov/policy-issues/tax-policy/revenue-proposals> (zuletzt aufgerufen am 08.03.2024).