

Prof. Dr. jur. Johanna Hey, Köln

Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung

Die Verfasserin wirft einen Blick auf den Begriff des Konzernsteuerrechts und zieht ein nüchternes Fazit für die weitgehend unterlassene Fortentwicklung des Konzernsteuerrechts. Sie regt an, den Berliner Steuergesprächen unabhängig von der Verantwortung des

Gesetzgebers und der Gerichte die Rolle eines systematisch umfassend ausgerichteten Diskussionsforums für konzernsteuerrechtliche Fragen auch jenseits des Ertragsteuerrechts zu verleihen.

I. Das Konzernsteuerrecht im Spiegel von 10 Jahren Berliner Steuergespräche

Bereits das erste Berliner Steuergespräch am 14.3.2002 widmete sich einem Problem des Konzernsteuerrechts, dem – mittlerweile abgeschafften – Organschaftsverbot für Unternehmen der Lebens- und Krankenversicherung.¹ So speziell die Regelung auf den ersten Blick scheint, offenbarte sie Grundprobleme des 2001 eingeführten neuen Körperschaftsteuersystems und war tiefgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt.²

Damals konnte man nicht wissen, wie erfolgreich die Berliner Steuergespräche als Veranstaltungsreihe, als Forum des Austausches zwischen allen am Steuerrecht beteiligten Akteuren einmal werden würden. Aber bereits damals zeigte sich eine der hervorstechendsten Eigenschaften der Berliner Steuergespräche: Der Dialog mit der Politik wird auf hohem fachlichen Niveau gesucht, die Themen sind anspruchsvoll, die gesamte Breite des Steuerrechts wird abgedeckt. Die Veranstalter schrecken nicht davor zurück, auch unpopuläre Themen auf die Agenda zu setzen, die in der auf Steuersatz- und Verteilungsfragen verengten allgemeinen steuerpolitischen Diskussion keinen Raum finden.

Zu den unpopulären Themen der Steuerpolitik gehört in besonderem Maße die Konzernbesteuerung. In weiten Teilen der Bevölkerung und Politik besteht das Vorurteil, Konzerne zahlten keine Steuern; sie werden als Veranstaltungen zur Steuerminimierung begriffen. Vor allem grenzüberschreitenden Konzernen wird vorgeworfen, sie dienten in erster Linie der Verlagerung von Steuersubstrat. Dies erklärt, warum die Gesetzgebung im Bereich der Konzernbesteuerung stark auf Missbrauchsvermeidung fokussiert ist.³

Die Berliner Steuergespräche sind dieser Verengung nicht erlegen, sondern haben mit zwei Gesprächen zur Konzernbesteuerung⁴ Grundfragen einer sachgerechten Besteuerung von Unternehmensgruppen diskutiert. Das 15. Berliner Steuergespräch untersuchte im Jahr 2005, welche Lehren der deutsche Gesetz-

geber aus der Modernisierung der Gruppenbesteuerung in Österreich ziehen könnte. Vier Jahre später schien es, als bestünde mit dem Bekenntnis der Politik zu einer Reform der Organschaft und dem europäischen Vorstoß für eine Common Consolidated Corporate Tax Base⁵ (CCCTB) eine reelle Chance, auch in Deutschland die überkommene Organschaft durch eine moderne Gruppenbesteuerung zu ersetzen. Intensiv wurde im 32. Berliner Steuergespräch am 21.9.2009 die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages diskutiert.⁶ Im 39. Berliner Steuergespräch am 20.6.2011 zu den „Einschränkungen der Verlustverrechnung“ wurde um Erleichterungen bei der Verlustverrechnung auch im Konzern gerungen; Forderungen nach einer Rücknahme der insgesamt bestehenden Einschränkungen der Verlustverrechnung wurden auch unter Hinweis auf die weitere Entwicklung einer grundlegenden Organschaftsreform vertröstet.⁷ Nur wenige Monate später hatte sich die Hoffnung auf ein modernes Konzernsteuerrecht jedoch zerschlagen. Das 43. Berliner Steuergespräch am 11.6.2012 zu den Möglichkeiten einer Konvergenz der Unternehmensbesteuerung zwischen Deutschland und Frankreich hatte zwar auch die Orientierung Deutschlands an der französischen Gruppenbesteuerung (intégration fiscale) zum Gegenstand,⁸ doch es war bereits ein Abgesang, weil klar war, dass dem deutschen Gesetzgeber – jedenfalls derzeit – die Kraft für die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages als Organschaftsvoraussetzung, geschweige denn für die Einführung einer Zwischengewinneliminierung nach französischem Vorbild fehlt.

Auch in anderen Berliner Steuergesprächen sind Fragen des Konzernsteuerrechts thematisiert worden, etwa 2007 im 23. Berliner Steuergespräch zur „Fremdfinanzierung im Unternehmen“.⁹ Die damals heftig kritisierte Einführung der Zinsschranke ist keine adäquate Antwort auf die Problematik der Verlagerung von Gewinnen im Konzern durch Finanzierungsgestaltungen.¹⁰ Über kurz oder lang wird sich der Gesetzgeber erneut mit diesem Bereich befassen müssen.¹¹

1 § 14 Abs. 3 KStG i.d.F. des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes (StVBG) v. 19.12.2001, BGBl. I 2001, 3922, sah ein Organschaftsverbot vor für Organgesellschaften der Lebens- und Krankenversicherung.

2 Hierzu Hey, FR 2001, 1279 ff. Die Berliner Steuergespräche dürften mit dazu beigetragen haben, dass der Regelung nur eine begrenzte Geltungsdauer beschieden war; abgeschafft durch JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

3 Vgl. die auf Konzerne zugeschnittene Zinsschrankenregelung des § 4h EStG (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG) oder § 1 AStG.

4 15. Berliner Steuergespräch zur Gruppenbesteuerung am 6.6.2005 und 32. Berliner Steuergespräch „Reform der Kon-

zernbesteuerung“ am 21.9.2009.

5 S. den am 16.3.2011 veröffentlichten Richtlinienentwurf der EU-Kommission, KOM(2011) 121/4.

6 Vgl. insb. Witt, FR 2009, 1045 f.; Herzig, FR 2009, 1037 (1039); a.A. van Lishaut, FR 2009, 1030 (1033).

7 Vgl. Rennings, FR 2011, 741 (745); Kessler, FR 2011, 754 ff.

8 Kahle/Schulz, FR 2012, 741 (752 ff.).

9 Zur zentralen Rolle von Finanzierungen im Konzern auch Schön, ZHR 171 (2007), 409 (423).

10 Kritik mit zahlr. Nachweisen bezüglich verfassungs- und europarechtlicher Bedenken s. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 11 Rz. 49 ff.

11 Vgl. auch den bisher allerdings nicht umgesetzten Prüfauf-

Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung

II. Reformbedarf im Konzernsteuerrecht

1. Was ist Konzernsteuerrecht?

Das Konzernsteuerrecht wird die Berliner Steuergespräche auch zukünftig beschäftigen, was bereits an der Breite der unter dem Dach „Konzernbesteuerung“ zusammengefassten Fragen liegt. Gleichzeitig tut sich die Politik mit Antworten schwer, weil es vielfach um grenzüberschreitende Sachverhalte geht, deren vernünftige Regelung ein Zusammenwirken der beteiligten Staaten erfordern würde.

Dabei handelt es sich beim Konzernsteuerrecht nicht um eine legaldefinierte Kategorie steuerlicher Sachverhalte, insbesondere ist eine Verengung auf den aktienrechtlichen Konzern i.S.d. § 18 AktG nicht sinnvoll. Vielmehr sind alle jene steuerlichen Vorschriften dem Konzernsteuerrecht zuzuordnen, die zwischen verbundenen Unternehmen Anwendung finden. Auch wenn Konzernstrukturen nicht auf Kapitalgesellschaften beschränkt sind,¹² ist Ausgangspunkt einer steuerrechtlichen Eingrenzung das für juristische Personen geltende Trennungsprinzip,¹³ demzufolge Steuersubjekt die einzelne zivilrechtlich selbständige Konzerngesellschaft ist.¹⁴ Dieses Prinzip gilt keineswegs nur in Körperschaft- und Gewerbesteuer, sondern etwa auch in der Umsatz- oder Grunderwerbsteuer. Die einzelne juristische Person ist Unternehmer der Umsatzsteuer; der Umsatz zwischen zwei zivilrechtlich selbständigen juristischen Personen ist damit kein Innenumsatz.

Konzernsteuerrecht im engeren Sinne setzt zwischen den beteiligten Unternehmen ein Abhängigkeitsverhältnis voraus, das es ermöglicht, rechtlich selbständige Unternehmen als wirtschaftliche Einheit zu begreifen. Ob es hierzu aus steuersystematischer Sicht qualifizierter Beteiligungsquoten bedarf und wenn ja, welcher, ist allerdings unklar.¹⁵ Der Steuergesetzgeber verfolgt kein einheitliches Konzept.¹⁶ Einerseits reicht für die ertrag- und umsatzsteuerliche Organschaft, die abgesehen von der finanziellen Eingliederung unterschiedliche Voraussetzungen haben, eine Beteiligung von mehr als 50 % aus. Andererseits sehen Konzernklauseln wie in § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG (100 %) oder in § 6a GrEStG (95 %) deutlich höhere Quoten vor. Dies mag durch unterschiedliche Zielsetzungen der einzelnen Vorschriften begründet sein. Denn in der Konzernbesteuerung geht es sowohl um Steuererleichterung, insbesondere durch die Vermeidung von Mehrfachbelastungen im Konzern, als auch um Missbrauchsvermeidung durch Einschränkung der im Konzern aufgrund der Beherrschungsverhältnisse bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten. Unterschiedliche Anforder-

ungen in den einzelnen Steuergesetzen erklären die Komplexität der konzernsteuerrechtlichen Steuerplanung und Steuergestaltung.

Dem Konzernsteuerrecht werden allerdings nicht nur Regelungen zugerechnet, die qualifizierte Beteiligungsquoten vorsehen, sondern sämtliche Normen, die der Abgrenzung und Zuordnung steuerlicher Sachverhalte zwischen verbundenen Unternehmen dienen.¹⁷ So lässt sich die körperschaftsteuerliche Behandlung von Streubesitzdividenden genauso als Problem des Konzernsteuerrechts auffassen wie die Vorschriften zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage, zur Ermittlung von Verrechnungspreisen (§ 1 AStG) oder zur Begrenzung des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen (§ 8b Abs. 3, 5 KStG). Auch das Umwandlungssteuerrecht kann dem Konzernsteuerrecht zugerechnet werden. Von besonderer praktischer Bedeutung sind Fragen der grenzüberschreitenden Betätigung von Konzernen; damit wird Konzernsteuerrecht zu einer Materie des europäischen und internationalen Rechts.

2. Status quo des Konzernsteuerrechts

Das deutsche Steuerrecht kennt kein in sich geschlossenes Konzernsteuerrecht, weder im Rahmen einzelner Steuerarten, geschweige denn steuerartenübergreifend.¹⁸ Auch die in §§ 14 ff. KStG normierte Organschaft macht nicht den Konzern zum Steuersubjekt, sondern hält insofern am Trennungsprinzip fest, als die einzelne Organgesellschaft Steuersubjekt bleibt.

Außerhalb der Organschaft werden Mehrfachbelastungen ausgeschütteter Gewinne im Rahmen des körperschaftsteuersystems vermieden bzw. abgemildert. Die Unternehmensteuerreform 2001 hat das Konzernsteuerrecht im engeren Sinne unangetastet gelassen, jedoch mit der Abkehr vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungssystem und dem Übergang zur Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b KStG eine neue Welt der grundsätzlich abschließenden Besteuerung auf der untersten Ebene der Beteiligungskette geschaffen. Damit wird die Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen im Konzern grundsätzlich unabhängig von der Begründung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft vermieden. Es handelt sich jedoch nur um die halbe Wahrheit. Die Organschaft ist seit 2001 wichtiger denn je,¹⁹ was an den Einschränkungen der Geltendmachung von Beteiligungsaufwand und Beteiligungsverlusten durch § 8b Abs. 3 und 5 KStG liegt.²⁰

trag des Bundesrats (Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009, BR-Drucks. 545/08, 3), sowie die zur Verfassungskonformität anhängigen Verfahren bzw. zunächst entschiedenen AdV-Beschlüsse: BFH v. 13.3.2012 – I B 111/11, BStBl. II 2012, 611 = FR 2012, 573; FG Berlin Brandenburg v. 13.10.2011 – 12 V 12089/11, EFG 2012, 358; FG Nds. v. 18.2.2010 – 6 V 21/10, EFG 2010, 981.

12 Zu den besonderen Problemen von Personengesellschafts- und Mischkonzernen s. *Risse* in Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg.), Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 3 Rz. 51 ff.

13 Z. B. *Krehbühl*, FR 2009, 1042.

14 *Kessler* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 1 Rz. 1.

15 Hierzu ausf. mit einem Plädoyer für eine 75 %-Beteiligung als Voraussetzung einer körperschaftlichen Ergebniskonsolidierung ohne Gewinnabführungsvertrag *Witt*, Die Konzernbesteuerung, 2006, S. 182-193.

16 *Kessler* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 1 Rz. 3.

17 *Kessler* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 1 Rz. 5.

18 Vgl. *Hüttemann* in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 129.

19 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 21.

20 *Kessler* in Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 1 Rz. 11.

Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung

3. Anforderungen an eine sachgerechte Konzernbesteuerung

Aus ökonomischer Sicht muss das Konzernsteuerrecht entscheidungs- und organisationsformneutral sein. Durch die Aufteilung einer wirtschaftlichen Betätigung in unterschiedlichen, als Konzern verbundenen Gesellschaften findet keine Leistungsfähigkeitsvermehrung statt, die über den Konzerngewinn hinausgeht. Deshalb sind Mehrbelastungen, die allein aus der rechtlichen Selbständigkeit der einzelnen Konzerngesellschaften resultieren, nach Möglichkeit zu vermeiden. Auch bedarf es hinreichender Flexibilität, die Organisationsstruktur neuen betriebswirtschaftlichen Herausforderungen beständig anpassen zu können.

Hieraus folgt allerdings nicht zwingend die Vollkonsolidierung für steuerliche Zwecke. Selbst wenn man das Leistungsfähigkeitsprinzip zutreffend als Prinzip juristisch-ökonomisch²¹ richtiger Besteuerung auffasst, ist es nicht grundsätzlich zu beanstanden, dass der Gesetzgeber bei der steuerlichen Erfassung von Konzernen am Trennungsprinzip festhält. Der wirtschaftlichen Einheit²² des Konzerns kann in einem zweiten Schritt Rechnung getragen werden. Die Alternative der tatbestandlichen Anknüpfung etwa an den aktienrechtlichen Konzernbegriff ist im steuerlichen Eingriffsrecht, unabhängig davon ob er überhaupt der steuerlichen Teleologie angemessen wäre, als zu rechtsunsicher abzulehnen. Solange die Steuergesetze nicht den Konzern, sondern die einzelne Konzerngesellschaft als Steuersubjekt erfassen, bedarf es Sonderregeln, um die Verwirklichung von Steuertatbeständen innerhalb des Konzerns von der Besteuerung auszunehmen. Auch die Vorschläge einer allgemeinen Unternehmensteuer²³ oder das *Kirchhof*-sche Konzept der Steuerjuristischen Personen²⁴ bieten keine Alternative zum Trennungsprinzip, so dass es auch hier spezieller Normen bedarf, die ausgehend von der Anknüpfung an die zivilrechtliche Selbständigkeit der juristischen Person der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns Rechnung tragen. Derartige Sonderregeln müssen zwangsläufig an qualifizierte Voraussetzungen, wie etwa bestimmteeteiligungsquoten, geknüpft sein, deren konkrete Ausgestaltung Ausdruck gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit ist. Deshalb wird sich ein Konzernsteuerrecht auch nicht millimetergenau aus der Verfassung ableiten lassen.²⁵

Das Bedürfnis nach Sonderregeln zur Vermeidung steuerlicher Nachteile aufgrund des Trennungsprin-

zips bedeutet freilich nicht, dass es sich hierbei um Steuervergünstigungen handelt, deren Aufhebung dem Gesetzgeber freistünde. Gestaltungsfreiheit besteht nur zwischen mehreren sachgerechten Regelungen.²⁶ Da die Aufspaltung eines Unternehmens in mehrere Konzerngesellschaften nicht zu einer Vermehrung der Leistungsfähigkeit führt, muss der Gesetzgeber, auch wenn die genaue Ausgestaltung des Konzernsteuerrechts nicht verfassungsrechtlich determiniert ist, der wirtschaftlichen Einheit der Konzerngesellschaften Rechnung tragen.

Ein falsches Signal setzt hier die Entscheidung des BVerfG vom 12.10.2010 zur Verfassungskonformität von § 8b Abs. 5 KStG.²⁷ Das Gericht hält die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung „innerhalb von Beteiligungsstrukturen“ für eine „in erster Linie ... finanz- und wirtschaftspolitische Entscheidung des Gesetzgebers“.²⁸ Zwar wurde offengelassen, ob auch durch § 8b Abs. 5 KStG verursachte Kaskadenwirkungen, wie sie in tiefergestaffelten Konzernen auftreten, stets verfassungsrechtlich unbedenklich sind.²⁹ Auch mag zu der Entscheidung beigetragen haben, dass die Belastungswirkung von 1,25 % durch § 8b Abs. 5 KStG auf den einzelnen Stufen verhältnismäßig gering ist. Dennoch ist bereits der Grundaussage zu widersprechen. Unabhängig von der Frage, wie das Verhältnis zwischen der Körperschaftsteuer als Unternehmensteuer und der Einkommensteuer der natürlichen Person auszugestalten ist,³⁰ sind Doppelbelastungen von Gewinntransfers zwischen zwei Körperschaftsteuersubjekten nicht von der Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers gedeckt. Der Steuergesetzgeber hat zu berücksichtigen, dass die juristische Person eine gesetzliche Fiktion des Zivilrechts ist³¹ und sich einheitliche wirtschaftliche Sachverhalte nahezu beliebig in selbständige juristische Personen aufspalten lassen. Es geht also bei der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastungen „in Beteiligungsstrukturen“ nicht allein um die wirtschaftspolitische Zielsetzung, einen Zwang zur Bildung von Einheitsunternehmen zu vermeiden, sondern um ein Gebot sachgerechter Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Wie fatal das Signal des BVerfG wirkt, wird in der aktuellen Diskussion um die – durch die EuGH-Entscheidung Kommission ./ Deutschland vom 20.10.2011³² provozierte, aber keineswegs geforderte – Ausnahme von Streubesitzdividenden von der Beteiligungsertragsbefrei-

21 J. Hey in Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 3 Rz. 42.

22 Prinz in Herzog (Hrsg.), Organshaft, 2003, S. 546; Kessler in Herzog (Hrsg.), Organshaft, 2003, S. 571.

23 Etwa der Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft, Kommission „Steuergesetzbuch“, Steuerpolitisches Programm, 2006, S. 20 und 23.

24 Vgl. § 4 Abs. 2 der Bilanzordnung im Vorschlag von P. Kirchhof, Bundessteuergesetzbuch, 2011, S. 1106 ff. Dabei darf bezweifelt werden, dass die Figur der „Teilperson“ (a.a.O., S. 1114), die eine 100 %-Beteiligung voraussetzt, als Nachfolgeregelung zur Organshaft einen praktikablen Regelungsansatz enthält.

25 Zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben auch Schön, ZHR 171 (2007), 409 (411).

26 Vgl. Englisch in FS für J. Lang, 2010, 167 (177).

27 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141.

28 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 = FR 2010, 1141 (250).

29 BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (254) = FR 2010, 1141.

30 Diese Konstellation lag der Entscheidung BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, zugrunde, auf die sich die Entscheidung zu § 8b Abs. 5 KStG stützt.

31 K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 8 II, S. 186 ff., außerdem § 3 II, S. 51 zu rechtsformübergreifenden Strukturen.

32 EuGH v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09 – Kommission ./ Deutschland, FR 2011, 1112.

Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung

ung³³ deutlich. Die Entscheidung des Gesetzgebers für die Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbelastung innerhalb von Beteiligungsketten ist nicht beliebig einschränk- oder gar aufhebbar.

III. Der Reformbedarf im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Organschaft

1. Zur Konzeption der §§ 14 ff. KStG

Das geltende Recht trägt der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns nur ungenügend Rechnung. §§ 14 ff. KStG beruhen auf dem Gedanken eines tatsächlichen Leistungsfähigkeitstransfers durch Abführung des „ganzen Gewinns“ und Haftung für die Verluste der Organgesellschaft. Erst dies rechtfertigt die Durchbrechung des Trennungsprinzips.³⁴ Diese strenge Individualsteuerperspektive erschwert die Abkehr vom Gewinnabführungsvertrag. Sie ist freilich nicht in Stein gemeißelt. Das Trennungsprinzip ist kein *materiell* notwendiges Prinzip sachgerechter Besteuerung, sondern ein besteuertechnisches Prinzip, das aus der Anknüpfung des Körperschaftsteuerrechts an das Zivilrecht resultiert. Eine verfassungsrechtliche Dimension hat das Gebot der Individualbesteuerung nur bei der Besteuerung der natürlichen Person,³⁵ nicht aber bei juristischen Personen.³⁶ Im Rahmen eines Systemwechsels kann der Gesetzgeber zu einem Einheitskonzept wechseln, bei dem es – möglicherweise bei deutlich angehobenen Beteiligungserfordernissen³⁷ – als Rechtfertigung der steuerlichen Ergebniszusammenfassung ausreicht, dass der Konzern wirtschaftlich eine Einheit bildet.³⁸

2. Ein Plädoyer für Beharrlichkeit: Die Ersetzung der Organschaft durch eine moderne Gruppenbesteuerung bleibt vorrangiges Reformziel

Die Kritik an der Organschaft der §§ 14 ff. KStG ist Legion, die Liste der Reformwünsche lang. Zentrales Thema des Konzernsteuerrechts bleibt auch nach der jetzt auf den Weg gebrachten „kleinen Organschaftsreform“³⁹ die Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages als Voraussetzung der steuerlichen Ergebnisverrechnung im Konzern. Im 32. Berliner Steuergespräch wurde daneben vor allem die Grenzöffnung,

die Eliminierung von Zwischengewinnen,⁴⁰ aber auch die Wiedereinführung der Mehrmutterorganschaft⁴¹ genannt.

Das – allerdings nur als Prüfauftrag formulierte – Ziel des Koalitionsvertrages von CDU, CSU und FDP,⁴² die Organschaft durch eine moderne Gruppenbesteuerung zu ersetzen, wird durch bloße Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrages nicht erreicht.⁴³ Zwar gehören die Rechtsunsicherheit und die Gefahr einer nachträglichen Aberkennung der Rechtsfolgen der Organschaft zu den zentralen Kritikpunkten des geltenden Rechts.⁴⁴ Der Reformbedarf erschöpft sich indes nicht hierin. Die Notwendigkeit des Abschlusses von Unternehmensverträgen i.S.v. § 291 ff. AktG belastet weiterhin die Hauptversammlungen, ohne dass es für diese Verknüpfung von Gesellschafts- und Steuerrecht eine Rechtfertigung gäbe.⁴⁵ Zwar ist der Forderung nach Abschaffung des Gewinnabführungsvertrages entgegen gehalten worden, es bedürfe eines (tatsächlichen) Leistungsfähigkeitstransfers, um die Durchbrechung des Trennungsprinzips rechtfertigen zu können.⁴⁶ Um eine normative Aussage zur Zwangsläufigkeit des Gewinnabführungsvertrages als Organschaftsvoraussetzung handelt es sich hierbei nicht. Der Gesetzgeber ist frei zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen er der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns Rechnung trägt. So wenig das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages verfassungswidrig ist, so wenig wäre es verfassungswidrig, diesen abzuschaffen. Der Hinweis auf den angeblich in § 15a EStG zum Ausdruck kommenden allgemeinen Rechtsgedanken der Verlusttragung⁴⁷ verfährt nicht, da es sich hierbei um ein allenfalls singular normiertes, offenes Konzept handelt. Noch gewichtiger ist, dass das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages ungeeignet ist, die steuerliche Verlusttragung durch den Organträger sicherzustellen.⁴⁸ Auch wenn die Anforderungen an das Durchführungserfordernis der Abführung des ganzen handelsrechtlichen Gewinns insofern gelockert werden sollen, als die Richtigkeit der zugrunde liegenden Jahresabschlusses bei Vorlage eines entsprechenden Wirtschaftsprüferstats unterstellt werden soll,⁴⁹

33 Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 vom 6.7.2012, BR-Drucks. 302/12, 67 ff.

34 van Lishaut, FR 2009, 1030 (1033); Bewertung des IFSt-Vorschlags aus der Perspektive der Finanzverwaltung, in IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), S. 86 und 89.

35 BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67).

36 Zu Bedeutung und Inhalten des Individualsteuerprinzips in der Unternehmensbesteuerung s. Hey in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 ff.

37 Hüttemann in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 138.

38 Vgl. Prinz, Beihefter zu DStR 30/2010, 67 (68); IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 43; v. Wolfersdorff, Die kleine Organschaftsreform, IFSt-Schrift Nr. 481 (2012), 40.

39 Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, BT-Drucks. 17/10774.

40 Krehbühl, FR 2009, 1042 (1043); Witt, FR 2009, 1045 (1046 f.).

41 Lüdicke, FR 2009, 1025 (1029).

42 „Wachstum, Bildung, Zusammenhalt“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP für die 17. Legislaturperiode

vom 26.10.2009.

43 v. Wolfersdorff, Die Kleine Organschaftsreform, IFSt-Schrift Nr. 481 (2012), 40 ff.; v. Wolfersdorff/Rödter/Schmidt-Fehrenbacher/Gerner/Beisheim, DB 2012, 2241.

44 IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 22.

45 Ausf. IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), 30 f.; a.A. Priester, FR 2009, 1051, der dem Gewinnabführungsvertrag auch unter dem Aspekt des Minderheiten- und Gläubigerschutzes Bedeutung beimisst.

46 Vgl. die Bewertung des IFSt-Reformvorschlages aus Perspektive der Finanzverwaltung in der IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), S. 89.

47 Hierin sieht etwa Lüdicke, FR 2009, 1025 (1028), bei Streichung des Gewinnabführungsvertrages als Organschaftsvoraussetzung einen schwer auflösbaren Wertungswiderspruch.

48 Lüdicke, FR 2009, 1025 (1028).

49 § 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4 i.d.F. des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, BT-Drucks. 17/10774.

Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung

bleibt es dabei, dass hier für steuerliche Zwecke an handelsbilanzielle Größen angeknüpft wird, die unter dem Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitstransfers ohne Aussagekraft sind. Bei näherem Hinsehen offenbart sich zudem, dass die vermeintliche Lockerung des Durchführungserfordernisses nicht in der Lage ist, den Streit um die Durchführung effizient beizulegen und Rechtssicherheit zu vermitteln.⁵⁰

Im Laufe der Reformdebatte mag der Eindruck entstanden sein, der Gewinnabführungsvertrag sei unverzichtbar, es gehe lediglich darum, formalistische Auswüchse, die zum Teil auch auf die Rechtsprechung des BFH zurückzuführen sind,⁵¹ zu beseitigen. Genährt worden ist diese These durch die Befürchtung, bei Aufgabe des Gewinnabführungsvertrages (finale) Verluste im Ausland ansässiger Konzerngesellschaften im Inland verrechnen zu müssen.⁵² Zum einen ist aber zweifelhaft, ob der Gewinnabführungsvertrag als Bollwerk gegen Auslandsverluste tatsächlich taugt. Zum anderen scheinen die fiskalischen Risiken finaler Auslandsverluste, jedenfalls wenn die Finalität eng definiert wird,⁵³ überschaubar.⁵⁴

Ungeachtet dessen liegt in den finanziellen Auswirkungen der eigentliche Grund für das Scheitern der Reform der Konzernbesteuerung in dieser Legislaturperiode. Es war unausweichlich, dass eine Reform, die ihren Namen verdient, Geld kosten würde, weniger im Hinblick auf die Notwendigkeit, zukünftig auch Auslandsverluste anerkennen zu müssen, sondern durch die Zunahme von Unternehmen, die unter vereinfachten Bedingungen von der Ergebnisverrechnung Gebrauch machen werden. Politisch scheint es derzeit jedoch nicht opportun, Unternehmen überhaupt zu entlasten. Hinzu kam der Streit um die konkrete Höhe der Steuermindereinnahmen.⁵⁵ Spekulationen über die finanziellen Auswirkungen von Reformen treten zunehmend an die Stelle der inhaltlichen Auseinandersetzung. Reformforderungen werden im Keim erstickt durch Inaussichtnahme von Gegenfinanzierungsmaßnahmen, die den Nutzen der Reform in Frage stellen. So legitim es ist, dass der Fiskus wissen will, was ihn Reformen kosten, so unbefriedigend ist die eingeschränkte Nachvollziehbarkeit der Berechnungen. Dringend müssen Berechnungsmethoden und -ergebnisse transparenter gemacht werden.⁵⁶

IV. Weiterer Reformbedarf im Bereich der Verbrauch- und Verkehrssteuern

1. Die nationale Ebene

Auch wenn sich die Debatte sehr stark auf die Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft verengt, besteht Diskussionsbedarf nicht nur im Ertragsteuerrecht, sondern auch bei den Verbrauch- und Verkehrssteuern.

So wirft auch die umsatzsteuerrechtliche Organschaft in der Praxis erhebliche Probleme auf. Dabei darf die Organschaft im Umsatzsteuerrecht nicht auf Vereinfachungszwecke reduziert werden, sondern ihr kommt entscheidende Bedeutung zu für den Erhalt des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit steuerbefreiten Ausgangsumsätzen⁵⁷ und damit für die Neutralität des Mehrwertsteuersystems. Zwar sind die Rahmenbedingungen europarechtlich vorgegeben (vgl. Art. 11 MwStSystRL), bezüglich der konkreten Ausgestaltung verfügen die Mitgliedstaaten jedoch über Handlungsspielräume, die es etwa auch erlauben würden, Personengesellschaften als Organschaften zuzulassen.⁵⁸ Des Weiteren stellt sich die Frage, inwieweit eine Annäherung der Voraussetzungen der ertrag- und der umsatzsteuerlichen Organschaft sinnvoll ist, freilich nicht mit dem Ziel, das verfehlte Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages auch auf die umsatzsteuerrechtliche Organschaft auszudehnen. Eher wäre hier zu fordern, dass die Rechtsprechung die Anforderungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG an die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung nicht überspannt.⁵⁹ Auch die Konzeption der Zwangsorganschaft sollte überdacht werden.⁶⁰

Umstrukturierungen im Konzern können zwar in der Regel unter Inanspruchnahme der Regelungen des Umwandlungssteuerrechts ertragsteuerrechtlich neutral durchgeführt werden. „Deal breaker“ ist dagegen nicht selten die Grunderwerbsteuer.⁶¹ Dies liegt primär an der Erweiterung des Grunderwerbsteuerstatbestandes für Fälle der Anteilsvereinigung unter Beteiligung abhängiger Unternehmen durch § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG.⁶² Die in § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG legaldefinierte grunderwerbsteuerrechtliche Organschaft hat folglich nachteilige Wirkungen. Die Regelung soll Gestaltungen innerhalb des Konzerns zur Vermeidung von Grunderwerbsteuer verhindern.⁶³ Zwar hat der Gesetzgeber mit dem durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009⁶⁴ einge-

50 Ausführlich begründet bei v. Wolfersdorff/Röder/Schmidt-Fehrenbacher/Gerner/Beisheim, DB 2012, 2241 ff.

51 Dazu v. Wolfersdorff, Die Kleine Organschaftsreform, IFSt-Schrift Nr. 481 (2012), 19 ff.

52 Bewertung des IFSt-Vorschlags aus der Perspektive der Finanzverwaltung, in IFSt-Schrift Nr. 471 (2011), S. 88.

53 Vgl. hierzu Rublack, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste, IFSt-Schrift Nr. 472 (2011).

54 Vgl. Ostreicher/Koch/Vorndamme/Hohls, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrages bei der ertragsteuerlichen Organschaft, IFSt-Schrift Nr. 482 (2012), 41 ff.

55 Siehe hierzu die äußerst vagen Angaben im Bericht der Arbeitsgruppe Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung unter Leitung des BMF v. 20.11.2011.

56 Hierzu trägt – über die konkrete Reform hinaus – die Arbeit von Ostreicher/Koch/Vorndamme/Hohls (Fn. 54, IFSt-Schrift Nr. 482 [2012]), bei.

57 Hüttemann in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen

des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 130.

58 Hüttemann in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 144; Birkenfeld, UR 2008, 2.

59 So zutreffend Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013, § 17 Rz. 63.

60 Hüttemann in Schön/Osterloh-Konrad (Hrsg.), Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 144. Unverständlich die Überlegung von Lishauts, FR 2009, 1030 (1033), bei Aufgabe des GAV-Erfordernisses auch die ertragsteuerliche Organschaft als Zwangsorganschaft auszugestalten.

61 Nicht nur als lästiges Kostenrisiko, sondern bei Fehlen einer Gegenleistung auch nach Fischer in Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, Vorb. Rz. 120, gleichheitssatzwidrig.

62 Zu den Wirkungen ausführlich und kritisch Günkel/Lieber in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, S. 353 ff.

63 Günkel/Lieber in Herzig (Hrsg.), Organschaft, 2003, S. 353.

64 BGBl. I 2009, 3950.

Steuerpolitischer Handlungsbedarf bei der Konzernbesteuerung

fürten § 6a GrEStG der Forderung nach Grunderwerbsteuernneutralität konzerninterner Umstrukturierungen Rechnung getragen. Die Voraussetzungen der Regelung sind jedoch nicht nur im Hinblick auf das Beteiligungserfordernis von 95 %, sondern vor allem durch die zur Missbrauchsvermeidung geforderte Mindestbeteiligungsdauer von fünf Jahren vor und nach der Transaktion oftmals nicht zu erfüllen.⁶⁵ Die Sorge vor missbräuchlicher Inanspruchnahme der Erleichterungen konzerninterner Umstrukturierungen im Grunderwerbsteuerrecht berührt die bereits oben angesprochene grundsätzliche Frage, welche Qualität Vorschriften haben, die der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns Rechnung tragen. Als Steuervergünstigungen verstanden, lassen sich die Restriktionen eher rechtfertigen, nicht dagegen, wenn man sie als Ausfluss einer richtig verstandenen Konzernleistungsfähigkeit interpretiert. In jedem Fall sollten sich die Regelungen aber an der wirtschaftlichen Realität von Konzernen orientieren. Diese Forderung verfehlt etwa § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG, wenn zur Voraussetzung der Ausnahme vom schädlichen Beteiligungserwerb für konzerninterne Umstrukturierungen eine 100 %-Beteiligung gemacht wird.⁶⁶ Aber auch insgesamt 10-jährige Haltefristen im Rahmen von § 6a GrEStG entsprechen nicht der Realität von Konzernen, die ihre participationsstrukturen jenseits steuerlicher Überlegungen permanent an neue wirtschaftliche Herausforderungen anpassen müssen.

Dabei verdient die Grunderwerbsteuer eine baldige Befassung der Berliner Steuergespräche auch vor dem Hintergrund steigender Steuersätze.⁶⁷ Hier rächt sich, dass die Länder trotz Nullverschuldungsgrenze ab 2020 keine auskömmlichen Steuergesetzgebungskompetenzen erhalten haben. Die Anhebung der Grunderwerbsteuer durch die Länder entspringt nicht Vorstellungen über ein ausgewogenes Steuersystem, sondern der bloßen Not. Die Länder verfügen über keine andere landesindividuell beeinflussbare Steuerquelle von nennenswertem Ausmaß. Je stärker der Grunderwerbsteuersatz angespannt wird, desto mehr Gewicht bekommen jedoch Ausnahmeregelungen wie § 6a GrEStG.⁶⁸

2. Die europäische Ebene

Die Berliner Steuergespräche haben mit dem Gespräch zur CCCTB und zur deutsch-französischen Konvergenzinitiative versucht, die nationale Sicht auf die Konzernbesteuerung um rechtsvergleichende und europäische Aspekte zu bereichern. Um den deutsch-

französischen Vorstoß, sich vom CCCTB-Projekt einer gesamteuropäischen Harmonisierung zu lösen und auf bilateraler Ebene Fakten zu schaffen, ist es schon wieder still geworden. Ohnehin war dieser Ansatz begrenzt auf eine Art fiskalisches cherry picking.⁶⁹ Eine Annäherung der Strukturen war nicht intendiert, insbesondere war nicht erkennbar, dass sich der deutsche Gesetzgeber am französischen Konzept einer Gruppenbesteuerung ohne Gewinnabführungsvertrag und mit Zwischengewinneleinminierung orientieren würde.

Die CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) wird mittlerweile in erster Linie noch als CCTB (Common Corporate Tax Base) diskutiert.⁷⁰ Die (grenzüberschreitende) Konsolidierung scheint – ungeachtet der parallel geführten Diskussion um eine stärkere Integration im Rahmen einer Fiskalunion – zu wenig Aussicht auf Erfolg zu haben. Zum einen ist, nachdem der EuGH dies nicht eingefordert hat,⁷¹ nicht damit zu rechnen, dass die Mitgliedstaaten von sich aus eine laufende Verlustberücksichtigung im Konzern über die Grenze hinweg offerieren werden. Zum anderen scheint es ausgeschlossen, dass sich die Mitgliedstaaten auf Faktoren einigen werden, die eine formelhafte Aufteilung des Konzerngewinns ermöglichen. So viel Rechtsunsicherheit und Verwaltungsaufwand die Aufteilung des Konzernergebnisses auf der Grundlage von Verrechnungspreisen mit sich bringt, so ungewiss sind die Effekte einzelner Aufteilungsformeln (etwa Umsatz/Vermögen/Lohnsumme).⁷² Auch die Hoffnung, auf diese Weise lasse sich die internationale Konzernsteuerplanung und -gestaltung eindämmen, dürfte sich nur bedingt bewahrheiten, weil sich die Gestaltungsaktivität lediglich auf die Beeinflussung der Faktoren verlagern wird.⁷³ Auch eröffnet der Eintritt und Austritt zum (optionalen) CCCTB-Regime großes Gestaltungspotential; die Aufteilung vorhandener Besteuerungsbefugnisse an stillen Reserven bei Übergang in das CCCTB-Regime kann dabei nur unter Inkaufnahme größeren Verwaltungsaufwands sichergestellt werden, der durch die CCCTB allerdings gerade vermieden werden soll.⁷⁴ Angesichts der ungewissen Zukunft des CCCTB-Projekts werden uns die bekannten Probleme des internationalen Konzernsteuerrechts, namentlich der Ergebnisabgrenzung durch Verrechnungspreise wohl noch lange erhalten bleiben.

V. Ausblick

Jenseits der aktuellen Diskussion um die Reform der ertragsteuerrechtlichen Organschaft bedarf das Konzernsteuerrecht einer steuerartenübergreifenden Per-

65 Zur Kritik an den restriktiven Voraussetzungen von § 6a GrEStG vgl. *Breuninger*, JbFfSt 2010/2011, 284.

66 Kritisch z.B. *J. Lang*, GmbHR 2012, 57 (59).

67 Vgl. die Anhebung der Grunderwerbsteuer von 3,5 % auf 4,5 % bis 5 % in 2011 und 2012 in nahezu allen Bundesländern.

68 Damit nähert sich die Situation den Zuständen vor der Reform durch das Grunderwerbsteuergesetz 1983 mit einem Steuersatz von 7 %, der in der Reform unter Streichung der zahlreichen Erleichterungen auf 2 % gesenkt wurde. Zum Verhältnis zwischen Steuersatz und Ausnahmetatbeständen s. auch *Fischer* in Boruttau, GrEStG, 16. Aufl. 2007, Vorb. Rz. 57.

69 *Eilers/Nücken/Valentin/Daniel-Mayeur*, DB 2012, 535 (542).

70 *Prinz*, StuB 2011, 461 ff.

71 Vgl. EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837 = FR 2006, 177 Rz. 59; v. 18.7.2007 – Rs. C-231/05 – Oy AA, EuGHE 2007, I-6373 Rz. 67.

72 *Schön*, ZHR 171 (2007), 409 (440); *Wiss. Beirat beim BMF*, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, Band 81 (2007), 50 ff.

73 *Schreiber*, StuW 2004, 212 (219 ff.); *Wellisch*, StuW 2004, 267 (271 ff.); *Wiss. Beirat beim BMF*, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, Band 81 (2007), 53.

74 Vgl. *Spengel/Zöllkau et al.*, Common Corporate Tax Base (CC(C)TB) and Determination of Taxable Income, 2012, S. 14 f.

Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert

spektive. Erst wenn Brüche und Wertungswidersprüche, z.B. zwischen Umwandlungssteuerrecht und Grunderwerbsteuerrecht, beseitigt sind, ist die aus wirtschaftlicher Sicht wünschenswerte Organisationsneutralität erreicht, die es ermöglicht, die Konzernstruktur nach betriebswirtschaftlichen und nicht nach steuerlichen Kriterien auszurichten. Bisher fehlt es an einer umfassenden Bestandsaufnahme. Im zeitlich be-

grenzten Veranstaltungsformat der Berliner Steuergespräche werden sich nicht sämtliche Fragen auf einmal adressieren lassen. Wünschenswert wäre indes, dass die Veranstalter das Feld systematisch aufrollen und nach den Gesprächen zur laufenden Ertragsbesteuerung des Konzerns auch andere Steuerarten einbeziehen.

Prof. Dr. Roman Seer, Ruhr-Universität Bochum

Besteuerungsverfahren im 21. Jahrhundert

Der Verf. zeigt bisherige steuerverfahrensrechtliche Impulse der Berliner Steuergespräche und neue Vertiefungsansätze für zukünftige Themenstellungen auf. Diese betreffen den Wandel des hoheitlichen Verfahrens zur kontrollierten Selbstregulierung, das elektro-

nische Besteuerungsverfahren, die Instrumente der Steuerplanungssicherheit des Steuerpflichtigen und den Ausbau des grenzüberschreitenden Informationsverkehrs.

A. Steuerverfahrensrechtliche Impulse der Berliner Steuergespräche

Die Berliner Steuergespräche haben bisher drei Veranstaltungen spezifisch verfahrensrechtlichen Themen gewidmet. Das 16. Berliner Steuergespräch behandelte am 26.9.2005 die „Informationsbedürfnisse der Finanzverwaltung und Schutzinteressen des Bürgers“.¹ Den Hintergrund bildeten die Ausweitung der Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörde in Gestalt des seit dem 1.4.2005 zulässigen sog. Kontenabrufs nach § 93 Abs. 7 AO,² die 2002 eingeführte digitale Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO³ sowie die seit 2003 bestehenden Dokumentationspflichten bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreisen (§ 90 Abs. 3 AO i.V.m. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung [GAufzV]).⁴ Das Steuergespräch zeigte, dass es im heutigen digital-globalisierten Zeitalter zur Wahrung einer gleich- und gesetzmäßigen Besteuerung zwar unumgänglich ist, das Arsenal von Handlungsinstrumenten der Finanzverwaltung anzupassen und auszuweiten. Gleichzeitig bedarf es aber auch verfahrensrechtlicher Absicherungen der Freiheitsgrundrechte der betroffenen Individuen.

Vor diesem Hintergrund fragte wenig später das 21. Berliner Steuergespräch am 13.11.2006 nach einer

„Reform des Steuervollzugs“.⁵ Aktueller Anlass war ein im selben Jahr erschienener Bericht des Präsidenten des Bundesrechnungshofs, in dem er *strukturelle Vollzugsdefizite* der Finanzverwaltung offenlegte und die Einführung einer *Bundessteuerverwaltung* forderte.⁶ Drüen mahnte in seinem Vortrag einen funktionsfähigen (digitalen) steueradministrativen Informationsverbund (auf horizontaler Ebene) zwischen den Ländern untereinander sowie in vertikaler Richtung mit dem Bund an. Er teilte zwar nicht die Forderung des Bundesrechnungshofs nach Einführung einer Bundessteuerverwaltung, weil gerade der Wettbewerb um vollzugssichernde Konzepte zwischen den Ländern positive Wirkungen gezeigt habe.⁷ Gleichzeitig warnte Drüen aber auch vor einem durch den Länderfinanzausgleich begünstigten negativen steueradministrativen Konkurrenzföderalismus, der es für das einzelne Bundesland unattraktiv erscheinen lasse, Anstrengungen im Bereich der Betriebsprüfung zu verstärken.⁸ Unbeschadet der kompetenziellen Frage nach Einführung einer zentralen Bundessteuerverwaltung ist der Ausbau der elektronischen Finanzverwaltung zwischenzeitlich weiter vorangeschritten (s. unten C.). Ab dem Veranlagungszeitraum 2011 sind elektronische Steuererklärungen zumindest im Bereich unternehme-

1 Vorträge von M. Schmitt u. R. Seer, Podiumsdiskussionbeiträge v. W. Birkenfeld, D. Kempf u. M. Sell (Moderation: M. Bültmann), s. den Bericht von B. Welling/A. Richter, FR 2006, 103 ff.

2 Siehe R. Seer, Datenabruf bei der sog. Kontenevidenzzentrale für steuerliche Zwecke, FS für A. Raupach, Köln 2006, 107 ff.

3 Dazu eingehend K.-D. Drüen, Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung, StuW 2003, 205 ff.; Ermessensfragen der digitalen Außenprüfung, StuW 2003, 365 ff.; Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 147 AO Tz. 69 ff. (Juni 2012).

4 Dazu R. Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 90 AO Tz. 38 ff. (Januar 2012); R. Seer, Verrechnungspreisdokumentation bei verbundenen Unternehmen, IWB 2012, 350 ff.

5 Vorträge von K.-D. Drüen u. S. Neumann, Podiumsdiskussi-

onbeiträge v. D. Bublitz, A. Nottelmann u. A. Olsok (Moderation: L. Osterloh), s. den Bericht von B. Welling/A. Richter, FR 2007, 261 ff.

6 Bundesrechnungshof, Probleme beim Vollzug der Steuergesetze – Empfehlungen zur Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze in Deutschland, Stuttgart 2006; Bemerkungen des Bundesrechnungshofs 2006 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes v. 13.11.2006, BT-Drucks. 16/3200.

7 Ausführlich später K.-D. Drüen, Die föderale Steuerverwaltung aus Sicht des Grundgesetzes, FR 2008, 295 ff.

8 Deshalb fordert K.-D. Drüen, Konzernbetriebsprüfung im föderalen Steuerstaat, StuW 2007, 112 (118 ff.), die Zentralisierung der Konzernbetriebsprüfung in Gestalt einer Bundesbetriebsprüfung; a.A. dezidiert M. Schmitt, Steuervollzug im föderalen Steuerstaat, DStJG Bd. 31, Köln 2008, 99 (125 ff.).