

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, RiFG  
Dr. Gerhard Ege, AbtDir a. D.  
Prof. Dr. Dietmar Gosch,  
Vors. RiBFH a. D./RA/StB  
Franz Hruschka, Ltd. RegDir  
Prof. Dr. Christian Kaeser, RA

# DStR

## DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 31  
Seiten 1577 – 1632  
60. Jahrgang • 6. August 2022

Wissenschaftliche Schriftleiter  
Dr. Walter Niemann, RA/StB/WP  
Prof. Dr. Thomas Rödter, StB/WP  
Dr. Christian Sistermann, RA/StB  
Dr. Holger Stein, StB  
Dr. Matthias Winter

Begründer und Mitwirkende:  
Dr. Hans Flick, RA †; Paul G. Flockermann, MinDir a. D. †; Dr. Klaus Heilgeist, StB/WP; Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof,  
RiBVerfG a. D.; Dr. Max Rid, Vors. Richter am BFH a. D. †

## STEUERRECHT

### TAGUNGSBERICHT

## Tagungsbericht zum 12. Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2022

*Julian Naumann und Philipp Riehm\**

Zum zwölften Mal fand am 30. und 31.5.2022 die jährliche Tagung des Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht e.V. statt. Nach einer covidbedingt rein digitalen Form im letzten Jahr konnte die Tagung nun wieder als Präsenzveranstaltung im Helmut Schmidt Auditorium der Bucerius Law School durchgeführt werden, wobei sich auch die digitale Teilnahmemöglichkeit großer Beliebtheit erfreute. Zahlreiche Vertreter aus steuerrechtlicher Wissenschaft, Justiz, Gesetzgebung, Finanzverwaltung, Wirtschaft und Beratung diskutierten auf diese Weise zu aktuellen Fragestellungen des Unternehmensteuerrechts.

### 1. Begrüßung und Grußwort

Zu Beginn der Veranstaltung begrüßte der Vorsitzende des Hamburger Forums für Unternehmensteuerrecht e.V. (HFU), Prof. Dr. Dietmar Gosch<sup>1</sup>, die rund 300 Gäste – er hob hervor: endlich – wieder in Präsenz. Wie das HFU des vergangenen Jahres stehe auch die diesjährige Veranstaltung im Zeichen der Krise.<sup>2</sup> Die Nachwirkungen der Covid-19-Pandemie, der Klimawandel sowie der Überfall Russlands auf die Ukraine belasteten schon heute Bürger wie Unternehmen und würden auch in Zukunft (neue) Umverteilungen durch das Steuerrecht nach sich ziehen. Zunehmen werde vermutlich auch die Untugend, das Steuerrecht zur Verhaltenslenkung zu instrumentalisieren, was wiederum freiheitsbeschränkend sei. Der Steuerpflichtige sehe sich zudem

neuem Compliance-Aufwand ausgesetzt, einer Vielzahl an Anzeige- und Dokumentationspflichten und manchem mehr, welcher den Beratungsbedarf und die Kosten für diese Beratung in die Höhe treibe. Und dann die Komplexität des deutschen Steuerrechts. Sie erinnere an Woodie Allen: „I’m astounded by people who want to ‚know‘ the universe when it’s hard enough to find your way around Chinatown.“ Die anschließenden Vorträge und Diskussionsrunden mögen es den Zuhörern zumindest erleichtern, sich ihren Weg durch „Chinatown“ zu bahnen.

Es folgte ein Grußwort des Finanzsenators Dr. Andreas Dressel.<sup>3</sup> Dressel gab einen steuerpolitischen Rückblick auf das Jahr 2021. Er würdigte die Leistungen des Gesetzgebers auf dem Weg zu einer gesamteuropäischen Steuerordnung. So habe man aggressiven Steuergestaltungsmodellen mit der Umsetzung der Anti-Tax-Avoidance-Directive<sup>4</sup> im ATAD-Umsetzungsgesetz<sup>5</sup> und mit dem Steueroasen-Abwehrgesetz<sup>6</sup> den Kampf angesagt. Auch das BEPS-Projekt der OECD beginne Früchte zu tragen. Die Einigung auf eine globale Mindestbesteuerung sei ein steuerpolitischer Durchbruch unter Federführung der Bundesrepublik.<sup>7</sup> Weitere gesetzgeberische Neuerungen des vergangenen Jahres ermöglichen ua eine rechtsformneutrale Besteuerung<sup>8</sup> sowie globale steuerneutrale Umwandlungen.<sup>9</sup> Die Umsetzung der DAC 7 erlaube es außerdem, Besteuerungslücken zu schließen und Steuerfahndungsbehörden zu entlasten.<sup>10</sup> Exekutiver Handlungsbedarf ergebe sich weiterhin hinsichtlich der

\* Julian Naumann ist Student an der Bucerius Law School in Hamburg und studentische Hilfskraft bei WIESE LUKAS sowie an der Professur für Recht und Innovation von Prof. Dr. Wolfgang Hoffmann-Riem, RiBVerfG aD. Dipl.-Finw. (FH) Philipp Georg Riehm ist Student an der Bucerius Law School, studentische Hilfskraft am Lehrstuhl für Steuerrecht von Prof. Dr. Birgit Weitemeyer und wissenschaftlicher Mitarbeiter bei Freshfields Bruckhaus Deringer PartG mbB in Düsseldorf.

1 VorsRiBFH aD, RA/StB, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Partner, München, Honorarprofessor an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel.

2 Dazu Mönninghoff/DStR 2021, 1093.

3 Finanzsenator der Freien und Hansestadt Hamburg, Präses der FBeh Hamburg.

4 ABl. 2016 L 193, 1 v. 19.7.2016.

5 ATADUmsG v. 25.6.2021, BGBl. 2021 I 2035.

6 StAbwG v. 25.6.2021, BGBl. 2021 I 2056.

7 Dazu noch unter 3.3.

8 Durch die Einführung des § 1a KStG, BGBl. 2021 I 2050; dazu noch unter 6.3.

9 Der Anwendungsbereich des deutschen Umwandlungssteuerrechts wurde ua durch den Wegfall des § 1 Abs. 2 UmwStG auf Drittstaaten erweitert, BGBl. 2021 I 2050.

10 ABl. 2021 L 104, 1–26 v. 25.3.2021.

Besteuerung von Kryptowährungen. Das jüngst hierzu veröffentlichte BMF-Schreiben<sup>11</sup> werde wohl schon bald zusätzliche Ergänzungen und Klarstellungen erhalten. Zuletzt warf Dressel einen Blick auf die konjunkturelle Situation Deutschlands. Auch wenn die aktuelle Steuerschätzung positiver ausgefallen sei als zunächst erwartet<sup>12</sup>, müsse die von Gosch erwähnte geopolitische Lage bei der Einordnung der wirtschaftlichen Situation hierzulande verschärfend berücksichtigt werden.

## 2. Eröffnungsvortrag: Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Wandel

Der Eröffnungsvortrag von Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen<sup>13</sup> unter dem Titel „Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Wandel“ bot eine grundlegende theoretische Perspektive auf die anstehenden Vorträge und Diskussionen.<sup>14</sup> Zunächst gelte es zu erfragen, was überhaupt „der Gewinn“ sei. Es gebe schließlich keine feststehende Größe, die als einzig richtige den Unternehmensgewinn bilde. Vielmehr handele es sich bei Gewinn um einen normgeprägten Maßstab, der Ergebnis uneingeschränkt (gerichtlich) überprüfbarer Rechtsanwendung sei. Am Anfang der Gewinnermittlung stehe ein Diktum des deutschen Gesetzgebers, dem es freistehe, Konzepte der Gewinnbesteuerung festzulegen und das verfassungsrechtlich gebotene Leistungsfähigkeitsprinzip zu konkretisieren. Das Steuerrecht sei Ausdruck kernstaatlicher Souveränität, weshalb das Demokratieprinzip bei der Schaffung eines deutschen Besteuerungssystems an erster Stelle stehe. Bei der voranschreitenden Harmonisierung des Steuerrechts durch einen europäischen Gesetzgeber bedürfe es einer hinreichenden Kompetenzgrundlage in den europäischen Verträgen. Dies gelte umso mehr vor dem Hintergrund einer Umsetzung des Mindestbesteuerungsregimes durch die EU. Nach einem kurzen Überblick über die Geschichte der Besteuerung deutscher Unternehmensgewinne zeichnete Drüen die gegenwärtigen Entwicklungen nationaler und internationaler Gewinnbesteuerung nach. Zum einen führe die Einführung der Option zur Körperschaftbesteuerung auf nationaler Ebene zu Verschiebungen innerhalb der dualistischen Besteuerung deutscher Unternehmensträger. Zum anderen sei eine Tendenz zur Abkopplung vom Handelsbilanzrecht hin zu einer Bruttobesteuerung durch Mechanismen wie die Zinsschranke oder die Bankenabgabe zu erkennen. Die nun ins Haus stehende „Weltsteuerordnung“, welche die Neuallokation von Besteuerungsrechten vorsehe, ziehe ebenfalls weitreichende Veränderungen für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen nach sich. Es stehe

eine steuerrechtliche Zeitenwende bevor, die dafür sorgen werde, dass internationale Rechnungslegungsvorschriften in das deutsche Steuerrecht hineinwirken würden. Das neue Besteuerungsregime dürfe jedoch nicht dazu führen, dass verfassungsrechtliche Gewährleistungen, wie ein notwendiger Rechtsschutz gegen die Allokation internationaler Unternehmensgewinne, eingeengt werden. Schließlich sichere nur ein effektiver Rechtsschutz den Rechtsstaat im offenen Steuerstaat Deutschland.

Der Vortrag von Drüen durfte als Appell verstanden werden, stets auch die überwölbenden Strukturen des deutschen und internationalen Steuerrechts in den nachfolgenden Fachgesprächen zu berücksichtigen.

## 3. Aktuelle Brennpunkte des nationalen und internationalen Unternehmensteuerrechts

Dem schloss sich unter Leitung von Prof. Dr. Götz T. Wiese<sup>15</sup> der erste Themenblock der Tagung mit den „Aktuellen Brennpunkten des nationalen und internationalen Unternehmensteuerrechts“ an.

### 3.1 Steuerrechtliche Perspektiven nach der Bundestagswahl und Folgen für die Unternehmenspraxis

Dr. Rolf Möhlenbrock<sup>16</sup> startete mit einem Vortrag über steuerrechtliche Perspektiven nach der Bundestagswahl und Folgen für die Unternehmenspraxis.

Er stellte die gesetzgeberischen Reaktionen auf die aktuellen Herausforderungen durch die Pandemie und den russischen Angriffskrieg in der Ukraine vor. Er ging dabei in einem ersten Schritt auf jene Maßnahmen ein, die im Vierten Corona-Steuerhilfegesetz enthalten sind.<sup>17</sup> Als Kern des Maßnahmenpakets hob Möhlenbrock die Erweiterung des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG hervor. Die rückwirkende Verlustverrechnung werde in Zukunft dauerhaft auf 10 Mio. EUR angehoben und auf bis zu zwei Jahre ausgeweitet. Die Möglichkeit degressiver Abschreibungen für Abnutzungen beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werde ebenso verlängert wie die bisherige Homeoffice-Pauschale aus § 4 Abs. 5 S. 1, Nr. 6b S. 4 EStG. Perspektivisch könne man sich aber auf eine dauerhafte Regelung der Homeoffice-Nutzung jenseits des bestehenden Regimes zum häuslichen Arbeitszimmer einstellen. Das ebenfalls vorgestellte Steuerentlastungsgesetz enthalte weitere Entlastungen durch die Anhebung des Grundfreibetrags, des Arbeitnehmer-Pauschetrags sowie der Entfernungspauschale für Fernpendler.<sup>18</sup> Außerdem sei temporär eine Energiepreispauschale eingeführt sowie die Energiesteuer abgesenkt worden.<sup>19</sup>

Anschließend stellte Möhlenbrock ausgewählte unternehmensteuerliche Aspekte des Ampel-Koalitionsvertrags vor. Der Koalitionsvertrag sehe eine befristete Investitionsprämie

11 BMF v. 10.5.2022 – IV C 1-S 2256/19/10003:001, BStBl. I 2022, 668, DStR 2022, 922.

12 Ergebnis der 162. Sitzung des Arbeitskreises v. 10. bis 12.5.2022 [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen\\_und\\_Steuereinnahmen/Steuerschaeztung/2022-05-12-ergebnisse-162-sitzung-steuerschaeztung-dl.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaeztungen_und_Steuereinnahmen/Steuerschaeztung/2022-05-12-ergebnisse-162-sitzung-steuerschaeztung-dl.pdf?__blob=publicationFile&v=2) (abgerufen am 9.6.2022).

13 Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht, Ludwig-Maximilians-Universität München.

14 Der Eröffnungsvortrag von Drüen erscheint in Aufsatzform gesondert in einem der nächsten Hefte der DStR.

15 RA/FAStR/StB, Gründungspartner von WIESE LUKAS, Honorarprofessor an der Bucerius Law School.

16 MD, Leiter der Steuerabteilung, BMF, Berlin.

17 BT-Drs. 20/1111.

18 StEntG 2022 v. 23.5.2022, BGBl. 2022 I 749.

19 EnergieStSenkG v. 24.5.2022, BGBl. 2022 I 810.

## TAGUNGSBERICHT

für Investitionen in Klimaschutz und Digitalisierung vor, deren konkrete Ausgestaltung aber, insbesondere in Bezug auf die abzugsberechtigten Wirtschaftsgüter, noch offen sei.<sup>20</sup> Es stehe zudem ein weiteres Bürokratieentlastungsgesetz ins Haus, welches eine Modernisierung und Digitalisierung der Betriebsprüfung vorsehe. Die bisherigen Regelungen zur Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und zur Optionsbesteuerung gemäß § 1a KStG würden auf Praxistauglichkeit und möglichen Anpassungsbedarf evaluiert. Mit Verweis auf den Koalitionsvertrag könne man sich schließlich auf die Einführung einer Zinshöhenstranke einstellen, welche die bisherige Zinsschrankenregelung in § 4h EStG ergänze.

Als Entwicklungen des aktuellen Unternehmensteuerrechts machte Möhlenbrock die Einlagelösung in der körperschaftsteuerlichen Organschaft<sup>21</sup>, die Überarbeitung des § 27 Abs. 8 KStG zur Einlagerückgewähr<sup>22</sup>, die Umsetzung der ATAD<sup>23</sup> und die verwaltungsseitige Reaktion auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung zur Besteuerung von Personengesellschaften aus.<sup>24</sup> Bei der Internationalen Unternehmensbesteuerung stünden die Umsetzung des Zwei-Säulen-Projekts<sup>25</sup> und die Verbesserungen des internationalen Informationsaustauschs<sup>26</sup> im Vordergrund.

### 3.2 Diskussion

An der Diskussion partizipierten Prof. Dr. Jens Blumenberg<sup>27</sup>, Dr. Matthias Hildebrandt<sup>28</sup> und Dr. Monika Wünnemann<sup>29</sup>. Wünnemann gab zu bedenken, dass die neuen Maßnahmen noch durchgreifender hätten gestaltet werden können. So sei eine Ausweitung des Verlustrücktrags auf mindestens drei Jahre wünschenswert gewesen. Auch die Abwicklung der Energiepreispauschale über die Arbeitgeber stelle die Unternehmen vor weitere administrative Belastungen. Das Steuerrecht müsse den zu befürchtenden Folgen durch die russische Aggression in Osteuropa noch stärker entgegenwirken, da den Unternehmen hohe Forderungsausfälle drohten.

20 Nach Diktion des Koalitionsvertrags auch „Superabschreibung“ genannt, vgl. Koalitionsvertrag 2021–2025, S. 130.

21 Ebenfalls mit dem KöMoG wurde der Umgang mit Mehr- bzw. Minderabführungen in § 14 Abs. 4 sowie § 27 Abs. 6 KStG umgestaltet, BGBl. 2021 I 2050; dazu Leucht/Jesic FR 2021, 934.

22 BFH v. 20.10.2010 – I R 117/08, BStBl. II 2022, 254, DStRE 2011, 412 und BFH v. 13.7.2016 – VIII R 47/13, BStBl. II 2022, 263, DStR 2016, 2395 werden nun von der Finanzverwaltung angewendet, Einzelheiten regelt BMF v. 21.4.2022 – IV C 2-S 2836/20/10001:002, BStBl. I 2022, 647, DStR 2022, 841; eine gesetzliche Anpassung wird vorbereitet.

23 ATADUmsG v. 25.6.2021, BGBl. 2021 I 2035.

24 Anwendung von BFH v. 16.9.2021 – IV R 7/18, BFHE 274, 218, DStR 2022, 189 wird derzeit nicht erwogen; Reaktion der Verwaltung auf BFH v. 18.8.2021 – XI R 43/20, BFHE 274, 124, DStR 2022, 402 wird derzeit geprüft.

25 Dazu unter 3.3.

26 Etwa durch DAC 7 AB1. 2021 L 104, 1–26 v. 25.3.2021.

27 StB, Linklaters LLP, Partner, Hamburg/Frankfurt aM, Honorarprofessor an der Georg-August-Universität in Göttingen.

28 MBL, RA/StB/FBIntStR, Head of Group Tax, Bauer Media Group, Hamburg.

29 Leiterin Abteilung Steuern und Finanzpolitik, Bundesverband der Deutschen Industrie, Berlin.

Für die noch einzuführende Investitionsprämie merkte Hildebrandt an, dass große Unternehmen solche Regelungen im Blick hätten. Dies könne aber nicht für kleine und mittlere Unternehmen gelten. Solle das gesetzgeberische Lenkungsziel höherer Investitionen in Digitalisierung und Klimaschutz erreicht werden, müsse man das gesetzgeberische Vorhaben beschleunigen. Nur so bleibe ein hinreichender Planungs- und Investitionszeitraum während der Laufzeit der Vorschrift gewährleistet. Der geplanten Modernisierung der Betriebsprüfung könne positiv entgegengesehen werden. Pilotprojekte würden schon heute zeigen, so Hildebrandt, dass eine zeitnahe, digitalisierte und vor allem transparente Betriebsprüfung dafür sorgen könne, das gegenseitige Vertrauen zwischen der Verwaltung und dem Steuerpflichtigen zu verbessern. Dem pflichtete Möhlenbrock bei: Gegenseitiges Vertrauen könne nicht verwaltungsseitig verordnet werden. Die bisherigen Erfahrungen mit der zeitnahen Betriebsprüfung nach § 4a BpO (St) würden aber zeigen, dass es gelingen könne, ein Zwei-Welten-Denken zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbeamten zu überwinden. Wünnemann merkte zu der geplanten Evaluierung von § 34a EStG und § 1a KStG an, dass die Mängel der Thesaurierungsbegünstigung in der Literatur bekannt seien und deshalb bereits vor einer eingehenden Evaluation Handlungsbedarf bestehe.

Die Entwicklungen im nationalen wie internationalen Unternehmensteuerrecht betrachtete Blumenberg kritisch. Das vergangene Jahrzehnt sei durch hohe Profite und eine niedrige Inflation geprägt gewesen. Die Zeiten hätten sich insofern aber geändert. Deutschland brauche ein mutiges und nach vorne gerichtetes Unternehmensteuerrecht, um Wachstumsanreize setzen zu können. Als mögliche Ansatzpunkte nannte er den Steuersatz der Hinzurechnungsbesteuerung<sup>30</sup>, die Konzernklausel des § 6a GrEStG sowie Erleichterungen bei der Gewerbesteuer. Projekte wie das BEPS-Projekt müsse man sich volkswirtschaftlich auch leisten können.

### 3.3 Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft – Die Umsetzung des Zwei-Säulen-Konzepts in Deutschland

Im zweiten Panel diskutierte Wiese die Umsetzung des Zwei-Säulen Modells mit Felix Hierstetter<sup>31</sup>, Dr. Alexander Linn<sup>32</sup>, Dr. Monika Wünnemann und Martin Kreienbaum<sup>33</sup>. Diskussionsgrundlage war der vorangehende Vortrag Kreienbaums zur Funktionsweise und der Genese des neuen Besteuerungsregimes, bei dem er den Fokus auf Säule 2<sup>34</sup>, die globale effektive Mindestbesteuerung, legte.

Kreienbaum begann seinen Vortrag mit einem kurzen Abriss zu Säule 1<sup>35</sup>, welche die Neuverteilung der Besteuerungsrechte am Gewinn hochprofitabler Großkonzerne enthalte. Ziel der Säule 1 sei es, die Staaten zu stärken, in welchen zwar Gewinne erwirtschaftet würden, ein Besteue-

30 25 % vgl. § 8 Abs. 5 AStG.

31 StB, International Tax Director, General Electric, München.

32 StB, Deloitte GmbH, Partner, München.

33 MDg, Leiter Internationales Steuerrecht, BMF, Berlin.

34 OECD/IF, Report on Pillar Two Blueprint v. 14.10.2020.

35 OECD/IF, Report on Pillar One Blueprint v. 14.10.2020.

rungsrecht nach den bisher geltenden Vorschriften mangels Betriebsstätte aber fehle. Dafür werde der sog. Amount A als neue Bemessungsgrundlage dienen, bei dem es sich um einen modifizierten handelsrechtlichen Konzernabschluss handle. Eine Verteilung auf die sog. Marktstaaten erfolge dann nach dem Verhältnis der dortigen Anteile am Außenumsatz des betroffenen Konzerns. Kreienbaum kam sodann auf Säule 2 zu sprechen, welche global eine effektive Mindestbesteuerung von 15 % sicherstellen solle.<sup>36</sup> Die Mindestbesteuerung erfolge in drei Schritten. Am Anfang stehe die Identifikation eines Niedrigsteuerlandes (Low-Tax Constituent Entity), gefolgt von der Berechnung der nachzuerhebenden Steuer (Top-Up Tax), bevor die Top-Up Tax in einem besonderen Verfahren nacherhoben werde. Die Systematik der Nachversteuerung sei insbesondere durch zwei Regelungen gekennzeichnet, die dazu führen sollten, den Abwärtstrend weltweiter Unternehmensteuersätze einzudämmen. Die Regelungen legten fest, bei welcher Konzerngesellschaft die Mindestbesteuerung ansetze und welcher Staat die Zusatzsteuer erheben könne. Den „Grundfall“ der Mindestbesteuerung regle die Income Inclusion Rule (IIR).<sup>37</sup> Die Steuerbelastung aller Konzerngesellschaften werde bis auf die Ebene der Konzernobergesellschaft hinaufgeschleust, wo dann die Nachversteuerung bis zu einem effektiven Besteuerungsniveau von 15 % erfolge. Falls die IIR auf die Konzernobergesellschaft keine Anwendung finde, greife die Undertaxed Profit Rule (UTPR) – etwa dann, wenn der Ansässigkeitsstaat der Obergesellschaft das Mindestbesteuerungsregime nicht adäquat umgesetzt habe. Die UTPR sehe eine pauschale Abzugsbeschränkung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer bei anderen Konzerngesellschaften vor. Über einen Verteilungsschlüssel, der auf die Anzahl der Mitarbeiter und den Buchwert der materiellen Vermögenswerte des Konzerns abstelle, werde die Niedrigbesteuerung in Ländern bis zu einem Besteuerungsniveau von 15 % ausgeglichen. Zum Schluss ging Kreienbaum auf geplante verfahrensrechtliche Aspekte der Umsetzung der Mindestbesteuerung in der EU ein.

### 3.4 Diskussion

Zu Beginn der Diskussion erkundigte sich Wiese nach den Folgen einer Umsetzung des Zwei-Säulen-Konzepts für das deutsche Steueraufkommen. Kreienbaum entgegnete, dass die Höhe der Mehrsteuereinnahmen zwar noch nicht final bestimmt werden könne, jedenfalls aber ein Anstieg des Aufkommens zu erwarten sei. Hinsichtlich der hiesigen Umsetzung der Säule 1 bemerkte Wiese, dass es hinsichtlich der Feststellung des Amount A als zentrale Besteuerungsgrundlage eines Rechtsschutzvehikels benötige. Dem pflichtete Kreienbaum bei. Jenseits nationaler Verfahren bedürfe es einer internationalen Steuerverfahrensordnung, welche eine noch stärkere internationale Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen erfordere.

<sup>36</sup> Die Systematik der Nachversteuerung wird nur oberflächlich dargestellt; vertiefte Auseinandersetzung bei Pinkernell/Ditz ISR 2021, 449 und Hohlwegler/Kloster/Deflorian Ubg 2022, 138.

<sup>37</sup> Vgl. 2.5.2 OECD-MR.

Hierstetter und Linn kamen auf die Komplexität einer weltweiten Umsetzung der Säule 2 mit Blick vor allem auf die USA zu sprechen. Linn erläuterte die Folgen, die sich ergeben würden, wenn die US-amerikanische Besteuerung nach dem Global Intangible Low-Taxed Income (GILTI)-Regime den Anforderungen als sog. qualified IIR nicht entspreche. Es bleibe zu hoffen, dass nicht zwei parallele Hinzurechnungsbesteuerungsregime entstünden, die eine echte Doppelbesteuerung deutscher Unternehmen durch IIR und GILTI nach sich ziehen würde. Hierstetter befand deshalb, dass bei der Umsetzung der Mindestbesteuerung ein Fokus auf zwischenstaatliche Streitbeilegung gelegt werden müsse. Eine zeitnahe Implementierung des neuen Besteuerungsregimes sei deshalb trotz der Bemühungen der Vertragsstaaten nicht zu erwarten.

Wünnemann bekräftigte, dass, wenn es zur nationalen Umsetzung des Mindeststeuerregimes komme, einige Missbrauchsvorschriften aus dem deutschen Steuerrecht weichen müssten. Die Umsetzung solle in ein Gesamtkonzept eingebettet werden. Dafür müsse das Steuerrecht grundlegend evaluiert werden. Eine Doppelbelastung durch nationale und transnationale Missbrauchsvorschriften würde deutsche Unternehmen an ihre Belastungsgrenze führen.

### 4. Unternehmenspanel – Gesprächsrunde zu steuerlichen Praktikerthemen aus Unternehmenssicht: Steuerplanung im Wandel – Legalität und Legitimität

Den Abschluss des ersten Veranstaltungstags bildete traditionell das Unternehmenspanel zu steuerlichen Praktikerthemen aus Unternehmenssicht unter der Leitung von Prof. Dr. Christian Kaeser.<sup>38</sup> In diesem Jahr ging es um Steuerplanung im Wandel; Kaeser richtete hierbei den Fokus auf das Spannungsfeld zwischen Legalität und Legitimität. Mit ihm diskutierten Katharina Beck<sup>39</sup>, Dr. Hans Maier<sup>40</sup> und Dr. Monika Wünnemann. Kaeser nahm die Enthüllungen der LuxLeaks und Panama Papers zum Anlass für die Frage, inwiefern ein Bewusstseinswandel im Verständnis des Steuerrechts festzustellen sei. Maier gab an, tatsächlich einen Paradigmenwechsel in der Unternehmensausrichtung zu bemerken. Die ESG-Kriterien (Environment, Social, Governance) seien immer weiter in den Fokus gerückt. Für das Steuerrecht bedeute dies, dass nicht mehr zwingend eine möglichst niedrige Gesamtsteuerbelastung, sondern eine möglichst hohe Steuerplanungssicherheit an erster Stelle der Steuerplanung stehe. Auf Nachfrage Kaesers, wie Konzernsteuerplanung politisch einzuordnen sei, antwortete Beck, dass der nationale Gesetzgeber sich heute international agierenden Konzernen gegenübersehe. Die nationale Gesetzgebungsbefugnis stoße deshalb für sich betrachtet an ihre Grenzen.

Wünnemann und Maier bekundeten sodann ihre legislativen Anregungen an Beck. Sie trugen jene Vorschriften zu

<sup>38</sup> RA, Global Head of Tax, Siemens AG, München, Honorarprofessor an der Wirtschaftsuniversität Wien.

<sup>39</sup> MdB, Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, stellvertretende Vorsitzende des Finanzausschusses.

<sup>40</sup> WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH, Of Counsel, Stuttgart, Senior Vice President der Zentralabteilung Steuern und Zölle der Robert Bosch GmbH (2005–2021).

sammen, die entweder zu streichen oder zu ändern seien. Wie bereits von Blumenberg gefordert, müsse der Steuersatz der Hinzurechnungsbesteuerung abgesenkt werden. Ein erheblicher administrativer Aufwand gehe mit den Anzeigepflichten der §§ 138d ff. AO einher. Dies gelte auch für die Steueranmeldepflicht für Einkünfte aus Lizenzgebühren gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 EStG und § 50a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 5 EStG, an denen in den seltensten Fällen ein deutsches Besteuerungsrecht bestünde.<sup>41</sup> Auf die Frage, wie mit nationalen „Gewerbsteuer-Oasen“ umzugehen sei, bekräftigte Beck das Recht der Kommunen, entsprechende Regelungen selbstständig treffen zu dürfen. Sie hoffe dennoch auf einen fairen innerdeutschen Steuerwettbewerb.

Gosch rundete das Unternehmenspanel zur Steuerplanung mit dem Appell ab, das Steuerrecht nicht moralisch zu überhöhen. Steuerrecht sei Eingriffsrecht. Der Bürger müsse das Gesetz hierbei in besonderem Maße beim Wort nehmen können und sein Handeln hiernach ausrichten dürfen, ohne in rechtlichen oder gesellschaftlichen Misskredit zu geraten. Steuersparen sei nicht verwerflich. Das nenne man Freiheit und das schließe das „gute“ und auch verfassungsrechtlich verbürgte Recht zur Steuergestaltung ein. Es dürfe nicht verkannt werden, dass es sich bei Steuern aus betriebs- und unternehmensrechtlicher Sicht um Kosten handle. Es gehe um Leistungsfähigkeit und deren Abschöpfung, nicht um Moral. Der Vorstand einer Aktiengesellschaft sei verpflichtet, den Gewinn des Unternehmens zu maximieren. Ihm allein obliege die prinzipielle Abwägung zwischen – ggf. und was immer man darunter verstehen möge: auch „aggressiver“ – Steuerplanung und etwaigem Reputationsverlust. Natürlich geschehe das immer nur in den Grenzen der gesetzten Rechtsordnung. Wolle der Gesetzgeber dieses Recht und diese Pflicht begrenzen, dann sei es dessen Sache, durch demokratisch legitimierte Normen im Rahmen verfassungsrechtlich vorgegebener Abläufe klare Kriterien aufzuzeigen. Allein daraus könnten sich dann die Gestaltungsgrenzen ergeben. Durch eine allgemeine und oftmals recht pharisäerhaft daher kommende „Stimmungs-Diskreditierung“ lasse sich das nicht substituieren.

Anschließend bat Kaeser die Gäste ins VLET, um den ersten Veranstaltungstag im traditionellen Beisammensein ausklingen zu lassen.

## 5. Bilanzsteuerrecht und Besteuerung der Personengesellschaften

Der zweite Veranstaltungstag begann wie gewohnt mit dem Themenkomplex Bilanzsteuerrecht und Besteuerung der Personengesellschaften. Unter der Leitung von Mathias Gerner<sup>42</sup> wurde zunächst die Separierung von Personengesellschaften behandelt. Anschließend moderierte Prof. Dr. Birgit Weitemeyer<sup>43</sup> ein Panel zur Bilanzierung von KI, IT und Kryptowährungen.

41 Dazu etwa Schönfeld/Ellenrieder IStR 2021, 831.

42 StB, Leiter Hauptabteilung Finanzen und Steuern, Dr. August Oetker KG, Bielefeld.

43 Inhaberin des Lehrstuhls für Steuerrecht, Bucerius Law School, Hamburg.

### 5.1 Separierung von Personengesellschaften

Zum Ausgangspunkt ihres Impulsvortrags zur Separierung von Personengesellschaften machte Dr. Corinna Tigges-Knümann<sup>44</sup> eine prägnante Darstellung der Grundzüge der Realteilung (§ 16 Abs. 3 S. 2 EStG). Sie arbeitete hierbei insbesondere die Abgrenzung zwischen echter und unechter Realteilung sowie die Anerkennung Letzterer durch BFH und Finanzverwaltung<sup>45</sup> heraus. Schwerpunktmäßig wurden sodann offene Probleme iRd § 16 Abs. 3 S. 2 EStG besprochen. So enthalte der überarbeitete Realteilungserlass<sup>46</sup> etwa keinen Hinweis auf eine Fortgeltung der bisherigen Verwaltungsauffassung, nach der im Zuge der Realteilung zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage in das Betriebsvermögen des Realteilers übergehen müsse. In der Literatur werde dies teils aber weiterhin gefordert, weswegen eine Klarstellung wünschenswert sei. Tigges-Knümann wies darauf hin, dass sich die Anforderungen an die Beschaffenheit des aufnehmenden Vermögens möglicherweise ändern könnten: Der Realteilungserlass sehe zwar noch vor, dass es sich um ein „eigenes“ Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen handeln müsse, weshalb Übertragungen in andere Gesamthandsvermögen nicht privilegierungsfähig seien. Sollten allerdings infolge des anhängigen BVerfG-Verfahrens<sup>47</sup> Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG einbezogen werden, müsse dies wohl künftig auch für § 16 Abs. 3 S. 2 EStG gelten.

Des Weiteren sei ungeklärt, welche konkreten Leistungen als schädlicher Spitzenausgleich einzuordnen seien.<sup>48</sup> Tigges-Knümann bejahte eine solche Einordnung etwa angesichts der Ausgleichszahlungen für sich aus einer ungleichen Zuordnung stiller Reserven ergebende Steuerlatenzen: Diese Ungleichheit habe bereits zum Zeitpunkt der Realteilung in der Bewertung der Teilbetriebe berücksichtigt und mittels Spitzenausgleich beseitigt werden können. Anders seien hingegen Erstattungen nachträglicher Garantiezahlungen aufgrund früherer Garantiezusagen der Personengesellschaft für einen Teilbetrieb zu beurteilen: Die Garantiezusagen konnten nur mangels Kenntnis über den Eintritt des Garantiefalls noch nicht (vollständig) als Verbindlichkeit/Rückstellung bilanziert werden. Bei Bilanzierung hätten die Passiva den Realteilern im Rahmen der Realteilung steuerneutral zugeordnet werden können. Die bloße Nachholung dieser Aufteilung bei Eintritt des Garantiefalls und die daraus resultierenden Erstattungszahlungen seien daher nicht als (rückwirkender) Spitzenausgleich zu qualifizieren. Wesentliche Bedeutung habe in der Praxis die Vermeidung eines schädlichen Spitzenausgleichs. Dabei sei die wertausgleichende Zu-

44 Dipl.-Finw. (FH), M.Sc., StBin, Flick Gocke Schaumburg, Frankfurt a. M.

45 Grundlegend BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377; v. 16.3.2017 – IV R 31/14, BStBl. II 2019, 24, DStR 2017, 1381; anerkennend BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002: 004, BStBl. I 2019, 6, DStR 2019, 55 Rn. 2.

46 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002: 004, BStBl. I 2019, 6, DStR 2019, 55.

47 BVerfG anh. 2 BvL 8/13; s. Vorlagebeschluss des BFH v. 10.4.2013 – I R 80/12, BStBl. II 2013, 1004, DStR 2013, 2158.

48 Hierzu etwa Oppel in BeckOK EStG, Stand 1.3.2022, § 16 Rn. 1060.

## TAGUNGSBERICHT

ordnung liquider Mittel des Gesamthandsvermögens zum geringer bewerteten Teilbetrieb zwar grundsätzlich durch die Rechtsprechung als unschädlich anerkannt<sup>49</sup>, fraglich seien hier aber die Gestaltungsgrenzen. Die Finanzverwaltung beziehe nur Stellung zur reinen Barabfindung an den ausschließenden Gesellschafter bei unechter Realteilung. Sie äußere sich aber nicht zu der Frage, bis zu welchem Verhältnis zwischen übergehenden Sachmitteln und übergehender Liquidität noch von einer begünstigten Realteilung auszugehen sei (zugespielt käme ohne Wertverhältnissgrenzen auch die Übertragung einer Schreibtischlampe nebst ausgleichender Liquidität in Betracht). Ebenfalls ungeklärt sei, ob vor der Realteilung zum Zwecke eines späteren Wertausgleichs Liquidität zugeführt werden könne und wie der Liquiditätsbegriff in diesem Zusammenhang definiert sei, dh ob neben Geld bspw. auch Wertpapiere darunter fallen könnten. Es stelle sich auch die Frage, wie eine Einlage von Geldmitteln in eine „Cash-GmbH“ mit anschließender Übertragung deren Anteile anstelle einer Barabfindung unter Missbrauchsgesichtspunkten (§ 42 AO) zu würdigen sei.

Tigges-Knümann ging sodann auf gesetzliche Einschränkungen der Realteilung ein. Interessant seien hier insbesondere die Meinungsdivergenzen zwischen Rechtsprechung und Finanzverwaltung zur Verteilung nachträglicher Gewinne bei Verletzung der Sperrfrist des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG. Während diese nach der Finanzverwaltung grundsätzlich auf alle Realteiler aufzuteilen seien<sup>50</sup>, plädiere der BFH neuerdings für eine vollständige Lastentragung durch den die Sperrfrist Verletzenden.<sup>51</sup> Angesichts der jüngeren Rechtsprechung zu § 6 Abs. 5 S. 6 EStG<sup>52</sup> sei zu überlegen, ob nicht in solchen Fällen eine teleologische Reduktion des § 16 Abs. 3 S. 4 EStG vorzunehmen sei, in denen kein Wechsel des Besteuerungsregimes erfolge, weil nur Körperschaften an der Mitunternehmerschaft beteiligt seien.<sup>53</sup>

Als alternative Gestaltungsmöglichkeiten zur Realteilung kämen umwandlungsrechtliche Auf- und Abspaltungen in Betracht. Für deren steuerliche Behandlung sei insbesondere fraglich, ob die §§ 20, 24 UmwStG Vorrang gegenüber den § 16 Abs. 3 S. 2 EStG und § 6 Abs. 3, Abs. 5 EStG genießen. In einem zweiten Schritt sei zu klären, ob den Vorschriften des UmwStG bei Nichtvorliegen ihrer Tatbestandsvoraussetzungen eine Sperrwirkung zukomme. Für den Fall einer Spaltung auf die Gesellschafter („upstream“) sprach sich Tigges-Knümann iE für eine Anwendung des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG aus: §§ 20, 24 UmwStG behandelten mit der Einbringung nur die umgekehrte Transferrichtung, weshalb allenfalls an eine reziprok analoge Anwendung als „Ausbringung“ zu denken sei. Der Anwendung von § 6 Abs. 3 EStG stehe die Entgeltlichkeit der Übertragung wegen einer Minderung von Gesellschaftsrechten entgegen. § 6 Abs. 5 EStG könne bei Übertragungen von Teilbetrieben höchstens in teleologischer Extension bejaht werden. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG sei dem Wortlaut nach hin-

gegen schon originär anwendbar, was gegenüber Analogien und teleologischen Extensionen vorzugswürdig sei. Hingegen könne für den Fall einer Seitwärtsspaltung mit der hM in der Literatur eine Anwendung der §§ 20, 24 UmwStG angenommen werden, da in diesem Fall, anders als bei „upstream“-Spaltungen, mittels einer Kapitalerhöhung der aufnehmenden Gesellschaft durchaus die für §§ 20, 24 UmwStG notwendige Ausgabe neuer Gesellschaftsrechte erfolgen könne. Die Anwendung von § 16 Abs. 3 S. 2 EStG sowie § 6 Abs. 3 und 5 EStG scheide demgegenüber aus.

Abschließend ging Tigges-Knümann auf vorbereitende Maßnahmen ein, die sowohl den Mitunternehmeranteil an der real zu teilenden Gesellschaft (§ 24 UmwStG; § 6 Abs. 3 EStG) als auch das Vermögen der Mitunternehmerschaft (insbesondere § 6 Abs. 5 EStG) betreffen können. Bei allen auf eine steuerneutrale Übertragung zielenden Vorbereitungshandlungen seien potenzielle Beschränkungen durch die sog. „Gesamtplanrechtsprechung“ zu beachten. Obwohl der BFH einem „Rechtsinstitut Gesamtplan“ explizit eine Absage erteilt habe<sup>54</sup>, behalte die Finanzverwaltung ihr ambivalentes Verhältnis zu der ursprünglich zu §§ 16, 34 EStG entwickelten Rechtsprechung<sup>55</sup> bei: So enthalte der Realteilungserlass noch keine generelle Absage an den Gesamtplan, allerdings werde nun zumindest für § 6 Abs. 3, Abs. 5 EStG der jüngeren Rechtsprechung gefolgt und die Erstreckung der Gesamtplanbetrachtung insoweit abgelehnt.

## 5.2 Diskussion

Als Ausgangspunkt der Diskussion, an der neben der Referentin Dr. Carl Friedrich Veas<sup>56</sup> und Michael Wendt<sup>57</sup> teilnahmen, griff Gerner die durch Tigges-Knümann aufgeworfenen Fragestellungen zur Realteilung auf. Wendt hob hervor, dass Kern des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG die Ermöglichung einer steuerneutralen Betriebsfortführung bei fehlendem Liquiditätszufluss sei. Die Realteilung sei nicht für die Übertragung von Geld geschaffen worden, da dort keine stillen Reserven liegen könnten – andererseits gebe es aber auch keinen Betrieb ohne Liquidität. Vor diesem Hintergrund seien die verbleibenden Fragen zu beantworten, wobei aufgrund nur spärlich vorhandener Gesetzesmaterialien schwierig zu ermitteln sei, was genau der Gesetzgeber habe privilegieren wollen. Veas stellte diesbezüglich die Abgrenzung von Realteilung und Veräußerung in den Mittelpunkt; die Anerkennung der unechten Realteilung habe hier sowohl bestehende Abgrenzungsprobleme intensiviert als auch neue geschaffen, wie dies zB bei der Zuordnung liquider Mittel oder einem Erfordernis der Übertragung mindestens einer wesentlichen Betriebsgrundlage („Schreibtischlampe“) deutlich werde. Wendt forderte hieran anknüpfend, sich bei der Abgrenzung zur Veräußerung nicht allein auf eine einzelfallbezogene Anwendung von § 42 AO zu stützen, da auf diese

49 BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377.

50 BMF v. 19.12.2018 – IV C 6 - S 2242/07/10002: 004, BStBl. I 2019, 6, DStR 2019, 55 Rn. 29.

51 So jüngst BFH v. 23.11.2021 – VIII R 14/19, BStBl. II 2022, 371, DStR 2022, 599.

52 BFH v. 15.7.2021 – IV R 36/18, BFHE 274, 55, DStR 2021, 2575.

53 Anders insoweit noch Rn. 11 des Realteilungserlasses.

54 So BFH v. 16.12.2015 – IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766, DStR 2016, 385.

55 S. etwa BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536, DStR 2015, 407.

56 Ltd. MinRat, FM Baden-Württemberg, Stuttgart.

57 RA/StB, Of Counsel, YPOG Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern mbB Schnittker + Partner, Köln, Vors. RiBFH a.D.

## TAGUNGSBERICHT

Weise keine abstrahierbaren Grenzen gezogen werden könnten; die Finanzverwaltung müsse vielmehr schnellstmöglich Rechtssicherheit für die Praxis schaffen. Veas merkte an, die Beurteilung des Gesamtbildes erfordere eine Einzelfallprüfung und könne daher überhaupt nicht in eine abstrakt-generelle Regelung gegossen werden. Gerner gab zu bedenken, dass aggressive Gestaltungspraktiken in der Vergangenheit schon häufig zu weitreichenden gesetzgeberischen Einschränkungsreaktionen geführt hätten.

Zur Einordnung des von Tigges-Knümann angesprochenen Sperrfrist-Urteils IV R 36/18<sup>58</sup> zu § 6 Abs. 5 S. 6 EStG merkte Veas an, dass es sich unter Einbeziehung des Urteils I R 43/20<sup>59</sup> eigentlich um zwei Entscheidungen handle. In der Finanzverwaltung sei die Meinungsbildung noch nicht abgeschlossen, zumal die beiden Senate mit ihren Urteilen unterschiedliche Begründungsansätze verfolgten: Während der IV. Senat auf den Statuswechsel abstelle, knüpfe der XI. Senat an die überholende Veräußerung an. Klar sei, dass die Rechtsprechung das Thema der Sperrfristverstöße wieder „entdeckt“ habe.

Unterschiedlich beurteilt wurde die Konkurrenz von UmwStG und § 16 Abs. 3 S. 2 EStG sowie § 6 Abs. 3, Abs. 5 EStG: Während Wendt die Vorschriften des UmwStG als *leges speciales* einordnete und deren Vorrang befürwortete, äußerte Veas, man könne durchaus auch eine Realteilung annehmen – eine Sperrwirkung des UmwStG halte er mit Rücksicht auf die Entscheidung III R 49/13<sup>60</sup> nicht für zwingend. Gerner schloss die Diskussion mit dem Resümee, dass das Recht der Personengesellschaften offenkundig noch für zahlreiche künftige Jahrestagungen genügend Gesprächsstoff bieten werde.

### 5.3 Bilanzierung von KI, IT, Kryptowährungen

Zur Bilanzierung von KI, IT und Kryptowährungen referierte Prof. Dr. Heribert Anzinger.<sup>61</sup> Das Thema sei, wie die beiden BMF-Schreiben v. 22.2.2022 (Nutzungsdauer von IT)<sup>62</sup> und 10.5.2022 (Behandlung von Kryptowährungen)<sup>63</sup> zeigten, von hoher Aktualität, werfe aber bei genauerer Betrachtung vor allem alte Fragestellungen neu auf.

Für die Bilanzierung von KI legte Anzinger den Fokus auf die Abgrenzung mehrerer eigenständiger Wirtschaftsgüter: Als selbstlernendes, also die Wissenserwerbskomponente in den Mittelpunkt rückendes System benötige eine KI neben einem Algorithmus in mehreren Prozessschritten aufbereitete Rohdaten. Die Besonderheit des Wertschöpfungsprozesses liege bei einer KI darin, dass die Rohdaten als Ausgangsgüter nicht untergingen, sondern für andere Zwecke wiederverwendet werden könnten. Für die Frage, ob es sich angesichts dessen bei einer KI um verschiedene Wirtschaftsgüter

handle, sei vor allem die Selbständigkeit der Elemente entscheidend. Anzinger will als Abgrenzungskriterium maßgeblich auf die Marktfähigkeit abstellen. So könnten etwa Datenzugangsrechte, Trainingsdatensätze und originäre bzw. derivative Algorithmen isoliert marktgängig sein und unter dieser Voraussetzung eigenständige (und jeweils abnutzbare, allerdings nicht unter das BMF Schreiben v. 22.2.2022 fallende) Wirtschaftsgüter darstellen.

Mit Blick auf die Bilanzierung von IT (definiert als Computerhardware, Software und Cloud-Services) rückte Anzinger zwei Aspekte in den Mittelpunkt. Ein großes Problem sei einerseits die steuerbilanzielle Behandlung sog. „Customizing-Aufwendungen“. Hierbei handle es sich um Aufwand, den der Steuerpflichtige auf sich nehmen müsse, um erworbene Systeme individuell auf seine Bedürfnisse anzupassen. Diese seien als Anschaffungsnebenkosten einzuordnen. Auf Grundlage einer Entscheidung des FG München könne man einerseits annehmen, dass das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte auch für solche Customizing-Aufwendungen gelte, so dass der Steuerpflichtige einen Sofortaufwand geltend machen könne.<sup>64</sup> Anzinger plädierte demgegenüber für eine Übertragung der Rechtslage zu Mieterbauten, was den Steuerpflichtigen zur Abschreibung des Aufwands über die gewöhnliche Nutzungsdauer zwingt.<sup>65</sup> Jedoch werfe das BMF-Schreiben v. 22.2.2022 zur einjährigen Nutzungsdauer von IT Zweifelsfragen auf. Zu klären sei, worin die gesetzliche Grundlage des BMF-Schreibens liege. Zwar könne die typische von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer grundsätzlich abweichen, mit der abstrakt-generellen Schätzung Letzterer auf ein Jahr sei aber eine sehr (und vielleicht zu) große Differenz begründet worden. Hintergrund dessen sei wohl, dass AfA-Tabellen letztlich immer auch unter Berücksichtigung von Standort- und Investitionsersparungen erstellt würden.<sup>66</sup>

Anzinger setzte sich schwerpunktmäßig mit dem BMF-Schreiben v. 10.5.2022 zur steuerlichen Behandlung von Kryptowährungen auseinander. Bevor auf Bilanzierungsfragen eingegangen werden könne, müsse beantwortet werden, ob überhaupt der Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 EStG eröffnet sei. Die hierzu erforderliche Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Betätigung sei durchaus problematisch, könne doch, wie die Rechtsprechung zu Wertpapier-Daytrading<sup>67</sup> zeige, ein hoher Umfang der Betätigung allein nicht zur Gewerblichkeit führen. Das BMF-Schreiben habe deshalb das neue Abgrenzungskriterium des „Bild eines Dienstleisters“ eingeführt. Werde hiernach eine Gewerblichkeit bejaht, sei aber weder die Einordnung von Kryptowährungen als Wirtschaftsgut noch deren subjektive Zurechnung problematisch: Kryptowährungen seien marktfähig und mangels zivilrechtlicher Sachqualität (vgl. § 39 Abs. 1 AO) demjenigen zuzurechnen,

58 BFH v. 15.7.2021 – IV R 36/18, DStR 2021, 2575.

59 BFH v. 18.8.2021 – XI R 43/20, BFHE 274, 124, DStR 2022, 402.

60 BFH v. 17.9.2015 – III R 49/13, BStBl. II 2017, 37, DStR 2016, 377 Rn. 36.

61 Institut für Rechnungswesen und Wirtschaftsprüfung, Fachgebiet Wirtschafts- und Steuerrecht Universität Ulm.

62 BMF v. 22.2.2022 – IV C 3 - S 2190/21/10002 :025, BStBl. I 2022, 187, DStR 2022, 362.

63 BMF v. 10.5.2022 – IV C 1-S 2256/19/10003 :001, BStBl. I 2022, 668, DStR 2022, 992.

64 FG München v. 4.2.2021 – 10 K 1620/20, DStRE 2021, 1345.

65 Hierzu ausführlich etwa Nürnberg DStR 2017, 1719.

66 Ein weiteres Beispiel stellt hier die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für Pkw auf vier Jahr dar, die der BFH aber nicht anerkannte (BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, DStR 1991, 1651).

67 Etwa BFH v. 29.10.1998 – XI R 80/97, BStBl. II 1999, 448, DStR 1999, 317.

## TAGUNGSBERICHT

der über die Ausschlussmacht und Nutzungsbefugnis verfüge.<sup>68</sup> Mit der vertretbaren Verwaltungspraxis des BMF-Schreibens finde zudem das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG keine Anwendung, da es sich danach bei der Erlangung von Einheiten durch Mining und Forging nicht um einen Herstellungs- sondern um einen Anschaffungsvorgang handele. Bezogen auf den Ausweis in der Bilanz plädierte Anzinger dafür, für Kryptowährungen die nach § 265 HGB eröffnete Möglichkeit zu nutzen und eine eigene bilanzielle Unterkategorie zu bilden. Davon unberührt bleibe die für die Steuerbilanz bedeutsamere Zuordnung zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen. Hinsichtlich der Folgebewertung könne als geklärt betrachtet werden, dass Kryptowährungen regelmäßig nicht abnutzbar seien. Vor dem Hintergrund der beobachtbaren Kursschwankungen drängten Fragen der Teilwertabschreibung in den Vordergrund und hier insbesondere die der Dauerhaftigkeit einer Wertminderung. Anzinger lehnte aber bezogen auf die Dauerhaftigkeit der Wertminderung eine Übertragung der zu Aktien entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze<sup>69</sup> ab: Kryptowährungen hätten keinen intrinsischen Wert und im Börsenkurs spiegeln sich anders als bei Aktien keine Prognosen über die zukünftige Ertragsentwicklung, weswegen „Kursänderungen“ wie Fremdwährungsschwankungen mit der dazu ergangenen Rechtsprechung<sup>70</sup> ohne hinzutretenden Fundamentalfaktor nicht als dauerhaft anzusehen seien. Abschließend ging Anzinger auf die jüngste Rechtsentwicklung in Österreich ein, nach der Tauschgeschäfte in andere Kryptowährungen nicht, sondern lediglich das sog. „On-/off-ramping“ besteuert würden.<sup>71</sup> Für diesen Ansatz ließen sich auch im geltenden Recht Anknüpfungspunkte finden, wenn man die Gesamtheit an Kryptowährungen als Einheit verstehe. Rechtspolitisch seien aber auch die Nachteile einer solchen Freistellung von Kryptoumschichtungsgewinnen, insbesondere im Verhältnis zur steuerlichen Behandlung anderer Anlageformen zu reflektieren.

#### 5.4 Diskussion

Unter Leitung durch Weitemeyer diskutierten Dr. Anett Albrecht<sup>72</sup>, Stefan Richter<sup>73</sup> und Dr. Michael Sixt<sup>74</sup>.

Sixt äußerte sich zunächst zu der von Anzinger aufgestellten These, dass sich eine KI aus mehreren abgrenzbaren Wirtschaftsgütern zusammensetze: Er sah in einer Kombination des Erwerbs und der Herstellung von Software allenfalls einen Ausnahmefall. Bereichsspezifische Trainingsdatensätze werde ein Erwerber von KI nur sehr selten erhalten, weshalb deren Bilanzierung von untergeordneter Bedeutung sei. Andererseits bilde bei einer Selbstherstellung von KI die Ent-

wicklung der Trainingsdatensätze einen Teil der Entwicklung der KI. Für das Vorhandensein lediglich eines einheitlichen Wirtschaftsguts spreche die enge Verzahnung von Software und Daten: Ein Algorithmus sei ohne Trainingsdatensätze wertlos, denn ein schlechter Datensatz führe zu einer schlechten KI. Anzinger erwiderte, dass seine Vorstellung einer eigenständigen Veräußerung von Rohdaten zwar möglicherweise nicht den Regelfall darstellen würde, jedenfalls aber in einem Nischenmarkt denkbar sei.

Der Fokus der Diskussion wechselte sodann auf das BMF-Schreiben v. 22.2.22. Albrecht betonte, dass es sich nicht um eine Sofortabschreibung, sondern eine Schätzung der Nutzungsdauer im Rahmen der AfA handele. Die einjährige Nutzungsdauer liege nicht außerhalb der Lebenserfahrung und somit noch innerhalb des tendenziell weiten Schätzungsspielraums. Auch andere gewöhnliche Nutzungsdauern (etwa für Gebäude) seien nicht so ausgelegt, dass die Wirtschaftsgüter am Ende ihrer Nutzungsdauer einen Wert von null auswiesen. Anzinger entgegnete, dass die Nutzungsdauern für Gebäude gerade gesetzlich geregelt seien. Zudem sei vor allem die Plötzlichkeit des drastischen Sprungs auf eine einjährige Nutzungsdauer problematisch. Aus dem Publikum erhielt Anzinger Zustimmung von Wendt, der ebenfalls eine gesetzliche Regelung forderte und kritisierte, dass die stattdessen von der Finanzverwaltung gewählte Herangehensweise, die durch die AfA-Tabellen geschaffene Rechtssicherheit im Ganzen zur Disposition stehe: Wenn teils offensichtlich falsche Nutzungsdauern angesetzt würden, könne dies dazu führen, dass die Rechtsprechung die AfA-Tabellen generell nicht mehr anerkenne. Auch Prof. Dr. Marc Desens<sup>75</sup> kritisierte die Methodik des BMF-Schreibens: Eine Einordnung der einjährigen Nutzungsdauer als AfA-Schätzung sei wegen des Wortlauts des § 7 Abs. 1 S. 1 EStG („Zeitraum von mehr als einem Jahr“) nicht zu halten. Weitemeyer wies hingegen auf die lobenswerte Motivation der Finanzverwaltung hin, die Digitalisierung zu fördern; problematisch sei aber möglicherweise die Ungleichbehandlung gegenüber anderen Wirtschaftsgütern.

Die steuerliche Behandlung von Kryptowährungen nach dem BMF-Schreiben v. 10.5.2022 beschäftigte die Diskutanten vor allem in zwei Punkten. Albrecht rechtfertigte zunächst die Einordnung der Erlangung von Kryptowährungen durch Mining und Forging als Anschaffungsvorgang: Wichtig sei es der Finanzverwaltung gewesen, die bisherigen Kategorien nicht zu verlassen – weder der Anschaffungsnach der Herstellungsbegriff passe zwar genau, eine Anschaffung sei jedoch realitätsnäher. Anzinger hielt dies für vertretbar, wies jedoch auch darauf hin, dass mit dieser Sichtweise alles als Anschaffungsvorgang eingeordnet werden könne: So sei auch Erz schon in der Erde vorhanden und werde in der Produktion nur umgearbeitet. Richter stellte hieran anknüpfend fest, dass das Steuerrecht in seiner jetzigen Form offenkundig nicht für sämtliche neue wirtschaftliche Betätigungen ausgelegt sei und daher Lücken aufweise, die jedoch vorzugweise gesetzlich und nicht durch BMF-Schreiben zu schließen seien.

68 Dazu grundlegend Arndt, Bitcoin-Eigentum, 2021.

69 Hierzu Grieser/Faller DStR 2012, 727.

70 Exemplarisch für Fremdwährungsverbindlichkeiten: BFH v. 2.7.2021 – XI R 29/18, BStBl. II 2022, 205, DStR 2021, 2513 mAnm Treiber.

71 „On-/off-ramping“ meint den Tausch von Kryptowährungen gegen FIAT-Währungen.

72 RDin, BMF, Berlin.

73 StB, YPOG Partnerschaft von Rechtsanwälten und Steuerberatern mbB Schnittker + Partner, Hamburg.

74 Institut für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Ludwig-Maximilians-Universität München.

75 Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, insbesondere Steuerrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht, Universität Leipzig.



Weitemeyer brachte im Kontext der Kryptowährungen auch ein strukturelles Vollzugsdefizit ins Gespräch, das möglicherweise erst durch neue Meldestandards<sup>76</sup> beseitigt werden könne. Anzinger wies darauf hin, dass ein empirischer Vollzugsmangel allein nicht ausreiche – perspektivisch stünde der Vollzug zudem unter einem guten Stern, da alle Transaktionen auf der Blockchain gespeichert seien und künftig möglicherweise ausgewertet werden könnten. Albrecht erwiderte, dass auf der Blockchain nur die sog. public keys gespeichert seien; wer dahinter stehe, sei aber nicht ablesbar. Daher müsse eine Identitätsermittlung die Kryptobörsen in die Pflicht nehmen; wie außerhalb solcher Börsen eine Identifikation stattfinden könne, sei noch nicht geklärt. Richter differenzierte demgegenüber zwischen Betriebs- und Privatvermögen: Im Betriebsvermögen gebe es weitgehende Dokumentationspflichten, die einen Vollzug schon jetzt erleichterten. Die US-Finanzverwaltung bediene sich aktuell bereits technischer Mittel zur Identifikation der hinter den public keys stehenden Personen; es sei nur eine Frage der Zeit, bis dies in Deutschland auch möglich sei.

## 6. Besteuerung der Kapitalgesellschaften und Umwandlungssteuerrecht

Im dritten Themenblock „Besteuerung der Kapitalgesellschaften und Umwandlungssteuerrecht“ moderierte Dr. Christian Ruoff<sup>77</sup> zwei Panels zur Entstrickungsbesteuerung und zum Optionsmodell nach dem dazu ergangenen BMF-Schreiben.

### 6.1 Paradigmenwechsel in der deutschen Entstrickungsbesteuerung?

Seine Antwort auf die Leitfrage „Paradigmenwechsel in der deutschen Entstrickungsbesteuerung?“ nahm Desens<sup>78</sup> gleich zu Beginn seines Impulsvortrags vorweg: Zwar seien mit dem KöMoG<sup>79</sup> weitere zielführende Maßnahmen umgesetzt worden. Um von einem Paradigmenwechsel im Sinne einer konsistenten Entstrickungsbesteuerung sprechen zu können, fehle aber noch der eine oder andere Baustein.

Um diese These zu fundieren, kehrte Desens sodann zu den Grundlagen der Entstrickungsbesteuerung zurück. Unter „Entstrickung“ sei der Ausschluss oder die Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts vor einer Veräußerung oder Entnahme eines Wirtschaftsguts zu verstehen. Ob eine Entstrickung eintrete, sei dabei rein normativ zu bestimmen. Wenn der Gesetzgeber nicht, wie etwa in § 4 Abs. 1 S. 4 EStG für Freistellungs-Betriebsstätten geschehen, eine Entstrickungsfiktion anordne, sei das Vorliegen einer Entstrickung letztlich also eine Frage der Auslegung des DBA. So liege etwa im Fall einer Anrechnungs-Betriebsstätte bei genauer Betrachtung keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts vor; gleichwohl sei der herrschenden Auf-

fassung in der Annahme einer Entstrickung zu folgen, da der zehnte Erwägungsgrund der ATAD einen ausdrücklichen Hinweis auf die Anrechnungsmethode als Beschränkung des Besteuerungsrechts enthalte. Desens lehnte konsequentermaßen die Einordnung der Entstrickung als besondere Form der Entnahme ab. Der Begriff der Entstrickung könne und müsse völlig unabhängig von der Entnahme gedacht werden, weshalb auch keine Entstrickungshandlung als Äquivalent einer Entnahmehandlung erforderlich, eine passive Entstrickung<sup>80</sup> mithin grundsätzlich möglich sei.

Eine Entstrickungsbesteuerung führe jedoch stets zu einer Beschränkung der Grundfreiheiten. Diese könne zwar gerechtfertigt werden, müsse aber auch am Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gemessen werden. Aus diesem Grund verlange Art. 5 ATAD die Einräumung eines Wahlrechts zur „Streckung“ der Steuer auf fünf Jahre und erlaube die Anordnung einer Sicherheitsleistung nur bei einem nachweislichen und tatsächlichen Ausfallrisiko. Demgegenüber verlange das deutsche Recht in § 36 Abs. 5 S. 3 Hs. 2 EStG „in der Regel“ eine Sicherheitsleistung. Dies sei in richtlinienkonformer Auslegung an Art. 5 ATAD anzugleichen.

Im Kontext der Verstrickungsbesteuerung forderte Desens eine Anpassung der Bewertungspraxis. Nach Art. 5 Abs. 5 ATAD bestünde grundsätzlich eine Pflicht zur Wertverknüpfung, es sei denn, der ausländische Staat setze einen Wert an, der nicht dem Marktwert entspreche.<sup>81</sup> Hier sei eine Beschränkung der Korrektur auf offensichtlich falsche Werte wünschenswert; dem ausländischen Staat müsse also eine Einschätzungsprärogative zugebilligt werden. Lobende Worte fand Desens hingegen für die steuerliche Behandlung der „Verstärkung“ des deutschen Besteuerungsrechts, also die Überführung eines Wirtschaftsguts von einer Anrechnungs- in eine Inlandsbetriebsstätte. Der nun durchzuführende „Step-up“ sei gegenüber der alten Rechtslage nahezu immer vorteilhaft für den Steuerpflichtigen.<sup>82</sup>

Für grenzüberschreitende Umwandlungen sei zwischen §§ 3–19 UmwStG sowie §§ 20 ff. UmwStG zu unterscheiden. Während erstere streng akzessorisch zum UmwG (und vergleichbaren ausländischen Vorgängen) seien, erforderten letztere keine zwangsläufige Anknüpfung an das UmwG. Nach Streichung des § 1 Abs. 2 UmwStG würden §§ 3–19 UmwStG in ihrem räumlichen Anwendungsbereich (nur) durch die zivilrechtlichen Grenzen des UmwG limitiert. Grenzüberschreitende Vorgänge mit Drittstaaten seien mangels entsprechender Erweiterung des UmwG nicht erfasst, die Streichung von § 1 Abs. 2 UmwStG ermögliche aber eine steuerneutrale Durchführung reiner Auslandsu mwandlungen. Für die Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG sei insbesondere zu fragen, ob die Beschränkungen auf EU/EWR-ansässige Beteiligte (§ 1 Abs. 4 S. 1 UmwStG) nicht einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatsfällen bewirke.

<sup>76</sup> Die Kommission plant bereits die Einführung neuer Meldepflichten für Kryptowerte und E-Geld (sog. DAC 8), s. hierzu Kowalik IStR 2021, 753 (755).

<sup>77</sup> LL.M. (Duke University), RA/StB/FASr/Attorney-at-Law (NY), Freshfields Bruckhaus Deringer PartG mbB, Hamburg

<sup>78</sup> Weiterführend Desens DStR 2022, 1588 (in diesem Heft).

<sup>79</sup> KöMoG v. 25.6.2021, BGBl. 2021 I 2050.

<sup>80</sup> Deren Hauptanwendungsfall sei der Wechsel von der Anrechnung zur Freistellungsmethode bei einer ausländischen Betriebsstätte.

<sup>81</sup> Umgesetzt in § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG, dort heißt es aber „höchstens mit dem gemeinen Wert“.

<sup>82</sup> Zum Vergleich der Rechtslagen s. etwa Kudert/Kielawa-Buzala IStR 2021, 605.

## TAGUNGSBERICHT

Durch die Regelung der Wegzugsbesteuerung für natürliche Personen in § 6 AStG habe der Gesetzgeber eine große Chance vertan – lediglich der subsidiäre § 6 Abs. 1 Nr. 3 AStG stelle einen echten Entstrickungsstatbestand dar. Desens forderte die Einführung eines generellen Entstrickungsstatbestands für § 17 EStG, dessen Normierung vorzugsweise unmittelbar in § 17 EStG selbst erfolgen solle. Dass § 6 AStG kein Wahlrecht zur Stundung bis zu einer Realisation vorsehe, widerspreche diametral der EuGH-Entscheidung im Fall Wächtler.<sup>83</sup> Die von der Gesetzesbegründung angeführten<sup>84</sup> Entscheidungen des EuGH (DMC<sup>85</sup>, Verder LabTec<sup>86</sup>) beträfen unternehmerisch begründete stille Reserven und seien beim Wegzug von natürlichen Personen daher nicht heranzuziehen.

## 6.2 Diskussion

Darüber diskutierten Dr. Eva Oertel<sup>87</sup>, Dr. Frank Schindler<sup>88</sup> und Werner Thumbs<sup>89</sup>. Oertel hob hervor, dass es für die Finanzverwaltung bei der Entstrickungsbesteuerung nicht nur um die Festsetzung eines Besteuerungsanspruchs im ersten Schritt gehe, sondern ein wichtiger zweiter Schritt in der Erhebung, also einer vollständigen Vereinnahmung der Steuer, liege. Insgesamt habe die ATAD-Umsetzung aus Verwaltungssicht für beide Schritte zufriedenstellende Bedingungen geschaffen. Einzelne Regelungen (vor allem § 6 AStG) hätten zwar das Potenzial, in Einzelfällen zu großen Härten zu führen, andererseits hätten die früheren Regelungen in vielen Fällen übermäßige Gestaltungsmöglichkeiten zugelassen. Den goldenen Mittelweg zu finden, sei schwierig. Thumbs zog ein deutlich kritischeres Urteil: „Retten“ könne den Steuerpflichtigen vor § 6 AStG nur die „Selbsteinteilung“ mittels Stiftung oder das Einrichten einer gewerblichen Personengesellschaftsholding mit Managementfunktion, die allerdings nicht in jedem Land zweifelsfrei als transparent anerkannt werde. Besonders die nach § 6 AStG „in der Regel“ zu verlangende Sicherheitsleistung führe in der Praxis zu einer Verhinderung des Wegzugs, da in vielen Fällen Banken nicht zur Leistung einer hohen Sicherheit bereit seien.

Hinsichtlich des Vorschlags von Desens, einen generellen Entstrickungsstatbestand in § 17 EStG zu schaffen, äußerte Oertel sowohl Interesse als auch Verwunderung. Dies führe zu einer erneuten Erweiterung des Anwendungsbereichs der Entstrickungsbesteuerung. Desens entgegnete, dies sei nur teilweise richtig. In manchen Fällen führe dies zwar zu härteren Ergebnissen, es komme aber nicht generell zu einer Ausweitung des Anwendungsbereichs; außerdem hätte eine Konzentration in § 17 EStG den Wegfall eigenartiger Entstrickungsfälle (etwa für Immobiliengesellschaften) zur Folge.

Ruoff fragte, ob sich Steuerpflichtige angesichts der Wächtler-Entscheidung des EuGH nicht schlicht auf die Unionsrechtswidrigkeit des § 6 AStG berufen könnten. Es sprächen wichtige Argumente für eine Unionsrechtswidrigkeit, so Schindler, gleichwohl könne man dies aber auch anders bewerten.<sup>90</sup> Zwar seien anderslautende EuGH-Urteile nicht zu natürlichen Personen ergangen, fraglich sei aber der zwingende Charakter einer Differenzierung zwischen Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen. Kern der Wächtler-Entscheidung sei eine Verhältnismäßigkeitsprüfung und insbesondere die Argumentation im Rahmen der Erforderlichkeit gewesen. Müsse nicht aber das andere milde Mittel in gleichem Maße geeignet sein, das Ziel zu erreichen? Eine offenkundige Unionsrechtswidrigkeit sei angesichts dessen unwahrscheinlich; im Zweifel sei die Regelung dem EuGH wohl vorzulegen. Oertel unterstrich die feste Überzeugung der Finanzverwaltung, dass § 6 AStG unionsrechtskonform sei.

## 6.3 Das Optionsmodell nach dem BMF-Schreiben

Zum Optionsmodell nach dem BMF-Schreiben referierte Cornelius Link.<sup>91</sup> Die Aktualität der Thematik ergebe sich nicht nur aus der Veröffentlichung des BMF-Schreibens am 10.11.2021<sup>92</sup>, sondern auch daraus, dass der Koalitionsvertrag für die 20. Legislaturperiode angesichts vielfältiger Änderungswünsche seitens der Wirtschaft eine Evaluation und Anpassung des Optionsmodells in Aussicht gestellt habe.<sup>93</sup> Link bereitete durch eine überblicksartige Darstellung der Funktionsweise von § 1a KStG eine Grundlage für die folgenden Ausführungen und die spätere Diskussion. Zielgruppe der Option seien vor allem grundsätzlich profitable Personengesellschaften, welche die dauerhafte Thesaurierung ihrer Gewinne bislang nur über § 34a EStG bewerkstelligen konnten. In Fällen mit Auslandsbezug könne auch die eigenständige Abkommensberechtigung einer optierenden Personengesellschaft von Interesse sein, wobei ggf. Qualifikationskonflikte zu beachten seien. Ein möglichst homogener Gesellschafterkreis sei für die Umsetzung der Optionsbesteuerung hilfreich.

Als Anknüpfungspunkt für die im Koalitionsvertrag vereinbarte Evaluation nannte Link die Praxistauglichkeit des Optionsmodells. Zwar seien bis zum Stichtag des 30.11.2021 nur rund 150 Anträge zur Optionsbesteuerung eingegangen, dies sei allerdings auch auf die erst spät im Jahr erfolgte Einführung des § 1a KStG zurückzuführen. Für die Evaluierung der Praxistauglichkeit sei man auch auf Rückmeldungen aus der Wirtschaft angewiesen. Entgegen der Erwartung des BMF, das von recht klaren formalen Anforderungen an die Antragsausübung ausgegangen sei, seien doch zahlreiche formal fehlerhafte Anträge eingegangen.

Mit dem BMF-Schreiben v. 10.11.2021 habe die Finanzverwaltung bereits zahlreiche Zweifelsfragen geklärt. So ha-

83 EuGH v. 26.2.2019 – C-581/17, Wächtler, DStR 2019, 425.

84 BT-Drs. 19/28652, 47.

85 EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, DStR 2014, 193.

86 EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, Verder LabTec, DStR 2015, 1166.

87 RDin, Leiterin des Referats für Internationales Steuerrecht, Bayerisches Staatsministerium für Finanzen und für Heimat, München.

88 Vors. RiFG, Hamburg.

89 Leiter Steuern, Profunda Verwaltungs-GmbH, Ingelheim am Rhein.

90 Wie bspw. Böskens Ubg 2021, 589.

91 RD, BMF, Berlin. Weiterführend Link DStR 2022, 1599 (in diesem Heft).

92 BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl. I 2021, 2212, DStR 2021, 2693.

93 S. Koalitionsvertrag 2021–2025 zwischen SPD, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP, S. 131.

be man etwa für den Übergang zur Körperschaftsbesteuerung klargestellt, dass die einschlägigen Vorschriften des UmwStG auf Drittstaatengesellschafter keine Anwendung finden und der Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten zwingend auch eine Übertragung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen auf die optierende Gesellschaft voraussetzt. Für den Zeitraum der Körperschaftsbesteuerung vertrete die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die optierende Personengesellschaft zwar Organträgerin, aber mangels Eintragungspflicht eines Ergebnisabführungsvertrages nicht Organgesellschaft sein könne. Ebenso sei die Funktionsweise der Ausschüttungsfiktion bei Entnahmen oder der Möglichkeit des Verlangens einer Auszahlung von Gewinnanteilen sowohl in innerstaatlichen als auch internationalen Fällen (hierzu sei insbesondere § 50d Abs. 14 EStG zu berücksichtigen) erläutert worden. Auch für die Beendigung der Option habe man weitgehend Klarheit geschaffen: Beim Wegfall der Optionsvoraussetzungen komme es kraft Gesetzes zur Rückoption, wobei generell von einer Vollausschüttung auszugehen sei. Es gebe keine Mindestdauer der Optionsbesteuerung und ein Verweis auf § 217 UmwG für die Rückoption fehle. Eine während der Optionsbesteuerung erfolgende zivilrechtliche Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft sei ertragsteuerlich unbeachtlich.

Gleichwohl sei bekannt, dass die Wirtschaft einige Nachbesserungsforderungen habe. Hierzu zählten hinsichtlich der Voraussetzungen der Optionsausübung die Einbeziehung insbesondere von Gesellschaften bürgerlichen Rechts in den persönlichen Anwendungsbereich des § 1a KStG sowie von Neugründungsfällen auch ohne Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres in den sachlichen Anwendungsbereich. Nach Link betreffen die wohl stärksten Forderungen den Übergang zur Körperschaftsbesteuerung, insbesondere hinsichtlich der derzeit schädlichen Zurückbehaltung von Sonderbetriebsvermögen, der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 EStG oder der Auflösung von Ergänzungsbilanzen. Allerdings gab Link zu bedenken, dass dies keine originären Probleme der Option, sondern altbekannte Probleme des umwandlungssteuerrechtlichen Formwechsels (auf den § 1a KStG verweise) im Ganzen seien. Für den Zeitraum der Optionsbesteuerung gingen die wahrgenommenen Forderungen insbesondere auf eine Anerkennung der optierenden Personengesellschaften als Organgesellschaft.

#### 6.4 Diskussion

An der nachfolgenden Diskussion partizipierten neben Link auch Andrea Bilitewski<sup>94</sup>, Desens und Gerner. Ruoff erkundigte sich zunächst bei Gerner nach einer Gesamtbewertung des Optionsmodells aus Sicht der Wirtschaft. Dieser lobte § 1a KStG als „extrem innovatives Element“. Es sei ein großer Schritt hin zu einer rechtsformneutralen Besteuerung. § 34a EStG habe demgegenüber nur auf eine Belastungsneutralität gezielt. § 1a KStG habe gegenüber § 34a EStG erhebliche Vorteile. Die geringe Zahl an Anträgen sei auch darauf zurückzuführen, dass in vielen Fällen

eine verbindliche Auskunft erforderlich sei, deren Erteilung aber nicht mehr rechtzeitig möglich gewesen sei. Im Jahr 2022 werde die Zahl an Anträgen gewiss zunehmen. Allerdings sei eine Ausübung wohl nicht für die Konzernobergesellschaft, sondern nur auf unteren Konzernebenen wahrscheinlich. Dort erscheine eine optierende Personengesellschaft auch mit Blick auf andere Bereiche wie handelsrechtliche Publizitätsanforderungen oder konzernrechtliche Regelungen vorzugswürdig gegenüber einer Kapitalgesellschaft.<sup>95</sup> Ein großes Problem stellten für international tätige Konzerne jedoch Qualifikationskonflikte dar. Ruoff hob hervor, dass solche Qualifikationskonflikte nicht im Alleingang durch den deutschen Gesetzgeber oder das BMF behoben werden könnten.

Desens lobte im Kontext der internationalen Behandlung die „harte, aber richtige“ Entscheidung, dass ausländische Gesellschaften in Outbound-Fällen nur optieren können, wenn die optierende Gesellschaft im Ausland körperschaftsteuerpflichtig ist. Dies sei ein gutes Mittel, um Qualifikationskonflikte zu vermeiden. Auch im Inbound-Fall sei die Entscheidung für einen treaty override in § 50d Abs. 14 EStG richtig gewesen. Allerdings führe dessen Anwendung dazu, dass Deutschland hinsichtlich ausländischer Gesellschafter sein Besteuerungsrecht nicht verliere, so dass § 1 Abs. 4 UmwStG wohl nicht anwendbar und somit eine Übertragung zu Buch- oder Zwischenwerten möglich sei. Link gab allerdings zu bedenken, dass dem entgegenstehen könne, dass man im Zeitpunkt der Optionsausübung die spätere Anwendung von § 50d Abs. 14 EStG häufig nicht feststellen könne.

Ruoff lenkte den Fokus sodann auf die Notwendigkeit einer Übertragung sämtlichen Sonderbetriebsvermögens beim Übergang zur Körperschaftsbesteuerung. Bilitewski stellte fest, dass zwischen den verschiedenen Referaten des BMF wohl ein Dissens herrsche: Während es bislang so erschienen sei, dass sich die Finanzverwaltung der Rechtsprechung angeschlossen habe und die Gesamtplanbetrachtung „vom Tisch sei“, müsse nun konstatiert werden, dass andere Referate des BMF diese Auffassung nicht teilten. Anders sei die Rückkehr zur Gesamtplanbetrachtung im BMF-Schreiben zu § 1a KStG nicht zu erklären. Beziehe man Grunderwerb- und schenkungsteuerrechtliche Belastungen in die Betrachtung ein, gebe es aufgrund der Gesamtplanbetrachtung keine steuerneutrale Möglichkeit einer Vorabausgliederung mehr, was die Option in vielen Fällen unattraktiv mache. So zwingt die Finanzverwaltung etwa die Anteilseigner einer Komplementär-GmbH zur Einbringung ihrer Anteile, obwohl dies insbesondere bei Familienpersonengesellschaften erhebliche Coporate governance-Probleme mit sich bringe.

Corporate governance-Probleme entstünden teilweise auch aufgrund notwendiger Änderungen des Gesellschaftsvertrags, so Gerner. Jedenfalls die Gewinnverteilungsklausel müsse angepasst werden, um eine Verbuchung des gesamten Gewinns auf dem Kapitalkonto II sicherzustellen und so das Eingreifen einer sofortigen Ausschüttungsfiktion zu vermei-

94 RAin/StBin, Deloitte GmbH, Hamburg.

95 Zu den Vorteilen (auch außersteuerlich) etwa Schiffers GmbH 2022, 526.

## AUFsätze

den. Auch aus diesem Grund sei die Option nur auf unteren Konzernebenen zu empfehlen. Jedenfalls sei es nicht ratsam, Minderheitsgesellschafter in die Optionsbesteuerung zu drängen.

Ruoff bescheinigte dem Optionsmodell gute Erfolgschancen, auch wenn nur einzelne Forderungen der Wirtschaft umgesetzt würden. Link wies abschließend darauf hin, dass das BMF nicht alleine handeln könne, sondern einen Konsens unter 16 Ländern schaffen müsse. Bislang sei der politische Auftrag auf eine möglichst komplikationslose Einführung des Optionsmodells gerichtet gewesen; im Rahmen der Evaluierung werde aber möglicherweise auch der Umwandlungssteuererlass<sup>96</sup> Gegenstand einer Überarbeitung sein.

96 BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 - b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314, BeckVerw 254520.

## 7. Fazit und Ausblick

Das diesjährige HFU war erneut geprägt von interessanten, aktuellen und lehrreichen Vorträgen, engagierten Diskussionen sowie einer großen Bandbreite an Teilnehmern aus Wirtschaft, Wissenschaft, Finanzverwaltung, Finanzgerichtsbarkeit und Beratung. Die vielfältigen steuerrechtlichen Entwicklungen des letzten Jahres boten wie immer einen bunten Strauß an komplexen und spannenden Themen. Besonders geschätzt wurde nach zwei Jahren Pandemie auch die Möglichkeit eines persönlichen Austauschs am Rande der Tagung. Erneute Gelegenheit zu fachlichem Diskurs und persönlichen Begegnungen bietet die nächste Jahrestagung des Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht e. V., die am 9. und 10.2.2023 in gewohnter Umgebung – und hoffentlich auch unter „normalen“ Bedingungen – an der Bucerius Law School in Hamburg stattfinden wird. Weitere Informationen zu dem Verein und seinen Aktivitäten finden sich unter [www.forum-unternehmensteuerrecht.de](http://www.forum-unternehmensteuerrecht.de).

## AUFsätze

## Paradigmenwechsel in der Entstrickungsbesteuerung?

Prof. Dr. Marc Desens\*

Die Neuerungen im ATAD-UmsG und im KöMoG 2021 führen den mit dem SEStEG 2006 eingeläuteten Paradigmenwechsel in der deutschen Entstrickungsbesteuerung fort, bilden aber noch nicht den Schlussstein in ihrem Gewölbe. Der Beitrag zeigt zehn noch fortbestehende Probleme auf und bietet Lösungsvorschläge an. Diese betreffen einerseits Neuerungen, die zugleich kurz erläutert werden, andererseits aber auch Regelungen, die trotz bekannter Kritik unverändert geblieben sind.

## 1. Entstrickung und Entstrickungsbesteuerung

Ob eine „Entstrickung“ vorliegt, die zu einer „Entstrickungsbesteuerung“ führt, ist nach dem EuGH<sup>1</sup> und der BEPS-Richtlinie (im Folgenden ATAD<sup>2</sup>) von den Mitgliedstaaten zu definieren und ist daher anhand des Auslegungsergebnisses der normativen Vorgaben des nationalen und des DBA-Rechts zu bestimmen.<sup>3</sup> In Deutschland sind daher me

folgende Grunddefinitionen zugrunde zu legen, was hinsichtlich der streitigen Grenzfragen im Beitrag noch näher begründet wird: Entstrickung ist der Ausschluss oder die Beschränkung des nationalen Besteuerungsrechts zumindest für zukünftig entstehende stille Reserven vor Veräußerung oder Entnahme eines Wirtschaftsguts. Entstrickungsbesteuerung ist die Erfassung der bereits erwirtschafteten stillen Reserven zu dem Zeitpunkt, ab dem das nationale Besteuerungsrecht für eine hypothetisch gedachte Veräußerung oder Entnahme zumindest für zukünftig entstehende stille Reserven ausgeschlossen oder beschränkt ist.

## 2. Zehn Probleme der geltenden Entstrickungsbesteuerung

## 2.1 Problem 1: Entstrickung durch Überführung in eine ausländische Betriebsstätte?

## Beispiel 1:

A überführt ein Wirtschaftsgut von einer inländischen in eine ausländische DBA-Freistellungsbetriebsstätte (Abwandlung: ausländische Anrechnungsbetriebsstätte).

Ob es im Beispiel 1 zu einem Ausschluss oder einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts kommt (§ 4 Abs. 1 S. 3 EStG), hängt maßgeblich von der Auslegung der jeweils einschlägigen DBA-Norm ab, die Art. 13 Abs. 2 OECD-MA entspricht. Unstreitig dürfte insoweit sein, dass mit der Überführung in die ausländische Betriebsstätte ein Besteuerungsrecht des ausländischen Staates begründet (Verstrickung) und – soweit dieses begründet

\* Prof. Dr. Marc Desens ist Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Leipzig. Der Beitrag basiert auf dem Vortrag, den er am 31.5.2022 auf dem 12. Hamburger Forum für Unternehmensbesteuerung gehalten hat.

1 Anschaulich EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, DMC, DStR 2014, 193 Rn. 57.

2 So ausdrücklich der 10. Erwägungsgrund der ATAD, Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016, Abl. 2016 L 193, 1.

3 In diesem Sinne auch die Definitionen bei Ditz/Rupp ISR 2021, 413 mit Verweis auf BFH v. 16.7.1969 – I 266/65, BStBl. II 1970, 175, BeckRS 1969, 21001081; Hagemann/Link IWB 2021, 471 (472) und Kahle/Kopp DStR 2021, 1569 orientieren sich strikt an § 4 Abs. 1 S. 3 EStG.