

94. Berliner Steuergespräch

TAGUNGSBERICHT

Vereinfachte Unternehmenssteuer |
Der Abschlussbericht der Experten-
kommission in der Diskussion

2. Dezember 2024

Vereinfachte Unternehmenssteuer

Der Abschlussbericht der Expertenkommission in der Diskussion

Einführung

Thema 1: Laufende Unternehmensbesteuerung

Thema 2: Umwandlung und Sanierung

Thema 3: Internationale Unternehmensbesteuerung

Thema 4: Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung

Thema 5: Steuerpolitische Perspektiven und Schlusswort

Tagungsbericht von Berthold Welling und Dr. Andreas Richter. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

Berthold Welling | Rechtsanwalt, Geschäftsführer des VCI e.V., Berlin und für Recht und Steuern verantwortlich

Dr. Andreas Richter, LL.M. | Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Partner bei POELLATH, Berlin

EINFÜHRUNG

REFERENT

Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön | Direktor des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht & Öffentliche Finanzen und Honorarprofessor an der Ludwig-Maximilians-Universität München

Einführungsvortrag Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön

Das 94. Berliner Steuergespräch fand als ganztägige Veranstaltung in Zusammenarbeit mit DStJG, IFA und ifst statt, um den Abschlussbericht der Expertenkommission zur vereinfachten Unternehmensteuer in mehreren, verschieden besetzten Podien zu diskutieren. Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* übernahm als Leiter der Expertenkommission die Eröffnungsrede.

Deutschland befinde sich, so sagten viele Experten, in der größten Krise der Nachkriegszeit. Die Einschätzungen wiesen aus, dass wir außenpolitisch bedroht, handelspolitisch gefährdet, demografisch herausgefordert, bildungspolitisch konzeptionslos und wirtschaftspolitisch am Boden seien. Das bedeute, Staat, Wirtschaft und Gesellschaft müssten jetzt zusammenarbeiten. Diese Zusammenarbeit müsse in sehr vielen verschiedenen Bereichen erfolgen, um das Land modern und wettbewerbsfähig zu halten und außenpolitisch zu stärken. Ob das gelingen werde, hänge nicht allein von der Steuerpolitik ab. Jedoch müsse die Steuerpolitik zu Lösungen beitragen und mit Reformen einen Beitrag leisten. Hinzu kämen weitere Reformbaustellen in der Innovationspolitik, der Arbeits- und Sozialpolitik und der Bildungspolitik. Dennoch beeinflusse die Steuerpolitik nicht nur die Rahmenbedingungen für Unternehmen massiv, sondern habe auch immer eine breitere Symbolwirkung. Frage man nach den großen Reformen, die unser Land in den letzten Jahrzehnten begleiteten oder die wir in anderen Staaten wahrnehmen, steche immer die Steuerpolitik als Zeichen für eine gelungene Verbesserung heraus. Zu dieser Tendenz könne, solle und wolle die Arbeit der Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmenssteuer“ einen Beitrag leisten. Die Expertenkommission, vom Bundesministerium der Finanzen eingeladen und in ihrem Auftrag und dessen Ausführung weitestgehend frei, habe sich aus 13 Vertretern überwiegend aus den Bereichen der Wirtschaft und der Wissenschaft zusammengesetzt. In etwa neun Monaten sei von diesen ein umfangreicher Text mit gut 220 Seiten erarbeitet worden, der vielfach zur Kenntnis genommen, kommentiert und auch bereits in einer Online-Vortragsreihe der Expertenkommission vorgestellt worden sei. Diesen Bericht wolle man in der heutigen Veranstaltung noch einmal gesamtheitlich betrachten und erfassen.

Welchen Beitrag Steuerpolitik leisten könne, um Unternehmen wettbewerbsfähig zu machen, um Investitionen in Deutschland zu halten und um Arbeitsplätze zu stärken, habe man in drei verschiedenen Dimensionen betrachtet, die auch als Ausgangspunkt der Überlegungen maßgeblich gewesen seien. Die meisten Menschen würden, wenn es um Entlastung bei Unternehmen gehe, an den Steuersatz denken. 15 % Körperschaftsteuer plus circa 15 % Gewerbesteuer ergäben typischerweise, je nach Gewerbesteuerbelastung, etwa 30 % Steuerlast, je

nach Hebesatz im Einzelfall höher oder niedriger. Hingegen herrsche europaweit ein niedrigeres Belastungsniveau, das mittlerweile in vielen Ländern unterhalb von 25 % liege. In den USA bestehe ein Steuersatz der Bundeskörperschaftsteuer i.H.v. 21 % und man erwäge darüber hinaus eine Herabsetzung auf 15 % für inneramerikanische Einkünfte. Da die USA keinem EU-Diskriminierungsverbot unterliege, sei eine Besteuerung der im Ausland erzielten Unternehmenseinkünfte i.H.v. 21 % weiterhin unproblematisch möglich. Die Expertenkommission habe sich dazu vorsichtig geäußert. Sie seien keine Haushaltspolitiker und diskutierten nicht über Prioritäten in diesem Bereich, aber es bedürfe früher oder später der Senkung der Steuerbelastung in Richtung 25 %.

Der zweite Punkt für eine notwendige Entlastung der Unternehmen betreffe die Compliance-Kosten, unter denen die Unternehmen in der täglichen Praxis litten. Die gesamte Bürokratie, die Komplexität und Langsamkeit der Prozesse, die umfangreichen Dokumentationspflichten, die endlosen Verfahren und die Rechtsunsicherheit, die damit einhergehe; zu all diesen Themen beinhalte der Bericht der Kommission vielfältige Reformvorschläge, insbesondere im Abschlusskapitel zum Thema der Digitalisierung. Beispielsweise müsse man die Fragen stellen, warum eine Information gleich fünfmal erteilt werden müsse, warum im Bereich der Quellensteuer für jede einzelne Zahlung umfangreiche Dokumentationen erfolgen müssten oder warum die Bilanz nicht wieder stärker an die Handelsbilanz angelehnt werden könne.

Der vielleicht wichtigste Bereich sei das, was die Ökonomen als Zusatzlasten der Besteuerung bezeichneten. Damit seien all die volkswirtschaftlichen Kosten gemeint, die dadurch entstünden, dass das Steuerrecht sich als Hemmnis für wirtschaftliche Aktivitäten erweise. Es gehe nicht darum, wie viele Dokumente auszufüllen oder ob mehr oder weniger Steuern zu zahlen seien. Vielmehr gehe es um das, was nicht passiere, um die Unternehmen, die nicht gegründet worden, die Finanzierungen, die nicht erfolgt und die Standorte, die nicht ausgebaut worden seien. Die Expertenkommission habe zwei bis drei Zielrichtungen identifiziert, die besonders hervorzuheben seien.

Erstens Innovations- und Risikoförderung: Verfolge man das Ziel, Innovation zu fördern, müsse man auch Risikoinvestitionen fördern und in der Folge Verluste im größeren Umfang zur Verrechnung zulassen. Das betreffe sehr viele Bereiche, wie den Verlustrücktrag und den Verlustvortrag, die beide in Deutschland noch immer stark eingeschränkt seien. Es gehe darüber hinaus um die Gruppenbesteuerung, um die Durchrechnung von Verlusten bei intransparenten Gesellschaften, um die Berücksichtigung von Liquidationsverlusten und um Sanierungssituationen. Insbesondere bei Letzterem betrachte die Politik und oft auch die Finanzverwaltung solche Themen vom Ende her und sehe in der Verlustnutzung bei Unternehmen in der Krise Haushaltsrisiken. Es müsse aber vom Anfang gedacht werden. Dem Investor und dem Unternehmer müsse gezeigt werden, dass Risikobereitschaft erwünscht sei. Daraus folge, dass im Erfolgsfall Steuern zu zahlen seien und im Fall des Misserfolgs die Verlustnutzung ermöglicht werde. Eine Steuerpolitik, die die Gewinne sozialisiere und die Verluste privatisiere, sei nicht ausgewogen.

Als Zweites Flexibilität in der Unternehmensorganisation: Die juristische Rechtsform dürfe aus steuerlicher Sicht nicht entscheidend für den Erfolg eines Unternehmens sein. Das betreffe die Frage der Rechtsformwahl und an welcher Stelle großzügige Optionsmöglichkeiten eingeräumt würden. Dies gelte in beide Richtungen: Personengesellschaft in Richtung Körperschaftsbesteuerung, aber auch Körperschaften in Richtung der transparenten Besteuerung. Beispielsweise würde in dem Moment, in dem man für die einfache GmbH wie in Frankreich oder in den USA die Wahl zur transparenten Besteuerung zulasse, die GmbH & Co KG steuerlich überflüssig. Das würde Entlastung in vielen Bereichen bedeuten.

Zudem müssten Umwandlungen, Fusionen, Spaltungen und internationale Ausgründungen erleichtert werden. Dies gelte bei der Konzernbildung bis hin zur Sanierung von einzelnen Unternehmen. Voraussetzung sei, dass man eine Gesetzgebung kultiviere, die nicht jeden dieser wirtschaftlichen Akte mit Misstrauen verfolge. Die Kommission habe bei ihrer Arbeit sehr stark beobachtet, dass auf nationaler Ebene, aber fast noch mehr auf internationaler Ebene die deutsche Steuerpolitik von einem großen Misstrauen gegenüber den Unternehmen geprägt sei. Fast jede Norm und wohl auch fast jeder von der Expertenkommission unterbreitete Vorschlag werde darauf abgeklopft, ob sich irgendwo eine unerwünschte Gestaltung ergeben könne oder ein Missbrauch möglich wäre. Dass es auf zwei Missbrauchsfälle möglicherweise 98 wirtschaftlich sinnvolle Fälle gebe, die wirtschaftlich gehemmt würden, werde nicht ausreichend gewürdigt. An dieser Stelle müsse ein Umdenken stattfinden. Steuerpolitik gegenüber Unternehmen müsse durch eine Politik des Vertrauens in die Innovations- und Investitionskraft der Unternehmen begleitet werden. Dieser Appell richte sich nicht nur an den Bundesgesetzgeber in Berlin, sondern gehe genauso nach Brüssel, weil sich durch die Arbeiten der EU-Kommission der Eindruck ergeben habe, dass sich die europäische Steuerpolitik in den letzten 10 Jahren zu einer überwiegenden Antimissbrauchspolitik entwickelt habe.

Vor diesem Hintergrund habe die Expertenkommission keine futuristische Großreform vorgeschlagen, keine Einfachsteuer, keine Einheitsregel, nicht mal die Abschaffung der Gewerbesteuer, obwohl dazu vieles zu sagen gewesen wäre. Die Politik, die sich Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* als Vorsitzender der Expertenkommission erlaubt habe auszugeben, sei die der mittleren Flughöhe gewesen. Inzwischen habe man den Eindruck gewonnen, dass auch die mittlere Flughöhe vielen Menschen noch zu hoch sei. Immerhin aus der Wirtschaft habe die Kommission positive Reaktionen erhalten. EY habe eine sehr hilfreiche Umfrage durchgeführt, und auch der BDI habe seine Mitgliedsunternehmen dazu befragt. Die Kommission habe sehr kluge und konstruktive Gespräche mit Vertretern der Finanzverwaltungen der Länder und des Bundes geführt, aber dabei auch Vorbehalte wahrgenommen. Welche Vorschläge seien zu teuer, welche zu riskant? Den Schuss ins Blaue traue man sich oft nicht zu. Die Kommission könne hier nur mahnen, nicht im Klein-Klein zu verharren. Entscheiden müsse letztendlich die Politik. Die Politik sei jetzt in dieser Situation in besonderem Maße gefordert, ihre Überlegungen zu formulieren. Denn, um auf den Anfang zurückzukommen: Deutschland habe ein massives wirtschaftliches Problem. Die Steuerpolitik könne zur Lösung beitragen. Alle politischen Parteien seien in diesen Wochen gefragt, für die kurzfristig anberaumten Bundestagswahlen ihre Programme zu schreiben. Die Expertenkommission habe geliefert. Als überparteiliche Arbeitsgruppe seien Formulierungen und Lösungen erarbeitet worden, die sich nicht auf eine

bestimmte Legislaturperiode und nicht auf eine bestimmte Koalition konzentrierten. Natürlich könne man auch die Kommission mit der Frage konfrontieren, was die Vorschläge in ihrer Umsetzung kosteten, jedoch münde dies erneut in eine Blockade und die Diskussion um die Schuldenbremse. Die Beantwortung dieser politischen Frage sei jedoch nicht der Arbeitsauftrag der Expertenkommission. Es sei aber festzustellen, dass sich hinter der Diskussion um die Schuldenbremse die Diskussion über Prioritätensetzungen in der Politik dieses Landes verberge. Es gehe um die Frage, wofür Geld ausgegeben und wofür Geld eingenommen werde. Offensichtlich habe diese Prioritätensetzung zuvor nicht stattgefunden und sei erst durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts richtig angekurbelt worden.

Abschließend wies Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* mit Blick auf den Veranstaltungsverlauf hin, dass man bewusst Personen, die nicht in der Expertenkommission mitgewirkt hätten, eingeladen habe, die Referate der Veranstaltung zu halten und ihren Eindruck von den Vorschlägen der Kommission zu formulieren. Die Podien der Einzelthemen seien gut besetzt und versprächen interessante, konstruktive Diskussionen. Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* dankte allen Podiumsgästen und den Moderatoren der Veranstaltung für ihre Bereitschaft. Ganz besonderer Dank gehe auch an die Organisationen, die diese Veranstaltung ausrichteten, die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, die Berliner Steuergespräche, das Institut Finanzen und Steuern sowie die IFA Deutschland. Zudem wolle er besonders Prof. Dr. *Johanna Hey* danken, die gewissermaßen in vier Rollen an der Veranstaltung mitwirke, für die DStjG und die BSG als Gastgeberin, als Mitglied der Expertenkommission und als Mitorganisatorin der Veranstaltung.

Thema 1: Laufende Unternehmensbesteuerung

GESPRÄCHSLEITUNG

Prof. Dr. Thomas Stapperfend | Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg und Honorarprofessor an der Humboldt-Universität zu Berlin

REFERENT

Univ.-Prof. Dr. Carsten Meinert | Professur für Bürgerliches Recht, Unternehmens- und Steuerrecht an der Universität Potsdam

PODIUM

Kirsten Birnbaum | Head of Global Tax bei SAP SE

Dr. Christian Graw | Richter im II. und IV. Senat am Bundesfinanzhof, Lehrbeauftragter an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

RAin Prof. Dr. Dorothee Hallerbach | Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht, Partnerin bei EHK, Honorarprofessorin der Universität Ulm

MinR Dr. Alexander Mann | leitet das Referat für Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umwandlungssteuer, Gemeinnützigkeit sowie Internationales und Europäisches Steuerrecht im Hessischen Ministerium der Finanzen

Prof. Dr. Uwe Schramm | Steuerberater, Partner bei SE Steuerberatung und Präsidialmitglied der Bundessteuerberaterkammer sowie Präsident der Steuerberaterkammer Stuttgart

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* eröffnete als Moderator die erste Diskussionsrunde des Tages zur laufenden Unternehmensbesteuerung, führte kurz ins Thema ein und übergab für das Einführungsreferat an Prof. Dr. *Carsten Meinert*.

A. Referat Prof. Dr. Carsten Meinert

Prof. Dr. *Carsten Meinert* ist sich sicher, dass der von der Expertenkommission im Juli vorgelegte Abschlussbericht den Diskurs um eine vereinfachte Unternehmensteuer in doppelter Hinsicht befruchten werde. Zum einen lege er den Finger in die Wunde, indem er die wirtschaftspolitischen Schwächen und die rechtsdogmatischen Ungereimtheiten unseres geltenden Steuerrechts äußerst prägnant herausarbeite. Zum anderen präsentiere er auch wirkmächtige Anpassungs- und Vereinfachungsvorschläge, die sich einerseits durch Innovativität auszeichneten, andererseits aber auch nicht zu sehr an den Grundfesten des Altbekannten rüttelten. Mit dieser „mittleren Flughöhe“, wie es von Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* beschrieben worden

sei, gelinge es der Kommission, auch diejenigen mitzunehmen, die keinen Grund dafür sehen, Altbekanntes abzureißen, aber anerkennen, dass es eines Umbaus bedürfe.

In der ersten Einheit werde man sich mit der laufenden Besteuerung befassen. Dieses Thema nehme im Abschlussbericht fast 50 Seiten ein, weshalb Prof. Dr. *Carsten Meinert* zunächst die von der Kommission angesprochenen Aspekte verkürzt darstellen werde. Im zweiten Teil des Referats wolle er einige der aufgeführten Punkte näher beleuchten.

I. Überblick

Der Kommissionsbericht adressiere im ersten Unterabschnitt das Optionsmodell und den Dualismus der Unternehmensbesteuerung. Dieser erweise sich als Problem, da er dem Ideal einer entscheidungsneutralen Besteuerung entgegenwirke. Die Unternehmen könnten sich nicht rein an wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Bedürfnissen orientieren, sondern müssten auch in den Blick nehmen, welche steuerlichen Konsequenzen eine bestimmte Rechtswahl bewirke. Die Lösung dessen sei nicht einfach. Die Liste der in der Vergangenheit eingesetzten Reformkommissionen sei lang, ohne dass sich bislang das überzeugende Konzept gefunden hätte. Weder das Trennungs- noch das Transparenzprinzip sei klar überlegen. Vor diesem Hintergrund halte es die Kommission für richtig, am Dualismus der Unternehmensbesteuerung festzuhalten. Anstelle einer Abschaffung versuche man ihr die Schärfe durch bestimmte Modifikationen zu nehmen. Ein erster Vorschlag betreffe die Beseitigung von Optionshindernissen, die dazu geführt hätten, dass vom § 1a KStG in der Vergangenheit nur in wenigen hundert Fällen Gebrauch gemacht worden sei. Dazu zählten namentlich die Streichung des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG und der Wegfall des Sonderbetriebsvermögens, wobei ersterer durch eine allgemeine Steuerverhaftung ersetzt werden solle. Beide Maßnahmen zielten darauf ab, die Attraktivität der Option zu erhöhen. Daneben solle ein umgekehrtes Optionsmodell treten, das es nicht börsennotierten Kapitalgesellschaften ermögliche, in eine transparente Besteuerung zu optieren. Als Nebeneffekt würde sich wahrscheinlich, wie bereits von Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* geäußert, die Bedeutung der GmbH & Co KG in der Praxis erheblich reduzieren. Zuletzt sei die Streichung des § 34a EStG vorgesehen, der sich neben § 1a KStG, soweit man diesen effizient ausgestalten würde, als überflüssig erweise.

Der zweite von der Kommission angesprochene Aspekt sei die Bemessungsgrundlage. Problemfelder seien hier vor allem die verschiedenen Systembrüche in § 5 EStG, § 8b KStG und im Gewerbesteuergesetz. Daneben halte die Kommission auch § 17 EStG für überholt, weil die Steuerverhaftung seit 2008 ohnehin über § 20 Abs. 2 EStG hergestellt werde. Zur Lösung habe die Kommission verschiedene Vorschläge unterbreitet, wie etwa die Renaissance der Maßgeblichkeit. Weiterhin werde die Anpassung des § 8b KStG vorgeschlagen. Es solle etwa zu einer 100%igen Beteiligungsertragsfreiheit zurückgekehrt werden, wie es bereits bis 2004 geregelt gewesen sei, und die Doppelbelastung bei Streubesitz solle durch die Angleichung von § 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a, 7 GewStG abgeschafft werden. Trotz der 100%igen Steuerbefreiung im Rahmen des § 8b KStG solle an einer Anwendbarkeit des Paragraphen § 3c EStG festgehalten werden. Ebenfalls solle § 17 EStG abgeschafft werden, da er sich, wie bereits ausgeführt, als überflüssig erweisen würde. Im Rahmen des § 20 Abs. 2 EStG solle in

der Folge der Anwendungsbereich der Antragsveranlagung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG künftig auch für Veräußerungsgewinne eröffnet werden, um die Berücksichtigung von Aufwendungen zu ermöglichen. Zuletzt schlage die Kommission die Annäherung der Gewerbesteuerbemessungsgrundlage an die der Einkommen- und Körperschaftsteuer vor. Die Vorschläge im Abschlussbericht seien insgesamt sehr umfangreich und detailliert und nach Ansicht von Prof. Dr. *Carsten Meinert* sehr gelungen. Im Schrifttum sei davor gewarnt worden, dass der Wegfall bestimmter Hinzurechnungen nicht dazu führen dürfe, dass die Gewerbesteuer ihren Charakter als Objektsteuer verliere und so in die Verfassungswidrigkeit getrieben werde. Diese Warnung überzeuge seiner Meinung nach nicht. Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer sei schon heute nur noch ein fragmentarischer. Dass die in Art. 106 Abs. 6 GG verbürgte Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer wirklich durch den Fortbestand bestimmter Hinzurechnungstatbestände bedingt sein solle, halte Prof. Dr. *Carsten Meinert* angesichts der großzügigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer für eher unwahrscheinlich.

Als Drittes habe die Kommission das Thema der Personengesellschaften angeführt. Für problematisch halte die Kommission insbesondere die Existenz des „Sonderbereichs“. Der Umstand, dass die Leistungsbeziehungen zwischen der Mitunternehmerschaft und ihren Gesellschaftern den gewerbesteuerlichen Gewinn nicht mindern, weil es zu einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung über Sonderbetriebseinnahmen zum Gesellschafter komme, sehe die Kommission als Diskriminierung gegenüber dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft an. Daneben seien die Sondertatbestände in § 15 Abs. 3 EStG überholt und systemwidrig. Zur Lösung solle deshalb § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abgeschafft werden. Das würde dazu führen, dass die Geschäftsführergehälter freigestellt, aus dem gewerblichen Bereich ausgenommen und einer Besteuerung nach § 19 EStG unterworfen würden. Zudem solle die Abzugsfähigkeit von Zinsen auf Gesellschafterdarlehen ermöglicht und das Sonderbetriebsvermögen abgeschafft werden. Nutzungsentgelte würden beispielsweise bei der Überlassung von Grundstücken nach § 21 EStG besteuert werden und das Sonderbetriebsvermögen würde gänzlich entfallen. Es könne allerdings durch eine allgemeine Steuerverstrickung bei betrieblicher Nutzung im Rahmen von § 21 und § 23 EStG aufgefangen werden. Daneben schlage die Kommission eine Streichung der in § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG enthaltenen Sondertatbestände vor.

Als Viertes habe die Kommission das Thema der Verluste aufgegriffen. Problematisch seien in diesem Bereich vor allem die Verlustabzugsbeschränkungen, weil sie risikoaverses Verhalten förderten, sich also innovationsfeindlich auswirkten. Daneben habe man bedacht, dass die von der Kommission vorgeschlagene umgekehrte Option eine Anpassung von § 15a EStG verlange, da hier wie beim Kommanditisten beschränkt haftende Gesellschafter gegeben seien, für die eine Verlustabzugsbeschränkung eingeführt werden müsste. Die Kommission empfehle deshalb eine zeitliche und betragsmäßige Ausweitung des Verlustrücktrags, die Abschaffung der Mindestbesteuerung beim Verlustvortrag und eine Ausrichtung des Verlustabzugs nach § 15a EStG am steuerbilanziellen Eigenkapital.

Abschließend sei die Organschaft thematisiert worden. Die Organschaft habe das Problem, dass ein wirksam abgeschlossener und tatsächlich durchgeführter Gewinnabführungsvertrag erforderlich sei, was sich in der Praxis als Quelle der Rechtsunsicherheit offenbart habe. Die Kommission schlage deshalb eine Abschaffung der Organschaft zugunsten einer Gruppenbesteuerung bei qualifizierter Mehrheitsbeteiligung von 75 % vor.

II. Detailbetrachtung

Dieser bunte Strauß an innovativen Vorschlägen zur Reform der Unternehmensbesteuerung könne im Rahmen der Veranstaltung leider nicht in allen Details diskutiert werden. Prof. Dr. *Carsten Meinert* beschränkte sich daher auf vier Punkte, die er näher ausführte.

1. Maßgeblichkeit

Als ersten Punkt thematisierte er die Maßgeblichkeit. Der Status quo stelle sich so dar, dass die GoB als Ausgangspunkt der steuerbilanziellen Gewinnermittlung diene. Der Gesetzgeber habe dieses Konzept im Rahmen des BilMoG 2009 noch einmal ausdrücklich bekräftigt und damit den Forderungen nach einer eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung eine klare Absage erteilt. Allerdings werde die Maßgeblichkeit durch zahlreiche steuerliche Sondervorschriften an vielen Stellen durchbrochen. Beispielhaft zu erwähnen seien das Verbot von Drohrückstellungen bei schwebenden Geschäften nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG, die restriktiven Vorgaben für die Bewertung von Rückstellungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, die besonderen Vorgaben für Abschreibungen in § 6 EStG, die Einschränkungen für Pensionsrückstellungen in § 6a EStG und die Vorgaben für die Übertragung solcher Geschäfte nach §§ 4f, 5 Abs. 7 EStG. Zudem werde im Diskurs vermehrt vorgeschlagen, sich an den IFRS als Bemessungsgrundlage zu orientieren. § 7 Abs. 4 MinStG könne dafür als eine Art Blaupause dienen, und der BEFIT-Vorschlag der Europäischen Kommission weise in eine ähnliche Richtung. Die Expertenkommission fordere ein gegenteiliges Vorgehen, nämlich eine Renaissance der Maßgeblichkeit. Sie trete dabei entschieden dem Vorschlag des Rückgriffs auf die IFRS entgegen, weil sie hierin keine taugliche Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung sehe. Zudem fordere sie eine Wiederbelebung des Ideals der Einheitsbilanz, dazu sollten die Sondervorschriften für Rückstellungen sowie steuerliche Sonderabschreibungen gestrichen und die Abschreibungsregelungen aneinander angeglichen werden. Daneben gebe es verfahrensrechtliche Vorschläge, wie etwa Streitfragen im Bilanzsteuerrecht nur noch bei Überschreiten einer Wesentlichkeitsschwelle aufzugreifen und mehr Zurückhaltung der Finanzverwaltung bei der steuerlichen Prüfung, wenn ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk durch den Abschlussprüfer vorliege. Schließlich schlage die Kommission die Erweiterung der Einnahmen-Überschuss-Rechnung durch eine Verschiebung der Grenzen des § 241a HGB und die Aufnahme von GbR und OHG in dessen Anwendungsbereich vor.

Die Vorschläge der Kommission halte Prof. Dr. *Carsten Meinert* insgesamt für sehr gelungen. Die Teilhabthese, nach der der Staat als stiller Teilhaber anzusehen sei und deshalb auch nur auf solche Gewinne zugreifen dürfe, die der Steuerpflichtige seinem Unternehmen

entziehen könne, sei weiterhin überzeugend. In Gestalt der Einheitsbilanz vereinfache sie die steuerliche Gewinnermittlung und sichere vor allem eine eigentumsschonende Besteuerung. Da, wo sich der Steuergesetzgeber frei mit eigenen Regelungen bewege, gebe es keinerlei Kontrolle mehr. Bezugspunkt solle daher weiterhin der Einzelabschluss nach HGB sein, und die IFRS, die vor allem aus dem Kreis der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Zukunftsmodell propagiert würden, seien auch nach Ansicht von Prof. Dr. *Carsten Meinert* als Basis für die steuerliche Gewinnermittlung ungeeignet. Probleme bereite schon der Wesentlichkeitsgrundsatz, wonach der Gesetzgeber die wesentlichen Entscheidungen selbst treffen müsse. Jedenfalls scheide eine dynamische Verweisung, wie aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG bekannt, damit aus. Man könne über ein Enforcement-Verfahren nachdenken, wie es von der europäischen Ebene bekannt sei. Es bliebe dann aber das Problem, dass die Finanzgerichte letztlich über die Auslegung zu befinden hätten und dabei zu anderen Ergebnissen kommen könnten als das IFRS Interpretations Committee. Schließlich sei nach Prof. Dr. *Carsten Meinert* äußerst unwahrscheinlich, dass der Bundesgesetzgeber seine Entscheidungshoheit über eine Haupteinnahmequelle aus der Hand geben werde.

Ebenfalls sehr überzeugend sei der Vorschlag zur Streichung der Sondervorschriften für Rückstellungen. Zwar halte das Bundesverfassungsgericht solche einseitigen Durchbrechungen der Maßgeblichkeit für zulässig, das ändere aber nichts daran, dass sie überwiegend systemwidrig seien. Man wisse, dass etwa die Streichung der steuerlichen Drohverlustrückstellung eine Maßnahme zur Gegenfinanzierung der Gewerbekapitalsteuer gewesen sei und damit einem punktuellen Finanzierungsbedürfnis gedient habe. Ähnlich verhalte es sich in den übrigen Fällen. Die steuerlichen Sondervorschriften bewirkten in ihrer Kleinteiligkeit einen erheblichen bürokratischen Aufwand. Insofern verwundere es nicht, dass die Umfrage von EY gezeigt habe, dass in den Unternehmen und steuerberatenden Berufen ein großer Zuspruch zu diesem Vorschlag bestehe. Im Schrifttum sei demgegenüber eingewandt worden, dass der Vorschlag nicht finanzierbar sei und einen erheblichen Umstellungsaufwand auslösen würde. Letzteres sei für Prof. Dr. *Carsten Meinert* nicht nachvollziehbar. Die Abschaffung von Sondervorschriften stelle keinen Umstellungsaufwand dar. Hinsichtlich der Kosten sei richtig, dass die Streichung der Passivierungsverbote und Einschränkungen Steuereinnahmen in spätere Perioden verschieben würde. Andererseits bliebe, wenn man die Reform zu einem Nulltarif ausgestalten wollte, also jegliche Veränderung des heutigen Steueraufkommens vermeiden wollte, allenfalls ein „Reförmchen“ übrig. Die entscheidende Frage dürfte sein, ob der Mehrheit für den Fiskus den volkswirtschaftlichen Schaden aufwiege, der durch den Wildwuchs an systemwidrigen Vorschriften entstehe. Ergänzend habe man es laut Prof. Dr. *Carsten Meinert* zusätzlich mit einem Gebot der Fairness zu tun: Vorschriften, die nur einseitig den Steuerpflichtigen belasteten, die Finanzverwaltung aber von jeder Risikotragung ausnähmen, führten zu einer Demotivation und zum Verlust des Vertrauens in den Staat.

Die Angleichung von Abschreibungsregelungen und die Streichung steuerlicher Sonderabschreibungen beurteilte Prof. Dr. *Carsten Meinert* divergierend. Die Anpassung der Abschreibungsmöglichkeiten halte er für richtig. Dagegen halte er die steuerlichen Sonderabschreibungen für ein sinnvolles Mittel, um Steuerungseffekte zu erzielen. Auch die Belastungswirkung

könne nur beschränkt als Argument herangezogen werden, weil es der Steuerpflichtige selbst entscheiden könne, ob er von den Sonderabschreibungen Gebrauch mache.

Die verfahrensrechtlichen Anpassungen seien laut Prof. Dr. *Carsten Meinert* sinnvoll. Ein Aufgreifen nur bei wesentlichen Fällen sei zu begrüßen. Es bestünde letztlich eine Vergleichbarkeit zum bereits bestehenden Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung. Bestenfalls würden die Nichtaufgreifungsgrenzen geheim gehalten werden, um Missbräuche zu verhindern, was aber wohl kaum gelingen werde. Nicht gänzlich überzeugt habe ihn der Vorschlag, dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers Relevanz auch für die steuerliche Gewinnermittlung und Veranlagung beizumessen. Der Vorschlag würde nur dann zur Vereinfachung führen, wenn das Testat die Finanzverwaltung tatsächlich binden würde. Das bedeute aber, dass die Finanzverwaltung auch an falsche Testate gebunden wäre beziehungsweise solche nicht mehr prüfen würde. An dieser Stelle zeichneten sich Kollisionen mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ab, die problematisch erschienen. Vollkommen zustimmen könne Prof. Dr. *Carsten Meinert* der Erhöhung der Wertgrenzen in § 241a HGB und der Inklusion von GbR und OHG.

2. Personengesellschaften

Als zweiten Punkt ging Prof. Dr. *Carsten Meinert* näher auf das Thema der Personengesellschaften ein. Status quo sei folgender: Entgelte, die die Mitunternehmerschaft ihren Gesellschaftern zahle, minderten den gewerbesteuerpflichtigen Gewinn nicht, weil sie bei den Gesellschaftern als Sonderbetriebsvermögen hinzugerechnet würden. Dies gelte zunächst für Dienstleistungsentgelte. Die GmbH könne ihre Geschäftsführergehälter abziehen, die Mitunternehmerschaft könne das nicht. Der Unternehmerlohn finde bei den Mitunternehmerschaften nur im Freibetrag des § 11 Satz 1 Nr. 1 GewStG Berücksichtigung, der mit 24.000 Euro sehr knapp bemessen sei. Vor allem könne aber die Mitunternehmerschaft aufgrund des Korrespondenzprinzips keine Pensionsrückstellungen bilden. Die unterschiedliche Behandlung setze sich bei der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern fort. Bei Mitunternehmerschaften unterfalle das dem Sonderbetriebsvermögen, bei Kapitalgesellschaften lägen die Wirtschaftsgüter im nicht steuerverstrickten Privatbereich, sofern nicht ausnahmsweise eine Betriebsaufspaltung gegeben sei. Schließlich ergebe sich auch im Bereich der Zinsen eine unterschiedliche Behandlung. Bei den Kapitalgesellschaften gebe es zwar eine Hinzurechnung von Schuldzinsen für Gesellschafterdarlehen, diese Hinzurechnung beschränke sich aber auf 25 %. Daneben gebe es die gewerblichen Sondertatbestände, auf die er bereits eingegangen sei.

Die Kommission schlage vor, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu streichen und damit den Sonderbereich gänzlich entfallen zu lassen, um Rechtsformneutralität herzustellen. In der Folge wären Dienstleistungen nach § 19 EStG, Zinszahlungen nach § 20 EStG und Nutzungsüberlassungen nach § 21 EStG zu versteuern. Das Hauptproblem dabei sei, dass nach der Idee der Kommission auch die Steuerverstrickung entfiere. An ihre Stelle solle eine allgemeine Steuerverstrickung für betrieblich genutztes Vermögen nach §§ 22, 23 EStG treten, die nach seinem Verständnis wohl auch Überlassungen von privaten Wirtschaftsgütern an Dritte zu deren betrieblichen Zwecken erfasse. Schließlich solle für einen vollständigen Gleichlauf mit

Kapitalgesellschaften der Anwendungsbereich der vGA-Grundsätze auch auf Mitunternehmer-schaften ausgeweitet werden. In der Gesamtbetrachtung sei Prof. Dr. *Carsten Meinert* unent-schieden. Die Vorschläge der Kommission seien innovativ und zielführend. Durch die Annä-herung an das Modell der Kapitalgesellschaften reduzierten sich die Besteuerungsunter-schiede erheblich. Daneben träten zwei wesentliche Vereinfachungen ein. Die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen, die gerade bei Umwandlungsfällen Gestaltungsschwierigkeiten aus-löse oder die Umwandlung zum Buchwert sogar scheitern lasse, entfiere. Durch die allgemeine Steuerverstrickung nach §§ 21, 22 EStG, egal, ob eigen- oder fremdgenutzt, könne auf die streitanfällige Figur der Betriebsaufspaltung verzichtet werden. Abschließend überzeugten die Vorschläge der Kommission Prof. Dr. *Carsten Meinert* trotzdem nicht. Die allgemeine Steuer-verstrickung von betrieblich genutztem Vermögen würde mit erheblichem praktischem Auf-wand einhergehen. Es müssten alle bislang nicht steuerverstrickten Wirtschaftsgüter einer Zu-gangsbewertung zum Teilwert unterzogen werden, um sie verfassungskonform in die Steuer-verstrickung überführen zu können. Angesichts der hohen Menge an Wirtschaftsgütern würde das zu erheblichen Kosten führen. Darüber hinaus bestünde ein praktisches Problem. Bei-spielsweise sei es im Fall der Überlassung einer Wohnung an einen Dritten für den Vermieter nicht überprüfbar, ob der Dritte die Wohnung nicht auch betrieblich nutze. Davon hinge aber die steuerliche Behandlung des Vermieters ab. Daneben bestünden grundlegende Zweifel an diesem Konzept. Zwar nähere man die Mitunternehmerbesteuerung der Kapitalgesellschafter-bestuerung an, zugleich entferne sich aber die Mitunternehmerschaft vom Einzelunterneh-mer. Es ergäbe sich damit eine neue Lücke, die wiederum geschlossen werden müsse, wolle man tatsächlich Entscheidungsneutralität erreichen. Es sei fraglich, ob es überhaupt einer An-näherung der Mitunternehmerschaft an die Körperschaft bedürfe, weil dem Steuerpflichtigen bereits durch das Optionsmodell die Wahl zwischen den verschiedenen Regimen ermöglicht werde. Der Abschaffung der Sondertatbestände in § 15 Abs. 3 EStG stimme Prof. Dr. *Carsten Meinert* zu. Die Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sei überholt. Das oftmals vorgebrachte Argument der Feststellungsschwierigkeiten überzeuge nicht, da die Verarbeitung unterschied-licher Einkunftsarten bei natürlichen Personen auch gelinge. Die gewerbliche Prägung würde aber an Bedeutung behalten, wenn man nicht dem Vorschlag der allgemeinen Steuerverstri-ckung folge.

3. Verluste

Den Vorschlägen der Expertenkommission zum Thema Verluste stimmte Prof. Dr. *Carsten Meinert* vollumfänglich zu. Die Erweiterung der Verlustrücktragsmöglichkeit auf 3 Jahre und des Verlustnutzungsrahmens auf 10 Mio. Euro sei sinnvoll. Die Abschaffung der Mindestbe-steuerung beim Verlustvortrag sei ebenfalls zu begrüßen. Er halte es auch für richtig, bei § 15a EStG die umgekehrte Option einzubeziehen. Seines Erachtens sei die Notwendigkeit der Mitabschaffung der Einbeziehung der Haftsumme des Kommanditisten in § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu hinterfragen, was aus der Beschränkung der Verlustzurechnung auf das steuerbilan-zielle Eigenkapital folgen würde.

4. Organschaft

Die Organschaft bedürfe nach dem Status quo neben der finanziellen Eingliederung auch des wirksamen Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags, der regelmäßig erhebliche praktische Schwierigkeiten auslöse. Zudem könnten bislang Personengesellschaften nicht als Organgesellschaft fungieren. Die Kommission schlage die Streichung der Organschaft zugunsten einer Gruppenbesteuerung vor, was Prof. Dr. *Carsten Meinert* für äußerst sinnvoll halte.

III. Fazit

Die Umbaupläne der Expertenkommission seien gelungen und stießen bei den Unternehmen, wie aus der Umfrage von EY ersichtlich geworden sei, auf breite Zustimmung. Es lasse sich darüber streiten, ob tatsächlich alle der gebrachten Vorschläge umgesetzt werden müssten, um ein funktionierendes Besteuerungssystem zu erreichen. Jedenfalls gebe es aber genügend beachtliches Potenzial, um die angestrebte Vereinfachung des Systems und die Reform hin zu einer innovationsfördernden Unternehmensbesteuerung zu realisieren. Schwieriger dürfte seines Erachtens die Überzeugung des Staates von den Reformmaßnahmen werden. In Zeiten knapper Finanzressourcen werde ein Reformvorschlag, dessen Auswirkungen auf das Steueraufkommen in Teilen ungewiss sei, naturgemäß auf Skepsis stoßen. Das gelte erst recht, wenn sich zusätzlich auch Steueraufkommen in spätere Perioden verlagere. Möglicherweise motiviere es aber den Gesetzgeber, dass das Umsatzsteueraufkommen noch geringer wäre, wenn Unternehmen sich für die Besteuerungssysteme in anderen Nationen entscheiden. Die täglichen Hiobsbotschaften aus der Wirtschaft sollten Deutschland eine Warnung sein.

B. Podiumsdiskussion

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* dankte Prof. Dr. *Carsten Meinert* für seinen Vortrag und leitete die Podiumsdiskussion mit dem Bereich der Bemessungsgrundlage und der Frage nach der Rückbesinnung auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz ein.

Die Expertenkommission schlage die Streichung von Sondervorschriften für Rückstellungen vor, steuerliche Sonderabschreibungsvorschriften erübrigten sich und Abschreibungsregelungen würden in enger Anlehnung an die handelsrechtlichen Regelungen ausgeübt werden. Die vorgeschlagene Änderung des § 4 Abs. 3 EStG sei dargestellt worden. Zudem sehe die Kommission den § 17 EStG als gänzlich überholt an und schlage dessen gänzliche Abschaffung sowie Änderungen des § 8b KStG vor. Seine erste Frage richtete Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* an *Kirsten Birnbaum*, die selbst Mitglied der Expertenkommission gewesen sei. Ihn habe der Vorschlag zur Rückbesinnung auf die Maßgeblichkeit verwundert, angesichts der entgegenlaufenden Entwicklung in der Praxis. Ihn interessiere deshalb ihre Einschätzung des Vorschlags als Praktikerin.

Kirsten Birnbaum bestätigte, dass die Rückbesinnung auf die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz und die Annäherung an die Einheitsbilanz der richtige Ansatz seien. Bei den Unternehmen entstünde erheblicher Kostenaufwand, um die steuerbilanziellen Werte zu ermitteln. Aus dem Bericht werde ersichtlich, dass man sich auf die kleinen und mittleren Unternehmen (kurz: KMU) fokussiere. Diese könne man durch eine Einheitsbilanz sehr stark entlasten. *Kirsten Birnbaum* betonte, dass aber nicht nur für die KMU, sondern auch für größere Unternehmen Entlastung eintreten würde. Große Konzerne seien weitaus umfangreicheren Compliance-Herausforderungen ausgesetzt und benötigten daher entsprechende Ressourcen, um die erforderlichen Bilanzen zu erstellen. Neben HGB- und Steuerbilanz müsse ein Konzern auch IFRS- und Pillar-II-Anforderungen erfüllen. Bei diesen stetig wachsenden Compliance-Lasten sei es auch für große Unternehmen sinnvoll, zur Einheitsbilanz zurückzukehren. Hinsichtlich der Kritik von Prof. Dr. *Carsten Meinert* zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk äußerte *Kirsten Birnbaum*, dass aus ihrer Sicht langfristig das Ziel sein müsse, dass der Handelsbilanz und dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk ein deutlich höheres Gewicht beigemessen werde. In den Betriebsprüfungen, die meist mehrere Jahre nach dem Bestätigungsvermerk erfolgten, gäbe es zahlreiche Diskussionen mit den Betriebsprüfern über Wertansätze, die zum Zeitpunkt des Bestätigungsvermerks korrekt gewesen seien, sich aber im Verlauf der Zeit teilweise anders bewerten ließen. Im Zeitpunkt der Feststellung sei der Ansatz aber richtig gewesen und dem erstellten Testat müsse daher wieder mehr Bedeutung zukommen. *Kirsten Birnbaum* sei wichtig, insgesamt wieder mehr zur Wesentlichkeit zurückzukehren und diese in den Diskussionen mit der Finanzverwaltung mehr in den Fokus zu rücken. Wesentlichkeit bedeute, ebenfalls in Anlehnung an die Zusammenarbeit mit den Abschlussprüfern für den Jahresabschluss, dass die Wesentlichkeitsgrenzen an Kennzahlen festgemacht würden. Absolute Wesentlichkeitsgrenzen seien ihres Erachtens nicht erforderlich, relative Grenzen, wie sie aus dem Jahresabschluss bekannt seien, sollten ausreichen.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* übergab das Wort Prof. Dr. *Uwe Schramm*, ebenfalls Mitglied der Expertenkommission und Vertreter der Steuerberaterkammer. Für die Steuerberaterkammer ergäbe sich aus dem Vorschlag eine völlige Umkehr, er wolle wissen, wie das aus der Sicht der Beraterschaft eingeordnet werde.

Prof. Dr. *Uwe Schramm* äußerte, dass seines Erachtens aus Sicht der meisten Berater und Beraterinnen eine Rückkehr zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz erwünscht sei. In der breiten Praxis der Steuerberater komme man aus der HGB-Welt, man habe gelernt, die Regeln des HGB und der GoB anzuwenden. Daher sei es nur folgerichtig, über eine Einheitsbilanz auch die steuerliche Bemessungsgrundlage zu ermitteln. Die Einschränkungen, die man kritisiert habe, wie das Verbot von Drohverlustrückstellungen, Bewertungseinschränkungen und Ähnlichem, seien veraltete Gegenfinanzierungen, die man seit ihrer Einführung nicht mehr auf ihre fortdauernde Sinnhaftigkeit überprüft habe. Dafür seien § 4f und § 5 Abs. 7 EStG ein gutes Beispiel. Diese seien als Reaktion auf die andauernden Beschränkungen und Einschränkungen eingeführt worden. Die Finanzverwaltung habe das darin enthaltene Anschaffungskostenprinzip nicht anerkannt und der BGH habe in drei Urteilen darüber entscheiden müssen, bis der Gesetzgeber die Urteile im Gesetzeswege wieder eingefangen habe. Dies sei keine

gelungene Regelsetzung für eine Besteuerung, die für das Eingriffsrecht aber durchaus benötigt werde.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* schloss aus den Ausführungen, dass in dem Bereich eine hohe Zustimmung vorherrsche. Gespaltener habe sich dagegen, jedenfalls im Vortrag von Prof. Dr. *Carsten Meinert*, die Meinung zum Thema der Personengesellschaften dargestellt. Das große Ziel bei den Personengesellschaften sei die Annäherung an die Kapitalgesellschaften unter Verzicht auf die Sondervergütungen, sodass Figuren wie das Sonderbetriebsvermögen oder Betriebsaufspaltungen wegfielen. Prof. Dr. *Carsten Meinert* habe die praktischen Probleme aufgezeigt, wenn es um die Frage der Steuerverstrickung ginge. Dazu komme der Verzicht auf § 15 Abs. 3 EStG, der gewissermaßen bahnbrechend sei. Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* fragte Prof. Dr. *Dorothee Hallerbach* nach ihrer Meinung zu diesen Themen.

Prof. Dr. *Dorothee Hallerbach* schloss sich der Kritik von Prof. Dr. *Carsten Meinert* an. Sie sehe ebenfalls das Thema der Sondervergütungen als besonders problematisch. Einerseits sei der Versuch, eine neutrale Besteuerung zu erreichen, sinnvoll. Andererseits bestehe der grundlegende Unterschied zwischen der Besteuerung der Kapitalgesellschaft und der Besteuerung der Personengesellschaft im Transparenzprinzip. Ihrer Meinung nach sei es nicht erforderlich, den Mitunternehmer mit dem Einzelunternehmer gleichzustellen. Zwischen ihnen gebe es Unterschiede, die gerade durch die Neuerungen im Personengesellschaftsrecht bestärkt worden seien. Aufgrund der transparenten Besteuerung, die zwei Steuersubjekte habe, könne aber auch nicht einfach der Mitunternehmer als Unternehmer behandelt werden, der Einkünfte nach § 19 EStG erziele. Sie halte es für problematisch, das Konzept der transparenten Besteuerung auf den Kopf zu stellen, indem man zwischen Leistungsbeziehungen und dem eigentlichen unternehmerischen Gewinn differenziere, um in der Gewerbesteuer zu einer Gewerbesteuerfreiheit der Unternehmerlöhne zu gelangen. Ihres Erachtens werde durch die umgekehrte Option die GmbH & Co nicht überflüssig gemacht. Aus ihrer Praxiserfahrung könne sie berichten, dass die GmbH & Co KG insbesondere zivilrechtlich häufig als Mittel zur Unternehmensnachfolge eingesetzt werde, auf das in der Praxis nicht verzichtet werden könne. Daher glaube sie, dass die Änderungen in der Besteuerung nicht dazu führten, dass die GmbH & Co KG steuerlich überflüssig werde. Beim Sonderbetriebsvermögen sehe sie zwingend Vereinfachungserfordernisse, insbesondere bei der Umstrukturierung im Sinne des § 24 UmwStG. An dieser Stelle würde es laut Prof. Dr. *Dorothee Hallerbach* schon helfen, wenn die Finanzverwaltung endlich die zeitpunktbezogene Betrachtung des BFH umsetzen würde. Zum Thema Abfärbung schließe sie sich den Vorschlägen der Kommission an; auch sie halte die Abschaffung der Abfärberegulungen für sehr wünschenswert. Gerade in diesem Punkt sehe sie die Aufhebung der Gleichstellung. Beim Einzelunternehmer gebe es keine Abfärbung. Prof. Dr. *Carsten Meinert* habe bereits erläutert, dass man aus Vereinfachungsgründen heute im Wege der Digitalisierung unproblematisch verschiedene Einkünfte auseinanderhalten könne. Besonders drastisch sei die Aufwärtsabfärbung. Schon die Rechtsprechung des BFH gehe dahin, bei der Aufwärtsabfärbung aus verfassungsrechtlichen Gründen auf die Gewerbesteuer zu verzichten. Lese man die Entscheidung des BFH, komme man zu dem Ergebnis, dass selbiges auch für den § 15 EStG gelten müsse. Sie halte daher die Umsetzung auch dieses Vorschlags schon aus verfassungsrechtlichen Gründen für erforderlich.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* wandte sich an Dr. *Alexander Mann* als Vertreter der Finanzverwaltung mit der Bitte um seine Einschätzung zu der Thematik.

Dr. *Alexander Mann* stellte vorab fest, dass er Kritik an der Finanzverwaltung auf solchen Veranstaltungen gewohnt sei. Zur Kritik hinsichtlich der Nichtumsetzung der BFH-Rechtsprechung zur zeitpunktbezogenen Betrachtung ließe sich seines Erachtens diskutieren, weshalb die Rechtsprechung falsch sei, dies solle aber nicht Gegenstand der Veranstaltung sein. Er habe zwei grundlegende Anmerkungen zu den angesprochenen Punkten. Mit dem Vorschlag zur Abschaffung des Sonderbetriebsvermögens renne die Kommission bei der Finanzverwaltung offene Türen ein. Die historische Rechtfertigung des Sonderbetriebsvermögens sei mittlerweile entfallen. Die von Prof. Dr. *Dorothee Hallerbach* angesprochene Umwandlung, die Probleme bereite, wolle er um den internationalen Aspekt ergänzen. Im Verständigungsverfahren sehe die Finanzverwaltung, dass das Sonderbetriebsvermögen als rein deutsches Konstrukt im länderübergreifenden Kontext große Probleme bereite. Daher bestünde in der Finanzverwaltung große Sympathie für eine Streichung des Sonderbetriebsvermögens. Die Änderung des § 15 Abs. 3 EStG und die angesprochene Aufwärts- und Seitwärtsinfektion seien nach der Rechtsprechung für die Gewerbesteuer gegenstandslos. Auch hier könne man diskutieren, ob der BFH in seiner Auslegung zu weit greife, jedenfalls habe die Verwaltung das Urteil aber akzeptiert. Die Seitwärtsinfektion habe praktisch fast keine Relevanz, weil die historische Rechtfertigung der Abgrenzungsproblematik nicht mehr gegeben sei. Die Rechtsprechung des BFH habe hier eine gewisse Wesentlichkeitsgrenze eingeführt, weshalb § 15 Abs. 3 EStG im Grunde gegenstandslos und damit streichbar geworden sei. Im Rahmen des § 15 EStG solle zudem im nächsten Schritt die KGaA und die Hybridität hinterfragt werden und ob es sinnvoll sei, Kapitalsammelstellen als gewerblich zu betrachten und damit Betriebsstättenprobleme zu bekommen. Dies seien Vorschläge zu Folgefragen, die er als Verwaltungsbeamter durchaus unterstützen könne.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* bat abschließend Dr. *Christian Graw*, Richter am Bundesfinanzhof, um seine Einschätzung aus Sicht der Rechtsprechung.

Dr. *Christian Graw* stellte fest, dass aus den vorherigen Ausführungen ersichtlich geworden sei, dass in vielen Bereichen Einhelligkeit bestehe, der sich die Rechtsprechung nicht entgegenstellen wolle. Beim Thema Betriebsaufspaltung, die beispielsweise aufgrund des Merkmals der personellen Verflechtung immer wieder Probleme bereite, weil es an einer harten Rechtsgrundlage fehle, habe er großes Verständnis für die Forderung nach der Abschaffung. Zugleich müsse immer erwogen werden, wie ein Alternativkonzept ausgestaltet werden würde. Das hätten im Bereich des Sonderbetriebsvermögens seine Vorredner bereits anklingen lassen. Technisch sei interessant, dass es sich um Richterrecht handele, mithin im Gesetz eine Art Negativdefinition erforderlich sein würde, um festzuhalten, dass eine Betriebsaufspaltung keine gewerbliche Tätigkeit darstelle. Zum Thema Sonderbetriebsvermögen scheine es selbst von Seiten der Finanzverwaltung Zustimmung zu dem Vorschlag der Kommission zu geben. Dr. *Christian Graw* habe den Eindruck gewonnen, dass die Praxis sich mit dem Sonderbetriebsvermögen abgefunden hätte. Er frage sich insbesondere, wie die Alternativlösung aussehen werde und ob diese systematisch und praktisch zu bevorzugen sei. Zudem seien

Zuständigkeiten und das Problem der steuerlichen Verhaftung zu klären. Es fehle diesbezüglich an detaillierten Alternativvorschlägen, die noch auszuarbeiten seien. Wie Prof. Dr. *Carsten Meinert* bereits angesprochen habe, sei fraglich, wie man rechtfertigte, dass die steuerliche Behandlung des Vermieters von der Art der Nutzung der Wohnung durch den fremden Dritten abhängt. Insbesondere vor dem Hintergrund von Art. 3 GG müsse diese Problematik beleuchtet werden. Zu den Übergangsregelungen gebe es in der Literatur Vorschläge, bereits auf verfahrensrechtlicher Ebene mit Alternativkonzepten, wie beispielsweise einem Statusfeststellungsverfahren hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens, zu arbeiten. Solche Vorschläge würden aber seines Erachtens nicht zur Vereinfachung beitragen. Insofern seien die Bemühungen der Kommission gut und erwägenswert. Abschließend äußerte er sein Verständnis für die Kritik an der Rechtsprechung aufgrund der schwierigen Handhabung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Die Differenzierung zwischen Seitwärts- und Aufwärtsinfektion habe eine gewisse Komplexität erreicht. Dies sei letztlich auch dem Bemühen geschuldet, vernünftige Regelungen zu schaffen und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gerecht zu werden. Es wundere ihn, dass der Abschlussbericht der Expertenkommission von willkürlichen Mehrbelastungen spreche. Das Bundesverfassungsgericht und der BFH hätten dazu ausführlich Stellung genommen und die im Bericht anklingende Möglichkeit der Alternativgestaltung allein reiche nicht aus, um eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Letztendlich würde es zu einer Vereinfachung und Systematisierung beitragen, wenn man in diesem Bereich durch gesetzliche Regelungen „aufräumen“ könnte.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* dankte den Podiumsteilnehmern und leitete zum nächsten Themenkomplex der Organschaft über. Vorschlag der Kommission seien der Übergang von der Organschaft in eine Gruppenbesteuerung und der Verzicht auf den Gewinnabführungsvertrag. Zurechnungsgrundlage solle eine qualifizierte Mehrheitsbeteiligung sein. Bei der Lektüre dieser Vorschläge habe Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* überlegt, ob dies zu ähnlichen Problemen wie in der Umsatzsteuer führe, wo man auch völlig unabsichtlich in die Organschaft rutschen könne. Er bat daher *Kirsten Birnbaum* um ihre Einschätzung zu dieser Reformidee.

Kirsten Birnbaum bestätigte, dass aus ihrer praktischen Sicht heraus der Vorschlag der Kommission auf jeden Fall der richtige Weg sei, insbesondere da die Gruppenbesteuerung antragsgebunden erfolgen solle. Ein „Hineinrutschen“ werde damit ausgeschlossen. Der Gewinnabführungsvertrag berge hohe Rechtsunsicherheit darüber, ob alle Voraussetzungen erfüllt seien, und führe zu Diskussionen in Betriebsprüfungen. Schlimmstenfalls werde die Organschaft rückwirkend nicht anerkannt, mit all ihren Konsequenzen. Das bedeute eine hohe Unsicherheit für die Steuerpflichtigen. Sie erinnere sich an eine Zeit, als die richtige Ausgestaltung der Gewinnabführungsverträge in Hinblick auf § 302 AktG diskutiert worden sei. Man habe mühsam alle Gewinnabführungsverträge durchschauen und auf Anpassungsbedarf prüfen müssen. Bei Anpassungsbedarf habe man die Hauptversammlung einbeziehen müssen. Insgesamt habe es einen enormen Aufwand erfordert. Daher sei es an der Zeit, sich auch den internationalen Gegebenheiten anzupassen und sich vom Gewinnabführungsvertrag zu lösen. Eine Verschlinkung würde sowohl den Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung helfen.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* äußerte, dass es die Überlegung zur Umstellung auf ein Feststellungsverfahren auch in der Umsatzsteuer gebe. Er wollte von Dr. *Alexander Mann* wissen, ob für die Finanzverwaltung eine Mehrbelastung entstände.

Dr. *Alexander Mann* hinterfragte die grundsätzliche These, dass die Voraussetzungen des Gewinnabführungsvertrags streitanfällig seien. Aus seiner Praxis könne er das gerade nicht bestätigen. In Betriebsprüfungen hätten sie keine Diskussionen über Gewinnabführungsverträge. Zum von *Kirsten Birnbaum* angesprochenen § 302 AktG habe es zwar in manchen Bundesländern Diskussionen gegeben, daraus entstandene Unsicherheit könne er jedoch nicht bestätigen. Gleichwohl könne stets darüber nachgedacht werden, ob Reformbedarf bestehe. Bei der Organschaft sei bekannt, dass derzeit ein Verfahren bei der Europäischen Kommission anhängig sei. Aus den ausgetauschten Schreiben in dieser Sache lasse sich erkennen, dass sich durchaus Handlungsbedarf ergeben könnte. Es sei auch ein Verfahren beim I. Senat des Bundesfinanzhofs zur Frage eines grenzüberschreitenden Gewinnabführungsvertrags anhängig. Es werde sich daher schon aus externer Sicht Handlungsbedarf ergeben. Man müsse sich deshalb in der Finanzverwaltung mit der Organschaft beschäftigen. Die Frage sei, in welche Richtung man gehen wolle. Er selbst sei Anhänger eines Gruppenbeitragsmodells, das von der Expertenkommission abgelehnt worden sei. Er halte es für besser, der Besteuerung echte Lebenssachverhalte zugrunde zu legen, die im Rahmen der Massenverwaltung einfach überprüft werden könnten. Dies sei bei einem Gruppenbeitragsmodell eher der Fall, sodass sich Dr. *Alexander Mann* für eine Reform in diese Richtung entscheiden würde. Gleichwohl müsse dies ergebnisoffen diskutiert werden, wenn man die europäischen Rahmenvorgaben erhalten habe.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* bat Prof. Dr. *Uwe Schramm* um einen abschließenden Beitrag aus Sicht der Steuerberaterschaft.

Prof. Dr. *Uwe Schramm* erklärte die volle Unterstützung des Vorschlags der Kommission. Seines Erachtens mangle es nicht an Praxisfällen. Wie von Dr. *Alexander Mann* anerkannt, gebe es nicht nur von Seiten der Expertenkommission Reformvorschläge, sondern auch Druck von verschiedenen äußeren Institutionen, die Regelungen der Organschaft zu überarbeiten. In der Praxis habe man sich bewusst für die qualifizierte Mehrheit und gegen die Formulierung aus dem Umsatzsteuergesetz entschieden. Bei einer festen Grenze von 75 % bestünde nicht die Gefahr des „Hineinrutschens“. Aus Sicht der Kommission leiste der Vorschlag einen Beitrag zur Vereinfachung, zur Klarstellung und zur Transparenz. Im Abschlussbericht sei auch der Hinweis enthalten, dass Personengesellschaften als Gruppengesellschaften fungieren könnten. Die Vorschläge der Kommission müssten im Gesamtzusammenhang betrachtet werden, da viele Themen in einem engen Zusammenhang stünden.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* schloss die erste Podiumsdiskussion zum Thema „Laufende Unternehmensbesteuerung“ und dankte Prof. Dr. *Carsten Meinert* für das einleitende Referat und den Mitdiskutanten für ihre spannenden Beiträge.

Thema 2: Umwandlung und Sanierung

GESPRÄCHSLEITUNG

Prof. Dr. Thomas Stapperfend | Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg und Honorarprofessor an der Humboldt-Universität zu Berlin

REFERENT

Prof. Dr. Thomas Rödder | Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Partner bei Flick Gocke Schaumburg, Honorarprofessor an der Universität zu Köln

PODIUM

Dr. Stefanie Beinert | Rechtsanwältin bei Hengeler Mueller

Thomas Dierichs | Steuerberater und Leiter Konzernsteuerabteilung der Diehl Stiftung & Co. KG

Dr. Christian Graw | Richter im II. und IV. Senat am Bundesfinanzhof, Lehrbeauftragter an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

MinR Dr. Alexander Mann | leitet das Referat für Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umwandlungssteuer, Gemeinnützigkeit sowie Internationales und Europäisches Steuerrecht im Hessischen Ministerium der Finanzen

Prof. Dr. Erik Röder | Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Unternehmensrecht und Unternehmenssteuerrecht der Universität Mannheim

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* begrüßte das neue Podium und erläuterte, dass mit dem zweiten Themenblock des Tages „Umwandlung und Sanierung“ der Abbau von steuerlichen Umstrukturierungshindernissen im Fokus stünde. Die inhaltliche Einführung übernehme Prof. Dr. *Thomas Rödder*.

A. Referat Prof. Dr. Thomas Rödder

Prof. Dr. *Thomas Rödder* knüpfte an die Ausführungen von Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* an und stellte fest, dass die Umwandlung als steuerneutrale Organisationsaktivität ein zentraler Punkt sei, um die gewünschten Ziele zu erreichen. Mit dem Thema der Sanierung habe sich die Kommission nicht schwerpunktmäßig beschäftigt, Verluste bei Transaktionen, Risikoträgerschaft und Innovation seien bereits angesprochen worden. Als Praktiker könne er dem Abschlussbericht entnehmen, dass in der Expertenkommission äußerst fähige Kollegen und Kolleginnen mitwirkten, die ein gutes Gefühl dafür hätten, an welchen Stellen in der Praxis Probleme bestünden. Prof. Dr. *Thomas Rödder* stimme nicht in allen Punkten mit den Vorschlägen der Kommission überein und sei auch nicht der Meinung, dass bei allen Themen die

„mittlere Flughöhe“ gewählt worden sei, wie Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* in seinem Einführungsvortrag erklärt habe. Darauf werde er im Verlauf seines Vortrags näher eingehen. Der Bericht enthalte viele aus seiner Sicht unabdingbare Punkte, weil mittlerweile zahlreiche Themen in der Praxis nicht mehr aus fiskalischen Gründen zu rechtfertigen seien. In seinem Vortrag werde er zunächst die im Abschlussbericht der Kommission enthaltenen Ideen zur Umwandlung im Überblick darstellen und anschließend vertieft auf den Verzicht des Teilbetriebserfordernisses, die Ertragsteuerneutralität von ausländischen Umwandlungen und den Übergang von Verlustvorträgen eingehen. Zum Thema der Sanierung werde er nur einen kurzen Überblick geben und dann die Vorschläge zu §§ 8c, 8d KStG detailliert besprechen.

I. Umwandlung

1. Überblick

Die Leitlinien der Kommission im Abschlussbericht seien die Beseitigung steuerlicher Hemmnisse, Komplexitätsreduktion, Erhöhung der Rechtssicherheit und die Reduzierung von Missbrauchsklauseln auf tatsächliche Missbräuche. Hinsichtlich der Ertragsteuerneutralität von nationalen Umwandlungen seien der Verzicht auf das Teilbetriebserfordernis und das Fehlen eines Gesamtplans zum Umwandlungssteuergesetz zu thematisieren. Der Bericht enthalte zudem ausführliche Vorschläge zum Ausbau des § 6 Abs. 5 EStG, die Prof. Dr. *Thomas Rödder* nicht näher kommentieren wolle. Im Jahressteuergesetz 2024 seien Änderungen zur Übertragung zwischen verschiedenen Gesellschaften, zur begrenzten Mitübertragung von Verbindlichkeiten und zum Verzicht auf Körperschaftsklauseln zu finden. Die Kommission fordere darüber hinaus die steuerneutrale, unentgeltliche Übertragbarkeit von Wirtschaftsgütern im Organkreis, wobei Prof. Dr. *Thomas Rödder* insbesondere das Merkmal der Unentgeltlichkeit überrascht habe. Ihm erschließe sich nicht, weshalb sich der Vorschlag auf unentgeltliche Übertragungen beschränke.

Er halte den Kommissionsvorschlag zur zielgenauen Ausgestaltung der Sperrfristen für wichtig, insbesondere in Hinblick auf die Idee des Verzichts auf das Teilbetriebserfordernis. Im Detail seien eine Verkürzung per se auf drei Jahre, eine Vereinheitlichung, ein Motivtest und die generelle Unschädlichkeit von Buchwertübertragungen und solchen im Konzern ohne Statusverbesserung vorgesehen. Auf die Länge der Sperrfrist werde er noch näher eingehen.

Die Ertragsteuerneutralität von grenzüberschreitenden und ausländischen Umwandlungen wolle die Kommission durch eine Vergleichbarkeitsprüfung, insbesondere bei grenzüberschreitenden Umwandlungen, und durch die Globalisierung von Einbringungsvorschriften erreichen. Insbesondere ersteres halte Prof. Dr. *Thomas Rödder* für enorm wichtig. Aus seiner Sicht fehle die Einarbeitung von Hilfsmitteln, um das Merkmal „wenn deutsches Steuerrecht nicht beeinträchtigt ist“ bestimmen zu können, da in der Praxis oft Probleme an dieser Stelle bestünden. Auf Umwandlungen im Ausland werde er aufgrund der Bedeutsamkeit noch näher eingehen. Zu den Verlusten bei Umwandlungen schlage die Kommission vor, die Zwangsrealisation stiller Lasten abzuschaffen, wobei aus Sicht von Prof. Dr. *Thomas Rödder* streitig sei,

ob eine solche Zwangsrealisation derzeit gegeben sei. Zudem strebe die Kommission an, auf die Mindestbesteuerung bei der Realisation gegen Verlustvorträge zu verzichten. Dies helfe in der Praxis nur eingeschränkt, weil die Höhe des Verlustvortrags oft ungewiss sei und Körperschaft- und Gewerbesteuer divergierten. Daher sei das Aufstocken gegen Verlustvorträge in der Praxis selten.

Auf die Übertragbarkeit von Verlusten bei der Verschmelzung und Spaltung von Kapitalgesellschaften werde Prof. Dr. *Thomas Rödder* noch näher eingehen. Das Thema der Umwandlungen in der Mindestbesteuerung sei in der Praxis ein Desaster. Das neue Mindeststeuergesetz bereite große Probleme. Es sei völlig unklar, wann eine steuerfreie Mindeststeuerreorganisation vorliege. Zudem komme das Mindeststeuergesetz auch auf rein nationale Sachverhalte zur Anwendung, was teilweise zu abenteuerlichen Konsequenzen führe.

2. Vertiefung

a) Verzicht auf Teilbetriebserfordernis

Im Rahmen der vertieften Besprechung des Verzichts auf das Teilbetriebserfordernis griff Prof. Dr. *Thomas Rödder* ein Beispiel von Prof. Dr. *Guido Förster* auf: Ein Teilbetrieb solle nach § 20 UmwStG in die Tochter-GmbH unter Zurückbehaltung eines Grundstücks, das durch die Tochtergesellschaft genutzt werde, eingebracht werden. Bislang sei das nicht möglich. Die Kommission schlage vor, auf das Teilbetriebserfordernis zu verzichten. Auch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu Buchwerten solle bei Vorliegen eines geschäftlichen Motivs möglich sein (Business Purpose). Dabei seien wiederum einzelne Rückausnahmen vorgesehen. Kernthese sei aber, dass die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach dem UmwStG möglich sei. Prof. Dr. *Thomas Rödder* wies auf ein aktuelles Urteil zu dem Thema vom Finanzgericht Nürnberg hin, bei dem die Einordnung von durch zwei Teilbetriebe gemeinsam genutzter IT-Infrastruktur als spaltungshindernde wesentliche Betriebsgrundlage streitig gewesen sei.¹ Das Finanzgericht habe sich für die Unschädlichkeit der Teilbetriebsabspaltung unter Zurückhaltung der IT-Infrastruktur entschieden und dies mit der vorhandenen notwendigen Selbstständigkeit begründet. Die Finanzverwaltung sei der Auffassung, dass eine gemischt genutzte Infrastruktur im Rahmen einer Teilbetriebsübertragung schädlich sei, und habe Revision eingelegt. Das Verfahren unterliege nun der Entscheidung des Bundesfinanzhofs.²

Prof. Dr. *Thomas Rödder* betrachte den Vorschlag der Expertenkommission nicht mehr als „mittlere“, sondern vielmehr als „obere Flughöhe“. Aus Praktikersicht sei der Vorschlag im Grunde zu schön, um wahr zu sein, auch unter Einbeziehung des Business Purpose. Man müsse sich auf das Steuersubjektprinzip besinnen und die Reformidee auch aus Sicht der Finanzverwaltung betrachten. Durch eine steuerneutrale Umwandlung könne ein steuerpflichtiger Asset-Deal in einen steuerfreien Share-Deal verwandelt werden. Diese Möglichkeit erscheine überambitioniert. Zu bevorzugen sei, sich auf die aus Sicht der Praxis bestehenden

¹ FG Nürnberg, Urteil v. 12.09.2023 – 1 K 985/22

² Revision zugelassen, BFH anhängiges Verfahren X R 33/23

Hauptprobleme beim Teilbetrieb zu besinnen und die Reformidee auf die Beseitigung dieser Probleme zu beschränken. Eine steuerneutrale Einzelwirtschaftsgüterübertragung sei dafür nicht erforderlich. Der Teilbetrieb setze eine organisatorisch selbstständig lebensfähige Einheit voraus, die aus eigenen Mitteln funktionsfähig sei. An dieser Voraussetzung sei in der Praxiserfahrung von Prof. Dr. *Thomas Rödder* noch nie ein Teilbetrieb gescheitert. Den Problem- punkt stelle regelmäßig die Übertragung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen dar, vor allem in den Fällen der Mischnutzung. In der Praxis würden diese Fälle beispielsweise durch vorherige Einbringung der Grundstücke in Immobilienpersonengesellschaften oder durch kapitalistische Betriebsaufspaltungen gelöst werden. Dann bringe die Finanzverwaltung bei enger zeitlicher Nähe oft das Thema des Gesamtplans auf. An dieser Stelle bestehe klar Reformbedürfnis. Es sei unerklärlich, warum ein langfristiges Nutzungsrecht nicht ausreichen solle. Er halte es für völlig sinnfrei, wie im Fall des FG Nürnberg die IT-Infrastruktur mitübertragen zu müssen. Auch aus fiskalischer Sicht finde sich keine Erklärung, weshalb die Einräumung eines langfristigen Nutzungsrechts nicht ausreichen solle. Würde man ein solches als ausreichend anerkennen, fielen die Praxisprobleme weg, weil in der Regel langfristige Nutzungsrechte eingeräumt würden.

Des Weiteren seien Ergänzungen zur Rechts- und Planungssicherheit empfehlenswert. Dies betreffe nach Prof. Dr. *Thomas Rödder* Möglichkeiten der Absicherung von Teilbetriebsübertragungen. Die Verwaltungspraxis dazu sei schwierig, teilweise würden verbindliche Auskünfte von vornerein abgelehnt oder ihre Erteilung dauere bis zu einem Jahr.

b) Ertragsteuerneutralität von ausländischen Umwandlungen

Prof. Dr. *Thomas Rödder* unterstrich die elementare Wichtigkeit der Ertragsteuerneutralität von ausländischen Umwandlungen. Er könne die aktuellen Regelungen nicht nachvollziehen und unterstütze sämtliche Reformvorschläge der Expertenkommission in diesem Bereich mit Nachdruck. Er führte als Beispiel die Abspaltung im Ausland innerhalb eines Konzerns an, die nur unter das Umwandlungssteuergesetz falle, wenn es sich um einen vergleichbaren Vorgang handele. Die Finanzverwaltung interpretiere die Vergleichbarkeit extrem eng und kreierte damit ein nicht gerechtfertigtes Steuersubstrat. Zu § 20 Abs. 4 AStG bestehe eine Rechtsprechung des BFH mit einem sehr weiten Verständnis von Vergleichbarkeit. So sei ein US-amerikanischer Spin-off mit einer Abspaltung vergleichbar. Wenn das wirtschaftliche Ergebnis das gleiche sei, seien auch die Rechtsfolgen gleich. Dem folge auch die Expertenkommission im Abschlussbericht. Scheitere man in der Praxis an der Vergleichbarkeit, nähme die Finanzverwaltung das Vorliegen einer Sachausschüttung des kompletten deutschen Vermögens an die Muttergesellschaft an und würde wegen des ebenfalls von der Finanzverwaltung sehr eng verstandenen Korrespondenzprinzips zur vollen Steuerpflichtigkeit bei der Muttergesellschaft gelangen. Dies sei seines Erachtens nicht nachvollziehbar, da nach ausländischem Recht zu Buchwerten abgespalten werde und deshalb die stillen Reserven im Ausland verhaftet blieben. Er habe seinen Mandanten früher empfohlen, eine Zwischenholding einzubauen und die Abspaltung unter Nutzung der Abschirmwirkung vorzunehmen. Durch das AStG und den neuen AStG-Anwendungserlass sei dies nicht mehr möglich. Im Fall einer ausländischen Zwischenholding, unterhalb derer ein abspaltungsähnlicher, in den USA zu Buchwerten erfolgreicher

Sachverhalt verwirklicht werde, nehme die Finanzverwaltung eine fiktive, voll steuerpflichtige Sachausschüttung an. Durch das materielle Korrespondenzprinzip komme die Verwaltung dann trotz fortdauernder Verhaftung der stillen Reserven zu passiven Einkünften, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Diese Beurteilung entspreche nicht der Idee der Hinzurechnungsbesteuerung, bei der es um bewegliche, passive, niedrig besteuerte Einkünfte gehe. Problem sei auch die fehlende Definition der passiven Einkünfte. Der Negativkatalog sei nicht zielführend. Bei fehlender Vergleichbarkeit im Sinne des UmwStG könne man zu einer Steuerneutralität bei passiven Einkünften nach der Hinzurechnungsbesteuerung nur gelangen, wenn der Sachverhalt auch fiktiv nach deutschem Umwandlungssteuerrecht zu Buchwerten verwirklicht werden könnte. Das habe die Finanzverwaltung jedoch so interpretiert, dass alle fiktiven deutschen Sperrfristen zu prüfen seien. Es könne daher durch spätere Ereignisse in den USA eine rückwirkende Hinzurechnungsbesteuerung ausgelöst werden. Dies sei laut Prof. Dr. *Thomas Rödder* nicht gerechtfertigt. Nachvollziehbar sei, wenn man verhindere, dass für passive Einkünfte bei ausländischen Umwandlungen ein steuerfreier Step-up generiert werde. Nur in diesen Fällen sehe er die Hinzurechnung als gerechtfertigt an. In den anderen dargestellten Fällen müsse die Handhabung geändert werden, wie es auch die Kommission im Abschlussbericht fordere.

c) Verlustvortragsübergang

Bezüglich der Vorschläge der Kommission zum Verlustvortragsübergang sei Prof. Dr. *Thomas Rödder* geteilter Meinung. Besonders die Idee der Abkehr vom anteiligen Untergang der Verlustvorträge und stattdessen die Ermöglichung des Übergangs von Verlustvorträgen auf die GmbH halte er für ambitioniert. Nach der aktuellen Rechtslage gehe der Verlustvortrag bei Verschmelzung einer Verlustvortragskapitalgesellschaft verloren. Bei Abspaltung gehe er nach Wertverhältnissen anteilig unter. Die Expertenkommission strebe an, den Übergang des Verlustvortrags auf einen Rechtsnachfolger wieder zu ermöglichen. Dies solle bei freiem Zuordnungswahlrecht der beteiligten Unternehmen erfolgen. Bezüglich Letzterem sei Prof. Dr. *Thomas Rödder* unschlüssig, ob der Vorschlag nicht zu weit reiche. Die Kommission sehe nachvollziehbarere Ausnahmen vor, so müsse etwa bei Liquidationsverlustpotenzial der Verlustvortrag bei der abspaltenden Gesellschaft verbleiben. Zudem seien bei §§ 8c, 8d KStG Ausnahmen erforderlich. Es sei für ihn jedoch nicht klar, weshalb auch bei einer Ausgliederung der Verlustvortragsübergang möglich sein solle, dies widerspreche dem Steuersubjektprinzip.

II. Sanierung

Die zentralen Vorschläge der Expertenkommission zur Sanierung teile Prof. Dr. *Thomas Rödder* uneingeschränkt. Der Verlust von investiertem steuerlichen Eigenkapital müsse nach Ansicht der Kommission im Liquidationsfall auf Gesellschafterebene berücksichtigungsfähig sein. Dem stimme er zu, derart gestalte sich die Regelung auch bereits in vielen anderen Staaten. Selbiges gelte für im Liquidationsfall ausfallende Gesellschafterdarlehen. Bei Verzicht auf ein nicht mehr voll werthaltiges Gesellschafterdarlehen durch den Gesellschafter entstünden in der Praxis bislang Probleme. Diesbezüglich müsse die Rechtsprechung des BFH daraufhin

korrigiert werden, dass künftig die Einlage zum Nominalwert gebucht werde. Zudem müsse man die Begrifflichkeiten des § 3a EStG konkretisieren und an das Insolvenz- und Restrukturierungsrecht annähern. Das betreffe die Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit, der Sanierungsfähigkeit und der Sanierungsabsicht.

Wichtig sei ihm auch die Thematik um § 8c und § 8d KStG. Grundsätzlich könne er die Ausführungen im Abschlussbericht nachvollziehen. § 8c KStG sei auch bei Außer-Acht-Lassen des Bundesverfassungsgerichts reformbedürftig. Die Kommission lehne eine Rückkehr zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. ab. Zu der Sanierungsklausel fänden sich im Bericht keine Ausführungen. Für den Untergang eines Verlustvortrags sollten ein substantieller Anteilseignerwechsel sowie eine substantielle Veränderung des Unternehmens der Kapitalgesellschaft notwendig sein. Die Kommission schlage erhöhte Anforderungen an einen substantiellen Anteilseigner und damit einhergehend eine Neufassung der Konzernklausel vor. Diesem Ansatz stimme Prof. Dr. *Thomas Rödder* zu. Er begrüße auch den Vorschlag, die Anforderungen an die Unternehmensfortführung zu verringern und den § 8d KStG praxistauglich zu machen. Aus wissenschaftlicher Sicht teile er nicht die Grundaussage zu substantiellen Veränderungen des Unternehmens der Kapitalgesellschaft als Bedingung für den Wegfall von Verlustvorträgen. Seines Erachtens sei eine Änderung der Unternehmensidentität kein Indiz für einen Mantelkauf. Es mangle an der fiskalischen Rechtfertigung, um einen Verlustvortrag entfallen zu lassen. Nach dem Steuersubjektprinzip seien Verlustvorträge nutzbar. Nur ausnahmsweise dürfe die Nutzung von Verlustvorträgen versagt werden, und zwar nur dann, wenn es einen qualifizierten substantiellen Anteilseignerwechsel gebe und durch einen neuen Gesellschafter Ertragskraft in die Verlustkapitalgesellschaft zugeführt werde. Nur in solchen Fällen dürfe man ein Indiz für einen Mantelkauf sehen. Deshalb sei auch der § 8 Abs. 4 KStG a.F. falsch gewesen, bei dem es um Aktivazuführung statt um Ertragskraftzuführung gegangen sei. Spreche man über Verlustvortragennutzung, die aus fiskalischer Sicht nicht legitim sei, müsse man von der Zuführung neuer Ertragskraft durch einen neuen Gesellschafter sprechen. Prof. Dr. *Thomas Rödder* habe erwartet, dass auch die Stille-Reserven-Klausel im Bericht der Kommission angesprochen werde. Aus seiner Sicht könne nur durch diese Klausel der § 8c KStG vor dem Urteil der Verfassungswidrigkeit bewahrt werden. Die Stille-Reserven-Klausel überzeuge in ihrer Konzeption, weil in ihr die Idee der zugeführten Ertragskraft zumindest ansatzweise zum Vorschein komme. Es bestehe aber in der Praxis ein erhebliches Problem, wenn es im Rahmen von großen Transaktionen, bei denen sich der Verlustvortrag beim Organträger befinde, zu einem schädlichen Beteiligungserwerb komme. In diesen Fällen ergebe sich eine gewisse Hybridität, weil der Organträger Beteiligungen i.S.d. § 8b KStG an den Organgesellschaften halte, der Verlustvortrag aber durch Einkommenszurechnung aus den Organgesellschaften genutzt würde. Nach der Finanzverwaltung unterfalle dies § 8b KStG und schließe die Anwendung der Stille-Reserven-Klausel aus. Diesbezüglich bestehe großer Änderungsbedarf. Prof. Dr. *Thomas Rödder* komme zu einer anderen Beurteilung als die Finanzverwaltung, weil Einkommen aus den Organgesellschaften zugerechnet werde. Seines Erachtens müssten die stillen Reserven in den Organgesellschaften statt der Beteiligungen relevant sein. Hier sehe er großen Änderungsbedarf und wolle auch die Kommission auf diesen Punkt hinweisen.

B. Podiumsdiskussion

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* bedankte sich bei Prof. Dr. *Thomas Rödder* für die inhaltliche Einführung in das komplexe Thema der Umstrukturierung und Sanierung. Dem folgend werde er mit dem Podium verschiedene ausgewählte Unterthemen besprechen. Beginnen wolle er mit dem Thema "Umwandlung und Teilbetrieb". Dazu gehöre der vorgeschlagene Wegfall des Teilbetriebserfordernisses, in dessen Folge auch die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zu Buchwerten möglich sei. Prof. Dr. *Thomas Rödder* habe in seinem Vortrag diesen Vorschlag als "zu schön, um wahr zu sein" bezeichnet. Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* fragte *Thomas Dierichs*, ebenfalls Mitglied der Expertenkommission, ob eine derart weitgehende Reform notwendig sei oder ob nicht ein Justieren an den einzelnen Merkmalen genüge, um Steuerneutralität zu erreichen.

Thomas Dierichs äußerte, dass die Idee einer mittleren Flughöhe bei den Vorschlägen der Kommission richtig sei, seines Erachtens aber auch höher gegriffene, gewagtere Vorschläge enthalten sein müssten. Die Abschaffung des Teilbetriebserfordernisses sei solch ein notwendiger, ambitionierterer Vorschlag. Teilbetriebe stellten ein großes Problem dar. Es gebe Sparorganisationen, Matrixorganisationen, möglicherweise auch sehr lange Wertschöpfungsketten, bei denen die rechtssichere Erzeugung und Bestimmung von Teilbetrieben kaum möglich sei. Man mauere sich in gesellschaftsrechtliche Strukturen ein, die nicht erforderlich seien und behinderten. In der Kommission sei erwogen worden, lediglich die Voraussetzungen des Teilbetriebs näher zu konkretisieren. Man habe sich aber bewusst und gezielt für die Maximallösung in Form des Verzichts auf das Teilbetriebserfordernis entschieden. Würde man sich auf eine Justierung der Teilbetriebsmerkmale beschränken, würde man wiederum neue Abgrenzungsthematiken und -probleme erzeugen. Bei vernünftigen, sinnvoll ausgestalteten Flankierungen, wie dem Business Purpose, sei das Teilbetriebserfordernis verzichtbar. Wenn das Wirtschaftsgut bzw. das Konglomerat an Wirtschaftsgütern beim Empfänger betrieblich fortgeführt werde, müsse das für eine steuerneutrale Übertragung ausreichen. Verbleiben würde die Frage der anschließenden gesetzlichen Sperrfristen. Insgesamt erachte die Kommission den Wegfall des Teilbetriebserfordernisses als eine wesentliche Verfahrenserleichterung, die Diskussionen auf minderer Ebene über Teilbetriebs- und Sachgesamtheitserfordernisse entfallen ließe.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* bat Dr. *Alexander Mann*, die angesprochene Vereinfachung aus Sicht der Finanzverwaltung einzuschätzen.

Dr. *Alexander Mann* merkte zunächst an, dass die von Prof. Dr. *Thomas Rödder* kritisierte Bearbeitungsweise der verbindlichen Auskünfte dadurch begründet sei, dass in der Finanzverwaltung eine Weisung zur Rechtsproblematik des Teilbetriebserfordernisses bestünde. Die Expertenkommission habe Vorschläge im geltenden System unterbreitet und zudem den Wegfall des Teilbetriebserfordernisses vorgeschlagen. Er wolle zu Letzterem näher Stellung nehmen. Der Teilbetrieb als Sachgesamtheit sei in der aktuellen Ausgestaltung des Umwandlungssteuergesetzes sachgerecht, weil man grundsätzlich den Realisationsvorgang zugrunde lege. Der BFH gehe folgerichtig von einem Veräußerungsvorgang aus. Davon gebe es

Ausnahmen für sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen oder Sachgesamtheiten. Dies sei seines Erachtens in der Argumentationskette folgerichtig. Eine Umsetzung des von der Expertenkommission vorgeschlagenen Systemwechsels sei denkbar. Dann würde man einzig an die Sicherung des deutschen Steuerrechts anknüpfen. Die Besteuerung könne auf einen späteren Zeitpunkt verlagert werden, solange die spätere Besteuerung gesichert sei. Das zusätzliche Erfordernis des Business Purpose wäre nach Auffassung von Dr. *Alexander Mann* nicht notwendig, weil man unterstellen könne, dass Umstrukturierungen nicht aus privaten oder sonstigen Gründen erfolgten. Ginge man diesen Weg, bliebe viel Arbeit erspart, weil das Umwandlungsgesetz im Wesentlichen nur noch aus zwei Paragraphen bestände. Er könne folglich bestätigen, dass ein solcher Systemwechsel eine wesentliche Vereinfachung mit sich brächte. Man müsse sich dann aber die Folgefrage stellen, welche Missbrauchsvermeidungsvorschriften noch erforderlich seien. Die bereits angesprochenen Sperrfristen könnten vereinheitlicht werden, wobei die Fristen lediglich willkürlich festgelegt seien und man sich an den Praxiserfahrungen orientiere. Entscheidende Frage sei, ob der Statuswechsel zwischen Einkommenssteuer und Körperschaftsteuer dann sanktioniert werden solle. Es könnte ermittelt werden, wie hoch die Differenz sei und welche Kosten sich ergäben. Wenn die Politik sich für die Übernahme der Kosten entschiede, stünde aus Sicht der Finanzverwaltung dem Verzicht auf das Teilbetriebserfordernis nichts entgegen. Dr. *Alexander Mann* selbst halte die Reform für durchaus überlegenswert, weil er aus seiner Praxiserfahrung auch erkannt habe, dass das Transaktionssteuerrecht regelmäßig die größten Probleme bereite. Problematisch empfinde er die Abarbeitung von "Wunschlisten" im geltenden System zum Zweck der Erleichterungen. Er präferiere daher das Konzept einer grundlegenden Reform.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* fragte Dr. *Christian Graw*, wie er als Vertreter der Rechtsprechung zu den Vorschlägen der Kommission stehe.

Dr. *Christian Graw* erklärte, in seiner Meinung unentschlossen zu sein. Er begrüße viele der vorgebrachten Vorschläge und stehe diesen weitaus weniger kritisch gegenüber als den Vorschlägen zur laufenden Unternehmensbesteuerung. Genau wie Prof. Dr. *Thomas Rödder* habe auch ihn die Idee der Kommission überrascht, eine Einheit unterhalb des Teilbetriebs als kleinste wirtschaftliche Einheit einzuführen. Er habe es bislang als systemtragenden Grundsatz verstanden, dass der Teilbetrieb die kleinste Einheit darstelle. Das Erfordernis der Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in anderer Form unterhalb des Teilbetriebs bringe seines Erachtens schon zum Ausdruck, dass man Sachgesamtheit benötige. Ansonsten halte er es für richtig, sich auf die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zu beschränken und langfristige Nutzungsrechte für eine steuerneutrale Übertragung ausreichen zu lassen. Auch die Vorschläge der Kommission zur Vergleichbarkeitsprüfung und zur Globalisierung des Einbringungsteils halte er aus systematischer Hinsicht für sinnvoll. Gleiches gelte für die Vereinheitlichung der Sperrfristen. Der Motivtest, der schon lange Literatur, Rechtsprechung und Praxis beschäftige, sei ebenfalls ein wichtiger Punkt. Die Rechtsprechung des EuGH dazu stamme aus dem Jahr 1997, seitdem habe es keine weiteren Urteile gegeben. Es sei fraglich, ob der EuGH heute noch an dieser Rechtsprechung festhalten würde. Europarechtlich sei der Vorschlag der Kommission zur Einführung eines Motivtests zu befürworten, auch wenn dies zugleich der einfacheren Handhabung durch die Verwaltung abträglich sei.

Dr. *Christian Graw* wisse nicht, wie der EuGH heute letztlich urteilen würde, er selbst würde den Motivtest aber grundsätzlich befürworten.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* leitete den zweiten Themenkomplex der Podiumsdiskussion und wollte mit den Mitdiskutanten die grenzüberschreitenden Umwandlungen erörtern. Die Kommission stoße im Abschlussbericht eine großzügigere Vergleichbarkeitsprüfung und eine Globalisierung der Angleichungsvorschriften an. Zudem schlage sie eine Anpassung des materiellen Korrespondenzprinzips in § 8b Abs. 1 Satz 5 AStG vor. Ihn interessiere, wie Dr. *Stefanie Beinert*, die sich als Rechtsanwältin viel mit Umstrukturierungen beschäftige, zu diesen Ideen stehe.

Dr. *Stefanie Beinert* erklärte, dass es problematisch sei, dass man im Rahmen der Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes vergessen habe, Einzelheiten zu regeln. Mit Einzelheiten meine sie die Vergleichbarkeitsprüfung, das materielle Korrespondenzprinzip und die Hinzuberechnungsbesteuerung. In der Konsequenz sei in der Praxis eine ausländische Umwandlung zu Buchwerten im Zweifel nicht mehr möglich. In Deutschland müssten Steuererklärungen abgegeben und Prüfungen vorgenommen werden. Die Prüfung einer Abspaltung in einem Drittstaat sei aber durch die unbestimmten Voraussetzungen des doppelten Teilbetriebserfordernisses in der Praxis nicht durchführbar. Die Frage, ob das Teilbetriebserfordernis gewahrt sei, könne selbst der Fiskus am Ende nicht sicher verifizieren, auch bei erhöhten Mitwirkungspflichten. In der Folge verzichte man im Ausland auf die Steuerneutralität, wovon einzig der ausländische Fiskus profitiere. Dies könne nicht Ziel der Regelungen sein. Um dem abzuhelpfen, müsse man die Vergleichbarkeitsprüfung derart verschlanken, dass es einzig auf das Ergebnis ankomme und nicht auf den Weg dorthin. Globalisierung bedeute auch, die unterschiedlichen existierenden Umwandlungskonzepte anzuerkennen. Man könne daher nicht sämtliche Voraussetzungen übertragen, sondern müsse betrachten, ob im Ergebnis wirtschaftliche Einheiten übertragen worden seien. Auf solche Fälle auch die Sperrfristen zu übertragen, halte sie für schwierig.

Ein weiteres Problem seien laut Dr. *Stefanie Beinert* die Konsequenzen einer gescheiterten Vergleichbarkeitsprüfung. Werde die Vergleichbarkeit verneint, bleibe man in der verdeckten Gewinnausschüttung und dem Problem des materiellen Korrespondenzprinzips hängen. Bei der abspaltenden Gesellschaft entstehe eine verhinderte Vermögensmehrung und auf Ebene der empfangenden Gesellschaft trete eine Gewinnerhöhung ein. Diese beiden Ereignisse korrespondierten miteinander. Die Finanzverwaltung akzeptiere diese Auffassung nicht, weil nicht beide Ereignisse im gleichen Veranlagungszeitraum erfolgten. Da sich die Abschreibungen aber immer zeitlich zögen, erfolge die Gewinnerhöhung bei der empfangenden Gesellschaft nie im selben Veranlagungszeitraum wie die verhinderte Vermögensmehrung bei der abspaltenden Gesellschaft. Dadurch trete eine Störung ein. Die verhinderte Vermögensmehrung werde besteuert und die positiven Effekte bei der Empfangsgesellschaft blieben unberücksichtigt. Diese Auffassung der Finanzverwaltung sei laut Dr. *Stefanie Beinert* nicht richtig und müsse geändert werden. Schließlich trage man das gesamte Problemkonstrukt inklusive des materiellen Korrespondenzprinzips in die Hinzurechnungsbesteuerung. Dadurch werde aus aktivem Vermögen durch einen Umwandlungsvorgang über den Weg der verdeckten

Gewinnausschüttung passives Vermögen in der Hinzurechnungsbesteuerung, das der deutschen Besteuerung unterliege. Dies stelle einen weiteren Systembruch dar. Die Hinzurechnungsbesteuerung ziele eigentlich auf die Erfassung des passiven Vermögens ab. Dieses Prinzip werde über den Weg der verdeckten Gewinnausschüttung aufgeweicht, sodass schlussendlich aktives Vermögen in Deutschland der Hinzurechnungsbesteuerung unterliege. Diese Probleme seien im Abschlussbericht gut aufgezeigt worden. Dr. *Stefanie Beinert* sehe an dieser Stelle genau wie Prof. Dr. *Thomas Rödder* dringenden Änderungsbedarf. Sie appellierte zudem an die Finanzverwaltung, die strengen Auffassungen zu den Vergleichbarkeitsprüfungen auch jenseits einer gesetzlichen Änderung zu überdenken.

Dr. *Alexander Mann* wies darauf hin, dass auch Umwandlungen in Niedrigsteuerstaaten mit einer Steuerlast unter 15 % miterfasst würden. Die Steuergrenze des Umwandlungssteuergesetzes finde nach § 10 AStG keine Anwendung. Das Problem resultiere aus der Entscheidung des Gesetzgebers, das Korrespondenzprinzip in § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG zu spiegeln. Dass man überhaupt in die Hinzurechnungsbesteuerung gelange, sei umstritten gewesen, und er selbst sei kein Befürworter hierfür gewesen. Die Finanzverwaltung müsse jetzt aber mit den gegebenen Regelungen umgehen. Wenn der BFH in Dreieckssachverhalten, die in der Praxis regelmäßig vorlägen, von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgehe, müsse die Finanzverwaltung diese unter das Gesetz subsumieren. Es stelle sich dann die Frage des materiellen Korrespondenzprinzips. Die Kritik von Dr. *Stefanie Beinert* an der veranlagungszeitraumbezogenen Auslegung der Finanzverwaltung könne er nicht nachvollziehen, da diese Auslegung seines Erachtens im Gesetzeswortlaut verankert sei. Für eine abweichende Auslegung bedürfe es daher einer Gesetzesänderung. Zur Frage der Vergleichbarkeit stelle er sich der Fundamentalkritik entgegen, die unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH zu § 20 EStG von seinen Vorrednern geäußert worden sei. Das Umwandlungssteuergesetz spreche von vergleichbaren ausländischen Vorgängen. Folgerichtig habe der AStG-Anwendungserlass dies für das AStG übernommen. Es stelle sich die Frage, wie ein vergleichbarer ausländischer Vorgang definiert sei. Der Gesetzgeber habe im Umwandlungssteuergesetz gewisse Wertungen, wie die Gesamtrechtsnachfolge, zugrunde gelegt. Folgerichtig müsse man daher diese Wertungen auch bei der Auslegung der Vergleichbarkeit anlegen. Es könne nicht einzig darauf abgestellt werden, ob der Ausgangssachverhalt und der Endsachverhalt einem Ergebnis entsprächen, das auch nach dem Umwandlungssteuergesetz möglich sei. Es müsse ein Weg gefunden werden, um einen Vorgang, der steuerlich begünstigt werden soll, als solchen zu qualifizieren. Es gestalte sich schwierig, den richtigen Maßstab dafür zu finden.

Prof. Dr. *Thomas Rödder* wandte ein, dass in der Diskussion nicht das Gesetz lege lata, sondern lege ferenda besprochen werde. An Dr. *Stefanie Beinert* anknüpfend wiederholte er seine Auffassung, dass es keinen Grund gebe, den Hinzurechnungsfall in Deutschland zu besteuern. Abgesehen von passiven Einkünften durch steuerfreien Step-up gebe es keine Fälle, in denen eine Besteuerung durch den deutschen Fiskus gerechtfertigt sei.

Dieser Auffassung stimmte Dr. *Alexander Mann* aus steuerpolitischer Sicht zu. Die historische Rechtfertigung des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG sei die Verhinderung des steuerfreien Step-ups. Dies gelinge auch heute noch in einer gewissen Konstellation, die von kreativen Beratern erdacht

worden sei. Dieser Fall müsse gefasst und verhindert werden. Tatsächlich gehe das Gesetz in seiner jetzigen Fassung aber über diesen Fall hinaus, ohne zugleich den Missbrauchsfall vollständig einzufangen. Daher sei eine Gesetzesänderung nötig. Es habe in der Verwaltung Überlegungen gegeben, die Hinzurechnungsbesteuerung grundlegend zu reformieren, was aber politisch aus verschiedenen Gründen leider gescheitert sei.

Thomas Dierichs schlussfolgerte aus den Äußerungen von Dr. *Alexander Mann*, dass ein ganz klarer und offensichtlicher Reformbedarf bestehe. In Deutschland gebe es Stammhauskonzerne, die in der Welt diversifiziert und global investieren müssten, und es bestünde die Chance, auch andere Konzerne zur Begründung ihrer Europazentrale in Deutschland zu bewegen. Dies müssten die zu verfolgenden Ansätze und die maßgebende Zielrichtung sein, von denen man derzeit weit entfernt sei. Die Kommission verfolge mit ihren Vorschlägen im Bericht genau diesen Ansatzpunkt.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* leitete zum letzten Themenkomplex der Verluste über. Im Abschlussbericht der Kommission stehe ausdrücklich, dass der ganze oder teilweise Ausschluss der Geltendmachung von Verlusten gegen das objektive Nettoprinzip verstoße. Prof. Dr. *Thomas Rödder* habe die Einzelheiten dazu und die Probleme um §§ 8c und 8d KStG in seinem Eingangsreferat bereits dargestellt. Er bat Prof. Dr. *Erik Röder*, zur Eröffnung der letzten Diskussionsrunde einzuschätzen, ob aus seiner Sicht ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vorliege und ob ihn die Vorschläge der Kommission überzeugten.

Prof. Dr. *Erik Röder* antwortete, dass er sich als Mitglied der Expertenkommission nicht entgegen der Vorschläge äußern werde. Er danke aber Prof. Dr. *Thomas Rödder* für seine Einschätzungen aus Sicht eines Praktikers mit jahrzehntelanger Erfahrung im Umwandlungssteuerrecht. Er habe mit Freude die Einschätzung von Prof. Dr. *Thomas Rödder* zur Kenntnis genommen, dass die Vorschläge der Kommission grundsätzlich in die richtige Richtung führten. Interessant sei, dass er die Vorschläge teilweise als zu weitgehend und teilweise als nicht weitgehend genug bezeichnet habe. Prof. Dr. *Erik Röder* glaube, dass sich manche Gegensätze noch auflösen ließen. Als zu weitgehend habe Prof. Dr. *Thomas Rödder* die Vorschläge zu Verlustübergängen bei Umwandlungsvorgängen eingeordnet. Die Kommission schlage bei Spaltungsvorgängen ein Zuordnungswahlrecht für die Zuordnung der Verluste zum übernehmenden und übertragenden Rechtsträger vor. Dieser Vorschlag sei motiviert durch die generelle positive Grundhaltung der Kommission zur Verlustverrechnung, die bereits Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* dargelegt habe. Im Zweifel könnten die Unternehmen am besten beurteilen, wo die Verluste optimal nutzbar seien. Als zweitbeste Lösung sei eine Aufteilung des übergelassenen Vermögens denkbar. Es könne aber durchaus Fälle geben, in denen aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine solche Aufteilung nicht sinnvoll sei. Die freie Zuordnungsbarkeit stelle nur dann ein Problem dar, wenn durch sie Missbrauchspotenzial eröffnet werde. Dies werde aber bereits dadurch ausgeschlossen, dass der Verlustübergang nur zulässig sei, wenn eine Ausnahme zu der Grundwertung von § 8c KStG greife. Auch der von Prof. Dr. *Thomas Rödder* angesprochene Punkt der Ausgliederung spreche für die freie Zuordnungsbarkeit. Die Kommission schlage vor, auch bei einer Ausgliederung den Verlustübergang zu ermöglichen. Die Ausgliederung sei zivilrechtlich neben der Aufspaltung und der Abspaltung

die dritte Spaltungsart. Auch bei der Abspaltung bleibe der übertragende Rechtsträger in seiner rechtlichen Identität unverändert bestehen. Es gebe daher keinen Grund, die beiden Fälle unterschiedlich zu behandeln. Statt zu regeln, dass bei der Ausgliederung die Verluste zwangsweise mit übergingen, erachte die Kommission es für wirtschaftsfreundlicher, den Unternehmen diese Entscheidung zu überlassen. Den Vorschlägen der Kommission zu §§ 8c und 8d KStG stehe Prof. Dr. *Thomas Rödder* seinen Ausführungen zufolge kritischer gegenüber, weil er sie als nicht weitgehend genug betrachte. Er habe sich in seiner Kritik auf § 8d KStG und die Grundsatzfrage konzentriert, was der Anknüpfungspunkt einer Mantelkaufregelung sein solle. Die Zuführung von Ertragssubstrat sei ein denkbarer Anknüpfungspunkt. Es sei aber nach Prof. Dr. *Erik Röder* fraglich, die Zuführung von Ertragssubstrat in eine Kapitalgesellschaft steuerlich zu sanktionieren, da nicht jede Zuführung von Ertragssubstrat einen missbrauchsverdächtigen Fall darstelle. Somit sei auch das von Prof. Dr. *Thomas Rödder* vorgebrachte Kriterium noch keine optimale Lösung. Die Kommission habe im Sinne der mittleren Flughöhe das Modell des §§ 8c, 8d KStG, das grundsätzlich einen substantiellen Anteilseignerwechsel unter Erhalt der Unternehmenstätigkeit erfordere, in seinen Merkmalen aufgegriffen und erweitert. Dies ermögliche, in ein Unternehmen neues Ertragssubstrat einzubringen, wenn die Art der Unternehmenstätigkeit erhalten bleibe, beispielsweise im Fall der Unternehmenssanierung. Wenn man den § 8d KStG weiter fasse und seine Anwendungsprobleme überwinde, bedürfte es keiner Sanierungsklausel mehr, weil ein zu sanierendes Unternehmen seinen Geschäftsbetrieb fortführe. Die Problemstellen der Sanierungsklausel würden damit unerheblich. Prof. Dr. *Thomas Rödder* habe den § 8d KStG deutlich kritisiert. Prof. Dr. *Erik Röder* stimme zu, dass der § 8d KStG zu eng gefasst sei, was die Kommission in ihrem Abschlussbericht auch adressiert habe. Der § 8d KStG sei aber im Finanzministerium evaluiert worden und dabei habe sich herausgestellt, dass die Norm allein in den ersten beiden Jahren mehrere tausend Anwendungsfälle gefunden habe und damit deutlich mehr, als die Literatur vermuten lasse. Ziel der Kommissionsvorschläge sei die Erweiterung des Anwendungsbereichs, indem man § 8d KStG auch für Fälle eröffne, in denen die Verlustgesellschaft an Mitunternehmenschaften beteiligt sei oder als Organträgerin solcher fungiere.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* bat Dr. *Alexander Mann* als Vertreter der Finanzverwaltung um eine Reaktion auf die Ausführungen von Prof. Dr. *Erik Röder*.

Dr. *Alexander Mann* stimme zu, dass bei der Ausgliederung als eine von drei Spaltungsarten eine unterschiedliche Behandlung der Verlustübergänge ohne sachlichen Grund nicht gerechtfertigt sei. Die Idee, beim Verlustübergang bei Spaltungen ein Wahlrecht bei der Zuordnung der Verluste zuzulassen, sei schwierig, weil zwar Unternehmen dann betriebswirtschaftlich die Verluste besser nutzen könnten, dies aber im Umkehrschluss zu geringeren Steuereinnahmen des Fiskus führe. Dementsprechend sei die politische Umsetzbarkeit des Vorschlags fraglich. Systematisch und steuerrechtlich stehe einem Zuordnungswahlrecht grundsätzlich nichts entgegen. Ein solches beinhalte unbenommen Vereinfachungen für die Unternehmen, bringe aber zugleich auch Mindereinnahmen des Staates in nicht unbeachtlicher Höhe mit sich. Zu §§ 8c und 8d KStG merkte Dr. *Alexander Mann* an, dass § 8d KStG eine geringe Praxisrelevanz aufweise. Aus seiner eigenen Erfahrung im Hessischen Ministerium der Finanzen könne er berichten, dass ihm bislang kein relevanterer Fall des § 8d KStG begegnet sei. Hinsichtlich

§ 8c KStG sei ein Verfahren beim Bundesverfassungsgericht anhängig. Aus Sicht der Finanzverwaltung müsse ein Weg gefunden werden, wie man im Massenverfahren eine sachgerechte Typisierung erreichen könne. Diesen Punkt habe er im Bericht in dieser Deutlichkeit nicht finden können. Das sei in Hessen das primäre Interesse, da jeder zehnte Fall mit § 8c KStG behaftet sei. Der Umgang damit im Massenverfahren müsse beachtet werden. Abschließend stimmte er zu, dass nicht jede Zuführung von Ertragssubstrat ein missbrauchsverdächtiger Fall sei. Nicht jedes Handeln des Steuerpflichtigen sei missbräuchlich. Das bereits angesprochene notwendige Grundvertrauen in den Steuerpflichtigen wolle er noch einmal unterstreichen. Zugleich müsse ein Finanzverwaltungsbeamter auch mit Fällen umgehen, in denen gegen den gesetzgeberischen Willen gehandelt werde. Es gehöre zur Aufgabe eines Finanzbeamten, einen Fall auf missbräuchliche Gestaltungen zu prüfen und nicht blind auf die Korrektheit zu vertrauen. Auch diese Perspektive müsse bei der Forderung nach mehr Grundvertrauen in den Steuerpflichtigen gesehen werden.

Prof. Dr. *Thomas Stapperfend* schloss die Diskussion mit einem herzlichen Dank an Prof. Dr. *Thomas Rödder* für das einführende Referat und an das Podium für den spannenden und interessanten Austausch.

Thema 3: Internationale Unternehmensbesteuerung

GESPRÄCHSLEITUNG

Prof. Dr. Xaver Ditz | Steuerberater, Partner bei Flick Gocke Schaumburg und Präsident der International Fiscal Association (IFA) Deutschland

REFERENT

Prof. Dr. Arne Schnitger | Steuerberater, Partner bei PricewaterhouseCoopers und Professor für nationales und internationales Unternehmenssteuerrecht an der FU Berlin

PODIUM

Prof. Dr. Christian Dorenkamp | Rechtsanwalt und Steuerberater, Leitung der Konzernsteuerabteilung der Deutschen Telekom, Lehrbeauftragter an der Universität zu Köln

Oliver Nußbaum | Global Head of Tax bei BASF SE

Dr. Ulrike Schramm | Global Head of Tax & Customs bei Continental AG

Dr. Wendelin Staats | Leitung des Referates für internationale Unternehmensbesteuerung und Außensteuerrecht im Bundesministerium der Finanzen

Die Gesprächsleitung des dritten Teils des 94. Berliner Steuergesprächs zum Thema „Internationale Unternehmensbesteuerung“ übernahm Prof. Dr. *Xaver Ditz*. Er begrüßte die Podiumsteilnehmer und leitete zum Einführungsvortrag von Prof. Dr. *Arne Schnitger* über.

A. Referat Prof. Dr. Arne Schnitger

Prof. Dr. *Arne Schnitger* gliederte seinen Vortrag zu den Ausführungen der Expertenkommission zum Thema „Internationale Unternehmensbesteuerung“ in drei Punkte. Zunächst wolle er den Steuerstandort Deutschland im internationalen Wettbewerb darstellen, sich dann den Antimissbrauchsvorschriften und deren Reduzierung auf ein angemessenes Maß widmen und sich abschließend auf die Themen Zuzug und Wegzug, Verstrickung und Entstrickung sowie Funktionsverlagerung fokussieren.

I. Steuerstandort Deutschland im internationalen Wettbewerb

Im internationalen Steuerrecht gebe es an vielen Punkten Reformbedarf. Der Abschlussbericht der Expertenkommission gebe einen sehr guten Überblick über die verschiedenen bestehenden Baustellen. Der erste große Punkt sei die Anrechnungsmethode. Deutschland sei ein Land mit Freistellungsmethode, weshalb es nicht überrasche, dass die Anrechnungsmethode im

deutschen Recht nicht besonders ausdifferenziert sei. Das Problem sei, dass man die Freistellungsmethode zunehmend außer Kraft gesetzt habe. Man müsse sich daher dringend der Anrechnungsmethode eingehender widmen. Es gebe diesbezüglich eine ganze Reihe von Problemen, die teilweise relativ leicht behoben werden könnten.

Die Ausgangslage bildeten die Anrechnungsüberhänge. So seien zum einen ausländische Steuern nicht auf die Gewerbesteuer anrechenbar. Das stelle ein Problem dar, wenn man bedenke, dass die Hälfte der Steuerbelastung überwiegend auf die Gewerbesteuer entfalle. Die Expertenkommission gehe richtigerweise davon aus, dass man sich diesem Thema widmen sollte. Auch der fehlende Anrechnungsvortrag sei problematisch. Erzielte man Verluste im Inland, sei regelmäßig eine Anrechnung nicht möglich. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, biete es sich an, zukünftig einen Anrechnungsvortrag einzuführen. Prof. Dr. *Arne Schnitger* selbst vertrete die Auffassung, dass dies bereits aus unionsrechtlichen Gründen geboten sei. Die Expertenkommission strebe ebenfalls eine Änderung der derzeitigen Regelung an. Die „country-limitation“ führe ebenso zu Anrechnungsproblemen; begrüßenswert sei ein Wechsel zur „overall-limitation“. Schließlich stelle die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags in der Praxis oftmals ein Problem dar. Es würden nicht nur unmittelbar, sondern auch mittelbar zurechenbare Aufwendungen einbezogen. Dies führe zu kontroversen Diskussionen, wenn man sich in der Betriebsprüfung mit der Frage auseinanderzusetzen habe, ob Abschreibungen auf Verwaltungsgebäude oder andere mittelbare Aufwendungen in den Anrechnungshöchstbetrag eingingen und in der Folge Steuern, von deren Anrechenbarkeit ausgegangen worden sei, nicht mehr bzw. teilweise nicht mehr zu Anrechnung zugelassen werden sollten. Seines Erachtens gebe es dafür keine richtige Begründung, insbesondere weil auch bei der Erhebung von Quellensteuern, wenn dort Aufwand zum Abzug zugelassen werde, nur die unmittelbaren Aufwendungen berücksichtigt würden. Folgerichtig schlage die Kommission vor, die Berücksichtigung von Betriebsausgaben auf die Ausgaben zu beschränken, die in unmittelbarem Zusammenhang entstanden seien. Die Vorschläge der Kommission zum Thema Anrechnung halte er alle für sinnvoll. Weiterhin finde sich im Bericht der Vorschlag, die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrags aufzuheben. Systematisch erschließe sich nicht, weshalb man den Hinzurechnungsbetrag erfasse. Bei der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung befürchte Prof. Dr. *Arne Schnitger*, dass der EuGH die Berücksichtigung ausländischer finaler Verluste mittlerweile verworfen habe, auch wenn immer wieder eine Neuerteilung durch eine Vorlage versucht werde. Es sei fraglich, weshalb man den EuGH bemühe, um eine entsprechende Verlustausgleichsregelung zu ermöglichen. Die Expertenkommission schlage zu Recht eine Überarbeitung vor. Vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips sei nicht nachvollziehbar, weshalb Verluste endgültig nicht abzugsfähig sein sollten. In § 2a EStG a.F. habe es eine solche Regelung bereits gegeben, die dazu gedient habe, deutschen Unternehmen den Export zu erleichtern. Man müsse in Betracht ziehen, zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Entstehungsjahr zurückzukehren.

Auch zu den Fragen der Betriebsstättenthematik im Abschlussbericht nahm Prof. Dr. *Arne Schnitger* kurz Stellung. Die gute Nachricht sei, dass im deutschen Recht eine Home-Office-Tätigkeit durch das Fehlen von Verfügungsmacht regelmäßig keine Betriebsstätte begründe. Bei leitenden Angestellten weise die Kommission auf die Gefahr einer

Geschäftsleitungsbetriebsstätte hin. Im Inbound-Fall empfehle die Kommission zusätzliche Regelungen, um eine Qualifizierung als Betriebsstätte sicherer ausschließen zu können und zudem eine De-minimis-Regelung einzuführen. Im Outbound-Fall sei eine Neuregelung auf OECD- bzw. EU-Ebene erforderlich. Hinsichtlich der Lohnsteuer grenzüberschreitend tätiger Arbeitnehmer strebe die Kommission einen europaweiten Gleichlauf mit dem Sozialversicherungsrecht an.

II. Reduzierung von Anti-Missbrauchsvorschriften auf ein angemessenes Maß

Im deutschen Recht gebe es eine Vielzahl von Anti-Missbrauchsvorschriften, die auch über die international üblichen Maßnahmen hinausgingen. Es müssten alle Maßnahmen hinterfragt werden, die das erforderliche Maß in EU-Richtlinien oder anderen Regeln überschritten („Decluttering“). Die Kommission fordere die Vereinfachung, Vereinheitlichung und Streichung von Doppelregelungen und sich überschneidenden Maßnahmen. Auf dem Rechtsgebiet der Mindeststeuer sei unstrittig, dass die Regelungen einen Grad an Komplexität erreicht hätten, der so in Deutschland zuvor noch nicht beobachtet worden sei. Es bestehe die Sorge, dass die Administration in Deutschland besonders gründlich erfolge, während in anderen Ländern mit den Regelungen pragmatischer umgegangen werde. Daher spreche sich die Kommission für die Erweiterung der Safe-Harbour-Regelungen aus. Diese seien derzeit zeitlich auf drei Jahre begrenzt. Es gebe Vereinfachungen zu permanenten Safe-Harbours, bei denen noch unklar sei, ob sie kommen würden. Die Kommission fordere die zeitnahe Formulierung permanenter Safe-Harbour-Regelungen auf Ebene der EU und der OECD. Dies sei nicht unumstritten, weil sich daraus zukünftig zwei Systeme ergeben könnten – in Form der Safe-Harbour-Regelungen einerseits und dauerhafter Regelungen andererseits. Dies führte inhärent zu einer gewissen Komplexität. Letztlich bestünde die Hoffnung, die Safe-Harbour-Regelungen als dauerhaften Rettungsanker zu erhalten.

Bei der Hinzurechnungsbesteuerung stelle sich zunächst die Frage, ob sie überhaupt noch benötigt werde. Vor allem bei Unternehmen, die bereits der Mindestbesteuerung unterliegen, sei eine Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung naheliegend. Alternativ sei denkbar, sich vom dezidierten Katalog der Besteuerung unterliegenden Tätigkeiten abzuwenden und stattdessen ein allgemeineres, eher dem § 42 AO Begriff folgendes Konzept zu wählen. Es müsse zumindest der Katalog überarbeitet werden, um die Hinzurechnungsbesteuerung passgenauer auszugestalten. Schließlich strebe die Kommission die Abschaffung der Lizenzschränke des § 4j EStG und des Sonderbetriebsausgabenabzugsverbots in § 4i EStG an. Für die Abschaffung der Vorschriften spreche, dass sie zu einer erheblichen Verkomplizierung führten. Zur Hinzurechnungsbesteuerung habe er die Vorschläge der Kommission bereits benannt, empfohlen werde alternativ die Umstellung der Hinzurechnungsbesteuerung auf die allgemeine Missbrauchsregel gemäß ATAD oder die Überarbeitung der aktuellen Hinzurechnungsregelungen, insbesondere des Katalogs. Zusätzlich finde sich im Bericht der Vorschlag zur Anpassung des § 9 AStG an die ATAD-Regelungen durch Einführung einer Freigrenze (1/3-Test) und die Abschaffung des § 13 AStG.

Das Steueroasenabwehrgesetz diene dazu, Staaten zu mehr Transparenz und besserer Zusammenarbeit zu bewegen. Es sei aber fraglich, ob solch eine Instrumentalisierung des Steuerrechts für außersteuerliche Zwecke notwendig sei. Deutschland habe alle vier Maßnahmen umgesetzt, ohne dazu verpflichtet gewesen zu sein. Die Kommission fordere daher die Rückführung des StAbwG auf ein angemessenes Maß, das bedeute die Beibehaltung der verschärften Hinzurechnungsbesteuerung und die Rückführung der Mitwirkungspflichten sowie die Streichung des Betriebsausgabenabzugsverbots, der Quellensteuermaßnahmen und der Versagung der Steuerbefreiung für Gewinnausschüttungen und Anteilsveräußerungen. Prof. Dr. *Arne Schnitger* begrüße diese Vorschläge. In der Praxis werde über die Frage diskutiert, was passiere, wenn die Maßnahmen untereinander agierten. Beispielsweise wenn im Ausland infolge der Hinzurechnungsbesteuerung im Rahmen des Steueroasenabwehrgesetzes eine Umqualifizierung in passive Einkünfte erfolge, aber gleichzeitig in diesem Staat auch Leistungsbeziehungen zwischen den beiden Unternehmen vorlägen. Das Betriebskostenabzugsverbot sei möglicherweise auch im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung anwendbar, sodass Doppel- und Dreifachbelastungen entstünden. In der praktischen Ausgestaltung führe das zu schwierigen Fragen, weshalb überlegenswert sei, das Steueroasenabwehrgesetz einzugrenzen und praktikabler zu gestalten, vor allem angesichts der wachsenden Anzahl von nicht kooperativen Staaten.

Die Anti-Hybrid-Regelungen des § 4k EStG seien im Grundsatz nachvollziehbar und ihre Existenz sei durch die ATAD-Richtlinie auch sekundärrechtlich geboten. In der Ausgestaltung seien die Regelungen aber überbordend. Besonders der § 4k Abs. 5 EStG müsse erwähnt werden. Die dort geregelten importierten Besteuerungsinkongruenzen erforderten, dass bei Zahlungen an ausländische Unternehmen jegliche Art von anderen weitergeleiteten Zahlungen überprüft werden müssten, ohne dass es einen unmittelbaren Zusammenhang gebe. Die Kommission strebe eine Korrektur an, den § 5k Abs. 5 EStG künftig nicht mehr bei nur mittelbarem Zusammenhang anzuwenden.

Zu den internationalen Finanzierungsgestaltungen schlage die Kommission die Beibehaltung nur der Zinsschranke vor, die mittlerweile über die ATAD-Richtlinie europaweit und global bekannt sei und auch effektiv eingesetzt werde. Für die daneben bestehenden Vorschriften des § 1 Abs. 3d und 3e AStG fordere die Kommission dagegen die Abschaffung. Prof. Dr. *Arne Schnitger* halte die Vorschriften jedenfalls für nicht OECD-konform, was in grenzüberschreitenden Konstellationen zu Konflikten führe. Er schließe sich daher der Forderung nach der Abschaffung des § 1 Abs. 3d und 3e AStG an. Weiterhin fordere die Kommission die Entschärfung der Zinsschranke innerhalb des ATAD-Rahmens und zudem Nachverhandlungen der ATAD-Richtlinie.

III. Zuzug und Wegzug, Verstrickung und Entstrickung, Funktionsverlagerung

Die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG sei ein Bereich, der mittlerweile für die Praxis eine große Bedeutung habe. Es gehe um die Frage, in welcher Form der Wegzug tatsächlich zu einer Besteuerung führe und wann stattdessen eine Stundung angemessen sei. Letzteres werde von der Kommission in Form einer zinslosen Stundungslösung ohne Sicherheitsleistung

in allen Fällen gefordert. Unionsrechtlich habe der BFH zumindest für die alte Rechtslage bereits entschieden, dass es einer Stundungsmöglichkeit bedürfe. Des Weiteren strebe die Kommission eine Erhöhung der Dauer der unbeschränkten Steuerpflicht auf 10 Jahre und die Anhebung der Beteiligungsgrenze auf 25 % an. Zusätzlich solle die Wegzugsbesteuerung auf Beteiligungen an im Inland ansässigen Kapitalgesellschaften oder auf Unternehmen mit wesentlichem Betriebsvermögen im Inland beschränkt werden. Schließlich schlage die Kommission die Ausgestaltung von § 50i EStG als Wahlrecht vor. Laut Prof. Dr. *Arne Schnitger* stelle sich ohnehin die Frage, weshalb diese Regelung existiere. Es bestehe die Möglichkeit, verfassungskonform DBAs außer Kraft zu setzen, und davon werde reichlich Gebrauch gemacht. Ohne Weiteres könne festgestellt werden, dass der Steuerpflichtige sich zukünftig einer Entstrickungsbesteuerung unterwerfen werde, wenn er wegziehe und die Beteiligungen verkaufe. Dann wäre einzig das Problem, wie er an das Geld herankomme. Stattdessen verende man viel Zeit darauf, eine Steuerverstrickung im Inland herzustellen. Er halte das nicht für sinnvoll. Es erschließe sich auch nicht, weshalb durch das Jahressteuergesetz 2024 auch Investmentanteile als solche ab 500.000 Euro Anschaffungskosten ab 2025 per se einer Entstrickungsbesteuerung unterfallen werden. Im Bereich der Wegzugsbesteuerung seien jedenfalls derzeit noch keine Erleichterungen zu beobachten.

Hinsichtlich der Funktionsverlagerungen schlage die Expertenkommission die Abstandnahme vom atomisierten Begriffsverständnis einer Funktion vor. Zudem fordere sie eine Abkehr von der Besteuerung zukünftiger Gewinnerwartungen. Diesen Vorschlag begrüße Prof. Dr. *Arne Schnitger* sehr. Es widerspreche seinem Gerechtigkeitsempfinden, auch zukünftige Gewinnerwartungen mit zu besteuern. In der Praxis komme man oftmals über die Bewertung zu vertretbaren Lösungen. Die Grundausrichtung der Regelung, zukünftige Standortvorteile zu besteuern, sei aber jedenfalls als Signal nicht hilfreich. Vielmehr habe sich in der Praxis bereits im Rahmen der Einführung der Regelung vor 15 Jahren gezeigt, dass weitere Investition in Deutschland behindert würden. Die Signalwirkung sei abschreckend. Es sei nachvollziehbar, dass der deutsche Fiskus entstandene Gewinne besteuern wolle, es sei aber nicht ersichtlich, weshalb auch ausländische Gewinne der Besteuerung unterliegen sollten.

Insgesamt enthalte der Kommissionsbericht ein Paket vieler begrüßenswerter verschiedener Lösungsansätze und Maßnahmen. Diese seien im Rahmen der Podiumsdiskussion vertieft zu besprechen.

B. Podiumsdiskussion

Prof. Dr. *Xaver Ditz* dankte Prof. Dr. *Arne Schnitger* für den gewährten Überblick zu den Vorschlägen der Expertenkommission. Daran anknüpfend wolle er im Podium das Thema der internationalen Unternehmensbesteuerung diskutieren. Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* habe bereits in seinem Eingangsstatement auf den Punkt hingewiesen, dass Misstrauen gegenüber Unternehmen in der Steuerpolitik vorherrsche. Das zeige besonders die Gesetzgebung der letzten Jahre im internationalen Steuerrecht. Betroffen seien alle Ebenen, die deutsche Gesetzgebung beispielsweise mit §§ 4i und 4j EStG, international durch OECD und BEPS-Projekt, und auch die EU-Ebene mit Richtlinien wie ATAD I, ATAD II und der

Mindeststeuerrichtlinie. Darüber hinaus seien Transparenzerfordernisse und Mitteilungspflichten zu nennen. Der Abschlussbericht der Expertenkommission arbeite präzise heraus, dass die Vorgaben der OECD und der EU durch den deutschen Gesetzgeber überstreng und teilweise überzogen umgesetzt würden. Es sei fraglich, warum man nicht innerhalb der gesetzten internationalen Standards bleibe. Da es um internationales Steuerrecht und internationale Standards gehe, liege es aber nicht allein in der Hand des deutschen Gesetzgebers, Veränderungen herbeizuführen.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* unterteilte die Podiumsdiskussion in drei Themenblöcke. Zunächst solle systematisch und grundlegend die Rückführung von Antimissbrauchsvorschriften besprochen werden. Dies sei im Kommissionsbericht umfangreich thematisiert worden. Anschließend würden zwei praktisch relevantere Themen diskutiert: zum einen die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung, zu der Prof. Dr. *Arne Schnitger* bereits die Problematik der Quellensteueranrechnung angesprochen habe, und abschließend die Betriebsstättenproblematik respektive Arbeitnehmerbesteuerung, die für die Konzerne von großer praktischer Relevanz sei. In den letzten Jahren habe es eine Flut an Vorschriften gegeben, mit der sich die Praxis sowohl auf Beraterseite als auch auf Seite der Finanzverwaltung schwertue. Genannt worden sei die globale Mindeststeuer, die jetzt aber ermöglichen sollte, den Antimissbrauch in Einzelvorschriften zu beschränken. Er fragte Dr. *Ulrike Schramm*, ebenfalls Mitglied der Expertenkommission, welche Schwerpunkte sie für die Rückführung von Einzelvorschriften sehe und wo in Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung im Detail Handlungsmöglichkeiten bestünden.

Dr. *Ulrike Schramm* bemerkte eingangs, dass den Unternehmen insbesondere durch die Einführung von Pillar II vor Augen geführt worden sei, wie viel administrativer Aufwand benötigt werde, um compliant zu sein. Umso mehr stelle sich die Frage, an welchen Stellen Doppelungen bestünden und ein sogenanntes „Decluttering“ stattfinden könne. Diese Fragen habe sich die Expertenkommission gestellt. Die Compliance-Anforderungen von Pillar II bereiteten den Unternehmen besonders große Probleme. Es gebe noch zahlreiche ungeklärte Fragestellungen, die mit Pillar II einhergingen. Beispielsweise sei unklar, ob Betriebsprüfungen für Pillar II stattfinden werden und wer diese durchführe. Vor diesem Hintergrund habe sich die Expertenkommission insbesondere mit der Hinzurechnungsbesteuerung beschäftigt. Sie seien zu dem Ergebnis gekommen, dass es eine völlige Überlagerung der Zielsetzung der globalen Mindestbesteuerung und der Hinzurechnungsbesteuerung gebe. Beide verfolgten das Ziel, die Verlagerung von Gewinnen in niedrig besteuertes Ausland zu verhindern. Konsequenterweise müsse die Hinzurechnungsbesteuerung zumindest für Unternehmen, die der globalen Mindestbesteuerung unterfielen, abgeschafft werden. Die Frage der Umsetzung sei problematischer, weil der Weg über die EU und über Brüssel gegangen werden müsse und eine Zustimmung sämtlicher EU-Mitgliedstaaten erforderte. Deshalb sei erforderlich, dass sich Deutschland in der EU für die Idee stark mache. Es sei aber bekannt, dass die EU-Gesetzgebung regelmäßig äußerst langwierig sei. Sie wolle deshalb den deutschen Gesetzgeber darauf hinweisen, dass einzelne Tatbestände geändert werden könnten, ohne den Weg über die EU zu beschreiten; beispielsweise die Einführung eines Passivkatalogs und die Abschaffung der Gewerbesteuer auf den Hinzurechnungsbetrag. Diese Maßnahmen könne Deutschland völlig

selbstständig ergreifen. Zudem könnten viele Tatbestände, wie § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG, überarbeitet werden. Diese hätten große Auswirkungen auf die Unternehmen. Die deutsche Wirtschaft befinde sich in einem Anpassungsprozess. Es gebe viele Unternehmen, die aufgrund der Gegebenheiten und politischen Veränderungen zu Anpassungen gezwungen seien. Diese Anpassung werde unter anderem durch Restrukturierung im In- und Ausland erreicht. Wenn bei jeder Umstrukturierung nicht nur das UmwStG, sondern auch die Hinzurechnungsbesteuerung bedacht werden müssten, stelle das sehr große Hürden für die Konzerne dar. Sie schließe sich diesbezüglich den Ausführungen von Prof. Dr. *Thomas Rödder* im vorhergehenden Podiumsgespräch an. Wenn sie im Ausland Spaltungen vornähmen, seien sie zu Rechtsvergleichen über das deutsche Umwandlungssteuergesetz gezwungen, um eine steuerfreie Abspaltung durchführen zu können. Zusätzlich müsse man die Hinzurechnungsbesteuerung berücksichtigen und in den Folgejahren die Haltefristen des Umwandlungssteuergesetzes auch im Ausland erfüllen. Dieser Verwaltungsaufwand müsse zurückgeführt werden, und dies könne unproblematisch vom deutschen Gesetzgeber ohne Einbindung der EU vorgenommen werden.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* bat auch Prof. Dr. *Christian Dorenkamp*, seine Perspektive in Bezug auf die Rückführung von Antimissbrauchsvorschriften darzustellen.

Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* stellte vorab klar, dass der Abschlussbericht der Kommission zum Thema internationale Unternehmensbesteuerung aus seiner Sicht genau die richtige Flughöhe getroffen habe. Es seien genau die Maßnahmen enthalten, die er als angemessen erachte und die die uneingeschränkte Zustimmung aller erhalten könnten. Er teile auch die Ausführungen von Dr. *Ulrike Schramm*, dass bei der Hinzurechnungsbesteuerung Entschärfungen notwendig seien. Er würde aber noch etwas weiter gehen wollen. Seines Erachtens könne der deutsche Gesetzgeber zwar im Rahmen von ATAD I einiges ändern, es sei aber bekannt, dass ATAD I auch auf Initiative der deutschen Finanzverwaltung entstanden sei. Möglicherweise sei jetzt der geeignete Zeitpunkt, vor dem Hintergrund von Pillar II insgesamt ATAD I in Frage zu stellen. Es müsse gefragt werden, ob bei einer 15%igen Mindestbesteuerung die Regelungen von ATAD I für einen funktionierenden Binnenmarkt noch erforderlich seien oder ob deren Abschaffung zu erwägen sei. Die Mitgliedstaaten könnten auch bei Abschaffung von ATAD I weiterhin an ihren Hinzurechnungsbestimmungen festhalten, erhielten aber die Möglichkeit, autonom zu entscheiden, welche Regelung für ihr Land die beste sei. Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* appellierte daher an den deutschen Gesetzgeber, in Brüssel eine Initiative zur Eliminierung von ATAD I zu starten. Darüber hinaus finde er es bedauerlich, dass überhaupt erst ein Bericht erforderlich sei, um auf die Missstände bei Auslandsu mwandlungen hinzuweisen. Aus seiner Sicht hätten die Probleme im Erlasswege ausgeräumt werden können. So habe es beispielsweise zum § 8 Abs. 4 KStG a.F. vom Finanzministerium einen Erlass gegeben, dass das gegenständliche Betriebsvermögen auch bei Tochter- oder Organisationsgesellschaften zu berücksichtigen sei. Es leuchte nicht ein, warum das Finanzministerium jetzt keine Lösungen durch Erlasse herbeiführen könne. Er halte es für fraglich, ob der Gesetzgeber bei Einführung des § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG wirklich gewollt habe, dass die ausländischen Tochtergesellschaften wie in dem von Prof. Dr. *Thomas Rödder* angeführten Beispiel in Deutschland besteuert werden sollten, obwohl Deutschland mit diesen Einkünften eigentlich nichts zu

tun habe. Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* fordere deshalb auch vom Erlassgeber mehr Mut, den wirklichen Sinn des Gesetzgebers zu ermitteln und nicht zu sehr am Wortlaut festzuhalten. Es sei naheliegend, sich auf die unterbreiteten Vorschläge zu berufen und auch untergesetzlich Lösungen zu finden. Das würde den Unternehmen sehr helfen.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* übergab das Wort an *Oliver Nußbaum*, der ebenfalls Mitglied der Expertenkommission gewesen ist.

Oliver Nußbaum schloss sich dem bisher Gesagten an und fasste zusammen, dass es im Wesentlichen einer Änderung des sog. Mindsets bedürfe. Es enttäusche ihn, dass in den steuerpolitischen Diskussionen immer ein Grund gefunden werde, das bisherige Mindset beizubehalten. Ihm fehle der erkennbare Wille, Lösungen zu suchen und zu finden. Dies gelte auch für die Fragen der Auslandsuwendungen. Es stehe gerade nicht im Gesetz, dass eine verhinderte Vermögensmehrung zwingend unter das Korrespondenzprinzip falle. Dies könne man bei positiver Einstellung auch genau andersherum sehen und damit keine Minderung und folglich auch keine verdeckte Gewinnausschüttung annehmen. Die Literatur spreche sich überwiegend dafür aus. Der Erlassgeber sei auch nicht gehindert, sich dem anzuschließen. Es fehle der Wille zur Veränderung. Insgesamt baue man sich um das deutsche Steuerrecht einen Käfig, der den Unternehmen in Deutschland keinerlei Raum zur Entfaltung lasse. Den Unternehmen würden Reorganisationen im Ausland und im Inland erheblich erschwert. Es bestünden hohe Steuersätze und man versuche zu verhindern, dass Unternehmen Funktionen ins Ausland verlagerten. Ein solcher Käfig bringe das Problem mit sich, dass dort niemand hinein wolle oder teilweise dort auch niemand hineingelange. Dadurch entgehende Steuereinnahmen würden aber nicht erfasst. In der Praxis werde man kein vernünftiges Unternehmen finden, das in Deutschland einen Holding-Standort oder einen Venture-Standort gründe, allein schon aufgrund des Außensteuerrechts. Es fehle das Bewusstsein, dass man derzeit die in Deutschland ansässigen Unternehmen durch überbordende Regelungen bestrafe und sich an diesen krampfhaft festzuklammern versuche und dadurch den Spielraum dafür nehme, dass andere Unternehmen mit einer positiven Absicht nach Deutschland kommen könnten. Konzerne würden heute viel um Deutschland herum strukturiert. Dieser Effekt müsse stärker beachtet und entsprechend bewertet werden.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* resümierte, dass es einen gewissen Flickenteppich an Einzelregelungen gebe. Die globale Mindeststeuer sei Realität geworden und ihn interessiere die Sichtweise von Dr. *Wendelin Staats* als Vertreter des Bundesministeriums der Finanzen. Er wolle insbesondere wissen, ob Herr Dr. *Staats* systematisch zustimme, dass nach Einführung der Mindeststeuer gewisse Antimissbrauchsregelungen geprüft und zurückgeführt werden müssten, ob er eine Initiative auf EU-Ebene für realistisch halte und ob es bereits einzelne konkrete Überlegungen im BMF gebe, um Rückführungen herbeizuführen.

Dr. *Wendelin Staats* bestätigte, dass die Rückführung von Antimissbrauchsregelungen auch auf internationaler Ebene initiiert werden müsse, wie bereits Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* geäußert habe. Dies sehe seines Erachtens auch die EU-Kommission so. Derzeit laufe eine Anhörung zum Thema ATAD und die lange ausstehende Evaluierung sei bislang noch nicht

richtig erfolgt. Zudem sei bereits vor sechs Jahren, als die Mindeststeuerdiskussionen aufkamen, aus Sicht des BMF die Prämisse gewesen, nicht zu viele Regelungen wie § 4j, § 4i oder § 4h EStG einzuführen. Diese dienten lediglich der Bekämpfung von Symptomen. Die Ursache für Regelungen wie BEPS sei die Steuerarbitrage. Die Mindestbesteuerung bekämpfe nicht mehr nur Symptome, sondern versuche, gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen. Die Expertenkommission habe diesen Stand zu Recht herausgearbeitet und aufgezeigt, dass dadurch die bloße Symptombekämpfung entbehrlich geworden sei. Das funktioniere nur eingeschränkt, weil die Mindeststeuer in ihrem Anwendungsbereich sehr eng sei und nur die großen Konzerne betreffe. Dr. *Wendelin Staats* sei sich deshalb nicht sicher, ob man ganz ohne eine Art „Mindeststeuer für Kleine“ oder Ähnlichem auskäme. Es bedürfe eines Neudenkens, welche Möglichkeiten bestünden. Die Ausgangssituation vor sechs Jahren sei durch den engen Anwendungsbereich aus dem Blickfeld geraten, er könne aber nur bestätigen, dass die Grundidee des sog. Decluttering bereits das Anliegen der Mindestbesteuerung gewesen sei, nur dass man es damals nicht so bezeichnete.

Zu den Vorschlägen im Einzelnen äußerte sich Dr. *Wendelin Staats* ebenfalls kurz. Jeder der von der Expertenkommission erbrachten Vorschläge sei zumindest so sinnvoll, dass er es auch wert sei, überdacht zu werden. Es fänden sich aber auch Vorschläge, bei denen von ihm bzw. auch aus Sicht des BMF nicht jedes Detail geteilt werde. Beispielsweise schlage die Kommission eine Wegzugsbesteuerung nur für inländische Beteiligungen vor. Dafür erschließe sich ihm der Grund nicht, da Deutschland auch ein Besteuerungsrecht an ausländischen Beteiligungen habe. In der großen Linie halte er aber viele im Abschlussbericht enthaltene Ideen für sehr sinnvoll und überlegenswert. Konkret plane man im BMF seit dem Sommer ein Mindeststeueranpassungsgesetz. In diesem Kontext sei immer angedacht gewesen, das Gesetz als Gelegenheit zu ergreifen, an den Stellen abzurüsten, an denen ATAD es erlaube. In welcher Form das konkret erfolgen könne, müsse im Einzelnen noch erarbeitet werden. Jedenfalls solle und werde man aber Regelungen wie §§ 9 und 13 AStG angehen und überarbeiten. Das Bundesministerium werde dafür Vorschläge vorlegen, auch hinsichtlich § 4i und § 4j EStG. Diese Regelungen führten in der Betriebsprüfung sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung zu hohem Compliance-Aufwand, weil stets geprüft werden müsse, ob es möglicherweise eine OECD-inkonforme Patentbox gebe, die zu prüfen wäre. Es müsse hinterfragt werden, ob für diese geringe Anzahl an Fällen eine solche Regelung noch sinnvoll sei oder nicht vielmehr eine Abschaffung in Betracht komme. Das BMF werde im Zusammenhang mit der Mindeststeuer noch einmal in diese Richtung denken und einen Entwurf unterbreiten, um zumindest eine neue Diskussionsgrundlage zu schaffen. Dr. *Wendelin Staats* sehe die politische Lage auch als Vorteil, weil dadurch die Ruhe vorhanden sei, um solche avisierten Änderungen ausführlich zu durchdenken und nicht überstürzt zu handeln.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* fasste zusammen, dass das Problem erkannt, aber noch nicht gelöst sei. An Dr. *Wendelin Staats* gewandt fügte er hinzu, dass man im Entwurf der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024 bei der Interpretation der neuen Regelungen in § 1 Abs. 3d und 3e AStG ein Wohlwollen des BMF erkennen könne, die komplexen und auch überschießenden Vorschriften vernünftig auszulegen. Dies könne als erstes Signal des Willens zum Umdenken gedeutet werden. Er hoffe, dass es sich zukünftig weiter in diese Richtung

entwickeln werde. In der Podiumsdiskussion sei das Thema „Mindset“ mehrfach angesprochen worden. Vor 15 Jahren habe es im Fall von Doppelbesteuerungen Korrekturen und Anpassungen in den Betriebsprüfungen gegeben, um eine Doppelbesteuerung letztendlich zu vermeiden. Dies sei nach seinen Erfahrungen in heutigen Betriebsprüfungen nicht mehr möglich. Dieses Mindset werde auch durch den Gesetzgeber an die Praktiker vermittelt. Der Expertenkommission sei deshalb wichtig gewesen, das Thema der Quellensteueranrechnung im Podium zu diskutieren. Dazu enthalte der Bericht einige grundlegende Vorschläge, wie beispielsweise die Anrechnung auf die Gewerbesteuer. Es gebe ein rechtskräftiges Urteil des FG Hessen aus dem Jahr 2020, das in einem DBA-Kanada-Fall eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auf die inländische Gewerbesteuer vorsehe.³ Das zeige die Praxisrelevanz der dem Vorschlag zugrunde liegenden Problematik auf. Deshalb bitte er *Oliver Nußbaum* abschließend um einen Kommentar zu den Vorschlägen zur Quellensteueranrechnung aus Sicht der Expertenkommission.

Oliver Nußbaum erklärte, dass Deutschland im internationalen Vergleich sehr restriktiv vorgehe, wenn es um die Anrechnung ausländischer Steuern gehe. Das führe zu Doppelbesteuerungen, weil im Ausland die Steuer auf den Bruttobetrag erhoben werde, während in Deutschland die Steuer nur für die Einkünfte unter Berücksichtigung von direkten oder indirekten Kosten ermittelt werde. Damit werde die Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer im Verhältnis deutlich geringer und es könne zu Anrechnungsüberhängen kommen, die faktisch zu einer Doppelbesteuerung führten. Der wesentliche Kern sei das Auseinanderfallen von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Wie Prof. Dr. *Xaver Ditz* bereits erwähnt habe, rechne man in Deutschland nur auf die Körperschaftsteuer an, nicht auf die Gewerbesteuer. Aus seiner Sicht habe die Kommission sinnvolle gestufte Lösungen vorgeschlagen, die so bereits in anderen Ländern zu finden seien. Dies sei zum einen die Idee des Anrechnungsvortrags, dass man die Verlustvorträge der Quellensteueranrechnung in den Jahren, in denen sie nicht nutzbar gewesen seien, vortragen könne. Zusätzlich bestehe der Vorschlag, nur die direkten Kosten im Zusammenhang mit ausländischen Erträgen abzuziehen, sodass die Bemessungsgrundlage nicht allzu niedrig angesetzt werde. Zudem könne die Quellensteuer auf die Gewerbesteuer angerechnet werden. Gerade für Verlustunternehmen sei dies bedeutsam, da bei ihnen die Quellensteueranrechnung nach derzeitigem Recht gänzlich entfalle. Das zeige auch, wie unsystematisch die Regelungen seien. Wählte man den Betriebsausgabenabzug, dann mindere man die Gewerbesteuerbemessungsgrundlage gleichzeitig mit. Wenn man die Anrechnung wählte oder keine Anrechnung möglich sei, partizipiere die Gewerbesteuer dagegen nicht an der Quellensteuer. Daran werde die Systemwidrigkeit des Auseinanderfallens von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer erkennbar.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* erörterte, dass es aktuell internationale Entwicklungen gebe, die Quellenbesteuerung auszuweiten, weshalb die Anrechnungsmethode umso wichtiger werde. Dr. *Ulrike Schramm* ergänzte die ihres Erachtens sehr treffenden Ausführungen von *Oliver Nußbaum*. Viele Unternehmen in Deutschland befänden sich derzeit in einem schwierigen Umfeld. Sie hätten mit Verlusten und Verlustvorträgen zu kämpfen und gerieten dadurch zwangsläufig

³ FG Hessen Urteil v. 26.08.2020 – 8 K 1860/16, EFG 2021, 271 = Ubg 2021, 346 – Rev. I R 8/21

in eine Doppelbesteuerung, weil ihnen die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer, die sie beispielsweise auf Lizenzträge gezahlt hätten, in Deutschland nicht möglich sei. Deshalb sei die Forderung nach der Möglichkeit eines Vortrags ausländischer Quellensteuern von großer Relevanz, um effektiv das Problem der Doppelbesteuerung zu vermeiden. Zum Thema der Änderung des sog. Mindsets wolle sie hinzufügen, dass die Vorschläge der Kommission während ihrer Erarbeitung auch mit Vertretern der Länder diskutiert worden seien. Dabei habe sie die Reaktion eines Landesvertreters irritiert, der bereits das Vorliegen einer Doppelbesteuerung in Frage gestellt habe. Solche Reaktionen seien nicht hilfreich für Unternehmen, die in Deutschland ihre immateriellen Wirtschaftsgüter hätten. Diese Wirtschaftsgüter seien möglicherweise durch die Beschäftigung deutscher Ingenieure geschaffen worden und es sei gerade nicht gewünscht, dass immaterielle Wirtschaftsgüter beispielsweise in China landeten. Trotzdem bestrafe man die Unternehmen dafür, indem man sie mit einer Doppelbelastung durch die Nichtanrechnung der ausländischen Quellensteuer belaste.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* gab zu bedenken, dass die Anrechnung der Quellensteuer auf die Gewerbesteuer politisch heikel werden könnte, weil das für die Gemeinden Steuermindereinnahmen bedeuten würde. Er bat Dr. *Wendelin Staats*, die Idee der Anrechnung auf die Gewerbesteuer aus Sicht des Finanzministeriums einzuordnen.

Dr. *Wendelin Staats* stellte klar, dass er sich hinsichtlich der Anrechnung der Gewerbesteuer dem genannten Urteil des FG Hessen von 2020 nicht anschließen würde. Er halte die Auffassung, aus dem geltenden Recht eine Anrechnung bei der Gewerbesteuer herauslesen zu können, für vertretbar, teile sie aber nicht. Er habe den Eindruck, dass sich in den Kommentierungen des Urteils viele kritische Stimmen fänden, die das ähnlich beurteilten. Eine andere Frage sei, ob eine solche Anrechnung gesetzlich geregelt werden sollte. Dies müsse geprüft werden. Es gebe bislang keinen Gesetzesentwurf zu solch einem Änderungsvorhaben, bei tatsächlich festgesetzter Gewerbesteuer müsse aber aus seiner Sicht konsequenterweise eine Anrechnung möglich sein.

Zu der Idee der Anrechnungsvorträge äußerte Dr. *Wendelin Staats*, dass diese keine neue, aber durchaus sinnvolle Idee sei. Er halte die von der Expertenkommission vorgebrachten Argumente für schlüssig. Ihm bereite aber in der Detailbetrachtung Sorge, dass der Vorschlag durchaus komplexe Ansätze beinhalte. Es müsse überlegt werden, ob sich eine Alternativlösung finde, die mithilfe weniger komplexer Ansätze zu einem ähnlich guten Ergebnis gelange. In seinem Referat habe es die Überlegung gegeben, auf Antrag eine Verlustverrechnung anteilig verhindern zu können, sodass Verlustvorträge erhalten blieben und man den Anrechnungsüberhang punktgenau verhindern könnte. Diese Idee behebe zwar nur einen Teil des Problems, sei aber möglicherweise in gewisser Hinsicht die bessere Lösungsvariante. Es sei weniger eine politische, als eher eine technische Frage, welcher Ansatz der richtigere sei, um eine möglichst wenig komplexe Regelung herbeizuführen. Anrechnungsvorträge halte er im Detail für relativ komplex.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* begrüßte, dass das Thema im Referat von Dr. *Wendelin Staats* überdacht worden sei, und leitete zum letzten Themenblock des Podiumsgesprächs über. Dieser

behandle die Arbeitnehmerbesteuerung und das damit verbundene Thema der Betriebsstätte, insbesondere die Qualifizierung eines Home-Office als Betriebsstätte. Die Expertenkommission habe auch den Ort der Geschäftsleitung und die Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Bericht besprochen. Dieses Thema sei äußerst praxisrelevant. Er bat Dr. *Ulrike Schramm*, die sich in der Expertenkommission damit schwerpunktmäßig auseinandergesetzt habe, um eine kurze Erläuterung der wesentlichen Grundsätze.

Dr. *Ulrike Schramm* erklärte, dass dieses Thema spätestens seit der Covid-19-Pandemie viele Unternehmen beschäftige. Zunehmend gebe es Mitarbeiter, die aus dem Ausland arbeiteten, aber in Deutschland angestellt seien. Auch vor dem Hintergrund des Fachkräftemangels müsse man besprechen, welche steuerlichen Konsequenzen Matrix-Konstellationen in Konzernen hervorrufen könnten. Die grenzüberschreitende Tätigkeit von Arbeitnehmern bedeute im Unternehmen hohen Compliance-Aufwand, um sicherzustellen, dass alle steuerlichen Konsequenzen durchdacht und berücksichtigt worden seien. Das Thema Home-Office könne aus deutscher Sicht nur über § 12 AO betrachtet werden. Regelmäßig stelle das Home-Office eines Arbeitnehmers aufgrund mangelnder Verfügungsmacht keine Betriebsstätte dar. Wenn sich Leitungsorgane, Geschäftsführer oder leitende Angestellte im Home-Office betätigten, bestehe die Gefahr der Begründung einer Geschäftsführungsbetriebsstätte. Die Expertenkommission fordere mehr Sicherheit für Unternehmen, indem man in § 12 AO entweder eine De-minimis-Regelung oder eine Klarstellung einfüge, dass keine Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Home-Office begründet werde, solange die regelmäßige Geschäftsleitung an einem anderen Ort erfolge. Es bedürfe einer Klarstellung in § 12 AO, wann eine Betriebsstätte in Deutschland vorliege. Aus Sicht deutscher Konzernstammhäuser wäre wünschenswert, dass Deutschland seinen Einfluss auf OECD- und EU-Ebene ausübe, um auf internationale Standardisierungen hinzuwirken. Es müsse vermieden werden, dass durch eine geringe Anzahl von Arbeitstagen im Ausland einzelne Arbeitnehmer Betriebsstätten begründeten oder Sozialversicherungspflichten entstünden. In vielen Ländern bestehe bereits ab dem ersten Arbeitstag eine Lohnsteuerpflicht. Im Inbound-Fall gebe es zudem das Problem, dass sich bei ausländischen Arbeitnehmern mit zivilrechtlichem Arbeitsvertrag im Ausland der wirtschaftliche Arbeitgeber beispielsweise durch eine organisatorische Eingliederung in Deutschland befinden könne und dann ab dem ersten Arbeitstag eine Lohnsteuerpflicht in Deutschland bestünde. In den Unternehmen liefen im Hintergrund umfangreiche Prozesse ab, um den Lohnsteuerpflichtungen nachzukommen. Zusätzlich entstehe ein doppelter Aufwand, weil bei wenigen Arbeitstagen in Deutschland regelmäßig keine Lohnsteuerbefreiung für die Zeit im Ausland eingereicht werde. Aus den örtlich flexiblen Arbeitsmodellen ergebe sich für die Unternehmen erheblicher Mehraufwand. Deshalb spreche sich die Expertenkommission für eine De-minimis-Regelung oder alternativ für die Abschaffung des Instituts des wirtschaftlichen Arbeitgebers in § 38 EStG aus.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* griff das Plädoyer von Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* für mehr deutsche Initiative bei internationalen Entwicklungen auf. Seines Erachtens könne den Arbeitnehmer- und Betriebsstättenproblematiken der Konzerne nur abgeholfen werden, wenn man sich international abstimme und einige. In Österreich sei beispielsweise geregelt, dass bei mehr als 50 % Tätigkeit eines Arbeitnehmers im Home-Office dieses als Betriebsstätte qualifiziert

werde. In solchen Fällen reiche eine Anpassung des § 12 AO nicht aus, um Praxisprobleme zu beseitigen. Es bedürfe bilateraler Verträge oder Einigungen auf EU- und OECD-Ebene.

Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* wies auf eine konkrete im Abschlussbericht enthaltene Zahl hin. Es solle keine Geschäftsleitungsbetriebsstätte entstehen, wenn insgesamt nicht mehr als 30 Tage im Home-Office gearbeitet werde. Seines Erachtens sei diese Grenze zu niedrig festgesetzt. In ihrem Unternehmen hätten sie ein Mitglied des Vorstands, das im Ausland wohne und aus steuerlichen Gründen jeden Freitag in das Büro kommen müsse. Seines Erachtens wäre eine Nichtaufgriffsgrenze von einem oder zwei Tagen pro Woche eher praxistauglich. Es könne auch bei der Geschäftsleitungsbetriebsstätte guten Gewissens geregelt werden, dass eine solche im Ausland nicht entstehe, nur weil ein bis zwei Tage die Woche dort im Home-Office gearbeitet werde. Eine solche anzunehmen, sei nicht nachvollziehbar. Die Vorstandsentscheidungen würden weiterhin im Inland getroffen. Nur weil eines der Vorstandsmitglieder einen Tag die Woche im Home-Office arbeite, verlagere sich dadurch noch nicht der Ort der geschäftlichen Leitung. Seines Erachtens sei eine gesetzliche Anpassung nicht zwingend notwendig, sondern der Erlassgeber könne bereits für die Inbound-Fälle Abhilfe schaffen. Im Outbound-Fall könne der deutsche Gesetzgeber immerhin seine abweichende Auffassung zum Ausdruck bringen und so eine gewisse Signalwirkung erzeugen. Das würde es den Unternehmen erleichtern, mit dem Restrisiko umzugehen. An dieser Stelle wünsche er sich, über die Forderungen der Kommission hinauszugehen.

Prof. Dr. *Xaver Ditz* fragte *Oliver Nußbaum* nach weiteren Ergänzungen.

Oliver Nußbaum schloss sich der Forderung von Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* nach einer Erhöhung der Nichtaufgriffsgrenze bei Home-Office-Tätigkeiten an. Es sei letztlich eine politische Entscheidung, aber aus seiner Sicht wäre eine möglichst hohe Anhebung der Tagesgrenze wünschenswert.

Dr. *Wendelin Staats* antwortete, dass er für diese Themen zwar nicht zuständig sei, sie aber im BMF besprochen würden. Die dafür zuständigen Kollegen und Kolleginnen setzten sich mit den Themen intensiv auseinander. Zudem stimme er Prof. Dr. *Xaver Ditz* zu, dass die Probleme möglichst international angegangen werden müssten, um aufeinander abgestimmte Lösungen herbeizuführen. Es bedürfe nicht zwingend einer Richtlinie, es könne schon ausreichen, wenn man sich auf einheitliche Definitionen und Vorgehensweisen einigte. Weiterhin wies er auf die neuere Rechtsprechung des BFH hin, der dazu neige, sehr schnell Betriebsstätten anzunehmen. Im Dezember 2024 stehe eine sehr wichtige mündliche Verhandlung beim BFH an, bei der es darum gehe, ob ein Taxifahrer in der Schweiz mit einem Rollcontainer eine Betriebsstätte begründet habe.⁴ Das Urteil dazu werde mit Spannung erwartet, weil es wie bereits erläutert nicht folgenlos bliebe, wenn in Deutschland vorschnell Betriebsstätten angenommen würden. Prof. Dr. *Xaver Ditz* schloss die Gesprächsrunde mit einem Dank an alle Podiumsteilnehmer für die spannende Diskussion.

⁴ FG Baden-Württemberg, Urteil v. 14.10.2021 – 3 K 589/19; EFG 2022, 88 – Rev. I R 47/21.

Thema 4: Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung

GESPRÄCHSLEITUNG

Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff | Präsident Bundesfinanzhof a.D. und wissenschaftlicher Direktor des Instituts Finanzen und Steuern e.V.

REFERENT

Prof. Dr. Matthias Loose | Richter am Bundesfinanzhof im II. Senat und Honorarprofessor an der Ruhr-Universität Bochum

PODIUM

Prof. Dr. Christian Dorenkamp | leitet die Konzernsteuerabteilung der Deutschen Telekom AG

Dr. Torsten Moser | Wirtschaftsprüfer, Mitglied des geschäftsführenden Vorstands des IDW und Lehrbeauftragter am Institut für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung an der Universität Münster

Dr. Dirk Pohl | Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Partner der Sozietät McDermott Will & Emery

MDg Norbert Rossmeisl | Leiter der Steuerabteilung im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen und für Heimat

Werner Thumbs | Leitung der Steuerabteilung der Profunda Verwaltungs-GmbH

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinghoff* moderierte den vierten Teil des 94. Berliner Steuergesprächs zum Thema Digitalisierung, Prozesse und Betriebsprüfung. Er begrüßte die Teilnehmer und übergab das Wort an Prof. Dr. *Matthias Loose*, der mit seinem Einführungsreferat einen ersten Überblick über die grundlegenden und vielschichtigen Themen gewährte.

Referat Prof. Dr. Matthias Loose

Prof. Dr. *Matthias Loose* erklärte, dass der Einführungsvortrag eher knapp ausfallen werde, um der Podiumsdiskussion mehr Raum zu geben.

Als er den Abschlussbericht der Kommission gelesen habe, sei er überrascht gewesen, dass das Verfahrensrecht erst ganz am Ende, scheinbar als eine Art Anhang, thematisiert werde. Die Verfahrensfragen, die die unmittelbare Anwendung der materiell-rechtlichen Vorschriften betreffen, müssten seines Erachtens immer im direkten Zusammenhang diskutiert werden. Dass man in der heutigen digitalen Welt die materiellen Fragen von den digitalen Fragen

trenne, sei befremdlich. Die im letzten Abschnitt des Kommissionsberichts aufgestellten Thesen halte er für die eigentliche Umsetzung aller Änderungsvorschläge für besonders wichtig. Das Verfahrensrecht habe bei der Umsetzung im konkreten Unternehmen erhebliche Wirkung. Mitteilungspflichten, Erklärungspflichten oder der Umgang mit Betriebsprüfungen seien alles Themen, die sich unmittelbar im Unternehmen auswirkten und gerade nicht nur nebensächliche Diskussionspunkte seien. Zusätzlich gebe es ureigene verfahrensrechtliche Fragen zu Betriebsprüfungen und Ähnlichem, auf die er im Detail eingehen werde.

Durch alle Thesen hindurch zögen sich drei wesentliche Merkmale und ein weiteres lasse sich hineinlesen. Zum einen gehe es um risikoorientierte Ansätze. Dahinter stehe der grundsätzliche Gedanke, in allen verfahrensrechtlichen Diskussionen auch Risikomanagement und Compliance mit zu berücksichtigen. Je mehr sich ein Steuerpflichtiger compliant verhalte, desto weniger solle er mit Erklärungs- und Mitteilungspflichten belastet werden. Wichtig sei zudem die Bündelung von Zuständigkeiten, insbesondere vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung, die für den Steuerpflichtigen sehr weitreichende Konsequenzen habe, wenn er sich an das falsche Finanzamt wende. Die unterschiedlichen Zuständigkeitsregelungen auch im Rahmen digitaler Prozesse seien problematisch. Zusätzlich beabsichtige die Kommission mit ihren Vorschlägen die „Entrümpelung“ von Mitwirkungspflichten und die Verhinderung weiterer Mitwirkungspflichten. Als zwischen den Zeilen zu lesendes Ziel hätten alle Vorschläge gemeinsam, dass es um frühe Rechtssicherheit für die Unternehmen gehe. Sachverhalte sollten nicht über einen längeren Zeitraum unklar oder gar streitig bleiben. Es sei bedauerlich, dass wichtige steuerrechtliche Fragen im Falle mehrerer Instanzen und teilweise Vorlage beim Bundesverfassungsgericht lange unbeantwortet blieben. Steuerbescheide würden nur vorläufig erteilt und für den Steuerpflichtigen sei ungewiss, wie mit den jeweiligen Themen umzugehen sei. Insoweit bestehe ein Bedürfnis für die Unternehmen, möglichst frühzeitig Rechtsklarheit zu erhalten.

Die Expertenkommission habe im sechsten Abschnitt des Abschlussberichts verschiedene Thesen aufgestellt. Es gehe um die Fortentwicklung des Risikomanagements, um ertragsteuerliche Einzelthemen wie den Quellensteuereinbehalt bei internationalen Sachverhalten, die Vereinheitlichung von Sachbezügen und die Vereinfachung steuerlicher Förderungen sowie um Mitteilungs- und Nachweispflichten. Weitere Punkte seien die bereits erwähnte Bündelung von Zuständigkeiten, die Möglichkeit einer einseitig durch den Steuerpflichtigen erhobenen Sprungklage, die Erhöhung der Effizienz und Effektivität der steuerlichen Außenprüfung, die Vereinfachung bei der Berichtigung von Steuererklärungen und die Verbesserung sowie Vereinheitlichung bei der Digitalisierung der Besteuerung. Prof. Dr. *Matthias Loose* habe die verschiedenen Thesen in einzelne Punkte zusammengefasst, die im Podium erörtert werden könnten. Zum einen fänden sich viele verfahrensrechtliche Regelungen, die seines Erachtens in den direkten Zusammenhang mit materiell-rechtlichen Vorschriften gehörten. Dazu zählten etwa die Frage des Quellensteuerabzugs, Sachbezüge und Fördermodelle. Ein weiterer Punkt sei die Vereinfachung von Mitteilungs-, Nachweis- und Erklärungspflichten, inklusive Risikomanagement und Berichtigungspflichten. Ergänzend führte er den Punkt der Erhöhung der Effizienz und Effektivität der Außenprüfung an. Für wichtig halte er auch das Thema der Rechtssicherheit aufgrund frühzeitiger Einbindung der Gerichtsbarkeit, worunter auch die

Sprungklage und das Auskunftersuchen falle. Letzter zentraler Punkt seien Verbesserungen bei der Digitalisierung der Besteuerung.

Als verfahrensrechtliche Regelung mit konkretem materiell-rechtlichen Bezug sei das „Once-Only-Prinzip“ besonders wichtig, wonach nur einmal eine Anmeldung erfolgen und eine Erklärung abgegeben werden müsse. Bei der Ausschüttung von Dividenden schlage die Kommission verfahrensrechtlich eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuereinbehalt für bestimmte Fälle vor. Im Bereich der grenzüberschreitenden Dividendenausschüttungen sei eine frühzeitige Einbindung des BZSt sinnvoll. Wie bereits dargelegt, seien diese verfahrensrechtlichen Fragen seines Erachtens unmittelbar im Zusammenhang mit den jeweiligen materiell-rechtlichen Fragen zu diskutieren. Bei jeder Steuer, die materiell-rechtlich erhoben werde und bei der es in irgendeiner Art um Anzeigepflichten oder Bescheinigungen gehe, müsse direkt mitgedacht werden, wie die Prozesse vereinfacht, digitalisiert und effektiviert werden könnten. Dass diese konkreten Verfahrensfragen nicht bereits im jeweiligen Abschnitt mit den materiell-rechtlichen Fragen diskutiert worden seien, sehe er kritisch. Selbiges gelte seines Erachtens für die Sachzuwendungen an Arbeitnehmer. Unstreitig bedürften die betreffenden Regelungen Vereinfachung. Dafür müsse man entsprechende Verfahren einführen, insbesondere die Lohnsteueranrufungsauskunft, sodass man möglicherweise auch weitergehende Auswirkungen und Rechtssicherheit erreiche. Sehr wichtig sei auch das Thema der steuerlichen Förderungen. Andere Staaten seien Deutschland weit voraus und in der Lage, auf Anhieb bestimmte Förderungen auszuschütten. Dies müsse in Deutschland auch möglich sein, insbesondere bei Unternehmen, die ohnehin eng von der Finanzverwaltung begleitet würden. Die Idee der Kommission sei, das Antragsverfahren für bestimmte Förderungen zu vereinheitlichen. Im Rahmen der Vereinfachung von Mitteilungs-, Nachweis- und Erklärungspflichten solle vor allem die „Steuerhistorie“ eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Unternehmen, die ständiger Prüfung unterlägen und bei denen ein fortlaufender Austausch mit der Finanzverwaltung gegeben sei, sollten sich ein steigendes Grundvertrauen von Seiten der Finanzverwaltung durch anhaltendes Wohlverhalten verdienen können. Für das Risikomanagement der Finanzverwaltung gegenüber privaten Steuerpflichtigen werde die Steuerhistorie ebenfalls berücksichtigt. Des Weiteren solle sich die Überprüfung, wenn bei Unternehmen interne Steuerkontrollsysteme vorlägen, auf diese Systeme konzentrieren. Sinnvoll sei die Einführung eines „Ampelsystems“, um die Risikoeinschätzung bei Steuerpflichtigen darzustellen. Es bedürfe auch Erleichterungen wie die automatisierte Bescheiderteilung in Antragsprozessen und schnellere, fokussiertere Betriebsprüfungen. Zudem würde es zu starker Vereinfachung führen, wenn Anzeigen und Erklärungen nur noch an eine Stelle zu richten wären, die für die Weitergabe bestimmter Informationen verantwortlich sei.

Die Erhöhung der Effizienz und Effektivität der Außenprüfung lasse sich durch eine stärkere Berücksichtigung von Tax Compliance erreichen. Des Weiteren sollten die Zuständigkeiten klarer geregelt und insbesondere die Zuständigkeiten von Bund und Ländern klarer voneinander abgegrenzt werden. Bei internationalen Sachverhalten müsse das BZSt frühestmöglich eingebunden werden und eine Beratungs- und Kontrollfunktion wahrnehmen. Zudem solle die Rolle des leitenden Konzernprüfers aufgewertet werden. Prof. Dr. *Matthias Loose* halte diese Vorschläge für sinnvoll. Dagegen sei die geforderte Abstandnahme von der bislang

bestehenden einseitigen Orientierung an Mehrergebnissen in der Finanzverwaltung vermutlich schwieriger durchzusetzen.

Für eine Verbesserung der Rechtssicherheit sehe die Kommission die Einführung einer Sprungklage für ausermittelte Sachverhalte vor, die vom Steuerpflichtigen ohne Zustimmung der Finanzverwaltung erhoben werden könne. Die beabsichtigte Beschleunigung beim Durchlaufen der Rechtsinstanzen halte Prof. Dr. *Matthias Loose* für fraglich. Sprungklagen seien nur sinnvoll, wenn der Sachverhalt bereits ausermittelt sei, wie nach Abschluss der Betriebsprüfung oder nach Erteilung einer verbindlichen Auskunft. In solchen Fällen könne man die Kapazitäten der Finanzgerichtsbarkeit nutzen, um frühzeitig Rechtssicherheit zu schaffen. Dies müsse aber seines Erachtens damit einhergehen, dass die verbindliche Auskunft künftig kostenfrei beantragt werden könne. Davon würden die Finanzverwaltungen und die Steuerpflichtigen profitieren.

Die von der Expertenkommission unterbreiteten Vorschläge zur Verbesserung bei der Digitalisierung der Besteuerung würden nach Ansicht von Prof. Dr. *Matthias Loose* seit geraumer Zeit in der Fachwelt diskutiert. Die Anpassung von Plattformen, die Weiterentwicklung der E-Bilanz und die Umsetzung des Once-Only-Prinzips seien sinnvoll. Seines Erachtens müsse für wirkliche Innovativität auch berücksichtigt werden, an welchen Stellen in der Zukunft Künstliche Intelligenz eingesetzt werden könne. Es müsse weitergedacht werden, als nur im Rückbezug bestehende Prozesse zu digitalisieren.

Podiumsdiskussion

Prof. Dr. h.c. *Rudolf Mellinshoff* dankte Prof. Dr. *Matthias Loose* für die inhaltliche Einleitung in die Vorschläge der Expertenkommission. Er fragte *Norbert Rossmeisl*, Vertreter des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen, welche Vorschläge aus dem Bericht aus seiner Sicht überzeugten, ob sie aus der Perspektive der Finanzverwaltung umsetzbar seien und welchen Vorschlägen er sich entgegenstelle.

Norbert Rossmeisl erklärte, dass der sechste Abschnitt des Abschlussberichts sich besonders mit Vollzug und Praxisrelevanz beschäftige. Er wolle in diesem Kontext auch auf das Schlagwort „Mindset“ eingehen. Als Vertreter der Verwaltung wolle er klarstellen, dass Mindset im Vollzug der Verwaltung eine große Rolle spiele, die Verwaltung aber nur ein Teil des Ganzen sei. Es bedürfe einer Mindsetveränderung im Gesamten. Man müsse sich bewusst werden, was die Probleme seien, die man mit dem Bericht der Expertenkommission anzugehen versuche. Es sei ein klassisches deutsches Thema, dass es immer einer 100%-Lösung bedürfe. Solange es Lücken oder Bedenken bei ein oder zwei steuerpolitischen Baustellen gebe, werde der Vorschlag unmittelbar als Ganzes infrage gestellt. Er selbst könne sich von dieser Einstellung auch nicht ganz freisprechen. Man müsse aber Vorbild sein und sich von der Idee der 100%-Lösung abwenden. Das gelte insbesondere für das Thema der Digitalisierung. Ein neues Digitalisierungsprojekt werde erst genutzt, wenn damit alle Fälle abgedeckt werden könnten. Solange es zwei Fälle gebe, die noch nicht erfasst würden, stelle man das Digitalisierungsprojekt insgesamt so lange zurück, bis auch diese Restfälle erfasst seien. Diese

Einstellung sei nicht zielführend und daran müsse gearbeitet werden. Problematisch seien im Bereich der Digitalisierung oft auch die länderspezifischen Besonderheiten. Nicht wenige Projekte in der Verwaltung verzögerten sich auch deshalb, weil jedes Land seine eigenen konkreten Vorstellungen umgesetzt sehen wolle. Weiter halte er für problematisch, dass für jeden einzelnen Fall eine Regelung erwartet werde. Pauschalierungen würden extrem kritisch gesehen. Einzelfälle würden sich von der pauschaleren Regelung nicht gerecht behandelt fühlen und forderten Spezialregelungen für genau diesen Einzelfall. Dazu komme die Rechtsprechung, die für konkrete Einzelfälle wiederum Regelungen treffe. In der Folge würden die Gesetzestexte immer umfangreicher, verschachtelter und komplizierter. Letztes Problem sei die maßlose Übertreibung bei Antimissbrauchsvorschriften. Man müsse zu einem vernünftigen Maß zurückfinden. Das Problem sei, dass in dem Moment, in dem ein besonderer Missbrauchsfall in die Presse gelange, die Politik sofort kritisiere, wie es zu solchen Missbrauchsgestaltungen kommen könne, und zu schärferen Gegenmaßnahmen veranlasst werde. Es gebe keine perfekte Lösung, um Missbrauch zu vermeiden.

Auf die Eingangsfrage von Prof. Dr. *Rudolf Mellinghoff* nach seiner Einschätzung zu den Kommissionsvorschlägen hielt *Norbert Rossmeißl* fest, dass der Abschlussbericht der Kommission durchaus sinnvolle, umsetzbare Vorschläge vor allem im Bereich des Vollzugs enthalte. Er sehe auch beispielsweise im Rahmen der Quellensteuerproblematik Möglichkeiten, schnell Anregungen umzusetzen. Man befinde sich zwar derzeit in einer Art „Totphase“ in Sachen Gesetzgebung, es bestehe aber seines Erachtens viel Handlungsbedarf. Den Punkt Sachzuwendungen halte er persönlich für extrem bedeutsam. Dieser Bereich sei von enormer Bürokratie überschattet. Es gebe viele Gründe und gute Rechtfertigungen für die komplexe Gestaltung der Regelungen zu den Sachzuwendungen. Schließlich mache die Lohnsteuer 25 % des gesamten Steuervolumens aus und jede minimale Veränderung könne sich millionenschwer auswirken. Dennoch müsse man dieses große Problemfeld angehen. Es gebe erhebliche Baustellen bei den Sachzuwendungen mit Blick auf die Umsatzsteuer und insbesondere auch im komplexen Bereich der Sozialversicherungen. Alle Beteiligten, auch die Verwaltung, müssten jedoch mehr Mut aufbringen und vorangehen.

Prof. Dr. *Rudolf Mellinghoff* bedankte sich für die ermutigenden Ausführungen von *Norbert Rossmeißl* und übergab das Wort an das Kommissionsmitglied Dr. *Torsten Moser* mit der Bitte, die einzelnen Vorschläge zum Thema Tax-Compliance weiter zu konkretisieren.

Dr. *Torsten Moser* erklärte, dass gerade das Tax-Compliance-Management-System, das auch als internes Steuerkontrollsystem bezeichnet werde, ein „Quick Win“ sei. In diesem Bereich habe der Gesetzgeber bereits eine entsprechende Grundlage in Art. 97 EGAO geschaffen. Danach könnten bestimmte Vereinfachungen bei der Betriebsprüfung nach Art und Umfang gewährt werden, wenn und soweit ein wirksames internes Steuerkontrollsystem eingerichtet sei. Es gebe bereits einige Unternehmen, die ein solches sogenanntes Tax-CMS eingerichtet hätten. In der Vergangenheit sei dies vor allem aus Exkulpationsgründen geschehen. Dr. *Torsten Moser* wünsche sich von Seiten der Finanzverwaltung den Mut, die vom Gesetzgeber im Rahmen einer Probephase eingeräumten Möglichkeiten auszunutzen. Mittelfristig wünsche er eine dauerhafte Implementierung einer solchen Regelung. Dies sei sinnvoll, um sich von

der Denkweise abzuwenden, dass Regelungen eingehalten werden müssten, um sich nicht im Steuerstrafverfahren schuldig zu machen. Sinnvoller sei die betriebswirtschaftliche Sichtweise, einen Anreiz für die Implementierung eines internen Steuerkontrollsystems zu setzen. Für viele Unternehmen sei eine entsprechende Implementierung letztlich auch eine Investitionsentscheidung. Nicht jedes Unternehmen brauche ein stark ausgeprägtes System; das System sei jeweils skalierbar auszugestalten. Die Implementierung interner Steuerkontrollsysteme fördere die Rechtssicherheit und führe zu früheren Steuereinnahmen, weil Fehler nicht erst im Rahmen der Betriebsprüfung aufgedeckt würden, sondern im Optimalfall bereits vom Unternehmen selbst festgestellt und korrigiert würden. Auch in Hinblick auf den Fachkräftemangel sowohl auf Seite des Steuerpflichtigen als auch auf Seite der Finanzverwaltung stelle die Implementierung von Tax-Compliance-Management-Systemen eine äußerst sinnvolle Lösung dar, um Arbeitsaufwand zu reduzieren. Die Finanzverwaltung solle sich zunutze machen, wenn das Unternehmen sich gut selbst kontrolliere, und müsse dies mit einer geringeren Intensität bei der Betriebsprüfung honorieren. Die Prüfung müsse stärker prozessorientiert und weniger einzelfallbezogen erfolgen, um das Fehlerrisiko zu minimieren und die Steuerehrlichkeit der seiner Überzeugung nach weit überwiegenden Unternehmen zu sichern.

Prof. Dr. *Rudolf Mellinshoff* fragte *Werner Thumbs*, ebenfalls Mitglied der Expertenkommission, nach seinen Wünschen im Bereich der Betriebsprüfung und bei den anderen Problemfeldern.

Werner Thumbs fügte den Ausführungen von Dr. *Torsten Moser* hinzu, dass die Implementierung der zahlreichen Prozesse in Unternehmen vorrangig erfolge, um den Arbeitsaufwand möglichst einfach und standardisiert zu bewältigen. Der Quellensteuerprozess der Profunda Verwaltungs-GmbH sei beispielsweise 2013 das erste Mal mit einem Six-Sigma-Projekt aufgeschrieben worden. Der Quellensteuerprozess, um den es gehe und mit dem man sich im Rahmen der Kommissionsarbeit eingehend beschäftigt habe, sei die Idee des Verzichts auf den Lizenzeinbehalt bei Zahlung von Lizenzentgelten ins Ausland. Für die Kommission habe auf der Hand gelegen, dass eine Umgestaltung des Systems erforderlich sei, insbesondere weil es den Staat nichts koste. Nicht jeder Lizenzgeber solle für die Beziehung zu einem bestimmten Lizenznehmer eine eigene Befreiung brauchen. Aus der Umsatzsteuer sei ein System bekannt, in dem ein Lieferant beispielsweise durch Nutzung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erkennbar mache, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliege. Für den Bereich der Lizenzen könne ein ähnliches System eingeführt werden. Jeder Lizenzgeber müsse sich nur einmal registrieren und könne anschließend die zugeordnete Lizenznummer dem Lizenznehmer mitteilen. Dieser könne eine entsprechende Steuererklärung erstellen. Es seien keine Gründe ersichtlich, ein solches Verfahren nicht auch im Bereich der Lizenzen zu nutzen. Damit würden sogar monatliche Steuererklärungen von Großunternehmen ermöglicht werden. Es handele sich um Standard- und Massenverfahren, mit denen 80 % der Fälle erheblich vereinfacht würden. Die verbleibenden 20 % blieben wahrscheinlich genauso schwierig, wie sie es bereits heute seien. Es stelle mithin kein Problem dar, nicht die gesamten 100 % zu erfassen. Er stimme *Norbert Rossmesl* zu, dass eine 100%-Lösung unrealistisch sei und man sich von dieser Idee verabschieden müsse. Vereinfache man 80 % der Fälle und 20 % blieben gleich, dann erziele man im Ergebnis immer noch erhebliche Fortschritte. Zusätzlich

habe die Kommission eine Vereinfachungsregel für Fälle unter 500.000 Euro angeregt. In solchen Fällen solle eine Ansässigkeitsbescheinigung des Leistenden ausreichen. Damit einhergehen sollten Freistellungsbescheinigungen für jeweils fünf Jahre. Damit könne man eine sehr deutliche Entlastung erreichen, ohne Steuermindereinnahmen zu bewirken. *Werner Thumbs* werbe insofern, die Potenziale einer zeitnahen Vereinfachung zu nutzen.

Prof. Dr. *Rudolf Mellinshoff* wandte sich an Dr. *Dirk Pohl*. Er wolle wissen, an welcher Stelle für die Unternehmen in der täglichen Praxis die größten Probleme bestünden und ob die Digitalisierung abhelfen könne.

Dr. *Dirk Pohl* erklärte, dass sich der sechste Abschnitt des Abschlussberichts zunächst mit der Frage beschäftige, wie der Steuerpflichtige in seinem Risiko beurteilt werde. Der Bericht nenne grüne und rote Steuerpflichtige, während gelbe Steuerpflichtige nicht vorkämen. Grundsätzlich sei es richtig, die Steuerpflichtigen einzustufen. Dabei müsse bedacht werden, dass genau wie die Finanzverwaltung Steuerpflichtige beurteile, auch Unternehmen Standorte beurteilten. Dabei stehe der Standort Deutschland derzeit bedauerlicherweise auf Rot. Dies hätten auch die bisherigen Podiumsdiskussionen des Tages aufgezeigt. Das Erste, was sich ein internationaler Investor anschau, sei der Steuersatz. Dr. *Dirk Pohl* wisse nicht, wie die Gegenfinanzierung aussehen könne, aber seines Erachtens sei eine Absenkung des Gesamtunternehmenssteuersatzes auf 25 % prioritär gegenüber den im Bericht und im Podium angeführten Vereinfachungen und Verbesserungen für den Steuerstandort Deutschland. Die Einstufung von Steuerpflichtigen in Rot und Grün könne er vor allem vor dem Hintergrund möglicherweise erleichteter Betriebsprüfungen nachvollziehen. Auch er stimme zu, dass 100-%-Lösungen realitätsfern seien. Es bedürfe Mut zur Lücke. Es sei nicht möglich, die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung eins zu eins für jeden Missbrauchsfall durchzusetzen. Man müsse die Aufgriffsgrenzen in diesem Bereich für die grünen Steuerpflichtigen hochsetzen. Die Anschlussprüfung nach § 4 BpO beginne im Grundsatz für Handelsunternehmen derzeit bereits bei Grenzen von 14.000.000 Euro Umsatz und 800.000 Euro Gewinn. Als ersten „Quick Win“ könne man den Umfang der Anschlussprüfung und der Betriebsprüfung hochsetzen. An *Werner Thumbs* gewandt fügte er hinzu, dass die Quellensteuerverfahren ein Ärgernis seien und dringend Abhilfe erforderlich sei. Es sei mittlerweile so weit gekommen, dass angesichts der extrem langen Bearbeitungsdauer von Erstattungsverfahren beim BZSt den Mandanten von der Beratung empfohlen werde, beim Finanzgericht Köln Untätigkeitsklage gegen das BZSt einzureichen, um die teilweise jahrelangen Erstattungsverfahren zu beschleunigen.

Prof. Dr. *Rudolf Mellinshoff* fragte Prof. Dr. *Christian Dorenkamp*, inwiefern die Digitalisierung zur Problemlösung beitragen könne und welche Themen im Bereich der Digitalisierung priorisiert angegangen werden müssten.

Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* stimmte zunächst den Ausführungen von Dr. *Dirk Pohl* zu, dass sämtliche diskutierte Vereinfachungsmaßnahmen nur eine eingeschränkte Wirkung entfalten könnten, wenn man nicht die Steuerbelastung auf 25 % herabsenke. Um diese Belastungsgrenze zu erreichen, schlage er vor, die Betriebsprüfungen zeitnäher durchzuführen. So würde man in den ersten drei bis fünf Jahren, dem sogenannten Heranprüfungszeitraum, ggf.

zusätzliche Steuermehreinnahmen erzielen, die die Lücke an Steuermindereinnahmen reduzieren könnten. Bei zeitnahen Betriebsprüfungen würde zudem die Digitalisierung deutlich einfacher gelingen. Wenn man bei der Betriebsprüfung noch die Jahre 2015, 2016 behandle und die ganzen Altfälle aufarbeiten müsse, werde eine Digitalisierung dieser Prozesse kaum funktionieren. Seines Erachtens biete der jetzige Rechtsrahmen bereits genügend Spielraum, dieses Ziel zu erreichen. Bei der Telekom prüfe man derzeit das Jahr 2023. Alle vorherigen Jahre seien bereits bestandskräftig veranlagt. Dafür habe es keine gesetzgeberischen Neuerungen gebraucht, sondern nur die Zusammenarbeit mit der Finanzverwaltung. Er glaube, dass einige Unternehmen dies aktiver einfordern könnten und sollten. Herr *Fahrenbach* vom Finanzministerium NRW habe nach seiner Aussage noch keine einzige beantragte Betriebsprüfung abgelehnt. Würde man als Unternehmen eine zeitnahe Betriebsprüfung wollen, sei dies möglich, und Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* könne dazu nur ermutigen. Habe man immer nur ein offenes Steuerjahr, hätte dies den erheblichen Vorteil, dass man schon bei dessen Prüfung auch Themen der Gegenwart mitbesprechen könne, weil der Betriebsprüfer wisse, dass er es ansonsten ohnehin im nächsten Jahr prüfen müsse.

Zur Digitalisierung führte Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* aus, dass bei der Telekom derzeit das Digitalisierungstool neu aufgesetzt werde. Er müsse zugeben, dass das nicht einfach sei, weil es im IT-Bereich an kompetenten Fachkräften fehle, die ein solches Tool codieren könnten. Dabei habe die Telekom den Vorteil eines flexiblen Budgets, wohingegen die Finanzverwaltung deutlich größere Schwierigkeiten haben werde, geeignete Fachkräfte zu finden. Er empfehle daher, sich auf wesentliche Punkte zu beschränken. Denkbar sei die Abschaffung der E-Bilanz, die seines Erachtens nicht mehr gebraucht werde. Dies gelte insbesondere für die anschlussgeprüften Unternehmen. Solche Themen bänden IT-Ressourcen, die dann in wichtigeren Bereichen fehlten, die im Abschlussbericht angesprochen worden seien. Es gebe immer noch eine Kommission für die amtlichen Vordrucke, die immer zum Anfang des Jahres ihre Empfehlungen ausspreche, die dann programmiert würden. Die Telekom habe ihre Körperschaftsteuererklärung 2023 nicht über ELSTER abgeben können, weil es im Bereich der Zinsschranke, von der das Unternehmen nicht betroffen sei, einen Formelfehler gegeben habe. Die Erklärung im Freifeld, von der Zinsschranke nicht betroffen zu sein, habe nicht ausgereicht, um die Erklärung im System einreichen zu können. Auch das Finanzamt habe keine Veranlagung vornehmen können. Dieses Problem sei zum Landesfinanzministerium weitergegeben worden. Bis dieser Bug behoben sei, könne die Telekom keine Körperschaftsteuererklärung ohne Texteingabe im Feld der Zinsschranke abgeben, obwohl das Unternehmen den Zinsschrankenregelungen gar nicht unterfalle. Dieses Beispiel spreche für die von *Norbert Rossmehl* geforderte Abkehr von der 100-%-Lösung. Der herrschende Vollständigkeitsanspruch stehe der Digitalisierungsfähigkeit diametral entgegen. Sein Vorschlag sei deshalb, die ELSTER-Formulare unangetastet zu lassen, solange es keine großen Veränderungen im Steuerrecht gebe, die eine Anpassung erforderten. Auch andere Themen, wie die Einführung von ViDA, der elektronischen Rechnung, würden die Digitalisierungskapazitäten der Finanzverwaltung binden. Auf Seiten der Finanzverwaltung müsse man sich von der 100-%-Lösung abkehren, und die Steuererklärungen müssten durch die IT-Systeme veranlagbar sein. Solange dies nicht der Fall sei, solle man an den alten Formularen festhalten, auch wenn einige Themen im

Freitext zu ergänzen seien. Ein weiterer Wunsch von Prof. Dr. *Christian Dorenkamp* sei die Digitalisierung des Gewerbesteuerbescheids. Die Telekom zahle in allen Gemeinden Deutschlands Gewerbesteuer und erhalte 11.000 Gewerbesteuerbescheide jährlich. Eine Digitalisierung würde erhebliche Vereinfachung bedeuten. Wenn man lieber bei Kleinigkeiten anfangen wolle, solle man beispielsweise die teilweise in einigen Bundesländern fehlende Kommunikation zwischen Betriebsprüfer und Steuerpflichtigem per E-Mail ermöglichen.

Prof. Dr. *Rudolf Mellinshoff* griff erneut das Thema Außenprüfung auf und wandte sich diesbezüglich an *Norbert Rossmeisl*. Lese man den Abschlussbericht durch, stelle man fest, dass der Föderalismus, der Steuervollzug und das BZSt dazu führten, dass es an einer klaren Kompetenzabgrenzung fehle. Zudem sei ihm berichtet worden, dass die Betriebsprüfer die Eigenverantwortung für die Betriebsprüfung nur sehr ungern übernähmen und sich lieber mehrmals rückversicherten. Die Kommission schlage im Bericht vor, zu differenzieren und regelmäßig den Compliance-Anforderungen genügende Steuerpflichtige mit einem anderen Maßstab der Prüfung zu unterziehen. Die gesetzlichen Voraussetzungen dafür seien vorhanden. Schließlich bestehe derzeit ein Anreizsystem, das einzig darauf abstelle, wie viel Mehreinnahmen ein Betriebsprüfer erzielte. Es sei problematisch, dass durch das Anreizsystem die materielle Richtigkeit bei der Betriebsprüfung möglicherweise nicht im Vordergrund stehe.

Norbert Rossmeisl erklärte, dass die Forderungen nach einer Senkung des Spitzensteuersatzes und nach mehr Digitalisierung sehr dringlich seien. Man brauche beides. Zum einen den plakativen Aspekt der Senkung der Unternehmensteuerbelastung, zum anderen den Abbau der Bürokratie. Er wolle gar nicht wissen, wie abschreckend das deutsche bürokratische System für internationale Investoren sei. Es bestehe daher großer Handlungsbedarf. Das im Bericht vorgeschlagene Ampelsystem werde von der Finanzverwaltung faktisch im Bereich der Betriebsprüfung bereits intern genutzt. Intern bedeute, dass es bislang nicht die von der Kommission gewünschte transparente Einteilung in Risikoklassen gebe. Wenn man die Einteilung transparent mache, wofür vieles spreche, werde die Einteilung auch justiziabel. Es brauche dann konkrete Kriterien, an denen die Frage der Compliance des Steuerpflichtigen festgemacht werden könne. Zudem sei festzulegen, ob die oberste Kategorie bereits gegeben sei, wenn alle steuerlichen Pflichten erfüllt würden, oder erst dann, wenn überobligatorische Anforderungen erfüllt würden. Es müsse klar bestimmt sein, wann ein Steuerpflichtiger mit welchen Vergünstigungen rechnen könne. Würde man sich dafür entscheiden, dass das Erfüllen aller obligatorischen Pflichten genüge, um in die oberste Kategorie eingeordnet zu werden, befänden sich knapp 98 % der Steuerpflichtigen in der höchsten Güteklasse. Es wäre dann schwer möglich, diesen noch Vergünstigungen anbieten zu können. Im Bereich der Betriebsprüfung müsse man mehr Effizienz und mehr Effektivität erreichen. Dies könne durch eine systemorientierte Prüfung ermöglicht werden. Einzelprüfungen seien nicht zielführend. Es müsse geprüft werden, ob das Steuersystem des Unternehmens geeignet sei, Probleme aufzudecken, und nicht, ob einzelne Buchungen korrekt seien. In Bayern sei ein Pilotprojekt aufgesetzt worden, das bisher im einstelligen Steuerpflichtigen-Bereich gewesen sei, jetzt aber drastisch ausgebaut werde und sich in Richtung der österreichischen Zahlen an begleitenden Prüfungen bewege. Es bedürfe großer Weiterentwicklung mit Blick auf die Frage, wer sich compliant verhalte, wer kooperiere, und es müsse denjenigen Vertrauen entgegengebracht

werden, die ihre Verhältnisse offenlegten und Probleme aufzeigten. Das in Bayern seit zwei Jahren erprobte Projekt sei vorzeigbar, werde aufgestockt, und wenn die Pilotphase abgeschlossen sei, werde die Verwaltung Vorschläge für eine Gesetzgebung unterbreiten. Zum Thema der Kompetenzabgrenzung zwischen Bund und Ländern äußerte *Norbert Rossmehl*, selbst nicht nur Föderalist, sondern insbesondere Anhänger der Subsidiarität zu sein. Die Ebene der großen Finanzämter erfülle ihre Aufgaben und bedürfe keiner zentralen Oberaufsicht. Die Nähe zum Steuerpflichtigen sei ein Trumpf. Er könne aus NRW berichten, dass man den generellen Aufwand bewältigen könne und auch den großen internationalen Fällen mit hinreichend Sachkompetenz gerecht werde. Im Übrigen schließe er sich den Ausführungen der Expertenkommission an. Es brauche klarer Verantwortungszuweisungen. Der leitende Konzernprüfer müsse die Entscheidungsmacht haben und insbesondere über Fristsetzungen und Ähnliches bestimmen können, sodass für den Steuerpflichtigen ein zentraler Ansprechpartner klar ersichtlich werde. Die Aussagen zur Orientierung an Mehrergebnissen halte er für schwierig. Klar sei, dass zugunsten wie zu Ungunsten geprüft werden müsse. Maßstab sei unfraglich das materielle Recht. Es gebe auch sogenannte „Nullprüfer“, die ganzjährig prüften und dabei keinerlei Mehrergebnisse erzielten. Im Vordergrund müsse stehen, dass der Personaleinsatz effektiv und effizient sei. Das bedeute, dass natürlich auch Mehrergebnisse erwartet würden. Das dürfe aber nicht alleiniges Merkmal dafür sein, ob der jeweilige Prüfer gut oder schlecht sei, es sei aber eines der Merkmale. Seines Erachtens sei es legitim, davon auszugehen, dass bei der Prüfung von zehn Unternehmen eine gewisse Wahrscheinlichkeit bestehe, dass ohne jeglichen Druck gewisse Mehreinnahmen erzielt würden. Unfraglich dürfe sich aber ein Prüfer bei der Betriebsprüfung nicht rein mehreinnahmenorientiert verhalten und müsse auch bereit sein, die Akte zu schließen, wenn er in einem Fall keine Mehreinnahmen generieren würde.

Prof. Dr. *Rudolf Mellinshoff* merkte an, dass aus Sicht eines Juristen der Betriebsprüfer seine Aufgabe schon mehr als erfüllt habe, wenn er in einem Jahr zwar keinerlei Mehrergebnisse erzielt, dafür aber für Rechtssicherheit gesorgt habe.

Werner Thumbs ergänzte zum Thema Kompetenzabgrenzung, dass dem leitenden Betriebsprüfer unbedingt die Möglichkeit eingeräumt werden müsse, Fälle abzuschließen. Diese Möglichkeit bestehe derzeit nicht. Bei der Profunda Verwaltungs-GmbH gebe es ein Kernteam von fünf Prüfern, die alle ausschließlich dort eingesetzt werden würden. Diese Prüfer müssten auch in anderen Fällen tätig werden. Der zentrale Prüfungsleiter solle nicht nur gegenüber dem BZSt, sondern auch gegenüber anderen Ländern klar die Zuständigkeiten abgrenzen. Es sei ausdrücklich nur eine Stammhausprüfung. Zum Thema Ampelsystem könne er hinzufügen, dass es Vereinbarungen mit der Finanzverwaltung zu zeitnahen Betriebsprüfungen gebe, die bereits eine große Anzahl an Kriterien beinhalteten, wer sich entsprechend verhalte und wer Informationen entsprechend erteile. Aus diesen Vereinbarungen sei erkennbar, welches Unternehmen sich wie compliant verhalte. Gerade in Familienunternehmen sei oft nicht der Steuersatz der zentrale Punkt, sondern vielmehr erzeuge die Bürokratie den größeren Leidensdruck.

Prof. Dr. *Rudolf Mellinghoff* versprach mit Blick auf die fortgeschrittene Zeit, dass dem Thema Digitalisierung noch ein eigenes Podium eingeräumt werde, um seiner Bedeutung gerecht zu werden. Er schloss die Diskussionsrunde mit einem Dank an alle Teilnehmer für den interessanten und konstruktiven Austausch.

Thema 5: Steuerpolitische Perspektiven und Schlusswort

GESPRÄCHSLEITUNG

Univ.-Prof. Dr. Johanna Hey | leitet das Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln

PODIUM

Katharina Beck | Bündnis 90/Die Grünen, MdB

Dr. Andreas Dressel | SPD | Finanzsenator Finanzbehörde Hamburg

Katja Hessel | FDP | PStS a.D., MdB

Dr. Michael Meister | CDU/CSU, MdB

Dr. Monika Wünnemann | Abteilungsleiterin Steuern und Finanzpolitik beim BDI

A. Podiumsdiskussion

Den Abschluss des 94. Berliner Steuergesprächs bildete das Podium zu steuerpolitischen Perspektiven unter der Gesprächsleitung von Prof. Dr. *Johanna Hey*. Sie schloss sich Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön* an: Deutschland habe ein Standort- und Wettbewerbsproblem. Als man vor fast einem Jahr mit der Arbeit in der Expertenkommission begonnen habe, habe man die Probleme zwar erkannt, aber das Ausmaß der akuten Dringlichkeit und des Handlungsdrucks sei durch die aktuelle wirtschaftliche Lage noch offensichtlicher geworden. Insofern habe die Expertenkommission ihre Vorschläge zur Vereinfachung und Ordnung zugleich als Beitrag für ein krisentaugliches, wachstumsfreundliches und wettbewerbsfähiges Unternehmensteuerrecht verstanden. Aus dem internationalen Umfeld komme ein massiver Wettbewerbsdruck. Die Kommission habe zwar keine konkrete Empfehlung zu einem bestimmten Steuersatz abgegeben, sie habe aber festgestellt, dass es entlastender Reformen bedürfe, und habe Lösungswege aufgezeigt. Die Ausgestaltung der Steuerbelastung sei jedoch Aufgabe der Politik. Es sei darüber hinaus von großer Bedeutung, dass sich die Politik auch der anderen Vorschläge der Kommission annehme, die rechtssystematisch und rechtsökonomisch gut begründbar seien. Sie sei deshalb dankbar, dass es kurzfristig gelungen sei, im Rahmen der steuerpolitischen Abschlussdiskussion mit den Bundestagsmitgliedern die Kommissionsvorschläge zu diskutieren.

Über die gesamte Veranstaltung hinweg habe man die Vorschläge aus dem Abschlussbericht der Expertenkommission inhaltlich diskutiert. Darin fänden sich zahlreiche sehr grundlegende Vorschläge, daneben aber auch viele ins Detail gehende Ideen. Prof. Dr. *Johanna Hey* bat zunächst Dr. *Monika Wünnemann* zu resümieren, welche Punkte sie für ganz zentral halte, die in der kommenden Legislaturperiode bearbeitet werden müssten.

Dr. *Monika Wünnemann* stimmte eingangs Prof. Dr. *Johanna Hey* zu, dass man über die ganze Veranstaltung hinweg den großen Handlungsbedarf zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für die Wirtschaft in Deutschland habe erkennen können. Die einzelnen Unternehmensvertreter hätten deutlich gemacht, dass Reformmaßnahmen jetzt vorgenommen werden müssten, die die wirtschaftliche Tätigkeit der Unternehmen stärkten und Investitionsanreize setzten. Es sei sehr wichtig, die Arbeitsplätze und Investitionen in Deutschland zu halten. Das stehe für sie an erster Stelle. Dazu gehöre einerseits, die Steuerbelastung der Höhe nach zu senken, aber auch, die Abschreibungsbedingungen zu verbessern. Im Steuerfortentwicklungsgesetz habe es beispielsweise den Vorschlag für die Verbesserung der Sammelabschreibungen gegeben. Solche Maßnahmen seien von großer Bedeutung, um die Investitionen in Deutschland anzureizen. Das gelte für den gesamten Strauß an strukturellen Maßnahmen zur Modernisierung der Unternehmensteuer. An vielen Stellen könnten Kleinigkeiten geändert werden, um wirtschaftlich notwendige Aktivitäten der Unternehmen zu flankieren und keine weiteren Hürden aufzubauen, wie es in den letzten Jahren geschehen sei. Es brauche eine Abkehr vom Einzelfall. Stattdessen müsse das Steuerrecht mit mehr Augenmaß und Pragmatismus entschlackt und vereinfacht werden.

Prof. Dr. *Johanna Hey* dankte *Katja Hessel*, die als Parlamentarische Staatssekretärin die Expertenkommission überhaupt erst ermöglicht habe und der Kommission völlig autonomes Arbeiten erlaubt habe. Dies sei wichtig gewesen, um die Vorschläge der Kommission jenseits einer Parteizugehörigkeit als Grundlage für die zukünftige Diskussion verstehen zu können. Prof. Dr. *Johanna Hey* fragte nach dem Motiv für den Einsatz einer externen Expertenkommission anstelle einer Kommission im BMF. Zudem wollte sie wissen, welche Vorschläge der Kommission *Katja Hessel* gern in der nächsten Legislaturperiode verwirklicht sehen würde.

Katja Hessel dankte ihrerseits allen Mitgliedern der Expertenkommission für ihre Arbeiten, deren Stärke gerade in der Unabhängigkeit der Kommission liege. Es habe lediglich zwei Leitplanken gegeben: zum einen die Beachtung des begrenzten Budgets und zum anderen die Maßgabe, dass es nicht um die Entwicklung eines neuen Steuersystems, sondern um die Fortentwicklung des bestehenden Steuersystems gehen solle. Diese Vorgabe habe die Expertenkommission sehr gut angenommen. Es werde oft darüber diskutiert, warum es so viele externe Beratungsdienstleistungen gebe und warum das Ministerium solche Aufgaben nicht selbst übernehme. Das BMF wäre durchaus in der Lage gewesen, eigene Reformvorschläge zu entwickeln. Dann wäre aber nicht die wertvolle, gewinnbringende externe Perspektive im Rahmen des Zusammenspiels von Wissenschaft, Beratung und Unternehmen möglich gewesen.

Zu der Frage, welche Vorschläge sie selbst gern umgesetzt sehen würde, erklärte sie, dass es viele Punkte gebe, die einfach umzusetzen seien. Im Bereich des internationalen Steuerrechts habe man sich gefragt, in welchen Punkten die BEPS-Vorschriften durch die globale Mindestbesteuerung neu zu betrachten seien, wie die Regelungen zusammengeführt werden könnten und an welchen Stellen Bürokratie abgebaut werden könnte. Diese Punkte würden ihres Erachtens mit am schnellsten umgesetzt werden können. Hingegen erfordere das Optionsmodell etwas mehr Arbeit. Sie hoffe, dass das Optionsmodell am Ende der nächsten

Legislaturperiode eingeführt werde, um eine rechtsform- bzw. belastungsneutrale Besteuerung erreichen zu können. Die Umsetzung dieser und vieler weiterer Vorschläge der Expertenkommission wäre wünschenswert. Sie hoffe, dass aufgrund der Unabhängigkeit der Expertenkommission die nächste Bundesregierung, wer auch immer diese bilde, auf den Bericht zurückgreifen würde und viele der Ansätze in der Gesetzgebung aufgegriffen und umgesetzt würden.

Prof. Dr. *Johanna Hey* erklärte, dass die Kommission ursprünglich davon ausgegangen sei, die Vorschläge mit der Ampel-Koalition zu diskutieren. Jetzt befinde man sich in einer neuen, veränderten Situation. *Katharina Beck* habe im Sommer Vorschläge für eine Wachstumsinitiative unterbreitet, in der sich auch steuerrechtliche Aspekte fänden. Eine Herausforderung für steuerpolitische Reformen stelle sich in Deutschland häufig mit Blick auf die Haushaltspolitik und deren Zuständigkeit. Die Kompetenz der Aufstellung des Haushalts und dessen Verwaltung liege beim Finanzminister. Daneben gebe es das Wirtschaftsministerium. In den beiden Ministerien bestünden oftmals unterschiedliche Sichtweisen, so auch beim Wachstumschancengesetz, das in weiten Teilen nicht den Weg ins Gesetzbuch gefunden habe. Vor diesem Hintergrund sei es von besonderem Interesse, welche Punkte *Katharina Beck* für zentral und diskussionswert halte und welche sie in der nächsten Legislaturperiode gern verwirklichen würde.

Katharina Beck schloss sich dem Dank für die Arbeit der Expertenkommission an. Wenn man sich mit dem deutschen Steuerrecht auseinandersetze, stelle man schnell dessen hohe Komplexität und den hohen Compliance-Aufwand für die Unternehmen fest. Deshalb sei eine ihrer großen Prioritäten die Überarbeitung in Richtung einer Vereinfachung für die Unternehmen. Im Abschlussbericht der Expertenkommission fänden sich einige spannende Vorschläge dazu. Besonders wichtig seien ihr Verbesserungen in Anbetracht der Wirtschaftslage. Wie bereits angesprochen, nähmen die Ministerien verschiedene Funktionen wahr. Das Wirtschaftsministerium habe die Möglichkeit, Wettbewerbsrecht und Förderungen zu steuern. Das Bundesjustizministerium Sorge für die rechtlichen Rahmenbedingungen. Sehr viel Wirtschaftspolitik werde aber auch im Finanzministerium gemacht. Es müsse in der Wirtschaftspolitik darum gehen, Hürden abzubauen und Anreize für Investitionen zu schaffen. Überparteilich müsse darüber Einigkeit bestehen. Es habe eine Bund-Länder-Arbeitsgruppe zur Umsetzung von Investitionsprämien in Form von sog. Tax Credits gegeben. Diese Ansätze wolle sie gern weiterverfolgen. Es brauche Vereinfachungen anstelle von komplizierten Förderprogrammen. Des Weiteren finde sie das Thema Thesaurierung spannend. Im Bereich der Thesaurierung könne sehr gut mit Anreizen gearbeitet werden, auch wenn dies die öffentliche Haushalte belasten würde. Sie wolle das Signal in die Runde senden, dass sie es sehr spannend fände, über diesen Bereich noch einmal zu sprechen. Ihre zentralen Prioritäten im Steuerrecht seien Investitionsanreize und Bürokratieabbau. Sie hoffe, dass das bereits auf den Weg gebrachte Steuerfortentwicklungsgesetz noch eine Mehrheit im Bundestag finden werde. Darin seien neben der kalten Progression für Unternehmen auch die degressive AfA, die Forschungszulage, die sog. Formulierungshilfen aus der Wachstumsinitiative zu E-Mobilitätsanreizen und zur Teilzeitprämie enthalten. Trotz des Koalitionsendes hoffe sie, all diese Punkte noch gemeinsam umsetzen zu können.

Prof. Dr. *Johanna Hey* bezeichnete Dr. *Andreas Dressel* als eine Art Schlüsselfigur. Er bringe als Finanzsenator von Hamburg die Sicht der Finanzverwaltung, zugleich aber auch die Sicht der Länder mit ein. Sie erinnere sich an die Hängepartie mit dem Wachstumschancengesetz, das letztlich wohl vor allem wegen der Frage der Administrierbarkeit und aus haushaltspolitischen Gründen, insbesondere aufgrund der Klimaschutzinvestitionsprämien im Bundesrat scheiterte. Es sei daher wichtig, die Position der Länder zu erfahren, für die sicher auch die Zukunft der Schuldenbremse von zentraler Bedeutung sei. Sie wolle daher von Dr. *Andreas Dressel* wissen, welche Ziele die SPD vor diesem Hintergrund im Wahlkampf verfolgen werde.

Dr. *Andreas Dressel* erklärte, dass es aufgrund des Föderalismus in Deutschland nicht die eine Position der Länder gebe. Es werde in den nächsten Monaten, unabhängig von der weiteren Entwicklung, nicht einfacher, eine gemeinsame Meinung zu finden. Das sei bereits bei den unerfreulichen Verhandlungen zum Wachstumschancengesetz ein Thema gewesen. Das habe auch daran gelegen, dass man bereits bei anderen Punkten sein Pulver verschossen habe. Ganz konkret sei beispielsweise das Thema, dass die Abfederung genau so, wie sie vom damaligen BMF vorgeschlagen worden sei, dazu führe, dass andere, sehr zielgerichtete Wachstumsimpulse nicht mehr umsetzbar seien. Es müsse deshalb stets beachtet werden, welche Initiativen man sich leisten könne und wie gezielt Impulse gesetzt werden könnten. Man schaue neugierig darauf, was hinsichtlich des Steuerfortentwicklungsgesetzes in den verbleibenden Wochen noch gelingen werde. Er würde sich wünschen, dass bei der degressiven AfA der Impuls noch gesetzt werden könne. Dies sei für die Konjunkturstimulation wichtiger als das Funktionieren jedes einzelnen Schrittes bei der Bekämpfung der kalten Progression. Er stimme *Katharina Beck* zu, dass im Bereich der Tax Credits eigentlich mehr möglich sein müsste. Man brauche in den nächsten Jahren eine hohe Zahl an Wachstumsimpulsen, habe aber nicht die finanziellen Mittel für die „Gießkanne“. Es müsse genau ermittelt werden, mit welchen steuerlichen Maßnahmen gezielt Investitionen gefördert und tatsächliche Anreize gesetzt werden könnten, die sich auch monetär abbildeten. Er wisse, dass seine eigene Steuerverwaltung ausführlich beschrieben habe, weshalb das in der administrativen Umsetzung sehr anspruchsvoll sei. Trotzdem müsse es das gemeinsame Ziel sein, in der nächsten Legislaturperiode für politisch gewollte, richtig befundene Maßnahmen auch einen Weg der Umsetzung in der Verwaltung zu finden, die unter Anwendung digitaler Techniken und möglichst unbürokratischer Nachweise das Gelingen der Maßnahmen ermöglichen. Er wolle vor diesem Hintergrund dem BMF ein großes Kompliment für die Einberufung der unabhängigen Expertenkommissionen für die vereinfachte Unternehmensteuer und die bürgernahe Einkommensteuer aussprechen. In den Abschlussberichten fänden sich viele Vorschläge, die von den Landesverwaltungen sehr positiv betrachtet würden und mit denen sogenannte „Quick-Wins“ erzielt werden könnten. Die Länderfinanzminister würden jetzt anfangen, sich die Vorschläge anzuschauen und zu ermitteln, welche Punkte mit vertretbarem Aufwand zeitnah umsetzbar seien. In Zeiten von Überbürokratisierung sei jeder kleine Schritt zum Bürokratieabbau, wie mehr Pauschalierung oder die sinnvolle Zusammenfassung mehrerer Freibeträge, ein Schritt in die richtige Richtung. Bei all dem politischen Wettbewerb im Wahlkampf, wer den niedrigsten Steuersatz biete, sei es eine wohlthuende andere Perspektive, darauf zu schauen, wer eigentlich die beste Vereinfachung biete. Wenn die beiden Berichte der Expertenkommissionen dafür

eine Blaupause liefern könnten, sei das für die weitere steuerpolitische Diskussion sicher sehr hilfreich. Aus Länderperspektive und auch aus Sicht eines „Geberlandes“ könne er sagen, dass sie in Hamburg nicht zwingend auf die Öffnung der Schuldenbremse um 0,15 % angewiesen seien, viele andere Länder hingegen schon. Insofern würde eine Lockerung der Schuldenbremse die Bereitschaft der Länder deutlich erhöhen, an dieser Stelle konstruktiv mitzuwirken und einen Schritt mit zu wagen, sodass man in den nächsten Monaten ein größeres steuerpolitisches Paket zustande bringen könnte. In Hamburg sei die Bereitschaft zum konstruktiven Mitwirken jedenfalls vorhanden. Sie alle bräuchten einen steuerpolitischen Wachstumsimpuls, zu dem die Länder auch beitragen würden, soweit sie das ohne zu große Kollateralschäden leisten könnten.

Prof. Dr. *Johanna Hey* sprach Dr. *Michael Meister* auf den von der CDU/CSU-Fraktion im Sommer gestellten Antrag zur Modernisierung des deutschen Unternehmensteuerrechts an.⁵ In diesem seien viele, teilweise sehr konkrete, teilweise etwas offener formulierte Punkte enthalten. Sie interessiere, welche Punkte er mit den Ländern und Kommunen in der nächsten Legislaturperiode angehen wolle.

Dr. *Michael Meister* wies darauf hin, dass man sich der Ausgangslage bewusst werden müsse. In den letzten zwei Jahren habe es in Deutschland eine Rezession gegeben, und auch die Wachstumserwartungen für das nächste Jahr seien überschaubar und bescheiden. Es bedürfe daher einer zielorientierten Agenda für Deutschland, die erkennbar Wachstum schaffe. Damit wolle er auch auf die Aussagen von Dr. *Andreas Dressel* zum Haushalt antworten. Das eine sei die Frage, wie viele Schulden man machen dürfe, das andere, wie man dafür Sorge, für die Sozialkassen und die öffentlichen Haushalte von Kommunen, Ländern und dem Bund wieder eine vernünftige Einnahmebasis über zusätzliches Wirtschaftswachstum zu generieren. Es brauche deshalb einer Rückkehr zur Sozialen Marktwirtschaft, die es in den letzten Jahren bedauerlicherweise nicht gegeben habe. Es brauche wieder mehr Eigenverantwortung und Subsidiarität und Solidarität als Prinzipien. Man brauche nicht den Versuch der Politik, eine Feinsteuerung einzelner Unternehmensentscheidungen aus der Politik heraus zu erreichen. Deshalb sei er gegenüber den von *Katharina Beck* unterbreiteten Vorschlägen zurückhaltend, die auf die Intensivierung der Feinsteuerung durch die Politik abzielten. Im Gesamtbild sei die Steuerpolitik ein Element, aber nicht das einzige Element. Das Thema Bürokratie sei auch jenseits der Steuerpolitik zu betrachten. Ebenso sei das Thema der Energieversorgung und der Energiepreise relevant, und schließlich müsse man auch den Umgang mit dem Fachkräftemangel angehen. Die Steuerpolitik und die Unternehmensteuer seien ein Pfeiler der Wachstumsagenda, der auch im Wahlkampf eine Rolle spielen müsse. Abschließend dankte er den beiden Expertenkommissionen für die Erstellung der politisch neutralen Abschlussberichte, die zahlreiche wertvolle Anregungen enthielten. Seines Erachtens gebe es im Unternehmensteuerbereich drei Ansatzpunkte. Zum einen die Steuerbelastung, bei der er einen 30-%-Steuersatz für nicht wettbewerbsfähig halte und das Ziel bei 25 % sehe. Die Senkung könne schrittweise erfolgen, es brauche aber einer belastbaren Angabe, zu welchen Zeitpunkten diese Schritte gegangen würden. Er plädiere deshalb für den Erlass eines Gesetzes, in dem die

⁵ BT-Drucksache 20/11954.

einzelnen Schritte abgebildet würden. Dann sei eine haushaltsverträgliche Herabsenkung des Steuersatzes möglich. Problematisch wäre die bloße politische Ankündigung der Absenkung, ohne sie im Gesetz verankert zu haben, weil dann unsicher sei, ob die weiteren Schritte zur Herabsetzung tatsächlich folgten. Zweiter Punkt sei das Thema Bürokratie. In diesem Bereich gebe es die Chance, relativ schnell einzusteigen, weil sich das Problem der Haushaltsverträglichkeit weniger stelle. Es gehe im Wesentlichen um die Frage, wie und an welcher Stelle Vereinfachungen vorgenommen werden könnten. Dabei müsse nicht über die Haushaltsauswirkungen gesprochen werden, sondern über die Frage, wie man Bürokratie abbauen könne und zugleich einen ordentlichen, vernünftig organisierten Steuervollzug erhalte. Der dritte Punkt sei das Besteuerungsverfahren. Er sehe ein großes Potenzial im Bereich der Digitalisierung, dem man sich intensiv zuwenden sollte. Nach seiner Ansicht könnten auch in diesem Bereich ohne allzu großen finanziellen Einsatz große Vorteile erzielt werden, sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung. Problematisch sei dabei nicht der Wille des Gesetzgebers, sondern der Mangel an qualifizierten Codierern, die für ein Voranschreiten der Digitalisierungsprozesse erforderlich seien.

Prof. Dr. *Johanna Hey* wandte sich erneut an Dr. *Andreas Dressel*. In der Kommission habe man über Priorisierung und den Aufbau einer Hierarchie nachgedacht. Dabei sei auch die Absicht gewesen, „Quick-Wins“ zu ermitteln. Ihrer Ansicht nach unterbreite die Kommission im Abschlussbericht viele solcher Anregungen. Spreche man über die nächsten vier Jahre, halte sie es für sehr wichtig, mehr als nur „Quick-Wins“ in diesem Zeitraum zu bewirken. Es sei klar geworden, dass Entbürokratisierung und Digitalisierung Daueraufgaben seien, mit denen schon längst hätte begonnen werden müssen. Bei diesen Themen sei keine Entscheidung mehr erforderlich. Dagegen stünden bei der Frage der Steuerbelastung, im Bereich der Verluste, der degressiven AfA und der Umstrukturierungshemmnisse Entscheidungen aus, welche Maßnahmen man konkret in der kommenden Legislaturperiode in Angriff nehmen wolle. Sie bat Dr. *Andreas Dressel* darzustellen, welche spezifischen Prioritäten bei ihm im Augenblick diskutiert würden.

Dr. *Andreas Dressel* erklärte, dass sie aktuell die beiden Berichte der Expertenkommissionen auswerten. Er könne insofern der Kommission die positive Rückmeldung erstatten, dass ihre Arbeit auch gewürdigt und weiterbearbeitet werde. Er selbst habe die Bearbeitung des Berichts auf die Tagesordnung der Nord-Finanzministerkonferenz gesetzt. In Verantwortung für die Steuerverwaltung dürfe solch ein Bericht nicht unberücksichtigt bleiben. Das Problem der Personalentwicklung in den nächsten Jahren sei existent, weshalb jetzt angefangen werden müsse, auf der IT-Seite in der Digitalisierung Fortschritte zu erreichen. Das werde ohne Vereinfachungen in den Gesetzgebungen nicht gelingen. Was den Unternehmensteuerteil angehe, nannte er die Annäherung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz und die engere Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften an die handelsrechtlichen Vorschriften als zielführende Vorschläge. Auch im Abschlussbericht zur bürgernahen Einkommensteuer seien sehr wichtige Vorschläge für Kleinunternehmer enthalten, wie beispielsweise die Gewinnpauschalierung oder die Abschreibungsregelungen, die in der betrieblichen Praxis weiterhelfen würden. Seines Erachtens werde die ganz banale Idee, die Home-Office- und die Entfernungspauschale durch eine Arbeitstagepauschale zu ersetzen, in der öffentlichen Diskussion

unterbewertet. Dieser Vorschlag würde sofortige Veränderungen bei den Arbeitnehmern und bei den Unternehmen herbeiführen. Betrachte man die Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen im Detail, zu der es schon zahlreiche Diskussionen und Ergebnisse von Rechnungshöfen gebe, müsse man hinterfragen, ob die Steuererleichterung wirklich ihrem Zweck gerecht werde. Kürzungen an dieser Stelle schafften Spielraum für andere Themen, beispielsweise um das gesamte Belastungsniveau abzusenken. Seiner Meinung nach müssten die in den Debatten bestehenden Barrieren aufgebrochen werden. Auf Länderebene sei man dazu bereit, wenn es auf Bundesebene das Angebot zur Öffnung der Schuldenbremse um 0,15 % ohne gleichzeitige Kompensationsforderungen gäbe. Alle Beteiligten seien in der Notsituation, dass Steuereinnahmen aufgrund der Konjunkturlage wegfielen. Die Mehrheitsverhältnisse in den Ländern würden künftig nicht übersichtlicher werden, wenn man die Entwicklung vor allem in den ostdeutschen Bundesländern betrachte. Die Bereitschaft zu handeln bestehe aber.

Prof. Dr. *Johanna Hey* fragte *Katharina Beck*, welche konkreten Kernthemen sie für die nächsten vier Jahre sehe, jenseits von Daueraufgaben und „Quick-Wins“.

Katharina Beck äußerte, dass es ihr und den Grünen ein großes Anliegen sei, wieder mehr Investitionen in Deutschland zu generieren. In diesem Bereich solle groß gedacht werden. Auch vor dem Ziel einer klimaneutralen Zukunft müsse berücksichtigt werden, dass 90 % der Investitionen privatwirtschaftlicher Natur sein würden. Es sei bekannt, dass sich Robert Habeck auch persönlich für das Wachstumschancengesetz eingesetzt habe, das am Ende fast an der Union gescheitert sei, weil sie den Umfang der Steuerimpulse in Höhe von 7 Milliarden Euro für zu weitreichend erachtet habe. Die Verlustverrechnung sei bereits ein wenig verbessert worden. Das Wachstumschancengesetz sei am Ende nur deshalb möglich gewesen, weil einige Landesministerpräsidenten ihre heimische Wirtschaft letztendlich für wichtiger erachtet hätten als ein strategisch politisches Vorgehen. Sie habe das Gesetz persönlich mitverhandelt. Im bereits genannten Antrag der Union zur Unternehmenssteuermodernisierung seien ihrer Ansicht nach 40 bis 50 Milliarden Euro an Steuersenkungen gefordert worden, wobei sich die Frage stelle, wie verantwortlich Haushaltspolitik gemacht werden könne, wenn man solch einen Antrag im Bundestag beschließen würde. Das Thema Thesaurierung wolle sie gern noch im Detail besprechen. Für die Wirtschaft sei es gut, wenn Gewinne im Unternehmen reinvestiert würden. Man müsse überlegen, wie dieser Prozess vereinfacht werden könne. Sie habe auch die Ausführungen zur Gewerbesteuer und zur Mitunternehmerbesteuerung sehr spannend gefunden. Sie wünsche sich, solche Themen und Ideen mit in die Koalitionsverhandlungen zu nehmen. Für die großen Punkte der Bürokratie und der Digitalisierung wünsche sie sich, dass es zur Chefsache erklärt werden würde, in allen Ressorts auf allen Ebenen auszumisten und abzuwägen, an welchen Stellen der Aufwand dem Ertrag nicht mehr gerecht werde. Dabei müsse es einen ständigen Dialog mit der Praxis geben, um zu verhindern, den Sinn einer Regelung zu übersehen und nicht nur den Hinweis zu berücksichtigen, dass bestimmte Regelungen in der Praxis überflüssig seien. Man müsse das künftig deutlich beherzter angehen, als man es in den vielen vergangenen Jahren auch unter CDU/CSU-Führung getan habe.

Schlusswort

Prof. Dr. *Johanna Hey* resümierte, dass sich in den zahlreichen Podien gezeigt habe, dass die Abschlussarbeiten der Expertenkommissionen eine gute Reformgrundlage böten. Man wolle die im Abschlussbericht erarbeiteten Vorschläge auch gern weiter kritisch diskutieren und weiterentwickeln. Sie glaube, dass durch die Podien ein guter Überblick und Einblick in die Arbeiten vermittelt worden sei. Die Kommission wolle die Botschaft senden, dass viele der Ideen nicht als Langzeitprojekte zu sehen seien. Zwar könne nicht alles im ersten Regierungsjahr umgesetzt werden, es sollten vom Gesetzgeber aber verlässliche Perspektiven aufgezeigt werden, um eine Signalwirkung an die Unternehmen zu senden, welche Reformen kurz- und mittelfristig angegangen würden. Es sei daher ein ganz wichtiger Wunsch, die von *Katharina Beck* angesprochenen „Aufräumarbeiten“ möglichst zeitnah anzugehen. Es werde oft über die Steuersätze gesprochen und unstrittig festgestellt, dass der nominelle Steuersatz nicht wettbewerbsfähig sei. Aus ihrer Sicht sei aber die Verlustverrechnung mindestens genauso wichtig für die Wirtschaftspolitik in Deutschland. In den nächsten Monaten werde sich zeigen, dass es Unternehmen mit massiven Verlusten gebe, die sanierungs- und umstrukturierungsbedürftig seien. Jeder, der in der Praxis bereits mit einer Umstrukturierung beschäftigt gewesen sei, wisse, was für eine negative Rolle das Steuerrecht in diesen Prozessen spiele. Es sei langfristig auch für den Fiskus nicht gewinnbringend, wenn es zu Investitions- und Beschäftigungseinbußen käme. Prof. Dr. *Johanna Hey* dankte noch einmal *Katja Hessel*, die es der Expertenkommission ermöglicht habe, den mit 200 Seiten umfangreichen Bericht erarbeiten und erstellen zu können. Weiterer Dank gehe an Prof. Dr. Dr. h.c. *Wolfgang Schön*, der als Leiter der Expertenkommission stets für Motivation gesorgt habe, und natürlich an die Kommissionsmitglieder für ihre wertvolle Arbeit. Man habe miteinander über viele steuerpolitische Ideen und Vorschläge diskutiert, aber auch in vielen Punkten eine zielführende Einigung erzielen können. Die Kommission sei sich bewusst, dass alle Vorschläge in der Umsetzung den Haushalt beanspruchen würden. Daher sei es eine enorm wichtige Aufgabe in der Steuerpolitik der nächsten vier Jahre, klare Prioritäten zu setzen und diese erkennbar nach außen zu kommunizieren. Die Expertenkommission stehe bereit für weitergehende Diskussionen.

Impressum

Berliner Steuergespräche e.V.

Potsdamer Platz 5

10785 Berlin

www.berlinersteuergespraech.de

berliner.steuergespraech@pplaw.info