

Tagungsbericht

24. Hamburger Tagung zur internationalen Besteuerung

Zum 24. Mal fand am Freitag, den 7.12.2007 in der Handelskammer Hamburg die „Hamburger Tagung zur internationalen Besteuerung“ (www.tagung.iifs.de) des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen (IIFS/International Tax Institute) der Universität Hamburg statt. Die „Hamburger Tagung zur internationalen Besteuerung“ wurde erstmalig im Dezember 1982 vom IIFS veranstaltet und findet seitdem jährlich am ersten Freitag im Dezember statt.

Unter der Leitung von *Prof. Dr. Jürgen Lüdicke* (IIFS/International Tax Institute, Universität Hamburg) referierten und diskutierten Vertreter aus Wissenschaft, Wirtschaft und Finanzverwaltung vor einem Publikum von 400 Teilnehmern über das diesjährige Generalthema „Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld“.

In seiner Begrüßungsansprache hob *Prof. Dr. Lüdicke* den Klärungsbedarf für zahlreiche durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführte Regelungen hervor. Mit einem Grußwort setzte dann *Dr. Michael Freytag* (Finanzsenator der Freien und Hansestadt Hamburg) die Tradition seines Amtsvorgängers fort, mit finanzpolitischen Anmerkungen zum Generalthema den Meinungs-austausch einzuleiten. *Dr. Freytag* betonte, dass der Gesetzgeber mit dem Unternehmensteuerreformgesetz in mehreren Bereichen Neuland betreten habe. Schon deshalb sei es ganz sicher nicht auszuschließen, dass einzelne Regelungen Optimierungsbedarf entfalten würden und in der Praxis Anwendungs- und Auslegungsschwierigkeiten bevorstünden, die dann aber bereinigt werden müssten. Er skizzierte zu den einzelnen Tagungsthemen Thesaurierungsbegünstigung, Funktionsverlagerung und Zinsschranke positive fiskalische Effekte und machte gleichzeitig deutlich, dass diesbezüglich Diskussionsbedarf bestehe.

Zum Auftakt der Vortragsrunde referierte *Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner* (PricewaterhouseCoopers, Osnabrück) über ausgewählte international-steuerrechtliche Aspekte der Zinsschranke. Seinen Beitrag stellte er unter das Motto „Zinsschranke – eine ambitionierte Regelung ohne Beispiel“. Nachdem *Prof. Dr. Mössner* auf den Hintergrund der Zinsschrankenregelung eingegangen war, definierte er aus seiner Sicht die im Zusammenhang mit der Zinsschranke strittigen Begriffe unter Zuhilfenahme von nationalen, europarechtlichen und internationalen Maßstäben. Dabei befasste er sich schwerpunktmäßig mit dem „Betrieb“ i. S. d. Zinsschranke und problematisierte vor allem, ob eine Betriebsstätte als Betrieb i. S. der Zinsschranke aufzufassen sei, was er im Ergebnis bejahte. Sodann überprüfte er die Vereinbarkeit der Zinsschrankenregelung mit den Doppelbesteuerungsabkommen und dem Europarecht. Aus seiner Sicht verstößt sie weder gegen DBA-Regelungen noch gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie. Die Zinsschranke wirke aber diskriminierend, verstoße also gegen die Grundfreiheiten und sei insoweit europarechtswidrig. In der anschließenden Podiumsdiskussion verdeutlichte *Dr. Rolf Möhlenbrock* (Regierungsdirektor im Bundesministerium der Finanzen, Berlin) die Auffassung der Finanzverwaltung, die von diesem von *Prof. Dr. Mössner* vertretenen Ergebnis abweicht. Er bestätigte auch, dass derzeit ein BMF-Schreiben zur Anwendbarkeit der Zinsschranke in Arbeit sei. Mit dessen endgültiger Fassung, mit der grundsätzliche Aussagen zum Betriebsbegriff und zum Konzernbegriff, jedoch aus heutiger Sicht keine Aussagen zur Escape-Klausel zu erwarten seien, sei allerdings frühestens im 2. Quartal 2008 zu rechnen. *Hans-Henning Bernhardt* (Chefjustiziar, Beiersdorf AG, Hamburg) betonte die Schwierigkeiten in der Praxis, die durch die Unklarheiten über die Begrifflichkeiten entstanden. *Prof. Dr. Dietmar Gosch* (Vorsitzender Richter am BFH, München) unterstrich die Unbestimmtheit der Zinsschrankenregelung und äußerte erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich der Praxis der Finanzverwaltung, unbestimmte gesetzliche Regelungen durch BMF-Schreiben zu konkretisieren.

Die durch das Unternehmensteuerreformgesetz in § 34a EStG eingeführte Thesaurierungsbegünstigung erörterte *Dr. Klaus Stein* (WMS Treuhand, Osnabrück). Dabei betonte er, dass Personengesellschaften einerseits zumindest froh darüber seien, mit der Regelung zur Thesaurierungsbegünstigung immerhin auch ein wenig von der Unternehmensteuerreform zu profitieren. Andererseits habe der Gesetzgeber mit § 34a EStG aber weder einen Beitrag zur Vereinfachung noch zur Rechtsformneutralität des Steuerrechts geleistet. Kernpunkt der Regelung sei der Sondertarif für nicht entnommene Gewinne von 28,25 Prozent. Dieser günstige Tarif wecke auf den ersten Blick hohe Erwartungen, die sich leider auf den zweiten Blick nicht erfüllten. Denn insbesondere seien nicht abzugsfähige Betriebsausgaben einschließlich der Gewerbesteuer nicht begünstigungsfähig, zudem müsse auch die Sondersteuer in der Regel zunächst entnommen werden, so dass der begünstigungsfähige Gewinn erheblich sinke. Mit einem rechnerischen Belastungsvergleich verdeutlichte *Dr. Stein*, dass unter Berücksichtigung der Nachversteuerung die steuerliche Begünstigung äußerst gering ausfalle oder gänzlich entfalle. Anhand von Fallgruppen wurde aufgezeigt, dass erhebliche Unklarheiten bezüglich der Definition eines „Betriebes“ i. S. v. § 34a EStG beständen, insbesondere bei Inbound-Fällen. Abschließend äußerte *Dr. Stein* Bedenken in Bezug auf die Europarechtskonformität der Regelung zur Thesaurierungsbegünstigung. In der anschließenden Podiumsdiskussion wies *Dr. Möhlenbrock* darauf hin, dass Anfang des Jahres mit einem erläuternden BMF-Schreiben gerechnet werden könne. *Dr. Möhlenbrock* vertrat zudem die Auffassung, dass § 34a EStG auch bei Inlandsbetriebsstätten ausländischer beschränkt Steuerpflichtiger Anwendung finde.

Dr. Michael Schwenke (Referatsleiter Einkommensteuerrecht und Außensteuerrecht, Bayerisches Ministerium der Finanzen, München) stellte die mit der Unternehmensteuerreform neu eingeführten Regelungen zur Funktionsverlagerung anhand des § 1 III AStG und des Entwurfs der Funktionsverlagerungsverordnung (Stand Juni 2007) dar. Dabei ging er ausführlich auf die Frage ein, ob auch Funktionsverdoppelungen wie Funktionsverlagerungen zu behandeln seien. Der Verordnungsentwurf sah das noch vor. Diese Behandlung kritisierte er, weil seiner Meinung nach Funktionsverdoppelungen wirtschaftlich nicht mit Funktionsverlagerungen vergleichbar seien und es sich nicht um missbräuchliche Gestaltungen handele. Anschließend stellte er die Bewertungsregelung des Transferpakets und der ausnahmsweise zugelassenen Einzelbewertung dar und setzte sich mit der diesbezüglichen Kritik auseinander. Schließlich ging er auf die Preisanpassungsklausel ein. *Dr. Schwenke* betonte auch in der folgenden Diskussion das mögliche Potenzial der Ausnahmetatbestände, worauf *Prof. Dr. Gosch* hinterfragte, ob der Gegenbeweis durch den Steuerpflichtigen bei den zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffen überhaupt durchführbar sei. Daran anschließend problematisierte *Prof. Dr. Lüdicke*, dass eine Doppelbesteuerung in den Fällen drohe, in denen die Ausnahmeregelungen nicht eingriffen. *Karl Wilhelm Christmann* (Ministerialdirigent im Bundesministerium der Finanzen, Berlin) verwies insoweit auf die EU-Verständigungsverfahren. Zum Thema „Preisanpassungsklauseln“ äußerte sich *Hans-Henning Bernhardt* kritisch und stellte ihre Üblichkeit vor allem im Verhältnis zu fremden Dritten in Frage, während *Dr. Schwenke* hierzu anmerkte, dass er die Preisanpassungsklausel international für nicht unüblich halte.

Nachdem in den ersten drei Referaten einzelne Regelungsbereiche der Unternehmenssteuerreform dargestellt wurden, befasste sich *Dr. Stefan Köhler* (Ernst & Young, Eschborn) in seinem Vortrag mit der Frage, ob die durch die Reform hervorgerufenen Veränderungen neue Steuerstrategien fordern. Einleitend wies er darauf hin, dass sich die Gewerbesteuer durch die Reform von einer weniger ins Gewicht fallenden Annexsteuer zu einer Steuer entwickelt habe, die schnell über der Körperschaftsteuer liegen könne. Dadurch ergäben sich bedeutende Konsequenzen für die Standortwahl: Eine Standortentscheidung müsse nunmehr nicht mehr nur zwischen In- oder Ausland getroffen werden. Vielmehr fänden sich bei niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen viele inländische Standorte, die durch die Reform eine auch im europäischen Vergleich sehr attraktive Gesamtsteuerbelastung böten. Gleichwohl seien die

Veränderungen insgesamt zu gering, um eine grundsätzliche Neugestaltung zu rechtfertigen. Allerdings bedürfe jeder Einzelfall nun einer genaueren Analyse als in der Vergangenheit. In Bezug auf die Standortwahl wies *Dr. Köhler* aber auch auf die Verschlechterungen für Holdings hin, die zu einem Bedeutungsverlust Deutschlands als Holdingstandort führen könnten. Die Rechtsformwahl betreffend, so *Dr. Köhler*, sei im Allgemeinen eine Kapitalgesellschaft nach wie vor attraktiver. In Bezug auf die Aspekte Finanzierung, Verluste und Verrechnungspreise verwies er auf einzelne Probleme, die im individuellen Fall Änderungen nötig machen könnten. In der nachfolgenden Diskussion bestätigte *Hans-Henning Bernhardt* den „gemischten Befund“ über die Unternehmensteuerreform, zu dem auch *Dr. Köhler* gekommen war.

Neben der Steuerreform wird für Unternehmen das neue BMF-Schreiben zur Anwendung der DBA bei Personengesellschaften, das *Prof. Dr. Bert Kaminski* (Ernst-Moritz-Arndt-Universität Greifswald) erörterte, beträchtliche Auswirkungen haben. *Prof. Kaminski* stellte die BMF-Regelungen (Stand 10.05.2007) entsprechend dem Entwurf dar. Zunächst nahm er zu den Grundsatzfragen zur Abkommensauslegung Stellung und problematisierte, welche Wirkung eine Änderung der Kommentierung zum OECD-Musterabkommen auf bereits bestehende DBA habe. Dann widmete er sich Spezialfragen zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften. Im folgenden Teil wies er darauf hin, dass das BMF-Schreiben zahlreiche Lücken umfasse, insbesondere keine Aussagen zu Besonderheiten beim Dotationskapital von Personengesellschaften und zur Auslegung von Aktivitätsklauseln in DBA getroffen habe. Abschließend bemängelte er, dass es, obwohl es notwendig gewesen wäre z. B. die Dokumentationsanforderungen im Bereich der Personengesellschaften klarzustellen oder Auslegungshilfen zu § 4 I 3 EStG zu geben, keine diesbezüglichen Stellungnahmen gäbe. Dadurch sei die Möglichkeit, eine einheitliche konsequente Regelung zu treffen, verpasst worden. In der abschließenden Diskussion verdeutlichte *Dr. Schwenke*, dass für den Inhalt des BMF-Schreibens nicht etwa die BFH-Rechtsprechung, sondern OECD-Maßstäbe bestimmend gewesen seien. Diesbezüglich kam es zwischen *Prof. Dr. Gosch* und *Prof. Dr. Gerrit Frotscher* (IIFS/International Tax Institute, Universität Hamburg) einerseits und *Dr. Schwenke* andererseits zu einer Diskussion über die Auslegung von nationalem und internationalem Recht, insbesondere im Hinblick auf die Bindungswirkung von OECD-Maßnahmen.

Sämtliche Referate und Diskussionsbeiträge werden in einem Tagungsband veröffentlicht, der in der Reihe „Forum der internationalen Besteuerung“ im Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, voraussichtlich im März 2008 erscheint.

In diesem Jahr findet die 25. Hamburger Tagung zur Internationalen Besteuerung am Freitag, 5. Dezember 2008, in der Handelskammer Hamburg statt. Informationen können ab Juli 2008 über das Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg (www.iifs.de) bezogen werden.

*Claudia Müller und
Tobias Henning, LL.M.,
Wissenschaftliche Mitarbeiter am
Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen
(IIFS/International Tax Institute)
der Universität Hamburg*

Quelle: IStR 2008, Heft 3