

der Nachversteuerung die steuerliche Begünstigung äußerst gering ausfallen oder gänzlich entfallen. 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 dar. Dabei ging er ausführlich auf die Frage ein, ob auch Funktionsverdoppelungen wie Funktionsverlagerungen zu behandeln seien. Seiner Meinung nach seien Funktionsverdoppelungen wirtschaftlich nicht mit Funktionsverlagerungen vergleichbar und es handle sich insofern nicht um missbräuchliche Gestaltungen. 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. Prof. Dr. Lüdicke wies darauf hin, 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 „Preisankpassungsklauseln“ 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 Preisankpassungsklausel international für nicht unüblich halte.

Dr. Stefan Köhler (Ernst & Young, Eschborn) befasste sich in seinem Vortrag mit der Frage, ob die durch die Unternehmensteuerreform 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 nunmehr 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. 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. Er wies 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. 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.

■ **Autoren:** RA'in, Dipl.-Betriebsw. (BA) Claudia Müller und Tobias Henning, LL.M.

Auszug aus IStR 2008, Heft 3, S. IIIff; mit freundlicher Genehmigung des C. H. Beck-Verlags

#### ■ **Terminhinweis:**

25. Hamburger Tagung zur internationalen Besteuerung Freitag, 5. Dezember 2008, Handelskammer Hamburg [www.tagung.iifs.de](http://www.tagung.iifs.de)

## › Buchhinweis

**Prof. Dr. Jürgen Lüdicke (IIFS) [Herausgeber]:**  
Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld; Verlag Dr. Otto Schmidt, 59,80 EUR, ISBN: 978-3504615338 (Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 33)

Das Buch enthält sämtliche Referate und Diskussionsbeiträge der 24. Hamburger Tagung zur internationalen Besteuerung.

## › IIFS leistet Hilfestellung für MERCOSUR



› Seminarteilnehmer in Buenos Aires

*INWEnt gGmbH (Internationale Weiterbildung und Entwicklung gGmbH) veranstaltete vom 8. – 10.4.2008 ein Seminar der MERCOSUR-Staaten (Argentinien, Brasilien, Paraguay, Uruguay) in Buenos Aires über aktuelle Steuerentwicklungen, das von Vertretern der Steuerverwaltungen der MERCOSUR-Staaten besucht wurde und zu dem auch Vertreter der in Südamerika tätigen deutschen Unternehmen sowie Prof. Dr. Frotscher vom IIFS, Universität Hamburg, als Sachverständiger eingeladen worden waren. Das Seminar, das vom Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung finanziert wurde, behandelte die Schwerpunkte, die in den beteiligten Staaten gegenwärtig diskutiert wurden, nämlich Verrechnungspreise (Argentinien, Brasilien) und Besteuerung natürlicher Personen (Paraguay, Uruguay). Zu dem letzteren Thema präsentierte Prof. Dr. Frotscher das deutsche Steuersystem.*

In den Staaten der MERCOSUR standen in dem letzten Jahrzehnt die Mehrwertsteuer und andere indirekte Steuern im Mittelpunkt der Diskussion, mit denen ein Großteil der Staatsaufgaben finanziert wurde. Der zunehmende Finanzbedarf lässt jetzt aber die nahezu ausschließliche Konzentrierung auf indirekte Steuern als unzureichend erscheinen, so dass zunehmend die Notwendigkeit der Erhebung direkter Steuern von natürlichen Personen diskutiert wird. Das



Seminar diente der Identifizierung von Faktoren, die die Erhebung direkter Steuern behindern, und der Suche nach Lösungen. Die Präsentation des deutschen Steuersystems diente der Darstellung möglicher Lösungsmöglichkeiten.

Während bei den mehr industrialisierten Staaten Argentinien und Brasilien Fragen der Verrechnungspreisgestaltung im Vordergrund standen, steht in Uruguay und Paraguay die Einführung einer Einkommensteuer im Mittelpunkt.

Uruguay besaß bisher schon eine Einkommensteuer, die aber als Schemalensteuer ausgestaltet war und sehr

„kleinteilig“ 17 verschiedene Einkunftsarten, im wesentlichen aus gewerblicher Tätigkeit, erfasste, dabei aber viele Lücken in der Erfassung von Einkommen aufwies. Durch die Steuerreform 2007 soll dieses System einfacher und effizienter gestaltet und gleichzeitig eine gerechtere Verteilung der Steuerlast erreicht werden. Das neue System besteht aus drei neuen Steuern, der Körperschaftsteuer (IRAE), der Einkommensteuer der in Uruguay Ansässigen (IRPF) und die Einkommensteuer der nicht in Uruguay Ansässigen (IRNR). Entsprechend dem Thema des Seminars stand die IRPF im Mittelpunkt der Diskussion.

Die IRPF ist eine duale Einkommensteuer, die zwischen Einkünften aus Kapital (Kapital- und Grundvermögen, „Kategorie I“) und aus Arbeit („Kategorie II“) unterscheidet. Die Steuersätze der Kategorie I variieren nach der Art der Einkünfte und sind in 5 Gruppen eingeteilt, wobei Einkünfte aus Zinsen mit 3 % dem niedrigsten, die aus Grundvermögen mit 12 % dem höchsten Steuersatz unterliegen. Zur Kategorie II gehören Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit einschließlich der Renten, die Steuersätze von 10 – 25 % aufweisen. Die Besteuerung der Renten ist gegenwärtig ungewiss, da das Verfassungsgericht die Rentenbesteuerung für verfassungswidrig erklärt hat. Begründung ist, dass Renten nicht mit laufenden Einkünften vergleichbar seien und eine den Lohneinkünften entsprechende Besteuerung daher gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße – also eine Argumentation, die der des deutschen BVerfG diametral entgegengesetzt ist.

Uruguay wendet ein reines Territo-

Realitätsprinzip an, d. h. Einkünfte aus ausländischen Quellen werden nicht besteuert. Uruguay sieht sich angesichts des Ausbildungsstandes seiner Steuerverwaltung nicht in der Lage, ausländische Einkünfte zu erfassen und zu besteuern.

Die Besteuerung beruht fast ausschließlich auf einem System des Quellensteuerabzugs. Da ausländische Einkünfte nicht besteuert werden, ist dies für Uruguay die effektivste Möglichkeit der Steuererhebung.

Mittel- und langfristig hofft die Steuerverwaltung, das System der Besteuerung natürlicher Personen weiter ausbauen und zu einer gerechten Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit natürlicher Personen kommen zu können. Verbesserungsmöglichkeiten werden in der Schaffung einer Familienbesteuerung, in einem öffentlichen Register für Mietverträge zur Durchsetzung der IRPF (Kategorie I), in einer Erweiterung des Steuerabzugs bei Verkauf von Privatvermögen und in einer besseren Ausbildung der Steuerbeamten gesehen.

Während in Uruguay deutliche Fortschritte in der Einführung einer allgemeinen Einkommensteuer gemacht werden konnten, kann dies von Paraguay nicht gesagt werden. In Paraguay ist zwar eine Einkommensteuer eingeführt worden. Diese erfasst nur Einkommen, die das 3-fache des Mindestlohnes oder mehr betragen. Die Erhebung der Einkommensteuer musste jedoch ausgesetzt werden, da sie nicht durchgesetzt werden konnte.

Versuche, ein Belegprinzip einzuführen, nach dem Aufwendungen steuerlich nur abziehbar sind, wenn ein Beleg vorliegt, sind in der Bevölkerung auf Unverständnis gestoßen. Die Situation wird durch negative Kommentare in den Massenmedien verschärft, die sich in der Hand der herrschenden Klasse befinden.

Die Erhebung der Einkommensteuer ist jetzt für 2009 in der Hoffnung vorgesehen, dass sich die Bevölkerung bis dahin an den Gedanken einer Einkommensteuer gewöhnt hat.

Diese Probleme werden verständlich, wenn man sich vor Augen hält, dass der Anteil der „Schattenwirtschaft“ auf 54 % der gesamten Wirtschaftsleistung ge-

schätzt wird. Die Finanzverwaltung ist weder nach ihren Ressourcen noch nach ihrem Ausbildungsstand in der Lage, Kontrollen durchzuführen. Für die Besteuerung weicht sie daher auf äußerlich leicht festzustellende „Indikatoren“ aus, wie einen sichtbaren Vermögenszuwachs. Ein mögliches Steueraufkommen wird zudem dadurch vermindert, dass Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können, die nach deutschem Steuerrecht als Privataufwendungen eingestuft werden.

Die Möglichkeit einer effektiven Einkommensbesteuerung hängt von der Durchsetzung des Belegprinzips ab, da nur dann eine Kontrolle der Höhe der Einkommen möglich ist, sowie von einer besseren Ausbildung der Finanzbeamten, um diese Kontrollen durchführen zu können.

Insgesamt erscheint es fraglich, ob Paraguay kurzfristig zu einer effektiven Einkommensbesteuerung finden kann.

Für die weiter fortgeschrittenen Staaten Brasilien und Argentinien standen die Verrechnungspreise im Vordergrund. Hierüber wird ein Bericht in der ISTR erscheinen.

## › Impressum

**Herausgeber:** Förderverein des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg (IIFS) / International Tax Institute  
 Telefon: (040) 42838 - 59 56  
 Fax: (040) 42838 - 33 93  
 E-Mail: [redaktion@taxnews.de](mailto:redaktion@taxnews.de)  
[www.taxnews.de](http://www.taxnews.de)  
[www.iifs.de](http://www.iifs.de)

**Verantwortlich:** Prof. Dr. Gerrit Frotscher  
**Redaktion:** International Center for Graduate Studies (ICGS)  
**Design & Satz:** sternklar Kommunikationsdesign  
[www.sternklar.com](http://www.sternklar.com)  
**Druck:** Dynamik Druck GmbH

■ **Autor:** Prof. Dr. Gerrit Frotscher

### ■ Terminhinweis:

Gastvortrag von Dr. Lühn zum Thema „Konzernsteuerquote – Aussagekraft, Einflussfaktoren und Konsequenzen für die Steuerplanung“ am 18.06.2008 in der Deutschen Zentralbibliothek für Wirtschaftswissenschaften, Neuer Jungfernstieg 21, in Hamburg. Anmeldung unter [gastvortrag@iifs.de](mailto:gastvortrag@iifs.de) oder Tel. 040 42838 5704.

## › Buchhinweis

**Prof. Dr. Jürgen Lüdicke (IIFS):** Überlegungen zur deutschen DBA-Politik  
 Nomos, 39,- EUR,  
 ISBN 978-3-8329-3273-2  
 (Schriften des IIFS, Bd. 43)

Das zur Vorbereitung der politischen Diskussion im Auftrag des BMF erstattete Gutachten spannt den Bogen von grundlegenden deutschen Abkommenszielen und einem entsprechenden Abkommensmuster über die Zweckmäßigkeit der Freistellungsmethode als deutscher Regelmethode bis zu einer Vielzahl abkommenstechnischer Einzelfragen.

Die häufigen treaty overrides sowie die vielfältigen und aufeinander kaum abgestimmten Missbrauchsvorschriften im deutschen Steuerrecht werden kritisch analysiert. Schließlich werden im Änderungsprotokoll zum DBA-USA enthaltene neuartige Lösungsansätze auf ihre generelle Eignung für die künftige Abkommenspolitik untersucht und Verbesserungsmöglichkeiten aufgezeigt.

# › 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“ statt.

Unter der Leitung von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke vom IIFS 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. In seinem Grußwort betonte anschließend Dr. Michael Freytag (Finanzsenator der Freien und Hansestadt Hamburg), 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 in der Folge bereinigt werden müssten.

Zum Auftakt der Vortragsrunde referierte Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner (PricewaterhouseCoopers, Osnabrück) über ausgewählte internationalsteuerrechtliche Aspekte der Zinsschranke unter dem 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 Begriff „Betrieb“



› Plenum im Albert-Schäfer-Saal der Handelskammer Hamburg

und problematisierte vor allem, ob eine Betriebsstätte als Betrieb i. S. d. Zinsschranke aufzufassen sei, was er im Ergebnis bejahte. Aus seiner Sicht verstößt die Zinsschrankenregelung zudem 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 bestätigte Dr. Rolf Möhlenbrock (Regierungsdirektor im Bundesministerium der Finanzen, Berlin), 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 Begrifflich-

keiten entstünden. 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 der Gesetzgeber mit § 34a EStG weder einen Beitrag zur Vereinfachung noch zur Rechtsformneutralität des Steuerrechts geleistet habe. Der günstige Sondertarif für nicht entnommene Gewinne von 28,25 Prozent 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



› Podium