

Tagungsbericht zum Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2011

von Dr. *Kurt von Pannwitz*, *Christine Grolig* und Dr. *Martin Dippel*, Hamburg¹

Am 17. und 18. Februar 2011 veranstaltete das Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht e.V. (HFU) in der Bucerius Law School in Hamburg seine erste Jahrestagung.² Der im November 2010 gegründete eingetragene Verein entstand auf Initiative einer Gruppe engagierter Hamburger Steuerrechtler. Ziel des Vereins ist insbesondere der Erfahrungs- und Wissensaustausch auf dem Gebiet des Unternehmensteuerrechts zwischen Finanzverwaltung, Wissenschaft, Finanzgerichtsbarkeit, Gesetzgebung, Wirtschaft und Beratung.

Nach der Eröffnung der Tagung durch den Präsidenten der Bucerius Law School, Prof. Dr. Dres. h.c. *Karsten Schmidt*, erläuterte Dr. *Jan Grotheer*, Präsident des FG Hamburg a.D. und Vorsitzender des HFU, die Ziele der Tagung, den Steuerstandort Hamburg weiter zu stärken und einem breiteren Publikum die vertiefte Diskussion über das aktuelle Unternehmensteuerrecht zu ermöglichen. Unter der Leitung von *Wiese*³ wurden „Aktuelle Brennpunkte des nationalen und internationalen Unternehmensteuerrechts“ diskutiert. Der II. Themenblock, geleitet von *Weitemeyer*,⁴ befasste sich mit „Bilanzsteuerrecht und Besteuerung der Personengesellschaften“. Schließlich führte *Ruoff*⁵ durch den III. Themenblock „Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht“.

¹ Dr. *Kurt von Pannwitz*, Rechtsanwalt und Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Counsel Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, Hamburg. *Christine Grolig* ist Wissenschaftliche Hilfskraft und Doktorandin am Lehrstuhl von Prof. Dr. Ulrich Hufeld an der Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr, Hamburg, Dr. *Martin Dippel*, LL.M. (Taxation), ist Referendar bei Freshfields Bruckhaus Deringer LLP in Hamburg.

² Nähere Informationen zum Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht e.V. und zu der Veranstaltung finden sich auf der Homepage des Vereins unter <http://www.forum-unternehmensteuerrecht.de>.

³ Dr. *Götz T. Wiese*, Rechtsanwalt und Steuerberater, ist Managing Partner des Hamburger Büros der Sozietät Latham & Watkins LLP. Er ist Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Bucerius Law School, Hamburg.

⁴ Prof. Dr. *Birgit Weitemeyer* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktorin des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School, Hamburg.

⁵ Dr. *Christian Ruoff*, LL.M., Rechtsanwalt und Steuerberater, ist Partner sowie Leiter der deutschen Steuergruppe bei Freshfields Bruckhaus Deringer LLP in Hamburg. Er ist Lehrbeauftragter für Unternehmensteuerrecht an der Bucerius Law School, Hamburg.

I. Aktuelle Brennpunkte des nationalen und internationalen Unternehmenssteuerrechts

Im I. Themenblock setzte sich Dr. *Andreas Körner*⁶ mit offenen Praxisfragen im Umgang mit der Zinsschranke auseinander. Prof. Dr. *Ulrich Hufeld*⁷ und Dr. *Sven-Christian Witt*⁸ behandelten aktuelle Fragestellungen zur grenzüberschreitenden Ergebnisverrechnung.

1. Zinsschranke

Körner setzte sich mit praktischen Problemen der Anwendung der Zinsschranke auseinander und sprach dabei zunächst den so genannten Eigenkapital-Escape (§ 4h Abs. 2 S. 1 c) EStG i.V.m. § 8a Abs. 3 KStG) an. Im Rahmen des Eigenkapital-Escape seien die Voraussetzungen des Eigenkapitalvergleichs und der Nachweis des Nichtvorliegens einer schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung besonders problematisch. Es sei schwierig und praktisch oftmals unmöglich zu bestimmen, ob ein Betrieb konzernzugehörig sei i.S. des § 4h Abs. 2 S. 1 EStG.

Hinsichtlich des Eigenkapitalvergleichs bestehe das zentrale Problem darin, dass das Eigenkapital des Betriebs um Anteile an anderen Konzerngesellschaften zu kürzen ist. Die entsprechenden Verbindlichkeiten, die mit der Beteiligung an den Konzerngesellschaften in Zusammenhang stehen, werden indes nicht gekürzt. Anders sei dies jedoch bei Organkreisen, die für Zwecke der Zinsschranke als ein „Betrieb“ gelten. Konstitutive Wirkung habe die Beteiligungsbuchwertkürzung daher nur für Beteiligungen an Gesellschaften, die nicht zum Organkreis gehören.

Sodann forderte *Körner* eine Klarstellung für die Regelung des EBITDA-Vortrags gemäß § 4h Abs. 1 S. 3 EStG: Dieser dürfe nur dann entstehen, wenn konkret eine der Escape-Regelungen benötigt wird, um die Nichtabzugsfähigkeit abzuwenden, nicht aber, wenn die Nichtabzugsfähigkeit bereits durch Unterschreiten der 30 %-Grenze gewährleistet ist und nur zufälligerweise ebenfalls die Voraussetzungen eines Escapes vorliegen.

Die Kumulation der Mängel der Zinsschranke führe zu deren Europarechtsinkonformität. Es komme zu einer faktischen Diskriminierung internationaler Strukturen: Diese sei nur dadurch abzuwenden, dass die begünstigende Regelung des § 15 S. 1 Nr. 3 KStG auch über die Grenze hinaus Anwendung finde, die Beteiligungskürzung bei Auslandssachverhalten nicht angewendet sowie die Nachweispflicht des § 8a Abs. 3 S. 1 KStG auf das Inland beschränkt werde.

⁶ Dr. *Andreas Körner*, LL.M., ist Leiter „M&A, Finanzierung, Umstrukturierungen“ in der Steuerabteilung der Volkswagen AG, Wolfsburg.

⁷ Prof. Dr. *Ulrich Hufeld* ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität / Universität der Bundeswehr, Hamburg.

⁸ Dr. *Sven-Christian Witt* ist Richter am Finanzgericht Berlin-Brandenburg.

In der Diskussion bemerkte *Möhlenbrock*⁹, dass die Zinsschranke auf Veranlassung der Wirtschaft gesetzlich umgesetzt worden sei und vom Gesetzgeber ein Angebot darstelle, um die Probleme mit der Gesellschafterfremdfinanzierung zu lösen. Mit der Vorschrift sei Neuland betreten worden. Es gebe außer Deutschland kaum einen Staat, der die Problematik ähnlich löse. *Carstens*¹⁰ bemerkte dazu, dass man sich in der Praxis zwar weitgehend mit der Zinsschranke arrangiert habe. Die Möglichkeit des Escapes sei allerdings wegen § 8a KStG überschaubar; man versuche, die Grenze von € 3 Mio. und die Bildung von Organschaften optimal einzusetzen. Angesprochen auf das Problem der Beteiligungsbuchwertkürzung verwies *Möhlenbrock* darauf, dass die Summe des Eigenkapitals der Betriebe der Summe des Eigenkapitals des Konzerns entsprechen müsse. Die Vorschläge von *Körner* seien nicht umsetzbar, da dann die „Rechnung nicht mehr stimme“.

2. Grenzüberschreitende Ergebnisverrechnung

a) Konsequenzen aktueller EuGH-Rechtsprechung

Hufeld entwickelte den Gedanken einer „Binnenmarkt-Leistungsfähigkeit“ aus, die denkbar geworden sei, seit der EuGH die Marktfreiheiten als Maßstabnormen des nationalen Steuerrechts anwendet. Seit den Entscheidungen *Marks & Spencer*¹¹ und *Lidl Belgium*¹² stehe fest, dass finale Verluste einer ausländischen Betriebsstätte nach Deutschland importiert werden müssen. Das Urteil zur *Wannsee-Seniorenheimstatt*¹³ deute allerdings darauf hin, dass der Betriebsstättenstaat über den Tatbestand der Finalität nicht frei verfügen darf und den Stammhausstaat nicht nach Belieben auf Ausfallbürgschaften verpflichten kann. Jedenfalls sei es dem Betriebsstättenstaat verwehrt, die Verlustverrechnung derart zu beschränken, dass er seinerseits die Niederlassungsfreiheit verletzt. Fraglich sei aber, ob Deutschland als Stammhausstaat von jeglicher Bürgschaft für einen rechtlich begründeten Verlustuntergang im Betriebsstättenstaat entlastet werden kann.

Strittig sei der Begriff der Finalität. Der BFH verlangt für eine berücksichtigungsfähige Endgültigkeit der Verluste, dass die Finalität – unabhängig von den rechtlichen Verrechnungschancen im Betriebsstättenstaat – auf „tatsächliche Gegebenheiten“ (Aufgabe, Umwandlung, Übertragung)¹⁴ zurückgehe. Diese Zweiteilung vertrage sich mit der EuGH-Rechtsprechung aber wohl nur, wenn jede Verlustabzugsbeschränkung im Betriebsstättenstaat automatisch als Verletzung der Niederlassungsfreiheit qualifiziert werden kann. Auf der Zeitachse lasse der BFH importfähige Verluste nicht „pha-

⁹ Dr. *Rolf Möhlenbrock* ist Regierungsdirektor im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

¹⁰ *Peter Carstens* ist Direktor Konzern-Steuern der Otto GmbH & Co. KG in Hamburg.

¹¹ EuGH v. 13.12.2005, Rs. C-446/03.

¹² EuGH v. 15.5.2008, Rs. C-414/06.

¹³ EuGH v. 23.10.2008, Rs. C-157/07.

¹⁴ BFH v. 9.6.2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, DStR 2010, 1611.

sengleich“ im selben Entstehungsjahr, sondern erst „phasenverschoben“¹⁵ im Finalitätsjahr zur Verrechnung zu.

b) Anmerkungen aus Richtersicht

Aus Richtersicht merkte *Witt* an, dass die Grundsätze der Marks & Spencer-Entscheidung, die auch nach der aktuellen Entscheidung X Holding weiterhin gültig seien, zudem Anwendung auf die deutsche Organschaft finden.

Zwei aktuelle FG-Urteile¹⁶ beschäftigen sich mit der grenzüberschreitenden Organschaft. Dabei werde eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit für möglich gehalten. Besonders umstritten ist hierbei das Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrages (EAV) nach deutschem Recht: Während die Literatur mehrheitlich einen vollständigen Verzicht auf diese Voraussetzung verlangt, wird in den FG-Urteilen eine ähnlich verbindliche Verlustausgleichsverpflichtung der Muttergesellschaft gefordert. *Witt* betonte in diesem Zusammenhang, ein EAV sei kein rein schuldrechtliches, sondern ein gesellschaftsrechtliches. Nach geltungserhaltender Reduktion unter Berücksichtigung des Unionsrechts bleibe als Minus zum EAV jedenfalls eine Verlustübernahmeverpflichtung i.S.d. § 302 AktG erforderlich, die auch mit ausländischen Tochtergesellschaften abgeschlossen werden kann.

Auch *Witt* sprach die Problematik der Endgültigkeit von Verlusten an. Er halte die Auslegung durch den BFH für zu restriktiv. Man könne nicht den allgemeinen Schluss ziehen, dass es keinen „Importzwang“ in Folge ausländischer Verlustabzugsbeschränkungen geben dürfe.

Die Frage, ob die grenzüberschreitende Verlustverrechnung auch für die Gewerbesteuer gilt, hat der BFH in seinem Urteil vom 9. Juni 2010¹⁷ für den Bereich ausländischer Betriebsstätten bejaht. Die Ausgangslage bei der Gewerbesteuer unterscheide sich auch unter der Berücksichtigung des Objektsteuercharakters im Ergebnis nicht von der bei der Körperschaftsteuer unter Anwendung der DBA-Freistellungsmethode.

Die erste Frage in der anschließenden Diskussion betraf die Vorgaben des Koalitionsvertrages zur Gruppenbesteuerung. *Möhlenbrock* wies auf einen für September/Oktober 2011 angekündigten Expertenbericht zu diesem Thema hin. Nach Auffassung von *Carstens* sei die Möglichkeit der unternehmerisch bewirkten Finalität ein annehmbares Ergebnis für die Praxis. Merkwürdig sei nach der Entscheidung Seniorenheimstatt Wannsee aber die Tatsache, dass eine unternehmerisch „tatsächlich herbeigeführte“ Finalität anerkannt werde, nicht aber der im Betriebsstättenstaat rechtlich veranlasste Verlustuntergang.

¹⁵ BFH v. 9.6.2010, I R 107/09, BFHE 230, 35, DStR 2010, 1611.

¹⁶ Niedersächsisches FG v. 11.2.2010, 6 K 406/08, EFG 2010, 815 und FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010, 1 K 2406/07, DStRE 2010, 802.

¹⁷ BFH v. 9.6.2010, I R 107/09, DStR 2010, 1611.

Beim BFH liegen nach Aussage von *Gosch*¹⁸ im Moment keine einschlägigen Fälle zur Frage finaler Verluste im Zusammenhang mit der Frage einer grenzüberschreitenden Organschaft vor. Der EAV sei nach seiner Auffassung nicht überflüssig. *Gosch* betonte, Deutschland könne nicht die Verlustkonsolidierung für andere Länder leisten. Aufgabe des Gerichts sei es auch nicht, ein Verlustkonzept zu gestalten. *Witt* stimmte dem zu – die Problematik bewege sich auch auf der Grenze dessen, was ein Gericht kann und darf.

Das Podium diskutierte über das Welteinkommensprinzip und die „europäische Leistungsfähigkeit“. Bezüglich der grenzüberschreitenden Ergebnisverrechnung bei der Gewerbesteuer betonte *Möhlenbrock*, es handle sich um eine Regionalsteuer, deshalb dürfe es im Ergebnis nicht zu einer generellen Verlustberücksichtigung kommen. *Gosch* bemerkte dazu, dass einerseits die Maßgabe der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung – und damit auch der unionsrechtlich gebotene ‚finale‘ Verlustabzug – infolge der Verknüpfung in § 7 GewStG auf die Ermittlung des Gewerbeertrages durchschlüge, und dass andererseits der ‚Finalitätsvorrang‘ absolut wirke und so gesehen auch Vorrang gegenüber dem „strukturellen Inlandsbezug“ der Gewerbesteuer habe. Das könne sich deswegen auch über unilaterale ‚Freistellungen‘ wie in § 9 Nr. 3 GewStG und sonach gleichermaßen in Nicht-DBA-Fällen auswirken.

II. Besteuerung der Personengesellschaften

1. Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht

Der II. Themenblock wurde durch den Vortrag von Dr. *Helder Schnittker*¹⁹ zu Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht eröffnet. *Schnittker* unterschied die Fälle des Wegzugs und Zuzugs von Personengesellschaften und wies auf die kollisionsrechtlichen Unterschiede zwischen Sitz- und Gründungstheorie hin. Vorgelagert sei die Frage, ob das nationale Gesellschaftsrecht eine Verlagerung des Verwaltungssitzes einer Personengesellschaft in das Ausland erlaube, was *Schnittker* bejahte. Bei einem Wegzug einer in Deutschland gegründeten Personengesellschaft unterliegt diese weiterhin der Rechtsordnung Deutschlands und bleibt als solche bestehen, wenn das Kollisionsrecht des ausländischen Staates auf Grundlage der Gründungstheorie auf das deutsche Recht zurückverweist, § 4 Abs. 1 S. 2 EGBGB. Wendet hingegen der Zuzugsstaat seinerseits die Sitztheorie an, kommt es grundsätzlich zu einem Statutenwechsel; die nach deutschem Recht gegründete Gesellschaft verliert dann ihre Identität. Anders verhält sich dies, wenn eine deutsche Personengesellschaft ihren Verwaltungssitz in einen EU-Mitgliedstaat verlegt. Denn in einem solchen Fall ist der aufnehmende EU-Mitgliedstaat, auch wenn er prinzipiell der Sitztheorie anhängt, aufgrund der europarechtlichen Niederlassungsfreiheit verpflichtet, die zuziehende deutsche Personengesellschaft als solche anzuerkennen (europarechtliche Gründungstheorie). Dieses europarechtliche Anerkennungsgebot greift nur dann nicht, wenn eine Personengesellschaft aus einem EU-Mitgliedstaat wegzieht, der nach nationalem Recht an einen solchen Wegzug die Auflösung der Gesellschaft knüpft. Denn die

¹⁸ Prof. Dr. *Dietmar Gosch* ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof.

¹⁹ Dr. *Helder Schnittker*, LL.M., ist Rechtsanwalt und Partner bei Flick Gocke Schaumburg in Berlin.

wegziehende Gesellschaft ist nicht durch die Niederlassungsfreiheit vor einem Rechtsformverlust nach dem Recht des Wegzugsstaates geschützt.²⁰ Eine grenzüberschreitende Umwandlung in eine ausländische Rechtsform müsse nach der Entscheidung des EuGH in der Rs. Cartesio gleichwohl möglich sein, der Wegzugsstaat dürfe dies nicht etwa durch eine Zwangsauflösung verhindern.

In Zuzugsfällen ist nach dem nationalen Recht des Gründungsstaates der zuziehenden Gesellschaft zu klären, ob die Verlegung des Verwaltungssitzes nach Deutschland zulässig ist. Nach der hier weiterhin geltenden Sitztheorie wird in diesen Fällen die zuziehende ausländische Gesellschaft in Deutschland grundsätzlich nicht als solche anerkannt, so dass z.B. eine Schweizer AG in Deutschland mangels Handelsregistereintragung keine deutsche Kapitalgesellschaft sein kann.²¹ Auf europarechtlicher Ebene zwingt das EU-Recht nach den EuGH-Entscheidungen Centros²², Übersee-ring²³ und Inspire Art²⁴ allerdings zu einer anderen Bewertung.

Ungeklärt sind bislang die Konsequenzen eines hiernach bedingten Statutenwechsels bzw. einer Statutenverdoppelung. Führt die Verlegung des Verwaltungssitzes etwa zu einem grenzüberschreitenden identitätswahrenden bloßen Formwechsel, kommt es steuerlich nicht zu einer Betriebsaufgabe, sondern die laufende Besteuerung erfolgt dann zukünftig im Zugzugsstaat. Geht man hingegen von einer Auflösung an der Grenze und einer Neugründung im Zuzugsstaat aus, führt dies zu einer Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG mit der Besteuerung der stillen Reserven, eventuell nur derjenigen der inländischen Betriebsstätte. Vermeiden ließe sich dies durch den nachträglichen Antrag, nach § 24 UmwStG vorzugehen. Bei einer kollisionsrechtlichen Statutenverdoppelung, dargestellt an der Sitzverlagerung einer Schweizer AG nach Deutschland, die der BGH als deutsche Personenhandelsgesellschaft einordnet,²⁵ müsste das deutsche Steuerrecht hierin die Auflösung der Körperschaft nach § 12 KStG und die Besteuerung nach Personengesellschaftsrecht anknüpfen, während der BFH in der Liechtenstein-Entscheidung die AG als nicht rechtsfähige Körperschaft dem KStG unterwirft und damit eine Zwangsauflösung verhindert.²⁶

Weitemeyer eröffnete die Diskussionsrunde, an der sich erneut *Gosch* beteiligte, mit der Frage, ob der Wegzug einer Gesellschaft zur Auflösung führen müsse oder ob die Entscheidung *Cartesio* nicht etwas anderes besage. *Gosch* verwies hierzu auf die Rechtsprechung des EuGH – die Behandlung inländischer Gesellschaften sei Sache des jeweiligen Mitgliedstaates, außer ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit liege vor. In Zuzugsfällen wie der Trabrennbahn-Entscheidung könne bei Annahme einer Zwangsauflösung eine Diskriminierung vorliegen. Auf die Frage nach den Statusbegriffen in § 1 KStG und der Maßgeblichkeit des ausländischen Rechts oder des

²⁰ EuGH v. 16.12.2008, Rs. C-210/06, „Cartesio“.

²¹ BGH v. 27.10.2008, II ZR 158/06, NJW 2009, 289.

²² EuGH v. 9.3.1999, Rs. C-212/97.

²³ EuGH v. 5.11.2002, Rs. C-208/00.

²⁴ EuGH v. 30.9.2003, Rs. C-167/01.

²⁵ BGH v. 27.10.2008, II ZR 158/06, NJW 2009, 289, 291 - Trabrennbahn.

²⁶ BFH v. 23.6.1992, IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972.

deutschen IPR, war *Gosch* der Ansicht, dass steuerlich ausschlaggebend allein der Rechtstypenvergleich sei. Die sog. Liechtenstein-Entscheidung des 9. Senats des BFH habe somit jedenfalls im Ausgangspunkt nach wie vor Bestand, sie sei nur hinsichtlich der daraus gezogenen Konsequenzen noch einmal zu überdenken.

2. Steuerliche Transparenz von Personengesellschaften

Zur Zukunft der Besteuerung von Personengesellschaften ging Prof. Dr. *Ursula Ley*²⁷ auf aktuelle Fragestellungen zur steuerlichen Transparenz von Personengesellschaftsanteilen ein.²⁸ Umstritten sind die Einzelfälle transparenter Einkommensbesteuerung wie die Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses durch § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und 2 EStG. Der danach gebotene Buchwertansatz für ein Wirtschaftsgut, das aus einem (Sonder-)Betriebsvermögen eines Personengesellschafters auf eine Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich übertragen wird, ist Ausfluss der steuerlichen Transparenz und vermeidet auf der Ebene des abgebenden Steuerpflichtigen eine Gewinnrealisation.

Die Übertragungen eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften bilden den Musterfall des Spannungsverhältnisses zwischen Transparenz- und Trennungsprinzip: Nach Auffassung des I. Senats des BFH ist auf eine derartige Übertragung § 6 Abs. 5 S. 3 EStG auch bei Beteiligungsidentität nicht anwendbar.²⁹ Im Gegensatz dazu hält der IV. Senat die Buchwertfortführung für denkbar.³⁰ Er stützt sich hierbei auf § 6 Abs. 5 S. 1 EStG, wonach die Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts zwischen dem Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen zwingend zum Buchwert zu erfolgen habe. Nach einer Analyse von *Ley* werde hier ein abgekürzter Sachverhalt gewürdigt. Tatsächlich stelle sich die Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften als Ausbringung aus der abgebenden Personengesellschaft auf die Gesellschafter und als Einbringung dieser in die aufnehmende Personengesellschaft dar.

Im Bereich der Transparenz bei der Gewerbesteuer hob *Ley* insbesondere das Treuhandmodell hervor. Eine Treuhand-KG ist keine Mitunternehmerschaft, wenn neben der Komplementärin nur ein Kommanditist beteiligt ist, der seinen Kommanditanteil treuhänderisch für die Komplementärin hält. Dass die Treuhand-KG nicht als Gewerbebetrieb anerkannt wird, beruht nach Ansicht von *Ley* schlicht darauf, dass die Treuhand-KG mangels eines zweiten Mitunternehmers als Personengesellschaft steuerlich nicht existent ist.

Grunderwerbsteuerlich sind Personengesellschaften grundsätzlich intransparent. Diese Intransparenz wird partiell durch §§ 5, 6 GrEStG durchbrochen. Zweifelhaft sei jedoch, ob die im Erlass zu § 1 Abs. 2a GrEStG vorgesehene Quotendurchrechnung bei

²⁷ Prof. Dr. *Ursula Ley* ist Professorin für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre/Unternehmensprüfung an der Fachhochschule Köln und Partnerin bei Ebner Stolz Mönning Bachem in Köln.

²⁸ Der Vortrag ist veröffentlicht in Ubg 2011, 274.

²⁹ BFH v. 25.11.2009, IR 72/08, DStR 2010, 269.

³⁰ BFH v. 15.04.2010, IV B 105/09, DB 2010, 1155.

mehrstöckigen Personengesellschaften mit der grundsätzlichen Intransparenz der Grunderwerbsteuer vereinbar ist.

In der Diskussionsrunde befürwortete *Uterhark*³¹ die Vorstellung einer Aus- und Einbringung bei Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften, bezweifelte jedoch im Hinblick auf den Wortlaut des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG dessen Anwendbarkeit. Es stelle sich die Frage, was die Rechtsprechung zur Lösung des Problems leisten könne. Der IV. Senat überschreite die Grenzen der richterlichen Gesetzesauslegung. Zur Frage, wie die Praxis mit der Regelung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG leben könne, erläuterte *von Pannwitz*, dass man hier weiterhin den Umweg gehen werde, solange keine klare Rechtsprechung vorliege.

Schließlich wurde die Frage diskutiert, ob es nicht doch eine mitunternehmerische Treuhand gibt, wenn ein Kommanditist, etwa nach Rückzahlung seiner Einlage, doch einmal zivilrechtlich haftet. *Ley* machte deutlich, dass es eben nur eine beschränkte Haftung des Kommanditisten gebe. *Uterhark* verwies auf die Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach § 39 Abs. 2 AO, hiernach falle die treuhänderische Beteiligung heraus.

III. Umwandlungssteuerrecht

Der III. Themenblock stand im Lichte des erwarteten Umwandlungssteuererlasses. Dr. *Andreas Herlinghaus*³² referierte zu Einbringungen nach §§ 20 ff. UmwStG sowie zu Sonderthemen wie der steuerlichen Rückwirkung und Organschaften, bevor *Torsten Zwirner*³³ zur Umwandlung in Personengesellschaften sowie zur Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung auf Kapitalgesellschaften vortrug.

1. Einbringungen nach §§ 20 ff. UmwStG und Sonderthemen

Herlinghaus ging auf den Einbringungsgegenstand sowie den Anwendungsbereich der §§ 20 ff. UmwStG ein. Seiner Überzeugung nach falle die erweiterte Anwachsung in den Anwendungsbereich von § 20 UmwStG. Dies folge daraus, dass bei einer erweiterten Anwachsung zunächst Mitunternehmeranteile eingebracht werden und damit ein Vorgang vorliegt, der als solcher zwanglos § 20 UmwStG unterfällt. Die eine juristische Sekunde später erfolgende Anwachsung sei bereits nach bisherigem Verständnis stets ertragsteuerneutral behandelt worden.

Im Anschluss nahm *Herlinghaus* zu der Frage Stellung, ob für die Einbringung von Betriebsvermögen im Sinne der §§ 20 ff. UmwStG die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums erforderlich sei oder ob hierfür auch die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ausreiche. Letzteres sei nach *Herlinghaus* überzeugend, denn nach seiner Auffassung lasse sich ein auf zivilrechtliche Übertragungsvorgänge beschränktes Auslegungsverständnis dem Regelungsgehalt des § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG nicht

³¹ Dipl.-Finanzwirt (FH) *Jan Uterhark* ist Richter am Finanzgericht Hamburg.

³² Dr. *Andreas Herlinghaus* ist Richter am Bundesfinanzhof.

³³ Dipl.-Finanzwirt (FH) *Torsten Zwirner* ist Oberregierungsrat bei der Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg.

entnehmen. *Herlinghaus* wies darauf hin, dass diese Auffassung wohl auch der BFH³⁴ kürzlich vertreten, allerdings den Fall der Nutzungsüberlassung ausdrücklich ausgeschlossen habe. In diesem Zusammenhang wies *Herlinghaus* darauf hin, dass die Frage offen sei, ob der Teilbetriebsbegriff mit Blick auf Art. 2 lit. i der Fusionsrichtlinie europarechtskonform auszulegen sei. Der BFH habe im angesprochenen Urteil aber ausgeführt, dass der europarechtliche Teilbetriebsbegriff jedenfalls mit Blick auf Nutzungsüberlassungen keine Abweichungen enthalte. Bei der Prüfung der Teilbetriebsvoraussetzungen sei nach wie vor auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages abzustellen. Aktuelle Tendenzen in der Finanzverwaltung, die Teilbetriebsvoraussetzungen müssten bereits zum Umwandlungsstichtag vorliegen, seien abzulehnen.

Im weiteren Verlauf äußerte sich *Herlinghaus* zu Fragen der Bewertung stiller Lasten bei Einbringungen und solchen im Zusammenhang mit der Versteuerung des Einbringungsgewinns nach § 22 UmwStG und zur Problematik der steuerlichen Rückwirkung von Umwandlungsvorgängen im Zusammenhang mit Organschaftsfragen. Sowohl die wirtschaftliche als auch die organisatorische Eingliederung seien als faktische Kriterien nicht rückbeziehungsfähig. Hinsichtlich der finanziellen Eingliederung habe die Finanzverwaltung in der Vergangenheit die Auffassung vertreten, eine Rückbeziehung sei ebenfalls nicht möglich. In einem neueren Urteil gehe der BFH³⁵ jedoch von der Rückbeziehungsfähigkeit der finanziellen Eingliederung aus, so dass die Verwaltungsauffassung überholt sei. Nach der Auffassung von *Herlinghaus* ist eine generelle Anwendung der Grundsätze der §§ 2 Abs. 1, 20 Abs. 5 und 6 UmwStG in Organschaftsfällen sinnvoll.

In der Diskussion teilte *Zwirner* die Ansicht von *Herlinghaus*, dass die erweiterte Anwachsung dem Anwendungsbereich des § 20 UmwStG unterfällt. Hingegen werde es für den Zeitpunkt des Vorliegens einer Teilbetriebseigenschaft künftig auf den Zeitpunkt des Umwandlungsstichtages ankommen. *Zwirner* merkte an, dass er auch die Entscheidung des BFH vom 22. Juni 2010³⁶ in diesem Sinne verstehe. Die Frage von *Ruoff*, ob ein Teilbetrieb im Aufbau den Teilbetriebsvoraussetzungen im Sinne des § 15 UmwStG genüge, verneinte *Zwirner*.

Schließlich wiesen *Kaeser*³⁷ und *Ruoff* darauf hin, dass entgegen einer weit verbreiteten Auffassung die Finanzverwaltung die Erteilung von verbindlichen Auskünften zu Fragstellungen des Umwandlungssteuergesetz nicht vollständig eingestellt habe. Aus dem Auditorium wurde dies bestätigt. Andererseits sei es den Finanzämtern wegen des erwarteten Umwandlungssteuererlasses grundsätzlich nicht möglich, ohne Einwilligung des BMF verbindliche Auskünfte zu erteilen.

³⁴ BFH v. 7.4.2010, I R 96/08, DStR 2010, 1517.

³⁵ BFH v. 28.7.2010, I R 89/09, DB 2010, 2373.

³⁶ BFH v. 22.6.2010, I R 77/09, BFH/ NV 2011. 10.

³⁷ Dr. *Christian Kaeser* ist Leiter der Konzernsteuerabteilung der Siemens AG.

2. Umwandlung in Personengesellschaften; Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung auf Kapitalgesellschaften

Zwirner stellte mögliche Schwerpunkte des geplanten Umwandlungssteuererlasses vor. Hierzu führte er aus, dass die Voraussetzungen für den persönlichen Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes spätestens zum Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags vorliegen müssten. Eine Ausnahme sei nur bei einer Umwandlung im Wege der Neugründung anzunehmen, wenn die Neugründung im Rückwirkungszeitraum erfolgt. Hier sei der Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Umwandlung maßgebend. Der übernehmende Rechtsträger muss aber noch nicht im Zeitpunkt des steuerlichen Übertragungstichtags zivilrechtlich existieren.

Für den sachlichen Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes sei es bei ausländischen Umwandlungsvorgängen entscheidend, ob diese ihrem Wesen nach einer inländischen Umwandlung entsprechen. Dabei werde auf die konkrete Ausgestaltung des ausländischen Umwandlungsvorgangs abgestellt. Lässt das ausländische Umwandlungsrecht beispielsweise einen längeren Rückwirkungszeitraum als acht Monate zu, könnte fraglich sein, ob der Vorgang mit einer inländischen Umwandlung vergleichbar ist. *Herlinghaus* wies dazu aber darauf hin, dass die Frage längerer Rückwirkungszeiträume nach ausländischem Recht spezialgesetzlich in § 2 Abs. 3 UmwStG geregelt und danach zu beurteilen sei. Es sei deshalb - anders als offenbar *Zwirner* meine - nicht richtig, Umwandlungen nach ausländischem Recht alleine schon deshalb als nicht mit inländischen Umwandlungen vergleichbar anzusehen, weil ein Rückwirkungszeitraum von mehr als acht Monaten angeordnet werde.

Nach *Zwirner* erfolgt der Wertansatz der übergehenden Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem gemeinen Wert. Die Ermittlung des gemeinen Wertes sei entweder aus Verkäufen abzuleiten oder könne anhand eines anerkannten ertragswert- oder zahlungsstromorientierten Verfahrens erfolgen.

Bei einer Spaltung und Teilübertragung von einer auf eine andere Körperschaft ist nach *Zwirner* der Teilbetriebsbegriff im Sinne der Fusionsrichtlinie maßgebend. Als Teilbetrieb gelte darüber hinaus ein Mitunternehmeranteil und ein Teil eines Mitunternehmeranteils sowie eine 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

Zu Organschaften führte *Zwirner* aus: Bei der Umwandlung des Organträgers, bei der eine die Mehrheit der Stimmrechte vermittelnde Beteiligung an der Organgesellschaft über eine Verschmelzung, Abspaltung oder Aufspaltung übertragen wird, sei grundsätzlich von dem Fortbestand der Organschaft mit dem übernehmenden Rechtsträger als neuem Organträger auszugehen. Wird bei einer Abspaltung eine die Mehrheit der Stimmrechte vermittelnde Beteiligung an der Organgesellschaft nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen, sondern bleibt diese beim bisherigen Organträger zurück, werde das bestehende Organschaftsverhältnis nicht berührt und bestehe unverändert fort. Der Formwechsel des Organträgers berühre die steuerliche Anerkennung der Organschaft nicht, sofern beim Organträger neuer Rechtsform die Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 Satz 2 KStG vorliegen.

Bei der Umwandlung der Organgesellschaft ist nach *Zwirner* zu differenzieren: Während bei einer Verschmelzung und einer Aufspaltung der Organgesellschaft grundsätzlich von der Beendigung des Ergebnisabführungsvertrags und der Organschaft

auszugehen sei, bestünde der Ergebnisabführungsvertrag und die Organschaft bei einer Abspaltung, Ausgliederung und einem Formwechsel in eine andere Kapitalgesellschaft in der Regel fort. Entstehe durch die Umwandlung ein Übertragungsgewinn bzw. –verlust bei der Organgesellschaft, unterliegt dieser nach der Auffassung von *Zwirner* bei der Verschmelzung und Aufspaltung keiner Abführungs- bzw. Ausgleichsverpflichtung. Bei einer Abspaltung werde das Übertragungsergebnis hingegen von dem Ergebnisabführungsvertrag erfasst.

Schließlich führte *Zwirner* aus, dass eine Umwandlung einer anderen Gesellschaft auf die Organgesellschaft keine Auswirkungen auf den bestehenden Ergebnisabführungsvertrag und die Wirksamkeit der Organschaft habe. Entstehe ein Übernahmeverlust, so unterliege dieser nur bei einer Aufwärtsverschmelzung der Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG.

IV. Fazit und Ausblick

Das Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2011 wurde von den Teilnehmern positiv aufgenommen. Neben den interessanten Vorträgen wird das Forum vor allem durch die lebhaften Diskussionen unter zahlreicher Teilnahme von Vertretern aus der Finanzverwaltung, der Finanzgerichtsbarkeit und Unternehmen in Erinnerung bleiben.

Das nächste Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht soll an die Erfahrungen der diesjährigen Tagung anknüpfen. Das Konzept der drei Tagungsblöcke „Aktuelle Brennpunkte des nationalen und internationalen Unternehmensteuerrechts“, „Bilanzsteuerrecht und Besteuerung der Personengesellschaften“ sowie „Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht“ soll beibehalten werden. Das Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2012 soll am 16. und 17. Februar 2012 wiederum in der Bucerius Law School in Hamburg stattfinden.

