

Sabine Rödel

# **Ausländische Umwandlungen und Hinzurechnungsbesteuerung**

Analyse unter besonderer  
Berücksichtigung allgemeiner  
Regelungen zur Einkünftequalifikation

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Gerhard Kraft

Deutscher Universitäts-Verlag

# **Inhaltsverzeichnis**

Vorwort .....	V
Geleitwort .....	VII
Inhaltsverzeichnis .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII

## **Erster Teil:**

<b>Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<b>A Problemstellung .....</b>	<b>3</b>
<b>B Zielsetzung der Arbeit und Gang der Untersuchung .....</b>	<b>6</b>
<b>C Basistheoretischer Ansatz der Arbeit .....</b>	<b>7</b>

## **Zweiter Teil:**

<b>Grundlagen der Einkünftequalifikation .....</b>	<b>9</b>
<b>A Grundkonzeption der Einkünftequalifikation anhand des Tatbestandskatalogs des § 8 AStG .....</b>	<b>13</b>
<b>B Einkünftequalifikation unter Berücksichtigung der funktionalen Betrachtungsweise .....</b>	<b>16</b>
I Prinzip der funktionalen Betrachtungsweise .....	16
II Praktische Bedeutung der funktionalen Betrachtungsweise .....	18

**Dritter Teil:****Einkünfte von Zwischengesellschaften .....25**

<b>A Die Katalogeinkünfte des § 8 Abs. 1 AStG .....</b>	<b>27</b>
I Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit.....	27
II Einkünfte aus industrieller Tätigkeit.....	30
1 Produktion von Sachen.....	30
1.1 Der Sachbegriff des § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG .....	30
1.2 Arten der Produktion.....	32
2 Energieerzeugung.....	33
3 Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen .....	34
III Einkünfte aus Bank- und Versicherungstätigkeit.....	34
1 Voraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus aktiver Tätigkeit .....	35
1.1 Betrieb eines Kreditinstituts .....	35
1.1.1 Der Kreditinstitutsbegriff des AStG .....	35
1.1.2 Bankgeschäfte im Einzelnen.....	38
1.2 Betrieb eines Versicherungsunternehmens.....	45
1.3 Unterhalt eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Betriebs .....	48
2 Einkünfte aus passivem Erwerb im Rahmen konzerner Bank- und Versicherungsgeschäfte .....	49
2.1 Geschäfte mit unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern und ihnen nahestehende Personen.....	49
2.2 Überwiegen der Konzerngeschäfte.....	50
IV Einkünfte aus Handelstätigkeit .....	53
1 Handelstätigkeit als grundsätzlich aktive Tätigkeit.....	53
2 Ausnahmeregelungen bei Handelstätigkeiten innerhalb eines Konzerns .....	55
2.1 Einkünfte aus passivem Erwerb aufgrund Inlandsbezug unter Beteiligung einer schädlichen Person.....	55
2.1.1 Beteiligung einer schädlichen Person .....	55
2.1.2 Verschaffung der Verfügungsmacht .....	57
2.2 Widerlegung der Passivitätsunterstellung durch Aktivitätsnachweis .....	58
2.2.1 Unterhalt eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs.....	58
2.2.2 Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr .....	59

2.2.3	Keine Mitwirkung schädlicher Personen bei der Vorbereitung, dem Abschluss und der Ausführung der Geschäfte .....	60
V	Einkünfte aus Dienstleistung.....	63
1	Dienstleistung als grundsätzlich aktive Tätigkeit .....	64
2	Ausnahmeregelungen für konzerninterne Dienstleistung.....	66
2.1	Einkünfte aus passivem Erwerb aufgrund Erfüllung des Bedienenstatbestandes (Nr. 5a) .....	67
2.2	Einkünfte aus passivem Erwerb aufgrund des Erbringenstatbestandes (Nr. 5b) .....	69
2.2.1	Erbringung einer Dienstleistung durch die ausländische Gesellschaft .....	69
2.2.2	Widerlegung der Passivitätsunterstellung durch Aktivitätsnachweis.....	70
VI	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .....	73
1	Vermietung und Verpachtung als grundsätzlich aktive Tätigkeit.....	74
2	Ausnahmeregelungen .....	75
2.1	Patentverwertungsgesellschaft (Nr. 6a).....	76
2.1.1	Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter als grundsätzlich passive Tätigkeit .....	76
2.1.2	Widerlegung der Passivität durch Aktivitätsnachweis.....	78
2.2	Grundstücksvermietungsgesellschaft (Nr. 6b) .....	80
2.2.1	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken als grundsätzlich passive Tätigkeit .....	80
2.2.2	DBA-Freistellung bei Direktbezug der Einkünfte durch den Anteilseigner als Voraussetzung aktiver Tätigkeit.....	81
2.3	Leasinggesellschaft (Nr. 6c).....	82
2.3.1	Vermietung und Verpachtung beweglicher Sachen als grundsätzlich passive Tätigkeit .....	82
2.3.2	Widerlegung der Passivität durch Aktivitätsnachweis.....	83
VII	Einkünfte aus Finanzierungstätigkeit.....	85
1	Finanzierung als grundsätzlich passive Tätigkeit .....	85
2	Aktive Finanzierung i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG .....	85
2.1	Aktivitätsvoraussetzungen auf der Kapitalbeschaffungsseite.....	86
2.2	Aktivitätsvoraussetzungen auf der Kapitalvergabeseite.....	93
2.2.1	Nämlichkeit der aufgenommenen und der vergebenen Mittel .....	93

2.2.2	Darlehensweise Vergabe des betreffenden Kapitals .....	94
2.2.3	Betriebe oder Betriebsstätten als Mittelempfänger ....	98
VIII	Einkünfte aus Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften .....	100
1	Gewinnausschüttung i. S. d. Nr. 8 .....	101
1.1	Einkommensteuerlicher Begriff der Gewinnausschüttung .....	103
1.2	Außensteuerlicher Begriff der Gewinnausschüttung .....	104
2	Kapitalgesellschaften .....	107
3	Umfang der Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen .....	108
IX	Einkünfte aus Realisationstatbeständen .....	109
1	Einkünfte aus Realisationstatbeständen als grundsätzlich aktive Einkünfte .....	109
1.1	Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Gesellschaft .....	111
1.1.1	Veräußerungsbegriff i. S. d. § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG .....	111
1.1.2	Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung .....	113
1.1.3	Anteil an einer anderen Gesellschaft .....	114
1.2	Einkünfte aus der Auflösung einer anderen Gesellschaft .....	116
1.3	Einkünfte aus der Herabsetzung des Kapitals einer anderen Gesellschaft .....	117
2	Ausnahmeregelung für den Teil des Veräußerungsgewinns, der auf „passive“ Wirtschaftsgüter entfällt .....	119
2.1	Veräußerungsgewinn, der auf Wirtschaftsgüter entfällt, die den in § 7 Abs. 6a AStG bezeichneten Tätigkeiten dienen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 1 AStG) .....	119
2.1.1	Zuordnung des Anteilsveräußerungsgewinns zu den Wirtschaftsgütern .....	120
2.1.2	Beweislast des unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigners .....	121
2.1.3	Wirtschaftsgüter, die anderen als den in § 7 Abs. 6a AStG bezeichneten Tätigkeiten dienen .....	123
2.1.4	Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung nur bei der Veräußerung nachgeschalteter Zwischengesellschaften i. S. d. § 14 AStG? .....	125
2.2	Entsprechende Geltung der Ausnahmeregelung bei Wirtschaftsgütern von nachgeordneten Beteiligungsgesellschaften (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 2 AStG) .....	127

2.3	Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten i. Z. m. Realisationstatbeständen (§ 8 Abs. 1 Nr. 9 Halbs. 3 AStG) .....	129
<b>B</b>	<b>Ausnahmeregelung für passive Veräußerungsgewinne .....</b>	<b>130</b>
I	Systematische Stellung und wesentlicher Inhalt .....	130
II	Ausnahmeregelung für passive Veräußerungsgewinne.....	132
1	Gewinne aus Realisationstatbeständen i. Z. m. ausländischen Gesellschaften .....	133
2	Hinzugerechnete Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter .....	135
2.1	Einkünfte der anderen Gesellschaft aus Tätigkeiten i. S. d. § 7 Abs. 6a AStG .....	135
2.2	Hinzurechnung der Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter innerhalb eines 8-Jahres-Zeitraums .....	137
2.2.1	Bestimmung des 8-Jahres-Zeitraums .....	137
2.2.2	Kapitalanlageeinkünfte haben als Hinzurechnungsbetrag der ESt oder KSt unterlegen .....	140
3	Keine Ausschüttung der hinzugerechneten Einkünfte.....	141
4	Nachweispflicht des Steuerpflichtigen .....	142

## Vierter Teil:

### **Ausländische Umwandlungen und deutsche Hinzurechnungsbesteuerung .....**

## **145**

<b>A</b>	<b>„Maßgeblichkeit“ des ausländischen Gesellschaftsrechts für die inländische Besteuerung .....</b>	<b>147</b>
<b>B</b>	<b>Außensteuerliche Problembereiche .....</b>	<b>148</b>
<b>C</b>	<b>Einkünftequalifikation i. Z. m. ausländischen Umwandlungen .....</b>	<b>151</b>
I	Verschmelzung .....	152
1	Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft .....	153
1.1	Einkommensermittlung nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts.....	153
1.1.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers.....	153
1.1.2	Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers.....	159

1.1.3	Ebene des übernehmenden Rechtsträgers .....	162
1.2	Einkünftequalifikation im Rahmen des § 8 AStG .....	163
1.2.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers .....	163
1.2.2	Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers .....	165
1.2.3	Ebene des übernehmenden Rechtsträgers .....	165
1.3	Typische Verschmelzungsvarianten im Einzelnen .....	166
1.3.1	Up stream merger .....	166
1.3.2	Side stream merger .....	168
1.3.3	Down stream merger .....	170
2	Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft .....	172
2.1	Einkommensermittlung nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts .....	172
2.1.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers .....	173
2.1.2	Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers .....	173
2.1.3	Ebene des übernehmenden Rechtsträgers .....	176
2.2	Einkünftequalifikation im Rahmen des § 8 AStG .....	176
2.2.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers .....	177
2.2.2	Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers .....	178
2.2.3	Ebene des übernehmenden Rechtsträgers .....	178
2.3	Typische Verschmelzungsvarianten im Einzelnen .....	179
2.3.1	Up stream merger .....	179
2.3.2	Side stream merger .....	181
2.3.3	Down stream merger .....	184
3	Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft .....	188
3.1	Einkommensermittlung nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts .....	188
3.1.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers .....	188
3.1.2	Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers .....	190
3.1.3	Ebene des übernehmenden Rechtsträgers .....	192
3.2	Einkünftequalifikation im Rahmen des § 8 AStG .....	193
3.2.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers .....	193
3.2.2	Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers .....	193
3.2.3	Ebene des übernehmenden Rechtsträgers .....	196

3.3	Typische Verschmelzungsvarianten im Einzelnen.....	196
3.3.1	Up stream merger.....	196
3.3.2	Side-stream merger.....	203
3.3.3	Down stream merger.....	209
4	Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft.....	211
4.1	Einkommensermittlung nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts.....	211
4.1.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers.....	213
4.1.2	Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers.....	214
4.1.3	Ebene des übernehmenden Rechtsträgers.....	217
4.2	Einkünftequalifikation im Rahmen des § 8 AStG.....	217
4.2.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers.....	217
4.2.2	Ebene der Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers.....	217
4.2.3	Ebene des übernehmenden Rechtsträgers.....	219
4.3	Typische Verschmelzungsvarianten im Einzelnen.....	219
4.3.1	Up stream merger.....	219
4.3.2	Side stream merger.....	222
4.3.3	Down stream merger.....	228
II	Spaltung.....	231
1	Spaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft.....	233
1.1	Aufspaltung.....	234
1.2	Abspaltung.....	236
1.3	Ausgliederung.....	241
2	Spaltung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft.....	244
2.1	Aufspaltung.....	244
2.2	Abspaltung.....	247
2.3	Ausgliederung.....	250
3	Spaltung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft.....	252
3.1	Aufspaltung.....	253
3.2	Abspaltung.....	255
3.3	Ausgliederung.....	259
4	Spaltung einer Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft.....	261



III	Formwechsel.....	262
1	Übertragender Formwechsel .....	262
2	Identitätswahrender Formwechsel.....	263
2.1	Strukturwahrender Formwechsel.....	263
2.2	Rechtsformübergreifender Formwechsel .....	263
2.2.1	Ebene der formwechselnden Gesellschaft .....	264
2.2.2	Ebene der Gesellschafter der formwechselnden Gesellschaft.....	266

## **Fünfter Teil:**

### **Zusammenfassung und Ausblick..... 269**

#### **A Zusammenfassung ..... 271**

#### **B Ausblick ..... 274**

### **Literaturverzeichnis..... 277**