

TRANSAKTIONEN MIT AUSLANDSBEZUG AN DER SCHNITTSTELLE ZUR HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

27. Juni 2024

Andrea Bilitewski, Deloitte / Markus Ernst, Hengeler Mueller



FORUM

Transaktionen im Steuerrecht e.V.

AGENDA

- Einführung und Überblick über Hinzurechnungsbesteuerung
- Fallbeispiel 1: Auslandsverschmelzung
- Fallbeispiel 2: Einzelrechtsnachfolge im Ausland
- Fallbeispiel 3: "Nachgebaute" Abspaltung
- Fallbeispiel 4: Formwechsel durch Satzungsänderung
- Fallbeispiel 5: Veräußerungsgewinne aus Anteilen
- Fallbeispiel 6: Darlehensverzicht

AGENDA

- Einführung und Überblick über Hinzurechnungsbesteuerung
- Fallbeispiel 1: Auslandsverschmelzung
- Fallbeispiel 2: Einzelrechtsnachfolge im Ausland
- Fallbeispiel 3: "Nachgebaute" Abspaltung
- Fallbeispiel 4: Formwechsel durch Satzungsänderung
- Fallbeispiel 5: Veräußerungsgewinne aus Anteilen
- Fallbeispiel 6: Darlehensverzicht

Prüfungsschema Hinzurechnungsbesteuerung

1. Ausländische Gesellschaft iSd. § 7 Abs. 1 AStG
2. Beherrschung durch einen unbeschränkt Steuerpflichtigen, ggf. zusammen mit nahestehenden Personen (§ 7 Abs. 2 AStG): mehr als die Hälfte der Stimmrechte, der Anteile am Nennkapital, des Gewinns oder des Liquidationserlöses zum Ende des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft
3. Erzielung von passiven Einkünften (alle Einkünfte, die nicht in dem Aktivitätskatalog des § 8 Abs. 1 AStG aufgezählt sind). Einordnung grds. nach funktionaler Betrachtungsweise. Einzeltätigkeiten mit erheblichem wirtschaftlichen Eigengewicht sind eigenständig zu betrachten
4. Niedrigbesteuerung der passiven Einkünfte (§ 8 Abs. 5 AStG): Ertragsteuerbelastung von weniger als 15% bezogen auf eine Effektivsteuerbelastung der ausländischen Gesellschaft.
 - **Beachte:** Tatsächlich im Ausland entrichtete Steuern sind zu den nach inländischen Grundsätzen (einschließlich der Vorgaben des § 10 Abs. 3 AStG) ermittelten steuerpflichtigen Einkünften ins Verhältnis zu setzen
 - **Beachte:** Nach § 8 Abs. 5 Satz 1 2. Hs AStG führt ein "Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen" zu keiner Niedrigbesteuerung ("*Blending*"). Werden also zB. Verluste aus einer aktiven Tätigkeit mit Gewinnen aus einer passiven Tätigkeit verrechnet, führt dies zu keiner Niedrigbesteuerung, auch wenn dadurch die Steuerbelastung auf unter 15% sinkt. **Aber:** Werden (funktional getrennte) passive Einkünfte aus verschiedenen Quellen unterschiedlich hoch besteuert, ist die Niedrigbesteuerung für jede Einkunftsquelle gesondert zu ermitteln, siehe auch AEASTG, Rn. 496 (insoweit kein "*Blending*").
5. In EU-/EWR-Fällen: Substanznachweis nach § 8 Abs. 2 AStG nicht erbracht

EINFÜHRUNG

Rechtsfolgen:

Einkünfte, für die eine ausländische Gesellschaft Zwischengesellschaft ist, sind bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen entsprechend seiner (unmittelbaren bzw. mittelbaren) Beteiligung steuerpflichtig (§ 7 Abs. 1 S. 1 HS 2 AStG)

- Der (positive) Hinzurechnungsbetrag wird dem inländischen Steuerpflichtigen wie eigene Einkünfte zugerechnet
- Zufluss im VZ, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Zwischengesellschaft endet (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG)
- Keine Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG auf den Hinzurechnungsbetrag
- Bei mittelbarer Beteiligung an Zwischengesellschaft gleichwohl unmittelbare Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags beim inländischen Steuerpflichtigen

Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags (§ 10 AStG)

- Anwendung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts – insbes. § 4 Abs. 1 EStG (Betriebsvermögensvergleich – keine EÜR möglich)
- Dies gilt auch für die Zinsschranke (§ 4h EStG), die Lizenzschranke (§ 4j EStG), die Regelung für Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG) sowie die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1, 2 KStG
- Für Verluste gilt § 10d EStG – ein Verlustrücktrag ist nicht zulässig

Gewerbesteuer

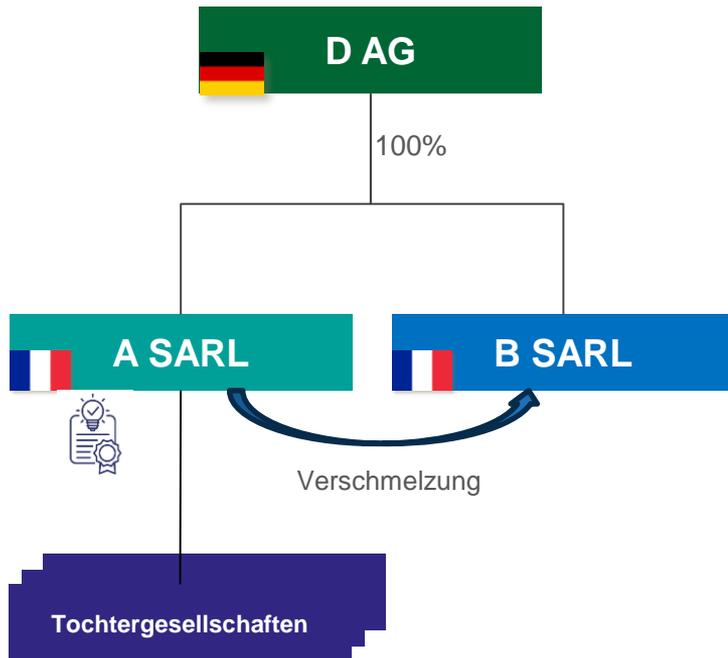
- Der Hinzurechnungsbetrag unterliegt der GewSt. Eine Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG ist ausdrücklich ausgeschlossen (§ 10 Abs. 2 S. 4 AStG). Entwurf Jahressteuergesetz 2024: Geplante Neufassung von § 7 Satz 8 GewStG

Sonderfall Beteiligung an Kapitalanlagegesellschaften, § 13 AStG: Bei Beherrschung durch den Steuerpflichtigen gilt ausschließlich allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung (AEASTG, Rn. 200).

AGENDA

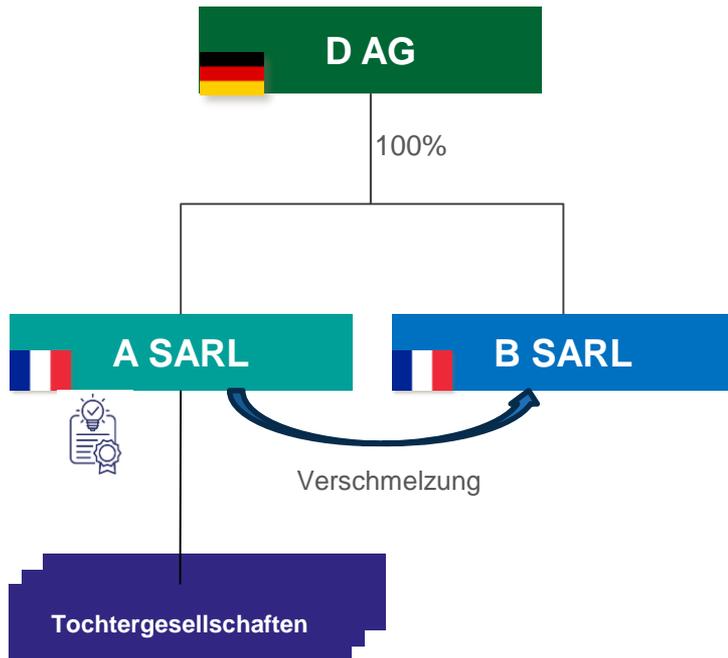
- Einführung und Überblick über Hinzurechnungsbesteuerung
- Fallbeispiel 1: Auslandsverschmelzung
- Fallbeispiel 2: Einzelrechtsnachfolge im Ausland
- Fallbeispiel 3: "Nachgebaute" Abspaltung
- Fallbeispiel 4: Formwechsel durch Satzungsänderung
- Fallbeispiel 5: Veräußerungsgewinne aus Anteilen
- Fallbeispiel 6: Darlehensverzicht

FALL 1A: AUSLANDSVERSCHMELZUNG



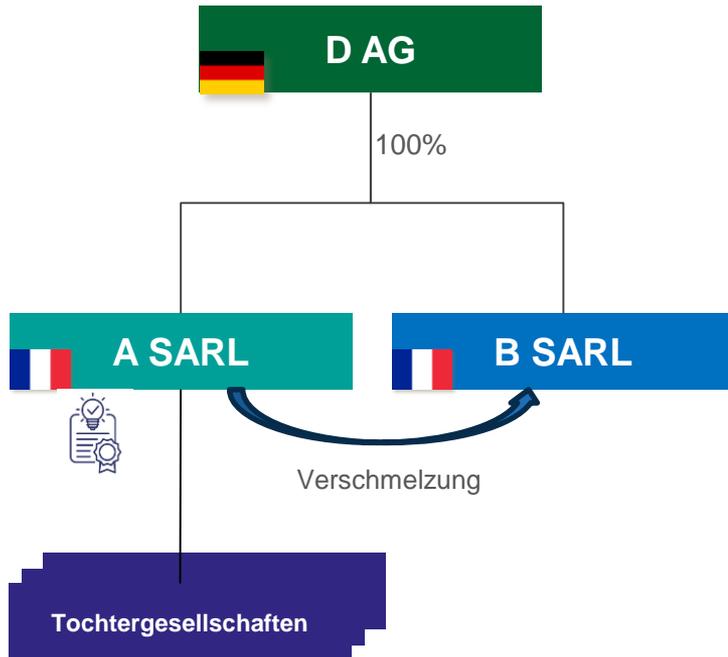
- Verschmelzung der französischen A Sarl auf französische Schwestergesellschaft B Sarl.
- Die A Sarl hält jeweils 100%-Beteiligungen an diversen Tochter-Kapitalgesellschaften im In- und Ausland und lizenziert erworbenes IP
- Nominaler Körperschaftsteuersatz Frankreich: 25%
- Die A Sarl hat keine ausreichende Substanz (kein Büro, kein angestelltes Personal); die B Sarl verfügt hingegen über ausreichend Substanz, um den Nachweis nach § 8 Abs. 2 AStG zu erfüllen

FALL 1A: AUSLANDSVERSCHMELZUNG



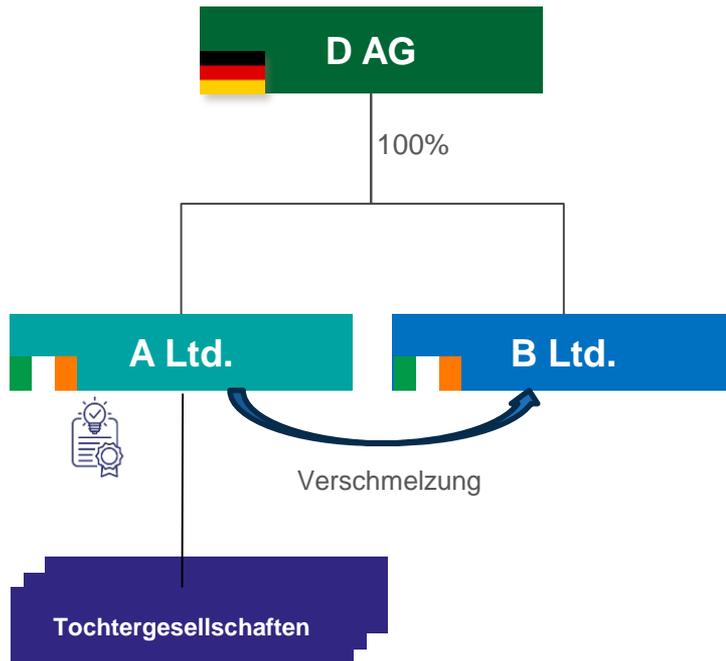
- Prüfung der Hinzurechnungsbesteuerung obsolet, da Frankreich nach Absenkung der Niedrigsteuergrenze auf 15% nun "Hochsteuerland"? Entscheidend ist die nominale Steuerbelastung auf Grundlage der nach inländischen Vorschriften ermittelten Einkünften
(P) Nach § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG bleiben "die Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes ... unberücksichtigt"
- Verschmelzung grds. gewinnrealisierend auf Ebene der A Sarl
- § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG: Einkünfte aus "Umwandlungen": Vergleichbarkeit mit Verschmelzung nach UmwStG ist gegeben – grds. aktiv
- Ausnahme ("...dies gilt nicht..."): Einkünfte aus der Verschmelzung sind **passiv**, soweit diese Einkünfte auf der Übertragung von Wirtschaftsgütern beruhen, die nicht der Erzielung aktiver Einkünfte dienen (hier: Gewinne aus Beteiligungen grds. aktiv, § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG; erworbenes IP hingegen passiv, § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG)
(P) Gilt die Ausnahme auch dann, wenn es im Zuge der Umwandlungsmaßnahme zu keiner Übertragung kommt (zB. beim Formwechsel) und wenn kein/ein noch nicht konkretisiertes "Wirtschaftsgut" (wie zB. eine Geschäftschance) übertragen wird

FALL 1A: AUSLANDSVERSCHMELZUNG



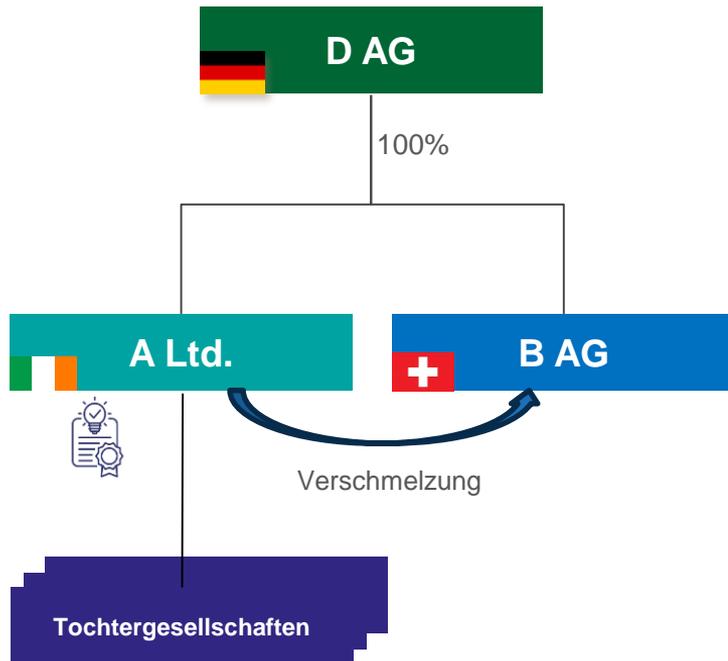
- ⇒ Rückausnahme ("*...es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach...*"):
 - Hypothetische Buchwertfortführung im Inland:
 - Hypothetische Prüfung der materiellen Voraussetzungen der jeweiligen Umwandlungsmaßnahme nach UmwStG
 - Kein Antrag erforderlich
 - Nicht-Ausschluss/Nicht-Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts iRd. fiktiven Prüfung des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG
 - (P) Ist in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob hinsichtlich des übertragenen Vermögens ein für die Hinzurechnungsbesteuerung existierendes Besteuerungsrecht ausgeschlossen oder beschränkt wird (zB. da der übernehmende Rechtsträger – wie hier die B Sarl – den Substanztest erfüllt)? AEASTG enthält diese Sichtweise – anders als noch im Entwurf – nicht mehr
 - (P) Wie ist praktisch der Nachweis zu erbringen, da es sich nicht um eine Tatsache, sondern ein Subsumtionsergebnis handelt?
- Tatsächliche Buchwertfortführung im Ausland:
 - (P) Was sind "*geeignete Unterlagen*" iSd. AEASTG, Rn. 431

FALL 1B: VARIANTE "ZWISCHENWERTANSATZ IM AUSLAND"



- Im Grundsatz wie Ausgangsfall; allerdings findet die Verschmelzung in **Irland** statt (Steuersatz 12,5%) und die irische A Ltd. wählt für irische Steuerzwecke nicht den Buchwertansatz, sondern setzt – bspw. zur Nutzung von Verlustvorträgen – **Zwischenwerte** an
- § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG:
 - Stille Reserven in den Beteiligungen sind nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG **aktiv**
 - Stille Reserven in erworbenem IP sind nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 lit. a AStG hingegen **passiv**
 - **Rückausnahme** von Nr. 9 in Variante **nicht erfüllt**, da Verschmelzung in Irland nicht zu Buchwerten erfolgt ist
- Hinzurechnungsbetrag, § 10 Abs. 3 AStG: Nach FinVerw (AEAStG Rn. 572) kein Buchwertansatz, da UmwStG keine Anwendung findet **(P)** Unabhängig vom Zwischenwertansatz im Ausland sind im Hinzurechnungsbetrag die stillen Reserven wohl mit dem gemeinen Wert zu erfassen
- Folgeansatz bei der B Ltd.: In den Fällen des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG sind bei der übernehmenden Gesellschaft die auf sie übergehenden Wirtschaftsgüter mit dem von der übertragenden Gesellschaft angesetzten Wert zu übernehmen, § 10 Abs. 5 Satz 2 AStG **(P)** Was ist der "angesetzte Wert", wenn die A Ltd. im Ausland Zwischenwerte ansetzt und für Zwecke des Hinzurechnungsbetrages wegen § 10 Abs. 3 Satz 1, 4 AStG ggf. für deutsche steuerliche Zwecke gemeine Werte anzusetzen hat?

FALL 1C: VARIANTE "ENTSTRICKUNG IM AUSLAND"

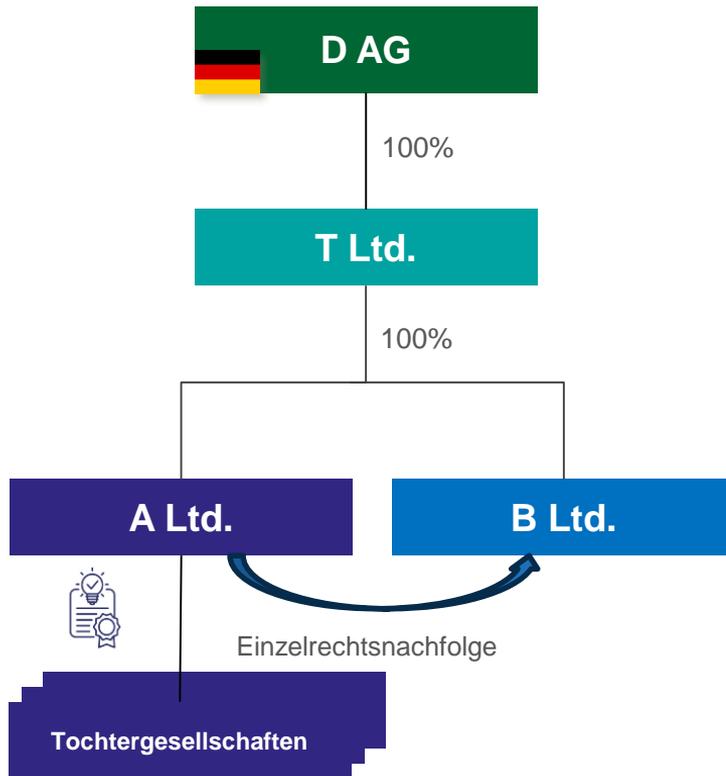


- Wie Abwandlung, allerdings wird die irische A Ltd. "über die Grenze" auf die in der Schweiz ansässige B AG verschmolzen, was – unterstellt – nach irischem Steuerrecht eine Entstrickung der Wirtschaftsgüter der A Ltd. und damit einen zwingenden Ansatz zu **gemeinen Werten** zur Folge hat, da die A Ltd mangels Substanz nach der Verschmelzung über keine Betriebsstätte in Irland mehr verfügt, der die Beteiligungen/das IP zugeordnet werden könnten
- § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG:
 - Stille Reserven in den Beteiligungen sind nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG **aktiv**
 - Stille Reserven in erworbenem IP sind nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 lit. a AStG hingegen **passiv**
 - Rückausnahme** von Nr. 9 in Variante **nicht erfüllt**, da Verschmelzung in Irland nicht zu Buchwerten erfolgt ist und damit die zweite Voraussetzung (konkreter Buchwertansatz im Ausland) nicht erfüllt ist (**P**) Wie ist in dem Fall die erste Voraussetzung ("...die Umwandlung im Inland...") zu prüfen? Wortlaut und Sinn und Zweck sprechen dafür, insgesamt von einer reinen Inlands-umwandlung auszugehen. (**P**) Eine Entstrickungsbesteuerung stellt die Besteuerung der stillen Reserven in Irland (hier in Abgrenzung zum Zuzugsstaat Schweiz sicher). Wenn – wie hier – ohne Entstrickung eine Verschmelzung zu Buchwerten möglich wäre, ist nicht ersichtlich, wieso dadurch **passive Einkünfte entstehen**.

AGENDA

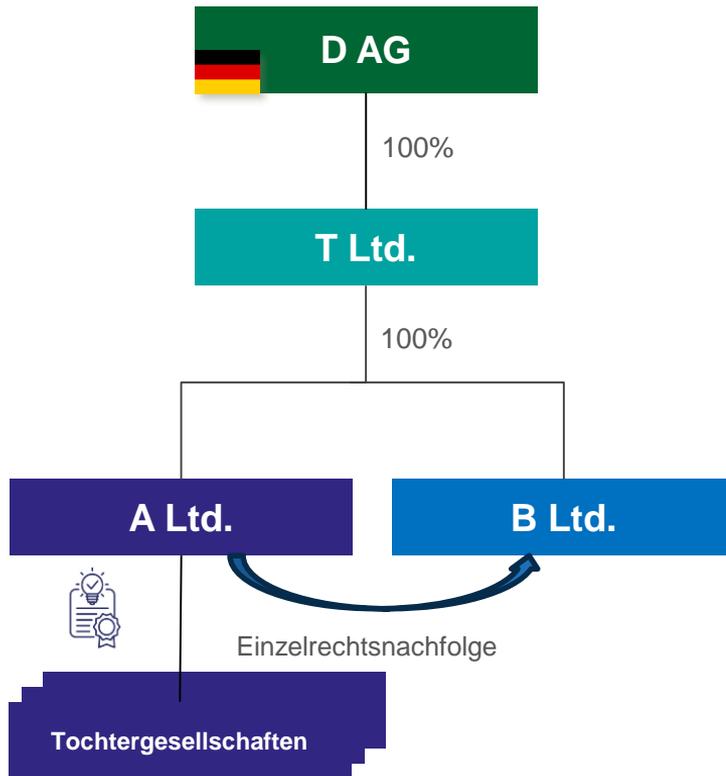
- Einführung und Überblick über Hinzurechnungsbesteuerung
- Fallbeispiel 1: Auslandsverschmelzung
- Fallbeispiel 2: Einzelrechtsnachfolge im Ausland
- Fallbeispiel 3: "Nachgebaute" Abspaltung
- Fallbeispiel 4: Formwechsel durch Satzungsänderung
- Fallbeispiel 5: Veräußerungsgewinne aus Anteilen
- Fallbeispiel 6: Darlehensverzicht

FALL 2: EINZELRECHTSNACHFOLGE IM AUSLAND



- Auslands"verschmelzung" in einer Jurisdiktion, die **keine Gesamtrechtsnachfolge** und **keine liquidationslose Auflösung** des übertragenden Rechtsträgers kennt (wie bspw. UK)
- Gesamtes Vermögen der A Ltd. wird im Wege der Einzelrechtsnachfolge zu **Buchwerten** und ohne Gegenleistung an die B Ltd. übertragen und die A Ltd. wird im Folgenden liquidiert
- Beurteilung aus rein deutscher Sicht:
 - UmwStG nicht anwendbar, da wegen Einzelrechtsnachfolge mit einer inländischen Verschmelzung nicht vergleichbar
 - Realisierungstatbestand nach allg. steuerlichen Vorschriften in Bezug auf die stillen Reserven im Vermögen der A Ltd. und in den Anteilen der T Ltd. an der A Ltd.

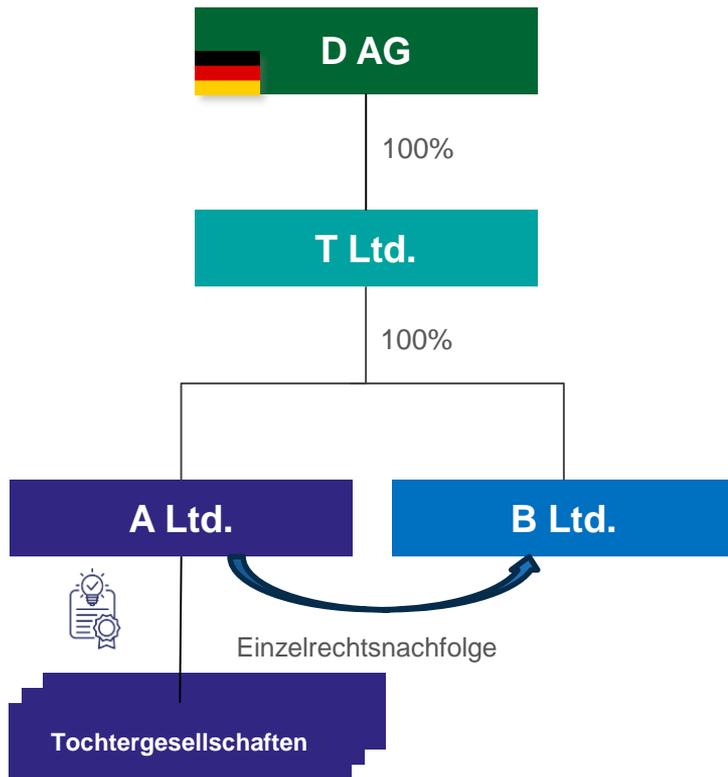
FALL 2: EINZELRECHTSNACHFOLGE IM AUSLAND



➔ Hinzurechnungsbesteuerung:

- Kein Fall von § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG, da es nach Verwaltungsauffassung aufgrund der Einzelrechtsnachfolge im Ausland an der Vergleichbarkeit fehlt und somit keine Umwandlung im Sinne der Nr. 9 vorliegen soll, AEASStG, Rn. 422
(P) Auffassung der Verwaltung ggf. zu eng, insbes. da sich die grundlegende Frage stellt, ob das Vorliegen von aktiven oder passiven Einkünften bei Umwandlungen überhaupt von einer engen Vergleichbarkeitsprüfung der ausländischen Umwandlungsmaßnahme abhängen kann
- **A Ltd.:** Unabhängig davon, wie die nicht-vergleichbare Umwandlung einzuordnen ist (Veräußerungsvorgang, Sachausschüttung oder liquidationsähnlicher Vorgang), kommt es auf Ebene der A Ltd. zu einer Realisierung in den übertragenen Wirtschaftsgütern
 - Beteiligungen: **Aktiv** nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG
 - IP: **Passiv** nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG

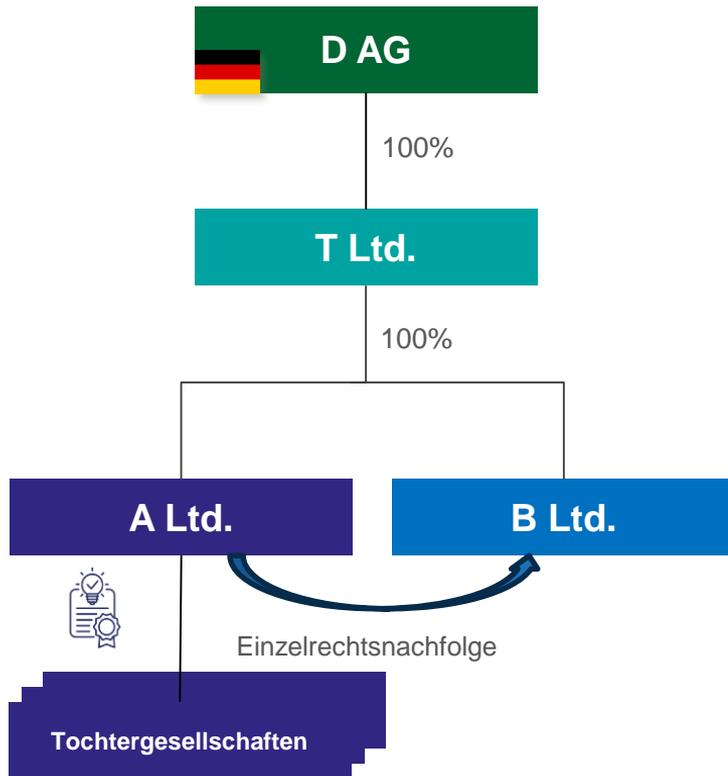
FALL 2: EINZELRECHTSNACHFOLGE IM AUSLAND



➔ Hinzurechnungsbesteuerung:

- **T Ltd.** Einkünfte aus der (fiktiven) Veräußerung der Beteiligung an der A Ltd. nach § 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG **grds. aktiv**
- Da das Vermögen der A Ltd. ohne Gegenleistung an die B Ltd. übertragen wird, liegt eine vGA der A Ltd. in Form einer verhinderten Vermögensmehrung an die T Ltd. vor
 - Bei vGA handelt es sich bei T Ltd. um Beteiligungserträge iSd § 8b Abs. 1 S. 1 KStG – nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG **grds. aktiv**
 - **Ausnahme** § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a AStG (Korrespondenzprinzip): Verhinderte Vermögensmehrung bei der A Ltd. wohl erfasst, wenngleich Wortlaut ("gemindert haben") bei vGA in Form einer verhinderten Vermögensmehrung nicht eindeutig – **passiv**

FALL 2: EINZELRECHTSNACHFOLGE IM AUSLAND

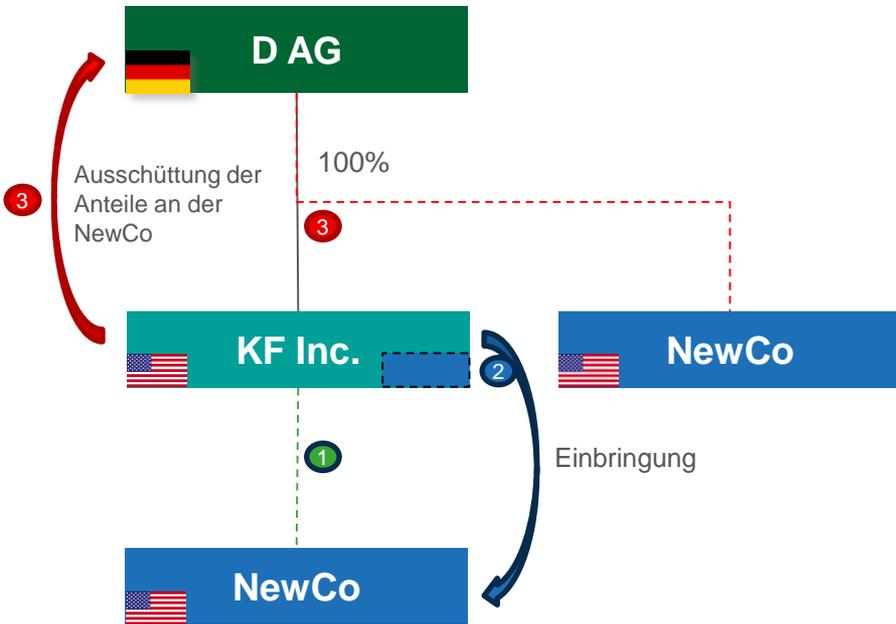


- **Rückausnahmen:** § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a **Doppelbuchst. aa** AStG in Bezug auf die aufgedeckten stillen Reserven in dem IP erfüllt, da die A Ltd. mit diesen (passiven) Einkünften Zwischengesellschaft ist, nicht aber in Bezug auf die (aktiven) Einkünfte aus der Realisierung der stillen Reserven in den Anteilen an den Tochtergesellschaften. § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a **Doppelbuchst. bb** AStG ist jedenfalls dem Wortlaut nach ("erhöht hat") nicht anwendbar, da die vGA, soweit sie auf die Anteile an den Tochtergesellschaften entfällt, weder das Einkommen der T Ltd. noch das Einkommen einer ihr nahestehenden Gesellschaft (wie der B Ltd.) erhöht hat. Man könnte allenfalls darüber nachdenken, ob eine verhinderte Einkommensminderung bei der B Ltd. aus der Nicht-Aufstockung der übertragenen Wirtschaftsgüter dem Sinn und Zweck nach von der Rückausnahme nach § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a Doppelbuchst. bb AStG erfasst sein sollte
- Soweit Dividende passiv ist (Beteiligungseinkünfte und der Buchwert des IP), geht diese in voller Höhe (also insbes. nicht 95%-steuerbefreit) in die Zwischeneinkünfte der T Ltd. ein und ist als Hinzurechnungsbetrag in voller Höhe der D AG zuzurechnen; § 8b Abs. 1 KStG findet auf den Hinzurechnungsbetrag keine Anwendung, § 10 Abs. 2 Satz 4 AStG
- **B Ltd.:** Verdeckte Einlage zwar grds. bei Ermittlung der Zwischeneinkünfte zu kürzen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG), vorliegend dürfte aber aufgrund des ebenfalls anwendbaren Korrespondenzprinzips (§ 8 Abs. 3 Satz 5 KStG) eine Kürzung ausscheiden

AGENDA

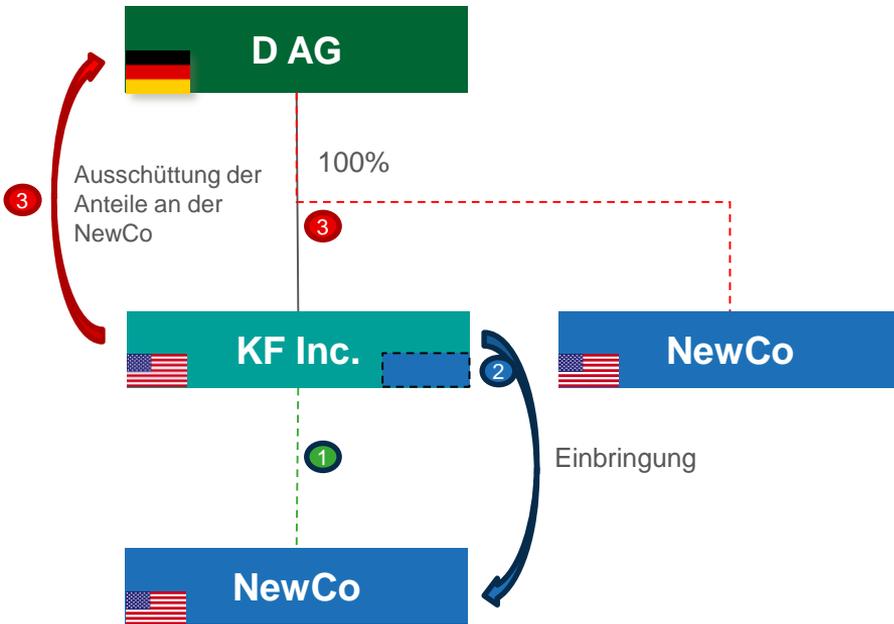
- Einführung und Überblick über Hinzurechnungsbesteuerung
- Fallbeispiel 1: Auslandsverschmelzung
- Fallbeispiel 2: Einzelrechtsnachfolge im Ausland
- Fallbeispiel 3: "Nachgebaute" Abspaltung
- Fallbeispiel 4: Formwechsel durch Satzungsänderung
- Fallbeispiel 5: Veräußerungsgewinne aus Anteilen
- Fallbeispiel 6: Darlehensverzicht

FALL 3: "NACHGEBaute" ABSPALTUNG



- D AG hält Anteile an der Kraft Foods Inc. (KF Inc.)
- KF Inc. hat zwei funktional getrennte Geschäftsbereiche, die jeweils über aktive und passive Wirtschaftsgüter verfügen
- Ziel: die Geschäftsbereiche der KF Inc. sollen dergestalt separiert werden, dass sie künftig von Schwestergesellschaften der D AG gehalten werden
- Ausländisches Recht kennt keine der Spaltung vergleichbare Regelung, bei der die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (NewCo) direkt an den Anteilseigner (D AG) der übertragenden Gesellschaft (KF Inc.) gewährt werden
- Daher wird der zu separierende Geschäftsbereich zunächst zu Buchwerten in eine Tochter-NewCo. gegen Gewährung von Anteilen eingebracht
- Anschließend werden die als Gegenleistung gewährten neuen NewCo-Anteile an die D AG (quellensteuerfrei) ausgeschüttet, ohne dass sich dies auf den Buchwertansatz der vorangegangenen Einbringung auswirkt
- Sachverhalt entspricht BFH v. 19.10.2021 – VIII R 7/20

FALL 3: "NACHGEBAUTE" ABSPALTUNG

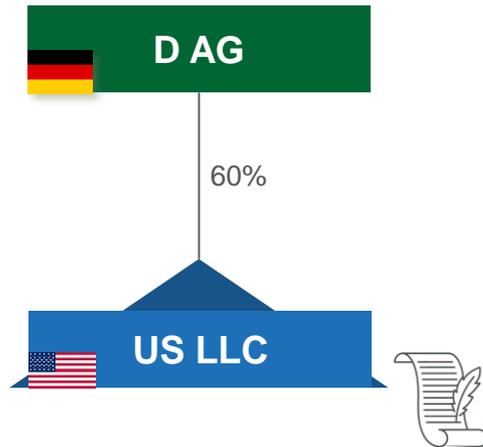


- § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG: "Umwandlung":
 - Vergleichbarkeit mit Einbringung nach § 20 UmwStG (und anschließender Sachdividende) (so UmwStE Tz. 01.38) oder
 - wenn man beide Schritte zusammen nimmt – mit Abspaltung nach § 15 UmwStG (so BFH v. 19.10.2021 – VIII R 7/20 zu § 20 Abs. 4a EStG)
- Wenn Vergleichbarkeit des jeweils anzunehmenden Umwandlungsvorgangs zu bejahen, dann **grds. aktiv**
- **Ausnahme (passiv)**: Umwandlungsgewinn (auch) aus passiven Wirtschaftsgütern – **insoweit passiv**
- **Rückausnahme (aktiv)**: Möglichkeit der Abspaltung zu Buchwerten im Inland – **(P)** Vergleichsobjekt?
 - Wenn als **Einbringung** zu beurteilen:
 - Buchwertansatz möglich
 - **(P)** Strittig, ob Sperrfristverletzung schädlich (AEASTG, Rn. 429: Sperrfristverletzung führt zu rückwirkender Umqualifizierung in passive Einkünfte)
 - Wenn einheitlich als **Abspaltung** zu beurteilen: Umwandlungsmaßnahme wäre insgesamt zu Buchwerten möglich.
- Behandlung der Sachdividende auf Ebene der D-AG

AGENDA

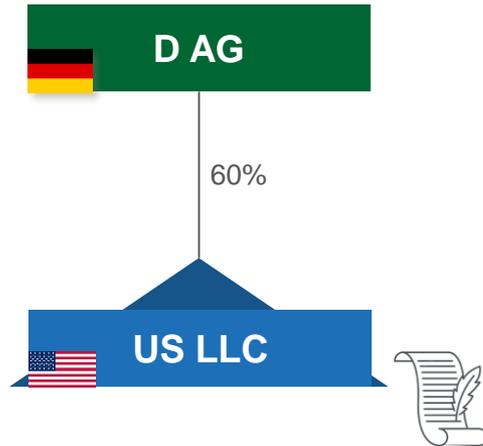
- Einführung und Überblick über Hinzurechnungsbesteuerung
- Fallbeispiel 1: Auslandsverschmelzung
- Fallbeispiel 2: Einzelrechtsnachfolge im Ausland
- Fallbeispiel 3: "Nachgebaute" Abspaltung
- Fallbeispiel 4: Formwechsel durch Satzungsänderung
- Fallbeispiel 5: Veräußerungsgewinne aus Anteilen
- Fallbeispiel 6: Darlehensverzicht

FALL 4: FORMWECHSEL DURCH SATZUNGSÄNDERUNG



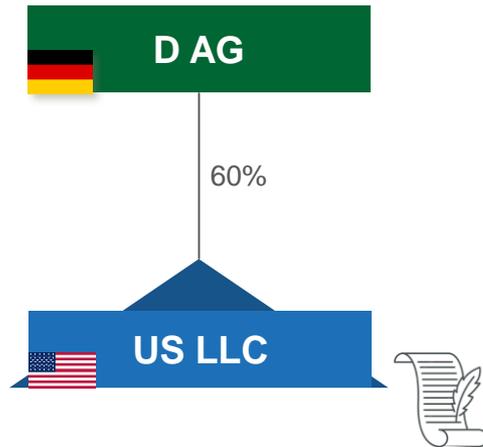
- Deutsche AG hält Mehrheit (60%) an ausländischer Limited Liability Company (US LLC), die in ihrem Ansässigkeitsstaat (USA) niedrig besteuert iSd. § 8 Abs. 5 AStG ist, da sie nach U.S.-Steuerrecht Sofortabschreibungen und steuerliche Präferenzregime in Anspruch nimmt
- Einkünfte der US LLC bestehen im Wesentlichen aus passiven Wirtschaftsgütern (zB. erworbenes IP)
- Die US LLC qualifizierte bisher für deutsche steuerliche Zwecke nach Maßgabe des sog. Rechtstypenvergleichs als **Personengesellschaft**, insbesondere da das Operating Agreement (Satzung) der US LLC bisher vorsah, dass die Geschäftsführung und Vertretung von allen Gesellschaftern gemeinsam wahrgenommen wird (Eigengeschäftsführung und –vertretung)
- Die US LLC hat nun ihr sog. Operating Agreement dergestalt geändert, dass ihre Geschäftsführung und Vertretung künftig nicht mehr von den Gesellschaftern, sondern von angestellten Managern erfolgt (Fremdgeschäftsführung und –vertretung). Nach dem Rechtstypenvergleich soll dies annahmegemäß dazu führen, dass für deutsche steuerliche Zwecke die US LLC nunmehr als **Kapitalgesellschaft** zu qualifizieren ist

FALL 4: FORMWECHSEL DURCH SATZUNGSÄNDERUNG



- ➔ Aus rein nationaler deutscher steuerlicher Sicht wohl Gewinnrealisierung als Folge eines tauschähnlichen Vorgangs (Mitunternehmeranteil an einer Personengesellschaft in Anteile an einer Kapitalgesellschaft)
- ➔ Anwendungsbereich des UmwStG nicht eröffnet, da jedenfalls der "übernehmende Rechtsträger" keine EU/EWR-Gesellschaft ist (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG) (P) Einen übernehmenden Rechtsträger gibt es hier genau genommen gar nicht, so dass auch gut vertretbar erscheint, dass die Anwendung des UmwStG daran nicht scheitern darf (dann aber unklar, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG erfüllt sind)
- ➔ Dieser fiktive Realisationsgewinn entfällt jedoch auf die Beteiligung an einer U.S.-Personengesellschaft (für deutsche steuerliche Zwecke), die der D AG eine Betriebsstätte in den USA vermittelt. Nach dem DBA USA/Deutschland (DBA) wendet Deutschland auf Einkünfte, die in einer U.S.-Betriebsstätte erzielt werden, grundsätzlich die Freistellungsmethode an (Art. 23 Abs. 3 Satz 1 Buchst. a DBA)

FALL 4: FORMWECHSEL DURCH SATZUNGSÄNDERUNG

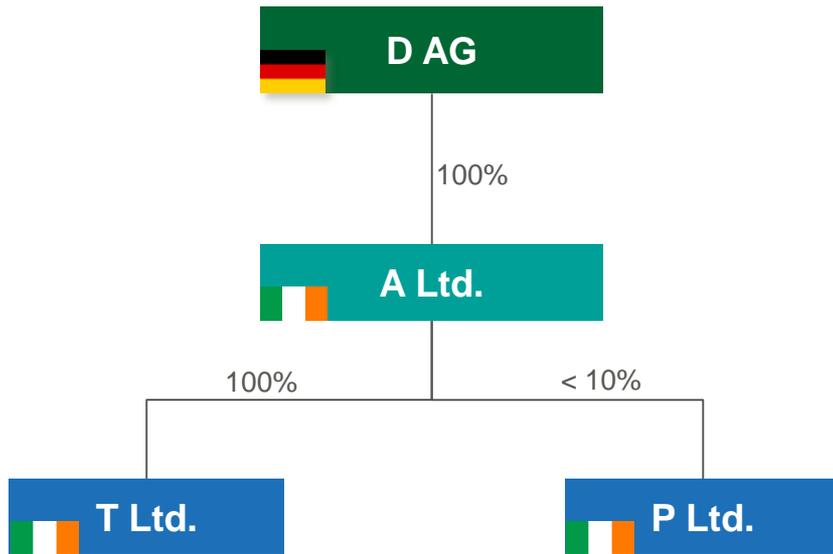


- ➔ Switch-over von Freistellungs- zur Anrechnungsmethode?
 - **DBA:** Switch-Over nach Art. 23 Abs. 4 Buchst. b 2. Alt. DBA, wenn die USA Einkünfte nach dem DBA besteuern können, "durch ihr innerstaatliches Recht jedoch daran gehindert werden" (Subject-to-tax)?
 - (P)** Sind die USA tatsächlich an einer Besteuerung gehindert, wenn die USA die Einkünfte bei einer späteren tatsächlicher Realisierung der stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern der US LLC besteuern?
 - **§ 20 Abs. 2 AStG:** Fallen Einkünfte in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an, sind sie auf Grund eines DBA freizustellen und wären die Einkünfte ungeachtet des § 8 Abs. 2 als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode anzuwenden:
 - Nach Maßgabe des § 20 Abs. 2 AStG ist also fiktiv die Hinzurechnungsbesteuerung zu prüfen, als ob es sich bei der US LLC um eine ausländische Kapitalgesellschaft handeln würde
 - Innerhalb dieser fiktiven Prüfung wäre im vorliegenden Fall zu prüfen, ob der ebenfalls fiktive Formwechsel der US LLC bei dieser zu passiven Einkünften führt **(P)** Wie ist eine solche doppelt-fiktive Prüfung vorzunehmen und können daraus überhaupt Einkünfte entstehen, wenn sich die Maßnahme – wie hier – aufgrund der doppelten Fiktion als "Formwechsel" einer Kapitalgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft darstellt?
 - Rechtsfolge ist dann aber keine Hinzurechnung der passiven Einkünfte, sondern "nur" ein Switch-Over bei der D AG

AGENDA

- Einführung und Überblick über Hinzurechnungsbesteuerung
- Fallbeispiel 1: Auslandsverschmelzung
- Fallbeispiel 2: Einzelrechtsnachfolge im Ausland
- Fallbeispiel 3: "Nachgebaute" Abspaltung
- Fallbeispiel 4: Formwechsel durch Satzungsänderung
- Fallbeispiel 5: Veräußerungsgewinne aus Anteilen
- Fallbeispiel 6: Darlehensverzicht

FALL 5: VERÄUßERUNGSGEWINNE AUS ANTEILEN

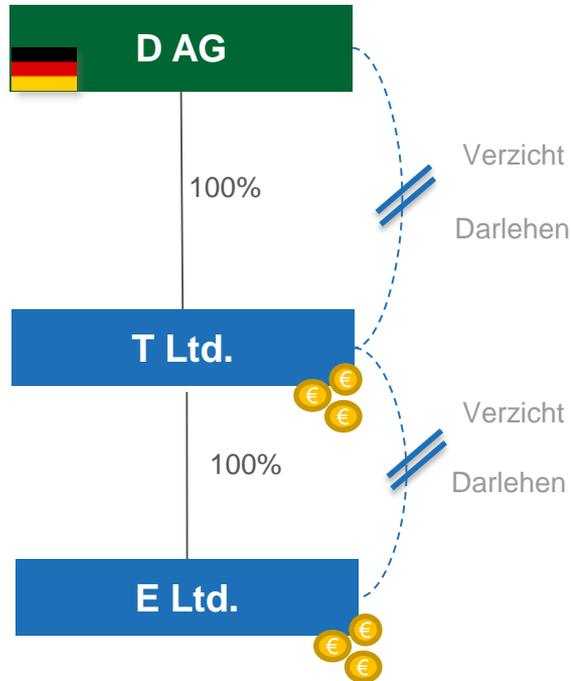


- Deutsche AG hält 100% der Anteile an irischer A Ltd.
 - Die A Ltd. hält eine 100%-Beteiligung an einer Tochter-Kapitalgesellschaft (T-Ltd.) sowie eine Portfoliobeteiligung (unter 10%) an der P Ltd., die Anteile an Gesellschaften hält, die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter erzielen
-
- Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Kapitalgesellschaft sind nun per se **aktiv** (§ 8 Abs. 1 Nr. 8 AStG)
 - FinVerw (AEASTG, Rn. 415) versteht darunter (nur) Gewinne "im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG"
 - **Ausnahme:** Ausländische Gesellschaft würde im Inland § 8b Abs. 7 KStG unterfallen
 - Der nach altem Recht noch erforderliche Nachweis, dass der Veräußerungsgewinn nicht auf Wirtschaftsgüter entfällt, die der Generierung von Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter dienen, ist nicht mehr enthalten

AGENDA

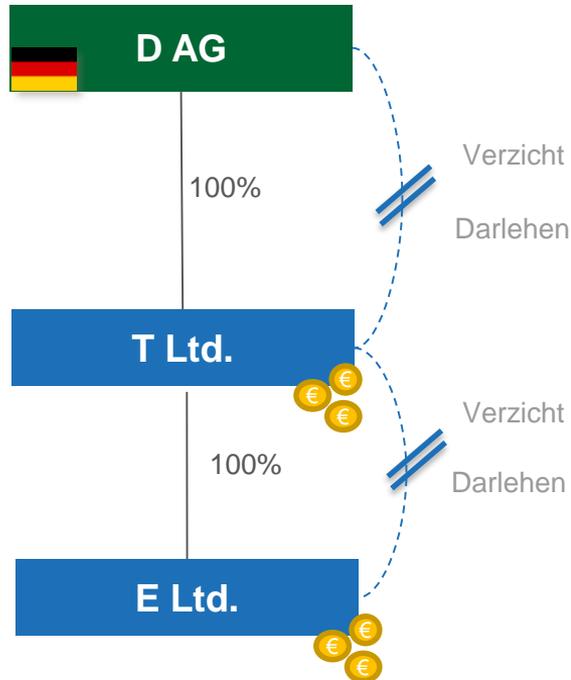
- Einführung und Überblick über Hinzurechnungsbesteuerung
- Fallbeispiel 1: Auslandsverschmelzung
- Fallbeispiel 2: Einzelrechtsnachfolge im Ausland
- Fallbeispiel 3: "Nachgebaute" Abspaltung
- Fallbeispiel 4: Formwechsel durch Satzungsänderung
- Fallbeispiel 5: Veräußerungsgewinne aus Anteilen
- Fallbeispiel 6: Darlehensverzicht

FALL 6: DARLEHENSVERZICHT



- D AG gewährt ihrer Tochter T Ltd. ein Darlehen.
- Die T Ltd. ist eine typische Auslandsholding. Sie hält Beteiligungen und reicht von ihrer Gesellschafterin erhaltene Finanzmittel als Darlehen an ihre Tochter E Ltd. weiter, um deren Tätigkeiten (teils aktiv, teils passiv) zu finanzieren
- E Ltd. gerät in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Infolge dessen verzichten sowohl die D AG als auch die T Ltd. auf ihre zum Zeitpunkt des Verzichts wertlos gewordene Darlehensforderung
- Der Ansässigkeitsstaat der E Ltd. und der T Ltd. sehen für den Verzichtsertrag keine Besteuerung vor

FALL 6: DARLEHENSVERZICHT



- ⇒ E Ltd.: Qualifizierung des Ertrags aus dem Darlehensverzicht
 - (P) Wie ist im Rahmen der funktionalen Betrachtungsweise die Aufteilung zwischen den aktiven und passiven Tätigkeiten der E Ltd. vorzunehmen? – AEASStG Rn. 321 (mit Beispiel)
 - (P) Gilt die funktionale Zuordnung zu den mit dem Darlehen finanzierten Geschäftsaktivitäten auch dann, wenn die Gesellschaft diese bzw. ihre Geschäftsaktivitäten im Zeitpunkt des Darlehensverzichts eingestellt hat bzw. wenn nach der Restrukturierung (weitere bzw. ausschließlich) passive Tätigkeiten beabsichtigt sind?
- ⇒ T Ltd.:
 - Funktionale Betrachtungsweise - Zuordnung der Darlehen zu den (aktiven) Beteiligungen oder zu einer separaten Finanzierungstätigkeit
 - Aufwand aus Verzicht auf Forderung gegenüber E Ltd.: § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG auch im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung zu beachten
- ⇒ D AG: Verzicht führt zu steuerlich im Regelfall nichtabziehbarem Aufwand, § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG

VIELEN DANK

für Ihre Aufmerksamkeit



FORUM

Transaktionen im Steuerrecht e.V.