

Europäische Hochschulschriften



Rechtswissenschaft

Jan Dominik

**Der Darlehensverzicht
in der Gewinnermittlung
für ausländische
Immobilieninvestoren**

Der Darlehensverzicht in der
Gewinnermittlung für ausländische
Immobilieninvestoren

Europäische Hochschulschriften

European University Studies

Publications Universitaires Européennes

Reihe II **Rechtswissenschaft**

Series II Law

Série II Droit

Band/Volume **5517**

Jan Dominik

**Der Darlehensverzicht
in der Gewinnermittlung
für ausländische
Immobilieninvestoren**

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Potsdam, Univ., Diss., 2013

517

ISSN 0531-7312

ISBN 978-3-631-64522-2 (Print)

E-ISBN 978-3-653-03588-9 (E-Book)

DOI 10.3726/978-3-653-03588-9

© Peter Lang GmbH

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Frankfurt am Main 2013

Alle Rechte vorbehalten.

PL Academic Research ist ein Imprint der Peter Lang GmbH.

Peter Lang – Frankfurt am Main · Bern · Bruxelles · New York · Oxford · Warszawa · Wien

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt.

Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar.

Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Speicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

www.peterlang.de

Meiner Familie

Danksagung

Mein Dank gilt Herrn Prof. Dr. Musil, der die Erstellung dieser Arbeit ermöglicht und betreut hat. Danken möchte ich auch Herrn Prof. Dr. Heintzen für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Dank gebührt ebenfalls Herrn Prof. Dr. Birk, der mich für das Steuerrecht begeistert und stets unterstützt hat. Schließlich möchte ich mich herzlich bei Herrn Dr. Hardy Fischer bedanken, der mit vielfältigen Anregungen zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen hat.

Münster, den 04. Juli 2013

Jan Dominik

Inhaltsverzeichnis

A.	Einleitung	1
B.	Grundlagen	7
I.	Darlehensverzicht als Instrument der Unternehmenssanierung....	7
1.	Forderungsverzicht	9
a)	Unbedingter Forderungsverzicht	9
b)	Forderungsverzicht mit Besserungsschein	10
2.	Vereinbarung eines (qualifizierten) Rangrücktrittes	11
II.	Fallbeispiel	13
III.	Unbeschränkte und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	16
1.	Kapitalgesellschaften, § 1 I Nr. 1 KStG.....	16
2.	Sitz im Inland	17
3.	Geschäftsleitung im Inland.....	18
C.	Behandlung des Darlehensverzichtes vor und nach dem Jahressteuergesetz 2009	21
I.	Behandlung des Darlehensverzichtes vor dem Jahressteuergesetz 2009 – § 49 I Nr. 6 EStG a.F.....	21
II.	Behandlung des Darlehensverzichtes nach dem Jahressteuer- gesetz 2009 – § 49 I Nr. 2 f) EStG	23
1.	Änderung des § 49 I EStG und Motive des Gesetzgebers	24
a)	Gesetzeswortlaut und -systematik	26
b)	Gesetzesbegründung	29
aa)	Aufspaltung von einheitlichen wirtschaftlichen Vorgängen	30
bb)	Nebeneinander von Einkunftsarten.....	32

cc)	Bewertung	34
c)	Mögliche Besteuerungslücken vor dem Jahressteuergesetz 2009	38
d)	Mögliche Europarechtswidrigkeit vor dem Jahressteuergesetz 2009	40
	<i>Exkurs: Europarechtliche Beurteilung des § 49 I Nr. 2 f), S. 2 EStG</i>	42
e)	Zusammenfassung	50
2.	Tatbestandsvoraussetzungen des § 49 I Nr. 2 f) aa) EStG	51
a)	Vermietung und Verpachtung von inländischem unbeweglichem Vermögen	52
b)	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 bis 17 EStG)	53
aa)	Gewerbebetrieb, § 15 II 1 EStG	53
(1)	Isolierende Betrachtungsweise: Keine Berücksichtigung im Ausland verwirklichter Abgrenzungskriterien	56
(2)	Erweiterte isolierende Betrachtungsweise: Keine Berücksichtigung im Inland ausgeübter Veräußerungstätigkeiten	60
bb)	Fiktion von Einkünften aus Gewerbebetrieb, § 49 I Nr. 2 f) S. 2 EStG	65
(1)	Kein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform	66
(2)	Keine Umqualifizierung der gemäß §§ 8 ff. EStG ermittelten Einkünfte	68
(3)	Rechtsgrundverweisung auf §§ 4 ff. EStG	69
cc)	Bewertung	70
c)	Keine Einkünfte im Sinne des § 49 I Nr. 2 a) EStG	73
aa)	Betriebsstätte, § 12 S. 1 AO	74
(1)	Unternehmen	74
(2)	Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient	77

bb)	Ständiger Vertreter im Inland, § 13 AO	80
(1)	Geschäftsbesorgung für ein Unternehmen.....	82
(2)	Sachweisungsgebundenheit und Nachhaltigkeit ...	84
(3)	Beispiel, § 13 S. 2 Nr. 1 AO.....	85
d)	Zusammenfassung.....	85
3.	Gewinnermittlung im Rahmen des § 49 I Nr. 2 f), S. 2 EStG... 88	
a)	Derivative Buchführungspflicht, § 140 AO.....	89
aa)	Ausländische Rechtsnormen	90
bb)	Deutsches Handelsrecht.....	94
b)	Originäre Buchführungspflicht, § 141 AO.....	95
aa)	Gewerblicher Unternehmer	96
(1)	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	97
(2)	Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.09.1994 – I R 116/93	98
(3)	Urteil des Bundesfinanzhofes vom 21.01.1998 – I R 3/96.....	99
(4)	Ergebnis	100
bb)	Betrieb.....	101
	<i>Exkurs: Betriebsbegriff im Rahmen des § 4 h EStG</i>	<i>101</i>
c)	Zusammenfassung.....	109
d)	Betriebsvermögensvergleich, § 4 I 1 EStG	110
aa)	Betriebsvermögen im Rahmen des § 49 I Nr. 2 f), S. 2 EStG	112
bb)	Betriebsvermögen im Rahmen einer getrennten Ge- winnermittlung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 I Nr. 2 f) aa) EStG).....	118
(1)	Grund und Boden, Gebäude	118

(a)	Bewertungen unbeweglicher Wirtschaftsgüter, § 6 I Nr. 1 S. 1, Nr. 2 S. 1 EStG.....	121
(b)	Absetzungen für Abnutzung, § 7 IV 1 Nr. 1 EStG	124
(c)	Bewertungen mit niedrigeren Teilwerten, § 6 I Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG.....	125
(2)	Mietforderungen	130
(3)	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	131
(4)	Sonstige Verbindlichkeiten	134
cc)	Getrennte Gewinnermittlung für Einkünfte aus Ver- mietung und Verpachtung (§ 49 I Nr. 2 f) aa) EStG)...	137
(1)	Absetzungen für Abnutzung, § 7 IV 1 Nr. 1 EStG ...	138
(2)	Bewertungen mit niedrigeren Teilwerten, § 6 I Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG.....	139
dd)	Einheitliche Gewinnermittlung für Einkünfte aus Ver- mietung und Verpachtung (§ 49 I Nr. 2 f) aa) EStG) oder Veräußerung (§ 49 I Nr. 2 f) bb) EStG).....	140
(1)	Absetzungen für Abnutzung, § 7 IV 1 Nr. 1 EStG ...	141
(2)	Bewertungen mit niedrigeren Teilwerten, § 6 I Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG.....	142
ee)	Zusammenfassung	143
e)	Bewertung und Zwischenergebnis	145
f)	Einnahmenüberschuss-Rechnung, § 4 III 1 EStG.....	150
aa)	Zugang in Geld oder Geldeswert.....	151
bb)	Betriebliche Veranlassung	154
cc)	Zusammenfassung	155
4.	Ergebnis	156

D.	Behandlung des Darlehensverzichtes im Rahmen des OECD-Musterabkommens	157
I.	Persönlicher Anwendungsbereich des OECD-Musterabkommens	158
II.	Sachlicher Anwendungsbereich der Zuteilungsnormen	160
1.	Art. 6 OECD-MA	161
a)	Einkünfte	161
b)	Nutzung unbeweglichen Vermögens.....	162
c)	Zusammenhang zwischen Einkünften und Nutzung unbeweglichen Vermögens	163
d)	Attraktivkraft	164
2.	Art. 7 OECD-MA	168
3.	Art. 21 OECD-MA	172
III.	Ergebnis und Bewertung	174
E.	Fazit	177
F.	Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse in Thesen.....	179

Abkürzungs- und Zeitschriftenverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
a.F.	alte Fassung
ABI	Amtsblatt der Europäischen Union
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
BB	Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundestages
BV	besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht-Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EStB	Der Ertrag-Steuer-Berater
EStG	Einkommensteuergesetz
EWV-Abkommen	Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum
f.	und die folgende Seite/der folgende Paragraph

ff.	und die folgenden Seiten/die folgenden Paragraphen
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
InsO	Insolvenzordnung
IStR	Internationales Steuerrecht
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht IWB
JStG	Jahressteuergesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Nr.	Nummer
n.v.	nicht veröffentlicht
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen 2010 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OECD-MK	Kommentar OECD-Musterabkommen 2008
OFD	Oberfinanzdirektion
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
XVI	

RStBl	Reichsteuerblatt
S.	Satz/Seite
Slg	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StBW	Steuerberater Woche
StuW	Steuer und Wirtschaft
TNI	Tax Notes International
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UStG	Umsatzsteuergesetz
Ziff.	Ziffer

Literaturverzeichnis

- Baumbach, Adolf (Begründer)/Hopt, Klaus/Merkt, Hanno/Roth, Markus (Bearbeiter): Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), 35. Auflage, München, 2012
- Beermann, Albert (Begründer)/Gosch, Dietmar (Herausgeber): Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen EuGH-Verfahrensrecht, Bonn, Stand: 101. Ergänzungslieferung Februar 2013
- Beinert, Stefanie/Benecke, Andreas: Änderungen der Unternehmensbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009, in Ubg 2009, S. 169
- Beinert, Stefanie/Werder, Alexander: Vormarsch ausländischer Gesellschaften – Gesetzgeberische Klarstellungen im Steuerrecht tun not, in DB 2005, S. 1480
- Benecke, Andreas: Entstrickung und Verstrickung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens Verhältnis zu den Gewinnkorrekturvorschriften und Auswirkungen auf die Betriebsstättenbesteuerung, in NWB, Fach 3 S. 14733
- Bilsdorfer, Peter: Die sogenannte isolierende Betrachtungsweise, in RIW 1983, S. 850
- Birk, Dieter: Steuerrecht, 15. Auflage, Heidelberg, 2012
- Blumenberg, Jens: Seminar L: Wegzug und Zuzug von Kapitalgesellschaften, in IStR 2009, S. 549
- Blümich, Walter (Begründer): EStG • KStG • GewStG Einkommensteuergesetz Körperschaftsteuergesetz Gewerbesteuergesetz, München, Stand: 117. Ergänzungslieferung November 2012
- Böhl, Markus/Schmidt-Naschke, Hella/Böttcher, Stephanie: Besteuerung von Vermietungseinkünften bei Direktinvestitionen in Deutschland, in IStR 2008, S. 651
- Bordewin, Arno (Begründer)/Brandt, Jürgen/Bode, Walter (Fortführende): Kommentar zum Einkommensteuergesetz EStG, Heidelberg, Stand: 341. Ergänzungslieferung April 2012

- Bornheim, Wolfgang: Einbeziehung ausländischer Grundstücksverkäufe in gewerblichen Grundstückshandel? – Bestandsaufnahme und ertragsteuerliche Gestaltungsempfehlung –, in DStR 1998, S. 1773
- Braun, Eberhard (Herausgeber): Insolvenzordnung (InsO), 5. Auflage, München, 2012
- Bron, Jan: Betriebsbegriff und beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Zinsschrankenregelung der §§ 4h EStG und 8a KStG, in IStR 2008, S. 14
- Bron, Jan: Geänderte Besteuerung von gewerblichen Immobilieneinkünften beschränkter Steuerpflichtiger, in DB 2009, S. 592
- Bunjes, Johann/Geist, Reinhold (Begründer): Umsatzsteuergesetz, 11. Auflage, München, 2012
- Burmester, Gabriele: Begriff und Funktion des Steuergutes im Steuerrecht Zur Bedeutung der Steuergüter für eine inner- und interstaatlich sachgerechte Steuerordnung, in StuW 1993, S. 221
- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Herausgeber): EUV/AEUV Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, 4. Auflage, München, 2011
- Clausen, Uwe: Die beschränkte Steuerpflicht: Grundzüge und gesetzliche Neuregelungen des 2. StÄndG 1973, in DStZ 1974, S. 315
- Crezelius, Georg: Die isolierende Betrachtungsweise, insbesondere die grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung, in Die beschränkte Steuerpflicht Aktuelle Schwerpunkte in der Diskussion: Betriebsstätte Grenzüberschreitende Betriebsaufspaltung Diskriminierung Treaty Shopping Künstler und Sportler Zinsabschlagsteuer Verfahrensprobleme, herausgegeben von Haarmann, Wilhelm, Köln, 1993, S. 75
- Crezelius, Georg: Rechtliche und steuerrechtliche Aspekte der Unternehmenskrise, in Steuergestaltung und Beratungskonsequenzen 2003 Beratungs- und Gestaltungspraxis in allen wesentlichen Bereichen des Steuerrechts mit Wirkung für 2003 und Folgejahre, herausgegeben von Deubner Verlag GmbH & Co. KG, Köln, 2003, S. 255
- Debatin, Helmut: Die Bestimmung der Einkunftsart bei der beschränkten Steuerpflicht, in DB 1961, S. 785

- Debatin, Helmut/Wassermeyer, Franz (Herausgeber): Doppelbesteuerung Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, München, Stand: 122. Ergänzungslieferung März 2013
- Djanani, Christiana/Brähler, Gernot: Internationale Steuerplanung durch Ausnutzung von Qualifikationskonflikten – dargestellt am Verhältnis Deutschland-USA, in StuW 2007, S. 53
- Dörfler, Oliver/Rautenstrauch, Gabriele/Adrian, Gerrit: Das Jahressteuergesetz 2009 – Ausgewählte Aspekte der Unternehmensbesteuerung, in BB 2009, S. 580
- Dörr, Ingmar/Fehling, Daniel: Gestaltungsmöglichkeiten zum Öffnen der Zinsschranke, in Ubg 2008, S. 345
- Dörr, Ingmar/Geibel, Stephan/Fehling, Daniel: Die neue Zinsschranke Neues Abzugsverbot für Zinsaufwendungen lässt Gestaltungsspielraum, in NWB, Fach 4 S. 5199
- Dötsch, Ewald/Pung, Alexandra/Möhlenbrock, Rolf (Herausgeber): Die Körperschaftsteuer Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, zum Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung, Stuttgart, Stand: 77. Ergänzungslieferung April 2013
- Eckert, Kim-Patrick: Erstmalige Bilanzierung ausländischer Grundstücksgesellschaften – Zugl. Anm. zum BMF-Schreiben vom 16. 5. 2011 (DB0418082), in DB 2011, S. 1189
- Ege, Gerhard: Beschränkte Steuerpflicht – Systematik und aktuelle Entwicklungen, in DStR 2010, S. 1205
- Eidenmüller, Horst (Herausgeber): Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht, München, 2004
- Englisch, Joachim: Einige Schlussfolgerungen zur Grundfreiheitskompatibilität des § 1 AStG – zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH in der Rs. SGI, in IStR 2010, S. 139
- Fischer, Hardy: BFH: Keine Teilwertabschreibung trotz Veräußerungsverlust vor Bilanzaufstellung, in BB 2011, S. 242
- Fischer, Hardy: Vermietungseinkünfte beschränkt Steuerpflichtiger ab 2009, in StBW 2011, S. 554