

Die Rechtsfigur des wirtschaftlichen Eigentümers im nationalen und internationalen Steuerrecht

Grundzüge und aktuelle Entwicklungen



**Andrea Bilitewski /
Maximilian Bölinger**

M&A Tax | 23. Oktober 2019

Inhalt

I. Internationales Steuerrecht

1. Sog. „Dänemark-Urteile“ des EuGH vom 29.02.2019 **3**

2. Einlagerückgewähr aus Drittstaaten **24**

II. Umwandlungssteuerrecht **27**

Inhalt

I. Internationales Steuerrecht

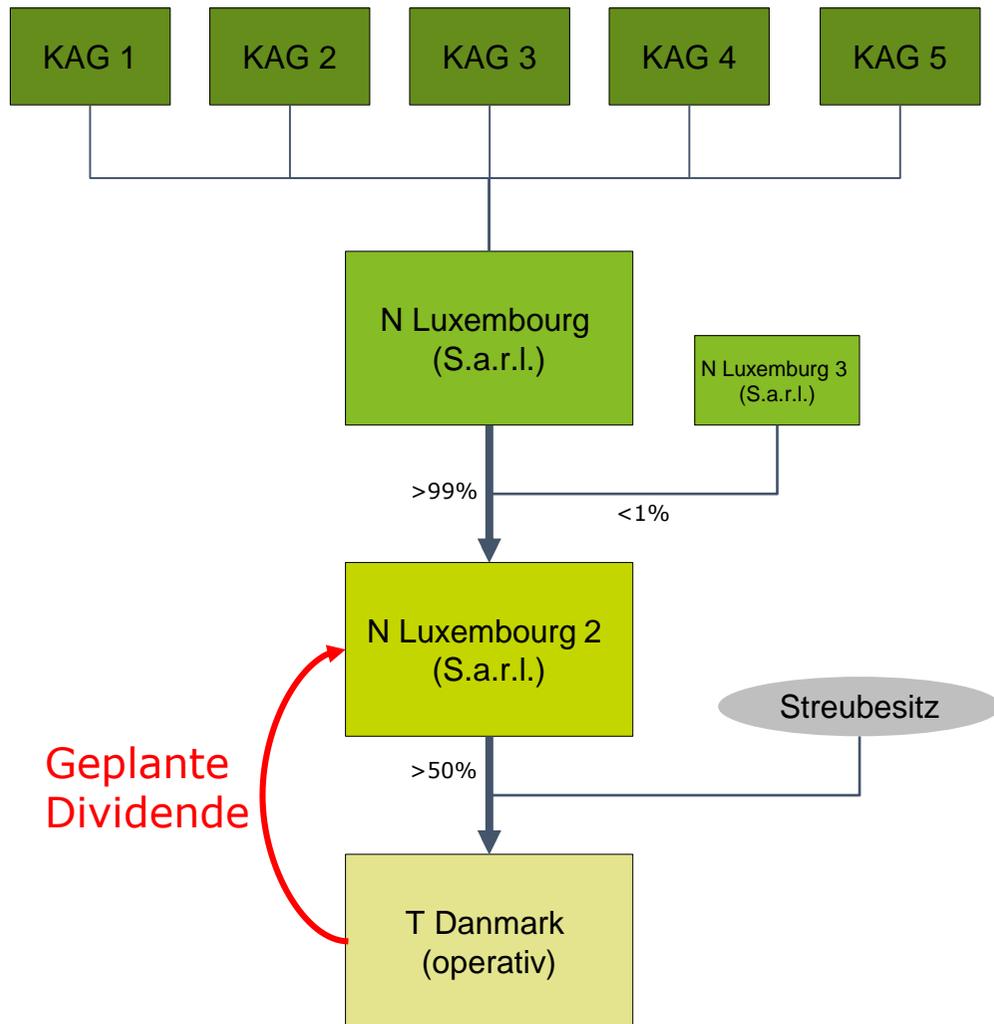
1. Sog. „Dänemark-Urteile“ des EuGH vom 29.02.2019 **3**

2. Einlagerückgewähr aus Drittstaaten **24**

II. Umwandlungssteuerrecht **27**

EuGH v. 29.02.2019 zur Mutter-Tochter-Richtlinie - C-116/16 und C-117/16

- Vereinfachter Sachverhalt

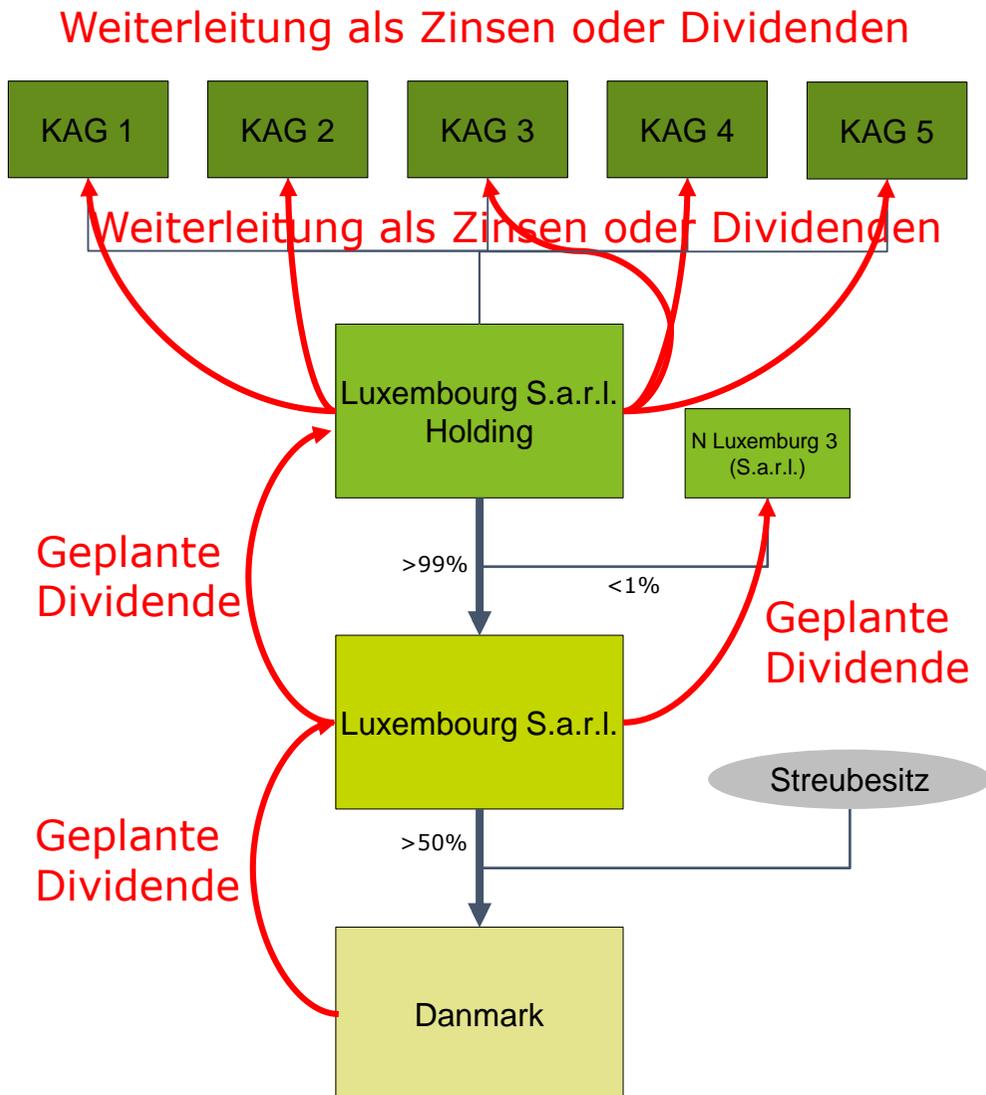


Ausgangslage

- Auf Ersuchen der dänischen Steuerverwaltung hat die luxemburgische Steuerverwaltung ein „certificate of residence“ vorgelegt, wonach
 - N Luxembourg 2 in Luxemburg ansässig ist
 - Keine Steuerbefreiung von der KSt besteht
 - N Luxembourg 2 der Nutzungsberechtigte („beneficial owner“) der an sie gezahlten Dividenden sei
- **T Danmark will im Rahmen einer verbindlichen Auskunft wissen, ob die Dividende in Dänemark Quellensteuer auslöst.**

EuGH v. 29.02.2019 zur Mutter-Tochter-Richtlinie - C-116/16 und C-117/16

- Vereinfachter Sachverhalt

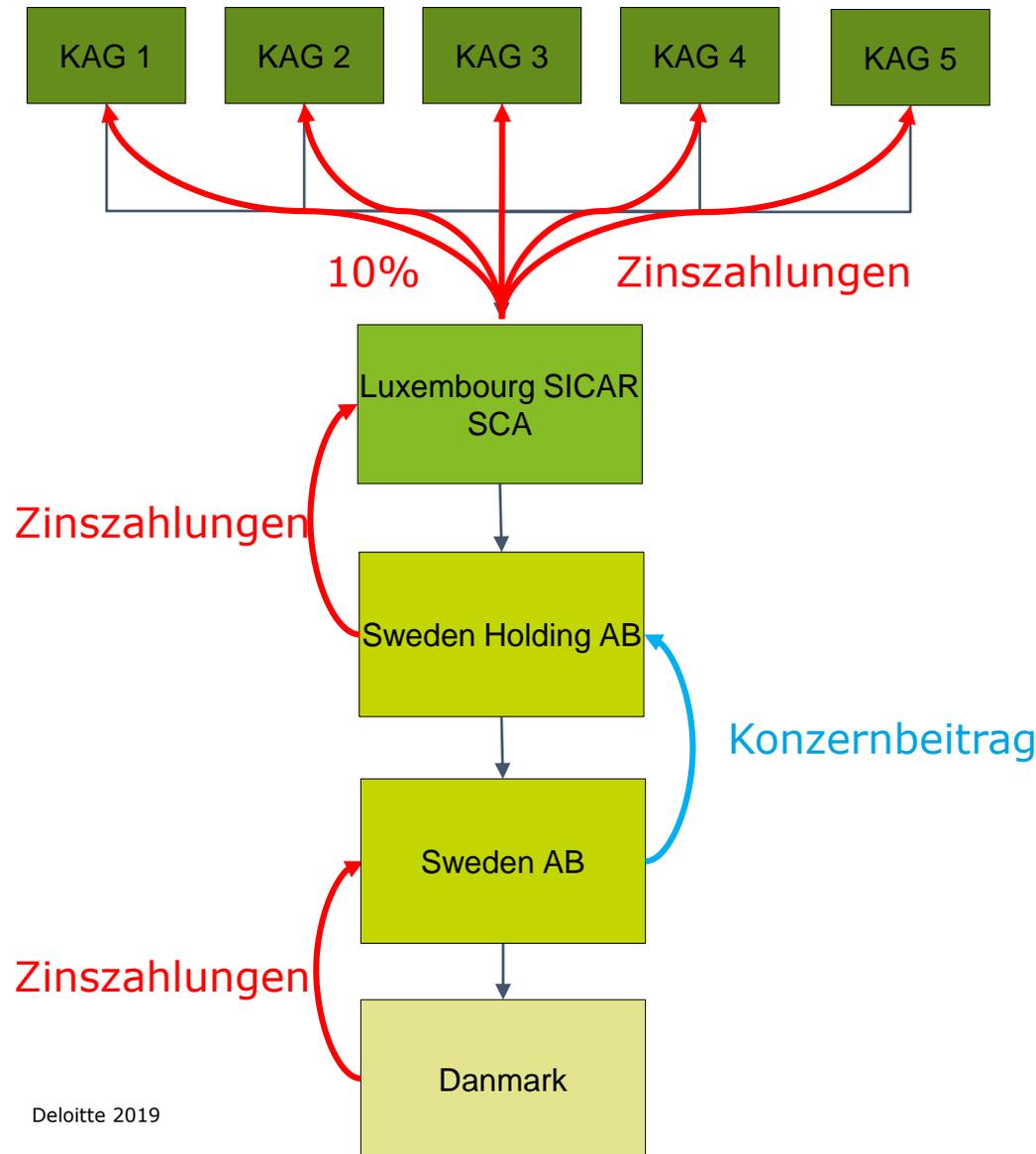


Ausgangslage (Fortsetzung)

- Dänische Steuerbehörde macht Auskunft abhängig von der Verwendung der Dividende bei der Luxembourg S.a.r.l.
- Ca. 97% werden weiter als Dividenden ausgeschüttet. Der Rest deckt eigene Kosten.
- Von Luxembourg S.a.r.l. Holding werden die Erträge nahezu vollständig an die KAGs und von diesen an die Investoren weitergeleitet.
- Mit den Ansässigkeitsstaaten der KAGs hat Dänemark kein DBA abgeschlossen. Diese sitzen vielmehr in sog. Steueroasen.
- **Vor dem Hintergrund dieser geplanten Verwendung wurde die Quellensteuerbefreiung abgelehnt – Verweis auf Art. 1 Abs. 2 MTR (Missbrauchsverhinderung).**

EuGH v. 29.02.2019 zur Zins- und Lizenzrichtlinie – C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16

- Vereinfachter Sachverhalt



Geschäftstätigkeiten:

- Luxembourg SICAR: Beteiligung an Sweden Holding AB sowie ein an diese Gesellschaft gewährtes Darlehen.
- Sweden AB übernahm Anfang 2007 von einer anderen in Schweden ansässigen Gesellschaft administrative Tätigkeiten im Zusammenhang mit klinischen Versuchen. Sweden AB beschäftigte damals etwa zehn Mitarbeiter.
- **Ertragsstruktur der Sweden AB:**
 - zwei Einnahmeposten: Zinserträge aus Dänemark (ca. 98%) und Sonstige Einnahmen (ca. 2%).
 - Den jeweiligen Jahresgewinn übertrug Sweden AB im Wege des Konzernbeitrags auf Sweden Holding AB (steuerlicher BA-Abzug bei Sweden AB, Versteuerung bei Sweden Holding AB).
- **Die dänische Steuerverwaltung vertrat die Auffassung, Danmark hätte Quellensteuer einbehalten müssen.**

Kernaussagen des EuGH

- In sämtlichen Fällen wurde der dänischen Steuerverwaltung das Recht zugesprochen, Quellensteuer zu erheben, **sofern Gestaltungsmissbrauch vorliegt**,
 - obwohl das dänische Steuerrecht über keine nationale Missbrauchsvermeidungsnorm verfügt.
- Die Verweigerung der Vergünstigungen der EU-Richtlinien in Missbrauchsfällen ist nicht nur das Recht, sondern die Pflicht der Mitgliedstaaten.
- Der EuGH hat den Missbrauchstatbestand näher definiert und Indizien genannt, die für einen Missbrauch sprechen.
- EuGH: Die Einschaltung sog. Durchleitungsgesellschaften stellt einen Missbrauchstatbestand dar. Eine Durchleitungsgesellschaft kann nicht „Nutzungsberechtigter“ sein.

Urteile des EuGH v. 29.02.2019 zur ZLR sowie zur MTR

Wesentliche Themenkomplexe

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR

Thema 2: Rechtsgrundlage der Missbrauchsabwehr

Thema 3: Beweislast

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR Tatbestandsmerkmale

- Ausgangspunkt der aktuellen EuGH-Urteile ist die Existenz eines „allgemeinen unionsrechtlichen Missbrauchstatbestands“, der besagt:
 - **Man kann sich nicht betrügerisch oder missbräuchlich auf die Vorschriften des Unionsrechts berufen, um in den Genuss von im Unionsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen.**
- Die Anwendung dieses Missbrauchstatbestands durch die Mitgliedstaaten ist verpflichtend.
- Bisher fand dieser Grundsatz in anderen Rechtsgebieten und im Steuerrecht nur im Bereich der Umsatzsteuer Anwendung.

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR

Tatbestandsmerkmale

Der Begriff des Rechtsmissbrauchs hat zwingend ein objektives und ein subjektives Element:

- **Objektiv:** Gesamtheit objektiver Umstände, aus denen sich ergibt, dass trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde.
- **Subjektiv:** Absicht, sich einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden.
 - **Sämtliche Aspekte des Sachverhalts sind in einer Gesamtschau zu würdigen.**
 - **Indizien, die für einen Missbrauch sprechen, müssen vom Steuerpflichtigen widerlegt werden können.**

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR

Objektive Tatbestandsmerkmale

Objektiv: Trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlichen Bedingungen wird das Ziel der Regelung nicht erreicht.

- **Ziele der EU-Richtlinien:**

- Vermeidung der Doppelbesteuerungen zwischen bestimmten in der EU ansässigen Unternehmen
- im Fall der MTR: Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Unionsebene zu erleichtern.

- **Indiz für Missbrauch:** Konzerne, die die Voraussetzungen einer EU-Richtlinie eigentlich nicht erfüllen, schalten künstliche Gesellschaften ein zur rein formalen Erfüllung der Voraussetzungen einer EU-Richtlinie.
- Künstliche Strukturen sind reine „Pro-forma-Strukturen“,
 - die nicht durch die wirtschaftliche Realität bedingt sind und
 - die dem Ziel oder Zweck der anwendbaren Steuervorschriften zuwiderlaufen.

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR

Speziell: Einschaltung sog. Durchleitungsgesellschaften

Dies ist nach dem EuGH insbesondere erfüllt, wenn sog. „Durchleitungsgesellschaften“ eingeschaltet werden.

- **Durchleitungsgesellschaft:**

- Gesellschaft, die vertraglich oder gesetzlich verpflichtet ist, Dividenden/ Zinserträge an einen Dritten weiterzuleiten, oder, wenn eine solche Verpflichtung nicht besteht, nach den Umständen des Falles „im Wesentlichen“ nicht befugt ist, „über die Erträge zu verfügen“.
- Dies ist gegeben, wenn die einzige Tätigkeit der Gesellschaft in der Entgegennahme der Dividenden und deren Weiterleitung an den Nutzungsberechtigten besteht.
- Sie agiert als bloßer Treuhänder oder Verwalter für Rechnung anderer.

- **Schlussfolgerung des EuGH: eine Durchleitungsgesellschaft kann nicht Nutzungsberechtigte sein.**

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR

Speziell: Einschaltung sog. Durchleitungsgesellschaften

Definition des „Nutzungsberechtigten“

- Derjenige, der wirtschaftlich betrachtet tatsächlich Nutznießer der Zahlungen ist und somit frei über deren Verwendung bestimmen kann.
 - Für die Interpretation des „Nutzungsberechtigten“ nach der ZLR greift der EuGH unmittelbar auf die Definition des OECD-MK zurück.
 - Für die Missbrauchsdefinition nach der MTR interpretiert der EuGH das Erfordernis der „Nutzungsberechtigung“ unmittelbar in den allg. unionsrechtlichen Missbrauchstatbestand hinein, ohne auf DBA-Grundlagen zurückzugreifen.

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR

Speziell: Einschaltung sog. Durchleitungsgesellschaften

- **Durchleitungsgesellschaft:**

- Ob eine reale wirtschaftliche Tätigkeit fehlt, ist anhand der charakteristischen **Merkmale der betreffenden Tätigkeit** zu ermitteln.
- Dabei sind sämtliche relevanten Umstände zu berücksichtigen (Geschäftsführung, Bilanz, Kostenstruktur, Beschäftigte, Geschäftsräume, Ausstattung)

- **Abgrenzung zu EuGH v. 20.12.2017 zu § 50d (3) EStG – Deister Holding**

- Die MTR schreibt nicht vor, welche wirtschaftliche Tätigkeit die von ihr erfassten Gesellschaften ausüben müssen (Rn. 72).
- Reine Vermögensverwaltung bedeutet nicht automatisch, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt (Rn 73).
 - *Diskussionspunkt: Welche Bedeutung hat in diesem Kontext noch das Kriterium der „Substanz“?*

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR

Speziell: Einschaltung sog. Durchleitungsgesellschaften

- **Durchleitungsgesellschaft:**

- Interessant ist, dass die Gesellschaften in den zu entscheidenden Sachverhalten über ein gewisses Maß an Substanz verfügen.
- Hierauf ist der EuGH bei der Entwicklung seiner Indizien nicht weiter eingegangen.

- *Diskussionspunkt: Kann eine Gesellschaft mit gewisser Substanz trotzdem eine Durchleitungsgesellschaft sein?*

- Nach Auffassung des EuGH ist die zeitnahe Weiterleitung der erhaltenen Mittel ein Indiz für eine Durchleitungsgesellschaft

- *Diskussionspunkt: Wie ist der hier geforderte zeitliche Zusammenhang zu sehen? Durchbricht eine zeitweise Gewinnthesaurierung bereits die Annahme einer Durchleitungsgesellschaft?*

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR

Subjektive Tatbestandsmerkmale

- **Subjektiv:** Es muss die Absicht bestehen, sich einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden.
 - Es muss der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Gestaltung sein, einen Steuervorteil zu erlangen.
 - *Diskussionspunkt: Was bedeutet „einer der Hauptzwecke“? Wie untergeordnet muss ein angestrebter Steuervorteil sein, damit er nicht mehr schädlich ist?*
 - Aber: Dass der Steuerpflichtige bestrebt ist, das Steuersystem zu finden, das für ihn am vorteilhaftesten ist, kann nicht bereits generell die Vermutung eines Betrugs oder Missbrauchs begründen.
 - *Diskussionspunkt: In welchem Verhältnis steht die Missbrauchsvermeidung zu dem Recht der Steuerpflichtigen, die Niederlassungsfreiheit zu nutzen und von dem Wettbewerb zu profitieren, der mangels einer Harmonisierung der Einkommensteuer zwischen den Mitgliedstaaten stattfindet?*

Thema 1: Definition des Rechtsmissbrauchs der MTR sowie der ZLR

Subjektive Tatbestandsmerkmale

- **Bedeutung von DBA / Definition des Steuervorteils**

- GA´ in Kokott: Ein Steuervorteil muss auch tatsächlich nachgewiesen werden.
 - Ein solcher ist nicht gegeben, wenn die QSt-Befreiung auch bei einer Direktausschüttung zu gewähren gewesen wäre.
- EuGH: Allein das Vorliegen eines DBA zwischen Dänemark und dem Sitzstaat des Nutzungsberechtigten schließt nicht jeden Missbrauch aus.
 - Es steht den Beteiligten frei, bestehende DBA zum Sitzstaat des Nutzungsberechtigten durch unmittelbare Zahlungen zu nutzen.
 - **Aber:** Es ist aber denkbar, dass in Fällen, in denen die unmittelbare Zahlung an den Nutzungsberechtigten befreit gewesen wäre, der Zweck der Struktur des Konzerns nicht rechtsmissbräuchlich ist.

– *Diskussionspunkt: Welche Bedeutung haben bestehende DBA? Was bedeuten diese Kriterien für sog. Mäanderstrukturen?*

Diskussion

Neue Entwicklung der Definition des Missbrauchs?

These:

- Aus den Dänemark-Urteilen ergibt sich – insbesondere im Vergleich zu den Rs. C-504/16 und C-613/16 Deister Holding und Juhler Holding – keine neue oder weitere Interpretation des Missbrauchsbegriffs durch den EuGH.
- Der angegriffenen Gesetzesfassung des § 50d (3) EStG fehlte derzeit die Möglichkeit, das Fehlen der subjektiven Missbrauchstatbestände darzulegen.
 - *Diskussionspunkte: Inwieweit wurden diese Mängel durch das BMF-Schreiben v. 04.04.2018 beseitigt?*
 - *Welche Neufassung des § 50d (3) EStG ist zu erwarten und wann?*

Thema 2: Rechtsgrundlage der Missbrauchsabwehr

Bedeutung nationaler Missbrauchsvermeidungsvorschriften

- Die ZLR beinhaltet in Art. 5 eine spezielle Missbrauchsklausel und begünstigt ausschließlich den sog. „Nutzungsberechtigten“.
- Die MTR beinhaltet für die Streitjahre 2005 – 2007 noch keine Missbrauchsklausel und kennt kein Erfordernis, dass der Dividendenempfänger auch der Nutzungsberechtigte sein muss.
 - Eine Missbrauchsklausel wurde erst im Jahr 2015 in die MTR aufgenommen
- **EuGH:** Die Existenz nationaler Missbrauchsvermeidungsregelungen ist nicht erforderlich. Die Mitgliedstaaten können sich unmittelbar auf das allgemeine unionsrechtliche Missbrauchsverbot berufen.
- Die Verweigerung von Steuervorteilen ist sogar verpflichtend, wenn Missbrauch vorliegt.
 - *Diskussionspunkt: Was bedeutet diese Verpflichtung? Können die Mitgliedstaaten gezwungen werden, bestimmte Gestaltungen als missbräuchlich zu behandeln?*

Thema 2: Rechtsgrundlage der Missbrauchsabwehr

Verhältnis zu den Grundfreiheiten

- Wird die Inanspruchnahme einer Richtlinie wegen Rechtsmissbrauchs verweigert, kann sich der Steuerpflichtige nicht auf die Grundfreiheiten berufen, um die Quellensteuerbefreiung doch noch zu erlangen.
 - Die Grundfreiheiten finden in Missbrauchsfällen keine Anwendung.
- Es bedarf einer Gesamtbetrachtung sämtlicher Kriterien im jeweiligen Einzelfall.
 - Insoweit bleibt es bei den vom EuGH in der Rs. Deister Holding aufgestellten Grundsätzen.
- Der Steuerpflichtige muss stets die Möglichkeit des Gegenbeweises haben.
 - *Diskussionspunkt: Was bedeutet das für die künftige Ausgestaltung des § 50d (3) EStG?*

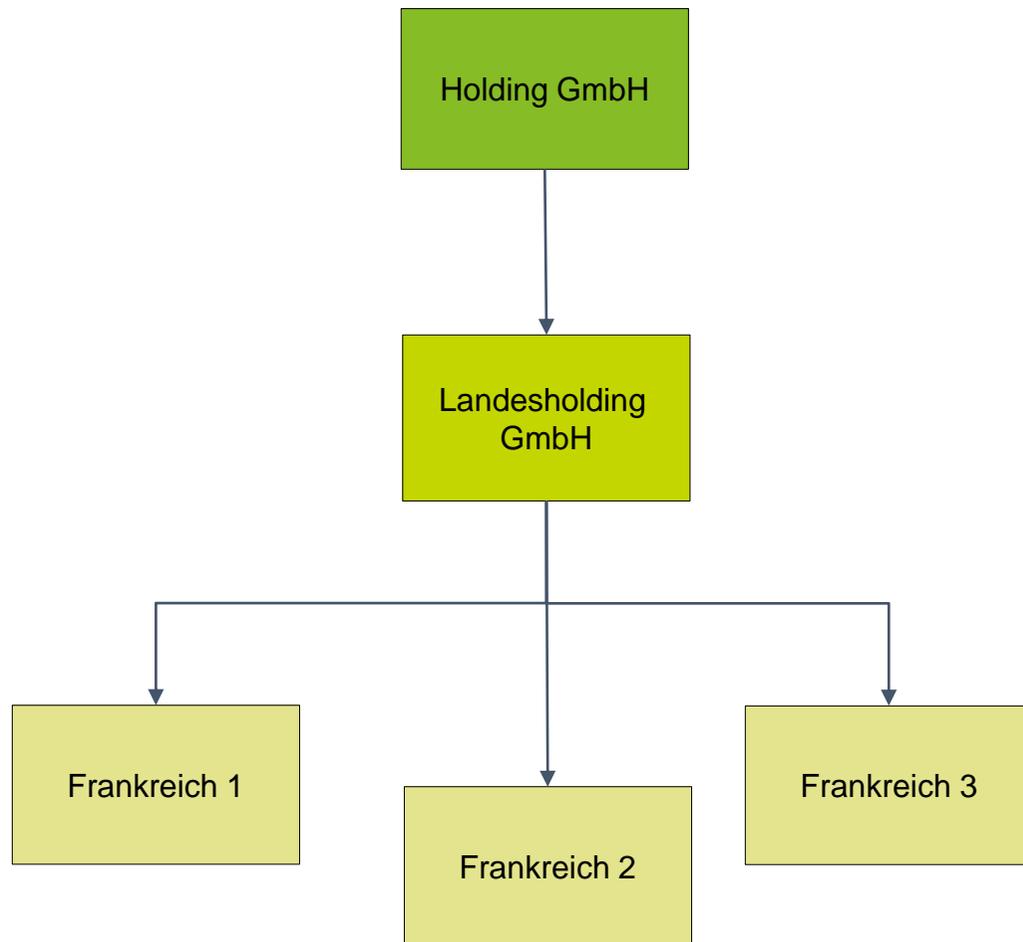
Thema 3: Beweislast

Grundsatz:

- Ein Missbrauch kann nur Vorliegen, wenn bei der „richtigen“ Gestaltung eine höhere Steuer entstanden wäre.
- **GA´ in Kokott:** Die dänische Steuerverwaltung muss bei Geltendmachung von Missbrauch angeben, wer der relevante Empfänger der Zahlungen ist.
- **EuGH:**
 - Die zahlende Gesellschaft muss nachweisen, dass die Voraussetzungen der MTR/ZLR erfüllt sind.
 - Will ein Mitgliedstaat Richtlinienvergünstigungen verweigern, reicht es aus nachzuweisen, dass die empfangende Gesellschaft nicht Nutzungsberechtigte der Dividenden/Zinsen/Lizenzen ist.
 - Der Mitgliedstaat muss aber nicht angeben, wer denn der tatsächliche Nutzungsberechtigte sei.
 - *Diskussionspunkt: Beweislast für objektive Missbrauchskriterien bei FinV, für subjektive Missbrauchskriterien beim Steuerpflichtigen?*

Diskussion

Was bedeuten die Urteile für den Outbound-Fall?



- Viele andere europäische Länder sehen Quellensteuerreduktionen zunehmend restriktiv.
- Deutsche Unternehmensgruppen sind zunehmender Doppelbesteuerung ausgesetzt.
- Viele andere Gesellschaften schauen nur auf den unmittelbaren Zahlungsempfänger und nicht auf die dahinterstehende Struktur.
- Sofern die deutsche Landesholding keine Substanz ausweist, ist die Quellensteuervergünstigung in Frankreich stark gefährdet.
- Viele deutsche Unternehmensgruppen müssen umstrukturieren und Holdinggesellschaften vermeiden.

Inhalt

I. Internationales Steuerrecht

1. Sog. „Dänemark-Urteile“ des EuGH vom 29.02.2019 3

2. Einlagerückgewähr aus Drittstaaten 24

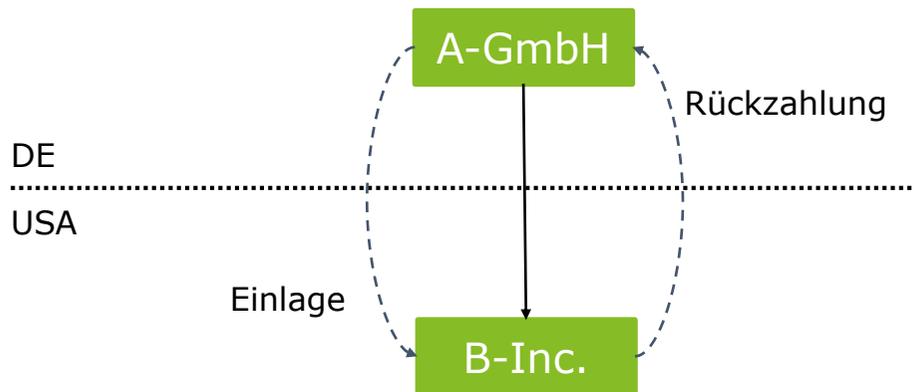
II. Umwandlungssteuerrecht 27

Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten

BFH v. 10.04.2019 – I R 15/16

Sachverhalt

- A-GmbH (Sitz in Deutschland) ist zu 100% an B-Inc. beteiligt und leistet im Jahr 2004 Einlage an die B-Inc. (Sitz in USA) .
- Im Jahr 2008 leistet B-Inc. Zahlung an A-GmbH.
- B-Inc. verfügt (nach US-Abschluss) über keine ausschüttungsfähigen Gewinne, Gewinnvorräte oder Kapitalrücklagen aus Gewinnen.
- US FinBeh. Qualifizierten Leistungen als nicht steuerbare Einlagenrückgewähr.
- FA behandelt Zahlung als Dividende und qualifiziert 5% der Zahlung als nichts abziehbare Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 5 KStG).
- FG Münster v. 19.11.2015 – 9 K 1900/12 K behandelt Zahlung als nicht steuerbare Rückzahlung von nicht in das Nennkapital geleisteter Einlage.



Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten

BFH v. 10.04.2019 – I R 15/16

Entscheidung BFH v. 10.04.2019 – I R 15/16

- Zahlung der B-Inc. ist keine steuerpflichtige Dividende.
- Zwar sind § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG und § 27 Abs. 8 KStG nicht unmittelbar anwendbar, da B-Inc. nicht verpflichtet ist, ein steuerliches Einlagenkonto gem. § 27 KStG zu führen und keine EU-Gesellschaft ist.
- § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist aber auf Drittstaatengesellschaften zu erstrecken:
 - § 27 Abs. 8 KStG trifft keine abschließende Regelung für ausländische Gesellschaften. Gesetzesmaterialien sind insoweit offen für Erfassung von Drittstaatengesellschaften.
 - Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) gebietet, dass auch Drittstaatengesellschaften erfasst werden, da ansonsten eine Schlechterstellung erfolgt.
- Höhe des ausschüttbaren Gewinns ist nach ausländischem Handels- und Gesellschaftsrecht zu ermitteln.
- Auf zweiter Stufe bestimmt sich Verwendungsreihenfolge der ausgeschütteten Beträge nach Grundsätzen des § 27 Abs. 1 Satz 3 und 5 KStG (Konkretisierung der bisherigen Rspr.).

Konsequenzen:

- Gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nicht erforderlich. Besserstellung des Drittstaatenfalles?
- Nachweis der nicht steuerbaren Einlage durch Jahresabschlüsse der ausländischen Gesellschaft und ausländische Steuererklärungen und -bescheide?

Inhalt

I. Internationales Steuerrecht

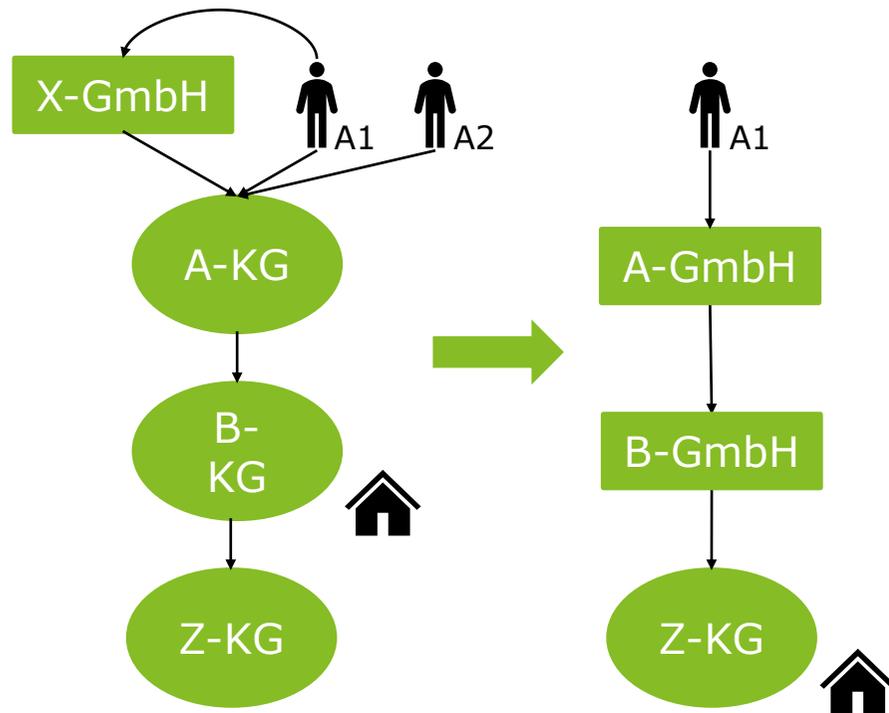
1. Sog. „Dänemark-Urteile“ des EuGH vom 29.02.2019 3

2. Einlagerückgewähr aus Drittstaaten 24

II. Umwandlungssteuerrecht 27

Sperrfristverletzung gem. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG

FG NDS v. 26.10.2018 – 3 K 173/16 – RevVerf. BFH IV R 36/18



Sachverhalt

- B-KG bringt im Jahr 2010 bebautes Betriebsgrundstück in Z-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein.
- Einbringung erfolgt steuerlich zu Buchwerten gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG.
- A2 überträgt Anteil an A-KG auf A1.
- X-GmbH wird auf A-KG verschmolzen.
- A-KG wird im Jahr 2012 in A-GmbH unter Fortführung der Buchwerte gem. § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG formgewechselt.
- Zeitgleich wird B-KG in B-GmbH formgewechselt.
- Eintragung des Formwechsels der A-KG im November 2012; Eintragung des Formwechsels der B-KG im Dezember 2012

Sperrfristverletzung gem. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG

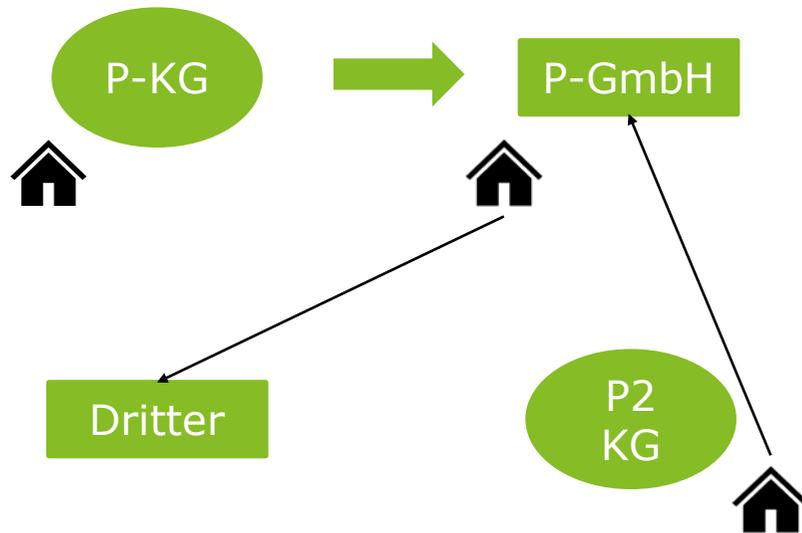
FG NDS v. 26.10.2018 – 3 K 173/16 – RevVerf. BFH IV R 36/18

Entscheidung - FG NDS v. 26.10.2019 - 3 K 173/16

- Für Übertragung des Betriebsgrundstücks ist rückwirkend Teilwert anzusetzen, da der Formwechsel der A-KG in A-GmbH zu einer Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG führt.
- Der Formwechsel begründet mittelbar die Beteiligung einer Körperschaft am übertragenen Betriebsgrundstück.
- Zivilrechtlicher Rechtsträgerwechsel ist nach Wortlaut des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG keine Voraussetzung der Sperrfristverletzung.
- Auch Telos des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG spricht für nachträglichen Teilwertansatz: Überspringen von stillen Reserven auf Kapitalgesellschaften soll verhindert werden.
 - Deshalb keine teleologische Reduktion von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG bei Formwechsel der Personenobergesellschaft, auch wenn Formwechsel selbst gem. § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG zu Buchwerten erfolgt.
 - Weiter Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG ist bewusste Entscheidung des Gesetzgebers.
- Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG wird nicht durch § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG suspendiert und geht über § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG hinaus, da § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG das Überspringen von stillen Reserven grundsätzlich verhindern soll, wohingegen § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG die Missbrauchsbekämpfung verfolgt.
- § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG soll verhindern, dass übertragenes Wirtschaftsgut bei anschließender Veräußerung mit KSt statt ESt besteuert wird.

Erweiterte Kürzung bei Formwechsel

FG Köln v. 11.07.2019 - 13 K 2469/17 – RevVerf. BFH I R 39/19



Sachverhalt

- P-KG erwirbt Immobilie im Jahr 2005 und erzielt bis 2010 nur Mieterträge aus der Immobilie.
- Im Jahr 2011 wurde identitätswahrender Formwechsel rückwirkend zum 31.12.2010 beschlossen.
- Die Immobilie wurde vor dem Umwandlungsbeschluss mit Wirkung zum 31.03.2011 an einen Dritten veräußert.
- Ebenfalls mit Wirkung zum 31.03.2011 wurde von einer Konzerngesellschaft eine neue Immobilie erworben.
- Problem: Hat Formwechsel zu Übertragung von stillen Reserven der Immobilie zu Buchwert geführt? Dann würde § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG die erweiterte Kürzung verhindern.

Erweiterte Kürzung bei Formwechsel

FG Köln v. 11.07.2019 - 13 K 2469/17 – RevVerf. BFH I R 39/19

Entscheidung FG Köln v. 11.07.2019 – 13 K 2469/17

- Formwechsel steht der erweiterten Kürzung nicht entgegen: Kein Fall des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG, da keine Übertragung von stillen Reserven.
- Übertragung erfordert Rechtsträgerwechsel. Umwandlungsrecht geht jedoch von zivilrechtlicher Identität der Gesellschaften aus (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).
- P-GmbH erfüllt Voraussetzungen der erweiterten Kürzung:
 - Der P-GmbH ist die Vermietungstätigkeit der P-KG im Jahr 2010 nach §§ 25, 20 Abs. 5 UmwStG zuzurechnen.
 - Aus § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG ergibt sich, dass die Fiktion grundsätzlich auch für den Gewerbeertrag gilt.
 - Da Veräußerung der Bestandsimmobilie und Erwerb der neuen Immobilie auf denselben Stichtag vollzogen worden sind, wurde im Jahr 2010 ausschließlich Grundbesitz vermietet.
- Aber: Anwendung der §§ 25, 20 UmwStG für Rückwirkung ohne Berücksichtigung der fingierten Vermögensübertragung der §§ 20 bis 23 UmwStG wäre „Rosinenpicken“.
- Zulässigkeit einer solchen „Rosinentheorie“ nicht zwingend und vom FG Köln offen gelassen, da Veräußerung der Immobilie außerhalb der Dreijahresfrist des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG.
- Besitzzeit der Immobilie bei P-KG wird gem. §§ 25, 23 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG zugunsten der P-GmbH berücksichtigt, da § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auch für die Gewerbesteuer zu berücksichtigen ist.
- § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG verdrängt nicht § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG. Teleologische Reduktion des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ebenfalls unzulässig.

**Vielen Dank für die
Aufmerksamkeit**