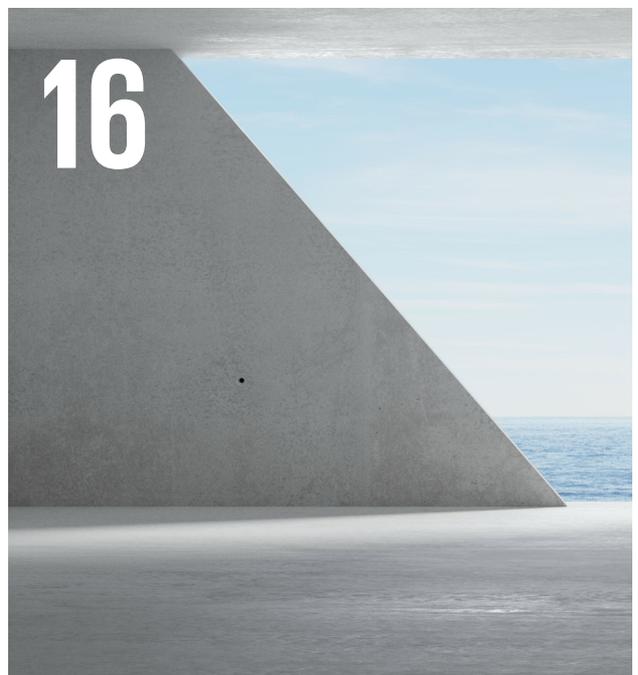




# Real Estate Tax Newsletter

2. Ausgabe 2023





# Inhalt

## 4

**Inbound-Strukturen – Entlastung von deutscher Quellensteuer auf Antrag (§ 50d Abs. 3 EStG) –**  
Substanzkriterien und elektronische Einreichung der Anträge

---

## 8

**Photovoltaikanlagen und Immobilien-Spezialinvestmentfonds –**  
§ 26 Nr. 7a InvStG - Steuerliche Entwicklungen und Risiken im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen für Immobilien-Spezialinvestmentfonds

---

## 12

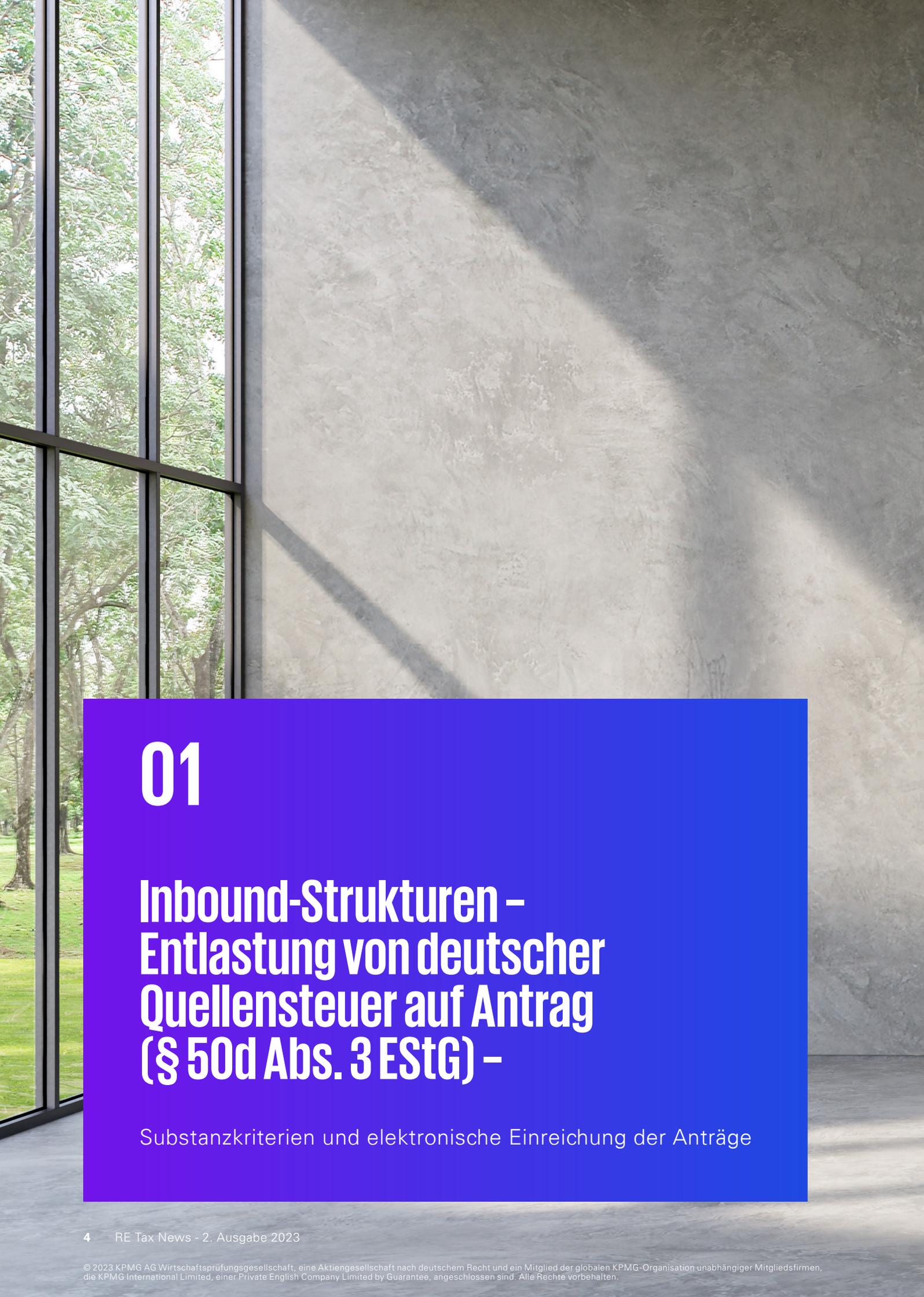
**Grenzüberschreitende Umwandlungen – jetzt auch rechtlich geregelt –**  
Die Umsetzung der EU-Umwandlungsrichtlinie schafft Rechtssicherheit für Umwandlungen über die Grenze. Im Steuerrecht gab es entsprechende Vorschriften bereits.

---

## 16

**(K)eine Erweiterung der Erweiterten Grundstückskürzung?**  
Anmerkung zu FG Düsseldorf,  
Urteil vom 22. September 2022 – 9 K 2833/21 G

---



# 01

## **Inbound-Strukturen – Entlastung von deutscher Quellensteuer auf Antrag (§ 50d Abs. 3 EStG) –**

Substanzkriterien und elektronische Einreichung der Anträge

Bei der aktuellen Fassung der deutschen „Anti-Treaty Shopping Rule“ (§ 50d Abs. 3 EStG<sup>1</sup>) kommt es aufgrund zahlreicher Zweifelsfragen zu Rechtsunsicherheiten in der Praxis.

Die Vorschrift betrifft hauptsächlich ausländische Kapitalgesellschaften, die quellensteuerpflichtige Dividenden und Lizenzzahlungen aus Deutschland beziehen (sog. Inboundstrukturen). Eine Entlastung von der deutschen Quellensteuer ist nach § 50d Abs. 3 EStG im Wesentlichen nur dann möglich, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft bestimmte Substanzkriterien erfüllt.

Der folgende Beitrag stellt die Substanzkriterien dar und geht auf das elektronische Antragserfordernis ein.

## Hintergrund

§ 50c Abs. 1 Satz 1 EStG regelt den Grundsatz, dass Dividenden- und Lizenzzahlungen von einer inländischen an eine ausländische Kapitalgesellschaft auch dann einem Quellensteuerabzug<sup>2</sup> in Deutschland unterliegen, wenn die Entlastungsvoraussetzungen gemäß einem DBA<sup>3</sup> oder einer Richtlinie<sup>4</sup> erfüllt sind.

Die ausländische Kapitalgesellschaft kann sich jedoch die Quellensteuer erstatten lassen (§ 50c Abs. 3 Satz 1 EStG). Zudem kann die inländische Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise vom Einbehalt der Quellensteuer absehen, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft im Besitz einer Freistellungsbescheinigung ist (§ 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG). Sowohl die Erstattung als auch der Erhalt einer Freistellungsbescheinigung setzen einen Antrag der ausländischen Kapitalgesellschaft beim BZSt<sup>5</sup> voraus.

Um Missbrauchsfälle zu vermeiden (bspw. Antragstellung durch eine zwischengeschaltete EU-Briefkastengesellschaft, weil der ursprüngliche Anteilseigner nicht entlastungsberechtigt nach einem DBA oder einer Richtlinie ist), knüpft § 50d Abs. 3 EStG die Antragstellung an bestimmte Substanzkriterien.

## Substanzkriterien

Gem. § 50d Abs. 3 EStG hat eine ausländische Kapitalgesellschaft vereinfacht dargestellt nur dann einen Entlastungsanspruch von deutscher Quellensteuer, soweit zumindest die Voraussetzungen einer der vier folgenden Alternativen erfüllt sind:

1. Die Einkunftsquelle aus Deutschland weist einen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Kapitalgesellschaft auf (sog. **sachliche Entlastungsberechtigung** durch aktive Tätigkeit). Zudem muss die aktive Tätigkeit mit einem für den Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt werden. Eine **passive Holding** (reines Erzielen der Einkünfte, Weiterleitung an Gesellschafter) übt keine aktive Tätigkeit aus.

### oder

2. Die Anteilseigner der ausländischen Kapitalgesellschaft hätten bei Direktbezug einen Entlastungsanspruch nach derselben Norm (sog. **persönliche Entlastungsberechtigung**) und sind aktiv tätig. Dass es dieselbe Norm sein muss, ergibt sich aus der Gesetzesbegründung<sup>6</sup>. Aus der Gesetzesbegründung<sup>7</sup> ergibt sich ebenfalls, dass es nicht ausreicht, wenn ihre Anteilseigner nur persönlich entlastungsberechtigt sind, sie müssen auch aktiv tätig sein.

1 In der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG), verkündet im BGBl. I, am 8. Juni 2021, S. 1259.

2 26,376 % bei Dividenden und 15,825 % bei Lizenzen.

3 Doppelbesteuerungsabkommen.

4 Mutter-Tochter-Richtlinie, § 43b EStG für Dividenden; Zins- und Lizenzrichtlinie, § 50g EStG für Lizenzen.

5 Bundeszentralamt für Steuern.

6 Vgl. Regierungsentwurf vom 17. März 2021, BT-Drucks. 19/27632, S. 59.

7 Vgl. Regierungsentwurf vom 17. März 2021, BT-Drucks. 19/27632, S. 58.

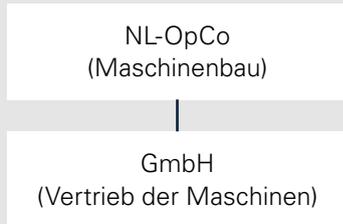
oder

3. Die ausländische Kapitalgesellschaft selbst ist börsennotiert (sog. **Börsenklausel**). Die Börsennotiertheit eines Anteilseigners ist nach der Gesetzesbegründung<sup>8</sup> nur noch ausreichend, wenn er bei Direktbezug nach derselben Norm entlastungsberechtigt wäre.

oder

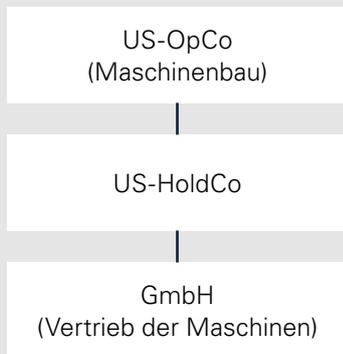
4. Der ausländischen Kapitalgesellschaft gelingt der Nachweis, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist (sog. **Gegenbeweis**).

### Beispiele:



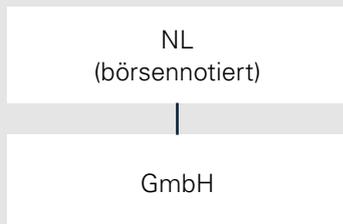
Dividende

**Lösung:** Die Voraussetzungen der ersten Alternative sollten erfüllt sein, da die NL-OpCo aktiv und in derselben Branche wie die GmbH tätig ist.<sup>9</sup>



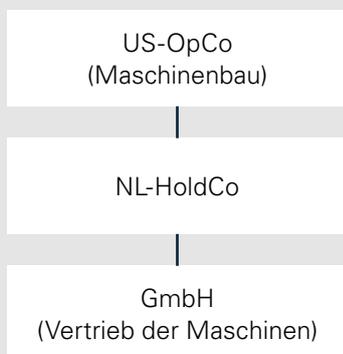
Dividende

**Lösung:** Die Voraussetzungen der zweiten Alternative sollten erfüllt sein, da die US-OpCo bei Direktbezug denselben Entlastungsanspruch wie die US-HoldCo hätte (DBA Deutschland – USA) und in derselben Branche wie die GmbH aktiv tätig ist.



Dividende

**Lösung:** Die Voraussetzungen der dritten Alternative sollten erfüllt sein, da die NL-Gesellschaft börsennotiert ist.



Dividende

**Lösung:** Die Voraussetzungen der vierten Alternative sollten erfüllt sein, wenn die US-OpCo bei Direktbezug einen Entlastungsanspruch auf Null nach dem DBA Deutschland – USA hätte. Dann bestünde unseres Erachtens kein steuerlicher Vorteil durch die Zwischenschaltung der NL-HoldCo.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Vgl. Regierungsentwurf vom 17. März 2021, BT-Drucks. 19/27632, S. 61.

<sup>9</sup> In diese Richtung auch der Regierungsentwurf vom 17. März 2021, BT-Drucks. 19/27632, S. 60.

<sup>10</sup> In diese Richtung auch der Regierungsentwurf vom 17. März 2021, BT-Drucks. 19/27632, S. 59.

## Ausgewählte Zweifelsfragen

In der Praxis ist häufig die Fallkonstellation anzutreffen, dass eine oder mehrere aktiv tätige Drittstaatengesellschaften über eine passiv tätige EU-Holding an einer deutschen Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Bei Direktbezug – bspw. einer Dividende von der deutschen Kapitalgesellschaft – hätten sie jedoch lediglich einen DBA-Entlastungsanspruch auf 5 %. Durch die Einschaltung der EU-Holding entsteht also grundsätzlich ein steuerlicher Vorteil.

Hier soll es auf den Einzelfall ankommen, ob durch die Inanspruchnahme des Gegenbeweises zumindest eine Entlastung auf 5 % möglich ist oder ein Quellensteuerabzug in voller Höhe (26,375 %) droht. Es kommt wohl darauf an, ob es für die Einschaltung der EU-Holding schwerwiegende außersteuerliche Gründe gibt, die den steuerlichen Vorteil aufwiegen. Eine Entlastung auf Null sei dem Vernehmen nach aber im Rahmen des Gegenbeweises unter Beachtung der Besonderheiten im Einzelfall möglich, wenn die passiv tätige EU-Holding bspw. eine aktiv tätige Schwestergesellschaft im selben Land (Niederlande) hätte (sog. Merkmalsübertragung).<sup>11</sup>

Eine Holding führt allerdings weiterhin eine aktive Tätigkeit aus, wenn sie als sog. aktive Management-Holding agiert.<sup>12</sup> Dafür muss sie neben der ausschüttenden deutschen Kapitalgesellschaft mindestens eine weitere Tochterkapitalgesellschaft im In- oder Ausland durch Erbringung von strategischen Führungsentscheidungen leiten. Der Nachweis der Erbringung von strategischen Führungsentscheidungen ist erfahrungsgemäß streitbehaftet. In der Regel verlangt hier das BZSt insbesondere die Einreichung von Gesellschafterbeschlüssen und Dokumentation über das Abhalten von „Board-Meetings“.

## Elektronische Einreichung der Anträge

Seit dem 1. Januar 2023 muss der Erstattungsantrag und der Antrag auf Erhalt einer Freistellungsbescheinigung durch die ausländische Kapitalgesellschaft grundsätzlich elektronisch übermittelt werden (§ 50c Abs. 5 Satz 1 EStG). Für die elektronische Übermittlung der Daten ist eine Registrierung beim sog. BOP (BZSt-Online-Portal) notwendig. Dem Vernehmen nach gibt es jedoch eine „interne Kulanzfrist“ (kein offizielles BMF-Schreiben), wonach bis Ende Juni 2023 auch noch eine Einreichung in Papierform möglich ist. Da die

Einreichung in Papierform jedoch entgegen der Formvorschrift des § 50c Abs. 5 Satz 1 EStG ist, sollte diese nur im Ausnahmefall und in Absprache mit dem Mandanten erfolgen. Denn es besteht das Risiko, dass ein Antrag in Papierform nicht dem Formerfordernis genügt und dadurch ggf. eine Fristversäumnis eintritt.

## Fazit:

Die Ausführungen haben gezeigt, dass die gemäß der aktuellen Fassung von § 50d Abs. 3 EStG zu erfüllenden Substanzkriterien komplex und streitbehaftet sind. Erschwerend kommt hinzu, dass dem Vernehmen nach derzeit kein BMF-Schreiben zur aktuellen Fassung der Norm geplant ist und es noch kaum Rechtsprechung gibt. Zudem ist bislang eine lange Bearbeitungsdauer bzgl. der gestellten Anträge (teilweise über ein Jahr) keine Seltenheit.

Insbesondere Mandanten, die bislang noch im Besitz einer Freistellungsbescheinigung nach der Alt-Fassung von § 50d Abs. 3 EStG sind, sollten rechtzeitig prüfen, ob sie auch die Substanzerfordernisse gemäß der aktuellen Fassung der Norm erfüllen, um lückenlos quellensteuerfreie Dividenden/Lizenzzahlungen aus Deutschland empfangen zu können.



**Alexander Hahn**  
Senior Manager, Steuerberater,  
Tax Services

<sup>11</sup> Die Zulässigkeit einer Merkmalsübertragung ist gesetzlich nicht kodifiziert. Allerdings wurde das Verbot der Merkmalsübertragung in § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG a.F. ersatzlos gestrichen.

<sup>12</sup> Vgl. Regierungsentwurf vom 17. März 2021, BT-Drucks. 19/27632, S. 60. Eine gesetzliche Kodifizierung der Voraussetzungen für das Vorliegen einer aktiven Management-Holding gibt es nicht.



02

## Photovoltaikanlagen und Immobilien-Spezialinvestmentfonds –

§ 26 Nr. 7a InvStG - Steuerliche Entwicklungen und Risiken im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen für Immobilien-Spezialinvestmentfonds

Der Klimawandel und die Nutzung erneuerbarer Energien ist aktuell omnipräsent. Politisch und gesellschaftlich ist dabei unstrittig, dass der Ausbau u. a. von Photovoltaikanlagen („PVA“) unerlässlich für das Erreichen der Klimaziele ist. Zwar verfügen Immobilien-Spezialinvestmentfonds in ihren Immobilienbeständen über umfangreiche für PVA nutzbare Dachflächen. Steuerlich bestanden und bestehen jedoch Risiken, die die Immobilien-Spezialinvestmentfonds in diesem Zusammenhang sehr vorsichtig agieren lassen.

### Aktive unternehmerische Bewirtschaftung

Um als Spezial-Investmentfonds i.S.d. § 26 InvStG zu qualifizieren ist u. a. sicherzustellen, dass der Spezial-Investmentfonds seine Vermögensgegenstände nicht in wesentlichem Umfang aktiv unternehmerisch bewirtschaftet. Die in diesem Zusammenhang geltenden Prinzipien sind sowohl bei den laufenden Tätigkeiten des Fonds als auch bei An- und Verkäufen zu beachten. Sollte ein Spezial-Investmentfonds doch Einnahmen aus einer schädlichen aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung beziehen, drohen weitreichende Konsequenzen. (i) Während (Spezial-) Investmentfonds gemäß § 15 Abs. 2 InvStG grundsätzlich von der Gewerbesteuer befreit sind, begründen die Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung ggf. einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und unterliegen der Gewerbesteuer. Zu beachten ist, dass hierbei keine Infizierung der restlichen vermögensverwaltenden Einnahmen des Spezial-Investmentfonds erfolgt. Diese bleiben von der Gewerbesteuer befreit.

(ii) Erzielt ein Spezial-Investmentfonds Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung, droht der Verlust seines Status als Spezial-Investmentfonds. Der Spezial-Investmentfonds würde unwiderruflich in das Besteuerungsregime des 2. Kapitel des InvStG für Investmentfonds wechseln. Hierbei käme es gemäß § 52 InvStG zur Begründung eines Rumpfgeschäftsjahres und zu einer fiktiven Veräußerung der Anteile am Spezial-Investmentfonds und zu einer fiktiven Neuauflage als Investmentfonds unter Aufdeckung aller stillen Reserven aus dem Spezial-Investmentfonds.

Da Einnahmen aus dem Betreiben von PVA regelmäßig als aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung stammend anzunehmen sind<sup>1</sup>, scheuen sich Immobilien-Spezial-Investmentfonds vor dem Hintergrund der steuerlichen Risiken die Dachflächen ihrer Immobilienbestände umfassend mit PVA zu bestücken.

### Neue Grenzen des § 26 Nr. 7a InvStG

Schon in der ersten Ausgabe der RE Tax News 01/2023 haben wir auf die Neuerungen des Jahressteuergesetzes 2022<sup>2</sup> hingewiesen. Unter anderem wurde dabei der § 26 InvStG angepasst und (i) die Erfüllung der Voraussetzungen für eine Gewerbesteuerbefreiung nach § 15 Abs. 2 und 3 als Voraussetzung an einen Spezial-Investmentfonds aus § 26 Satz 1 InvStG gestrichen und (ii) eine neue Nr. 7a eingefügt.

Die neue Nr. 7a bezieht die sogenannte Bagatellgrenze von 5 % aus § 15 Abs. 3 InvStG für Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung zunächst explizit in die Anlagebestimmungen eines Spezial-Investmentfonds ein. Im zweiten Satz erhöht sich diese Grenze sodann auf 10 % für Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom, die im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von Immobilien stehen und aus dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien i.S.d. § 3 Nr. 21 EEG<sup>3</sup> stammen. Gemäß § 3 Nr. 21 lit. c) EEG fallen hierunter u. a. PVA. Voraussetzung für die Anwendung der erhöhten 10 %-Grenze ist, dass die 5 %-Grenze durch diese Einnahmen aus erneuerbaren Energien und nicht durch sonstige schädliche Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung überschritten wird.

1 Vgl. BMF v. 21.05.2019, IV C 1 – S 1980-1/16/10010 :001, BStBl 2019 I S. 527, Rz. 15.17, 7. Spiegelstrich im Umkehrschluss.

2 JStG 2022 v. 16.12.2022, Verkündung im BGBl. I 2022, S. 2294.

3 EEG v. 21.07.2014, Verkündung im BGBl. I 2014, S. 1066 zuletzt geändert durch Art. 6 G v. 04.01.2023 I Nr. 6.

## Anwendung der neuen Grenzen – Vielzahl denkbarer Konstellationen

Immobilien-Spezialinvestmentfonds riskieren daher seit dem 1. Januar 2023 – vorausgesetzt sie erzielen keine sonstigen Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung – nicht mehr den Statusverlust, wenn sie zwar Einnahmen aus dem Betrieb von PVA erzielen, diese aber weniger als 10 % ihrer gesamten Einnahmen im Geschäftsjahr betragen. Zu beachten ist allerdings, dass bei einer Überschreitung der 5 % nach wie vor ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb durch die Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung begründet wird, der der Gewerbesteuer unterliegt. Dies beträfe darüber hinaus auch sonstige Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung, die bisher unterhalb der 5 %-Bagatellgrenze bezogen wurden.

Es ergeben sich daher viele denkbare Konstellationen im Zusammenhang mit den neuen Grenzen. Bspw. könnte ein Immobilien-Spezialinvestmentfonds Einnahmen i. H. v. 3 % seiner Gesamteinnahmen in einem Geschäftsjahr aus sonstiger aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung beziehen. Bisher wurde dabei die 5 %-Grenze nicht überschritten, sodass sowohl unter der schon vor dem 1. Januar 2023 geltenden 5 %-Bagatellgrenze des § 15 Abs. 3 InvStG als auch unter dem neuen § 26 Nr. 7a Satz 1 InvStG keine schädliche aktive unternehmerische Bewirtschaftung vorliegen sollte. Damit sollte weder Gewerbesteuer noch ein Statusverlust drohen.

Werden nun durch Einnahmen aus dem zusätzlichen Betrieb von PVA bspw. zusätzliche Einnahmen i. H. v. 3 % der Gesamteinnahmen im Geschäftsjahr bezogen, so drohte bis zum 1. Januar 2023 neben der Gewerbesteuer auch der Statusverlust. Seit dem 1. Januar 2023 sollten die Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung zwar nach wie vor einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen und der Gewerbesteuer unterliegen, der Spezial-Investmentfonds sollte allerdings seinen Status nicht verlieren. Die restlichen vermögensverwaltenden Einnahmen blieben ebenso nach wie vor unberührt.

Bei Überschreiten der 10 %-Grenze, egal ob durch Einnahmen aus dem Betrieb von PVA allein oder im Zusammenspiel mit sonstigen Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung, droht allerdings weiterhin der Statusverlust.

Beispiele für verschiedene denkbare Konstellationen unter Anwendung der neuen Grenzen haben wir nebenstehend vereinfachend und zusammenfassend grafisch dargestellt.

Im Ergebnis bleibt damit festzuhalten, dass Immobilien-Spezialinvestmentfonds zwar Einnahmen aus dem Betrieb von PVA in etwas größerem Umfang beziehen dürfen, ohne ihren Status zu verlieren, dabei aber penibel alle möglicherweise aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung stammenden Einnahmen beobachten und dokumentieren sollten. Dies (i) um eine Unter- oder Überschreitung der 5 % und der 10 %-Grenze zu prüfen und ggf. zu vermeiden und (ii) um bei Überschreiten der 5 %-Grenze für die Abgabe einer entsprechenden Gewerbesteuererklärung vorbereitet zu sein.

Abb.: 01

Die erläuternde Grafik stellt eine vereinfachte und beispielhaft zusammenfassende Übersicht denkbarer Konstellationen in Bezug auf die neuen Grenzen des § 26 Nr. 7a InvStG dar. Die X-Achse steht für Einnahmen aus dem Betrieb von PVA und die Y-Achse für Einnahmen aus sonstigen auB Tätigkeiten.

PVA \ Sonst.	0%	3%	5%	8%	10%
0%	Keine GewSt Kein Status Verlust	Keine GewSt Kein Status Verlust	Keine GewSt Kein Status Verlust	NEU! GewSt Kein Status Verlust	NEU! GewSt Kein Status Verlust
3%	Keine GewSt Kein Status Verlust	NEU! GewSt Kein Status Verlust	NEU! GewSt Kein Status Verlust	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust
5%	Keine GewSt Kein Status Verlust	NEU! GewSt Kein Status Verlust	NEU! GewSt Kein Status Verlust	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust
8%	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust
10%	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust	GewSt Status Verlust

Quelle: KPMG AG, FS Real Estate Tax, 2023

## Fazit/Key Facts

Wie schon in der ersten Ausgabe der RE Tax News 01/2023 angedeutet, zeigt dieser vertiefende Beitrag zu § 26 Nr. 7a InvStG n.F., dass ein zu begrüßender Schritt in die richtige Richtung gesetzt wurde. Die Neuregelung schafft es allerdings nicht, die steuerlichen Hürden und Risiken für Immobilien-Spezialinvestmentfonds ausreichend abzubauen. Während Immobilien-Spezialinvestmentfonds finanziell und strategisch bereit wären, ihre umfangreichen Immobilienbestände klimafreundlicher zu gestalten und u. a. PVA auf den Dächern zu installieren, wirken die steuerlichen Risiken nach wie vor bremsend.



**Christian Herzberg**  
Manager, Steuerberater,  
FS Tax Real Estate



**Matthias Schmidtheisler**  
Senior Manager, Steuerberater,  
FS Tax Real Estate

# 03

## Grenzüberschreitende Umwandlungen – jetzt auch rechtlich geregelt –

Die Umsetzung der EU-Umwandlungsrichtlinie schafft Rechtssicherheit für Umwandlungen über die Grenze. Im Steuerrecht gab es entsprechende Vorschriften bereits.

Grenzüberschreitende Transaktionen sind im Wirtschaftsleben und besonders im Immobiliengeschäft alltäglich – insbesondere innerhalb der EU. Angesichts dessen verwundert es, dass das deutsche Umwandlungsrecht bisher keinen umfassenden rechtlichen Rahmen für grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge vorsah. Dies ist umso bemerkenswerter, als dass steuerrechtliche Vorschriften für zahlreiche Arten grenzüberschreitender Umwandlungen seit Jahren bestehen.

Das Gesetz zur Umsetzung der EU-Umwandlungsrichtlinie setzt die Richtlinie (EU) 2019/2121 in Bezug auf grenzüberschreitende Umwandlungen, Verschmelzungen und Spaltungen (im Weiteren: „UmRUG“) in deutsches Recht um.

Dadurch sind diese Umwandlungsvorgänge rechtlich und steuerlich rechtssicher möglich.

#### Die steuerliche Rechtslage

Seit langem kennt das Steuerrecht Regelungen zu grenzüberschreitenden Umwandlungsvorgängen. Für Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen, Formwechsel von Kapital- in Personengesellschaften, Einbringungen und Ausgliederungen enthält das Umwandlungssteuerrecht Vorschriften für inländische und damit vergleichbare ausländische Vorgänge. Diese sind daher im Grundsatz steuerlich rechtssicher möglich, wenn auch teilweise komplexe Vorschriften zu beachten sind.

Für den Formwechsel einer deutschen in eine ausländische Kapitalgesellschaft oder einer deutschen Personengesellschaft in eine ausländische (oder jeweils vice versa) fehlen ausdrückliche Regeln im Umwandlungssteuergesetz. Diese Fälle lassen sich mit Hilfe des allgemeinen Steuerrechts lösen, ggf. empfiehlt es sich, eine verbindliche Auskunft über die steuerliche Behandlung zu beantragen.

#### Das Umwandlungsrecht vor der Änderung

Das Umwandlungsgesetz betraf vor dem UmRUG ausdrücklich nur Rechtsträger mit Sitz im Inland, war also für deutsche Gesellschaften gemacht. Nur soweit die EU-Verschmelzungsrichtlinie dies erforderte, sah das Umwandlungsgesetz Regelungen für die Verschmelzung unter Beteiligung mindestens einer Gesellschaft aus EU oder EWR vor.

Für die im Bereich der Immobilien relevanten Formwechsel über die Grenze in der EU, also der Umzug z. B. einer GmbH nach Luxemburg unter Wechsel des Rechtskleids zur luxemburgischen Sarl, hat die rechtliche Gestaltungspraxis unter Verweis auf die EU-Niederlassungsfreiheit praktische Lösungen gefunden.

#### Das Umwandlungsrecht nach der Änderung

Am 1. März trat das Gesetz zur Umsetzung der EU-Umwandlungsrichtlinie (UmRUG)<sup>1</sup> in Kraft. Mit diesem schafft der Gesetzgeber Vorschriften für grenzüberschreitende Formwechsel oder Spaltungen (Aufspaltung, Abspaltung und Ausgliederung) über eine oder mehrere EU/EWR-Binnengrenzen. Gemeinsam mit den Regeln zur grenzüberschreitenden Verschmelzung bilden sie ein vollständig neues sechstes Buch im Umwandlungsgesetz.

Im Vordergrund des UmRUG stehen Vorschriften zum Prozess der Umwandlungen. Daneben haben wichtige Vorschriften zum Gläubigerschutz und zu Arbeitnehmerrechten in das Gesetz Eingang gefunden.

Im Prinzip gleichen sich die vorgesehenen Prozesse für die Umwandlung. Es ist vorab ein Umwandlungsplan aufzustellen, dieser wird einer Prüfung unterzogen und ein Umwandlungsbericht erstellt. Dann wird die Umwandlung bei der zuständigen Stelle

<sup>1</sup> BGBl. I 2023, Nr. 51 v. 28. Februar 2023

(dem zuständigen Registergericht) angemeldet. Soweit eine Gesellschaft nur einen Gesellschafter hat oder die Gesellschafter auf die Einhaltung der Vorschriften verzichten, gelten Erleichterungen dieses Prozesses.

Zu beachten ist, dass die neuen Regeln überwiegend für Kapitalgesellschaften gelten, die nach dem Recht eines EU oder EWR Mitgliedsstaates gegründet wurden und ihren satzungsmäßigen Sitz oder ihre Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung in der EU oder EWR haben. Personenhandelsgesellschaften kommen nur als aufnehmende Gesellschaften einer Verschmelzung in Betracht.

Rechtssicherheit bietet das neue Recht für den Formwechsel von Kapitalgesellschaften innerhalb von EU und EWR. So kann z. B. eine GmbH nach den neuen Vorschriften unkompliziert in eine luxemburgische Sarl oder niederländische BV herausformwechseln oder umgekehrt können die Sarl oder BV in eine GmbH hereinformwechseln.

## Fazit/Key Facts

Das UmRUG schafft Rechtssicherheit für bestimmte grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge in EU und EWR. Wo vorher das deutsche Umwandlungssteuerrecht Regelungen für grenzüberschreitende Vorgänge traf, die umwandlungsrechtlich nicht sicher beschrieben waren, ist es heute eher umgekehrt. Zum Beispiel ist der Fall des Formwechsels einer GmbH in Sarl oder BV (oder andere EU Gesellschaft) und vice versa mit dem UmRUG nun umwandlungsrechtlich geregelt. Spezielle umwandlungssteuerliche Regeln fehlen weiterhin, so dass nach wie vor der Weg des Antrags auf verbindliche Auskunft ratsam ist.



**Helge Dammann**  
Partner, Real Estate Tax



04

# (K)eine Erweiterung der Erweiterten Grundstückskürzung?

Anmerkung zu FG Düsseldorf,  
Urteil vom 22. September 2022 – 9 K 2833/21 G

**Doppelter Mietertrag und einfacher Mietaufwand, ungerechtfertigte Ent- oder Belastung? Wo ist die Kürzung und wo ist die Hinzurechnung? Bei der gewerbsteuerlichen Behandlung organkreisinterner Vermietungen geht es mitunter zu wie bei den Hütchenspielern. Jüngst hat das FG Düsseldorf zum sogenannten Weitervermietungsmodell ein für den Steuerpflichtigen erfreuliches Urteil gefällt und geholfen die Anzahl der Hütchen zumindest teilweise zu reduzieren.**

## **1. Erweiterte Grundstückskürzung und Hinzurechnung von Mieterträgen**

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder im Inland stehende Gewerbebetrieb. Demnach soll die Gewerbesteuer den Gewerbeertrag belasten und den Gemeinden als Ausgleich für die Lasten dienen, die von Gewerbebetrieben verursacht werden.<sup>1</sup>

Da Kapitalgesellschaften Kraft ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen, geht die Besteuerung gewerblicher Einkünfte mit der Konsequenz einher, dass die Gewerbesteuer auch vermögensverwaltende Gesellschaften belastet, die unabhängig von ihrer tatsächlichen Tätigkeit nur Kraft ihrer Rechtsform gewerblich sind.

Vor dem Hintergrund des Belastungsgrundes erscheint es nicht gerechtfertigt, dass einer grundbesitzhaltenden Personengesellschaft keine Gewerbesteuerbelastung widerfährt, während ihr als Kapitalgesellschaft ausgestaltetes Pendant nur Kraft ihrer Rechtsform der Gewerbesteuer unterliegt.<sup>2</sup> Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, wird der Gewerbeertrag von Unternehmen gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag um den Teil gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt. Von dieser Kürzung profitieren jedoch nur Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder daneben eigenes Kapitalvermögen verwalten (sog. „erweiterte Kürzung“). Im Ergebnis ist die effektive Gewerbesteuerbelastung in diesen Fällen regelmäßig nicht vorhanden.

Daneben soll die Objektivierung des Gewerbeertrags durch die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG erreicht werden.<sup>3</sup> Dazu wird unter anderem ein Teil der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern dem Gewerbeertrag wieder hinzugerechnet (§ 8 Nr. 1 lit. e) GewStG). Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist die Gleichbehandlung von Betrieben, die ihren Betrieb mit eigenen Wirtschaftsgütern betreiben.<sup>4</sup>

## **2. Besonderheiten im Organschaftskreis**

Aufgrund des Strebens nach Gleichbelastung und Gleichbehandlung lebt das deutsche Steuerrecht von seinen Ausnahmen – so ist es im Einzelnen auch bei der Gewerbesteuer. Denn die erweiterte Kürzung ist insbesondere dann ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient oder der zu besteuernde Gewerbeertrag aus Mieten zwischen Organgesellschaften resultiert. Der Ausschluss etwaiger Hinzurechnungen oder Kürzungen erfolgt vor dem Hintergrund, dass es zu keinen ungerechtfertigten Entlastungen oder Belastungen kommen soll.<sup>5</sup> Diese Ausnahme war im Wesentlichen Gegenstand der vorliegenden Rechtsprechung.

<sup>1</sup> Vgl. Hey in: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 24. Aufl. 2021, Rz. 12.1.

<sup>2</sup> Vgl. BFH, *Beschluss v. 25.09.2018, GrS 2/16, BStBl. II 2019, S. 262*; Schnitter in: Frotscher/Drüen, *GewStG*, § 9 Rz. 33; Hidien in: Lippross/Seibel *BasisK Steuerrecht*, § 9 Rz. 32.

<sup>3</sup> *Die Hinzurechnungsvorschriften sollen auch das Steueraufkommen der Gemeinden verstetigen und gegen konjunkturelle Schwankungen sichern.*

<sup>4</sup> Vgl. *BT-Drucks. 16/4841, S. 31.*

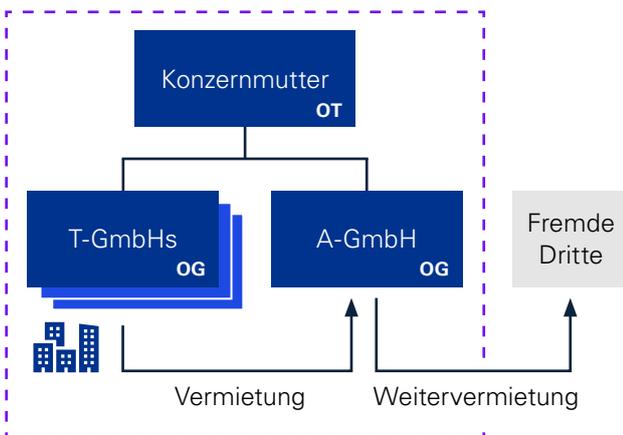
<sup>5</sup> Vgl. BFH, *Beschluss v. 29.07.2004, I B 69/03, BFH/NV 2005, S. 72*; BFH, *Urteil v. 18.05.2011, X R 4/10, BFH/NV 2011, S. 1610, Rz. 38*; BFH, *Urteil v. 30.11.2014, IV R 9/11, BFH/NV 2015, S. 227, Rz. 19.*

### 3. Das Urteil des FG Düsseldorf

#### 3.1 Sachverhalt

Die Besonderheit im Fall des FG Düsseldorf war, dass auch an fremde Dritte vermietet wurde. Denn Tatbestand des vor dem FG Düsseldorf verhandelten Fall war eine Unternehmensgruppe, die für ertragsteuerliche Zwecke in einer Organschaft organisiert war und ein Weitervermietungsmodell betrieb. Die Konzernmutter (Organträgerin) war an mehreren Tochter-Kapitalgesellschaften (Organgesellschaften) beteiligt, die eigenen Immobilienbestand hielten. Weiterhin war die Konzernmutter an einer weiteren Organgesellschaft beteiligt, die zwar keinen eigenen Immobilienbestand hielt, jedoch von den übrigen Organgesellschaften mietete. Gleichzeitig vermietete diese Gesellschaft die Immobilien an fremde Dritte außerhalb der Unternehmensgruppe weiter.

Die Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung stritten sich über die Vornahme der Hinzurechnungen und Kürzungen im Organkreis. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei eine Hinzurechnung zu bejahen und die erweiterte Kürzung zu verneinen.



#### 3.2 Urteil

Das FG Düsseldorf entschied, dass die einzelnen Organgesellschaften die erweiterte Kürzung durchaus in Anspruch nehmen können. Das Prinzip, dass Geschäftsvorfälle innerhalb des Organkreises grundsätzlich nicht zu gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen oder Kürzungen führen, ordnet im Weitervermietungsmodell keine vollständige Versagung der erweiterten Kürzung an. Allerdings lässt das FG Düsseldorf die erweiterte Kürzung nur insoweit zu, wie ihr nicht die bei der anmietenden Gesellschaft unterbliebene Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. e) GewStG gegenübersteht.<sup>6</sup>

#### 4. Stellungnahme

Das FG Düsseldorf reiht sich mit seiner Auffassung in die bestehende BFH-Rechtsprechung zur Versagung der erweiterten Kürzung bei Vermietungen zwischen Organgesellschaften ein. Denn wie das FG Düsseldorf zutreffend hervorhebt, sind die aufgrund der organschaftsbedingten Konsolidierung der Gewerbeerträge einzelner Gesellschaften sich ergebenden steuerlichen Doppelbelastungen und ungerechtfertigten steuerlichen Entlastungen zu korrigieren.<sup>7</sup> Im Gegensatz zu dem vorliegenden Fall befasste sich die bisherige BFH-Rechtsprechung mit rein organschaftsinternen Vermietungen, sodass die Abwandlung einer Vermietung an Externe von der Rechtsprechung unbeantwortet blieb.

Stattdessen wurde diese Fragestellung im Schrifttum aufgegriffen und eine solche vollständige Versagung der erweiterten Kürzung erschien nicht sachgerecht, da es im Falle von (teilweisen) Vermietungen an fremde Dritte nicht zu einer ungerechtfertigten Entlastung kommen kann. Eine doppelte Entlastung durch Mietaufwand und erweiterte Kürzung kommt in solchen Fällen nicht in Betracht.<sup>8</sup>

Dennoch reiht sich die Entscheidung des FG Düsseldorf nicht nahtlos in die bisherige BFH-Rechtsprechung ein, da die erweiterte Kürzung trotz Vermietung an fremde Dritte nicht vollständig zugelassen wurde – nämlich in Höhe der unterbliebenen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. e) GewStG. Die Entscheidung wird im Schrifttum teilweise kritisiert, da die erweiterte Kürzung vollständig gewährt werden müsste.<sup>9</sup> Das FG Düsseldorf räumt zunächst ein, dass

<sup>6</sup> Die Revision wurde zugelassen und ist unter dem AZ III R 41/22 beim BFH anhängig.

<sup>7</sup> Vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 22.09.2022, 9 K 28333/21 G, EFG 2023, S. 136, Rz. 20; BFH, Urteil v. 18.05.2011, X R 4/10, BFH/NV 2011, S. 1610, Rz. 39; BFH, Urteil v. 30.10.2014, IV R 9/11, BFH/NV 2015, S. 227, Rz. 26.

<sup>8</sup> Vgl. Duttiné, DStR 2011, 2033 (2035); Güroff in: Glanegger/Güroff GewStG, § 9 Rz. 19a.

<sup>9</sup> Gl.A. Wagner, DB 2023, 228.



im Hinblick auf die Kürzung die Außenbeziehung des Organkreises berücksichtigt und interne Zahlungsströme ausgeblendet werden müssen.<sup>10</sup> Jedoch verkennt das FG, dass eine Korrektur der bisher nicht erfolgten Hinzurechnung eben nicht geboten ist.

Denn mit Blick auf die Einordnung der Organgesellschaften als Betriebsstätten der Organträgerin (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) wurden die Immobilien wirtschaftlich nicht angemietet, sondern lediglich vermietet. Im Organkreis als Ganzes besteht ökonomisch kein Mietaufwand, der hinzuzurechnen, sondern lediglich ein Mietertrag, der zu kürzen wäre. Dem Sinn und Zweck der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften nach besteht keine Notwendigkeit für eine Hinzurechnung, um die Besteuerung des Gewerbeobjektes sicherzustellen. Vielmehr ist eine Kürzung geboten, da kein Gewerbeobjekt vorhanden ist, sondern im Ergebnis lediglich eine vermögensverwaltende Tätigkeit.

## Fazit/Key Facts

Trotz Vermietung an fremde Dritte gewährte das FG Düsseldorf wider Erwarten die erweiterte Kürzung nicht in vollem Umfang. Daher erfordert die erweiterte Kürzung – trotz Bestätigung des Weitervermietungsmodells durch das FG-Urteil – eine besondere Sensibilität, sobald es zu organkreisinternen Vermietungen kommt. Das Revisionsurteil<sup>11</sup> bleibt abzuwarten.



**Nikolai Kajdalov**  
Senior Manager, Steuerberater  
Financial Services Tax –  
Real Estate



**Stefan Schönhöffer**  
Senior Associate,  
Financial Services Tax –  
Real Estate

<sup>10</sup> Vgl. *FG Düsseldorf, Urteil v. 22.09.2022, 9 K 28333/21 G, EFG 2023, S. 136, Rz. 20.*

<sup>11</sup> *Anhängig beim BFH unter III R 41/22.*

# Kontakt

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



**Falko Fiedler-Schliemann**  
Head of Real Estate Tax  
Partner, Steuerberater  
T +49 511 8509-5109,  
ffiedler@kpmg.com



**Stefan Kunze**  
Co-Head of Real Estate Tax  
Partner, Steuerberater  
T +49 89 9282-6894  
skunze@kpmg.com

# Impressum

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Ganghoferstraße 29  
80339 München

[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2023 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.