

tes richten, ist die japanische Behörde ebenso wenig befugt, einen Dokumentationsbericht zu fordern, wenn aufgrund eines einschlägigen Ausnahmetatbestandes das Unternehmen zur Erstellung eines entsprechenden Berichtes nicht verpflichtet ist.

In diesem Zusammenhang sei noch darauf hingewiesen, dass die von den ausländischen verbundenen Unternehmen erstellten Verrechnungspreisdokumentationsberichte zwar in der Richtlinie Erwähnung findet, im Zuge der Steuerreform jedoch nicht als Pflichtdokument kodifiziert wurden. Dies hat zur Folge, dass die japanischen Behörden zur Abgabe eines ausländischen Dokumentationsberichtes auffordern können, da grundsätzlich sämtliche ausländische verbundene Unternehmen Gegenstand ihrer Prüfung sind, eine Sanktion bei unterlassener oder unvollständiger Abgabe von ihnen jedoch nicht verhängt werden könnte. Sollte das ausländische Unternehmen einen Dokumentationsbericht erstellen und sollte dieser in Japan vorgelegt werden, sollte der Bericht möglichst sämtliche Jahre, auf die sich die Prüfung des japanischen Unternehmens bezieht, umfassen.

*Nikolaus Thoens, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Steuerberater, Düsseldorf, und Saeko Kawazoe, Diplom-Juristin und Rechtsreferendarin am Landgericht Düsseldorf.*

### **Luxemburg: Kauf einer Körperschaft mit vortragsfähigen Verlusten, Tatbestand eines Rechtsmissbrauchs?**

Der luxemburgische Verwaltungsgerichtshof hat das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 6. 7. 2010 in der Berufungsinanz bestätigt (Nr. 25957Ca, veröffentlicht am 6. 8. 2010). Daraufhin hat die Steuerverwaltung am 2. 9. das Rundschreiben Circulaire Nr. 114/2 erlassen.

#### *Sachverhalt*

Eine luxemburgische Aktiengesellschaft (im Folgenden Alleingesellschafterin) erwarb alle Anteile einer luxemburgischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die über vortragsfähige Verluste verfügte. Die Steuerverwaltung versagte die Verrechnung der Verluste mit den erzielten Gewinnen mit der Begründung, dass aufgrund des vollständigen Anteilseignerwechsels und der bei der Übertragung der Anteile zugleich erfolgten Erweiterung des Gesellschaftszwecks (vom Betreiben einer Brasserie mit Getränkeauschank auf die Installation von Heizungen, Lüftungs- und Klimaanlage) die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft nicht mehr gewahrt sei.

Die erste Instanz entschied, dass die Voraussetzung gemäß Art. 114 LIR (Einkommensteuergesetz), wonach nur derjenige den Verlust geltend machen kann, der ihn auch erlitten hat, nur eine juristische Identität im gesellschaftsrechtlichen Sinne voraussetze. Dass zusätzlich eine wirtschaftliche Identität erforderlich sei, ergebe sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn und Zweck der Norm (siehe IStR-Länderbericht 2009, S. 96).

#### *Zwischenentscheidung vom 4. 2. 2010*

Die Berufungsinanz bestätigt in einer Zwischenentscheidung (Nr. 25957C vom 4. 2. 2010) die Begründung der Vorinstanz. Der Verwaltungsgerichtshof betont in diesem Zusammenhang, dass die Möglichkeit des Verlustvortrages keine Begünstigung für den Steuerpflichtigen darstellt, sondern eine notwendige Korrektur der Abschnittsbesteuerung, um dem Leistungsfähigkeitsprinzip des Steuerpflichtigen gerecht zu werden und somit Art. 114 LIR nur eine juristische Identität im gesellschaftlichen Sinne voraussetze.

Allerdings hebt der Verwaltungsgerichtshof eigenständig die Frage des Gestaltungsmissbrauchs nach § 6 StAnpG (Loi d'adaptation fiscale, Steueranpassungsgesetz vom 16. 10. 1934, durch Großherzoglichen Beschluss vom 26. 10. 1944 ins luxemburgische Recht übernommen) hervor und bittet, die Parteien dazu Stellung zu nehmen. Gestaltungsmissbrauch könnte bestehen, „wenn die rechtliche und steuerliche Identität der Gesellschaft ausschließlich dazu benutzt würde, den persönlichen Charakter des Rechts auf Verlustvortrag sowie das Verbot der Übertragung zu umgehen mit dem einzigen Zweck der

*Nutzung der Verlustvorträge und der Vermeidung der Besteuerung der dazugehörigen Gewinne“.*

Indizien für einen Gestaltungsmissbrauch können nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs grundsätzlich eine Aufgabe der bisherigen Tätigkeit sein und dass die Gesellschaft mit den vortragsfähigen Verlusten nicht mehr über ein relevantes Betriebsvermögen verfügt, verbunden mit dem Verkauf der Anteile der Gesellschaft an neue Gesellschafter und die anschließende Aufnahme einer neuen (profitablen) Tätigkeit, die gegebenenfalls schon vom neuen Gesellschafter ausgeübt wird.

#### *Urteil vom 15. 7. 2010*

In seinem Urteil (Nr. 25975C) vom 15. 7. 2010 stellt der Verwaltungsgerichtshof fest, dass zwar der Gesellschaftszweck in der Satzung anlässlich der Anteilsübertragung erweitert wurde, nämlich neben dem Betrieb einer Brasserie mit Getränkeauschank auf die Installation von Heizungen, Belüftungs- und Klimaanlage. Jedoch habe die Gesellschaft die Installationsstätigkeit nie aktiv betrieben und demzufolge wurden auch keine Gewinne mit Verlusten zweier verschiedener Aktivitäten verrechnet. Auch wenn die tatsächliche Tätigkeit nach der Anteilsübertragung mit der Organisation von Schauspielen, der Ausbildung von Personal, der Führung von Restaurants sowie der Zurverfügungstellung von Personal für die Gastronomie nicht mehr genau der ursprünglichen Tätigkeit des Restaurantbetriebs entsprochen habe und sich von der in der Satzung beschlossenen Erweiterung unterschied, so war sie dennoch wie die ursprüngliche Tätigkeit (Brasserie) im weitesten Sinne dem Gastronomiesektor zuzuordnen.

Außerdem stellt das Gericht keinen Zusammenhang zwischen dem Kaufpreis der Anteile der erworbenen Gesellschaft und dem Betrag des Verlustvortrages fest. Da der Preis der Anteile 7 % des Verlustvortrages betrage und damit nicht den wirtschaftlichen Wert der vortragsfähigen Verluste widerspiegele, sei ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Verkaufspreis der Anteile der Gesellschaft und der aus den vorgetragenen Verlusten resultierenden Minderung der Steuerschuld nicht festzustellen.

Weiter hebt der Verwaltungsgerichtshof hervor, dass die neue Alleingesellschafterin der Gesellschaft schon vorher die Geschäfte der Gesellschaft stark beeinflusste, indem sie der Gesellschaft schon vor der Anteilsübertragung ein Darlehen gab und für den Mietvertrag der Brasserie bürgte. Letztlich geht das Gericht davon aus, dass wirtschaftlich gesehen keine Anteilsübertragung stattgefunden hatte, da die Anteilskäuferin schon vor Ankauf als wirtschaftlich Begünstigte anzusehen war.

Schließlich entschied der Verwaltungsgerichtshof, dass es sich um kein Vergehen gegen § 6 StAnpG handelt, weil im vorliegenden Fall die oben genannten Indizien nicht auf einen Gestaltungsmissbrauch hinweisen.

#### *Stellungnahme*

Die gesetzliche Grundlage für Gestaltungsmissbrauch bei direkten Steuern liefert § 6 StAnG der anordnet: „durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden“. Aus dem Urteil des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. 7. 2010 geht hervor, dass wenn die Rechtspersönlichkeit und Steuersubjektfähigkeit der erworbenen Gesellschaft ausschließlich dazu genutzt wird („aux seuls fins“) die Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen zu ermöglichen, kann dem Steuerpflichtigen ein Gestaltungsmissbrauch beziehungsweise Rechtsmissbrauch nach § 6 StAnpG unterstellt werden. Dies bestätigt die bisherige Rechtsprechung bei Gestaltungsmissbrauch. Es handelt sich folglich um eine subjektive Beurteilung des Tatbestands, ob es sich bei einem Kauf einer Gesellschaft mit Verlusten um eine ausschließlich durch steuerliche Gründe existierende Gestaltung handelt. Bei Rechtsmissbrauch kann die Gestaltung „ausschließlich steuerbedingt“ und nicht nur „wesentlich steuerbedingt“ sein. Die steuerliche Nutzung der vor-

tragsfähigen Verluste sollte demnach nicht der maßgebende Grund für den Kauf gewesen sein, sondern der einzige Grund.

Der Verwaltungsgerichtshof führt einige Indizien an, die auf einen Gestaltungsmissbrauch bei Anteilsübertragungen von Verlustgesellschaften und somit auf die ausschließliche steuerliche Absicht des Steuerpflichtigen hindeuten können. Die generelle Aufzählung der verschiedenen Indizien und die danach folgende Anwendung auf den Fall kann den Anschein erwecken, dass bei Vorliegen aller Indizien ohne Weiteres ein Gestaltungsmissbrauch angenommen werden kann. Doch damit würde man die Subjektivität des Tatbestands des Gestaltungsmissbrauchs leugnen.

Es bleibt unseres Erachtens bei der Regel, dass eine Gestaltung nicht als rechtsmissbräuchlich angesehen werden kann, sofern der Steuerpflichtige einen wirtschaftlichen oder anderen Grund anführen kann. Maßgebend ist nicht, ob dieser Grund wesentlich ist oder nicht. Deshalb sollten die vom Verwaltungsgerichtshof angeführten Indizien unseres Erachtens nicht überbewertet werden, weil es sich bei dem Gestaltungsmissbrauch um einen subjektiven Tatbestand handelt und der Tatbestand deshalb weder durch objektive Indizien begründet noch ausgeschlossen werden kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im jetzigen Fall den Gestaltungsmissbrauch richtig verneint. Da er die Notwendigkeit eines subjektiven Tatbestandes bestätigt hat, hätte unserer Meinung nach die Anführung eines außersteuerlichen Grundes genügt, ohne dabei auf die einzelnen objektiven Indizien einzugehen. Auch die Tatsache, dass der Verwaltungsgerichtshof die Frage des Gestaltungsmissbrauchs eigenständig hervorgehoben hat, sollte nicht überbewertet werden. Es geht klar aus dem Urteil hervor, dass sich die Rechtsprechung nicht verändert hat und dass nur ausschließlich steuerbedingte Gestaltungen rechtsmissbräuchlich nach § 6 StAnG sein können.

#### *Rundschreiben vom 2. 9. 2010*

Der Direktor der luxemburgischen Steuerverwaltung nahm in einem Rundschreiben (Circulaire) vom 2. 9. 2010 Stellung auf das am 15. 7. 2010 erschienene Urteil des Verwaltungsgerichtshofs.

Ein Rundschreiben dient lediglich als interne Anweisung an die einzelnen Steuerbüros und entfaltet keine normative Wirkung gegenüber den Steuerpflichtigen.

In einer ersten Anweisung erläutert der Direktor: „*der Verlustvortrag ist nicht allein deshalb zu verneinen, dass ein Gesellschafterwechsel stattgefunden hat und der Gesellschaftszweck ausgeweitet wurde, bei einer Weiterführung der wirtschaftlichen Aktivitäten der Gesellschaft*“. In diesem Fall würde es sich nicht um einen Mantelkauf handeln, da die Gesellschaft ihre Aktivitäten nie eingestellt hat und sofern nie als reine Mantelgesellschaft galt.

Der Direktor der luxemburgischen Steuerverwaltung stellt zudem in einer zweiten Anweisung in seinem Rundschreiben klar, dass „*der Verlustvortrag zu verneinen ist, sofern das zuständige Steuerbüro bei einem Kauf einer Verlustgesellschaft auf Grundlage der Umstände, dass die Gesellschaft ihre vorherige wirtschaftliche verlustreiche Aktivität eingestellt hatte, das Fehlen jeglicher Wirtschaftsgüter in der Gesellschaft, dem Kauf der Anteile eine zeitnahe Änderung des Gesellschaftszweckes folgte, schlussfolgern kann, dass der Anteilskauf rechtsmissbräuchlich ist, da der Kauf der Gesellschaft mit dem einzigen Zweck der Nutzung der Verlustvorträge und der Vermeidung der Besteuerung der dazugehörigen Gewinne verwirklicht wurde*“.

Hier zählt der Direktor die Indizien aus dem vorher genannten Urteil auf. Aus dieser Liste soll der zuständige Steuerbeamte schließen, ob es sich um einen Gestaltungsmissbrauch handelt, falls der Kauf ausschließlich aus steuerlichen Gründen getätigt wurde.

Diese Auflistung der Indizien sowie der nicht vorhandene Vermerk, dass die Liste nicht erschöpfend ist, könnte in der Tat zur Annahme führen, dass die Steuerbüros bei Vorhandensein aller Indizien entscheiden, dass es sich ohne Weiteres um Rechtsmissbrauch handeln müsste. Auch die Tatsache, dass die Steuerverwaltung im jetzigen Fall den Verlustvortrag verneint hatte, auch wenn auf an-

derer legalen Basis (nämlich durch das Verlangen einer wirtschaftlichen Identität), weist darauf hin, dass sie gewillt ist beim Anteilskauf von Gesellschaften mit vortragsfähigen Verlusten restriktiver vorzugehen. Jedoch dürfte sie damit vor Gericht scheitern, denn der Rechtsprechung nach dürfen diese Indizien weder den Tatbestand des Gestaltungsmissbrauchs begründen noch ausschließen.

#### *Schlussfolgerung*

Es ist unserer Kenntnis nach das erste Mal, dass der luxemburgische Verwaltungsgerichtshof Stellung zu dem Thema „Rechtsmissbrauch beim Kauf von Gesellschaften mit vortragsfähigen Verlusten“ nimmt. Fraglich ist, warum das Berufungsgericht eigenständig den schwer zu definierenden Begriff des Rechtsmissbrauchs aufgreift, vor allem, weil es sich in der Praxis als schwierig erweist, den Begriff des unerlaubten Rechtsmissbrauchs mit dem der zugelassenen Gestaltungsfreiheit abzugrenzen.

Positiv zu bewerten ist jedoch, dass sich die Rechtsprechung über Rechtsmissbrauch in direkten Steuerangelegenheiten nicht geändert hat und somit immer noch eine ausschließlich steuerbedingte Absicht dem Steuerpflichtigen nachgewiesen werden muss, um den Tatbestand eines Rechtsmissbrauchs nachzuweisen. Diese restriktive Auslegung des § 6 StAnG hat dazu geführt, dass es in Luxemburg bis dato so gut wie nie zu einer Verurteilung wegen Rechtsmissbrauchs in Steuersachen kam.

*Peter Kleingarn und Marc-François Daubensfeld, LL.M., Atoz Tax Advisers, Luxemburg*

#### **Niederlande: Das Steuerpaket – geplante Änderungen insbesondere im Unternehmensteuerrecht ab 2011**

Am 21. September, dem niederländischen Prinsjesdag (Prinzentag) hat die niederländische Regierung den 2011er Haushaltsentwurf – beinhalten die für 2011 geplanten Steueränderungen – veröffentlicht. Nachfolgend werden ausgewählte Aspekte des Gesetzesvorhabens zusammenfassend vorgestellt. Da sowohl das Repräsentantenhaus als auch der Senat dem Vorhaben noch zustimmen müssen, sind Änderungen nicht auszuschließen. Die meisten Vorschläge sollen bereits ab dem 1. 1. 2011 wirksam werden.

#### *Körperschaftsteuer: Anpassungen der Steuersätze*

Der Steuersatz für die Körperschaftsteuer soll geringfügig von 25,5 % auf 25 % abgesenkt werden. Dieser Steuersatz gilt ab einem zu versteuernden Einkommen von 200 000 €. Darunter liegende Beträge werden mit 20% belastet.

Der bis einschließlich 2008 geltende und in den Jahren 2009 und 2010 ausgesetzte Steuersatz von 23 % für zu versteuernde Einkommen zwischen 40 000 € und 200 000 € soll endgültig abgeschafft werden.

#### *Körperschaftsteuer: Wahlrecht für erweiterten Verlustrücktrag*

Niederländische Körperschaftsteuerpflichtige können bisher begrenzt auf die Jahre 2009 und 2010 auf eine Verlängerung des Verlustrücktrags von einem auf drei Jahre optieren. Mit der Erweiterung der Rücktragsmöglichkeit auf drei Jahre verbunden ist allerdings eine Verkürzung des Verlustvortragszeitraums von 9 auf 6 Jahre. Es wird nun vorgeschlagen, dass diese Optionsmöglichkeit für die Verlängerung des Verlustrücktragszeitraums auch weiter in 2011 gelten soll. Der Höhe nach soll der Verlustrücktrag auf jeweils 10 Mio. € für den zweiten und dritten Veranlagungszeitraum begrenzt werden.

#### *Körperschaftsteuer: Fortsetzung von Sonderabschreibungsmöglichkeiten*

Für Anschaffungen von bestimmten Wirtschaftsgütern mit einzelnen Ausnahmen (v. a. für Grundbesitz, Straßen, geistiges Eigentum und Kraftfahrzeuge) besteht in den Jahren 2009 und 2010 unter besonderen Voraussetzungen die Möglichkeit einer Sonderabschreibung. Mindestens 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten können im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung abgeschrieben werden. Die Geltendmachung des Restbetrages