

**Abrufbar auch in
Centrale Online**



Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

www.centrale.de

Mitglieder-Rundbrief 7/2013

Liebe Mitglieder der Centrale für GmbH!

Der Streit im Steuerrecht ist durch eine Einigung auf das **Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz**, das zahlreiche steuerrechtliche Änderungen vorsieht, endlich beigelegt. In unserem Thema des Monats haben wir die wichtigsten Neuerungen für Sie zusammengestellt.

Wir freuen uns, Ihnen in der Beilage zu diesem Rundbrief unser Programm der **Centrale-Seminare des 2. Halbjahres 2013** sowie das Programm des 7. Centrale-Sommer-Kongresses überreichen zu können. Sicher ist für Sie wieder etwas dabei – wir freuen uns auf Sie!

Haben Sie Fragen oder Anregungen? Rufen Sie uns doch einfach an: Tel.: 0221/93738-571 (Frau Hantke), schicken uns ein Fax: 0221/93738-954 oder eine E-Mail: centrale@otto-schmidt.de.

Für heute verbleiben wir mit den besten Grüßen
Ihre CENTRALE FÜR GMBH Dr. Otto Schmidt

Dr. Frank Roser

Prof. Dr. Annette Stuhldreier

Unsere Juli-Themen

BFH-Urteile zur GmbH

- Anteile im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG
- Aktuelle Urteile zu Rückzahlungsverpflichtungen bei Personengesellschaften

Weitere Kurzinformationen

- Pensionsrückstellung bei Wechsel vom Minderheits- zum Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer
- Anwendungsschreiben zur Beteiligungsgrenze in § 17 EStG
- EuGH zur Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Anteilen an Kapitalgesellschaften

Das Thema des Monats

- „Durchbruch“ in der Steuergesetzgebung:
Aktuelle Neuerungen 2013

Das Urteil des Monats

- Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei unterjährigen Zugängen

Centrale-Seminare 2. Halbjahr

BFH-Urteile zur GmbH

Den **Volltext** dieses Urteils können Sie kostenlos in Ihrer exklusiven Mitglieder-Datenbank Centrale Online unter www.centrale.de abrufen.

■ Anteile im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG

Der BFH hat in seiner Entscheidung v. 6.3.2013 – I R 18/12 (GmbHR 2013, 721 mit Komm. *Roser*) zu der steuerlichen Behandlung von Gewinnen aus vereinnahmten Stillhalterprämien, die im Zusammenhang mit Anteilen an Kapitalgesellschaften erzielt wurden, Stellung genommen. Der Steuerpflichtige hatte hierfür die Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG begehrt. Wie schon in seinen Entscheidungen v. 22.12.2010 – I R 58/10, GmbHR 2011, 378, und v. 23.1.2008 – I R 101/06, GmbHR 2008, 610, verdeutlicht der BFH das enge systematische Zusammenspiel zwischen Dividenden und Veräußerungsgewinn:

„Denn die Rechtfertigung für die (uneingeschränkte und typisierende) Freistellung des Veräußerungsgewinns im sog. Halbeinkünfte-System liegt darin, dass der Gewinn im wirtschaftlichen Ergebnis gewissermaßen aufgesummt an die Stelle der anderweitig verdienten oder zukünftig „verdienbaren“ Dividenden tritt.“

Aus diesem Zusammenhang schließt der BFH, dass der Begriff des „Anteils“ in § 8b Abs. 2 KStG eng begrenzt ist und der Wortlaut insoweit die Grenze der Auslegung bildet. „Anwartschaften“ werden nur in § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG einer Beteiligung gleichgesetzt; für eine erweiternde Auslegung fehlt in § 8b Abs. 2 KStG die erforderliche tatbestandliche Anknüpfung.

Hinweis: Der BFH folgt damit der engen Auslegung, die bereits für Bezugsrechte (BFH v. 23.1.2008 – I R 101/06, GmbHR 2008, 610 mit Komm. *Hoffmann*) und für „obligationsähnliche Bezugsrechte“ (BFH v. 12.12.2012 – I R 27/12, GmbHR 2013, 611) vertreten wurde.

■ Aktuelle Urteile zu Rückzahlungsverpflichtungen bei Personengesellschaften

Erhält ein Gesellschafter Zahlungen von seiner (Personen-) Gesellschaft, kann er in der Regel davon ausgehen, dass er diese Zahlungen behalten kann. Gerade in Krisensituationen stellt sich jedoch die Frage, ob die Gesellschaft Rückforderungsansprüche geltend machen kann. Das Thema ist recht aktuell. Die Investitionen vieler An-

leger (z.B. von Immobilienfonds, Schiffsfonds etc.) sind als Publikumpersonengesellschaften (überwiegend in der Rechtsform der GmbH & Co. KG) strukturiert und die aktuelle Finanz- und Wirtschaftskrise führt zu Liquiditätseingüssen und Rückerstattungsforderungen.

Der BGH hat in seiner Entscheidung v. 12.3.2013 – II ZR 73/11, für einen Containerschiffs-Fond die Frage entschieden, ob eine Auszahlung an den Kommanditist einer Publikumpersonengesellschaft zurück gefordert werden kann, wenn die Auszahlung auf der Grundlage einer Ermächtigung im Gesellschaftsvertrag erfolgte, jedoch der Kapitalanteil des Kommanditisten durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist. Der BGH verdeutlicht auf der Grundlage des § 169 Abs. 1 HGB, dass der Kommanditist seine Einlage zu erbringen hat und eine Rückzahlung haftungsrechtliche Folgen gegenüber den Gesellschaftsgläubigern hat. Ein Rückgewähranspruch der Gesellschaft entsteht bei einer Rückzahlung der Einlage somit nicht automatisch, sondern kann sich nur aus anderen Rechtsgründen ergeben, insbesondere aus einer entsprechenden vertraglichen Abrede. Es gibt jedenfalls keinen im Innenverhältnis der Kommanditgesellschaft wirkenden Kapitalerhaltungsgrundsatz. Eine Pflicht zur Rückführung erhaltener Leistungen kann auch nicht aus den §§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB, § 706 Abs. 2 Satz 1 BGB abgeleitet werden. Daher ist die gesellschaftsvertragliche Regelung entscheidend und insoweit ist vor allem die Klarheit der Kontenregelungen des KG-Vertrags und der Voraussetzungen einer Rückzahlung zu beurteilen. Hieraus muss sich eine klare Rückerstattungspflicht ableiten lassen.

Hinweis: Der BGH betont, dass bei Publikumpersonengesellschaften die Regelungen des Gesellschaftsvertrags – unabhängig von der Bereichsausnahme des § 310 Abs. 4 BGB – den Grundsätzen der Auslegungs- und Inhaltskontrolle der Allgemeinen Geschäftsbedingungen und auch der Zweifelsregelung zu Lasten des Verwenders nach § 305c Abs. 2 BGB unterliegen.

Zu der Frage der Rückzahlungs- bzw. Erstattungspflicht hatte auch der BGH mit Urteil v. 16.4.2013 – II ZR 118/11, GmbHR 2013, 703, Stellung genommen. Eine Kommanditgesellschaft (seit 2001 im Insolvenzverfahren) hatte auf ihre Kapitalerträge in dem Zeitraum 2001 bis 2008 Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einbehalten und abgeführt. Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 EStG wurden die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag auf die Einkommensteuerschuld des Kommanditisten angerechnet. Diese Steuerbeträge werden wie eine Entnahme des Kommanditisten behandelt (BGH v. 30.1.1995 – II ZR 42/94, GmbHR 1995, 294). Ob die Gesellschaft einen Anspruch auf Erstattung der einbehaltenen und angerechneten Steuerbeträge hat, richtet sich nach Gesellschaftsvertrag. Die Höhe des Anspruchs ist nicht auf die tatsächliche Steueranrechnung begrenzt, da bereits mit der Erhebung der Kapitalertragsteuer ein Vermögensvorteil in Gestalt des Anrechnungsrechts nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG erlangt wurde.

Hinweis: Offen ist nur, ob im Insolvenzverfahren das im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Entnahmerecht des

Gesellschafters nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entfällt und sich daraus ein Rückerstattungsanspruch der Insolvenzmasse ergibt. Der BGH ließ diese Frage offen, da in jedem Fall bestehende Ansprüche mit Ablauf von drei Jahren verjährt waren.

Weitere Kurzinformationen

■ Pensionsrückstellung bei Wechsel vom Minderheits- zum Mehrheitsgesellschaftler-Geschäftsführer

Das FG Köln v. 6.9.2012 – 10 K 1645/11, EFG 2013, 770 (Rev.: I R 72/12), hat sich mit der steuerlichen Bilanzierung einer Pensionsrückstellung befasst, die für einen Minderheitsgesellschaftler-Geschäftsführer steuerlich zulässig gebildet wurde, wenn dieser Minderheitsgesellschaftler-Geschäftsführer die Mehrheit an der GmbH erwirbt. Die Pensionszusage war 1987 gewährt worden (60. Lebensjahr, 60 % der jährlichen Gesamtbezüge) und erst im Jahr 2002 erhöhte der Gesellschaftler seine Beteiligung von 25 % auf 60 %. Bis 2004 lagen bestandskräftige Veranlagungen vor. Das Finanzamt berechnete für das Jahr 2005 die gesamte Pensionsrückstellung neu und löste die Pensionsrückstellung in Höhe von 461.000 Euro gewinnerhöhend auf. Das FG Köln verdeutlicht zunächst, dass es für die steuerliche Anerkennung einer Pensionsrückstellung auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Abschlusses des Versorgungsvertrages ankommt. Entsprechend kommt eine Korrektur für den Zeitraum 1987 bis 2002 nicht in Betracht. Für den bestandskräftigen Zeitraum bis 2004 ist die Pensionsrückstellung „einzufrieren“ und ab 2005 ist die Pensionszusage wegen der Anerkennungsvoraussetzung 65. Lebensjahr (statt 60. Lebensjahr) neu zu berechnen.

Hinweis: Das FG Köln schließt eine gewinnerhöhende Auflösung der Pensionsrückstellung aus und begrenzt nur die künftigen Zuführungen zur Pensionsrückstellung. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage des Wechsels zum Mehrheitsgesellschaftler wurde die Revision zugelassen.

■ Anwendungsschreiben zur Beteiligungsgrenze in § 17 EStG

Das BMF hat mit Schreiben v. 27.5.2013 – IV C 6 - S 2244/12/10001, GmbHR 2013, 671, verdeutlicht, dass die Grundsätze des BFH-Urteils v. 11.12.2012 – IX R 7/12, GmbHR 2013, 326, zu der veranlagungsbezogenen Betrachtung der Beteiligungsgrenze des § 17 EStG auf alle vergleichbaren Fälle im Bereich der Absenkung der Beteiligungsgrenze von mehr als 25 % auf mindestens 10 % anzuwenden ist. **Nicht anzuwenden** ist das Urteil auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 1 %. Das BMF begründet die Nichtanwendung auf die 1 %-Grenze mit dem Gesetzeswortlaut. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG enthält formal nicht mehr den Begriff der „Wesentlichkeit der Beteiligung“, da die Tatbestandsvoraussetzung nur noch ist, dass der Steuerpflichtige „innerhalb der

letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% beteiligt war“. Der BFH hatte sich an dem Beteiligungsbegriff orientiert (Mitglieder-Rundbrief 4/2013) und damit die Wesentlichkeitsgrenze nicht an der Beteiligung am Kapital unmittelbar festgemacht.

Gegen die Absenkung der Beteiligungsgrenze auf 1% bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, da die Quote der Steuerpflicht im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit liegt (BFH v. 24. 10. 2012 – IX R 36/11, BStBl. II 2013, 164).

Hinweis: Es ist aus der Sicht der Finanzverwaltung nachvollziehbar, dass eine weitergehende Verschonung der stillen Reserven zur Vermeidung von Steuerausfällen verhindert werden soll. Der BFH hatte sich jedoch auch auf den Zweck der Schonung stiller Reserven aus steuerfreier Zeit bezogen (BVerfG v. 7. 7. 2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, GmbHR 2010, 1045). Die reine Tatbestandsanknüpfung des BMF erscheint insoweit anfechtbar. Die weitere Entwicklung zu der Veranlagungszeitraum-bezogenen Betrachtung sollte in jedem Fall beobachtet werden.

■ **EuGH zur Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Anteilen an Kapitalgesellschaften**

Der EuGH hat mit Urteil v. 30. 5. 2013 – C-651/11, klargestellt, dass die Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nur in engen Grenzen als „Geschäftsveräußerung im Ganzen“ (§ 1 Abs. 1a UStG) angesehen werden kann. Die Inhaberschaft von Anteilen an einem Unternehmen ist im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieses Unternehmens nicht hinreichend, um eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführen zu können. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung erworben worden ist, sofern die Eingriffe die Durchführung von Transaktionen einschließen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen.

Hinweis: Ohne eine „unternehmerische Tätigkeit“ ist keine Geschäftsveräußerung im Ganzen anzuerkennen. Der EuGH hatte zwar nur zu einer Beteiligung von 30% zu entscheiden; nach Rz. 43 des Urteils gelten die Grundsätze jedoch „unabhängig von der Höhe“ der Beteiligung.

Das Thema des Monats

■ **„Durchbruch“ in der Steuergesetzgebung: Aktuelle Neuerungen 2013**

Die Entwicklung der geplanten Steueränderungen 2013 lässt erneut erkennen, dass gesetzliche Entscheidungen unter (wahl-)politischen Gesichtspunkten nur noch un-

Highlight für unsere Centrale-Mitglieder

7. Sommer-Kongress der Centrale für GmbH

Aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Perspektiven in der GmbH-Beratung

am 30. August 2013 in Köln

Sie als Centrale-Mitglied zahlen nur 75,- €!

Programm und Anmelde-möglichkeit in der Beilage sowie auf www.centrale.de.

Wir freuen uns auch in diesem Jahr auf Sie und hoffen, dass Sie dieses Highlight nicht verpassen!

Ihre
Centrale für GmbH
Dr. Otto Schmidt

ter erheblichen Diskussionen umgesetzt werden können. Viele Gesetzespläne wurden mehrfach aufgeschoben oder sind zwischenzeitlich gescheitert. Einer Einzelfall-bezogenen Korrektur – gerade vermeintlicher Missbrauchstatbestände – ist eine systematische Gesetzeskonzeption zunehmend gewichen. Auch die jüngsten Gesetzesänderungen folgen eher dem Einzelfall-Gedanken als einer grundlegenden Neuorientierung oder Vereinfachung. Entsprechend kann die nachfolgende Darstellung sich nur auf derartige Einzelregelungen beziehen. Der Umfang der Änderungen gebietet, die Darstellung auf eine sachgerechte Auswahl zu begrenzen.

► **Gesetzesentwicklung**

Mit dem Referentenentwurf eines **Jahressteuergesetzes 2013** vom 5. 3. 2012 wurden neben der Umsetzung der EU-Amtshilfe in nationales Recht einzelne Steuerpläne mit größerer Auswirkung für die Praxis formuliert und um zahlreiche Vorschläge seitens der Länder ergänzt (vgl. Mitglieder-Rundbriefe 6/2012 und 8/2012). Es konnte jedoch keine Einigkeit zwischen Bundestag und Bundesrat erzielt werden – trotz eines Verhandlungsergebnisses im Vermittlungsausschuss im Dezember 2012 (BT-Drucks. 17/11844 v. 12. 12. 2012). Die einzelnen steuergesetzlichen Änderungen wurden daher in unterschiedliche Gesetzgebungsverfahren aufgeteilt. Die Bundesregierung brachte einen „Gesetzesentwurf zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ (**AmtshilfeRLUmG**) in den Bundestag ein (BT-Drucks. 17/12375), der zahlreiche Regelungen aus dem gescheiterten JStG 2013 übernahm. Auch hierzu reagierte der Bundesrat mit eigenen Initiativen. Schließlich legt der vom Bundesrat erneut angerufene Vermittlungsausschuss einen Vorschlag vor, der am 6./7. Juni 2013 von Bundestag und Bundesrat an-

genommen wurde (BR-Drucks. 477/13). Nun muss das Gesetz nur noch vom Bundespräsidenten unterzeichnet und im Bundesgesetzblatt verkündet werden.

Offen bleiben aus den Initiativen und dem Vermittlungsergebnis 2012 beispielsweise noch die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen (BR-Drucks. 316/1/13 v. 29.4.2013, der Vermittlungsausschuss tagt am 26.6.2013 (nach unserem Redaktionsschluss) – über das Ergebnis der Sitzung halten wir Sie auf www.centrale.de auf dem Laufenden) sowie die Gleichstellung von Lebenspartnerschaften.

Das Gesetz tritt grundsätzlich am Tag nach der Verkündung **in Kraft**, mit zahlreichen Ausnahmen per 1. 1. 2012 bis 1. 7. 2014 (vgl. Art. 31 des Gesetzes).

Aus den zahlreichen steuerlichen Änderungen sind insbesondere folgende von besonderer Bedeutung:

► **EU-Recht: Umsetzung der Amtshilferichtlinie zum Informationsaustausch**

Durch das AmtshilfeRLUmsG wird zunächst – namensgebend – die entsprechende EU-Richtlinie durch die Einführung des **EU-Amtshilfegesetzes (EUAHiG)** umgesetzt. Das EUAHiG regelt den Austausch von voraussichtlich erheblichen Informationen in Steuersachen zwischen Deutschland und anderen EU-Mitgliedstaaten und soll die behördliche Zusammenarbeit ausweiten und verbessern. Regelungsgegenstand sind u. a. die Schaffung zentraler Verbindungsbüros, die Informationsübermittlung auf Ersuchen bzw. die automatische und spontane Übermittlung sowie die Verwendung von Informationen und Dokumenten und deren Weitergabe an Drittstaaten.

Das EUAHiG tritt bereits ab 1. 1. 2013 in Kraft.

► **Änderungen im Einkommensteuergesetz**

- **§ 3 Nr. 40d Satz 2 EStG-E: Ausweitung des Korrespondenzprinzips zur Vermeidung weißer Einkünfte bei hybriden Finanzierungsformen:** Danach werden Zahlungen, die nach deutscher Qualifizierung „Dividenden“ darstellen, nur noch von der Bemessungsgrundlage freigestellt, wenn sie im Quellenstaat keine Betriebsausgaben darstellen. Insofern wird eine „Qualifikationsverkettung“ eingeführt.
- **§ 20 Abs. 4a Satz 7 EStG-E** erweitert den Anwendungsbereich der Regelungen zum Beteiligungsaustausch auf Abspaltungen.
- **§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c) EStG-E:** Die sog. „Goldfinger-Modelle“ wurden inzwischen zu einem Synonym steuerlicher Gestaltungen unter Nutzung des sog. „negativen Progressionsvorbehalts“, indem das Zusammenspiel zwischen dem Sofortaufwand von Umlaufvermögen nach § 4 Abs. 3 EStG und der Progressionswirkung der Freistellung nach Doppelbesteuerungsabkommen zu einer Minderung der Gesamtsteuerlast genutzt wurde. Werden in den Progressionsvorbehalt einzubeziehende ausländische Einkünfte nach den Grundsätzen des § 4

Abs. 3 EStG ermittelt, sind Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die Neuregelung soll für Wirtschaftsgüter gelten, die nach dem 28.2.2013 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

- **§ 35 Abs. 1 Satz 4 EStG-E:** Es wird eine Begrenzung des Ermäßigungshöchstbetrages für gewerbliche Einkünfte bei ausländischen Kapitalerträgen eingeführt.
- **§ 42g EStG-E – Neueinführung Lohnsteuer-Nachschau:** Diese findet während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten statt. Die mit der Nachschau Beauftragten können ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Lohnsteuer-Außenprüfung Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, betreten und Lohn- und Gehaltsunterlagen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden und Auskünfte über die betroffenen Sachverhalte verlangen. Bei gegebenem Anlass kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Lohnsteuer-Außenprüfung übergegangen werden.
- **§ 44a Abs. 1 EStG-E** enthält eine Erweiterung der Abstandnahme vom **Kapitalertragsteuerabzug** bei sog. „Dauerüberzahlern“.
- **§ 50d EStG-E – Anpassungen als Reaktion auf Rechtsprechung:** Nachdem der BFH mit Urteil v. 11. 1. 2012 – I R 27/11, FR 2012, 465, die Spezialität des § 50d Abs. 8 gegenüber Abs. 9 EStG festgestellt und damit in den Fällen der Nichtbesteuerung im Ausland eine deutsche Besteuerung für unrechtmäßig angesehen hatte, sollen Abs. 8 und 9 nun gleichrangig nebeneinander anwendbar sein. Der BFH hatte mit Urteil v. 8. 9. 2010 (I R 74/08, FR 2011, 179) auch die Anwendbarkeit des ursprünglichen § 50d Abs. 10 EStG stark eingeschränkt. Um das ursprüngliche Regelungsziel zu erreichen, sieht § 50d Abs. 10 EStG-E nun ein umfassendes deutsches Besteuerungsrecht für Sondervergütungen vor, wenn diese nicht ausdrücklich in einem DBA anderweitig geregelt sind.
- **§ 50i EStG-E – Nachgelagerte Besteuerung in Wegzugsfällen:** Für gewerblich geprägte Personengesellschaften waren die Besteuerungsfolgen bei Wegzug (§ 6 AStG), Umstrukturierung (§ 20 UmwStG) oder Überführung von Wirtschaftsgütern durch ausländische Gesellschafter (§ 4 Abs. 1 Satz 3 f. EStG) bislang nicht klar geregelt (vgl. BFH v. 28. 4. 2010 – I R 81/09, FR 2010, 903). Es fehlte insbesondere die Rechtsgrundlage für eine nachgelagerte Besteuerung von während der deutschen Steuerpflicht entstandenen stillen Reserven. § 50i EStG-E erfasst nun – weit über diesen Regelungsbedarf hinaus – im Wege eines sog. „treaty overrides“ („... ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ...“) umfassend die nachgelagerten Einkünfte entsprechender Personengesellschaften einschließ-

lich laufender Einkünfte und künftiger stiller Reserven. Die grundsätzliche Zulässigkeit des „treaty override“ ist gegenwärtig Gegenstand einer verfassungsrechtlichen Überprüfung (BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819 – BVerfG: 2 BvL 1/12).

- **§ 52b EStG-E** beinhaltet eine Übergangsregelung zu der erstmaligen Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM).

► Änderungen im Körperschaftsteuergesetz

- **§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG-E** betrifft die Ausweitung des Korrespondenzprinzips bei „hybriden Finanzierungen“ (vgl. § 3 Nr. 40d EStG-E).
- **§ 8b Abs. 10 KStG-E: Die Wertpapierleihe** wird zur Nutzung steuerfreier Erträge – insbesondere bei Banken und Versicherungen – genutzt (vgl. *Roser, Ubg* 2008, 89). Um auch Personengesellschaften als Verleiher zu erfassen, wird die gesetzliche Regelung ausgeweitet.
- **§ 26 Abs. 2 KStG-E** wird für Zwecke der Steueranrechnung um § 50d Abs. 10 EStG-E (vgl. oben) erweitert.

► Änderungen im Außensteuergesetz und der GAufzV

Die wesentlichen Änderungen des AStG resultieren insbesondere aus der unilateralen Ausweitung dieser Grundsätze auf Personengesellschaften und aus der Umsetzung des sog. „**Authorised OECD Approach**“ (AOA, d.h. Art. 7 OECD-MA nebst Musterkommentar und OECD-Betriebsstättenbericht 2010) zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und **Betriebsstätte**.

- **§ 1 Abs. 1 Satz 2 AStG-E – Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften für Zwecke des Fremdvergleichs:** Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften werden als Steuerpflichtige behandelt, deren Einkünfte nach § 1 Abs. 1 AStG korrigiert werden können und die selbst nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG sein können (vgl. auch schon BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I Sondernr. 1/2004).
- **§ 1 Abs. 4 AStG-E – Ausweitung des Begriffs der Geschäftsbeziehung,** der künftig nicht nur schuldrechtliche Beziehungen sondern allgemein „wirtschaftliche Vorgänge“ (Geschäftsvorfälle) umfasst, die auf keiner gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung basieren und die unter §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG fallen. Beziehungen zwischen Betriebsstätten werden als Geschäftsbeziehung fingiert (anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen – „dealings“).
- **§ 1 Abs. 5, 6 AStG-E – Selbständigkeitsfiktion und Fremdvergleichsgrundsatz bei Betriebsstätten gemäß AOA** für Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte oder zwischen Betriebsstätten. Hierfür ist künftig gesetzlich ein zweistufiges Verfahren vorgeschrieben:
 - 1. Stufe:**
Funktionserfüllung durch Personal;
Ausübungsbezogene Vermögenswerte;

Heute schon in Ihrer Datenbank gewesen?



Chancen und Risiken;

Angemessenes Eigenkapital (Dotationskapital).

2. Stufe:

1. Bestimmung der Geschäftsbeziehungen;
2. Bestimmung der Verrechnungspreise.

Die Neuregelung birgt insbesondere dann erhebliches Problempotential, wenn der OECD-Betriebsstättenansatz zu einer Absenkung der Betriebsstättenvoraussetzung führt und somit auch zu einer erheblichen Ausweitung der Dokumentation von Verrechnungspreisen. Problematisch ist der Eingriff in die Betriebsstättenregelungen bestehender Doppelbesteuerungsabkommen und der Versuch einer Umkehr der Beweislast, da der Steuerpflichtige nachzuweisen hat, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht „entsprechend diesem Abkommen“ ausübt.

- **§ 15 AStG-E – ausländische Familienstiftungen:** Künftig erfolgt keine Einkunftsermittlung mehr, basierend auf der Annahme, dass die Bezugs- oder Anfallberechtigten das Einkommen unmittelbar bezogen hätten; die Einkünfte der Stiftung werden künftig für Zwecke der Zurechnung gesondert festgestellt. Auch die Anwendung der Hinzurechnungsregelungen wurde teilweise neu geregelt.
- **Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung-E:** Aufgrund der Einbeziehung der Personengesellschaften und Betriebsstätten in den Anwendungsbereich des AStG wird auch die GAufzV angepasst, was zu entsprechenden Dokumentationspflichten führt.

► Änderungen im Umwandlungssteuergesetz

- **§ 2 Abs. 4 UmwStG-E** begrenzt den Ausgleich von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträ-

gers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag. Damit sollen Umwandlungsgestaltungen zum Zweck der Neutralisierung bekannter steuerpflichtiger Gewinne verhindert werden.

► Änderungen im Erbschaftsteuergesetz

- § 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG-E regelt eine anteilige Berücksichtigung der Lohnsummen und Beschäftigten nachgeordneter Gesellschaften.
- § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4a ErbStG-E betrifft die Abschaffung der sog. „Cash-GmbH“, indem Zahlungsmittel, Bankguthaben und andere Forderungen als Verwaltungsvermögen qualifiziert werden und der Umfang der zulässigen Finanzmittel auf 20% begrenzt wird.
- § 13b Abs. 2 Satz 7 Halbs. 2 ErbStG-E verhindert künftig den sog. „Kaskadeneffekt“ bei der Ermittlung des Verwaltungsvermögens; bisher ergeben sich erhebliche Begünstigungsvorteile bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen.

► Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz

- § 1 Abs. 3a GrEStG-E: Durch die Einführung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise soll gemäß Art. 26 Nr. 10 b) AmtshilfeRLUMsG für Erwerbsmodelle (sog. „RETT-Blocker-Modelle“) ab dem 6. 6. 2013 (Tag des Beschlusses des Bundestages über die Empfehlung des Vermittlungsausschusses) die Umgehung der 95%-Grenze verhindert werden.
- § 6a GrEStG-E: Es wird eine Erweiterung der Begünstigungen bei Umstrukturierungen im Konzern auf Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage vorgesehen.

► Änderungen im Umsatzsteuergesetz

Das Gesetz enthält vielfältige Änderungen des UStG, unter anderem zur Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen. Auf eine Einzeldarstellung wird hier aus Platzgründen verzichtet.

Das Urteil des Monats

Den Volltext dieses Urteils können Sie kostenlos in Ihrer exklusiven Mitglieder-Datenbank Centrale Online unter www.centrale.de abrufen.

■ Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei unterjährig Zugängen

Sachverhalt: Der BFH hatte einen Fall zu beurteilen, bei dem das gesamte Einlagekonto aus einer unterjährig Einlage gespeist wurde (BFH v. 30. 1. 2013 – I R 35/11, GmbHR 2013, 716). In dem Urteilsfall hatte eine GmbH zum 31. 12. 2006 ein Eigenkapital von 29.000

Euro und ein Einlagekonto von 0,00 Euro. Im Jahr 2007 folgte auf eine Einlage von Anteilen im Februar 2007 im Wert von 135 Mio. Euro eine Ausschüttung im März und Juli 2007 von insgesamt 129 Mio. Euro. Das Finanzamt berücksichtigte die unterjährige Einlage bei der Verwendungsrechnung des Einlagekontos nicht und stellte entsprechend das Einlagekonto zum 31. 12. 2007 unter Berücksichtigung des Einlagebetrages fest.

Einlagekonto: Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos und seine Verwendung haben steuerlich erhebliche Bedeutung für die Besteuerung der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter. Im Einlagekonto werden Einlagen der Gesellschafter erfasst, wobei Einlagen, freiwillige Zuzahlungen, Forderungsverzichte (auch bei Besserungsschein) sowie Nachschüsse die gängigsten Erscheinungsformen sind. Die Bewertung der Einlage erfolgt mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG); es gelten Zuflussgrundsätze, nicht Bilanzierungsgrundsätze (*Dötsch* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 27 KStG Rz. 35; *Heger* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 27 KStG Rz. 16).

Bestand des Einlagekontos: Dem Bestand des Einlagekontos und der Möglichkeit seiner Nutzung kommt erhebliche Bedeutung zu. Es handelt sich um ein steuerliches Konto, das außerhalb der handelsrechtlichen Buchführung steht. Das steuerliche Einlagekonto ist nicht ausdrücklich durch einen Grundsatz der Maßgeblichkeit an die Steuerbilanz gebunden. Lediglich für die Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns enthält § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG eine Bindung an das Eigenkapital nach der Steuerbilanz.

Einlagenrückgewähr: Mit der Qualifikation als Einlagenrückgewähr sind besondere steuerliche Folgen verbunden:

- Das Einlagekonto wird verbindlich festgestellt (BFH v. 19. 5. 2010 – I R 51/09, GmbHR 2010, 1098).
- Auszahlungen unterliegen keiner Kapitalertragsteuer, da keine Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen (§§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3, 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG).
- Die Rückzahlungen mindern beim Empfänger die Anschaffungskosten einer wesentlichen Beteiligung nach § 17 EStG (vgl. BFH v. 19. 2. 2013 – IX R 24/12, GmbHR 2013, 558) bzw. den Buchwert einer Beteiligung (BFH v. 28. 10. 2009 – I R 116/08, GmbHR 2010, 323) und gelten als Veräußerungsgewinne bzw. Einkünfte, soweit die Anschaffungskosten überschritten werden. Die Minderung der Anschaffungskosten erfolgt unabhängig von der Frage, ob der Teilwert gesunken ist (BFH v. 16. 3. 1994 – I R 70/92, BStBl. II 1994, 527). Streitig bleibt, ob die überschießenden Beträge unter § 8b KStG fallen (vgl. *Dötsch/Pung* in *Dötsch/Pung/Möhlenbrock*, § 8b KStG Rz. 80; *Gosch* in *Gosch*, 2. Aufl. 2009, § 8b KStG Rz. 106).

Einlagenrückgewähr: Soweit Auszahlungen – unabhängig von der handelsrechtlichen Einordnung – den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen, werden diese Zahlungen als „Einlagenrückgewähr“ behandelt.

Eigenkapital laut Steuerbilanz
 ./ gezeichnetes Kapital
 ./ positiver Bestand des Einlagekontos zum vorangegangenen Stichtag
 = ausschüttbarer Gewinn (wenn negativ = Null)
 ./ Leistungen an die Anteilseigner im Wirtschaftsjahr > ausschüttbarer Gewinn
 = Minderung des Einlagekontos

Unterjähriger Zugang: Der BFH hatte nunmehr mit Urteil v. 30. 1. 2013 – I R 35/11, GmbHR 2013, 716, zu der sehr umstrittenen Frage Stellung genommen, welche Wirkung die Feststellung des Einlagekontos bei unterjährigen Zugängen für die Verwendung des Einlagekontos hat. In dem Urteilsfall wurde die Auszahlung vollständig aus der unterjährigen Einlage gespeist. Erhöhungen des Einlagekontos nach Ende des Wirtschaftsjahres, auf das die Feststellung des Einlagekontos erfolgt, stehen nach der Entscheidung des I. Senats für eine Einlagenrückgewähr nicht zur Verfügung. Der BFH schließt aus dem Zusammenspiel der Rechengrößen (ausschüttbarer Gewinn, Eigenkapital, gezeichnetes Kapital) das Gebot eines einheitlichen Stichtages aufgrund einer Vorjahresbetrachtung. Eine unterjährige Saldierung sei in § 27 KStG gerade nicht angelegt.

Hinweis: Für den Fall des Eintritts einer ausländischen Kapitalgesellschaft in die deutsche unbeschränkte Steuerpflicht (z.B. bei Verlegung der Geschäftsleitung ins Inland) ist – hiervon abweichend – auf den Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht der vorhandene Bestand der nicht in das Eigenkapital geleisteten Einlagen gesondert festzustellen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 KStG). Entsprechend sollten in einem solchen Fall Einlagen vor dem Eintritt in die Steuerpflicht geleistet werden

■ Impressum

Herausgeberin: Centrale für GmbH Dr. Otto Schmidt, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 51 10 26, 50946 Köln, Telefon 02 21 / 93 73 85 71, Telefax 02 21 / 93 73 89 54, E-mail centrale@otto-schmidt.de, unter Mitwirkung von Rechtsanwalt/Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser, Roser GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft Hamburg.

Verlag: Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 51 10 26, 50946 Köln.
 Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Erscheinungsweise: Jeweils zum Monatsanfang.

Hinweis: Den Mitglieder-Rundbrief erhalten Mitglieder der Centrale für GmbH exklusiv im Rahmen ihrer Mitgliedschaft ohne Erhebung einer besonderen Bezugsgebühr.

Druck: rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstraße 11, 57537 Wissen, www.rewi.de.

Haben Sie sich schon unseren Klassiker besorgt?

Tillmann/Mohr

GmbH-Geschäftsführer

Rechts- und Steuerberatung, Vertragsgestaltung
 10. Auflage 2013, 441 Seiten

Für den Geschäftsführer der GmbH setzt sich die Entwicklung der letzten Jahre fort: Er ist sowohl bei der GmbH als auch bei der GmbH & Co. KG wachsender Verantwortung ausgesetzt und sieht sich gleichzeitig einer immer weiter zunehmenden Fülle von Regularien und formellen und materiellen Anforderungen gegenüber. Für den Berater steigt dadurch der Beratungsbedarf – sowohl im Gesellschaftsrecht als auch im Steuerrecht.

Aus dem Inhalt:

- Organstellung inkl. Rechte und Pflichten
- Anstellungsverhältnis inkl. Vergütung, Altersversorgung und vGA
- Risikobereiche und Haftungsgefahren inkl. strafrechtlicher Verantwortung
- Insolvenzschutz
- Laufende Versicherungen

Vorteile:

- Praxisorientierter Aufbau
- Im Mittelpunkt die wichtigsten Beratungsfelder (u. a. Haftung, zunehmende Bedeutung von Compliance, vGA, Altersversorgung mit Pensions- und Ruhegeldzusagen)
- Gesellschaftsrecht und Steuerrecht sowie alle relevanten Rechtsgebiete
- Optimale Schwerpunktsetzung durch beratungsgerechten Tiefgang ohne Verlust der Verständlichkeit
- Mit Beratungshinweisen, Beispielen, Checklisten und praxiserprobten Musterformulierungen (auch online abrufbar)

Ja, ich bestelle mit 14-tägigem Rückgaberecht.

Bitte ankreuzen, stempeln und faxen an:

02 21 / 93 73 38-943

- Tillmann/Mohr, GmbH-Geschäftsführer, 441 Seiten, Lexikonformat, gebunden, 74,80 €. ISBN 978-3-504-32180-2.

Meine Kundennummer: _____

Stempel

Datum

Unterschrift

Unser Seminarprogramm für das 2. Halbjahr 2013 steht fest!

Die Themen:

- **7. Sommer-Kongress der Centrale für GmbH**
- **Die gemeinnützige GmbH**
- **Steuerliche Aspekte der GmbH-Sanierung**
- **Pensionszusagen**
- **Unternehmens- und Vermögensnachfolge**
- **GmbH & Co. KG**
- **GmbH-Steuer-Highlights 2013/2014**

**Alle Informationen finden
Sie in unserer beigefügten
Seminarmappe.**

Noch Fragen?

Fragen Sie. Frau Angelika Horwat hilft Ihnen gerne weiter.

02 21 9 37 38-6 56