

# Strukturen schaffen

## Gestaltungsberatung aktuell

Kreative Ideen zu Steuern und Recht

Ausgabe: 01.07.2013 · [www.roedl.de](http://www.roedl.de)

## „Jahressteuergesetz 2013“ – Aktuelle Gesetzesänderungen

### Inhalt:

- > Das Ende der (reinen) Cash-GmbH
- > Änderungen im Bereich des Umwandlungssteuerrechts
- > Wichtigste Änderungen in der Umsatzsteuer
- > Einschränkung von RETT-Blockern durch § 1 Abs. 3a GrEStG
- > Verschärfungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts

Das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRL-UmsG) ist aus steuerlicher Sicht ein „Trojanisches Pferd“, denn in diesem befindet sich – neben den Umsetzungsregelungen zur EU-Amtshilferichtlinie – auch das eigentliche Jahressteuergesetz 2013. Nachdem dieses Gesetzesvorhaben dem Grunde nach Anfang dieses Jahres gescheitert war, beschloss zunächst der Bundestag Ende Februar 2013 einige wenige Regelungen des ursprünglichen Jahressteuergesetzes in das Gesetzgebungsverfahren zum Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz aufzunehmen. Wenige Wochen später hat der Bundestag mit dem Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen ein weiteres Gesetzgebungsverfahren angestoßen, in dem sich Einzelmaßnahmen des gescheiterten Jahressteuergesetzes wiederfanden. Der Bundesrat wiederum sah sich veranlasst, Ende März dieses Jahres ein eigenes Länder-Jahressteuergesetz 2013 auf den Weg zu bringen. Die Regelungen der einzelnen Gesetzesentwürfe waren zwar zum Teil identisch, in weiten Teilen jedoch auch widersprechend.

Nun also ist dieses Hick-Hack beendet und noch vor der Sommerpause hat der Vermittlungsausschuss einen Kon-

sens gefunden, dem Bundestag am 6. Juni 2013 und Bundesrat am 7. Juni 2013 bereits zugestimmt haben. Es handelt sich jedoch bei diesen Neuregelungen keineswegs nur um ein „Jahressteuergesetz 2013 light“ – vielmehr wurde das Gesetzgebungsverfahren genutzt, um auch eine Reihe weiterer steuerverschärfender Regelungen, die im ursprünglichen Ergebnis des Vermittlungsausschusses zum Jahressteuergesetz 2013 noch nicht enthalten waren, auf den Weg zu bringen. Die wesentlichen Neuregelungen für Unternehmen möchten wir Ihnen nachfolgend in kurzer Form darstellen.

### > Das Ende der (reinen) Cash-GmbH

**Von Elke Volland und Jan Jungclaussen, Rödl & Partner Nürnberg**

Nunmehr gelten Bargeld und Bankeinlagen nicht mehr uneingeschränkt als erbschaftsteuerlich begünstigtes Betriebsvermögen. Bisher war dies der Fall und ermöglichte so die steuerfreie Schenkung und Vererbung von Bargeld nach Einlage in ein Betriebsvermögen (sogenannte Cash-GmbH). Auch Gesellschaften, deren Betriebsvermögen ausschließlich aus Bankeinlagen bestand, waren begünstigt. Obwohl im ehemaligen Gesetzgebungsverfahren erkannt, wurde dies später als ungewollte Begünstigung angesehen.

Künftig gelten Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen (im Folgenden als Finanzvermögen bezeichnet) als nicht begünstigtes Verwaltungsvermögen, soweit deren gemeiner Wert nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden 20 Prozent des Betriebsvermögens überschreitet. Insoweit handelt es sich um einen Freibetrag. Der darüber hinausgehende Anteil des Finanzvermögens stellt künftig Verwaltungsvermögen dar. Dies hat insbesondere Auswirkungen für Betriebe, die für eine Inanspruchnahme des 100-Prozent-Verschonungsabschlags die enge Verwaltungsvermögensgrenze von 10 Prozent nicht überschreiten dürfen. Gerade Unternehmen in zyklischen Branchen und solche, die eine hohe Liquidität benötigen oder temporär aufweisen, sind betroffen. Nach dem Gesetzeswortlaut sind unter den Be-

## Gestaltungsberatung aktuell

griff „andere Forderungen“ sämtliche Forderungen, wie z. B. aus Lieferung und Leistung, Gesellschafterforderungen und Forderungen gegen verbundene Unternehmen zu fassen.

### Beispiel

Eine GmbH mit einem gemeinen Wert von 1 Mio. EUR und mit Verbindlichkeiten von 100.000 EUR hat 400.000 EUR Finanzvermögen und kein weiteres Verwaltungsvermögen. Für die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote ist zunächst ein Saldo aus Finanzvermögen und Verbindlichkeiten zu bilden, hier (400.000 EUR - 100.000 EUR =) 300.000 EUR. 20 Prozent des gemeinen Werts der GmbH sind unschädlich (Freibetrag), hier also 200.000 EUR. Der übersteigende Betrag stellt Verwaltungsvermögen dar, hier also 100.000 EUR. Die Verwaltungsvermögensquote beträgt dann (100.000 EUR / 1 Mio. EUR =) 10 Prozent, so dass die Vollverschonung beansprucht werden könnte.

Trotz der Verschärfung der Begünstigungsregelungen kann also die Zuordnung von Privatvermögen zu einem Betriebsvermögen weiterhin erbschaftsteuerlich vorteilhaft sein, um den neuen Freibetrag auszuschöpfen.

Allerdings ist noch nicht abschließend geklärt, welche Schulden bei der anzuwendenden Nettobetrachtung abgezogen werden können. Der Gesetzgeber hat den Begriff der Schulden nicht definiert. Darunter müssen unseres Erachtens auch Rückstellungen zu fassen sein. Fraglich ist aber die Behandlung von Gesellschafterforderungen im Sonderbetriebsvermögen bei Personengesellschaften. Ist der Gesellschafter beispielsweise mit 10 Prozent beteiligt, dürfte seiner Forderung im Sonderbetriebsvermögen nur ein Anteil von 10 Prozent des Gesellschafterdarlehens als Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenübergestellt werden. In diesem Fall würde sich das Risiko von schädlichem Verwaltungsvermögen erhöhen.

Die Neuregelung gilt nicht für Gesellschaften, deren Hauptzweck in der Finanzierung einer Tätigkeit i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG von verbundenen Unternehmen (§ 15 AktG) besteht. Damit sind neben der bekannten Ausnahme für Banken und Finanzdienstleister auch Beteiligungen an Konzernfinanzierungsgesellschaften privilegiert.

Im Hinblick auf eine anstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungsmäßigkeit der Erbschaftsteuer oder Einschränkung der Begünstigungsregelung kann eine begünstigte Übertragung zum heutigen Zeitpunkt durch die Vereinbarung einer Rückforderungsklausel abgesichert werden. Im Hinblick auf die von einigen Parteien im Wahlkampf geforderten Verschärfungen bei der Erbschaftsteuer kann eine Übertragung von Betriebsvermögen auch nach der jetzigen Regelung noch attraktiv sein.

Die Neureglung gilt für alle Erwerbe ab dem 7. Juni 2013.

### Kontakt für weitere Informationen



**Elke Volland**

Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht

Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 12 46

E-Mail: [elke.volland@roedl.de](mailto:elke.volland@roedl.de)

## > Änderungen im Bereich des Umwandlungssteuerrechts

### Von Jan Böttcher, Rödl & Partner Nürnberg

Wird eine Gesellschaft mit Verlustvorträgen auf eine andere Gesellschaft verschmolzen, gehen steuerlich diese Verlustvorträge unter – der übernehmende Rechtsträger kann somit nicht an diesen nicht selbst erlittenen Verlusten partizipieren. Unter den Schlagworten „Monetarisierung von Verlusten“ wurde im Rahmen des „Zwölf-Punkte-Programms zur Modernisierung und Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts“ vom Februar 2012 durch die Bundesregierung eine entsprechende Regelung des spiegelbildlichen Falls, also die Verschmelzung auf eine Gesellschaft mit Verlustvorträgen, gefordert. Eine solche Regelung ist nunmehr durch Änderung des § 2 Abs. 4 UmwStG umgesetzt worden – erfreulicherweise hatte der Gesetzgeber jedoch nur eine bestimmte Gestaltungspraxis vor Augen und sah von einem Verlustuntergang beim übernehmenden Rechtsträger ab. Es geht um Gestaltungen, bei denen regelmäßig zum Ende einer Investitionsphase durch Veräußerung des Investitionsguts ein wesentlicher Gewinn realisiert wird, z. B. im Rahmen einer Flugzeugleasinggesellschaft. Wird diese Gesellschaft nun nach der Veräußerung ihres einzigen werthaltigen Vermögensgegenstandes mit steuerlicher Rückwirkung auf eine Verlustgesellschaft (im Regelfall wiederum eine Flugzeugleasinggesellschaft in der Leasingphase) verschmolzen, wird der Gewinn dieser übernehmenden Gesellschaft zugerechnet. Sind hier entsprechende Verlustvorträge vorhanden und greift die Mindestbesteuerung nicht, kommt es praktisch zu einer Art Steuerstundung. Dieser Vorgang ist natürlich auch im Rahmen einer Kettenverschmelzung denkbar, mit der Folge einer fortgesetzten Steuerstundung – eine nach Auffassung des Gesetzgebers nicht erwünschte Gestaltung. Nur solche konkreten Gestaltungen sollen durch die Neuregelung erfasst werden. Es kommt daher nicht zu einem Fortfall der Verlustvorträge der übernehmenden Gesellschaft, sondern ausschließlich zu einer Nichtverrechenbarkeit von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum.

Der übernehmende Rechtsträger wird daher auch bei Vorhandensein eigener Verluste und Verlustvorträge zukünftig im Rückwirkungszeitraum realisierte Gewinne des übertragenen Rechtsträgers voll zu versteuern haben. Die außerhalb des Rückwirkungszeitraums anfallenden laufenden Gewinne des übertragenen Rechtsträgers können jedoch auch weiterhin beim übernehmenden Rechtsträger zur Verrechnung mit bestehenden Verlustvorträgen gebracht werden. Der maßgebende Rückwirkungszeitraum berechnet sich retrograd ab dem tatsächlichen Untergang der zu verschmelzenden Gesellschaft, welcher erst mit Löschung im Handelsregister erfolgt. Daraus resultiert in Zukunft die Notwendigkeit einer genauen Gewinnabgrenzung in der Gewinnermittlung des übernehmenden Rechtsträgers bis zum Zeitpunkt der Löschung des übertragenden Unternehmens. Unseres Erachtens umfasst dies nicht nur die laufenden Geschäftsvorfälle – die ja auch nach derzeitiger Rechtslage vom übertragenden Rechtsträger ab dem Verschmelzungstichtag als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten – sondern auch Buchungsvorgänge wie Abschreibungen und Wertberichtigungen, sowie außerbilanzielle Gewinnkorrekturen. Denn nur so dürfte eine korrekte Einkünftezurechnung des übertragenden Unternehmens für den Rückwirkungszeitraum möglich sein. Dieses betrifft jedoch nur die Fälle, in denen der übernehmende Rechtsträger über entsprechende Verlustvorträge verfügt, denn für diese Situationen ist eine Abgrenzung des dem übernehmenden Rechtsträgers zuzurechnenden Gewinns und des Gewinns des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum notwendig. Besitzt der übernehmende Rechtsträger keine Verlustvorträge oder verrechenbare Verluste erübrigt sich die gesonderte Einkünfteermittlung des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum.

Keine Auswirkung hat die Neuregelung auf die Beseitigung von „Verlustinseln“ im Konzern. Für verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB, also für Unternehmen, die in den Konzernabschluss eines Mutterunternehmens nach § 290 HGB einzubeziehen sind, gilt die Neuregelung ausdrücklich nicht.

#### Kontakt für weitere Informationen



Jan Böttcher, LL.M. Tax

Steuerberater

Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 12 41

E-Mail: jan.boettcher@roedl.de

## > Wichtigste Änderungen in der Umsatzsteuer

Von Andrea Wanninger, Rödl & Partner Nürnberg

Die Änderungen in der Umsatzsteuer betreffen im Wesentlichen drei Bereiche, nämlich den Bereich der Steuerbefreiungen, den Bereich der Rechnungsvorschriften und den Bereich des Ortes der sonstigen Leistungen an eine juristische Person betreffen. Hier möchte ich auf die wichtigsten Änderungen eingehen.

### a) Gutschriften

Eine Gutschrift im Sinne des UStG liegt vor, wenn ein Empfänger einer Lieferung oder Dienstleistung anstelle des Lieferers oder Dienstleisters abrechnet. Bisher wurde dieser Sachverhalt nicht von „Gutschriften“ unterschieden wie sie handelsüblich durch die Unternehmen erteilt werden, wenn Stornierungen, Mängelrückgewähr oder Boni und Rabatte abgerechnet werden. Die Neuregelung bestimmt nun, dass auf der Gutschrift nach UStG nun auch die Bezeichnung Gutschrift auf der Rechnung aufgebracht werden muss. Um hier die Unterscheidung zu den anderen Sachverhalten herzustellen, bei denen handelsüblich die Bezeichnung „Gutschrift“ verwendet wird, sollte der Unternehmer dafür nicht mehr die Bezeichnung „Gutschrift“ verwenden, sondern andere Termini benutzen wie z. B. Stornorechnung, Rabattabrechnung oder Bonusabrechnung. Problematisch könnte die weitere Verwendung des Begriffs „Gutschrift“ insofern sein, als hier eine Umsatzsteuerschuld nach § 14c UStG durch die Finanzverwaltung aus formellen Gründen angenommen werden könnte. Hier ist zu empfehlen, auch die Rechnungseingangsprüfung auf solche „falschen“ Gutschriften zu erweitern.

### b) Reverse Charge – Steuerschuldumkehr

#### Hinweis

In Reverse-Charge-Fällen soll die Rechnung künftig verbindlich – wohl zur Vereinheitlichung – den feststehenden Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten. Dies ist im Lichte der bisherigen EuGH-Rechtsprechung aber keine materiell-rechtliche Voraussetzung, d.h. der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ist von diesem Hinweis nicht abhängig. Der Leistungsempfänger hat daher (wie bisher) zu prüfen, ob eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft vorliegt.

#### Ausländischer Unternehmer – anzuwendende Rechnungsvorschriften

Für Umsätze eines nicht im Inland ansässigen Unternehmers, für die das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung findet, d.h. der Leistungsempfänger schuldet die deutsche Umsatzsteuer, richten sich die Formerfordernisse künftig nach dem EU-Mitgliedstaat des Leistenden. Bei Abrechnung mittels Gutschrift im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sind jedoch die Formvorschriften des deutschen Umsatzsteuergesetzes zu beachten. In diesem Zusammen-



hang ist – entsprechend der EuGH-Rechtsprechung – eine Anpassung des Begriffs des „im Ausland ansässigen Unternehmers“ erfolgt: entscheidend ist danach der Sitz des Unternehmens, Geschäftsleitung oder Betriebsstätte, nicht der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Unternehmers. Da im Drittland ansässige Unternehmer hiervon nicht berührt sind, gelten in den betreffenden Reverse-Charge-Konstellationen weiterhin die Formvorschriften des Sitzlandes des Leistungsempfängers.

#### Zeitpunkt der Rechnungstellung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Dienstleistungen

Rechnungen für innergemeinschaftliche Lieferungen und für im Inland steuerpflichtige Leistungen eines in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Unternehmers sind spätestens am 15. des Folgemonats der Leistungsausführung bzw. des Eintritts des Steuertatbestandes auszustellen. Problematisch wird die entsprechende zeitliche Umsetzung in der Praxis sein.

Grundsätzlich ist zu den vorstehenden Änderungen im Bereich der Rechnungen darauf hinzuweisen, dass hier Gründlichkeit und Klarheit bei der Rechnungsausstellung immer wichtiger werden. Klar muss aus den Rechnungen hervorgehen, wer Leistender und/oder Rechnungsaussteller bzw. wer Leistungsempfänger und/oder Rechnungsempfänger ist. Aufgrund der oben dargestellten neuen Formalien sollte hier der Rechnungsprüfung mehr Bedeutung beigemessen werden.

#### c) Ort der sonstigen Leistungen

Weitere Änderungen in der Umsatzsteuer betreffen den Bereich der Bestimmung der Steuerbarkeit von Leistungen an juristische Personen nach den neu gefassten Ortsbestimmungen.

Bislang galt die sogenannte B2B-Regelung für die Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen an juristische Personen, wenn diese unternehmerisch tätig waren. Der Ort dieser Leistungen lag an dem Ort des Sitzes der juristischen Person. Das gleiche galt bisher, wenn die Leistung an eine juristische Person erbracht wurde, die nicht unternehmerisch tätig war, wenn diese eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet hat.

Die neue Regelung zum Ort der sonstigen Leistungen ist nun ausdrücklich erweitert worden um den Fall, dass die Leistungen an eine juristische Person erbracht werden, die nicht unternehmerisch wie auch unternehmerisch tätig ist. Der Ort der Leistungen an diese juristische Person liegt nun auch am Sitz der juristischen Person. Jedoch wurde hier eine Ausnahmeregelung eingefügt. Der Ort der Leistungen liegt nach wie vor am Ort des Sitzes des leistenden Unternehmens, wenn dessen Leistungen für den privaten Bedarf des Personals oder der Gesellschafter der juristischen Person erfolgen. Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 10. Juni 2011 diese Rechtsansicht der gesetzlichen Regelung schon vorweggenommen. Daher finden sich in Abschnitt 3a.2 Abs. 13 bis 15 Umsatzsteueranwendungserlass schon zahlreiche Beispiele, wann die Finanzverwaltung von einer Leistung für den privaten

Bedarf des Personals und des Geschafters ausgeht. Ergänzend möchte ich auf Abschnitt 3a.2 Abs. 11a Umsatzsteueranwendungserlass hinweisen, in welchem einige Leistungen an den „privaten“ Bereich eines Unternehmers dargestellt sind.

Die Neuregelung stellt also die Verwaltungsauffassung dar und ist daher eher als eine Klarstellung zu werten. Dennoch ist darauf hinzuweisen, dass der leistende deutsche Unternehmer jetzt eine Pflicht hat, bei einer ausländischen juristischen Person noch genauer aufzuklären, für welchen Bereich die Leistung bezogen wird. Hieraus ergibt sich gegebenenfalls nämlich eine Registrierungspflicht im Ausland, wenn aus bestimmten Gründen das „Reverse-Charge-Verfahren“ nicht zur Anwendung kommen kann.

#### Kontakt für weitere Informationen



Andrea Wanninger

Rechtsanwältin, Steuerberaterin

Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 1276

E-Mail: andrea.wanninger@roedl.de

## > Einschränkung von RETT-Blockern durch § 1 Abs. 3a GrEStG

Von Franz Lindner und Martin Weiß, Rödl & Partner Nürnberg

Im Bereich der Grunderwerbsteuer bringt das AmtshilfeRLUmsG mit dem neu eingeführten § 1 Abs. 3a GrEStG die lang angekündigte Einschränkung von RETT-Blockern (vom engl. „Real Estate Transfer Tax“ für Grunderwerbsteuer). Nach einem gescheiterten ersten Anlauf im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2013 vergangenen Dezember sind Bundestag und Bundesrat damit der Empfehlung des Vermittlungsausschusses gefolgt.

#### a) RETT-Blocker nach bisheriger Rechtslage

Der Gesetzgeber versucht, mit der Änderung eine Besteuerungslücke bei der Grunderwerbsteuer für die Übertragung von grundbesitzenden Gesellschaften zu schließen. Bisher war der Erwerb der Beteiligung an Gesellschaften mit Grundbesitz in Fällen des § 1 Abs. 3 GrEStG (sogenannte Anteilsvereinigung) nur dann steuerbar, wenn der Erwerber hierdurch eine Quote von mindestens 95 Prozent an der Gesellschaft erreichte. Blieb es bei einer Beteiligungsquote von 94 Prozent, wurde keine Grunderwerbsteuer ausgelöst. Dies galt selbst dann, wenn die übrigen 6 Prozent über eine Zwischengesellschaft („RETT-

## Gestaltungsberatung aktuell

Blocker“) gehalten wurden, an der der Erwerber wiederum beteiligt war.

Bei Kapitalgesellschaften als Zwischengesellschaft war eine Zurechnung dabei insgesamt ausgeschlossen, wenn der Erwerber mit weniger als 95 Prozent an dieser beteiligt war (kein rechnerisches Durchmultiplizieren, sondern „Alles-oder-nichts-Prinzip“). Bei Personengesellschaften als RETT-Blocker konnte sich der Erwerber im Extremfall sogar zu 100 Prozent am Vermögen beteiligen, wenn der persönlich haftende Gesellschafter ein fremder Dritter war. Dies ergab sich aus der gesellschaftsrechtlichen Besonderheit, dass bei Personengesellschaften eine Pro-Kopf-Betrachtung gilt und auch die vermögenslose Komplementärbeteiligung als Anteil zählt. Wirtschaftlich konnten damit 100 Prozent des Grundvermögens grunderwerbsteuerfrei erworben werden.

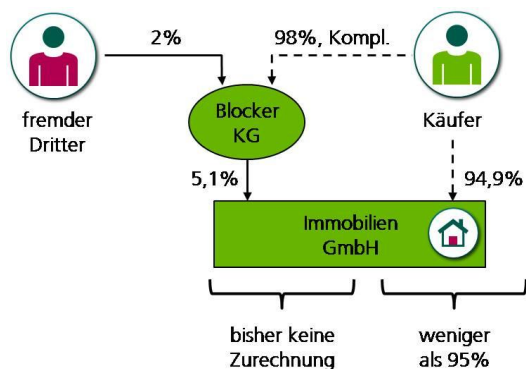


Abb. 1: „Typischer“ RETT-Blocker nach alter Rechtslage – der Käufer erwirbt im Ergebnis fast 100 Prozent an der Immobilien GmbH. Die 5,1 Prozent-Beteiligung der Blocker KG wird ihm nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht zugerechnet; seine 98 Prozent-Beteiligung an einer Personengesellschaft reicht dafür nicht aus. Der Erwerb war damit insgesamt nicht nach § 1 Abs. 3 GrEStG steuerbar.

Ein prominenter Anwendungsfall für die Nutzung von RETT-Blocker-Strukturen war beispielsweise die Privatisierung der bundeseigenen Immobilienunternehmen TLG Wohnen und TLG Immobilien. Die Bundesrepublik Deutschland verkaufte diese beiden GmbHs mit Immobilienvermögen von insgesamt ca. 1,7 Mrd. Euro Ende des Jahres 2012. Erworben wurden die Gesellschaften dabei jeweils zu 94,9 Prozent von einer GmbH und zu 5,1 Prozent von einer GmbH & Co. KG. Im Fall der TLG Wohnen war die Erwerberin zu 100 Prozent bzw. 99,5 Prozent an diesen Zwischengesellschaften beteiligt. Wirtschaftlich hatte sie die Immobilien damit zu 99,97 Prozent erworben – ohne dass hierauf Grunderwerbsteuer angefallen wäre.

### b) Wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 1 Abs. 3a GrEStG

Aufgrund der Neuregelung werden solche Gestaltungen nunmehr weitgehend der Grunderwerbsteuer unterworfen. Der Wortlaut von § 1 Abs. 3a GrEStG – der so beschlossen wurde, wie bereits seit Ende des letzten Jahres zu erwarten war – stellt auf eine „wirtschaftliche Beteiligung“ von mindestens 95 Prozent ab. Dabei werden sämtliche Beteiligungsstränge rein rechnerisch betrachtet (d.h. die Beteiligungsprozentsätze durchmultipliziert und

addiert) und nicht mehr nur an den einzelnen Gesellschaftsebenen orientiert. Der unterschiedliche Anteilsbegriff bei Kapital- und Personengesellschaften ist hierbei nicht mehr maßgeblich. Der unter Abb. 1 dargestellte Anteilskauf in einer „typischen“ Blocker-Struktur ist damit nach neuem Recht grunderwerbsteuerpflichtig:

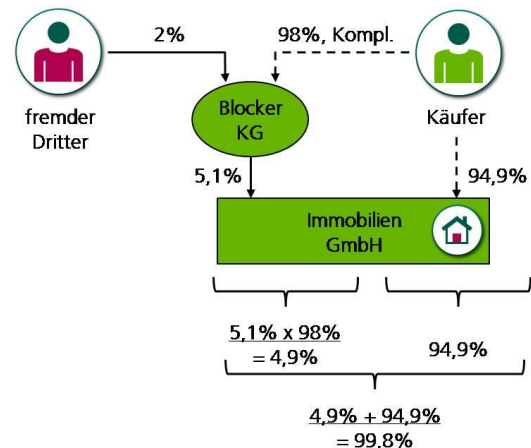


Abb. 2: Neuer Berechnungsmodus für § 1 Abs. 3a GrEStG – Die 5,1 Prozent-Beteiligung wird dem Käufer zu 98 Prozent zugerechnet. Zusammen mit seiner unmittelbaren Beteiligung ergibt sich damit eine wirtschaftliche Beteiligung von 99,8 Prozent. Dieses Überschreiten der wirtschaftlichen 95 Prozent-Schwelle ist nach § 1 Abs. 3a GrEStG steuerbar.

Die bisherigen Blocker-Strukturen, bei denen auf jeder Ebene separat geprüft wurde, ob eine Zurechnung von Anteilen gesetzlich vorgesehen ist, wurden damit stark eingeschränkt. Mehrstöckige Konstruktionen bringen künftig in der Regel kaum mehr grunderwerbsteuerliche Vorteile.

### c) Anwendungszeitraum und Auswirkungen auf bestehende Blocker-Strukturen

§ 1 Abs. 3a GrEStG ist auf alle Erwerbsvorgänge ab dem 7. Juni 2013 anzuwenden. Die vom Bundesrat angestrebte Rückwirkung auf den Beginn des Jahres wurde nicht umgesetzt. Für bestehende Blocker-Strukturen tritt damit keine nachträgliche Steuerbarkeit ein. Zu beachten ist allerdings, dass aufschiebend bedingte Anteilskäufe oder sonstige Verzögerungen beim Erwerbsvorgang problematisch sein können.

Bei einer Änderung der Anteilsverhältnisse oder der Weiterübertragung von grundbesitzenden Gesellschaften (auch auf mittelbarer Ebene) ist § 1 Abs. 3a GrEStG allerdings zu beachten. Der Blocker schützt die eingerichtete Struktur nicht zwingend auch für alle künftigen Erwerbsvorgänge vor Grunderwerbsteuer.

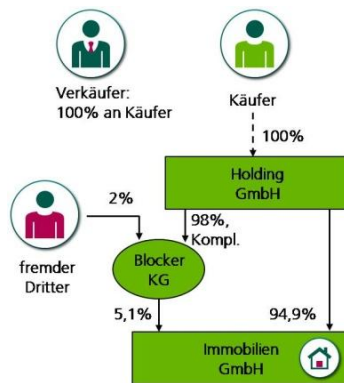


Abb. 3: Übertragung bestehender Blockerstrukturen – Die Errichtung der Struktur konnte nach früherer Rechtslage ohne grunderwerbsteuerbare Anteilsvereinigung erfolgen. Beim Verkauf der Beteiligung an der Holding GmbH wird nach neuer Rechtslage aber § 1 Abs. 3a GrEStG verwirklicht, weil der Käufer hierdurch 99,8 Prozent an der Immobilien GmbH wirtschaftlich innehat. Es fällt beim Käufer Grunderwerbsteuer auf den gesamten Immobilienbestand der Immobilien GmbH an.

Unklar ist auch, ob eine Änderung der Zusammensetzung wirtschaftlich bereits vereiniger Anteile zur Tatbestandsverwirklichung führen kann (z. B. bei Austausch der Blocker-KG in Abb. 2). Dies gilt insbesondere dann, wenn die bestehende Anteilsvereinigung steuerfrei erreicht wurde. Es ist denkbar, dass die Finanzverwaltung versuchen wird, selbst in solchen Fällen die Gelegenheit zur erstmaligen Besteuerung nach § 1 Abs. 3a GrEStG zu nutzen. Bei entsprechender Bedeutung kann es sich anbieten, die Gestaltung durch Einholung einer verbindlichen Auskunft abzusichern.

d) Folgen für Gestaltungen nach dem „10-Jahres-Modell“

Bei der Übertragung von grundbesitzenden Personengesellschaften konnte nach bisheriger Rechtslage eine 100-prozentige Grunderwerbsteuerbefreiung bei einem stufenweisen Erwerb über den Zeitraum von 10 Jahren erreicht werden. Hierbei wurde zunächst eine 94,9 Prozent-Kommanditbeteiligung erworben, fünf Jahre später die übrigen 5,1 Prozent am Vermögen und zuletzt die Beteiligung an der Komplementärin.

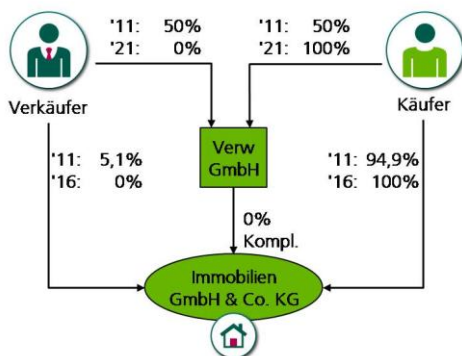


Abb. 4: Grunderwerbsteuerfreiheit nach dem „10-Jahres-Modell“ – bisher konnte die Beteiligung an einer grundbesitzenden Personengesellschaft durch zeitliche Streckung grunderwerbsteuerfrei so weit aufgestockt werden, dass eine Anteilsvereinigung nach zehn Jahren zu 100 Prozent gemäß § 6 GrEStG befreit war.

Diese Vorgehensweise wurde durch § 1 Abs. 3a GrEStG ebenfalls eingeschränkt. Die Aufstockung der 94,9 Prozent-Beteiligung am Vermögen der Personengesellschaft auf 100 Prozent war im Beispielsfall bis zum Inkrafttreten von § 1 Abs. 3a GrEStG nicht steuerbar, weil der Käufer bereits seit 5 Jahren an der Gesellschaft beteiligt war; die fortbestehende Beteiligung des Verkäufers an der Verwaltungs-GmbH verhinderte eine steuerbare Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 GrEStG. Künftig wird mit Erreichen der 95 Prozent-Grenze § 1 Abs. 3a GrEStG verwirklicht; nicht betroffen sind hierbei Gestaltungen, bei denen die Beteiligung bereits auf 100 Prozent aufgestockt wurde.

Die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 3a GrEStG zieht aber nicht zwingend volle Grunderwerbsteuer nach sich. Ist der Käufer bereits seit mindestens fünf Jahren gesamthänderisch am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt, ist die wirtschaftliche Anteilsvereinigung gemäß § 6 GrEStG entsprechend seiner in den vorangegangenen fünf Jahren bestehenden Beteiligungsquote steuerbefreit. Im Beispielsfall Abb. 3 kann ein Anteilserwerb im Jahr '16 also zu 94,9 Prozent grunderwerbsteuerfrei erfolgen. Die Grunderwerbsteuerbelastung ist damit in vielen Fällen auf 5,1 Prozent begrenzt.

Solche Gestaltungen sollten daher geprüft werden, um die zu erwartenden Steuerfolgen nach aktueller Rechtslage abschätzen zu können. Je nach konkretem Sachverhalt kann sich möglicherweise sogar die Nutzung anderer Befreiungsvorschriften anbieten. Falls die anteilige Grunderwerbsteuer in Kauf genommen werden muss, kann sich zumindest eine Vereinfachung der ursprünglichen Gestaltung mit Verkürzung des Übernahmzeitrahmens anbieten und die Grunderwerbsteuerbelastung bei der Liquiditätsplanung berücksichtigt werden.

Gestaltungen mit einer solchen 94,9-prozentigen Befreiung sind im Übrigen auch nach aktueller Rechtslage weiterhin möglich, bei der konkreten Ausgestaltung muss allerdings darauf geachtet werden, dass nicht bereits insgesamt eine Übertragung anzunehmen ist. Insbesondere ist von einer konkreten Vorherbestimmung der späteren Erwerbsvorgänge abzusehen.

e) § 1 Abs. 3a GrEStG als Umstrukturierungshindernis

Gerade bei Umstrukturierungen wird in Zukunft eine deutlich genauere Prüfung erforderlich sein als bisher. Während nach alter Rechtslage ganze Beteiligungsstränge ausgeblendet werden konnten, wenn ein Anteil weniger als 95 Prozent betrug und eine grunderwerbsteuerliche Organschaft ausgeschlossen werden konnte, ist nunmehr regelmäßig eine detaillierte Prüfung sämtlicher Verbindungen geboten.

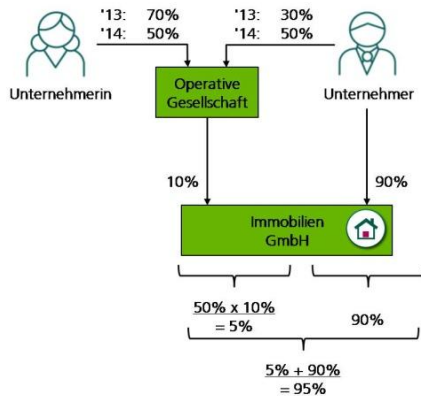


Abb. 5: § 1 Abs. 3a GrEStG bei Anteilsverschiebung – die dargestellte Aufstockung einer 30-prozentigen Beteiligung auf 50 Prozent am gemeinsamen Unternehmen war nach alter Rechtslage unbeachtlich. Seit Inkrafttreten von § 1 Abs. 3a GrEStG fällt auf diese Anteilsübertragung Grunderwerbsteuer in voller Höhe auf das gesamte Grundvermögen der Immobilien GmbH an.

§ 1 Abs. 3a GrEStG tritt als zusätzlicher Steuertatbestand für Anteilsübertragungen nachrangig neben die bestehenden § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG. Im Zusammenspiel ergeben die drei Vorschriften ein enormes Risikopotenzial auch für gruppeninterne Umstrukturierungen. Die Grunderwerbsteuer wird damit noch mehr als bisher zum Hindernis für wirtschaftlich sinnvolle Strukturänderungen – oder kann sogar zu einer unangenehmen Überraschung für den Steuerpflichtigen werden.

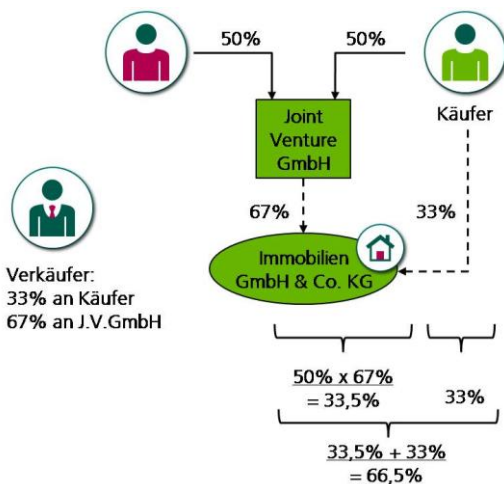


Abb. 6: Drei Steuertatbestände sind parallel zu prüfen – beim dargestellten Erwerb der beiden Beteiligungen bleibt die wirtschaftliche Beteiligung des Käufers mit 66,5 Prozent unterhalb der Schwelle des § 1 Abs. 3a GrEStG. Der Vorgang ist allerdings nach § 1 Abs. 2a GrEStG steuerbar, weil mindestens 95 Prozent der Anteile am Vermögen der grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf Neugesellschafter übergegangen sind.

f) Ergänzung der „Konzernklausel“ § 6a GrEStG  
 Erwartungsgemäß hat der Gesetzgeber § 6a GrEStG auch auf Vorgänge für anwendbar erklärt, die künftig nach § 1 Abs. 3a GrEStG steuerbar sind. Diese „Konzernklausel“ befreit bestimmte Vorgänge innerhalb von Unternehmensgruppen, die den spezifischen grunderwerbsteuerlichen Konzernbegriff erfüllen, von der Grunderwerbsteuer.

Sofern bei solchen Umstrukturierungen eine wirtschaftliche Anteilsvereinigung erfolgt, ist diese – bei Beachtung der entsprechenden Haltefristen – steuerfrei.

Ganz unerwartet hat der Gesetzgeber außerdem eine Ergänzung von § 6a GrEStG vorgenommen. Die Befreiung im Konzern soll künftig nicht nur bei Umwandlungen nach dem UmwG, sondern auch bei „Einbringungen sowie bei anderen Erwerbsvorgängen auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage“ gelten. Es ist allerdings offen, was man sich darunter genau vorstellen darf. Es steht zu befürchten, dass die Finanzverwaltung diese unklare Formulierung durch Verwaltungsanweisung stark einschränken wird, sodass für sichere Umstrukturierungen weiterhin Umwandlungen die erste Wahl bleiben werden.

Kontakt für weitere Informationen



Franz Lindner  
 Rechtsanwalt, Steuerberater  
 Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 12 45  
 E-Mail: franz.lindner@roedl.de



Martin Weiß  
 Rechtsanwalt, Steuerberater  
 Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 12 53  
 E-Mail: martin.weiss@roedl.de

> Verschärfungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts

Von Tanja Creed und Katharina Faenza, Rödl & Partner Nürnberg

Das ohnehin komplexe internationale Steuerrecht hat weitreichende Änderungen erfahren, die großteils als erheblich verschärfend bezeichnet werden können. Insbesondere durch Einführung eines allgemeinen Korrespondenzprinzips bei Ausschüttungen von Körperschaften, die parallele Anwendung verschiedenster nationaler Rückfallklauseln trotz anderweitiger Abkommensregelungen und die weitgehende Gleichstellung von unselbständigen Betriebsstätten mit verbundenden Unternehmen bei der



Verrechnungspreisgestaltung und -dokumentation drohen künftig vermehrte Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung.

a) **Steuerbefreiung von Ausschüttungen nur noch bei korrespondierender Besteuerung (§ 3 Nr. 40 Buchstabe d Satz 2 EStG und § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG)**

Die Steuerbefreiung von Ausschüttungen (z. B. Dividenden, Liquidationserlöse) wird künftig nur dann gewährt, wenn diese das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (sogenanntes Korrespondenzprinzip). Die Neuregelung zielt darauf ab, „weiße Einkünfte“ durch den Einsatz hybrider Finanzierungsinstrumente zu kassieren. Das Korrespondenzprinzip war bisher auf verdeckte Gewinnausschüttungen beschränkt. Möglich waren daher Gestaltungen mit Betriebsausgabenabzug im Quellenstaat, während der Empfängerstaat keine korrespondierende Besteuerung von Einkünften vornahm (doppelte Nichtbesteuerung). Da die Neuregelung sich aber nicht auf hybride Finanzierungen beschränkt, sind wesentlich weitreichendere Auswirkungen zu erwarten. Vorsicht ist insbesondere bei Umstrukturierungen außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes und bei Leistungen ausländischer Körperschaften geboten, da nicht abschließend geklärt ist, wann eine „schädliche“ Einkommensminderung der leistenden Körperschaft vorliegt und welche Nachweispflichten der Steuerpflichtige im Einzelnen hat. Beispiele: Ausschüttungen einer brasilianischen Gesellschaft, die in Brasilien einen Zinsabzug für Eigenkapital nutzt; Drittstaatenformwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Erschwerend kommt hinzu, dass das Korrespondenzprinzip zwar bislang schon für verdeckte Gewinnausschüttungen galt, die dafür geltende Rückausnahme zur Versagung der Steuerbefreiung bei gleichzeitiger Einkommenserhöhung einer nahestehenden Person jedoch nicht auf Ausschüttungen i.S. der Neuregelung ausgeweitet wurde.

Die Neuregelung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden bzw. bei einem vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr, in dem Veranlagungszeitraum, in dem das in 2014 begonnene Wirtschaftsjahr endet.

b) **Ende des Modells „Goldfinger“ (§ 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe c EStG)**

Bislang gab es Gestaltungen, bei denen inländische Steuerpflichtige eine Verlustzurechnung ihrer ausländischen Personengesellschaft über den negativen Progressionsvorbehalt zur Reduzierung des auf das gesamte Einkommen anwendbaren Einkommensteuersatzes nutzten: Eine ausländische Personengesellschaft, die ihre Einkünfte in Deutschland nach der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte und deren Einkünfte nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) freizustellen waren, konnte durch die Anschaffung von Umlaufvermögen – meist Edelmetalle wie Goldbarren – die Anschaffungskosten sofort als Betriebsausgaben ansetzen und so einen hohen Verlust generieren. Der persönliche Einkommensteuersatz in Deutschland konnte damit im Extremfall bis auf Null abgesenkt werden, während positive Einkünfte

bei Verkauf des Umlaufvermögens in einem Folgejahr kaum Auswirkungen hatten, sofern der Steuerpflichtige bereits dem Spitzensteuersatz unterlag.

Um dieser Gestaltung entgegenzuwirken, wird nunmehr angeordnet, dass für die Berechnung des Progressionsvorbehalts bei der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Umlaufvermögen erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des jeweiligen Umlaufvermögens zu berücksichtigen sind.

Die Regelung ist erstmals auf Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens anzuwenden, die nach dem 28. Februar 2013 angeschafft oder hergestellt worden sind. Die Wirtschaftsgüter sind entsprechend in gesondert zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.

c) **Steuererstattungsansprüche hybrider Gesellschaften (§ 50d Abs. 1 Satz 11 EStG)**

Die Neuregelung bestimmt, dass abkommensrechtliche Erstattungsansprüche aufgrund eines Steuerabzugs in Deutschland nur derjenigen Person zustehen, welcher die Einkünfte nach dem ausländischen Steuerrecht zugerechnet werden, wenn der Gläubiger nach inländischem und ausländischem Recht unterschiedlich beurteilt wird. Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung verhindern, dass Erstattungsansprüche bei hybriden Gesellschaften ins Leere laufen.

d) **Verhinderung unsteuerter Einkünfte durch Rückfallklauseln (§ 50d Abs. 9 Satz 3 EStG)**

Für nach DBA freizustellende Einkünfte wird die gleichzeitige Anwendbarkeit von diversen nationalen Rückfallklauseln – d.h. die Versagung der Steuerfreistellung in bestimmten Konstellationen – nach § 50d Abs. 8 EStG (Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit), § 50d Abs. 9 EStG (allgemeine Rückfallklausel), und § 20 Abs. 2 AStG (passive Betriebsstätteneinkünfte) normiert. Die Neuregelung ist eine Reaktion auf das Urteil des BFH vom 11. Januar 2012 (Az.: I R 27/11). Danach war § 50d Abs. 8 EStG alte Fassung die speziellere und damit allein anwendbare Vorschrift. Dies hatte zur Folge, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die nach DBA freizustellen waren und für die nachgewiesen war, dass der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtete, in Deutschland nicht besteuert werden konnten.

Die nunmehr erweiterte Anwendung der Versagung der Freistellung nach DBA ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

e) **Abkommensrechtliche Einordnung von Sondervergütungen (§ 50d Abs. 10 EStG; § 26 Abs. 2 KStG)**

Die Besteuerung von Sondervergütungen (z. B. Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen) und sämtliche durch Sonderbetriebsvermögen veranlasste Erträge und Aufwendungen als gewerbliche Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft ist ein Grundsatz des deutschen Steuerrechts. Die Behandlung dieser Einkünfte als Unternehmensgewinne auch für



Zwecke der Anwendung eines DBA wurde zwar bereits im Jahressteuergesetz 2009 angeordnet, mangels zusätzlicher Fiktion einer Betriebsstättenzuordnung lief diese Regelung jedoch ins Leere (BFH vom 8. September 2010, Az.: I R 74/98). In der nunmehr umgesetzten Nachbesserung der Regelung wird eine Zuordnung von Sondervergütungen bzw. von durch Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträgen und Aufwendungen zu der Betriebsstätte angeordnet, der die zugrundeliegende Leistung bzw. Vergütung zuzuordnen ist. Damit können z. B. Zinsen, die ein ausländischer Gesellschafter aus seiner deutschen Mitunternehmerschaft erhält, in Deutschland besteuert werden. Allerdings ist für diese Fälle zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf Nachweis eine Steueranrechnung vorgesehen, sofern der Ansässigkeitsstaat die deutsche Steuer nicht selbst anrechnet.

Die Neuregelung gilt ausdrücklich auch für entsprechende Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Diese sind bei Anwendung des DBA den Unternehmenseinkünften oder bei gesonderter Regelung im DBA den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen.

Die Regelung gilt nicht für gewerblich geprägte Personengesellschaften oder sofern ein DBA bereits eine ausdrückliche Regelung für Sondervergütungen oder Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben enthält.

Die Neuregelung ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer noch nicht bestandkräftig festgesetzt worden sind.

#### f) Regelung zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen gewerblich geprägter und infizierter Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern

Im Zuge des neueingefügten § 50i EStG sind spätere Veräußerungs- oder Entnahmegewinne aus Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG oder anderen Wirtschaftsgütern, die (steuerneutral) in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 EStG (gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaft) übertragen oder überführt worden sind, ungeachtet eines DBA in Deutschland zu besteuern. Gleiches gilt für die laufenden Einkünfte aus einer solchen Personengesellschaft.

Die Neuregelung findet Anwendung auf die Veräußerung von Wirtschaftsgütern nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes, die vor diesem Datum in das Betriebsvermögen überführt wurden bzw. bezüglich laufender Einkünfte für alle noch nicht bestandkräftig festgesetzten Steuern. Die Regelung gilt sinngemäß auch für Personengesellschaften, die allein aufgrund einer Betriebsaufspaltung als gewerblich gelten, d.h. für Besitzgesellschaften.

Hintergrund der Neuregelung ist der Streit darüber, ob Einkünfte einer nicht originär gewerblich tätigen Personengesellschaft abkommensrechtlich Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 OECD-Musterabkommens und damit regelmäßig freizustellen sind. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung verneinte der BFH mit Urteil

vom 28 April 2010 (Az.: I R 81/09) eine uneingeschränkte Anwendung von Art. 7 OECD-Musterabkommen für gewerblich geprägte Personengesellschaften.

Die gesetzgeberische Intention der Neuregelung besteht in der Sicherung des deutschen Besteuerungsrechts in Wegzugsfällen und in anderen Fällen, in denen eine Entstrickung ursprünglich über als gewerblich fingierte Personengesellschaften vermieden wurde. Eine in der Vergangenheit übliche Gestaltung war, vor dem Wegzug ins Ausland Wirtschaftsgüter und Anteile an Kapitalgesellschaften in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft einzubringen, um eine Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) zu vermeiden. Durch § 50i EStG wird sicher gestellt, dass Einkünfte aus diesen Wirtschaftsgütern und die enthaltenen stillen Reserven trotz entgegenstehender abkommensrechtlicher Regelungen in Deutschland besteuert werden können.

#### g) Gleichstellung von Personengesellschaften mit Körperschaften im Rahmen des § 1 AStG

Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahe stehenden Person im Ausland können einer Verrechnungspreiskorrektur unterliegen, wenn diese Geschäftsbeziehungen nicht dem zwischen fremden Dritten üblichen entsprechen (§ 1 AStG). Nunmehr wird normiert, dass auch Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften als Steuerpflichtige gelten, die den Verrechnungspreisregelungen unterliegen. Ferner wird die bisherige Verwaltungsauffassung, dass diese ebenfalls nahe stehende Person im Sinne des § 1 AStG sein können, gesetzlich kodifiziert. Die Behandlung von Mitunternehmerschaften und Personengesellschaften als Steuerpflichtige gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2013.

#### h) Einführung von Verrechnungspreisregelungen auch im Verhältnis zur eigenen Betriebsstätte (Umsetzung des Authorized OECD Approach)

Als Geschäftsbeziehung, die der Verrechnungspreiskorrektur nach § 1 AStG unterliegen kann, gilt nunmehr jeder wirtschaftliche Vorgang zwischen nahe stehenden Personen, dem keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt. Geschäftsbeziehungen sind nunmehr auch zwischen dem Stammhaus eines Unternehmens und seiner Betriebsstätte in einem anderen Staat anzunehmen (anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen oder „dealings“). Diese Ausdehnung der Verrechnungspreisregeln auf das Verhältnis zu unselbständigen Betriebsstätten setzt den Authorized OECD Approach (kurz: AOA) in nationales Recht um.

Unternehmen mit Betriebsstätten in anderen Staaten müssen aufgrund der neuen Regelung identifizieren, welche Art von (fiktiven) Geschäftsbeziehungen sie zu ihren Betriebsstätten unterhalten. Hierzu schreibt das Gesetz vor, dass einer Betriebsstätte zunächst Unternehmensfunktionen anhand des Personals zuzuordnen sind (sogenannte Personalfunktionen oder „significant people functions“). Darauf aufbauend sind die für die Unternehmensfunktionen notwendige Vermögen sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken zuzuordnen und

daraus ein angemessenes Eigenkapital der Betriebsstätte (sogenanntes Dotationskapital) abzuleiten.

Die Neuregelungen sind für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2012 beginnen. Zu beachten ist insbesondere auch, dass die fiktiven Geschäftsbeziehungen zu Betriebsstätten den Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation unterliegen.

#### i) Motivtest bei der Hinzurechnungsbesteuerung auch für Kapitalanlageeinkünfte

Die Hinzurechnungsbesteuerung von passiven, niedrigbesteuerten Einkünften ausländischer Gesellschaften nach dem AStG ist grundsätzlich nicht anwendbar, wenn es sich um EU/EWR-Gesellschaften handelt, für die eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit nachgewiesen werden kann (sogenannter Motiv- oder Substanztest des § 8 Abs. 2 AStG). Die Anwendung dieses Motivtests ist nun auch zur Vermeidung der Hinzurechnungsbesteuerung von passiven Einkünften mit Kapitalanlagecharakter (§ 7 Abs. 6 AStG) für ab dem 1. Januar 2013 beginnende Wirtschaftsjahre der Auslandsgesellschaft möglich.

#### Kontakt für weitere Informationen



Tanja Creed

Steuerberaterin

Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 1059

E-Mail: [tanja.creed@roedl.de](mailto:tanja.creed@roedl.de)

#### Kontakt für weitere Informationen



Katharina Faenza

Steuerberaterin

Tel.: + 49 (9 11) 91 93 – 1054

E-Mail: [katharina.faenza@roedl.de](mailto:katharina.faenza@roedl.de)

#### Strukturen schaffen

*„Als Experte an der Seite unserer Mandanten kümmern wir uns um die rechtlichen wie steuerlichen Strukturen ihrer unternehmerischen Tätigkeit – Ihren Erfolg haben wir dabei immer im Blick.“*

Rödl & Partner

*„Die einzelnen Bausteine jedes individuellen Castells zu kennen gehört zu den zentralen Erfolgsgeheimnissen unserer Tradition. Darauf aufbauend lassen wir die oft einzigartigen Figuren entstehen.“*

Castellers de Barcelona



„Jeder Einzelne zählt“ – bei den Castellers und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny“ (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellers und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellers de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

#### Impressum Gestaltungsbearbeitung aktuell 01.07.2013

**Herausgeber:** Rödl Rechtsanwalts-Gesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg  
Tel.: + 49 (9 11) 91 93 - 0 | [www.roedl.de](http://www.roedl.de)

**Verantwortlich für den Inhalt:**  
Dr. Hans Weggenmann – [hans.weggenmann@roedl.de](mailto:hans.weggenmann@roedl.de)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

**Redaktion / Koordination:**  
Jan Böttcher – [jan.boettcher@roedl.de](mailto:jan.boettcher@roedl.de)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg  
Tanja Creed – [tanja.creed@roedl.de](mailto:tanja.creed@roedl.de)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

**Layout/Satz:** Cristine Wittenborn – [cristine.wittenborn@roedl.de](mailto:cristine.wittenborn@roedl.de)  
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.