

## Aktuelle Informationen für den GmbH-Geschäftsführer

April 2019

### Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

wenn für bestimmte Tätigkeiten **Minijobber** eingesetzt werden, darf das Monatseinkommen nicht über 450 € liegen. Wir zeigen, dass vor dem Hintergrund der neuen Mindestlohngrenze ungeplant Sozialversicherungsbeiträge für die Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung anfallen können. Außerdem befassen wir uns mit der **umsatzsteuerlichen Organschaft** und gehen der Frage nach, ob auch bei unwesentlichen Leistungen eine wirtschaftliche Eingliederung vorliegen kann. Der **Steuertipp** beleuchtet die Risiken einer **Umwandlung**.

### MINIJOBS

#### Neue Mindestlohngrenze kann in die Sozialversicherungspflicht führen

Ein Minijob definiert sich unter anderem über die Höhe des Arbeitsentgelts bei einer geringfügigen Beschäftigung. Bis zu einem Arbeitslohn von maximal 450 € pro Monat bleiben die durch den Minijob erzielten Einkünfte abgaben- und sozialversicherungsfrei. Zum 01.01.2019 hat sich der ausnahmslos für alle Branchen geltende gesetzliche Mindestlohn von 8,84 € auf **9,19 € pro Stunde** erhöht. Für Minijobber kann diese Anhebung durchaus Konsequenzen haben, denn bei gleichbleibender Arbeitszeit erzielen sie nun möglicherweise ein Monatseinkommen, das über der Minijobgrenze von 450 € pro Monat liegt. Dadurch können plötzlich Sozialversicherungsbeiträge für die Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung anfallen. Wer nicht in die Sozialversicherungspflicht fallen möchte, hat nur die Möglichkeit, seine Arbeitszeit zu reduzieren.

Die gleiche Problematik tritt **zum 01.01.2020** ein, denn zu diesem Zeitpunkt wird der Mindestlohn erneut erhöht (auf 9,35 €), so dass die derzeit rund 7,5 Mio. Minijobber in Deutschland weiter unter Druck geraten. Bisher hat das Bundesministerium für Arbeit eine Anhebung der 450-€-Grenze abgelehnt.

**Hinweis:** Werden dem Arbeitnehmer regelmäßig zwischen 450,01 € und 1.300 € monatlich gezahlt, ist seine Beschäftigung begrifflich kein Minijob mehr, sondern ein „Midijob“. Diese Regelung gilt jedoch erst ab dem 01.07.2019. Bis dahin liegt die Obergrenze eines Midijobs bei 850 €. Ein Trostpflaster: In diesem „Übergangsbereich“ (Gleitzone) muss der Midijobber lediglich

### UMSATZSTEUERLICHE ORGANSCHAFT

#### Wirtschaftliche Eingliederung nur bei wesentlichen Leistungen

Bei einer Organschaft handelt es sich um mehrere rechtlich selbständige Unternehmen, die in einem Über- bzw. Unterordnungsverhältnis zueinander stehen und wie ein einziges Steuersubjekt behandelt werden. Dadurch können Verluste mit Gewinnen sofort saldiert werden, was erhebliche **Liquiditäts- und Zinsvorteile** mit sich bringt. Für die steuerliche Organschaft ist demnach eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers notwendig.

Das Finanzgericht München (FG) hat sich kürzlich mit der Frage der wirtschaftlichen Eingliederung einer Organgesellschaft (hier: Filmproduktionsfirma) in das Unternehmen einer GmbH beschäftigt. Die Vorausset-

#### In dieser Ausgabe

- Minijobs:** Neue Mindestlohngrenze kann in die Sozialversicherungspflicht führen ..... 1
- Umsatzsteuerliche Organschaft:** Wirtschaftliche Eingliederung nur bei wesentlichen Leistungen ..... 1
- Steuerliches Einlagekonto:** Ist die Einbringung oder die Erfüllung einer Forderung entscheidend? ..... 2
- Körperschaftsteuerguthaben:** Vergünstigter Erwerb führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen ..... 2
- Stille Beteiligung:** Verwandtschaftsverhältnis führt noch nicht zum tariflichen Steuersatz ..... 3
- Insolvenzplan:** Körperschaftsteuer auf Sanierungsgewinn im Fokus ..... 3
- Steuertipp:** Abwärtsverschmelzung mit ausländischen Anteilseignern ..... 4

zungen einer finanziellen und eine organisatorischen Eingliederung zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft waren erfüllt. Strittig war jedoch die Frage der wirtschaftlichen Eingliederung. Die Gesellschaften gaben sich untereinander **Darlehen**. Zudem übernahmen der Organträger und seine Geschäftsführer selbstschuldnerische Bürgschaften für Bankdarlehen der Organgesellschaft. Außerdem wurde zwischen beiden Gesellschaften ein Sale-and-lease-back-Modell umgesetzt.

Im Rahmen einer Außenprüfung verneinte das Finanzamt das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organshaft: Es mangle an einer wirtschaftlichen Eingliederung, denn die Organgesellschaft erscheine im Gefüge des übergeordneten Organträgers nicht als dessen Bestandteil. Sofern die wirtschaftliche Eingliederung auf Leistungen des Organträgers gegenüber seiner Organgesellschaft beruhe, müsse es **entgeltliche Leistungen** geben, denen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukomme. Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

Laut FG ist entscheidend, dass der Organträger aufgrund derartiger Leistungen auf eine Organgesellschaft Einfluss nehmen könne, also **besondere Einwirkungsmöglichkeiten** habe. Dafür reiche weder die Darlehensgewährung, die Bürgschaftsübernahme noch das Sale-and-lease-back-Modell. Insofern liege mangels wirtschaftlicher Eingliederung keine Organshaft vor.

**Hinweis:** Eine Organshaft kann zwar trotzdem anzunehmen sein, wenn eines der drei Eingliederungsmerkmale (finanziell, organisatorisch, wirtschaftlich) nur zweifelhaft oder weniger stark ist, die beiden anderen Merkmale jedoch vorliegen. Dagegen reicht es jedoch nicht aus, wenn nur zwei der drei Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Revision wurde zugelassen. Damit erhält der Bundesfinanzhof nun Gelegenheit, den Begriff der wirtschaftlichen Verflechtung zu konkretisieren.

## STEUERLICHES EINLAGEKONTO

### Ist die Einbringung oder die Erfüllung einer Forderung entscheidend?

Für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft spielt das „steuerliche Einlagekonto“ eine große Rolle. Dabei handelt es sich nicht um ein Konto in der Finanzbuchhaltung, sondern um ein rein steuerlich geführtes **fiktives Konto**, in dem alle Einlagen eines Gesellschafters (oder einer diesem nahestehenden Person) festgehalten werden.

Wenn und soweit (z.B. durch eine Ausschüttung) eine Rückführung der Einlagen an den Gesellschafter er-

folgt (Einlagenrückgewähr), muss der Gesellschafter diesen Betrag nicht als **Einkünfte aus Kapitalvermögen** versteuern. Das Finanzamt überwacht deshalb sehr genau, ob und wenn ja, wann und mit welchem Betrag etwas auf dem steuerlichen Einlagekonto gutgeschrieben wird. Dabei kommt es noch nicht einmal darauf an, wann die Verpflichtung zur Einlage entstanden ist, sondern wann die Einlage tatsächlich vorgenommen worden ist.

**Beispiel:** Der Gesellschafter einer GmbH hat sich am 10.10.2018 gegenüber der Gesellschaft, an der er beteiligt ist, zu einer Einlage in Höhe von 5.000 € in die Kapitalrücklage verpflichtet. Aufgrund von Liquiditätseingpässen erfüllt er diese Verpflichtung jedoch erst am 10.02.2019. Am 10.10.2018 muss die GmbH eine Forderung gegenüber ihrem Gesellschafter aktivieren. Der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto erfolgt allerdings erst am 10.02.2019.

In einem vom Finanzgericht Saarland (FG) entschiedenen Streitfall hatte eine Gesellschafterin im Wege der Einlage eine Forderung auf ihre GmbH übertragen, die sie ihrerseits gegenüber einem fremden Dritten hatte. Die Forderung ging somit auf die GmbH über. Der Schuldner hatte die Forderung aber zum Zeitpunkt der Einbringung noch nicht getilgt, sondern beglich seine Schuld erst Jahre später.

Das FG hatte nun also die Frage zu klären, ob der **Zeitpunkt der Tilgung** durch den Schuldner (dritte Person) mit dem Einlageerfüllungszeitpunkt der einlegenden Gesellschafterin gleichzusetzen war. Das FG hat dies verneint und seine Entscheidung wie folgt begründet: Der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto sei bereits mit der Übertragung der Forderung auf die GmbH zu erfassen. Zu diesem Zeitpunkt habe die Gesellschafterin mit der Einlage ihrer Forderung nämlich alles ihr Mögliche getan. Die Gutschrift auf dem Einlagekonto wurde also gewährt.

**Hinweis:** Anders verhält es sich, wenn die Einlage in der Einräumung einer Forderung gegen einen Gesellschafter (Einlagenforderung) besteht. Hier ist unabhängig von der Darstellung in der Bilanz ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto grundsätzlich erst zu dem Zeitpunkt zu verzeichnen, zu dem die Mittel zufließen (siehe Beispiel).

## KÖRPERSCHAFTSTEUERGUTHABEN

### Vergünstigter Erwerb führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen

Das noch aus dem bis zum Jahr 2000 gültigen **Anrechnungsverfahren** stammende „Körperschaftsteuerguthaben“ ist der Erstattungsanspruch einer Kapitalgesellschaft gegenüber dem Finanzamt. Bis einschließlich 2006 konnte dieses nur durch Ausschüttungen der Gesellschaft realisiert werden. Zum

31.12.2006 wurde das System der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens vollständig reformiert: Zu diesem Zeitpunkt erfolgte eine finale Feststellung des Guthabens, das sodann in zehn identischen Jahresraten im Zeitraum 2008 bis 2017 ausgezahlt wurde. Da es keine Möglichkeit gab, „schneller an das Geld zu kommen“, war es zulässig, diesen Auszahlungsanspruch an fremde Dritte zu verkaufen. Dafür etablierte sich sogar ein Markt. Körperschaftsteuerguthaben wurden somit oft zu einem Betrag unter dem Nominalwert verkauft.

In einem vor dem Finanzgericht Düsseldorf (FG) verhandelten Sachverhalt hatten zwei Eheleute mehrere Teilbeträge eines Körperschaftsteuerguthabens erworben. Als Kaufpreis dafür zahlten sie einen Betrag, der deutlich **unterhalb des Nominalbetrags** lag. Zum Zeitpunkt der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens erklärten sie den Gewinn nicht in ihrer Steuererklärung, da sie meinten, der Vermögenszuwachs sei keiner Einkunftsart zuzuweisen. Das Finanzamt vertrat jedoch eine gegenteilige Auffassung: Der Vermögenszuwachs sei als Veräußerung einer sonstigen Kapitalforderung zu qualifizieren und unterliege der Abgeltungsteuer.

Das Finanzamt setzte also entsprechend Einkommensteuer fest. Die Kläger legten zunächst Einspruch gegen den Bescheid ein und klagten anschließend. Beide Rechtsbehelfe scheiterten jedoch. Die Richter des FG konstatierten, dass die Auszahlung des Guthabens an die Kläger eine Rückzahlung sei, die gesetzlich einer Veräußerung gleichkomme. Weiterhin sei die erworbene Teilforderung eine **sonstige Kapitalforderung**, da die Rückzahlung des Kapitalvermögens zugesagt worden war.

**Hinweis:** Das FG hat die Revision nur im Hinblick die Frage zugelassen, wie der Gesamtkaufpreis für die Teilbeträge des Körperschaftsteuerguthabens aufzuteilen ist.

## STILLE BETEILIGUNG

### Verwandtschaftsverhältnis führt noch nicht zum tariflichen Steuersatz

Will man mit seinem Unternehmen am Markt bestehen, muss man langfristig ausreichend liquide sein. Um das zu erreichen, kann man genügend Eigenkapital im Unternehmen liegenlassen, Fremdkapital (z.B. Bankkredite) aufnehmen oder auf einen Finanzierungsmix setzen. Eines dieser gemischten Konstrukte ist die stille Beteiligung. Hierbei wird quasi in aller Stille - also nach außen nicht erkennbar - ein weiterer Gesellschafter mit einer Kapitaleinlage dazugeholt. Dieser erhält - je nachdem, wie der Gesellschaftsvertrag ausgestaltet ist - einen Anteil am Gewinn und teilweise auch am Verlust. Seine Einkünfte aus der Beteiligung muss der

Stillhalter - so heißt der stille Gesellschafter - als **Kapitalerträge** versteuern. Hierbei gilt ein Einkommensteuersatz von einheitlich 25 %.

Eine Ausnahme von diesen 25 % gibt es jedoch: Wenn zwischen einem zu mindestens 10 % beteiligten Gesellschafter und dem Gläubiger der Kapitaleinlage ein **Näheverhältnis** besteht, wird der tarifliche Steuersatz angewendet. Das zumindest hat ein Finanzamt für eine Konstellation zwischen einem Vater (Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH) und dessen Sohn (Prokurist der GmbH und stiller Gesellschafter) angenommen. Die Einnahmen des Sohns von über 100.000 € jährlich aus der stillen Beteiligung sollten nicht mit 25 %, sondern mit dem Spitzensteuersatz versteuert werden.

Das Finanzgericht Hessen ist jedoch zu einem anderen Ergebnis gelangt: Ein Näheverhältnis im Sinne der Vorschrift bedeutet nicht, dass ein Verwandtschaftsverhältnis bestehen muss. Vielmehr muss ein **Beherrschungsverhältnis** vorliegen, die „beherrschte Person“ darf also keine Entscheidungsfreiheit mehr haben. Beispielsweise dürfte der Sohn keinen Einfluss darauf haben, ob die stille Beteiligung bestehen bleibt, aufgelöst oder neu begründet wird. So war es im Streitfall aber nicht. Das Näheverhältnis zwischen Vater und Sohn bzw. zwischen Geschäftsführer und Prokurist allein reichte nicht aus. Der Sohn konnte seine Einkünfte aus der stillen Beteiligung daher mit einem Einkommensteuersatz von nur 25 % versteuern.

## INSOLVENZPLAN

### Körperschaftsteuer auf Sanierungsgewinn im Fokus

Ist die auf einem Sanierungsgewinn beruhende Körperschaftsteuer eine Insolvenzforderung oder eine Masseverbindlichkeit? Mit dieser Frage hat sich kürzlich der Bundesfinanzhof (BFH) in einem Fall beschäftigt, in dem über das Vermögen einer GmbH 2006 das Insolvenzverfahren eröffnet worden war.

Das Amtsgericht hatte die **Eigenverwaltung** angeordnet. Im Laufe des Verfahrens wurde ein Insolvenzplan erstellt. Nachdem dieser zum 31.12.2008 rechtswirksam geworden war, wurde das Insolvenzverfahren gerichtlich aufgehoben. Im März 2009 wurde von der Gesellschafterversammlung schließlich die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen. Die GmbH reichte daraufhin 2010 beim Finanzamt eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung 2008 und einen berichtigten Jahresabschluss 2008 ein.

Die Gewinn- und Verlustrechnung wies einen außerordentlichen Ertrag von 1.280.000 € aus, der ein **Sanierungsgewinn** aus dem genehmigten Sanierungsplan war. Das Finanzamt erließ daraufhin 2012 einen Körperschaftsteuerbescheid 2008, in dem es den Sanie-

rungsgewinn besteuerte und Körperschaftsteuer festsetzte. Dagegen klagte die GmbH. Die Steuer auf den Sanierungsgewinn sei eine Insolvenzforderung, die bereits bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens hätte erfasst und vom Finanzamt zur Insolvenztabelle hätte angemeldet werden müssen.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Seiner Ansicht nach ist der Sanierungsgewinn zu Recht der Körperschaftsteuer unterworfen worden, weil die Steuerforderung als **Masseverbindlichkeit** zu bewerten ist. Zu den sogenannten Masseverbindlichkeiten zählen Steuerforderungen, die erst nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstehen. Dies traf hier zu, weil der Sanierungsgewinn und die daraus resultierende Steuer erst mit Rechtskraft der Bestätigung des Insolvenzplans entstanden waren.

Die GmbH wollte daraufhin die Revision erwirken, ist damit jedoch vor dem BFH gescheitert, der keine Gründe für die Zulassung der Revision erkennen konnte.

## STEUERTIPP

### Abwärtsverschmelzung mit ausländischen Anteilseignern

Eine aktuelle Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) veranschaulicht, welche **Risiken eine Umwandlung** birgt und wie schnell eine solche aus steuerlicher Sicht scheitern kann. Im Streitfall war eine US-amerikanische an einer inländischen Kapitalgesellschaft (M-GmbH) beteiligt. Einziger Vermögensgegenstand der M-GmbH war eine 49%ige Beteiligung an einer weiteren in Deutschland ansässigen GmbH (T-GmbH). Die anderen 51 % an der T-GmbH hielt die US-amerikanische Kapitalgesellschaft.

Um die Gesellschaftsstruktur zu vereinfachen, wurde die M-GmbH auf die T-GmbH verschmolzen („Abwärtsverschmelzung“). Die Beteiligten gingen davon aus, dass dies zum Buchwert möglich war und keine Steuern entstehen würden. Leider hatten sie aber eine Vorschrift im Umwandlungssteuergesetz übersehen: Danach ist eine (Abwärts-)Verschmelzung nur zum Buchwert möglich, wenn das **Besteuerungsrecht** an der Beteiligung an der übernehmenden Kapitalgesellschaft **im Inland** sichergestellt ist.

Die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (T-GmbH) gehörten - soweit es sich um die Anteile der M-GmbH handelte - zum übertragenen Vermögen. Das Finanzamt entsprach dem Buchwertantrag also nicht. Der BFH ist dieser Ansicht gefolgt: Nach dem deutsch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen sei das Besteuerungsrecht an den Anteilen der T-GmbH nicht Deutschland zuzuweisen, sondern den Vereinigten Staaten. Die Verschmelzung sei also nicht zum Buchwert zulässig.

Somit wurden **alle stillen Reserven** des Wirtschaftsguts „Beteiligung an der M-GmbH“ aufgedeckt und **versteuert**. Die Beteiligten hatten aber Glück im Unglück, denn die stillen Reserven einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung unterliegen in Deutschland nur einer 5%igen Besteuerung, sofern die Anteile durch eine Kapitalgesellschaft gehalten werden.

**Hinweis:** Der Fall zeigt eindrucksvoll, dass das steuerliche Risiko einer Umwandlung ziemlich hoch ist. Konsultieren Sie vor einer beabsichtigten Umstrukturierung Ihrer Anteile auf jeden Fall Ihren Steuerberater.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team der **AWI TREUHAND**

## IMPRESSUM

Herausgeber:

AWI TREUHAND Steuerberatungsgesellschaft GmbH & Co. KG, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg unter HRA 16827  
vertreten durch AWI TREUHAND Unternehmensberatung GmbH Steuerberatungsgesellschaft, eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts Augsburg, HRB 24812,  
Geschäftsführer Margot Liedl, Tobias Litzel, Ulrich Raab, Marco Stanke und Markus Stötter  
USt.-ID-Nr.: DE268560688

Ernst-Reuter-Platz 4, 86150 Augsburg | Telefon: +49 (0)821 90643-0 | Telefax: +49 (0)821 90643-20 | awi@awi-treuhand.de | www.awi-treuhand.de

Die gesetzliche Berufsbezeichnung lautet Steuerberatungsgesellschaft und wurde in der Bundesrepublik Deutschland verliehen. Die Zulassung erfolgte durch die Steuerberaterkammer München, Naderlinger Str. 9, 80638 München, welche auch zuständige Aufsichtsbehörde ist. Die maßgeblichen berufsrechtlichen Regelungen sind das Steuerberatungsgesetz, die Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer und die Steuerberatervergütungsverordnung.

Alle Informationen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr. Diese Information ersetzt nicht die individuelle Beratung!