

novus

Neue steuerliche
Herstellungskosten-
untergrenze –
bislang nicht
anzuwenden

Gesetz über
Erleichterungen
für Kleinstkapital-
gesellschaften
verabschiedet

Urlaubsabgeltungs-
anspruch kein
Surrogat für
Urlaubsanspruch

Viel Lärm um nichts?
Das Gesetzgebungsverfahren
zum JStG 2013



Viel Lärm um nichts? Das Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2013

Es ist schon Gang und Gäbe, dass regelmäßig zum Jahresende auf den letzten Drücker Steuergesetze verabschiedet werden, die Handlungsbedarf für die Steuerpflichtigen hervorrufen. Und so endet jedes Jahr statt mit vorweihnachtlicher Besinnlichkeit in hektischer Betriebsamkeit, gepaart mit einer guten Portion Ungewissheit.

Niemand konnte sich vorstellen, dass die bisherige Dramatik bei steuerlichen Gesetzgebungsverfahren noch übertroffen werden konnte. So jedoch geschehen zum Jahresende 2012. Im vergangenen Jahr standen fünf Steuergesetzgebungsverfahren am Start, über die wir Sie regelmäßig informiert hatten. Im Fokus stand dabei insbesondere das Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013). Ein entsprechender Gesetzentwurf wurde am 19.6.2012 durch die Bundesregierung in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Dieses zunächst ganz harmlos anmutende Gesetz beinhaltete Regelungen zur Umsetzung notwendiger Maßnahmen, die sich u. a. aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung oder aus europarechtlichen Vorgaben ergaben. Brisanz erhielt das JStG 2013 durch die Empfehlungen des Bundesrates vom 6.7.2012, der anregte, den bis dahin eher unbeachteten Gesetzentwurf um einige Änderungen anzureichern, die insbesondere für Unternehmen steuerlich hoch brisant sind – hervorzuheben die Besteuerung von Streubesitzdividenden und die Erweiterung des schädlichen Verwaltungsvermögens im Rahmen der erbschaftsteuerlich begünstigten Übertragung von Betriebsvermögen. Das Ansinnen des Bundesrates – sollte es denn umgesetzt werden – rief akuten Handlungsbedarf hervor, denn die Regelungen hätten teilweise schon am Tag nach der Beschlussfassung des Bundestages gelten sollen. Heimlich still und leise machte der Bundesrat noch eine weitere Prüfbitten zum Gegenstand des JStG 2013 – und zwar die einkommensteuerliche Gleichstellung von gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften mit Ehegatten.

Am 25.10.2012 beschloss der Bundestag dann – einen Tag früher als ursprünglich angekündigt und mit den entsprechend hektischen

Reaktionen der Beraterschaft – das JStG 2013. Dabei ignorierte er die Empfehlungen und Prüfbitten des Bundesrates überwiegend, so dass in puncto Steuerverschärfungen vorläufig Entwarnung gegeben werden konnte. Bis dann am 23.11.2012 der Bundesrat die Zustimmung zu dem Gesetz verweigerte. Dies veranlasste die Bundesregierung am 28.11.2012, den Vermittlungsausschuss anzurufen. Das aus Vertretern des Bundestages und des Bundesrates besetzte Gremium tagte am 12.12.2012 und es war vorgesehen, dass anschließend der Bundestag am 13.12.2012 und der Bundesrat am 14.12.2012 über das Gesetz beschließen sollten. Doch es kam wieder anders als gedacht.

Zwar arbeitete der Vermittlungsausschuss am 12.12.2012 an einem Kompromiss und kam nach Mitternacht auch zu einem Ergebnis. So bestand Einigkeit, das Thema Streubesitzdividenden zunächst nicht weiter zu verfolgen. Das Thema erbschaftsteuerliches Verwaltungsvermögen ging mit entschärfter Anwendungsvorschrift in das Vermittlungsergebnis ein. Mittels Mehrheitsbeschluss wurde nunmehr aber auch das Reizthema der steuerlichen Gleichstellung eingetragener, gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaften mit Ehegatten explizit in das JStG 2013 aufgenommen. Eine Regelung, mit der die CDU/CSU-Fraktion ihre Probleme hat. Damit kulminierte der Politpoker um das JStG 2013.

Mit Spannung wurde der Bundestagssitzung am 13.12.2012 entgegen gesehen. Da jedoch das Vermittlungsergebnis erst am 13.12.2012 frühmorgens erzielt wurde, konnte das JStG 2013 und die weiteren vier offenen Steuergesetzgebungsverfahren nicht mehr regulär in die Tagesordnung dieser Bundestagssitzung aufgenommen werden und – taktisch versiert – sah man davon ab, einen theoretisch möglichen Antrag auf Fristverkürzung zu stellen. Resultat: erst in 2013 wird entschieden.

Damit konnte keine der vorgesehenen Regelungen rechtzeitig, mitunter zum 1.1.2013, in Kraft treten, was für einige verfahrens-

rechtliche Regelungen wichtig gewesen wäre. Die Finanzverwaltung behilft sich deshalb notdürftig mit Dienstanweisungen, wie etwa zur erstmaligen Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (BMF-Schreiben vom 19.12.2012, Az. IV C 5 - S 2363/07/0002-03).

Doch aufgeschoben ist nicht aufgehoben. So stand das JStG 2013 kurzfristig am 17.1.2013 wieder auf der Agenda des Bundestages. Dieser hat das Aus für das JStG 2013 beschlossen, weil keine Einigung hinsichtlich der steuerlichen Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnerschaften mit Ehegatten erzielt werden konnte. Presseberichten zufolge erscheint es fraglich, ob der Vermittlungsausschuss erneut angerufen werden soll.

So wurde letztlich mit dem JStG 2013 viel Lärm um nichts gemacht. Ausnahmsweise hatten die Steuerpflichtigen Glück, die sich dem Handlungsdruck aufgrund der geplanten Steuerverschärfungen nicht gebeugt hatten. Allzu oft wurden die Steuerpflichtigen in der Vergangenheit jedoch von kurzfristig beschlossenen Steuerverschärfungen überrascht, so dass die Warnungen von Seiten der Beraterschaft durchaus ihre Berechtigung hatten.

Nun bleibt abzuwarten, ob und wie die einzelnen Regelungen des JStG 2013 erneut aufgegriffen werden. Dabei sollte der Gesetzgeber aber ein Mindestmaß an Planungssicherheit gewährleisten.



Prof. Dr. Dietrich Grashoff
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
bei Ebner Stolz Mönning Bachem in Bremen



■ STEUERRECHT

Gesetzgebung

Update zu den laufenden Steuergesetzgebungsverfahren	4
Keine gesetzliche Neuregelung zur Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden	4
Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2013	5

Unternehmensbesteuerung

Neue steuerliche Herstellungskostenuntergrenze bislang nicht anzuwenden	6
Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung	7
Kurzfristige Einlage zur Vermeidung des Schuldzinsenabzugs ist Gestaltungsmissbrauch	7
Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Absenkung der betrieblichen Nutzung	8
Verlautbarungen der Finanzverwaltung zu Pensionsrückstellungen	8
Glaubhaftmachung ausschließlicher betrieblicher Nutzung bei mehreren betrieblichen Kfz	9
Mindestbesteuerung ist nicht verfassungswidrig	9
Körperschaftsteuerlicher Verlustuntergang nur bei Überschreiten einer Besitzgrenze von 25 %	10
Gewerbsteuerliche Hinzurechnungsvorschriften nicht verfassungswidrig	10
Untergang des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags bei kurzfristigem Ausscheiden aus einer Personengesellschaft	10

Arbeitnehmerbesteuerung

11

Umsatzsteuer

Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses	14
Leistungsort bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück	14
Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen	15
Verlagerung von EU-Lieferungen in das Inland nur bei vorheriger Zustimmung	15
Nichtbeanstandungsregelung bei Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung	16
Leistungen an einen Unternehmer für dessen nicht unternehmerischen Bereich	16
Berichtigung oder verspätete Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen	17

Besteuerung von Privatpersonen

17

Internationales Steuerrecht

18

■ WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Gesetz über Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften (MicroBilG) verabschiedet	19
(Handelsbilanzielle) Anwendungsfragen der neuen steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze	20
Gebot für Großbetriebe zur Bildung einer Rückstellung für Betriebsprüfungs-Aufwendungen	21
Einzelfragen zu Rückstellungen nach dem neuen IDW RS HFA 34	22

■ ZIVILRECHT

Gesellschaftsrecht

Zahlung fälliger Gesellschafterforderungen bei Zahlungsunfähigkeit	23
--	----

Vertragsrecht

Abbruch von Vertragsverhandlungen	23
Nachberechnung von Mietnebenkosten bei Abrechnung unter Vorbehalt	24

Arbeitsrecht

Kein Betriebsübergang bei Verkauf der verwalteten Immobilie	24
Betriebsübergang trotz Zwischenschaltung einer „Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaft“	25
Wegen Intransparenz unwirksame Rückzahlungsklausel	25
Urlaubsabgeltungsanspruch kein Surrogat für Urlaubsanspruch	25

■ INTERN

26

GESETZGEBUNG

Update zu den laufenden Steuergesetzgebungsverfahren

Am 12. bzw. 13.12.2012 legte der Vermittlungsausschuss seine Ergebnisse zu vier Steuergesetzgebungsverfahren vor, über die der Bundestag in seiner Sitzung am 17.1.2013 wie folgt entschied:

- ▶ Das Jahressteuergesetz 2013 wurde abgelehnt. Grund hierfür war insbesondere die im Vermittlungsergebnis vorgesehene steuerliche Gleichstellung eingetragener Lebenspartnerschaften mit Ehegatten, für die politisch keine Mehrheit zu finden war. Unklar ist derzeit, ob das Gesetz damit endgültig gescheitert ist, da hierzu nochmals der Vermittlungsausschuss angerufen werden könnte, um doch noch zu einer Einigung zu kommen.
- ▶ Der Einigungsvorschlag zum Unternehmensteuerreformgesetz wurde vom Bundestag angenommen, so dass die darin enthaltenen Regelungen zur steuerlichen Organschaft, zur Mindestbesteuerung und zum steuerlichen Reisekostenrecht in Kraft treten können, sofern der Bundesrat noch seine Zustimmung erteilt.
- ▶ Das Gesetz zum Abbau der kalten Progression in der Fassung des Vermittlungsergebnisses wurde ebenso vom Bundestag beschlossen. Die Zustimmung des Bundesrats vorausgesetzt, wird damit der Grundfreibetrag rückwirkend zum 1.1.2013 um 126 Euro auf 8.130 Euro erhöht und steigt in 2014 auf 8.354 Euro an.
- ▶ Schließlich nahm der Bundestag auch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von energetischen Sanierungsmaßnahmen an Wohngebäuden mit dem Inhalt an, welcher nach Abschluss des Vermittlungsverfahrens verblieben ist. Dabei handelt es sich lediglich um eine Änderung des Energiewirtschaftsgesetzes, weshalb das nun beschlossene Gesetz in „Gesetz zur Änderung des Energiewirtschaftsgesetzes“ umbenannt wurde. Zunächst vorgesehene Maßnahmen zur steuerlichen Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen wurden im Vermittlungsverfahren aus dem Gesetzesvorhaben gestrichen.

Keine gesetzliche Neuregelung zur Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden

Zwar hat der Bundestag am 29.11.2012 den durch die Koalitionsfraktionen CDU/CSU und FDP in das Gesetzgebungsverfahren eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 (BT-Drs. 17/11314) beschlossen, durch den die europarechtswidrige Besteuerung von Streubesitzdividenden bei im EU-/EWR-Ausland ansässigen Kapitalgesellschaften als Anteilseigner beseitigt werden soll. Jedoch verweigerte der Bundesrat am 14.12.2012 die erforderliche Zustimmung. Zwischenzeitlich wurde hierzu auch der Vermittlungsausschuss angerufen.

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2013 wurde vorgeschlagen, Erträge aus Streubesitzbeteiligungen generell aus der Körperschaftsteuerlichen Be-

freiungsregelung auszunehmen. In dem durch den Vermittlungsausschuss am 12.12.2012 beschlossenen Vermittlungsergebnis ist eine solche Regelung nicht mehr im Gesetzesvorhaben enthalten. Das Vermittlungsergebnis wurde am 17.1.2013 vom Bundestag abgelehnt. Das Gesetzesvorhaben ist damit voraussichtlich endgültig gescheitert. Somit bleibt es derzeit beim bisherigen Gesetzesstand.

Streubesitzdividenden sind damit zwar zu 95 % von der Körperschaftsteuer befreit, sofern der Investor eine Kapitalgesellschaft ist. Jedoch ist Kapitalertragsteuer einzubehalten. Im Falle eines inländischen Investors wird dieser Steuereinbehalt auf die eigene Steuerschuld angerechnet. Bei einem ausländischen Investor mit einer Beteiligung unter 10 % ist eine solche Anrechnung nicht mög-

lich. Darin erkannte der EuGH bereits mit Urteil vom 20.10.2011 (Rechtssache C-284/09, Kommission gegen Bundesrepublik Deutschland) einen Verstoß gegen EU-Recht.

Hinweis: Es ist allerdings damit zu rechnen, dass zeitnah eine gesetzliche Neuregelung beschlossen wird, um diese europarechtswidrige Ungleichbehandlung zu beseitigen. Denkbar ist dabei weiterhin, dass die Steuerbefreiung von Streubesitzdividenden insgesamt aufgehoben wird, so dass sowohl inländische als auch ausländische Investoren darauf Steuern zu entrichten hätten. Die Ungleichbehandlung könnte aber auch durch die Möglichkeit der Kapitalertragsteuererstattung auf Streubesitzdividenden im Falle ausländischer Investoren beseitigt werden.



Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2013 soll ein Arbeitszimmer-Pauschbetrag eingeführt werden.

Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes 2013

Basierend auf den Vorschlägen der Bundesländer Bremen, Hessen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein (Pressemitteilung vom 25.10.2012) brachte der Bundesrat am 14.12.2012 den Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Vereinfachung des Steuerrechts 2013 (Steuervereinfachungsgesetz 2013, StVereinfG 2013) in das Gesetzgebungsverfahren ein.

Der Gesetzentwurf beinhaltet folgende Maßnahmen:

- ▶ Ab dem Kalenderjahr 2014 sollen Arbeitgeberleistungen für die Betreuung nicht schulpflichtiger Kinder grundsätzlich zu 2/3, höchstens 4.000 Euro jährlich, steuerfrei sein, unabhängig davon, ob sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, § 3 Nr. 33 EStG-E.
- ▶ Soweit der Arbeitgeber steuerfreie Leistungen zur Kinderbetreuung bis zum Höchstbetrag von 4.000 Euro leistet, soll zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung der Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten, die die Eltern selbst bezahlt haben, ausgeschlossen sein, § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 2. Halbsatz EStG-E.
- ▶ Mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2013 soll die derzeit vorgesehene Steuerbefreiung von Carried Interest in Höhe von 40 % gemäß § 3 Nr. 40a EStG gestrichen werden. Korrespondierend soll die Regelung zu Carried Interest aus der Betriebsausgabenabzugsbeschränkung in § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG herausgenommen werden.
- ▶ Der auf 1.250 Euro jährlich begrenzt mögliche Abzug von Kosten des häuslichen Arbeitszimmers, für den Fall, dass kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, soll ab dem Veranlagungszeitraum 2014 durch einen Arbeitszimmer-Pauschbetrag in Höhe von 100 Euro je Monat der betrieblichen/beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers ersetzt werden, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und § 4 Abs. 5 Satz 4 EStG-E.
- ▶ Der Steuerfreibetrag für bestimmte Sachbezüge soll von derzeit 44 Euro pro Monat ab dem Veranlagungszeitraum 2014 auf 20 Euro reduziert werden, § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG-E. Da der Steuerfreibetrag in gleichem Umfang eine Sozialversicherungsbefreiung bewirkt, würde sich dementsprechend auch die Höhe der sozialversicherungspflichtigen Sachbezüge verändern.
- ▶ Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag soll von derzeit jährlich 1.000 Euro für nach dem 31.12.2013 endende Lohnzahlungszeiträume auf 1.130 Euro erhöht werden, § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG-E.
- ▶ Die Verlustausgleichsbeschränkung des Kommanditisten soll mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2013 dahingehend modifiziert werden, dass neben dem

Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz explizit auch Sonder- und Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten bei der Ermittlung seines Kapitalkontos berücksichtigt werden, § 15a Abs. 1 Satz 3 EStG-E. Zudem soll künftig auf das Ergebnis aus der Mitunternehmerschaft abgestellt werden, so dass dem Kommanditisten sowohl der aus dem Gesamthandsbereich zugewiesene Verlustanteil als auch seine Gewinne oder Verluste aus der Sonder- und Ergänzungsbilanz berücksichtigt werden, § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG-E. Der erweiterte Verlustausgleich bei überschießender Außenhaftung des Kommanditisten soll hingegen entfallen und die Berücksichtigung des Zurechnungsbetrags nach § 15a Abs. 3 EStG-E entsprechend angepasst werden.

- Pflegekosten, die durch Rechnungen des Heimbetreibers nachgewiesen werden, sollen ab dem Veranlagungszeitraum 2013 als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sein, soweit diese nicht auf die Unterkunft und Verpflegung entfallen, § 33 Abs. 2a EStG-E. Der derzeit vorzunehmende Abzug der sog. pauschalen Haushaltsersparnis von 8.004 Euro soll entfallen. Im Fall einer vorüber-

gehende Unterbringung in einem Heim bis zu einer Dauer von sechs Monaten, einer Kurzzeitpflege oder einer Übergangszeit im Anschluss an eine stationäre Behandlung soll zudem der Abzug der Kosten der Unterkunft als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen.

- Im Falle einer unterhaltenen bedürftigen Person ohne Wohnsitz innerhalb der EU oder des EWR soll ab dem Veranlagungszeitraum 2013 der Abzug von Unterhaltsleistungen nur noch möglich sein, wenn die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung durch Urteil oder Bescheid der zuständigen Stelle des Wohnsitzstaates nachgewiesen wird und die Zahlung auf das Konto des Unterhaltsempfängers erfolgt ist, § 33a Abs. 1 Satz 8 EStG-E.
- Der alternativ zum Ansatz tatsächlich angefallener Kosten zu wählende Behinderten-Pauschbetrag soll ab dem Veranlagungszeitraum 2014 alle krankheits- oder behinderungsbedingten Aufwendungen abdecken, § 33b Abs. 1 Satz 1 EStG-E. Die derzeit vorgesehene Beschränkung auf bestimmte behinderungsbedingte Aufwendungen soll entfallen, um Abgrenzungsfragen zu vermeiden. Zudem ist die Anhebung der Behinderten-

Pauschbeträge in § 33b Abs. 3 EStG-E vorgesehen. Diese sollen abhängig vom Grad der Behinderung anstelle von bisher 310 Euro bis 1.420 Euro künftig 400 Euro bis 2.130 Euro betragen.

- Aufwendungen für Handwerkerleistungen, die die tarifliche Einkommensteuer derzeit in Höhe von 20 % der Aufwendungen, maximal um 1.200 Euro, mindern, sollen ab dem Veranlagungszeitraum 2013 nur noch dann berücksichtigt werden, wenn sie jährlich einen Sockelbetrag von 300 Euro überschreiten, § 35a Abs. 3 Satz 1 EStG-E.
- Bereits im Jahressteuergesetz 2013 ist vorgesehen, dass der im Lohnsteuerabzugsverfahren zu berücksichtigende Freibetrag anstelle von einem Kalenderjahr für zwei Kalenderjahre maßgeblich sein soll, um dadurch eine Verfahrensvereinfachung sowohl für den Arbeitnehmer als auch die Finanzverwaltung zu erzielen. Sollte das Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 nicht erfolgreich abgeschlossen werden, würde diese Regelung mit Wirkung für den Lohnsteuerabzug ab 2014 mit dem vorliegenden Gesetzentwurf erneut zur Abstimmung gebracht werden, § 39a Abs. 1 Sätze 2 ff EStG-E.

UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

Neue steuerliche Herstellungskostenuntergrenze bislang nicht anzuwenden

Mit den Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) soll die steuerliche Herstellungskostenuntergrenze dadurch angehoben werden, dass der angemessene Teil der Verwaltungsgemeinkosten in die Herstellungskosten einzubeziehen ist. Anzuwenden sein soll diese Regelung für Wirtschaftsgüter, mit deren Herstellung ab Veröffentlichung der EStÄR 2012 im Bundessteuerblatt begonnen wird.

Zwar stimmte der Bundesrat den EStÄR 2012 am 14.12.2012 grundsätzlich zu. Er nahm allerdings punktuelle Modifizierungen vor, weshalb die Bundesregierung hierüber nochmals zu beschließen hat. Dieser Beschluss steht zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch aus. Folglich konnten die EStÄR 2012 noch nicht veröffentlicht werden.

Hinweis: Für das Wirtschaftsjahr 2012, sofern dieses dem Kalenderjahr entspricht bzw. für ein abweichendes Wirtschaftsjahr, welches in 2012 endete, ändert sich somit noch nichts an der Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten. Zur Kritik an der Änderung der steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze sowie zu den handelsrechtlichen Auswirkungen lesen Sie mehr auf S. 20.

Keine Teilwertabschreibung wegen Unverzinslichkeit einer Forderung

Auch wenn der Teilwert einer im Anlagevermögen gehaltenen Forderung wegen deren Unverzinslichkeit gemindert ist, handelt es sich bei dieser Teilwertminderung nicht um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, die eine Teilwertabschreibung rechtfertigt. Zu diesem Ergebnis kommt der BFH in seinem Urteil vom 24.10.2012 (Az. I R 43/11, DStR 2013, S. 21), dem eine für einen Zeitraum von neun Jahren unverzinslich überlassene Darlehensforderung eines Alleingesellschafters an seine Tochterkapitalgesellschaft zu Grunde lag.

Der BFH bezieht sich in der Urteilsbegründung auf seine Rechtsprechung zu festverzinslichen Wertpapieren, deren Wechselkurse zwischenzeitlich gesunken sind, die daraus resultierende Wertminderung jedoch keine dauerhafte ist, weil der Inhaber des Papiers unabhängig vom Verlauf des Wechselkurses am Ende der Laufzeit des Wertpapiers dessen Nominalwert erhält. Ähnlich verhält es sich bei einer unverzinslichen Forderung, bei der die gesicherte Aussicht besteht, dass der Forderungsinhaber zum Fälligkeitszeitpunkt den Nominalwert der Forderung erhält und somit die aus einer Abzinsung der

Forderung resultierende Wertminderung nur vorübergehend ist.

Hinweis: Auf Seiten des Darlehensnehmers ist die Rückzahlungsverpflichtung unter Berücksichtigung der Restlaufzeit der unverzinslichen Verbindlichkeit steuerlich mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen. Zwar erkennt der BFH, dass dadurch unterschiedliche Wertansätze bei dem Darlehensnehmer und Darlehensgeber zu berücksichtigen sind. Jedoch besteht kein übergeordnetes Korrespondenzprinzip, welches diesen asymmetrischen Wertansätzen entgegensteht.

Kurzfristige Einlage zur Vermeidung des Schuldzinsenabzugs ist Gestaltungsmissbrauch

Übersteigen in einem Wirtschaftsjahr die Entnahmen aus dem Betriebsvermögen die Summe des Gewinns und der Einlagen, können gemäß § 4 Abs. 4a EStG Schuldzinsen in Höhe von 6 % der Überentnahmen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der Hinzurechnungsbetrag wird jedoch gedeckelt auf die um 2.050 Euro gemindernten, in dem Wirtschaftsjahr angefallenen Schuldzinsen, die nicht aus der Finanzierung von Anlagevermögen resultieren.

Die Entstehung von Überentnahmen kann jedoch z. B. dadurch vermieden werden, dass vor Ende des Wirtschaftsjahres entsprechend hohe Einlagen getätigt werden. Fraglich ist jedoch, ob dieses Vorgehen auch dann zielführend ist, wenn die getätigten

Einlagen kurze Zeit später wieder entnommen werden.

Der BFH entschied hierzu mit Urteil vom 21.8.2012 (Az. VIII R 32/09, DStR 2012, S. 2369), dass die kurzfristige Einzahlung von Geld auf ein betriebliches Konto einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO darstellt, wenn sie allein dazu dienen soll, die Hinzurechnung nicht abziehbarer Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG zu vermeiden. Im Streitfall wurden in drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren kurz vor Ende des Wirtschaftsjahres Einlagen geleistet, die jeweils zu Beginn des darauffolgenden Wirtschaftsjahres und mit einer Zeitspanne von vier bzw. sechs Tagen seit der Einlage wieder entnommen wurden. Der

BFH argumentierte, dass diese Einlagen für die Prüfung einer Überentnahme unbeachtlich sind, weil die Einlagen für den Betrieb wirtschaftlich ohne Bedeutung waren und durch dieses Vorgehen der Gesetzeszweck des § 4 Abs. 4a EStG vollständig unterlaufen werden könnte.

Hinweis: Überentnahmen können zwar weiterhin grundsätzlich durch Einlagen vor Ende des Wirtschaftsjahres vermieden werden. Jedoch lässt sich aus dem Urteil des BFH folgern, dass die Einlagen zumindest so lange dem Betrieb zur Verfügung stehen müssen, dass dieser damit wirtschaften kann. Eine konkrete Mindestzeitspanne lässt sich aus der BFH-Entscheidung jedoch nicht schlussfolgern.



Ein dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnetes Wirtschaftsgut wird nicht wegen unter 10% sinkender betrieblicher Nutzung entnommen.

Gewillkürtes Betriebsvermögen bei Absenkung der betrieblichen Nutzung

Ein Wirtschaftsgut kann dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden, wenn es objektiv zur Förderung des Betriebs geeignet und erkennbar dazu bestimmt ist. Zudem muss die betriebliche Nutzung mindestens 10 % betragen.

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist sowohl im Fall der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich als auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG möglich, wobei hier die Zuordnung zum Betriebsvermögen durch die zeitnahe Aufnahme in das betriebliche Bestandsverzeichnis zu dokumentieren ist.

Wurde demnach ein Wirtschaftsgut dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet, liegt gemäß Urteil des BFH vom 21.8.2012 (Az. VIII R 11/11, DStR 2012, S. 2477) nicht allein deshalb eine Entnahme des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen vor, weil die betriebliche Nutzung in den folgenden Wirtschaftsjahren unter 10 % sinkt.

Hinweis: Allerdings stellt der BFH zugleich mit dem Urteil klar, dass kein Vertrauensschutz auf die Zuordnung des Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen besteht, nur weil die Steuerveranlagung des

Veranlagungszeitraums, in dem das Wirtschaftsgut erstmals dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet wurde, bestandskräftig ist. Somit prüft das Finanzamt ggf. auch in späteren Veranlagungszeiträumen, ob im Jahr der Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen die Voraussetzungen, namentlich die betriebliche Nutzung von mindestens 10 %, gegeben war.

Verlautbarungen der Finanzverwaltung zu Pensionsrückstellungen

Mit Schreiben vom 13.12.2012 (Az. IV C 6 - S 2176/07/10007, DStR 2012, S. 2601) übernimmt das BMF die Auffassung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 28.4.2010, Az. I R 78/08, DStRE 2010, S. 976), wonach die Zusage einer sog. Nur-Pension zu einer Überversorgung führt, wenn dieser Verpflichtung keine ernsthaft vereinbarte Entgeltumwandlung zugrunde liegt. In diesen Fällen kann, sofern die zugrunde liegende Steuerveranlagung noch nicht bestandskräftig ist, keine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG gebildet werden.

Weiter nimmt das BMF in seinem Schreiben vom 14.12.2012 (Az. IV C 2 - S 2742/10/10001, DStR 2012, S. 2603) zur Frage der für die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft erforderlichen Probezeit Stellung. Als regelmäßig ausreichend wird dabei ein Zeitraum von zwei bis drei Jahren zwischen dem Dienstbeginn und der erstmaligen Vereinbarung einer schriftlichen Pensionszusage angesehen. Auf eine Probezeit kann nur dann verzichtet werden, wenn das Unternehmen aus eigener

Erfahrung Kenntnisse über die Befähigung des Geschäftsleiters hat und seine Ertragsserwartungen basierend auf die bisherige unternehmerische Tätigkeit hinreichend deutlich abschätzen kann, wie dies z. B. der Fall sein kann, wenn ein Unternehmen sein Rechtskleid durch eine Umwandlung ändert.

Hinweis: Eine unter Verstoß gegen eine angemessene Probezeit nach dem 29.7.2010 erteilte Pensionszusage führt zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Glaubhaftmachung ausschließlicher betrieblicher Nutzung bei mehreren betrieblichen Kfz

Gehören mehrere Kraftfahrzeuge gleichzeitig zum Betriebsvermögen, ist grundsätzlich für jedes Fahrzeug ertragsteuerlich eine private Nutzungsentnahme zu berücksichtigen. Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist hierzu für jeden Kalendermonat 1 % des Bruttolistenpreises jedes betrieblichen Fahrzeugs gewinnerhöhend anzusetzen, sofern sich nicht aus dem für das jeweilige Kfz geführten Fahrtenbuch die konkrete private Nutzung ergibt.

Die 1%-Methode muss aber auch dann nicht angewendet werden, wenn anderweitig glaubhaft gemacht werden kann, dass be-

triebliche Fahrzeuge ausschließlich betrieblich genutzt oder ausschließlich eigenen Arbeitnehmern zur Nutzung überlassen werden.

Aus Vereinfachungsgründen ist gemäß Schreiben des BMF vom 15.11.2012 (Az. IV C 6 - S 2177/10/10002, DStR 2012, S. 2387) in diesen Fällen den Angaben des Steuerpflichtigen durch Ansatz einer entsprechenden Nutzungsentnahme in seiner Gewinnermittlung zu folgen, dass für Privatfahrten das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis genutzt wird. Für weitere Kraftfahrzeuge ist dann kein zusätzlicher pauschaler Nutzungswert anzusetzen.

Hinweis: Da die Finanzverwaltung diese Anweisung in allen noch offenen Fällen anwendet, kann in Anlehnung an die frühere Praxis die 1%-Methode für das Fahrzeug mit dem höchsten Listenpreis angewendet werden. Den übrigen betrieblichen Fahrzeugen sollte dann jedoch zudem eine bestimmte Funktion im Betrieb zugewiesen werden, woraus sich die ausschließliche betriebliche Nutzung bzw. die ausschließliche Überlassung an Arbeitnehmer ergibt.

Mindestbesteuerung ist nicht verfassungswidrig

Die sowohl im Einkommensteuer- als auch im Körpersteuerrecht geltende Mindestbesteuerung sieht vor, dass der in einem Veranlagungszeitraum nicht ausgeglichene Verlust mit dem Gewinn des Vorjahres bis zu einer Million Euro unbegrenzt und darüber hinaus nur bis zu 60 % der verbleibenden positiven Einkünfte bzw. des verbleibenden Gewinns verrechnet werden kann. Damit sind 40 % des eine Million Euro übersteigenden Gewinns zu versteuern. Ein weiterhin verbleibender Verlust kann in die Folgejahre übertragen und mit entsprechenden Einschränkungen abgezogen werden.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 22.8.2012 (Az. I R 9/11, DStR 2012, S. 2435) entschieden, dass die Mindestbesteuerung in ihrer Grundkonzeption nicht verfassungswidrig ist. In einem Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes äußerte der BFH zwar noch ernstliche Zweifel an der Verfassungskonformität der Regelung (BFH-Beschluss vom 26.8.2010, Az. I B 49/10, BStBl. II 2011, S. 826). Hieran hält er jedoch nicht mehr grundsätzlich fest.

Hinweis: Im zu Grunde liegenden Fall machte der Kläger geltend, dass der Verlustvortrag

einer Kapitalgesellschaft in der Zukunft nicht ausgeglichen werden könnte, weil die Gesellschaft in den nächsten 20 Jahren bis zur geplanten Liquidation voraussichtlich nur steuerbefreite Dividendenerträge erzielen werde und somit die Verluste zwangsläufig definitiv würden. Diesem Argument folgte der BFH nicht, weil mangels hinreichender „Endlichkeitsprognose“ der spätere Abschluss einer steuerlichen Ausgleichsmöglichkeit für die klagende Kapitalgesellschaft nicht feststeht.

Ob der BFH zu einem anderen Ergebnis käme, wenn durch die Mindestbesteuerung Verluste laut Prognose definitiv werden würden, lässt er ausdrücklich offen. Vielmehr steht in diesen Fällen die Klärung der Verfassungskonformität der Mindestbesteuerung weiterhin aus.

Zudem bejaht der BFH in zwei weiteren Urteilen auch die Verfassungsmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung (Urteile vom 20.9.2012, Az. IV R 36/10 und IV R 29/10). Auch gewerbesteuerlich unterliegt der eine Million Euro übersteigende Gewinn ungeachtet noch nicht ausgeglichener Verluste zu 40 % der Besteuerung.

Für die Verfassungsmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Mindestbesteuerung spricht nach Ansicht des BFH insbesondere, dass bei drohendem Verlustuntergang ein besonderer Härtefall vorliegen könnte, dem mit einer Billigkeitsmaßnahme abgeholfen werden kann. Hat jedoch der Unternehmer die Besteuerung eines Gewinns und den endgültigen Wegfall des Verlustvortrags selbst veranlasst, ist eine solche Billigkeitsmaßnahme nicht geboten.

Hinweis: Zu diesem Ergebnis kommt der BFH im Fall einer Personengesellschaft, die zur Vermeidung eines Insolvenzverfahrens ihre Gläubiger zum Verzicht auf Forderungen bewegte und dadurch einen Gewinn realisierte (Az. IV R 29/10, BFH/IV 2013, S. 103). Dieser konnte wegen der Mindestbesteuerung nicht vollständig um den gewerbesteuerlichen Verlustvortrag gemindert werden und unterlag der Gewerbesteuer. Infolge der darauf folgenden Einstellung der Geschäftstätigkeit blieb der verbleibende Verlustvortrag letztlich ungenutzt. Da die Gesellschaft durch den von ihr angeregten Darlehensverzicht selbst die Ursache für den dadurch entstandenen Gewinn gesetzt hat, besteht laut BFH kein Anlass für eine Billigkeitsmaßnahme.

Körperschaftsteuerlicher Verlustuntergang nur bei Überschreiten einer Besitzgrenze von 25 %

Ein körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag geht gemäß § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG insoweit unter, als innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden. Bereits seit geraumer Zeit wird darüber diskutiert, ob bei Prüfung dieser 25 %-Grenze nur auf Anteilsübertragungen auf den Erwerber abzustellen ist – so insbesondere die Finanzverwaltung – oder auch Anteilsverkäufe des Erwerbers innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums zu berücksichtigen sind.

Das Niedersächsische FG vertritt in seinem Urteil vom 13.9.2012 (Az. 6 K 51/10, BB 2012, S. 2993) die Auffassung, dass Anteilsverkäufe des Erwerbers den Anteilsübertragungen gegenzurechnen sind und somit der Verlustvortrag nur dann anteilig untergeht, wenn der Erwerber zu einem Zeitpunkt mehr als 25 % der Anteile besitzt, da sich nur dann der Anteilseignerkreis wesentlich geändert hat. Die 25 %-Grenze wird somit als Besitzgrenze verstanden, was mit dem Zweck der Verlustuntergangsregelung begründet wird.

Das letzte Wort in dieser Kontroverse wird allerdings der BFH haben, bei dem unter dem Az. I R 75/12 Revision gegen die finanzgerichtliche Entscheidung eingelegt wurde.

Hinweis: Zwar prüft das FG nur das Überschreiten der 25 %-Grenze und damit die Frage des anteiligen Verlustuntergangs. Die Auffassung lässt sich aber auch auf die 50 %-Grenze gemäß § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG übertragen, deren Überschreiten die Nutzung eines Verlustvortrags vollständig ausschließt.

Gewerbsteuerliche Hinzurechnungsvorschriften nicht verfassungswidrig

Die seit dem Erhebungszeitraum 2008 anzuwendenden Hinzurechnungsvorschriften des Gewerbesteuergesetzes, wonach Zinsaufwendungen und zinsähnliche Aufwendungen dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zu jeweils kodifizierten Prozentsätzen hinzuzurechnen sind (§ 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e und f GewStG), sind nach summarischer Prüfung des BFH (Beschluss vom 16.10.2012, Az. I B 128/12, DStR 2012, S. 2377) nicht verfassungswidrig.

Damit widerspricht der BFH einer Entscheidung des FG Hamburg, das von der Verfassungswidrigkeit der Hinzurechnungsvorschriften überzeugt ist und deswegen durch einen vielbeachteten Beschluss vom 29.2.2012

(Az. 1 K 138/10, EFG 2012, S. 960) das BVerfG zur Durchführung einer Normenkontrolle (Az. 1 BvL 8/12) angerufen hat.

Auch vertritt der hier entscheidende I. Senat des BFH damit eine andere Auffassung als der IV. Senat des BFH. Der IV. Senat hat ein bei ihm anhängiges Revisionsverfahren bis zum Vorliegen der Entscheidung des BVerfG über die Normenkontrolle ausgesetzt, da er die Normenkontrolle nicht als aussichtslos betrachtet. Der I. Senat war jedoch dadurch nicht daran gehindert, seinen Beschluss vom 16.10.2012 im Rahmen des vorläufigen Rechtsschutzes zu fassen.

Hinweis: Letztlich wird erst die Entscheidung des BVerfG Klarheit darüber bringen, ob die gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften verfassungskonform sind. Bis dahin sind die Finanzämter gehalten, Bescheide über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungsvorschriften nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG vorläufig zu erlassen (Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 30.11.2012, Az. 2012/0984312, DB 2012, S. 2777).

Untergang des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags bei kurzfristigem Ausscheiden aus einer Personengesellschaft

Dem Urteil des BFH vom 11.10.2012 (Az. IV R 3/09, DStR 2013, S. 27) lag der Sachverhalt zu Grunde, dass der Gesellschafter R als Kommanditist zu 100 % an der K-KG beteiligt

war. Komplementärin der K-KG war ohne Vermögensbeteiligung die K-GmbH. Die K-KG hatte zum 31.12.1997 einen gewerbsteuerlichen Verlustvortrag. Zugleich hielt R als

Kommanditist eine Beteiligung von 100 % an der A-KG, an der zudem die A-GmbH als Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung A-GmbH beteiligt war. Laut Einbringungs-

und Ausscheidensvertrag, welcher in dieser Weise auch durchgeführt und entsprechend zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet wurde, brachte R zum 31.12.1997 seine Beteiligung an der K-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die A-KG ein. Zudem schied die K-GmbH zum 31.12.1997 aus der K-KG aus.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass für eine logische Sekunde eine doppelstöckige Personengesellschaft mit der A-KG als Obergesellschaft und der K-KG als Untergesellschaft entstanden ist, auch wenn diese sogleich durch das Ausscheiden der K-GmbH aus der K-KG und der damit einhergehenden Auflösung dieser KG wieder beendet wurde. Nichtsdestotrotz schied damit R zumindest kurzfristig als unmittelbarer Gesellschafter

der K-KG aus. Dieses kurzfristige Ausscheiden steht der Nutzung eines zum 31.12.1997 bestehenden gewerbesteuerlichen Verlustvortrags der K-KG mangels Unternehmeridentität entgegen.

Zwar wird hinsichtlich der Unternehmeridentität im Falle einer Personengesellschaft auf die Gesellschafter abgestellt. Im Fall einer doppelstöckigen Personengesellschaft ist davon abweichend nach ständiger Rechtsprechung des BFH jedoch die Obergesellschaftlerin als Gesellschafter der Untergesellschaft Träger des Verlustabzugs. Ein Wechsel im Kreis der Gesellschafter der Obergesellschaft ist deshalb zum einen unbeachtlich für die Unternehmeridentität der Untergesellschaft. Zum andern fehlt es jedoch an der Unternehmeridentität der Untergesellschaft auch

dann, wenn der bisherige unmittelbar beteiligte Gesellschafter nun über die Obergesellschaft mittelbar an der Untergesellschaft beteiligt ist.

Hinweis: Anders entschied der BFH (Urteil vom 27.1.1994, Az. IV R 137/91, BStBl. II 1994, S. 477) jedoch für den Fall, dass alle Gesellschafter einer Personengesellschaft gleichzeitig ihre Anteile auf eine andere Personengesellschaft übertragen, an der ebenfalls nur sie beteiligt waren, und die Personengesellschaft, deren Anteile übertragen wurden, damit erlischt. Hier entsteht keine doppelstöckige Personengesellschaft, so dass nach der Grundregel bei Prüfung der Unternehmeridentität auf die Gesellschafter abzustellen ist, die unverändert beteiligt bleiben.

ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

Sachbezugswerte für Mahlzeiten

Gemäß BMF-Schreiben vom 20.12.2012 (Az. IV C 5 - S 2334/12/10004) betragen die Sachbezugswerte für unentgeltlich oder verbilligt abgegebene Mahlzeiten an Arbeitnehmer ab dem Kalenderjahr 2013:

	2013	2012
▶ für ein Mittag- oder Abendessen	2,93 Euro	2,87 Euro
▶ für ein Frühstück	1,60 Euro	1,57 Euro

Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Bestimmte Zusatzleistungen des Arbeitgebers sind entweder steuerfrei (z.B. Kindergartenzuschüsse) oder können pauschal lohnversteuert werden (z. B. Fahrtkostenzuschüsse), sofern diese Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Der BFH hat hierzu entschieden, dass der „ohnehin geschuldete Arbeitslohn“ der arbeitsrechtlich geschuldete ist. Zusätzlich hierzu werden Arbeitgeberleistungen nur dann erbracht, wenn hierauf kein rechtlicher Anspruch besteht und sie somit freiwillig ge-

leistet werden (BFH-Urteile vom 19.9.2012, Az. VI R 54/11, DStR 2012, S. 2427, Az. VI R 55/11, DStR 2012, S. 2431).

Hinweis: Werden Zusatzleistungen freiwillig ohne arbeitsvertragliche Regelung wiederholt gezahlt, können diese zu einklagbarem Arbeitslohn werden, wenn es sich um eine betriebliche Übung handelt. Wie oft eine Leistung wiederholt erbracht werden muss, damit diese als betriebliche Übung, auf die ein Rechtsanspruch besteht, anzusehen ist, hängt von der Häufigkeit der Leistung, deren Art und Inhalt sowie von der Zahl der An-

wendungsfälle im Verhältnis zur Belegschaftsstärke ab. Die betriebliche Übung kann allerdings dadurch vermieden werden, dass eine Zusatzleistung unter Freiwilligkeitsvorbehalt erbracht wird. Dieser Freiwilligkeitsvorbehalt darf allerdings seinerseits nicht mit einem Hinweis auf die Widerruflichkeit der Leistungen verbunden sein.

Mitarbeiter-Vorteilsprogramm eines Dritten kein Arbeitslohn

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören neben dem durch den Arbeitgeber gezahlten Arbeitsentgelt auch andere Bezüge und Vorteile, die dem Arbeitnehmer für seine Tätigkeit gewährt werden. Dazu zählen sowohl Zuwendungen des Arbeitgebers als auch solche durch Dritte, sofern diese eine Gegenleistung für die Arbeitsleistung darstellen. Liegt durch einen Dritten gewährter Arbeitslohn vor, hat der Arbeitgeber darauf Lohnsteuer einzubehalten, wenn er von dieser Vergütung weiß oder erkennen kann, dass diese erbracht wird.

Hinweis: Der BFH hatte nun darüber zu entscheiden, ob die Arbeitnehmer eines Krankenhauses, die Apothekenartikel von dem Lieferanten des Krankenhauses vergünstigt

beziehen konnten, in Höhe des Preisnachlasses Arbeitslohn bezogen haben, der vom Arbeitgeber der Lohnsteuer zu unterwerfen gewesen wäre. Die Preisnachlässe hatte der Lieferant den Arbeitnehmern des Krankenhauses im Rahmen eines sog. „Mitarbeiter-Vorteilsprogramms“ angeboten. Der Arbeitgeber wusste von diesem Programm und duldete, dass die von den Mitarbeitern bestellten Apothekenartikel direkt an den Arbeitsplatz des jeweiligen Mitarbeiters geliefert wurden.

Nach Auffassung des Gerichts (Urteil vom 18.10.2012, Az. VI R 64/11, DStR 2012, S. 2433) qualifiziert die Vorteilsgewährung durch den Dritten nur dann als Arbeitslohn, wenn der Dritte damit anstelle des Arbeitge-

bers die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers bezahlt, z. B. in dem der Arbeitgeber einen ihm zustehenden Vorteil auf diese Weise an seine Mitarbeiter weitergibt. Arbeitslohn liegt hingegen nicht bereits deshalb vor, weil der Arbeitgeber an der Verschaffung des Vorteils mitgewirkt hat und erst recht nicht, wenn, wie im Streitfall, der Arbeitgeber lediglich Kenntnis von der Vorteilsgewährung hatte oder hätte haben müssen.

Hinweis: Der BFH macht damit deutlich, dass ein von einem Dritten gewährter Vorteil nicht bereits deshalb als Arbeitslohn zu behandeln ist, weil dessen Gewährung von der Arbeitnehmerstellung abhängig gemacht wird.

Verpflegungspauschbeträge und Übernachtungskostenpauschbeträge bei Auslandsreisen ab 1.1.2013

Laut Schreiben des BMF vom 17.12.2012 (Az. IV C 5 - S 2353/08/10006 :003) ändern sich zum 1.1.2013 in zahlreichen Fällen die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten bei

betrieblich oder beruflich veranlassten Auslandsreisen.

Hinweis: Das BMF weist darauf hin, dass die Übernachtungskostenpauschbeträge weiter-

hin nur in den Fällen der Arbeitgebererstattung gelten. Für den Werbungskostenabzug sind die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten maßgeblich.

Entfernungspauschale – Aktualisierung des Anwendungsschreibens

Mit Schreiben vom 3.1.2013 (Az. IV C 5 - S 2351/09/10002, DStR 2013, S. 38) aktualisiert das BMF seine bisherigen Verlautbarungen zur Anwendung der Entfernungspauschale (BMF-Schreiben vom 31.8.2009, BStBl. I 2009, S. 891). Mit der Überarbeitung des Anwendungsschreibens werden neben durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 geänderte gesetzliche Vorgaben auch die Entwicklungen der finanzgerichtlichen Recht-

sprechung zur Entfernungspauschale berücksichtigt.

Dabei vertritt die Finanzverwaltung nun u. a. die Auffassung, dass bei Nutzung sowohl öffentlicher Verkehrsmittel als auch des eigenen Pkws für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nicht mehr pro Arbeitstag zu prüfen ist, ob der Ansatz der Entfernungspauschale oder der Ansatz

der tatsächlich durch die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel angefallenen Aufwendungen günstiger ist. Ab 1.1.2012 ist vielmehr zu vergleichen, ob die im Kalenderjahr geltend zu machende Entfernungspauschale oder die im Kalenderjahr angefallenen tatsächlichen Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel höher sind.

Telefonkosten als Werbungskosten bei längerer Auswärtstätigkeit

Zwar sind Kosten für Telefongespräche mit Angehörigen und Freunden regelmäßig der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der privaten Lebensführung zuzuordnen. Im Fall einer mindestens einwöchigen beruflichen Auswärtstätigkeit kommt der BFH mit Urteil vom 5.7.2012 (Az. VI R 50/10, DStR 2012, S. 2586) jedoch zu dem Ergebnis, dass die anfallenden Telefonkosten für Gespräche

privater Art dennoch als Werbungskosten abzugsfähig sein können.

Der BFH begründet seine Entscheidung damit, dass bei längerer Auswärtstätigkeit die notwendigen privaten Dinge nur durch über den normalen Lebensbedarf hinausgehende Mehrkosten, hier in Form der Telefonkosten, geregelt werden können. Deshalb ist eine

Zuordnung der Telefonkosten in diesem Fall zur Erwerbssphäre gerechtfertigt.

Hinweis: Soweit eine Berücksichtigung der Telefonkosten als Werbungskosten möglich ist, kommt auch eine lohnsteuerfreie Erstattung dieser Kosten durch den Arbeitgeber in Betracht.

Steuerliche Abziehbarkeit eines beruflichen veranlassten Unfallschadens

Erleidet ein Arbeitnehmer mit seinem privaten Pkw auf einer beruflichen Fahrt einen Unfall und veräußert er das Fahrzeug in nicht repariertem Zustand, kann er den dadurch realisierten Substanzschaden als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen.

Mit Urteil vom 21.8.2012 (Az. VIII R 33/09, DStR 2012, S. 2423) erläutert der BFH, wie dieser Substanzschaden zu ermitteln ist: Der

tatsächlich erzielte Veräußerungspreis ist einem fiktiven Buchwert gegenüber zu stellen, der sich aus den Anschaffungskosten abzüglich fiktiver Absetzungen für Abnutzung ermittelt. Ein danach verbleibender Substanzschaden kann steuerlich geltend gemacht werden. Sollte jedoch der Pkw bereits rechnerisch vollständig abgeschrieben sein bzw. übersteigt der fiktive Buchwert nicht den erzielten Veräußerungspreis, entfällt der Ansatz eines Substanzschadens.

Hinweis: Anders als nach der früheren Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 30.6.1995, Az. VI R 26/95, BStBl. II 1995, S. 744) kann nicht mehr vom Zeitwert des Fahrzeugs ausgegangen werden, der je nach Zustand des Fahrzeugs und der jeweiligen Lage des Kfz-Markts deutlich höher als der fiktive Buchwert sein kann.

Doppelte Haushaltsführung bei einem Mehrgenerationenhaus

Um die Kosten einer doppelten Haushaltsführung am Beschäftigungsort steuerlich geltend machen zu können, ist erforderlich, dass an dem davon abweichenden Ort des Lebensmittelpunkts ein eigener Hausstand unterhalten wird.

Mit Urteil vom 26.7.2012 (Az. VI R 10/12, DStR 2012, S. 2372) konkretisiert der BFH die Merkmale eines eigenen Hausstandes und kommt zu dem Ergebnis, dass dieser auch im Rahmen eines Mehrgenerationenhaushalts mit den Eltern geführt werden kann. Zwar ist die Entgeltlichkeit der Wohnungsüberlassung sowie die Kostentragung weiterer Wohnkosten ein wichtiges Indiz für einen eigenen Hausstand. Allerdings handelt

es sich nicht um eine unerlässliche Voraussetzung. Auch ist es nicht zwingend erforderlich, dass eine abgeschlossene Wohnung gegeben ist. Die Mitbenutzung von Sanitäreinrichtungen und Küche durch andere Personen im Rahmen einer Wohngemeinschaft steht einem eigenen Hausstand nicht entgegen. Zur Verfügung stehende Räume, die mit eigenen Möbeln und Haushaltsgegenständen ausgestattet sind, können genügen. Besondere Bedeutung misst das Gericht den persönlichen Lebensumständen des Steuerpflichtigen bei. War dieser etwa nach Abschluss der Ausbildung noch in den Haushalt der Eltern eingegliedert, kann sich dieser mit zunehmender eigener Lebensposition des Kindes, wenn es z. B. bereits andernorts einen

eigenen Hausstand geführt hat und wieder zu den Eltern zurückkehrt, zu einem wohngemeinschaftsähnlichen, gemeinsamen und mitbestimmten Mehrgenerationenhaushalt oder gar zum Haushalt des erwachsenen Kindes wandeln, in den die Eltern z. B. wegen Krankheit oder Pflegebedürftigkeit aufgenommen sind.

Hinweis: Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz, welches der Bundestag am 17.1.2013 in der Form des Vermittlungsergebnisses beschlossen hat, wird mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 explizit vorgegeben, dass das Innehaben eines eigenen Hausstandes eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraussetzt.

UMSATZSTEUER

Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Mit Schreiben vom 17.12.2012 (Az. IV D 3 - S 7015/12/10001) aktualisiert das BMF den Umsatzsteuer-Anwendungserlass, indem die seit der letzten Aktualisierung im Dezember 2011 ergangene finanzgerichtliche Rechtsprechung berücksichtigt wird und redaktionelle Unebenheiten beseitigt werden. U. a. werden folgende Änderungen vorgenommen:

- ▶ Die Finanzverwaltung stellt klar, dass bei Aufmerksamkeiten an Arbeitnehmer, die die 40-Euro-Wertgrenze überschreiten oder nicht durch das betriebliche Interesse veranlasst sind, kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht. Zugleich unterliegen diese Wertabgaben dann aber auch nicht der Umsatzsteuer (Abschnitt 1.8 Abs. 4a UStAE).
- ▶ Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifi-

kationsnummer, gilt der innergemeinschaftliche Erwerb in diesem Mitgliedstaat als bewirkt, es sei denn, der Erwerber weist nach, dass der Erwerb in dem Mitgliedstaat besteuert wird, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Laut Finanzverwaltung ist der Erwerber bei der Wahl der Mittel der Nachweisführung grundsätzlich frei. Der Nachweis gilt insbesondere dann als erbracht, wenn anhand der steuerlichen Aufzeichnungen des Unternehmers nachvollziehbar ist, dass der Umsatz in eine von ihm in diesem Mitgliedstaat abgegebene Steuererklärung eingeflossen ist (Abschnitt 3d.1 Abs. 4 UStAE).

- ▶ Mit einer Rechnung die ohne Hinweis auf die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung ausgestellt wurde und einer nicht gegenüber dem Unternehmer abgegebenen Verbringenserklä-

rung, die den Unternehmer auch nicht namentlich bezeichnet, kann der Belegnachweis nach § 17a Abs. 2 Nr. 1 und 4 UStDV nicht geführt werden (Abschnitt 6a.3 Abs. 2 cc) Satz 4 UStAE).

- ▶ Des Weiteren ergänzt die Finanzverwaltung die Regelung für Anzahlungen in Abschnitt 13.5 Abs. 4 UStAE. Neben Anzahlungen für Leistungen für die voraussichtlich eine Steuerbefreiung des § 4 UStG greift, müssen nun auch Anzahlungen für Leistungen die voraussichtlich nicht steuerbar sind, nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden.
- ▶ Für den Bereich des Vorsteuerabzugs ergänzt die Finanzverwaltung ihre Auffassung bezüglich des Zeitpunkts des Vorsteuerabzugs. Der Vorsteuerabzug ist demnach für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entstanden ist (Abschnitt 15.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE).

Leistungsort bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

Die EU-Mitgliedstaaten haben sich auf Unionsebene auf gemeinsame Auslegungen bei der Bestimmung von Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück geeinigt, deren Leistungsort sich nach nationalem Recht gemäß § 3a Abs. 1 oder 2 UStG bestimmt. Die hieraus resultierenden Erkenntnisse werden mit BMF-Schreiben vom 18.12.2012 (Az. IV D 3 - S 7117-a/12/10001, DStR 2013, S. 45) in den UStAE übernommen und sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 ausgeführt werden.

Explizit geregelt wird dadurch zum einen die Definition des Grundstücksbegriffs im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Als Grundstück gilt dabei nicht nur ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden

kann. Auch Sachen, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes bilden, ohne die das Gebäude unvollständig ist, wie z. B. Türen, Fenster und Dächer, oder Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude zu zerstören oder zu verändern, fallen unter den Grundstücksbegriff.

Die Eigentumsverwaltung, die sich auf den Betrieb von Geschäfts-, Industrie- oder Wohnimmobilien durch oder für den Grundstückseigentümer bezieht, ist mit Ausnahme von Portfolio-Management in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken als sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück zu beurteilen. Weiter gilt als sonstige Leistung im Zusammenhang mit

einem Grundstück neben der Vermietung auch die Einräumung des Nutzungsrechts an einem Grundstück gegen Entgelt.

Zu den sonstigen Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen, gehören – wie bereits bisher – neben Leistungen von Architekten, Bauingenieuren, Bauträgergesellschaften oder von Unternehmern, die Abbruch- und Erdarbeiten ausführen, u.a. auch

- ▶ Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an einem Gebäude, die Errichtung von Gas-, Wasser- oder Abwasserleitungen,
- ▶ die Installation oder Montage von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen,

soweit diese wesentliche Grundstücksbestandteile sind,

- ▶ Bauaufsichtsmaßnahmen sowie
- ▶ die Bewertung von Grundstücken, auch zu Versicherungszwecken und zur Ermittlung des Grundstückswerts.

In engem Zusammenhang mit einem Grundstück steht u. a. auch die Reinigung von Gebäuden oder Gebäudeteilen sowie die Wartung und Überwachung von Maschinen oder

Ausrüstungsgegenständen, soweit diese wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. Hingegen stehen nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück u.a. Beratungsleistungen, die die Vertragsbedingungen eines Grundstücksvertrags oder dessen Durchsetzung betreffen, sofern die Leistungen nicht mit der Übertragung von Rechten an Grundstücken zusammenhängen, oder die Lagerung von Gegenständen auf einem Grundstück, wenn die Vertragsparteien hier-

für keinen bestimmten Teil des Grundstücks festlegen.

Hinweis: *Allen Unternehmern, die Leistungen erbringen, die in irgendeiner Weise mit Grundstücken in Zusammenhang stehen, kann nur angeraten werden, die Bestimmung des Ortes ihrer Leistungen anhand der neuen Verlautbarungen der Finanzverwaltung zu überprüfen.*

Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen

Gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. Abs. 5 Satz 2 UStG geht die Umsatzsteuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über, wenn Werklieferungen und sonstige Leistungen erbracht werden, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, sofern der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der selbst solche Leistungen erbringt. Mit dem Vorabentscheidungs-

suchen vom 30.6.2011 (Az. V R 37/10, DStR 2011, S. 1463) legte der BFH dem EuGH die Frage vor, ob diese Ausdehnung des Übergangs der Steuerschuld nicht nur bei sonstigen Leistungen, sondern auch bei Werklieferungen mit den unionsrechtlichen Vorgaben zu vereinbaren ist.

Mit Urteil vom 13.12.2012 (Az. C-395/11, DStR 2012, S. 2593) entschied der EuGH,

dass neben Dienstleistungen auch grundsätzlich Lieferungen in die Regelung einbezogen werden können und dass auch nur bestimmte Lieferungen, wie im Fall der deutschen Regelungen, erfasst werden dürfen. Allerdings muss diese nur teilweise Erfassung dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Rechtssicherheit entsprechen. Dies hat der BFH nun zu prüfen.

Verlagerung von EU-Lieferungen in das Inland nur bei vorheriger Zustimmung

Lieferungen aus dem EU-Ausland in das Inland können gemäß Abschnitt 1a.2 Abs. 14 UStAE als innergemeinschaftliche Verbringung und Inlandslieferungen behandelt werden. Die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung setzt bislang voraus, dass

- ▶ es sich um Lieferungen handelt, die regelmäßig an eine größere Zahl von Abnehmern im Bestimmungsland ausgeführt werden,
- ▶ bei entsprechenden Lieferungen aus einem Drittland der Ort der Lieferung als im Inland gelegen gelten würde, wenn der Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wäre,
- ▶ die Lieferungen im Bestimmungsland als steuerbar behandelt werden und in den hierzu erstellten Rechnungen die Umsatz-

steuer-Identifikationsnummer des Liefersers angegeben wird, die er vom Bestimmungsland erhalten hat,

- ▶ die beteiligten Steuerbehörden im Ausgangs- und im Bestimmungsland mit diesem Vorgehen einverstanden sind.

Mit Schreiben vom 21.11.2012 (Az. IV D 3 - S 7103-a/12/10002, BStBl. I 2012, S. 1229) schränkt das BMF die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung auf Fälle der Beförderung der Liefergegenstände durch den liefernden Unternehmer ein – insbesondere Versandfälle werden somit ausgeschlossen. Zudem ist erforderlich, dass die Steuerbehörden im Ausgangs- und im Bestimmungsmitgliedstaat der Anwendung der Vereinfachungsregelung vor deren erstmaliger Anwendung zugestimmt haben.

Hinweis: *Das Schreiben ist grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden. Gemäß einer Übergangsregelung wird es jedoch nicht beanstandet, wenn die Zustimmung des Finanzamts vor dem 1.1.2013 nachträglich erfolgte und die Vereinfachungsregelung in der bisherigen Fassung im Übrigen zutreffend angewendet wurde. Auch wird nicht beanstandet, wenn die Vereinfachungsregelung bis 31.3.2013 auf Fälle der Beförderung durch den Abnehmer oder Versendung durch den liefernden Unternehmer oder durch den Abnehmer angewendet wird, sofern hierzu die Zustimmung des zuständigen Finanzamts vorliegt.*

Nichtbeanstandungsregelung bei Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung

Wird ein beweglicher körperlicher Gegenstand repariert, stellt sich regelmäßig die Frage, ob der Leistende eine Werklieferung oder eine Werkleistung erbringt. Maßgeblich für die Abgrenzung ist, ob der Leistende für die Reparatur selbst beschaffte Materialien verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind. Die Beurteilung der Reparaturleistung als Werklieferung oder Werkleistung ist dabei insbesondere für die Frage des Leistungsortes und ggf. auch für die Anwendung einer Umsatzsteuerbefreiung entscheidend.

Zur Vereinfachung der Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung ergänzt das BMF den UStAE um eine Nichtbeanstandungsregelung in Abschnitt 3.8 Abs. 6 (BMF-Schreiben vom 12.12.2012, Az. IV D 2 - S 7112/11/10001, BStBl. I 2012, S. 1259). Danach ist zunächst im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu entscheiden, ob bei einer

Reparatur eines beweglichen körperlichen Gegenstands die charakteristischen Merkmale einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung überwiegen. Das Verhältnis des Wertes der Arbeit oder des Arbeitserfolgs zum Wert der vom Leistenden beschafften Stoffe ist dabei nicht entscheidend, sondern gibt lediglich einen Anhaltspunkt für die Einstufung als Werklieferung oder Werkleistung. Sofern jedoch keine zweifelsfreie Zuordnung möglich ist, kann von einer Werklieferung ausgegangen werden, wenn der auf das verwendete Material entfallende Entgeltanteil mehr als 50 % des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt.

Bislang bestand eine entsprechende Vereinfachungsregelung bereits für Reparaturen von Beförderungsmitteln zur Abgrenzung einer Ausfuhrlieferung nach § 6 UStG und einer Lohnveredelung nach § 7 UStG. Diese Vereinfachungsregelung wird gestrichen und

insgesamt auf die Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung nach Abschnitt 3.8 UStAE verwiesen.

Diese Grundsätze sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 ausgeführt werden.

Hinweis: *Trotz dieser Änderung des UStAE können bei einem Materialanteil von über 50 % auch weiterhin Werkleistungen vorliegen, falls die Voraussetzungen für eine Werkleistung eindeutig gegeben sind.*

Des Weiteren weisen wir darauf hin, dass die Vereinfachungsregelung nur in Deutschland Anwendung findet. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann bei Anwendung des ausländischen Rechts ggf. eine andere Lösung zum Tragen kommen, so dass im Einzelfall nach wie vor Abstimmungsbedarf bestehen kann.

Leistungen an einen Unternehmer für dessen nicht unternehmerischen Bereich

Wird eine sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, bestimmt sich der Ort der Leistung regelmäßig nach dem Ort, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (Empfängerortprinzip, § 3a Abs. 2 UStG). Ist die bezogene Leistung jedoch dem nicht unternehmerischen Bereich des Empfängers zuzurechnen, gilt grundsätzlich das Leistungsortprinzip (§ 3a Abs. 1 UStG).

Zur Klarstellung gibt das BMF mit Schreiben vom 30.11.2012 (Az. IV D 3 - S 7117 - C/12/10001, DStR 2012, S. 2492) einen Katalog an Leistungen an, welche ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen bezogen werden, auch

wenn der Leistungsempfänger für diesen Umsatz seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet bzw. seinen Status als Unternehmer nachweist. Diese Leistungen gelten als für den nicht unternehmerischen Bereich bezogen, sofern der Leistungsempfänger dem Leistenden nicht bestätigt, dass die bezogenen Leistungen für sein Unternehmen bestimmt sind. Die Regelungen, die unter Abschnitt 3a.2 Abs. 11a in den UStAE aufgenommen werden, gelten für Umsätze, die nach dem 31.12.2012 ausgeführt werden.

Der Katalog enthält u.a.

- ▶ Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen,

- ▶ sonstige Leistungen im Zusammenhang mit sportlicher Betätigung einschließlich der entgeltlichen Nutzung von Anlagen,
- ▶ das Herunterladen von Filmen und Musik,
- ▶ Online-Nachrichten einschließlich Verkehrsinformationen und Wettervorhersagen,
- ▶ Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der persönlichen Einkommensteuererklärung und Sozialversicherungsfragen.

Hinweis: *Wird eine der Katalogleistungen entgegen der Vermutung doch für den unternehmerischen Bereich verwendet, sollte der Leistungsempfänger dies dem Leistenden vorsorglich bestätigen, damit dieser umsatzsteuerlich die richtigen Schlüsse ziehen kann.*

Unterkunftskosten im Rahmen eines Studiums

Kosten für ein Erststudium können nach aktuellem Gesetzesstand steuerlich nicht geltend gemacht werden – wenn auch diese in 2011 eingefügte gesetzliche Regelung nicht unumstritten ist. Jedenfalls als vorweggenommene Werbungskosten kommen jedoch Kosten eines weiteren Studiums in Betracht, wenn diese in Zusammenhang mit der nachfolgend vorgesehenen Berufstätigkeit stehen. So sind laut Urteil des BFH vom 19.9.2012 (Az. VI R 78/10, DStR 2012, S. 2375) auch Kosten der Unterkunft eines Stu-

denten am Studienort als vorab entstandene Werbungskosten anzuerkennen, wenn der Studienort nicht der Lebensmittelpunkt des Studenten ist. Die für eine doppelte Haushaltsführung vorgesehenen Regelungen sind hier nicht zu beachten, da hierfür eine Unterkunft am Beschäftigungsort erforderlich wäre, die sich nach dem Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte bestimmt. Die Hochschule qualifiziert jedoch nicht als solche regelmäßige Arbeitsstätte.

Hinweis: Durch das Unternehmensteuergesetz, welches in der Form des Vermittlungsergebnisses am 17.1.2013 durch den Bundestag beschlossen wurde, wird die regelmäßige Arbeitsstätte mit Wirkung ab 1.1.2014 durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ersetzt. Diese kann nach dem künftig geltenden Gesetzeswortlaut explizit auch an einer Ausbildungsstätte sein.

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Sperrwirkung von DBA-Regelungen gegenüber nationalen Regelungen zur vGA im Hinblick auf formale Aspekte

In seinem Urteil vom 11.10.2012 (Az. I R 75/11, DStR 2013, S. 25) hatte sich der BFH mit der Frage zu beschäftigen, in welchem Verhältnis die in dem konkret anzuwendenden DBA enthaltene Gewinnabgrenzungsvorschrift für finanzielle und kaufmännische Beziehungen zwischen miteinander verbundenen Unternehmen zur nationalen Gewinnkorrekturvorschrift für verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) steht.

Im Streitfall hatte eine niederländische Kapitalgesellschaft an ihre deutsche Tochtergesellschaft (Beteiligungshöhe: 100 %) Dienstleistungen erbracht, welche von dieser der Höhe nach unstreitig fremdüblich vergütet wurden. Das Dienstleistungsentgelt stand somit im Einklang mit dem in Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz. Nichtsdestotrotz erkannte die Finanzverwaltung die Vergütung nicht als Betriebsausgabe an, weil die Bedingungen zur Erbringung der Dienstleistungen zunächst lediglich mündlich vereinbart und erst im Nachhinein schriftlich fixiert worden waren. Insoweit sei dem vom BFH in ständiger

Rechtsprechung entwickelten Erfordernis einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung (sog. „Sonderbedingungen“) bei Leistungen eines beherrschenden Gesellschafters an seine Gesellschaft nicht Rechnung getragen worden und deshalb eine vGA anzunehmen.

Der BFH führt in seinem Urteil aus, dass es im vorliegenden Fall dahingestellt bleiben kann, ob eine vGA auf Grund nicht eingehaltener Sonderbedingungen vorliegt, weil die Dienstleistungsvergütung dem Grunde und der Höhe nach als fremdüblich anzusehen ist. Insoweit entfalte die vorrangig zu beachtende abkommensrechtliche Gewinnabgrenzungsvorschrift (Stichwort „Fremdvergleichsgrundsatz“) eine Sperrwirkung gegenüber der nationalen Gewinnkorrekturvorschrift für vGA, weil die abkommensrechtlichen Regelungen keine besonderen Anforderungen an die Form der Vereinbarung einer Geschäftsbeziehung zwischen verbundenen Unternehmen stellen. Vielmehr ist für das Abkommensrecht ausschließlich die Fremdüblichkeit

des Geschäfts dem Grunde und der Höhe nach ausschlaggebend. Der BFH bestätigt damit, dass in solchen Fällen der international anerkannte „substance over form“-Grundsatz vorrangig zu beachten ist.

Hinweis: Die im Streitfall maßgebliche Regelung in Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande entspricht weitgehend dem Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommen, weshalb sich eine vergleichbare Regelung auch in den meisten anderen von Deutschland abgeschlossenen DBA findet. In der Praxis bedeutet dies, dass – wenn ein entsprechendes DBA anwendbar ist – es der Finanzverwaltung in vergleichbaren Fällen nun nicht mehr möglich sein dürfte, die Vergütung für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zwischen einander nahe stehenden Personen aus rein formalen Gründen, etwa wegen fehlendem oder nicht rechtzeitig abgeschlossenem schriftlichen Vertrag, zu korrigieren. Dem Urteil ist aus diesem Grund erhebliche Praxisrelevanz beizumessen.



Das MicroBilG ist in Kraft getreten.

Gesetz über Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften (MicroBilG) verabschiedet

Der Bundestag hat am 29.11.2012 das Gesetz über Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften (MicroBilG) beschlossen. Der Bundesrat billigte das Gesetz in seiner Sitzung am 14.12.2012, so dass dieses nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens in Kraft treten kann. Die wesentlichen Neuerungen sind:

- ▶ Einführung einer neuen Unternehmenskategorie „Kleinstkapitalgesellschaften“. Das sind nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, die an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen zwei der drei nachfolgenden Merkmale nicht überschreiten:
 - Bilanzsumme 350.000 Euro
 - Umsatzerlöse 700.000 Euro
 - 10 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.
- ▶ Einräumung weiterer Optionen der Darstellungstiefe im Jahresabschluss für Kleinstkapitalgesellschaften (z.B. vereinfachte Gliederungsschemata der Bilanz und GuV).
- ▶ Keine Offenlegung der Jahresabschlüsse von Kleinstkapitalgesellschaften, sofern die Bilanz bei dem Betreiber des Bundesanzeigers hinterlegt wird.
- ▶ Befreiung von Kleinstkapitalgesellschaften von der Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs, wenn bestimmte Angaben unter der Bilanz gemacht werden.

Hinweis: Die Erleichterungen gelten bereits für Geschäftsjahre, deren Abschlussstichtag nach dem 30.12.2012 liegt.

(Handelsbilanzielle) Anwendungsfragen der voraussichtlich neuen steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze

Der Bundesrat stimmte am 14.12.2012 den Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) nur unter Vorbehalt zu und forderte eine punktuelle Änderung. Die deswegen erforderliche Neubefassung des Bundeskabinetts mit den EStÄR 2012 fand jedoch in 2012 nicht mehr statt, finale Beschlussfassung sowie Veröffentlichung im Bundessteuerblatt standen bei Redaktionschluss noch aus.

Hinsichtlich der in den EStÄR 2012 vorgesehenen Anhebung der steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze, deren Erstanwendungszeitpunkt gemäß des neu eingefügten R 6.3 Abs. 9 EStÄR 2012 prospektiv auf diejenigen Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens festgelegt werden soll, mit deren Herstellung nach Veröffentlichung der EStÄR 2012 im Bundessteuerblatt begonnen wurde (vgl. auch S. 6), kann daher zumindest für das kalenderjahrgleiche Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahr 2012 Entwarnung gegeben werden.

Jedoch sind für nach der Veröffentlichung in 2013 endende Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahre— nicht zuletzt aufgrund unter Umständen erforderlicher umfangreicher Anpassungen der betriebsinternen Kostenrechnungssysteme und Kalkulationen – grundlegende Entscheidungen sowie entsprechende Maßnahmen veranlasst und gilt es, Auswirkungen auf Handels- sowie Steuerbilanz zu berücksichtigen. Denn entgegen dem handelsrechtlich gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB nach wie vor explizit gesetzlich normierten Einbeziehungswahlrecht für „angemessene Teile“ der allgemeinen Verwaltungsgemeinkosten, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung sieht R 6.3 EStÄR 2012 nunmehr deren zwingende Einbeziehung bei der Herstellungskostenbewertung vor („steuerlicher Vollkostenbegriff“). Folgt

man dieser Auffassung, stellt sich auch die Frage der Bewertung in der Handelsbilanz: Einheitlich mit gleichlautender handelsrechtlicher Wahlrechtsausübung oder divergierend – mit entsprechenden Folgewirkungen hinsichtlich (aktiver) latenter Steuern?

Die neue Verwaltungsauffassung – die dem Fiskus größtenteils nur einmalige Mehreinnahmen verspricht und für die Steuerpflichtigen mit erheblichen Liquiditätsbelastungen verbunden wäre – ist jedoch unter sachlichen Aspekten sowie Rechtssicherheits- und Vertrauensschutzerwägungen äußerst kritisch zu sehen: Sachlich stellt sich die Frage der zutreffenden Qualifizierung und Ermittlung der „angemessenen Teile“, die in der Praxis aufgrund von Zufälligkeiten sowie Objektivierungsdefiziten Potential für erheblich unterschiedliche Auffassungen birgt, da bei diesen Kosten i. d. R. der enge sachliche Zusammenhang zum Herstellungsprozess fehlt und diese vielmehr das Unternehmen als Ganzes betreffen. Handelsrechtliche Werthaltigkeitsüberlegungen stehen hier kurzfristigen fiskalischen Motiven entgegen. Aus Rechtssicherheits- und Vertrauensschutzerwägungen ist zu hinterfragen, warum die 138 Jahre lang gültige Auffassung der (nach wie vor gegebenen formellen) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffes für die Steuerbilanz durch die Verwaltung ohne steuergesetzliche Kodifizierung eines Einbeziehungsgebotes nunmehr aufgegeben werden soll – insbesondere vor dem Hintergrund der immer wieder ausdrücklich betonten steuerrechtlichen Neutralität des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG). So sehen etwa – offensichtlich anders als im Fall der allgemeinen Verwaltungs- und Sozialkosten – die EStÄR 2012 (R 6.3 Abs. 5) bei den Fremdkapitalzinsen nach wie vor ein auch steuerrechtliches Einbeziehungswahlrecht als gegeben an, dessen Ausübung wiederum (formell) an die Ausübung des handelsrechtlichen Einbezie-

hungswahlrechts des § 255 Abs. 3 HGB gebunden sein soll. Auch höchststrichterlich ist bislang ausschließlich die zwingende Einbeziehung von Material- und Fertigungsgemeinkosten entschieden, eine Entscheidung über die Verwaltungs- und Sozialkosten und die Voraussetzungen einer ausnahmsweisen Anerkennung handelsrechtlicher Wahlrechte im Steuerrecht steht noch aus. Nicht zuletzt deshalb zeichnet sich eine Klagewelle ab.

Hinweis: Soweit sich Steuerpflichtige dazu entscheiden, bei der Bilanzierung, Steuerberechnung und Steuerdeklaration entgegen der neuen Verwaltungsauffassung aus gewichtigen Gründen am bisherigen Herstellungskostenbegriff festzuhalten und den Rechtsweg zu beschreiten, sollte diese Entscheidung transparent dargelegt werden. Auf die Richtlinienabweichung ist zwingend bei der Steuerdeklaration hinzuweisen, im Anhang des handelsrechtlichen Jahresabschlusses sollte hinsichtlich der Berechnungsgrundlagen der Steuerrückstellung ebenfalls ein klarstellender Hinweis aufgenommen werden.

Gebot für Großbetriebe zur Bildung einer Rückstellung für Aufwendungen im Zusammenhang mit künftigen Betriebsprüfungen

Nach dem BFH-Urteil vom 6.6.2012 (Az. I R 99/10, DStR 2012, S. 1790) ist es geboten, für die Aufwendungen, die für die Mitwirkung an einer (künftigen) Außenprüfung entstehen, Rückstellungen zu bilden. Wir berichteten hierzu bereits kurz im novus Oktober 2012, S. 9.

Die Verpflichtung beschränkt sich vorrangig auf Großbetriebe i.S. v. § 2 BpO 2000. Wann ein solcher Großbetrieb vorliegt, orientiert sich an der Betriebsart (bspw. Handels- und Fertigungsbetrieb, freie Berufe oder andere Leistungsbetriebe) und in der Regel an der Höhe der Umsatzerlöse oder des steuerlichen Gewinns. Gemäß dem koordinierten Ländererlass vom 22.6.2012 (Abgrenzungsmerkmale gültig ab 1.1.2013) wird ein Handelsbetrieb ab Umsatzerlösen von 7,3 Mio. Euro oder einem steuerlichen Gewinn von 280.000 Euro als Großbetrieb eingestuft. Für einen Fertigungsbetrieb trifft dies bereits bei Überschreiten der Erlöse von 4,3 Mio. Euro bzw. des Gewinns von 250.000 Euro zu. Die Konsequenz aus der Klassifizierung als Großbetrieb besteht u. a. darin, dass diese seitens der Finanzbehörden einer fortlaufenden Außenprüfung unterzogen werden sollen – der jeweilige Prüfungszeitraum soll an den vorhergehenden Prüfungszeitraum anschließen (sog. „anschlussgeprüfte Betriebe“).

Bereits in der vorinstanzlichen Entscheidung zu dem hier diskutierten BFH-Urteil wurde (zutreffend) angenommen, dass bei der Rückstellung für die Mitwirkungsverpflichtung im Rahmen einer Außenprüfung die Voraussetzungen für eine der Höhe und dem Grunde nach ungewissen Verbindlichkeit vorliegen (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB). Dass eine Anschlussprüfung bei Großbetrieben überaus wahrscheinlich ist, belegen die Statistiken des Bundesfinanzministeriums. Demnach lag die Wahrscheinlichkeit im Prüfungszeitraum 2010, dass jedes Veranlagungsjahr eines Großbetriebs geprüft wird

bei 70,5 %, während sie für Mittel- bis Kleinstbetriebe mit 20,7 % bis 3,0 % deutlich niedriger ausfiel. Vor allem auf die hohe Wahrscheinlichkeit wurde in der Urteilsbegründung des BFH bei der Abwägung der Gründe, die für und gegen das Entstehen einer Verpflichtung zur Mitwirkung an einer künftigen Außenprüfung sprechen, Bezug genommen. Die teilweise vertretene Auffassung, dass zur Bildung einer Rückstellung zwingend eine Prüfungsanordnung vorliegen muss, tritt damit in den Hintergrund. Entscheidend ist vielmehr die – im Gegensatz zu Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben – berechnete Annahme des Großbetriebs, dass mit überwiegender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass eine an den letzten Prüfungszeitraum anschließende Anordnung ergehen wird.

Aufgrund der hohen Wahrscheinlichkeit für eine Anschlussprüfung ist unseres Erachtens auch bei Unternehmen, die zu einem Konzern mit Außenumsätzen von insgesamt mindestens 25 Mio. Euro gehören, sowie im Sinne der Betriebsprüfungsordnung „sonstigen zusammenhängenden oder international verbundenen Unternehmen“ von einer Verpflichtung zur Rückstellungsbildung auszugehen.

Der Umfang der rückstellungspflichtigen Aufwendungen ist begrenzt auf diejenigen Aufwendungen, die für die Unterstützung der Betriebsprüfung der zum jeweiligen Bilanzstichtag abgelaufenen Geschäftsjahre zu erwarten sind. Aufwendungen für zukünftige Geschäftsjahre sind bei der Bemessung nicht anzusetzen. Bei den Aufwendungen für die Unterstützung handelt es sich um Sachleistungsverpflichtungen. Deren Bewertung erfolgt handelsrechtlich mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (Vollkosten) unter Berücksichtigung erwarteter Kosten- und Preissteigerungen. Darüber hinaus ist

bei einem voraussichtlichen Beginn der Außenprüfung von mehr als einem Jahr nach dem Bilanzstichtag eine marktorientierte Abzinsung vorzunehmen. In der Steuerbilanz bemisst sich die Bewertung nach den Einzelkosten zzgl. angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten (ohne Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen), die ebenfalls bei Restlaufzeiten von mehr als einem Jahr mit 5,5 % abzuzinsen sind, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) und f) EStG). Die Sachleistungsverpflichtungen beinhalten gemäß § 200 AO u. a. durch den Steuerpflichtigen gegenüber dem Betriebsprüfer zu erteilende Auskünfte bzw. Erläuterungen, vorzulegende Bücher und Unterlagen oder bereitzustellende Räumlichkeiten (größtenteils interne Personalkosten). Darüber hinaus sind die erwarteten Aufwendungen bspw. für das Hinzuziehen des steuerlichen Beraters während der Betriebsprüfung einzubeziehen.

Letztendlich sei darauf hingewiesen, dass ein Verzicht auf Bildung der Rückstellung aus Wesentlichkeitsgründen grundsätzlich ausscheidet (hierauf hat der X. Senat des BFH in einem anderen Urteil vom 19.7.2011, Az. X R 26/10, BStBl. II 2012, S. 856, hingewiesen). Insofern ist zumindest für Großbetriebe (künftig) die Bildung einer Rückstellung verpflichtend.

Hinweis: Mit Blick auf eines der zentralen Elemente der Urteilsbegründung des BFH, nämlich die Wahrscheinlichkeit der Durchführung einer Betriebsprüfung, ist bei Mittel-, Klein- und Kleinstbetrieben eine Beurteilung des Einzelfalls durchzuführen. Geht man von der oben angeführten Häufigkeit von 20,7 % und weniger aus, ist im Regelfall nicht davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer Rückstellungsbildung gegeben sind.

Einzelfragen zu Rückstellungen nach dem neuen IDW RS HFA 34

Der Hauptfachausschuss des IDW (HFA) hat zur Behandlung ausgewählter Fragen der handelsrechtlichen Rückstellungsbilanzierung im Zusammenhang mit den Änderungen durch das BilMoG den IDW RS HFA 34 „Einzelfragen der handelsrechtlichen Rückstellungsbilanzierung“ verabschiedet.

Seit Inkrafttreten des BilMoG sind Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen. Erläuterungen zum Begriffsverständnis sowie zur Ermittlung des anzusetzenden Erfüllungsbetrags werden u. a. im IDW RS HFA 34 behandelt und im Folgenden zusammengefasst.

Kostensteigerungen

Rückstellungen sind mit dem „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag“ anzusetzen. Daher sind bei der Bewertung auch Preis- und Kostenentwicklungen einzubeziehen, wie sie nach den Verhältnissen am Abschlussstichtag für den voraussichtlichen Erfüllungszeitpunkt erwartet werden.

Notwendigkeit in diesem Sinne bedeutet, dass im Erfüllungszeitpunkt voraussichtlich ein Aufwand in dieser Höhe anfallen wird. Daher sind auch zu erwartende Kostensteigerungen im Rahmen der Bewertung zu berücksichtigen.

Zur Ermittlung der Kostensteigerungen sind primär unternehmens- und branchenspezifische Daten heranzuziehen (z. B. Baupreisindex). Nur wenn solche spezifischen Daten nicht zur Verfügung stehen, kann sich die Schätzung künftiger Preistrends ausschließlich nach dem aktuellen Inflationsziel der Europäischen Zentralbank EZB richten.

Preis- bzw. Kostensenkungen, z. B. infolge technologischen Fortschritts, sind hingegen aufgrund des Vorsichtsprinzips nur dann zu berücksichtigen, wenn sie mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet werden und unternehmensexterne, hinreichend objektive Hinweise vorliegen.

Befindet sich ein zur Erfüllung der Sachleistungsverpflichtung benötigter Gegenstand bereits im Vermögen des Bilanzierenden, so ist die Rückstellung in Höhe seines fortgeführten Buchwertes zu bemessen. Kostensteigerungen und Abzinsungen sind dann nicht zu berücksichtigen.

Ansatz zu Vollkosten

Bei Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen sind die im Erfüllungszeitpunkt voraussichtlich anfallenden Vollkosten, d. h. Einzel- und notwendige Gemeinkosten, anzusetzen. Dies hat für die Rückstellung unabhängig davon zu erfolgen, ob entsprechende Aufwendungen im Rahmen der Herstellungskosten nach § 255 HGB aktivierungspflichtig oder -fähig sind.

Ersatz- oder Rückgriffsansprüche

Sofern einem rückstellungsbegründenden Tatbestand zu erwartende kompensatorische Effekte gegenüber stehen, ist danach zu differenzieren, ob die zu erwartenden Kompensationen aktivierbar sind (Bruttobilanzierung) oder nicht (Nettobilanzierung).

Grundsätzlich sind Ersatz- oder Rückgriffsansprüche gesondert zu aktivieren, wenn sie den Ansatzkriterien für Vermögensgegenstände genügen, ihre Realisierung also aufgrund eines Anerkenntnisses des Schuldners oder einer anderweitigen rechtskräftigen Feststellung sichergestellt ist. Die Rückstellung ist in solchen Fällen ungeschmälert auszuweisen.

Ersatz- oder Rückgriffsansprüche gegen Dritte, die diesen strengen Anforderungen nicht genügen, sind rückstellungsmindernd zu berücksichtigen, wenn sie in rechtlich verbindlicher Weise aus dem rückstellungsbegründenden Sachverhalt folgen (Nettobilanzierung). Dies ist z. B. bei Kompensationsansprüchen gegen Versicherungen der Fall, wenn diese unstreitig aus einem Schadensfall resultieren und zum Bilanzstichtag noch nicht von der Versicherung bestätigt waren.

Nicht zwangsläufig aus dem rückstellungsbegründenden Sachverhalt resultierende kompensatorische Effekte dürfen bei der Rückstellungsbemessung hingegen nicht berücksichtigt werden. So können erwartete Kippgebühren bei der Dotierung einer Rekulativierungsrückstellung z. B. nicht gegengerechnet werden. Auch von der Versicherung bestrittene Einstandspflichten können nicht rückstellungsmindernd berücksichtigt werden.

Hinweis: Zu ausgewählten Fragen der Abzinsung von Rückstellungen und zum Umgang mit langfristigen Ansammlungsrückstellungen nach IDW RS HFA 34 nehmen wir in einer der nächsten Ausgaben des novus Stellung.

GESELLSCHAFTSRECHT

Zahlung fälliger Gesellschafterforderungen bei Zahlungsunfähigkeit

Der Geschäftsführer einer GmbH haftet persönlich, wenn er Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft oder nach Feststellung ihrer Überschuldung veranlasst (§ 64 Satz 1 GmbHG). Ebenso haftet der Geschäftsführer bei Zahlungen an Gesellschafter, soweit diese zur Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft führen mussten und dies bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsführers erkennbar war (§ 64 Satz 3 GmbHG).

Mit Urteil vom 9.10.2012 (Az. II ZR 298/11, DStR 2012, S. 2608) stellt der BGH hierzu klar, dass die Zahlung an Gesellschafter die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft nicht verursacht, wenn diese bereits zuvor zahlungsunfähig ist. Hiervon ist auszugehen, wenn die Deckungslücke laut Liquiditätsbilanz vor Zahlung der Gesellschafterforderung bereits 10 % oder mehr betragen hat. Der BGH bejaht hierzu die bislang kontrovers diskutierte Frage, ob die fälligen und durchsetzbaren Gesellschafterforderungen in der Liquiditätsbilanz zu berücksichtigen sind.

Hinweis: Der Geschäftsführer steht jedoch angesichts seines Haftungsrisikos der Geltendmachung von Forderungen durch Gesellschafter nicht schutzlos gegenüber. Vielmehr kann er die Zahlung verweigern, wenn das Risiko der Verursachung der Zahlungsunfähigkeit besteht. Soweit bereits Zahlungsunfähigkeit feststeht, hat er einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen.

VERTRAGSRECHT

Abbruch von Vertragsverhandlungen

Im Jahr 2012 sind zu dem Thema Abbruch von Vertragsverhandlungen zwei aktuelle Entscheidungen der oberen Gerichtsbarkeit (OLG Celle, Urteil vom 8.2.2012, Az. 14 U 139/11 und OLG München, Urteil vom 19.9.2012, Az. 7 U 736/12, ZIP 2013, S. 23) ergangen. Darin weisen beide OLG darauf hin, dass – auch wenn immer die jeweiligen Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind – die Parteien eines Vertrages bis zum Schluss der Verhandlungen grundsätzlich bzgl. des Abschlusses desselben in ihrer Entschließung frei sind.

Zurück gehend auf eine Entscheidung des BGH vom 7.12.2000 (Az. VII ZR 360/98, ZIP 2001, S. 655) betont das OLG Celle hierbei, dass ein etwaiger Schadensersatzanspruch aus Verschulden bei Vertragsschluss (§ 311 Abs. 2, § 280, § 281 BGB) erst in Betracht kommt, wenn ein Verhandlungspartner bei der jeweils anderen Partei zurechenbar „das Vertrauen erweckt hat, der Vertrag werde

mit Sicherheit zustande kommen, dann aber die Vertragsverhandlung ohne triftigen Grund abbricht“. Allein bereits länger andauernde Verhandlungen vermögen für sich dieses Vertrauen noch nicht zu rechtfertigen. Auch Vorleistungen erfolgen soweit der Vertragsabschluss nicht mit Sicherheit feststeht auf eigenes Risiko der jeweiligen Vertragspartei und begründen für sich genommen noch keinen Vertrauenstatbestand. Weiter weist das OLG Celle noch darauf hin, dass selbst bei Bestehen eines berechtigten Vertrauens an das Vorliegen eines triftigen Grundes für den Abbruch der Vertragsverhandlungen keine zu hohen Anforderungen gestellt werden dürfen, zumal eine vertragliche Bindung der Parteien noch nicht vorliege.

Hinweis: Beide OLG-Entscheidungen bringen deutlich zum Ausdruck, dass auch weit fortgeschrittene Vertragsverhandlungen noch keinerlei Sicherheit für einen erfolgreichen Abschluss bieten. Die Schwelle für den Man-

danten, sich an der jeweiligen Gegenseite schadlos zu halten, und diese etwa in Bezug auf die angefallenen Kosten der Vertragsanbahnung in Anspruch nehmen zu können, liegt hoch. Vor diesem Hintergrund ist es für die Vertragsparteien ratsam, sich darüber Gedanken zu machen, ob nicht z. B. im Wege eines gemeinsamen „letter of intent“ oder gar einer Vorabvereinbarung zumindest die Rahmenbedingungen für einen Abbruch der Vertragsverhandlungen abgesteckt werden sollten. Auf diese Weise könnten etwa Kostenregelungen oder aber auch rechtfertigende Gründe für einen Verhandlungsabbruch – deren Definition richtet sich verständlicherweise nach der jeweiligen Durchsetzbarkeit und Interessenlage – festgelegt werden. Eine solche Vorwegvereinbarung führte in dem vom OLG München behandelten Fall bzgl. der im Rahmen der Due Diligence angefallenen Kosten zumindest zu einer teilweisen Kompensation zugunsten der Klägerin.

Nachberechnung von Mietnebenkosten bei Abrechnung unter Vorbehalt

Um eine zeitnahe Abrechnung der Mietnebenkosten zu gewährleisten, ist der Vermieter verpflichtet, innerhalb eines Jahres nach Ende des Abrechnungszeitraums die Abrechnung dem Mieter vorzulegen. Wird diese Frist versäumt, ist ein etwaiger Nachforderungsanspruch des Vermieters ausgeschlossen.

Mit dieser Regelung steht jedoch gemäß Urteil des BGH vom 12.12.2012 (Az. VIII ZR 264/12) nicht im Widerspruch, dass der Vermieter zunächst die Nebenkosten unter dem

Vorbehalt abrechnet, er werde die Grundsteuer bei deren rückwirkender Neufestsetzung für vergangene Jahre nach Kenntnis nachfordern. Im Streitfall machte der Vermieter die Grundsteuer für vergangene Jahre geltend, nachdem ihm eine entsprechende Steuerfestsetzung des Finanzamts zugegangen war.

Nach Ansicht des BGH steht der Nachforderung der Grundsteuer für vergangene Jahre nicht die Jahresfrist entgegen, da der Ver-

mieter die verspätete Geltendmachung nicht zu vertreten hatte (§ 566 Abs. 3 Satz 3 BGB).

Hinweis: Auch die regelmäßige Verjährungsfrist hindert die Nachforderung nicht, da die Verjährungsfrist erst mit Kenntnis über die den Anspruch begründenden Umstände zu laufen beginnt.

ARBEITSRECHT

Kein Betriebsübergang bei Verkauf der verwalteten Immobilie

Veräußert eine Grundstücksverwaltungsgesellschaft die von ihr verwaltete Immobilie, geht das Arbeitsverhältnis des bei der Grundstücksverwaltungsgesellschaft beschäftigten Sachbearbeiters nicht wegen Betriebsübergang auf den Käufer der Immobilie über. Zu diesem Ergebnis kam das Bundesarbeitsgericht (BAG) mit Urteil vom 15.11.2012 (Az. 8 AZR 683/11).

Im Streitfall war einziger Zweck der Grundstücksverwaltungsgesellschaft die Verwaltung eines Büro- und Geschäftshauses. Nachdem sie das Grundstück mit der Immobilie an den Hauptmieter veräußert hatte, wurde sie liquidiert. Gemäß der Urteilsbegründung des BAG hat der Käufer nur das Grundstück, das kein Betriebsmittel darstellt, sondern das Objekt der Verwaltungstätigkeit

war, und nicht den Dienstleistungsbetrieb der Grundstücksverwaltungsgesellschaft übernommen.

Hinweis: Ein Betriebsübergang, der zum Übergang der Arbeitsverhältnisse auf den Erwerber führt, liegt somit nur dann vor, wenn das Verkaufsobjekt nicht nur Zweck der Arbeit, sondern auch Betriebsmittel ist.

Wird von einer Grundstücksverwaltungsgesellschaft eine von ihr verwaltete Immobilie veräußert, gehen keine Arbeitsverhältnisse nach § 613a B68 über.



Betriebsübergang trotz Zwischenschaltung einer „Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaft“

In dem vom BAG zu entscheidenden Fall wurde über das Vermögen des bisherigen Arbeitgebers das Insolvenzverfahren eröffnet und dessen Betrieb durch den Insolvenzverwalter veräußert. Die Arbeitnehmer schlossen mit dem bisherigen Arbeitgeber und einer „Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaft“ (BQG) einen sog. dreiseitigen Vertrag, wonach die bisherigen Arbeitsverhältnisse zum 31.5.2008 beendet und die neuen Arbeitsverhältnisse zum 1.6.2008, 0.00 Uhr, mit der BQG begründet wurden. Zeitgleich wurden den Arbeitnehmern vier unterschiedliche Angebote für ein neues Arbeitsverhältnis mit dem Betriebserwerber, das am 1.6.2008, 0.30 Uhr beginnen sollte, vorgelegt,

die sie unterzeichneten. Eines der Angebote war ein unbefristeter Arbeitsvertrag; die anderen Angebote sahen unterschiedlich befristete Arbeitsverhältnisse vor. Nachdem der Betriebserwerber das Angebot auf einen auf 20 Monate befristeten Arbeitsvertrag mit einem der Arbeitnehmer, dem Kläger, angenommen hatte, erhob dieser Klage auf Entfristung.

Das BAG gab dem Kläger mit Urteil vom 25.10.2012 (Az. 8 AZR 572/11) Recht. Der Betriebserwerber kann sich nicht auf die „30-minütige“ Unterbrechung des Arbeitsverhältnisses mit dem Betriebsveräußerer durch den mit der BQG begründeten Arbeitsver-

trag berufen. Dieser Arbeitsvertrag diene nach Ansicht des BAG nur dem Zweck, die Kontinuität des Arbeitsverhältnisses zu unterbrechen und die Rechtsfolgen des Betriebsübergangs gemäß § 613a BGB und damit den Übergang des bisherigen Arbeitsverhältnisses auf den Betriebserwerber zu umgehen.

Hinweis: Das BAG lässt somit eine Umgehung der Rechtsfolgen des Betriebsübergangs nicht zu, wenn die Arbeitnehmer nicht dauerhaft aus dem veräußerten Betrieb ausscheiden, sondern die bestehenden Arbeitsverhältnisse nur kurzfristig unterbrochen werden sollen, da alsbald eine Neueinstellung durch den Betriebserwerber erfolgen wird.

Wegen Intransparenz unwirksame Rückzahlungsklausel

Das BAG hatte über eine arbeitsvertragliche Klausel zu entscheiden, wonach der Arbeitnehmer verpflichtet war, bei Abbruch seiner im Rahmen des Arbeitsverhältnisses stattfindenden Fortbildung die „Lehrgangskosten, die Fahrzeugkosten, die Übernachtungskosten sowie die Kosten im Zusammenhang mit der praktischen Ausbildung“ an den Arbeitgeber zu erstatten. Diese Rückzahlungsklausel ist gemäß Urteil des BAG vom 21.8.2012 (Az. 3 AZR 698/10) wegen Verstoß gegen das

Transparenzgebot gemäß § 307 Abs. 1 Satz 2 BGB unwirksam. Dem Transparenzgebot ist nur dann genüge getan, wenn die durch die Fortbildung entstehenden Kosten, die zu erstatten sind, in der Klausel dem Grunde und der Höhe nach im Rahmen des Möglichen und Zumutbaren bezeichnet sind. Der Arbeitnehmer muss erkennen können, welche finanziellen Belastungen bzw. in welcher Größenordnung diese auf ihn zukommen könnten. Dazu sind zumindest die Art der

Fortbildungskosten und deren Berechnungsgrundlagen für die spätere Abrechnung zu benennen.

Hinweis: Die Fortbildungsvereinbarung bleibt – mit Ausnahme der Rückzahlungsklausel – im Übrigen wirksam. Der Arbeitgeber kann sich nicht darauf zurückziehen, keine vertraglich vereinbarten Fortbildungsmaßnahmen anzubieten bzw. zu ermöglichen.

Urlaubsabgeltungsanspruch kein Surrogat für Urlaubsanspruch

Nach bisheriger Rechtsprechung vertrat das BAG die Auffassung, dass der Urlaubsabgeltungsanspruch, mit dem Urlaub abgegolten wird, der dem Arbeitnehmer wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ganz oder teilweise nicht mehr gewährt werden konnte, an die gleichen Voraussetzungen gebunden ist wie der Urlaubsanspruch. Die Befristung des Urlaubsanspruchs auf das Kalenderjahr bzw. bei Übertragung bis zum 31. März des Folgejahres galt bisher auch für den Urlaubsabgeltungsanspruch als dessen Surrogat.

Von dieser sog. Surrogatstheorie nimmt das BAG mit Urteil vom 19.6.2012 (Az. 9 AZR 652/10, BB 2012, S. 3018) ausdrücklich Abstand. Der Urlaubsabgeltungsanspruch ist nach neuer BAG-Auffassung ein reiner Geldanspruch, dessen Erfüllbarkeit weder von der Arbeitsfähigkeit des Arbeitnehmers abhängt, noch unterliegt er der für den Urlaubsanspruch geltenden Fristenregelung.

Das bedeutet: Auch wenn der Urlaubsanspruch eines Kalenderjahres grundsätzlich bis zum 31.12. des Jahres geltend gemacht

werden muss, gilt dies nicht für den Urlaubsabgeltungsanspruch. In dem entschiedenen Streitfall forderte ein ehemaliger Arbeitnehmer, der bis zum 31.7.2008 beschäftigt war, erst im Januar 2009 den Urlaubsabgeltungsanspruch ein. Das BAG gab ihm Recht und bestätigte diesen Anspruch.

Hinweis: Allerdings ist es dem Arbeitgeber unbenommen, etwa im Arbeitsvertrag eine Verfallklausel, die auch für etwaige Urlaubsabgeltungsansprüche gilt, vorzusehen.



NEXIA SAP Kurs

Der Geschäftsbereich IT-Revision (GBIT) hat im Rahmen der internationalen Arbeitsgruppe „IT and Internal Audit“ im Rahmen von NEXIA International am 12. und 13.11.2012 einen SAP Kurs in Hamburg abgehalten. Die Initiative für die internationale Veranstaltung entstand vor dem Hintergrund des hohen Bedarfes an SAP Prüfungs-Know-how weltweit. Es haben sich zwölf Teilnehmer aus Rumänien, Slowakei, Tschechien, Südafrika, Frankreich, Griechenland, Belgien und der Schweiz für diesen Kurs angemeldet. Der Fokus des Kurses lag sowohl auf den Prozessen in SAP als auch auf technischen Aspekten, wie z.B. der Benutzeradministration.

Mit großem Elan haben die erfahrenen Referenten Ingo Köhne von Ebner Stolz Mönning Bachem und Ferenc Smohay von der ABT Treuhand Group aus Budapest in Ungarn die Grundlagen der SAP System Prüfung vorge-tragen.

Ein Schwerpunkt der Veranstaltung war der Umgang mit SAP in der Praxis. Die komplexe Architektur des SAP-Systems wurde von Holger Klindtworth, dem Leiter des Geschäftsbereiches, mit vielen bildhaften Beispielen erläutert. Die Einkaufs-, Verkaufsprozesse und die Finanzbuchhaltung von SAP sowie die Prüfung dieser Prozesse wurden von Ingo Köhne und Ferenc Smohay am System dar-

gestellt und durch praktische Übungen der Teilnehmer ergänzt. Weitere Schwerpunkte des Kurses waren unter anderem die Prüfung der Systemeinstellungen, die Datenextraktion in Form von Berichten und Tabellen sowie das Autorisierungskonzept in SAP. Jedem Kursteilnehmer stand ein SAP-Arbeitsplatz zur Verfügung, so dass alle Aufgaben laufend während des Vortrags unter Anleitung der Referenten umgesetzt werden konnten.

Die Erfahrungs- und Kulturunterschiede ermöglichten einen facettenreichen und lebendigen Austausch im engen Kreis der internationalen Kollegen.



Ihre Steuererklärungen müssen jetzt elektronisch übermittelt werden – dies erfordert geringfügige Änderungen im Procedere.

Elektronische Übermittlung von Steuererklärungen

Steuererklärungen sind elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Unter diese Vorgabe fallen: Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer-, Umsatzsteuererklärungen, Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften und Einkommensteuererklärungen, sofern darin Gewinneinkünfte enthalten sind.

Auch wenn die elektronische Übermittlung grundsätzlich bereits für die genannten Steuererklärungen ab dem Veranlagungsjahr 2011 verpflichtend war, beanstandete es die Finanzverwaltung des Landes Baden-Württemberg – nicht zuletzt wegen eigener Umstellungsprobleme – nicht, wenn die Steuer-

erklärungen 2011 noch herkömmlich in Papierform eingereicht wurden. Ab dem Veranlagungsjahr 2012 wird nun jedoch flächendeckend die elektronische Übermittlung zur Pflicht.

Sofern Ihre Steuererklärung 2011 nicht bereits elektronisch übermittelt wurde, erhalten Sie für 2012 zwar wie gewohnt zwei Ausfertigungen der amtlichen Steuererklärungsformulare. Erstmals ist allerdings eine Ausfertigung als „Für Ebner Stolz Mönning Bachem“ gekennzeichnet. Die Ausfertigung „Für Ihre Akten“ ist für Ihre Unterlagen bestimmt. Zudem erhalten Sie den Auftrag zur elektronischen Übermittlung der Steuer-

klärung. Bitte lassen Sie uns nach Durchsicht der Steuererklärung auf Vollständigkeit und Richtigkeit die Ausfertigung „Für Ebner Stolz Mönning Bachem“ sowie den Auftrag zur elektronischen Übermittlung unterschrieben per Post oder Fax zukommen. Sobald uns diese Unterlagen vorliegen, werden wir zum vereinbarten Zeitpunkt die Steuererklärung elektronisch an das Finanzamt übermitteln und Ihnen einen Ausdruck der übermittelten Daten zukommen lassen.

Bei Fragen rund um das Thema der elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen steht Ihnen Ihr Ansprechpartner jederzeit gerne zur Verfügung.

.....
TERMINE

FEBRUAR

E-Bilanz – Drei vor Zwölf!!!

12.02.2013 // Hannover

**Praxisseminar – Erstellung einer
Gemeinde-Eröffnungsbilanz**

12.02.2013 // Halle (Saale)

**Compliance und Korruptionsprävention
in Krankenhäusern**

19.02.2013 // Düsseldorf

**Aktuelle Entwicklungen in der
Rechnungslegung und der Rechts-
sprechung von Unternehmen der
Ver- und Entsorgung**

13.02.2013 // Erfurt

14.02.2013 // Magdeburg

27.02.2013 // Leipzig

**Aktuelle Entwicklungen im
internationalen Steuerrecht**

20.02.2013 // Stuttgart

MÄRZ

**Der kommunale Krankenhauskonzern:
Recht, Steuern und BWL**

12.03.2013 // Stuttgart

Umsatzsteuer-Impuls

20.03.2013 // Stuttgart

.....
PUBLIKATIONEN

**Ulrike Höreth/Brigitte Stelzer/
Bettina Weyh**

Das Jahressteuergesetz 2013
SteuerConsultant 12/2012, S. 16

Ulrike Höreth/Brigitte Stelzer

Unternehmensteuerreform
SteuerConsultant 1/2013, S. 15

Holger Mach

Übungsfall: Neuausrichtung der Hansa-
metall-Gruppe – Steueroptimierte Umstruk-
turierung eines Familienunternehmens;
Steuer und Studium 1/2013, S. 30

Franz Hinze, Martin Hartauer u. a.

Gründung und Führung einer Buchhand-
lung, 10. Auflage 2012, Bramann-Verlag

.....
IMPRESSUM

Herausgeber:

Ebner Stolz Mönning Bachem
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Partnerschaft
www.ebnerstolz.de

Haus am Fleet, Admiralitätstraße 10,
20459 Hamburg
Tel.: +49 40 37097-0

Gereonstraße 43/65, 50670 Köln
Tel.: +49 221 20643-0

Kronenstraße 30, 70174 Stuttgart
Tel.: +49 711 2049-0

Redaktion:

Dr. Ulrike Höreth, Tel.: +49 711 2049-1371
Brigitte Stelzer, Tel.: +49 711 2049-1535
Martina Büttner, Tel.: +49 711 2049-1325
novus@ebnerstolz.de

novus enthält lediglich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber und die Autoren übernehmen keine Gewähr für die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Sollte der Empfänger des **novus** eine darin enthaltene Information für sich als relevant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw. seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Information zu verifizieren; in keinem Fall sind die vorstehenden Informationen geeignet, eine kompetente Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Hierfür steht Ihnen der Herausgeber gerne zur Verfügung.

novus unterliegt urheberrechtlichem Schutz. Eine Speicherung zu eigenen privaten Zwecken oder die Weiterleitung zu privaten Zwecken (nur in vollständiger Form) ist gestattet. Kommerzielle Verwertungsarten, insbesondere der (auch auszugsweise) Abdruck in anderen Newslettern oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedürfen der Zustimmung der Herausgeber.

Fotonachweis:

Titel: © cmnaumann – Fotolia.com
Seite 5: © virtua73 – Fotolia.com
Seite 8: © gilles lougassi – Fotolia.com
Seite 17: © Designer_Andrea – Fotolia.com
Seite 19: © Vera Kuttelvaserova – Fotolia.com
Seite 24: © MIM – Fotolia.com
Seite 26/27: © Paulus Nugroho – Fotolia.com

