

# novus

# KOMPAKT

JAHRESWECHSEL 2012 | 2013



## Vorwort

Der in Kürze anstehende Jahreswechsel bietet Anlass, das zurückliegende Jahr hinsichtlich der für unsere Mandanten wesentlichen Neuerungen und Änderungen in den Bereichen Steuern, Wirtschaftsprüfung und Recht Revue passieren zu lassen.

Auch kann schon einmal ein Blick ins neue Jahr gewagt werden, um zu sehen, welche Veränderungen künftig auf uns zukommen werden: Vor allem im Steuerrecht hält der Gesetzgeber die Spannung bis zuletzt aufrecht. So hat der Bundesrat sowohl zum Jahressteuergesetz 2013 als auch in Sachen Unternehmenssteuerreformgesetz die Zustimmung verweigert, so dass diesbezüglich ein Vermittlungsverfahren eingeleitet wird. Auch hinsichtlich des Schweizer Steuerabkommens hat der Bundesrat seine Zustimmung verweigert. Welche Maßnahmen der Gesetzgeber in diesen Gesetzen letztlich verabschiedet, ist angesichts der politischen Gemengelage völlig offen.

Der vorliegende novus kompakt Jahreswechsel 2012/2013 ermöglicht Ihnen, sich schnell, zielgerichtet und strukturiert nach Themenkomplexen einen Überblick über neuere Rechtsprechung, Gesetzgebung oder Verlautbarungen der Finanzverwaltung bzw. der Berufsverbände zu verschaffen. Dabei finden Sie Informationen, die für das Jahr 2012 bzw. frühere Jahre relevant sind, im Rückblick. Im Ausblick sind die Maßnahmen dargestellt, die sich in 2013 bzw. in den Folgejahren auswirken. Angesichts des ungewissen Ausgangs zahlreicher Gesetzgebungsverfahren zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses, steht teilweise noch nicht fest, ob bestimmte Gesetzesänderungen tatsächlich Rechtskraft erlangen werden. Darauf wird ausdrücklich hingewiesen.

Abgerundet wird der novus kompakt durch eine Checkliste für den Bereich Steuerrecht, in der die klassischen Themen in einem Überblick zusammengestellt sind, die Steuerpflichtige regelmäßig am Ende eines Steuerjahres bzw. zu Beginn eines neuen Veranlagungszeitraums beachten sollten.

Wir wünschen Ihnen eine informative Lektüre und einen gelungenen Start in das Jahr 2013.

Ihr novus Redaktionsteam

**Dr. Ulrike Höreth**

*Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht*

**Brigitte Stelzer**

*Rechtsanwältin, Steuerberaterin*

**Martina Büttner**

*Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin*

## Inhaltsübersicht

### AUSBLICK

#### A. UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

- I. Bilanzierung
- II. Einkommensermittlung
- III. Kapitalgesellschaften
- IV. Gewerbesteuer
- V. Sonstiges

#### B. ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

- I. Vereinfachung und Vereinheitlichung des Reisekostenrechts
- II. Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM)
- III. Änderungen bei Mini-Jobs und Gleitzone
- IV. Sozialversicherungs-Werte für 2013
- V. Künstlersozialversicherung

#### C. UMSATZSTEUER

- I. Umsatzbesteuerung
- II. Vorsteuerabzug und Rechnungsstellung

#### D. ERBSCHAFTSTEUER

- I. Änderung des Verwaltungsvermögens laut Steuerverschonungsregelung
- II. Änderung der Lohnsummenregelung der Steuerverschonung

#### E. BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

- I. Wiedereinführung der Vermögensteuer ab 2014?
- II. Anhebung des Höchstbetrags zu berücksichtigender Rentenversicherungsbeiträge

#### F. INTERNATIONALES STEUERRECHT

- I. Anpassungen des AStG an OECD-Standards zum Fremdvergleichsgrundsatz
- II. Ausschluss doppelter DBA-Steuerbefreiung
- III. Sondervergütungen als Unternehmensgewinne
- IV. Nichtanwendung von DBA-Regelungen bei Übertragung auf gewerblich geprägte Personengesellschaft
- V. Steuerabkommen mit der Schweiz

#### G. WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

- I. Rechnungslegung – Vereinfachungen für Kleinstkapitalgesellschaften
- II. Entfristung des Überschuldungsbegriffs
- III. Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS

### RÜCKBLICK

#### A. UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

- I. Bilanzierung
- II. Einkommensermittlung
- III. Kapitalgesellschaften
- IV. Umstrukturierungen und Unternehmenskäufe
- V. Gewerbesteuer
- VI. Grunderwerbsteuer
- VII. Sonstiges

#### B. ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

- I. Lohnversteuerung
- II. Werbungskosten

#### C. UMSATZSTEUER

- I. Besteuerung der Umsätze
- II. Vorsteuerabzug
- III. Sonstiges

#### D. ERBSCHAFTSTEUER

- I. ErbStG verfassungswidrig?
- II. Übertragung von Betriebsvermögen
- III. Sonstiges

#### E. BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

- I. Überschusseinkünfte
- II. Außergewöhnliche Belastungen

#### F. INTERNATIONALES STEUERRECHT

- I. Übertragung inländischer Betriebsstättenverluste
- II. Doppelbesteuerungsabkommen
- III. Geltung der EU-Sozialversicherungsabkommen auch außerhalb der EU

#### G. WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

- I. Bilanzierung
- II. Unsicherheiten bei Ergebnisabführungsvertrag und Abführungssperre
- III. Sonstiges

#### H. ZIVILRECHT

- I. Gesellschaftsrecht
- II. Arbeitsrecht

# Inhaltsverzeichnis

## AUSBLICK

### A. UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

I. Bilanzierung – die E-Bilanz kommt	9
II. Einkommensermittlung	9
1. Besteuerung der Privatnutzung von betrieblichen Elektrofahrzeugen	9
2. Ausweitung des Verlustrücktrags	10
III. Kapitalgesellschaften	10
1. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuereinbehalt von Dividenden und Veräußerungsgewinnen	10
2. Änderungen der ertragsteuerlichen Organschaftsregelungen	10
3. Steuerpflicht oder Steuererstattung bei Streubesitzdividenden?	11
4. Keine Verlustverrechnung bei Umwandlung im Rückwirkungszeitraum?	12
5. Ausdehnung der korrespondierenden Dividendenbesteuerung auf hybride Finanzierungen?	12
6. Änderung der Aufteilung der Werbungskosten bei Investmentfonds?	13
IV. Gewerbesteuer – Zerlegung bei Energieunternehmen	13
V. Sonstiges	13
1. Verkürzung der Aufbewahrungsfristen	13
2. Authentifizierte, elektronische Übermittlung von Meldungen	14
3. Einführung einer Lohnsteuer-Nachschau	14
4. Erhöhung der Größenklassenmerkmale für Betriebsprüfungszwecke	14
5. Änderungen des Spitzenausgleichs gemäß Energiesteuer- und Stromsteuergesetz	15

### B. ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

I. Vereinfachung und Vereinheitlichung des Reisekostenrechts	16
1. Definition der ersten Tätigkeitsstätte	16
2. Fahrtkosten	16
3. Verpflegungsmehraufwendungen	17
4. Doppelte Haushaltsführung	17
5. Unterkunftskosten	18
6. Arbeitgebermahlzeiten	18
7. Inkrafttreten des neuen Reisekostenrechts	18
II. Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM)	18
III. Änderungen bei Mini-Jobs und Gleitzone	19
IV. Sozialversicherungs-Werte für 2013	19
V. Künstlersozialversicherung: Erhöhung des Abgabesatzes	19

### C. UMSATZSTEUER

I. Umsatzbesteuerung	20
1. Neue Nachweispflichten bei grenzüberschreitenden Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen	20
2. Ort der sonstigen Leistung	20
3. Reverse Charge bei Gas- und Elektrizitätslieferungen im Inland	21
II. Vorsteuerabzug und Rechnungsstellung	21
1. Vorsteuerabzug bei Einfuhrumsatzsteuer	21
2. Änderungen bei der Rechnungsstellung	21

### D. ERBSCHAFTSTEUER

I. Änderung des Verwaltungsvermögens laut Steuerverschonungsregelung	22
II. Änderung der Lohnsummenregelung der Steuerverschonung?	22

### E. BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

I. Wiedereinführung der Vermögensteuer ab 2014?	23
II. Anhebung des Höchstbetrags zu berücksichtigender Rentenversicherungsbeiträge	23

### F. INTERNATIONALES STEUERRECHT

I. Anpassungen des AStG an OECD-Standards zum Fremdvergleichsprinzip	24
II. Ausschluss doppelter DBA-Steuerbefreiung	24
III. Sondervergütungen als Unternehmensgewinne	25
IV. Nichtanwendung von DBA-Regelungen bei Übertragung auf gewerblich geprägte Personengesellschaft	25
V. Steuerabkommen mit der Schweiz	26

### G. WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

I. Rechnungslegung – Vereinfachungen für Kleinstkapitalgesellschaften	27
II. Entfristung des Überschuldungsbegriffs	27
III. Bilanzierung von Leasingverhältnissen nach IFRS	28



# Inhaltsverzeichnis

## R Ü C K B L I C K

### A. UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

I. Bilanzierung	31
1. Modifizierung der steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze	31
2. Teilwertabschreibung auf Aktien und Investmentanteile nach Maßgabe des Börsenkurses	31
3. Keine Teilwertabschreibung bei festverzinslichen Wertpapieren	32
4. Bilanzsteuerrechtliche Behandlung griechischer Staatsanleihen	32
5. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen	32
6. Steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Realteilung	33
7. Inlandsbezug in § 6b verstößt gegen Unionsrecht	34
8. Rücklage für Ersatzbeschaffung – Verlängerung der Reinvestitionsfrist	34
9. Aktive Rechnungsabgrenzung bei Darlehen mit fallenden Zinssätzen	34
10. Keine Passivierung eines Darlehens bei qualifiziertem Rangrücktritt	35
11. Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsberechnung	35
12. Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfung bei Großbetrieben	35
II. Einkommensermittlung	36
1. Kein Halbabzugsverbot bei Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen bei Betriebsaufspaltung	36
2. Eingeschränkter Schuldzinsenabzug auch bei der Anschaffung von Umlaufvermögen anlässlich einer Betriebseröffnung	36
3. Nachweispflichten für Bewertungsaufwendungen	37
4. Investitionsabzugsbetrag	37
5. Mindestbesteuerung: verfassungswidrig bei Definitivbesteuerung?	38
6. Sanierungsersatz	38
7. Wesentliche Beteiligungen im Sinne von § 17 EStG	39
III. Kapitalgesellschaften	40
1. Zinsschranke	40
2. Steuerliche Behandlung der Umwandlung von Darlehen in Genussrechte	41
3. Verlustabzugsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften	41
4. Anspruch auf Auszahlung von Körperschaftsteuerguthaben: Entsprechender Anspruch auf Solidaritätszuschlag?	42
5. Private Kfz-Nutzung durch Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft	42

6. Verzicht auf Pensionsanwartschaft als verdeckte Einlage	43
7. Änderungen der ertragsteuerlichen Organschaftsregelungen	43
IV. Umstrukturierungen und Unternehmenskäufe	45
1. Umwandlungssteuererlass	45
2. Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen beim asset deal trotz steuerlichem Ausweisverbot	45
V. Gewerbesteuer – Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen	46
1. Gleich lautende Ländererlasse	46
2. Keine Hinzurechnung von Gebühren bei Einlagerung	46
3. Keine Hinzurechnung von Rekultivierungsverpflichtungen	46
VI. Grunderwerbsteuer	46
1. Generalübernehmervertrag als einheitlicher Erwerbsgegenstand	46
2. Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft	47
3. Grunderwerbsteuer bei Rückerwerb	47
4. Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung in einer Hand	47
5. Grunderwerbsteuerbefreiung bei Anteilsvereinigung aufgrund von Schenkung	48
6. Überarbeitete gleichlautende Ländererlasse zu § 6a GrEStG	48
VII. Sonstiges	49
1. Neue Muster für Spendenbescheinigungen	49
2. Novelle des Erneuerbaren Energien Gesetzes 2012: Entlastungen bei der EEG-Umlage	49

### B. ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

I. Lohnversteuerung	50
1. Zuflusszeitpunkt des geldwerten Vorteils bei Job-Tickets	50
2. Pauschalversteuerung der Überlassung von Datenverarbeitungsgeräten	50
3. Steuerbefreiung der privaten Nutzung betrieblicher System- und Anwendungsprogramme	50
4. Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber	50
5. Lohnsteuerliche Behandlung der Familienpflegezeit	51
6. Mindestanforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch	51
7. Kein Wechsel zur Fahrtenbuchmethode während des laufenden Kalenderjahres	52

II. Werbungskosten	52	<b>D. ERBSCHAFTSTEUER</b>	
1. Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Fahrzeugaufwendungen sind Werbungskosten	52	I. ErbStG in der ab 1.1.2009 geltenden Fassung verfassungswidrig?	63
2. Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte	52	II. Übertragung von Betriebsvermögen	63
3. Fahrtkosten im Rahmen einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme	53	1. Betriebsvermögensvergünstigungen nicht auf Drittstaatenbeteiligungen anwendbar	63
4. Entfernungspauschale: Offensichtlich verkehrsgünstigere Straßenverbindung	53	2. Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren	63
5. Werbungskostenabzug bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen	54	III. Sonstiges	64
6. BFH konkretisiert Anforderungen an die erstmalige Berufsausbildung	54	1. Behandlung von Erwerbsnebenkosten anlässlich einer Schenkung	64
7. Mietausfall keine Werbungskosten entsprechend § 8 Abs. 3 BUKG	54	2. Zahlungen eines Ehegatten auf ein Oder-Konto der Eheleute	64
8. Abzugsfähige Aufwendungen bei gemischt genutztem Arbeitszimmer	55	3. Einkommensteuer des Erblassers aus dem Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit	65
9. Doppelte Haushaltsführung	55	4. Erbschaftsteuerliche Freibetragsberechnung: Ermittlung des Zehnjahreszeitraumes	65
10. Aufwendungen für arbeitsgerichtlichen Vergleich als Werbungskosten	56	5. Erbschaftsteuer-Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht europarechtswidrig?	65
<b>C. UMSATZSTEUER</b>		<b>E. BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN</b>	
I. Besteuerung der Umsätze	57	I. Überschusseinkünfte	66
1. Innergemeinschaftliche Lieferung: vollständiger Buch- und Belegnachweis	57	1. Zweifel an der Steuerpflicht von Erstattungszinsen	66
2. Entstehung der Steuer bei unrichtigem Steuerausweis	58	2. Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar	66
3. Echtes Factoring ist keine umsatzsteuerfreie Kreditgewährung	58	3. Kosten einer gescheiterten Grundstücksveräußerung steuerlich unbeachtlich	67
4. Einbehaltene Zahlungen für nicht erbrachte Leistungen umsatzsteuerpflichtig	58	4. Vorläufige Feststellungen der Einheitswerte und Festsetzungen des Grundsteuermessbetrages	67
5. Haftungsvergütung einer Personengesellschaft an einen persönlich haftenden Gesellschafter	59	II. Außergewöhnliche Belastungen	67
II. Vorsteuerabzug	59	1. Nachweis der Zwangsläufigkeit von bestimmten Aufwendungen im Krankheitsfall	67
1. Vorsteuerabzug bei Betriebsausflügen	59	2. Keine Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen	68
2. Fristende für die Dokumentation der unternehmerischen Nutzung eines gemischt genutzten Gebäudes	59	3. Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes als außergewöhnliche Belastung	68
3. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage	60	<b>F. INTERNATIONALES STEUERRECHT</b>	
4. Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft	60	I. Verbot der Übertragung inländischer Betriebsstättenverluste einer gebietsfremden auf eine gebietsansässige Gesellschaft EU-rechtswidrig	69
5. BMF-Schreiben zur Neuregelung der elektronischen Rechnungsstellung	61	II. Doppelbesteuerungsabkommen	69
6. Ausschlussfrist im Vorsteuer-Vergütungsverfahren	62	1. Aktuelle Entwicklungen bei den Abkommen	69
III. Sonstiges	62	2. Verfassungswidrigkeit eines Treaty override	70
1. Umsatzsteuerlichen Organschaft – mittelbare finanzielle Eingliederung	62	III. Geltung der EU-Sozialversicherungsabkommen auch außerhalb der EU	70
2. Neuer Grenzbetrag für Zusammenfassende Meldungen ab 2012	62		

# Inhaltsverzeichnis

## RÜCKBLICK

## CHECKLISTE

### G. WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

I. Bilanzierung	71
1. Rückstellung für noch nicht genommenen Urlaub bei Langzeitkranken	71
2. „Rente ab 67“ gilt auch für Betriebsrenten	71
3. Vorjahreszahlen in handelsrechtlichen Abschlüssen	72
4. Geänderte Fassung des IDW RS HFA 7 zu „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften“ verabschiedet	73
5. IDW RS HFA 18: Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss	73
II. Unsicherheiten bei Ergebnisabführungsvertrag und Abführungssperre	73
III. Sonstiges	74
1. Rückabwicklung eines Wertpapierkaufs bei verletzter Ad hoc-Publizitätspflicht	74
2. Reform des KapMuG verabschiedet	75

### H. ZIVILRECHT

I. Gesellschaftsrecht	76
1. Sorgfaltspflichten der Organe einer Aktiengesellschaft	76
2. BGH schafft Rechtssicherheit bei der Einziehung von GmbH-Geschäftsanteilen	76
3. Unterbilanzhaftung bei unterbliebener Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung einer GmbH	77
4. Geschäftsführer müssen auf unverzügliche Vorlage des Prüfergebnisses für Insolvenzantrag hinwirken	77
5. In England erloschene Limited besteht in Deutschland als Personengesellschaft weiter	77
II. Arbeitsrecht	78
1. Abberufung eines GmbH-Geschäftsführers: Kein Weiterbeschäftigungsanspruch in leitender Funktion	78
2. Altersabhängige Staffelung der Urlaubsdauer verstößt gegen das Diskriminierungsverbot	78
3. BGH wendet erstmals AGG auf GmbH-Geschäftsführer an	78
4. Teilzeitanspruch besteht grundsätzlich auch für Führungskräfte	78

### Unternehmensbesteuerung

▶ Anpassungen für erstmalige Anwendung der E-Bilanz	79
▶ Vorbereitung der authentifizierten, elektronischen Übermittlung von Meldungen	79
▶ Optimierung der Steuerbelastung durch Einnahmen-/Ausgabenverlagerungen	79
▶ Nutzung des Abgeltungsteuersystems	80
▶ Thesaurierungsbesteuerung bei Personenunternehmen	80
▶ Überentnahmen	80
▶ Negatives Kapitalkonto	80
▶ Zinsschranke	81
▶ Gewinnabführungsvertrag	81
▶ Einbringungsvorgänge: Nachweispflichten zum 31.5.2013 erfüllen	81

### Arbeitnehmerbesteuerung

▶ Beantragung der Berücksichtigung eines Freibetrags im Lohnsteuerabzugsverfahren	81
▶ Nutzung des Arbeitnehmer-Pauschetrags	82

### Besteuerung von Privatpersonen

▶ Beeinflussung der Höhe der Vermietungseinkünfte	82
▶ Beeinflussung des persönlichen Einkommensteuersatzes durch weitere Maßnahmen	82
▶ Antragsfrist für Verlustbescheinigung	83



► AUSBLICK



# A | UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

## I. BILANZIERUNG – DIE E-BILANZ KOMMT

Die E-Bilanz wird – wie vorgesehen – für das Wirtschaftsjahr 2013 verpflichtend. Demnach sind die Jahresabschlussdaten nach einem von der Finanzverwaltung vorgegebenen Datenschema für Jahresabschlussdaten (Taxonomie) im Übermittlungsformat XBRL elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Dabei wird die E-Bilanz wirtschaftsfreundlich umgesetzt, indem zahlreiche Auffangpositionen Eingriffe in die Buchhaltung vermeiden und nur die im Hauptbuch enthaltenen Bilanzposten elektronisch übermittelt werden müssen.

**Hinweis:** Die elektronische Übermittlung von E-Bilanzen wird in den allermeisten Fällen für Wirtschaftsjahre ab 2013 verpflichtend, also – zusammen mit den elektronischen Steuererklärungen – frühestens im Jahr 2014. Für das

*Wirtschaftsjahr 2012 oder 2012/2013 steht es den Unternehmen frei, die Bilanz noch auf Papier abzugeben oder bereits elektronisch. Damit wird den Unternehmen ermöglicht zu testen, ob alles funktioniert.*

Wie eingangs erwähnt, sind die Auffangpositionen von besonderer Bedeutung. Sie können genutzt werden, wenn für einen bestimmten Sachverhalt eine durch Mussfelder vorgegebene Differenzierung nicht aus der Buchführung abgeleitet werden kann. Sie erleichtern die elektronische Übermittlung und verhindern den Eingriff in das Buchführungswesen der Unternehmen.

Mit Schreiben vom 5.6.2012 (Az. IV C 6 - S 2133-b/11/10016, DStR 2012, S. 1184) hat das BMF zu den Verfahrensgrundsätzen zur

Aktualisierung der Taxonomien und zur Veröffentlichung der aktualisierten Taxonomien (Version 5.1) bei der E-Bilanz Stellung genommen. Danach ist eine Taxonomie grundsätzlich nur für ein Wirtschaftsjahr zu verwenden. Allerdings wird nicht beanstandet, wenn diese – aktuelle – Taxonomie auch für das Vorjahr genommen wird. Sofern ausnahmsweise keine Aktualisierung der Taxonomie erforderlich ist, kann die letzte aktuelle Taxonomie auch für die darauffolgenden Wirtschaftsjahre verwendet werden. Zudem gibt das BMF bekannt, dass die aktualisierten Kern- und Branchentaxonomien ab sofort unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) zur Ansicht und zum Abruf bereitstehen. Die neuen Taxonomien können ab November 2012 an die Finanzverwaltung übermittelt werden.

## II. EINKOMMENSERMITTLUNG

### 1. Besteuerung der Privatnutzung von betrieblichen Elektrofahrzeugen

Wird der Wert der Privatnutzung pauschal nach der Ein-Prozent-Regelung ermittelt, besteht bei Nutzung eines betrieblichen Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs der Nachteil, dass deren für die Wertermittlung maßgeblicher Bruttolistenpreis regelmäßig deutlich höher ist als der eines Fahrzeugs mit Verbrennungsmotor. Um dies auszugleichen, soll gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG-E i.d.F. des JStG 2013 der Bruttolistenpreis pauschal um die Kosten des Batteriesystems gemindert werden, wobei sich der Abzug je nach Anschaffungsjahr des Fahrzeugs vermindert. Bei einer Anschaffung bis 31.12.2013 werden 500 Euro pro kWh der Batteriekapazität,

maximal jedoch 10.000 Euro, vom Bruttolistenpreis abgezogen. In den Folgejahren verringern sich der Minderungsbetrag jeweils um 50 Euro pro kWh und der Höchstbetrag jeweils um 500 Euro.

Erfolgt die Wertermittlung der Privatnutzung nach der Fahrtenbuchmethode, soll gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG-E bei der Ermittlung der Gesamtkosten entsprechend eine Minderung um den vorgenannten Pauschalbetrag vorzunehmen sein, so dass sich ebenso ein geringer für die Privatnutzung anzusetzender Betrag ergibt.

**Hinweis:** Die im JStG 2013 vorgesehene Regelung kann erst mit der Entscheidung der Europäischen Kommission über diese Maßnahme, frühestens am 1.1.2013 in Kraft treten und soll zeitlich begrenzt auf Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge anzuwenden sein, die vor dem 1.1.2023 angeschafft werden (§ 52 Abs. 16 Satz 11 EStG-E, Art. 33 Abs. 4 JStG 2013). Letztlich bleibt aber abzuwarten, ob diese Regelung nach Abschluss des Vermittlungsverfahrens zum JStG 2013 tatsächlich Gesetzeskraft erlangt.

## 2. Ausweitung des Verlustrücktrags

Verluste können derzeit bis zu einem Betrag von 511.500 Euro bzw. 1.023.000 Euro im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten im vorangegangenen Veranlagungszeitraum vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Höchstbetrag soll durch das Unternehmenssteuerreformgesetz, das sich derzeit im Vermittlungsverfahren befindet, auf 1.000.000 Euro bzw. 2.000.000 Euro bei Zusammenveranlagung erhöht werden (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Allerdings

empfiehlt der Finanzausschuss des Bundesrats gemäß seinen Verlautbarungen vom 13.11.2012, von dieser Änderung abzusehen.

Neben dem einkommensteuerlichen Verlustrücktrag würde die Neuregelung auch auf den körperschaftsteuerlichen Verlustrücktrag Anwendung finden, so dass auch hier künftig an Stelle des bisherigen Höchstbetrags von 511.500 Euro der Betrag von 1.000.000 Euro zu berücksichtigen wäre.

**Hinweis:** Die Regelung soll erstmals für negative Einkünfte gelten, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2013 nicht ausgeglichen werden können (§ 52 Abs. 25 Satz 7 EStG-E).

### III. KAPITALGESELLSCHAFTEN

#### 1. Abstandnahme vom Kapitalertragsteuereinbehalt von Dividenden und Veräußerungsgewinnen

Die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuereinbehalt von Kapitalerträgen im Falle, dass diese nicht den Sparer-Pauschbetrag übersteigen, soll mit dem JStG 2013 auf Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Genussrechten ausgedehnt werden. Werden die Anteile der Kapitalgesellschaft von einem ihrer Arbeitnehmer zunächst gehalten und dann veräußert, müsste ebenso wenig ein Kapitalertragsteuereinbehalt erfolgen, wenn

die Kapitalerträge insgesamt den Sparer-Pauschbetrag nicht übersteigen. Zudem soll der Kapitalertragsteuereinbehalt auf Kapitalerträge (mit Ausnahme der Kapitalerträge i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und Nr. 10 Buchst. a und b EStG) unterbleiben, wenn der Gläubiger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und anzunehmen ist, dass sich auch im Rahmen der Günstigerprüfung keine Steuer auf die Kapitalerträge ergibt (§ 44a Abs. 1 EStG-E).

**Hinweis:** Die Regelung soll erstmals auf Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2012 zufließen, anzuwenden sein (§ 52a Abs. 16c Satz 3 EStG-E). Derzeit ist aber noch nicht sicher, ob und welchen Inhalts das JStG 2013 nach Abschluss des Vermittlungsverfahrens beschlossen wird.

#### 2. Änderungen der ertragsteuerlichen Organschaftsregelungen

Mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz, zu dem derzeit ein Vermittlungsverfahren anhängig ist, sollen Änderungen an den ertragsteuerlichen Rahmenbedingungen für Organschaften vorgenommen werden, ohne jedoch diese komplett neu zu gestalten.

Teilweise sind diese Änderungen erst künftig – wie die nachfolgenden – teilweise aber auch in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen bzw. bereits ab 2012 anzuwenden (s. hierzu Rückblick A. III. 7). Ob die vorgesehenen Änderungen tatsächlich geltendes Recht werden, ist vom Ausgang des Vermittlungsverfahrens abhängig.

##### **Dynamischer Verweis auf § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag**

Zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft muss ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen sein, in dem nach derzeitigem Rechtsstand eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart ist. In der Praxis tritt oftmals das Problem auf, dass z. B. der Wortlaut des § 302 AktG in der Fassung, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegolten hat, wortgleich in den Vertragstext übernommen wurde. Ändert sich § 302 AktG, bestehen Zweifel daran, ob der Gewinnabführungsvertrag noch den organschaftlichen Vorgaben genügt.

Künftig soll gelten, dass im Gewinnabführungsvertrag auf die Vorschrift des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung zu verweisen ist (§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG-E). Durch diesen dynamischen Verweis wird sichergestellt, dass die Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers jeweils der in § 302 AktG geregelten entspricht.

**Hinweis:** Die Regelung soll erstmals auf Gewinnabführungsverträge anzuwenden sein, die nach dem Tag des Inkrafttretens des Gesetzes abgeschlossen oder geändert werden. Bereits bestehende Gewinnabführungsverträge, die keinen Verweis auf § 302 AktG enthalten, der den bisherigen gesetzlichen Anforderungen entspricht, sollen der steuer-

lichen Anerkennung des Organschaftsverhältnisses nicht entgegen stehen, wenn die Verlustübernahme tatsächlich entsprechend § 302 AktG erfolgt und die Verlustübernahmeregelung bis zum 31.12.2014 an die Neuregelung angepasst wird. Altverträge wären somit bis spätestens 31.12.2014 anzupassen. Eine Anpassung des Gewinnabführungsvertrages wäre hingegen nicht erforderlich, wenn die steuerliche Organschaft vor dem 1.1.2015 beendet wurde (§ 34 Abs. 10b KStG-E).

### Einführung eines Feststellungsverfahrens

Liegen die Voraussetzungen der Körperschaftsteuerlichen Organschaft vor, wird dem Organträger das Einkommen der Organgesellschaft

zugerechnet und dort im Rahmen der Körperschaftsteueranlagung berücksichtigt. Ändert sich das Einkommen der Organgesellschaft, ist die Änderung einer bestandskräftigen Veranlagung des Organträgers jedoch nicht ohne weiteres möglich.

Deshalb soll ein Feststellungsverfahren eingeführt werden, in dem mit inhaltsgleichem Bescheid das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft, weitere Besteuerungsgrundlagen, wie z. B. für den Spendenabzug relevanter Umsatz und Lohnsummen, sowie anzurechnende Steuern sowohl gegenüber dem Organträger als auch gegenüber der Organgesellschaft festgesetzt werden (§ 14 Abs. 5 KStG-E). Dem Feststellungsbescheid soll für die Be-

steuerung des Einkommens des Organträgers die Funktion eines Grundlagenbescheids zukommen, so dass die Änderungen im Feststellungsbescheid im Rahmen der verfahrensrechtlichen Vorgaben entsprechend im jeweiligen Steuerbescheid nachvollzogen werden können.

**Hinweis:** Die Regelung soll erstmals für Feststellungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2013 beginnen (§ 34 Abs. 9 KStG-E).

## 3. Steuerpflicht oder Steuererstattung bei Streubesitzdividenden?

Seit dem Systemwechsel vom Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 sind in- und ausländische Dividenden und Veräußerungsgewinne bei Körperschaften steuerfrei (§ 8b KStG). Gleichwohl wird bei Dividenden ein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen, wobei die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften als Anteilseigner im Rahmen der Körperschaftsteueranlagung in voller Höhe angerechnet werden kann. Dagegen hat der Kapitalertragsteuereinbehalt bei beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen ohne inländische Betriebsstätte abgeltende Wirkung und eine Erstattung ist nur im Falle einer im EU-/EWR-Ausland ansässigen Körperschaft mit einer Mindestbeteiligung von 10 % bzw. nach den einschlägigen Vorgaben des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens vorgesehen.

Mit Urteil vom 20.10.2011 (Rs. C-284/09, BB 2011, S. 2910) entschied der EuGH, dass die Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer bei ausländischen Dividendenempfängern mit Streubesitzbeteiligungen, d. h. bei Beteiligungen von weniger als 10 %, eine nicht zu rechtfertigende Diskriminierung darstellt.

Aufgrund dessen empfahl der Bundesrat im Juli 2012 in seiner Stellungnahme zum JStG 2013, die Steuerfreiheit für Streubesitzdividenden insoweit aufzuheben. Die alternative Ausdehnung der Steuerfreiheit auf ausländische Unternehmen lehnte er wegen der zu erwartenden Steuerausfälle ab.

Dieses Vorhaben erntete vehemente Kritik aus der Wirtschaft, die eine Benachteiligung des Wirtschaftsstandorts Deutschland befürchtet, und der Fachwelt, die darin ein Bruch der Besteuerungssystematik sieht.

Die Bundesregierung ging mit der Vorlage des Gesetzentwurfs zur Besteuerung von Streubesitzdividenden am 31.10.2012 auf diese Kritik ein und will die durch den EuGH festgestellte Diskriminierung von Streubesitzdividenden, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft an Körperschaften im EU-/EWR-Ausland gezahlt werden, dadurch beseitigen, dass diesen die einbehaltene Kapitalertragsteuer unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag erstattet wird.

Die Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates, die der Entscheidung des Bundesrats zu Grunde liegen, dem JStG 2013

am 23.11.2012 nicht die Zustimmung zu erteilen, beinhalten jedoch erneut eine Regelung, wonach Streubesitzdividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen, die nach dem 31.12.2012 erzielt werden, von der Steuerbefreiung gemäß § 8b KStG ausgenommen werden sollen. Bei Anteilen, die vor dem 1.1.2013 erworben wurden, soll der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig sein, soweit dieser den gemeinen Wert zum 31.12.2012 übersteigt.

**Hinweis:** Welche der konträren Auffassungen sich im Rahmen eines Vermittlungsergebnisses durchsetzen wird, ist derzeit offen.

## 4. Keine Verlustverrechnung bei Umwandlung im Rückwirkungszeitraum?

Wird eine Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft verschmolzen, geht ein steuerlicher Verlustvortrag der Verlustgesellschaft nicht unter, sofern bei der Verlustgesellschaft kein Anteilseignerwechsel gemäß § 8c KStG vorliegt.

Dazu gibt es Gestaltungen, bei denen die Besteuerung von Gewinnen bei Gesellschaften mit hohen stillen Reserven durch Verrechnung mit steuerlichen Verlusten einer anderen Gesellschaft vermieden werden kann. Zu diesem Zweck wird insbesondere der achtmonatige steuerliche Rückwirkungszeitraum bei Umwandlungen oder Einbringungen genutzt.

Zur Vermeidung dieser Gestaltungen sollte gemäß einem Vorschlag des Bundesrats im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2013 beim übernehmenden Rechtsträger gemäß § 2 Abs. 4 UmwStG-E die Verrechnung seiner Verluste mit positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers steuerlich nicht mehr zugelassen werden. Der übernehmende Rechtsträger hat vielmehr die ihm zuzurechnenden positiven Einkünfte zu versteuern.

Zwar wurde dieser Vorschlag zunächst nicht in das vom Bundestag am 25.10.2012 beschlossene Gesetz übernommen. Da jedoch

der Bundesrat seine Zustimmung verweigerte und der Finanzausschuss des Bundesrats die Aufnahme der Regelung im Rahmen des Vermittlungsverfahrens empfiehlt, könnte diese dennoch Gesetzeskraft erlangen.

**Hinweis:** Gemäß dem Vorschlag des Finanzausschusses des Bundesrats soll die Regelung für Umwandlungen oder Einbringungen gelten, die nach dem 25.10.2012 zur Eintragung beim Handelsregister angemeldet werden bzw. mangels Eintragungserfordernis bei Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den übertragenen Wirtschaftsgütern nach dem 25.10.2012.

## 5. Ausdehnung der korrespondierenden Dividendenbesteuerung auf hybride Finanzierungen?

Bei hybriden Finanzierungen qualifiziert die Hingabe von Kapital wegen der zugrunde liegenden Konditionen in einem Staat als Fremdkapital und in dem anderen Staat als Eigenkapital. Diese unterschiedliche Einordnung kann dazu genutzt werden, dass die Fremdkapitalzinsen im Quellenstaat als Betriebsausgaben abgezogen werden können und im Empfängerstaat als Dividenden ermäßigt oder nicht besteuert werden. Durch diese Qualifikationskonflikte können somit unbesteuerte „weiße“ Einkünfte geschaffen werden.

Die Gruppe Verhaltenskodex des Rates der Europäischen Union hat deshalb empfohlen, diese Qualifikationskonflikte durch nationale Regelungen im Empfängerstaat zu lösen. Der Bundesrat wollte diese Empfehlung durch die Ausdehnung einer korrespondierenden Besteuerung umsetzen, welche in das JStG 2013 aufgenommen werden sollte. Danach sollen Zahlungen, die aus deutscher Sicht Dividenden darstellen, nur noch dann von der Bemessungsgrundlage freigestellt werden, wenn sie im Quellenstaat nicht als Betriebsausgaben behandelt werden (§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG-E). Dies soll entsprechend im Rahmen der Abgeltungsteuer nachvollzogen werden (§ 3 Nr. 40d Satz 2, § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG-E).

**Hinweis:** Zwar übernahm der Bundestag den Vorschlag nicht in das von ihm beschlossene Gesetz. Jedoch kann dieses, nachdem der Bundesrat seine Zustimmung verweigerte, im Vermittlungsverfahren noch aufgegriffen werden, zumal ein entsprechender Entwurf des Finanzausschusses des Bundesrats vorliegt. Darin ist vorgesehen, die Regelung erstmals auf Bezüge anzuwenden, die nach dem Tag des Beschlusses des Bundestages über das Vermittlungsergebnis zufließen.



## 6. Änderung der Aufteilung der Werbungskosten bei Investmentfonds?

Der Werbungskostenabzug auf Ebene von Investmentfonds sollte auf Vorschlag des Bundesrats im Rahmen des JStG 2013 aufgrund der gegenwärtigen Gestaltungsanfälligkeit in § 3 Abs. 3 und § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG-E neu geregelt werden. Soweit Werbungskosten nicht in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen stehen, soll eine gesetzliche Zuordnung vorgeschrieben werden. Die Unterteilung in mit Einnahmen zusammenhängenden Werbungskosten und Allgemeinkosten soll beibehalten werden.

Werbungskosten im unmittelbaren, wirtschaftlichen Zusammenhang mit laufenden Einnahmen oder Veräußerungsgewinnen sollen dort in Ansatz zu bringen sein. Die verbleibenden Werbungskosten sind in Fortführung der bisherigen Systematik in mehreren Stufen, die neu strukturiert wurden, zuzuordnen. Soweit gesetzlich keine abweichende Zuordnung vorgesehen ist, sind die Allgemeinkosten vereinfachend hälftig den laufenden Erträgen und den Veräußerungsgewinnen zuzuordnen.

**Hinweis:** Entgegen dem Vorschlag des Bundesrats hat der Bundestag diese Regelung zunächst nicht in das JStG 2013 aufgenommen. Nachdem der Bundesrat jedoch seine Zustimmung zum JStG 2013 verweigerte und der Finanzausschuss des Bundesrats die Aufnahme einer solchen Regelung im Rahmen eines Vermittlungsverfahrens empfiehlt, könnten die neuen Aufteilungsgrundsätze für Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2013 beginnen.

## IV. GEWERBESTEUER - ZERLEGUNG BEI ENERGIEUNTERNEHMEN

Grundsätzlich wird der Gewerbesteuermessbetrag nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne aufgeteilt. Eine hiervon abweichende Aufteilung gilt bisher schon für Windparks, da in den Standortgemeinden regelmäßig keine Arbeitnehmer beschäftigt sind. Diese Aufteilung zu 3/10 nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne und zu 7/10 nach dem Verhältnis von bestimmtem eingesetzten Aktivvermögen soll mit dem JStG 2013 auf Anlagen zur Energie-

und Wärmegegewinnung aus solarer Strahlungsenergie ausgedehnt werden (§ 29 Abs. 2 GewStG-E). Allerdings bleibt derzeit noch abzuwarten, ob diese Regelung bei Abschluss des Vermittlungsverfahrens weiterhin in dieser Form im JStG 2013 enthalten sein wird.

**Hinweis:** Anlagen zur Energie- und Wärmegegewinnung aus solarer Strahlungsenergie sollen ab dem Erhebungszeitraum 2013 der

Neuregelung unterliegen, soweit es sich um Neuanlagen handelt, die nach dem 30.6.2012 genehmigt wurden. Bei Altanlagen erfolgt bis einschließlich Erhebungszeitraum 2022 die Gewerbesteuerzerlegung weiterhin nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne (§ 36 Abs. 9d GewStG-E).

## V. SONSTIGES

### 1. Verkürzung der Aufbewahrungsfristen

Im JStG 2013 sind Verkürzungen der Aufbewahrungsfristen vorgesehen. Zwar hat der Bundestag entsprechende Regelungen beschlossen, jedoch verweigerte der Bundesrat die erforderliche Zustimmung und der Finanzausschuss des Bundesrats empfiehlt, die geplanten Verkürzungen im Vermittlungsverfahren aus dem Gesetz zu streichen. Somit ist derzeit unklar, ob die verkürzten Aufbewahrungsfristen tatsächlich umgesetzt werden.

Nach dem Willen des Bundestags soll die derzeit geltende zehnjährige steuerliche Aufbewahrungsfrist für Buchführungsunterlagen zunächst um zwei Jahre auf acht Jahre reduziert werden (§ 147 Abs. 3 Satz 1 AO-E).

Eine entsprechende Regelung soll für Rechnungen gelten (§ 14b Abs. 1 Satz 1 UStG-E). Die neuen Aufbewahrungsfristen sollen für Unterlagen, deren Aufbewahrungsfrist nach § 147 Abs. 3 AO bis Ende 2012 noch nicht abgelaufen ist, maßgeblich sein (Art. 97 § 19a Abs. 2 EGAO-E).

Jahresabschlüsse, Konzernabschlüsse, Lageberichte, Handelsbücher, Inventare und Eröffnungsbilanzen u.ä. sollen hingegen unverändert zehn Jahre aufzubewahren sein (§ 257 Abs. 4 HGB-E).

**Hinweis:** Für Unterlagen, deren Aufbewahrungsfrist in der am 31.12.2014 geltenden

Fassung noch nicht abgelaufen ist, soll sich nach dem Gesetzesbeschluss des Bundestages vom 25.10.2012 die Aufbewahrungsfrist weiter verkürzen und zwar auf sieben Jahre für Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Buchungsbelege, Unterlagen für eine Zollanmeldung (§ 147 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 4a AO) sowie für die sonstigen in § 147 Abs. 1 AO aufgeführten Unterlagen, wie empfangene und verschickte Handels- oder Geschäftsbriefe und sonstige für die Besteuerung bedeutsamen Unterlagen auf sechs Jahre. Entsprechend soll sich die Aufbewahrungspflicht für Rechnungen auf sieben Jahre reduzieren (Art. 32 des JStG 2013-E).

## 2. Authentifizierte, elektronische Übermittlung von Meldungen

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurde die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDüV) geändert. Danach ist ab dem 1.1.2013 die elektronische Übermittlung folgender (Vor-)Anmeldungen – sowohl durch Unternehmen als auch durch zur Abgabe verpflichteter Privatpersonen – nur noch mit elektronischem Zertifikat möglich (sog. Authentifizierung):

- ▶ Umsatzsteuer-Voranmeldungen
- ▶ Antrag auf Dauerfristverlängerung (Anmeldung der Sondervorauszahlung)
- ▶ Lohnsteueranmeldungen
- ▶ Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (über den Formularserver der Bundesfinanzverwaltung).

**Hinweis:** Ab diesem Zeitpunkt können Zusammenfassende Meldungen nur noch über

die bereits bestehenden Zugänge des BZStOnline-Portals, des ElsterOnline-Portals und zukünftig auch über Elster-Formular übermittelt werden.

Für die verpflichtende Übermittlung der vorgenannten (Vor-)Anmeldungen mit Authentifizierung ist eine Registrierung im Elster-Online-Portal (<https://www.elsteronline.de/eportal>) erforderlich. Das ElsterOnline-Portal erzeugt ein elektronisches Zertifikat, anhand dessen die Finanzverwaltung feststellen kann, von wem die eingehenden Steueranmeldungen stammen.

**Hinweis:** Eine Pflicht zur Übermittlung mit Authentifizierung besteht bislang bereits bei der Übermittlung von Lohnsteuerbescheinigungen sowie der Abgabe von Kapitalertragsteueranmeldungen.

Sind im Unternehmen unterschiedliche Abteilungen (z. B. Lohnbuchhaltung und Finanzbuchhaltung) damit befasst, Steueranmeldungen abzugeben, kann eine Registrierung mehrerer Abteilungen notwendig sein.

**Tipp:** Betroffene sollten die Registrierung frühzeitig durchführen, da die Finanzverwaltung bei der Erteilung der Zertifikate organisatorische und technische Engpässe am Jahresende nicht ausschließen kann. Eine verspätete Abgabe der Voranmeldungen kann Verspätungszuschläge zur Folge haben.

## 3. Einführung einer Lohnsteuer-Nachschau

Mit der im JStG 2013 vorgesehenen Einführung einer Lohnsteuer-Nachschau (§ 42g EStG-E), die ohne vorherige Ankündigung zu den üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten erfolgen kann, soll eine gesicherte Rechtsgrundlage für die Beteiligung von Lohnsteuer-Außenprüfern an Einsätzen der in der Zollverwaltung angesiedelten Finanzkontrolle Schwarzarbeit geschaffen werden. Da Lohnsteuer-Außenprüfungen rechtzeitig vor Prüfungsbeginn anzukündigen sind, ermöglichen sie den Prüfbehörden nicht, sich

spontan ein zuverlässiges Bild über ein Unternehmen zu machen. Denn nach Auffassung des Gesetzgebers besteht genügend Zeit, um Vorkehrungen zu treffen und den Steuerbehörden einen normalen Geschäftsbetrieb „vorzutauschen“.

Mit der Lohnsteuer-Nachschau soll die Finanzverwaltung in die Lage versetzt werden, sich einen Eindruck über die räumlichen Verhältnisse, das tatsächlich eingesetzte Personal und den üblichen Geschäftsbetrieb zu ver-

schaffen. Sie dient als zeitnahe cursorische Kontrolle, die die Außenprüfung nicht verdrängen soll.

**Hinweis:** Die Regelung soll erstmals für nach dem 31.12.2012 endende Lohnzahlungszeiträume anzuwenden sein (§ 52 Abs. 1 EStG-E). Allerdings ist derzeit wegen des Vermittlungsverfahrens zum JStG 2013 nicht sicher, ob diese Regelung tatsächlich Gesetzkraft erlangt.

## 4. Erhöhung der Größenklassenmerkmale für Betriebsprüfungszwecke

Für Zwecke der Betriebsprüfung werden Betriebe in Groß-, Mittel- und Kleinbetriebe unterteilt. Die Einteilung ist u. a. maßgeblich für die Prüfungsintensität. So ist bei Großbetrieben grundsätzlich eine Prüfung ohne zeitliche Zäsur (Anschlussprüfung) vorgesehen.

Mit Schreiben vom 22.6.2012 (Az. IV A 4 – S 1450/09/10001, BStBl. I 2012, S. 689) gibt das BMF die Erhöhung der Größenklassenmerkmale bekannt. So gilt z. B. ein Handelsbetrieb ab 1.1.2013 als Großbetrieb, wenn die Umsatzerlöse mindestens 7,3 Mio. Euro (bisher 6,9 Mio. Euro) oder der steuerliche Gewinn 280.000 Euro (bisher 265.000 Euro) beträgt.

**Hinweis:** Auch wenn ein Betrieb durch die Anhebung der Werte in eine andere Größenklasse gelangt, lässt sich daraus nicht zwingend schlussfolgern, dass mit der nächsten Betriebsprüfung erst zu einem späteren Zeitpunkt zu rechnen ist. Es steht unverändert im Ermessen der Finanzämter, Betriebsprüfungen bei den zu prüfenden Betrieben anzuordnen.



## 5. Änderungen des Spitzenausgleichs gemäß Energiesteuer- und Stromsteuergesetz

Die Bundesregierung will mit ihrem Energiekonzept, welches am 1.8.2012 in einen Entwurf zum zweiten Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuerrechts mündete, Anreize für die Ausschöpfung von Effizienzpotentialen in der deutschen Industrie schaffen. Das Gesetz wurde am 8.11.2012 vom Bundestag beschlossen. Die Zustimmung des Bundesrats ist nicht erforderlich.

Das Gesetz beinhaltet eine Nachfolgeregelung für den sog. Spitzenausgleich für einen Zeitraum von zehn Jahren ab dem 1.1.2013. Die zum Jahresende 2012 auslaufenden und

in § 55 Energiesteuergesetz und § 10 Stromsteuergesetz in Sonderfällen gewährten Steuerbegünstigungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes werden zwar im bisherigen Umfang, jedoch unter veränderten Anforderungen an die betroffenen Wirtschaftszweige fortgeführt.

Künftig ist für die Gewährung einer Steuerbegünstigung eine Erhöhung der Energieeffizienz Voraussetzung. Hierzu werden klare Energieeinsparziele festgelegt und den Unternehmen damit spürbare Anstrengungen zur Erhöhung der Energieeffizienz abverlangt.

Konkret müssen die Unternehmen, die ab 2013 den sog. Spitzenausgleich in Anspruch nehmen wollen, Energiemanagement- oder Umweltmanagementsysteme verbindlich einführen und betreiben.

**Hinweis:** Die neuen Regelungen treten überwiegend zum 1.1.2013 in Kraft, sofern die erforderliche beihilferechtliche Genehmigung durch die Europäische Kommission vorliegt.

## B | ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

### I. VEREINFACHUNG UND VEREINHEITLICHUNG DES REISEKOSTENRECHTS

Das steuerliche Reisekostenrecht soll durch das sog. Unternehmenssteuerreformgesetz, welches der Bundestag am 25.10.2012 beschloss, sich jedoch wegen Ablehnung durch den Bundesrat am 23.11.2012 derzeit im

Vermittlungsverfahren befindet, grundlegend vereinfacht und vereinheitlicht werden. Die Änderungen im Reisekostenrecht, die einheitlich im Bereich der Werbungskosten vorgesehen sind, gelten entsprechend für den

Betriebsausgabenabzug im Rahmen der Einkünfte aus gewerblicher und selbständiger Tätigkeit.

#### 1. Definition der ersten Tätigkeitsstätte

Durch einen neu eingefügten § 9 Abs. 4 EStG-E soll der bisherige unbestimmte Rechtsbegriff der regelmäßigen Arbeitsstätte durch die sog. „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt und im Gesetz ausdrücklich definiert werden. Entsprechend der geänderten Rechtsprechung des BFH zur regelmäßigen Arbeitsstätte gibt es maximal eine Tätigkeitsstätte je Dienstverhältnis. Dieser Begriff ist relevant für den Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug von Fahrtkosten, eine doppelte Haushaltsführung sowie für Verpflegungsmehraufwendungen.

**Hinweis:** *Fahrtkosten von der Wohnung zu der ersten Tätigkeitsstätte sind regelmäßig mit der Entfernungspauschale in Höhe von 0,30 Euro je Entfernungskilometer abgegolten. Es können keine Verpflegungspauschalen geltend gemacht und Unterkunftskosten können in der Regel nur im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung angesetzt werden.*

Der Gesetzentwurf definiert eine erste Tätigkeitsstätte als ortsfeste Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens und in Ausnahmefällen auch eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Dabei erfolgt die Bestimmung dieser ersten Tätigkeitsstätte vorrangig anhand sog. qualitativer Kriterien, d.h. nach arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen bzw. entsprechenden Weisungen des Arbeitgebers. Nur hilfsweise soll auf quantitative Kriterien zurückgegriffen werden.

Es werden im geplanten Gesetzeswortlaut typische Fälle einer dauerhaften Zuordnung aufgeführt. Dazu gehören etwa

- ▶ die unbefristete Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer bestimmten betrieblichen Einrichtung,
- ▶ die Zuordnung für die Dauer des gesamten Dienstverhältnisses oder
- ▶ die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus.

Sofern es an einer dauerhaften oder eindeutigen Zuordnung durch den Arbeitgeber fehlt, ist eine Prüfungsreihenfolge zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte vorgesehen. Es wird darauf abgestellt, ob der Arbeitnehmer an einer bestimmten betrieblichen Einrichtung typischerweise arbeitstäglich oder dort je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Maßgeblich ist dabei die ex-ante-Betrachtung.

Erfüllen mehrere Tätigkeitsstätten diese Kriterien, soll die Bestimmung durch den Arbeitgeber maßgeblich sein; fehlt diese, wird zugunsten des Steuerpflichtigen die der Wohnung am nächsten liegende Tätigkeitsstätte als erste Tätigkeitsstätte unterstellt.

#### 2. Fahrtkosten

Die steuerliche Berücksichtigung von Fahrtkosten anlässlich einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit bleibt auch nach der geplanten Neuregelung unverändert. In Abgrenzung zu der Entfernungspauschale soll nunmehr nur gesetzlich geregelt werden, dass bei beruflich veranlassenen Fahrten, die nicht Fahrten

zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Familienheimfahrten sind, die Fahrtkosten mit den tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten oder alternativ wie bereits bisher mit der Pauschale pro gefahrenem Kilometer gemäß Bundesreisekostengesetz (0,30 Euro bei Pkw)

angesetzt werden können (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG-E).

Des Weiteren geht die Neuregelung auf Fahrtkosten bei einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ein.



### 3. Verpflegungsmehraufwendungen

Bei den Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen sollen die Mindestabwesenheitszeiten verringert und statt der bisherigen dreistufigen eine zweistufige Staffelung der Pauschalen (12 Euro und 24 Euro) eingeführt werden (§ 9 Abs. 4a EStG-E). Der Finanzausschuss des Bundesrats, auf dessen Empfehlung hin der Bundesrat das Gesetzesvorhaben am 23.11.2012 abgelehnt hat und daraufhin der Vermittlungsausschuss angerufen wurde, fordert jedoch eine haushaltsneutrale Regelung und sieht deshalb statt der Pauschale von 12 Euro nur einen Betrag von 9 Euro vor.

**Hinweis:** Vergütungen des Arbeitgebers anlässlich einer eintägigen oder mehrtägigen auswärtigen beruflichen Tätigkeit können bis zur Höhe der im Folgenden beschriebenen neuen Pauschalen auch steuerfrei ausbezahlt werden, § 3 Nr. 13 und Nr. 16 EStG.

Für jeden Kalendertag, an dem ein Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig und er 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist (mehrtägige auswärtige berufliche Tätigkeit), soll er weiterhin pauschal 24 Euro pro Tag als Werbungskosten geltend machen können. Unabhängig von der Prüfung einer

Mindestabwesenheitszeit sollen für den An- und Abreisetag einer solchen mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit 12 Euro (bzw. laut Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats 9 Euro) angesetzt werden können.

Bei eintägigen auswärtigen Tätigkeiten und einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte soll gleichfalls eine Pauschale von 12 Euro (bzw. laut Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats 9 Euro) berücksichtigt werden.

Wie bisher soll die Berücksichtigung der Pauschalen für die Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate der beruflichen Tätigkeit an ein- und derselben Tätigkeitsstätte beschränkt bleiben. Zur vereinfachten Berechnung der Dreimonatsfrist ist eine rein zeitliche Bemessung der Unterbrechungsregelung vorgesehen, wonach eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an ein- und derselben Tätigkeitsstätte von mindestens vier Wochen zu einem Neubeginn des Drei-Monats-Zeitraums führt.

Bei einer vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellten Mahlzeit sollen die ermittel-

ten Pauschalen typisierend für ein Frühstück um 20 Prozent und für ein Mittag- oder Abendessen jeweils um 40 Prozent des Betrags der Verpflegungspauschalen für eine 24-stündige Abwesenheit gekürzt werden (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG-E).

**Hinweis:** Danach wäre die Verpflegungspauschale von 24 Euro für ein Frühstück im Inland um 4,80 Euro bzw. für ein Mittag- und Abendessen um jeweils 9,60 Euro zu kürzen.

Die Verpflegungspauschalen sowie die Dreimonatsfrist sollen auch für eine doppelte Haushaltsführung gelten. Dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine auswärtige berufliche Tätigkeit sowie eine Tätigkeit im Ausland ausgeübt werden, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abziehbar. Weiter soll gesetzlich klargestellt werden, dass sofern eine auswärtige berufliche Tätigkeit einer doppelten Haushaltsführung am Tätigkeitsort unmittelbar vorausgegangen ist, die Dauer dieser auswärtigen beruflichen Tätigkeit an dem Tätigkeitsort auf die Dreimonatsfrist anzurechnen ist.

### 4. Doppelte Haushaltsführung

Im Bereich der doppelten Haushaltsführung soll auf die Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete verzichtet werden. Stattdessen ist eine betragsmäßige Höchstgrenze vorgesehen. Danach können als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland künftig nur die dem Arbeitnehmer

tatsächlich entstehenden Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft oder Wohnung, maximal 1.000 Euro im Monat, angesetzt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG-E). Dieser Betrag soll alle damit zusammenhängenden Aufwendungen, d. h. Miete inklusive Betriebskosten, Stellplatzgebühren etc., umfassen.

**Hinweis:** Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland soll es bei den bisherigen Regelungen bleiben. Danach können die tatsächlichen Mietkosten berücksichtigt werden, soweit sie angemessen und notwendig sind.

## 5. Unterkunftskosten

In einem neuen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG-E soll die Abziehbarkeit der beruflich veranlassten Unterkunftskosten während einer Tätigkeit außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte kodifiziert werden. Danach sind derar-

tige Kosten in einem Zeitraum von maximal 48 Monaten unbeschränkt als Werbungskosten abzugsfähig. Nach Ablauf dieses Zeitraums (längerfristige Auswärtstätigkeit) können sie nur noch bis zur Höhe vergleichbarer

Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung – und damit maximal in Höhe von 1.000 Euro pro Kalendermonat – angesetzt werden.

## 6. Arbeitgebermahlzeiten

Übliche Mahlzeiten, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern anlässlich einer auswärtigen Tätigkeit zur Verfügung stellt, sollen künftig mit dem Sachbezugswert anzusetzen sein (§ 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStG-E). Dabei sieht der Gesetzgeber für den Wert

einer derartigen üblichen Mahlzeit maximal 60 Euro vor. Eine Besteuerung mit dem Sachbezugswert kann unterbleiben, wenn der Arbeitnehmer dafür eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte.

**Hinweis:** Diese Vereinfachungsregelung gilt nicht für Belohnungssessen, d.h. Mahlzeiten, deren Preis 60 Euro übersteigt. Diese sind weiterhin nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten und nach den allgemeinen Regelungen zu besteuern.

## 7. Inkrafttreten des neuen Reisekostenrechts

Das neue Reisekostenrecht soll – sofern im Vermittlungsverfahren eine Einigung erzielt wird – erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2014 gelten. Im Lohnsteuerabzugsver-

fahren sollen die Neuregelungen erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden sein, der für einen nach dem 31.12.2013 endenden Lohnzahlungszeitraum gewährt

wird, sowie auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2013 zufließen (§ 52 Abs. 1 Sätze 1 und 2 sowie Abs. 12 Sätze 4 und 5 EStG-E).

## II. ELEKTRONISCHE LOHNSTEUERABZUGSMERKMALE (ELStAM)

Zum 1.1.2013 wird nun endgültig der Startschuss in das Zeitalter der elektronischen Übermittlung der Lohnsteuerabzugsmerkmale gegeben. Ab 1.11.2012 haben Arbeitgeber die Möglichkeit, die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) bei der Finanzverwaltung abzurufen und diese erstmals für die Lohnabrechnung im Januar 2013 zu verwenden.

Verpflichtend wird der Abruf der ELStAM jedoch erst für den letzten im Kalenderjahr 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum. Bis dahin sieht das Schreiben des BMF, welches den durch die Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft beklagten Aufklärungsbedarf weitgehend befriedigen dürfte und als Entwurf vom 1.10.2012 (Az. IV C 5 - S 2363/07/0002-03) veröffentlicht wurde, ein Wahlrecht vor:

Der Arbeitgeber kann bis zur verpflichtenden Anwendung der ELStAM weiterhin entweder die letztmals für 2010 ausgestellte Lohn-

steuerkarte 2010 bzw. die durch das Finanzamt ausgestellte Ersatzbescheinigung 2011, 2012 oder 2013 dem Lohnsteuerabzug zu Grunde legen. Weichen die aktuellen Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers von den in diesen Papieren ausgewiesenen ab, z. B. wegen Änderung des Familienstandes, kann u. a. der Ausdruck der im Einführungszeitraum 2013 gültigen ELStAM berücksichtigt werden, wenn dem Arbeitgeber zugleich die Lohnsteuerkarte 2010 oder eine Ersatzbescheinigung 2011, 2012 oder 2013 vorliegt.

Der Arbeitgeber kann aber das ELStAM-Verfahren auch erstmalig zu Beginn oder im Laufe des kommenden Jahres einsetzen. Dazu hat er die beschäftigten Arbeitnehmer in der ELStAM-Datenbank anzumelden. Der Arbeitgeber soll sämtliche Arbeitnehmer einer lohnsteuerlichen Betriebsstätte zeitgleich anmelden. Jedoch ist auch eine stufenweise Überführung möglich, so dass die Lohnsteuerabzugsmerkmale parallel aus dem ELStAM-

Verfahren, soweit bereits umgestellt wurde, und dem Papierverfahren verwendet werden können.

Der Arbeitgeber kann die abgerufenen ELStAM sogleich im nächsten auf den Abrufzeitpunkt folgenden Lohnabrechnungszeitraum anwenden. Alternativ wird ihm ein maximal sechsmonatiger Zeitraum eingeräumt, in dem er die Funktionsfähigkeit des eingesetzten Lohnabrechnungsprogramms absichern und dem Arbeitnehmer die abgerufenen ELStAM zur Überprüfung vorab mitteilen kann. Dieser sechsmonatige Zeitraum gilt auch dann, wenn dieser über den 31.12.2013 hinausreicht.

**Hinweis:** Da die Einführung der ELStAM sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch seitens der Arbeitgeber komplexer technischer Vorbereitungen bedarf, sieht das BMF einen „sanften“ Übergang von der Papierform auf die elektronische Form vor. So kann der Arbeitgeber innerhalb 2013 den für ihn

*günstigsten Zeitpunkt zum erstmaligen Abrufen der ELStAM wählen und zudem vor der erstmaligen Anwendung sowohl technische als auch inhaltliche Überprüfungen vornehmen.*

Da mit dem JStG 2013 die gesetzliche Grundlage für die nun erfolgende Einfüh-

rung der ELStAM geschaffen werden soll, ist zu erwarten, dass das BMF-Schreiben nach Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2013 endgültig veröffentlicht wird.

**Tipp:** Sollen in Lohnabrechnungen ab Januar 2013 Freibeträge bei der Ermittlung der

*Lohnsteuer berücksichtigt werden und kommen in diesem Abrechnungszeitraum bereits die ELStAM zum Einsatz, muss der Arbeitnehmer die Berücksichtigung der Freibeträge bei dem für ihn zuständigen Wohnsitzfinanzamt beantragen.*

### III. ÄNDERUNGEN BEI MINI-JOBS UND GLEITZONE

Der Bundestag beschloss am 25.10.2012 den Entwurf eines Gesetzes zu Änderungen im Bereich der geringfügigen Beschäftigung und der Bundesrat erteilte am 23.11.2012 seine Zustimmung. Ziel des Gesetzesvorhabens ist, die Verdienstgrenzen für geringfügig Beschäftigte und Beschäftigungen in der Gleitzone der allgemeinen Lohnentwicklung anzupassen.

Dazu wird die Arbeitsentgeltgrenze für geringfügige Beschäftigungen zum 1.1.2013 von derzeit 400 Euro auf 450 Euro angehoben. Die Grenze für das monatliche Gleitzonentgelt wird auf 850 Euro angepasst.

Zudem wird das derzeit bestehende Wahlrecht für geringfügig Beschäftigte, anstelle der Versicherungsfreiheit in der gesetzlichen Rentenversicherung die Versicherungspflicht zu wählen (sog. Opt-in), so umgestaltet, dass der geringfügig Beschäftigte grundsätzlich rentenversicherungspflichtig ist und sich für die Versicherungsfreiheit entscheiden kann (sog. Opt-out).

**Hinweis:** Für Beschäftigungsverhältnisse, die bereits vor dem 1.1.2013 bestanden haben, werden Bestandsschutz- und Übergangsregelungen geschaffen. Der rentenversicherungsrechtliche Status von Personen, die bereits

*vor dem 1.1.2013 geringfügig beschäftigt und damit versicherungsfrei waren, bleibt bestehen. Sie können aber auch ab dem 1.1.2013 die Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung wählen. Für Beschäftigte, die vor dem 1.1.2013 in der Gleitzone über 400 bis 450 Euro beschäftigt waren, gilt die frühere Gleitzone-Regelung bis zum 31.12.2014 fort. Für Beschäftigte, die vor dem 1.1.2013 ein Arbeitsentgelt oberhalb der Gleitzone von 800 bis 850 Euro erzielten, bleibt es bei der Anwendung des bis dahin geltenden Rechts. Die Beschäftigten können jedoch bis zum 31.12.2014 die Anwendung der neuen Gleitzone-Regelung wählen.*

### IV. SOZIALVERSICHERUNGS-WERTE FÜR 2013

Gemäß der Sozialversicherungs-Rechengrößenverordnung 2013 steigt die Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung von derzeit 3.825 Euro in 2013 auf 3.937,50 Euro monatlich (47.250 Euro jährlich, bisher 45.900 Euro). Ebenso erhöht sich die Beitragsbemessungsgrenze für die Renten- und Arbeitslosenversicherung. Diese beträgt in West-Deutschland 2013 monatlich 5.800 Euro bzw. jährlich 69.600 Euro (bisher monatlich 5.600 Euro bzw. jährlich 67.200 Euro) und in Ost-Deutschland monatlich 4.900 Euro bzw. jährlich 58.800 Euro (bisher monatlich 4.800 Euro bzw. jährlich 57.600 Euro).

**Hinweis:** Gemäß Beitragssatzgesetz 2013 sinkt der Beitragssatz in der allgemeinen Rentenversicherung von 19,6% zum 1.1.2013 auf 18,9%. Der Bundesrat hat die Beitragssatzsenkung am 23.11.2012 gebilligt. Damit beträgt der maximale Rentenversicherungsbeitrag ab 1.1.2013 insgesamt (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteil) 1.096,20 Euro und bleibt im Vergleich zum bisherigen maximalen Beitrag von 1.097,60 Euro nahezu gleich. Die Beitragssätze zur Pflege- und zur Arbeitslosenversicherung bleiben unverändert.

Die allgemeine Jahresarbeitsentgeltgrenze, die für das Ausscheiden eines Arbeitnehmers aus der gesetzlichen Krankenversicherung maßgeblich ist, wird von derzeit 50.850 Euro auf künftig 52.200 Euro angehoben.

**Hinweis:** Die in 2013 geltende allgemeine Jahresarbeitsentgeltgrenze ist für Arbeitnehmer von Bedeutung, deren Ausscheiden aus der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Krankenversicherung in 2012 zu prüfen ist. Erforderlich ist, dass das regelmäßige Jahresentgelt die in 2012 maßgebliche Grenze übersteigt und zudem die Grenze in 2013 voraussichtlich überschritten wird.

### V. KÜNSTLERSOZIALVERSICHERUNG: ERHÖHUNG DES ABGABESATZES

Seit 1983 erhalten freischaffende Künstler und Publizisten über die Künstlersozialversicherung einen günstigen Zugang zur Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung. Die Finanzierung erfolgt durch eigene Beiträge, einen Bundeszuschuss und die sog.

Künstlersozialabgabe, die Unternehmen auf Honorare an freischaffende Künstler und Publizisten bezahlen.

Der Abgabesatz zur Künstlersozialversicherung steigt ab 2013 von 3,9% auf 4,1% an.

**Hinweis:** Die dafür maßgebliche Künstlersozialabgabe-Verordnung 2013 vom 29.8.2012 wurde zwischenzeitlich im Bundesgesetzblatt veröffentlicht (BGBl. I 2012, S. 1865).

# C | UMSATZSTEUER

## I. UMSATZBESTEUERUNG

### 1. Neue Nachweispflichten bei grenzüberschreitenden Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen

Die Nachweispflichten für die Umsatzsteuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen gemäß § 17a UStDV wurden grundsätzlich bereits mit Wirkung zum 1.1.2012 grundlegend geändert. Der bisher erforderliche Buch- und Belegnachweis sollte ausschließlich durch eine Abnehmerbestätigung geführt werden. Erforderlich wären demnach nur noch zwei Dokumente: das Rechnungsdoppel und eine sog. Gelangensbestätigung, mit der der ausländische Abnehmer bescheinigt, dass der gelieferte Gegenstand in dem Bestimmungsmitgliedstaat angekommen ist.

Auf Grund der durch Vertreter der Wirtschaft und durch die Beraterschaft geäußerten Kritik zu dieser Änderung wurde jedoch der erstmalige Anwendungszeitraum der Neuregelung bereits mehrfach durch entsprechende Schreiben des BMF verschoben.

Am 12.10.2012 veröffentlichte das BMF den Referentenentwurf einer Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, durch den der verlautbarten Kritik im Wesentlichen Rechnung getragen wird.

Das BMF sieht in dem Entwurf als „eindeutigen und leicht nachprüfbar“ Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen weiterhin die Gelangensbestätigung in etwas modifizierter Form vor. Allerdings soll diese nicht mehr verpflichtend sein, sondern stellt nur noch einen möglichen Nachweis der Beförderung oder Versendung von Liefergegenständen in das übrige Gemeinschaftsgebiet dar. Auch die quartalsweise Sammelbestätigung ist nach dem Entwurf möglich. Der Belegnachweis kann aber auch mit allen anderen zulässigen Belegen und Beweismitteln geführt werden, aus denen sich das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet an den umsatzsteuerrechtlichen Abnehmer nachvollziehbar und glaubhaft ergibt.

Eine wesentliche Änderung zum bisher anzuwendenden Nachweisverfahren ergibt sich in Fällen, in denen der Liefergegenstand durch den Abnehmer befördert wird (sog. Abholfall). Da das Gelangen des Liefergegenstands in einen anderen Mitgliedstaat nachgewiesen werden soll, ist die bisher anerkannte

„Absichtsbekundung“ durch die der Abnehmer versichert hat, dass er den Liefergegenstand in einen anderen Mitgliedstaat befördern wird, nicht mehr ausreichend.

Für Versandungsfälle zeigt der Entwurf mehrere Nachweismöglichkeiten auf, die bis auf kleinere Modifikationen mit den derzeit anerkannten Regelungen übereinstimmen.

Als Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelungen ist der 1.7.2013 vorgesehen. Bis dahin soll es nicht beanstandet werden, wenn die bis zum 31.12.2011 geltenden Regelungen weiterhin angewendet werden.

**Hinweis:** Der Referentenentwurf wurde den Wirtschaftsverbänden und der Bundessteuerberaterkammer zur Anhörung übermittelt. Die Vorlage der Verordnung zur Zustimmung im Bundesrat wird unseren Informationen zufolge nicht vor Februar 2013 erfolgen.

### 2. Ort der sonstigen Leistung

Wird eine sonstige Leistung an eine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, für deren nicht unternehmerischen Bereich erbracht, bestimmt sich derzeit der Ort der Leistung nach dem Leistungsortprinzip (§ 3a Abs. 1 UStG). Um den EU-rechtlichen Vorga-

ben gerecht zu werden, soll gemäß dem geplanten JStG 2013, das derzeit dem Vermittlungsausschuss vorliegt, künftig der Ort der sonstigen Leistung immer am Sitz des Empfängers sein. Dies gilt unabhängig davon, für welchen Bereich, unternehmerischer oder nicht unternehmerischer, die Leistung erbracht

wird, sofern sie nicht für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt ist (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG-E).

**Hinweis:** Die Änderung soll am 1.1.2013 in Kraft treten (Art. 33 Abs. 1 JStG 2013-E).



### 3. Reverse Charge bei Gas- und Elektrizitätslieferungen im Inland

Bisher führen nur Gas- und Elektrizitätslieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers gemäß § 3g UStG zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Das Reverse-Charge-Verfahren soll mit dem JStG 2013 auf Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität durch einen im Inland ansässigen Unternehmer an einen anderen Unterneh-

mer, der selbst derartige Leistungen erbringt, ausgeweitet werden (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b und Abs. 5 Satz 2 UStG-E). Allerdings lehnt der Bundesrat diese Änderung ab, so dass derzeit offen ist, ob es tatsächlich zur Ausweitung der Umkehr der Steuerschuldnerschaft kommt.

**Hinweis:** Da die Regelungen unter dem Vorbehalt der Genehmigung der EU stehen, sollen sie zu Beginn des zweiten Monats, der dem Tag der Veröffentlichung des Durchführungsbeschlusses des Rates der Europäischen Union zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland im Amtsblatt EU Reihe L folgt, in Kraft treten (Art. 33 Abs. 5 JStG 2013-E).

## II. VORSTEUERABZUG UND RECHNUNGSSTELLUNG

### 1. Vorsteuerabzug bei Einfuhrumsatzsteuer

Bislang darf die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, sobald sie entrichtet ist. Künftig soll gemäß einer Änderung durch das JStG 2013 bereits die entstandene Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für das Unternehmen des Leistungsempfän-

gers im Inland eingeführt worden sind, abgezogen werden können (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG-E).

**Hinweis:** Die Änderung soll am Tag nach der Verkündung des JStG 2013 in Kraft treten

(Art. 33 Abs. 3 JStG 2013-E). Da sich jedoch das JStG 2013 derzeit im Vermittlungsverfahren befindet, ist offen, ob die Regelung tatsächlich Gesetzeskraft erlangt.

### 2. Änderungen bei der Rechnungsstellung

Die Anforderungen an eine korrekte Rechnung, die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, sollen punktuell durch das JStG 2013 geändert werden. Da jedoch der Bundesrat seine Zustimmung zu diesem Gesetz verweigert hat und der Vermittlungsausschuss angerufen wurde, ist offen, ob diese Regelungen tatsächlich in der derzeit bekannten Form in Kraft treten werden.

U.a. sind folgende Änderungen geplant: Wird mit einer Gutschrift eine Leistung abgerechnet, soll diese die Angabe „Gutschrift“ enthalten müssen (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG-E).

Führt ein inländischer Unternehmer einen Umsatz in einem anderen EU-Mitgliedstaat aus, an dem eine Betriebsstätte in diesem Mitgliedstaat nicht beteiligt ist, soll der Unternehmer zur Ausstellung einer Rechnung mit der Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ verpflichtet sein, wenn die Steuer in dem anderen Mitgliedstaat von dem Leistungsempfänger geschuldet wird und keine Gutschrift vereinbart worden ist. In dieser Rechnung sind zudem sowohl die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers wie auch des Leistungsempfängers anzugeben (§ 14a Abs. 1 und 5 UStG-E).

Unterliegt ein Umsatz, den ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer an einen inländischen Leistungsempfänger erbringt, der umgekehrten Steuerschuldnerschaft und wird per Gutschrift abgerechnet, sollen anders als im Fall der Rechnung die Formerfordernisse nach deutschem Recht gelten (§ 14 Abs. 7 UStG-E).

**Hinweis:** Die Änderungen sollen am 1.1.2013 in Kraft treten (Art. 33 Abs. 1 JStG 2013-E).

# D | ERBSCHAFTSTEUER

## I. ÄNDERUNG DES VERWALTUNGSVERMÖGENS LAUT STEUERVERSCHONUNGSREGELUNG

Derzeit ist Betriebsvermögen unter bestimmten Voraussetzungen und in gewisser Höhe von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Neben den Regelungen zur Arbeitsplatz-erhaltung ist eine dieser Voraussetzungen, dass das sog. (schädliche) Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 % des Betriebsvermögens betragen darf, damit eine 85 %-ige Steuerfreistellung (sog. Steuerverschonung) gewährt wird. Bei der völligen Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer (sog. 100 %-ige Steuerverschonung) darf das Verwaltungsvermögen 10 % des Betriebsvermögens nicht übersteigen.

Bisher wird die Auffassung vertreten, dass im Unternehmen befindliche reine Finanzmittel – wie etwa Gelder auf Girokonten oder Festgelder – kein schädliches Verwaltungsvermögen darstellen. Dadurch eröffneten sich allerdings gewisse Gestaltungsmöglichkeiten, die dem Gesetzgeber wie auch der Rechtspre-

chung missfallen. Deshalb schlug der Bundesrat bereits im Juli 2012 im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2013 vor, Finanzmittel als schädliches Verwaltungsvermögen zu behandeln, wenn sie nicht betriebsnotwendig bzw. nicht aus der Betriebstätigkeit entstanden und im Besteuerungszeitpunkt nicht in sog. Produktivvermögen angelegt sind.

Dementsprechend sollte sich der Begriff der schädlichen Verwaltungsvermögen bildenden Finanzmittel auf Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen, Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und andere Forderungen erstrecken, soweit deren Wert nicht geringfügig bzw. betriebsnotwendig ist. Letzteres sollte der Fall sein, wenn diese Finanzmittel insgesamt wertmäßig 10 % des kapitalisierten Jahresertrages, hilfsweise des gemeinen Werts bzw. des Substanzwerts des Unternehmens nicht übersteigen.

**Hinweis:** In der vom Bundestag am 25.10.2012 beschlossenen Fassung des JStG 2013 war diese Modifizierung nicht enthalten. Da jedoch der Bundesrat das Gesetz am 23.11.2012 ablehnte und der Vermittlungsausschuss angerufen wurde, könnte die bereits im Juli 2012 vorgeschlagene Regelung in der hier dargestellten oder in einer modifizierten Form doch noch Eingang in das Gesetz finden. Hierfür spricht zum einen, dass der Finanzausschuss des Bundesrats, der die Ablehnung des bisherigen Entwurfs des JStG 2013 empfahl, eine Regelung zur Vermeidung von sog. Cash-GmbHs anregt. Allerdings sah er von einem konkreten Formulierungsvorschlag ab. Zum anderen ist zu beachten, dass zwischenzeitlich ein Verfahren zur Verfassungskonformität des ErbStG in der seit 1.1.2009 geltenden Fassung beim BVerfG anhängig ist, in dem insbesondere dessen Gestaltungsanfälligkeit Thema ist (siehe auch Rückblick D. I.).

## II. ÄNDERUNG DER LOHNSUMMENREGELUNG DER STEUERVERSCHONUNG

Nach geltender Rechtslage kann die 85 %-ige Steuerverschonung bei Übertragung von Betriebsvermögen nur in Anspruch genommen werden, wenn die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des Betriebs innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Bei der vollständigen Steuerverschonung dürfen innerhalb von sieben Jahren 700 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschritten werden. Die Lohnsummenregelung ist nach dem Gesetzeswortlaut

nicht anzuwenden, wenn der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat. Streitig ist bislang, ob Holdinggesellschaften ohne Arbeitnehmer somit steuerbegünstigt übertragen werden können, ohne dass es auf Lohnsumme des Konzerns ankommt.

Auf Vorschlag des Bundesrats im Juli 2012 sollte mit dem JStG 2013 klargestellt werden, dass es für die Lohnsummenregelung auf die Anzahl der gesamten Arbeitnehmer im Konzern am Übertragungstichtag ankommt.

**Hinweis:** Die Regelung wurde jedoch nicht in die vom Bundestag am 25.10.2012 beschlossene Fassung des Gesetzes aufgenommen. Da infolge der Verweigerung der Zustimmung des Bundesrats am 23.11.2012 derzeit ein Vermittlungsverfahren anhängig ist, bleibt abzuwarten, ob im letztlich beschlossenen Gesetz doch noch eine entsprechende Regelung aufgenommen wird.

## E | BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

### I. WIEDEREINFÜHRUNG DER VERMÖGENSTEUER AB 2014?

Derzeit erarbeitet eine von den Ländern Rheinland-Pfalz, Baden-Württemberg, Nordrhein-Westfalen und Hamburg eingesetzte Arbeitsgruppe Eckpunkte zur Einführung einer neuen Vermögensteuer. Ein entsprechender Gesetzentwurf soll in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden.

Vorgesehen ist derzeit eine an das Vermögensteuergesetz von 1990 angelehnte Regelung, wobei Vermögen bis zu 2 Mio. Euro (bei zusammenveranlagten Ehegatten bis zu 4 Mio. Euro) steuerfrei bleiben sollen und das steuerpflichtige Vermögen mit 1 % besteuert wird.

Ob und in welcher Form die Wiedereinführung der Vermögensteuer politisch durchsetzbar ist, bleibt derzeit abzuwarten.

### II. ANHEBUNG DES HÖCHSTBETRAGS ZU BERÜCKSICHTIGENDER RENTENVERSICHERUNGSBEITRÄGE

Der Höchstbetrag, bis zu dem Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung oder zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen sowie Beiträge in die private kapitalgedeckte Altersvorsorge (sog. Rürup-Rente) steuerlich berücksichtigt werden können, soll durch das im Entwurf vorliegende Altersvorsorgeverbesserungsgesetz von derzeit 20.000 Euro auf 24.000 Euro erhöht werden. Bei zusammenveranlagten Ehegatten würde der Höchstbetrag von 40.000 Euro auf 48.000 Euro ansteigen.

Zudem sollen Beiträge für die Absicherung der Berufs- und Erwerbsunfähigkeit ebenso unter diesen Höchstbetrag fallen, sofern der Vertrag im Versicherungsfall ausschließlich die Zahlung einer lebenslangen Rente vorsieht.

**Hinweis:** Der Bundestag wird voraussichtlich am 14.12.2012 über das Gesetz beschließen. Die abschließende Beratung im Bundesrat ist derzeit auf den 1.2.2013 terminiert, so dass erst im kommenden Jahr feststeht, ob die geplante Änderung in Kraft

tritt. Nichtsdestotrotz ist – die Verabschiedung des Gesetzes vorausgesetzt – die Anwendung der Neuregelungen ab dem 1.1.2013 vorgesehen.



## F | INTERNATIONALES STEUERRECHT

### I. ANPASSUNGEN DES ASTG AN OECD-STANDARDS ZUM FREMDVERGLEICHSGRUNDSATZ

Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung unter nicht fremdüblichen Verhältnissen mit einer nahe stehenden Person gemindert, erfolgt eine Korrektur der Einkünfte gemäß § 1 Abs. 1 AStG. Bislang war nicht abschließend geklärt, ob als Steuerpflichtiger in diesem Sinne auch eine Personengesellschaft qualifiziert, da sie weder einkommensteuerlich noch körperschaftsteuerlich Steuersubjekt ist. In dem durch den Bundestag beschlossenen JStG 2013 sind hierzu Neuerungen enthalten, allerdings ist derzeit wegen Verweigerung der Zustimmung durch den Bundesrat nicht sicher, ob diese Regelungen in der derzeit vorliegenden Form Gesetzeskraft erlangen.

So soll künftig explizit in § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG-E i.d.F. des JStG 2013 geregelt sein, dass auch eine Personengesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft als Steuerpflichtiger

gilt. Davon betroffen sind gemäß dem Wortlaut der vorgesehenen Regelung auch Personengesellschaften, die z.B. aufgrund der bloßen Erzielung von Vermietungseinkünften keine Mitunternehmerschaften sein können.

Zudem soll die bisherige Definition der Geschäftsbeziehung dahingehend modifiziert werden, dass nicht mehr eine schuldrechtliche Beziehung vorliegen muss, sondern ein wirtschaftlicher Vorgang mit einer nahe stehenden Person genügt (§ 1 Abs. 4 Satz 1 AStG-E).

Diese Änderung ist im Zusammenhang damit zu sehen, dass in Übereinstimmung mit den OECD-Grundsätzen eine Betriebsstätte als unabhängiges Unternehmen fingiert werden soll (§ 1 Abs. 5 Satz 2 AStG-E). Damit ist der Fremdvergleichsgrundsatz nunmehr auch auf die wirtschaftlichen Vorgänge zwischen einem inländischen Stammhaus und einer ausländischen Betriebsstätte anzuwen-

den (§ 1 Abs. 5 Satz 1 AStG-E). Mit dieser vorgesehenen Neuregelung reagiert der Gesetzgeber auf die internationalen Entwicklungen auf der Ebene der OECD, wonach die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte dem sog. Authorized OECD Approach folgen und die rechtlich unselbständige Betriebsstätte im Rahmen der Gewinnabgrenzung grundsätzlich wie ein fiktiv eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt werden soll.

**Hinweis:** Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften sollen ab dem Veranlagungszeitraum 2013 als Steuerpflichtige i.S.d. AStG gelten (§ 21 Abs. 20 Satz 1 AStG-E). Die weiteren Regelungen sollen erstmals für Wirtschaftsjahre zur Anwendung kommen, die nach dem 31.12.2012 beginnen (§ 21 Abs. 20 Satz 2 AStG-E).

### II. AUSSCHLUSS DOPPELTER DBA-STEUERBEFREIUNG

Mit den in § 50d Abs. 8 und 9 EStG enthaltenen Regelungen sollen sog. weiße, d.h. unversteuerte Einkünfte bei grenzüberschreitenden Betätigungen verhindert werden. Nach § 50d Abs. 8 EStG, der die einmalige Besteuerung für nach DBA steuerfreie Lohn-einkünfte bei unbeschränkt Steuerpflichtigen sicherstellen soll, muss Deutschland auf Arbeitslöhne die DBA-Freistellungs-methode nur anwenden, wenn die Besteuerung im anderen Staat nachgewiesen wird oder der andere Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat. Demgegenüber ermöglicht § 50d Abs. 9 EStG Deutschland unter be-

stimmten Voraussetzungen, im Falle der Freistellungsmethode die grenzüberschreitenden Einkünfte dennoch zu besteuern, wenn sie ansonsten unversteuert blieben.

Mit Urteil vom 11.1.2012 (Az. I R 27/11, DStR 2012, S. 689) trat der BFH der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung einer kumulativen Anwendung beider Vorschriften entgegen und stellte klar, dass § 50d Abs. 8 EStG als speziellere Vorschrift Vorrang vor § 50d Abs. 9 EStG hat. Aufgrund dessen kann § 50d Abs. 9 EStG bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht angewandt

werden. Dies kann im Ergebnis dazu führen, dass Arbeitslöhne, die in dem anderen Staat nicht besteuert werden, wegen Fehlens der Voraussetzungen des § 50d Abs. 8 EStG im speziellen Fall, gänzlich unbesteuert bleiben. Aus diesem Grund schlägt der Finanzausschuss des Bundesrates eine gesetzliche Klarstellung im Rahmen des JStG 2013 vor, wonach § 50d Abs. 9 EStG als Auffangtatbestand fungieren kann.

**Hinweis:** Die Neuregelung soll – so sie letztlich umgesetzt wird – in allen offenen Fällen anzuwenden sein.

### III. SONDERVERGÜTUNGEN ALS UNTERNEHMENSGEWINNE

Mit dem im Rahmen des JStG 2009 in das Einkommensteuergesetz eingefügten § 50d Abs. 10 EStG sollen Sondervergütungen, die eine inländische Personengesellschaft an ihre ausländischen Gesellschafter zahlt, als Teil des Gewinns der Personengesellschaft besteuert werden können. Der BFH hatte allerdings mit Urteil vom 8.9.2010 (Az. I R 74/09, DStR 2010, S. 2654) entschieden, dass auch unter Geltung dieser Vorschrift Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats im anderen Staat nur insoweit besteuert werden können, als sie einer dort belegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Infolge dieser Rechtsprechung läuft die in § 50d Abs. 10 EStG enthaltene Regelung derzeit ins Leere.

Vor diesem Hintergrund regt der Finanzausschuss des Bundesrates im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2013 eine Klarstellung der Vorschrift an, wonach Sondervergütungen, sofern das DBA keine ausdrückliche Regelung enthält, den Unternehmensgewinnen zuzurechnen sind und als in der Betriebsstätte erwirtschaftet gelten, der auch der Aufwand für die zu Grunde liegende Leistung zugeordnet wird. Diese Qualifizierung erfolgt ungeachtet der Einordnung der Sondervergütungen im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters, etwa als Zinsen oder Lizenzgebühren. Eine daraus resultierende Doppelbesteuerung, die nicht durch den anderen Staat beseitigt wird, soll dadurch

vermieden werden, dass eine anteilig auf die betreffenden Einkünfte entfallende ausländische Steuer bis zur Höhe der anteiligen, auf die Sondervergütungen entfallenden inländischen Einkommen- oder Körperschaftsteuern angerechnet wird.

**Hinweis:** Sofern hinsichtlich dieser im JStG 2013 enthaltenen Regelung eine Einigung im Vermittlungsverfahren erzielt wird, soll sie in allen Fällen anzuwenden sein, in denen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

### IV. NICHTANWENDUNG VON DBA-REGELUNGEN BEI ÜBERTRAGUNG AUF GEWERBLICH GEPRÄGTE PERSONENGESELLSCHAFT

Werden Betriebsvermögen oder Anteile i.S.d. § 17 EStG grenzüberschreitend in ein anderes Betriebsvermögen überführt, sind nach den nationalen Vorschriften die in den übertragenen Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven nicht zum Zeitpunkt der Übertragung, sondern erst zum Zeitpunkt einer späteren Veräußerung oder Entnahme zu versteuern, sofern Deutschland das Besteuerungsrecht an diesen stillen Reserven nicht mit der Übertragung verliert. Eine solche Sicherstellung des Besteuerungsrechts Deutschlands resultiert aus dem jeweils anzuwendenden DBA, sofern der Veräußerungs- oder Entnahmegewinn als Unternehmensgewinn behandelt wird. Denn bei Unternehmensgewinnen wird das Besteuerungsrecht regelmäßig dem Staat zugewiesen, in dem der Gewinn durch eine dort belegene Betriebsstätte erwirtschaftet wurde. Somit steht Deutschland weiterhin das Recht auf Besteuerung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Übertragung zu.

Gehen Betriebsvermögen oder Anteile i.S.d. § 17 EStG auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft über, ging die Finanzverwaltung bislang auch davon aus, dass die Verteilung des Besteuerungsrechts nach den abkommensrechtlichen Vorgaben für Unternehmensgewinne erfolgt. Zu einem anderen Ergebnis kam jedoch der BFH mit Urteil vom 28.4.2010 (Az. I R 81/09, DStR 2010, S. 1220). Demnach sollen die Einkünfte gewerblich geprägter Personengesellschaften nicht den DBA-Vorgaben für Unternehmensgewinne, sondern den anderen Verteilungsartikeln für die jeweilig erzielten Einkünfte unterfallen.

Um das Besteuerungsrecht Deutschlands auch in diesen Fällen sicherzustellen, empfiehlt der Finanzausschuss des Bundesrats, in das JStG 2013 eine ausdrückliche Regelung aufzunehmen. Danach sollen im Falle der Übertragung von Wirtschaftsgütern oder

Anteilen i.S.d. § 17 EStG auf eine gewerblich geprägte Personengesellschaft mit im Ausland ansässigen Gesellschaftern auf den Veräußerungs- oder Entnahmegewinn als auch auf laufende Einkünfte der Besteuerung in Deutschland entgegenstehende Bestimmungen eines DBA nicht anzuwenden sein (§ 50i EStG-E).

**Hinweis:** Diese Regelung soll, sofern im Vermittlungsverfahren darüber eine Einigung erzielt wird, auf Veräußerungen oder Entnahmen nach dem Tag der Gesetzesverkündung bzw. bei laufenden Einkünften in allen noch nicht bestandskräftig festgesetzten Fällen gelten.





## V. STEUERABKOMMEN MIT DER SCHWEIZ

Der Bundestag nahm am 25.10.2012 das Gesetz zur Umsetzung des Steuerabkommens mit der Schweiz in der am 5.4.2012 nachgebesserten Fassung an.

Das Steuerabkommen enthält eine pauschale und anonyme Nachversteuerung bislang unversteuerter Vermögenswerte. Der hierbei anzuwendende Prozentsatz beträgt in Abhängigkeit von dem relevanten Kapital zwischen 21 % und 41 %. Mit der Nachversteuerung ist neben der deutschen Einkommensteuer auch eine evtl. nicht erklärte Erbschaft- und Schenkungsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer pauschal abgegolten. Alternativ zur Nachversteuerung kann der Anleger die schweizerische Zahlstelle zur Offenlegung der für die Besteuerung relevanten Daten gegenüber dem deutschen Fiskus ermächtigen. Dies entfaltet die Wirkung einer strafbefreienden Selbstanzeige.

Künftige Kapitalerträge unterliegen einem der deutschen Abgeltungssteuer entsprechenden Steuereinbehalt in Höhe von 26,375 % durch schweizerische Zahlstellen.

Nach dem Inkrafttreten des Gesetzes anfallende Erbschaften unterliegen einem Steuerrückbehalt von 50 %, sofern die schweizerische Zahlstelle nicht zur Abgabe einer Meldung, die u. a. den Kontostand zum Zeitpunkt des Erbfalls beinhaltet, an die deutsche Finanzverwaltung ermächtigt wird.

Das BMF ging bereits am 13.9.2012 in einem FAQ-Katalog auf häufige Fragen im Zusammenhang mit dem angestrebten Steuerabkommen ein.

**Hinweis:** Das Abkommen soll nach Umsetzung in das jeweils nationale Recht beider Staaten – in Deutschland ist hierzu noch die Zustimmung des Bundesrats erforderlich – und gegenseitiger Notifikation zum 1.1. des Folgejahres in Kraft treten.

Allerdings ist derzeit noch unklar, ob das nationale Gesetz tatsächlich rechtskräftig wird, da der Bundesrat am 23.11.2012 die erforderliche Zustimmung versagt hat. Für eine Verabschiedung des Gesetzes und damit die Umsetzung des Abkommens spricht derzeit der erklärte Wille der Regierungsparteien.

# G | WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

## I. RECHNUNGSLEGUNG – VEREINFACHUNGEN FÜR KLEINSTKAPITALGESELLSCHAFTEN

Am 19.9.2012 brachte die Bundesregierung den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.3.2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben (sog. Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz – MicroBilG) in das Gesetzgebungsverfahren ein. Der Bundestag beriet am 25.10.2012 in erster Lesung über den Gesetzentwurf.

Der Gesetzentwurf betrifft Kapital- und Personenhandelsgesellschaften, bei der keine natürliche Person voll haftet, gleichermaßen. Dabei geht es im Wesentlichen um eine Ergänzung der Vorschriften im Handelsgesetzbuch, aber auch im Aktiengesetz und in der Unternehmensregisterverordnung.

Gemäß Entwurf des MicroBilG handelt es sich bei Kleinstkapitalgesellschaften um Kapitalgesellschaften, die mindestens zwei der drei folgenden Merkmale nicht überschreiten (§ 267a HGB-E):

- ▶ Bilanzsumme: 350.000 Euro
- ▶ Umsatzerlöse: 700.000 Euro
- ▶ 10 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.

Dabei gelten die besonderen HGB-Regelungen für kleine Kapitalgesellschaften entsprechend für diese Kleinstkapitalgesellschaften.

**Hinweis:** Diese Regelungen gelten nicht entsprechend für Genossenschaften.

Kleinstkapitalgesellschaften können eine vereinfachte Bilanz aufstellen. Statt der in § 266 HGB vorgeschriebenen Gliederung müssen nur die mit Buchstaben bezeichneten Posten in der jeweils vorgeschriebenen Reihenfolge aufgeführt werden. Dazu wird § 266 Abs. 1 HGB-E ergänzt.

Statt der in § 275 Abs. 2 und 3 HGB vorgeschriebenen Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem sog. Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren können Kleinstkapitalgesellschaften ihre Gewinn- und Verlustrechnung nach einem vorgeschriebenen Schema aufbauen.

Zudem benötigt der Abschluss von Kleinstkapitalgesellschaften keinen Anhang. Voraussetzung ist allerdings, dass die Bilanz Angaben zu den Haftungsverhältnissen enthält. In Bezug auf die Offenlegung können Kleinstkapitalgesellschaften zwischen der Veröffentlichung mittels Bekanntmachung der

Rechnungslegungsunterlagen nach § 325 HGB und der dauerhaften Hinterlegung der Bilanz bei dem Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers mit einem Hinterlegungsantrag wählen. In letzterem Falle haben sie mitzuteilen, dass sie zwei der drei in § 267 Abs. 4 HGB genannten Merkmale nicht überschreiten.

Zudem wird die Unternehmensregisterverordnung (URV) dahingehend ergänzt, dass die hinterlegten Bilanzen von Kleinstkapitalgesellschaften nicht unmittelbar zugänglich sind. Sie werden vielmehr nur auf Antrag und nach vorheriger Registrierung als kostenpflichtige Kopie mit Herkunftsvermerk zur Verfügung gestellt.

**Hinweis:** Der Bundesrat nahm am 2.11.2012 Stellung zum MicroBilG und regte an, für „ruhende Gesellschaften“ weitere Erleichterungen zu schaffen. Es ist davon auszugehen, dass das Gesetz noch in diesem Jahr in Kraft tritt. Es soll erstmals für Jahres- und Konzernabschlüsse gelten, die sich auf einen nach dem 30.12.2012 liegenden Abschlussstichtag beziehen.

## II. ENTFRISTUNG DES ÜBERSCHULDUNGSBEGRIFFS

Der Bundestag hat am 8.11.2012 beschlossen, die bisher bis 31.12.2013 befristete Regelung zur insolvenzrechtlichen Überschuldung unbefristet auf Dauer beizubehalten.

Danach liegt eine Überschuldung auch ab dem Jahr 2014 nicht vor, wenn die Fortführung des Unternehmens nach den Umständen überwiegend wahrscheinlich ist.

Dies hat im Rahmen der Rechnungslegung Bedeutung für die Fortführungsprognose (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB, IAS 1.25) und deren Beurteilung durch den Abschlussprüfer.

**Hinweis:** Die Zustimmung des Bundesrats ist nicht erforderlich. Die Änderung tritt am Tag der Verkündung in Kraft, womit noch in diesem Jahr zu rechnen ist.

### III. BILANZIERUNG VON LEASINGVERHÄLTNISSEN NACH IFRS

Bisher war nach IAS 17 die Frage zu beantworten, ob der Leasinggeber oder der Leasingnehmer die Mehrheit der Chancen und Risiken aus dem Leasingobjekt trägt und dieses dementsprechend zu aktivieren hat. Hierzu waren folgende fünf Kriterien zu untersuchen:

1. Vertragsgemäßer Eigentumsübergang am Ende?
2. Liegt eine günstige Kaufoption vor?
3. Entspricht die Mietzeit zum wesentlichen Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer?
4. Entspricht der Barwert der Mindestleasingzahlungen im Wesentlichen dem Verkehrswert?
5. Liegt Spezialleasing vor?

In der Vergangenheit waren daher die Leasingverträge oftmals so gestaltet, dass bei dem Leasinggeber keine bilanzielle Erfassung zu erfolgen hatte. Dies wurde vom IASB als unzureichende Abbildung der Vermögenswerte und Schulden, über die die Unternehmen wirtschaftlich verfügen, angesehen. Aufgrund der unterschiedlichen Aus-

legung der einzelnen Kriterien sei außerdem eine unterschiedliche Bilanzierung möglich gewesen, die zu einer Nichtvergleichbarkeit der Abschlüsse geführt haben soll.

Ziel des IASB mit der Neuregelung ist daher die Schaffung eines konsistenten Bilanzierungsmodells für Leasingnehmer und Leasinggeber.

Während die zukünftige Bilanzierung bei dem Leasinggeber feststehen dürfte, ist sich das IASB über die Bilanzierung bei dem Leasinggeber noch nicht einig.

Wie sieht der neue Ansatz für Leasingnehmer aus? Der ED Lease verfolgt nun einen sog. „Right-of-Use-Ansatz“. Dies bedeutet, dass ein Leasingverhältnis als ein Vertrag definiert wird, bei dem das Recht auf Nutzung eines bestimmten Vermögenswerts für einen vereinbarten Zeitraum gegen Entgelt übertragen wird. Dies ist gegeben, wenn der Leasingnehmer sowohl die Verwendung des Vermögenswerts bestimmen als auch den Nutzen aus seiner Verwendung ziehen kann.

Zukünftig wird daher davon auszugehen sein, dass alle Miet- und Leasingverträge (also zum Beispiel auch gemietete Kfz, Server, PC oder Kaffeemaschinen) zur Aktivierung eines Nutzungsrechts als Vermögenswert (im Sachanlagevermögen) führen werden. Einzige Ausnahme sind Verträge, die auf eine Laufzeit von maximal zwölf Monaten begrenzt sind.

**Hinweis:** IFRS 10 zur Abgrenzung des Konsolidierungskreises ist vorrangig zu prüfen. Gegebenenfalls sind daher zum Beispiel frühere sog. Zweckgesellschaften voll zu konsolidieren, so dass sich eine Aktivierung des Nutzungsrechts erübrigt.

Folge der geänderten Abbildung von Miet- und Leasingverhältnissen wird oftmals eine erhebliche Bilanzverlängerung und Verringerung der Eigenkapitalquote sein. Außerdem werden die Anhangangaben ausgeweitet.

Nach derzeitigem Stand ist von einer Erstanwendung ab 1.1.2015 auszugehen. Aufgrund des Erfordernisses der 3-Spalten-Darstellung



der Bilanz erfordert die vorgesehene vereinfachte rückwirkende Methode, dass zum 1.1.2013 auf Basis der bestehenden Restlaufzeiten und noch ausstehenden Leasingzahlungen eine Bewertung und Aktivierung vorzunehmen ist. Daher sollten die möglichen Auswirkungen frühzeitig untersucht werden. Dies können sein:

- ▶ Die Ausweitung der Finanzschulden kann Covenants gefährden. Empfehlung: Überprüfung und ggf. Anpassung der Kreditverträge.
- ▶ Die Anpassungen der Finanzschulden erhöhen die Volatilität von Kennzahlen.
- ▶ Ein höherer Verschuldungsgrad kann zu einem schlechteren Beta führen. Dies wirkt sich unmittelbar bei Beteiligungsbewertungen (z. B. für Squeeze-Out-Fälle) oder Impairmenttests aus. Bei Unternehmensplanungen sind die geänderten Regeln ab Veröffentlichung zu berücksichtigen.
- ▶ Überprüfung aller relevanten Vereinbarungen auf Vorliegen eines Leasingverhältnisses, Bestimmung des anzuwendenden Zinssatzes sowie der Laufzeit des Vertrags (z. B. bei Verlängerungs- oder Kaufoptionen, bedingten Mietzahlungen), Abgrenzung von Leasing- zu Service-/Dienstleistungsverträgen, Sale and Lease-Back-Fällen.
- ▶ Erfassung aller relevanten Vertragsdaten (zentral oder dezentral), ggf. Anschaffung einer geeigneten Software, Sicherstellung einer einheitlichen Datenqualität im Konzern (wer kontrolliert die Erfassung?), fortlaufende Überwachung der Verträge hinsichtlich Änderungen.
- ▶ Anpassung von Bilanzierungs- oder Investitionsrichtlinien.
- ▶ Rechnungswesen: Software bzw. Tool zur Erstbewertung und regelmäßigen Neubewertung der Leasingverträge, transparente Dokumentation der wesentlichen Bewertungsparameter wie Laufzeit, Zinssatz, Höhe der Leasingzahlungen, Ansatz latenter Steuern auf Unterschiede zwischen IFRS- und Steuerbilanz.







► RÜCKBLICK



# A | UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

## I. BILANZIERUNG

### 1. Modifizierung der steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze

Mit Schreiben vom 12.3.2010 (Az. IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, S. 239) zur Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung nahm das BMF eine Neudefinition der steuerlichen Herstellungskostenuntergrenze vor. Danach sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG die Herstellungskosten anzusetzen, wobei hierzu alle Aufwendungen zählen, die „ihrer Art nach Herstellungskosten“ sind. Dies hat zur Folge, dass sich die Herstellungskostenuntergrenze auch auf die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten erstreckt.

In einem weiteren Schreiben vom 22.6.2010 (Az. IV C 6 – S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, S. 597) beließ es die Finanzverwaltung jedoch übergangsweise weiterhin bei einem reinen Wahlrecht und verwies insoweit auf R 6.3 Abs. 4 EStR 2008. Da darin keine Regelung enthalten ist, wonach die Verwaltungs-

gemeinkosten den Herstellungskosten zuzuschlagen sind, ist das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht demnach für die Steuerbilanz weiter anwendbar geblieben.

In dem im Mai 2012 veröffentlichten Entwurf der Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) war allerdings eine Ergänzung des R 6.3 Abs. 1 dahingehend vorgesehen, dass in die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes neben dem angemessenen Teil der Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten, nunmehr auch „die angemessenen Kosten der allgemeinen Verwaltung, die angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung“, sowie wie bereits bisher der Wertverzehr von Anlagevermögen, soweit er durch die Herstellung des Wirtschaftsgutes veranlasst ist, zwingend einzubeziehen sind.

Die Bundesregierung beschloss am 31.10.2012 die EStÄR 2012, so dass – wie dargestellt – die steuerliche Herstellungskostenuntergrenze angehoben wird. Allerdings kommt es entgegen der bisher geplanten Regelung nicht zu einer rückwirkenden Anwendung. Die neue Herstellungskostenuntergrenze soll erst für Wirtschaftsgüter gelten, mit deren Herstellung ab Veröffentlichung der EStÄR 2012 im Bundessteuerblatt begonnen wird.

**Hinweis:** Damit die EStÄR 2012 in Kraft treten, ist noch die Zustimmung des Bundesrats erforderlich, der voraussichtlich am 14.12.2012 hierüber entscheiden wird. Mit der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt ist bis Ende des Jahres zu rechnen – ein konkreter Termin ist derzeit nicht bekannt.

### 2. Teilwertabschreibung auf Aktien und Investmentanteile nach Maßgabe des Börsenkurses

Bilanzierte Wirtschaftsgüter können bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zu Lasten des Gewinns auf ihren niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden. Bei an der Börse gehandelten Aktien ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung typischerweise bereits dann auszugehen, wenn der Kurs am Bilanzstichtag unter den Kurs im Zeitpunkt des Aktienerwerbs gesunken ist und die Kursdifferenz eine Bagatelldifferenz von 5 % überschreitet.

Mit Urteil vom 21.9.2011 (Az. I R 89/10, DStR 2012, S. 21) stellte der BFH klar, dass es auf die Kursentwicklung nach dem Bilanzstichtag grundsätzlich nicht ankommt. Gleiches

gilt, wie der BFH in einem weiteren Verfahren (Az. I R 7/11, BB 2012, S. 248) für die Teilwertabschreibung auf Investmentanteile entschieden hat, wenn das Vermögen des Investmentfonds überwiegend aus Aktien besteht, die an Börsen gehandelt werden (sog. Aktienfonds).

Von dem grundsätzlich maßgeblichen Börsenkurs zum Bilanzstichtag ist nur ausnahmsweise abzurücken, z. B. wenn in Fällen eines sog. Insiderhandels oder aufgrund äußerst geringer Handelsumsätze konkrete und objektiv nachprüfbar Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der Börsenkurs nicht den tatsächlichen Anteilswert widerspiegelt.

**Hinweis:** Damit präzisiert und bestätigt der BFH seine bisherige Rechtsprechung. Er weicht zugleich von der Verwaltungspraxis (BMF-Schreiben vom 26.3.2009, Az. IV C 6 – S 2171 -b/0, BStBl 2009 I, S. 514) ab, wonach nur dann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen ist, wenn der Börsenkurs der Aktien oder der Rücknahmepreis der Fondsanteile zum jeweiligen Bilanzstichtag um mehr als 40 % oder an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen um jeweils mehr als 25 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist.

### 3. Keine Teilwertabschreibung bei festverzinslichen Wertpapieren

Zu einem von A.I.2. abweichenden Ergebnis kam der BFH hingegen bei festverzinslichen Wertpapieren (Urteil vom 8.6.2011, Az. I R 98/10, BStBl. II 2012, S. 716). Hier ist eine Teilwertabschreibung wegen gesunkener Kurse regelmäßig nicht zulässig, weil der Schuldner der Wertpapiere bei Fälligkeit zur Rückzahlung des Nominalwerts verpflichtet ist und somit die Wertminderung allenfalls vorübergehend sein kann.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung wendet das BFH-Urteil entgegen seiner bisherigen Auffassung hinsichtlich festverzinslicher Wertpapiere im Umlaufvermögen grundsätzlich an, sieht hierzu allerdings eine Übergangsregelung vor (Schreiben vom 10.9.2012, Az. IV C 6 - S 2171 - b/0:005, DStR 2012, S. 1967). Die Bewertung von festverzinslichen Wertpapieren im Umlaufvermögen mit dem Nominalwert kann demnach frühestens in der

ersten nach dem 8.6.2011 aufzustellenden Bilanz berücksichtigt werden.

Spätestens in der ersten Bilanz, deren Bilanzstichtag nach der Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl. II liegt, muss die Bewertung zum Nominalwert erfolgen. Die Veröffentlichung im BStBl. II erfolgte am 22.10.2012.

### 4. Bilanzsteuerrechtliche Behandlung griechischer Staatsanleihen

Aufgrund des Beschlusses des Euro-Gipfels vom 26.10.2011, auf dem die privaten Gläubiger Griechenlands einen Forderungsverzicht von 50 % mittels Anleihtauschs erklärt haben, sind die Voraussetzungen für eine

Teilwertabschreibung von im Betriebsvermögen gehaltenen griechischen Staatsanleihen an Bilanzstichtagen zwischen dem 26.10.2011 und dem Vollzug des Anleihtauschs erfüllt. Darauf wies die OFD Münster in einer Kurz-

information vom 17.7.2012 (Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 15/2012, DStR 2012, S. 1554) hin.

### 5. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen

Bei der Überführung eines einzelnen Wirtschaftsguts handelt es sich um eine Entnahme aus dem abgehenden Betriebsvermögen und um eine Einlage bei dem aufnehmenden Betriebsvermögen. Dabei ist das Wirtschaftsgut gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG bei der Überführung mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Das ist der Buchwert, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist.

Die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten wird dagegen als Veräußerungsvorgang (tauschähnlicher Vorgang) behandelt. Die Wirtschaftsgüter sind abweichend von allgemeinen Grundsätzen gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwingend zu Buchwerten anzusetzen.

#### Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung

Mit Schreiben vom 8.12.2011 (Az. IV C 6 - S 2241/10/10002, DStR 2011, S. 2401) nahm das BMF umfassend zu mit § 6 Abs. 5 EStG zusammenhängenden Zweifelsfragen

Stellung. Das BMF-Schreiben gilt in allen noch offenen Fällen.

**Tipp:** Da es sich bei Übertragungen von Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen um sehr komplexe steuerliche Sachverhalte handelt, sollte hier regelmäßig Expertenrat eingeholt werden.

#### Aufstellung einer Ergänzungsbilanz bei Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern

Wird ein zum Buchwert von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen übertragene Wirtschaftsgut innerhalb von drei Jahren nach Abgabe der Steuererklärung des Übertragenden für den Veranlagungszeitraum, in dem die Übertragung erfolgte (Sperrfrist), veräußert, führt dies rückwirkend zur Versteuerung der stillen Reserven im Veranlagungsjahr der Übertragung.

Entsprechendes gilt u. a. für die unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft in das

Gesamthandsvermögen einer anderen Personengesellschaft, an der der Gesellschafter beteiligt ist.

Die rückwirkende Besteuerung der stillen Reserven im Falle einer Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsgutes innerhalb der Sperrfrist kann dabei durch den Ausweis des Wirtschaftsgutes zum Teilwert in der Gesamthandsbilanz und die Aufstellung einer (negativen) Ergänzungsbilanz des Gesellschafters, dem die stillen Reserven zuzuordnen sind, vermieden werden. Diese Bilanzdarstellung soll nach Ansicht der Finanzverwaltung jedoch steuerlich wirkungslos sein, wenn z. B. der Gesellschafter, der zuvor das Wirtschaftsgut in seinem Sonderbetriebsvermögen hatte, auch nach der Übertragung unverändert zu 100 % an dem Wirtschaftsgut beteiligt bleibt (R 6.15 EStR 2008).

Das FG Düsseldorf trat dieser Ansicht mit Urteil vom 6.7.2012 (Az. 3 K 2579/11 F, BB 2012, S. 2301) entgegen. Eine solche Ausnahme von der Möglichkeit der Zuweisung der stillen Reserven durch Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz ist nach seiner Auffassung dem Gesetzeswortlaut nicht zu entnehmen.

**Hinweis:** Letztlich wird durch den Ausweis der stillen Reserven in der negativen Ergänzungsbilanz des übertragenden Gesellschafters erreicht, dass die Veräußerung des übertragenen Wirtschaftsgutes innerhalb der Sperrfrist nicht zu einer rückwirkenden Besteuerung der stillen Reserven mit entsprechender Verzinsung der Steuernachzahlung, sondern zu einer Besteuerung im Veranlagungszeitraum der Veräußerung führt.

### Keine Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften

Seit geraumer Zeit wird die Frage diskutiert, ob ein Wirtschaftsgut aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft zum Buchwert – und damit steuerneutral – übertragen werden kann. Hiermit befassten sich kürzlich zwei Finanzgerichte. Das FG Berlin-Brandenburg verneint diese Möglichkeit in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des I. Senats des BFH (Urteil vom 20.3.2012, Az. 11 K 11149/07, EFG 2012, S. 1235 mit Verweis auf BFH-Urteil vom 25.11.2009, Az. I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471).

Eine andere Auffassung vertrat hingegen das Niedersächsische FG (Urteil vom 31.5.2012, Az. 1 K 271/10, BB 2012, S. 2556) unter Berufung auf die Entscheidung des IV. Senat des BFH in einem Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes (Beschluss vom 15.4.2010,

Az. IV B 105/09, BStBl. II 2010, S. 971). Zwar ist eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen personenidentischen Schwesterpersonengesellschaften nach dem Gesetzeswortlaut des § 6 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 EStG nicht vorgesehen. Da jedoch wegen der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften die stillen Reserven unverändert denselben Gesellschaftern als Steuersubjekt zugeordnet werden, befürwortet das FG wie auch der IV. Senat des BFH eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG. Danach können Wirtschaftsgüter zum Buchwert von einem in ein anderes Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen übertragen werden.

**Hinweis:** Beide Finanzgerichte hatten wegen der divergierenden Entscheidungen des I. und IV. Senats des BFH die Revision zugelassen. Unter dem Az. IV R 28/12 ist nunmehr das Revisionsverfahren gegen das Urteil des Niedersächsischen FG anhängig.

**Tipp:** In der Praxis wird man wegen der andauernden Rechtsunsicherheit zunächst weiterhin den Umweg einer Übertragung in ein Sonderbetriebsvermögen und dann in das Gesamthandsvermögen der anderen Gesellschaft gehen müssen. Jedoch besteht nun die Hoffnung, dass die Streitfrage durch den Großen Senat des BFH geklärt werden wird.

### Übertragung in eine Zbragesellschaft

Zu einem Sonderfall der Übertragung von Betriebsvermögen eines Gesellschafters in

eine sog. Zbragesellschaft hatte der BFH mit Urteil vom 26.4.2012 (Az. IV R 44/09, DStR 2012, S. 1497) zu entscheiden. Eine Zbragesellschaft ist eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der Gesellschafter beteiligt sind, die ihre Beteiligung in einem gewerblichen oder einem der selbständigen Arbeit dienenden Betriebsvermögen halten. Überträgt nun ein gewerblich tätiger Gesellschafter einer derartigen Zbragesellschaft ein Wirtschaftsgut seines Betriebsvermögens in das der Zbragesellschaft, führt dies laut BFH steuerlich nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven bei dem Gesellschafter, soweit er an der Zbragesellschaft betrieblich beteiligt ist.

**Hinweis:** Indem der BFH die steuerneutrale Übertragung zulässt, wird indes kein Steuersparmodell eröffnet, da der betrieblich beteiligte Gesellschafter einen Gewinn bei der Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsguts durch die Zbragesellschaft zu versteuern hat. Dieses Ergebnis entspricht der bisherigen Rechtsprechung des BFH, insbesondere dem Beschluss des Großen Senates vom 11.4.2005 (GrS 2/02, BStBl. II 2005, S. 679).

Damit folgt der BFH der bisherigen Praxis und schafft wieder Rechtssicherheit. Das übertragene Wirtschaftsgut bleibt steuerlich anteilig dem Betriebsvermögen des Gesellschafters zugeordnet und geht nicht auf die Personengesellschaft über.

## 6. Steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Realteilung

In seinem Urteil vom 9.2.2012 (Az. 3 K 1348/10, BB 2012, S. 828) nahm das FG Düsseldorf zu einer für die Gestaltungspraxis wichtigen Frage der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen einer Realteilung Stellung. Danach können einzelne Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft anlässlich einer Realteilung nicht zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen einer Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden, an der

ausschließlich die bisherigen Mitunternehmer der realgeteilten Personengesellschaft beteiligt sind.

Voraussetzung für eine steuerneutrale Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist, dass die Gegenstände der Personengesellschaft in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden. Sofern der Gesetzgeber auch eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen einer

Mitunternehmerschaft, an der der oder die ehemaligen Mitunternehmer beteiligt sind, steuerneutral hätte ermöglichen wollen, hätte er dies laut Urteilsbegründung eindeutig gesetzlich festschreiben müssen. Damit folgt das FG Düsseldorf der bisherigen Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 25.11.2009, Az. I R 72/08, BB 2010, S. 562).

**Hinweis:** Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH unter dem Az. IV R 8/12 eingelegt.

## 7. Inlandsbezug in § 6b EStG verstößt gegen Unionsrecht

Die 6b-Rücklage, wodurch der Gewinn aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter auf Neuinvestitionen übertragen werden kann, kann nach dem Gesetzeswortlaut nur auf ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens einer inländischen Betriebsstätte übertragen werden. Dies verstößt nach Auffassung des Niedersächsischen FG (Urteil vom

1.12.2011, Az. 6 K 435/09, BB 2012, S. 440) gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit.

Nach Auffassung der Richter ist die Vorschrift so auszulegen, dass zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte auch das Anlagevermögen einer Betriebsstätte im übrigen Gemeinschaftsgebiet gehört.

**Hinweis:** Gegen das Urteil ist beim BFH Revision anhängig (Az. I R 3/12). Betroffene können unter Verweis auf dieses Revisionsverfahren Einspruch einlegen und das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des BFH beantragen.

## 8. Rücklage für Ersatzbeschaffung – Verlängerung der Reinvestitionsfrist

Die Finanzverwaltung gestattet gemäß R 6.6 EStR zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven im Zusammenhang mit der Zerstörung eines Wirtschaftsguts aufgrund höherer Gewalt die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung. Diese setzt jedoch eine Reinvestitionsabsicht des Steuerpflichtigen sowie eine tatsächliche Reinvestition innerhalb einer angemessenen Frist voraus. Die Reinvestitionsfrist beträgt nach Ansicht der Finanzverwaltung grundsätzlich ein Jahr und verlängerte sich für Grundstücke bzw. Gebäude bislang auf zwei Jahre.

Der BFH hielt diese Fristen in seinem Urteil vom 12.1.2012 (Az. IV R 4/09, DStR 2012, S. 945) für zu kurz und lehnt sich für die Bestimmung einer angemessenen Reinvestitionsfrist an die vergleichbaren Zwecken dienende Bestimmung des § 6b EStG an.

Mit Änderung durch die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien (EStÄR 2012) in R 6.6 Abs. 4 passt die Finanzverwaltung ihre Auffassung der Rechtsprechung des BFH an und wendet ab dem Veranlagungszeitraum 2012 bei Gebäuden und Grundstücken grundsätz-

lich eine Frist von vier Jahren, bei neu hergestellten Gebäuden sogar von sechs Jahren an. Bei anderen Wirtschaftsgütern kommt unter bestimmten Voraussetzungen eine Verlängerung der Frist auf bis zu vier Jahren in Betracht.

**Hinweis:** Zu beachten gilt weiterhin, dass die Rücklage auch vor Ablauf der neuen Fristen aufzulösen ist, wenn der Steuerpflichtige seine Reinvestitionsabsicht aufgegeben hat.

## 9. Aktive Rechnungsabgrenzung bei Darlehen mit fallenden Zinssätzen

Bilanzierende Steuerpflichtige haben für Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auf der Aktivseite ihrer Bilanz Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, soweit sie Ausgaben für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen.

Der BFH hatte sich in seinem Urteil vom 27.7.2011 (Az. I R 77/10, BStBl. II 2012, S. 284) mit der Frage auseinander zu setzen, ob ein zehnjähriges Darlehen mit fallenden Zinssätzen eine aktive Rechnungsabgrenzung (RAP) bei dem Darlehensnehmer erfordert.

Im Streitfall betrug der Zinssatz zunächst 7,5 %. Er reduzierte sich vereinbarungsgemäß jährlich bis auf 3 % im letzten Jahr.

Zinsen sind laut BFH zu dem Teil, zu dem sie den auf die gesamte Vertragslaufzeit entfallenden rechnerischen Durchschnittzinssatz übersteigen, als Vorleistung für die Überlassung der Darlehensvaluta in der restlichen Darlehenslaufzeit zu betrachten. Ob hierfür ein aktiver RAP zu bilden ist, hängt davon ab, ob der Darlehensnehmer bei vorzeitiger Vertragsbeendigung die anteilige Erstattung

bereits gezahlter Zinsen verlangen kann. Besteht kein solcher Erstattungsanspruch, ist dennoch ein RAP zu aktivieren, wenn das Darlehen nur aus wichtigem Grund kündbar ist, konkrete Anhaltspunkte hierfür fehlen und die Parteien dieser Kündigungsmöglichkeit nur theoretische Bedeutung beigemessen haben.

**Hinweis:** Auf die Möglichkeit einer einvernehmlichen Vertragsaufhebung oder Vertragsänderung kommt es in diesem Zusammenhang nicht an.

## 10. Keine Passivierung eines Darlehens bei qualifiziertem Rangrücktritt

Der BFH hatte sich in seinem Urteil vom 30.11.2011 (Az. I R 100/10, DStR 2012, S. 450) mit einem Fall zu beschäftigen, in dem die Alleingesellschafterin der Klägerin mit der Klägerin einen Darlehens- und Rangrücktrittsvertrag abgeschlossen hatte. In diesem Vertrag verpflichtete sie sich, der Klägerin ohne jegliche Sicherheitsleistung zur Inangasetzung ihres Geschäftsbetriebes ein je nach finanziellem Bedarf abrufbares, jederzeit kündbares verzinsliches Darlehen mit einem bestimmten Kreditrahmen zu gewähren. Das

Darlehen war nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen.

Der BFH schloss sich der Auffassung der Finanzverwaltung an und entschied, dass eine Verbindlichkeit, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung nicht ausgewiesen werden kann.

**Hinweis:** Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind nach dieser Entscheidung Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Soll die Verbindlichkeit weiter passiviert werden, bedarf es einer Regelung, dass die Verbindlichkeit auch aus sonstigem freiem Vermögen getilgt werden kann.

## 11. Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte im Rahmen der steuerlichen Rückstellungsberechnung

Vor allem bei Sachleistungsverpflichtungen kommt es aufgrund der Änderungen durch das BilMoG häufiger dazu, dass der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag den nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Wert unterschreitet. In einer bundesweit abgestimmten Verfügung hat die OFD Münster am 13.7.2012 (Az. S 2170a – 234 – St 12 – 33, DStR 2012, S. 1606) festgelegt, dass der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag die Bewertungsobergrenze für den steuerlichen Rückstellungsbetrag darstellt. Diese Auffassung wurde nun auch in die EStÄR 2012 übernommen, so dass sie von der Finanzverwaltung für Veranlagungszeiträume ab 2012 angewandt wird.

**Hinweis:** Begründet wird diese Auffassung mit § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG, wonach Rückstellungen – mit Ausnahme von Pensionsrückstellungen – maximal unter Berücksichtigung der dort genannten steuerlichen Bewertungsgrundsätze anzusetzen sind.

Die Ansicht der Finanzverwaltung steht u. E. allerdings im Widerspruch zu der gesetzlichen Systematik, da die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Bewertungsvorgaben immer dann durchbrochen wird, wenn für steuerbilanzielle Zwecke davon abweichende steuerrechtliche Regelungen bestehen, wie dies bei Rückstellungen der Fall ist.

Auch der Deutsche Steuerberaterverband e.V. wandte sich mit Schreiben vom 1.10.2012 gegen eine solche einseitig angewandte handelsrechtliche Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz. Denn würde sich auf Grund der steuerrechtlichen Vorgaben ein höherer steuerlicher Wert ergeben, wäre auch nach Auffassung der Finanzverwaltung dieser anzusetzen.

## 12. Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfung bei Großbetrieben

Bei Betrieben, die gemäß der Betriebsgrößen-einordnung laut BpO als Großbetrieb gelten, schließt die Betriebsprüfung grundsätzlich ohne zeitliche Zäsur an die vorgehende Prüfung an (Anschlussbetriebsprüfung).

Zwar entscheidet die zuständige Finanzbehörde letztlich darüber, ob tatsächlich jeder Veranlagungszeitraum der Prüfung unterzogen wird. Der BFH sieht es jedoch in seinem Urteil vom 6.6.2012 (Az. I R 99/10, DStR 2012, S. 1790) als hinreichend wahrscheinlich an, dass Verbindlichkeiten durch die Erfüllung bestehender Mitwirkungspflichten im Rahmen

der Betriebsprüfung entstehen werden und anerkennt aus diesem Grunde bereits vor Erlass der Prüfungsanordnung die Bildung einer Rückstellung – und zwar sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz.

Die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Durchführung einer Betriebsprüfung für die im Streitfall maßgeblichen Veranlagungszeiträume 2004 bis 2006 lässt sich laut BFH aus den durch das BMF festgestellten Prüfungsquoten in Großbetrieben von rund 80 % in den Jahren 2007 bis 2009 schlussfolgern.

**Hinweis:** Da laut Monatsbericht des BMF im September 2011 die Prüfungsquote in 2010 bei rund 70 % lag, dürfte die hinreichende Wahrscheinlichkeit für die Durchführung einer Betriebsprüfung bei Großbetrieben auch weiterhin gegeben sein.

Ob die Rechtsprechung darüber hinaus auch auf Rückstellungen für andere Verpflichtungen Auswirkungen hat, bei denen mit hoher Wahrscheinlichkeit von einer Inanspruchnahme auszugehen ist, wie z. B. bei Umweltaltlasten vor Kenntnis der zuständigen Behörde, bleibt abzuwarten.



Bei der Entscheidung, ob eine Anschlussprüfung durchgeführt wird, stellt die Finanzbehörde grundsätzlich auf die Größenverhältnisse des Unternehmens in dem Zeitpunkt ab, zu dem die Prüfungsanordnung zu treffen ist. Sollte das Unternehmen zwischenzeitlich

die Größenkriterien als Großbetrieb nicht mehr erfüllen, könnte dies der Bildung einer Rückstellung für künftige Betriebsprüfungen vor Erlass der Prüfungsanordnung entgegenstehen.

**Hinweis:** Ab 1.1.2013 gelten erhöhte Werte bei der Einteilung in Größenklassen nach der Betriebsprüfungsordnung (vgl. Ausblick A. V. 4.).

## II. EINKOMMENSERMITTLUNG

### 1. Kein Halbabzugsverbot bei Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen bei Betriebsaufspaltung

Der BFH hatte sich in seinem Urteil vom 18.4.2012 (Az. X R 5/10, DStR 2012, S. 1318) mit der seit längerem streitigen Frage auseinander zu setzen, ob Aufwendungen, die grundsätzlich unter das Halb- bzw. Teilabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG fallen, dieser Bestimmung auch dann unterliegen, wenn sie als aus dem Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen sind.

Er entschied, dass Substanzverluste von im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen aufgrund von Wertminderungen, wie sie durch Teilwertabschreibungen abgebildet werden, unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung und einer etwaigen Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit nach § 3 Nr. 40 EStG – im Streitfall noch – hälftig steuerbefreiten Beteiligungserträgen nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG unterliegen. Damit stellt sich der BFH gegen

die von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 8.11.2010 (BStBl. I 2010, S. 1292, Nr. 2) vertretene Auffassung.

Substanzbezogene Wertminderungen von Rückgriffsforderungen aus der Inanspruchnahme aus im Betriebsvermögen gehaltenen Bürgschaften eines Gesellschafters für seine Gesellschaft sowie eine Rückstellungsbildung für die drohende Inanspruchnahme aus solchen Bürgschaften unterfallen nach Ansicht des BFH ebenfalls nicht dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG. Auch hier erteilte er der Finanzverwaltung eine Absage.

**Hinweis:** Mit Urteil vom gleichen Tage (Az. I R 5/10, BFH/NV 2012, S. 271) hat der BFH diese Grundsätze auch im Falle des Verzichts auf ein nicht mehr werthaltiges Gesellschafterdarlehen für anwendbar erklärt.

Der X. Senat des BFH argumentiert anders als die Finanzverwaltung und orientiert sich

an einem Urteil des I. Senats vom 14.1.2009 (Az. I R 52/08, BStBl. II 2009, S. 674). Dort ging es um einen vergleichbaren körperschaftsteuerlichen Sachverhalt, in dem der I. Senat bilanzrechtlich argumentiert hatte. Danach stellen Darlehensforderungen des Gesellschafters gegen eine Kapitalgesellschaft – auch kapitalersetzender Natur – ein von der Beteiligung strikt zu trennendes Wirtschaftsgut dar, das potenziell Zinsen und nicht Dividenden generiert. Dieselbe Argumentationslogik gilt zur Rückstellung für die Bürgschaftsinanspruchnahme und die daraus resultierende Rückgriffsforderung.

**Hinweis:** Diese Rechtsprechung des I. Senats des BFH veranlasste den Gesetzgeber, im Rahmen des JStG 2008 eine entsprechende ausdrückliche Regelung in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG gesetzlich festzuschreiben. Allerdings hatte er auf eine entsprechende Regelung in § 3c Abs. 2 EStG verzichtet.

### 2. Eingeschränkter Schuldzinsenabzug auch bei der Anschaffung von Umlaufvermögen anlässlich einer Betriebseröffnung

Grundsätzlich sind nach § 4 Abs. 4a Satz 1 EStG bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften betrieblich veranlasste Schuldzinsen nur dann uneingeschränkt steuerlich abzugsfähig, wenn im Wirtschaftsjahr keine Überentnahmen getätigt wurden.

Zinsen für sog. Investitionsdarlehen fallen nicht unter die Abzugsbeschränkung. Ein Investitionsdarlehen liegt vor, wenn der Kredit zur Finanzierung von Anschaffungs- oder

Herstellungskosten von Anlagegütern verwendet wird.

Mit Urteil vom 27.10.2011 (Az. III R 60/09, BFH/NV 2012, S. 576) entschied der BFH, dass auch die Erstausrüstung des Warenlagers anlässlich der Unternehmensgründung dem eingeschränkten Schuldzinsenabzug unterliegt. Die Ausnahmeregelung für Investitionsdarlehen kommt nicht zum Tragen, da kein Anlagevermögen, sondern Umlaufver-

mögen angeschafft wurde. Die langfristige Finanzierung ändert hieran nichts. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Privilegierung von Anlagevermögen bestehen ebenfalls nicht.

**Tipp:** Der Nachweis, dass ein begünstigtes Investitionsdarlehen vorliegt, ist vom Steuerpflichtigen zur Erbringung. Im Regelfall sollte ein gesondertes Darlehen aufgenommen werden.

### 3. Nachweispflichten für Bewirtungsaufwendungen

Bei einer Bewirtung in einer Gaststätte sind die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG normierten Anforderungen hinsichtlich der für die steuerliche Anerkennung erforderlichen Nachweispflichten zu erfüllen. Diese Regelung geht den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG enthaltenen allgemeinen Nachweispflichten vor. Dies stellte der BFH mit

Urteil vom 18.4.2012 (Az. X R 57/09, BB 2012, S. 2338) klar.

**Achtung:** Somit ist im Fall der Bewirtung in einer Gaststätte der Nachweis des Anlasses und der Teilnehmer der Bewirtung zu erbringen sowie die Rechnung über die Bewirtung beizufügen. Die Bewirtungsrechnung muss

nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Vorgaben den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten, sofern es sich nicht um eine Rechnung über Kleinbeträge im Sinne der UStDV handelt. Diese Angabe kann auch nicht durch einen Vermerk auf einem Eigenbeleg des Steuerpflichtigen ersetzt werden.

### 4. Investitionsabzugsbetrag

#### Geltendmachung nach Abschluss der günstigsten Investition

Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens unter bestimmten Voraussetzungen bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag, § 7g EStG). Mit Urteil vom 17.1.2012 entschied der BFH (Az. VIII R 48/10, DStR 2012, S. 894), dass am Ende des Gewinnermittlungszeitraums zu beurteilen ist, ob eine „künftige“ Anschaffung gegeben ist, für die der Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wird. Dabei stellt der BFH klar, dass das Wahlrecht zur Bildung eines solchen Abzugsbetrages auch noch nach Einlegung des Einspruchs ausgeübt werden kann, sofern der gesetzliche Investitionszeitraum noch andauert.

**Hinweis:** Schafft der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut an, bevor er dafür mit seiner Steuererklärung oder mit einem nachfolgenden Einspruch den Investitionsabzugsbetrag geltend macht, ist es zudem nicht erforderlich, dass er im Zeitpunkt der Anschaffung bereits die Absicht hatte, den Investitionsabzugsbetrag zu beanspruchen.

#### Verbindliche Bestellung bei Neugründungen nicht zwingend

Für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages ist nach dem Gesetzeswortlaut erforderlich, dass der Steuerpflichtige die Investition „voraussichtlich“ tätigen wird. Dies ist bei Betrieben, deren Gründung noch nicht abgeschlossen ist, nur schwer über-

prüfbar. Daher hatte der BFH zur früheren Fassung des § 7g EStG entschieden, dass eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen erforderlich ist. Die Finanzverwaltung wollte diese Rechtsprechung auch auf die heute geltende Regelung übertragen.

Mit Urteil vom 20.6.2012 (Az. X R 42/11, DStR 2012, S. 1795) hat der BFH jedoch die Nachweispflichten für Betriebsgründer, die einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen wollen, erleichtert. Zwar ist nach seiner Auffassung bei noch in Gründung befindlichen Betrieben eine strenge Prüfung der Investitionsabsicht erforderlich; allerdings hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, diese Voraussetzung auch durch andere Indizien als ausschließlich die Vorlage einer verbindlichen Bestellung nachzuweisen.

**Hinweis:** Für die bis 2007 geltende Ansparabschreibung bleibt die bisherige Rechtsprechung hingegen unverändert.

Die aktuelle Entscheidung ist von besonderer Bedeutung für Betreiber von Photovoltaikanlagen. Sie können die Investitionsförderung beanspruchen, wenn sie die Anlage am 31.12. des Vorjahres zwar noch nicht verbindlich bestellt hatten, die spätere Durchführung der Investition aber aus anderen Gründen bereits absehbar war.

#### Zinslauf bei Aufgabe der Investitionsabsicht

Wird die Investitionsabsicht für einen gebildeten Investitionsabzugsbetrag aufgegeben, ist dieser spätestens mit Ablauf des dritten Wirtschaftsjahres, das auf das Jahr des Ab-

zugs folgt, rückgängig zu machen. Die Steuerfestsetzung des Veranlagungszeitraums, in dem der Investitionsabzugsbetrag ursprünglich gebildet wurde, ist entsprechend zu ändern.

Nach Auffassung des Niedersächsischen FG (Urteil vom 5.5.2011, Az. 1 K 266/10, DStR 2011, S. 1563) stellt die Aufgabe der Investitionsabsicht ein rückwirkendes Ereignis dar, so dass der durch die Auflösung des Investitionsabzugsbetrags resultierende, nachträglich festzusetzende Steuerbetrag gemäß § 233a Abs. 2a AO erst 15 Monate nach Ablauf des Jahres, in dem die Investitionsabsicht aufgegeben wurde, zu verzinsen ist. Im Ergebnis kann somit eine Steuerstundung durch Bildung des Investitionsabzugsbetrags erreicht werden, die auch bei Aufgabe der Investitionsabsicht nicht zu verzinsen ist.

**Hinweis:** Zu dieser Rechtsfrage ist beim BFH ein Revisionsverfahren unter Az. IV B 87/11 anhängig.

Auf Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats soll mit dem JStG 2013 in diesem Gesetzgebungsverfahren eine Regelung in § 7g EStG eingefügt werden, wonach § 233 Abs. 2a AO nicht anzuwenden ist. Es bleibt abzuwarten, ob dieser Vorschlag im Vermittlungsverfahren aufgegriffen wird.

## 5. Mindestbesteuerung: verfassungswidrig bei Definitiveffekt?

Das BFH hat u. a. in dem Verfahren Az. I R 9/11 Gelegenheit zu prüfen, ob die Regelungen zur Mindestbesteuerung gegen das verfassungsrechtlich geschützte objektive Nettoprinzip verstößt. Denn die Beschränkung der Verlustnutzung kann in verschiedenen Konstellationen durch die Mindestbesteuerung zu einem Untergang verbleibender Verlustvorträge führen. Die vorgehende Instanz sah die Mindestbesteuerung als noch verfassungsgemäß an (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 16.9.2010, Az. 12 K 8212/06 B).

Bereits zuvor ging die Finanzverwaltung auf die bereits mehrfach geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken gegenüber der Mindestbesteuerung ein und akzeptierte mit BMF-Schreiben vom 19.10.2011 (Az. IV C 2 - S 2741/10/10002, BStBl. I 2011, S. 974) den Beschluss des BFH vom 26.8.2010 (Az. I B 49/10, BStBl. II 2011, S. 826), in dem der BFH eine Aussetzung der Vollziehung (AdV) bei

Übermaßbesteuerung durch die Mindestbesteuerung gewährt hatte. Das BMF definierte seinerseits Fälle, in denen im Zusammenhang mit der Mindestbesteuerung AdV gewährt werden kann. Es handelt sich dabei um Fälle, in denen es aufgrund der Mindestbesteuerung zu einem Definitiveffekt kommt. AdV wird dabei ausschließlich in folgenden Fällen gewährt:

- ▶ Schädlicher Beteiligungserwerb nach § 8c KStG i.d.F. vor dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 (BGBl. I 2010, S. 2),
- ▶ Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger,
- ▶ Liquidation einer Körperschaft,
- ▶ Beendigung der persönlichen Steuerpflicht bei fehlender Möglichkeit der Verlustvererbung.

**Hinweis:** Die gewerbsteuerliche Mindestbesteuerung ist nach Auffassung des FG Hamburg (Urteil vom 2.11.2011, Az. 1 K 208/10, EFG 2012, S. 434) nicht verfassungswidrig, auch wenn wegen der zeitlich begrenzten Tätigkeit des Gewerbebetriebs mit einem Untergang ungenutzter Verluste zu rechnen ist. Hiergegen wurde unter dem Az. IV R 60/11 Revision beim BFH eingelegt, worauf im Falle eines Einspruchs verwiesen werden kann.

Hinsichtlich der gewerbsteuerlichen Mindestbesteuerung hat die Finanzverwaltung jedoch bereits mit oben genannten Schreiben klargestellt, dass keine AdV wegen Untergang eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Mitunternehmerschaft gewährt wird. Ebenso wenig kann eine AdV bei der Liquidation einer Personengesellschaft, anders als bei einer Körperschaft, erreicht werden.

## 6. Sanierungserlass

### Steuerstundung und Steuererlass

Die OFD Frankfurt/Main nimmt mit Verfügung vom 3.11.2011 (Az. S 214 A - 4 - S 213, DB 2011, S. 1473) Stellung zum Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27.3.2003, BStBl. I 2003, S. 240, DB 2003, S. 796) hinsichtlich Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen und äußert sich zur Berechnung der auf einen Sanierungsgewinn fallenden Einkommensteuer.

Danach erfolgt zunächst unabhängig von Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungsbeschränkungen eine vorrangige Verrechnung sämtlicher zur Verfügung stehender Verluste und negativer Einkünfte mit dem Sanierungsgewinn. Die Einkommensteuer, die auf den danach noch verbleibenden Sanierungsgewinn entfällt, ist durch Gegenüberstellung des Steuerbetrags, der sich unter Einbeziehung des verbleibenden Sanierungsgewinns ergibt, und desjenigen, der ohne Einbeziehung des Sanierungsgewinns anfällt, zu ermitteln.

Hinsichtlich der Verlustverrechnung führt die OFD aus, dass negative Einkünfte einer Ein-

kunftsquelle des Steuerpflichtigen vorrangig mit einem Sanierungsgewinn desselben Steuerpflichtigen zu verrechnen sind. Erst ein danach ggf. noch verbleibender Verlust ist innerhalb der Einkunftsart zu verrechnen. Werden Ehegatten zusammenveranlagt, ist nur ein verbleibender Verlust des einen Ehegatten mit dem Sanierungsgewinn des anderen Ehegatten zu verrechnen. Darüber hinaus setzt sich die OFD noch mit dem Zusammentreffen von Sanierungsgewinn und laufendem Gewinn und der Verrechnung eines Verlustvortrags nach § 10d Abs. 2 EStG auseinander.

### Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags

Ferner war in einem vom BFH mit Urteil vom 25.4.2012 (Az. I R 24/11, DStR 2012, S. 1544) zu entscheidenden Fall die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags im Hinblick auf den Sanierungserlass streitig. Aus dem Sanierungserlass kann sich nach Ansicht des BFH bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags grundsätzlich keine Zuständigkeit des Finanzamts zur abweichenden Festsetzung aus sachlichen Billig-

keitsgründen nach § 163 Satz 1 AO ergeben. Vielmehr sind dafür – wie schon bisher – allein die Gemeinden zuständig, so dass sich die Anzahl der Erlassanträge letztlich nach der Anzahl der Betriebsstätten eines betroffenen Unternehmens bestimmt. Das kann zu erheblichem Mehraufwand führen.

**Hinweis:** Weiterhin offen bleibt die Frage des Steuererlasses auf den Gewinn, der aus dem sanierungsbedingtem Verzicht eines Gläubigers auf dessen Forderungen entstand. In dem beim BFH anhängigen Verfahren (Az. VIII R 2/08, DStR 2012, S. 943) berief sich der Steuerpflichtige auf den Sanierungserlass, dessen Anwendung die Finanzverwaltung mangels Vorliegen der Voraussetzungen ablehnte. Da die Parteien den Rechtsstreit für erledigt erklärten, ließ der BFH die Frage offen, ob die Finanzverwaltung einen Steuererlass hätte gewähren müssen. Angesichts der regelmäßig ab 1998 wirksamen Abschaffung der Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns in § 3 Nr. 66 EStG a.F. könne es nach Ansicht des Gerichts ohnehin an einer hinreichenden Rechtsgrundlage fehlen.

## 7. Wesentliche Beteiligungen im Sinne von § 17 EStG

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört nach § 17 EStG in der aktuellen Fassung auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war.

**Hinweis:** Diese sog. wesentliche Beteiligungsgrenze betrug ursprünglich 25 %, ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 1999 wurde sie auf 10 % und schließlich mit Wirkung ab dem VZ 2001 auf 1 % herabgesetzt.

### Maßgeblichkeit des Gesamtkonzepts

Mit Urteil vom 5.10.2011 (Az. IX R 57/10, BStBl. II 2012, S. 318) entschied der BFH, dass eine wesentliche Beteiligung nicht anzunehmen ist, wenn im Zuge mehraktiger Anteilsübertragungen aus technischen Gründen zwar vorübergehend in der Person eines Gesellschafters die Beteiligungsgrenze von seinerzeit 25 % überschritten wird, dieser Gesellschafter nach dem Gesamtvertragskonzept aber endgültig nur mit 25 % beteiligt werden soll und auch tatsächlich beteiligt wird.

**Hinweis:** Entgegen seiner früheren Rechtsprechung lässt der BFH nun den bloß technischen Durchgangserwerb für das Erreichen der wesentlichen Beteiligungsgrenze nicht mehr ausreichen.

### Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff?

In einem weiteren Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes hielt es der BFH mit Beschluss vom 24.2.2012 (Az. IX B 146/11, DStR 2012, S. 599) für klärungsbedürftig, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet und damit zurückwirkt, oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze zu bestimmen ist.

Nach Auffassung der Richter liegt ein steuerbares Veräußerungsgeschäft nur vor, wenn etwa im Jahr 1999 eine Beteiligung von 10 % veräußert wird. Wird hingegen eine Beteiligung von lediglich 9,22 % veräußert, liegt ein steuerbares Veräußerungsgeschäft nur vor, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Da die Wesentlichkeitsgrenze von 10 % erstmals für den Veranlagungszeitraum 1999 galt, folgt daraus, dass sie für frühere Veranlagungszeiträume nicht anwendbar ist.

**Hinweis:** Dieser sog. veranlagungszeitraumbezogene Beteiligungsbegriff entsprach bereits bisher der überwiegenden Auffassung im Schrifttum, nicht jedoch der damaligen Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 1.3.2005, Az. VIII R 25/02, DStR 2005, S. 733). Das BVerfG hatte dieses Urteil mit Beschluss vom 7.7.2010 (Az. 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DStR 2010, S. 1733) aufgehoben.

Nach summarischer Prüfung führt der BFH nun in Anknüpfung an die Rechtsprechung des BVerfG aus, dass der Wertzuwachs in den Zeiträumen vor dem Realisationszeitraum der Einkommensteuer unterlegen haben muss. Das ist jedoch nur dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige in qualifizierter Weise an der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Es kann deshalb nicht rückwirkend auf eine Beteiligungsgrenze ankommen, die der Steuerpflichtige allein in dem Zeitraum verwirklicht hat, in dem ein Wertzuwachs nicht steuerbar war.

**Hinweis:** Es spricht somit einiges dafür, dass der BFH nun mit den Stimmen im Schrifttum zu einer veranlagungszeitraumbezogenen Auslegung des Beteiligungsbegriffs tendiert. Die endgültige Entscheidung des BFH in dieser Rechtssache bleibt jedoch abzuwarten.

### Vorbehaltsnießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer der Geschäftsanteile

In einem weiteren vom BFH mit Urteil vom 24.1.2012 (Az. IX R 51/10, BFH/NV 2011, S. 1530) zu entscheidenden Fall war streitig, wem bei einer unentgeltlichen Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i.S.

von § 17 Abs. 1 EStG unter Nießbrauchsvorbehalt die Gesellschaftsanteile zuzurechnen sind.

Dazu führt der BFH aus, dass übertragene Gesellschaftsanteile im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge unter Nießbrauchsvorbehalt nicht im Sinne von § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG erworben werden, wenn sie weiterhin dem Nießbraucher nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen sind, weil dieser nach dem Inhalt der getroffenen Vereinbarung alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann.

**Hinweis:** Im Streitfall veräußerte der Sohn die Gesellschaftsanteile und der Vater verzichtete aus diesem Anlass gegen Entgelt auf den Nießbrauch. Der BFH geht davon aus, dass aufgrund des fehlenden Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums wegen des Nießbrauchsvorbehalts die Nießbrauchablösung ein Entgelt des Sohnes an den Vater für eine beim Vater nach § 17 EStG steuerbare entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums darstellt.

### Beteiligung in Fremdwährung

Schließlich entschied der BFH mit Urteil vom 24.1.2012 (Az. IX R 62/10, DStR 2012, S. 694), dass zur Berechnung des Auflösungsgewinns aus einer in ausländischer Währung angeschafften und veräußerten Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sowohl die Anschaffungskosten als auch der Veräußerungspreis zum Zeitpunkt ihres jeweiligen Entstehens in Euro umzurechnen sind. Es kann nicht lediglich der Saldo des in ausländischer Währung errechneten Veräußerungsgewinns bzw. Veräußerungsverlusts zum Zeitpunkt der Veräußerung in Euro umgerechnet werden. Nach seiner Auffassung sind Wechselkursschwankungen, die sich auf die Höhe des steuerbaren Gewinns aus der Veräußerung einer wesentlichen Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Sinne von § 17 EStG auswirken, ebenfalls Teil des Veräußerungserlöses.



**Hinweis:** Maßgeblich ist grundsätzlich der amtliche Umrechnungskurs im Bewertungszeitpunkt.

#### **Anwendung des Halb- bzw. Teilabzugsverfahrens bei Veräußerungs- und Aufgabeverlusten**

Entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung entschied der BFH mit Beschluss vom 18.3.2010 (Az. IX B 227/09, BStBl. II 2012, S. 627), dass der Abzug von Erwerbsaufwand, etwa von Betriebsvermögensminderungen, Anschaffungs- oder Veräußerungskosten, im

Zusammenhang mit Einkünften aus der Veräußerung oder Auflösung einer sog. wesentlichen Beteiligung nach § 17 Abs. 1 und Abs. 4 EStG jedenfalls dann nicht nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG begrenzt ist, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelten Einnahmen erzielt hat.

**Hinweis:** Den hierzu ergangenen Nichtanwendungserlass vom 15.2.2010 (BStBl. I 2010, S. 181) hat das BMF mit Schreiben vom 26.8.2010 (BStBl. I 2010, S. 599) aufgehoben und die Grundsätze des BFH für anwendbar erklärt.

Die OFD Niedersachsen nimmt in einer Verfügung vom 11.5.2012 (Az. S 2244 - 110 - St 244, DB 2012, S. 1897) dazu Stellung, wie bei der Bearbeitung der Fälle bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2010 zu verfahren ist. Danach ist ein Verlust nach § 17 EStG dann uneingeschränkt zu berücksichtigen, wenn durch die Beteiligung weder auf Vermögensebene ein Veräußerungsgewinn noch auf Ertragsebene Dividenden erzielt wurden. Selbst reine Kapitalrückzahlungen schließen nach Ansicht der OFD eine volle Verlustberücksichtigung aus.

### **III. KAPITALGESELLSCHAFTEN**

#### **1. Zinsschranke**

##### **Verfassungsrechtliche Überprüfung**

Die Zinsschranke verhindert den vollständigen Abzug betrieblicher Zinsaufwendungen, u. a. um konzerninterne Fremdkapitalfinanzierungen mit dem Ziel der Gewinnverlagerung ins Ausland zu unterbinden. Vor diesem Hintergrund greift die Zinsschranke grundsätzlich dann nicht, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört (sog. Stand-alone-Klausel). Diese Ausnahme wird jedoch gemäß § 8a Abs. 2 KStG negiert, wenn mehr als 10 % der die Zinserträge des Unternehmens übersteigenden Zinsaufwendungen an einen zu mindestens 25 % beteiligten Anteilseigner oder an einen Dritten gezahlt werden, der auf einen solchen Anteilseigner Rückgriff nehmen kann.

Mit Beschluss vom 13.3.2012 (Az. IB 111/11, DStR 2012, S. 955) gab der BFH einem Antrag auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes überwiegend statt, den eine Immobilien-gesellschaft in der Rechtsform einer AG auf verfassungsrechtliche Zweifel an dieser Rückausnahmeregelung stützte. In dem Streitfall wurden die Zinsaufwendungen der AG nicht zum Abzug zugelassen, da sich zwei Anteilseigner für die Verbindlichkeit verbürgt hatten.

Dabei ging der BFH nicht auf die viel diskutierte Frage einer Verfassungswidrigkeit der Zinsschranke im Allgemeinen ein. Er setzte sich vielmehr nur mit verfassungsrechtlichen Zweifeln an der für Körperschaften geltenden Rückausnahme von der Stand-alone-Klausel auseinander. Diese sieht er insoweit als gegeben an, als durch die Rückausnahme nicht nur Umgehungsgestaltungen erfasst werden, bei denen die Gefahr einer Verlagerung von Steuersubstrat besteht, sondern auch Zinsaufwendungen für übliche, lediglich durch Bürgschaften gesicherte Bankdarlehen erfasst werden. Insoweit vermisst der BFH eine ausreichend zielgenaue Formulierung der Regelung als Missbrauchstypisierung.

##### **Bestimmung der Konzernzugehörigkeit**

Das FG München hatte zu entscheiden, ob die Zinsschranke wegen nur anteiliger Zugehörigkeit zu einem Konzern nicht anwendbar ist. Im Streitfall beantragte eine Kapitalgesellschaft luxemburgischen Rechts mit Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg und dem Gesellschaftszweck Erwerb, Vermietung, Entwicklung und Veräußerung von Immobilien die Aussetzung der Vollziehung des unter Anwendung der Zinsschranke ergangenen Körperschaftsteuerbescheides. Gesellschaf-

terin der Kapitalgesellschaft war eine S.a.r.l., die jedoch nur 17 % der Anteile für sich selbst hielt und die restlichen Anteile als Treuhänderin einer Vielzahl von Investoren.

Das FG München gab dem Antrag in seinem rechtskräftigen Beschluss vom 14.12.2011 (Az. 7 V 2442/11, DStRE 2012, S. 692) statt und anerkannte, dass sich die Antragstellerin zu Recht auf das Nichteingreifen der Zinsschranke berufen hatte, da der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört, weil nach nationalem Recht weder eine zur Konzernzugehörigkeit führende Konzernabschlusspflicht noch ein Recht hierzu besteht.

**Hinweis:** Auch ist der erweiterte Konzernbegriff im Sinne von § 4h Abs. 3 Satz 6 EStG nicht erfüllt, da die dafür erforderliche Beherrschung weder durch eine Stimmrechtsmehrheit noch durch eine der Möglichkeiten nach IAS 27.13 Satz 2 Buchst. a bis d begründet wird.



## 2. Steuerliche Behandlung der Umwandlung von Darlehen in Genussrechte

In der steuerlichen Beratungspraxis hat die Frage eine große Bedeutung, ob eine in der Krise befindliche Kapitalgesellschaft unter Einsatz von Genussrechten steuerneutral entschuldet werden kann, indem nicht werthaltige Gesellschafterdarlehen in Genussrechte umgewandelt werden (sog. Dept-Mezzanine-Swap). Dabei werden die Genussrechte so ausgestaltet, dass sie zwar

handelsbilanziell Eigenkapital, steuerlich jedoch Fremdkapital darstellen.

Die OFD Rheinland lehnt diese Sichtweise mit Verfügung vom 14.12.2011 (Kurzinformatio KSt Nr. 56/2011, BB 2012, S. 250) ab. Vielmehr zieht eine handelsbilanzielle Umqualifizierung der Verbindlichkeit in Eigenkapital auch eine entsprechende steuerbilanzielle Umqualifizierung nach sich.

**Achtung:** *Dadurch kommt es bei fehlender Werthaltigkeit der Forderung zu einem steuerbilanziellen Ertrag, der nicht durch den Abzug einer verdeckten Einlage außerbilanziell kompensiert werden kann.*

## 3. Verlustabzugsbeschränkung bei Kapitalgesellschaften

Werden innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % der Anteile an einer Körperschaft übertragen (schädlicher Beteiligungserwerb), sind insoweit die bis zu dem schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) gemäß § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nicht mehr abziehbar. Bei einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % geht darüber hinaus gemäß § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG der gesamte nicht genutzte Verlust unter.

### Verlustabzugsverbot bei unterjährigem schädlichem Beteiligungserwerb

Der BFH hatte sich in seinem Urteil vom 30.11.2011 (Az. IR 14/11, DStR 2012, S. 458) mit der Frage auseinandersetzen, ob dieser Verlustabzug bei einem unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb auch insoweit beschränkt ist, als im laufenden Jahr bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ein Gewinn erwirtschaftet wurde und hat dies entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 4.7.2008, DStR 2008, S. 1436, Tz. 31 Satz 2) bejaht. Danach kann ein bis zu dem schädlichen Beteiligungserwerb in diesem Wirtschaftsjahr erzielter Gewinn mit dem bisher noch nicht genutzten Verlust verrechnet werden.

**Hinweis:** *Die Entscheidung des BFH gilt unseres Erachtens nicht nur für Fälle des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG, sondern auch für schädliche Beteiligungserwerbe in Folge der Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft, § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG.*

**Tipp:** *Sind mit einem unterjährigem schädlichen Beteiligungserwerb – in Form einer größeren steuerlichen Verlustverrechnung – beträchtliche steuerliche Auswirkungen verbunden, empfiehlt sich die Erstellung eines Zwischenabschlusses. Dieser grenzt die bis zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs erwirtschafteten Gewinne klar ab und wirkt möglichen Beschränkungen durch die Finanzverwaltung, beispielsweise durch pauschalierte zeitanteilige Abgrenzungen, entgegen.*

### Rechtsbehelfsverfahren zu Fragen der Verfassungsmäßigkeit von § 8c KStG

Auf Veranlassung des FG Hamburg ist vor dem BVerfG (Az. 2 BvL 6/11) ein Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG anhängig. Nach Auffassung des FG Hamburg verstößt diese Regelung insoweit gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als bei der Übertragung von mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals innerhalb von fünf Jahren nicht genutzte Verluste entsprechend untergehen.

Vor dem BFH ist unter dem Az. I R 31/11 ein weiteres Revisionsverfahren zu der Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG, d.h. zum schädlichen Beteiligungserwerb von mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, anhängig. Dieses Verfahren wurde vom BFH bis zu dem ausstehenden Beschluss des BVerfG ausgesetzt.

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein verfügt in seiner Kurzinformatio vom 28.6.2012 (Kurzinformatio Körperschaftsteuer 2011 Nr. 5, DStR 2012, S. 1607), dass Einspruchsverfahren, in denen es um die o.g. Fragen geht, im Hinblick auf das beim BVerfG anhängige Verfahren ruhen.

Die Aussetzung der Vollziehung wird hingegen nur in Bezug auf Fragen zu dem unmittelbar beim BVerfG anhängigen Verfahren gewährt, also in Fällen des anteiligen Verlustuntergangs. In diesem Fall muss der Antragsteller ein berechtigtes Interesse darlegen und glaubhaft machen.

**Tipp:** *Bei einer Anteilsübertragung, die von Gesetzes wegen zur Kürzung der sog. nicht genutzten Verluste führt, sollte die Veranlagung per Einspruch unter Bezugnahme auf diese Verfahren offen gehalten werden. Dies gilt analog für die gewerbsteuerliche Verlustkürzung.*

## 4. Anspruch auf Auszahlung von Körperschaftsteuerguthaben: Entsprechender Anspruch auf Solidaritätszuschlag?

Besteht aus dem bis 2000 geltenden Anrechnungsverfahren noch ein Körperschaftsteuerguthaben, welches durch Gewinnausschüttungen, die vor dem 12.4.2003 oder in 2006 erfolgten, nicht realisiert werden konnte, erfolgt die Auszahlung des Guthabens ab 2008 in zehn gleichen Jahresraten. Dabei wird das Guthaben nicht verzinst und auch der entsprechende Solidaritätszuschlag nicht erstattet.

Kapitalstarke Unternehmen, die über ausreichend Gewinn oder Einlagen verfügten, konnten das Körperschaftsteuerguthaben in der Vergangenheit über eine Gewinnausschüttung sofort nutzen. Dadurch minderte sich auch ihre Bemessungsgrundlage für den

Solidaritätszuschlag, was zu einer Ersparnis an Solidaritätszuschlag führte. Unternehmen, die sich eine Gewinnausschüttung nicht „leisten“ konnten, müssen dagegen mit einer kompletten Erstattung des Guthabens aus dem alten Anrechnungsverfahren bis zum Jahr 2017 warten. Mangels entsprechender Regelung im SolZG kommt es dabei zu keiner Minderung beim Solidaritätszuschlag.

Der BFH hält diesen Mechanismus für verfassungswidrig und hat die Frage, ob neben der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens auch ein Anspruch auf Erstattung des Solidaritätszuschlages besteht, mit Beschluss vom 10.8.2011 (Az. I R 39/10, DStR 2011, S. 2287) dem BVerfG vorgelegt.

**Hinweis:** Diese Entscheidung ist für alle Kapitalgesellschaften von Bedeutung, die Ende 2006 aus der Zeit des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens noch über ein Körperschaftsteuerguthaben verfügen. Da die Chance besteht, dass zu viel gezahlter Solidaritätszuschlag erstattet werden muss, können betroffene Unternehmer beim Finanzamt die Festsetzung und Auszahlung eines Solidaritätszuschlagsguthabens beantragen. Lehnt das Finanzamt den Antrag ab, kann dagegen Einspruch eingelegt und das Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

## 5. Private Kfz-Nutzung durch Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft

Der BFH hatte in seinen Urteilen vom 23.1.2008 (Az. I R 8/06, DStR 2008, S. 865), vom 23.4.2009 (Az. VI R 81/06, DStR 2009, S. 1355) und vom 11.2.2010 (Az. VI R 43/09, DStR 2010, S. 643) entschieden, dass nur diejenige Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer betrieblich veranlasst ist, die durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt ist. Fehlt es daran oder erfolgt eine über die Vereinbarung hinausgehende Nutzung, liegt zumindest eine Mitveranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis und damit sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vor.

Die Nutzungs- und Überlassungsvereinbarung kann laut BFH auch anhand einer mündli-

chen oder konkludenten Vereinbarung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgen. Es muss allerdings tatsächlich nach dem Inhalt der Vereinbarung verfahren werden.

Mit Schreiben vom 3.4.2012 (Az. IV C 2 - S 2742/08/10001, BStBl. I 2012, S. 478) stellt das BMF ausdrücklich klar, dass für einen außenstehenden Dritten zweifelsfrei erkennbar sein muss, dass das Fahrzeug durch die Kapitalgesellschaft auf Grund einer entgeltlichen Vereinbarung mit dem Gesellschafter überlassen wird.

**Hinweis:** Bei einer Überlassung im Rahmen des Arbeitsverhältnisses muss die tatsächliche Durchführung der Vereinbarung durch zeitnahe Verbuchung des Lohnaufwands und Abführung der Lohnsteuer sowie ggf. der Sozialversicherungsbeiträge durch die

Kapitalgesellschaft nachgewiesen sein. Bei einer entgeltlichen Überlassung muss eine zeitnahe Belastung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgen, anderenfalls wird eine vGA unterstellt.

Die Höhe der anzunehmenden vGA bemisst sich auf der Ebene der Kapitalgesellschaft an der erzielbaren Vergütung. Dabei handelt es sich um den gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung, wobei ein angemessener Gewinnaufschlag berücksichtigt wird. Aus Vereinfachungsgründen kann die Finanzverwaltung im Einzelfall auch den pauschalen Ansatz der 1%-Regelung im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zulassen.

**Hinweis:** Auf der Ebene des Gesellschafters bewertet die Finanzverwaltung die vGA pauschal nach der 1%-Regelung.

## 6. Verzicht auf Pensionsanwartschaft als verdeckte Einlage

Mit Schreiben vom 14.8.2012 nimmt das BMF zur ertragsteuerlichen Behandlung des Verzichts eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine Pensionsanwartschaft gegenüber seiner Kapitalgesellschaft Stellung (Az. IV C 2 - S 2743/10/10001:001, DStR 2012, S. 1706).

Entsprechend dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9.6.1997 (GrS 1/94, BStBl. II 1998, S. 307) führt der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Verzicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers auf eine werthaltige Forderung gegenüber seiner Kapitalgesellschaft zu einer verdeckten Einlage in die Kapitalgesellschaft und zu einem Zufluss von Einnahmen bei dem Gesellschafter. Entsprechendes gilt auch bei einem Verzicht auf eine Pensionsanwartschaft.

Hinsichtlich der Bewertung der Pensionsanwartschaft ist auf deren Teilwert und nicht auf den Teilwert der Pensionsverbindlichkeit der Kapitalgesellschaft abzustellen.

**Hinweis:** *Im Zweifel ist der Teilwert nach den Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln, d. h. nach dem Betrag, den der Versorgungsberechtigte zum Verzichtszeitpunkt hätte aufwenden müssen, um eine gleich hohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben.*

Bei einem vollständigem Verzicht auf die Pensionsanwartschaft liegt eine verdeckte Einlage in Höhe des bis zum Verzichtszeitpunkt bereits erdienten Anteils des Versorgungsanspruchs vor. Bei einem teilweisen Verzicht ist eine verdeckte Einlage insoweit anzunehmen, als der Barwert der bis zu dem Verzichtszeitpunkt bereits erdienten Versor-

gungsleistungen des Gesellschafters den Barwert der nach dem Teilverzicht noch verbleibenden Versorgungsleistungen übersteigt. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Verzichtsvereinbarung nur auf künftig noch zu erdienende Anwartschaften (Future Service) bezieht oder ob es sich um eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Änderung der Pensionszusage handelt.

**Hinweis:** *Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn als erdienter Teil der Versorgungsleistungen der Teilanspruch aus den bisher zugesagten Versorgungsleistungen angesetzt wird. Dieser muss dem Verhältnis der ab Erteilung der Pensionszusage bis zum Verzichtszeitpunkt abgeleisteten Dienstzeit und der ab Erteilung der Pensionszusage bis zu der in der Pensionszusage vorgesehenen festen Altersgrenze entsprechen.*

## 7. Änderungen der ertragsteuerlichen Organschaftsregelungen

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz will der Gesetzgeber punktuelle Änderungen der Organschaftsregelungen umsetzen. Ob die Regelungen Gesetzeskraft erlangen, wird sich erst mit Abschluss des aufgrund der Ablehnung des Bundesrats eingeleiteten Vermittlungsverfahrens zeigen.

### Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs

Derzeit kommt als Organgesellschaft nur eine Kapitalgesellschaft in Betracht, die sowohl ihren Sitz als auch den Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland hat (doppelter Inlandsbezug). Nach der vorgesehenen Neufassung des § 14 Abs. 1 Satz 1 1. Halbsatz KStG-E soll es genügen, wenn sich die Geschäftsleitung im Inland befindet. Der Sitz der Gesellschaft kann sich auch in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder in einem EWR-Staat befinden.

Der Gesetzgeber geht damit auf das von der Europäischen Kommission eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren ein, wonach die Voraussetzung einer Organgesellschaft sowohl ihren Sitz als auch ihre Geschäftsleitung im Inland zu haben, gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen soll. Das BMF

reagierte bereits mit Schreiben vom 28.3.2011 (Az. IV C 2 - S 2770/09/10001, BStBl. I 2011, S. 300) auf die Forderungen der Europäischen Kommission und anerkennt einen Organträger mit Sitz in der EU oder EWR, sofern dessen Geschäftsleitung im Inland ist. Letztlich soll somit die geänderte Rechtsauffassung, die bereits von der Finanzverwaltung angewandt wird, kodifiziert werden.

**Hinweis:** *Die Regelung soll in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anwendbar sein (§ 34 Abs. 8 KStG-E).*

### Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte

Für die Qualifikation einer Kapitalgesellschaft als Organträger genügt bereits nach bisherigem Recht, dass diese ihre Geschäftsleitung und/oder ihren Sitz im Inland hat. Aber auch diese Regelung wurde von der finanzgerichtlichen Rechtsprechung angegriffen. So urteilte der BFH, dass für gewerbesteuerliche Zwecke eine Organschaft mit einem im EU-Ausland ansässigen Organträger möglich ist, weil die bisherige Regelung gegen das Gesellschafterdiskriminierungsver-

bot verstößt, welches in dem im Streitfall anzuwendendem Doppelbesteuerungsabkommen verankert war und ebenso in Art. 24 Abs. 5 des OECD-Musterabkommens vorgesehen ist (BFH, Urteil vom 9.2.2011, Az. I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, S. 106). Der Gesetzgeber sieht deshalb eine Änderung dahingehend vor, dass nicht mehr auf die Ansässigkeit des Organträgers abgestellt wird, sondern darauf, dass die Beteiligung an der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet wird. Zugleich soll durch die Neuregelung die inländische Besteuerung des Einkommens der Organgesellschaft, das dem Organträger zugerechnet wird, sichergestellt werden.

Künftig soll die Beteiligung an der Organgesellschaft ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzuordnen sein müssen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG-E). Entsprechend wird dann das Einkommen der Organgesellschaft der inländischen Betriebsstätte des Organträgers zugerechnet.

Eine inländische Betriebsstätte in diesem Sinne soll allerdings nur gegeben sein, wenn die der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach den Regelungen des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung unterliegen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG-E). Stehen der Besteuerung im Inland innerstaatliche oder Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens entgegen, fehlt es an einer inländischen Betriebsstätte, der das Einkommen der Organgesellschaft zuzurechnen ist. In diesem Fall wird der Organschaft mangels tauglichen Organträgers die steuerliche Anerkennung versagt.

**Hinweis:** Die Neuregelung soll rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden sein (§ 34 Abs. 1 KStG-E).

### Erleichterungen beim Erfordernis der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags

Der zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft abzuschließende Gewinnabführungsvertrag muss tatsächlich durchgeführt werden. In der Praxis stellt sich immer wieder die Frage, ob dem Durchführungserfordernis Genüge getan wurde, wenn die Gewinnabführung auf einem handelsrechtlichen Jahresabschluss beruht, dessen Bilanzansätze sich im Nachhinein z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung als fehlerhaft herausstellen. Eine vergleichbare Problematik tritt auf, wenn der Jahresüberschuss der Organgesellschaft ohne vorherigen Ausgleich vororganschaftlicher Verluste abgeführt wurde.

Nach der vorgesehenen Gesetzesänderung gilt der Gewinnabführungsvertrag als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, auch wenn dieser fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern kumulativ

- ▶ der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- ▶ die Fehlerhaftigkeit bei der Abschlusserstellung unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Abschlussprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 3 HGB zum Jahresabschluss, zu einem Konzernabschluss, in den der handelsrechtliche Jahresabschluss einbezogen worden ist, oder über die freiwillige Prüfung des Jahresabschlusses oder bei nicht prüfungspflichtigen Unternehmen ein Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer eine Bescheinigung über die Erstellung des Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen erteilt hat.
- ▶ ein von der Finanzverwaltung beanstandeter in der Handelsbilanz zu korrigierender Fehler spätestens in dem Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers berichtigt wird, der nach der Beanstandung des Fehlers aufzustellen ist, und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 4 f. KStG-E).

**Hinweis:** Die Erleichterung soll in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden sein (§ 34 Abs. 7 KStG-E).

### Ausweitung der organschaftlichen Verlustnutzungsbeschränkung

Nach bisheriger Regelung bleibt ein negatives Einkommen des Organträgers bei der Besteuerung unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird. So ist z. B. der Verlust eines Organträgers mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz im Ausland in Deutschland unbeachtlich, wenn der Verlust bereits im Sitzstaat steuermindernd im Rahmen einer dort

geltenden Gruppenbesteuerung berücksichtigt wird.

Infolge der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs der Organgesellschaft wird eine Ausdehnung der Verlustnutzungsbeschränkung auf die Organgesellschaften für notwendig erachtet. Konkret sollen negative Einkünfte eines unbeschränkt steuerpflichtigen Organträgers oder einer unbeschränkt steuerpflichtigen Organgesellschaft, deren satzungsmäßiger Sitz sich nicht im Inland befindet, bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleiben, soweit sie im ausländischen Staat, der nicht EU-/EWR-Mitgliedstaat ist, im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG-E).

Durch die Regelung droht eine deutliche Ausdehnung der Verlustnutzungsbeschränkung. Während derzeit die Verlustnutzung nur dann ausgeschlossen ist, wenn der Verlust des Organträgers in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechenden Besteuerung, somit einer konsolidierten Besteuerung, zu berücksichtigen ist, fehlt eine solche Einschränkung in der Neuregelung. Die Verlustnutzung ist immer dann ausgeschlossen, wenn der Verlust im Ausland steuerlich berücksichtigt wird. Dies könnte z. B. im Fall eines Organträgers mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz im Ausland zum Ausschluss der Berücksichtigung von inländischen Betriebsstättenverlusten führen, wenn das mit dem Sitzstaat vereinbarte Doppelbesteuerungsabkommen nicht die Freistellung dieses Betriebsstättenergebnisses im Sitzstaat vorsieht.

**Hinweis:** Die Neufassung soll in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden sein (§ 34 Abs. 8 KStG-E).



## IV. UMSTRUKTURIERUNGEN UND UNTERNEHMENSKÄUFE

### 1. Umwandlungssteuererlass

Das Umwandlungssteuerrecht regelt die steuerlichen Folgen einer Umstrukturierung von Unternehmen und soll steuerliche Hemmnisse beseitigen. Durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006 (BGBl. I 2006, S. 2782) wurde das deutsche Umwandlungssteuerrecht an EU-rechtliche Vorgaben, insbesondere an die steuerliche Fusionsricht-

linie angepasst. Gleichzeitig werden insbesondere bei grenzüberschreitenden Umwandlungen deutsche Besteuerungsrechte gesichert.

Der am 2.1.2012 endlich vom BMF veröffentlichte Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011 (Az. IV C 2 - S 1978-b/08/10001, BStBl. I 2011, S. 1314) regelt Anwendungsfragen zu diesen gesetzlichen Regelungen. Soweit allerdings Regelungen des Umwandlungssteuerrechts a. F. weiterhin zur Anwen-

dung kommen, z. B. einbringungsgeborene Anteile i. S. von § 21 UmwStG a. F., bleibt der frühere Umwandlungssteuererlass weiterhin in Kraft.

**Tipp:** *Angesichts der außerordentlichen steuerlichen Komplexität sollte die Umstrukturierung von Unternehmen niemals ohne Hinzuziehung eines steuerlichen Beraters erfolgen. Wir unterstützen Sie hierbei gerne.*

### 2. Passivierung „angeschaffter“ Rückstellungen beim asset deal trotz steuerlichem Ausweisverbot

Gemäß Urteil des BFH vom 14.12.2011 (Az. I R 72/10, DStR 2012, S. 452) sind für betriebliche Verbindlichkeiten, für die beim Veräußerer aufgrund steuerlicher Verbote keine Rückstellungen gebildet werden durften, beim Erwerber, der diese Verbindlichkeiten im Rahmen eines Erwerbs des Geschäftsbetriebs übernimmt, gleichwohl Rückstellungen anzusetzen. Darüber hinaus wurde vom BFH klargestellt, dass diese Rückstellungen auch an den auf den Erwerb folgenden Bilanzstichtagen ungeachtet des steuerlichen Ansatzverbotes grundsätzlich beizubehalten sind.

Dies gilt nach Auffassung des BFH sowohl für Fälle der Schuldfreistellung als auch der Schuldübernahme durch den Erwerber. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass die handels- wie steuerrechtliche Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs mangels gegenläufigem gesetzlichen Regelungsbefehl trotz des fortbestehenden Charakters der übernommenen Verbindlichkeit nicht von steuerlichen Ansatz- und Bewertungsbeschränkungen oder -verboten verdrängt wird.

Eine gegenteilige Auffassung vertritt bislang das BMF gemäß Schreiben vom 24.6.2011 (BStBl. I 2011, S. 627). Danach soll für Schuldübernahmen – anders als für Schuldfreistellungen – gelten, dass eine im Rahmen der Übernahme des Geschäftsbetriebs infolge der Schuldübernahme vom Erwerber passivierte Rückstellung infolge eines steuerlichen Ansatzverbots (z. B. bei Drohverlustrückstellungen) in der ersten Schlussbilanz des Erwerbers gewinnerhöhend aufzulösen ist. Diese Auffassung vertritt das BMF zuletzt auch im aktuell veröffentlichten Umwandlungssteuererlass (BStBl. I 2011, S. 1314, Rn. 04.16, 12.04, 20.20, 24.03, siehe A.IV.1.).

**Hinweis:** *Der Erwerber eines Betriebs kann nach der Rechtsprechung des BFH mit dem Betrieb übernommene Verbindlichkeiten, die steuerlich beim Erwerber nicht angesetzt werden durften, auch am Ende des bei Erwerb laufenden Wirtschaftsjahres in seiner Steuerbilanz passivieren. Das Risiko eines außerordentlichen steuerlichen Ertrags im Wirtschaftsjahr des Erwerbs infolge eines*

*steuerlichen Ansatzverbotes für übernommene Verbindlichkeiten besteht nach dem BFH-Urteil auch bei Schuldübernahmen nicht. Gleiches muss abweichend von der aktuellen Fassung des Umwandlungssteuererlasses auch für Umwandlungsfälle gelten, bei denen es zur Passivierung derartiger Rückstellungen kommt.*

## V. GEWERBESTEUER – HINZURECHNUNG VON FINANZIERUNGSANTEILEN

### 1. Gleich lautende Ländererlasse

Durch das UntStRefG 2008 wurden u. a. die bisherigen Regelungen in § 8 Nr. 1 bis 3 und 7 GewStG a. F. zur Hinzurechnung von Entgelten für die Nutzung von Betriebskapital durch die Regelung des § 8 Nr. 1 GewStG ersetzt. Die Änderungen sind erstmals für den Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden. Über vier Jahre nach der Neufassung des § 8 Nr. 1 GewStG haben die obersten Finanzbe-

hörden der Länder zu der Neufassung Stellung genommen (Gleich lautende Erlasse vom 2.7.2012, DStR 2012, S. 1448).

**Hinweis:** In dem umfangreichen Erlass geht es um die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung bestehender Richtlinien zu § 8 GewStG, um die Hinzurechnung von gewinnmindernden Aufwendungen, die Hin-

zurechnung unabhängig von der gewerbesteuerlichen Behandlung beim Überlasser des Betriebskapitals, um die Aufteilung gemischter Verträge sowie die Folgen der Einordnung der Nutzungsüberlassung als Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Im Anschluss werden die Einzelatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG ausführlich behandelt.

### 2. Keine Hinzurechnung von Gebühren bei Einlagerung

In der Praxis werden u. a. immer wieder Fragen zur Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens aufgeworfen. Als fingierter Finanzierungsanteil sind hier gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 12,5 % der Aufwendungen wieder dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen. Gemäß der Verfügung vom 7.5.2012 der OFD Magdeburg

(Az. G 1422-67-St216, DStR 2012, S. 1033) fallen allerdings Gebühren aufgrund eines Lagervertrages, der nicht nur auf das bloße Einstellen von Waren abstellt, nicht unter die Hinzurechnungsvorschrift.

**Hinweis:** Von der „Lagerung und Aufbewahrung“ ist die bloße „Miete“ zu unterscheiden. Während bei der Miete der Einla-

gerer selbst für die Obhut über das eingelagerte Gut zu sorgen hat und sein Vertragspartner ihm in erster Linie die zur Lagerung erforderlichen Räume zur Verfügung gestellt hat, handelt es sich bei einem Lagervertrag um ein spezialrechtlich geregeltes unternehmerisches Verwahrgeschäft, das beispielsweise noch die Kühlung der Ware zum Inhalt hat.

### 3. Keine Hinzurechnung von Rekultivierungsverpflichtungen

In einem weiteren Urteil vom 21.6.2012 (Az. IV R 54/09, DStR 2012, S. 1438) befasste sich der BFH mit der Verpflichtung zur Rekultivierung, die mit der behördlichen Genehmigung zum Abbau eines Bodenschatzes durch den Grundstückspächter verbunden

war. Laut BFH sind die Zuführungen zur Rekultivierungsrückstellung jedoch nicht wirtschaftlicher Bestandteil der an den Grundstückseigentümer zu leistenden hinzuzurechnenden Pachtzinsen und somit nicht hinzuzurechnen.

**Hinweis:** Laut BFH gehören nur solche vom Pächter übernommenen Verpflichtungen zu den Pachtzinsen, die an sich der Verpächter zu tragen hätte.

## VI. GRUNDERWERBSTEUER

### 1. Generalübernehmervertrag als einheitlicher Erwerbsgegenstand

Der Gegenstand des Erwerbsvorgangs, nach dem sich die als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer anzusetzende Gegenleistung richtet, wird zunächst durch das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft bestimmt. Ergibt sich jedoch aus weiteren Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, dass der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebautem Zustand erhält, bezieht sich der Grunderwerb-

steuerrechtliche Erwerbsvorgang auf diesen einheitlichen Erwerbsgegenstand.

Mit Urteil vom 28.3.2012 (Az. II R 57/10, DStR 2012, S. 10) entschied der BFH, dass das Vorliegen eines einheitlichen Erwerbsgegenstands indiziert wird, wenn der Veräußerer aufgrund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im We-

sentlichen feststehenden Preis anbietet und der Erwerber dieses Angebot annimmt.

Dies gilt nach seiner Auffassung auch, wenn das Angebot nach Abschluss des Kaufvertrags unwesentlich geändert wird. Dabei kann ein einheitlicher Erwerbsgegenstand aufgrund besonderer Umstände auch vorliegen, wenn der Käufer das Angebot erst 19 Monate nach Abschluss des Kaufvertrags annimmt.

## 2. Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft, das gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt.

**Hinweis:** Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben sich gemäß Verfügung der OFD Rheinland vom 23.1.2012 (Az. S 2174 - St 141 (01/2009) / S 2174 - 1001 - St 141, DB 2012, S. 486) darauf

verständigt, dass Grunderwerbsteuern, die aufgrund eines Wechsels im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG zu zahlen sind, keine sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Vielmehr sollen sie weiterhin als unmittelbare Folgekosten des Wechsels der Beteiligung an einer Personengesellschaft und demzufolge grundsätzlich als Anschaffungsnebenkosten auf die Beteiligung zu aktivieren sein.

Dabei ist die Übertragung von mindestens 95 % der Anteile an einer grundbesitzenden Personengesellschaft auch dann steuerbar, wenn der (Alt-) Gesellschafter nach der Übertragung der Anteile weiter mittelbar im

vollen Umfang an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt bleibt. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 29.2.2012 (Az. II R 57/09, DStR 2012, S. 1181).

**Hinweis:** Die Grunderwerbsteuer wurde im Streitfall jedoch insgesamt gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 GrEStG nicht erhoben, weil der teils unmittelbar, teils mittelbar über eine Kapitalgesellschaft beteiligte Gesellschafter der grundbesitzenden Personengesellschaft seine Anteile auf eine andere Personengesellschaft übertrug und er an dieser zwischengeschalteten Personengesellschaft unmittelbar allein beteiligt ist.

## 3. Grunderwerbsteuer bei Rückerwerb

Erwirbt nun der Veräußerer das Eigentum an dem veräußerten Grundstück zurück, so wird unter bestimmten gesetzlich festgeschriebenen Umständen auf Antrag sowohl für den Rückerwerb als auch für den vorausgegangenen Erwerbsvorgang die Steuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, § 16 Abs. 2 GrEStG.

Der BFH entschied mit Urteil vom 18.4.2012 (Az. II R 51/11, DStR 2012, S. 1342), dass diese Bestimmung auch auf einen Erwerbsvorgang anzuwenden ist, bei dem Anteile am Gesellschaftsvermögen von dem neuen Gesellschafter auf den alten Gesellschafter ganz oder teilweise zurückübertragen werden und aufgrund dessen ein Übergang von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen im Sinne von § 1 Abs. 2a GrEStG im Ergebnis nicht gegeben war.

**Hinweis:** Die Anzeige eines Erwerbsvorgangs nach § 1 Abs. 2a GrEStG ist laut BFH nur dann ordnungsgemäß im Sinne von § 16 Abs. 5 GrEStG, wenn daraus diejenigen Rechtsvorgänge eindeutig und vollständig hervorgehen, die den Tatbestand nach § 1 Abs. 2a GrEStG ausgelöst oder zur Tatbestandsverwirklichung beigetragen haben. Entgegen seiner bisherigen Auffassung sind dazu grundstücksbezogenen Angaben nicht erforderlich.

## 4. Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung in einer Hand

Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer u.a. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens

95 % der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden.

**Hinweis:** Mit Urteil vom 20.4.2011 (Az. I R 2/10, BStBl. II 2011, S. 761) entschied der BFH – abweichend von der Auffassung

der Finanzverwaltung – dass die infolge einer Sacheinlage von Gesellschaftsanteilen aufgrund einer Anteilsvereinigung ausgelösten Grunderwerbsteuern von der aufnehmenden Gesellschaft nicht als Anschaffungskosten zu aktivieren sind, sondern es sich um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben handelt.

## 5. Grunderwerbsteuerbefreiung bei Anteilsvereinigung aufgrund von Schenkung

Mit Urteil vom 23.5.2012 (Az. II R 21/10, DSr 2012, S. 1444) hat der BFH seine Rechtsprechung zur Grunderwerbsteuerlichen Behandlung von Anteilsvereinigungen im Falle von Schenkungen geändert. Nach § 3 Nr. 2 GrEStG sind Grundstücksschenkungen von der Besteuerung ausgenommen. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 2 Satz 1 GrEStG ist nach geänderter Rechtsprechung des BFH auch auf eine Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG anzuwenden, soweit diese auf einer schenkweisen Übertragung von Gesellschaftsanteilen beruht.

Zwar liegt nach Auffassung des BFH in einem solchen Fall keine Grundstücksschenkung vor, weil nicht der durch die schenkweise Anteilsübertragung ausgelöste fiktive Grundstückserwerb, sondern die freigebige Zuwendung der Gesellschaftsanteile der Schenkungsteuer unterliegt. Grunderwerbsteuerrechtlich ist jedoch der fiktive Erwerb der Gesellschaftsgrundstücke durch den Anteilserwerber steuerbar. Dieser fiktive Erwerb der Gesellschaftsgrundstücke beruht ebenso wie der Erwerb der Gesellschaftsanteile auf einer Schenkung.

**Hinweis:** *Beruhet die Anteilsvereinigung in einer Hand auf einer gemischten Schenkung, sind für den entgeltlichen Teil des Erwerbs gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer die festgestellten Grundbesitzwerte anzusetzen, soweit sie auf den entgeltlichen Teil des Erwerbs entfallen.*

## 6. Überarbeitete gleichlautende Ländererlasse zu § 6a GrEStG

§ 6a GrEStG regelt die Grunderwerbsteuerfreiheit bei Umwandlungsvorgängen innerhalb eines Konzerns. Danach ist die Übertragung eines Grundstücks begünstigt, wenn dies im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs i. S. des UmwG geschieht, wenn ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Die hierzu bisher geltenden gleichlautenden Ländererlasse vom 1.12.2010 (BStBl. I 2010, S. 1321), ergänzt um die Ländererlasse vom 22.6.2011 (BStBl. I 2011, S. 673), wurden nun durch die neuen gleichlautenden Ländererlasse vom 19.6.2012 (Az. 3 - S 451.4/27, BStBl. I 2012, S. 662) ersetzt. Einige bisher strittige Punkte werden nunmehr in den Erlassen klarstellend geregelt.

Erstmals wird der Begriff des „Verbundes“ – eine Eigenkreation der Finanzverwaltung – definiert und damit das am Umwandlungsvorgang beteiligte herrschende Unternehmen sowie die abhängigen Unternehmen bestimmt und von dem Begriff des Konzerns abgegrenzt. Ein Verbund ist immer anhand des Einzelfalls neu zu bestimmen. Herrschendes Unternehmen kann weiterhin nur der oberste Rechtsträger in der Beteiligungskette

sein, bei dem die Unternehmereigenschaft i. S. des § 2 UStG während der gesamten fünfjährigen Vor- und fünfjährigen Nachbehaltensfrist gegeben sein muss. Wurden bisher auch Vorgänge begünstigt, die den Verbund erst begründeten oder beendeten, wie z. B. die Verschmelzung der grundstücksbesitzenden Tochtergesellschaft auf die herrschende Muttergesellschaft, so werden derartige Umwandlungsvorgänge nunmehr eindeutig aus dem Anwendungsbereich des § 6a GrEStG herausgenommen.

Zugunsten der Steuerpflichtigen wurde dagegen geregelt, dass bei einem 95%-igen Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG nicht nur mehr dann § 6a GrEStG Anwendung findet, wenn der letzte, die 95%-ige Anteilsübertragung auslösende Vorgang ein Umwandlungsvorgang darstellt. Es reicht vielmehr aus, wenn ein Vorgang innerhalb der fünf Jahre ein solcher Vorgang war. Insoweit wird dann eine Freistellung von der Grunderwerbsteuer gewährt, leider jedoch weiterhin nicht vollumfänglich, es sei denn, es liegt ein umwandlungsbedingter 100%-Gesellschafterwechsel vor. Es kommt aber zumindest nicht mehr auf die Reihen-

folge der Anteilseignerwechsel an, um eine Begünstigung des Umwandlungsvorgangs zu erhalten.

Geändert hat sich auch die Auffassung der Finanzverwaltung hinsichtlich des Verhältnisses des § 6a GrEStG zu den anderen Steuerbegünstigungen der §§ 5 und 6 GrEStG (Begünstigung von Grundstücksübergängen auf eine oder von einer Gesamthand). War die Finanzverwaltung bisher der Ansicht, diese würden sich gegenseitig ausschließen, hält sie diese Regelungen nunmehr für nebeneinander anwendbar. Entfällt daher z. B. später eine Steuervergünstigung, greift die andere von Amts wegen ein, sofern deren Voraussetzungen vorliegen.

**Hinweis:** *Auch wenn der Erlass dem Steuerpflichtigen teilweise entgegenkommt, stehen vor allem die Vor- und Nachbehaltensfristen sowie der geforderte Verbund aufgrund der engen Reglementierung zumindest teilweise im Widerspruch zu dem Wortlaut und auch dem Sinn und Zweck der Norm. Es bleibt daher abzuwarten, ob die Gerichte dieser engen Auslegung folgen werden.*



## VII. SONSTIGES

### 1. Neue Muster für Spendenbescheinigungen

Mit Schreiben vom 30.8.2012 (Az. IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl. I 2012, S. 907) hat das BMF aktualisierte amtliche Muster für Zuwendungsbestätigungen (Spendenbescheinigungen) veröffentlicht. Für die Verwendung dieser aktualisierten Muster gilt u. a. das Folgende:

Bei den vom BMF herausgegebenen Mustern handelt es sich – wie bisher auch – um verbindliche Muster. Die Zuwendungsbestätigungen können von der spendenempfangenden Körperschaft selbst hergestellt werden. Es müssen nur die Angaben aus den veröffentlichten Mustern übernommen werden, die im jeweiligen Einzelfall zutreffen. Die in den Mustern vorgesehenen Hinweise zu den haftungsrechtlichen Folgen der Ausstellung einer unrichtigen Zuwendungsbestätigung und zur steuerlichen Anerkennung

der Zuwendungsbestätigung sind jedoch zwingend zu übernehmen.

Reihenfolge und Wortwahl der Mustertexte sind beizubehalten. Umformulierungen sind unzulässig. Danksagungen an den Spender oder Werbung für die steuerbegünstigten Ziele der Einrichtung dürfen nur auf der Rückseite angebracht werden. Die Zuwendungsbestätigung darf die Größe einer DIN A 4-Seite nicht überschreiten.

Laut BMF bestehen keine Bedenken, wenn der Zuwendungsempfänger in seinen Zuwendungsbestätigungen alle ihn betreffenden steuerbegünstigten Zwecke nennt.

Handelt es sich bei der Zuwendung um eine Sachspende, sind in der Zuwendungsbestätigung genaue Angaben über den gespen-

deten Gegenstand zu machen (z. B. Alter, Zustand, ursprünglicher Kaufpreis, usw.).

Nach § 50 Abs. 4 EStDV hat die steuerbegünstigte Körperschaft ein Doppel der Zuwendungsbestätigung aufzubewahren. Dabei ist es zulässig, das Doppel in elektronischer Form zu speichern.

**Hinweis:** Die neuen Muster für Zuwendungsbestätigungen stehen als ausfüllbare Formulare unter <https://www.formulare-bfinv.de> zur Verfügung.

Die amtlichen Muster sind ab sofort zu verwenden. Es wird seitens der Finanzverwaltung jedoch nicht beanstandet, wenn bis zum 31.12.2012 die bisherigen Muster benutzt werden.

### 2. Novelle des Erneuerbaren Energien Gesetzes 2012: Entlastungen bei der EEG-Umlage

Bei der EEG-Umlage handelt es sich um an den Letztverbraucher anteilig weitergegebene Mehrkosten der Netzbetreiber für Strom aus erneuerbaren Energien. Sinn und Zweck des im Jahr 2003 eingeführten Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) ist die Förderung erneuerbarer Energien. Aus diesem Grund ist gesetzlich bestimmt, dass Netzbetreiber Strom aus erneuerbaren Energien vorrangig unter Zahlung eines festen Vergütungssatzes von den Stromerzeugern abnehmen müssen.

**Hinweis:** Am 30.6.2011 wurde die Novelle 2012 des Erneuerbaren Energien Gesetzes (EEG) vom Bundestag verabschiedet. Die Änderungen des EEG sind zum 1.1.2012 in Kraft getreten.

Zum Einführungszeitpunkt im Jahr 2003 betrug die EEG-Umlage noch 0,41 Cent/kWh. Inzwischen erfolgte im Rahmen des Ausbaus der erneuerbaren Energien ein Anstieg auf 3,592 Cent/kWh für das Jahr 2012 (in 2011: 3,53 Cent/kWh).

Um stromintensive Unternehmen durch die Mehrkosten nicht in ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit zu beeinträchtigen, wurde eine besondere Ausgleichsregelung eingeführt, wonach die EEG-Umlage in Abhängigkeit vom Stromverbrauch gestaffelt begrenzt wird. So können Unternehmen (bzw. selbstständige Unternehmensteile) des produzierenden Gewerbes ab einem jährlichen Stromverbrauch von 1 GWh und einem Anteil der Stromkosten an der Bruttowertschöpfung von 14 % eine Begrenzung der

EEG-Umlage beantragen. Vor der EEG-Novelle 2012 konnte eine Begünstigung nur bei einem Stromverbrauch von mindestens 10 GWh und anteiliger Stromkosten an der Bruttowertschöpfung von 15 % in Anspruch genommen werden.

Weiterhin unverändert hat ab einem Stromverbrauch von 10 GWh eine Zertifizierung zu erfolgen. Damit werden der Energieverbrauch und die Potenziale zur Verminderung des Energieverbrauchs erhoben und bewertet.

**Tipp:** Weitergehende Informationen zum Thema der Zertifizierung finden Sie auf der Homepage des Bundesministeriums für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) unter [www.bafa.de](http://www.bafa.de).

## B | ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

### I. LOHNVERSTEUERUNG

#### 1. Zuflusszeitpunkt des geldwerten Vorteils bei Job-Tickets

Job-Tickets sind regelmäßig für die Dauer eines Jahres gültig. Umstritten ist, ob der Zufluss des geldwerten Vorteils monatlich oder jährlich erfolgt.

Mit Urteil vom 30.8.2011 (Az. 3 K 2579/09, EFG 2012, S. 180) kommt das FG Rheinland-Pfalz zu dem Ergebnis, dass dem Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil bereits mit Aushängung des Job-Tickets zufließt.

**Tipp:** Der BFH wird sich mit dieser Frage im Rahmen eines Revisionsverfahrens (Az. VI R 56/11) auseinandersetzen müssen. Betroffene sollten ggf. Einspruch einlegen und das Ruhen des Verfahrens beantragen.

#### 2. Pauschalversteuerung der Überlassung von Datenverarbeitungsgeräten

Bislang kann die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung von PCs an Arbeitnehmer pauschal mit 25 % lohnversteuert werden, sofern der Vorteil zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Die Möglichkeit der Pauschalversteuerung soll

durch das JStG 2013 auf Datenverarbeitungsgeräte ausgedehnt werden (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG-E).

Abs. 3 JStG 2013-E). Es bleibt abzuwarten, ob diese Regelung nach Abschluss des Vermittlungsverfahrens letztlich noch im JStG 2013 enthalten ist.

**Hinweis:** Die Regelung soll am Tag nach der Gesetzesverkündung in Kraft treten (Art. 33

#### 3. Steuerbefreiung der privaten Nutzung betrieblicher System- und Anwendungsprogramme

Durch das Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften vom 8.5.2012 (BGBl. I 2012, S. 1030) wurde die Steuerbefreiung für die Nutzung betrieblicher Computer und Telekommunikationsgeräte klarstellend auf die Nutzung betrieblicher Datenverarbeitungsgeräte und Telekommunikationsgeräte erweitert, um auch technische Fortentwicklungen wie Smartphones und Tablets einzuschließen. Zudem wurde die Steuerbefreiung auf die private Nutzung von überlassenen

System- und Anwendungsprogrammen (z. B. Betriebssystem, Virens Scanner, Officeprogramme) ausgedehnt. Dies gilt aber nur für Software, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt. Computerspiele gehören deshalb regelmäßig nicht dazu.

**Hinweis:** Insbesondere geldwerte Vorteile von Mitarbeitern aus der privaten Nutzung unentgeltlich oder verbilligt überlassener System- und Anwendungsprogramme im Rahmen sog. „Home Use Programme“ bleiben somit steuerfrei. Nach diesen Home Use Programmen schließt der Arbeitgeber mit einem Softwareanbieter eine Volumenlizenzvereinbarung für Software ab. Diese ermöglicht dem Arbeitnehmer auch eine private Nutzung der Software auf dem heimischen Computer.

Die erweiterte Steuerbefreiung gilt rückwirkend für Vorteile, die ab 2000 zugewendet wurden, und kann deshalb in allen noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen berücksichtigt werden.

#### 4. Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gehören grundsätzlich alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die durch das Dienstverhältnis veranlasst sind. Dies gilt auch für von einem Arbeitgeber übernommene Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium eines Arbeitnehmers. Mit Schreiben vom 13.4.2012 (Az. IV C 5 - S

2332/07/0001, DStR 2012, S. 800) nimmt das BMF dazu Stellung, unter welchen Voraussetzungen die vom Arbeitgeber übernommenen Studiengebühren als Leistung in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Arbeitgebers zu betrachten sind und damit nicht zu dem steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören.

**Hinweis:** Das BMF-Schreiben wirkt sich auch auf die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung aus: liegt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, sind auch keine Sozialversicherungsbeiträge einzubehalten.

In dem BMF-Schreiben wird differenziert, ob die Studiengebühren im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses anfallen oder im Rahmen einer beruflichen Fort- oder Weiterbildung. In letzterem Fall sieht die Finanzverwaltung nun ein dreistufiges Prüfungsschema vor. Zunächst darf die Bildungsmaßnahme nicht der privaten Lebensführung zuzuordnen sein. Privat veranlasst ist in der Regel eine Erstausbildung, wohingegen eine berufliche Fort- bzw. Weiterbildung nicht zur privaten Lebensführung zählt. In einem zweiten Schritt muss die berufliche Fort- bzw. Weiterbildung auch beruflich veranlasst sein, was

der Natur der Sache entspricht. Schließlich muss durch die Bildungsmaßnahme die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Unternehmen des Arbeitgebers erhöht werden.

Bei der Übernahme von Studiengebühren im Rahmen einer beruflichen Fort- oder Weiterbildung kommt es nicht darauf an, ob der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer die Studiengebühren schuldet. Der Arbeitgeber muss jedoch die Übernahme der Studiengebühren vorab schriftlich zugesagt haben. Auch ist in steuerlicher Hinsicht unerheblich, ob und in welchem Umfang Rückforderungsmöglich-

keiten des Arbeitgebers bestehen, wenn etwa der Arbeitnehmer kurz nach Abschluss der Bildungsmaßnahme das Unternehmen verlässt.

**Hinweis:** Umsatzsteuerlich kann der Arbeitgeber aus den jeweiligen Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug geltend machen, sofern eine auf ihn lautende korrekte Rechnung vorliegt. Dagegen ist die Leistung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer nicht umsatzsteuerbar, wenn sie überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst ist.

## 5. Lohnsteuerliche Behandlung der Familienpflegezeit

Mit dem Gesetz zur Vereinbarkeit von Pflege und Beruf vom 6.12.2011 (BGBl. I 2012, S. 2564) wurden u.a. Regelungen zur sog. Familienpflegezeit getroffen, wodurch die bessere Vereinbarkeit von Beruf und familiärer Pflege gewährleistet werden soll.

**Hinweis:** Danach können Arbeitnehmer ihre Arbeitszeit über einen Zeitraum von maximal zwei Jahren auf bis zu 15 Stunden reduzieren. Während dieser Familienpflegezeit erhalten sie eine Entgeltaufstockung in Höhe der Hälfte der Differenz zwischen dem bisherigen Arbeitsentgelt und dem Arbeitsentgelt, das sich aufgrund der Reduzierung der Arbeitszeit ergibt. Zum Ausgleich erhalten die Arbeitnehmer später bei voller Arbeitszeit weiterhin nur das reduzierte Gehalt, bis ein Ausgleich des „negativen Wertguthabens“ erfolgt ist.

In dem Familienpflegezeitgesetz sind keine steuerlichen Regelungen enthalten. Dies nahm das BMF zum Anlass, sich mit Schreiben vom 23.5.2012 (Az. IV C 5 - S 1901/11/10005, DStR 2012, S. 1139) mit den damit zusammenhängenden lohnsteuerlichen Fragen auseinander zu setzen.

Nach den Ausführungen des BMF liegt während der Familienpflegezeit ein Zufluss von Arbeitslohn vor, der sich aus dem verringerten regulären Arbeitsentgelt und der Entgeltaufstockung zusammensetzt.

In der Nachpflegephase fließt dem Arbeitnehmer weiterhin nur das reduzierte Arbeitsentgelt zu. Mit dem anderen Teil wird das negative Wertguthaben ausgeglichen. Dabei stellt der Ausgleich dieses negativen Wertguthabens keinen Zufluss von Arbeitslohn

dar und unterliegt demzufolge auch keiner Besteuerung. Sofern der vollständige Ausgleich des negativen Wertguthabens, etwa wegen arbeitgeberseitiger Kündigung des Beschäftigungsverhältnisses unterbleibt, liegt kein geldwerter Vorteil in Höhe der erloschenen Ausgleichsforderung vor.

**Hinweis:** Weiter setzt sich das BMF mit der steuerlichen Behandlung von Darlehen, die Arbeitgebern vom Bundesamt für Familie und zivilgesellschaftliche Aufgaben zinslos gewährt werden, den Beitragszahlungen zur Familienpflegezeitversicherung und deren Leistungen sowie den Prämienvorteilen durch einen Gruppenversicherungsvertrag auseinander.

## 6. Mindestanforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Mit Urteil vom 1.3.2012 (Az. VI R 33/10, DStR 2012, S. 1011) entschied der BFH, dass ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch insbesondere Datum und Ziel der jeweiligen Fahrten ausweisen muss. Diesen Anforderungen wird nicht entsprochen, wenn als Fahrtziele jeweils nur Straßennamen angegeben sind, auch wenn diese Angaben anhand nachträglich erstellter Auflistungen präzisiert werden.

In erster Instanz ließ das zuständige Finanzgericht eine Kombination aus handschriftlich

in einem geschlossenen Buch eingetragenen Daten und der zusätzlichen, per Computerdatei erstellten erläuternden Auflistung für ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch genügen. Der BFH verwarf jedoch das Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß.

**Hinweis:** Nach Auffassung des BFH verlangt eine für ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erforderliche vollständige Aufzeichnung grundsätzlich Angaben zu Ausgangs- und Endpunkt jeder einzelnen Fahrt im Fahrten-

buch selbst. Dem genügten die Angaben im Streitfall nicht, da sich aus ihnen weder die Zieladresse noch der konkret besuchte Kunde ergaben. Der BFH bemängelte, dass bei dieser Art der Aufzeichnung weder Vollständigkeit noch Richtigkeit der Eintragungen gewährleistet sind, so dass es auch nicht ausreichen konnte, die fehlenden Angaben durch eine erst nachträglich erstellte Auflistung nachzuholen.

## 7. Kein Wechsel zur Fahrtenbuchmethode während des laufenden Kalenderjahres

Nach Ansicht des FG Münster (Urteil vom 27.4.2012, Az. 4 K 3589/09 E, BB 2012, S. 1506) ist der Wechsel von der 1%-Regelung zur Fahrtenbuchmethode während eines laufenden Jahres auch mit Verweis auf Veränderungen der familiären Situation und damit einhergehender Einschränkungen der Privatnutzungsmöglichkeiten eines Firmensitzwagens nicht zulässig.

Nach Auffassung der Richter ist ein Fahrtenbuch nur dann ordnungsgemäß, wenn es für einen repräsentativen Zeitraum von mindestens einem Jahr geführt wird. Ein monatlicher Wechsel zwischen der Fahrtenbuchmethode und der 1%-Regelung widerspricht dem Vereinfachungs- und Typisierungsgedanken der gesetzlichen Regelung. Zudem birgt eine monatlich wechselnde Fahrtenbuchführung Risiken erhöhter Manipulatio-

nen und ist von der Finanzverwaltung nur schwer überprüfbar. Vor diesen Gründen hat die Änderung der persönlichen Lebensumstände des Steuerpflichtigen zurückzutreten.

**Hinweis:** Vor dem BFH ist nun ein Revisionsverfahren zu dieser Rechtsfrage (Az. VI R 35/12) anhängig.

## II. WERBUNGSKOSTEN

### 1. Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Fahrzeugaufwendungen sind Werbungskosten

Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Kosten eines ihm vom Arbeitgeber auch für Privatfahrten zur Verfügung gestellten Fahrzeugs können als Werbungskosten abgezogen werden. Dies entschied das FG Münster mit Urteil vom 28.3.2012 (Az. 11 K 2817/11 E, EFG 2012, S. 1245).

Im Streitfall leistete ein Arbeitnehmer Zuzahlungen zu den Leasingraten des Arbeitge-

bers für das ihm auch für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellte Fahrzeug in Höhe von etwa 2.000 Euro. Diesen Betrag zog er von dem durch ein Fahrtenbuch ermittelten privaten Nutzungsanteil ab. Zu Recht, wie das FG Münster entschied. Denn der geldwerte Vorteil ermittelt sich aus den insgesamt durch das Fahrzeug entstehenden Kosten, also ohne Abzug der Zuzahlungen,

weil keine Differenzierungen danach zulässig sind, wer die Fahrzeugkosten getragen hat.

**Achtung:** Der Arbeitgeber hat somit den geldwerten Vorteil aus der privaten Kfz-Nutzung ungeachtet der Zuzahlungen des Arbeitnehmers dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen, um Haftungsrisiken zu vermeiden.

### 2. Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte

Mit BMF-Schreiben vom 15.12.2011 (BStBl. I 2012, S. 57) reagierte die Finanzverwaltung auf die geänderte Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 9.6.2011, Az. VI R 55/10, VI R 36/10 und VI R 58/09, BStBl. II 2012, S. 34 ff.) zur Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte.

Demnach kann ein Arbeitnehmer nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte je Dienstverhältnis haben, auch wenn er fortdauernd verschiedene Betriebsstätten des Arbeitgebers aufsucht (so auch bestätigend BFH, Urteil vom 19.1.2012, Az. VI R 32/11, BB 2012, S. 1121).

**Hinweis:** Fahrten des Arbeitnehmers von seiner Wohnung zur regelmäßigen Arbeitsstätte können steuerlich im Rahmen der Entfernungspauschale geltend gemacht werden. Dagegen sind alle übrigen Fahrten zu den verschiedenen Betriebsstätten nach den für Arbeitnehmer günstigeren Dienstreisegrundsätzen abzurechnen.

Entsprechend sind Fahrten eines Arbeitnehmers, der zeitlich befristet in eine andere Einrichtung des Arbeitgebers entsendet wird, nach Reisekostenrecht abzurechnen. Denn die zeitliche Befristung steht der Begründung einer regelmäßigen Arbeitsstätte entgegen.

**Hinweis:** Von einer zeitlich befristeten Entsendung ist dabei laut Verfügung der OFD Frankfurt vom 29.3.2011 (Az. S 2338 - 1015 - St 215) auch dann noch auszugehen, wenn diese vier Jahre andauert.

Weiter konkretisiert das BMF, dass von einer regelmäßigen Arbeitsstätte grundsätzlich dann auszugehen ist, wenn der Arbeitnehmer aufgrund einer arbeitsvertraglichen Vereinbarung einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet ist. Fehlt es daran, ist von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen, wenn der Arbeitnehmer in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers



- ▶ arbeitstäglich,
- ▶ je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag oder
- ▶ mindestens 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll, was anhand einer Prognoseentscheidung zu beurteilen ist.

Soll abweichend von diesen Grundsätzen eine andere betriebliche Einrichtung die regelmäßige Arbeitsstätte sein oder keine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegen, ist dies nach-

zuweisen oder glaubhaft zu machen. Maßgeblich ist hierfür der inhaltliche (qualitative) Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit. So führt z. B. auch das regelmäßige Aufsuchen der Betriebsstätte des Arbeitgebers nur zu Kontrollzwecken bzw. zur Auftragsabwicklung nicht zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte.

Ergänzend zu dem BMF-Schreiben haben die OFD Rheinland und Münster mit Verfügung vom 29.3.2012 (Az. S 2338 - 1015 - St 215

(Rhld) / S 2353 - 20 - St 22 - 31 (Ms)) die neue Rechtslage vollumfänglich dargestellt und anhand zahlreicher Beispiele erläutert.

**Hinweis:** Das Reisekostenrecht soll insgesamt vereinfacht werden. Im Rahmen des zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses dem Vermittlungsausschuss vorliegenden Unternehmenssteuerreformgesetzes soll der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte durch eine Legaldefinition der sog. ersten Tätigkeitsstätte ersetzt werden (vgl. Ausblick B. I. 1.).

### 3. Fahrtkosten im Rahmen einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme

Bislang hatte der BFH auch Bildungseinrichtungen als regelmäßige Arbeitsstätte angesehen, wenn diese im Rahmen einer Berufsausbildung oder beruflichen Weiterbildung über einen längeren Zeitraum zum Zwecke eines Vollzeitunterrichts aufgesucht werden. Fahrtkosten waren deshalb nicht in tatsächlicher Höhe, sondern lediglich in Höhe der Entfernungspauschale steuerlich abzugsfähig.

An dieser Auffassung hält der BFH nicht länger fest. In zwei Urteilen vom 9.2.2012 (Az. VI R 42/11, BFH/NV 2012, S. 856 und Az. VI R 44/10, BFH/NV 2012, S. 854) hat er entschieden, dass Fahrten zwischen der Wohnung und einer vollzeitig besuchten Bil-

dungseinrichtung wie Dienstreisen in voller Höhe als Werbungskosten abgezogen werden können.

Dazu führt der BFH aus, dass eine Bildungsmaßnahme auch dann regelmäßig vorübergehend und nicht auf Dauer angelegt ist, wenn die berufliche Aus- oder Fortbildung die volle Arbeitszeit des Steuerpflichtigen in Anspruch nimmt und sich über einen längeren Zeitraum erstreckt.

Der BFH weist allerdings ausdrücklich darauf hin, dass Aufwendungen für Dienstreisen nur dann steuerlich berücksichtigt werden können, wenn der Steuerpflichtige den Fahrt-

aufwand tatsächlich getragen hat. Bei Anwendung der Entfernungspauschale kommt es hingegen darauf nicht an.

**Hinweis:** Mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz ist in diesem Punkt eine Verschlechterung vorgesehen. Denn eine Bildungseinrichtung soll dann als erste Tätigkeitsstätte (vgl. Ausblick B. I. 1.) gelten, so dass für Fahrten zur Bildungseinrichtung nur noch die Entfernungspauschale zu berücksichtigen ist. Es bleibt anzuwarten, ob diese Regelung tatsächlich Gesetzeskraft erlangt.

### 4. Entfernungspauschale: Offensichtlich verkehrsgünstigere Straßenverbindung

Grundsätzlich kann die Entfernungspauschale nur für die kürzeste Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beansprucht werden. Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn eine andere Verbindung „offensichtlich verkehrsgünstiger“ ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig benutzt wird. In seinen Urteilen vom 16.11.2011 (Az. VI R 19/11, BStBl. II 2012, S. 520, und Az. VI R 46/10, BStBl. II 2012, S. 470) konkretisiert der BFH, unter welchen Voraussetzungen die Entfernungspauschale für einen längeren als den kürzesten Weg zwischen Wohnung und

Arbeitsstätte in Anspruch genommen werden kann.

Der BFH hält eine Mindestzeitersparnis von 20 Minuten nicht stets für erforderlich. Vielmehr sind alle Umstände des Einzelfalls, wie z. B. die Streckenführung, die Schaltung von Ampeln o. ä. in die Beurteilung einzubeziehen. Eine Straßenverbindung kann auch dann „offensichtlich verkehrsgünstiger“ sein, wenn bei ihrer Benutzung nur eine geringe Zeitersparnis zu erwarten ist (Az. VI R 19/11).

**Hinweis:** Zudem hat der BFH klargestellt, dass nur die tatsächlich benutzte Straßenverbindung in Betracht kommt. Eine bloß mögliche, aber vom Steuerpflichtigen nicht benutzte Straßenverbindung kann der Berechnung der Entfernungspauschale nicht zugrunde gelegt werden (Az. VI R 46/10).

## 5. Werbungskostenabzug bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen

Sofern Bildungsaufwendungen beruflich veranlasst sind, können sie als Werbungskosten abgezogen werden. Dies ist dann der Fall, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung getätigt werden. Die berufliche Veranlassung ist dabei anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Während früher der Abzug von Reisekosten als Werbungskosten voraussetzte, dass die Reise ausschließlich oder fast ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist, können nach der geänderten Recht-

sprechung des BFH vom 21.9.2009 (Az. GrS 1/06, BStBl. II 2010, S. 672) derartige Kosten in einen beruflichen und einen privaten Anteil aufgeteilt und in Höhe des auf die berufliche Veranlassung entfallenden Betrages als Werbungskosten berücksichtigt werden. Diese Grundsätze gelten auch für Auslandsgruppenreisen. Wie der BFH in seinem Urteil vom 19.1.2012 (Az. VI R 3/11, BStBl. II 2012, S. 416) ausführt, ist auch hier für eine berufliche Veranlassung vor allem maßgebend, dass das Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zuge-

schnitten und der Teilnehmerkreis im Wesentlichen homogen ist.

**Hinweis:** Die vom Großen Senat des BFH entwickelten Grundsätze zur Beurteilung der beruflichen bzw. privaten Veranlassungsbeiträge sind danach auch anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige mit der Teilnahme an der Reise eine allgemeine Verpflichtung zur beruflichen Fortbildung erfüllt oder die Reise von einem Fachverband angeboten wird.

## 6. BFH konkretisiert Anforderungen an die erstmalige Berufsausbildung

Vor allem vor dem Hintergrund der gesetzlichen Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung von Berufsausbildungskosten, die in 2011 eingeführt, jedoch rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 anzuwenden ist, ist der Begriff der Erstausbildung von besonderer Bedeutung. Denn bei Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung besteht demnach ein steuerliches Abzugsverbot.

**Hinweis:** Wegen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung ist ein Verfahren beim BFH anhängig (Az. VI R 61/11).

In diesem Zusammenhang ist auf das Urteil des BFH vom 18.6.2009 (Az. VI R 79/06, DStRE 2012, S. 272) besonders hinzuweisen, in dem der BFH einen weiteren Erstausbildungsbegriff als die Finanzverwaltung anwendet. Danach setzt eine erstmalige Berufsausbildung weder ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch eine bestimmte Ausbildungsdauer voraus. Vielmehr soll es genügen, dass die Ausbildung berufsbezogen ist und eine Voraussetzung für die geplante Berufsausübung darstellt. So anerkennt der BFH auch die Ausbildung zum Rettungssanitäter als Be-

rufsausbildung (Urteil vom 27.10.2011, Az. VI R 52/10, DStR 2011, S. 2454).

**Tipp:** Werden geringere Anforderungen an eine Erstausbildung gestellt, können ggf. auch unter Geltung der aktuellen Rechtslage Aufwendungen für eine sich daran anschließende Zweitausbildung als vorweggenommene Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden.

## 7. Mietausfall keine Werbungskosten entsprechend § 8 Abs. 3 BUKG

Das Bundesumzugskostengesetz (BUKG) regelt Art und Umfang der Erstattung von Kosten bei beruflich veranlassten Umzügen von Bundesbeamten. Nach § 8 BUKG wird die Miete für die bisherige Miet- oder Eigentumswohnung bis zu dem Zeitpunkt erstattet, zu dem das Mietverhältnis frühestens gelöst werden konnte, längstens jedoch für sechs Monate bzw. ein Jahr, wenn für dieselbe Zeit Miete für die neue Wohnung gezahlt werden musste.

Mit Urteil vom 19.4.2012 (Az. VI R 25/10, DStR 2012, S. 1593) verneinte der BFH die Abzugsfähigkeit eines in Anlehnung an diese Bestimmung ermittelten Mietausfalls für das bisher selbstgenutzte Wohnungseigentum bei einem versetzungsbedingten Umzug eines Arbeitnehmers.

**Hinweis:** Dies begründete der BFH damit, dass entgangene Einnahmen nicht den dem Werbungskostenabzug zugrunde liegenden Aufwendungsbegriff erfüllen. Damit folgte der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung, die nur die tatsächlich entstandenen Aufwendungen für das nach dem Umzug leer stehende Haus zum Werbungskostenabzug zuließ.

## 8. Abzugsfähige Aufwendungen bei gemischt genutztem Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können nur dann in unbegrenzter Höhe steuermindernd geltend gemacht werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Ist dies nicht der Fall und steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können die Aufwendungen in Höhe von bis zu 1.250 Euro jährlich berücksichtigt werden.

Bislang vertraten sowohl der BFH als auch die Finanzverwaltung die Auffassung, dass ein Arbeitszimmer nur ein abgeschlossener Raum sein kann, der zudem ausschließlich oder fast ausschließlich für betriebliche bzw. berufliche Zwecke genutzt wird. Mit Änderung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung zum Aufteilungs- und Abzugsverbot für ge-

mischt veranlasste Aufwendungen (BFH, Urteil vom 21.9.2009, Az. GrS 1/06, BStBl. II 2010, S. 672), kamen jedoch auch im Bereich der Berücksichtigungsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers Zweifel auf. So könnten auch die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer, das entweder räumlich oder zeitlich zu einem bestimmten Anteil privat mitgenutzt wird, nach den Nutzungsanteilen in steuerlich zu berücksichtigende und private Kosten aufgeteilt werden.

Zu diesem Ergebnis kam auch das FG Köln mit Urteil vom 19.5.2011 (Az. 10 K 4126/09, DStR 2011, S. 1360) für den Fall, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht nur untergeordnet privat mitgenutzt wird. Gegen diese Entscheidung ist allerdings ein Revisionsverfahren beim BFH unter Az. X R 32/11 anhängig.

Anders entschied das FG Düsseldorf mit Urteil vom 6.2.2012 (Az. 7 K 87/11 E, EFG 2012, S. 1830). Demnach sind die Kosten für eine Arbeitsecke, die optisch durch ein Sideboard in einem sonst privat genutzten Zimmer eingerichtet worden ist, steuerlich nicht anzuerkennen. Auch unter Berücksichtigung der neuen Rechtsprechung zur Aufteilungs-pflicht kamen die Richter nicht zu einer Aufteilbarkeit der Kosten.

**Tipp:** Gegen das Urteil des FG Düsseldorf wurde unter dem Az. VIII R 10/12 Revision eingelegt. Betroffene Steuerpflichtige können somit anteilige Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer in ihrer Einkommensteuererklärung ansetzen bzw. Einspruch gegen noch nicht bestandskräftige Steuerbescheide unter Hinweis auf die beim BFH anhängigen Verfahren einlegen.

## 9. Doppelte Haushaltsführung

Arbeitet ein Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, an dem seine Familie wohnt, und hat er am Beschäftigungsort eine auswärtige Zweitwohnung, können die angemessenen Aufwendungen für diese Zweitwohnung als doppelte Haushaltsführung steuermindernd geltend gemacht werden.

### In Scheidung lebender Arbeitnehmer

Allerdings kann ein in Scheidung lebender Arbeitnehmer keine Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung geltend machen. Dies entschied das FG München mit rechtskräftigem Urteil vom 11.3.2011 (Az. 8 K 340/08, DStR 2012, S. 6).

**Hinweis:** Im Streitfall sprach für die Verlagerung des Lebensmittelpunkts des Arbeitnehmers an den Beschäftigungsort, dass er zwei Jahre nach der Arbeitsaufnahme am Beschäftigungsort eine angemessene Wohnung mit unbefristetem Mietvertrag bezogen hat und bereits vom bisherigen Ehegatten getrennt lebte. Zudem wurden keine Familienheimfahrten nachgewiesen, auch wenn weiterhin normale Beziehungen zu den Eltern und den

erwachsenen Kindern am bisherigen Wohnort aufrechterhalten wurden.

### Wohngemeinschaft als Zweitwohnung

Der BFH ließ mit Urteil vom 28.3.2012 (Az. VI R 25/11, DStR 2012, S. 1436) eine doppelte Haushaltsführung bei einer Wohngemeinschaft am Beschäftigungsort zu, weil er die Lebensführung des Steuerpflichtigen am Beschäftigungsort einkommensteuerrechtlich grundsätzlich für unbeachtlich befand.

**Hinweis:** Erst wenn sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen an den Beschäftigungsort verlagert und die dortige Wohnung zum Ort der eigentlichen Haushaltsführung wird, entfällt deren berufliche Veranlassung als Wohnung am Beschäftigungsort.

### Aufwendungen in angemessener Höhe

Aufwendungen anlässlich einer doppelten Haushaltsführung können in angemessener Höhe steuerlich als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ab-

gezogen werden. Maßstab für die Beurteilung der Angemessenheit sind dabei Aufwendungen, die sich für eine Wohnung von 60 qm bei einem ortsüblichen Mietzins für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung ergeben würden.

**Hinweis:** Mit dem zum Redaktionsschluss dem Vermittlungsausschuss vorliegenden Unternehmenssteuerreformgesetz ist künftig eine neue Regelung zur maximalen Höhe vorgesehen (vgl. Ausblick B. I. 4.).

Kosten für einen PKW-Stellplatz am Beschäftigungsort sind allerdings gemäß Urteil des Hessischen FG vom 6.6.2011 (Az. 1 K 2222/10, DStRE 2012, S. 982) keine im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zusätzlich abzugsfähigen notwendigen Mehraufwendungen.

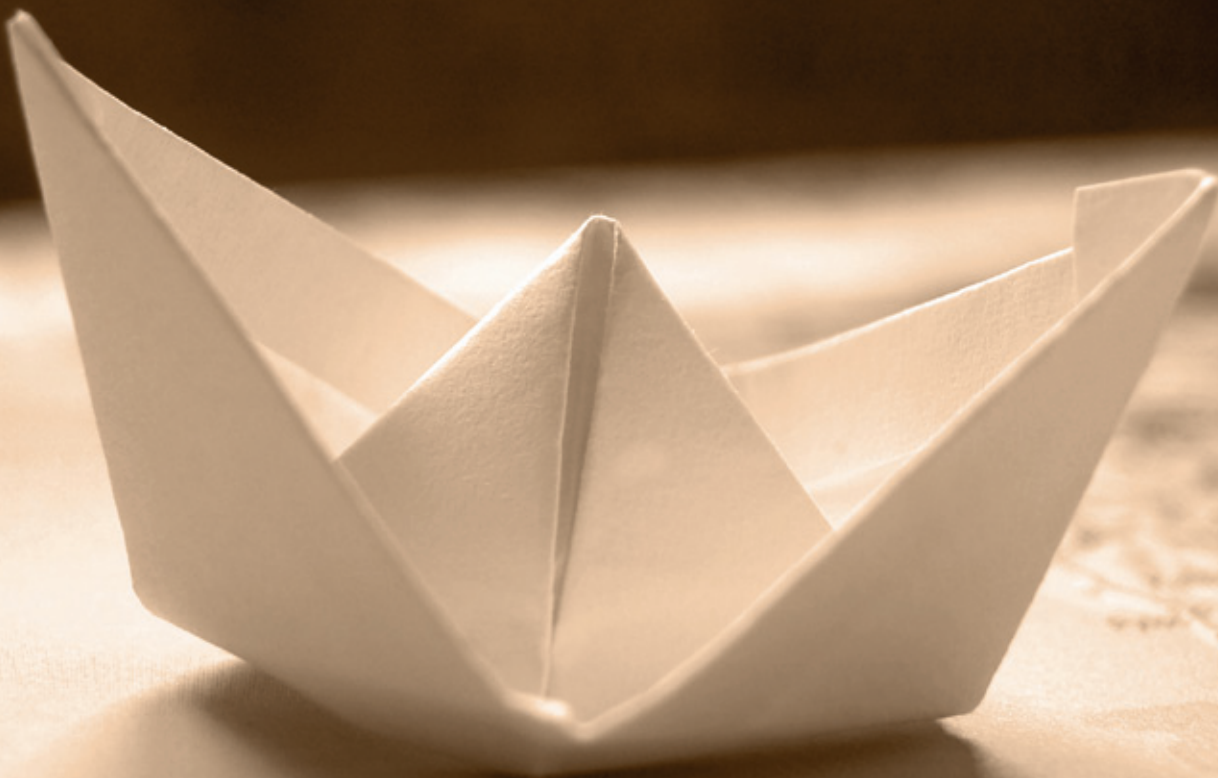
**Hinweis:** Diese Aufwendungen sind nach Auffassung der Richter vielmehr durch die Entfernungspauschale abgegolten. Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (Az. VI R 50/11).

## 10. Aufwendungen für arbeitsgerichtlichen Vergleich als Werbungskosten

Der BFH hat mit Urteil vom 9.2.2012 (Az. VI R 23/10, DStR 2012, S. 1267) entschieden, dass von einem Arbeitnehmer erbrachte Schadensersatzleistungen an seinen früheren Arbeitgeber, zu deren Zahlung er auf Grund eines arbeitsgerichtlichen Vergleichs verpflichtet war, Werbungskosten sind. Danach

lassen Aufwendungen für eine aus dem Arbeitsverhältnis folgende zivil- und arbeitsgerichtliche Streitigkeit einen den Werbungskostenabzug rechtfertigenden erwerbsbezogenen Veranlassungszusammenhang zu den Lohneinkünften vermuten.

**Hinweis:** Dieser Veranlassungszusammenhang besteht auch, wenn sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Rahmen eines arbeitsgerichtlichen Vergleichs einigen.





# C | UMSATZSTEUER

## I. BESTEUERUNG DER UMSÄTZE

### 1. Innergemeinschaftliche Lieferung: vollständiger Buch- und Belegnachweis

Grundsätzlich sind innergemeinschaftliche Lieferungen in Deutschland von der Umsatzsteuer befreit, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer die Ware innerhalb der EU befördert oder versendet und der Abnehmer ein Unternehmer ist, der die Ware für sein Unternehmen erworben hat oder es sich um die Lieferung eines Neuwagens handelt. Schließlich muss der Erwerb der Ware im Mitgliedstaat des Abnehmers der Umsatzbesteuerung unterliegen. Doch müssen zur Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung spezielle Nachweise erbracht werden. Kommt der Unternehmer diesen Nachweispflichten nicht oder nur unvollständig nach, erweisen sich die Nachweisangaben bei einer Überprüfung als unrichtig oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, wird die Lieferung der Umsatzbesteuerung unterworfen, es sei denn, es steht objektiv zweifelsfrei fest, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind.

Damit eine innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei bleibt, ist derzeit noch der entsprechende Nachweis u. a. anhand des Doppels der Rechnung, eines handelsüblichen Belegs, insbesondere eines Lieferscheins, durch Empfangsbestätigung des Abnehmers bzw. dessen Beauftragten zu erbringen.

**Hinweis:** Der Nachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist grundsätzlich bereits seit 1.1.2012 durch eine sog. *Gelangensbestätigung* zu erbringen (§ 17a UStDV). Das BMF gewährte jedoch eine Übergangsfrist zunächst bis zum 31.3.2012 und verlängerte diese bis zum 30.6.2012, weil zahlreiche Fragen zur praktischen Umsetzung bislang ungeklärt waren. Mit BMF-Schreiben vom 1.6.2012 (Az. IV D 3 - S 7141/11/10003-06, DStR 2012, S. 1140) wurde schließlich eine Nichtbeanstandungsfrist bis zum Inkrafttreten einer erneuten Änderung des § 17a

UStDV eingeräumt. Hierzu liegt derzeit ein Referentenentwurf vor, der die Anwendung der *Gelangensbestätigung* ab dem 1.7.2013 vorsieht (vgl. Ausblick C. I. 1.).

Weitere Voraussetzung der Steuerfreiheit ist, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung leicht und eindeutig aus der Buchführung ersichtlich sind. Dazu sollte der Unternehmer den Namen und die Adresse des Abnehmers, den Namen und die Adresse des Beauftragten des Abnehmers bei einer Lieferung an den Einzelhandel sowie den Bestimmungsort in der EU aufzeichnen.

**Achtung:** Kann der Unternehmer die Steuerfreiheit nicht beleg- und buchmäßig nachweisen, ist er grundsätzlich berechtigt, die Voraussetzungen der Steuerfreiheit objektiv nachzuweisen. Kann auch dieser Nachweis nicht erbracht werden, kann es nach § 6a Abs. 4 UStG gleichwohl bei der Steuerfreiheit der Umsätze verbleiben, wenn diese auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch dann nicht hätte erkennen können, wenn er ganz sorgfältig gehandelt hätte.

Diesen „Rettungsanker“ legt der BFH in seinem Urteil vom 15.2.2012 (Az. XI R 42/10, BFH/NV 2012, S. 1188) allerdings restriktiv aus und stellt klar, dass hierfür die formelle Vollständigkeit der vorgeschriebenen Beleg- und Buchangaben erforderlich ist. Ist also der Beleg- und Buchnachweis ohnehin bereits unvollständig, etwa weil in der Rechnung der Hinweis auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung fehlt und keine Aufzeichnungen über die Anschrift der vom Abnehmer beauftragten Person vorliegen, kann sich der Unternehmer nicht darauf berufen, dass er trotz größter Sorgfalt die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers nicht zu erkennen vermochte.

**Hinweis:** Der EuGH hat sich gegenwärtig mehrfach mit Fragen der Nachweispflichten eines Lieferanten bei innergemeinschaftlichen Lieferungen auseinandergesetzt. So hatte er mit Urteil vom 6.9.2012 in der Rechtssache *Mecsek-Gabona* (Rs. C-273/11, DStR 2012, S. 1917) zu Gunsten eines Lieferanten entschieden, dass ihm die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht allein deshalb versagt werden kann, weil die Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaats eine Löschung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers vorgenommen hat, die zwar nach der Lieferung des Gegenstands erfolgt ist, aber auf einen Zeitpunkt vor der Lieferung zurückwirkt.

Auf den ersten Blick noch weiter ging der EuGH mit Urteil vom 27.9.2012 in der Rechtssache *VSTR* (Rs. C-587/10, DStR 2012, S. 2014), wonach eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung auch dann vorliegen kann, wenn der Empfänger über keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügt. Dies begründete der EuGH damit, dass die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nur eine Möglichkeit ist, um die Unternehmer-eigenschaft des Leistungsempfängers nachzuweisen.

Allerdings stellt der EuGH den Unternehmern keineswegs einen Persilschein aus. Vielmehr ist die Richtlinie dahingehend auszulegen, dass es der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaates nicht verwehrt ist, die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig zu machen, dass der Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitteilt. Nur ausnahmsweise soll es auf den Nachweis mittels Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers nicht ankommen. Dies ist dann der Fall, wenn der Lieferer redlicherweise, und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat,

diese Identifikationsnummer nicht mitteilen kann und er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat.

**Tipp:** *Unternehmer sollten nach wie vor darauf Wert legen, dass der Nachweis mittels Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erbracht werden kann. Nur ausnahmsweise genügen andere Nachweise. Wie diese möglichen*

*alternativen Nachweise aussehen, ist derzeit offen. Ggf. ergeben sich aus der zu erwartenden Folgeentscheidung des BFH neue Erkenntnisse.*

## 2. Entstehung der Steuer bei unrichtigem Steuerausweis

Mit Urteil vom 8.9.2011 (Az. VI R 5/10, DStR 2011, S. 1745) entschied der BFH, dass die Umsatzsteuerschuld aufgrund eines unrichtigen Steuerausweises in der Rechnung erst mit der Ausgabe der Rechnung entsteht. In diesem Fall hatte der Unternehmer für im Inland nicht steuerbare Leistungen Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausgegeben. Diese Entscheidung war Anlass für das BMF mit Schreiben vom 25.7.2012 (Az. IV D 2 - S 7270/12/10001,

BStBl. I 2012, S. 876) den Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 (BStBl. I 2010, S. 846) in Abschnitt 13.7 zu ändern.

Danach entsteht in Fällen des unrichtigen Steuerausweises die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung entsteht, spätestens im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. Wird eine zu hohe Steuer ausgewiesen, entsteht die Steuer in

dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung entsteht. Wird hingegen in einer Rechnung über eine nicht steuerbare oder steuerfreie Leistung Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, entsteht die Steuer im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung.

**Hinweis:** *Die Finanzverwaltung wendet diese Regelungen in allen offenen Fällen an.*

## 3. Echtes Factoring ist keine umsatzsteuerfreie Kreditgewährung

Umsatzsteuerlich ist fraglich, ob bei einer Leistungserbringung im Rahmen eines Factorings neben der umsatzsteuerpflichtigen echten Factoring-Leistung (Einziehung von Forderungen) eine eigenständige umsatzsteuerfreie Kreditgewährung erbracht wird. Dies hat der BFH mit Urteil vom 15.5.2012 (Az. XI R 28/10) im Falle des Ankaufs von Arzt-Honorarforderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos (echtes Factoring) verneint.

Demnach geht die einem Factoring innewohnende Kreditgewährung als unselbständige Nebenleistung in der insgesamt als umsatzsteuerpflichtig einzuordnenden Gesamtleistung „Factoring“ auf.

**Hinweis:** *Zu einem anderen Ergebnis kam der BFH (Urteil vom 26.1.2012, Az. VR 18/08, DStR 2012, S. 513) im Fall des Ankaufs zahlungsgestörter Forderungen (sog. non performing loans) zu einem Preis unter dem Nenn-*

*wert. Hier erbringt der Erwerber keine steuerpflichtige Leistung an den Forderungsverkäufer, vorausgesetzt, der Ankaufspreis richtet sich nach dem Ausfallrisiko und spiegelt somit den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der Forderung wider und einem eventuell vereinbarten Abschlag für die Übernahme des Forderungseinzugs durch den Erwerber kommt eine nur vergleichsweise untergeordnete Bedeutung zu.*

## 4. Einbehaltene Zahlungen für nicht erbrachte Leistungen umsatzsteuerpflichtig

Von einem Unternehmer vereinnahmte Entgelte unterliegen auch dann der Umsatzbesteuerung, wenn der Unternehmer die geschuldete Leistung nicht erbringt, das Entgelt aber gleichwohl behalten darf. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 15.9.2011 (Az. V R 36/09, DStR 2011, S. 2392). Im Streitfall konnten Kunden bei einer Fluggesellschaft, die Flugbeförderungen im In- und Ausland anbot, Flüge zu ermäßigten Preisen, jedoch ohne Umbuchungsmöglichkeit buchen. Erschien der Fluggast zum vorgesehenen Flug nicht, war die Fluggesellschaft nach den Ver-

tragsbestimmungen berechtigt, das Beförderungsentgelt einzubehalten. Der BFH führte in seiner Entscheidung aus, dass bei Inlandsflügen bereits die Vereinnahmung des Entgelts den Besteuerungstatbestand erfüllt. Dieser entfällt erst wieder, wenn das Entgelt an den Kunden erstattet wird. Da Rückzahlungen nach den Vertragsbedingungen der Fluggesellschaft im Streitfall nicht vorgesehen waren, hatte die Fluggesellschaft die vereinnahmten Entgelte trotz unterbliebener Inanspruchnahme der Beförderungsleistung zu versteuern.

Bei Auslandsflügen kommt es laut BFH darauf an, inwieweit diese grundsätzlich in Deutschland der Umsatzsteuer unterliegen. Soweit dies zu verneinen ist, ist auch das Entgelt für einen nicht in Anspruch genommenen Flug nicht steuerpflichtig.

**Hinweis:** *Ob das Urteil auch auf andere Sachverhalte, wie z. B. Stornokosten bei Hotelbuchungen, angewendet werden kann, hängt nach den Ausführungen des BFH von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab.*

## 5. Haftungsvergütung einer Personengesellschaft an einen persönlich haftenden Gesellschafter

Der BFH hatte mit Urteil vom 3.3.2011 (Az. V R 24/10, BStBl. II 2011, S. 950) entschieden, dass die Festvergütung, die der geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Komplementär einer KG für seine Haftung erhält, als Entgelt für eine einheitliche Leistung, die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung

umfasst, umsatzsteuerpflichtig ist. Diese geänderte Rechtsprechung wird mit BMF-Schreiben vom 14.11.2011 (Az. IV D 2 - S 7100/07/10028:003, BStBl. I 2011, S. 1158) in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 überführt und Abschnitt 1.6. Abs. 6 entsprechend geändert.

**Hinweis:** Die Grundsätze gelten in allen offenen Fällen. Dabei beanstandete es die Finanzverwaltung nicht, wenn eine gegen Sonderentgelt erbrachte isolierte Haftungsübernahme vor dem 1.1.2012 als nicht umsatzsteuerbar behandelt wurde.

## II. VORSTEUERABZUG

### 1. Vorsteuerabzug bei Betriebsausflügen

Mit Schreiben vom 2.1.2012 (Az. IV D 2 - S 7300/11/10002, BStBl. I 2012, S. 60) ging das BMF u. a. auf die Frage des Vorsteuerabzugs aus bezogenen Leistungen anlässlich eines Betriebsausflugs ein und passte seine Verlautbarungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass der aktuellen BFH-Rechtsprechung an.

Da die Aufwendungen für einen Betriebsausflug nicht direkt und unmittelbar mit den Ausgangsumsätzen des Unternehmers zusammenhängen und somit eine direkte Zuordnung der bezogenen Eingangsleistung zu einem Ausgangsumsatz ausscheidet, bestimmt sich der Umfang des Vorsteuerabzugs nach der Gesamttätigkeit des Unternehmers. Besteht diese z. B. zur Hälfte aus

umsatzsteuerpflichtigen und zur Hälfte aus umsatzsteuerfreien Umsätzen, kann die Hälfte der in den Rechnungen für Aufwendungen des Betriebsausflugs ausgewiesenen Vorsteuern zum Abzug gebracht werden, sofern die Kosten pro Arbeitnehmer nicht die lohnsteuerliche Grenze von 110 Euro übersteigen. Bei über dieser Grenze liegenden Kosten pro Arbeitnehmer wird der Vorsteuerabzug hingegen unabhängig vom Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zur Gesamttätigkeit vollständig versagt.

Gemäß Schreiben des BMF vom 24.4.2012 (Az. IV D 2 - S 7300/11/10002, BStBl. I 2012, S. 533) wird nicht beanstandet, wenn der Vorsteuerabzug auf bis zum 31.12.2012 bezogene Eingangsleistungen nach der bis-

herigen Praxis vorgenommen wird. Demnach ist es möglich, die Vorsteuer auf Aufwendungen für einen Betriebsausflug in 2012 noch in vollem Umfang geltend zu machen. Wird jedoch die lohnsteuerliche Grenze von 110 Euro pro Arbeitnehmer überschritten, ist eine entsprechende Wertentnahme der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

**Hinweis:** Entsprechend ist auch bei Betriebsveranstaltungen zu verfahren, die im rein betrieblichen Interesse erfolgen. Bis 31.12.2012 können Vorsteuern auf hierfür bezogene Leistungen in vollem Umfang geltend gemacht werden. Ab 1.1.2013 erfolgt eine Aufteilung des Vorsteuerbetrags nach dem Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zum Gesamtumsatz.

### 2. Fristende für die Dokumentation der unternehmerischen Nutzung eines gemischt genutzten Gebäudes

Letztmals mit Urteil vom 7.7.2011 (Az. V R 21/10, DStR 2011, S. 2349) hat der BFH entschieden, dass die Vorsteuer aus den Baukosten für ein gemischt genutztes Gebäude nur abgezogen werden kann, wenn der Bau-

herr zeitnah entschieden und dokumentiert hat, in welchem Umfang das Gebäude unternehmerisch genutzt werden soll.

**Hinweis:** Maßgeblich hierfür ist die gesetzliche Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Erklärung (31. Mai des Folgejahres). Eine danach getroffene oder dokumentierte Entscheidung kann nicht mehr berücksichtigt werden.

### 3. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage

Der BFH hat sich am 19.7.2011 in drei Urteilen (Az. XI R 29/10, XI R 21/10 sowie XI R 29/09) grundsätzlich zu den Voraussetzungen und zum Umfang des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage) geäußert. Danach ist ein (privater) Betreiber einer PV-Anlage, der den mit seiner Anlage erzeugten Strom kontinuierlich an einen Energieversorger veräußert, insoweit umsatzsteuerrechtlich Unternehmer. Er ist grundsätzlich zum Abzug der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer aus Aufwendungen berechtigt, die mit seinen Umsätzen aus den Stromlieferungen in direktem und unmittelbarem Zusammenhang stehen.

Wird beim Bau eines anderweitig nicht genutzten leerstehenden Schuppens eine PV-Anlage auf dessen Dach installiert, kann der Stromerzeuger den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Schuppens nur insoweit beanspruchen, als er das gesamte Gebäude für die Stromlieferungen unternehmerisch nutzt. Dies setzt voraus, dass diese unternehmerische Nutzung des Schuppens mindestens 10 % der (möglichen) Gesamtnutzung ausmacht (Az. XI R 29/09, BStBl. II 2012, S. 430).

Die 10 %-Grenze ist jedoch nicht zu berücksichtigen, wenn die PV-Anlage auf einer bereits vorhandenen Scheune installiert wird. Hier handelt es sich nicht um Herstellungskosten eines gelieferten Gegenstands, sondern um Erhaltungsaufwendungen in Form von Dienstleistungen (Az. XI R 29/10, BStBl. II 2012, S. 438).

Im dritten Fall wurde die PV-Anlage auf dem Dach eines privat genutzten Carports installiert. Nach damaliger Rechtslage konnte der Carport insgesamt dem Stromerzeugungs-Unternehmen zugeordnet werden. Die private Verwendung des Carports war jedoch als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern (Az. XI R 21/10, DStR 2011, S. 2148). Nach der am 1.1.2011 in Kraft getretenen Änderung des UStG ist der Vorsteuerabzug in derartigen Fällen nunmehr nur noch anteilig möglich.

Der unternehmerische Nutzungsanteil an dem jeweiligen Gebäude ist im Wege einer sachgerechten und von der Finanzverwaltung zu überprüfenden Schätzung zu ermitteln. Dabei kommt z. B. ein Umsatzschlüssel in Betracht, bei dem ein fiktiver Vermietungsumsatz für den nichtunternehmerisch bzw. privat

genutzten inneren Teil des Gebäudes einem fiktiven Umsatz für die Vermietung der Dachfläche an einen Dritten zum Betrieb einer PV-Anlage gegenübergestellt wird.

**Hinweis:** Ändern sich innerhalb des Vorsteuerberichtszeitraums die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse, z. B. der Umfang der unternehmerischen Nutzung, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen. Dachintegrierte PV-Anlagen zählen dabei zu den wesentlichen Gebäudebestandteilen, für die ein Berichtszeitraum von zehn Jahren gilt. Auf-Dach-PV-Anlagen gehören hingegen regelmäßig nicht zu den wesentlichen Gebäudebestandteilen und unterliegen deshalb grundsätzlich dem fünfjährigen Berichtszeitraum (OFD Frankfurt, Verfügung vom 7.3.2012, Az. S 7316 A - 2 - St 128, DB 2012, S. 1125).

Für ertragsteuerliche Zwecke soll eine dachintegrierte PV-Anlage hingegen wie ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln sein (R 4.3 Abs. 4 Satz 2 EStÄR 2012).

### 4. Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft

Die Haupttätigkeit einer Holdinggesellschaft besteht in der Regel in der Verwaltung von Anteilen an Gesellschaften. Bezieht nun eine solche Holdinggesellschaft Gegenstände und Dienstleistungen, die sie anschließend den Gesellschaften in Rechnung stellt, ist sie zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die auf der Eingangsstufe bezogenen Dienstleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen. Dies entschied der EuGH mit Urteil vom 6.9.2012 (Rs. C-496/11, Portugal Telecom SGPS SA, DStR 2012, S. 1859).

Verwendet die Holdinggesellschaft die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für steuerpflichtige Ausgangsumsätze als auch für Ausschlussumsätze, darf die Vorsteuer gemäß der sog. Pro-rata-Regelung nur anteilig bezogen auf die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze geltend gemacht werden.

**Hinweis:** Im deutschen Umsatzsteuerrecht ist dies in § 15 Abs. 4 UStG geregelt.

Werden die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten

verwendet, ist die Pro-rata-Regelung hingegen nicht anwendbar. In diesem Fall werden die Methoden für den Abzug und die Aufteilung der Vorsteuer von den Mitgliedstaaten festgelegt.

**Hinweis:** In Deutschland hat sich der BFH mit Urteil vom 3.3.2011 (Az. V R 23/10, BStBl. II 2012, S. 74) auch in diesen Fällen darauf festgelegt, die Pro-rata-Methode sinngemäß anzuwenden.



## 5. BMF-Schreiben zur Neuregelung der elektronischen Rechnungsstellung

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1.11.2011 (BGBl. I 2011, S. 2562) wurden die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen für elektronische Rechnungen zum 1.7.2011 neu gefasst. Dabei wurden die elektronischen Rechnungen denjenigen in Papierform gleichgestellt. Allerdings warf der Gesetzeswortlaut zahlreiche Fragen auf, die das BMF zunächst im Rahmen eines Fragen-Antwort-Katalogs zu beseitigen versuchte. Nach wie vor blieben aber Unklarheiten in Bezug auf die praktische Umsetzung der E-Rechnung. Diese Detailfragen hat das BMF nunmehr mit Schreiben vom 2.7.2012 (Az. IV D 2 - S 7287-a/09/10004:003, BStBl. I 2012, S. 726) weitgehend geklärt.

### Formale Anforderungen an Papier- und E-Rechnung

Nach der gesetzlichen Neufassung wurden die Anforderungen an die Übermittlung elektronischer Rechnungen gegenüber der bisherigen Rechtslage deutlich reduziert. Es bestehen weder Beschränkungen zum Format der E-Rechnungen noch zur Art der Übermittlung.

Allerdings muss der Rechnungsempfänger dem elektronischen Abrechnungsverfahren zustimmen. Ist ein bestimmtes Verfahren für ihn nicht geeignet, kann er dieses ablehnen.

Die formalen Anforderungen an Papier- und elektronische Rechnungen sind identisch. Weder sind die bisherigen Anforderungen an Papierrechnungen gestiegen noch ergeben sich für E-Rechnungen höhere Anforderungen als für Rechnungen in Papierform.

### Innerbetriebliches Kontrollverfahren

Nach wie vor müssen bei beiden Formen der Rechnungsstellung die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sein. Im Rahmen eines – beliebig ausgestaltbaren – innerbetrieblichen Kontrollverfahrens muss ein verlässlicher Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung hergestellt werden können.

Das innerbetriebliche Kontrollverfahren erstreckt sich vor allem auf den Abgleich der Rechnungen des Unternehmers mit seinen Zahlungsverpflichtungen. So sollte ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der zugrunde liegenden Leistung etwa im Rahmen des Rechnungswesens oder mittels manuellen Abgleichs bestehen. Spezielle technische Verfahren werden hierfür von Seiten des BMF nicht vorgeschrieben. Damit wurde das innerbetriebliche Kontrollverfahren auf das Mindestmaß an kaufmännischer Sorgfalt reduziert.

**Hinweis:** In der Praxis werden sich die Durchführung des Kontrollverfahrens und die Prüfung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs teilweise überschneiden. Sofern der Nachweis erbracht ist, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gegeben sind, kommt der Durchführung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens keine eigenständige Bedeutung mehr zu. Es kann insbesondere nicht mehr zur Versagung des Vorsteuerabzugs kommen, sofern die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nachweislich erfüllt sind.

### Aufbewahrungspflichten

Papier- und E-Rechnungen sind zehn Jahre lang aufzubewahren (zur geplanten Verkürzung der Aufbewahrungsfrist vgl. Ausblick A. V. 1.). Während dieses gesamten Zeitraums müssen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sein. Dabei ist eine elektronische Speicherung der elektronischen Rechnungen erforderlich. Die Archivierung von Ausdrucken elektronischer Rechnungen genügt nicht.

**Hinweis:** Die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) sowie zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GdPdU) bleiben unberührt. Wird die Aufbewahrungspflicht verletzt, kann dies eine Ordnungswidrigkeit darstellen – auf den Vorsteuerabzug wirkt sich dies indes nicht aus.

### Mehrere Rechnungen für dieselbe Leistung

Werden mehrere Rechnungen für ein und dieselbe Leistung ausgestellt, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet sind, sog. § 14c UStG-Rechnungen, schuldet der Unternehmer den darin ausgewiesenen Steuerbetrag auch mehrfach. Der Leistungsempfänger hat keinen Vorsteuerabzug.

**Hinweis:** Von diesem Grundsatz macht das BMF-Schreiben eine Ausnahme, wenn inhaltlich identische Mehrstücke derselben Rechnung übersandt werden.

Besteht eine Rechnung aus mehreren Dokumenten, gelten diese Regelungen für die Dokumente in ihrer Gesamtheit.

Wird eine E-Rechnung nach einer Änderung erneut übermittelt, ohne die ursprüngliche Rechnung zu stornieren, schuldet der Unternehmer nochmals die Umsatzsteuer. Gleiches gilt bei einer Abrechnung im Gutschriftsverfahren.

### Umsatzsteuer-Nachschau

Zur Sicherstellung einer effektiven Umsatzsteuerkontrolle muss der Unternehmer bei den der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalten dem Fiskus auf Verlangen Einsicht in die gespeicherten Daten gewähren, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden. Nicht ausreichend ist, dass der Unternehmer nur entsprechende Ausdrucke in Papierform bereitstellt. Zudem hat der Finanzbeamte das Recht, soweit erforderlich, die vom Unternehmen eingesetzten Datenverarbeitungssysteme zu nutzen.

**Tipp:** Wesentlich für die Anwendung des elektronischen Abrechnungsverfahrens ist, die Zustimmung des Rechnungsempfängers einzuholen. Ferner ist darauf zu achten, die E-Rechnungen bei ihrem erstmaligen Eingang unversehrt in ihrer ursprünglichen Form zu archivieren und das in der Regel bereits vorhandene innerbetriebliche Kontrollverfahren fortzuführen.

## 6. Ausschlussfrist im Vorsteuer-Vergütungsverfahren

Ausländische Unternehmer können die Erstattung der ihnen im Inland in Rechnung gestellten Umsatzsteuer unter bestimmten Voraussetzungen in einem besonderen Verfahren geltend machen. Für die Vergütung der Vorsteuerbeträge in diesem sog. Vorsteuer-Vergütungsverfahren ist in Deutschland ausschließlich das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Bonn zuständig. Klagen gegen Entscheidungen des BZSt können nur beim FG

Köln eingelegt werden. Dieses hatte daher in der Vergangenheit schon mehrfach über den Charakter der Antragsfrist zu entscheiden und die Auffassung vertreten, dass es sich hierbei um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist handelt (Urteil vom 14.3.2012, Az. 2 K 508/11, EFG 2012, S. 1406).

Der EuGH hat die Auffassung des FG Köln mit Entscheidung vom 21.6.2012 (Rs. C-294/11,

Elsacom, DStR 2012, S. 10) bestätigt. Danach ist die Frist, die für die Stellung eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung vorgesehen ist, eine Ausschlussfrist.

**Hinweis:** Für Anträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren gilt ab dem 1.1.2010 nicht mehr die bisherige 6-monatige Antragsfrist, sondern eine Frist von 9 Monaten.

### III. SONSTIGES

#### 1. Umsatzsteuerliche Organschaft – mittelbare finanzielle Eingliederung

Eine Kapitalgesellschaft kann nach der neueren Rechtsprechung des BFH (u. a. Urteil vom 22.4.2010, Az. V R 9/09, BStBl. II 2011, S. 597) nicht mehr finanziell in das Unternehmen einer Schwesterpersonengesellschaft eingegliedert und somit auch nicht Organgesellschaft sein. Gemäß Abschnitt 2.8. Abs. 5 UStAE wendet die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung jedenfalls ab 2012 an, beanstandet jedoch bis 2011 nicht, wenn weiterhin von einem Organschaftsverhältnis ausgegangen wird (BMF-Schreiben vom 5.7.2011, BStBl. I 2011, S. 703).

**Hinweis:** Unternehmen unterliegen einem ständigen finanziellen Risiko bei der umsatzsteuerlichen Organschaft, weil deren gesetzlichen Tatbestandsmerkmale auslegungsbedürftig sind und der BFH einen zunehmend engeren Maßstab an die zu prüfenden Eingliederungsvoraussetzungen stellt.

Deshalb hält es die Bundessteuerberaterkammer für erforderlich, die nationalen Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft zu überdenken.

Plädiert wird für ein gesetzliches Wahlrecht, nach dem die Unternehmen selbst bei Erfüllung der Eingliederungsvoraussetzungen entscheiden können, jeweils getrennt zur Umsatzsteuer veranlagt zu werden, sog. opt-out, oder von der Organschaft Gebrauch zu machen, sog. opt-in. Mit Ausnahme Deutschlands und Österreichs sehen alle EU-Mitgliedstaaten, in denen eine umsatzsteuerliche Organschaft möglich ist, eine derartige Regelung vor.

#### 2. Neuer Grenzbetrag für Zusammenfassende Meldungen ab 2012

Der Grenzbetrag der für Zusammenfassende Meldungen maßgeblichen Lieferumsätze wurde befristet auf den Zeitraum vom 1.7.2010 bis 31.12.2011 von 50.000 Euro auf 100.000 Euro angehoben, § 18a Abs. 1 Satz 5 UStG.

Ab dem 1.1.2012 gilt nunmehr wieder die geringere Lieferschwelle von 50.000 Euro.

**Hinweis:** Bei der Überprüfung des anzuwendenden Meldezeitraums unter Berücksichtigung des ab 2012 gültigen Grenzbe-

trages von 50.000 Euro ist zu beachten, dass dieser auch für die vier vorangegangenen Quartale (im Jahr 2011) maßgeblich ist.

# D | ERBSCHAFTSTEUER

## I. ERBSTG IN DER AB 1.1.2009 GELTENDEN FASSUNG VERFASSUNGSWIDRIG?

Der BFH hat mit Beschluss vom 27.9.2012 (Az. II R 9/11, DStR 2012, S. 2063) dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob § 19 Abs. 1 i.V.m. §§ 13a und 13b ErbStG in der ab 1.1.2009 geltenden Fassung wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verfassungswidrig ist.

Nach Auffassung des BFH stellen die erbschaftsteuerlichen Privilegien des Erwerbs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Anteilen daran über das verfassungsrechtlich gerechtfertigte Maß hinausgehende Steuervergünstigungen dar.

Die zusätzlich zu den Freibeträgen des § 16 ErbStG anwendbaren Steuervergünstigungen nach §§ 13a und 13b ErbStG zusammen mit zahlreichen anderen Verschonungen führten dazu, dass die Steuerbefreiung die Regel und die tatsächliche Besteuerung die Ausnahme sei.

**Hinweis:** Da die Verfassungsverstöße nach Auffassung des BFH zu einer durchgehenden, das gesamte Gesetz erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung führten, sind laut BFH diejenigen Steuerpflichtigen, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen könnten, in ihrem verfassungsrechtlich geschützten

*Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt.*

Gemäß gleich lautendem Ländererlass vom 14.11.2012 (Az. 2012/0987650) ergehen Erbschaftsteuerbescheide nach dem 31.12.2008, soweit verfahrensrechtlich möglich, hinsichtlich der Frage der Verfassungskonformität unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

## II. ÜBERTRAGUNG VON BETRIEBSVERMÖGEN

### 1. Betriebsvermögensvergünstigungen nicht auf Drittstaatenbeteiligungen anwendbar

Wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften (mehr als 25 %), die im Privatvermögen gehalten werden, unterliegen den erbschaftsteuerlichen Begünstigungen für Betriebsvermögen, wenn sich der Sitz oder die Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland oder im EU/EWR-Ausland befindet. Dagegen sind Drittstaatenbeteiligungen nicht begünstigt.

Veranlasst durch einen Vorlagebeschluss des BFH vom 15.12.2010 (Az. II R 63/09, DStR

2012, S. 1508), der in der Nichtgewährung dieser Begünstigung einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit sah, hatte der EuGH nun in der Rechtssache Scheunemann den im Rahmen eines Erbfalls erfolgten Übergang einer 100 %-Beteiligung an einer kanadischen Kapitalgesellschaft zu beurteilen und mit Urteil vom 19.7.2012 (Rs. C-31/11, DStR 2012, S. 1508) entschieden, die Ungleichbehandlung anhand der Niederlassungsfreiheit und nicht anhand der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen.

**Hinweis:** Der EuGH betrachtet demzufolge die Nichtbegünstigung als mit EU-Recht vereinbar, weil die Niederlassungsfreiheit – anders als die Kapitalverkehrsfreiheit – nicht auf Drittstaaten anwendbar ist. Dieses Urteil ist zwar noch zum alten Erbschaftsteuerrecht ergangen; es gilt aber gleichermaßen für das reformierte Erbschaftsteuerrecht. Auch dieses sieht keine Begünstigung von Drittstaatenbeteiligungen und im Drittland belegenen Betriebsvermögen vor.

### 2. Basiszins für das vereinfachte Ertragswertverfahren

Für die Bewertung nicht notierter Anteile an Kapitalgesellschaften und des Betriebsvermögens im Rahmen des sog. vereinfachten Ertragswertverfahrens hat das BMF den hierfür maßgeblichen Basiszins mit Schreiben vom 2.1.2012 (Az. IV D 4 – S 3102/07/10001, DStR 2012, S. 82) bekannt gegeben.

**Hinweis:** Dieser Basiszins leitet sich aus der langfristig erzielbaren Rendite öffentlicher Anleihen ab. Die Deutsche Bundesbank hat hierfür auf den 2.1.2012 einen Wert von 2,44 % errechnet.

Dies führt zu einem Faktor von 14,41 auf den durchschnittlichen Jahresertrag und damit höheren Ertragswerten als im vergangenen Jahr.

### III. SONSTIGES

## 1. Behandlung von Erwerbsnebenkosten anlässlich einer Schenkung

Bei Schenkungen unter Lebenden können im Zusammenhang mit der Ausführung der Zuwendung zwangsläufig bestimmte zusätzliche Kosten anfallen. Während für Erwerbe von Todes wegen die Abzugsfähigkeit der Kosten, die dem Erwerber im Zusammenhang mit der Erlangung des Erwerbs entstehen, in § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG geregelt ist, fehlt für Schenkungen eine entsprechende gesetzliche Regelung. In einem gleich lautenden Erlass vom 16.3.2012 (BStBl. I 2012, S. 338) setzen sich die Obersten Finanzbehörden der Länder mit der schenkungsteuerlichen Behandlung dieser Erwerbsnebenkosten auseinander.

#### Allgemeine Erwerbsnebenkosten

Bei den allgemeinen Erwerbsnebenkosten (z. B. Kosten der Rechtsänderung, Kosten für Notar- oder Handelsregister) handelt es sich um Folgekosten der Schenkung. Werden diese Kosten vom Beschenkten getragen, vermindert sich der Steuerwert der Zuwendung um diesen Betrag. Trägt der Schenker die Kosten, wirkt sich dies steuerlich im Ergebnis nicht aus.

#### Steuer- und Rechtsberatung im Vorfeld der Schenkung

Fallen im Vorfeld der Schenkung Steuerberatungs- oder Rechtsberatungskosten an, stehen diese nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem schenkweise zugewendeten Vermögen. Aus diesem Grund sind diese Kosten nicht abziehbar. Übernimmt der Schenker diese Kosten, kann es sich um eine zusätzliche (schenkungsteuerpflichtige) Bereicherung handeln, wenn eigentlich der Beschenkte die Kosten hätte tragen müssen.

#### Kosten zur Erstellung der Steuer- bzw. Feststellungserklärung

Die Kosten des Beschenkten für die Erstellung der Schenkungsteuererklärung sind in vollem Umfang steuerlich abzugsfähig. Trägt der Schenker diese Kosten, wirkt sich dies im Ergebnis steuerneutral aus, da die Bereicherung des Beschenkten entsprechend erhöht wird, die Kosten aber abzugsfähig sind.

#### Kosten für Rechtsbehelfsverfahren oder Finanzgerichtsverfahren im Steuerfestsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren

Wird ein Rechtsbehelfsverfahren oder ein finanzgerichtliches Verfahren erforderlich, können die entsprechenden Rechtsverfolgungskosten zur Abwehr der Entrichtung der eigenen Schenkungsteuer nicht steuermindernd geltend gemacht werden. Werden diese Aufwendungen vom Schenker getragen, handelt es sich um eine zusätzliche Schenkung.

#### Gutachterkosten

Kosten eines Gutachters für die Ermittlung des gemeinen Werts von Grundbesitz, Betriebsvermögen oder nicht notierten Anteilen an Kapitalgesellschaften können in vollem Umfang abgezogen werden, wenn sie im Rahmen der Verpflichtung zur Abgabe der Feststellungserklärung angefallen sind.

**Hinweis:** Entstehen diese Kosten jedoch erst in einem sich an die Wertfeststellung anschließenden Rechtsbehelfsverfahren, einem finanzgerichtlichen Verfahren o. ä., können sie nicht abgezogen werden. Werden diese Kosten vom Schenker getragen, handelt es sich um eine zusätzliche Zuwendung.

## 2. Zahlungen eines Ehegatten auf ein Oder-Konto der Eheleute

Mit Urteil vom 23.11.2011 (Az. II R 33/10, BStBl. II 2012, S. 473) entschied der BFH, dass die Zahlung eines Ehegatten auf ein Gemeinschaftskonto (sog. Oder-Konto) der Eheleute zu einer der Schenkungsteuer unterliegenden Zuwendung an den anderen Ehegatten führen kann.

Im Streitfall eröffnete die Klägerin zusammen mit ihrem Ehemann ein Oder-Konto, auf das nur der Ehemann Einzahlungen in erheblichem Umfang leistete. Das Finanzamt besteuerte die Hälfte der eingezahlten Beträge als Schenkungen des Ehemannes an die Klägerin.

Der BFH führt in seinem Urteil aus, dass das Finanzamt anhand objektiver Tatsachen nach-

weisen muss, dass der nicht einzahlende Ehegatte im Verhältnis zum einzahlenden Ehegatten tatsächlich und rechtlich frei zur Hälfte über das eingezahlte Guthaben verfügen kann.

So ist zu klären, ob die Klägerin im Verhältnis zu ihrem Ehemann zur Hälfte an dem Kontoguthaben beteiligt war. Dafür sind die Vereinbarungen der Eheleute sowie die Verwendung des Guthabens maßgebend. Je häufiger der nicht einzahlende Ehegatte auf das Guthaben des Oder-Kontos zugreift, um eigenes Vermögen zu schaffen, umso stärker spricht dies dafür, dass er wie der einzahlende Ehegatte zu gleichen Teilen Berechtigter ist. Verwendet der nicht einzahlende Ehegatte da-

gegen nur im Einzelfall einen Betrag zum Erwerb eigenen Vermögens, kann das darauf hindeuten, dass sich die Zuwendung des einzahlenden Ehegatten an den anderen Ehegatten auf diesen Betrag beschränkt und nicht einen hälftigen Anteil am gesamten Guthaben auf dem Oder-Konto betrifft.

**Tipp:** Um klare Verhältnisse zwischen den Ehegatten zu schaffen und den Nachweis der Zurechnung des Guthabens dem Finanzamt gegenüber führen zu können, empfiehlt sich der Abschluss einer privatschriftlichen Vereinbarung zwischen den Ehegatten, in der die Zurechnung des Guthabens, das nicht der gemeinsamen Lebensführung dient, geregelt wird.



### 3. Einkommensteuer des Erblassers aus dem Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit

Grundsätzlich können Steuerschulden des Erblassers als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden und mindern somit die erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage. Bislang versagte die finanzgerichtliche Recht-

sprechung die Berücksichtigung der Einkommensteuer für das Jahr, in dem der Erblasser verstirbt, als Nachlassverbindlichkeit. Mit Urteil vom 4.7.2012 (Az. II R 15/11, DStR 2012, S. 1698) revidierte der BFH jedoch diese

Auffassung und lässt nun den Abzug von Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag des Todesjahres als Nachlassverbindlichkeiten zu.

### 4. Erbschaftsteuerliche Freibetragsberechnung: Ermittlung des Zehnjahreszeitraumes

Innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Vermögensvorteile werden für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer derart zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Wert zugerechnet werden.

Mit Urteil vom 28.3.2012 (Az. II R 43/11, BStBl. II 2012, S. 599) hat der BFH nun konkretisiert, wie sich dieser Zehnjahreszeitraum konkret ermittelt und ausgeführt, dass dieser rückwärts zu berechnen und der Tag des letzten Erwerbs mitzuzählen ist.

**Hinweis:** Demzufolge beginnt der Zehnjahreszeitraum mit dem Ende des Tages, an dem der letzte Erwerb erfolgt ist.

### 5. Erbschaftsteuer-Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht europarechtswidrig?

Einem in Deutschland beschränkt Erbschaftsteuerpflichtigen steht für seinen Erwerb von Todes wegen nur ein Freibetrag in Höhe von 2.000 Euro zu. Im Falle einer unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht sind die Freibeträge dagegen deutlich höher und betragen je nach Verwandtschaftsverhältnis bis zu 500.000 Euro. Mit Beschluss vom 2.4.2012 (Az. 4 K 689/12 Erb, DStRE 2012, S. 1069) hegt das FG Düsseldorf Zweifel, ob der Erbschaftsteuer-Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige im Fall der Ansässigkeit in einem Drittstaat mit der Kapitalverkehrsfreiheit zu vereinbaren ist und hat dem EuGH die Frage zur Entscheidung vorgelegt (Az. C-181/12).

Der EuGH hatte bereits mit Urteil vom 22.4.2010 (Rs. C-510/08, Mattner, DB 2010, S. 931) die Anwendung des geringen Freibetrags im Falle der Schenkung eines inländischen Grundstücks für europarechtswidrig

gehalten, wenn sowohl der Schenker als auch der Beschenkte in einem anderen EU-Mitgliedstaat ihren Wohnsitz haben. Der Gesetzgeber sah sich deshalb gezwungen, auch in der EU bzw. im EWR ansässigen Steuerpflichtigen höhere Freibeträge gesetzlich zuzubilligen, wenn diese bereit sind, in einem bestimmten Zeitraum ihr gesamtes Weltvermögen der deutschen Erbschaftsteuer zu unterwerfen.

In dem nun anhängigen Verfahren hat der EuGH zu entscheiden, ob seine in diesem Beschluss getroffenen Grundsätze auch in Bezug auf Drittstaaten gelten. Der EuGH urteilte jedoch bereits, dass die nach Ansicht des FG Düsseldorf im hier vorliegenden Streitfall anzuwendende Kapitalverkehrsfreiheit grundsätzlich auch in Bezug auf Drittstaaten zu beachten ist (EuGH-Urteil vom 18.12.2007, Rs. C-101/05, Skatteverket, EuGHE 2007, S. I-11531).

**Hinweis:** Laut Pressemitteilung vom 27.9.2012 (IP/12/1018) beschloss nun auch die Europäische Kommission wegen des Freibetrags von nur 2.000 Euro für beschränkt Erbschaftsteuerpflichtige gegen Deutschland vor dem EuGH ein Vertragsverletzungsverfahren anhängig zu machen.

**Tipp:** In vergleichbaren Fällen kann mit Verweis auf das vor dem EuGH anhängige Verfahren gegen den Erbschaftsteuerbescheid Einspruch eingelegt werden. Zudem könnte die Aussetzung der Vollziehung des streitigen Steuerbetrags beantragt werden, wobei zu beachten ist, dass im Falle der gegenteiligen Auffassung des EuGH das Risiko der Verzinsung des ausgesetzten Steuerbetrags droht.

# E | BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

## I. ÜBERSCHUSSEINKÜNFTE

### 1. Zweifel an der Steuerpflicht von Erstattungszinsen

Seit der Entscheidung des BFH vom 15.6.2010 (Az. VIII R 33/07, BStBl. II 2011, S. 503) ist die einkommensteuerliche Behandlung von Erstattungszinsen zur Einkommensteuer einem steten Wandel unterzogen. In diesem Urteil entschied der BFH, dass derartige Erstattungszinsen nicht einkommensteuerpflichtig sind, wenn sie zu Steuern gewährt werden, die dem Abzugsverbot gemäß § 12 Nr. 3 EStG unterliegen. Dabei handelt es sich u. a. um Zinsen auf Einkommensteuern.

**Hinweis:** Mit Beschluss vom 15.2.2012 (Az. I B 97/11, DStR 2012, S. 534) stellte der BFH klar, dass diese Rechtsprechungsänderung nicht auf die wortgleiche Regelung in § 10 Nr. 2 KStG übertragbar ist.

Auf das Urteil zu Erstattungszinsen auf Steuern gemäß § 12 Nr. 3 EStG reagierte der Gesetzgeber mit einer Gesetzesänderung. Seither ist in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG

Steuerpflicht von Erstattungszinsen explizit festgeschrieben und in allen Fällen anzuwenden, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

Diese gesetzliche Neuregelung ist in grundsätzlicher Hinsicht sowie in Bezug auf die angeordnete Rückwirkung, in der ein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot gesehen werden könnte, umstritten. Dazu sind Revisionsverfahren beim BFH (Az. VIII R 36/10 sowie VIII R 1/11) anhängig.

Das FG Münster entschied zudem in zwei Urteilen vom 10.5.2012 (Az. 2 K 1947/00 E, DStR 2012, S. 8, und 2 K 1950/00 E), dass Erstattungszinsen auch nach der gesetzlichen Neuregelung in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG weiterhin gemäß § 12 Nr. 3 EStG dem nicht steuerbaren Bereich zugewiesen werden und somit den steuerpflichtigen Kapitaleinkünften zuzurechnen sind. Denn § 12 Nr. 3 EStG

sei eine den einzelnen Einkunftsarten systematisch vorangestellte Vorschrift und genieße gegenüber der Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG Vorrang. Gegen die Urteile wurde gleichfalls Revision beim BFH unter Az. VIII R 28/12 und VIII R 29/12 eingelegt.

**Hinweis:** In ihrer Verfügung vom 10.8.2012 informiert die OFD Magdeburg (Az. S 2252-117-St 214, BB 2012, S. 2420) darüber, dass Einsprüche, die auf diese Revisionsverfahren gestützt werden, kraft Gesetzes ruhen. In Fällen, in denen die rückwirkende Anwendung der gesetzlichen Neuregelung moniert wird, wird zudem Aussetzung der Vollziehung gewährt, da der BFH mit Beschluss vom 22.12.2011 (Az. VIII B 190/11, DStR 2012, S. 347) nach summarischer Prüfung gleichfalls verfassungsrechtliche Bedenken gegen die rückwirkende Anwendung der neuen Vorschrift geäußert hat.

### 2. Nachträgliche Schuldzinsen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar

Der BFH hält an seiner bisherigen restriktiven Rechtsprechung nicht länger fest, wonach der ursprünglich bestehende wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem zur Finanzierung von Anschaffungskosten aufgenommenen Darlehen und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit der Veräußerung des Grundstücks beendet ist und das anschließend fortbestehende Restdarlehen seine Ursache in dem im privaten Vermögensbereich erlittenen nicht steuerbaren Veräußerungsverlust hat.

Mit Urteil vom 20.6.2012 (Az. IX R 67/10, BB 2012, S. 2273) entschied er, dass entspre-

chende Schuldzinsen grundsätzlich auch dann noch als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden können, wenn das Gebäude veräußert wird, der Veräußerungserlös aber nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen.

**Hinweis:** Nach der geänderten Rechtsauffassung des BFH besteht ein ursprünglich gesetzter Veranlassungszusammenhang zwischen einem (Rest-)Darlehen, das der Finanzierung von Anschaffungskosten eines zur Erzielung von Mieteinkünften erworbenen Immobilienobjektes diente, und den (früheren) Einkünften

aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich auch dann weiter fort, wenn der Steuerpflichtige das Objekt veräußert und der Erlös aus der Veräußerung nicht ausreicht, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen. Ein fortlaufender Veranlassungszusammenhang liegt nach Ansicht des BFH jedoch nicht vor, wenn die Absicht zu einer (weiteren) Einkünfterzielung vor der Veräußerung des Immobilienobjektes aus anderen Gründen weggefallen ist.

### 3. Kosten einer gescheiterten Grundstücksveräußerung steuerlich unbeachtlich

Entstehen durch den gescheiterten Versuch, eine bislang vermietete Immobilie zu veräußern, Kosten, z. B. in der Form von Notar- und Gerichtskosten für den Abschluss des Kaufvertrags und dessen Rückabwicklung, sind diese laut Urteil des BFH vom 1.8.2012 (Az. IX R 8/12, BStBl. II 2012, S. 781) steuerlich unbeachtlich.

Nach Ansicht der Richter liegen keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor, da die Kosten

nicht durch die bisherige Vermietungstätigkeit veranlasst sind. Ebenso wenig können die Kosten als vergeblich getätigte Veräußerungskosten im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts berücksichtigt werden, auch wenn die geplante Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgen sollte. Denn erst das erfolgreiche Veräußerungsgeschäft innerhalb der Veräußerungsfrist verlagert das Veräußerungsergebnis, etwaige Veräußerungskosten berücksichtigend, in den steuerbaren Bereich.

**Hinweis:** Dem Urteil lässt sich jedoch entnehmen, dass die Kosten einer gescheiterten Grundstücksveräußerung dann steuerlich zu berücksichtigen sein könnten, wenn ein weiterer Veräußerungsversuch innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist erfolgreich sein sollte.

### 4. Vorläufige Feststellungen der Einheitswerte und Festsetzungen des Grundsteuermessbetrages

Bei dem BVerfG ist unter Az. 2 BvR 287/11 ein Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit der Grundsteuer anhängig. In diesem Verfahren wird die Ermittlung und Bemessung der Einheitswerte grundsätzlich in Frage gestellt.

**Hinweis:** Sollte das BVerfG die Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung feststellen, so wäre der Einheitswertbescheid, gegen den ein zulässiger Antrag auf Änderung oder Aufhebung gestellt wurde, aufzuheben. Dies hätte zur Folge, dass nachfolgend erst der

Grundsteuermessbescheid und dann der Grundsteuerbescheid aufgehoben werden müssten und die geleistete Grundsteuer erstattet würde.

Im Rahmen gleich lautender Erlasse vom 19.4.2012 (Az. 2012/0202480, BStBl. I 2012, S. 490) haben die obersten Finanzbehörden der Länder nun angeordnet, dass die Feststellungen der Einheitswerte für Grundstücke und Festsetzungen des Grundsteuermessbetrages vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 2

Nr. 3 AO durchzuführen sind. Die Finanzverwaltung gewährt keine Aussetzung der Vollziehung, so dass die Grundsteuer zunächst in unveränderter Höhe bezahlt werden muss.

**Hinweis:** Somit besteht – soweit die Feststellungsbescheide bereits vorläufig ergangen sind bzw. ergehen – kein Handlungsbedarf, weil die Bescheide bei einer positiven Entscheidung des BVerfG von Amts wegen angepasst werden.

## II. AUSSERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN

### 1. Nachweis der Zwangsläufigkeit von bestimmten Aufwendungen im Krankheitsfall

Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen (außergewöhnliche Belastung). Hierzu können auch Aufwendungen im Krankheitsfall gehören.

**Hinweis:** Bestimmte Krankheitskosten, bei denen die medizinische Notwendigkeit nicht offensichtlich ist, dürfen allerdings nur noch berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige ihre Zwangsläufigkeit z. B. durch ein amtsärztliches Gutachten nachweist. Eine entsprechende gesetzliche Regelung (§ 33 Abs. 4 EStG und § 64 EStDV), die in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig fest-

gesetzt ist, hat der Gesetzgeber durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 eingeführt.

Mit Urteil vom 19.4.2012 (Az. VI R 74/10, DStR 2012, S. 1269) stellte der BFH nun klar, dass die vom Gesetzgeber eingeführten formellen Anforderungen an den Nachweis bestimmter Krankheitskosten (für deren Anerkennung als außergewöhnliche Belastung) verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind.

**Hinweis:** Mit den EStÄR 2012 werden punktuelle Erleichterungen bei der Erbringung des Nachweises eingeräumt. Bei einer Augen-Laser-Operation ist ein amtsärztliches Attest nicht erforderlich. Bei andauernder

Erkrankung mit anhaltendem Verbrauch von Medikamenten reicht die einmalige Vorlage einer Verordnung. Bei Sehhilfen genügt es, wenn die Notwendigkeit in der Vergangenheit durch einen Augenarzt festgestellt

wurde und in der Folgezeit die Sehschärfenbestimmung durch einen Augenoptiker erfolgt (R 33.4 Abs. 1 EStÄR 2012).

## 2. Keine Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

Mit Urteil vom 12.5.2011 (Az. VI R 42/10, DStRE 2011, S. 975) entschied der BFH, dass Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können, wenn eine hinreichende Aussicht auf Erfolg des Verfahrens besteht und dieses nicht mutwillig erscheint.

**Hinweis:** Zu einem anderen Ergebnis kam hingegen das FG Hamburg in seinem Urteil vom 24.9.2012 (Az. 1 K 195/11) und versagte Zivilprozesskosten die steuerliche Berücksich-

tigung, weil diese nicht zwangsläufig gewesen seien. Der Steuerpflichtige habe die dem Prozess zu Grunde liegenden Ansprüche freiwillig erworben und sei damit freiwillig ein Risiko eingegangen.

Das BMF erklärte mit Schreiben vom 20.12.2011 (Az. IV C 4 - S 2284/07/0031:002, DStR 2011, S. 2462), die Rechtsprechung des BFH nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

Zudem schlägt der Finanzausschuss des Bundesrats vor, in das JStG 2013 eine Regelung aufzunehmen, wonach Prozesskosten nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Derzeit ist offen, ob diese Regelung im Vermittlungsverfahren aufgegriffen wird und Eingang in das JStG 2013 findet.

## 3. Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes als außergewöhnliche Belastung

In drei Urteilen vom 29.3.2012 (Az. VI R 21/11, VI R 70/10 und VI R 47/10, BStBl. II 2012, S. 570 ff.) hat der BFH entschieden, dass Aufwendungen für die Sanierung eines selbst genutzten Wohngebäudes, nicht aber die Kosten für übliche Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen oder die Beseitigung von Baumängeln, als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein können.

Der BFH anerkennt danach als außergewöhnliche Belastungen Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes, wenn durch die Baumaßnahmen konkrete Gesundheitsgefährdungen, etwa durch ein asbestgedecktes Dach (Az. VI R 47/10), abgewehrt, Brand-, Hochwasser- oder ähnlich unausweichliche Schäden, beispielsweise durch den Befall eines Gebäudes mit Echtem Haus-

schwamm (Az. VI R 70/10), beseitigt oder vom Gebäude ausgehende unzumutbare Beeinträchtigungen (Geruchsbelästigungen, Az. VI R 21/11) behoben werden.

**Hinweis:** Der Grund für die Sanierung darf allerdings weder beim Erwerb des Grundstücks erkennbar gewesen, noch vom Grundstückseigentümer verschuldet worden sein. Auch muss der Steuerpflichtige realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte verfolgen, bevor er seine Aufwendungen steuerlich geltend machen kann und er muss sich den aus der Erneuerung ergebenden Vorteil anrechnen lassen („Neu für Alt“).

Zudem entschied das FG Köln mit rechtskräftigem Urteil vom 8.3.2012 (Az. 10 K 290/11, DStRE 2012, S. 609), dass Baukosten zur

Abschirmung einer Eigentumswohnung vor Elektrosmog als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können.

**Hinweis:** Die Richter begründen ihre Auffassung mit der neueren Rechtsprechung des BFH, wonach nicht nur das medizinisch Notwendige im Sinne einer Mindestversorgung, sondern jedes in einem Krankheitsfall gerechtfertigte diagnostische und therapeutische Verfahren zwangsläufig ist. Im Streitfall wurden die Elektrosmogsensibilität privatärztlich und die stark auffälligen Hochfrequenzmissionen im Rohbau der Eigentumswohnung von einem Ingenieur für Baudiagnostik und Umwelttechnik bescheinigt.



## F | INTERNATIONALES STEUERRECHT

### I. VERBOT DER ÜBERTRAGUNG INLÄNDISCHER BETRIEBSSTÄTTENVERLUSTE EINER GEBIETSFREMDEN AUF EINE GEBIETSANSÄSSIGE GESELLSCHAFT EU-RECHTSWIDRIG

Manche EU-Mitgliedstaaten sehen bei der Möglichkeit der Übertragung von Verlusten innerhalb eines Konzerns Einschränkungen vor, wenn der Verlust einer dort ansässigen Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft vom Gewinn einer gebietsansässigen Gesellschaft abgezogen werden soll. So setzen die maßgeblichen steuerlichen Regelungen in Großbritannien voraus, dass die Verluste nicht für die Zwecke einer ausländischen

Steuer verwendet werden können. Im Fall der Verlustübertragung einer in Großbritannien ansässigen Gesellschaft ist hingegen keine entsprechende Regelung zu beachten. Diese Einschränkung beeinträchtigt gemäß Urteil des EuGH vom 6.9.2012 (Rs. C-18/11, Philips Electronics UK Ltd, NZG 2012, S. 1115) die Niederlassungsfreiheit des gebietsfremden Unternehmens.

**Hinweis:** Die Entscheidung des EuGH dürfte die Unionsrechtswidrigkeit der deutschen Organschaftsregelungen in §§ 14ff. KStG zur Folge haben, soweit inländische Betriebsstättenverluste ausländischer Tochtergesellschaften nicht mit Gewinnen deutscher Muttergesellschaften verrechnet werden können.

### II. DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

#### 1. Aktuelle Entwicklungen bei den Abkommen

Die nachfolgenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und den genannten Staaten wurden in 2012 geändert bzw. neu gefasst. Der Inhalt der Abkommen entspricht in den meisten Fällen den Regelungen des OECD-Musterabkommens.

Um wirksam zu werden, benötigen die Abkommen die Ratifizierung, d. h. deren Umsetzung durch ein Gesetzgebungsverfahren in beiden Vertragsstaaten, sowie den Austausch der Ratifizierungsurkunden.

DBA	Verfahrensstand in Deutschland
<b>Mauritius</b>	Unterzeichnung des Abkommens am 7.10.2011 Gesetzesentwurf vom 18.5.2012
<b>Niederlande</b>	Unterzeichnung des Abkommens am 12.4.2012 Gesetzesbeschluss im Bundestag am 25.10.2012
<b>Liechtenstein</b>	Unterzeichnung des Abkommens am 17.11.2011 Gesetzesbeschluss im Bundestag am 25.10.2012
<b>Luxemburg</b>	Unterzeichnung des Abkommens am 23.4.2012 Gesetzesbeschluss im Bundestag am 25.10.2012
<b>Singapur</b>	Übereinkommen zur Ergänzung des DBA: September 2012
<b>Spanien</b>	Gesetzesbeschluss am 16.1.2012 Austausch der Ratifikationsurkunden am 18.7.2012 Inkrafttreten am 18.10.2012, anzuwenden auf Zahlungen ab dem 1.1.2013
<b>Taiwan</b>	Unterzeichnung am 19. bzw. 28.12.2011 Zustimmung des Bundesrats am 21.9.2012 Inkrafttreten am 7.11.2012
<b>Türkei</b>	Unterzeichnung des Abkommens am 19.9.2011 Inkrafttreten des revidierten Abkommens am 1.8.2012, rückwirkende Anwendung ab 1.1.2011

## 2. Verfassungswidrigkeit eines Treaty override

Nach § 50d Abs. 8 EStG wird für die Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit die in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarte Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der steuerpflichtige Arbeitnehmer nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Diese Nachweise sind in der Praxis oft schwer zu führen. Durch die einkommensteuerliche Regelung setzt sich der Gesetzgeber letztlich einseitig über die völkerrechtlich vereinbarte Freistellung der Arbeitslöhne hinweg; mithin wird der Völkerrechtsvertrag gebrochen. Es wird seither heftig diskutiert, ob der Gesetzgeber durch diesen Treaty override gegen Verfassungsrecht verstößt.

Zunächst hatte der BFH die Frage eines möglichen Treaty override noch offen gelassen. Mit Beschluss vom 10.1.2012 (Az. I R 66/09, BB 2012, S. 1249) hat der BFH nunmehr dem BVerfG diese Frage zur Entscheidung vorgelegt.

**Hinweis:** Nach Auffassung des BFH steht § 50d Abs. 8 EStG nicht in Einklang mit der verfassungsmäßigen Ordnung und dem Gleichheitssatz. Die herkömmliche, früher auch vom BVerfG vertretene Rechtauffassung, wonach es dem Gesetzgeber unbenommen bleibt, den Völkerrechtsvertrag zu „überschreiben“, lässt sich laut BFH nach zwischenzeitlich gewandelter Sicht des BVerfG nicht länger aufrechterhalten.

Im Streitfall beanspruchte ein Geschäftsführer und Arbeitnehmer einer deutschen Kapitalgesellschaft, der für diese Gesellschaft in der Türkei arbeitete, mit seinem Arbeitslohn aus dieser Tätigkeit in Deutschland steuerbefreit zu werden, weil das Besteuerungsrecht

hierfür nach dem DBA mit der Türkei nicht Deutschland, sondern der Türkei zusteht. Das Finanzamt berief sich auf § 50d Abs. 8 EStG und lehnte die Steuerfreistellung ab, weil nicht nachgewiesen war, dass der Arbeitnehmer in der Türkei entsprechende Einkommensteuer bezahlt oder dass die Türkei auf das ihr zustehende Besteuerungsrecht verzichtet habe. Die abkommensrechtliche Freistellung wurde dabei negiert.

**Hinweis:** Die vom BVerfG zu entscheidende Fragestellung betrifft unmittelbar nur die Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG. Mittelbar steht jedoch eine Vielzahl einschlägiger Regelungen auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichts: Der deutsche Gesetzgeber hat vor allem in der jüngeren Vergangenheit in erheblichem Maße von dem seit langem umstrittenen Mittel des Treaty overriding Gebrauch gemacht, auch um eine „Keinmalbesteuerung“ zu vermeiden.

## III. GELTUNG DER EU-SOZIALVERSICHERUNGSABKOMMEN AUCH AUSSERHALB DER EU

Innerhalb der Europäischen Union erfolgt die sozialversicherungsrechtliche Abstimmung bei grenzüberschreitenden Personaleinsätzen seit dem 1.5.2010 über die Verordnungen (EG) 883/04 und 987/09. Bisher fanden diese beiden Verordnungen nur auf die 27 EU-Mitgliedstaaten Anwendung, während im Verhältnis zur Schweiz, zu Island, Norwegen und Liechtenstein die alten sozialversicherungsrechtlichen Regelungen der VO (EWG) 1408/71 und 574/72 fortgalten.

### Schweiz

Zwischenzeitlich konnte das zwischen der EU und der Schweiz geschlossene Sektoralabkommen angepasst werden, so dass die neuen EU-Verordnungen mit Wirkung ab dem 1.4.2012 auch in der Schweiz gelten. Die bisherigen Regelungen sind nur noch innerhalb einer zehnjährigen Übergangsfrist

von Bedeutung. Sie gelten für Sachverhalte, die vor dem 1.4.2012 begonnen haben, bis 31.3.2022 fort. Betroffene Arbeitnehmer können aber wählen, ob sie nach neuem Verordnungsrecht behandelt werden wollen.

**Tipp:** Dies hat insbesondere Konsequenzen für Personen, die in der Schweiz und mindestens einem EU-Staat tätig sind. Zur Wahrung des gewünschten Status in der Sozialversicherung sind die Gestaltungen neu zu prüfen und ggf. zu justieren.

Dagegen hat die Schweiz die sog. DrittstaatenVO (EU) 1231/10 nicht übernommen. Diese Verordnung dehnt zum 1.1.2011 den persönlichen Geltungsbereich der neuen Sozialversicherungs-Verordnungen auf Staatsangehörige von Nicht-EU-Staaten aus.

### Island, Liechtenstein und Norwegen

Auch in Island, Liechtenstein und Norwegen ist zwischenzeitlich das formelle Ratifizierungsverfahren abgeschlossen, so dass die Neuregelungen ab dem 1.6.2012 auch in diesen Ländern gelten.

**Hinweis:** Aufgrund der Neuregelungen können Arbeitnehmer maximal 24 Monate in diese Länder entsandt werden. Eine Verlängerung über 24 Monate hinaus ist nicht mehr vorgesehen, kann aber in Einzelfällen ausnahmsweise bis zu einer Gesamtdauer von sechs Jahren erlaubt werden. Eine Ablösung des entsandten Arbeitnehmers im Rahmen sog. Kettenentsendungen ist im Regelfall nicht zulässig. Statt des bisherigen Vordrucks E 101 ist künftig der neue Vordruck A 1 zu verwenden, um den Versicherungsanspruch zu dokumentieren.

# G | WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

## I. BILANZIERUNG

### 1. Rückstellung für noch nicht genommenen Urlaub bei Langzeitkranken

Aufgrund eines Urteils des EuGH vom 20.1.2009 (Az. C-350/06, C-520/06, NJW 2009, S. 495), dem sich das Bundesarbeitsgericht (BAG) mit Entscheidung vom 24.3.2009 (Az. 9 AZR 983/07, NJW 2009, S. 2238) angeschlossen hatte, durfte in der Vergangenheit der Urlaubsanspruch von Langzeitkranken nicht erlöschen. Im Jahresabschluss war daher zumindest für den gesetzlich garantierten Mindesturlaub von 24 Tagen (§ 3 BUrlG) je Krankheitsjahr eine Rückstellung für noch nicht genommenen Urlaub zu bilden.

Nach einem neueren Urteil des EuGH vom 22. November 2011 (Az. C-214/10, NZA 2011,

S. 1333) kann dem Arbeitgeber allerdings nicht zugemutet werden, dass ein Arbeitnehmer aufgrund seiner Krankheit unbegrenzt Urlaubsansprüche ansammeln kann. In diesem Zusammenhang hat der EuGH ausgeführt, dass einzelstaatliche Rechtsvorschriften oder sich etwa aus Tarifverträgen ergebende Gepflogenheiten, die die Ansprüche auf bezahlten Jahresurlaub bei einem während mehrerer Bezugszeiträume arbeitsunfähigen Mitarbeiter auf 15 Monate einschränken, dem EU-Recht nicht entgegenstehen.

Zwar ist der Anspruch jedes Arbeitnehmers auf bezahlten Jahresurlaub ein besonders bedeutsamer Grundsatz des Sozialrechts der

EU, von dem grundsätzlich nicht abgewichen werden darf. Daher muss ein Übertragungszeitraum die Dauer des Bezugszeitraums, für den er gewährt wird, auch deutlich überschreiten. Dies war in dem entschiedenen Rechtsstreit mit 15 Monaten der Fall.

**Hinweis:** Liegt demnach ein Manteltarifvertrag vor, der die Übertragungsmöglichkeit von bezahltem Urlaub bei längerer Krankheit auf einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten beschränkt, sind am Bilanzstichtag für die Bildung der Rückstellung von noch nicht genommenem Urlaub von Langzeitkranken nur die hiernach noch nicht verfallenen bzw. erloschenen Ansprüche anzusetzen.

### 2. „Rente ab 67“ gilt auch für Betriebsrenten

Die Heraufsetzung des Renteneintrittsalters auf 67 Jahre gilt auch für die betriebliche Altersversorgung. Sofern die einschlägige Versorgungsordnung vor der Erhöhung der gesetzlichen Altersgrenze in Kraft getreten ist, soll dies sogar dann gelten, wenn darin ausdrücklich der Rentenbeginn mit Vollendung des 65. Lebensjahres vorgesehen ist.

**Hinweis:** Nach einem aktuellen Urteil des BAG (Az. 3 AZR 11/10) handelt es sich trotz des scheinbar eindeutigen Wortlauts der im Urteilsfall einschlägigen Versorgungsordnung um eine dynamische Verweisung auf die Regelaltersgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung. Das BAG begründet dies damit, dass aufgrund der seit 1916 unveränderten Altersgrenze bei der Abfassung der entsprechenden Regelungen keine Veranlassung zur Verwendung einer variablen Formulierung gesehen wurde. Auch sei die betriebliche Altersversorgung als Ergänzung zur gesetzlichen Rente konzipiert, die sich daher an deren Altersgrenze orientiere. Eindeutige Aussagen lassen sich laut BAG im

*Einzelfall erst nach Würdigung der Gesamtumstände und insbesondere der jeweiligen Pensionsordnung treffen.*

Bilanziell führt die Heraufsetzung der Altersgrenze grundsätzlich zu einer Verminderung der Pensionsrückstellung. Zum einen werden der Ansammlungszeitraum und der Diskontierungszeitraum verlängert und zum anderen wird – da sich die Lebenserwartung nicht verändert – der Zeitraum des Rentenbezuges verkürzt. Ohne Berücksichtigung der Übergangsregelung (stufenweise Erhöhung des Renteneintrittsalters um einen Monat je Geburtsjahr) könnte sich im Extremfall theoretisch eine Minderung des Rückstellungsbedarfs für eine einzelne Zusage um bis zu 20 % ergeben. Dieser Wert ist allerdings sehr von den Besonderheiten des Einzelfalls abhängig. Insbesondere bei jüngeren Anwärtern wird er deutlich niedriger liegen.

Entscheidend für die Auswirkungen des Urteils ist auch, ob ein fester Rentenbetrag, ein bestimmter Prozentsatz des letzten Gehalts oder

z. B. eine Rentenhöhe in Abhängigkeit von der Anzahl der Dienstjahre vereinbart wurde. Sofern – wie in den beiden letztgenannten Fällen – aus dem späteren Renteneintritt auch eine Erhöhung des Ruhegeldanspruches resultiert, vermindert dies die vorgenannte Minderung des Rückstellungsbedarfs.

**Tipp:** Um die bilanziellen Auswirkungen auf den nächsten Jahresabschluss abschätzen zu können, empfiehlt es sich zu untersuchen, ob die Rechtsprechung des BAG für die jeweilige Pensionszusage einschlägig ist. Dabei könnten sich komplexe Rechtsfragen ergeben, deren Klärung frühzeitig angegangen werden sollte, damit diese Information bei Ermittlung des Rückstellungsbedarfs bzw. bei Beauftragung des Pensionsgutachters bereits vorliegt.

Da es sich um keine Änderung von Rechnungslegungsvorschriften handelt, gibt es keine Übergangsvorschrift. Dies hat zur Folge, dass der Effekt vollständig im nächsten Jahresabschluss zu berücksichtigen ist.

### 3. Vorjahreszahlen in handelsrechtlichen Abschlüssen

Das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) hat zwei neue Stellungnahmen verabschiedet:

1. Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Jahresabschluss (IDW RS HFA 39)
2. Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Konzernabschluss und Konzernrechnungslegung bei Änderungen des Konsolidierungskreises (IDW RS HFA 44).

Gemäß § 265 Abs. 2 HGB sind im Einzelabschluss zu jedem Posten in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) Vorjahreswerte anzugeben. Sofern Angaben, die wahlweise in der Bilanz/GuV gemacht werden können, im Anhang gemacht werden, sind auch dafür Vorjahreswerte anzugeben. Wenn die Vorjahreszahlen mit denen des aktuellen Geschäftsjahres nicht vergleichbar sind, kann die Vergleichbarkeit durch Erläuterung im Anhang oder durch Anpassung und Erläuterung der Vorjahresbeträge wiederhergestellt werden. Vergleichbarkeit liegt nicht vor, wenn sich die Zusammensetzung eines Postens wesentlich geändert hat. Dazu führen u. a.:

- ▶ wesentliche Umgliederungen (Ausweisänderungen),
- ▶ Vermögenszu- und -abgänge durch Verschmelzung oder Spaltung, da die Vorgänge außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit liegen,
- ▶ Kapitalerhöhungen gegen Sacheinlage oder Unternehmens(ver)käufe, bei denen Vermögensgegenstände und Schulden ganzer Unternehmen/Unternehmensteile zugehen bzw. abgehen.

Die Vergleichbarkeit bleibt hingegen unbeeinträchtigt bei folgenden Sachverhalten:

- ▶ Zu- und Abgänge von Vermögensgegenständen und Schulden im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit,
- ▶ Änderung der Ansatz- und Bewertungsmethoden,
- ▶ Rechtsformänderungen.

Bei unterschiedlicher Länge des Vergleichszeitraums (Rumpfgeschäftsjahr) können auf freiwilliger Basis zusätzlich Vergleichszahlen in den Jahresabschluss aufgenommen werden (z. B. in Drei-Spalten-Form), die die Veränderungen aufgrund der unterschiedlichen Dauer des Geschäftsjahres erkennbar machen.

Bei Konzernabschlüssen sind noch weitere Aspekte zu berücksichtigen: Bei erstmaliger Erstellung eines Konzernabschlusses besteht keine Pflicht zur Angabe von Vorjahreswerten. Freiwillig können aber die Werte einer um ein Jahr vorverlagerten Erstkonsolidierung oder die Zahlen im Zeitpunkt der Erstkonsolidierung auf den Beginn des Konzerngeschäftsjahres angegeben werden. Die Angabe von Vorjahreszahlen in der Konzern-GuV entfällt im letzteren Fall.

Bei wesentlichen Veränderungen des Konsolidierungskreises verlangt § 294 Abs. 2 HGB eine Erläuterung im Konzernabschluss. Solche Änderungen ergeben sich z. B. durch Zu-/Abgänge von Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmen, beim Wechsel von der Quoten- zur Vollkonsolidierung oder von diesen zur Equity-Bilanzierung. Sie sind wesentlich, wenn die Entwicklung, die ohne die Änderung des Konsolidierungskreises zu verzeichnen war, nicht erkennbar ist.

Gemäß § 313 Abs. 2 Nr. 1 und 3 HGB sind wesentliche Änderungen des Konsolidierungskreises im Konzernanhang darzustellen. Darüber hinaus sind im Konzernanhang quantitative Angaben zu machen, die die Auswirkungen gegenüber dem Vorjahresabschluss erkennen lassen. Anstelle zusätzlicher Anhangangaben kann auch eine sog. Drei-Spalten-Bilanz mit angepassten Vorjahreszahlen erstellt werden. Können die Vorjahreswerte nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand ermittelt werden – das ist insbesondere bei Erweiterungen des Konsolidierungskreises häufig der Fall – sind im Anhang oder in einer sog. modifizierten Drei-Spalten-Bilanz ersatzweise aktuelle Zahlen anzuge-

ben, die an den Konsolidierungskreis des Vorjahres angepasst sind.

Bei unterjährigen Veränderungen des Konsolidierungskreises sind Aufwendungen und Erträge gemäß § 300 Abs. 2 HGB in den Konzernabschluss einzubeziehen, solange die jeweilige Tochtergesellschaft zum Konzern gehört. Somit ist bei unterjährigen Erst- oder Entkonsolidierungen grundsätzlich eine Aufteilung der Aufwendungen und Erträge anhand eines Zwischenabschlusses notwendig. Bei einer Entkonsolidierung dürfen die auf den Konzern entfallenden Aufwendungen und Erträge hilfsweise auch statistisch geschätzt werden. GuV-Zahlen von Tochterunternehmen, deren Aufwendungen und Erträge im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen und -erträgen des Konzerns keine wesentliche Bedeutung zukommt, können vereinfachend gänzlich einbezogen oder weggelassen werden.



## 4. Geänderte Fassung des IDW RS HFA 7 zu „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften“ verabschiedet

Der HFA hat am 6.2.2012 die Änderungen der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften“ (IDW RS HFA 7 n.F.), die infolge des BilMoG erforderlich wurden, verabschiedet.

Gegenüber dem veröffentlichten Entwurf vom 11.3.2011 wurden nur wenige Änderungen vorgenommen.

**Hinweis:** Die wesentlichen Änderungen betreffen die Berücksichtigung des neuen § 290 HGB für die Konzernrechnungslegungspflicht bei Personenhandelsgesellschaften und einen neuen Abschnitt zur Bilanzierung latenter Steuern, der auf die Besonderheiten für Personenhandelsgesellschaften eingeht. Weiterhin wurde ein Ausweiswahlrecht in der Bilanz für auf Grund erwarteter Steuerbelastungen gebildete Rückstellungen auf-

genommen. Diese Rückstellungen können entweder unter den Steuerrückstellungen gesondert oder unter den sonstigen Rückstellungen ausgewiesen werden.

## 5. IDW RS HFA 18: Bilanzierung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Nach der Einführung des BilMoG bekam die Bildung aktiver und passiver latenter Steuern eine zunehmende Bedeutung. Aus diesem Grund wurde der entsprechende Abschnitt des IDW RS HFA 18 gänzlich neu gefasst.

Bei Ansatz und Bewertung einer Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft können Differenzen zwischen der Steuerbilanz und der Handelsbilanz entstehen. In der Steuerbilanz stellt die Beteiligung kein eigenständiges Wirtschaftsgut dar. Vielmehr wird der Wert des steuerlichen Kapitalkontos anhand der Spiegelbildmethode abgebildet. Es umfasst neben dem anteiligen Gesamthandvermögen des Gesellschafters auch etwaige Sonder- und/oder Ergänzungsbilanzen. Ferner werden im steuerlichen Kapitalkonto sämtliche Entnahmen, Einlagen und die steuerlichen Jahresergebnisse (Gewinne und Verluste) abgebildet. Dabei werden letztere phasen- gleich vereinnahmt.

Im Gegensatz dazu wird eine Beteiligung in der Handelsbilanz gemäß § 253 Abs. 1 S. 1 HGB mit den Anschaffungskosten bewertet. Da es sich hier um einen eigenständigen Vermögensgegenstand handelt, ist die Beteiligung bei einer dauerhaften Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert außerplanmäßig abzuschreiben.

Aus den unterschiedlichen Wertansätzen in der Steuerbilanz und der Handelsbilanz können temporäre Differenzen entstehen, die zu aktiven oder passiven latenten Steuern führen. Nachdem durch das BilMoG das timing-Konzept durch das temporary-Konzept ersetzt wurde, sind nun zusätzlich auch die sog. quasi-permanenten Differenzen bei der Ermittlung der latenten Steuern zu berücksichtigen. Folglich sind auch Differenzen mit einzubeziehen, die sich erst z. B. im Falle einer Veräußerung der Beteiligung umkehren. Daraus resultiert also, dass auf der Ebene des

bilanzierenden Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft grundsätzlich latente Steuern berücksichtigt werden müssen, die aus Differenzen zwischen dem handelsrechtlichen Beteiligungsansatz und dem steuerlichen Kapitalkonto bestehen.

**Hinweis:** Ob auf Ebene des Gesellschafters der Personenhandelsgesellschaft tatsächlich latente Steuern zu bilanzieren sind, hängt von der Rechtsform des Gesellschafters ab. Ist der Gesellschafter selbst eine Personenhandelsgesellschaft, kommt bei diesem ein Ansatz latenter Steuern nicht in Betracht. Ist der Gesellschafter jedoch eine Kapitalgesellschaft kann der Ansatz latenter Körperschaftsteuer erforderlich sein. Latente Gewerbesteuer ergibt sich aufgrund der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften grundsätzlich nicht.

## II. UNSICHERHEITEN BEI ERGEBNISABFÜHRUNGSVERTRAG UND ABFÜHRUNGSSPERRE

Die Gewinnabführung einer Organgesellschaft ist gemäß dem entsprechend auf GmbHs anwendbaren § 301 AktG begrenzt auf den Gewinn nach Zuführung zur gesetzlichen Rücklage und nach Dotierung einer Ausschüttungssperre.

**Hinweis:** Eine Ausschüttungssperre ist zu bilden, wenn selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bzw. ein Überhang aktiver latenter Steuern aktiviert oder ein Deckungsvermögen zu Pensionszusagen zu mehr als den Anschaffungskosten bewertet werden (§ 268 Abs. 8 HGB).

Damit wird die Organgesellschaft hinsichtlich des Höchstbetrages der Gewinnabführung so behandelt, wie eine Gesellschaft ohne Ergebnisabführungsvertrag in Bezug auf den Höchstbetrag der Gewinnausschüttung behandelt werden würde.

Wenn bei der Organgesellschaft etwa selbstgeschaffenes immaterielles Anlagevermögen aktiviert wird, wird diese Aktivierung in der Steuerbilanz nicht nachvollzogen (§ 5 Abs. 2 EStG). Dadurch entsteht eine passivierungspflichtige latente Steuerschuld (§ 274 HGB). Da die Organgesellschaft selbst keine Steuern zahlt, stellt sich die Frage, in wessen Bilanz die latente Steuer zu passivieren ist: Die Organgesellschaft verfügt über keine latente Steuerschuld und bei der Organträgerin besteht kein Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz. Nach herrschender Meinung wird dieser Konflikt durch Passivierung bei der Organträgerin gelöst.

Sofern die Organträgerin ihre Organgesellschaften mit Steuerumlagen belastet, kann dieses Problem aber auch anders gelöst werden. DRS 18.35 lässt in diesem Fall die Wahlfreiheit zu, die passive Steuerlatenz entweder bei der Organträgerin (formale Betrachtungsweise) oder bei der Organgesellschaft (wirtschaftliche Betrachtungsweise) zu passivieren. Damit wird die Grundlage geschaffen, bei der Organgesellschaft originäre Steuerlatenzen abzubilden und somit latente Steuern dort zu erfassen, wo sie wirtschaftlich verursacht werden.

Unter Berücksichtigung einer Abführungssperre kann diese Wahlfreiheit durchaus zu materiellen Konsequenzen führen. Hat beispielsweise eine Organgesellschaft einen Gewinn vor 30 %-iger Steuerumlage von 200.000 Euro, von dem 100.000 Euro auf

die Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände entfallen, und wird die Steuerlatenz in Fall A bei ihr (wirtschaftliche Betrachtungsweise) oder in Fall B bei der Organträgerin (formale Betrachtungsweise) gebildet, ergeben sich folgende Zahlungskonsequenzen:

	Fall A	Fall B
Gewinn vor Steuer	200.000 Euro	200.000 Euro
Bildung latente Steuer	- 30.000 Euro	0 Euro
Steuerumlage	- 30.000 Euro	- 60.000 Euro
Ausschüttungssperre	- 100.000 Euro	- 100.000 Euro
Gewinnabführung	40.000 Euro	40.000 Euro
Steuerumlage	30.000 Euro	60.000 Euro
Zahlung an Organträger	70.000 Euro	100.000 Euro

In dem vorstehenden Fall könnte auch erwogen werden, die Ausschüttungssperre nicht wie dargestellt nach der Brutto-, sondern nach der Nettomethode zu bestimmen. Dann entspräche sie dem Ertrag aus der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (100.000 Euro) abzüglich des darauf entfallenden Steueraufwandes (30.000 Euro). Somit wäre der abführungsgesperrte Betrag gemindert und die Gewinnabführung dann entsprechend 30.000 Euro höher.

Eine abschließende Meinung zu dieser Beschränkung der Abführungssperre existiert bisher nicht.

**Hinweis:** Brisanz erhält diese Frage dadurch, dass die steuerliche Anerkennung des Ergebnisabführungsvertrages voraussetzt, dass die Abführungssperre vollumfänglich beachtet wird. Eine abweichende Auffassung der Finanzverwaltung könnte daher zu einem rückwirkenden Wegfall der gesamten Organgesellschaft führen. Bei diesen oder ähnlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ergebnisabführung und Abführungssperre sollte daher steuerlicher Rat eingeholt werden.

### III. SONSTIGES

#### 1. Rückabwicklung eines Wertpapierkaufs bei verletzter Ad hoc-Publizitätspflicht

Seit fast zehn Jahren finden sich in den §§ 37b, 37c WpHG eigenständige Rechtsgrundlagen zur Regelung eines Schadensersatzes für den Fall der Verletzung einer Ad hoc-Publizitätspflicht. Bedingt durch anfängliche Anwendungsschwierigkeiten waren diese Normen jedoch bislang von untergeordneter praktischer Bedeutung.

Nach § 37b WpHG macht sich ein Emittent von Finanzinstrumenten, die zum Handel an einer inländischen Börse zugelassen sind, schadensersatzpflichtig, wenn er es unterlässt, unverzüglich eine Insiderinformation zu veröffentlichen, die ihn unmittelbar betrifft, wenn ein Dritter die Finanzinstrumente entweder nach der Unterlassung erwirbt und

er bei Bekanntwerden der Insiderinformation noch Inhaber der Finanzinstrumente ist oder er die Finanzinstrumente vor dem Entstehen der Insiderinformation erwirbt und nach der Unterlassung veräußert. Gleiches gilt, wenn entsprechende unwahre Informationen veröffentlicht werden, § 37c WpHG.

Der BGH hat nun mit Urteil vom 13.12.2011 (Az. XI ZR 51/10, BB 2012, S. 530) in Fällen unterlassener oder falscher Veröffentlichung von Ad hoc-Mitteilungen die Möglichkeit des Schadensausgleichs im Wege der Rückabwicklung anerkannt. Neben dem Nachweis einer Pflichtverletzung durch unterlassene bzw. falsche Veröffentlichung einer Ad hoc-Mitteilung ist die Ermittlung der konkreten Schadenshöhe von besonderer Bedeutung.

Bisher vertrat die Rechtsprechung die Auffassung, dass sich die Schadenshöhe nur aus der Differenz zwischen dem tatsächlichen Kaufpreis und dem hypothetisch wahren Kurswert im Zeitpunkt des Kaufs ergibt (sog. Kursdifferenzschaden), so auch Landgericht Hamburg mit Urteil vom 10.6.2009 (Az. 329 O 338/08, ZIP 2010, S. 1395).

Nach nunmehr höchstrichterlicher Rechtsprechung kann der Anleger künftig auch Schadensersatz im Zuge der Rückabwicklung verlangen. Damit folgt der BGH explizit der bereits seit 2004 in der Literatur vertretenen Rechtsposition eines Partners unseres Hauses (Escher-Weingart/Lägeler/Eppinger, WM 2004, S. 1845). Jetzt kann der geschädigte Anleger einen Ausgleich durchsetzen, indem er den zu teuren Wertpapierkauf mit dem Emittenten der erworbenen Wertpapiere rückabwickelt. Hierdurch erhält der Anleger Zug-um-Zug gegen Rückgabe der Wertpapiere seinen ursprünglich bezahlten Kaufpreis erstattet.

**Hinweis:** Als noch immer zu überwindende Hürde ist jedoch die Beweislastregelung anzuführen. Der Anleger muss beweisen, dass gerade die unveröffentlichte bzw. unwahre

*Tatsache kausal für seine Kaufentscheidung war. Dieser Beweis gelingt ihm, wenn er glaubhaft darlegen kann, dass die Entscheidung zum Kauf des Wertpapiers nicht gefasst worden wäre, hätte er Kenntnis von den tatsächlichen Umständen gehabt.*

*Im Ergebnis eröffnet die Anerkennung der Möglichkeit zur Rückabwicklung eines Wertpapiergeschäfts bei verletzter Ad hoc-Publizitätspflicht Anlegern eine unter Umständen weiterreichende Schadenskompensation als bei bloßem Ausgleich des Kursdifferenzschadens. Konkret ermöglicht die Rechtsprechung des BGH zusätzlich die Kompensation eines auch nach dem Kauf durch unternehmensinterne bzw. -externe (neue) Entwicklungen eingetretenen Kursverlusts – die Anforderungen an die Beweislast bleiben indes hoch.*

## 2. Reform des KapMuG verabschiedet

Der Bundestag hat am 28.6.2012 das „Gesetz zur Reform des Kapitalanleger-Musterverfahrensgesetzes“ (KapMuG) in zweiter und dritter Lesung verabschiedet (BT-Drs. 17/8799 i. d. F. der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses BT-Drs. 17/10160).

**Hinweis:** Das ursprüngliche KapMuG wurde im Jahr 2005 beschlossen. Darin wurde zur effektiven gerichtlichen Handhabung von Massenklagen mit kapitalmarktrechtlichem Bezug ein neuartiges Musterverfahren eingeführt. Aufgrund zahlreicher zivilprozessualer Neuerungen befristete der Gesetzgeber die Geltungsdauer des Gesetzes zunächst auf fünf Jahre, um in dieser Zeit zu evaluieren, ob sich das Gesetz in der Praxis bewährt. Nach einer Verlängerung der Geltungsdauer um zwei weitere Jahre tritt das Gesetz nunmehr am 31.10.2012 außer Kraft.

Im Rahmen einer Evaluation hatte sich ergeben, dass das Kapitalanleger-Musterverfahren ein taugliches Instrument zur Bewältigung von Massenklagen im Bereich des Kapitalmarktrechts ist. Allerdings wurde in einigen Punkten Überarbeitungspotenzial gesehen. Das nun verabschiedete Gesetz greift einige Verbesserungsvorschläge aus dem Abschlussbericht zur Evaluation auf.

Das nun beschlossene Gesetz erweitert den Anwendungsbereich gegenüber dem bisherigen Recht moderat auf Rechtsstreitigkeiten mit nur mittelbarem Bezug zu einer öffentlichen Kapitalmarktinformation.

**Hinweis:** Dadurch kann zukünftig auch die Haftung wegen fehlerhafter Anlagevermittlung oder -beratung, in der eine öffentliche Kapitalmarktinformation, etwa ein Prospekt, verwendet wurde, Gegenstand eines Musterverfahrens sein.

Auch wird ein einfacher Zugang zum Musterverfahren eröffnet. So können Kapitalanleger künftig einen Anspruch zum Musterverfahren anmelden und dadurch bewirken, dass die Verjährung ihres Anspruchs gehemmt wird.

**Hinweis:** Auf diese Weise können sie den Ausgang des Musterverfahrens abwarten und erst danach entscheiden, ob sie Klage erheben.

Ferner kommt es zu einer Vereinfachung des Vergleichsabschlusses im Musterverfahren, um dort eine gebündelte gütliche Beilegung der Rechtsstreitigkeiten zu fördern. Zudem werden die Eröffnung des Musterverfahrens

und seine Erledigung durch eine Reihe von Einzelmaßnahmen, wie etwa durch die Einführung einer Frist, innerhalb derer ein zulässiger Musterverfahrensantrag bekannt zu machen ist, und durch die Verlagerung der Zuständigkeit für Erweiterungen des Musterverfahrens vom Landgericht auf das Oberlandesgericht, beschleunigt.

Schließlich wird die Zulässigkeit der gerichtlichen Trennung von streitgenössischen Klagen in Einzelverfahren begrenzt, um ein gemeinsames gerichtliches Vorgehen der Kapitalanleger bereits in der ersten Instanz zu fördern.

**Hinweis:** Das neue KapMuG unterliegt erneut – diesmal einer achtjährigen – Befristung. In dieser Zeit sollen die Erfahrungen mit dem neuen Musterverfahren ausgewertet werden, damit der Gesetzgeber abschließend entscheiden kann, ob das Musterverfahren dauerhaft in das Zivilverfahrensrecht aufgenommen werden soll. Das Gesetz bedarf keiner Zustimmung des Bundesrates. Es wurde am 25.10.2012 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht (BGBl. I 2012, S. 2182).

# H | ZIVILRECHT

## I. GESELLSCHAFTSRECHT

### 1. Sorgfaltspflichten der Organe einer Aktiengesellschaft

In einer Leitsatzentscheidung vom 20.9.2011 hat der BGH (Az. II ZR 234/09, ZIP 2011, S. 5) zu den Prüfungspflichten von Vorständen und Berufsträgern als Aufsichtsräte bei rechtlich schwierigen Fallgestaltungen Stellung genommen.

Im Streitfall wurden durch eine Aktiengesellschaft vor der vollen Leistung des Ausgabebetrages Aktien ausgegeben. Aufsichtsrat der Aktiengesellschaft war ein Rechtsanwalt,

der mit seiner Kanzlei die rechtswidrige Kapitalerhöhung vorbereitet hatte.

Laut BGH hatten Vorstand und Aufsichtsrat eine Pflichtverletzung gemäß § 93 Abs. 3 Nr. 4 AktG begangen. Die Vorstände hätten sich nicht ausreichend über die bestehende Rechtslage informiert und seien deshalb schadensersatzpflichtig. Sie müssten sich bei rechtlich schwierigen Sachverhalten von unabhängigen und qualifizierten Berufsträgern beraten

lassen und ihrerseits den erteilten Rechtsrat einer sorgfältigen Plausibilitätskontrolle unterziehen. Eine Beratung und Genehmigung durch den Aufsichtsrat ersetze nicht die eigenständige Prüfung des Vorstands.

**Hinweis:** Der Rechtsrat muss über eine bloße Auskunft oder das Übersenden eines Vertragsentwurfs hinausgehen und die Rechtslage umfassend würdigen.

### 2. BGH schafft Rechtssicherheit bei der Einziehung von GmbH-Geschäftsanteilen

Der Geschäftsanteil des Gesellschafters einer GmbH kann aus wichtigem Grund durch Gesellschaftersbeschluss ohne seine Zustimmung eingezogen werden, wenn die Satzung der GmbH eine entsprechende Regelung enthält.

**Hinweis:** Üblicherweise regeln Satzungen die Möglichkeit der Einziehung ohne Zustimmung des Betroffenen, insbesondere für den Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei ihm, der Zwangsvollstreckung eines Gläubigers in seinen Geschäftsanteil, der Verletzung wesentlicher Verpflichtungen aus der Satzung durch ihn oder des Eintritts unerwünschter Dritter in die Gesellschaft (z. B. beim Tod eines Gesellschafters).

Beschließen die Gesellschafter bei Vorliegen eines solchen Grundes die Einziehung des Geschäftsanteils, muss anschließend der Einziehungsbeschluss dem betroffenen Gesellschafter von der Geschäftsführung bekannt gemacht werden, sofern er nicht in der Gesellschafterversammlung anwesend ist, in der die Einziehung beschlossen wird.

Regelt die Satzung, dass der Gesellschafter mit Bekanntmachung des Einziehungsbeschlusses an ihn ausscheidet, war bislang schon anerkannt, dass diese Klausel grundsätzlich wirksam ist. Viele Satzungen enthalten aber keine entsprechende Regelung. Für diesen Fall war bisher noch nicht höchstrichterlich geklärt, wann die Einziehung des Geschäftsanteils wirksam wird.

**Hinweis:** Der Zeitpunkt der Wirksamkeit der Einziehung ist für den Verlust der Gesellschafterrechte des ausgeschlossenen Gesellschafters, insbesondere für das Stimmrecht und das Gewinnbezugsrecht, von Bedeutung.

Nun hat der BGH im Urteil vom 24.1.2012 (Az. II ZR 109/11, WPG 2012, S. 520) entschieden, dass die Einziehung auch ohne ausdrückliche Regelung in der Satzung grundsätzlich mit der Mitteilung des Beschlusses an den betroffenen Gesellschafter wirksam wird. Das hat den Vorteil, dass die Entscheidungsfindung in der Gesellschaft nach dem Einziehungsbeschluss erleichtert wird.

Der ausgeschlossene Gesellschafter ist nach der aktuellen BGH-Entscheidung ebenfalls geschützt. Sein Abfindungsanspruch ist dadurch gesichert, dass die verbleibenden Gesellschafter in Höhe ihrer Beteiligungsquote für die Abfindung haften, wenn sie die Gesellschaft fortsetzen und die Gesellschaft nicht in die Lage versetzen, den Abfindungsanspruch aus dem das Stammkapital übersteigenden Vermögen (sog. ungebundenes Vermögen) zu erfüllen. Die persönliche Haftung der verbleibenden Gesellschafter lässt sich dadurch rechtfertigen, dass ihnen der Wert des Geschäftsanteils des ausscheidenden Gesellschafters zugutekommt.

**Hinweis:** Der Einziehungsbeschluss ist nichtig, wenn bereits bei der Beschlussfassung feststeht, dass die Abfindung nicht aus ungebundenem Vermögen der Gesellschaft gezahlt werden kann. Die Regelungen zur Einziehung in Gesellschaftsverträgen von GmbHs sollten darauf hin überprüft werden, ob sie mit dem BGH-Urteil im Einklang stehen.



### 3. Unterbilanzhaftung bei unterbliebener Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung einer GmbH

Wird eine Gesellschaft errichtet, ist sie bei dem zuständigen Handelsregister anzumelden. Dabei ist nach § 8 Abs. 2 GmbHG in der Anmeldung die Versicherung abzugeben, dass die Leistungen auf die Geschäftsanteile bewirkt sind und dass sich der Gegenstand der Leistungen endgültig in der freien Verfügung der Geschäftsführer befindet. Unterbleibt die mit der Versicherung und der Anmeldung etwaiger mit einer wirtschaftlichen Neugründung einhergehender Satzungsänderungen zu verbindende Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung gegenüber dem Registergericht, haften die Gesellschaf-

ter im Umfang einer Unterbilanz, die in dem Zeitpunkt besteht, zu dem die wirtschaftliche Neugründung entweder durch die Anmeldung der Satzungsänderungen oder durch die Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit erstmals nach außen in Erscheinung tritt. Dies entschied der BGH mit Urteil vom 6.3.2012 (Az. II ZR 56/10, DStR 2012, S. 974).

**Hinweis:** Sofern die Offenlegung einer wirtschaftlichen Neugründung fehlt, tragen die unter dem Gesichtspunkt der Unterbilanzhaftung in Anspruch genommenen Gesellschafter die Darlegungs- und Beweislast

dafür, dass in dem Zeitpunkt, zu dem die wirtschaftliche Neugründung nach außen in Erscheinung getreten ist, keine Differenz zwischen dem (statutarischen) Stammkapital und dem Wert des Gesellschaftsvermögens bestanden hat.

Des Weiteren stellte der BGH klar, dass die Verpflichtung dieses Gesellschafters, eine zum Zeitpunkt einer wirtschaftlichen Neugründung bestehende Unterbilanz auszugleichen, eine auf den Geschäftsanteil rückständige Leistung ist, für die der Erwerber des Geschäftsanteils haftet.

### 4. Geschäftsführer müssen auf unverzügliche Vorlage des Prüfergebnisses für Insolvenzantrag hinwirken

Ein GmbH-Geschäftsführer, der über keine ausreichenden persönlichen Kenntnisse verfügt, die er für die Prüfung benötigt, ob er einen Insolvenzantrag stellen muss, hat sich bei Anzeichen einer Krise der Gesellschaft

unverzüglich von einer unabhängigen, für die zu klärenden Fragestellungen fachlich qualifizierten Person beraten zu lassen. Dies entschied der BGH mit Urteil vom 27.3.2012 (Az. II ZR 171/10, DB 2012, S. 1320).

**Hinweis:** Dabei darf er sich nicht mit einer unverzüglichen Auftragserteilung begnügen, sondern muss auch auf eine unverzügliche Vorlage des Prüfergebnisses hinwirken.

### 5. In England erloschene Limited besteht in Deutschland als Personengesellschaft weiter

Die Limited ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist. Sie unterliegt britischem Recht. Das Mindestkapital beträgt ein Pfund. Sie kann schnell und unbürokratisch gegründet werden. Hört jedoch eine solche Gesellschaft mit beschränkter

Haftung mit Sitz in England dort auf zu bestehen, weil sie aus dem dortigen Gesellschaftsregister gelöscht wurde, besteht diese Gesellschaft gemäß rechtskräftigem Beschluss des OLG Celle vom 29.5.2012 (Az. 6 U 15/12, NZG 2012, S. 738) in Deutschland fort.

**Hinweis:** Betreibt die Gesellschaft in Deutschland ein Handelsgewerbe, ist sie als offene Handelsgesellschaft, anderenfalls als Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu behandeln. Diese Betrachtung hat erhebliche Auswirkungen auf die haftungsrechtliche Situation der beteiligten Gesellschafter.

## II. ARBEITSRECHT

### 1. Abberufung eines GmbH-Geschäftsführers: Kein Weiterbeschäftigungsanspruch in leitender Funktion

Der Geschäftsführer einer GmbH hat nach Widerruf seiner Bestellung bei fortbestehendem Anstellungsverhältnis grundsätzlich keinen Anspruch auf Weiterbeschäftigung in einer seiner früheren Tätigkeit vergleichbaren leitenden Funktion, sofern sich nichts Abweichendes aus dem Anstellungsvertrag ergibt. Dies entschied der BGH mit Urteil vom 11.10.2010 (Az. II ZR 266/08, NJW 2011,

S. 920). Im Streitfall wurde der GmbH-Geschäftsführer aufgrund eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung abberufen und der Geschäftsführeranstellungsvertrag gekündigt.

Der BGH verneinte sowohl einen Weiterbeschäftigungsanspruch des GmbH-Geschäftsführers als auch einen auf Beschäftigung in

einer der früheren Tätigkeit vergleichbaren leitenden Funktion. Sofern der Anstellungsvertrag keine entsprechende ausdrückliche Regelung enthält, beinhaltet er regelmäßig nur die Anstellung als Geschäftsführer. Eine Tätigkeit unterhalb der Organebene ist typischerweise nicht vereinbart.

### 2. Altersabhängige Staffelung der Urlaubsdauer verstößt gegen das Diskriminierungsverbot

Nach den Bestimmungen des Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetzes (AGG) dürfen Beschäftigte grundsätzlich nicht wegen ihres Alters benachteiligt werden. Dabei liegt eine unmittelbare altersbedingte Benachteiligung vor, wenn eine Person wegen ihres Alters eine weniger günstige Behandlung als eine andere Person in einer vergleichbaren Situation erfährt, erfahren hat oder erfahren würde. Eine unterschiedliche Behandlung wegen

des Alters ist lediglich ausnahmsweise zulässig, wenn sie objektiv und angemessen sowie durch ein legitimes Ziel gerechtfertigt ist. Vor diesem Hintergrund entschied das BAG mit Urteil vom 20.3.2012 (Az. 9 AZR 529/10, DB 2012, S. 1814), dass die altersabhängige Staffelung der Urlaubsdauer im Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst (TVöD) gegen das Verbot der Benachteiligung wegen des Alters verstößt.

**Hinweis:** Die Entscheidung des BAG ist für die Praxis von großer Bedeutung. Eine altersabhängige Staffelung der Urlaubsdauer findet sich nicht nur im TVöD, sondern oftmals auch in Arbeitsverträgen. Arbeitgeber müssen sich bewusst machen, dass eine altersabhängige Staffelung der Urlaubsdauer im Arbeitsvertrag in der Regel unwirksam ist und den betroffenen Arbeitnehmern die maximale Zahl an Urlaubstagen zusteht.

### 3. BGH wendet erstmals AGG auf GmbH-Geschäftsführer an

Der BGH hat mit Urteil vom 23.4.2012 (Az. II ZR 163/10, NJW 2012, S. 2351) erstmals entschieden, dass ein auf eine bestimmte Dauer bestellter Geschäftsführer einer GmbH, der nach Ablauf seines Vertrages nicht als Geschäftsführer weiterbeschäftigt wird, in den Schutzbereich des AGG fällt.

Nach § 6 Abs. 3 AGG findet das Gesetz teilweise Anwendung auf Geschäftsführer einer GmbH, soweit es um den Zugang zu dem Geschäftsführeramt und um den beruflichen Aufstieg geht. In dem Beschluss, den Kläger nach dem Auslaufen seiner Bestellung nicht weiter als Geschäftsführer zu beschäftigen,

hat der Senat eine Entscheidung über den Zugang zu dem Amt gesehen.

### 4. Teilzeitanspruch besteht grundsätzlich auch für Führungskräfte

Das Arbeitsgericht Berlin entschied mit Urteil vom 20.4.2012 (Az. 28 Ca 17989/11, DB 2012, S. 1448), dass ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer mit Führungsaufgaben den Wunsch nach Verkürzung der Wochenarbeitszeit nicht allein mit dem Hinweis dar-

auf abschlagen kann, eine Führungskraft arbeitet – nach dem Konzept des Unternehmens – eben „in Vollzeit“.

Nach Auffassung der Richter gehört es vielmehr zu den Pflichten eines Unternehmens,

alle zumutbaren organisatorischen Maßnahmen zu ergreifen, damit auch Arbeitnehmer in leitenden Positionen in Teilzeit arbeiten können.

# CHECKLISTE

## UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

### Anpassungen für erstmalige Anwendung der E-Bilanz

Da für das Wirtschaftsjahr 2013 in aller Regel eine E-Bilanz abzugeben ist, sollten spätestens mit Beginn der Buchführung für das Wirtschaftsjahr 2013 Vorkehrungen getroffen werden, um entsprechend der durch die Finanzverwaltung vorgegebenen Taxonomie zu buchen.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung stellt die aktuelle Taxonomie unter [www.eststeuer.de](http://www.eststeuer.de) zur Verfügung.

**Tipp:** Durch eine Überprüfung der Kompatibilität der Buchhaltung mit den Vorgaben der E-Bilanz vor dem Beginn des Wirtschafts-

jahres 2013 lassen sich umfassende Umbuchungen oder Aufteilungen von Buchungspositionen vermeiden. Wir haben hierzu ein spezielles E-Bilanz-Tool entwickelt – sprechen Sie uns an!

### Vorbereitung der authentifizierten, elektronischen Übermittlung von Meldungen

Da ab 1.1.2013 Umsatzsteuer-Voranmeldungen, der Antrag auf Dauerfristverlängerung, Lohnsteueranmeldungen und Zusammenfassende Meldungen mit Authentifizierung

elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln sind, sollten die erforderlichen Zertifikate zeitnah beantragt werden (vgl. Ausblick A. V. 2.).

Sofern die Meldungen von verschiedenen Abteilungen im Unternehmen erledigt werden, sollte ggf. pro Abteilung ein Zertifikat beantragt werden.

### Optimierung der Steuerbelastung durch Einnahmen-/Ausgabenverlagerungen

Zwar ist, nachdem die Gesetzesinitiative zum Abbau der kalten Progression in 2012 nicht zum Abschluss gebracht wurde, keine Änderung des Einkommensteuertarifs 2013 im Vergleich zu 2012 vorgesehen.

Dennoch sollten im Falle von voraussichtlich deutlich unterschiedlich hohen Einkünften in 2012 und 2013 Möglichkeiten zur Verlagerung von Einnahmen bzw. Ausgaben von einem in den anderen Veranlagungszeitraum geprüft werden.

Um den Gewinn auf der Einnahmenseite im Jahr 2012 zu verringern, könnten Aufträge erst nach dem Jahreswechsel bearbeitet wer-

den oder Lieferungen an Kunden ggf. erst im neuen Jahr erfolgen. Wird ein höherer Gewinn bzw. die Vermeidung eines Verlustes in 2012 angestrebt, ist an die Realisierung stiller Reserven z. B. durch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Rahmen eines sale-and-lease-back zu denken.

Bei nicht bilanzierenden Unternehmen lässt sich die Höhe des Gewinns zudem dadurch steuern, dass z. B. Reparaturen in das auslaufende Jahr vorgezogen werden, um den Gewinn für 2012 zu mindern, bzw. in das kommende Jahr verschoben werden, um den Gewinn in 2013 zu erhöhen oder einen drohenden Verlust dort zu vermeiden.

**Hinweis:** Insbesondere sollte ein Augenmerk darauf gerichtet werden, die Anwendung der „Reichensteuer“, die ab einem zu versteuernden Einkommen von 250.731 Euro bzw. bei Zusammenveranlagung ab 501.462 Euro greift, zu vermeiden. Mit Blick auf die Zukunft könnte dabei z. B. in Betracht gezogen werden, Einkunftsquellen auf Kinder zu übertragen. Allerdings ist hierbei auf eine mögliche Steuerbelastung mit Schenkungssteuer zu achten, wobei angesichts der persönlichen Freibeträge im Allgemeinen (Elternanteil an Kind 400.000 Euro innerhalb der letzten zehn Jahre) und der Steuervergünstigungen für die Übertragung von Betriebsvermögen im Speziellen oftmals keine Schenkungssteuer anfallen dürfte.

## Nutzung des Abgeltungsteuersystems

Die Abgeltungsteuer ist nur auf private Kapitalerträge anwendbar. Kapitalerträge, die hingegen im Betriebsvermögen generiert werden, erhöhen den Unternehmensgewinn, der mit dem individuellen Einkommensteuersatz zu versteuern ist. Ist dieser für 2012 bzw. 2013 voraussichtlich höher als der Abgeltungsteuersatz von 25 %, bietet sich eine Entnahme nicht betriebsnotwendiger Mittel an, um diese dann im Privatvermögen anzulegen und daraus erzielte Kapitaleinkünfte der geringeren pauschalen Steuer zu unterwerfen.

Sofern demnächst eine unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen geplant ist, sollte hierbei aber die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht aus den Augen verloren werden. Betriebsvermögen genießt im Vergleich zur Schenkung von Privatvermögen deutliche Steuervergünstigungen. Sollte jedoch die vom Bundesrat vorgeschlagene Verschärfung der Bestimmung des erbschaftsteuerlichen Verwaltungsvermögens doch noch Eingang in das Erbschaftsteuergesetz finden, würde allerdings eine Entnahme liquider, nicht betriebsnotwendiger Mittel das

Verhältnis des demnach neu definierten Verwaltungsvermögens zum Gesamtbetriebsvermögen verbessern und damit die Möglichkeit bestehen, an diese Steuervergünstigungen zu gelangen (vgl. Ausblick D. I.).

**Tipp:** Da bei einer Steueroptimierung durch Verlagerung von Vermögen aus dem Betriebsvermögen in den Privatvermögensbereich zahlreiche steuerliche Fragen zu klären sind, empfiehlt sich eine auf die individuellen Verhältnisse zugeschnittene Beratung.

## Thesaurierungsbesteuerung bei Personenunternehmen

Einzelunternehmer, Freiberufler oder natürliche Personen als Gesellschafter einer Personengesellschaft können nicht entnommene Gewinne statt mit ihrem individuellen Einkommensteuersatz mit dem Thesaurierungssteuersatz von 28,25 % besteuern. Werden die Gewinne zu einem späteren Zeitpunkt entnommen, erfolgt eine Nachversteuerung mit 25 % Einkommensteuer (zuzüglich des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer). Dabei gelten auch Zahlungen von betrieb-

lichen Konten für nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, Gewerbesteuer, Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag als entnommen.

In der Summe kann eine höhere Steuerbelastung anfallen als bei sofortiger Versteuerung der Gewinne. Allerdings bietet die Thesaurierungsbesteuerung die Möglichkeit der Steuerstundung, wenn z. B. liquide Mittel für anstehende Reinvestitionen benötigt werden.

**Tipp:** Ob die Nutzung der Thesaurierungsbesteuerung sinnvoll ist, lässt sich nicht pauschal beantworten. Hier empfiehlt sich in jedem Falle eine Überprüfung anhand der konkreten Umstände. Zudem sollten in diesem Zusammenhang noch andere Möglichkeiten der Steuerstundung in die Überlegungen einbezogen werden, wie z. B. die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags, sofern die Größenmerkmale nicht überschritten werden.

## Überentnahmen

Werden in einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft im Wirtschaftsjahr höhere Entnahmen getätigt als Gewinn erzielt oder Einlagen zugeführt wurden (sog. Überentnahmen), sind betriebliche Schuldzinsen in Höhe von 6 % der Überentnahmen nicht abzugsfähig, soweit der so ermittelte Betrag 2.050 Euro übersteigt.

**Tipp:** Um den Schuldzinsenabzug in vollem Umfang zu gewährleisten, könnten z. B. bis zum Ende des Wirtschaftsjahres Einlagen getätigt oder auf weitere Entnahmen verzichtet werden, um Überentnahmen zu vermeiden bzw. die Freigrenze von 2.050 Euro an Schuldzinsen auf Überentnahmen nicht zu überschreiten. Wird zur Vermeidung von

Überentnahmen eine Einlage getätigt, kann diese in der Folge auch wieder entnommen werden. Allerdings sollte dies nicht unmittelbar nach Ende des Jahres und auch nicht in gleicher Höhe erfolgen, da sonst ein Gestaltungsmissbrauch vorliegen könnte (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.3.2009, Az. 2 K 160/06, EFG 2009, S. 1354).

## Negatives Kapitalkonto

Erzielt eine Kommanditgesellschaft Verluste, können Kommanditisten, stille Gesellschafter oder Unterbeteiligte die Verluste nur dann im Verlustentstehungsjahr unmittelbar nutzen, wenn hierdurch kein negatives Kapitalkonto entsteht.

**Tipp:** Die Verlustnutzung kann u. a. dadurch sichergestellt werden, dass bis zum Ende des Wirtschaftsjahres entsprechende Einlagen getätigt werden. Da die Einlagen jedoch nur dazu dienen können, den Verlust im Verlustentstehungsjahr zum Ausgleich zu bringen,

sollte die Höhe der erforderlichen Einlagen genauestens geprüft werden.



## Zinsschranke

Übersteigen die Zinsaufwendungen eines Personenunternehmens oder einer Kapitalgesellschaft 30 % des verrechenbaren EBITDA, sind diese steuerlich nicht abziehbar, sofern keine der Ausnahmen von der Anwendung dieser Zinsschranke greift. Die nicht abzehbaren Zinsaufwendungen vermindern ggf. den steuerlichen Gewinn der Folgejahre, sofern dann wiederum die Vorgaben der Zinsschranke eingehalten werden.

**Hinweis:** Da die Zinsschranke nur anzuwenden ist, wenn die Zinsaufwendungen, soweit sie die Zinserträge übersteigen, mindestens drei Mio. Euro betragen, sollte überprüft werden, ob von dieser Freigrenzenregelung Gebrauch gemacht werden kann, indem z. B. kurzfristig noch Zinserträge realisiert werden.

Zudem ist die Zinsschranke unbeachtlich, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilig zu einem Konzern gehört. Bei Konzernzugehö-

rigkeit kann schließlich noch die sog. Escape-Klausel greifen, wenn die Eigenkapitalquote zum Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags mindestens 98 % der Eigenkapitalquote des Konzerns beträgt. Hier kann zumindest auf die Anwendung der Escape-Klausel im kommenden Wirtschaftsjahr dadurch Einfluss genommen werden, dass z. B. durch eine Bilanzverkürzung die dann maßgebliche Eigenkapitalquote verbessert wird.

## Gewinnabführungsvertrag

Beinhaltet derzeit der zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft vereinbarte Gewinnabführungsvertrag nicht bereits einen dynamischen Verweis auf den Wortlaut des § 302 AktG in seiner jeweils geltenden Fassung, steht dies, sofern die im Unternehmenssteuerreformgesetz enthaltene geplante Änderung in Kraft tritt, dann nicht der ertragsteuerlichen Anerkennung der Organ-

schaft entgegen, wenn die Verlustübernahme tatsächlich entsprechend § 302 AktG erfolgt und bis spätestens 31.12.2014 der Gewinnabführungsvertrag an die Neuregelung angepasst wird. Auf die Anpassung kann jedoch verzichtet werden, wenn die Organschaft vor dem 1.1.2015 beendet wird (s. Ausblick A. III. 2.).

**Tipp:** Um Zweifel an der Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft aus dem Weg zu räumen, sollte der Gewinnabführungsvertrag zeitnah an die neuen gesetzlichen Anforderungen angepasst werden, sofern die entsprechende Regelung Gesetzeskraft erlangt.

## Einbringungsvorgänge: Nachweispflichten zum 31.5.2013 erfüllen

Wer seit Geltung des SEStEG ab 2007 ein Einzelunternehmen, einen Teilbetrieb oder einen Mitunternehmeranteil zu Buch- oder Zwischenwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht hat, muss nur dann keinen Einbringungsgewinn versteuern, wenn die Anteile nicht innerhalb einer siebenjährigen Sperrfrist veräußert werden. Dies ist dem Finanzamt jährlich jeweils bis spätestens zum

31.5. schriftlich durch eine Bescheinigung, wem die Anteile als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sind, nachzuweisen.

**Hinweis:** Wichtig ist, dass es sich bei der Stichtagsfrist zum 31.5. um eine Ausschlussfrist handelt. Wird der Nachweis bis dahin nicht erbracht, gelten die Anteile automatisch als veräußert mit der Folge, dass das

Finanzamt rückwirkend auf den Zeitpunkt der Einbringung einen Einbringungsgewinn festsetzt und der Besteuerung unterwirft.

Der Nachweis des wirtschaftlichen Eigentümers kann durch Vorlage des Jahresabschlusses mit Anhang oder durch Vorlage eines Auszugs aus dem Aktienregister oder einer Gesellschafterliste erbracht werden.

## ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

### Beantragung der Berücksichtigung eines Freibetrags im Lohnsteuerabzugsverfahren

Arbeitgeber können seit November 2012 die Lohnsteuerabzugsmerkmale seiner Arbeitnehmer elektronisch beim Finanzamt abzurufen und diese ab Januar 2013 dem Lohnsteuerabzug zu Grunde legen.

Arbeitnehmer, die bei Nutzung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab Januar 2013 die Berücksichtigung eines Freibetrags im Lohnsteuerabzugsverfahren, z. B. für Kosten der doppelten Haushaltsführung, erreichen möchten, müssen deshalb möglichst

zeitnah einen entsprechenden Antrag bei dem für sie zuständigen Wohnsitzfinanzamt stellen. Der Freibetrag wird dem Arbeitgeber im Rahmen der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale zur Verfügung gestellt (vgl. Ausblick B. II.).

## Nutzung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags

Bei Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in 2012 wird in jedem Fall der Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1.000 Euro berücksichtigt. Die tatsächlich anfallenden Werbungskosten sind nur dann beachtlich, wenn sie diesen Pauschbetrag

übersteigen. Es empfiehlt sich deshalb, Werbungskosten, sofern möglich, geballt in einem Jahr anfallen zu lassen, um in einem Jahr möglichst hohe tatsächlich angefallene Werbungskosten geltend zu machen und in den anderen Jahren den Pauschbetrag zu

berücksichtigen. Sind z. B. Anschaffungen von Arbeitsmitteln geplant, könnten diese in dem Jahr getätigt werden, in dem infolge eines beruflich bedingten Umzugs auch Umzugskosten als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

## BESTEuerung VON PRIVATPERSONEN

### Beeinflussung der Höhe der Vermietungseinkünfte

Im Sinne einer optimierten Steuerbelastungsplanung bestehen insbesondere bei Vermietungseinkünften Gestaltungsspielräume. Da nicht regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben dem Jahr der Vereinnahmung bzw. Verausgabung zuzurechnen

sind, können die Vermietungseinkünfte z. B. durch das Vorziehen oder Verzögern von Erhaltungsarbeiten beeinflusst werden. Nebenkosten-Vorauszahlungen können angepasst und Nebenkosten-Abrechnungen so erstellt werden, dass der Mittelzu- bzw.

Mittelabfluss entsprechend noch in 2012 oder erst in 2013 erfolgt. Bei hohen Erhaltungsaufwendungen, die in 2012 angefallen sind, ist zudem das Wahlrecht zu beachten, diese auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen.

### Beeinflussung des persönlichen Einkommensteuersatzes durch weitere Maßnahmen

Auch wenn es von 2012 auf 2013 nicht zu einer Änderung des Einkommensteuertarifs kommt, lohnt sich eine Überprüfung der Entwicklung des persönlichen Einkommensteuersatzes. Ist in 2013 mit einer steigenden Einkommensentwicklung zu rechnen, sollten steuerwirksame Zahlungen in das nächste Jahr verschoben werden. Bei einem zu erwartenden geringeren Einkommen in 2013, kann sich die entgegengesetzte Vorgehensweise lohnen. Auch sollte mit in die Überlegungen einfließen, wenn im kommenden Jahr mit einer Änderung des Personenstands wegen einer geplanten Hochzeit zu rechnen ist. Bei Anwendung des Splittingtarifs kann je nach Höhe der Einkünfte der einzelnen Ehegatten ein deutlich von 2012 abweichender persönlicher Einkommensteuersatz anzuwenden sein.

Die Höhe des zu versteuernden Einkommens und damit der persönliche Einkommensteuersatz lässt sich z. B. durch die Steuerung der Zahlung von Kirchensteuern, Spenden, Kinderbetreuungskosten, haushaltsnahen Dienstleistungen oder Unterhalt beeinflussen. Bei tendenziell steigender Einkommensentwicklung sollte die Verschiebung derartiger Ausgaben ins nächste Jahr, bei sinkender Einkommensentwicklung das Vorziehen dieser Zahlungen noch in diesem Jahr in Betracht gezogen werden. Allerdings ist bei einigen Positionen zu beachten, dass die Aufwendungen nur innerhalb bestimmter Grenzen berücksichtigt werden können.

Bei Spenden ist dabei auf die Höchstbetragsregelung zu achten. So können bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte (oder 4 %

der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter) berücksichtigt werden.

Kinderbetreuungskosten können seit 2011 unabhängig davon als Sonderausgaben abgezogen werden, ob sie erwerbsbedingt oder nicht erwerbsbedingt angefallen sind. Aufwendungen werden zu 2/3 steuerlich berücksichtigt, wobei der Abzug auf 4.000 Euro im Veranlagungszeitraum begrenzt ist.



## Antragsfrist für Verlustbescheinigung

Verluste aus privaten Kapitalanlagen werden unterjährig mit positiven Einkünften aus Kapitalanlagen verrechnet, die auf Konten und in Depots derselben Bank entstehen. Zudem ist zwischen den Konten und Depots von Ehegatten bei derselben Bank ein Ausgleich von Verlusten und positiven Erträgen unterjährig nur möglich, wenn sie gemeinsam einen Freistellungsauftrag erteilt haben.

Ein am Jahresende verbleibender Verlust des Kapitalanlegers wird von der Bank in das Folgejahr übertragen und dort mit positiven Einkünften aus Kapitalanlagen aus von ihr verwalteten Konten und Depots verrechnet.

Werden in 2012 auf den Konten und Depots einer Bank Verluste und auf den Konten und Depots einer anderen Bank positive Kapitaleinkünfte erzielt und soll bereits in 2012 ein Ausgleich zwischen den bei verschiedenen Banken entstandenen Verlusten und positiven Einkünften erfolgen, kann dies nur im Wege der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden. Hierzu hat der Anleger bis spätestens 15.12.2012 die Ausstellung einer Verlustbescheinigung bei der Bank zu beantragen, bei der die Verluste entstanden sind. Diese Bank wird deshalb die Verluste im Folgejahr nicht mehr berücksichtigen.

**Hinweis:** Ob die Beantragung einer Verlustbescheinigung sinnvoll ist, sollte wohl bedacht werden, da der Antrag unwiderruflich ist. So könnte ein bankeninterner Verlustübertrag steuerlich vorteilhafter als der Verlustausgleich im Verlustentstehungsjahr sein, wenn die positiven Einkünfte bei einer anderen Bank den Sparer-Pauschbetrag nicht übersteigen oder die positiven Kapitaleinkünfte in 2012 einem niedrigeren individuellen Einkommensteuersatz (unterhalb dem Abgeltungsteuersatz von 25 %) unterliegen als für 2013 zu erwarten ist.

---

## I M P R E S S U M

---

### 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

**Redaktionsschluss 28.11.2012**

**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: © LeitnerR – Fotolia.com  
Seite 8: © LPaulus Nugroho R – Fotolia.com  
Seite 15: © Lmiket – Fotolia.com  
Seite 23: © Ldetailblick – Fotolia.com  
Seite 26: © LBen Burger – Fotolia.com  
Seite 28/29: © LNaj – Fotolia.com  
Seite 30: © LMasson – Fotolia.com  
Seite 56: © Lthingamajiggs – Fotolia.com  
Seite 83: © LAamon – Fotolia.com

