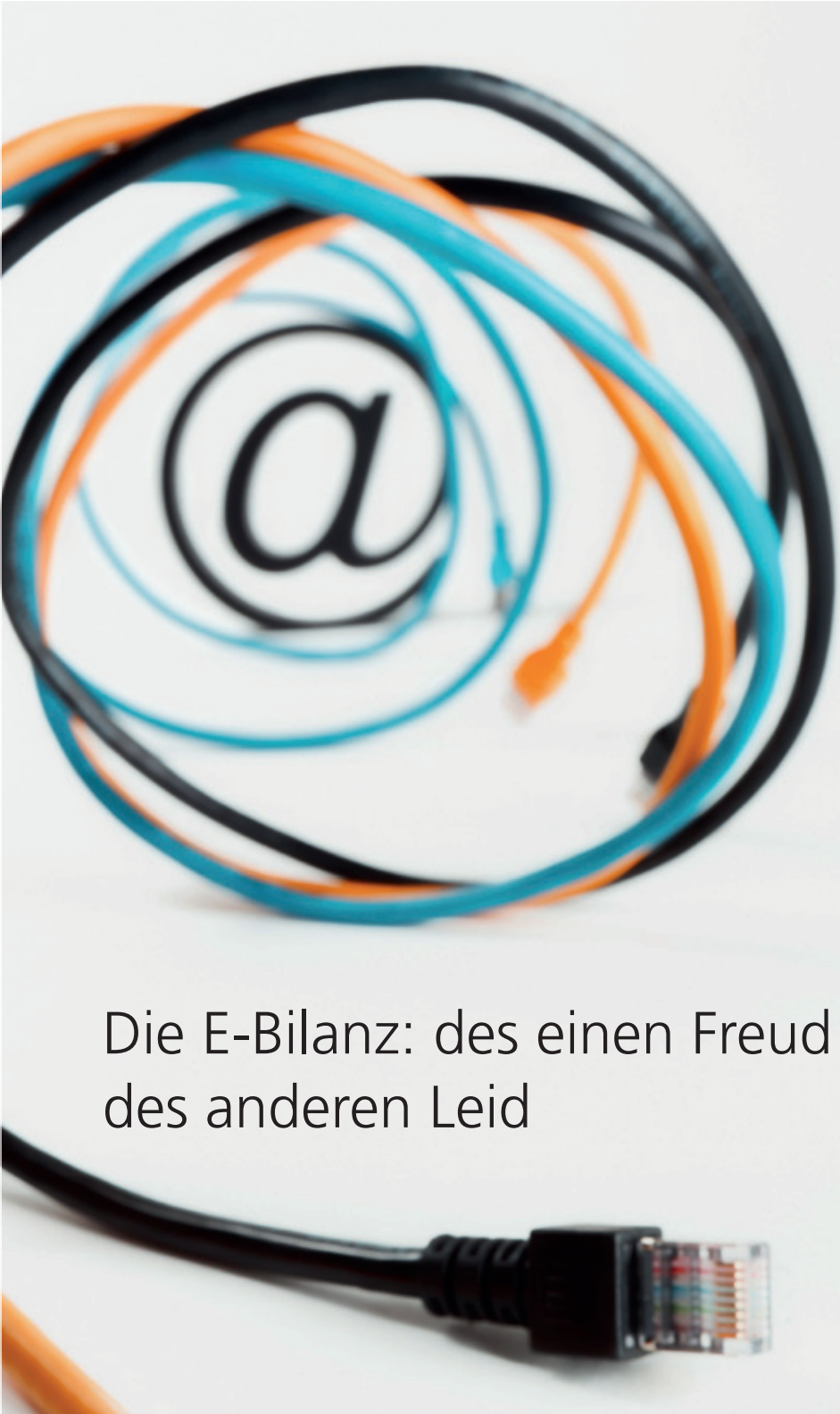


novus

Referentenentwurf
eines Gesetzes
zur Änderung der
Unternehmens-
besteuerung

Neues zum Über-
schuldungsbegriff –
Was kommt ab
1.1.2014?

Vereinfachte
Rechnungslegung
für Kleinstkapital-
gesellschaften



Die E-Bilanz: des einen Freud –
des anderen Leid

Die E-Bilanz: des einen Freud – des anderen Leid

Das elektronische Zeitalter hat zwischenzeitlich auch die Finanzverwaltung erreicht. Bereits seit dem VZ 2011 besteht die Verpflichtung, Steuererklärungen in elektronischer Form abzugeben. Bilanzierende Steuerpflichtige haben zudem für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, die Handelsbilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung und Überleitungsrechnung oder die Steuerbilanz elektronisch zu übermitteln. Zweifelsohne ist der Übergang zu einer elektronischen Finanzverwaltung sinnvoll und auch notwendig. Doch ist mit der E-Bilanz weit mehr verbunden als der bloße Übergang vom Papier zur Elektronik. Denn hierdurch wird die bilanzielle Gewinnermittlung in das Risikomanagementsystem der Finanzverwaltung überführt.

Die Steuerpflichtigen werden geratet. Das Steuerrating soll Auswirkung auf die Häufigkeit der Betriebsprüfungen haben. Allerdings ist nicht zu erwarten, dass die heute anschlussgeprüften Unternehmen vom Prüfungsplan auch nur zeitweise abgesetzt werden.

Für den betroffenen Steuerpflichtigen sind mit der Einführung der E-Bilanz grundlegende Eingriffe in die Finanzbuchhaltung verbunden. Zudem ist die Implementierung einer gebuchten Steuerbilanz zu erwägen. Steuerberater werden künftig neben der eigentlichen Steuererklärung auch eine E-Bilanz zu erstellen haben. Von der propagierten Vereinfachung profitiert deshalb derzeit nur die Finanzverwaltung. Denn sie hat im Ergebnis die Möglichkeit, anhand EDV-gestützter Validitätsprüfungen, Verprobungen und mehrjährigen externen und internen Betriebsvergleichen auf einer kennziffernbasierten automatischen Grundlage prüfungsrelevante Fälle auszuwählen, das Besteuerungsverfahren zu verbessern und künftig steuerliche Regelungen genauer zu evaluieren.

Abseits all dieser pragmatischen Erwägungen stehen die Rechtsgrundlagen für die neu definierte Struktur der E-Bilanz, die sog. Taxonomie, auf wackeligen Grundlagen. Dies betrifft insbesondere die Taxonomie als solche, das Erfordernis einer gebuchten Steuerbilanz,

die Verpflichtung zur Einreichung aperiodischer Bilanzen in E-Bilanz-Form, die außerbilanziellen steuerlichen Gewinnermittlungen sowie die von dem handelsrechtlichen Gliederungsschema abweichenden Untergliederungen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung.

Mit der E-Bilanz werden den bilanzierenden Unternehmen diese stark erweiterten bilanziellen Gliederungsstrukturen aufgebürdet. Zunächst bestand bei Einführung der gesetzlichen Grundlage in § 5b EStG die Vorstellung, dass mit der E-Bilanz lediglich die Übermittlungsform von Papier zu Elektronik geändert und es ansonsten bei dem bisherigen handelsrechtlichen Gliederungsschema bleiben sollte. Doch stellte sich dies als Irrglaube heraus. Eine Arbeitsgruppe, deren Ergebnisse in dem BMF-Schreiben vom September 2011 mündeten, definierte den Mindestumfang der zu übermittelnden Daten und der Anlagen sowie deren Struktur unter steuerlichem Blickwinkel stark abweichend vom HGB. Dabei ist die Frage berechtigt, ob dieses BMF-Schreiben auf einer ausreichenden Rechtsgrundlage beruht. U. E. hätten die in dem Entwurf des BMF-Schreibens geregelten Inhalte im Rahmen einer Rechtsverordnung und nicht mittels bloßer Verwaltungsanweisung geregelt werden müssen.

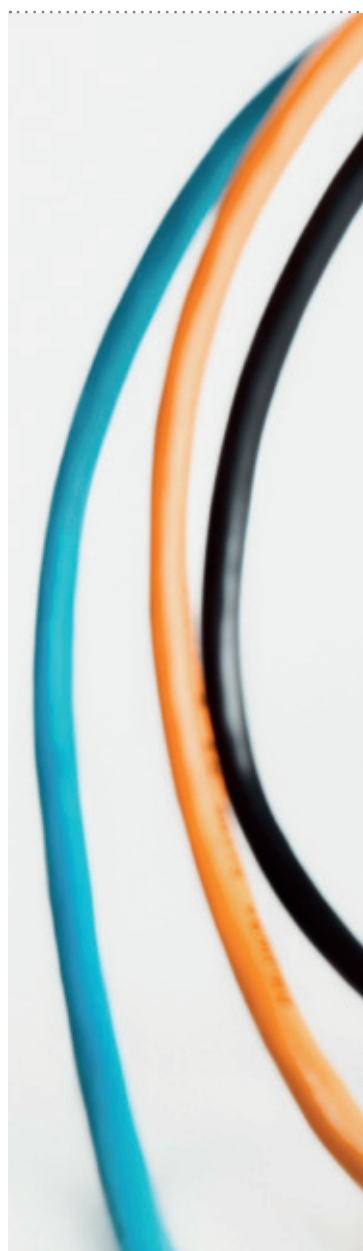
Last but not least sei die Frage erlaubt, ob sich der einseitig auf Seiten der Steuerpflichtigen und ihrer Berater ausgelöste erheblich höhere Verwaltungsaufwand aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Effizienz der Finanzverwaltung rechtfertigen lässt oder ob diese Ziele nicht auch erreicht werden könnten, wenn z. B. auf eine gebuchte Steuerbilanz verzichtet und eine weniger tiefe Untergliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustpositionen verlangt würde.

Sei es wie es ist. Die Steuerpflichtigen und ihre Berater kommen um das Thema E-Bilanz nicht herum. Wir setzen uns weiterhin auf politischer Ebene dafür ein, dass die Anforderungen an die E-Bilanz nicht überstrapaziert werden. Dies betrifft insbesondere Personen-

gesellschaften und gemeinnützige Körperschaften. Wir diskutieren mit hochrangigen Vertretern der Finanzverwaltung, referieren auf hochkarätigen Fachtagungen, wie der Münchner Steuerfachtagung, den Kölner Finanzgerichtstagen sowie dem Deutschen Steuerberaterkongress 2012 und wirken an Schulungen von Berufskollegen im Auftrag der Bundessteuerberaterkammer mit. Intensiv werden wir uns schließlich in einem Ratgeber mit dem Thema E-Bilanz befassen, der in Kürze im renommierten Münchner Beck Verlag erscheint.



Prof. Dr. Ursula Ley
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin,
Professorin für Betriebswirtschaftliche
Steuerlehre/Unternehmensprüfung
an der FH Köln und Partnerin bei
Ebner Stolz Mönning Bachem, Köln



■ STEUERRECHT

Gesetzgebung

Bundesregierung: Gegenüberung zu den vorgesehenen Verschärfungen des JStG 2013	4
Gesetz zur Änderung der Unternehmensbesteuerung und des Reisekostenrechts	5

Unternehmensbesteuerung

Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze wahrscheinlich	9
Maßgeblichkeit niedrigerer handelsrechtlicher Bilanzwerte bei steuerlicher Rückstellungsberechnung	9
Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfung bei Großbetrieben	9
Bilanzänderung bei Mitunternehmenschaften	10
Bilanzkorrektur bei fehlerhafter Aktivierung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens	10
E-Bilanz: Verfahrensgrundsätze zur Aktualisierung der Taxonomien	10
Bilanzierung von Steuernachforderungen bei doppeltem Ausweis von Umsatzsteuer	11
Bilanzsteuerrechtliche Behandlung griechischer Staatsanleihen	11
Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland	11
Veräußerung des Gesellschaftsanteils nach Formwechsel von Kapital- in Personengesellschaft	12
Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG bei Veräußerungs- und Aufgabeverlusten	12
Investitionsabzugsbetrag: Verbindliche Bestellung bei Neugründungen nicht zwingend	13
Kein EBITDA-Vortrag für Wirtschaftsjahre mit positivem Zinsüberschuss	13
Übertragung von Betriebsvermögen eines Gesellschafters an Zebragesellschaften	14
Verzicht auf Pensionsanwartschaft als verdeckte Einlage	14
Rechtsbehelfsverfahren zu Fragen der Verfassungsmäßigkeit von § 8c KStG	15
Verfassungsmäßigkeit der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen	15
Rechtsbehelfsbelehrung eines Steuerbescheids – Hinweis auf Einspruch per E-Mail umstritten	16
Erstattungszinsen nicht notwendig steuerbar	16

Arbeitnehmerbesteuerung

17

Umsatzsteuer

18

Erbschaftsteuer

20

Besteuerung von Privatpersonen

22

Immobilienbesteuerung

22

Internationales Steuerrecht

24

■ WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

„Rente ab 67“ gilt auch für Betriebsrenten	26
Neues zum Überschuldungsbegriff – Was kommt ab 1.1.2014?	26
Zusammenwirken von handelsrechtlicher Fortführungsannahme und insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose	27
Vereinfachte Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften	28
BaFin darf nicht wegen Verletzung von WpHG-Offenlegungspflichten gegen Inlandsemittenten einschreiten	28

■ ZIVILRECHT

29

■ INTERN

30



Steuerpflichtige müssen sich auf einige Verschärfungen einstellen, die ggf. noch vor dem Jahresende in Kraft treten.

GESETZGEBUNG

Bundesregierung: Gegenäußerung zu den vorgesehenen Verschärfungen des Jahressteuergesetzes 2013

Wie im novus August/September 2012, berichtet, sollen nach Auffassung des Bundesrates zahlreiche Verschärfungen der Steuergesetze in das laufende Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 aufgenommen werden. Die Bundesregierung äußerte sich am 5.9.2012 zu diesen Vorschlägen und stimmt in wesentlichen Punkten mit dem Bundesrat überein bzw. will u.a. folgende Vorschläge weiter prüfen:

Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen, die von Körperschaften gehalten werden, sollen entgegen der sonst geltenden Steuerbefreiung laut Empfehlung des Bundesrates steuerpflichtig sein, sofern die Beteiligung weniger als zehn Prozent beträgt. Die Bundesregierung wird die vorgeschlagene Änderung

prüfen, die bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr bereits rückwirkend gelten soll, weist aber auch darauf hin, dass die zahlreich geäußerten Bedenken der Wirtschaft zu einer solch einschneidenden Änderung beachtet werden müssen.

Nach Auffassung des Bundesrates soll der Begriff des Verwaltungsvermögens, der für die Gewährung erbschaft- und schenkungsteuerlicher Begünstigungen bei der Übertragung von Betriebsvermögen wesentlich ist, deutlich verschärft werden. Zahlungsmittel, Bankguthaben und andere Forderungen sowie Wertpapiere und vergleichbare Forderungen sollen als Verwaltungsvermögen qualifizieren, soweit diese zehn Prozent des kapitalisierten Jahresertrages übersteigen. Durch diese bereits auf Erwerbe nach dem

26.10.2012 anzuwendende Regelung würden die Grenzen schädlichen Verwaltungsvermögens voraussichtlich in deutlich mehr Fällen überschritten. Die Bundesregierung unterstützt grundsätzlich die Zielrichtung des Antrags, möchte die konkrete Ausgestaltung der Änderung allerdings noch weitergehend prüfen.

Hinweis: Weitere Aufschlüsse, ob die vorgenannten Änderungen und weitere Vorschläge des Bundesrates Eingang in das Gesetzgebungsverfahren finden, werden sich aus der Anhörung am 26.9.2012 im Finanzausschuss des Bundestages und aus den Beratungen im Finanzausschuss ergeben, die am 17.10.2012 beginnen und am 24.10.2012 abgeschlossen sein sollen.

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts

Das Bundeskabinett beschloss am 19.9.2012 Formulierungshilfen für ein Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, welches demnächst als Gesetzentwurf in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden soll.

Wesentliche Inhalte des geplanten Gesetzes sind

- ▶ Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft,
- ▶ Ausweitung des Verlustrücktrags,
- ▶ Vereinfachung und Vereinheitlichung des Reisekostenrechts.

Hinweis: Die vorgeschlagenen Änderungen der organschaftlichen Regelungen werden zwar für die Praxis deutlich spürbar sein, beinhalten jedoch nicht die bereits seit geraumer Zeit diskutierte umfassende Neuordnung der Konzernbesteuerung. Vielmehr wird an der bisherigen Struktur der ertragsteuerlichen Organschaft festgehalten und diese nur auf Entscheidungen der Finanzgerichte und europarechtliche Vorgaben angepasst.

Änderungen der ertragsteuerlichen Organschaftsregelungen

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 geplanten 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 Geschäftslei-

tung im Inland zu haben, gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen soll. Das BMF reagierte bereits mit Schreiben vom 28.3.2011 (DStR 2011, S. 674) auf die Forderungen der Europäischen Kommission und anerkennt einen Organträger mit Sitz in der EU oder EWR, sofern dessen Geschäftsleitung im Inland ist. Letztlich wird somit die geänderte Rechtsauffassung, die bereits von der Finanzverwaltung angewandt wird, nun kodifiziert.

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 Gesellschafterdiskriminierungsverbot verstößt, welches in dem im Streitfall anzuwendendem Doppelbesteuerungsabkommen verankert war und 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, welches dem Organträger zugerechnet wird, sichergestellt werden.

Gemäß der geplanten Regelung muss die Beteiligung an der Organgesellschaft ununterbrochen während der gesamten Dauer der

Organschaft einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzuordnen sein, § 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 ist allerdings nur gegeben, 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, und der Organschaft wird mangels tauglichen Organträgers die steuerliche Anerkennung versagt.

Hinweis: Die Neuregelung soll ab dem Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden sein, § 34 Abs. 1 KStG-E.

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 ist vorgesehen, 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 dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten, stehen der steuerlichen Anerkennung des Organschaftsverhältnisses nicht entgegen, wenn die Verlustübernahme tatsächlich entsprechend § 302 AktG erfolgt und der Vertrag bis zum 31.12.2014 an die Neuregelung angepasst wird, § 34 Abs. 10b KStG-E. Altverträge sind somit bis spätestens 31.12.2014 anzupassen.

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 geplanten Gesetzesänderung soll der Gewinnabführungsvertrag als durchgeführt gelten, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, auch wenn dieser fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

- ▶ der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- ▶ die Fehlerhaftigkeit bei der Abschlusserstellung unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden können, wobei diese Voraussetzung erfüllt ist, wenn der Abschlussprüfer einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat oder bei

nicht prüfungspflichtigen Unternehmen ein Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer eine Bescheinigung über die Erstellung des Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen erteilt hat, und

- ▶ der Fehler spätestens in dem Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert wird, der nach dem Bekanntwerden 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 (vgl. vorgehend) wird nun eine Ausdehnung der Verlustnutzungsbeschränkung auf die Organgesellschaften für notwendig erachtet. Konkret sollen negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft im Inland unberücksichtigt bleiben, soweit sie in einem ausländischen Staat 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 geplante Fassung der Regelung droht jedoch eine deutliche Ausdehnung der Verlustnutzungsbeschränkung. Denn ist derzeit die Verlustnutzung nur dann ausgeschlossen, wenn der Verlust des Organträgers in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organ-

trägers entsprechenden Besteuerung, somit einer konsolidierten Besteuerung, zu berücksichtigen ist, fehlt eine solche Einschränkung im Entwurfstext. Die Verlustnutzung soll immer dann ausgeschlossen werden, 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.

Einführung eines Feststellungsverfahrens

Liegen die Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft vor, wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger 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 der Organgesellschaft festgesetzt werden, § 14 Abs. 5 KStG-E. Dem Feststellungsbescheid kommt für den Körperschaftsteuerbescheid des Organträgers die Funktion eines Grundlagenbescheids zu, so dass die Änderungen im Feststellungsbescheid im Rahmen der verfahrensrechtlichen Vorgaben entsprechend im Körperschaftsteuerbescheid nachvollzogen werden können.

Hinweis: Die Regelung soll erstmals für Feststellungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2012 beginnen, § 34 Abs. 9 KStG-E.

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 auf 1.000.000 Euro bzw. 2.000.000 Euro bei Zusammenveranlagung erhöht werden, § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG-E.

Neben dem einkommensteuerlichen Verlustrücktrag gilt diese Regelung auch für den körperschaftsteuerlichen Verlustrücktrag, so dass auch hier künftig an Stelle des bisherigen Höchstbetrags von 511.500 Euro der Betrag von 1.000.000 Euro tritt.

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.

Vereinfachung und Vereinheitlichung des Reisekostenrechts

Das steuerliche Reisekostenrecht soll grundlegend vereinfacht und vereinheitlicht werden. Die geplanten Änderungen im Reisekostenrecht, die einheitlich im Bereich der Werbungskosten aufgenommen werden, gelten entsprechend für den Betriebsausgabenabzug im Rahmen der Einkünfte aus gewerblicher und selbständiger Tätigkeit, § 4 Abs. 5 EStG-E.

Definition der ersten Tätigkeitsstätte

Die Schaffung von Rechtssicherheit im Hinblick auf sog. regelmäßige Arbeitsstätten bildet das zentrale Thema der Reform des Reisekostenrechts. Dieser Begriff ist relevant für den Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug von Fahrtkosten, eine doppelte Haushaltsführung sowie für Verpflegungsmehraufwendungen.

Durch einen neu eingefügten § 9 Abs. 4 EStG-E wird der bisherige unbestimmte Rechtsbegriff der regelmäßigen Arbeitsstätte durch die sog. „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt und im Gesetz ausdrücklich definiert.

Entsprechend der geänderten Rechtsprechung des BFH zur regelmäßigen Arbeitsstätte gibt es maximal eine Tätigkeitsstätte je Dienstverhältnis.

Das Gesetz 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.

Das Gesetz führt typische Fälle einer dauerhaften Zuordnung auf. 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, gibt der Gesetzentwurf eine Prüfungsreihenfolge zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte vor. Es wird darauf abgestellt, ob der Arbeitnehmer an einer bestimmten betrieblichen Einrichtung typischerweise arbeitstäglich oder dort je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag oder mindestens 20 Prozent seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Maßgeblich ist dabei die ex-ante-Betrachtung.

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

Fahrtkosten

Die steuerliche Berücksichtigung von Fahrtkosten anlässlich einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit bleibt unverändert. In Ab-

grenzung zu der Entfernungspauschale wird nunmehr nur gesetzlich geregelt, dass bei beruflich veranlassten 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.

Des Weiteren geht der Gesetzentwurf auf Fahrtkosten bei einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ein.

Verpflegungsmehraufwendungen

Bei den Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen werden die Mindestabwesenheitszeiten verringert und statt der bisherigen dreistufigen eine zweistufige Staffelung der Pauschalen (12 Euro und 24 Euro) eingeführt. Zudem wird der Regelungsbereich der Verpflegungsmehraufwendungen aus dem Bereich der Betriebsausgaben herausgenommen und einheitlich mit den gesamten Reisekosten bei den Werbungskosten in § 9 EStG geregelt.

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-E.

Für jeden Kalendertag, an dem ein Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (mehrtägige auswärtige berufliche Tätigkeit) und er 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist, kann er weiterhin pauschal 24 Euro pro Tag als Werbungskosten geltend machen. Unabhängig von der Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit können für den An- und Abreisetag einer solchen mehrtätigen auswärtigen Tätigkeit 12 Euro angesetzt werden.

Bei eintägigen auswärtigen Tätigkeiten und einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte wird gleichfalls eine Pauschale von 12 Euro berücksichtigt.

Wie bisher bleibt die Berücksichtigung der Pauschalen für die Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate der beruflichen Tätigkeit an ein- und derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Zur vereinfachten Berechnung der Dreimonatsfrist wird eine rein zeitliche Bemessung der Unterbrechungsregelung eingeführt, wonach eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an ein- und derselben Tätigkeitsstätte für 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 werden die ermittelten 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, § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG-E.

Hinweis: Danach wird 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 gekürzt.

Doppelte Haushaltsführung

Im Bereich der doppelten Haushaltsführung soll auf die Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete verzichtet werden. Stattdessen wird eine betragsmäßige Höchstgrenze eingeführt. 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. Dieser Betrag umfasst dabei alle damit zusammenhängenden Aufwendungen, d. h. Miete inklusive Betriebskosten, Stellplatzgebühren etc.).

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

Unterkunftskosten

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

Danach sind derartige 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.

Arbeitgebermahlzeiten

Übliche Mahlzeiten, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern anlässlich einer auswärtigen Tätigkeit zur Verfügung stellt, sind künftig mit dem Sachbezugswert anzusetzen, § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStG-E. Dabei legt der Gesetzgeber den Wert einer derartigen übli-

chen Mahlzeit auf maximal 60 Euro fest. Eine Besteuerung mit dem Sachbezugswert kann unterbleiben, wenn der Arbeitnehmer dafür eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte.

Hinweis: Diese Vereinfachungsregelung soll nicht gelten für Belohnungsgessen, 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.

Inkrafttreten des neuen Reisekostenrechts

Das neue Reisekostenrecht soll erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2014 gelten. Im Lohnsteuerabzugsverfahren 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.

Weiterer voraussichtlicher Zeitplan	
Koalitionsbeschluss	25.09.2012
1. Durchgang und ggf. Beschlussfassung über Anhörung im Bundestags-Finanzausschuss	26.09.2012
Bundestag, 1. Lesung	28.09.2012
Anhörung im Bundestags-Finanzausschuss	15.10.2012
Beratung im Bundestags-Finanzausschuss	17.10.2012
Abschließende Beratung im Bundestags-Finanzausschuss	24.10.2012
Bundestag, 2./3. Lesung	26.10.2012
Beratung im Finanzausschuss des Bundesrates	08.11.2012
Beratung im Bundesrat	23.11.2012

UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

Anhebung der Herstellungskostenuntergrenze wahrscheinlich

Das BMF hatte bereits im Mai dieses Jahres bekannt gegeben, dass die Herstellungskostenuntergrenze in den neuen EStR angehoben werden soll. Danach müssen Kosten der allgemeinen Verwaltung als Herstellungskosten aktiviert werden. Die Folge ist, dass im Jahr der Herstellung eine zusätzliche steuerliche Belastung entsteht, weil diese Kosten bisher

als laufender Aufwand erfolgswirksam verbucht werden konnten.

Hinweis: Die acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft haben sich gegen die Änderung ausgesprochen. Es zeichnet sich jedoch ab, dass die Finanzverwaltung auf ihrer Position beharrt. Lediglich auf Wirt-

schaftsgüter, mit deren Herstellung vor der Veröffentlichung der Neuregelung im Bundessteuerblatt begonnen wurde, soll der bisherige Herstellungskostenbegriff noch angewendet werden dürfen. Die Beschlussfassung des Bundesrates zu den EStÄR wird voraussichtlich am 12.10.2012 erfolgen.

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.

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.

Abweichend dazu wird nach dem BMF-Schreiben vom 12.3.2010 und dem Entwurf zu den EStÄR 2012 für nach § 6a EStG zu bilanzierende Pensionsverpflichtungen noch explizit geregelt, dass der steuerliche Rückstellungsbetrag einer Pensionsverpflichtung den handelsrechtlichen Rückstellungsbetrag übersteigen kann.

Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfung bei Großbetrieben

Bei Großbetrieben nach der Betriebsgrößen-einordnung laut BpO 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) 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.

Bei der Entscheidung, ob eine Anschlussprüfung durchgeführt wird, stellt der Fiskus

i. d. R. 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 Betriebsprüfungsanordnung. So gelten z. B. im Bereich der Handelsbetriebe nur solche als Großbetriebe, die mindestens Umsatzerlöse von 7,3 Mio. Euro (bis 2012 6,9 Mio. Euro) oder einen steuerlichen Gewinn von 280.000 Euro (bis 2012 265.000 Euro) erwirtschaften.

Bilanzänderung bei Mitunternehmerschaften

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG darf ein Steuerpflichtiger die Bilanz auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Steuervorschriften nicht entspricht, es sei denn, der Bilanz liegt eine Steuerfestsetzung zugrunde, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann.

Zudem ist eine Bilanzänderung nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer solchen Änderung steht und soweit die Auswirkung dieser Änderung auf den Gewinn reicht.

Mit Verfügung vom 13.7.2012 (Az. S 2141 - 63 - St 12 - 33, BB 2012, S. 2238) hat sich die OFD Münster mit der Frage auseinandergesetzt, ob der für eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 EStG erforderliche enge sachliche Zusammenhang von Bilanzberichtigung und Bilanzänderung auch im Verhältnis der verschiedenen Bilanzen einer Mitunternehmerschaft zueinander bestehen kann.

Dazu führt sie aus, dass ein derartiger enger sachlicher Zusammenhang als Voraussetzung für eine Bilanzänderung auch zwischen Gesamthandsbilanz und Ergänzungs- oder Sonderbilanz sowie zwischen den Ergän-

zungs- und Sonderbilanzen der einzelnen Mitunternehmer vorliegen kann.

Hinweis: Nach der sog. Einheitsbetrachtung ist Subjekt der Gewinnermittlung nicht der einzelne Mitunternehmer, sondern die Mitunternehmerschaft. Aus diesem Grund ist auf die Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft und hierbei auf eine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise abzustellen. Dem stehen Gewinnverschiebungen zwischen den Mitunternehmern nicht entgegen. Im Rahmen der EStÄR 2012 soll eine entsprechende Klarstellung aufgenommen werden.

Bilanzkorrektur bei fehlerhafter Aktivierung eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens

Der Grundsatz des formellen Bilanzens Zusammenhangs erfordert nach unvollständiger Aktivierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Anlagevermögens in einem

bestandskräftig veranlagten Jahr eine erfolgswirksame Nachaktivierung im ersten verfahrensrechtlich noch offenen Jahr. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 9.5.2012 (Az. X R 38/10, DStR 2012, S. 1743).

Hinweis: Das Gericht stellte klar, dass die Rechtsprechung zur Korrektur überhöhter AfA-Sätze im Fall einer fehlerhaften Aktivierung eines Wirtschaftsguts nicht einschlägig ist.

E-Bilanz: Verfahrensgrundsätze zur Aktualisierung der Taxonomien

Die einer E-Bilanz zugrunde liegende Taxonomie wird regelmäßig auf notwendige Aktualisierungen geprüft. Mit Schreiben vom 5.6.2012 (BStBl. I 2012, S. 598), über das wir bereits in unserer novus Ausgabe vom Juli 2012 informiert hatten, hat das BMF klargestellt, dass eine Taxonomie grundsätzlich nur für ein Wirtschaftsjahr zu verwenden ist. Für die elektronische Übermittlung der Inhalte der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung muss die jeweils für dieses Wirtschaftsjahr geltende Taxonomie verwendet werden.

Hinweis: Für die Taxonomie-Versionen 5.0. und 5.1. gelten folgende Besonderheiten:

Taxonomie-Version	Freigabedatum	Taxonomie zu verwenden für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.XXXX beginnen	Übermittlungsmöglichkeit ab
5.0	14.09.2011	2011	31.05.2012
5.1	01.06.2012	2011 und 2012	voraussichtlich November 2012

Bilanzierung von Steuernachforderungen bei doppeltem Ausweis von Umsatzsteuer

Steuerschulden sind grundsätzlich dann zu bilanzieren, wenn sie nach den steuerrechtlichen Vorschriften bis zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres wirtschaftlich oder rechtlich entstanden sind. Mit Urteil vom 15.3.2012 (Az. III R 96/07, DStR 2012, S. 1495) entschied der BFH in einem Fall, in dem ein Unternehmer Umsatzsteuer dop-

pelt – sowohl in Abschlags- als auch in Endrechnungen – ausgewiesen hatte, ohne dass ihm der Vorwurf einer Steuerhinterziehung zu machen war, dass die zusätzlich geschuldeten Umsatzsteuerbeträge in den Jahren zu passivieren sind, in denen sie infolge des doppelten Ausweises entstanden sind. Demgegenüber hat eine Passivierung nicht erst

im Jahr der Aufdeckung dieser Vorgänge durch die Betriebsprüfung zu erfolgen.

Hinweis: Einkommensteuerlich verschiebt sich dadurch die Belastung, weil die entsprechenden Steuervergütungsansprüche erst im Jahr der Rechnungs Korrektur zu aktivieren sind.

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 Teil-

wertabschreibung von im Betriebsvermögen gehaltenen griechischen Staatsanleihen an Bilanzstichtagen zwischen dem 26.10.2011 und dem Vollzug des Anleihtauschs erfüllt.

Darauf weist die OFD Münster in einer Kurzinformation vom 17.7.2012 (Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 15/2012, DStR 2012, S. 1554) hin.

Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland

Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen sind im Inland zu führen, gleichgültig, ob dies in Papier oder in elektronischer Form erfolgt. Allerdings können unter bestimmten Voraussetzungen elektronische Bücher und Aufzeichnungen auch ins Ausland verlagert werden.

Hinweis: Papierunterlagen sind dagegen generell im Inland aufzubewahren.

Mit Erlass vom 1.3.2012 (Az. VI 328 - S 0316 - 032, DB 2012, S. 1839) nimmt das Finanzministerium Schleswig-Holstein zu der im Rahmen des JStG 2010 neu gefassten Regelung zur Verlagerung der elektronischen

Buchführung nebst Aufzeichnungen ins Ausland Stellung. Dabei muss weiterhin sichergestellt werden, dass die Grundsätze der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vom Inland aus lückenlos geprüft werden können und der Datenzugriff sowie die Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GdPdU) gewährleistet ist.

Die Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland ist schriftlich zu beantragen. Dabei sind die für die Verlagerung vorgesehenen elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen zu bezeichnen und es ist konkret anzugeben, welche Bearbeitungs-/ Verarbeitungsvorgänge künftig im Ausland vorgenommen werden. Auch das geplante

Verfahren ist zu beschreiben. Die Richtigkeit der Kontierung und Verbuchung der Belege sowie deren vollständige Erfassung muss durch organisatorische Maßnahmen sichergestellt und vom Inland überprüfbar sein.

Hinweis: Für jeden Steuerpflichtigen ist ein gesonderter Antrag erforderlich. Zulässig ist auch, nur Teile der Buchführung ins Ausland zu verlagern. Werden zu einem späteren Zeitraum weitere Teile verlagert, ist ein neuer Antrag erforderlich. Der Erlass setzt sich im Übrigen mit den im Einzelnen zu erfüllenden Voraussetzungen detailliert auseinander.

Veräußerung des Gesellschaftsanteils nach Formwechsel von Kapital- in Personengesellschaft

Wird eine Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft formgewechselt, ändert sich nicht nur das Besteuerungsregime auf Ebene der Gesellschaft. Auch für die vormaligen Anteilseigner der Kapitalgesellschaft, die nun Gesellschafter der Personengesellschaft sind, gelten andere steuerliche Regelungen. Der BFH hatte mit Urteil vom 12.7.2012 (Az. IV R 39/09, DStR 2012, S. 1805) darüber zu entscheiden, mit welchem Wert die Beteiligung an der Personengesellschaft zu berücksichtigen ist, wenn der Gesellschafter die Beteiligung veräußert und er vor dem Formwechsel die Kapitalgesellschaftsanteile weder im Betriebsvermögen gehalten hat,

noch wesentlich i.S.v. § 17 EStG (d. h. seit 1.1.2007 zu weniger als 1 %) beteiligt war.

Die Richter kamen zu dem Ergebnis, dass nur der Wert seines in der Personengesellschaft ausgewiesenen Kapitalkontos in Abzug gebracht werden kann. Die darüber hinausgehenden ursprünglichen Anschaffungskosten bei Erwerb der Kapitalgesellschaftsanteile bleiben hingegen steuerlich unberücksichtigt. Zwar sieht der BFH die Problematik, dass der Gesellschafter dadurch auch stille Reserven zu versteuern hat, die bereits vor der Anschaffung der Kapitalgesellschaftsanteile entstanden sind und die er bei Erwerb der

Kapitalgesellschaftsanteile im Rahmen des damaligen Kaufpreises vergütet hat. Jedoch sehen die gesetzlichen Regelungen keine Möglichkeit der Berücksichtigung der ursprünglichen Anschaffungskosten im vollen Umfang vor, was aber laut BFH auch unter verfassungsrechtlichen Aspekten nicht zu beanstanden ist.

Hinweis: Dieses zum UmwStG 1995 ergangene Urteil ist wegen des insoweit unveränderten Wortlauts der maßgeblichen Regelungen auch für die aktuelle Rechtslage relevant.

Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG bei Veräußerungs- und Aufgabeverlusten

Entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung entschied der BFH mit Beschluss vom 18.3.2010 (BStBl. II 2010, 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 nun 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 Dividende erzielt wurden. Selbst reine Kapitalrückzahlungen schließen nach Ansicht der OFD eine volle Verlustberücksichtigung aus.

Die Finanzverwaltung folgt endlich der BHF-Auffassung in Bezug auf die Anwendung von § 3c EStG bei Veräußerungsverlusten.



Investitionsabzugsbetrag: Verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen bei Neugründungen nicht zwingend

Kleine und mittelgroße Betriebe können unter bestimmten Voraussetzungen eine Investitionsförderung (§ 7g EStG) erhalten. Diese besteht darin, dass der Betriebsinhaber bereits vor der tatsächlichen Durchführung der Investition einen Teil der künftigen Abschreibungen steuerlich geltend machen kann - sog. Investitionsabzugsbetrag.

Hinweis: Mit der sich dadurch ergebenden frühzeitigen steuerlichen Entlastung soll die Finanzierung der Investition erleichtert werden.

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 überprüfbar. 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 Ansparschreibung bleibt die bisherige Rechtsprechung hingegen unverändert.

Diese 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.

Kein EBITDA-Vortrag für Wirtschaftsjahre mit positivem Zinsüberschuss

Nach den Bestimmungen zur Zinsschranke sind Zinsaufwendungen eines Betriebes nur noch in Höhe der betrieblichen Zinserträge uneingeschränkt als Betriebsausgaben abzugsfähig. Übersteigen die Zinsaufwendungen die betrieblichen Zinserträge, können diese nur noch bis maximal 30 % des steuerlichen Gewinns vor Zinsen und Abschreibungen (EBITDA) als Betriebsausgaben angesetzt werden. Der nicht abziehbare Zinsaufwand ist gesondert festzustellen und in nachfolgende Wirtschaftsjahre vorzutragen. Von diesen Abzugsbeschränkungen gibt es bestimmte Ausnahmen.

Die OFD Frankfurt/M. hat sich in einer Verfügung vom 17.7.2012 (Az. S 2742a A - 4 - St 51, DStR 2012, S. 1660) mit der Feststellung des EBITDA-Vortrages auseinander gesetzt. Dieser entsteht danach nicht in Wirtschaftsjahren, in denen die Zinsschranke aufgrund einer Ausnahmeregelung nicht zur Anwendung kommt.

Hinweis: Dabei beruft sich die OFD auf die gesetzlich vorgegebene Prüfungsreihenfolge, wonach zunächst zu klären ist, ob ein Anwendungsfall der Zinsschranke gegeben ist. Dies ist der Fall, wenn der Nettozinsaufwand die Freigrenze überschreitet, der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalausstattung schlechter ist als die des Gesamtkonzerns bzw. eine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt. Erst wenn ein Anwendungsfall der Zinsschranke vorliegt, sind in einem zweiten Schritt die abziehbaren Zinsaufwendungen, das verrechenbare EBITDA, der Zins- und der EBITDA-Vortrag zu ermitteln.

Der EBITDA-Vortrag kann in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorgetragen werden, soweit er den Zinssaldo übersteigt.

Mit Kurzinformation vom 10.8.2012 (Kurzinformation Körperschaftsteuer Nr. 9, DStR 2012, S. 1755) stellt das Finanzministerium

Schleswig-Holstein klar, dass das verrechenbare EBITDA in einer Summe und nicht gesondert je Entstehungsjahr festzustellen ist.

Zudem nimmt das Finanzministerium Schleswig-Holstein in einer Kurzinformation vom 27.1.2012 (Kurzinformation Körperschaftsteuer Nr. 7, DStR 2012, S. 1555) zu Fällen Stellung, in denen es unterjährig zu einem Ereignis kommt, das zum Entfallen eines Zins- bzw. EBITDA-Vortrages führt.

Hinweis: Ein entsprechender Fall kann beispielsweise bei einem Anteilsverkauf nach § 8c KStG bei einer Kapitalgesellschaft vorliegen.



Der BFH eröffnet kein Steuersparmodell mit der Zulassung von steuerneutralen Übertragungen bei Zebragesellschaften.

Übertragung von Betriebsvermögen eines Gesellschafters an Zebragesellschaften

Eine sog. Zebragesellschaft 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 Zebragesellschaft ein Wirtschaftsgut seines Betriebsvermögens in das der Zebragesellschaft, führt dies steuerlich nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven bei dem Gesellschafter,

soweit er an der Zebragesellschaft betrieblich beteiligt ist. Dies entschied der BFH mit Urteil vom 26.4.2012 (Az. IV R 44/09, DStR 2012, S. 1497).

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 Zebragesellschaft zu versteu-

ern hat. Dieses Ergebnis entspricht der bisherigen Rechtsprechung des BFH, insbesondere dem Beschluss des Großen Senates vom 11.4.2005 (GrS 2/02, BStBl 2005 II, S. 679).

Damit folgt der BFH der bisherigen Praxis und schafft wieder Rechtssicherheit. Die Wirtschaftsgüter bleiben steuerlich anteilig dem Betriebsvermögen des Gesellschafters zugeordnet und gehen nicht auf die Personengesellschaft über.

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 1998 II, 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 Versorgungsberichtigte zum Verichtszeitpunkt hätte aufwenden müssen, um eine gleich hohe Pensionsanwartschaft gegen einen vergleichbaren Schuldner zu erwerben.

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

bereits erdienten Versorgungsleistungen des Gesellschafters den Barwert der nach dem Teilverzicht noch verbleibenden Versorgungsleistungen übersteigt – 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 Verichtszeitpunkt abgeleisteten Dienstzeit und der ab Erteilung der Pensionszusage bis zu der in der Pensionszusage vorgesehenen festen Altersgrenze entsprechen.



Rechtsbehelfsverfahren zu Fragen der Verfassungsmäßigkeit von § 8c KStG

Auf Veranlassung des FG Hamburgs ist vor dem BVerfG (Az. 2 BvL 6/11) ein Verfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG anhängig.

Hinweis: Nach Auffassung des FG Hamburg verstößt diese Regelung insoweit gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als bei der Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25% des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber (sog. schädlicher Beteiligungserwerb) die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (sog. nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind.

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 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 Kurzinformation vom 28.6.2012 (Kurzinformation 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. In diesem Fall muss der Antragsteller ein berechtigtes Interesse darlegen und glaubhaft machen.

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

Verfassungsmäßigkeit der Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen

Eine Körperschaft, die über sog. EK 40 verfügte, hat im Rahmen einer Übergangsregelung vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungs- auf das Teileinkünfteverfahren innerhalb eines Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen. Der Anspruch entstand in der Regel mit Ablauf des 31.12.2006. Er wird für den gesamten Auszahlungszeitraum festgesetzt und ist jeweils am 30. September auszuführen. Ausnahmsweise wurde der festgesetzte Anspruch in

einem Betrag ausbezahlt, wenn das festgesetzte Körperschaftsteuerguthaben nicht mehr als 1 000 Euro betrug.

Diese in § 37 Abs. 5 KStG enthaltene Ausnahmeregelung verstößt mangels Grundrechtsverletzung ebenso wie die Auszahlung in zehn Jahresraten nicht gegen die Eigentumsgarantie. Die gegen das Urteil des FG Nürnberg vom 24.5.2011 (Az. 1 K 443/10) vorgebrachte Beschwerde wurde vom BFH am 24.01.2012 (Az. I B 101/11) als unbegründet abgewiesen.

Hinweis: Nach der Urteilsbegründung verbessert die Übergangsregelung die Stellung des Steuerpflichtigen gegenüber der alten Rechtslage. Auch verneint das Gericht einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, soweit in Kleinbetragsfällen bis 1.000 Euro eine Auszahlung in einem Betrag erfolgt, weil diese Vereinfachungsregelung sachlich gerechtfertigt ist.

Rechtsbehelfsbelehrung eines Steuerbescheids – Hinweis auf Einspruch per E-Mail umstritten

In einem Beschluss vom 6.7.2012 (Az. 11 V 1706/12 E, DStR 2012, S. 1658) hat das FG Münster entschieden, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung nicht deshalb unrichtig ist, weil sie keinen Hinweis auf die Möglichkeit der Einspruchseinlegung per E-Mail enthält. Die in dem summarischen Aussetzungsverfahren getroffene Entscheidung betrifft eine in der Finanzverwaltung standardmäßig ver-

wendete Rechtsbehelfsbelehrung, die Steuerpflichtige u. a. darauf hinweist, dass der gegen den Bescheid mögliche Einspruch beim betreffenden Finanzamt „schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären ist“.

Hinweis: Damit widerspricht das FG Münster der Auffassung des FG Niedersachsen vom 24.11.2011 (Az. 10 K 275/11), das die

Rechtsbehelfsbelehrung wegen des fehlenden Hinweises auf die Möglichkeit der Einspruchseinlegung per E-Mail für rechtswidrig betrachtet hatte. Gegen die Entscheidung des FG Niedersachsen ist die Revision beim BFH anhängig (Az. X R 2/12).

Erstattungszinsen nicht notwendig steuerbar

Das FG Münster hat in zwei Urteilen vom 10.5.2012 (Az. 2 K 1947/00 E und 2 K 1950/00 E) klargestellt, dass Zinsen, die auf Steuererstattungen gezahlt werden (sog. Erstattungszinsen), ungeachtet der durch das Jahressteuergesetz 2010 eingefügten Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG nicht steuerbar sind. Dies soll auch dann gelten, wenn die Erstattungszinsen in Zeiträumen angefallen sind, in denen vom Steuerpflichtigen gezahlte Nachzahlungszinsen als Sonderausgaben abziehbar waren.

Hinweis: In den Streitfällen hatten die Kläger in den Jahren 1992 bzw. 1996 Erstattungszinsen in erheblicher Höhe erhalten. Zugleich hatten sie in ihrer Steuererklärung auch Nachzahlungszinsen geltend gemacht. Das Finanzamt besteuerte die Erstattungszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen und berücksichtigte die Nachzahlungszinsen als Sonderausgaben. Im Jahr 2010 beantragten

die Kläger unter Hinweis auf eine Entscheidung des BFH (Urteil vom 15.6.2010, Az. VIII R 33/07, BStBl II 2011, 503), die Erstattungszinsen steuerfrei zu stellen.

Das FG Münster gab den Klägern Recht. Es argumentiert, dass der Gesetzgeber mit § 12 Nr. 3 EStG die Grundentscheidung getroffen hat, Erstattungszinsen zur Einkommensteuer dem nicht steuerbaren Bereich zuzuweisen. Diese Auffassung habe auch der BFH in seiner Entscheidung vom 15.6.2010 vertreten. Soweit der BFH dies auch unter Hinweis auf den ab 1999 bestehenden Gleichklang zwischen der Steuerfreiheit von Erstattungszinsen einerseits und der Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen andererseits begründet hat, folgt hieraus laut FG Münster nicht, dass Erstattungszinsen steuerbar sind, solange Nachzahlungszinsen – wie in den Streitjahren – noch als Sonderausgaben abzugsfähig gewesen seien. Ein solcher Umkehrschluss

verstößt nach Auffassung der Richter gegen die Grundentscheidung des § 12 Nr. 3 EStG und stellt eine unzulässige richterliche Rechtsfortbildung dar.

Hinweis: Nach Auffassung des FG Münster kommt es nicht auf die Frage an, ob die durch das Jahressteuergesetz 2010 neu eingefügte Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 EStG, wonach Erstattungszinsen ausdrücklich den Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet werden, auch rückwirkend auf die Streitjahre Anwendung findet. Diese Vorschrift stellt keine Spezialregelung gegenüber § 12 Nr. 3 EStG dar. Vielmehr hat § 12 Nr. 3 EStG als eine den einzelnen Einkunftsarten systematisch vorangestellte Vorschrift Vorrang.

Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache hat das Gericht die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

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.

Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft: Aufklärungsbedarf in Sachen ELStAM

Wie wir bereits in unserem novus, Ausgabe November/2011 ausgeführt haben, wurde der Start der elektronischen Lohnsteuerkarte um ein Jahr auf den 1.1.2013 verschoben. Mit Schreiben vom 13.8.2012 fordern die acht großen Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft das BMF auf, den Arbeitgebern eine zwölfmonatige Kulanfrist zum Umstieg auf ELStAM zu gewähren.

Hinweis: Durch ELStAM soll das Lohnsteuerabzugsverfahren für alle Beteiligten vereinfacht werden. Sobald Arbeitgeber das elektronische Verfahren nutzen, können sie die von der Finanzverwaltung bereitgestellten ELStAM ihrer Arbeitnehmer, etwa die Steuerklasse und Freibeträge, elektronisch abrufen. Steuerlich maßgebliche Änderungen werden nach ihrer Eintragung im Melderegister (z. B. Heirat, Geburt eines Kindes, Kirchenein- oder -austritt) automatisch beim Lohnsteuerabzug des Arbeitnehmers berücksichtigt.

Der erstmalige ELStAM-Abwurf wird nur möglich sein, wenn der Arbeitgeber von seinem Softwarehersteller die erforderliche Software zur Verfügung gestellt bekommt. Bisher konnten noch nicht alle Softwarehersteller eine ELStAM-kompatible Software bereitstellen. Übergangsweise sollte Rücksicht auf mögliche „Kinderkrankheiten“ genommen werden.

Die Spitzenverbände mahnen zudem umfassendes Informationsmaterial für Arbeitgeber und Arbeitnehmer an. Darin sollte klargestellt werden, wie mit der Lohnsteuerkarte bei einem Arbeitgeberwechsel vorzugehen ist, wenn von einem Arbeitgeber, der bereits am elektronischen Verfahren teilnimmt, zu einem solchen gewechselt wird, der noch im papiergebundenen Verfahren arbeitet und umgekehrt. Auch die Mitarbeiter in den Finanzverwaltungen sollten zeitnah umfassend über das neue Verfahren geschult werden.

Hinweis: Mit Schreiben vom 29.8.2012 hat nun das BMF ein kurzes Informationsschreiben für Arbeitgeber veröffentlicht. Darin wird auf die Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale zum 1.1.2013 hingewiesen. Dazu können Arbeitgeber ab 1.11.2012 ihre Arbeitnehmer unter Verwendung der steuerlichen Identifikationsnummer und des Geburtsdatums in der ELStAM-Datenbank anmelden. Wurde einem Arbeitnehmer bisher keine steuerliche Identifikationsnummer mitgeteilt, bleiben für den Arbeitgeber weiterhin die vorgelegten amtlichen Bescheinigungen maßgeblich für den Lohnsteuerabzug. Arbeitnehmer können ihre steuerliche Identifikationsnummer auf der Homepage des Bundeszentralamtes für Steuern anfordern, sofern sie bisher nicht darüber verfügen. Sofern ein Arbeitnehmer seine steuerliche Identifikationsnummer nicht mitteilt, sind Arbeitgeber zum Lohnsteuerabzug nach Steuerklasse VI verpflichtet.

Anrechnung auch nicht abgeführter Lohnsteuer

Lohnsteuerabzugsbeträge, die vom Arbeitgeber nicht an das Finanzamt abgeführt, aber als Einkünfte bei der Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers erfasst wurden, können gemäß Urteil des FG Münster vom 24.4.2012 (Az. 6 K 1498/11 AO) angerechnet werden.

Hinweis: Der Kläger hatte im Rahmen der Beendigung seines Arbeitsverhältnisses mit seinem Arbeitgeber die Zahlung einer Abfindung vereinbart. Der Arbeitgeber zahlte die Abfindung jedoch nicht in voller Höhe aus und fiel in Insolvenz. In der Steuerbescheinigung wies er den ausgezahlten Betrag sowie die auf die gesamte vereinbarte Abfindung entfallende Lohnsteuer aus, ohne den gesam-

ten ausgewiesenen Betrag an das Finanzamt abgeführt zu haben. Das Finanzamt unterwarf den ausbezahlten Betrag sowie die ausgewiesene Lohnsteuer als Arbeitslohn der Einkommensteuer. Es rechnete aber nur die rechnerisch auf diesen Bruttobetrag entfallende Lohnsteuer an und erließ auf Antrag des Klägers einen entsprechenden Abrechnungsbescheid. Der Kläger begehrte dagegen die Anrechnung der gesamten bescheinigten Lohnsteuer.

Nach Auffassung der Richter ist gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG der gesamte Betrag anzurechnen, da es sich um erhobene Abzugsbeträge handelt, die auf bei der Veranlagung erfasste Einkünfte entfallen. Es besteht zwar

keine Bindung an die in der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesenen Beträge, aber das Finanzamt hat sich durch die Behandlung des höheren Lohnsteuerbetrags als steuerpflichtigen Vorteil im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung auch hinsichtlich der Anrechnungsfrage festgelegt und gebunden. Unerheblich ist deshalb, dass die Beträge nicht vollständig an das Finanzamt abgeführt wurden. Der Kläger hat – so die Richter – mit der Duldung des Einbehalts der Lohnsteuerschuld und der entsprechenden Minderung des Arbeitslohns grundsätzlich seine Zahlungspflicht erfüllt.

Hinweis: Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (Az. VII R 28/12).

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 % ansteigt (Künstlersozialabgabe-Verordnung 2013 vom 29.8.2012, BGBl. 2012 I, S. 1865).

U M S A T Z S T E U E R

Echtes Factoring ist keine umsatzsteuerfreie Kreditgewährung

Umsatzsteuerlich ist fraglich, ob bei einer Leistungserbringung im Rahmen eines Factorings neben der umsatzsteuerpflichtigen echten Factoring-Leistung (Einzahlung 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.

Hinweis: An dieser Sichtweise ändert laut BFH auch der in den Vereinbarungen und Abrechnungen neben den Factoringgebühren separat ausgewiesene pauschale Vorfinanzierungszins nichts. Der BFH sah die Einziehungsleistungen im Streitfall vor allem wegen der Verpflichtung zur sofortigen Kaufpreiszahlung, des geringen Zahlungsziels der Patientenforderungen von 45 Tagen sowie einer fehlenden gesonderten Vereinbarung einer Kreditgewährung als prägend an.

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



Der BHF wird abschließend klären müssen, ob einer Holdinggesellschaft tatsächlich der Vorsteuerabzug zusteht.

Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft

Unternehmer, die grundsätzlich verpflichtet sind, die in ihren Lieferungen und Leistungen enthaltene Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen, können ihrerseits Umsatzsteuerbeträge, die sie an andere Unternehmer für Lieferungen oder Leistungen für ihr eigenes Unternehmen zu zahlen haben, als sog. Vorsteuern von der eigenen Umsatzsteuerzahl last abziehen.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte sich in seinem Urteil vom 10.5.2012 (Az. 5 K 5264/09) mit der Frage zu befassen, inwieweit dieser Vorsteuerabzug auch einer Holdinggesellschaft zusteht, die selbst kein operatives Geschäft betreibt, sondern admi-

nistrative Leistungen an ihre Beteiligungsgesellschaften erbringt.

Hinweis: Die klagende Holdinggesellschaft machte den Vorsteuerabzug aus Kapitalbeschaffungsleistungen geltend, die der Verbesserung der Handelbarkeit ihrer eigenen Anteile dienten. Das Finanzamt versagte dies mit dem Argument, die Aufwendungen für Kapitalbeschaffungsleistungen stünden in keinem Zusammenhang mit den eigenen steuerpflichtigen Leistungen der Gesellschaft an ihre Beteiligungsgesellschaften.

Das FG Berlin-Brandenburg teilte die Auffassung der Finanzverwaltung nicht. Nach

seiner Auffassung handelt es sich um sog. Allgemeinkosten, die direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit der Holdinggesellschaft zusammenhängen. Daran soll auch der Umstand nichts ändern, dass die Aufwendungen für die Kapitalbeschaffungskosten im Verhältnis zu den durch die Beratung der Beteiligungsgesellschaften erzielten Dienstleistungsentgelten relativ hoch waren.

Hinweis: Mit der kontroversen Auffassung des FG Berlin-Brandenburg wird sich nun der BFH befassen müssen. Die Finanzverwaltung hat eine Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil (Az. V 73/12) eingereicht.

Verpflichtung zur authentifizierten, elektronischen Übermittlung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Lohnsteuer-Anmeldungen startet am 1.1.2013

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurde die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDüV) geändert, wonach ab dem 1.1.2013 bei der elektronischen Abgabe bestimmter (Vor-) Anmeldungen – sowohl durch Unternehmen als auch durch zur Abgabe verpflichteter Privatpersonen – eine Übermittlung nur noch mit elektronischem Zertifikat möglich ist (sog. Authentifizierung).

Bis zum 31.12.2012 ist eine elektronische Abgabe noch ohne Authentifizierung möglich für:

- ▶ Umsatzsteuer-Voranmeldungen
- ▶ Antrag auf Dauerfristverlängerung (Anmeldung der Sondervorauszahlung)
- ▶ Lohnsteueranmeldungen

- ▶ Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (über den Formularyserver der Bundesfinanzverwaltung).

Für die verpflichtende Übermittlung der o. g. (Vor-)Anmeldungen mit Authentifizierung ab dem 1.1.2013 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 eingehende Steueranmeldungen stammen.

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.

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

ERBSCHAFTSTEUER

Vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten

Der BFH hat mit Urteil vom 4.7.2012 (Az. II R 15/11, DStR 2012, S. 1698) entschieden, dass die vom Erben in seiner Eigenschaft als Gesamtrechtsnachfolger zu leistende, noch vom Erblasser herrührende Einkommensteuer-Abschlusszahlung für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig ist.

Hinweis: Im Streitfall war die Klägerin neben ihrer Schwester Miterbin ihrer Eltern geworden. Die Eltern waren beide kurz nacheinander im Kalenderjahr 2004 verstorben. Für den Einkommensteuer-Veranlagungszeitraum 2004 waren von den Erbinnen als Gesamtrechtsnachfolger ihrer Eltern nach Anrechnung der von den verstorbenen Eltern entrichteten Vorauszahlungen erhebliche Nachzahlungen zu entrichten.

Nach Auffassung des BFH gehören zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten nicht nur die Steuerschulden, die zum Zeitpunkt des Erbfalls (Todeszeitpunkt) in der Person des Erblassers bereits rechtlich entstanden waren, sondern auch solche Steuerverbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die erst mit dem Ablauf des Todesjahres entstehen.

Laut BFH gilt dies in Übereinstimmung mit der zivilrechtlichen Rechtsprechung, wonach sich aus dem Begriff „herrühren“ ergibt, dass die Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden sein müssen. Entscheidend für den Abzug der Steuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten ist, dass der Erblasser in eigener Per-

son und nicht etwa der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger steuerrelevante Tatbestände verwirklicht hat und deshalb „für den Erblasser“ als Steuerpflichtigen eine Steuer entsteht.

Hinweis: Dem Urteil kommt eine große praktische Bedeutung zu. Durch den Abzug der Einkommensteuerschulden als Nachlassverbindlichkeiten hat die Einkommensteuer für das Todesjahr unmittelbare Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Erbschaftsteuer. Im Falle der Zusammenveranlagung von Eheleuten, von denen ein Ehepartner im Laufe des Jahres verstirbt, ist nach den Ausführungen des BFH, entsprechend § 270 AO zu ermitteln, inwieweit die Einkommensteuernachzahlung auf den Erblasser, d. h. auf den vorverstorbenen Ehegatten entfällt.

Örtliche Zuständigkeit für die Besteuerung verstorbener Personen

Für die Einkommensbesteuerung eines Erblassers ist grundsätzlich weiterhin das Wohnsitzfinanzamt der zu besteuerten Person örtlich zuständig. Stirbt ein Ehegatte und verlegt der andere Ehegatte seinen Wohnsitz, tritt – auch bei Zusammenveranlagung – nur für den überlebenden Ehegatten ein Zuständigkeitswechsel ein. Gegen zusammenver-

anlagte Ehegatten kann ein zusammengefasster Steuerbescheid ergehen. Allerdings sind in derartigen Konstellationen zwei Finanzämter örtlich zuständig.

Hinweis: Mit Verfügung vom 10.5.2012 (Az. S 0122 - 41 - St 142, DStR 2012, S. 1561) ordnet die OFD Niedersachsen an,

dass in derartigen Fällen das nunmehr für den überlebenden Ehegatten örtlich zuständige Finanzamt die Besteuerung auch für den verstorbenen Ehegatten übernimmt.

Erbschaftsteuerliche Behandlung der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine GmbH

Ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil kann unter bestimmten Voraussetzungen begünstigt im Rahmen der Regelverschonung oder gänzlich erbschaftsteuerfrei im Rahmen der Optionsverschonung vererbt oder verschenkt werden. In einem Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 20.7.2012 (Az. 3 - S 381.2a/35, DB 2012, S. 1780) wird klargestellt, dass in dem Fall, in dem ein zum nach § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG

begünstigungsfähigen Betriebsvermögen gehörender Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erworben und hierfür die Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG gewährt wurde, die Einbringung des verschonten Vermögens durch Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht zu einer schädlichen Verwendung führt.

Hinweis: Soweit jedoch die aufnehmende Gesellschaft dem Einbringenden neben den Gesellschaftsanteilen weitere Gegenleistungen für die Sacheinlage gewährt, liegt eine nachsteuerunschädliche Einbringung nur insoweit vor, als sie gegen Gewährung der Gesellschaftsanteile der Kapitalgesellschaft erfolgt. Im Übrigen handelt es sich um eine schädliche Veräußerung im Sinne von § 13a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 ErbStG.

Mittelbare Schenkung des Erlöses aus dem Verkauf übertragener Gesellschaftsanteile

Wird Geld mit der Maßgabe geschenkt, dafür Sachwerte, insbesondere Immobilien, zu erwerben, stellt dies eine mittelbare Schenkung dar. Schenkungsteuerlich wird als Gegenstand der Schenkung in diesen Fällen der – regelmäßig geringer zu bewertende – Sachwert und nicht der Geldwert betrachtet.

Anders verhielt es sich in dem vom BFH mit Urteil vom 28.3.2012 (Az. II R 39/10, DStR 2012, S. 1597) zu entscheidenden Fall. Hier verkaufte der Ehemann seiner Ehefrau GmbH-Anteile zu einem nach dem sog. Stuttgarter Verfahren errechneten Wert. Zu

diesem Zeitpunkt hatte er aber bereits mit einem Dritten einen sog. Letter of Intent für den Verkauf dieser Anteile abgeschlossen. Der Verkauf erfolgte schließlich wenige Monate danach zu den vereinbarten Bedingungen, ohne dass die Ehefrau über die zum Verkauf bestimmten Anteile verfügen konnte und wollte.

Dazu entschied der BFH, dass in der Übertragung von GmbH-Anteilen eine mittelbare Schenkung des Erlöses aus einem sich abzeichnenden Verkauf der Anteile liegen kann.

Hinweis: Schenkungsgegenstand war demzufolge der höhere Erlös aus dem Verkauf der Anteile an den Dritten.

Zugleich hat der BFH den Zeitpunkt der Schenkung verändert und diese erst als vollzogen angesehen, als die Ehefrau über den Erlös aus dem Anteilskaufvertrag verfügen konnte.



BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

„Praxisgebühr“ nicht als Sonderausgabe abziehbar

Steuerpflichtige können „Beiträge zu Krankenversicherungen“ als Sonderausgaben abziehen. Darunter fallen jedoch nur solche Ausgaben, die zumindest im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stehen, also letztlich der Vorsorge dienen. Demzufolge entschied der BFH mit Urteil vom 18.7.2012 (Az. X R 41/11, DStR 2012, S. 1696), dass die sog. „Praxisgebühren“ nicht als Sonderausgaben abgezogen werden können.

Bei der „Praxisgebühr“ handelt es sich nicht um eine Ausgabe zur Erlangung des Versicherungsschutzes – dieser wird unabhängig von der Zahlung der „Praxisgebühr“ gewährt.

Der BFH betrachtet die Praxisgebühr vielmehr als eine Form der Selbstbeteiligung der Versicherten an ihren Krankheitskosten.

Hinweis: Der BFH konnte in seiner Entscheidung offenlassen, ob „Praxisgebühren“ als außergewöhnliche Belastung nach § 33 Abs. 1 EStG in Form von Krankheitskosten geltend gemacht werden können.

IMMOBILIENBESTEUERUNG

Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen – Die überarbeiteten gleichlautenden 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 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 durch die neuen gleichlautenden Ländererlasse vom 19.6.2012 (Az. 3 - S 451.4/27) ersetzt. Einige bisher

strittige Punkte werden nunmehr in den Erlassen klarstellend geregelt.

Erstmals wird der Begriff des „Verbundes“ – eine Eigenkreation der Finanzverwaltung – in Tz. 2.1 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 Unternehmer-eigenschaft 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 in Tz. 3 geregelt, dass bei einem 95 %-igen Gesellschafterwechsel bei einer Personengesellschaft innerhalb von fünf Jah-



Die Praxisgebühr ist eine Selbstbeteiligung an den Krankheitskosten, die nicht als Sonderausgabe abziehbar ist.

ren gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG nicht nur mehr dann § 6a GrEStG Anwendung findet, wenn der letzte, die 95% auslösende Anteilsübertragung einen 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 Reihenfolge 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.

Rechtsprechungsänderung: Nachträgliche Schuldzinsen weiterhin 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 entsprechende 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. Das Argument, dass ein Veräußerungsverlust im nicht steuerbaren Vermögensbereich erlitten wurde, ist aufgrund der Verlängerung der Veräußerungsfrist für Grundstücke auf zehn Jahre durch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 nicht weiter ergiebig.

Hinweis: Nach der geänderten Rechtsauffassung des BFH besteht ein ursprünglich gesetzter Veranlassungszusammenhang zwi-

schen 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.

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Betriebsvermögensvergünstigungen nicht auf Drittstaatenbeteiligungen anwendbar

Wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften (mehr als 25 Prozent), 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 Prozent-Beteiligung an einer kanadischen Kapitalgesellschaft zu beurteilen und mit Urteil vom 19.7.2012 (Rs. C-31/11) 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 noch zum alten Erbschaftsteuerrecht ergangen. Nichtsdestotrotz haben diese Grundsätze auch Bedeutung für das reformierte Erbschaftsteuerrecht. Auch dieses sieht keine Begünstigung von Drittstaatenbeteiligungen und im Drittland belegenen Betriebsvermögen vor.

Einkommensteuerliche Behandlung von Lohnersatzleistungen aus der Schweiz bzw. EU/EWR-Staaten

Bezieht ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger Lohnersatzleistungen aus der Schweiz bzw. dem EU/EWR-Ausland und sind diese Lohnersatzleistungen denjenigen in Deutschland vergleichbar (z. B. Mutter-

schaftsgeld), sind diese gemäß Kurzinformation der OFD Koblenz vom 29.2.2012 (Az. S 2295 A-St 333) aus sachlichen Billigkeitsgründen von der deutschen Steuer freizustellen.

Hinweis: Allerdings sind diese Lohnersatzleistungen dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.

Regelmäßige Arbeitsstätte bei Entsendung

Arbeitnehmer, die an mehreren Betriebsstätten ihres Arbeitgebers tätig sind, ohne dass einer der Einsatzorte qualitativ den Mittelpunkt der Arbeitstätigkeit bildet, haben nach jüngster Rechtsprechung des BFH, der sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen hat (zuletzt OFD Frankfurt, Verfügung vom 29.3.2011, Az. S 2338 - 1015 - St 215), keine regelmäßige Arbeitsstätte (wir berichteten hierzu bereits im novus Juni 2012). Die Fahrten zwischen der Wohnung des Arbeitnehmers und dessen Einsatzorten können in diesem Fall nach Reisekostenrecht – und nicht nur wie im Fall einer regelmäßigen Arbeitsstätte mit der Entfernungspauschale – steuermindernd berücksichtigt werden.

Auch eine nur befristete Tätigkeit an einer Einrichtung des Arbeitgebers führt nach der neuen Rechtsauffassung nicht zur Begründung bzw. Verlagerung der regelmäßigen Arbeitsstätte.

Hinweis: In Entsendungsfällen folgt hieraus, dass die zeitlich befristete Entsendung eines Arbeitnehmers, z. B. von einer inländischen Betriebsstätte zu einer Betriebsstätte im Ausland, nicht zu einer ausländischen regelmäßigen Arbeitsstätte führt, sofern die Entsendung noch als vorübergehend zu beurteilen ist. Die OFD Rheinland bejaht selbst bei einer auf vier Jahre befristeten Entsendung den vorübergehenden Charakter. Fahrten zwischen der Wohnung im Inland und dem Einsatzort

können dann im Rahmen des Reisekostenrechts steuerfrei erstattet werden. Wird dem entsandten Arbeitnehmer ein betriebliches Kfz zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt, ist bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1%-Regelung mangels regelmäßiger Arbeitsstätte zudem kein Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu berücksichtigen.

Weitere durch die Entsendung anfallende Kosten, z. B. Unterbringungskosten, können ebenso nach Reisekostenrecht steuerfrei erstattet werden – die Regelungen zur doppelten Haushaltsführung sind hierbei nicht zu beachten.

Neue Sozialversicherungsregelungen für Multi-State Workers

Am 28.6.2012 sind neue sozialversicherungsrechtliche Regelungen (VO EU 465/2012) für sog. Multi-State Workers in Kraft getreten.

Hinweis: Bei Multi-State Workers handelt es sich um Personen, die ihre Tätigkeit regelmäßig wiederkehrend in zwei oder mehr EWR-Staaten bzw. in der Schweiz ausüben.

Entgegen der bisherigen Regelung besteht die Sozialversicherungszugehörigkeit im Wohnsitzstaat grundsätzlich nur dann – auch bei einer Beschäftigung bei mehreren

Arbeitgebern oder Unternehmen – wenn ein wesentlicher Teil der Tätigkeit im Wohnsitzstaat ausgeübt wird.

Das zur Vermeidung von Kettenentsendungen vorgesehene Ablösungsverbot beschränkt sich auf Fälle, in denen ein Arbeitnehmer eine andere entsandte Person ersetzt. Damit steht es der Anwendung der Entsendevorschriften nicht entgegen, wenn eine Ortskraft durch einen entsandten Arbeitnehmer ersetzt wird.

Hinweis: Aufgrund spezieller Übergangsvorschriften bleiben die bisher geltenden Regelungen für einen Übergangszeitraum von maximal zehn Jahren, d. h. längstens bis 27.6.2022, bestehen, sofern der Sachverhalt vor dem 28.6.2012 eingetreten ist und sich bis zum Ende des Übergangszeitraums nicht ändert. Betroffene Arbeitnehmer können allerdings bei ihrem zuständigen Versicherungsträger (in Deutschland die GVKA in Bonn) einen Verzicht auf diesen Bestandschutz beantragen.

Berücksichtigung von Kindererziehungszeiten in anderem Mitgliedstaat bei der Altersrente

Das Recht auf Freizügigkeit im Sinne von Art. 21 AEUV ist gemäß Urteil des EuGH vom 19.7.2012 (Rs. C-522/10) so auszulegen, dass es die zuständige Einrichtung eines ersten Mitgliedstaats dazu verpflichtet, im Hinblick auf die Gewährung einer Altersrente Kindererziehungszeiten, die in einem zweiten Mitgliedstaat von einer Person zurückgelegt wurden, die nur in dem ersten Mitgliedstaat eine berufliche Tätigkeit ausgeübt hat und die zur Zeit der Geburt ihrer Kinder ihre

Berufstätigkeit vorübergehend eingestellt und ihren Wohnsitz aus rein familiären Gründen im Hoheitsgebiet des zweiten Mitgliedstaats begründet hatte, so zu berücksichtigen, als seien diese Kindererziehungszeiten im Inland zurückgelegt worden.

Hinweis: Die Deutsche Rentenversicherung hatte den Antrag der Klägerin auf Anerkennung und Anrechnung von Kindererziehungs- und Berücksichtigungszeiten während eines

mehrfährigen Aufenthalts in Belgien abgelehnt, weil die Kinder in dieser Zeit im Ausland erzogen worden seien. Während ihres Aufenthalts in Belgien hatte die Klägerin nicht gearbeitet und demzufolge auch keine Beiträge gezahlt. Der EuGH entschied zunächst, dass die fraglichen Versicherungszeiten nach deutschem Recht zu beurteilen seien. Erst im zweiten Schritt stellte er die Unvereinbarkeit der maßgeblichen Vorschriften mit dem Recht auf Freizügigkeit fest.

Im Rahmen der EU-Freizügigkeit sind Kindererziehungszeiten in anderen Mitgliedstaaten bei der Rente zu berücksichtigen.



„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 Bundesarbeitsgerichts (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 Würdi-

gung 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.

Hinweis: 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.

Neues zum Überschuldungsbegriff – Was kommt ab 1.1.2014?

Anlässlich der Verlängerung des Überschuldungsbegriffes i.d.F. des Finanzmarktstabilisierungsgesetzes bis Ende 2013 bat der Deutsche Bundestag die Bundesregierung, die Auswirkungen der Änderung des Überschuldungsbegriffes evaluieren zu lassen, um Entscheidungsgrundlagen für eine Verlängerung bzw. Entfristung des neuen Überschuldungsbegriffes oder ggf. eine Rückkehr zum alten Überschuldungsbegriff zu gewinnen. Zu diesem Zweck führte das Zentrum für Insolvenz und Sanierung an der Universität Mannheim (ZIS) gemeinsam mit dem Institut Hommerich Forschung (IHF) im Auftrag des Bundesministeriums der Justiz im Frühjahr 2012 eine Expertenbefragung durch, deren Ergebnisse dem Ministerium am 15.5.2012 vorgelegt wurden.

Die Gutachter kamen zu dem Ergebnis, dass die volkswirtschaftlichen Vorteile die Nach-

teile klar überwiegen. Nach Einschätzung der befragten Experten sind allerdings die Marktunsicherheiten, die damals Anlass für die Änderung gaben, noch nicht überwunden. Der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck ist deshalb noch nicht nachhaltig erreicht. Vielmehr ist bei der nach derzeitiger Rechtslage geplanten Rückkehr zum alten Überschuldungsbegriff zum 1.1.2014 damit zu rechnen, dass lebensfähige Unternehmen in ein Insolvenzverfahren gedrängt werden.

Hinweis: Dies dürfte nicht erst zum Ende 2013 der Fall sein, sondern aufgrund der Vorwirkung der Änderung schon im Verlauf des Jahres 2012 bzw. spätestens zum Jahresende 2012. Ist nämlich schon jetzt absehbar, dass Unternehmen Anfang 2014 aufgrund des dann wieder geltenden (alten) Überschuldungsbegriffes einen Insolvenzantrag stellen müssen, haben sie schon Ende 2012

keine positive Fortführungsprognose mehr. Aufgrund der dann auch nach dem aktuellen Überschuldungsbegriff notwendigen Bewertung nach Liquidationswerten ist ein Insolvenzantrag in der Regel unvermeidbar.

Vor diesem Hintergrund raten die Gutachter dem Gesetzgeber, sehr bald – vor dem Jahresende 2012 – die derzeitige Gesetzeslage zu ändern und zumindest eine temporäre Verlängerung des aktuell geltenden Überschuldungsbegriffes zu beschließen. Er könnte sich dabei auf das Votum einer Dreiviertelmehrheit der befragten Experten stützen, die zum 1.1.2014 nicht zum alten Überschuldungsbegriff zurückkehren will.

Das Bundesjustizministerium tendiert derzeit zu einem verlängerten Anwendungszeitraum des geltenden Überschuldungsbegriffes. Das machte Bundesjustizministerin Leutheusser-

Schnarrenberger bei dem Symposium Insolvenzen- und Arbeitsrecht der Katholischen Universität Eichstätt am 21.6.2012 in Ingolstadt deutlich. Danach spreche „einiges dafür, die jetzige Regelung nochmals für einen signifikanten Zeitraum zu verlängern, um auf Grundlage der Langzeiterfahrungen mit der derzeit geltenden Regelung später über eine endgültige Lösung zu entscheiden.“ Denkbar sei aber auch, die Bedeutung des Überschuldungstatbestands auf den Eigenantrag zu beschränken, so dass aus ihm ein Insolvenzantragsrecht würde.

Hinweis: Mit dem Vorschlag der Bundesjustizministerin würde zum einen sichergestellt, dass Unternehmen, die am Markt voraussichtlich erfolgreich operieren können, keinen Insolvenzantrag stellen müssten. Demgegenüber würde eine Rückkehr zum alten Überschuldungsbegriff einige Unternehmen trotz ausreichender Liquidität – d. h. trotz positiver Fortbestehensprognose – in die Insolvenz treiben. Zum anderen würde den Unternehmen durch das von der Bundesjustizministerin in Erwägung gezogene Antragsrecht die Möglichkeit eröffnet, eine Sanierung mit dem Instrumentarium der Insolvenzordnung mög-

lichst frühzeitig einzuleiten. Ist der Fortbestand des Unternehmens nicht wahrscheinlich, sollte ein negatives Reinvermögen auch künftig eine Insolvenzantragspflicht begründen.

Die in Aussicht gestellte signifikante Verlängerung der geltenden Regelung würde auch das bilanzielle Problem der handelsrechtlichen Fortführungsprognose entschärfen. Wann und in welcher Form eine offizielle und verbindliche Aussage des Bundesjustizministeriums bzw. ein Referentenentwurf zur Gesetzesänderung kommt, ist derzeit noch nicht absehbar.

Zusammenwirken von handelsrechtlicher Fortführungsannahme und insolvenzrechtlicher Fortbestehensprognose

Die anhaltende Finanzmarktkrise hat das IDW zum Anlass genommen, in dem Positionspapier vom 13.8.2012 die Zusammenhänge zwischen dem handelsrechtlichen Jahresabschluss und den Insolvenzantragsgründen nach §§ 17 ff. InsO zu beleuchten.

Mit der Aufstellung eines Jahresabschlusses haben die gesetzlichen Vertreter einzuschätzen, ob bei der Bewertung weiterhin von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann. Dies gilt gleichermaßen für pflichtgemäß wie freiwillig nach den Vorschriften des Handelsrechts aufgestellte Zwischen- und Konzernabschlüsse. Die Annahme der Unternehmensfortführung gilt hierbei als gesetzliche Regelvermutung. Bestehen allerdings Anzeichen von Fortführungsrisiken, haben die gesetzlichen Vertreter eingehende Untersuchungen zur Unternehmensfortführung (Fortführungsprognose) anzustellen, insbesondere, ob rechtliche oder tatsächliche Gründe gegen eine Fortführung sprechen.

Von der handelsrechtlichen Fortführungsprognose ist die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose nach § 19 Abs. 2 Satz 1 InsO zu unterscheiden. Die Erstellung einer insolvenzrechtlichen Fortbestehensprognose durch die gesetzlichen Vertreter ist spätestens dann geboten, wenn aufgrund konkreter Anhalts-

punkte, bspw. im fortgeschrittenen Krisenstadium, Anlass besteht einzuschätzen, ob Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit vorliegt oder droht. Die rein liquiditätsorientierte insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose dient allein dem Zweck festzustellen, ob die Finanzpotenziale des Unternehmens im maßgebenden Prognosezeitraum ausreichen, die jeweils fälligen Verbindlichkeiten zu bedienen. Die insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose stellt mithin eine Zahlungsfähigkeitsprognose für die Beurteilung über das Vorliegen der Insolvenzgründe dar.

Hinweis: Eine negative Fortbestehensprognose ist gleichzusetzen mit einer drohenden Zahlungsunfähigkeit, die einen Insolvenzgrund darstellt. Sie setzt voraus, dass der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit wahrscheinlicher sein muss als deren Vermeidung. Für eine positive Fortbestehensprognose muss die mittelfristige Aufrechterhaltung der Unternehmensaktivitäten wahrscheinlicher als die Stilllegung sein, d. h. es müssen mehr Gründe dafür sprechen als dagegen, dabei ist ein Abwägen aller Umstände erforderlich. Maßgebend ist die Sicht der gesetzlichen Vertreter, wobei diesen ein gewisser Beurteilungsspielraum zugebilligt werden muss. Bei einer positiven Fortbestehensprognose schließt nach dem derzeit gültigen Überschuldungsbegriff eine rechtliche Überschuldung aus.

Die handelsrechtliche Fortführungsprognose und die nur in fortgeschrittenen Krisenstadien zu erstellende insolvenzrechtliche Fortbestehensprognose haben zwar unterschiedliche Zwecke und Ausgestaltungen, beide basieren jedoch auf derselben integrierten Planung, die eine GuV-, Bilanz- und Liquiditätsplanung beinhalten muss. Eine positive handelsrechtliche Fortführungsprognose setzt grundsätzlich voraus, dass im Prognosezeitraum die Insolvenzgründe Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung weder eingetreten sind noch Zahlungsunfähigkeit droht. Der insolvenzrechtliche Prognosezeitraum umfasst in der Regel das laufende und nächste Geschäftsjahr und ist in diesen Fällen mit dem handelsrechtlichen Prognosezeitraum identisch. Eine positive Fortbestehensprognose führt nach dem derzeit gültigen Überschuldungsbegriff auch zu einer positiven handelsrechtlichen Fortführungsprognose.

Hinweis: Wenn die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens trotz akuter Krise den dargestellten Pflichten nicht nachkommen, resultiert daraus neben möglichen strafrechtlichen Folgen ein erhebliches Risiko der persönlichen Haftung. Wird ein unabhängiger und fachlich qualifizierter Dritter mit der Erstellung der Fortbestehensprognose beauftragt, stellt dies eine Exkulpationsmöglichkeit für die gesetzlichen Vertreter dar.

Vereinfachte Rechnungslegung für Kleinstkapitalgesellschaften

Am 31.7.2012 veröffentlichte das Bundesministerium der Justiz den Referentenentwurf 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). Am 19.9.2012 hat die Bundesregierung den Entwurf angenommen

Der Regierungsentwurf 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 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 Kleinstkapitalgesellschaft ihre Gewinn- und Verlustrechnung nach folgendem Schema aufbauen:

1. Nettoumsatzerlöse
2. Sonstige Erträge
3. Materialaufwand
4. Personalaufwand
5. Abschreibungen
6. Sonstige Aufwendungen
7. Steuern
8. Ergebnis.

Zudem benötigt der Abschluss von Kleinstkapitalgesellschaften keinen Anhang. Voraussetzung ist allerdings, dass die Bilanz Angaben zu den Haftungsverhältnissen (§ 251 bzw. 268 Abs. 7 HGB, § 285 Nr. 9 Buchst. c

HGB sowie § 160 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AktG) 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: 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.

BaFin darf nicht wegen Verletzung von WpHG-Offenlegungspflichten gegen Inlandsemittenten einschreiten

Ein Unternehmen, das als Inlandsemittent Wertpapiere begibt, hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen Jahresfinanzbericht zu erstellen und spätestens vier Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen, es sei denn, es ist nach HGB zur Offenlegung bestimmter Rechnungslegungsunterlagen verpflichtet, § 37v Abs. 1 Satz 1 WpHG.

Das OLG Frankfurt teilt die einhellige Literaturauffassung und geht mit rechtskräftigem Beschluss vom 28.6.2012 (Az. WpÜG 8/11) davon aus, dass sich der Anwendungsbereich dieser Vorschrift auf Unternehmen beschränkt, deren Satzungssitz nicht in Deutschland liegt und die aus diesem Grund nicht nach den Vorschriften des HGB publizitätspflichtig sind.

Hinweis: Daraus folgt, dass die BaFin nicht berechtigt ist, gegen nach HGB publizitätspflichtige Unternehmen zur Erfüllung der Offenlegungspflichten aus dem WpHG einzuschreiten.



Der BGH entscheidet entgegen den Bestimmungen des Deutschen Corporate Governance Kodex.

GESELLSCHAFTSRECHT

Vorzeitige Wiederbestellung von Vorstandsmitgliedern einer Aktiengesellschaft zulässig

Grundsätzlich dürfen Vorstandsmitglieder auf höchstens fünf Jahre bestellt werden, wobei gesetzlich geregelt ist, dass der Aufsichtsrat über eine wiederholte Bestellung oder Verlängerung der Amtszeit eines Vorstandsmitglieds frühestens ein Jahr vor Ablauf der bisherigen Amtszeit entscheiden darf, § 84 Abs. 1 Satz 2 AktG. Streitig war, ob die erneute Bestellung eines Vorstandsmitglieds unter gleichzeitiger Aufhebung seiner bisherigen Stellung außerhalb dieser Jahresfrist rechtmäßig ist oder ob dies eine unzulässige Umgehung obiger Vorschrift darstellt.

Der BGH hat diesem Streit mit Urteil vom 16.7.2012 (Az. II ZR 55/11) ein Ende gesetzt und entschieden, dass eine vorzeitige Wiederbestellung eines Vorstandsmitglieds einer Aktiengesellschaft für höchstens fünf Jahre nach einvernehmlicher Amtsniederlegung auch ohne besondere Gründe zulässig ist.

Voraussetzung ist allerdings, dass sich der Aufsichtsrat nicht länger als gesetzlich zulässig bindet und mindestens alle fünf Jahre über die Verlängerung der Amtszeit des Vorstandsmitglieds eine Entscheidung trifft.

Hinweis: Gemäß den Bestimmungen des Deutschen Corporate Governance Kodex soll dagegen eine Wiederbestellung vor Ablauf eines Jahres vor dem Ende der Bestelldauer bei gleichzeitiger Aufhebung der laufenden Bestellung nur bei Vorliegen besonderer Umstände erfolgen.

SANIERUNGEN

Überraschende Entgeltklausel für Eintrag in ein Internet-Branchenverzeichnis unwirksam

Mit Urteil vom 26.7.2012 hat der BGH eine Entscheidung zu der Frage getroffen, ob eine Entgeltklausel in einem Antragsformular für einen Grundeintrag in ein Branchenverzeichnis im Internet nach dem Erscheinungsbild des Formulars überraschenden Charakter hat und deshalb nicht Vertragsbestandteil wird, § 305c Abs. 1 BGB.

Mit Rücksicht darauf, dass Grundeinträge in ein Branchenverzeichnis im Internet in einer Vielzahl von Fällen unentgeltlich angeboten

werden, wird nach Auffassung des BGH eine Entgeltklausel, die nach der drucktechnischen Gestaltung des Antragsformulars so unauffällig in das Gesamtbild eingefügt ist, dass sie von dem Vertragspartner des Klauselverwenders dort nicht vermutet wird, nicht Vertragsbestandteil.

Hinweis: Im Streitfall machte bereits die Bezeichnung des Formulars als "Eintragungsantrag Gewerbedatenbank" nicht hinreichend deutlich, dass es sich um ein Angebot zum

Abschluss eines entgeltlichen Vertrages handelte. Die mitgeteilte Entgeltpflicht war drucktechnisch so angeordnet, dass eine Kenntnisnahme durch den durchschnittlich aufmerksamen gewerblichen Adressaten nicht zu erwarten war. Aus diesem Grund wies der BGH die Zahlungsklage als unbegründet ab

Die E-Bilanz – Ein praktischer Leitfaden

Die E-Bilanz ist nach einer einjährigen Nicht-beanstandungsfrist für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen, verpflichtend. Rechnungslegungsprozesse und -systeme müssen für die Wirtschaftsjahre ab 2013 bzw. 2013/14 entsprechend vorbereitet werden, um diesen neuen Anforderungen gerecht zu werden. Des Weiteren ergeben sich Auswirkungen auf die Steuerdeklaration.

Unsere Experten, Frau Prof. Dr. Ursula Ley, Dr. Erdogan Altigan, Jens Geiger und Jochen Kirsammer, erläutern in dem im renommierten C.H. Beck Verlag erscheinenden Leitfaden zur E-Bilanz die buchtechnischen und steuerrechtlichen Aspekte der E-Bilanz mit Schwerpunkt auf den einzelnen Taxonomiepositionen der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie der übrigen Berichtsbestandteile, wie z.B. Überleitungsrechnung, steuerliche Gewinnermittlung und Gewinnermittlung in besonderen Fällen. Sie stellen die XBRL-Standards vor, beschreiben die technischen Voraussetzungen und erörtern die Auswirkungen der Prozessabläufe im Rechnungswesen vom Kontenplan zur Steuer-taxonomie.

Ein dem Werk beigefügtes Kontenmapping-Tool auf CD-ROM hilft dem Anwender beim Abgleich des genutzten Kontenrahmens mit der Taxonomie der Finanzverwaltung (Kontenmapping) und ist universell einsetzbar.

Hinweis: Als ausgewiesene Expertin weist Frau Prof. Ley eine umfassende Referententätigkeit zum Thema E-Bilanz auf. Sie hat an folgenden hochkarätigen Veranstaltungen referiert bzw. wird dazu noch vortragen:

23.1.2012	FG-Tag in Köln, „Die E-Bilanz und Vereinfachung im Besteuerungsverfahren“
21.3.2012	Münchener Steuerfachtagung, „E-Bilanz – Aktueller Handlungsbedarf“
27.4.2012	Steuerkonferenz Gemeinnützigkeit, 34. Kölner Steuerkonferenz, „E-Bilanz gemeinnütziger Körperschaften und juristischer Personen des öffentlichen Rechts“
2.5.2012	KÖSDI „E-Bilanz – Ein Überblick unter Berücksichtigung der Besonderheiten der Personengesellschaft“
20.6.2012	Deutscher Olympischer Sportbund, Frankfurt, „E-Bilanz gemeinnütziger Körperschaften“
15.8.2012	DFB Frankfurt, „E-Bilanz gemeinnütziger Körperschaften“
7.11.2012	Verlag Dr. Otto Schmidt, Mannheim, „Umsetzung der E-Bilanz – Beratung und Praxis im Dialog“
8.11.2012	Bundessteuerberaterkammer Berlin, „E-Bilanz“
12.11.2012	Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, „Umsetzung der E-Bilanz – Beratung und Praxis im Dialog“.

Zudem referiert Frau Prof. Dr. Ley auf folgenden Veranstaltungen:

27. – 29.9.2012:	DAI Hamburg, „Die Besteuerung von Personengesellschaften“
12.10.2012:	55. Fachkolloquium der IDW Landesgruppe Bayern, „Übertragungen zwischen Personenhandels-gesellschaften und/oder Gesellschaftern außerhalb des Umwandlungssteuergesetzes“
22.10.2012:	IHK Köln, Informationsveranstaltung zur E-Bilanz
30.10.2012:	64. Fachkongress der Steuerberater (Fachinstitut der Steuerberater e.V.), „Praxisfragen von Umstrukturierungen bei Personengesellschaften“
6.11.2012:	Studienwerk der Steuerberater, „Personengesellschaften 2012 (Diskussionstagung zu ausgewählten bilanz- und ertragsteuerlichen Beratungsschwerpunkten)“
14. – 16.11.2012:	54. IDW Arbeitstagung Baden-Baden, Diskussionsgruppe „Besteuerung von Personengesellschaften einschließlich Fragen zum Umwandlungssteuererlass“
16.11.2012:	DAI München, „Seminar: Bilanz und Steuern 2012“
27.11.2012:	Steuerberaterverein Nordrhein-Westfalen e.V., Regionalgruppe Bergisch-Land, „Mitunternehmenschaften“.

Nexia-Netzwerk: Ebner Stolz Mönning Bachem-Mitarbeiterin auf Secondment in London

Lydia Saalfrank, Steuerberaterin bei Ebner Stolz Mönning Bachem in München, absolvierte ein dreimonatiges Secondment in der Steuerabteilung unseres Nexia-Partners Saffery Champness in London.

Bei einem solchen Austausch steht, neben dem Einblick in eine andere „working and business culture“ und der Gewinnung neuer Ideen die Stärkung persönlicher Beziehungen zwischen den Nexia-Partnern im Vordergrund. Um einen möglichst umfangreichen Einblick in die Tätigkeitsfelder und Arbeitsweisen zu erhalten, durfte Lydia Saalfrank jede Woche einen anderen Tax-Partner bzw. Senior-Manager bei seiner Arbeit begleiten. Durch Einbindung in aktuelle Projekte und Teilnahme an Mandantenbesprechungen erhielt sie u. a. Einblick in Körperschaft- und Einkommensteuer, Besteuerung von Kapitaleinkünften, Immobilientransaktionen sowie steuerliche Gestaltungsmaßnahmen. „Ähnlich wie bei Ebner Stolz arbeiten die Kollegen aus den einzelnen Fachbereichen eng zusam-

men, um für jeden Mandanten eine optimale Lösung zu finden – häufig auch unter Hinzuziehung weiterer Nexia-Partner in den verschiedenen Ländern.“

Gut ein Drittel des Secondments stand im Zeichen der Umsatzsteuer. Dabei brachte sich die Münchenerin beispielsweise im Rahmen eines VAT-Breakfasts für Mandanten aus der Tourismusbranche mit ein und half bei der Ausarbeitung einer Umsatzsteuerklage. Es zeigte sich auch hier: Mit Wissen im „deutschen“ Umsatzsteuerrecht können Umsatzsteuerfragen mit Bezug zum britischen Recht trotz Harmonisierung in der EU leider nicht gesichert gelöst werden!

Besonders interessant war die Teilnahme an einer Anhörung vor „Her Majesty’s Revenue & Customs“ mit Vertretern von Steuerkanzleien über geplante Gesetzesänderungen. Ein weiteres Highlight, so Lydia Saalfrank, war jedoch eine Informationsveranstaltung für Agenten von Weltrang-Tennisspielern in Wimbledon –

mit anschließender Möglichkeit als Zuschauer ein Tennisspiel auf dem berühmten Court No. 1 zu verfolgen. Ein „Zuckerl“ des Secondments war natürlich London selbst mit all seinen Möglichkeiten und der ganz besonderen Stimmung während der Olympiade.

„Ich bin Ebner Stolz sehr dankbar, dass mir diese tolle Erfahrung ermöglicht wurde. Das Secondment war ein Blick über den deutschen Tellerrand, und sowohl beruflich als auch persönlich eine Bereicherung für mich. Und natürlich möchte ich mich auch nochmals bei Saffery Champness und allen Kollegen in London für die herzliche Aufnahme und die Zeit, die sie sich für mich und meine Fragen genommen haben, bedanken. Ich bin überzeugt, dass wir auch in Zukunft in Kontakt bleiben und zum Besten unserer Mandanten zusammenarbeiten werden“, bewertet Lydia Saalfrank ihren Auslandsaufenthalt abschließend.

Mit Ebner Stolz Mönning Bachem Auslandserfahrung sammeln und Kontakte knüpfen.



.....
TERMINE

OKTOBER

**Workshop Grenzüberschreitende
Geschäfte und Umsatzsteuer**
09.10.2012 // Leipzig

**BAUSTELLE SANIERUNG
„Brennpunkte – Neue Wege“**
16.10.2012 // Stuttgart

**Betriebsprüfung in Krankenhäusern
und gemeinnützigen Einrichtungen**
17.10.2012 // Stuttgart

**Margenkiller Umsatzsteuer – Immo-
bilien Renditefaktor Umsatzsteuer**
19.10.2012 // Stuttgart

**Betriebsprüfung in Krankenhäusern
und gemeinnützigen Einrichtungen**
23.10.2012 // München

NOVEMBER

Haftungsfalle Sanierungsgutachten
19./20.11.2012 // Frankfurt

**Betriebsprüfung in Krankenhäusern
und gemeinnützigen Einrichtungen**
22.11.2012 // Berlin

**Der Krankenhauskonzern –
Recht, Steuern und BWL**
29.11.2012 // Leipzig

.....
PUBLIKATIONEN

Ebner Stolz Mönning Bachem
Die E-Bilanz – Ein praktischer Leitfaden
C.H. Beck Verlag, München 2012

Holger Mach
Die Besteuerung des Forderungsverzichts –
Vergleichsbetrachtungen zu einem sog.
„Steuersparmodell“
Teil 1, FR 2012, S. 800
Teil 2, FR 2012, S. 845

.....
IMPRESSUM

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

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

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

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

Redaktion:
Dr. Ulrike Höreth, Tel.: +49 711 2049-1371
novus@ebnerstolz.de

novus enthält lediglich allgemeine Informationen,
die nicht geeignet sind, darauf im Einzelfall
Entscheidungen zu gründen. Der Herausgeber
und die Autoren übernehmen keine Gewähr für
die inhaltliche Richtigkeit und Vollständigkeit der
Informationen. Sollte der Empfänger des **novus**
eine darin enthaltene Information für sich als rele-
vant erachten, obliegt es ausschließlich ihm bzw.
seinen Beratern, die sachliche Richtigkeit der Infor-
mation zu verifizieren; in keinem Fall sind die vor-
stehenden Informationen geeignet, eine kompet-
ente 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 aus-
zugsweise) Abdruck in anderen Newslettern
oder die Veröffentlichung auf Webseiten, bedür-
fen der Zustimmung der Herausgeber.

Fotonachweis:

Titel: © lichtmeister – Fotolia.com
Seite 4: © RRF – Fotolia.com
Seite 12: © PhotoSG – Fotolia.com
Seite 14/15: © sasilsolutions – Fotolia.com
Seite 19: © rangizzz – Fotolia.com
Seite 22/23: © Werner Heiber – Fotolia.com
Seite 25: © D. Ott – Fotolia.com
Seite 29: © pressmaster – Fotolia.com
Seite 31: © fazon – Fotolia.com

