

novus

Die E-Bilanz
kommt wie
geplant

Zusammenarbeit
zwischen Auf-
sichtsrat und
Abschlussprüfer

Geschäftsführer
müssen auf
unverzögliche
Vorlage des Prüf-
ergebnisses für
Insolvenzantrag
hinwirken

Auf dem richtigen Weg:
Die Aktienrechtsnovelle 2012



Auf dem richtigen Weg: Die Aktienrechtsnovelle 2012

Anfang Februar hatte der Bundesrat dem Gesetzentwurf zur Änderung des Aktiengesetzes im Wesentlichen zugestimmt. Mit einem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens kann im Verlauf des Jahres 2012 gerechnet werden. Die wichtigsten Änderungen beziehen sich auf die Schaffung transparenterer Beteiligungsstrukturen bei nicht börsennotierten Aktiengesellschaften (AGs), die Ausgabe von Vorzugsaktien ohne zwingenden Nachzahlungsanspruch, die Herausgabe umgekehrter Wandelschuldverschreibungen sowie die Einführung einer relativen Befristung von Nichtigkeitsklagen.

Derzeit gibt es in Deutschland ca. 16.000 nichtbörsennotierte AGs, wovon bereits heute weit mehr als die Hälfte Namensaktien ausgegeben haben. Durch die Novelle sollen die Beteiligungsstrukturen von diesen Gesellschaften transparenter werden. Von dem ursprünglichen Ansinnen, nichtbörsennotierte AGs grundsätzlich auf Namensaktien festzulegen, wie zur Bekämpfung der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung gefordert, wurde abgesehen. Auch weiterhin verbleibt es bei einem Wahlrecht zwischen Namens- und Inhaberaktie. Allerdings soll die Inhaberaktie nur noch verwendet werden dürfen, wenn die entsprechende Sammelurkunde dauerhaft bei einer Wertpapiersammelbank hinterlegt ist. Dafür muss der Anspruch des Aktionärs auf Einzelverbriefung seiner Inhaberaktien in der Satzung ausgeschlossen sein. So wird sichergestellt, dass in Ermittlungsfällen auf wichtige Informationen zugegriffen und die Identität des Aktionärs festgestellt werden kann. Sofern nichtbörsennotierte AGs den Anspruch ihres Aktionärs auf Einzelverbriefung nicht in der Gründungssatzung ausschließen, können nur noch Namensaktien ausgegeben werden. Von dieser Neuregelung bleiben nichtbörsennotierte Gesellschaften verschont, die bis zum 20.12.2011 gegründet wurden.

Vorzugsaktien konnten bislang ohne Stimmrecht ausgegeben werden, allerdings waren sie immer mit einem zwingenden Nachzah-

lungsanspruch auf ausgefallene Dividenden verknüpft. Die nun vorgesehene Schaffung von Vorzugsaktien auch ohne zwingenden Nachzahlungsanspruch ist für Kreditinstitute von besonderer Bedeutung, da nach den internationalen Eigenkapitalanforderungen stimmrechtslose Vorzugsaktien mit einem Nachzahlungsanspruch nicht auf das Kernkapital angerechnet werden können. Dennoch ist fraglich, ob dies in Deutschland zu einer Renaissance der Vorzugsaktie führen wird. Denn den Investoren kommt es nach wie vor gerade auf die Erlangung von Stimmrechtsmacht an und bei börsennotierten Gesellschaften in einem Index wird regelmäßig nur eine Aktiegattung berücksichtigt.

Bisher sieht das Aktiengesetz nur Wandelanleihen vor, bei denen der Gläubiger beanspruchen kann, statt der Rückzahlung des Anleihebetrags Aktien zu erhalten. Im Rahmen der Aktienrechtsnovelle soll nun der Schuldner, also die AG, ein Wandlungsrecht haben können. Mit Hilfe dieser „umgekehrten Wandelschuldverschreibungen“ kann im Rahmen eines Insolvenzplanes vorgesehen werden, dass Forderungsrechte von Gläubigern in Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte umgewandelt werden. Diese Änderungen sind vor allem für Unternehmen und Kreditinstitute in Krisensituationen von Bedeutung, weil dadurch eine Insolvenz leichter abgewendet und zugleich einer Rekapitalisierung derartiger Institute mit Mitteln des Steuerzahlers vorgebeugt werden kann.

Dauerbrenner im deutschen Aktienrecht ist die Bekämpfung rechtsmissbräuchlich erhobener Anfechtungsklagen. So wurden nach Erhebung einer Anfechtungsklage gegen einen Hauptversammlungsbeschluss vielfach in einem späten Stadium des Freigabeverfahrens aus taktischen Gründen weitere Nichtigkeitsklagen nachgeschoben, um das Verfahren bewusst zweckwidrig weiter zu verzögern. Die Aktienrechtsnovelle 2012 sieht nun die Einführung einer relativen Befristung (missbräuchlich) nachgeschobener Nichtigkeitsklagen vor. Danach können Nichtigkeitskla-

gen zwar grundsätzlich weiterhin unbefristet erhoben werden. Sofern jedoch ein Beschluss der Hauptversammlung angegriffen wird, kann eine weitere Nichtigkeitsklage nur innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der als erstes rechtshängig gemachten Beschlussmängelklage erhoben werden. Der Gesetzgeber hat sich gegen eine absolute Befristung von Nichtigkeitsklagen ausgesprochen. Damit soll das Klagerecht der überwiegenden Mehrheit nicht missbräuchlich agierender Aktionäre nicht unangemessen eingeschränkt werden.

Insgesamt beschreitet der Gesetzgeber mit der Aktienrechtsnovelle 2012 den richtigen Weg. Es ist erfreulich, dass statt der ursprünglich geplanten generellen Festlegung nichtbörsennotierter AGs auf Namensaktien nun eine Lösung gefunden wurde, die dem Vorwurf der mangelnden Transparenz der Beteiligungsstrukturen dennoch gerecht wird. Abzuwarten bleibt, wie die Praxis auf die neuen Vorzugsaktien ohne Nachzahlungsanspruch und die umgekehrten Wandelschuldverschreibungen reagiert. Um rechtsmissbräuchliche Klagen durch Berufskläger weiter einzudämmen, stellt die relative Befristung der Nichtigkeitsklage einen Schritt in die richtige Richtung dar.

Dr. Detlev Heinsius
Rechtsanwalt und Partner
bei Ebner Stolz Mönning Bachem





■ STEUERRECHT

Gesetzgebung

4

Unternehmensbesteuerung

Die E-Bilanz kommt wie geplant	6
Zinsschranke: Bestimmung der Konzernzugehörigkeit	6
Übergang des Verlustvortrags bei Abspaltung	7
Übersorgung bei dauerhafter Reduzierung der Aktivbezüge	7
Keine Steuerpflicht bei Veräußerung unentgeltlich erworbener, beim Rechtsvorgänger nicht steuerverstrickter Anteile	7
Ertragsteuerliche Organschaft – Organträgerin muss ganzjährig gewerblich tätig sein	8
Gewerbsteuerlicher Verlustabzug bei atypisch stiller Beteiligung	8
Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Lagergebühren für unbewegliche Wirtschaftsgüter	8

Arbeitnehmerbesteuerung

Mindestanforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch	9
Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Fahrzeugaufwendungen sind Werbungskosten	9
Lohnsteuerliche Behandlung der Familienpflegezeit	10
Zweifelsfragen zur Einkommensteuerpauschalierung bei Sachzuwendungen	10

Umsatzsteuer

Übergangsfrist bei der Gelangensbestätigung offiziell verlängert	11
Inneregemeinschaftliche Lieferung: Auf vollständigen Buch- und Belegnachweis achten!	11
Vorsteuerberichtigungszeitraum bei Photovoltaikanlagen	12
EU-Kommission zur umsatzsteuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Gutscheine	12

Erbschaftsteuer

Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft – schädliche Verwendung?	13
Erbschaftsteuer-Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht europarechtswidrig?	13
Erbschaftsteuerliche Freibetragsberechnung: Ermittlung des Zehnjahreszeitraumes	13

Immobilienbesteuerung

14

Besteuerung von Privatpersonen

14

Internationales Steuerrecht

Klarstellungen zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Antrag	16
Zustimmungsgesetz zum neuen DBA-Türkei verabschiedet	17
Neue sozialversicherungsrechtliche EG-Verordnungen gelten jetzt auch in Island, Liechtenstein und Norwegen	17

■ WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Änderung des Wertpapierhandelsgesetzes vom Bundestag verabschiedet	18
Anpassung des Corporate Governance Kodex	18
Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer	19
EU übernimmt Änderungen an IAS 1 und IAS 19	19

■ ZIVILRECHT

Gesellschaftsrecht

Geschäftsführer müssen auf unverzügliche Vorlage des Prüfergebnisses für Insolvenzantrag hinwirken	20
Unterbilanzhaftung bei unterbliebener Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung einer GmbH	21

Arbeitsrecht

21

■ INTERN

22



Mit den EstÄR 2012 wird die einheitliche Steuerrechtsanwendung durch den Fiskus sichergestellt.

GESETZGEBUNG

Bundeskabinett beschließt Gesetzentwürfe zum Jahressteuergesetz 2013 und zum Verkehrsteueränderungsgesetz

Am 23.5.2012 hat das Bundeskabinett die Gesetzentwürfe zum Jahressteuergesetz 2013 und zum Verkehrssteueränderungsgesetz beschlossen. Das JStG 2013 umfasst insgesamt 49 einzelne Steuerrechtsänderungen aus unterschiedlichen Steuerbereichen. Dabei geht es um die Umsetzung europäischen Rechts, um Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens und zum Bürokratieabbau. Über die wesentlichen Inhalte des Referentenentwurfs haben wir Sie bereits in der April-Ausgabe des novus informiert.

Hinweis: Der Regierungsentwurf sieht u.a. eine Verkürzung der Aufbewahrungsfristen von Unterlagen für die Steuer von derzeit zehn auf acht Jahre ab 2013 und auf sieben Jahre ab 2015 vor. Die handelsrechtlichen Aufbewahrungsfristen sollen entsprechend angepasst werden. Zudem sollen Unternehmen die internen Kalkulationen sowie die Verrechnungspreise dokumentieren und die Unterlagen aufbewahren, um eine Verschiebung der Gewinne mit Steuertricks ins Ausland zu verhindern. Auch sieht der Entwurf

vor, Betriebsstätten im Ausland wie ein eigenständiges Unternehmen zu behandeln.

Mit den Änderungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes soll in erster Linie eine Maßnahme des „Regierungsprogramms Elektromobilität“ umgesetzt werden. Dabei geht es im Wesentlichen um Steuerbefreiungen für reine Elektro-Pkw.

Länder fordern Steuervereinfachung

Auf der Finanzministerkonferenz am 1.6.2012 forderte eine Initiative der Länder Schleswig-Holstein, Rheinland-Pfalz, Hessen und Bremen Steuervereinfachungen durch mehr Pauschalierungen. Ein entsprechender Gesetzentwurf soll vor der Sommerpause in den Bundestag eingebracht werden. Mit der Einführung oder Erhöhung von Pauschalen sollen erforderliche Einzelnachweise reduziert werden. Die Vorhaben sollen aufkommensneutral ausgestaltet sein.

Hinweis: Im Einzelnen geht es u. a. um die Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages von 1.000 Euro auf 1.150 Euro, die Einführung einer monatlichen Pauschale von 100 Euro für ein häusliches Arbeitszimmer, sofern vorhanden. Dagegen sollen Mehreinnahmen durch die Einführung eines Sockelbetrages von 300 Euro bei der Geltendmachung von Handwerkerleistungen und die Einführung erhöhter Nachweisaufgaben bei der Geltendmachung von Unterhaltsleistun-

gen an im Ausland ansässige Personen als außergewöhnliche Belastungen erzielt werden. Auch soll die Freigrenze für Sachbezüge des Arbeitgebers von 44 Euro auf 20 Euro herabgesetzt werden.

Überblick über die geplanten neuen Einkommensteuer-Richtlinien 2012

Der Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 (Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 - EStR 2012) enthält Erläuterungen der Rechtslage, Weisungen zur Auslegung sowie zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung. Damit soll die einheitliche Anwendung des Einkommensteuergesetzes durch die Finanzbehörden gewährleistet werden. Sie enthalten die folgenden wesentlichen Neuerungen für die Praxis:

- ▶ Dachintegrierte Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke sind selbständige, bewegliche Wirtschaftsgüter. Der private Stromverbrauch bei dem gewerblichen Betrieb einer Photovoltaikanlage stellt eine Sachentnahme dar.
- ▶ Die Bilanzänderung bezieht sich bei Mitunternehmenschaften auf Maßnahmen für die Gesamthands-, Ergänzungs- und Sonderbilanz; eine Bilanzberichtigung in der Gesamthandsbilanz kann zu einer Änderung in den Ergänzungs- oder Sonderbilanzen der Mitunternehmer oder zwischen diesen Bilanzen berechtigen.
- ▶ Von der EU-Kommission festgesetzte Geldbußen bei Verstößen gegen das Wettbewerbsrecht unterliegen in voller Höhe dem Betriebsausgabenabzugsverbot.
- ▶ Trotz Betriebsausgabenabzugsverbot ist in der Steuerbilanz eine Gewerbesteuer-rückstellung zu bilden; dadurch verursachte Gewinnauswirkungen sind außerbilanziell zu neutralisieren.
- ▶ Wie wir bereits in der letzten Ausgabe unseres novus berichtet haben, gehören zu den Herstellungskosten auch die angemessenen Kosten der allgemeinen Verwaltung, die angemessenen Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung. Das handelsrechtliche Bewertungswahlrecht für Fremdkapitalzinsen gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Weicht die Bewertung von der Handelsbilanz ab, sind die entsprechenden Anlagegüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. Weicht dies von den EStR 2008 ab, darf für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung der EStÄR 2012 im Bundessteuerblatt enden, noch nach der alten Anweisung verfahren werden.
- ▶ Die außerplanmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwert-AfA nachzuvollziehen.
- ▶ Wirtschaftsgüter sind bei einer Abweichung der Steuer- von der Handelsbilanz in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen.
- ▶ Die Anwendung der Last-in-first-out-Methode setzt keine Bewertung der Wirtschaftsgüter nach dieser Methode in der Handelsbilanz voraus.
- ▶ Für jedes Wirtschaftsjahr, in dem einheitlich für alle geringwertigen Wirtschaftsgüter von der Bildung eines Sammelpostens Gebrauch gemacht wurde, ist ein gesonderter Sammelposten zu bilden. Die nicht mehr im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung anfallenden Kosten erhöhen den Sammelposten des Jahres, in dem die Aufwendungen entstehen.
- ▶ Auch die eigenen Beiträge des Kindes zur Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherung sind Vorsorgeaufwendungen im Rahmen des Sonderausgabenabzugs. Sie können bei den Eltern berücksichtigt werden, wenn diese das Kind durch Bar- oder Sachleistungen unterstützen. Ob das Kind über eigene Einkünfte verfügt, ist insoweit ohne Bedeutung.
- ▶ Gestundete Studienbeiträge sind im Jahr der Tilgung und somit auch nach Abschluss der Berufsausbildung als Sonderausgaben abziehbar.
- ▶ Schulgeldzahlungen sind auch dann Dritt-aufwand, wenn das unterhaltsberechtig- te Kind volljährig und daher selbst Vertragspartner der Schule ist. Zu den abziehbaren Sonderausgaben gehören u. a. Schulgeldzahlungen für den Besuch einer Bildungsstätte im EU-/EWR-Raum, wenn der Besuch mit dem Internationalen Abitur abschließen soll.

- ▶ Der Veräußerungsfreibetrag kann gewährt werden, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe eine dauernde Berufsunfähigkeit besteht. Die Kausalität zwischen der Veräußerung/Aufgabe und der Berufsunfähigkeit ist nicht erforderlich.
- ▶ Für nahestehende Personen ist bei der Abgeltungsteuer von einem Näheverhältnis zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter nicht schon allein deshalb auszugehen, weil der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, an der die Personengesellschaft beteiligt ist, ein Darlehen gewährt und dafür Zinszahlungen erhält.

Hinweis: Die Richtlinien sind zwar nur für die Finanzverwaltung bindend, geben aber Steuerpflichtigen verlässliche Anhaltspunkte im Umgang mit den Finanzbehörden. Die EStÄR 2012 sind ab dem VZ 2012 anzuwenden. Die EStÄR 2008 sind mit den Abweichungen, die sich aus der Änderung von Rechtsvorschriften für die Zeit bis zum 31.12.2011 ergeben, letztmals für den VZ 2011 anzuwenden. Anordnungen zu den Vorschriften über den Steuerabzug vom Arbeitslohn ergeben sich aus den LStÄR 2011 – entsprechend auch für die Veranlagung zur Einkommensteuer.

Die Verbände haben bis Juli die Möglichkeit, zu den EStÄR Stellung zu nehmen. Im September tagen die Bund- und Länderreferenten.

UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

Die E-Bilanz kommt wie geplant

Die E-Bilanz wird – wie vorgesehen – für das Wirtschaftsjahr 2013 verpflichtend. Es kommt zu keiner weiteren Verschiebung. Darauf hat das Bundesministerium der Finanzen in einer Pressemitteilung am 30.5.2012 hingewiesen. Die E-Bilanz wird mittelstandsfreundlich umgesetzt, indem kleinere und mittlere Unternehmen nur die im Hauptbuch enthaltenen Bilanzposten elektronisch übermitteln müssen.

Hinweis: Die elektronische Übermittlung von E-Bilanzen wird in den allermeisten Fällen erst für Wirtschaftsjahre ab 2013 verpflichtend, also – zusammen mit den elektronischen Steuererklärungen – frühestens im Jahr 2014. Für das Wirtschaftsjahr 2012 oder 2012/2013 steht es den Unternehmen frei, die Bilanz entweder noch auf Papier oder bereits elektronisch abzugeben. Damit wird den Unternehmen ermöglicht zu testen, ob alles funktioniert.

Von besonderer Bedeutung sind die Aufangpositionen, die genutzt werden können, wenn für einen bestimmten Sachverhalt eine durch Mussfelder vorgegebene Differenzierung nicht aus der Buchführung abgeleitet werden kann. Sie erleichtern die elektronische Übermittlung und verhindern den Eingriff in das Buchführungswesen der Unternehmen. Nunmehr hat das BMF erstmals bestätigt, dass es Aufangpositionen auch dauerhaft geben wird. Eine Streichung von diesen besonderen Positionen zu einem bestimmten Stichtag ist nicht beabsichtigt.

Hinweis: Mit Schreiben vom 5.6.2012 (Az. IV C 6 - S 2133-b/11/10016, DStR 2012, S. 1184) hat das BMF zu den Verfahrensgrundsätzen zur Aktualisierung der Taxonomien und zur Veröffentlichung der aktualisierten Taxonomien (Version 5.1) bei der E-Bilanz Stellung genommen. Danach ist eine Taxonomie grundsätzlich nur für ein Wirt-

schaftsjahr zu verwenden. Allerdings wird nicht beanstandet, wenn diese – aktuelle – Taxonomie auch für das Vorjahr genommen wird. Sofern ausnahmsweise keine Aktualisierung der Taxonomie erforderlich ist, kann die letzte aktuelle Taxonomie auch für die darauffolgenden Wirtschaftsjahre verwendet werden. Zudem gibt das BMF bekannt, dass die aktualisierten Kern- und Branchentaxonomien ab sofort unter www.eststeuer.de zur Ansicht und zum Abruf bereitstehen. Die neuen Taxonomien können voraussichtlich ab November 2012 an die Finanzverwaltung übermittelt werden.

Zinsschranke: Bestimmung der Konzernzugehörigkeit

Im Rahmen der Zinsschranke sind die Zinsaufwendungen eines Betriebes grundsätzlich nur bis zur Höhe der Zinserträge desselben Betriebes zuzüglich weiterer 30 % des EBITDA sofort abzugsfähig. Diese Beschränkungen gelten jedoch nicht, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilig zu einem Konzern im Sinne der Zinsschranke gehört.

In einem vor dem FG München anhängigen Verfahren beantragte eine Kapitalgesellschaft luxemburgischen Rechts mit Sitz und Geschäftsleitung in Luxemburg und dem Gesellschaftszweck Erwerb, Vermietung, Entwicklung und Veräußerung von Immobilien, die Aussetzung der Vollziehung des unter Anwendung der Zinsschranke ergangenen

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

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

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

Übergang des Verlustvortrags bei Abspaltung

Der BFH hat mit Urteil vom 14.3.2012 (Az. I R 13/11, DStR 2012, S. 962) das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 10.1.2011 (Az. 6 K 3004/07), das wir bereits in der April-Ausgabe unseres novus dargestellt haben, bestätigt.

Hiernach geht bei einer im Jahr 2002 erfolgten Abspaltung der verbleibende Verlustvortrag der übertragenden GmbH auf die übernehmende GmbH über, wenn diese tat-

sächlich auch den Teilbetrieb, der im Sinne von § 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG a.F. den Verlust verursacht hat, über den Verschmelzungsstichtag hinaus in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt.

Hinweis: Der Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs setzt allerdings voraus, dass der verlustverursachende Betriebsteil am

Stichtag der Verschmelzung oder Spaltung bei dem übertragenden Rechtsträger tatsächlich vorhanden ist. Dies hatte der BFH bereits mit Urteil vom 28.10.2009 (Az. I R 4/09, BStBl. II 2011, S. 315) entschieden. Das Urteil findet jedoch nur auf Auf- und Abspaltungen Anwendung, die vor dem 20.12.2007 durchgeführt wurden. Gemäß § 15 Abs. 3, Abs. 1 Satz 1, § 12 Abs. 2, 2. Halbsatz, § 4 Abs. 2 UmwStG gehen derartige Verlustvorträge nunmehr unter.

Übersorgung bei dauerhafter Reduzierung der Aktivbezüge

Im Falle einer Übersorgung, d. h. bei Zusage von Versorgungsbezügen an Gesellschafter-Arbeitnehmer in Höhe eines festen Betrages, der im Verhältnis zu den Aktivbezügen jedoch am Bilanzstichtag überhöht ist, ist die nach § 6a EStG zulässige Rückstellung für Pensionsansparungen unter Zugrundelegung eines angemessenen Prozentsatzes der jeweiligen letzten Aktivbezüge zu ermit-

eln. Dies bestätigte der BFH mit Urteil vom 27.3.2012 (Az. I R 56/11, DStR 2012, S. 1072).

Hinweis: Von einer Übersorgung ist regelmäßig auszugehen, wenn die Versorgungsansparung zusammen mit der Rentenanwartschaft aus der gesetzlichen Rentenversicherung 75% der am Bilanzstichtag bezogenen Aktivbezüge übersteigt. Aus

steuerrechtlicher Sicht ist eine Übersorgung regelmäßig auch dann gegeben, wenn die Versorgungsansparung trotz dauerhaft abgesenkter Aktivbezüge unverändert beibehalten und nicht ihrerseits gekürzt wird. Den BFH interessiert es dabei nicht, ob eine Kürzung arbeitsrechtlich überhaupt zulässig ist.

Keine Steuerpflicht bei Veräußerung unentgeltlich erworbener, beim Rechtsvorgänger nicht steuerverstrickter Anteile

Der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung, die der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% gehalten hat, ist zu versteuern. Dies gilt auch, wenn die Anteile unentgeltlich erworben wurden und bei dem Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre die oben genannten Voraussetzungen entsprechend vorlagen. Mit Urteil vom 24.1.2012 (Az. IX R

8/10, DStR 2012, S. 1172) entschied der BFH jedoch, dass dies nur gilt, sofern die Anteile beim Rechtsvorgänger zuvor auch steuerverstrickt waren.

Hinweis: Im Streitfall hatte der Rechtsvorgänger die Anteile am 24.12.1998 übertragen. Damals war er nicht wesentlich beteiligt, weil die Wesentlichkeitsgrenze von seinerzeit 25% nicht überschritten wurde.

Der Umstand, dass die Wesentlichkeitsgrenze zum 1.1.1999 auf 10% und zum 1.1.2001 erneut auf 1% herabgesetzt wurde und der Rechtsvorgänger diese Wesentlichkeitsgrenzen überschritten hätte, sofern er die Anteile noch gehalten hätte, führt nach Auffassung des BFH nicht dazu, dass der Rechtsnachfolger die veräußerten Anteile zu versteuern hat.

Ertragsteuerliche Organschaft – Organträgerin muss ganzjährig gewerblich tätig sein

Nach der für eine ertragsteuerliche Organschaft erforderlichen finanziellen Eingliederung muss der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft innehaben. Dabei kann Organträger auch eine Personengesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland sein, wenn sie eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. In der Literatur war seither umstritten, ob aufgrund der seit 2003 geltenden Regelung das ganzjährige Erzielen gewerblicher Einkünfte noch erforderlich ist oder nicht.

Mit Urteil vom 23.2.2012 (Az. 9 K 3556/10 K, G) hat das FG Münster bestätigt, dass eine Personengesellschaft, die nicht während des gesamten Wirtschaftsjahrs gewerbliche Einkünfte erzielt hat, nicht Organträgerin sein kann.

Hinweis: *Im Streitfall war die Klägerin eine GmbH, die sich vertraglich der Leitung durch eine KG unterworfen und sich verpflichtet hatte, ihren Gewinn an die KG abzuführen. Während des laufenden Streitjahres veräußerte die Klägerin ihr Betriebsvermögen an die KG und pachtete es von ihr zurück.*

Nach den Ausführungen des FG Münster ist die zeitliche Komponente zwar nicht mehr im Gesetzeswortlaut enthalten. Jedoch ist bei einer nur unterjährigen gewerblichen Tätigkeit nicht sichergestellt, dass die Einkünfte der Organgesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen, da nicht zwingend eine Gewerbesteuerpflicht besteht. Das FG hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen.

Gewerbsteuerlicher Verlustabzug bei atypisch stiller Beteiligung

Mit Verfügung vom 6.3.2012 (Az. S 1400 – 16 – St 216, DStR 2012, S. 1088) nimmt die OFD Magdeburg zu der Frage Stellung, ob bei Gründung einer atypisch stillen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft bis zur Beteiligung dieser atypisch stillen Beteiligung entstandene gewerbsteuerliche Verlustvorträge bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages der atypisch stillen Gesellschaft berücksichtigt werden können.

Dabei prüft die OFD zunächst, ob durch Gründung der atypisch stillen Gesellschaft

ein neuer Gewerbebetrieb entstanden ist. Umfasst die atypisch stille Beteiligung das ganze Handelsgewerbe der GmbH, besteht ein einheitlicher Gewerbebetrieb.

Hinweis: *Im Falle eines einheitlichen Gewerbebetriebs geht der für die GmbH festgestellte gewerbsteuerliche Verlustvortrag auf die atypisch stille Gesellschaft über. Er kann zwar vollständig abgezogen werden, allerdings nur von dem Betrag, der nach Berücksichtigung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels auf die GmbH entfällt.*

Beteiligt sich die atypisch stille Beteiligung nur an einem Teil des Handelsgewerbes, liegen zwei oder mehrere Gewerbebetriebe vor.

Hinweis: *Entsteht somit durch die atypisch stille Beteiligung ein neuer Gewerbebetrieb, besteht keine Unternehmensidentität, so dass ein Verlustabzug der bei der GmbH entstandenen gewerbsteuerlichen Verlustvorträge bei der atypisch stillen Gesellschaft ausscheidet.*

Keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Lagergebühren für unbewegliche Wirtschaftsgüter

Nach § 8 GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb u. a. ein Viertel der Summe aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.

Gemäß der OFD Magdeburg (Verfügung vom 7.5.2012 (Az. G 1422-67-St216, DStR 2012, S. 1033)) sind Gebühren aufgrund eines Lagervertrages, der nicht nur auf das bloße Einstellen von Waren abstellt, allerdings nicht wie Miet- oder Pachtzinsen hinzuzurechnen.

Hinweis: *Von der „Lagerung und Aufbewahrung“ ist die bloße „Miete“ zu unterschei-*

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

ARBEITNEHMERBESTEUERUNG

Mindestanforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

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

In erster Instanz ließ das zuständige Finanzgericht eine Kombination aus handschriftlich

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

Hinweis: Nach Auffassung des BFH verlangt eine solche vollständige Aufzeichnung grundsätzlich Angaben zu Ausgangs- und Endpunkt jeder einzelnen Fahrt im Fahrtenbuch selbst. Dem genügen die Angaben im Streit-

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

Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Fahrzeugaufwendungen sind Werbungskosten

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

Hinweis: Im Streitfall leistete ein Arbeitnehmer Zuzahlungen zu den Leasingraten des Arbeitgebers für das ihm auch für Privatfahr-

ten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellte Fahrzeug in Höhe von etwa 2.000 Euro. Diesen Betrag zog er von dem durch ein Fahrtenbuch ermittelten privaten Nutzungsanteil ab. Zu Recht, wie das FG Münster entschied. Denn der geldwerte Vorteil ermittelt sich aus den insgesamt durch das Fahrzeug entstehenden Kosten, also ohne Abzug der Zuzahlungen, weil keine Differenzierungen danach zulässig sind, wer die Fahrzeugkosten getragen hat.

Laut FG Münster sind die Zuzahlungen des Arbeitnehmers im Gegenzug allerdings als Werbungskosten abzugsfähig, weil es sich um Aufwendungen zum Erwerb von Einkünften, nämlich des privaten Nutzungsvorteils handelt.

Der geldwerte Vorteil ergibt sich aus den gesamten Fahrzeugkosten – eigene Zuzahlungen stellen Werbungskosten dar.



Lohnsteuerliche Behandlung der Familienpflegezeit

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

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

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

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

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

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

Hinweis: Weiter setzt sich das BMF mit der steuerlichen Behandlung der Arbeitgebern vom Bundesamt für Familie und zivilgesellschaftliche Ausgaben gewährten zinslosen Darlehen, den Beitragszahlungen zur und den Leistungen der Familienpflegezeitversicherung sowie den Prämienvorteilen durch einen Gruppenversicherungsvertrag auseinander.

Zweifelsfragen zur Einkommensteuerpauschalierung bei Sachzuwendungen



Nach § 37b EStG können Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, die nicht in Geld bestehen und die nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst sind, pauschal mit 30 % (zzgl. Annexsteuern) besteuert werden.

In einem Schreiben vom 1.6.2012 fordern die Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft

das BMF auf, die im Grunde der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienende Vorschrift praxistauglicher umzugestalten. So machen sich die Verbände für eine Klarstellung stark, dass Zuwendungen, die beim Empfänger nicht im Rahmen einer Einkunftsart zufließen, nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 37b EStG einzubeziehen sind. Eine praxisgerechte bundeseinheitliche Behandlung der bislang je nach Bundesland

unterschiedlich gehandhabten Einbeziehung von Bewirtungsaufwendungen in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG wird gefordert und eine ausführlichere Kommentierung der Vorschrift in den Lohnsteuerrichtlinien angemahnt.

Hinweis: Mit einer aktuell veröffentlichten Kurzinformationen vom 28.3.2012 (Kurzinformation Lohnsteuer-Außendienst Nr. 02/2012, DStR 2012, S. 1085) nehmen die OFD Rheinland und Münster zu einzelnen praktischen Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Steuerpauschalierung bei Sachzuwendungen Stellung. Im Einzelnen wird auf den Zuwendenden im Sinne des § 37b EStG, auf den Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung sowie auf die Bemessungsgrundlage für § 37b EStG eingegangen. Die von den Verbänden geforderten Klarstellungen sind in dieser Kurzinformation jedoch nicht enthalten.

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

Übergangsfrist bei der Gelangensbestätigung offiziell verlängert

Mit Wirkung ab dem 1.1.2012 wurden die Beleg- und Buchnachweispflichten für steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen durch Einführung einer sog. Gelangensbestätigung geändert (§§ 17a, 17b und 17c UStDV). Darüber hatten wir in den letzten Ausgaben des novus bereits mehrfach berichtet.

Gegen die Einführung dieser Gelangensbestätigung wurden von Seiten der Wirtschaft erhebliche Einwände vorgebracht. Die bishe-

rige Übergangsvorschrift für die Gelangensbestätigung bis zum 30.6.2012 wurde nun nochmals verlängert. Mit BMF-Schreiben vom 1.6.2012 (Az. IV D 3 - S 7141/11/10003-06, DStR 2012, S. 1140) ist die Nichtbeanstandungsfrist nun offen bis zum Inkrafttreten einer erneuten Änderung des § 17a UStDV. Hierfür sollen noch im Sommer neue Regelungen erarbeitet werden.

Hinweis: Allerdings sieht das BMF dem Vernehmen nach weiterhin keinen Spielraum,

den Nachweis nur mit der Spediteursbescheinigung zu führen, da hierin regelmäßig nur die „Absicht“, die Ware zu verbringen, bestätigt wird. Dennoch weist auch das BMF den Einwand nicht ganz von der Hand, dass dies der EUGH-Rechtsprechung widerspricht. Möglicherweise könnte eine Lösung darin liegen, dass der Spediteur die erfolgte Verbringung bestätigt. Die Diskussionen bleiben weiterhin spannend. Vermutlich wird es hierzu nochmals eine Unternehmensanhörung in Berlin geben.

Inneregemeinschaftliche Lieferung: Auf vollständigen Buch- und Belegnachweis achten!

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

Damit eine innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei bleibt, ist bisher der entsprechende

Nachweis u.a. anhand des Doppels der Rechnung, eines handelsüblichen Belegs, insbesondere eines Lieferscheins, durch Empfangsbestätigung des Abnehmers bzw. dessen Beauftragten zu erbringen.

Hinweis: Wie im vorstehenden Beitrag ausgeführt, ist demnächst hierfür die Gelangensbestätigung als Nachweis beizubringen.

Zudem müssen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung leicht und eindeutig aus der Buchführung ersichtlich sein. Dazu sollte der Unternehmer den Namen und die Adresse des Abnehmers, den Namen und die Adresse des Beauftragten des Abnehmers bei einer Lieferung an den Einzelhandel sowie den Bestimmungsort in der EU aufzeichnen.

Kann der Unternehmer die Steuerfreiheit nicht beleg- und buchmäßig nachweisen, ist er grundsätzlich berechtigt, die Voraussetzungen der Steuerfreiheit objektiv nachzuweisen. Kann auch dieser Nachweis nicht erbracht werden, kann es nach § 6a Abs. 4 UStG gleichwohl bei der Steuerfreiheit der

Umsätze verbleiben, wenn diese auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch dann nicht hätte erkennen können, wenn er ganz sorgfältig gehandelt hätte.

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



Für Auf-Dach-Photovoltaikanlagen beträgt der Berichtigungszeitraum fünf, für dachintegrierte Anlagen zehn Jahre.

Vorsteuerberichtigungszeitraum bei Photovoltaikanlagen

Mit Urteil vom 14.7.2012 (Az. XI R 9/09, BStBl. II 2010, S. 1086) entschied der BFH, dass für Betriebsvorrichtungen, die als wesentliche Bestandteile auf Dauer in ein Gebäude eingebaut werden, der für Grundstücke geltende Vorsteuerberichtigungszeitraum von zehn Jahren anstelle des fünfjährigen Berichtigungszeitraums gilt. Dieser Vorsteuerberichtigungszeitraum ist bei einer Änderung der Verhältnisse relevant, etwa wenn von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerbe-

steuerung gewechselt wird. Infolge dieser Rechtsprechung ergeben sich dabei u. a. Konsequenzen für Photovoltaikanlagen. Diese stellt die OFD Frankfurt mit Verfügung vom 7.3.2012 (Az. S 7316 A - 2 - St 128, DB 2012, S. 1125) näher dar.

Hinweis: Auf-Dach-Photovoltaikanlagen gehören danach regelmäßig nicht zu den wesentlichen Gebäudebestandteilen und unterliegen deshalb grundsätzlich dem fünf-

jährigen Berichtigungszeitraum. Demgegenüber dienen dachintegrierte Photovoltaikanlagen zugleich als Dachdeckungsersatz und stellen somit einen wesentlichen Gebäudebestandteil dar, für den der zehnjährige Berichtigungszeitraum gilt.

EU-Kommission zur umsatzsteuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Gutscheine

Derzeit bestehen keine einheitlichen Mehrwertsteuer-Vorschriften der EU zur Behandlung von Umsätzen mit Gutscheinen. Die Mitgliedstaaten verfügen dagegen über jeweils eigene Verfahren zu deren umsatzsteuerlichen Abwicklung, die nicht aufeinander abgestimmt sind, was bei den Unternehmen in eine Doppelbesteuerung münden kann und auch für die Finanzverwaltungen zu erheblichen Problemen führt. Vor diesem Hintergrund beabsichtigt die EU-Kommission,

die MwSt-Vorschriften der EU zu aktualisieren, um sicherzustellen, dass Gutscheine in allen Mitgliedstaaten steuerlich gleich behandelt werden.

Hinweis: Der Vorschlag der EU-Kommission sieht vor, dass sog. „Einzweck-Gutscheine“ analog zu Anzahlungen bereits bei Ausgabe besteuert werden und zwar nach Maßgabe der Lieferung oder Dienstleistung, die mit dem Gutschein erlangt werden kann. Bei

sog. „Mehrzweck-Gutscheinen“ kann weder der Ort noch die Höhe der Besteuerung bestimmt werden. Hier soll die Steuer erst dann erhoben werden, wenn die zugrunde liegende Leistung oder Dienstleistung erfolgt. Damit dies gewährleistet ist, soll geregelt werden, dass die Lieferung eines Mehrzweck-Gutscheins und die darauf folgende Lieferung bzw. sonstige Leistung als ein Umsatz gilt.

ERBSCHAFTSTEUER

Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft – schädliche Verwendung?

Mit Verfügung vom 11.5.2012 führt das bayerische Landesamt für Steuern (Az. S 3812a.2.1 - 15/St 34, DStR 2012, S. 1033) aus, unter welchen Umständen eine Nachversteuerung mit Erbschaftsteuer im Zusammenhang mit einer Sacheinlage nach dem Umwandlungsteuergesetz droht.

Hinweis: Wurde danach ein zum erbschaftsteuerlich begünstigungsfähigen Betriebsvermögen gehörender Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erworben und hierfür die Steuerbefreiung im Sinne von § 13a ErbStG gewährt, führt jedenfalls die Einbringung dieses verschonten Vermögens

durch reine Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich noch nicht zu einer schädlichen Verwendung. Schädlich ist hingegen die Gewährung anderer Wirtschaftsgüter im Rahmen des § 20 UmwStG.

Erbschaftsteuer-Freibetrag bei beschränkter Steuerpflicht europarechtswidrig?

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

Drittlandsgebiet ansässigen Erben, der Inlandsvermögen erbt, mit Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

Hinweis: Der EuGH hatte bereits mit Urteil vom 22.4.2010 (Rs. C-510/08, Mattner, DB 2010, S. 931) den Freibetrag des § 16 Abs. 2 ErbStG für europarechtswidrig gehalten. Der Gesetzgeber sah sich deshalb gezwungen, auch in der EU bzw. im EWR ansässigen Steuerpflichtigen höhere Freibeträge gesetzlich zuzubilligen, wenn diese bereit sind, in einem bestimmten Zeitraum ihr gesamtes Weltvermögen der deutschen Erbschaftsteuer

er zu unterwerfen. In diesem Fall ging es um Schenker und Beschenkte mit Wohnsitz in einem anderen EU-Mitgliedsstaat.

In dem nun anhängigen Verfahren hat der EuGH zu entscheiden, ob seine in diesem Beschluss getroffenen Grundsätze auch in Bezug auf Drittstaaten gelten. Der EuGH hatte jedoch bereits entschieden, dass die in diesem Verfahren festgestellten Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit auf in Bezug auf Drittstaaten gelten (EuGH-Urteil vom 18.12.2007, Rs. C-101/05, Skatteverket, EuGHE 2007, S. I-11531).

Erbschaftsteuerliche Freibetragsberechnung: Ermittlung des Zehnjahreszeitraumes

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

Hinweis: Damit wird gewährleistet, dass die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Frei-

beträge innerhalb dieses Zusammenrechnungszeitraums nur einmal angewendet werden und sich für mehrere Erwerbe gegenüber einer einheitlichen Zuwendung in gleicher Höhe kein Progressionsvorteil ergibt.

Mit Urteil vom 28.3.2012 (Az. II R 43/11) hat der BFH nun konkretisiert, wie sich dieser Zehnjahreszeitraum konkret ermittelt und

ausgeführt, dass dieser rückwärts zu berechnen und der Tag des letzten Erwerbs mitzuzählen ist.

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

IMMOBILIENBESTEUERUNG

Neuregelung des Grundsteuererlasses wegen wesentlicher Ertragsminderung verfassungsgemäß

In der bis 2007 geltenden Fassung des Grundsteuergesetzes bestand ein Anspruch auf Teilerlass der Grundsteuer bereits dann, wenn der tatsächliche Rohertrag aus der Vermietung oder Verpachtung eines bebauten Grundstücks in einem Jahr um mehr als 20 % niedriger als der normale Rohertrag war und der Steuerschuldner die Mindereinnahmen nicht zu vertreten hatte.

Mit Wirkung ab dem Jahr 2008 wurde im Zuge des JStG 2009 die Mindestgrenze der Rohertragsminderung auf 50 % angehoben und die Grundsteuer wird nur noch in Höhe von 25 % und nicht entsprechend der Ertragsminderung erlassen (Erhöhung auf 50%, wenn gar kein Rohertrag erzielt wird). Diese Neuregelung ist nach Auffassung des BFH (Urteil vom 18.4.2012, Az. II R 36/10) verfassungsgemäß.

Hinweis: Der BFH hatte in dem Verfahren nicht zu entscheiden, ob die Anknüpfung der Grundsteuer an die Einheitswerte für die Jahre ab 2008 noch verfassungsgemäß ist.

Nachträglich gewährter Zuschuss mindert Herstellungskosten

Werden Vorauszahlungsmittel i. S. von § 43 Abs. 3 Städtebauförderungsgesetz, die nach den öffentlich-rechtlichen Subventionsvorgaben zunächst ausdrücklich als Darlehen gewährt werden, in einem späteren Veranlagungszeitraum in einen verlorenen Zuschuss umgewandelt, führt diese Subventionsentscheidung gemäß Urteil des BFH vom 7.12.2010 (Az. IX R 46/09, DStR 2012,

S. 845) in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Entscheidung endgültig getroffen wurde und nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der Gewährung der Vorauszahlung zu einer Minderung der Herstellungskosten.

Hinweis: Im Streitfall führte dies dazu, dass die zunächst auf der Basis der ungeminderten Herstellungskosten geltend gemachten

erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG nicht zu berichtigen waren. Die Fördermittel sind vielmehr lediglich mit der verbliebenen Bemessungsgrundlage der geltend gemachten AfA zu verrechnen.

BESTEUERUNG VON PRIVATPERSONEN

Beschränkte Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten ist verfassungsgemäß

Bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, konnten bis einschließlich 2011 Aufwendungen für deren Betreuung in Höhe von zwei Dritteln, maximal bis zu 4.000 Euro je Kind als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit abgezogen werden. Mit Urteil vom 9.2.2012 (Az. III R 67/09) entschied der BFH,

dass die vorgesehene Beschränkung des Abzugs solcher erwerbsbedingter Kinderbetreuungsaufwendungen nicht gegen das Grundgesetz verstößt.

Hinweis: In der Urteilbegründung beruft sich der BFH auf zwei Beschlüsse des BVerfG, wonach der Gesetzgeber zum einen berechtigt ist, mit einer sachgerechten Pauschalierung eine Obergrenze der Abziehbarkeit

derartiger Aufwendungen festzulegen (Beschluss vom 16.3.2005, Az. 2 BvL 7/00, BGBl. I 2005, S. 1622) und dass bereits der Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf in Höhe von 1.080 Euro pro Kind tatsächlich angefallenen Fremdbetreuungsbedarf erfasst (Beschluss vom 20.10.2010, Az. 2 BvR 2064/08, HFR 2011, S. 208).

Schulgeld für schweizerische Privatschule nicht als Sonderausgabe abzugsfähig

In zwei Urteilen vom 11.9.2007 (Rs. C-76/05 - Schwarz und Gootjes-Schwarz - Slg. 2007, I-6849 und Rs. C-318/05 - Kommission gegen Deutschland - Slg. 2007, I-6957) hatte der EuGH entschieden, dass es gegen die Dienstleistungsfreiheit innerhalb der Europäischen Union verstößt, wenn ein Staat Schuldgeldzahlungen an inländische Schulen zum Sonderausgabenabzug zulässt, Zahlungen an Privatschulen in anderen Mitgliedstaaten jedoch nicht. Daraufhin hatte der deutsche Gesetzgeber mit dem JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) rückwir-

kend die Abziehbarkeit von Schulgeldzahlungen für in der EU bzw. im EWR ansässige Privatschulen eingeführt.

Diese Neuregelung gilt gemäß Urteil des BFH vom 9.5.2012 (Az. X R 3/11) jedoch nicht für schweizerische Privatschulen, da die Schweiz weder Mitglied der EU noch des EWR ist. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung kann auch nicht aus dem Freizügigkeitsabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweiz vom 21.6.1999 (BGBl II 2001, 811) abgeleitet werden, da dessen Schutz-

bereich keinen vergleichbaren umfassenden Schutz vor Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte gewährt. Danach können in Deutschland lebende Eltern das Schulgeld, das sie für den Schulbesuch ihres Kindes an eine schweizerische Privatschule zahlen, nicht als Sonderausgabe abziehen.

Hinweis: Wegen der Eindeutigkeit der Rechtslage hat der BFH davon abgesehen, die Rechtsfragen dem EuGH zur Entscheidung vorzulegen.

Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes als außergewöhnliche Belastung

Die Einkommensteuer wird auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung) erwachsen. In drei Urteilen vom 29.3.2012 (Az. VI R 21/11, VI R 70/10 und VI R 47/10) hat der BFH entschieden, dass Aufwendungen für die Sanierung eines selbst genutzten Wohngebäudes, nicht aber die Kosten für übliche Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen oder die Beseitigung von Baumängeln, als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein können.

Der BFH anerkennt danach als außergewöhnliche Belastungen Aufwendungen für die Sanierung eines Gebäudes, wenn durch

die Baumaßnahmen konkrete Gesundheitsgefährdungen, etwa durch ein asbestgedecktes Dach (Az. VI R 47/10), abgewehrt, Brand-, Hochwasser- oder ähnlich unausweichliche Schäden, beispielsweise durch den Befall eines Gebäudes mit Echtem Hauschwamm (Az. VI R 70/10) beseitigt oder vom Gebäude ausgehende unzumutbare Beeinträchtigungen (Geruchsbelästigungen, Az. VI R 21/11, DStR 2012, S. 1174) behoben werden.

Hinweis: Der Grund für die Sanierung darf allerdings weder beim Erwerb des Grundstücks erkennbar gewesen noch vom Grundstückseigentümer verschuldet worden sein. Auch muss der Steuerpflichtige realisierbare Ersatzansprüche gegen Dritte verfolgen, bevor er seine Aufwendungen steuerlich geltend machen kann und er muss sich den aus der Erneuerung ergebenden Vorteil anrechnen lassen („Neu für Alt“).

Zudem entschied das Finanzgericht Köln mit rechtskräftigem Urteil vom 8.3.2012 (Az. 10 K 290/11, DStRE 2012, S. 609), dass Baukosten zur Abschirmung einer Eigentumswohnung vor Elektromog als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können.

Hinweis: Die Richter begründen ihre Auffassung mit der neueren Rechtsprechung des BFH, wonach nicht nur das medizinisch Notwendige im Sinne einer Mindestversorgung, sondern jedes in einem Krankheitsfall gerechtfertigte diagnostische und therapeutische Verfahren zwangsläufig ist.

Im Streitfall wurden die Elektromogsensibilität privatärztlich und die stark auffälligen Hochfrequenzimmissionen im Rohbau der Eigentumswohnung von einem Ingenieur für Baubiologie und Umwelttechnik bescheinigt.

Ermittlung der Opfergrenze bei Selbständigen

Unterhaltsaufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn und soweit der Unterhaltsleistende unter Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen in der Lage ist, ohne Gefährdung seines eigenen angemessenen Unterhalts und des Unterhalts für bevorrechtigte Unterhaltsberechtigte die Unterhaltsleistungen zu erbringen. Diese müssen in einem vernünftigen Verhältnis zu dem Einkommen des Unterhaltsleistenden stehen. Nach der sog. Opfergrenze müssen dem Unterhaltsleistenden selbst genügend Mittel

verbleiben, um den eigenen Lebensbedarf und den seiner engeren Familie zu bestreiten.

Die Beschränkung der Steuererheblichkeit von Unterhaltsleistungen durch diese Opfergrenze entspricht der ständigen Verwaltungspraxis. Gemäß BMF-Schreiben vom 7.6.2012 (BStBl 2010 I, S. 582) dürfen die Unterhaltsleistungen einen bestimmten Prozentsatz des Nettoeinkommens nicht übersteigen.

Mit Urteil vom 28.3.2012 (Az. VI R 31/11, DStR 2012, S. 1084) hat der BFH nun ent-

schieden, dass bei Selbständigen die Berechnung der nach § 33a EStG abziehbaren Unterhaltsleistungen auf der Grundlage eines Dreijahreszeitraumes vorzunehmen ist. Dies begründet er damit, dass Einkünfte bei Selbständigen naturgemäß stärkeren Schwankungen unterliegen, weswegen bei der Berechnung der Unterhaltsleistungen nach zivilrechtlichen Grundsätzen regelmäßig ein längerer Zeitraum zugrunde zu legen ist (vgl. Urteil des BGH vom 2.6.2004, Az. XII ZR 217/01, FamRZ 2004, S. 1177).

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Klarstellungen zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Antrag

Voraussetzung für die Zusammenveranlagung von Ehegatten ist grundsätzlich, dass beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. EU- bzw. EWR-Staatsangehörige, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind oder nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, können beantragen, dass ihr nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland für Zwecke der Zusammenveranlagung nach § 1a EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln ist.

In ihrer ursprünglichen Fassung forderte diese Vorschrift kumulativ das Vorliegen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht und das Erfüllen der Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG, wonach die Einkünfte von EU- bzw. EWR-Staatsangehörigen im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nicht übersteigen durften.

Aufgrund einer Änderung im Rahmen des JStG 2008 wurde dieser Verweis auf die 90 %-Grenze bei unbeschränkter Steuer-

pflicht gemäß § 1 Abs. 1 EStG jedoch gestrichen und es herrschte in der Praxis Uneinigkeit, wie die geänderte Bestimmung zu interpretieren war. Der BFH stellte daraufhin mit Urteil vom 8.9.2010 (Az. I R 28/10, IStR 2011, S. 115) klar, dass die Einkunftsgrenze durch die Streichung des Verweises entfallen ist.

Mit Verfügung vom 27.2.2012 (Az. S 2303 A - 23 - St 56, DB 2012, S. 1239) bestätigt die OFD Frankfurt/M., dass ab dem Veranlagungszeitraum 2008 bei unbeschränkter Steuerpflicht eines EU- bzw. EWR-Staatsangehörigen Ehegatten die Einkunftsgrenzen nach § 1 Abs. 3 EStG nicht mehr zu prüfen sind und demzufolge auch keine Bescheinigung EU/EWR für die ausländischen Einkünfte mehr erforderlich ist.

Hinweis: Dagegen gelten für EU- bzw. EWR-Staatsangehörige, die nach § 1 Abs. 3 EStG fiktiv unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, d.h. im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, die Einkunftsgrenzen nach wie vor. In der Verfügung wird genau ausgeführt, wie in diesem Fall die Einkunftsgrenzen zu ermitteln sind.

In einer weiteren Verfügung vom 22.2.2012 (Az. S 2102 A - 13 - St 56, DB 2012, S. 1240)

klärt die OFD Frankfurt, wie der Begriff der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte zu interpretieren ist und führt aus, dass inländische Einkünfte, für die Deutschland nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur das Recht auf Erhebung einer Quellensteuer zusteht, nicht als der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte gelten.

Dagegen sind inländische Einkünfte, für die Deutschland als Quellenstaat das uneingeschränkte Besteuerungsrecht durch ein DBA zugewiesen ist und der andere Staat als Wohnsitzstaat die Anrechnungsmethode anwendet, der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte. Gleiches gilt für inländische Einkünfte, die ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in einem Nicht-DBA-Staat bezieht.

Hinweis: Vor dem EuGH ist ein Musterverfahren (Rs. C 4225/11) anhängig, in dem es um die Auslegung des Freizügigkeitsabkommens zwischen der Europäischen Union und der Schweiz geht. In diesem Fall hat die deutsche Finanzverwaltung die Zusammenveranlagung und den Splittingtarif für in der Schweiz lebende Ehegatten abgelehnt, die mit ihren gesamten Einkünften in Deutschland steuerpflichtig sind.



Nach wie vor offen ist, wann das Zustimmungsgesetz zum deutsch-türkischen DBA ratifiziert wird.

Zustimmungsgesetz zum neuen DBA-Türkei verabschiedet

Am 11.5.2012 hat der Bundesrat den Gesetzentwurf der Bundesregierung zu dem am 19.9.2011 neu geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Türkei gebilligt. Das türkische Parlament hat einem Transformationsgesetz bereits im Dezember 2011 zugestimmt. Nunmehr bedarf das DBA zu seiner Wirksamkeit noch der Ratifikation und der Verkündung im Bundesgesetzblatt. Wann dies geschieht, ist derzeit noch offen. Erst dann kann das neue DBA rückwirkend zum 1.1.2011 in Kraft treten und nahtlos an das am 21.7.2009 gekündigte bis zum 31.12.2010 anwendbare bisherige DBA anschließen.

Hinweis: Bei einer rückwirkenden Anwendung von DBA setzen die deutschen Finanzbehörden die Steuern in der Regel vorläufig fest. Das deutsche Zustimmungsgesetz regelt, dass bei rückwirkender Anwendung des neuen DBA bereits ergangene Steuerfestsetzungen zu ändern oder aufzuheben sind – und zwar selbst dann, wenn die Steuerfestsetzung bereits bestandskräftig geworden ist. Dies ist allerdings nur bis zum Ablauf des vierten Kalenderjahres zulässig, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem das Abkommen in Kraft getreten ist.

Soweit sich im Rückwirkungszeitraum dadurch insgesamt eine höhere Steuerbelastung ergibt als nach den Regelungen vor dem Inkrafttreten des neuen DBA, ist im deutschen Zustimmungsgesetz festgeschrieben, dass dieser Steuer Mehrbetrag nicht festgesetzt wird.

Die Zuständigkeitsregelungen nach bisherigem Beziehungsrecht gelten weiter, solange sich keine grundlegende Änderung der Verhältnisse ergibt. Erst dann ist eine Entscheidung nach neuem Recht zu treffen.

Hinweis: Diese Übergangsfrist gilt maximal bis 31.5.2022.

Neue sozialversicherungsrechtliche EG-Verordnungen gelten jetzt auch in Island, Liechtenstein und Norwegen

Mit Wirkung zum 1.5.2010 wurden die bisher bestehenden sozialversicherungsrechtlichen EU-Regelungen bei grenzüberschreitender Beschäftigung in den 27 EU-Mitgliedstaaten, sog. VO (EWG) Nr. 1408/71, von den Verordnungen (EG) Nr. 883/2004 und Nr. 987/09 abgelöst. Die alten Bestimmungen galten jedoch in den EWR-Staaten weiter.

Hinweis: In unserem *novus*, Ausgabe April 2012, hatten wir Sie bereits darüber informiert, dass zum 1.4.2012 die neuen Regelungen in der Schweiz in Kraft traten.

Zwischenzeitlich ist auch das formelle Ratifizierungsverfahren in Island, Liechtenstein und Norwegen abgeschlossen, so dass die Neuregelungen ab dem 1.6.2012 auch in diesen Ländern gelten.

Hinweis: Aufgrund der Neuregelungen können Arbeitnehmer maximal 24 Monate in diese Länder entsandt werden. Eine Verlängerung über 24 Monate hinaus ist nicht mehr vorgesehen, kann aber in Einzelfällen ausnahmsweise bis zu einer Gesamtdauer von sechs Jahren erlaubt werden. Eine Ablösung des entsandten Arbeitnehmers im Rahmen sog. Kettenentsendungen ist im Regelfall

nicht zulässig. Statt des bisherigen Vordrucks E 101 ist künftig der neue Vordruck A 1 zu verwenden, um den Versicherungsanspruch zu dokumentieren.

Für deutsche Grenzgänger, die in Island oder Norwegen arbeiten, besteht eine Ausnahme beim Leistungsanspruch für ihre Familienangehörigen. Der Anspruch auf Sachleistungen ist während des Aufenthalts der Familienangehörigen in diesen beiden Ländern auf medizinisch notwendige Sachleistungen beschränkt und umfasst somit keine allumfassende Gesundheitsversorgung.

Änderung des Wertpapierhandelsgesetzes vom Bundestag verabschiedet

Der Deutsche Bundestag hat am 24.5.2012 das sog. Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie 2012/73/EU und zur Änderung des Börsengesetzes verabschiedet (BT-Drs. 17/8684 in der Fassung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Drs. 17/9645), so dass

das deutsche Recht an die geänderten EU-rechtlichen Vorgaben angepasst werden kann.

Hinweis: Danach sind u.a. Änderungen im Wertpapierprospektgesetz und im Wertpapierhandelsgesetz vorgesehen, wobei insbe-

sondere die Schwellenwerte für Ausnahmen von der Prospektpflicht erhöht und der Anwendungsbereich der Prospektfreiheit von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen erweitert wird.

Anpassung des Corporate Governance Kodex

Mit dem Deutschen Corporate Governance Kodex sollen die in Deutschland geltenden Regeln für Unternehmensleitung und -überwachung für nationale wie internationale Investoren transparent gemacht werden. Damit soll das Vertrauen in die Unternehmensführung deutscher Gesellschaften gestärkt werden.

Hinweis: Der Kodex adressiert in Form von verbindlichen Empfehlungen und unverbindlichen Anregungen alle wesentlichen – vor allem internationalen – Kritikpunkte an der deutschen Unternehmensverfassung, nämlich

- ▶ mangelhafte Ausrichtung auf Aktionärsinteressen;
- ▶ die duale Unternehmensverfassung mit Vorstand und Aufsichtsrat;
- ▶ mangelnde Transparenz deutscher Unternehmensführung;
- ▶ mangelnde Unabhängigkeit deutscher Aufsichtsräte;
- ▶ eingeschränkte Unabhängigkeit der Abschlussprüfer.

Die Bestimmungen und Regelungen des Kodex gehen unter Berücksichtigung der gesetzlichen Rahmenbedingungen auf jeden einzelnen dieser Kritikpunkte ein. Dabei kann der Kodex zwar nicht jedes Thema in allen Einzelheiten regeln, allerdings gibt er einen Rahmen vor, der von den Unternehmen ausgefüllt werden sollte.

Die Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex verfolgt die Entwicklung der Corporate Governance in Gesetzgebung und Praxis und prüft mindestens einmal jährlich, ob der Kodex angepasst werden soll. Am 15.5.2012 hat die Regierungskommission nun vor allem im Hinblick auf die Regelungen für Aufsichtsräte einige Änderungen des Kodex beschlossen und Gesetzesänderungen im Kodex nachvollzogen.

Der Kodex empfiehlt nun, dass der Aufsichtsrat bei seinen Wahlvorschlägen an die Hauptversammlung die persönlichen und geschäftlichen Beziehungen jedes Kandidaten zum Unternehmen, zu den Organen der Gesellschaft und einem wesentlich an der Gesellschaft beteiligten Aktionär offenlegen soll.

Hinweis: Wesentlich beteiligt sind nach der Empfehlung Aktionäre, die direkt oder indirekt mehr als 10% der stimmberechtigten Aktien der Gesellschaft halten.

Zudem soll dem Aufsichtsrat eine nach seiner Einschätzung angemessene Anzahl unabhängiger Mitglieder angehören.

Hinweis: Eine solche Unabhängigkeit ist nicht gegeben, wenn ein Aufsichtsratsmitglied in einer persönlichen oder geschäftlichen Beziehung zu der Gesellschaft, deren Organen, einem kontrollierenden Aktionär oder einem mit diesem verbundenen Unter-

nehmen steht, die einen wesentlichen und nicht nur vorübergehenden Interessenskonflikt begründen kann. Diese Regelung wirft Zweifel auf, denn damit werden zunächst einmal alle Arbeitnehmervertreter im Aufsichtsrat unter Generalverdacht gestellt, dass sie als abhängig Beschäftigte des Unternehmens ihrer Verpflichtung als Aufsichtsrat nicht bzw. nicht ausreichend nachkommen können.

Des Weiteren sind Interessenskonflikte von Aufsichtsräten, vor allem solche, die aufgrund einer Beratung oder Organfunktion bei Kunden, Lieferanten, Kreditgebern oder sonstigen Dritten entstehen können, offen zu legen.

Schließlich wurden die bisherigen Anregungen, wonach der Aufsichtsrat bei Bedarf ohne den Vorstand tagen, der Aufsichtsratsvorsitzende nicht den Vorsitz im Prüfungsausschuss innehaben sowie der Vorsitzende des Prüfungsausschusses unabhängig sein soll, in Empfehlungen umgewidmet.

Auch wurde die Vergütungsstruktur der Aufsichtsratsmitglieder angepasst.

Hinweis: Sofern neben einem Fixum auch eine erfolgsorientierte Vergütung gezahlt wird, soll diese auf eine nachhaltige Unternehmensentwicklung ausgerichtet sein.

Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer

Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer diskutiert seit geraumer Zeit, welche Lehren aus der Finanz- und Wirtschaftskrise für den Prozess der Abschlussprüfung gezogen werden müssen. In einem Positionspapier hat das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) nun beschrieben, was nach seiner Auffassung derzeit als „best practise“ bei der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer angesehen werden kann. Dabei werden im Wesentlichen vier Themenbereiche diskutiert.

Bei Einordnung der Abschlussprüfung in das übergeordnete System der Corporate Governance unterstützt der Abschlussprüfer den Aufsichtsrat maßgeblich bei dessen eigener Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses. Dies setzt voraus, dass die Zusammenarbeit von einer offenen und intensiven Kommunikation und einem konstruktiv-kritischen Meinungsaustausch geprägt ist. Die Intensität der Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer kann durch die empfehlenswerte Einrichtung eines Prüfungsausschusses des Aufsichtsrates verbessert werden. Dadurch wird eine im Detail abgestufte und damit effizientere Kommunikation ermöglicht.

Die qualitative Kommunikation zwischen Aufsichtsgremium und Abschlussprüfer sollte schon früh im Rahmen der Auftragsvergabe beginnen. Bereits zu diesem Zeitpunkt sollte ein Austausch über die gegenseitigen Erwartungshaltungen erfolgen. Der Abschlussprüfer wird frühzeitig die von ihm geplanten

Prüfungsschwerpunkte mit dem Prüfungsausschuss bzw. mit dem Aufsichtsrat erörtern. Umgekehrt gehört es mittlerweile zur „best practise“, dass seitens des Aufsichtsgremiums dessen Vorstellungen über etwaige zusätzliche Prüfungsschwerpunkte oder Prüfungshandlungen in die Kommunikation mit dem Abschlussprüfer eingebracht werden.

Auch während der Prüfungsdurchführung ist die Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsgremium von essentieller Bedeutung. Zwar sollen wesentliche vorläufige Prüfungsfeststellungen zunächst mit der operativen Ebene erörtert werden. Jedoch kann bei besonders bedeutsamen Feststellungen auch eine direkte Ansprache des Aufsichtsrats bzw. Prüfungsausschusses geboten sein. Interessant ist in diesem Zusammenhang, dass der Abschlussprüfer in dem Positionspapier des IDW erstmals als Diskussions- und Sparringspartner des Aufsichtsrates zu Bilanzierungs- und Bewertungsfragen und weiteren rechnungslegungs- und risikorelevanten Bereichen definiert wird. Bei einer funktionierenden Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsgremien war dies natürlich schon bislang gelebte Praxis.

Eine funktionierende Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsgremium macht es auch erforderlich, dass der Abschlussprüfer an den abschlussrelevanten Sitzungen des Gremiums teilnimmt.

Hinweis: In geeigneten Fällen kann es sinnvoll sein, dass er an weiteren Sitzungen des Aufsichtsrates oder des Prüfungsausschusses teilnimmt, um sich laufend einen Eindruck von der Entwicklung des Unternehmens zu verschaffen.

Der Prüfungsbericht ist das zentrale Informationsmedium des Abschlussprüfers gegenüber dem gesamten Aufsichtsrat. Dies soll er auch in Zukunft bleiben. Allerdings gehört auch die mündliche Information in unterschiedlichen Detaillierungsgraden im Prüfungsausschuss und im Gesamtgremium des Aufsichtsrates zu einer optimalen Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsgremium. Dies soll als erläuternde Ergänzung zum Prüfungsbericht verstanden werden. Dementsprechend kann der Abschlussprüfer in der Bilanzsitzung keine wesentlichen Feststellungen erörtern, die im Prüfungsbericht nicht enthalten sind.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine „best practise“ der Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat ganz wesentlich von einer quantitativen und qualitativen Intensivierung der Kommunikation zwischen beiden Überwachungsorganen abhängig ist. In vielen Fällen mögen die im Positionspapier des IDW beschriebenen Thesen bereits gelebte Praxis sein. Gleichwohl wird es auch Fälle geben, in denen diese Kommunikation noch intensiviert werden kann.

EU übernimmt Änderungen an IAS 1 und IAS 19

Die Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ und IAS 19 „Leistungen an Arbeitnehmer“ wurden am 6.6.2012 durch Veröffentlichung im EU-Amtsblatt in EU-Recht übernommen. Durch die Änderung des IAS 1 wird die IFRS-Erfolgsrechnung künftig nur formal noch aus einem Abschlussbestandteil, dem „Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Income“, bestehen. Diese formal zusammengefasste Erfolgsrechnung muss jedoch in zwei Abschnitte, den Gewinn oder Verlust bzw. das

sonstige Ergebnis, unterteilt werden. Eine weitere Änderung betrifft die Erfolgsgröße „sonstiges Ergebnis“. Dieses Ergebnis ist künftig danach aufzuspalten, ob die darin erfassten Aufwendungen und Erträge zu einem späteren Zeitpunkt in die Gewinn- und Verlustrechnung recycelt werden. Neben umfangreicheren Anhangsangaben regelt der geänderte IAS 19 vor allem, dass künftig unerwartete Schwankungen der Pensionsverpflichtungen sowie etwaiger Planvermögensbestände (versicherungsmathematische

Gewinne oder Verluste) unmittelbar im sonstigen Ergebnis erfasst werden müssen. Das bisherige Wahlrecht zwischen sofortiger Erfassung im Gewinn oder Verlust, im sonstigen Ergebnis oder der zeitverzögerten Erfassung nach der sog. Korridormethode wird abgeschafft.

Hinweis: Die Änderungen des IAS 1 sind in Geschäftsjahren anzuwenden, die am oder nach dem 1.7.2012 beginnen. Der neue IAS 19 gilt ab dem 1.1.2013



Für einen Geschäftsführer kann es teuer werden, wenn er bei drohender Insolvenz nicht auf die unverzügliche Vorlage des Prüfergebnisses hinwirkt.

GESELLSCHAFTSRECHT

Geschäftsführer müssen auf unverzügliche Vorlage des Prüfergebnisses für Insolvenzantrag hinwirken

Ein GmbH-Geschäftsführer, der über keine ausreichenden persönlichen Kenntnisse verfügt, die er für die Prüfung benötigt, ob er einen Insolvenzantrag stellen muss, hat sich bei Anzeichen einer Krise der Gesellschaft unverzüglich von einer unabhängigen, für die zu klärenden Fragestellungen fachlich qualifizierten Person beraten zu lassen. Dies entschied der Bundesgerichtshof mit Urteil vom 27.3.2012 (Az. II ZR 171/10, DB 2012, S. 1320). Dabei darf er sich nicht mit einer unverzüglichen Auftragserteilung begnügen, sondern muss auch auf eine unverzügliche Vorlage des Prüfergebnisses hinwirken.

Hinweis: Im Streitfall klagte der Insolvenzverwalter einer GmbH gegen deren alleinigen Geschäftsführer. Im August 2003 beauftragte der Geschäftsführer auf Veranlassung der Hausbank der GmbH eine Unternehmensberaterin mit der Prüfung der Vermögenslage der GmbH sowie etwaiger Sanierungsmög-

lichkeiten. Die Beraterin überreichte dem Beklagten im November 2003 eine gutachterliche Stellungnahme. Im Dezember 2003 stellte der Beklagte Insolvenzantrag. Der Kläger vertrat die Auffassung, dass die GmbH spätestens seit Ende August 2003 zahlungsunfähig gewesen ist und verlangte deshalb Ersatz von Zahlungen von rund 40.000 Euro, die der Beklagte in der Zeit von September bis November 2003 aus der Gesellschaftskasse an Lieferanten und Arbeitnehmer veranlasst hatte.

Nach Auffassung des BGH ist Maßstab für das vermutete Verschulden des Geschäftsführers die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmanns. Ein ordentlicher Geschäftsmann handelt fahrlässig, wenn er sich nicht rechtzeitig die erforderlichen Informationen und Kenntnisse verschafft, die er für die Prüfung benötigt, ob er pflichtgemäß Insolvenzantrag stellen muss. Verfügt ein Geschäftsführer

dabei nicht über ausreichende persönliche Kenntnisse, muss er sich bei Anzeichen einer Krise der Gesellschaft unverzüglich unter umfassender Darstellung der Verhältnisse der Gesellschaft und Offenlegung der erforderlichen Unterlagen von einer unabhängigen, für die zu klärenden Fragestellungen fachlich qualifizierten Person (z. B. Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwalt oder Unternehmensberater) beraten lassen. Dem ist der Geschäftsführer im Streitfall zwar nachgekommen – allerdings nicht rechtzeitig: Aus dem Sinn und Zweck des Zahlungsverbots nach § 64 GmbHG und der Insolvenzantragspflicht nach § 15a InsO, die ohne schuldhaftes Zögern erfolgen muss, folgt laut BGH nämlich, dass eine solche Prüfung unverzüglich vorzunehmen ist und nicht nur unverzüglich ein Auftrag dazu erteilt werden muss. Vielmehr muss der Geschäftsführer auf eine unverzügliche Vorlage des Prüfergebnisses hinwirken.

Unterbilanzhaftung bei unterbliebener Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung einer GmbH

Wird eine Gesellschaft errichtet, ist sie bei dem zuständigen Handelsregister anzumelden. Dabei ist nach § 8 Abs. 2 GmbHG in der Anmeldung die Versicherung abzugeben, dass die Leistungen auf die Geschäftsanteile bewirkt sind und dass sich der Gegenstand der Leistungen endgültig in der freien Verfügung der Geschäftsführer befindet. Unterbleibt die mit der Versicherung und der Anmeldung etwaiger mit einer wirtschaftlichen Neugründung einhergehender Satzungsänderungen zu verbindende Offenlegung der wirtschaftlichen Neugründung gegenüber dem Registergericht, haften die Gesellschaf-

ter im Umfang einer Unterbilanz, die in dem Zeitpunkt besteht, zu dem die wirtschaftliche Neugründung entweder durch die Anmeldung der Satzungsänderungen oder durch die Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit erstmals nach außen in Erscheinung tritt. Dies entschied der BGH mit Urteil vom 6.3.2012 (Az. II ZR 56/10, DStR 2012, S. 974).

Hinweis: Sofern die Offenlegung einer wirtschaftlichen Neugründung fehlt, tragen die unter dem Gesichtspunkt der Unterbilanzhaftung in Anspruch genommenen Gesellschafter die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass

in dem Zeitpunkt, zu dem die wirtschaftliche Neugründung nach außen in Erscheinung getreten ist, keine Differenz zwischen dem (statutarischen) Stammkapital und dem Wert des Gesellschaftsvermögens bestanden hat.

Des Weiteren stellt der BGH klar, dass die Verpflichtung dieses Gesellschafters, eine zum Zeitpunkt einer wirtschaftlichen Neugründung bestehende Unterbilanz auszugleichen, eine auf den Geschäftsanteil rückständige Leistung ist, für die der Erwerber des Geschäftsanteils haftet.

ARBEITSRECHT

Vorsicht bei der Verwendung von Freiwilligkeitsvorbehalten

Viele Arbeitgeber lassen ihre Mitarbeiter in guten Zeiten am Unternehmenserfolg partizipieren. Der Wunsch, in weniger guten Zeiten auch weniger an die Arbeitnehmer zu bezahlen, ist nicht nur legitim, sondern betriebswirtschaftlich richtig. Sonderzahlungen, die im Hinblick auf gute wirtschaftliche Ergebnisse gewährt werden, sollen quasi mit dem Unternehmen „atmen“. Um diesen Zweck zu erreichen, ist es ein beliebtes Mittel, diese Sonderzahlungen – soweit rechtlich möglich, was im Einzelfall sorgfältig zu prüfen ist – unter den Vorbehalt der Freiwilligkeit zu stellen. Wird dieser Vorbehalt nicht wirksam erklärt, kann die mehrmalige Auszahlung einen Anspruch aus betrieblicher Übung für die Zukunft begründen. Der Freiwilligkeitsvorbehalt kann bereits im Arbeitsvertrag ausgesprochen werden. Da Arbeitsverträge im Allgemeinen aus vorformulierten Vertragsbedingungen bestehen, handelt es sich um

Allgemeine Geschäftsbedingungen. Obwohl das AGB-Recht erst seit dem 1.1.2002 auf Arbeitsverträge anzuwenden ist, werden auch Altverträge davon erfasst.

Das Bundesarbeitsgericht hat mit Urteil vom 14.9.2011 (Az. 10 AZR 526/10) zu einem derartigen Altfall Recht gesprochen. Der Arbeitgeber hatte im Jahre 1981 mit seinem Arbeitnehmer zwölf Gehälter und darüber hinaus folgende Klausel vereinbart: „Sonstige, in diesem Vertrag nicht vereinbarte Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer sind freiwillig und jederzeit widerruflich“. Der Arbeitgeber zahlte dann über viele Jahre Ende November ein 13. Gehalt; die zitierte Klausel hat ihn vor künftigen Ansprüchen auf das 13. Gehalt allerdings nicht geschützt. Das Bundesarbeitsgericht hat den Freiwilligkeitsvorbehalt auf der Basis des seit 1.1.2002 geltenden Rechts für unwirksam erachtet.

Hinweis: Die Praxis zeigt, dass Arbeitsverträge im Laufe eines Arbeitslebens selten noch einmal „angefasst“ werden; in vielen Arbeitsverträgen „schlummern“ Klauseln, die einer gerichtlichen Kontrolle nicht mehr standhalten. Neben dem hier erwähnten Beispiel gibt es viele weitere „Klassiker“ im negativen Sinne. Sprechen Sie uns gern dazu einmal an.



Nexia – International Tax Conference Miami/USA im Mai 2012

Internationale Zusammenarbeit kann nur erfolgreich funktionieren, wenn eine entsprechende Vernetzung – wie bei Nexia – gegeben ist und persönliche Kontakte gepflegt werden. Um diese zu intensivieren, werden im Rahmen unseres Nexia-Netzwerkes jährlich regionale und globale Fachkonferenzen abgehalten. Die diesjährige Nexia International Tax Conference fand vom 16. bis 20.5.2012 in Miami/USA statt. An der Tagung nahmen ca. 100 Teilnehmer aus 26 Ländern, darunter auch zahlreiche Steuerspezialisten von Ebner Stolz Mönning Bachem, teil.

Die Berufskollegen aus aller Welt setzten sich auf der Konferenz intensiv mit folgenden Themen auseinander:

- ▶ Supply Chain Structuring
- ▶ Investment into US Real Estate
- ▶ Cross-border Withholding Tax
- ▶ Cross-border Wealth Management
- ▶ Grenzüberschreitend bedeutsame US-Steuerthemen.

Als Gastredner der Tagung konnte Herr Jeffrey Owens, Ex-Director OECD Centre for Tax Policy and Administration, gewonnen werden. Er gab einen hochinteressanten Einblick in die Arbeit des Steuerkomitees der OECD und die erwarteten künftigen Schwerpunkte geplanter Steueränderungen. Nach seinen Ausführungen werden sowohl die grenzüberschreitende Zusammenarbeit der Steuerbehörden (Informationsaustausch und Verrechnungspreise) als auch der international verstärkte Fokus auf indirekte Steuern (wie Umsatzsteuer) weiter an Bedeutung gewinnen und Beratungsaufwand hervorrufen.

Ein weiterer Kernpunkt der Tagung bildete die Etablierung sog. Tax Special Interest Groups, mit denen eine noch engere Zusammenarbeit in spezifisch grenzüberschreitenden Steuerthemen erreicht wird. Neben der bereits aktiven Gruppe rund um Dienstleis-

tungen für den internationalen Einsatz und die Mobilität von Personal „GMTS – Global Mobility Tax Services“, in der wir durch unseren Expat-Spezialisten Sten Günsel vertreten sind, gründete unser Partnerkollege Henning Wind gemeinsam mit weiteren, ausländischen Steuerspezialisten im Immobilienbereich die „Global Real Estate Group“. Zudem wurde das Thema „Global Indirect Taxes“ durch ein Team von Umsatzsteuerspezialisten, auch aus unserem Hause, besetzt und eine Global Transfer Pricing Group ins Leben gerufen, in welcher wir durch unseren Partner Volker Schmidt und Dr. Steffen Wassermeyer als Verrechnungspreisspezialisten vertreten sind.

Hinweis: Die etablierten Gruppen präsentieren ihre Erkenntnisse und die neuesten aktuellen Entwicklungen in entsprechenden Newslettern, zu denen auch wir regelmäßig Beiträge beisteuern. Bei Interesse schicken wir Ihnen gerne die periodisch erscheinenden Publikationen zu. Die Broschüren sind aber auch über den auf der Startseite unserer Homepage www.ebnerstolz.de befindlichen Nexia-Link abrufbar.





Networking und internationale Steuerthemen: die Nexia International Tax Conference in Miami.

München: Die Griechenlandkrise aus Sicht der Griechen

Ebner Stolz Mönning Bachem München führte am 23.5.2012 gemeinsam mit dem BdW-Beirat der Wirtschaft e.V. eine Diskussionsveranstaltung zum Thema „Die Griechenlandkrise aus Sicht der Griechen“ durch, in der es um die Beleuchtung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Landes und der Mentalität der Griechen ging. Prof. Thomas Zinser, Präsident des BdW und Partner bei Ebner Stolz Mönning Bachem in München

führte in die wirtschaftliche und politische Situation ein und erläuterte den extremen Rückgang der Wirtschaftsleistung, die dramatische Jugendarbeitslosigkeit, die vorherrschende Korruption und den Zustand der öffentlichen Verwaltung. Daran schlossen sich zahlreiche Vorträge aus der Sicht der Griechen an, in denen für einen Verbleib Griechenlands in der Euro-Zone plädiert und die tiefen gesellschaftspolitischen Wurzeln

dieser Krise aufgezeigt wurden. Dabei kamen u. a. die griechische Generalkonsulin und griechische Unternehmer zu Wort.

Die an der Veranstaltung teilnehmenden Führungskräfte, vorwiegend aus mittelständischen Unternehmen, erhielten ein einprägsames Bild über die gegenwärtigen wirtschaftlichen, gesellschaftlichen und politischen Zustände in Griechenland.

novus macht Sommerpause

Wir wünschen unseren Lesern sonnige Ferien und freuen uns, Sie Anfang September wieder mit den aktuellen Entwicklungen aus Steuer-

beratung, Wirtschaftsprüfung, Rechts- und Unternehmensberatung in einer Doppelausgabe des novus informieren zu dürfen.

.....
TERMINE

JULI

**Workshop „Margenkiller Umsatzsteuer –
 Grenzüberschreitende Geschäfte“**
 13.07.2012 // Stuttgart

SEPTEMBER

**Workshop „Margenkiller Umsatzsteuer –
 Grenzüberschreitende Geschäfte“**
 19.09.2012 // Stuttgart

SEPTEMBER

Seminar Interne Revision im Krankenhaus
 20.09.2012 // Stuttgart

**Margenkiller Umsatzsteuer – Immobilien
 Renditefaktor Umsatzsteuer**
 21.09.2012 // Stuttgart

OKTOBER

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

**Margenkiller Umsatzsteuer – Immobilien
 Renditefaktor Umsatzsteuer**
 19.10.2012 // Stuttgart

.....
PUBLIKATIONEN

Matthias Spingler

Erfahrungen mit der Umsetzung des BilMoG,
 Wpg Heft 12, 2012, S. 1ff.

Dr. Alexander Bohn/Dr. Christian Herbst

Anmerkung zum BFH-Beschluss vom
 24.1.2012 (Az. I B 136/11): Gewerbesteuer:
 Keine erweiterte Gewerbeertragskürzung
 bei kapitalistischer Betriebsaufspaltung
 GmbH 2012, S. 698

.....
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 kompete-
 nte 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: © Eva Gruendemann – Fotolia.com
 Seite 4: © miket – Fotolia.com
 Seite 9: © fovito – Fotolia.com
 Seite 10: © Alliance – Fotolia.com
 Seite 12: © Jürgen Fälchle – Fotolia.com
 Seite 17: © kuzeytac – Fotolia.com
 Seite 20: © LUCKAS – Fotolia.com
 Seite 22/23: © rabbit75_fot – Fotolia.com

