

## Aktuelle Entwicklungen aus dem Unternehmensteuerrecht

Univ.-Prof. Dr. Rainer Heurung, Universität Siegen

Dillenburg, den 17. April 2013



## Rückstellungen wegen zukünftiger Betriebsprüfung bei Großbetrieben

.....



## 1. Grundlagen

- Gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz u.a. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Dies gilt über § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz.
- Ungewisse Verbindlichkeiten sind Verbindlichkeiten, die dem Grunde und/oder der Höhe nach nicht sicher sind.
- Solche Verbindlichkeiten können sich auch aus öffentlich-rechtlichen Vorschriften ergeben.

## 1. Grundlagen

- Die Bildung einer Rückstellung für rechtlich noch nicht entstandene Verpflichtungen aus einer öffentlich-rechtlichen Vorschrift ist unter folgenden Voraussetzungen möglich:
  - Wirtschaftliche Verursachung liegt vor dem Bilanzstichtag
  - Kenntnis des Anspruchsgläubigers
  - Hinreichende inhaltliche Bestimmtheit der Verpflichtung
  - Verpflichtung muss in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen sein
  - Verpflichtung muss sanktionsbewährt sein

## 2. BFH-Urteil vom 6.6.2012

- Der BFH hatte jüngst darüber zu entscheiden, ob in der Steuerbilanz einer als Großbetrieb i.S.v. § 3 BpO eingestuften Kapitalgesellschaft Rückstellungen für die Erfüllung der im Rahmen einer Außenprüfung bestehenden Mitwirkungspflichten gem. § 200 AO anzusetzen sind.
- Die Rückstellungen wurden von der klagenden Kapitalgesellschaft für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre (Prüfungsjahre) gebildet, für die bislang noch keine Prüfungsanordnung vorlag.

## 2. BFH-Urteil vom 6.6.2012

- Der BFH entschied, dass im Streitfall eine Rückstellungsbildung zu erfolgen hatte.
- Die Außenprüfung wurde erst nach dem Bilanzstichtag angeordnet.
- Es bestand aber bereits am Bilanzstichtag eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den Erlass einer Prüfungsanordnung.
- So wurden nach den Monatsberichten des BMF Großbetriebe durchschnittlich zu rund 80 % geprüft.

## 2. BFH-Urteil vom 6.6.2012

- Ferner liege die wirtschaftliche Verursachung der Mitwirkungspflichten des § 200 AO in den Perioden, die Gegenstand der Außenprüfung sind.
- Der BFH weist in seinem Urteil darauf hin, dass die Rückstellungen den steuerlichen Gewinn mindern.
- Denn die Aufwendungen zur Erfüllung der Mitwirkungspflichten nach § 200 AO fallen nicht unter das Abzugsverbot des § 10 Nr. 2 KStG.

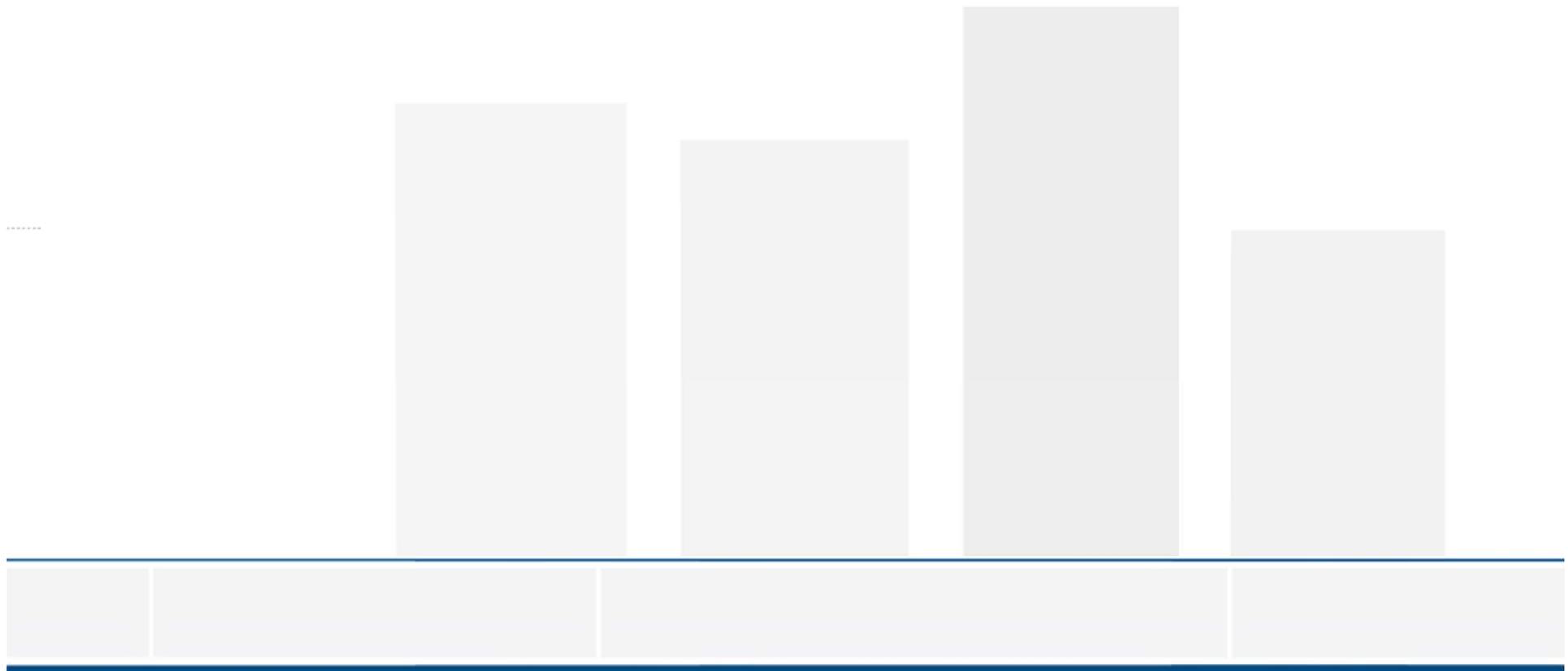
## 3. Schlussfolgerungen

- Für die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Erfüllung der Mitwirkungspflichten nach § 200 AO anfallen, sind Rückstellungen zu bilden.
- Diese Rückstellungen mindern auch den steuerlichen Gewinn, da kein Anwendungsfall des § 10 Nr. 2 KStG bzw. des § 12 Nr. 3 EStG gegeben ist.
- Für ein zu erwartendes Mehrergebnis könnte zwar möglicherweise eine Rückstellungsbildung in Betracht kommen. Steuerlich würde sich dies allerdings wegen § 10 Nr. 2 KStG bzw. § 12 Nr. 3 EStG nicht auswirken.
- Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils sollten auch Aufwendungen für die Verrechnungspreisdokumentation zu einer Rückstellungsbildung berechtigen (vgl. *Baumhoff/Liebchen/Kluge*, IStR 2012, 821)

## 4. Höhe der Rückstellung

- Die Mitwirkungspflicht nach § 200 AO stellt eine Sachleistungsverpflichtung dar, die mit den Einzel- sowie den Gemeinkosten zu bewerten ist.
- Einzubeziehen sind Beratungsaufwendungen, aber auch interne Aufwendungen des Steuerpflichtigen zur Beschaffung notwendiger Informationen und Unterlagen.

## Zeitnahe Betriebsprüfung



## 1. Problematik

- Häufig lange Prüfungsdauer und damit hoher Administrationsaufwand sowohl für Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung.
- Besondere Schwierigkeiten bereitet die Würdigung weit zurückliegender Sachverhalte, insbesondere wenn sich die Rechtslage in der Zwischenzeit erheblich geändert hat.
- Späte und lang andauernde BP führt zu hohen Nachzahlungszinsen (§ 233a AO), die zudem steuerlich nicht abzugsfähig sind .
  - Folge: (Erhebliche) Einschränkung des Spielraums für einvernehmliche Entscheidungen.

## 2. Beschleunigung von Betriebsprüfungen

- Bereits in der Vergangenheit gab es Bestrebungen zur Beschleunigung von Betriebsprüfungen.
  - Zu nennen sind hier insbesondere der Erlass der Finanzverwaltung NRW vom 11.6.2008 sowie die Reformbestrebungen des Landes Niedersachsen.
  - Im Kern geht es insbesondere um eine Verkürzung des Prüfungszeitraums auf 2 Jahre bzw. 1 Jahr.

## 2. Beschleunigung von Betriebsprüfungen

- Explizite Regelung der zeitnahen BP in **§ 4a BpO 2000**

(1) <sup>1</sup>Die Finanzbehörde kann Steuerpflichtige unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 für eine zeitnahe Betriebsprüfung auswählen. <sup>2</sup>Eine Betriebsprüfung ist zeitnah, wenn der Prüfungszeitraum **einen oder mehrere Besteuerungszeiträume** umfasst.

(2) <sup>1</sup>Grundlage zeitnaher Betriebsprüfungen sind die Steuererklärungen im Sinne des § 150 der Abgabenordnung der zu prüfenden Besteuerungszeiträume (Absatz 1 Satz 2). <sup>2</sup>Zur Sicherstellung der Mitwirkungsrechte des Bundeszentralamtes für Steuern ist der von der Finanzbehörde ausgewählte Steuerpflichtige dem Bundeszentralamt für Steuern abweichend von der Frist des § 21 Absatz 1 Satz 1 unverzüglich zu benennen.

(3) Über das Ergebnis der zeitnahen Betriebsprüfung ist ein Prüfungsbericht oder eine Mitteilung über die ergebnislose Prüfung anzufertigen (§ 202 der Abgabenordnung).

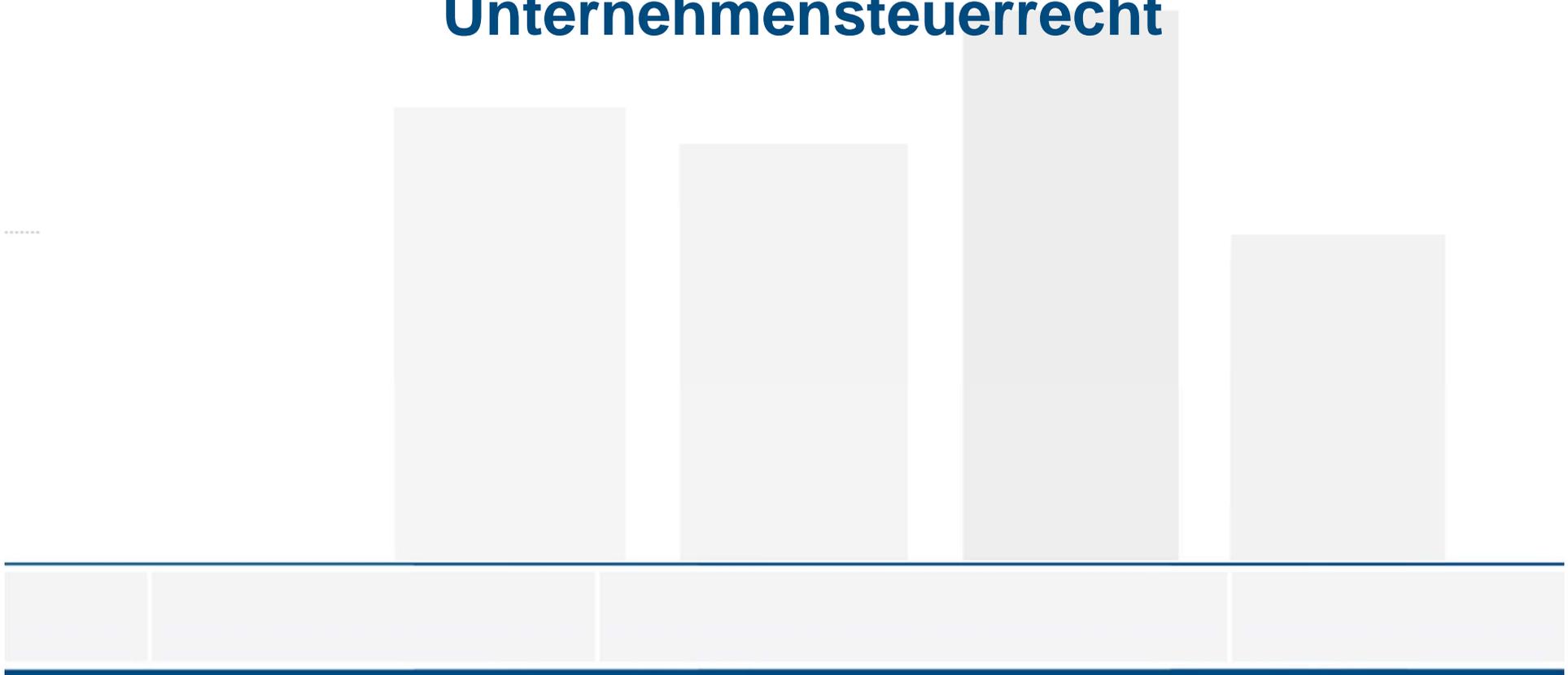
## 2. Beschleunigung von Betriebsprüfungen

- Für eine zeitnahe BP kommen lt. Erlass des FM NRW vom 10.9.2012 insbesondere Betriebe in Betracht...
  - die in der Vergangenheit aktiv an der Informationsbeschaffung mitgewirkt haben
  - die sich bisher steuerehrlich verhalten haben
  - die ihre steuerliche Pflichten ernst genommen haben
  - die keine „fragwürdigen Steuergestaltungsmodelle“ nutzen
- Andererseits sollen aber auch gerade Unternehmen mit einem hohen „Risikofaktor“ für eine zeitnahe BP infrage kommen.
  - Begründung: Zeitnahe Festsetzung der zutreffenden Steuer und Sanktionierung steuerlichen Fehlverhaltens.

## 2. Beschleunigung von Betriebsprüfungen

- Insgesamt kommen vor allem größere Fälle für eine zeitnahe BP in Betracht.
- Die Finanzverwaltung hält zudem eine zeitnahe BP bei Verrechnungspreisproblematiken für zielführend
  - Begründung: Bei einer zeitnahen Überprüfung ergeben sich in einem möglichen Verständigungsverfahren bessere Erfolgsaussichten für die Finanzverwaltung.
- Zeitnahe BP kann seitens der Unternehmen beantragt werden, es besteht jedoch kein Rechtsanspruch auf eine zeitnahe BP.
  - Die Finanzverwaltung entscheidet über solche Anträge nach pflichtgemäßem Ermessen.

## Aktuelle Entwicklungen aus dem Unternehmensteuerrecht



## 1. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts - Überblick

- Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht
- Anhebung des Höchstbetrags beim Verlustrücktrag
- Änderungen bzw. Vereinfachungen im Bereich der ertragsteuerlichen Organschaft

## 2. Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht (ab 1.1.2014)

- Der Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ wird durch den Begriff „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt.
  - Künftig wird es nur noch eine solche Tätigkeitsstätte je Betrieb geben.
  - Die Bestimmung erfolgt durch den Arbeitgeber anhand quantitativer Elemente.
- Bei beruflich veranlassten Fahrten, die keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind, können die Fahrtkosten mit den tatsächlich angefallenen Aufwendungen (0,30€/KM oder nachgewiesener höherer KM-Satz) als Werbungskosten abgezogen werden.
- Weitere Änderungen bei den Verpflegungsmehraufwendungen sowie bei der steuerlichen Berücksichtigung beruflich veranlasster Unterkunftskosten.

## 3. Anhebung des Höchstbetrags beim Verlustrücktrag

- Der Höchstbetrag beim Verlustrücktrag wird von derzeit 511.500 € (bei Zusammenveranlagung 1.023.000 €) auf 1.000.000 € (bei Zusammenveranlagung 2.000.000 €) angehoben.
- Die Anhebung erfolgt in Umsetzung eines Konvergenzvorschlags aus dem Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit.
- Die Neuregelung gilt erstmals für im Jahre 2013 erzielte Verluste.

## 4. Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft

### a) Fehlerhafte Gewinnabführung/Verlustübernahme

- Bislang droht bei zu geringer oder zu hoher Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme eine verunglückte Organschaft .
- Nunmehr sollen solche fehlerhaften Gewinnabführungen/Verlustübernahmen unschädlich sein, wenn
  1. Der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
  2. Die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen (Subjektiver Fehlerbegriff,

und

# Sonstige Entwicklungen



3. ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss von Organträger und Organgesellschaft korrigiert wird und das Ergebnis entsprechend abgeführt bzw. ausgeglichen wird. Dabei soll diese Korrekturpflicht nur gelten, wenn der Fehler in der Handelsbilanz zu korrigieren ist. Kann die Fehlerkorrektur handelsrechtlich unterbleiben, soll auch für Zwecke der Durchführung des GAV der Jahresabschluss nicht korrigiert werden müssen.

## Sonstige Entwicklungen

- Die Fehlerhaftigkeit gilt dann als nicht erkennbar, wenn ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 322 Abs. 3 HGB) oder ein entsprechender Vermerk über einen Konzernabschluss unter Einbeziehung der Organgesellschaft vorliegt.
- Ausreichend sollen ferner sein: Bestätigungsvermerk über freiwillige Prüfung sowie Bescheinigung eines StB/WP über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen
- Maßgeblicher Zeitpunkt der Beanstandung soll nach der Gesetzesbegründung im Rahmen der BP regelmäßig der Zeitpunkt der Bekanntgabe des Prüfungsberichts sein.
- Die Regelung ist auf alle noch offenen Fälle anzuwenden.

### 4. Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft

#### b) Formulierung der Verlustübernahme

- Für Organgesellschaften in der Rechtsform der GmbH setzt § 17 KStG voraus, dass „eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird“.
- Die richtige Formulierung der Verlustübernahmevereinbarung im Gewinnabführungsvertrag ist streitanfällig und gefährdet die Anerkennung der Organschaft.
- Nach der Neuregelung muss ein GAV mit einer GmbH als abhängiges Unternehmen künftig einen dynamischen Verweis auf die Regelungen des § 302 AktG enthalten.

# Sonstige Entwicklungen

- Übergangsregelung für Altverträge:
  - Bis 31.12.2014 ist der dynamische Verweis noch entbehrlich.
  - Altverträge, die den bisherigen Formerfordernissen nicht entsprechen, können bis zum Ablauf des 31.12.2014 entsprechend angepasst werden.
    - Organschaft bleibt trotz des Formmangels bei tatsächlicher Durchführung bestehen
- Keine Verpflichtung zur Anpassung bislang nicht zu beanstandender Verträge.

### 4. Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft

#### c) Organträger

- Bislang muss der Organträger einen Ort der Geschäftsleitung im Inland haben (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG).
- Künftig ist dies nicht mehr erforderlich. Ausreichend wird dann vielmehr die Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers sein.
- Eine inländische Betriebsstätte im Sinne dieser Regelung liegt nur vor, wenn die der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach dem anzuwendenden DBA der inländischen Besteuerung unterliegen.
- Die Neuregelung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

### 4. Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft d) Organgesellschaft

- Bislang muss die Organgesellschaft sowohl Ort der Geschäftsleitung als auch Sitz im Inland haben (doppelter Inlandsbezug).
- Dieser doppelte Inlandsbezug soll aufgegeben werden. Der Satzungssitz in einem EU/EWR-Staat ist künftig ausreichend.
- Dadurch wird auf das Vertragsverletzungsverfahren 2008/4909 der Europäischen Kommission gegen die BRD reagiert.
- Der Ort der Geschäftsleitung muss sich jedoch auch weiterhin im Inland befinden!
- Die Neuregelung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

## 4. Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft

### e) Einschränkung der Verlustberücksichtigung

- Bislang bleibt gem. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG ein negatives Einkommen des Organträgers bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit es in einem ausländischen Staat berücksichtigt wird.
- Künftig sollen negative Einkünfte eines Organträgers oder einer Organgesellschaft, deren satzungsmäßiger Sitz sich nicht im Inland befindet, unberücksichtigt bleiben, wenn die negativen Einkünfte beim Organträger, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.
- Die Neuregelung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

## Sonstige Entwicklungen

- Problematisch ist die Neuregelung etwa bei einer nur vorübergehenden Berücksichtigung der Verluste im Rahmen einer ausländischen Gruppenbesteuerung.
- Das österreichische Gruppenbesteuerungssystem sieht z.B. eine vorübergehende Berücksichtigung von Auslandsverlusten (verbunden mit einer Nachversteuerung) vor (ähnlich wie § 2a EStG a.F.).
- Nach dem Wortlaut der Neuregelung wäre auch im Falle einer solchen nur vorübergehenden Berücksichtigung der Verluste in einem anderen Staat ein Abzug im Inland ausgeschlossen (m.E. teleologische Reduktion angezeigt).

### 4. Änderungen bei der ertragsteuerlichen Organschaft f) Feststellungsverfahren

- Nach geltendem Recht entfaltet ein gegenüber der Organgesellschaft ergangener Feststellungsbescheid für den Organträger keine Bindungswirkung.
- In § 14 Abs. 5 KStG wird nunmehr ein Feststellungsverfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung, insbesondere des zuzurechnenden Einkommens, aber auch des steuerlichen Einlagekontos der Organgesellschaft für Mehr-/Minderabführungen, eingeführt.
- Die Feststellungen sind für Organträger und Organgesellschaft bindend.
- Der Feststellungsbescheid ist Grundlagenbescheid für die Körperschaftsteuerbescheide von Organträger und Organgesellschaft .
- Die erstmalige Anwendung ist für Feststellungszeiträume vorgesehen, die nach dem 31.12.2013 beginnen.

## 5. Jahressteuergesetz 2013

- Das JStG 2013 wurde am 25.10.2012 vom Bundestag beschlossen.
- Keine Zustimmung des Bundesrats, daher Einberufung des Vermittlungsausschusses.
- Am 12.12.2012 Einigung des Vermittlungsausschusses in allen Punkten mit Ausnahme der Forderung der von der SPD bzw. von Bündnis 90/Die Grünen geführten Länder, im JStG 2013 auch die steuerliche Gleichstellung der Lebenspartnerschaften (Splittingtarif) vorzusehen.
- Ablehnung des Vermittlungsvorschlags, der die Gleichstellung der Lebenspartnerschaften einbezog, durch den Bundestag.
- Keine weitere Einberufung des Vermittlungsausschusses; Gesetz daher endgültig nicht zustande gekommen.

## Sonstige Entwicklungen

- Die Länder (Antrag der Länder Rheinland-Pfalz, Hamburg und Nordrhein-Westfalen) haben am 1.3.2013 eine Bundesratsinitiative auf den Weg gebracht mit dem Ziel, die unstreitigen Teile des JStG 2013 umzusetzen.
- Aus dem Entwurf zum JStG 2013 sind in der Länderinitiative insbesondere die Regelungen enthalten, über die im Rahmen des Vermittlungsverfahrens ein Konsens erzielt werden konnte.
- Dies sind im EStG:
  - Eindämmung sog. hybrider Finanzierungen (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG)
  - Entsprechende Anwendbarkeit der Ermittlung des anschaffungsnahen Aufwands auch bei der Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG (§ 6 Abs. 7 EStG)

# Sonstige Entwicklungen

- Sicherstellung der Verzinsung nach § 233a AO bei Rückgängigmachung des Investitionsabzugs
- Abzugsverbot von Prozesskosten
- Einführung einer Lohnsteuernachschau (§ 42g EStG)
- Zuordnung von Gesellschafterdarlehen eines ausländischen Mitunternehmers zum inländischen Sonderbetriebsvermögen (§ 50d Abs.10 EStG)
- Besteuerung späterer Veräußerungsgewinnen bei Mitunternehmern

# Sonstige Entwicklungen

- Im KStG sind folgende Änderungen vorgesehen:
  - Eindämmung sog. hybrider Finanzierungen (§ 8b Abs. 1 KStG)
  - Verlängerung der bereits bestehenden Übergangsregelung zur Auflösung von Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen bis 2015 (§§ 34 Abs. 10b Satz 3, 21 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 KStG)
  - Wertpapierleihe bei Personengesellschaften (§ 8b Abs. 10 KStG)
- Vorgesehene Änderungen im GewStG:
  - Erweiterung der Sonderregelung für Betreiber von Windkraftanlagen in Bezug auf die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags auf Betriebe für die Erzeugung solarer Strahlungsenergie (§ 29 GewStG)

# Sonstige Entwicklungen

- Ferner sind im AStG sind folgende Änderungen vorgesehen:
  - Regelungen zum Fremdvergleich von Beziehungen zwischen Personengesellschaften und deren Gesellschaftern
  - Regelungen zur Gewinnabgrenzung zwischen einem Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte, Umsetzung des sog. „Authorised OECD Approach (AOA)“
  - Auflösung des Regelungskonflikts zwischen den Rechtsfolgen des AStG und eines DBA
  - Wertpapierleihe bei Personengesellschaften (§ 8b Abs. 10 KStG)
- Änderungsvorschläge in Bezug auf das UmwStG:
  - Eindämmung von Gestaltungen zur „Monetarisierung von Verlusten“ durch Einschränkungen der Verlustnutzung bei Verschmelzungen auf eine Verlustgesellschaft

# Sonstige Entwicklungen

- Schließlich sind folgende Änderungen im ErbStG vorgesehen:
  - Vermeidung der sog. „Cash-GmbH“
  - Vermeidung der Umwandlung von eingelegten Zahlungsmitteln in begünstigte Forderungen
- Weitere vorgeschlagene Änderungen im UStG, in der AO sowie im GrEStG
- Nicht wieder aufgenommene Regelungen des (ursprünglichen) JStG 2013:
  - Verkürzung der Aufbewahrungsfreisten auf 8 bzw. 7 Jahre
  - Steuerfreiheit von Bildungsleistungen
  - Steuerpflicht in allen Zuzahlungsfällen einer Umwandlung (VW-Porsche-Deal)

## Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

SUWI-Institut  
Universität Siegen

Prof. Dr. Rainer Heurung  
Professur für Wirtschaftsprüfung und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre

Telefon: +49 271 740 3221  
Fax: +49 271 740 2899  
E-Mail: [heurung@suwi.uni-siegen.de](mailto:heurung@suwi.uni-siegen.de)