

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 05/2013

Aktuelle Steuergesetze • Steuererleichterung für Hochwasseropfer • Ehegattensplitting-Urteil des Bundesverfassungsgerichts • Verpflegungsmehraufwendungen • Aus für die Cash-GmbH • Familienheimfahrten mit dem Firmenwagen

Sehr geehrte Damen und Herren,

Überraschend hat der Gesetzgeber nach einem langwierigen und politisch geprägten Gesetzgebungsverfahren nun doch noch wesentliche Teile des eigentlich schon gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 verabschiedet - allerdings unter einem neuen Namen. Bundesrat und Bundestag haben jetzt zentrale Vorhaben aus dem einstigen Entwurf zum Jahressteuergesetz 2013 in das „Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz“ aufgenommen und verabschiedet. Die jüngsten Gesetzesänderungen stehen deshalb im Mittelpunkt dieses Rundschreibens. Zu einer Gesetzeskorrektur ist der Gesetzgeber darüber hinaus durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts zum Ehegattensplitting gezwungen. Die Karlsruher Richter entschieden, dass es gegen das Grundgesetz verstößt, wenn das Splittingverfahren nur Ehepaaren offen steht, gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern aber nicht.

Schließlich beschäftigen uns noch das Hochwasser und die Folgen. In vielfältiger Weise wird den Betroffenen von steuerlicher Seite Hilfestellung gegeben. Wir erläutern, welche steuerlichen Förderungen, aber auch Erleichterungen Betroffene und Helfer/Unterstützer in Anspruch nehmen können.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Geschäftsführer:
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP
München HRB 75 498
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der
INTEGRATION[®] INTERNATIONAL[®]
Your Global Advantage

Weitere Informationen: www.finas.com

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz verabschiedet
- 2 Altersvorsorge: Steuerliche Förderung verbessert
- 3 Hochwasserkatastrophe in Deutschland: Steuerliche Hilfen
- 4 Eingetragene Lebenspartnerschaften kommen in den Genuss des Splittingverfahrens
- 5 Kraftfahrzeuge: Auch bei Tageszulassung mit Saisonkennzeichen fällt Kfz-Steuer an
- 6 Stipendium ohne konkrete Gegenleistung ist steuerfrei

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Steuerlicher Nachteilsausgleich bei Privatnutzung betrieblicher Elektro- und Hybrid-elektrofahrzeuge
- 8 Werbungskostenabzug für mit Dienstwagen durchgeführte Familienheimfahrten
- 9 Drei-Monats-Grenze für Verpflegungsmehraufwendungen: Was bei längerfristiger Tätigkeit im Betrieb des Kunden zu beachten ist
- 10 Hochwasserkatastrophe: Welche Erleichterungen bei der Lohnsteuer gelten

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz: Verschärfung der Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen
- 12 Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
- 13 Erbschaftsteuer: Verhinderung der Cash-GmbH - Auswirkungen auf „normale“ Unternehmen
- 14 Kein Einbehalt von Kapitalertragsteuer bei sog. Dauerüberzahlern
- 15 Leistungen von Berufsbetreuern von der Umsatzsteuer freigestellt
- 16 Kein Vorsteuerabzug für fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb
- 17 Einlage von Umlaufvermögen bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 18 Rückstellung für Aufwendungen wegen notwendiger Nachrüstung nach umweltschutzrechtlichen Vorschriften
- 19 Weiterarbeit nach begünstigter Betriebsveräußerung
- 20 Erleichterungen für vom Hochwasser betroffene Unternehmer

Für Personengesellschaften

- 21 Verbilligte Vermietung in Betriebsaufspaltungsfällen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 22 Vergleich von Einkommens- und Abgeltungsteuer: Nachträgliche Günstigerprüfung bei Kapitaleinkünften nach bereits bestandskräftiger Steuerveranlagung
- 23 Schneeballsysteme: BCI-Geschädigte müssen „Scheingewinne“ vorläufig nicht versteuern

Für Hauseigentümer

- 24 Steuerermäßigung für Dichtheitsprüfung von Abwasserleitungen
- 25 Minderung der Grunderwerbsteuer bei Übernahme von Erwerbsnebenkosten durch den Veräußerer

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 26 Erbschaftsteuer: Änderungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
- 27 Entscheidung über Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen vertagt
- 28 Ausdehnung der korrespondierenden Dividendenbesteuerung bei sog. hybriden Finanzierungen
- 29 Steuerneutralität der korrigierenden Ausbuchung einer Körperschaftsteuererstattungsforderung durch Bilanzberichtigung (sog. Stornierungsgedanke)
- 30 Bilanzsteuerliche Behandlung von Steuererstattungszinsen nach § 233a AO
- 31 Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 17 EStG
- 32 Umsatzsteuerhaftung im Zuge der Beendigung der Geschäftstätigkeit einer GmbH

Für alle Steuerpflichtigen

1 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz verabschiedet

Nach einem langen und überaus politisch geprägten Gesetzgebungsverfahren ist nun eine Einigung in zahlreichen steuerlichen Änderungsvorhaben erzielt worden, insbesondere mit dem Beschluss des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes werden nun wichtige Gesetzesvorhaben in die Tat umgesetzt. Damit besteht für die Praxis nach einer langen Periode der Unsicherheit endlich wieder Klarheit über die gesetzlichen Rahmenbedingungen. Die wesentlichen, für alle Steuerpflichtigen geltenden Änderungen sind:

- **Prozesskosten:** Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen VI R 42/10) zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden, dass Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden können. Entgegen dieser Rechtsprechung wurde nun festgelegt, dass Prozesskosten ab dem Jahr 2013 grundsätzlich unberücksichtigt bleiben. Ein steuerlicher Abzug ist nur unter der engen Bedingung möglich, dass ohne einen solchen für den Steuerpflichtigen die Gefahr bestünde, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr befriedigen zu können.
- **Umsatzsteuer auf Kunstgegenstände und Sammlungsstücke:** Aktuell werden Umsätze mit Kunstgegenständen generell mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % belastet. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wird wegen EU-rechtlicher Vorgaben beschränkt. Konkret werden ab dem 1.1.2014 die Vermietung von Sammlungsstücken und Kunstgegenständen sowie die Lieferung von Sammlungsstücken dem Regelsteuersatz von 19 % unterworfen. Gleiches gilt für die Lieferung von Kunstgegenständen durch gewerbliche Kunsthändler (Wiederverkäufer). Weiterhin anwendbar ist dagegen der ermäßigte Steuersatz von 7 % bei der Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber selbst – insbesondere also den Künstler – bzw. seinen Rechtsnachfolger oder durch einen Unternehmer, der kein Wiederverkäufer ist.
- **Soldaten und Freiwilligendienst-Leistende:** Die Steuerbefreiung für Soldaten und Freiwilligendienst-Leistende ist neu geregelt worden: Beim freiwilligen Wehrdienst wird nur der Wehrsold befreit, beim Freiwilligendienst das Taschengeld und vergleichbare Geldleistungen. Steuerpflichtig sind hingegen z.B. Wehrdienstzuschläge, besondere Zuwendungen sowie Unterkunft und Verpflegung.
- **Pflegepauschbetrag:** Der Pflegepauschbetrag i.H.v. von 924 € im Jahr, der bei Pflege einer hilflosen Person auf Antrag anstelle der tatsächlich entstandenen außergewöhnlichen Belastungen zum Abzug gebracht werden kann, kann nun auch bei Pflege in einem anderen EU-Staat oder EWR-Staat in Anspruch genommen werden. Die bisherige Regelung, wonach nur die Pflege in einer inländischen Wohnung des Steuerpflichtigen oder des Pflegebedürftigen begünstigt war, war unionsrechtswidrig.

2 Altersvorsorge: Steuerliche Förderung verbessert

Bundestag und Bundesrat haben dem Kompromiss des Vermittlungsausschusses zur steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge zugestimmt. Damit können Verbesserungen für Verbraucher bei verschiedenen Altersvorsorgeprodukten – u.a. bei den sog. Riester- und Rürup-Renten – demnächst in Kraft treten. Das Gesetz soll die individuelle Altersvorsorge stärken und damit auf den demografischen Wandel reagieren.

Im Wesentlichen wurden folgende Änderungen beschlossen:

- **Produktinformationsblatt:** Es wird ein Produktinformationsblatt für alle Produktgruppen zertifizierter steuerlich geförderter Altersvorsorge-Verträge eingeführt. Es soll Verbrauchern in gebündelter, leicht verständlicher und standardisierter Form einen Produktvergleich ermöglichen. Gleichzeitig erhöht es den Wettbewerbsdruck im Hinblick auf eine möglichst geringe Kostenbelastung der angebotenen Produkte.
- **Berufsunfähigkeitsversicherung:** Versicherte können Beiträge zur Berufsunfähigkeitsversicherung zukünftig besser geltend machen. Die jetzt geltenden engen Voraussetzungen im Rahmen von Altersvorsorge-Verträgen werden erweitert. Auch die Absicherung gegen Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit mit einer lebenslangen Leistung wird künftig steuerlich gefördert.
- **Kapitalentnahme bei der Eigenheimrente:** Bei der Eigenheimrente („Wohn-Riester“) wird es künftig in der Ansparphase jederzeit möglich sein, Kapital für Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer selbst genutzten Wohnung zu entnehmen. Bisher geht dies nur bei sog. Kombiverträgen. Die Eigenheimrente wird an dieser Stelle deutlich vereinfacht und für die Sparer verständlicher.
- **Umbauten bei Wohn-Riester:** Derzeit darf das Kapital aus einem Wohn-Riester-Vertrag nur für den Erwerb, den Bau oder die Entschuldung (Tilgung) einer selbst genutzten Wohnimmobilie eingesetzt werden, nicht aber für eine Modernisierung. Künftig werden auch Umbauten, die Barrieren reduzieren, in die Eigenheimrenten-Förderung einbezogen.

3 Hochwasserkatastrophe in Deutschland: Steuerliche Hilfen

Durch das Hochwasser im Juni 2013 sind in weiten Teilen Süd- und Ostdeutschlands beträchtliche Schäden entstanden. Die Beseitigung der Schäden wird bei vielen Steuerpflichtigen zu erheblichen finanziellen Belastungen führen. Die Finanzverwaltung will den Geschädigten auch durch steuerliche Maßnahmen zur Vermeidung unbilliger Härten unbürokratisch helfen.

Die Länder Bayern, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Niedersachsen, Brandenburg und Thüringen haben Maßnahmen auf den Weg gebracht, die Verfahrenserleichterungen für unmittelbar und nicht unerheblich von den Folgen des Hochwassers betroffene Steuerpflichtige vorsehen. Zu den wichtigsten Möglichkeiten für Steuererleichterungen gehören u.a.:

- **Einkommen- und Körperschaftsteuer:** Anpassung der Vorauszahlungen.
- **Fällige Steuern:** Stundung, Verzicht auf Vollstreckungsmaßnahmen und Säumniszuschläge.
- **Ersatzbeschaffung:** Bildung steuerfreier Rücklagen und Abschreibungserleichterungen bei Ersatzbeschaffung.
- **Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung:** Steuerliche Berücksichtigung der notwendigen Aufwendungen.
- **Nachweispflichten:** Bei steuerlichen Nachweispflichten wird großzügig verfahren.
- **Spendennachweise:** Für den Nachweis der Zuwendungen genügt der Barzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts.

Im Einzelnen ist z.B. vom Land **Sachsen** – die übrigen Länder haben entsprechende Regelungen getroffen und nun liegt auch zu Teilbereichen ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums vor – zu den Spendenbescheinigungen, zur Anpassung der Vorauszahlungen, zu Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen sowie zu Aufwendungen für existenziell Notwendiges Folgendes festgelegt worden:

- **Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen sowie Anpassung der Vorauszahlungen**

Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich betroffenen Steuerpflichtigen können bis zum 30.9.2013 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Stundung der bis zu diesem Zeitpunkt bereits fälligen oder fällig werdenden Steuern sowie Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer stellen.

Handlungsempfehlung:

Betroffene sollten möglichst bald entsprechende Anträge stellen. Die Finanzverwaltung will bei der Prüfung von Stundungsanträgen keine strengen Anforderungen stellen. Es ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtigen die entstandenen Schäden wertmäßig im Einzelnen nachweist. Auf die Erhebung von Stundungszinsen soll i.d.R. verzichtet werden.

Hinweis:

Regelungen zur Grundsteuer und zur Gewerbesteuer sind von den Bundesländern – mangels Zuständigkeit – nicht getroffen worden. Nur die heheberechtigten Gemeinden und Städte können Regelungen treffen. Erlass- oder Stundungsanträge sind an die Gemeinde zu stellen.

Bei von der Flutkatastrophe unmittelbar und nicht unerheblich Betroffenen soll bis zum 30.9.2013 von Vollstreckungsmaßnahmen bei allen rückständigen oder bis zu diesem Zeitpunkt fällig werdenden Steuern des Bundes und der Länder, also vor allem bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer, abgesehen werden. In den betreffenden Fällen werden die im Zeitraum vom 1.6.2013 bis zum 30.9.2013 verwirkten Säumniszuschläge für diese Steuern zum 30.9.2013 erlassen. Dies braucht nicht durch eine Einzelregelung zu geschehen, sondern die Finanzämter können den Erlass durch Allgemeinverfügung regeln.

- **Wohnung, Hausrat, Kleidung: Aufwendungen für existenziell notwendige Gegenstände als außergewöhnliche Belastungen**

Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung und für die Beseitigung von Schäden an der eigengenutzten Wohnung im eigenen Haus können bei der Einkommensteuerveranlagung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Handlungsempfehlung:

Die als außergewöhnliche Belastungen abziehbaren Aufwendungen können als Freibetrag (Lohnsteuerabzugsmerkmal) berücksichtigt werden. Dann wirken sich diese bereits frühzeitig in Form einer Verminderung der Lohnsteuer aus.

- **Nachweis steuerbegünstigter Zuwendungen (Spenden)**

Für den Nachweis der Zuwendungen, die bis zum 30.9.2013 geleistet werden, gelten folgende vereinfachte Nachweiserfordernisse:

- Bei Zuwendungen zur Hilfe in Katastrophenfällen, die auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliedsorganisationen eingezahlt werden, genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug oder Lastschriftinzugsbeleg) eines Kreditinstituts. Gleiches gilt für Zahlungen auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger, sofern diese vor Einrichtung des Sonderkontos geleistet wurden.
- Wird die Zuwendung über ein als Treuhandkonto geführtes Konto eines Dritten auf eines der genannten Sonderkonten geleistet, genügt als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Zuwendenden zusammen mit einer Kopie des Barzahlungsbelegs oder der Buchungsbestätigung des Kreditinstituts des Dritten.

- Bei Zuwendungen zur Hilfe in Katastrophenfällen, die bis zum 30.9.2013 über ein Konto eines Dritten an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, eine inländische öffentliche Dienststelle oder eine steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden, genügt als Nachweis die auf den jeweiligen Spender ausgestellte Zuwendungsbestätigung des Zuwendungsempfängers, wenn das Konto des Dritten als Treuhandkonto geführt wurde, die Spenden von dort an den Zuwendungsempfänger weitergeleitet wurden und diesem eine Liste mit den einzelnen Spendern und ihrem jeweiligen Anteil an der Spendensumme übergeben wurde.

Hinweis:

Letzteres ist z.B. relevant, wenn Arbeitgeber einen Spendenaufruf an die Belegschaft geben und die Spendengelder zunächst auf einem extra eingerichteten Treuhandkonto sammeln, bevor diese an eine steuerbegünstigte Körperschaft o.Ä. weitergegeben werden.

4 Eingetragene Lebenspartnerschaften kommen in den Genuss des Splittingverfahrens

Nach den derzeitigen gesetzlichen Regelungen können nur Ehegatten das sog. Splittingverfahren in Anspruch nehmen, nicht aber gleichgeschlechtliche Lebenspartner, die in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft leben. Dieser enge Anwendungsbereich verstößt gegen das Grundgesetz, wie das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 7.5.2013 (Aktenzeichen 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07) festgestellt hat. Die entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verstoßen gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Artikel 3 Grundgesetz), da es an hinreichend gewichtigen Sachgründen für die Ungleichbehandlung fehlt. Sowohl die Ehe als auch die eingetragene Lebenspartnerschaft stellen in vergleichbarer Weise verbindliche Lebensformen dar, die jeweils nur wenige Unterschiede aufweisen. So handelt es sich bei beiden Rechtsinstituten um eine Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs. Auch in Bezug auf die Aufgabenverteilung und die Erziehung von Kindern werden beiden Lebensformen die gleichen Gestaltungsfreiheiten eingeräumt. Die Rechtslage muss rückwirkend ab der Einführung des Lebenspartnerschaftsgesetzes zum 1.8.2001 geändert werden. Bis zur Gesetzesänderung sind übergangsweise die bestehenden Regelungen zum Ehegattensplitting auch auf eingetragene Lebenspartnerschaften anzuwenden.

Der Splittingvorteil beläuft sich auf maximal 15 694 €. Da dieser ggf. rückwirkend für mehrere Jahre gewährt wird, können sich hohe Steuererstattungen ergeben.

Bei der Zusammenveranlagung ergeben sich nicht nur Steuersatzvorteile, sondern es verdoppeln sich auch die Pausch- und Höchstbeträge für Spenden, Vorsorgeaufwendungen und übrige Sonderausgaben. Dies führt insbesondere dann zu steuerlichen Vorteilen, wenn nur ein Lebenspartner die Voraussetzungen erfüllt bzw. sich die Beträge mangels ausreichender Einkünfte bei dem anderen Ehegatten nicht auswirken würden. Auch der Sparer-Pauschbetrag verdoppelt sich.

Hinweis:

Die Koalitionsfraktionen aus CDU/CSU und FDP haben bereits am 11.6.2013 reagiert und einen Gesetzentwurf, der das Urteil des Bundesverfassungsgerichts umsetzen soll, in den Bundestag eingebracht, den der Bundestag am 27.6.2013 verabschiedet hat. Darüber hinaus wurden bereits mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz eingetragene Lebenspartner mit Ehegatten bei den Grunderwerbsteuerbefreiungen rückwirkend für Erwerbsvorgänge ab dem 1.8.2001 gleichgestellt. Damit unterliegen z.B. Grundstücksübertragungen zwischen den Lebenspartnern nicht der Grunderwerbsteuer.

5 Kraftfahrzeuge: Auch bei Tageszulassung mit Saisonkennzeichen fällt Kfz-Steuer an

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.4.2012 (Aktenzeichen II R 32/10), welches jetzt veröffentlicht wurde, fällt Kraftfahrzeugsteuer auch bei Tageszulassung mit Saisonkennzeichen an. Unerheblich sei, ob das Fahrzeug tatsächlich im Straßenverkehr genutzt wird. Vielmehr sei ausreichend, dass ein Fahrzeug nach den verkehrsrechtlichen Vorschriften zum Verkehr zugelassen wird.

Im Streitfall meldete ein Nutzfahrzeughändler am 8.9.2008 einen importierten Lkw für den Saisonzeitraum Oktober/November an. Ihm wurde neben den Zulassungspapieren ein entsprechendes Saisonkennzeichen ausgehändigt. Einen Tag später, am 9.9.2008, meldete er das Fahrzeug wieder ab. Obwohl das Fahrzeug tatsächlich nie im Straßenverkehr genutzt wurde und auch nicht genutzt werden konnte, wurde für den Mindestzeitraum von einem Monat Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt.

6 Stipendium ohne konkrete Gegenleistung ist steuerfrei

Studenten, die ein Stipendium erhalten, brauchen darauf keine Steuern zu zahlen, wenn das Stipendium von einer gemeinnützigen Körperschaft vergeben wurde und die Empfänger nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen, künstlerischen oder arbeitnehmerähnlichen Gegenleistung verpflichtet sind. Dies entschied das Finanzgericht Hamburg mit Urteil vom 5.9.2012 (Aktenzeichen 6 K 39/12).

Dabei stellte das Gericht heraus, dass eine die Steuerfreiheit eines Forschungsstipendiums ausschließende Gegenleistung nicht vorliegt, wenn das Stipendium zwar für die Forschung zu einem bestimmten Thema vergeben wird und eine wesentliche Änderung dieses Themas zustimmungspflichtig ist, der Stipendiat aber frei an dem Thema arbeiten kann und kein bestimmtes Ergebnis abzuliefern hat.

Ebenfalls keine Gegenleistungen in diesem Sinne sind die Verpflichtung zur Anwesenheit an dem Kolleg, das das Stipendium gewährt, zur Teilnahme an Arbeitskreisen mit anderen Stipendiaten, zu einem Vortrag innerhalb dieses Arbeitskreises, zur Erstellung eines Abschlussberichts sowie im Falle von Veröffentlichungen des Forschungsergebnisses zu einem Hinweis auf den Stipendiengeber zur Abgabe von Belegexemplaren.

Hinweis:

Überschreitet das Stipendium das Maß, das zur Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlich ist, ist es insgesamt steuerpflichtig.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 Steuerlicher Nachteilsausgleich bei Privatnutzung betrieblicher Elektro- und Hybridfahrzeugen

Das nun endgültig beschlossene Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, welches die wesentlichen Änderungen des gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013 aufgenommen hat, bringt für Arbeitnehmer und Arbeitgeber als Neuerung den folgenden Nachteilsausgleich bei Privatnutzung betrieblicher Elektro- und Elektrohybridfahrzeuge:

Bei der Ermittlung des Werts der Privatnutzung eines betrieblichen Elektrofahrzeugs nach der 1-%-Regelung wird – erstmals anzuwenden ab dem Jahr 2013 – ein Abzug vom maßgeblichen Bruttolistenpreis vorgenommen. Damit wird berücksichtigt, dass die Anschaffungskosten eines Elektrofahrzeugs im Vergleich zu einem herkömmlichen betrieblichen Kfz höher sind. Bei Anschaffung bis 31.12.2013 können 500 € pro kWh der Batteriekapazität, maximal 10 000 €, vom Bruttolistenpreis abgezogen werden. Der Minderungsbetrag verringert sich bei Anschaffungen in den Folgejahren jeweils um 50 € pro kWh und der Höchstbetrag von 10 000 € um jeweils 500 €. Damit wird die Basis für die Anwendung der 1 %-Regelung gesenkt, was eine entsprechende Minderung der Lohnsteuer beim Arbeitnehmer bewirkt. In den Genuss dieser Förderung kommen sowohl

1. reine Elektroautos als auch
2. extern aufladbare Hybridfahrzeuge.

Hinweis:

Bei Ermittlung der Privatnutzung nach der Fahrtenbuchmethode ist eine entsprechende Minderung der Gesamtkosten vorzunehmen.

8 Werbungskostenabzug für mit Dienstwagen durchgeführte Familienheimfahrten

Im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung können Werbungskosten für wöchentliche Familienheimfahrten geltend gemacht werden. Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und der Wohnung am Beschäftigungsort anzusetzen. Die Pauschale ist für jede Woche während des Bestehens der doppelten Haushaltsführung zu gewähren, sofern eine Familienheimfahrt auch tatsächlich stattfand.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen VI R 33/11) entschieden, dass ein Werbungskostenabzug ausgeschlossen ist, wenn der Arbeitnehmer die Familienheimfahrten mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen durchführt. Der Werbungskostenabzug ist in diesen Fällen nicht geboten, da der Arbeitgeber durch die Überlassung des Dienstwagens im Ergebnis die Aufwendungen des Arbeitnehmers für dessen Familienheimfahrten trägt.

9 Drei-Monats-Grenze für Verpflegungsmehraufwendungen: Was bei längerfristiger Tätigkeit im Betrieb des Kunden zu beachten ist

Der Arbeitnehmer kann bei einer Auswärtstätigkeit – gestaffelt nach der Zeit der Abwesenheit von der häuslichen Wohnung – Verpflegungsmehraufwendungen steuerlich geltend machen. Dies gilt bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit aber nur für die ersten drei Monate. Diese zeitliche Restriktion bestätigte der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen III R 94/10) für den Fall, dass ein selbständiger Unternehmensberater über viele Monate hinweg zwei bis vier Arbeitstage im Betrieb eines Kunden auswärts tätig ist. Weiterhin entschied das Gericht, dass eine Unterbrechung der Tätigkeit mit der Folge des Neubeginns der Dreimonatsfrist nur eintritt, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen dauert.

Die für einen selbstständigen Unternehmensberater ergangene Rechtsprechung ist auch auf Arbeitnehmer übertragbar. Sofern ein Arbeitnehmer wie im Urteilsfall regelmäßig im Betrieb eines Kunden seines Arbeitgebers tätig wird, so begründet er dort keine regelmäßige Arbeitsstätte. Dies wurde zuletzt durch das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.6.2012 (Aktenzeichen VI R 47/11) bestätigt. Für Fahrten zwischen der Wohnung des Arbeitnehmers und dem Betrieb des Kunden sind somit nach Dienstreisegrundsätzen 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer zu berücksichtigen; die Entfernungspauschale kommt nicht zur Anwendung. Die Gewährung von Verpflegungsmehraufwendungen ist allerdings auf die ersten drei Monate beschränkt.

Handlungsempfehlung:

Erfolgt eine Unterbrechung der Tätigkeit, so ist dies zu dokumentieren.

10 Hochwasserkatastrophe: Welche Erleichterungen bei der Lohnsteuer gelten

Auch bei der Lohnsteuer wurden, um die Folgen der Hochwasserkatastrophe in Deutschland abzumildern, wesentliche Erleichterungen festgelegt:

- **Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers** an seine Arbeitnehmer sind bis zu einem Betrag von 600 € je Kalenderjahr steuerfrei. Auch der 600 € übersteigende Betrag gehört nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn unter Berücksichtigung der Einkommens- und Familienverhältnisse des Arbeitnehmers ein besonderer Notfall vorliegt. Im Allgemeinen kann bei vom Hochwasser betroffenen Arbeitnehmern von einem besonderen Notfall ausgegangen werden. Begünstigt sind auch Unterstützungen in Form von zinslosen Darlehen, die zur Beseitigung von Schäden aus dem Hochwasser gewährt werden.

Handlungsempfehlung:

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Dabei ist auch zu dokumentieren, dass der die Leistung empfangende Arbeitnehmer durch das Hochwasser zu Schaden gekommen ist.

- **Arbeitslohnspende:** Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens zu Gunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an vom Hochwasser betroffene Arbeitnehmer des Unternehmens oder zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung, bleiben diese Lohnanteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert.

Handlungsempfehlung:

Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben. Die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers nicht als Spende berücksichtigt werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz: Verschärfung der Anforderungen an umsatzsteuerliche Rechnungen

Das jüngst verabschiedete Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz enthält Neuerungen zu den Anforderungen einer ordnungsgemäßen Rechnung, die der Umsetzung der geänderten sog. Rechnungsstellungsrichtlinie der Europäischen Union in nationales Recht dient.

Hinweis:

Diese Änderungen sind für die Praxis sehr wichtig, da die Anforderungen an eine Rechnung keine reine Formalität darstellen. Vielmehr ist ein Vorsteuerabzug nur dann möglich, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Handlungsempfehlung:

Unternehmer sollten sich daher umgehend mit den neuen Anforderungen vertraut machen und diese bei der Prüfung von Eingangsrechnungen und bei der Ausstellung von Ausgangsrechnungen beachten.

Im Einzelnen sind folgende Änderungen beschlossen worden, die erstmals am Tag nach der Verkündung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes gelten:

- **Gutschriften:** Bei der Abrechnung über eine Leistung im Wege der Gutschrift (also einer durch den Leistungsempfänger statt durch den Leistenden ausgestellten Rechnung) muss das Rechnungsdokument zwingend durch die Angabe „Gutschrift“ als solches gekennzeichnet werden.
- **Umgekehrte Steuerschuldnerschaft:** Die Formerfordernisse für Gutschriften gelten auch für Umsätze, die der umgekehrten Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG unterliegen und die ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer erbringt, auch wenn dieser bei der Rechnungsstellung nicht dem deutschen Umsatzsteuergesetz, sondern dem Umsatzsteuerrecht des ausländischen EU-Mitgliedstaats des Leistungserbringers unterliegt.
- **Frist für Rechnungsausstellung:** Für innergemeinschaftliche Lieferungen und für im Inland steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers ist künftig spätestens am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem die Leistung erbracht wurde, eine Rechnung auszustellen.
- **Reiseleistungen:** Auch im Fall der Besteuerung von Reiseleistungen und der Differenzbesteuerung sind künftig zwingend folgende wörtliche Hinweise mit aufzunehmen: „Sonderregelung für Reisebüros“ bzw. „Gebrauchsgegenstände/Sonderregelung“, „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“.
- **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers:** Ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner, muss die Rechnung künftig zwingend den Wortlaut „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten. Bisher musste in der Rechnung nur auf die umgekehrte Steuerschuldnerschaft hingewiesen werden, ohne dass hierfür eine besondere Formulierung vorgegeben war.

Hinweis:

Zu beachten ist aber, dass eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft nicht davon abhängt, ob der Leistende in seiner Rechnung darauf hinweist oder nicht. Insofern obliegt es weiterhin jedem steuerpflichtigen Leistungsempfänger zu prüfen, ob auf Grund der Art des Umsatzes eine umgekehrte Steuerschuldnerschaft vorliegt, unabhängig davon, wie die Rechnung lautet.

12 Warenexport in der EU: Ab 1.10.2013 gelten neue Regeln für den Nachweis der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Lieferungen in ein anderes EU-Land – sog. innergemeinschaftliche Lieferungen – sind umsatzsteuerfrei. Die Umsatzsteuerfreiheit ist aber an den Nachweis geknüpft, dass die Ware tatsächlich in das EU-Ausland gelangt ist. Sowohl in Beförderungsfällen, also wenn der Kunde oder der Lieferer selbst die Ware befördert, als auch in Versandungsfällen, wenn also der Transport durch einen Dritten wie einen Spediteur erfolgt, kann der Nachweis der Steuerfreiheit neben dem Vorhandensein eines Doppels der Rechnung durch eine sog. Gelangensbestätigung geführt werden. Die Regeln für eine solche Gelangensbestätigung sind nun neu gefasst und auch wesentlich vereinfacht worden.

Checkliste: Gelangensbestätigung

Die Gelangensbestätigung dient als Nachweis der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Sie ist ein Dokument, das die folgenden Angaben enthält:

- Name und Anschrift des Abnehmers
- Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer, wenn der Liefergegenstand ein Fahrzeug ist
- Angabe von Ort und Monat (nicht Tag) des Endes der Beförderung oder Versendung, d.h. des Erhalts des Gegenstands im Gemeinschaftsgebiet. Dies gilt auch, soweit der Abnehmer die Ware selbst abholt und befördert. D.h., in dem Fall muss er im Nachhinein nicht nur – wie jetzt – bei Abholung die Bestätigung beim inländischen Lieferanten abgeben.
- Ausstellungsdatum der Bestätigung
- Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten

Hinweis:

Die elektronische Übermittlung ist zulässig. In dem Fall kann auf die Unterzeichnung verzichtet werden, wenn erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat, z.B. über den verwendeten E-Mail-Account des Abnehmers. Die Beantwortung der Frage, wie dann die Archivierung zu erfolgen hat, ist von dem noch ausstehenden Ausführungserlass zu erwarten.

Wird die Ware versendet, wenn also Dritte, wie ein Spediteur, in den Transportvorgang eingeschaltet werden, werden gleichberechtigt auch alternative Nachweise anerkannt. Zu nennen sind insbesondere:

- **Versendungsbelege**, insbesondere in der Form handelsrechtlicher Frachtbriefe, werden anerkannt, soweit sie vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet sind und die Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthalten. Für den CMR-Frachtbrief bedeutet das, dass die Empfängerunterschrift in Feld 24 nunmehr wieder gefordert wird. Weiterhin fallen hierunter ein Konnossement oder Doppelstücke des Frachtbriefs oder Konnossements.
- Wird der Spediteur vom (deutschen) Lieferer beauftragt, ist als Alternative weiterhin die **Spediteursbescheinigung** als Nachweisdokument zulässig. Sie muss sich allerdings nunmehr auf die Bestätigung der erfolgten, nicht nur der beabsichtigten Verbringung beziehen. Die Spediteursbescheinigung kann auch elektronisch übermittelt werden. Die Spediteursbescheinigung hat die folgenden Angaben zu enthalten:
 - a) den Namen und die Anschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers sowie das Ausstellungsdatum,
 - b) den Namen und die Anschrift des liefernden Unternehmers sowie des Auftraggebers der Versendung,
 - c) die Menge des Gegenstands der Lieferung und dessen handelsübliche Bezeichnung,
 - d) den Empfänger des Gegenstands der Lieferung und den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
 - e) den Monat, in dem die Beförderung des Gegenstands der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet geendet hat,
 - f) eine Versicherung des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers, dass die Angaben in dem Beleg auf Grund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind, sowie
 - g) die Unterschrift des mit der Beförderung beauftragten Unternehmers.

- Wenn der **Spediteur vom Abnehmer beauftragt** wird, ist die Erbringung der Nachweise auf Grund des fehlenden Vertragsverhältnisses zwischen Spediteur und Lieferer schwieriger. In diesem Fall reicht eine Spediteursbescheinigung über die nur beabsichtigte Verbringung aus, wenn überdies parallel der Nachweis der Bezahlung des Liefergegenstands über ein Bankkonto erfolgt. Im Zweifel sollte in diesen Fällen der Nachweis über die Gelangensbestätigung geführt werden.
- **Tracking and Tracing (Verfolgung und Rückverfolgung):** In den Fällen, in denen der Sendungsverlauf elektronisch überwacht wird, wie z.B. bei Kurierdiensten, genügt zur Nachweisführung die schriftliche oder elektronische Auftragserteilung sowie ein vom Kurierdienst erstelltes Protokoll, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist. Bei Postsendungen, in denen dies nicht möglich ist, genügt eine Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der an den Abnehmer adressierten Sendung und der Nachweis über die Bezahlung der Lieferung.

Hinweis:

Die Gelangensbestätigung kommt damit hauptsächlich zur Anwendung bei Eigentransport durch den Lieferer und bei Selbstabholung durch den Abnehmer.

13 Erbschaftsteuer: Verhinderung der Cash-GmbH – Auswirkungen auf „normale“ Unternehmen

Die Übertragung von steuerlichem Betriebsvermögen, also bei Einzelunternehmen, freiberuflichen Unternehmen und Beteiligungen an gewerblichen Personengesellschaften und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung des Übertragenden mehr als 25 % beträgt, sind bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer begünstigt. Unter bestimmten weiteren Voraussetzungen bleibt dieses Vermögen zu 85 % (Regelverschonung) bzw. unter strengen Bedingungen sogar zu 100 % (Optionsverschonung) von der Erbschaft-/Schenkungssteuer verschont. Voraussetzung für diese Vergünstigung ist u.a., dass das Vermögen nicht zu mehr als 50 % (bzw. bei Nutzung der 100 %igen Vergünstigung: 10 %) aus sog. Verwaltungsvermögen besteht. Zum Verwaltungsvermögen zählen insbesondere an Dritte überlassene Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligungsquote 25 % nicht übersteigt und Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen.

Diese bisherige Gesetzesfassung hatte eine Lücke, die für Gestaltungen genutzt werden konnte. Und zwar zählten liquide Mittel nicht zum schädlichen Verwaltungsvermögen. Das bedeutete, dass eine GmbH gegründet werden konnte, in diese umfangreiches privates Geldvermögen übertragen und diese dann begünstigt – ggf. ganz ohne Schenkungssteuerbelastung – übertragen werden konnte. Im Ergebnis konnte damit Privatvermögen schenkungssteuerlich begünstigt übertragen werden. Diese Gestaltungen werden als „**Cash-GmbH**“ bezeichnet.

Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurde nun eine Regelung geschaffen, die diese Gestaltungen verhindern soll. Diese Neuregelung ist generell zu beachten, da auch „normale“ Betriebe bzw. Kapitalgesellschaftsbeteiligungen hiervon betroffen sind.

Die gesetzliche Neuregelung gilt für alle Übertragungen nach dem 6.6.2013 und sieht vor, dass zum schädlichen Verwaltungsvermögen auch Finanzvermögen gehört, wie z.B. Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen, soweit dieses nach Abzug von Schulden 20 % des Unternehmenswerts übersteigt. Zu den „anderen Forderungen“ gehören auch z.B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.

Damit stellt sich im Ergebnis folgende Rechtslage ein:

- Finanzvermögen bleibt beim Verwaltungsvermögenstest nach Abzug von Schulden in Höhe von 20 % des Unternehmenswerts bei der Berechnung der Verwaltungsvermögensquote unberücksichtigt.

- Der darüber hinausgehende Bestand an Finanzvermögen (nach Abzug von Schulden) zählt künftig zum Verwaltungsvermögen, das im Fall der Regelverschonung 50 % und im Falle der Optionsverschonung 10 % des Unternehmenswerts nicht übersteigen darf.

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass nicht nur Cash-GmbH-Gestaltungen betroffen sind, sondern die Einschränkungen bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer auch ganz normale Unternehmen treffen können, die über größere Bestände an Forderungen oder liquide Mittel verfügen. Bestimmte konzerninterne Finanzierungsgesellschaften sind allerdings von der Neuregelung ausgenommen.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, welche Auswirkungen sich ergeben und ob ggf. durch Ausgliederung liquiden Vermögens auf eine separate Gesellschaft eine insgesamt günstigere Steuersituation erreicht werden kann.

14 Kein Einbehalt von Kapitalertragsteuer bei sog. Dauerüberzahlern

Es gibt Gesellschaften, bei denen die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbelastung auf Grund der Art ihrer Geschäfte auf Dauer niedriger ist als die anrechenbare Kapitalertragsteuer (sog. Dauerüberzahler). In diesen Fällen wurde bislang bei vereinnahmten Gewinnausschüttungen dennoch Kapitalertragsteuer einbehalten, die dann erst im Rahmen der Steuerveranlagung wieder erstattet wurde.

Nach der gesetzlichen Neuregelung durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz können diese Gesellschaften nunmehr eine entsprechende Bescheinigung beim Finanzamt beantragen, welche der ausschüttenden Beteiligungsgesellschaft vorgelegt wird. Diese braucht dann bei Gewinnausschüttungen keine Kapitalertragsteuer mehr einzubehalten.

Handlungsempfehlung:

Betroffene Gesellschaften sollten umgehend beim Finanzamt eine entsprechende Bescheinigung beantragen, um den zunächst erfolgenden Liquiditätsabfluss durch die einbehaltene Kapitalertragsteuer zu vermeiden.

15 Leistungen von Berufsbetreuern von der Umsatzsteuer freigestellt

Berufsbetreuer erhalten eine Vergütung nach dem Gesetz über die Vergütung von Vormündern und Betreuern. Bislang unterlag diese Vergütung i.d.R. der Umsatzsteuerpflicht. Im Jahr 2005 wurde eine Pauschalvergütung eingeführt. In diese Pauschale wurde auch die gesetzliche Umsatzsteuer rechnerisch mit einbezogen, denn es sollte nicht jede (steuer-)gesetzliche Änderung zugleich die Abrechnungsgrundlage verändern. Im Ergebnis ist die den Berufsbetreuern verbliebene Vergütung damals deutlich gesunken.

Nun wurde im Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz geregelt, dass sämtliche Betreuungsleistungen von Berufsbetreuern außerhalb ihres sonstigen Berufs oder Gewerbes (beispielsweise als Rechtsanwalt oder Steuerberater für den Betreuten) von der Umsatzsteuer befreit sind. Die Umsatzsteuerbefreiung führt faktisch zu einer deutlichen Erhöhung der Vergütung der Berufsbetreuer. Denn die Pauschalvergütung, von der bislang die Umsatzsteuer abgeführt werden musste, steht künftig netto zur Verfügung. Als Beispiel: Der Einkommenszuwachs beträgt künftig in der höchsten Vergütungsstufe (Stundensatz von 44 €) 7,02 € pro Stunde.

Hinweis:

Die Steuerbefreiung gilt erstmals für Leistungen, die **nach dem 30.6.2013** erbracht werden. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es hierbei nicht an.

Ob die Leistungen von Berufsbetreuern nach bisherigem Recht überhaupt der Umsatzsteuer unterliegen, ist schon länger strittig. Mit Beschluss vom 12.1.2012 (Aktenzeichen V R 7/11) hat der Bundesfinanzhof dem **Europäischen Gerichtshof** die Frage vorgelegt, ob der nationale Gesetzgeber unter Berücksichtigung der sich für ihn aus dem Unionsrecht ergebenden Bindungen berechtigt war, Betreuungsleistungen, die durch Vereinsbetreuer erbracht werden, von der Umsatzsteuer zu befreien, ohne diese Befreiung auf Berufsbetreuer zu erstrecken.

Handlungsempfehlung:

Es ist anzuraten, die Umsatzsteuerfestsetzungen betreffend der bis zum 30.6.2013 erbrachten Leistungen verfahrensrechtlich offen zu halten, bis diese Rechtsfrage endgültig entschieden ist.

16 Kein Vorsteuerabzug für fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb

Der Vorsteuerabzug beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen wird durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt nur noch in den Fällen gewährt, in denen sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung in Deutschland befindet. Für die Fälle des fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerbs bei Verwendung der deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kommt ein Vorsteuerabzug zukünftig nicht mehr in Betracht.

17 Einlage von Umlaufvermögen bei Einnahmen-Überschussrechnung

Bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung ist bei Einlage von Umlaufvermögen – abgesehen von einzelnen gesetzlichen Ausnahmen – im Einlagejahr eine Betriebsausgabe zu erfassen. Diese ist grundsätzlich in Höhe des Wiederbeschaffungswerts anzusetzen. Sofern das Wirtschaftsgut allerdings in den letzten drei Jahren vor Einlage angeschafft oder hergestellt wurde, so ist die Einlage höchstens mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten. Die Einlage hat in dem Zeitpunkt zu erfolgen, ab dem das Wirtschaftsgut zum Verkauf oder zum anderweitigen unternehmerischen Verbrauch bestimmt ist. Das Finanzgericht Köln hat in dem Urteil vom 13.9.2012 (Aktenzeichen 10 K 3185/11) entschieden, dass dann, wenn der Betriebsausgabenabzug im Jahr der Einlage versehentlich nicht geltend gemacht wurde, dieser im späteren Jahr der Veräußerung nicht nachgeholt werden kann.

Hinweis:

Dieses Urteil des Finanzgerichts Köln widerspricht der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Gegen das Urteil ist nun beim Bundesfinanzhof die Revision unter dem Aktenzeichen III R 54/12 anhängig.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil zeigt, wie wichtig die zeitgerechte Erfassung von Einlagen bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung ist. Da die Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung im Grundsatz auf den Bewegungen auf den Bankkonten und der Kasse aufbaut, eine solche Einlage sich aber nicht in einer Geldbewegung niederschlägt, ist in der Praxis sicherzustellen, dass sämtliche Einlagen in der steuerlichen Gewinnermittlung erfasst werden.

18 Rückstellung für Aufwendungen wegen notwendiger Nachrüstung nach umweltschutzrechtlichen Vorschriften

Betriebliche Anlagen unterliegen oftmals umweltschutzrechtlichen Vorschriften. Werden diese verschärft und muss aus diesem Grund in einer bestimmten Frist eine technische Nachrüstung der Anlage erfolgen, so ist zu prüfen, ob hierfür Rückstellungen gebildet werden können. Der Bundesfinanzhof hatte über den Fall zu entscheiden, bei dem die Umweltbehörde mit Verfügung vom 1.7.2005 nach dem Bundes-Immissionsschutzgesetz angeordnet hatte, dass eine Feuerungsanlage bestimmte Abgasparameter spätestens ab dem 1.10.2000 einzuhalten habe; andernfalls müsste der Betrieb der Anlage eingestellt werden. Der Steuerpflichtige bildete nun in der Bilanz zum 31.12.2005 eine Rückstellung für die voraussichtlich anfallenden Kosten der Nachrüstung mit einer Rauchgasentstaubungsanlage.

Der Bundesfinanzhof versagte mit Urteil vom 6.2.2013 (Aktenzeichen I R 8/12) die Rückstellungsbildung in den Abschlüssen der Jahre 2005 und 2006. Das Gericht argumentierte, dass zu diesem Zeitpunkt noch keine Nachrüstpflcht bestand und daher die zukünftigen Aufwendungen noch nicht verursacht seien. Die Verpflichtung zur Einhaltung der neuen Grenzwerte entstehe eben erst nach Ablauf der Übergangsfrist, da es bis zu diesem Zeitpunkt dem Unternehmer überlassen war, ob er eine Anpassung an den Stand der Technik von Neuanlagen vorzieht oder die behördlich gesetzte Frist ausnutzt. Auswirkungen durch die Nichteinhaltung der Auflage entstünden vielmehr erst in der Zukunft.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat damit seine bisher schon restriktive Rechtsprechung weiter verstärkt. Im Übrigen ließ es das Gericht offen, ob die Rauchgasentstaubungsanlage nicht möglicherweise ein aktivierungspflichtiges selbständiges Wirtschaftsgut sei und schon aus diesem Grunde eine Rückstellung ausscheidet.

19 Weiterarbeit nach begünstigter Betriebsveräußerung

Der Gewinn aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebs wird steuerlich begünstigt. Gewährt wird bei kleineren Veräußerungsgewinnen – unter weiteren Bedingungen – ein Freibetrag. Weiterhin kann der Veräußerungsgewinn auf Antrag mit einem deutlich verminderten Steuersatz besteuert werden, wenn der Steuerpflichtige bei der Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung das 55. Lebensjahr vollendet hat bzw. im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.

Die begünstigte Besteuerung erfordert im Grundsatz eine Aufgabe der Tätigkeit. Eine Weiterarbeit ist nur in ganz engen Grenzen möglich. Das Finanzgericht Köln hat in dem Urteil vom 15.11.2012 (Aktenzeichen 10 K 1692/10) dazu Stellung genommen, welche Tätigkeiten nach Veräußerung unschädlich für die Anerkennung einer steuerlich begünstigten Betriebsveräußerung sind. Im Urteilsfall wurde ein Maler- und Lackierbetrieb an den Sohn des Unternehmers veräußert. Als unschädlich erachtete das Gericht, dass der Veräußerer nach dem Verkauf an den Sohn für diesen noch für jährlich 17 100 € tätig war und in geringem Umfang Altkunden auf eigene Rechnung betreute. Der hieraus erzielte Umsatz betrug weniger als 10 % der Umsätze in den letzten drei Jahren vor Betriebsveräußerung. Nach Ansicht des Gerichts sei hierin eine Fortführung in nur geringem Umfang zu sehen, welche unschädlich sei. Auch die Aufnahme einer neuen Tätigkeit als Restaurator führe nicht zu einem Wegfall der Begünstigungen. Vielmehr sei hierin eine völlig neue, andersartige Tätigkeit zu sehen.

Handlungsempfehlung:

Damit die begünstigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns nicht gefährdet wird, sollten weitere Tätigkeiten mit dem steuerlichen Berater abgesprochen werden.

20 Erleichterungen für vom Hochwasser betroffene Unternehmer

Durch die aktuelle Hochwasserkatastrophe geschädigte Unternehmer profitieren nicht nur von den für alle betroffenen Steuerzahler eingeführten steuerrechtlichen Regeln zur Anpassung der Vorauszahlungen, zu Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen im Steuerrecht, sondern speziell von den folgenden Erleichterungen:

- **Verlust von Buchführungsunterlagen**

Sind unmittelbar durch das Hochwasser Buchführungsunterlagen und sonstige Aufzeichnungen vernichtet worden oder verloren gegangen, so sind hieraus steuerlich keine nachteiligen Folgerungen zu ziehen.

Handlungsempfehlung:

Da die Finanzverwaltung auf diese Unterlagen möglicherweise erst später – z.B. im Rahmen einer Betriebsprüfung – zugreift, sollten diese Fälle dokumentiert werden, indem man z.B. die Schadensmeldung an und Dokumentation durch die Versicherung aufbewahrt.

- **Wiederaufbau von Betriebsgebäuden und der Ersatzbeschaffung von beweglichen Anlagegütern**

Beim Wiederaufbau von Betriebsgebäuden und der Ersatzbeschaffung von beweglichen Anlagegütern werden umfangreiche Vergünstigungen gewährt:

- **Wiederaufbau von Betriebsgebäuden:** Soweit es sich bei den Aufwendungen zum Wiederaufbau ganz oder zum Teil zerstörter Gebäude (Ersatzherstellung) nicht um Erhaltungsaufwand handelt, können auf Antrag im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren von den Herstellungs- oder Wiederherstellungskosten Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 30 % vorgenommen werden. Zusätzlich kann für ein durch das Hochwasser ganz oder teilweise zerstörtes Gebäude eine Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung erfolgen.
- **Ersatzbeschaffung beweglicher Anlagegüter:** Bei beweglichen Anlagegütern, die als Ersatz für vernichtete oder verloren gegangene bewegliche Anlagegüter angeschafft oder hergestellt worden sind, können auf Antrag im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. In den Folgejahren ist die Abschreibung dann nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen. Im Falle des Verlusts von beweglichem Anlagevermögen sind diese darüber hinaus auszubuchen, so dass ein etwaiger steuerlicher Restbuchwert gewinnmindernd zu erfassen ist.

Hinweis:

Die Sonderabschreibungen auf die Ersatzherstellungen bzw. Anschaffungen können allerdings nur in Anspruch genommen werden, wenn mit der Ersatzherstellung oder Ersatzbeschaffung bis zum Ablauf des dritten, dem Wirtschaftsjahr des schädigenden Ereignisses folgenden Wirtschaftsjahrs begonnen wurde.

Kann die Ersatzbeschaffung nicht sofort vorgenommen werden, so besteht unter folgenden Bedingungen die Möglichkeit, zunächst eine den Gewinn mindernde Rücklage zu bilden: Die Rücklagenbildung kann auf Antrag in besonders begründeten Ausnahmefällen in Wirtschaftsjahren vor dem Wirtschaftsjahr der Ersatzherstellung bzw. Ersatzbeschaffung zugelassen werden. Solche Ausnahmefälle können vorliegen bei außergewöhnlich hohen Teilerstellungskosten oder Anzahlungen oder wenn die Zulassung von Sonderabschreibungen nicht ausreicht, um die Finanzierung der Maßnahmen zur Beseitigung der Schäden zu sichern.

Die Rücklage darf zusammen 30 % der Wiederherstellung von Gebäuden bzw. 50 % der Wiederbeschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Ersatzwirtschaftsgüter nicht übersteigen.

Für Sonderabschreibungen bzw. eine Rücklagenbildung gelten folgende generelle Restriktionen:

- Die Gewinnminderung durch Sonderabschreibungen und Bildung von Rücklagen darf insgesamt höchstens 600 000 € betragen. Ferner darf die Gewinnminderung in keinem Jahr 200 000 € übersteigen. Höhere Sonderabschreibungen und Rücklagen können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen im Einzelfall zugelassen werden, wenn sie bei erheblichen Schäden zur Milderung der eingetretenen Notlage erforderlich erscheinen.

Handlungsempfehlung:

Diese betragsmäßigen Restriktionen gelten nicht für nach den normalen Regeln des Einkommensteuergesetzes gebildete Rücklagen für Ersatzbeschaffungen. Auch die nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen vorzunehmenden Abschreibungen für außergewöhnliche Abnutzung sind betragsmäßig nicht beschränkt. Unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sollte eine optimale Lösung für den individuellen Fall erarbeitet werden. Dabei ist auch die aktuelle und die zukünftige Gewinnsituation einzubeziehen.

- Werden Entschädigungen z.B. von der Versicherung gewährt und werden diese nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes mit Verlusten aus dem Abgang der betroffenen Anlagegüter verrechnet, so sind die Sonderabschreibungen und Rücklagen für die Ersatzwirtschaftsgüter nach ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Entschädigungen zu bemessen.

- **Wiederherstellung beschädigter Betriebsgebäude und beschädigter beweglicher Anlagegüter**

Aufwendungen von bis zu 45 000 € für die Wiederherstellung beschädigter Betriebsgebäude und beschädigter beweglicher Anlagegüter können ohne nähere Prüfung als Erhaltungsaufwand anerkannt werden, wenn mit der Wiederherstellung innerhalb von drei Jahren nach dem schädigenden Ereignis begonnen wurde und die bisherigen Buchwerte fortgeführt werden.

Hinweis:

Bei der Berechnung der Aufwendungsgrenze von 45 000 € ist von den gesamten Aufwendungen auszugehen, auch wenn diese teilweise durch Entschädigung gedeckt sind. Liegen die Aufwendungen über dem Wert von 45 000 €, können sie bei Gebäuden erst nach Prüfung des Einzelfalls als Erhaltungsaufwendungen anerkannt werden.

Die Aufwendungen zur Beseitigung der Hochwasserschäden am **Grund und Boden** können sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das Gleiche gilt für Aufwendungen zur Wiederherstellung von **Hofbefestigungen** und Wirtschaftswegen, wenn der bisherige Buchwert beibehalten wird.

Hinweis:

Daneben wurden Sonderregelungen für die **Land- und Forstwirtschaft** erlassen. Für **Vermietungsobjekte** gelten die vorstehenden Grundsätze für Betriebsgebäude entsprechend.

- **Bei Kurzarbeit: Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge durch den Bund**

Wie bei der Hochwasserkatastrophe 2002 werden Unternehmen, die von der Flut unmittelbar betroffen sind und in Kurzarbeit gehen müssen, nun zusätzlich komplett von den Sozialversicherungsbeiträgen entlastet. Die Erstattung von Sozialversicherungsbeiträgen gilt für Unternehmen, die unmittelbar vom Hochwasser betroffen sind. Die Übernahme erfolgt für längstens drei Monate im Zeitraum Juni bis Dezember 2013.

Um Kurzarbeitergeld zu erhalten und Sozialversicherungsbeiträge erstattet zu bekommen, muss der Arbeitsausfall bei der Agentur für Arbeit am Sitz des Betriebs schriftlich angezeigt werden. Die Leistungen werden von dem Monat an erstattet, in dem die Anzeige über den Arbeitsausfall bei der Agentur für Arbeit eingegangen ist.

Hinweis:

Anzeigen mit Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge müssen spätestens bis zum 30.9.2013 bei der Agentur für Arbeit eingegangen sein.

Für Personengesellschaften

21 Verbilligte Vermietung in Betriebsaufspaltungsfällen

In Betriebsaufspaltungsfällen ist zu prüfen, ob die Pacht in fremdüblicher Höhe vereinbart ist. Bei Abweichungen von der fremdüblichen Pacht ist zu unterscheiden:

- **Überhöhte Pacht:** Übersteigt die von der Betriebs-Kapitalgesellschaft an die Besitzgesellschaft gezahlte Pacht die fremdübliche Höhe, so liegt hinsichtlich des überhöhten Teils eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.
- **Niedrige Pacht:** Liegt die Pacht unter der fremdüblichen Pacht, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass beim Besitzunternehmen die mit dem Pachtgegenstand im Zusammenhang stehenden Aufwendungen dem Teilabzugsverbot unterliegen. Die Verwaltung begründete ihre Ansicht damit, dass der verminderte Pachtzins zu höheren Überschüssen beim Betriebsunternehmen führt, an denen die Gesellschafter nach Maßgabe der Gewinnausschüttung teilnehmen. Somit werde ein Zusammenhang mit späteren teilweise steuerfreien Gewinnausschüttungen der Betriebs-Kapitalgesellschaft hergestellt.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist es vielfach schwierig festzustellen, ob der Pachtzins fremdüblich ausgestaltet ist, da die verpachteten Immobilien oder Anlagegüter oftmals speziell auf die Bedürfnisse der Betriebs-Kapitalgesellschaft ausgerichtet sind. Dennoch sollte in regelmäßigen Abständen eine Überprüfung des Pachtzinses erfolgen.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Urteil vom 28.2.2013 (Aktenzeichen IV R 49/11) die Ansicht der Finanzverwaltung teilweise zurückgewiesen und vielmehr deutlich zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden. Das Gericht kommt zu folgendem Ergebnis:

- Im Grundsatz kann in diesen Konstellationen das Teilabzugsverbot eingreifen. Dies gilt aber nur in den Fällen, in denen die verbilligten Nutzungsentgelte eindeutig ausschließlich aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung gewährt werden.
- Erfolgen dagegen die Nachlässe deshalb, weil anderweitig auf dem Markt keine höheren Entgelte erzielbar sind und auch fremde Dritte eine Pachtanpassung vereinbart hätten oder die künftigen Mieteinnahmen sichergestellt werden sollen, so greift das Teilabzugsverbot nicht.
- Das Teilabzugsverbot greift ebenfalls dann nicht, wenn Gesellschafter zusammen mit anderen Gläubigern die notleidende Kapitalgesellschaft sanieren, um diese als Geschäftspartner zu erhalten.
- In keinem Fall greift das Teilabzugsverbot bei Abschreibungen auf das Pachtobjekt oder bei Aufwendungen zur Erhaltung des Betriebsvermögens. Substanzgewinne, die beispielsweise bei Veräußerung der Wirtschaftsgüter entstehen, seien ebenfalls voll steuerpflichtig. Somit könne auch im umgekehrten Fall bei substanzbezogenen Wertminderungen keine Einschränkung vorgenommen werden.

Hinweis:

Daneben betont der Bundesfinanzhof, dass das Teilabzugsverbot nach der bereits zuvor ergangenen Rechtsprechung bis einschließlich 2010 dann keine Anwendung finden konnte, wenn aus der Beteiligung an der Betriebs-Kapitalgesellschaft zu keinem Zeitpunkt teilweise steuerfreie Gewinnausschüttungen vereinnahmt wurden. Ab dem Jahr 2011 begegnete der Gesetzgeber dieser begünstigenden Rechtsprechung mit einer gesetzlichen Neuregelung. Hiernach ist für die Anwendung des Teilabzugsverbots bereits die Absicht zur Erzielung teilweise steuerfreier Einnahmen ausreichend.

Handlungsempfehlung:

Der Bundesfinanzhof hat also die Ansicht der Finanzverwaltung in Teilen zurückgewiesen. Für die Vergangenheit sollte geprüft werden, ob nun Einsprüche entschieden werden oder auch Aufwendungen noch nachträglich geltend gemacht werden können.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

22 Vergleich von Einkommens- und Abgeltungsteuer: Nachträgliche Günstigerprüfung bei Kapitaleinkünften nach bereits bestandskräftiger Steueranlagung

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 22.3.2013 (Aktenzeichen 4 K 3386/12 E) entschieden, dass bei einer bereits bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagung zu Gunsten des Steuerpflichtigen auch nachträglich ein Antrag auf Günstigerprüfung zwischen tariflicher Einkommensteuer nach dem progressiven Einkommensteuertarif und Abgeltungsteuer mit pauschal 25 % bei Einkünften aus Kapitalvermögen gestellt werden kann. Dies werde immer dann möglich, wenn das Finanzamt die Steuer nachträglich erhöht.

Hinweis:

Die umstrittene Frage, ob eine Günstigerprüfung noch bis zum Ablauf der Festsetzungsverjährung oder lediglich bis zum Eintritt der Bestandskraft beantragt werden könne, ließ das Gericht allerdings offen. Denn die Kläger hätten bereits deshalb einen entsprechenden Anspruch, weil das Finanzamt durch die Erhöhung der Einkommensteuer die Bestandskraft durchbrochen und damit das „Tor“ zur Günstigerprüfung nachträglich geöffnet habe.

23 Schneeballsysteme: BCI-Geschädigte müssen „Scheingewinne“ vorläufig nicht versteuern

Nach dem Beschluss des Finanzgerichts Köln vom 10.4.2013 (Aktenzeichen 10 V 216/13) müssen „Scheingewinne“ aus einer Beteiligung an der Business Capital Investors Corporation (BCI), deren Anlagemodell auf einem Schneeballsystem basieren soll, vorläufig nicht versteuert werden. Entschieden wurde dies in einem Verfahren zum vorläufigen Rechtsschutz (Aussetzung der Vollziehung). Innerhalb der Rechtsprechung ist umstritten, ob Gutschriften im Rahmen von Schneeballsystemen zu steuerpflichtigen Einnahmen aus Kapitalvermögen führen.

Bei dem Geschäftsmodell der BCI handelt es sich nach Auffassung der ermittelnden Behörden um ein Schneeballsystem. Die Anteile der amerikanischen Aktiengesellschaft wurden über ein Beratersystem vor allem in Deutschland vertrieben. Tausende von Anlegern, die zusammen an die 100 Mio. € investiert haben sollen, wurden mit Renditen von 15,5 % gelockt. Diese Erträge sollten erzielt werden, indem das eingesammelte Geld Banken zur Verfügung gestellt wird.

Tatsächlich konnte von den ermittelnden Behörden aber keine renditeträchtige Geschäftstätigkeit der BCI festgestellt werden. Sie gehen davon aus, dass die vermeintlichen Erträge aus neu angeworbenen Einlagen gezahlt wurden.

Hinweis:

Nach überwiegender Auffassung der Rechtsprechung sind gutgeschriebene, aber nicht ausgezahlte Gewinne aus einem Schneeballsystem solange bei den Anlegern zu versteuern, wie die Anlagegesellschaft noch zahlungsfähig ist. Dies soll auch dann gelten, wenn den Anlegern letztlich nie die Renditen zufließen. Allerdings existiert auch Rechtsprechung, die in solchen Fällen steuerpflichtige Einnahmen verneint.

Handlungsempfehlung:

Wegen der bestehenden Rechtsunsicherheit sollten Betroffene steuerlichen Rat einholen.

Für Hauseigentümer

24 Steuerermäßigung für Dichtheitsprüfung von Abwasserleitungen

Wer seine Abwasseranlage mittels einer Rohrleitungskamera auf Dichtheit prüfen lässt, erhält bei der Einkommensteuer – bis zu bestimmten Höchstbeträgen – eine Steuerermäßigung in Höhe von 20 % der Kosten. Dies hat das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 18.10.2012 (Aktenzeichen 14 K 2159/12) entschieden.

Das Gericht argumentiert, dass die Dichtheitsprüfung eine konkrete Grundlage für die Sanierung der Rohrleitung und damit Teil der Aufwendungen für deren Instandsetzung sei. Die Kosten seien damit als steuerbegünstigte Handwerkerleistung zu beurteilen.

Handlungsempfehlung:

Allerdings hat das Finanzamt Revision gegen dieses Urteil eingelegt, welche nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 1/13 anhängig ist, so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist. Das Finanzamt geht in seiner Begründung davon aus, dass es sich bei der Dichtheitsprüfung vorrangig um eine nicht begünstigte Gutachtertätigkeit handelt und eben nicht um eine Handwerkerleistung. Dennoch sollten betroffene Immobilienbesitzer diese Kosten in der Steuererklärung vorsorglich geltend machen.

25 Minderung der Grunderwerbsteuer bei Übernahme von Erwerbsnebenkosten durch den Veräußerer

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 17.4.2013 (Aktenzeichen II R 1/12) entschieden, dass sich die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer um die zu erstattenden Kosten mit Ausnahme der Grunderwerbsteuer vermindert, wenn der Veräußerer eines Grundstücks verpflichtet ist, dem Erwerber Erwerbsnebenkosten zu erstatten.

Hinweis:

Dieses Urteil betrifft den in der Praxis eher seltenen Fall, dass der Veräußerer dem Erwerber Kosten des Grundstückserwerbs erstattet. Im Einzelfall kann dies aber vertraglich vereinbart sein, so z.B. bei schwer veräußerbaren Immobilien.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

26 Erbschaftsteuer: Änderungen durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz

a) Abschaffung der sog. Cash-GmbH

Das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz sieht weitreichende Vergünstigungen für den Übergang von steuerlichem Betriebsvermögen vor, und zwar – unter differenzierten Bedingungen – eine Steuerbefreiung von 85 % (Regelverschonung) oder sogar 100 % (Optionsverschonung). Begünstigt ist auch die Übertragung von Beteiligungen an einer GmbH, sofern die Beteiligungsquote mehr als 25 % des Stammkapitals beträgt. Die Vergünstigungen wurden hierbei selbst dann gewährt, wenn das Vermögen einer GmbH nur aus Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen u.Ä. bestanden hatte (sog. Cash-GmbH). Das eröffnete die Möglichkeit, privates Barvermögen erbschaftsteuerfrei dadurch auf die nächste Generation zu übertragen, dass es zunächst z.B. durch die Einlage in eine GmbH (oder auch in eine sog. gewerblich geprägte GmbH & Co. KG) in steuerliches Betriebsvermögen umgewandelt wurde. Dieses Betriebsvermögen konnte anschließend in Gestalt von Anteilen an den Gesellschaften mit einem Verschonungsabschlag von bis zu 100 % übertragen werden.

Das sehr kontrovers diskutierte gesetzgeberische Bemühen, derartige Gestaltungen zu unterbinden (ursprünglich mit dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013), hat nun zu einer Neuregelung im jüngst verabschiedeten Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) geführt.

Die verschärfende Neuregelung sieht jetzt vor, dass auch Geldforderungen und andere Finanzmittel, soweit diese als nicht betriebsnotwendig anzusehen sind, dem sog. Verwaltungsvermögen zuzurechnen sind. Und das Verwaltungsvermögen ist für die Gewährung der Steuerverschonung entscheidend: Denn wenn dieses Verwaltungsvermögen 50 % des Werts des gesamten Betriebsvermögens überschreitet, wird die Befreiung grundsätzlich verweigert; wird die 10 %-Grenze überschritten, kann höchstens die Befreiung zu 85 % von der Erbschaftsteuer, nicht aber die zu 100 % beansprucht werden.

Entscheidend ist also die Definition der als Verwaltungsvermögen zu berücksichtigen Finanzmittel, die das Gesetz als „Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen“ definiert. Diese zählen dann zum Verwaltungsvermögen, wenn der gemeine Wert der Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und anderen Forderungen nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden (also der Saldo) 20 % des Werts des Betriebsvermögens übersteigt. Ohne weitere Prüfung wird dann angenommen, dass die Finanzmittel nicht betriebsnotwendig sind und zum Verwaltungsvermögen gehören.

Ausnahmen von dieser Regelung sind vorgesehen für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen und für solche Gesellschaften, deren Hauptzweck die Finanzierung von verbundenen Unternehmen ist.

Im Gegenzug wird – trotz des Unterschreitens der geforderten Vermögensverwaltungsquote – die Steuerverschonung nicht gewährt, soweit sog. junges Verwaltungsvermögen vorliegt, d.h. solches Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb innerhalb der letzten zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt durch Einlagen zugeführt worden ist. Hierzu ist der „Saldo der eingelegten und der entnommenen Wirtschaftsgüter“ zu ermitteln.

Hinweis:

Die nun beschlossenen Regelungen sind erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht; eine rückwirkende Verschärfung der Rechtslage ist also nicht eingetreten.

Handlungsempfehlung:

Im Detail ist diese Regelung komplex und es sollte daher in einschlägigen Fällen steuerlicher Rat eingeholt werden.

b) Verschärfung des Lohnsummenkriteriums

Die Gewährung der erbschaftsteuerlichen Befreiungen im Rahmen der Übertragung von steuerlichem Betriebsvermögen (85 % bzw. 100 %) setzt u.a. voraus, dass die sog. Lohnsummenregelung eingehalten wird. Dies bedeutet, dass bezogen auf die Lohnsumme im Zeitpunkt des Erwerbs (sog. Ausgangslohnsumme) über die folgenden fünf Jahre die Summe der jährlichen Lohnsummen 400 % (für die Regelverschonung, d.h. bezogen auf eine Befreiung i.H.v. 85 %) bzw. 700 % über die folgenden sieben Jahre (für die Optionsverschonung, d.h. bezogen auf eine Befreiung i.H.v. 100 %) nicht unterschritten werden. Dieses Lohnsummenkriterium gilt aber ausnahmsweise dann nicht, wenn die Ausgangslohnsumme 0 € beträgt oder der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte hat.

Aus der Änderung durch das AmtshilfeRLUMsG ergibt sich für dieses Kriterium nun eine Verschärfung für die beiden Ausnahmen. Bei den Lohnsummen und auch bei der Beschäftigtenzahl sind sowohl Tochter- und Enkelgesellschaften entsprechend zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung an diesen Gesellschaften mehr als 25 % beträgt. Bislang blieben die Löhne in Tochter- und Enkelgesellschaften unberücksichtigt.

Hinweis:

Diese Neuregelung ist erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 6.6.2013 entsteht.

27 Entscheidung über Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen vertagt

Das sog. Aufbewahrungsfristenverkürzungsgesetz (Gesetz zur Verkürzung der Aufbewahrungsfristen sowie zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften) wurde am 25.4.2013 durch den Bundestag beschlossen, ist aber am 3.5.2013 vom Bundesrat abgelehnt worden. Die weitere Verhandlung über dieses Gesetzesvorhaben ist in der jüngsten Sitzung des Vermittlungsausschusses am 5.6.2013 auf einen späteren Termin verschoben worden.

Inhaltlich war (und ist) darin eine Regelung zur Vermeidung der erbschaftsteuerlichen Begünstigung von Cash-GmbHs vorgesehen, die nun bereits mit dem AmtshilfeRLUMsG umgesetzt wurde. Damit verbleibt als Regelungsinhalt des Gesetzes die Verkürzung der steuerlichen Aufbewahrungsfristen, die der Bundesrat bislang kategorisch abgelehnt hat.

Hinweis:

Ende Juni stand eine Einigung über dieses Gesetz noch aus.

28 Ausdehnung der korrespondierenden Dividendenbesteuerung bei sog. hybriden Finanzierungen

§ 8b Abs. 1 KStG regelt u.a., dass Gewinnausschüttungen und sonstige Bezüge v.a. aus Aktien und GmbH-Anteilen bei der diese Bezüge empfangenden Körperschaft im Rahmen der Ermittlung des Einkommens außer Betracht bleiben. Auf der Grundlage dieser Befreiungsvorschrift konnte es nach bisheriger Rechtslage zu un versteuerten Einkünften (sog. weißen Einkünften) gerade bei sog. hybriden Finanzierungen kommen. Hiervon ist auszugehen, wenn eine solche Finanzierung grenzüberschreitend in dem einen Staat als Fremdkapital und in dem anderen Staat als Eigenkapital qualifiziert wurde.

Zur Vermeidung derartiger unversteuerter Einkünfte sieht nun das AmtshilfeRLUMsG vor, dass die Steuerbefreiung für Erträge aus Tochtergesellschaften nur dann greift, wenn die Bezüge bei der leistenden Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind, d.h. bei dieser das Einkommen nicht gemindert haben.

Hinweis:

Diese Neuregelung gilt erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014; bei abweichendem Wirtschaftsjahr erstmals für den Veranlagungszeitraum, in dem das nach dem 31.12.2013 beginnende Wirtschaftsjahr endet.

29 Steuerneutralität der korrigierenden Ausbuchung einer Körperschaftsteuererstattungsforderung durch Bilanzberichtigung (sog. Stornierungsgedanke)

Nach dem Körperschaftsteuergesetz werden Steuern vom Einkommen als nicht abzugsfähige Aufwendungen eingestuft, d.h. diese sind zwar in der handels- und steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand zu buchen, bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns aber außerbilanziell in einem zweiten Schritt wieder hinzuzurechnen.

Vor diesem Hintergrund ist das BFH-Urteil vom 30.1.2013 (Aktenzeichen I R 54/11) zu sehen, in dem die Ausbuchung einer nicht bestehenden Körperschaftsteuer-Erstattungsforderung durch Bilanzberichtigung in einem späteren Wirtschaftsjahr streitig war. Im Streitfall hatte eine GmbH auf Grund einer Gewinnausschüttung erstmals in der Steuerbilanz zum 31.12.1992 einen Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruch gewinnerhöhend aktiviert, den sie bei der Ermittlung ihres Einkommens in entsprechender Höhe außerbilanziell auch wieder in Abzug brachte. Im Rahmen einer Außenprüfung korrigierte der Prüfer diese bilanzielle Behandlung und aktivierte den auf der Ausschüttung beruhenden Erstattungsanspruch bereits zum 31.12.1991. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für das Jahr 1991 zog der Prüfer dann außerbilanziell einen entsprechenden Betrag wieder ab. Darüber hinaus korrigierte der Prüfer aber weder den entsprechenden Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1992, noch berücksichtigte er (abweichend von der Steuererklärung der GmbH) den außerbilanziellen Korrekturbetrag, so dass der Bilanzgewinn für 1992 um rd. 600 000 DM zu hoch ausgewiesen wurde.

Die GmbH buchte deshalb in der ersten verfahrensrechtlich noch änderbaren Bilanz den doppelten Erstattungsanspruch erfolgswirksam aus, ohne den entstandenen Aufwand zugleich außerbilanziell zu korrigieren (schließlich war der fälschlicherweise erfasste Ertrag auch nicht außerbilanziell korrigiert worden).

Zu diesem Sachverhalt bestätigt der BFH nun allerdings die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die vorgenommene Bilanzberichtigung nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs zulässig sei. Zugleich sei jedoch die sich auf Grund der Korrektur des Fehlers ergebende Auswirkung auf das Bilanzergebnis bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens durch eine korrigierende außerbilanzielle Hinzurechnung in gleicher Höhe zwingend zu neutralisieren.

Denn im Ergebnis dürfe die fälschlicherweise unterbliebene außerbilanzielle Neutralisierung im Jahr der Fehlerquelle nicht durch eine nochmalige (gegenläufige) Falschbehandlung im Jahr der Korrektur ausgeglichen werden. Eine solche Handhabung würde zu dem systematisch unzutreffenden Ergebnis führen, dass ein nicht die Steuerbilanz betreffender Fehler bei der Gewinnermittlung (im Streitfall die unterlassene außerbilanzielle Gewinnkorrektur für das Jahr 1992) mittels Bilanzberichtigung noch in späteren Veranlagungszeiträumen ausgeglichen werden könnte. Auch die Tatsache, dass ein unbemerkter Fehler des Prüfers Ursache für die Besteuerung eines tatsächlich nicht entstandenen Gewinns war, begründe nach Ansicht des BFH nicht die Versteuerung eines zu niedrigen Ergebnisses in der Folge.

Hinweis:

Im Wege der Bilanzberichtigung werden Bilanzierungsfehler korrigiert und falsche Ansätze (soweit möglich) an der Fehlerquelle durch richtige Ansätze ersetzt (mit Gewinnauswirkung „storniert“ – z.B. bei Fehlaktivierungen oder einer fehlerhaften Rückstellungsbildung). Eine Bilanzberichtigung kommt jedoch dann nicht in Betracht, wenn sich der Bilanzierungsfehler allein auf Grund der fehlerhaften Anwendung ertragsteuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften (im Streitfall: außerbilanzieller Korrekturvorschriften) auf die Steuerfestsetzung ausgewirkt hat.

Handlungsempfehlung:

Gerade bei Außenprüfungen ist sehr sorgfältig auf diesen Problembereich der außerbilanziellen Korrekturen zu achten.

30 Bilanzsteuerliche Behandlung von Steuererstattungszinsen nach § 233a AO

Mit Verfügung vom 22.4.2013 (Aktenzeichen S 2133 A – 21 – St 210) hat die OFD Frankfurt/Main zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Steuererstattungszinsen Stellung genommen.

Danach setzt die Bilanzierung einer Forderung grundsätzlich voraus, dass zum Bilanzstichtag eine solche Forderung auch rechtlich entstanden ist. Der Anspruch auf Zinsen wegen einer Steuererstattung entsteht, wenn die Festsetzung einer (Betriebs-)Steuer zu einer Steuererstattung führt.

Obwohl daher vor erfolgter Steuerfestsetzung rechtlich kein Zinsanspruch entstanden ist, ist nach Auffassung der OFD Frankfurt gleichwohl nach Ablauf der Karenzzeit von 15 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs, für das der Steuererstattungsanspruch entstanden ist, eine Forderung auf Zinsen wegen Steuererstattungen auszuweisen. Dies gilt unabhängig davon, ob die entsprechenden Steuern festgesetzt wurden. Dieser unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorgenommene Forderungsausweis entspricht den Grundsätzen, die für die Aktivierung von Dividendenansprüchen ohne vorherigen Gewinnverwendungsbeschluss gelten. Eine Forderung auf Zinsen wegen einer Steuererstattung ist demnach frühestens zu dem Bilanzstichtag zu aktivieren, der 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs liegt, für das der Anspruch auf Steuererstattung entstanden ist. Dabei umfasst die Forderung nur die Zinsen, die bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich entstanden sind.

Die Aktivierung einer Forderung auf Erstattungszinsen steht nach Auffassung der Obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder allerdings noch unter dem Vorbehalt, dass der Anspruch auf Erstattungszinsen am Bilanzstichtag auch hinreichend sicher ist. Hinreichend sicher ist ein Anspruch, wenn er der Bekanntgabe von begünstigenden Verwaltungsentscheidungen folgt. Der Anspruch ist bereits zu einem früheren Bilanzstichtag zu aktivieren, wenn zu diesem Zeitpunkt der Realisierung des Anspruchs weder materiell-rechtliche noch verfahrensrechtliche Hindernisse entgegenstehen.

Beispiel:

Im Rahmen einer Betriebsprüfung in 2013 wird ein Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch für das Jahr 2009 festgestellt. Die Forderungen auf Erstattungszinsen sind ab dem Jahresabschluss für das Jahr 2011 zu aktivieren.

Hinweis:

Die OFD Frankfurt weist auch kurz auf die Passivierung von Zinsen wegen entstandener Steuernachzahlungen hin: Eine Rückstellung für derartige Verpflichtungen setze voraus, dass am Bilanzstichtag eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung vorliege. Demnach wäre eine Rückstellung wegen der Verpflichtung zur Entrichtung der Zinsen erstmals im Jahresabschluss des Wirtschaftsjahrs zu bilden, in dem die Steuernachforderung entstanden ist.

Da aber eine Rückstellung nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern Vergangenes auch abgelten müsse und mit der Zinszahlung wegen entstandener Steuernachforderungen der Liquiditätsvorteil abgegolten werde, der sich aus der „verspäteten“ Zahlung der Steuer für den Stpfl. ergibt, könne eine Rückstellung frühestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuernachforderung entstanden ist, gebildet werden – und auch nur die bis zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich entstandenen Zinsen umfassen.

31 Veranlagungszeitraumbezogener Beteiligungsbegriff bei Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze nach § 17 EStG

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann steuerlich erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Bis einschließlich zum 31.12.2000 lag diese Wesentlichkeitsgrenze bei mindestens 10 %, zuvor – bis zum 31.12.1998 – bei mehr als 25 %.

Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Urteil vom 11.12.2012 (Aktenzeichen IX R 7/12) die Frage geprüft, ob sich die Beteiligungsgrenze nach der im Jahr der Veräußerung geltenden Wesentlichkeitsgrenze richtet (und damit die vorgenannten Absenkungen steuerverschärfend zurückwirken) oder ob der Beteiligungsbegriff veranlagungszeitraumbezogen auszulegen ist, indem das Tatbestandsmerkmal „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt“ in § 17 EStG für jeden abgeschlossenen Veranlagungszeitraum nach der in diesem Veranlagungszeitraum jeweils geltenden Beteiligungsgrenze bestimmt wird. Der BFH hat entschieden, dass der Beteiligungsbegriff tatsächlich veranlagungszeitraumbezogen ausgelegt werden muss.

Zu dieser Problematik hat sich nun auch das BMF mit Schreiben vom 27.5.2013 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2244/12/10001, DOK 2013/0463063, BStBl I 2013, 721) geäußert. Danach sind die Urteilsgrundsätze auf alle vergleichbaren Fälle im Bereich der Absenkung der Beteiligungsgrenze in § 17 EStG von mehr als 25 % auf mindestens 10 % anzuwenden.

Nicht anzuwenden sein sollen die Urteilsgrundsätze aber auf die Absenkung der Beteiligungsgrenze von mindestens 10 % auf mindestens 1 %, weil der Gesetzeswortlaut nicht mehr auf den Begriff der „Wesentlichkeit der Beteiligung“ abstelle, sondern nur noch voraussetze, dass der Stpfl. „innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war“.

Hinweis:

Das vorgenannte Urteil des BFH vom 11.12.2012 betrifft (nur) einen Sachverhalt der Absenkung von 25 % auf 10 %, so dass insoweit eine steuerliche Würdigung der Absenkung auf 1 % vom BFH nicht vorzunehmen war.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Streitfällen (der Absenkung auf 1 %) sollte daher fachlicher Rat eingeholt und auch die veranlagungsbezogene Betrachtungsweise begehrt werden, da der BFH entscheidungserheblich nicht auf den Begriff der Wesentlichkeit, sondern den Anwendungszeitraum der jeweiligen prozentualen Grenze abstellt.

32 Umsatzsteuerhaftung im Zuge der Beendigung der Geschäftstätigkeit einer GmbH

Mit Urteil vom 19.12.2012 (Aktenzeichen 3 K 55/10) hat das FG München zu der Frage der Umsatzsteuerhaftung im Zuge der Beendigung der Geschäftstätigkeit einer GmbH Stellung genommen.

Im Streitfall war eine GmbH als Generalübernehmer tätig (als Generalübernehmer werden Bauunternehmen bezeichnet, die einen Auftrag vollständig mit Subunternehmern abwickeln, ohne dabei als Unternehmen selbst eine Bauleistung zu erbringen). Die Generalübernehmer-GmbH stellte am 5.1.2005 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens wegen drohender Zahlungsunfähigkeit, die aus einer drohenden Belastung mit Umsatzsteuer i.H.v. rd. 630 000 € resultierte. Dieser Antrag wurde am 24.2.2005 mangels Masse abgelehnt. Zuvor hatte die GmbH im Dezember 2004 ihre sämtlichen Leistungen gegenüber den Bauherren endgültig abgerechnet, die entsprechenden Zahlungen auch noch im Dezember 2004 erhalten, in der Folge die ihr vorliegenden Eingangsrechnungen der Generalunternehmer entsprechend bezahlt und schließlich noch vor Jahresende ihre gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung an eine andere GmbH veräußert.

Umsatzsteuer-Voranmeldungen wurden nur für Januar bis November 2004 abgegeben, eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2004 wurde erst nach mehreren Schätzungsbescheiden am 28.2.2006 eingereicht. Der (vormalige) Geschäftsführer der GmbH wurde im April 2008 wegen der Uneinbringlichkeit der Steuerforderungen mit Haftungsbescheid für die Steuerschulden aus der Umsatzsteuer in Haftung genommen.

Dazu hat das FG München entschieden,

- dass der Haftungsbescheid rechtmäßig ist, da der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter einer GmbH deren steuerliche Pflichten wahrzunehmen habe,
- dass sich dessen Pflichten aber nicht darin erschöpfen, die im Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuern vorhandenen Mittel zur Befriedigung des Steuergläubigers einzusetzen, sondern
- dass der Geschäftsführer zudem dazu verpflichtet sei, die Mittel bereits vor Fälligkeit der Steuern so zu verwalten, dass er zur pünktlichen (anteiligen) Tilgung auch der erst künftig fällig werdenden Steuerschulden in der Lage ist.
- Zwar sei der Geschäftsführer (auch in Zeiten der Krise) nicht verpflichtet, von Geschäften Abstand zu nehmen, weil diese Umsatzsteuer auslösen, die voraussichtlich nicht beglichen werden kann. Bei Begleichung der Ausgangsrechnungen hätte der Geschäftsführer im Streitfall aber Vorkehrungen zur (wenigstens anteiligen) Begleichung der mit diesen Leistungen im unmittelbaren Zusammenhang stehenden Umsatzsteuerschulden treffen müssen.
- Der Geschäftsführer habe den Schaden auch grob fahrlässig verursacht, da er die geschäftliche Tätigkeit der GmbH im Dezember 2004 abgewickelt und sämtliche noch offenen Rechnungen bezahlt hatte, ohne dabei die schon im Dezember „unschwer erkennbaren“ Steuerschulden „auch nur im Ansatz zu berücksichtigen“.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil hat das FG München ausdrücklich keine Revision zugelassen. Beim BFH ist allerdings gegen diese Nichtzulassungsentscheidung unter dem Aktenzeichen VII B 26/13 eine Beschwerde anhängig (sie hat allerdings wenig Aussicht auf Erfolg).

