



## **Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht zwischen der Schweiz und Deutschland**

Nachfolgend möchte ich Sie auf ausgewählte aktuelle Entwicklungen in der Gesetzgebung und Rechtsprechung im Steuerrecht im Verhältnis Schweiz-Deutschland mit Blick auf das Jahr 2013 aufmerksam machen.

### **1. Abkommensrecht Schweiz Deutschland**

Das Abkommen zwischen der schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt ist vom Vermittlungsausschuss des Deutschen Bundestages am 12.12.2012 mit 19 zu 10 Stimmen abgelehnt worden. Es war bereits am 21.9.2011 unterzeichnet worden, nachdem es vom Schweizer Parlament und dem Deutschen Bundestag verabschiedet, aber im Bundesrat am 23.11.2012 gescheitert war.

Die Möglichkeiten für eine Einigung sind ausgeschöpft. Da das Steuerabkommen Anfang 2013 in Kraft treten sollte, war eine Einigung am 12.12. 2012 zwingend. Bis Ende des Jahres sind keine weiteren Sitzungen von Vermittlungsausschuss und Bundesrat mehr vorgesehen. In einer Erklärung des Vermittlungsausschusses wurde die Regierung aufgefordert, die Verhandlungen mit der Schweiz wieder aufzunehmen, um ein „gerechteres Abkommen“ abzuschliessen. Die Schweizer Finanzministerin Eveline Widmer-Schlumpf lehnte Nachverhandlungen ab. Verhandlungen über ein neues Abkommen mit Deutschland im nächsten Jahr schloss sie ebenfalls aus.

Während die Schweiz mit Grossbritannien und Österreich vergleichbare Steuerabkommen umsetzen wird, bleibt es im Verhältnis zu Deutschland beim Status quo. In Steuersachen gilt ein revidiertes Doppelbesteuerungsabkommen, das den geltenden OECD-Standards entspricht und das die Schweiz auch mit zahlreichen anderen Staaten unterzeichnet hat. Im Frühjahr 2009 hat der Bundesrat beschlossen, bei der Amtshilfe in Steuersachen den Standard gemäss Art. 26 OECD-Musterabkommen zu übernehmen. Seither sind zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit einer Amtshilfeklausel gemäss OECD-Standard abgeschlossen worden. Die Amtshilfeklausel in den DBA enthält die materiell-rechtlichen Grundlagen für den Informationsaustausch mit den Vertragsstaaten; dessen verfahrensrechtlicher Vollzug muss im Landesrecht erfolgen. Zu diesem Zweck wird am 1. Januar 2013 das Steueramtshilfegesetz (StAhiG) in der Schweiz in Kraft treten.

Das StAhiG regelt den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und nach anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung vollzieht die Amtshilfe aufgrund ausländischer Ersuchen und stellt die schweizerischen Ersuchen. Die Amtshilfe wird ausschliesslich auf Antrag geleistet. Gruppenersuchen sind zugelassen. Auf ein Gesuch wird unter anderem dann nicht eingetreten, wenn es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist oder

wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen - z. Bsp. durch illegale Beschaffung von Daten - erlangt wurden. Das Gesetz legt weiter fest, von wem und mit welchen Massnahmen die verlangten Informationen zu beschaffen sind, wer über das hängige Ersuchen zu informieren ist und wem ein Mitwirkungsrecht zukommt. Die Informationsübermittlung kann bei Vorliegen der erforderlichen Voraussetzungen im vereinfachten Verfahren oder mit Eröffnung einer Schlussverfügung im ordentlichen Verfahren erfolgen. Das StAhiG enthält zudem besondere Bestimmungen zum Beschwerdeverfahren.

## **2. Steuerrecht Schweiz**

### **2.1. Unternehmenssteuerreform II und III**

Der Ständerat verabschiedete anfangs Dezember einen Vorstoss zu den markanten Steuerausfällen aus der Unternehmenssteuerreform II. Er stimmte einer Motion seiner Wirtschaftskommission (WAK) ohne Gegenstimme zu. Bei der im Jahre 2008 knapp vom Volk gutgeheissenen Unternehmenssteuerreform hatte sich der Bundesrat bei den Auswirkungen verschätzt. Die Steuerausfälle belaufen sich nicht wie angekündigt auf 83 Millionen Franken beim Bund und etwa 850 Millionen Franken bei den Kantonen, sondern auf weitere rund 600 Millionen Franken pro Jahr. Das Bundesgericht rügte die Fehlschätzung deutlich. Der Grund für diese Ausfälle ist eine lange Rückwirkungszeit beim Kapitalanlageprinzip (KEP). Die Unternehmen können deswegen ihren Aktionären steuerfreie Kapitalrückzahlungen statt steuerpflichtige Gewinnausschüttungen gewähren. Am Kapitaleinlageprinzip will der Bundesrat festhalten. Kompensiert werden sollen die Ausfälle bei der nächsten Unternehmenssteuerreform III - oder in einer eigenen Vorlage. Eine fertige Lösung präsentierte die Kommission nicht.

Zur Diskussion steht beispielsweise eine Prioritätenregelung, wonach Unternehmen zuerst Gewinne und Gewinnreserven und erst danach Kapitaleinlagen zurückzahlen dürfen. Als eher denkbar gilt eine mildere Form - wonach zum Beispiel ein Unternehmen pro 100 Fr. steuerfreie Einlagerückzahlung mindestens auch 50 Fr. steuerpflichtige Dividende auszahlen muss. In einer noch sanfteren Variante wäre die Rückzahlung von Kapitaleinlagen nur steuerfrei, wenn die Einlagen zuvor mindestens 5 Jahre „deponiert“ waren. Laut einem anderen (eher strengeren) Ansatz wären steuerfreie Einlagerückzahlungen nur in jenem Umfang möglich, in dem sie über dem Jahresgewinn der Firma liegen. Stark einschränkend wäre dies laut Fachleuten vor allem für börsenkotierte Firmen - deren Aktionäre regelmässige Dividenden erwarten. Kleinere Betriebe könnten dagegen diese Klippe durch unregelmässige Auszahlungen eher umschiffen.

Da vom Kapitaleinlageprinzip die Aktionäre profitieren, sind Kompensationen via Aktionärsbesteuerung im Gespräch. Laut einer relativ sanften Variante erhielten die Kantone weniger Spielraum in der Privilegierung der Dividendenbesteuerung für grosse Beteiligungen. Einzelne Kantone gewähren Ermässigungen von 75% oder 80%. Als denkbar gilt, den maximal möglichen Rabatt auf beispielsweise 50% festzusetzen. Finanzministerin Eveline Widmer-Schlumpf spielt auch mit dem Gedanken einer Beteiligungsgewinnsteuer - einer abgespeckten Variante der Kapitalgewinnsteuer. Die Steuerbefreiung von Beteiligungsgewinnen kann laut Finanzdepartement in Kombination mit dem KEP zu Unterbesteuerungen führen, zum Beispiel bei Teilliquidationen von Firmen oder bei der Überführung von Privatvermögen ins Geschäftsvermögen. Die Beteiligungsgewinnsteuer erschiene im Prinzip systematisch sinnvoll und würde auch diverse Abgrenzungsprobleme und Anreizverzerrungen vom Tisch wischen. Allerdings galt bisher bei Kapitalgewinnsteuern das Verhältnis zwischen Ergiebigkeit

und administrativem Aufwand als schlecht. Zudem mag man die kantonalen Vermögenssteuern als Ersatz der Kapitalgewinnsteuer betrachten. Eine Beteiligungsgewinnsteuer würde wohl auf erheblichen politischen Widerstand stossen.

Die genannten Kompensationsvarianten sind als Einzelstück oder auch als Teil in einem Paket für die Unternehmenssteuerreform III denkbar. Mögliche Bestandteile der Unternehmenssteuerreform III sind die Abschaffung der Emissionsabgaben auf dem Eigenkapital, die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs für juristische Personen und eine Antwort auf den Streit mit der EU über die kantonalen Steuerregime für Spezialgesellschaften.

### **Domizil- und gemischte Gesellschaften**

Gesellschaften ohne Personal, Infrastruktur und ohne in der Schweiz generierte Umsätze brauchen ihre im Ausland erzielten Gewinne in der Schweiz heute auf kantonaler Ebene nicht oder nur sehr reduziert zu versteuern (Domizilgesellschaften). Diese Ungleichbehandlung in- und ausländischer Umsätze ist gegenüber dem Ausland kaum noch zu halten. Daher soll dieser Sonderstatus in den kommenden 5–7 Jahren abgeschafft werden. Für das Privileg der „gemischten Gesellschaft“ bei welcher eine untergeordnete Geschäftstätigkeit in der Schweiz erlaubt ist, prüft die Verwaltung dagegen noch Möglichkeiten, wie dieses Steuerprivileg wenigstens teilweise erhalten bleiben kann.

### **Holdingprivileg**

Schliesslich sollen auch die Voraussetzungen für das kantonale Holdingprivileg den internationalen Standards angepasst werden. Wurde bisher eine aktive Geschäftstätigkeit ausserhalb der Schweiz in gewissem Umfang erlaubt, soll in Zukunft jede operative Tätigkeit die Gewährung des Holdingprivilegs grundsätzlich ausschliessen. Es ist davon auszugehen, dass ausreichende Übergangsfristen gewährt werden, damit sich die Unternehmen auf die Beseitigung der kantonalen Steuerprivilegien einstellen können. Nach dem üblichen Lauf der Dinge (Gesetzgebung Bund / Gesetzgebung Kantone) wird die Abschaffung der kantonalen Privilegien nicht vor 2015 bis 2017 wirksam werden.

## **2.2 Aktuelle Anforderungen an die Besteuerung als Prinzipalgesellschaft**

Bei der Errichtung einer Schweizer Prinzipalstruktur durch einen ausländischen Konzern übertragen ausländische Gruppengesellschaften Goodwill auf den Prinzipal. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips wird dieser Goodwill auf Stufe der Schweizer Prinzipalgesellschaft steuerlich nur anerkannt, falls er in der Handelsbilanz aktiviert und seine Werthaltigkeit von der Revisionstelle bestätigt wird. Je nach der Ausscheidungsquote (vgl. auch Kreisschreiben Nr. 8 „Internationale Steuerauscheidung von Prinzipal-Gesellschaften“ der Eidgenössischen Steuerverwaltung) muss der Goodwill dem entsprechenden steuerbaren Gewinn zugewiesen werden. Die Abschreibung des Goodwills ist Bestandteil desjenigen Ergebnisses, welches der Zuteilung unterliegt. Ein Teil der Abschreibung wird damit nicht von der Schweizer Besteuerung erfasst.

Wird eine Schweizer Prinzipalgesellschaft liquidiert oder ins Ausland verlegt, werden die stillen Reserven von der Gewinnsteuer entsprechend dem der schweizerischen Besteuerung unterliegenden Anteil erfasst. Für die Bewertung der stillen Reserven ist die gleiche Methode wie beim Zuzug zu berücksichtigen. Ein „Liquidationsgewinn“ – allfälliger Wertzuwachs zwischen Zuzug und Wegzug sowie wieder eingebrachte Abschreibungen – unterliegt mir entsprechender Quote der Schweizer Steuer.

Bei der Errichtung der Prinzipalgesellschaft durch einen Schweizer Konzern erfolgt für die Zukunft eine nur mehr teilweise Besteuerung des Gewinns in der Schweiz. Durch die Konzentration der Funktionen und Risiken beim Prinzipal werden Geschäftschancen der bisher unabhängig agierenden schweizerischen Produktions- und Vertriebsgesellschaften zum Prinzipal verlagert. Dies rechtfertigt nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine steuerliche Erfassung der stillen Reserven, welche zukünftig nicht mehr der Besteuerung in der Schweiz unterliegen werden im Zeitpunkt der Umgestaltung des Geschäftsmodells.

Nimmt eine ausländische Steuerbehörde eine steuerliche Aufrechnung bei einer ausländischen Vertriebsgesellschaft für Produkte des Schweizer Prinzipals vor, kann dies eine steuerliche Gegenberichtigung beim Schweizer Prinzipal notwendig machen. Ist für das betreffende Steuerjahr bereits eine definitive Veranlagung erfolgt, muss ein Verständigungsverfahren (Mutual Agreement Proceeding - MAP -) zwischen den Steuerbehörden beider Staaten durchgeführt werden.

Die EStV hat nun den Standpunkt eingenommen, im Falle eines durchgeführten MAP die Prinzipalbesteuerung für die Zukunft nicht mehr zuzulassen. Dasselbe soll nach Auffassung der EStV auch im Falle eines sog. Advance Price Agreements - APA - gelten. Falls eine Schweizer Prinzipalgesellschaft durch ein APA verbindliche Verrechnungspreise vereinbart, so soll die Prinzipalausscheidung für die entsprechenden Einkünfte ebenfalls nicht mehr erhältlich sein. Die EStV hat aufgrund ihrer dargestellten Praxis für jedes neue Prinzipalruling folgenden Wortlaut vorgegeben:

„Korrekturen der Verrechnungspreise zwischen der Prinzipalgesellschaft und einer ihrer Vertriebsgesellschaften im Rahmen eines Verständigungsverfahrens oder eines APA führen bei der schweizerischen Prinzipalgesellschaft zu keiner Gegenberichtigung von Amts wegen. Verlangt die Prinzipalgesellschaft eine entsprechende Gegenberichtigung, entfällt die Steuerauscheidung für das entsprechende Land“.

(Quelle: Entwicklungen im internationalen Steuerrecht; Steuerrevue 2012/12, S. 799-821)

## **2.3. Rechtsprechung**

### **2.3.1. Verlustverrechnung bei Statuswechsel - BGE 2C\_645/2011 vom 12.3.2012**

Das Bundesgericht hat einen überraschenden Entscheid zugunsten eines Steuerpflichtigen gefällt. Dabei ging es um ein Unternehmen, das Vorjahresverluste, die unter dem Holdingregime entstanden waren, mit dem Gewinn, der nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung angefallen war, verrechnet hat. Das kantonale Gericht in Zürich liess das nicht gelten und argumentierte, dass nur Verluste, welche im ordentlichen Regime angefallen sind, zur Verlustverrechnung gebracht werden dürfen. Entsprechend seien nur Verluste absetzbar, die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns der Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten. Weil aber bei Holdinggesellschaften gar kein steuerbarer Reingewinn zu ermitteln sei, könnten auch keine Verluste berücksichtigt werden. Das Bundesgericht gab nun dem Steuerpflichtigen Recht und wies das Zürcher Kantonsgericht ab. Es begründete seinen Entscheid damit, dass im Kanton Zürich im Falle der Realisierung von Kapitalgewinnen auf Beteiligungen durchaus stille Reserven steuerlich erfasst werden, die an sich bereits unter dem Holdingstatus entstanden sind. Dies traf dann auch im vorliegenden Fall zu, da die Beteiligungen der Steuerpflichtigen zu Anschaffungspreisen, allenfalls unter Bildung von Wertberichtigungen, aktiviert wurden. In diesem Fall erschien es dem Bundesgericht aber auch vertretbar, entsprechende Verlustvorträge noch steuerlich zu berücksichtigen (Quelle: BGE 2C\_645/2011 vom 12.3.2012).

### 2.3.2. „Weltenbummler“

Die Eheleute (X.) und (Y.) wohnten gemeinsam in Münchenstein/BL. Der Ehemann (Y.) meldete sich im Januar 2005 bei der Gemeinde auf den 15. März 2005 ab und gab als neue Adresse „Weltenbummler“ an, während die Ehefrau (X.) in Münchenstein blieb. Im Herbst 2006 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (X.) für die Staats- und die direkte Bundessteuer 2005. Dabei rechnete sie ihr die Einkommens- und Vermögensanteile ihres Ehemannes auf. Das bestätigte sie mit Einspracheentscheiden vom 13. März 2007. Das Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft hiess die dagegen von (X) erhobenen Rekurse mit Entscheiden vom 6. Juli 2007 teilweise gut. Sie wies die kantonale Steuerverwaltung an, die Ehefrau neu zu veranlagern, indem die Einkommensfaktoren des Ehemannes und bei der Staatssteuer zusätzlich dessen Vermögensfaktoren "lediglich zur Satzbestimmung zu berücksichtigen" seien. Dagegen legte die Steuerverwaltung Beschwerde ein. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde der Steuerverwaltung gut und bestätigt den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 13. März 2007 betreffend die direkte Bundessteuer.

Hat ein Ehegatte einen ausländischen Wohnsitz, ist trotz rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lediglich der in der Schweiz wohnhafte Ehepartner im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, wobei auch nur das Einkommen des Letzteren besteuert wird. Das Einkommen des im Ausland wohnhaften Ehegatten ist insoweit nur zur Satzbestimmung des Einkommens heranzuziehen. Vorliegend gehen allerdings sämtliche Verfahrensbeteiligten in nicht zu beanstandender Weise davon aus, der Ehemann der Beschwerdegegnerin habe keinen Wohnsitz im Ausland begründet und sei auch nicht in einem anderen Land unbeschränkt steuerpflichtig geworden. Uneins sind sie sich indes über die Konsequenzen.

Das Bundesgericht hat bereits verschiedentlich festgehalten, dass als Wohnsitz einer Person der Ort gilt, an dem sich faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet. Dieser bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar; eine bloss affektive Bevorzugung des einen oder anderen Ortes fällt nicht ins Gewicht. Das Bundesgericht hat weiter in konstanter Praxis ausgeführt, dass für eine Wohnsitzverlegung ins Ausland nicht genügt, die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen; entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Im vorliegenden Fall handelt es sich beim Steuerpflichtigen um einen 62-jährigen "Weltenbummler". Zwar bestreitet er heute, irgendwelche Rückkehrabsichten zu haben. Falls sich aber beispielsweise sein Gesundheitszustand verschlechtern oder er in ernsthafte finanzielle Engpässe geraten sollte, wird er wohl kaum "auf Reisen" oder "auf hoher See" verbleiben können oder wollen. Solange er nicht im Ausland einen permanenten, festen Standort hat, fehlt es mithin an einem Bezugspunkt, an dem sich seine Lebensbeziehungen neu konzentrieren könnten. Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, wenn vom Weiterbestehen des schweizerischen Steuerdomizils ausgegangen wird, solange er nicht nachweisbar massgebliche Beziehungen - im Sinne der Ansässigkeit - zu einem konkreten anderen Ort im Ausland begründet. Solche werden etwa anerkannt, wenn der Steuerpflichtige im Ausland besteuert wird bzw. den Nachweis erbringt, dass er von der Steuerpflicht befreit ist. Damit billigte das Bundesgericht die Aufrechnung der Einkommens- und Vermögensanteile des Ehemannes (Y.) zur Veranlagung der Ehefrau (X.)

### **3. Steuerrecht Deutschland**

In der zweiten Dezemberwoche kam es noch zu einer „Hängepartie“ für die deutsche Gesetzgebung. Weil die Beschlüsse aus der eingangs erwähnten Sitzung des Vermittlungsausschuss zu spät versandt wurden, kam der gesamte parlamentarische Zeitplan in Verzug. Weder Bundestag noch Bundesrat konnten sich mit den Ergebnissen der Sitzung vom 12.12.2012 befassen. Ein Angebot der SPD, die Beschlüsse am letzten möglichen Termin, Freitag den 14.12.2012 dennoch zu beraten – eine Fristverkürzung hätte der Bundestag mit Zwei-Drittel-Mehrheit beschliessen können – wurde nicht angenommen. Damit verschieben sich die endgültige Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 2013 und Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts in den Januar 2013. Seitens der deutschen Bundesregierung hiess es, für den Bürger werde es keine Nachteile geben, weil alle betroffenen Punkte rückwirkend beschliessen werden könnten. Der Bundestag werde sich nun im Januar mit den Vermittlungsergebnissen befassen. Erst danach kann der Bundesrat darüber abstimmen. Geeinigt hat sich der Vermittlungsausschuss an seiner letzten Sitzung auf eine Vereinfachung des Reisekostenrechts, eine Verdoppelung des Verlustrücktrags und Vereinfachungen beim Gewinnabführungsvertrag in Unternehmensgruppen. Nachfolgend sollen die vorgesehenen Änderungen näher dargestellt werden.

#### **3.1. Jahressteuergesetz 2013**

##### **3.1.1. Neueinführung einer Lohnsteuer-Nachschau**

Entsprechend der Umsatzsteuer-Nachschau soll nun auch bei der Lohnsteuer ein solches Rechtsinstitut eingeführt werden. Dazu wird ein neuer § 42g Einkommensteuergesetz (EStG) geschaffen. Die Vorschrift erlaubt eine unangekündigte Kontrollmöglichkeit vor Ort in den Betrieben zur Bekämpfung von Schwarzarbeit und Feststellung von Scheinarbeitsverhältnissen. Auf diese Weise können sich Lohnsteuer-Aussenprüfer an Einsätzen der Finanzkontrolle Schwarzarbeit beteiligen.

##### **3.1.2. Änderung des Aussensteuergesetzes (AStG)**

§ 1 AStG wird durch die Abs. 4 - 6 ergänzt. Mit dieser Änderung wird für den neuen sog. AOA-Ansatz der OECD (Authorized OECD Approach) eine gesetzliche Grundlage geschaffen. Nach § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG gehören nun auch (interne) „Geschäftsvorfälle zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte (anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen)“ zu den Geschäftsbeziehungen im Sinne dieser Vorschrift. Für Zwecke der internationalen Gewinnabgrenzung werden so interne Vorgänge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wie Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten behandelt. International kann man nun auch Gewinne „mit sich selbst“ machen. Nach Abs. 5 wird dafür die Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt. Diesem „Unternehmen“ sind in einem ersten Schritt zunächst Personalfunktionen, Vermögenswerte, Chancen und Risiken und ein Dotationskapital zuzuordnen. In einem zweiten Schritt werden Geschäftsbeziehungen bestimmt und die entsprechenden Verrechnungspreise für diese Geschäftsbeziehungen ermittelt. Abs. 6 enthält die Ermächtigung für eine Rechtsverordnung, an der bereits eine Arbeitsgruppe des Bundes und der Länder arbeiten.

Beim AOA geht es allerdings nur um die Verteilung von Besteuerungsrechten zwischen den Staaten. Die Änderung des AStG soll keine unilaterale Überschreibung von DBA sein. Die Regelung in Abs. 4



Satz 8 soll verhindern, dass die neue Regelung zu einem sog. „Treaty Override“ wird. Vielmehr soll die Regelung dafür sorgen, dass bei der Vereinbarung des AOA in neuen DBA auch in Deutschland ein entsprechendes Besteuerungsrecht überhaupt ausgeübt werden kann. Eine in einem DBA getroffene günstigere Vereinbarung hat nach Satz 8 immer Vorrang gegenüber der neuen Regelung. Derzeit gibt es noch keine DBA, in denen der AOA bereits umgesetzt wurden. Sämtliche Revisionsverhandlungen versuchen aber, künftig diesen neuen Ansatz der OECD aufzunehmen. Für Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, bedeutet dies, dass man sich auf diesen Ansatz vorbereiten muss. Gerade wenn neue Betriebsstätten im Ausland aufgebaut werden, wird eine inländische Gewinnerhöhung durch einen Gewinnzuschlag gegenüber der eigenen ausländischen Betriebsstätte zur steuerlichen Liquiditätsbelastung führen.

### **3.1.2. EU-Amtshilfegesetz**

Es soll ein Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz - EUAHiG) geschaffen werden, mit dem die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 in deutsches Recht umgesetzt wird. Damit soll die Zusammenarbeit innerhalb der EU bei der Besteuerung erheblich intensiviert werden (Informationsaustausch). Das Bundeszentralamt für Steuern wird als zentrales Verbindungsbüro mit spezifischen Aufgabenstellungen etabliert. Die Neuregelungen sollen grundsätzlich ab dem 1.1.2015, teilweise aber auch schon ab dem 1.1.2014 gelten.

### **3.1.3. Umsatzsteuer**

#### **3.1.3.1. Rechnungsanforderungen**

Die Rechnungsanforderungen nach § 14 Abs. 4 Umsatzsteuergesetz (UStG) werden erweitert, in dem nach §14 Abs.4 Satz1 Nr.10 UStG-Entwurf in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder einem von ihm beauftragten Dritten die Angabe „Gutschrift auf der Rechnung vermerkt werden muss. Nach § 14 Abs. 7 UStG-Entwurf ist in Fällen der Leistungserbringung durch einen in einem EU-Staat ansässigen Unternehmer, für den im Inland die Steuer nach § 13b UStG geschuldet wird, die Rechnungserstellung nach den Vorschriften des Mitgliedstaats vorzunehmen, in dem der Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte unterhält, von der aus der Umsatz ausgeführt wird. Führt ein inländischer Unternehmer einen Umsatz in einem anderen Mitgliedstaat aus, ist er nach § 14a Abs. 1 UStG-Entwurf zur Ausstellung einer Rechnung mit der Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ verpflichtet, wenn die Steuer in dem anderen EU-Mitgliedstaat von dem Leistungsempfänger geschuldet wird und keine Gutschrift gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG vereinbart worden ist. Die Rechnung ist bei Ausführung einer sonstigen Leistung in einem anderen EU-Mitgliedstaat bis zum 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Umsatz ausgeführt worden ist, auszustellen. Gleiches gilt nach § 14a Abs. 3 Satz 1, 2 UStG-Entwurf, wenn eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wird. In den Rechnungen sind jeweils die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Unternehmers und die des Leistungsempfängers anzugeben.

#### **3.1.3.2 „Gelangensbestätigung“**

Durch die Elfte Verordnung zur Änderung der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV) soll §17a UStDV zum Nachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versendungs-fällen neu gefasst werden. Die Verordnung tritt am 1.7.2013 in Kraft. Nach § 74a Abs. 3 UStDV soll der Unternehmer für innergemeinschaftliche Lieferungen, die bis zum 30.6.2013 ausgeführt werden, den Nachweis der Steuerbefreiung gem. den §§ 17a bis 17c UStDV in der bis zum 31.12.2011 geltenden Fassung führen können (mithin durch das Doppel der Rechnung, den Lieferschein und - bei Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer - dessen Versicherung, den Gegenstand der Lie-

ferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern). Damit wird der Inhalt der bisherigen Übergangsregelung der Finanzverwaltung, vgl. BMF-Schreiben v. 1.6.2012, BStBl 2012 I S. 619, in der Verordnung kodifiziert. Für innergemeinschaftliche Lieferungen, die nach dem 30.6.2013 ausgeführt werden, ist der Nachweis gem. §17a Abs. 2 UStDV-E wie folgt zu führen:

- durch das Doppel der Rechnung sowie
- durch eine Bestätigung des Abnehmers, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist (Gelangensbestätigung).

Die Gelangensbestätigung hat die folgenden Angaben zu enthalten:

- Den Namen und die Anschrift des Abnehmers,
- die Menge des Gegenstands der Lieferung,
- die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen i.S. von § 1b Abs. 2 UStG,
- im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder im Fall der Versendung durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet und
- im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet, das Ausstellungsdatum der Bestätigung sowie die Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten.

§ 17a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. e Satz 2 UStDV-E lässt auch die elektronische Übermittlung der Gelangens Bestätigung zu. Eine Unterschrift ist in diesem Fall nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat. Die Gelangensbestätigung kann auch als Sammelbestätigung ausgestellt werden (§17aAbs. 2 Satz 2 UStDV-E). Es können dann Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden. Die Gelangensbestätigung kann in jeder die erforderlichen Angaben enthaltenden Form erbracht werden; sie kann auch aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben. In § 17a Abs. 3 UStDV-E sind Fälle geregelt, in welchen die Gelangensbestätigung nicht eingeholt werden muss. Im Einzelnen kann der Nachweis optional wie folgt geführt werden:

- Bei Versendung des Gegenstands durch den Unternehmer oder den Abnehmer durch einen Versendungsbeleg, insbesondere durch einen handelsrechtlichen Frachtbrief, der vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist und der eine Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthält oder durch einen anderen handelsüblichen Beleg, insbesondere mit einer Bescheinigung des beauftragten Spediteurs. Denkbar ist auch die Nachweisführung durch die schriftliche oder elektronische Auftragserteilung und ein von dem mit der Beförderung Beauftragten erstelltes Protokoll, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung bei dem Empfänger nachweist. In Fällen von Postsendungen reichen eine Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über die Entgegennahme der Postsendung und der Nachweis über die Bezahlung der Lieferung aus.
- Bei Versendung des Gegenstands der Lieferung durch den Abnehmer durch einen Nachweis über die Entrichtung der Gegenleistung für die Lieferung des Gegenstands sowie eine Bescheinigung des beauftragten Spediteurs.
- Bei der Beförderung im gemeinschaftlichen Versandverfahren durch eine Bescheinigung der Abgangsstelle über die innergemeinschaftliche Lieferung, die nach Eingang des Beendigungsverfahrens für das Versandverfahren erteilt wird.



- Bei der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch die von der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaats validierte EMCS-Eingangsmeldung oder durch die dritte Ausfertigung des vereinfachten Begleitdokuments.
- Bei der Lieferung von Fahrzeugen ist ein Nachweis über die Zulassung des Fahrzeugs auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung erforderlich. Problematisch bleibt daher der Fall der Abholung durch den Empfänger der Lieferung. Hier steht nur die Gelangensbestätigung zum Nachweis zur Verfügung.

### **3.2. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts**

Der Gesetzesentwurf enthält drei Regelungsteile zur steuerlichen Organschaft (3.2.1.), zum Verlustrücktrag (3.2.2.) und dem Begriff der Arbeitsstätte bei Arbeitnehmern (siehe Ziffer 3.5.1.) sowie zum Reisekostenrecht (3.5.2.).

#### **3.2.1. Organschaftsregelungen**

##### **3.2.1.1. Formale Erleichterung beim Gewinnabführungsvertrag**

Für die Wirksamkeit einer Organschaft ist die Durchführung des Gewinnabführungsvertrages unabdingliche Voraussetzung. Dabei ist derzeit höchst strittig, welcher Betrag bei einem nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) ermittelten Gewinn abgeführt werden muss. Es sollen folgende Sätze in § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG eingefügt werden:

„Der Gewinnabführungsvertrag gilt auch als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

- der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden können und
- der Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird.

Die Voraussetzung des Satzes 4 Buchstabe b gilt bei Vorliegen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks nach § 322 Absatz 3 des Handelsgesetzbuches oder der Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen als erfüllt.“

Ein fehlerhaft abgeführter Gewinn ist dann also nicht mehr schädlich, wenn er auf einem wirksamen festgestellten Jahresabschluss beruht. Wird der Fehler erkannt, muss er aber spätestens im nächsten Jahresabschluss korrigiert werden. Dazu gehört auch, dass der Unterschiedsbetrag entsprechend abgeführt oder ausgeglichen wird. In diesem Fall greift dann eine Durchführungsfiktion. Gegebenenfalls ist hier sehr zeitnah zu reagieren. Die Fiktion greift aber dann nicht ein, wenn die Fehlerhaftigkeit bei der Erstellung des Jahresabschlusses hätte erkannt werden können. Massstab ist hier die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns. Wurde aber ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer erteilt, fingiert Satz 5 eine entsprechende Sorgfalt.

Grundsätzlich enthält die Regelung nur Verbesserungen für die Steuerpflichtigen. Die bisherige Regel wird nur durch eine Fiktion ergänzt. Innerhalb dieser Fiktion gewährt Satz 5 eine Voraussetzung für eine weitere Fiktion. Das bedeutete, dass selbst wenn die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses hätte erkannt werden können, dies dann nicht schädlich ist, wenn es einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer gibt. Inwieweit die dadurch entstehenden Kosten mit dem dadurch beseitigten Risiko in Einklang stehen, steht dahin.

### **3.2.1.2. Vereinfachung der formalen Voraussetzungen beim Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages**

Nach der Rechtsprechung muss für die Wirksamkeit einer Organschaft im Gewinnabführungsvertrag ein Verweis auf den § 302 Aktiengesetz (AktG) enthalten oder die dort in den Absätzen 1, 3 und 4 enthaltenen Regeln in den Vertrag aufgenommen worden sein. Dabei bestand Streit, welche Formulierungen für eine wirksame Organschaft ausreichend beziehungsweise schädlich waren.

Die Neuregelung des § 17 Satz 2 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) gibt nun verbindlich durch die Formulierung („...eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes durch Verweis auf § 302 des Aktiengesetzes in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart wird.“) einen dynamischen Verweis in die jeweils aktuelle Fassung des § 302 AktG vor. Die bestehenden Gewinnabführungsverträge müssen nach Vorstellung des Gesetzes bis spätestens Ende 2014 angepasst werden. Da es derzeit nahezu keinen Gewinnabführungsvertrag gibt, der die Voraussetzungen der neuen Regelung erfüllt, bedeutet dies, dass bis Ende 2014 sämtliche Gewinnabführungsverträge angepasst werden müssen.

### **3.2.1.3. Regelung zur Sicherstellung der inländischen Besteuerung im Fall eines ausländischen Gruppenträgers**

Mit Urteil vom 9. 2. 2011 entschied der I. Senat des Bundesfinanzhofes (BFH), dass es gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 20 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens Deutschland-UK (entspricht Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) verstossen soll, wenn der Gewerbeertrag allein deshalb nicht einer im Inland nicht ansässigen Mutter zugerechnet wird, weil sie weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat. Die Entscheidung erging zwar noch zur alten Rechtslage der gewerbsteuerlichen Organschaft, die noch keinen Gewinnabführungsvertrag voraussetzte. Sofern aber handelsrechtlich ein Gewinnabführungsvertrag über die Grenze möglich sein sollte, wäre sowohl im Bereich der Körperschaftsteuer als auch im Bereich der Gewerbesteuer deutsches Besteuerungssubstrat bedroht.

Die Verwaltung hat durch Nichtanwendungserlass vom 27. 12. 2011 auf die Entscheidung reagiert. Dem Gesetzgeber liegt nun in § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG eine Regelung vor, die im Ergebnis die Entscheidung des I. Senats für künftige Fallgestaltungen nicht mehr anwendbar macht. Die Voraussetzung für eine Organschaft ist nun, dass die Beteiligung der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzurechnen ist. Damit stellt die Regelung nicht mehr auf den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung des Organträgers ab, so dass keine Diskriminierung i. S. des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA eintreten kann. Der Gewinn der Organgesellschaft ist dann immer einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzurechnen. Die neue Regelung wird dadurch abgerundet, dass nun auch nicht mehr Voraussetzung für eine Organschaft ist, dass der Organträger den Ort der Geschäftsleitung im Inland hat. Diese Vorschrift beseitigt Handlungsbedarf. Da durch Gewinnabführungsverträge nun in keinem Fall mehr Einkommen der Organgesellschaft dem Ausland zugerechnet werden kann, können bereits vielfach angestellte Gestaltungsüberlegungen wieder in der Schublade verschwinden.

### **3.2.1.4. Einführung von Regelungen zur verfahrensrechtlichen Verknüpfung der Steuerbescheide der Organgesellschaft und des Organträgers**

Gemäss § 14 Abs. 1 KStG wird das Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet. Das Einkommen wird im Körperschaftsteuerbescheid der Organgesellschaft ermittelt, dort dann wieder abgerechnet, weil der Betrag das körperschaftsteuerliche Einkommen des Organträgers erhöhte. Die beiden Veranlagungen hingen zwar materiell-rechtlich zusammen, verfahrensrechtlich war aber der Bescheid der Organgesellschaft kein Grundlagenbescheid für den Steuerbescheid des Organträgers. Bei Bestandskraft des Steuerbescheids des Organträgers konnte eine Veränderung des Einkommens des Bescheids des Organträgers nicht nachvollzogen werden. In § 17 Abs. 5 KStG wird nun

eine neue einheitliche und gesonderte Feststellung eingeführt, die das Einkommen von Organgesellschaft und Organträger miteinander verknüpfen:

„(5) Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen werden gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt. Die Feststellungen nach Satz 1 sind für die Körperschaftsteuerbescheide des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. Satz 1 und 2 gilt entsprechend für von der Organgesellschaft geleistete Steuern, die auf die Steuer des Organträgers anzurechnen sind. Zuständig für diese Feststellungen ist das Finanzamt, das für die Einkommensbesteuerung der Organgesellschaft zuständig ist. Die Erklärung zu den gesonderten und einheitlichen Feststellungen nach Satz 1 und 3 soll mit der Körperschaftsteuererklärung der Organgesellschaft verbunden werden.“

Die neue Regelung macht nicht den Körperschaftsteuerbescheid der Organgesellschaft zu einem Grundlagenbescheid für den Körperschaftsteuerbescheid des Organträgers. Es wird vielmehr ein neuer zusätzlicher Feststellungsbescheid eingeführt. Feststellungsgegenstand ist das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft. Dieses Einkommen wird einheitlich gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft festgestellt. Das bedeutet zum einen, dass eine zusätzliche Feststellungserklärung abzugeben ist, zum anderen, dass nun im Zweifel auch gegen diese gesonderte Feststellung Einspruch einzulegen ist. Ob damit die verfahrensrechtlichen Probleme wirklich gelöst wurden, ist nicht ganz sicher.

### **3.2.2. Änderungen beim Verlustrücktrag**

Die sehr ausgiebig geführten strukturellen Diskussionen über die Frage, wie in Zukunft Verluste genutzt werden sollen, hat nun in einer sehr schmalen Änderung des § 10d EStG sein Ende gefunden. Ohne in die bisherige Struktur in irgendeiner Weise einzugreifen, wurden lediglich die Höchstgrenzen für den Verlustrücktrag auf 1 Mio. € (bei Zusammenveranlagung auf 2 Mio. €) angehoben. Der Verlustrücktrag soll nach diesem Vorschlag weder zeitlich auf zwei Jahre erweitert, noch das bestehende Wahlrecht hinsichtlich der Höhe des Rücktrags in irgendeiner Weise eingeschränkt werden.

### **3.3. Die künftige Behandlung der Streubesitzdividenden**

Mit der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) vom 20. 10. 2011 wurde auf Klage der EU-Kommission beschlossen, dass die deutsche Besteuerung von Streubesitzdividenden, die an EU-/EWR-Ausländer gezahlt werden, nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist. Gegenstand des Verfahrens war insbesondere die Abgeltungswirkung deutscher Quellensteuer auf Dividenden von Streubesitzanteilen in der Hand von ausländischen Kapitalgesellschaften.

Die Steuerschuld ist nach dem Wortlaut des Gesetzes mit dem Kapitalertragsteuereinbehalt abgegolten; weder kommt eine Veranlagung in Betracht (§ 32 KStG), noch gilt § 8b KStG. Möglich ist nur unter den Voraussetzungen des § 44a Abs. 9 EStG eine Herabsetzung der Kapitalertragsteuer auf 15 % im Erstattungswege, entweder nach § 50d EStG oder wenn ein entsprechender Herabsetzungsanspruch aufgrund eines anwendbaren DBA besteht. Die betroffenen ausländischen Kapitalgesellschaften können Erstattungsansprüche nach § 37 der Abgabenordnung (AO) geltend machen. In dieser Frage herrscht aber schon Streit, wer für diese Ansprüche zuständig ist (Bundeszentralamt für Steuern - BZSt - oder örtliches Finanzamt). Zwar hat der BFH schon entschieden, dass sich für die Erstattung oder Anrechnung nach der geltenden Gesetzeslage keine Zuständigkeit für das BZSt ergibt, eine praktikable Lösung, an welches Finanzamt man sich wenden muss, ergibt sich deshalb aber noch nicht.

Nun liegt der Entwurf des „Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. 10. 2011 in der Rechtssache C-284/09 zu Dividendenzahlungen an bestimmte gebietsfremde EU-/EWR-Körperschaften“ (EuGHDivUmsG) vor. Der Entwurf wählt nicht den Weg einer Übertragung des EuGH-Urteils auf Inlandssachverhalte, sondern eine punktgenaue Umsetzung der Vorgaben des EuGH. Es gewährt zwar eine Erstattung an Körperschaften in EU-oder EWR-Staaten, die die Beteiligung unmittelbar (nicht über Fonds) halten, die Erstattung erfolgt aber nur, soweit nachgewiesen wird, dass die deutsche Kapitalertragsteuer im Ausland weder angerechnet noch als Betriebsausgabe abgezogen worden ist oder zukünftig steuerlich berücksichtigt werden kann. Technisch wird das Ganze so umgesetzt, dass in § 32 KStG ein Abs. 5 eingefügt wird und in § 34 KStG ein neuer Abs. 13b. Die Struktur des § 32 Abs. 5 KStG ist wie folgt:

- Satz 1: Erstattung an beschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in der EU/EWR
- Satz 2: aber nur, wenn
  - keine Erstattung der Kapitalertragsteuer nach anderen Vorschriften,
  - Kapitalerträge nach § 8b Abs. 1 KStG,
  - keine Zurechnung aufgrund ausländischer Vorschriften an Personen, die keinen Kapitalertragsteuer-Erstattungsanspruch hätten,
  - kein Ausschluss auf Erstattung entsprechend § 50d Abs. 3 EStG,
  - kein(e) Anrechnung bei der Kapitalertragsteuer (auch nicht bei den Anteilseignern), Abzug der Kapitalertragsteuer als Betriebsausgabe oder Werbungskosten, Anrechnungsvortrag.
- Satz 3: Der Gläubiger der Kapitalerträge hat die Voraussetzungen für die Erstattung nachzuweisen.

§ 34 Abs. 13 KStG bestimmt, dass die Vorschrift auch für Kapitalerträge gilt, die vor 2013 zugeflossen sind, sofern kein Altfall mit Freistellungsbescheid auf der Grundlage des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO vorliegt.

### 3.4. Rechtsprechung

#### 3.4.1. Ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 8a Abs. 2 Alt. 3 KStG 2002 n.F. – BFH, Beschluss vom 13.03.2012, I B 111/11

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat einem Antrag auf Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes überwiegend stattgegeben, den eine Immobilien-AG auf verfassungsrechtliche Zweifel an der sog. „Zinsschranke“ stützte. Die „Zinsschranke“ verhindert den vollständigen Abzug betrieblicher Zinsaufwendungen, um konzerninternen Fremdkapitalfinanzierungen mit dem Ziel der Gewinnverlagerung ins Ausland zu begegnen. Von diesem Ziel ausgehend gilt sie konsequenterweise grundsätzlich nicht, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmässig zu einem Konzern gehört („Stand-alone-Klausel“). Diese Ausnahme von der Regel traf zwar auch auf die Antragstellerin für ihre fremdfinanzierten Immobilienobjekte in dem nun entschiedenen Fall zu. Es gibt aber eine Rückausnahme: Weil es sich um eine AG handelte, wäre die „Zinsschranke“ nur dann unanwendbar gewesen, wenn die Bank, die die Zinszahlungen erhielt, nicht i. H. von mehr als 10 % des Zinssaldos auf einen zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar an der AG Beteiligten hätte Rückgriff nehmen können; dies war aber aufgrund von Bürgschaften eines Aktionärs und eines mittelbaren Gesellschafters der Fall. Dennoch gab der BFH dem Antrag statt. Er hat verfassungsrechtliche Zweifel an der für Körperschaften geltenden Rückausnahme von der „Stand-alone-Klausel“, soweit durch die Rückausnahme nicht nur Umgestaltungsgestaltungen erfasst werden, bei denen die Gefahr einer Verlagerung von Steuersubstrat besteht, sondern auch Zinsaufwendungen für übliche, lediglich durch Bürgschaften gesicherte Bankdarlehen. Insoweit könnte es an der ausreichend zielgenauen Formulierung der Regelung als Missbrauchstypisierung fehlen. Der Auffassung des Finanzgerichts, das den Antrag schon wegen eines

überwiegenden öffentlichen Interesses an einer geordneten Haushaltsführung abgelehnt hatte, konnte sich der BFH nicht anschließen. Die allein durch die „Zinsschranke“ eintretende Steuerbelastung von über 1,1 Mio. € begründete auch ohne konkrete Existenzgefährdung ein Aussetzungsinteresse der Antragstellerin, das im Streitfall das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung überwiege.

### **3.4.2. Steuerrechtliche Berücksichtigung von ausländischen Sozialversicherungsbeiträgen - BFH, Urst. v. 18.04.2012, X R 62/09**

Nach einer Entscheidung des X. Senats des BFH können obligatorische Beiträge an die schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) nicht als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie aus Einkünften stammen, die in Deutschland aufgrund des DBA-Schweiz steuerfrei sind. Der fehlende Sonderausgabenabzug verstößt nicht gegen höherrangiges Recht. Die entsprechenden Beiträge könnten auch nicht im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden. Der Kl. hatte im Streitjahr 2005 u. a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Unternehmensberatung mit Sitz in der Schweiz erzielt, die nach dem DBA-Schweiz in Deutschland steuerfrei waren und für die in der Schweiz AHV-Beiträge abzuführen waren.

### **3.4.3. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in der Schweiz - Kein Verbot des Progressionsvorbehalts in DBA-Schweiz – Finanzgericht Baden-Württemberg Urst. v. 21.03.2012 - 4 K 4095/10**

Streitig ist, ob Einkünfte der Klägerin aus nichtselbstständiger Arbeit, die sie nach ihrem Umzug von Deutschland in die Schweiz aus einer dort ausgeübten nichtselbstständigen Tätigkeit erzielt hat, im Jahr des Umzugs bei der deutschen Besteuerung im Wege des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürfen. Hierzu entschied das Finanzgericht Baden-Württemberg, dass der Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG auch dann eingreift, wenn in nur einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkte Steuerpflicht besteht und im anderen Teil keine in Deutschland zu besteuern den Einkünfte anfallen. Gemäss § 32b Abs. 1 Nr. 2, 1. Halbsatz EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist bei der Festsetzung der Einkommensteuer dann ein besonderer Steuersatz (§ 32b Abs. 2 EStG) anzuwenden, wenn ein zeitweise unbeschränkt Steuerpflichtiger ausländische Einkünfte bezogen hat, die im Veranlagungszeitraum nicht der deutschen Einkommensteuer unterlegen haben. Dies gilt gemäss § 32b Abs. 1 Nr. 2, 2. Halbsatz nur für Fälle der zeitweisen unbeschränkten Steuerpflicht einschliesslich der in § 2 Abs. 7 Satz 3 geregelten Fälle.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg wird also der Progressionsvorbehalt nicht nur in den Fällen des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG angewandt, in denen ein Steuerpflichtiger in einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkt und in einem anderen mit inländischen Einkünften i.S.d. § 49 EStG beschränkt steuerpflichtig ist. Er greift vielmehr auch dann ein, wenn – wie im Streitfall – in einem Teil des Kalenderjahres unbeschränkte Steuerpflicht besteht und im anderen Teil keine in Deutschland zu besteuern den Einkünfte anfallen (BFH-Urteile vom 14. Oktober 2003 VIII R 111/01, BFH/NV 2004, 331; vom 19. Dezember 2001 I R 63/00, BStBl II 2003, 302 mit weiteren Nachweisen – m.w.N. – und vom 15. Mai 2002 I R 40/01, BStBl II 2002, 660). Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsache zugelassen.

### **3.5. Hinweise für Arbeitgeber und Arbeitnehmer sowie zum Werbungskostenabzug**

Bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gibt es viele interessante neue Entscheidungen, gleichzeitig soll mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts die Rechtslage für die Zukunft grundlegend geändert werden. Die Besprechung der Änderungen soll deshalb nach Themengebieten behandelt werden.



### **3.5.1. Regelmässige Arbeitsstätte/Erste Tätigkeitsstätte**

#### **3.5.1.1. Geltende Rechtslage**

Für die steuerliche Berücksichtigung von Reisekosten im Zusammenhang mit beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten (Werbungskostenabzug) kam es bisher auf den Begriff der „regelmässigen Arbeitsstätte“ an. Er ist gesetzlich nicht definiert. Bisher galt hierfür die R 9.4 (3) der Lohnsteuerrichtlinien (LStR). Danach ist die regelmässige Arbeitsstätte „der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, insbesondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht“ (R 9.4 (3) Satz 1 LStR).

Nicht entscheidend war bisher, welche Tätigkeit an dieser regelmässigen Arbeitsstätte ausgeübt wurde. Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit waren nicht massgebend (R 9.4 (3) Satz 2 LStR). Ein Arbeitnehmer konnte auch mehrere regelmässige Arbeitsstätten haben. Es reichte aus wenn der Arbeitnehmer durchschnittlich einen Arbeitstag der Arbeitswoche dort war (R 9.4 (3) Satz 3 LStR). Diese Ausgangslage wurde durch diverse Rechtsprechungsänderungen in 2011 und 2012 umgestaltet. Insgesamt vier Entscheidungen veröffentlichte der BFH zum Begriff der regelmässigen Arbeitsstätte in 2012. Aus diesen Entscheidungen ergeben sich für die geltende Rechtslage folgende Voraussetzungen für eine regelmässige Arbeitsstätte:

- der Steuerpflichtige muss Arbeitnehmer sein,
- die Arbeitsstätte muss ihm vom Arbeitgeber zugewiesen werden,
- es kann nur eine regelmäßige Arbeitsstätte geben. Dabei muss es sich um einen für ihn eingerichteten Arbeitsplatz handeln, an dem er seiner Arbeit nachgeht,
- eine Bildungseinrichtung ist in keinem Fall eine regelmässige Arbeitsstätte.

Für die Frage, ob sich der Arbeitnehmer dauerhaft auf die Arbeitsstätte einrichten konnte, gilt die ex-ante-Betrachtung.

#### **3.5.1.2. Die „Erste Tätigkeitsstätte“**

Ab 2014 gibt der Gesetzgeber den bisher nicht gesetzlich definierten Begriff der regelmässigen Arbeitsstätte auf und ersetzt ihn durch den neugeschaffenen Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“. Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts wird in § 9 EStG ein neuer Absatz 4 eingeführt, der die erste Tätigkeitsstätte nun definiert. Es kann danach höchstens nur noch eine erste Tätigkeitsstätte je Dienstverhältnis geben. Rechtsfolge ist ein beschränkter Werbungskostenabzug (Entfernungspauschale, keine Verpflegungspauschalen, Unterkunftskosten nur im Rahmen der doppelten Haushaltsführung).

Weil nun nicht mehr die „Regelmässigkeit des Aufsuchens“, sondern die Festlegung des Arbeitgebers massgebend ist, wird der Rechtsbegriff „regelmässige Arbeitsstätte“ durch den neuen Begriff „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt. Erste Tätigkeitsstätte kann eine ortsfeste Einrichtung des Arbeitgebers, die eines verbundenen Unternehmens und in bestimmten Ausnahmefällen auch die eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten sein (wie z. B. in den Fällen des „Outsourcing“), der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung kann durch jede mündliche oder schriftliche arbeits- oder dienstrechtliche Weisung oder Verfügung geschehen. Es wird unerheblich sein, in welchem Umfang der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit an dieser oder auch anderen Tätigkeitsstätten ausübt. Das Gesetz nennt auch die typischen Fälle einer dauerhaften Zuordnung:

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



Fehlt es an einer eindeutigen arbeits- oder dienstrechtlichen Weisung, kommt es darauf an, ob der Arbeitnehmer für seine Arbeit „typischerweise“ eine bestimmte betriebliche Einrichtung aufsucht. Als erste Tätigkeitsstelle kommt jeder Ort in Betracht, an dem der Arbeitnehmer je Arbeitswoche zumindest zwei volle Arbeitstage verbringt oder (gemeint ist wohl „und“) zu mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmässigen Arbeitszeit tätig werden soll. Dieses „Soll“ steht dafür, dass bei der Bestimmung der ersten Tätigkeitsstelle eine ex-ante-Betrachtung gelten soll und unvorhergesehene Ereignisse die getroffene Prognoseentscheidung unberührt lassen. Wenn sich so mehrere erste Tätigkeitsstellen ergeben (die Begründung nennt als Beispiele mehrere Filialen oder verschiedene Bahnhöfe oder Flughäfen), kommt es wieder auf die Bestimmung durch den Arbeitgeber an. Fehlt es an einer eindeutigen Bestimmung, gilt die Tätigkeitsstätte als erste Tätigkeitsstätte angenommen, die der Wohnung am nächsten liegt.

Als erste Tätigkeitsstätte wird auch eine Bildungseinrichtung behandelt, die zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmassnahme aufgesucht wird. Voraussetzung für diese Annahme ist allerdings, dass die Massnahme nicht durch ein bestehendes Dienstverhältnis veranlasst ist. Da der Steuerpflichtige in diesen Fällen keinem Direktionsrecht unterliegt, sondern selbst die Entscheidung für die jeweilige Bildungseinrichtung trifft, hat er – vergleichbar dem Arbeitnehmer, der einer betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist – die Möglichkeit, sich auf die ihm entstehenden Wegekosten einzurichten und deren Höhe zu beeinflussen.

### **3.5.2. Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeit**

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts soll der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen umfassend direkt in § 9 EStG geregelt werden. In § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG wird dafür ein entsprechender Verweis auf § 9 EStG aufgenommen. Der neue § 9 Abs. 4a EStG legt typisierend den Mehraufwand fest.

Die Gliederung der Verpflegungsmehraufwendungen in drei Pauschalen nach Mindestabwesenheitszeiten wird durch eine zweistufige Staffelung ersetzt. In Zukunft gibt es nur noch Pauschalen in Höhe von 12.- € und 24.- €. Eine Mindestabwesenheitszeit gibt es nur noch bei eintägigen Dienstreisen und die Berechnung der Dreimonatsfrist wird vereinfacht. Bei mehrtägigen Dienstreisen gibt es in Zukunft für die Tage der An- und Abreise 12.- €, für die eigentlichen Reisetage 24.- € am Tag. Eine Dienstreise setzt eine auswärtige Tätigkeit voraus. Das ist dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer ausserhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig ist. Wie lange der Arbeitnehmer am An- oder Abreisetag unterwegs ist, spielt für die Pauschale keine Rolle.

Bei eintägigen Dienstreisen muss der Arbeitnehmer allerdings mindestens acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend sein. Dann erhält er eine Tagespauschale in Höhe von 12.- €. Vergütungen des Arbeitgebers für Verpflegung anlässlich einer eintägigen oder mehrtägigen auswärtigen beruflichen Tätigkeit können unter den oben genannten Voraussetzungen nach § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 EStG bis zur Höhe der Pauschalen auch steuerfrei geleistet werden.

Die Pauschalen für die Verpflegungsmehraufwendungen sind – wie bisher – auf die ersten drei Monate einer beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (Dreimonatsfrist). Für die Berechnung der Dreimonatsfrist gibt es nun eine rein zeitliche (vier Wochen) Bemessung der Unterbrechungsregelung. Der Grund der Unterbrechung bleibt unbeachtlich.

Nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG – neu unterbleibt künftig die Ermittlung eines Sachbezugs bei Reisekosten. Dafür führen vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellte Mahlzeiten zu einer Kürzung oder zu einem Ausschluss des Werbungskostenabzugs. Die ermittelten Pauschalen werden typisierend für ein Frühstück um 20 % und für ein Mittag- oder

Abendessen jeweils um 40 % des Betrages der Verpflegungspauschalen für eine 24-stündige Abwesenheit gekürzt. Zahlt der Arbeitnehmer aber ein Entgelt für die Mahlzeit, wird insoweit nicht gekürzt.

Beispiele laut Gesetzesbegründung:

- Der Arbeitnehmer ist auf einer dreitägigen Auswärtstätigkeit. Der Arbeitgeber hat für den Arbeitnehmer in einem Hotel zwei Übernachtungen jeweils mit Frühstück sowie je ein Mittag- und ein Abendessen gebucht und bezahlt. Der Arbeitnehmer erhält vom Arbeitgeber keine weiteren Reisekostenerstattungen.
- Insgesamt kann der Arbeitnehmer nun zunächst für den An- und Abreisetag je 12.- € geltend machen und für den ganzen Abwesenheitstag 24.- €, in der Summe also 48.- €. Davon muss er nun die pauschalierte Kürzung für 2 × Frühstück (2 × 4,80 € = 9,60 €) und 2 × Mittag- und Abendessen (2 × 9,60 € = 19,20 €) abziehen. Der Betrag mindert sich also um 28,80 €. Abziehbar bleiben 19,20 € als Werbungskosten für diese Dienstreise. Es ist gleichzeitig kein geldwerter Vorteil vom Arbeitnehmer zu versteuern.
- Hätte der Arbeitnehmer für Frühstück, Mittag- oder Abendessen etwas zahlen müssen, wäre dieser Betrag vom zu kürzenden Betrag abzuziehen, maximal aber bis zur Höhe der jeweiligen Pauschale.

Vereinfachungen ergeben sich auch für die doppelte Haushaltsführung. Um den Bereich der doppelten Haushaltsführung zu vereinfachen, wird für das Inland auf die Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete (Durchschnittsmietzins) verzichtet und stattdessen auf die tatsächlichen Unterkunftskosten abgestellt. Es wird aber eine betragsmässige Höchstgrenze eingeführt. Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland können daher zukünftig die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstehenden Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft oder Wohnung angesetzt werden, höchstens jedoch 1.000.- € im Monat. Dieser Betrag umfasst alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen, z. B. Miete inklusive Betriebskosten, Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, auch in Tiefgaragen, Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten etc.), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden.

Ein eigener Hausstand außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte erfordert zukünftig auch eine angemessene finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung. Es genügt nicht, wenn der Arbeitnehmer z. B. im Haushalt seiner Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer bewohnt oder wenn ihm eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Aus beruflichen Gründen erforderlich ist eine Zweitunterkunft dann, wenn der Weg von der Zweitunterkunft zur neuen ersten Tätigkeitsstätte weniger als die Hälfte der Entfernung der kürzesten Strassenverbindung zwischen der Hauptwohnung (Mittelpunkt der Lebensinteressen) und der neuen ersten Tätigkeitsstätte beträgt.

Beruflich veranlasste Unterkunftskosten im Rahmen einer auswärtigen Tätigkeit an ein und derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte sind künftig nur 48 Monate lang unbeschränkt als Werbungskosten abzugsfähig. Nach diesem Zeitraum werden sie nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten berücksichtigt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG).

Basel, 18.12.2012