

## Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts

**Fassung: BT-Drucks. 17/11180 (Beschlussempfehlung Finanzausschuss),  
BR-Drucks. 633/12**

### **A. Allgemeiner Teil**

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung des steuerlichen Reisekostenrechts, das auf Initiative der Regierungskoalition in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht wird, soll das Unternehmensteuerrecht vereinfacht und entbürokratisiert werden. Entsprechendes gilt für die Änderungen des Reisekostenrechts (vgl. BT-Drs. 17/10774, 13). Inhaltlich geht der Gesetzentwurf im Wesentlichen auf die Prüfbitten des Bundesrats im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 zurück. Nach geringfügigen Veränderungen durch den Finanzausschuss des Bundestages wurde der Gesetzentwurf in der Fassung der BT-Drucks. 17/11180 vom Bundestag beschlossen. Ob der Bundesrat dem Gesetz in dieser Form zustimmt bleibt abzuwarten.

Der Gesetzentwurf sieht im Bereich des Unternehmensteuerrechts diverse Änderungen bei der Körperschaftsteuerlichen Organschaft und eine Verbesserung beim Verlustrücktrag vor. Daneben werden die Regelungen, die im Zusammenhang mit steuerlichen Reisekosten stehen mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014, grundlegend modifiziert.

Im Unterschied zu den meisten anderen Gesetzen hat der vorliegende Gesetzentwurf das Wort „Vereinfachung“ in seinem Namen verdient. Die Regelungen führen tatsächlich weit überwiegend zur Vereinfachung und damit Verbesserung steuerlicher Normen und sind daher aus Battersicht zu begrüßen. Nicht verkannt werden sollte allerdings, dass der Gesetzentwurf auch dazu genutzt wird, der Finanzverwaltung missliebige BFH-Rechtsprechung per Gesetz auszuhebeln.

### **B. Einzelgesetze**

#### **I. EStG**

Die das EStG betreffenden Änderungen sind eine Vielzahl von Einzeländerungen, die mit Ausnahme von Verbesserungen beim Verlustrücktrag, im Kontext des steuerlichen Reisekostenrechts stehen. Es werden im Bereich der Verpflegungsmehraufwendungen die Mindestabwesenheitszeiten verringert und statt der bisherigen dreistufigen Staffelung eine zweistufige Staffelung der Pauschalen eingeführt. Dies dürfte das Reisekostenrecht deutlich vereinfachen. Beim durchschnittlichen Dienstreisenden werden sich eher höhere erstattungsfähige oder steuerlich absetzbare Verpflegungsmehraufwendungen ergeben. Die Anhebung der Pauschalen erfreut die Arbeitnehmer, führt jedoch bei den Unternehmen zu höheren Belastungen.



Weitere Änderungen sind bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorgesehen, wobei konzeptionell eine vom Arbeitgeber oder durch quantitative Elemente bestimmte erste Tätigkeitsstätte geschaffen wird. Abschließend sind Änderungen im Bereich der Unterkunftskosten und der doppelten Haushaltsführung vorgesehen.

## **II. KStG**

Die Änderungen des KStG haben ausschließlich die Körperschaftsteuerliche Organschaft zum Gegenstand, wobei an deren grundsätzlichen System – insbesondere an dem Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags als wesentliche Anerkennungsvoraussetzung – festgehalten wird. Die Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung, welche bei Antritt der Regierungskoalition noch angestrebt wurde, scheint damit in absehbarer Zukunft nicht mehr erwartbar zu sein.

Inhaltlich werden die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags sowie die formalen Voraussetzungen beim Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags vereinfacht und ein Feststellungsverfahren eingeführt. Zusätzlich erfolgt eine Absicherung deutscher Besteuerungsrechte und der doppelte Inlandsbezug bei der Organgesellschaft wird als Folge des von der EU-Kommission eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens 2008/4909 aufgegeben.

## **C. Einzelvorschriften**

### **I. EStG**

#### **Änderung des Reisekostenrechts:**

Ziel der geplanten Gesetzesänderungen ist die grundlegende Vereinfachung und Vereinheitlichung des steuerlichen Reisekostenrechts. Die Vereinfachungen betreffen insbesondere die Bereiche Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten. Hierbei ist zu beachten, dass die Veränderungen im Bereich der Werbungskosten (§ 9 EStG) in gleicher Weise im Bereich des steuerfreien Arbeitgeberersatzes umgesetzt werden sollen. Des Weiteren sollen die Änderungen für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, für eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung und für beruflich veranlasste Übernachtungskosten für betrieblich veranlasste Kosten gleicher Art bei der Berücksichtigung als Betriebsausgaben angewandt werden.

Das Steuerrecht soll zudem durch Schaffung von Rechtssicherheit und Rechtsklarheit vereinfacht werden. Dazu wird insbesondere das bisherige Konzept der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ durch eine „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt und gesetzlich definiert.



Seite 3

**§ 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStG:**

Zukünftig soll in § 8 Abs. 2 EStG festgeschrieben sein, dass vom Arbeitgeber bereitgestellte Verpflegung im Preis bis zu 60 € zwar zu einem steuerpflichtigen Sachbezug beim Arbeitnehmer führt, dieser aber mit dem amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsordnung bewertet werden kann. Die Besteuerung des Sachbezugswertes für die entsprechende Mahlzeit kann unterbleiben, wenn der Arbeitnehmer für diese auswärtige Tätigkeit eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte.

Die Neuregelung schafft Rechtssicherheit und erleichtert die Lohn- und Reisekostenbuchhaltung. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist die Regelung günstig, da die Sachbezugswerte im Verhältnis zu den tatsächlichen Aufwendungen geringfügig sind.

**Zeitliche Anwendung:** Durch die geplante Änderung des § 52 Abs. 1 EStG wird die Regelung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden sein.

**§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG:**

In Abgrenzung zur Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (regelmäßiger Arbeitsstätte) und zu Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung soll gesetzlich geregelt werden, dass die Fahrtkosten bei beruflich veranlassten Fahrten in Abgrenzung zum Ansatz der Entfernungspauschale mit den tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Die Fahrtkosten können bei Nutzung eines Pkw, wie bisher, entweder mit einem pauschalen Kilometersatz (höchste Wegstreckenentschädigung nach Bundesreisekostengesetz, derzeit 30ct/km) für jeden gefahrenen Kilometer oder den tatsächlichen Kosten als Werbungskosten angesetzt werden. Vergütungen des Arbeitgebers für Fahrtkosten können unter den genannten Voraussetzungen auch nach § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 EStG im Übrigen steuerfrei geleistet werden.

**Zeitliche Anwendung:** Durch die geplante Änderung des § 52 Abs. 1 EStG wird die Regelung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden sein.

**Beraterhinweis:** Sollte es zu den geplanten Änderungen kommen, bedeutet dies für Arbeitgeber wie Arbeitnehmer sowie für Selbstständige nur dann Änderungen, wenn bislang von mehr als einer regelmäßigen Arbeitsstätte ausgegangen worden ist. Sind mehrere Arbeitsstätten vorhanden, sollte in Absprache mit dem Arbeitgeber versucht werden, die steuergünstigste Arbeitsstätte als regelmäßige Arbeitsstätte zu definieren.



Seite 4

**§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG:**

Die Regelungen zur beruflichen doppelten Haushaltsführung werden gestrafft und auf Kosten einer die Kosten regulierenden Pauschale vereinfacht. Künftig sollen Unterkunftskosten einer doppelte Haushaltsführung sollen zukünftig nur noch bis maximal 1.000 € im Monat abziehbar sein. Dieser Betrag umfasst alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen. Dafür wird allerdings auf die Ermittlung der Größe und der Angemessenheit der Wohnung und ihrer Einrichtung verzichtet.

Bedingt durch die auch von der Rechtsprechung in den letzten Jahren nicht einheitlich zu klärenden Fragen rund um den Begriff des eigenen Hausstands wird dieser gesetzlich konkretisiert. Festgeschrieben wird, dass eine doppelte Haushaltsführung zukünftig nur anerkannt wird, wenn eine angemessene finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung am Erstwohnsitz erfolgt und die Nutzung einer Zweitunterkunft oder -wohnung am Ort der Tätigkeit aus beruflichen Gründen erforderlich ist. Letzteres wird pauschal bejaht, wenn der Weg von der Zweitwohnung zur neuen ersten Tätigkeitsstätte weniger als die Hälfte der Entfernung der kürzesten Straßenverbindung zwischen der Hauptwohnung und der neuen ersten Tätigkeitsstätte beträgt.

**Zeitliche Anwendung:** Durch die geplante Änderung des § 52 Abs. 1 EStG wird die Regelung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden sein.

**Beraterhinweis:** Die Neuregelung kann vor- oder nachteilig sein. Bislang wurden nur die Kosten für Wohnungen bis 60 m<sup>2</sup> anerkannt. Ist die Zweitwohnung größer als 60 m<sup>2</sup>, aber günstiger als 1.000 € / Monat, können zukünftig höhere Beträge von der Steuer abgesetzt oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Nunmehr sind zudem alle übrigen Kosten für die Zweitwohnung berücksichtigungsfähig, sofern die 1.000 € in Summe nicht überschritten werden. Schlechter stehen sich also auch hier doppelte Haushaltsführungen in Ballungsräumen mit hohen Mietpreisen. Die 1.000 €-Grenze ist ein Höchstbetrag und keine Pauschale. Entsprechende Belege sollten stets vorgehalten werden.

**§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG:**

Mit dem neuen Nr. 5a soll die Abziehbarkeit der beruflich veranlassten Unterkunftskosten während einer Tätigkeit außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte (auswärtige berufliche Tätigkeit, Auswärtstätigkeit) gesetzlich geregelt werden.

Beruflich veranlasste Unterkunftskosten im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit an ein und derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte sind im Zeitraum von 48 Monaten unbeschränkt als Werbungskosten abzugsfähig. Nach diesem Zeitraum werden sie nur noch bis zur Höhe der ver-



gleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt. Eine Unterbrechung (z.B. Krankheit, Urlaub, Tätigkeit an einer anderen Tätigkeitsstätte) der beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte von sechs Monaten führt zu einem Neubeginn dieses 48-Monats-Zeitraums.

Nutzt der Arbeitnehmer eine Unterkunft zusammen mit einer oder mehreren Personen, die zu seinem Arbeitgeber in keinem Dienstverhältnis stehen, ist nur der auf den Arbeitnehmer entfallende Anteil als Werbungskosten abziehbar.

**Zeitliche Anwendung:** Durch die geplante Änderung des § 52 Abs. 1 EStG wird die Regelung ebenfalls erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden sein.

**Beraterhinweis:** Die Neuregelung schreibt in weiten Teilen die bereits bestehende Reisekostenregelung gesetzlich fest. Der Zeitraum, in dem Unterkunfts-kosten nach Reisekostengrundsätzen erstattet werden dürfen, wird dabei erfreulicherweise auf vier Jahre verlängert. Wie bisher erfordert die steuerfreie Erstattung von Reisekosten die genaue Dokumentation des Vorliegens der sodann geänderten Voraussetzungen.

#### § 9 Abs. 4 EStG:

Durch den neu eingefügten Absatz 4 soll der bisherige unbestimmte Rechtsbegriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ durch „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt und gesetzlich definiert werden. Es ist nur noch eine Tätigkeitsstätte je Dienstverhältnis mit beschränktem Werbungskostenabzug (Entfernungspauschale, keine Verpflegungspauschalen, Unterkunfts-kosten in der Regel nur im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) vorgesehen. Die Bestimmung dieser einen Tätigkeitsstätte erfolgt vorrangig anhand der arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden arbeits- oder dienstrechtliche Weisungen bzw. Verfügungen, hilfsweise mittels quantitativer Kriterien. Im Zweifel ist die räumliche Nähe zur Wohnung des Steuerpflichtigen maßgebend. Erste Tätigkeitsstätte kann eine ortsfeste Einrichtung des Arbeitgebers, die eines verbundenen Unternehmens und in bestimmten Ausnahmefällen auch die eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten sein, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Als typische Fälle einer dauerhaften Zuordnung werden im Gesetz 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 genannt.

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung eines Arbeitnehmers zu einer Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, wird darauf abgestellt, ob der Arbeitnehmer an einer bestimmten betrieblichen Einrichtung typischerweise arbeitstäglich oder dort je Arbeitswoche an zwei vollen Arbeitstagen oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden



soll (ex-ante Betrachtung). Im ursprünglichen Gesetzesentwurf war noch ein Arbeitstag und 20% vorgesehen. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhergesehene Ereignisse (z.B. Krankheit) von der vereinbarten Festlegung ab (ex-post Betrachtung), bleibt die bereits getroffene Prognoseentscheidung bezüglich des Vorliegens der ersten Tätigkeitsstätte davon unberührt.

Kommen danach mehrere Tätigkeitsstätten als erste Tätigkeitsstätte in Frage, ist die Bestimmung durch den Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte maßgebend. Fehlt es an einer solchen Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, wird zugunsten der Steuerpflichtigen die Tätigkeitsstätte als erste Tätigkeitsstätte angenommen, die der Wohnung am nächsten liegt.

Als erste Tätigkeitsstätte wird zukünftig auch eine Bildungseinrichtung behandelt, die zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird (Voraussetzung: nicht durch ein bestehendes Dienstverhältnis veranlasst).

**Zeitliche Anwendung:** Durch die geplante Änderung des § 52 Abs. 1 EStG wird die Regelung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden sein.

**Beraterhinweis:** Durch diese gesetzliche Definition, die vorrangig an arbeits- und dienstrechtliche Festlegungen knüpft, kann die Anwendung der Norm und die Nachweisführung durch den Arbeitgeber erheblich vereinfacht werden. Erforderlich sind eindeutige arbeits- und dienstrechtliche Festlegungen, die nunmehr verstärkt an Bedeutung gewinnen. Im Vergleich zur bisherigen Regelung existieren auch Fallgruppen, die sich mit der neuen Regelung ungünstiger stellen.

#### § 9 Abs. 4a EStG:

Der Bereich der Verpflegungsmehraufwendungen soll nunmehr in den neuen § 9 Abs. 4a überführt und ein entsprechender Verweis in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG aufgenommen werden. Die gegenwärtig geltende dreistufige Staffelung der abziehbaren Pauschalen und Mindestabwesenheitszeiten soll durch eine zweistufige Staffelung (12 € und 24 €) ersetzt werden. Anstelle der bisherigen geringsten Pauschalstufe (6 €) tritt der bislang mittlere Pauschalbetrag (12 €). Für Tätigkeiten im Ausland gelten zukünftig ebenfalls nur noch zwei Pauschalen (Prozentbeträge), mit den entsprechenden Voraussetzungen wie bei den inländischen Pauschalen.

Für die Kalendertage, an denen der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit) und aus diesem Grunde 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist, kann weiterhin eine Pauschale von 24 € als Werbungskosten geltend gemacht werden. Für den An- und Abreisetag einer solchen mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit mit Übernachtung außerhalb seiner Wohnung kann zukünftig ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit eine Pauschale von jeweils 12 € als Werbungskosten berücksichtigt werden.



Es genügt für die Qualifizierung als An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar nach der Anreise oder vor der Abreise auswärtig übernachtet.

Für eintägige auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung kann ab einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte eine Pauschale von 12 € berücksichtigt werden. Dies soll auch dann gelten, wenn der Arbeitnehmer seine eintägige auswärtige berufliche Tätigkeit über Nacht ausübt und dadurch ebenfalls insgesamt mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist. Die Verpflegungspauschale von 12 € ist in diesen Fällen dann für den Kalendertag zu berücksichtigen, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt mehr als acht Stunden abwesend ist.

Erstattungen 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 Berücksichtigung der Pauschalen für die Verpflegungsmehraufwendungen ist – wie auch schon bisher – auf die ersten drei Monate einer beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Es soll eine reine zeitliche Bemessung der Unterbrechungsregelung eingeführt werden. Eine Unterbrechung (z.B. durch Krankheit, Urlaub, Tätigkeit an einer anderen Tätigkeitsstätte) der beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte für einen Zeitraum von mindestens vier Wochen führt zu einem Neubeginn des Drei-Monats-Zeitraums.

Es ist beabsichtigt, zukünftig die ermittelten Pauschalen im Fall der vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellten Mahlzeiten im Hinblick auf den in § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG-E geregelten Besteuerungsverzicht typisierend zu kürzen (Frühstück 20%, Mittag- oder Abendessen je 40% der 24h-Pauschale also im Inland je Frühstück 4,80 €, Mittag- und Abendessen je 9,60 €). Dies soll ebenfalls gelten, wenn Reisekostenvergütungen wegen dieser Mahlzeiten einbehalten bzw. gekürzt oder vom Arbeitgeber pauschal besteuert werden. Zahlt der Arbeitnehmer ein Entgelt für die Mahlzeit, erfolgt insoweit keine Kürzung.

**Zeitliche Anwendung:** Durch die geplante Änderung des § 52 Abs. 1 EStG wird die Regelung wie die übrigen Neuregelungen im Reisekostenrecht erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden sein.

**Beraterhinweis:** Falls es zu den geplanten Vereinfachungen kommt, empfiehlt sich eine Überprüfung, ob die bisher erforderlichen Aufzeichnungen über den Reiseverlauf und über Abwesenheitszeiten in der bestehenden Form weiterhin erforderlich sind (vgl. Wegfall der Mindestabwesenheitszeiten am An- und Abreisetag) oder ob diesbezüglich Entlastungen geschaffen werden können. Die Reisekostenerfassung wird einfacher. Durch Einführung dieser Regelung wäre ebenfalls die Erfassung und Aufzeichnung als auch die Nachweisführung/Prüfung hinsichtlich gestell-



Seite 8

ter Mahlzeiten unter den neuen Aspekten zu beurteilen und zu vereinfachen bzw. zu rationalisieren. Hinsichtlich des Neubeginns des Drei-Monats-Zeitraums verweisen wir auf unsere Ausführung zum Neubeginn des 48-Monats-Zeitraums bei § 9 Abs. 4 EStG.

#### **§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG:**

Durch die Gesetzesänderung soll Arbeitgebern ermöglicht werden, die Besteuerung von üblichen Mahlzeiten, die anlässlich einer auswärtigen Tätigkeit unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung gestellt werden und deren Besteuerung nicht nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG unterbleiben kann, pauschal durchzuführen.

**Zeitliche Anwendung:** Durch die geplante Änderung des § 52 Abs. 1 EStG wird die Regelung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden sein.

#### **Weitere Änderungen:**

##### **§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG:**

Der Höchstbetrag beim steuerlichen Verlustrücktrag soll von 511.500 € auf 1.000.000 € bzw. bei Ehegatten von 1.023.000 € auf 2.000.000 € angehoben werden. Operative Verluste können damit in größerem Umfang zur Erstattung von für das Vorjahr gezahlten Steuern genutzt werden. Dies bringt einen erheblichen sofortigen Liquiditätsvorteil mit sich, da ansonsten nur eine häufig rechtlich problematische Verrechnung mit unsicheren zukünftigen Erträgen möglich ist. Die Vorschrift gilt für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften (Verweis von § 8 Abs. 1 KStG). Daher könnten zukünftig alle Unternehmen von der Vorschrift profitieren. Die Neuregelung gilt allerdings nicht für die Gewerbesteuer. Der Gesetzgeber scheint die Gelegenheit zu versäumen, auch hier einen unternehmensfreundlichen Verlustrücktrag zu ermöglichen.

**Zeitliche Anwendung:** Durch die geplante Änderung des § 52 Abs. 25 EStG ist die Regelung erstmals auf negative Einkünfte anzuwenden, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2013 nicht ausgeglichen werden können. Der erhöhte Verlustrücktrag liegt damit weit in der Zukunft und ist damit erstmals aus dem Steuerjahr 2013 in das Steuerjahr 2012 möglich.

**Beraterhinweis:** Verluste, die ab dem Jahr 2013 anfallen, können in größerem Umfang steuerlich zurückgetragen werden. Ab dem Steuerjahr 2013 kann es damit steuerlich sinnvoller sein, Verluste zeitnah zu realisieren. Der höhere Verlustrücktrag erlaubt eine sofortige Liquiditätsstärkung und vermeidet die Risiken einer schlechteren Verwertbarkeit der Verlustvorträge, die insbesondere durch § 8c KStG und die Mindestbesteuerung zustande kommt.



## II. KStG

### § 14 Abs. 1 Satz 1 einleitender Satz KStG:

Nach dem derzeitigen Wortlaut der Norm können nur solche Gesellschaften Organgesellschaften sein, die ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz im Inland haben (doppelter Inlandsbezug). Mit der beabsichtigten Gesetzesänderung wird die bereits bestehende Praxis umgesetzt, wonach auch Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland, die ihren statutarischen Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens haben, Organgesellschaften sein können.

Die vorgesehene Änderung ist eine Reaktion darauf, dass der doppelte Inlandsbezug in der jetzigen Fassung der Vorschrift nach Auffassung der Europäischen Kommission und der herrschenden Meinung im Schrifttum gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Auf der Grundlage dieser Entscheidung hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 28. März 2011 (BStBl. I 2011, 300) vorab zugestanden, dass über den Wortlaut der Gesetzesvorschrift hinaus im EU-/EWR-Ausland gegründete Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung in Deutschland bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der §§ 14 ff. KStG Organgesellschaften sein konnten. Die Änderung stellt also eine längst überfällige Anpassung zur Vereinbarkeit der Regelung mit europäischem Recht dar.

**Zeitliche Anwendung:** Nach § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG-E ist die Änderung in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden.

### § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG:

Im Zuge der Anpassung an europäische Vorgaben werden auch die Voraussetzungen an einen tauglichen Organträger neu gefasst. In der geplanten Neufassung wird allein darauf abgestellt, ob die Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO zuzurechnen ist. Die Tatbestandsmerkmale der unbeschränkten Steuerpflicht bei natürlichen Personen bzw. des Ortes der Geschäftsleitung im Inland bei Körperschaften entfallen. Voraussetzung für die Anerkennung der Organschaft ist, dass die Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft während der gesamten Dauer der Organschaft ununterbrochen einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO des Organträgers zuzuordnen ist. In den Fällen der mittelbaren Beteiligung muss die Beteiligung an der vermittelnden Gesellschaft einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzurechnen sein.



Seite 10

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 KStG-E stellt, wie bisher bereits § 18 Satz 1 Nr. 2 KStG für ausländische Organträger, sicher, dass das zugerechnete Einkommen dem Einkommen der inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzurechnen ist, der die Organbeteiligung zuzuordnen ist.

Zur Sicherstellung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, bestimmt § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 7 KStG-E, dass eine inländische Betriebsstätte im Sinne dieser Vorschrift nur dann anzunehmen ist, wenn die der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte sowohl nach innerstaatlichem Steuerrecht als auch nach dem anzuwendenden DBA der inländischen Besteuerung unterliegen.

Der Verzicht auf das Erfordernis ansässigkeitsbegründeter Tatbestandsmerkmale ist eine Reaktion auf die Entscheidung des BFH vom 9.2.2011 (BStBl. II 2012, 606) und soll eine vermeintliche Besteuerungslücke füllen. Der BFH hatte eine in Großbritannien ansässige Gesellschaft nach dem mit Großbritannien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen als taugliche gewerbesteuerliche Organträgerin ihrer deutschen Organ-(enkel)gesellschaft angesehen. Die Verwaltung hat dieses Urteil mit einem Nichtanwendungserlass belegt, da mangels inländischer Betriebsstätte die Erträge der Organgesellschaft weder im Ausland noch im Inland hätten besteuert werden können. Ob die Neuregelung die in der Folge der BFH-Rechtsprechung diskutierten Gestaltungsmodelle unterbinden kann, bleibt ebenso wie die Fragestellung nach der Vereinbarkeit der Neuregelung mit der europäischen Niederlassungsfreiheit abzuwarten.

**Zeitliche Anwendung:** Über § 34 Abs. 1 KStG-E soll die Änderung erstmals für den (laufenden) Veranlagungszeitraum 2012 gelten.

**Beraterhinweis:** Die zeitliche Anwendungsregelung kann zu verfassungsrechtlich problematischen (unechten) Rückwirkungen führen. Gestaltungen und ggfs. Rechtsbehelfe sind in Erwägung zu ziehen.

#### § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG:

Mit der Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG werden die Regelungen zur steuerlichen Organschaft vereinfacht und von einem Teil ihres Formalismus befreit. Der Gewinnabführungsvertrag soll zukünftig auch dann als durchgeführt gelten, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern der Jahresabschluss wirksam festgestellt wurde, der Fehler bei der Erstellung des Jahresabschlusses nicht hätte erkannt werden müssen und der von der Finanzverwaltung beanstandete Fehler spätestens im nachfolgenden n Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert wird. Weiterhin problematisch, da nicht von der Neuregelung erfasst, sind Gewinnabfüh-



Seite 11

rungen bzw. Verlustübernahmen, die auf Jahresabschlüssen beruhen, die offensichtliche oder wesentliche Fehler enthalten.

Die vorgesehene Änderung schafft Rechtssicherheit, da nach Auffassung von einzelnen Vertretern der Finanzverwaltung auch geringste Fehler in der Höhe der Gewinnabführung/Verlustübernahme die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags in Zweifel ziehen sollen.

**Zeitliche Anwendung:** § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG-E soll gemäß § 34 Abs. 9 Nr. 7 KStG-E in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden sein. Diese Rückwirkung ist aufgrund der begünstigenden Wirkung der Norm unproblematisch.

**§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG:**

Nach der bisherigen Regelung bleibt ein negatives Einkommen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Organträgers bei der Besteuerung in Deutschland unberücksichtigt, soweit das negative Einkommen in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung entsprechenden Besteuerung berücksichtigt wird. Nach der Gesetzesbegründung wird mit der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs für Organgesellschaften eine Anpassung der Vorschrift zur Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung bei doppelt ansässigen Organgesellschaften erforderlich. Allerdings hat der Gesetzgeber mit der Formulierung auch eine Ausweitung des Anwendungsbereiches der Vorschrift vorgenommen. So wurde bisher eine Verlustnutzung nur insoweit beschränkt, wie in dem ausländischen Staat eine der deutschen Besteuerung des Organträgers entsprechende Besteuerung vorlag (dies bedeutet eine Art Gruppenbesteuerung). Mit der jetzigen Formulierung wird alleine darauf abgestellt, dass die negativen Einkünfte des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person im Ausland im Rahmen der Besteuerung berücksichtigt werden, so dass bereits Fälle von Betriebsstättenverlusten im Inland ohne Freistellungsmethode im Ausland betroffen sind.

**Zeitliche Anwendung:** § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG-E, Anwendung in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen.

**Beraterhinweis:** Bei der zeitlichen Anwendung handelt es sich um eine echte Rückwirkung die in verfassungsrechtlicher Hinsicht immer kritisch ist. Im Zweifel sollte unbedingt Einspruch eingelegt werden, damit eine Überprüfung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Rückwirkung erfolgen kann.



**§ 14 Abs. 5 KStG:**

Mit der Einführung des § 14 Abs. 5 KStG wird im Rahmen des Besteuerungsverfahrens bei Organschaften ein Feststellungsverfahren eingeführt, in dem insbesondere das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt wird. Dies schafft Rechtssicherheit. Die Feststellungen sind dabei für die Körperschaftsteuerbescheide des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. Das Feststellungsverfahren gilt auch für die von der Organgesellschaft geleisteten Steuern, die auf die Steuer des Organträgers anzurechnen sind (z.B. anzurechnende Kapitalertragsteuer).

Für die Durchführung der gesonderten und einheitlichen Feststellung ist das Finanzamt zuständig, das für die Einkommensbesteuerung der Organgesellschaft zuständig ist. Da sich durch die Einführung des neuen Feststellungsverfahrens keine zusätzlichen Belastungen für die Beteiligten ergeben sollen, wird die Feststellungserklärung mit der Körperschaftsteuererklärung der Organgesellschaft verbunden. Grundsätzlich wäre zwar auch der Organträger zur Abgabe einer Feststellungserklärung verpflichtet. Hat aber die Organgesellschaft zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung auch die Feststellungserklärung nach § 14 Abs. 5 KStG-E abgegeben, so ist der Organträger insoweit von der Erklärungspflicht befreit.

Die Neuregelung war überfällig. Die sich aus der gesonderten Ermittlung der Einkommen von Organgesellschaft und Organträger ergebenden Schwierigkeiten waren in der Praxis nicht zu erklären. Das neue Verfahren schafft Rechtssicherheit und fördert ein effektives Besteuerungsverfahren auch in Organschaftsstrukturen.

**Zeitliche Anwendung:** Das Feststellungsverfahren gilt nach Maßgabe der Änderungen durch den Finanzausschuss nicht bereits 2013, sondern erst für Feststellungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2013 beginnen.



### § 17 Satz 1 KStG:

§ 17 KStG ist eine Auffang- und Ergänzungsvorschrift zu § 14 KStG und erweitert den Kreis der möglichen Organgesellschaften über die in § 14 KStG allein angesprochenen Rechtsformen (im wesentlichen die GmbH). Nach dem derzeitigen Wortlaut dieser Vorschrift können nur solche Gesellschaften Organgesellschaften sein, die ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz im Inland haben. Mit der beabsichtigten Gesetzesänderung wird auch für die erst über § 17 KStG erfassten Gesellschaften, die bereits bestehende Praxis umgesetzt, wonach auch Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland, die ihren Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens haben, Organgesellschaften sein können.

Die vorgesehene Änderung ist eine Reaktion darauf, dass der doppelte Inlandsbezug in der jetzigen Fassung der Vorschrift nach Auffassung der Europäischen Kommission und der herrschenden Meinung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Die vorgesehene Änderung ergänzt die Änderung des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG-E. Insoweit wird auf die Anmerkungen zu dieser Vorschrift verwiesen.

**Zeitliche Anwendung:** Nach § 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG-E ist die Änderung in allen noch nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden. Dies könnte eine verfassungsrechtlich problematische Rückwirkung begründen.

### § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG:

Nach dem derzeitigen Rechtsstand muss zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen sein, in dem eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart ist. Bislang ist die Norm des § 302 AktG wortgleich oder durch vollständigen Verweis in den Gewinnabführungsvertrag aufzunehmen, obwohl die Norm auch ohne eine solche Regelung stets anzuwenden ist. In der Folge führen Änderungen des § 302 AktG und Abweichungen im Wortlaut von Gewinnabführungsverträgen regelmäßig zu Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung über die Wirksamkeit des Organschaftsverhältnisses und mithin zu Anpassungsbedarf.

Künftig sollen Gewinnabführungsverträge gem. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG-E als Voraussetzung für die Anerkennung einer Organschaft einen ausdrücklichen **dynamischen Verweis** auf die Regelungen des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung enthalten. Durch diesen Verweis wird sichergestellt, dass die Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers jeweils der in § 302 AktG geregelten entspricht.



**Zeitliche Anwendung:** § 34 Abs. 10b KStG-E, der dynamische Verweis auf die Regelung des § 302 AktG soll für alle Gewinnabführungsverträge gelten, die nach dem Tag des Inkrafttretens des Gesetzes geschlossen oder geändert werden.

**Beraterhinweis:** Für Unternehmen bedeutet die geplante Abschwächung der formellen Anforderungen an Gewinnabführungsverträge mehr Planungs- und Rechtssicherheit. Bestehende Gewinnabführungsverträge (sog. Altverträge), die keinen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten, können bis zum 31. Dezember 2014 an die neue Gesetzeslage angepasst werden, ohne dass dies für die Anerkennung der Organschaft schädlich wäre (§ 34 Abs. 10b KStG-E). Voraussetzung hierfür ist, dass der Gewinnabführungsvertrag tatsächlich durchgeführt wird und die übrigen Voraussetzungen der steuerlichen Organschaft erfüllt sind. Die Forderung der Abschaffung des zwingenden Bezugs auf den genauen Inhalt von § 302 AktG ist damit zwar gescheitert, die Regelung kann aber dennoch als Schritt in die richtige Richtung angesehen werden.

#### **Streichung § 18 KStG:**

Die jetzige Fassung des § 18 KStG bestimmt unter welchen Voraussetzungen ein ausländisches gewerbliches Unternehmen als Organträger anzuerkennen ist. Aufgrund der Neufassung der § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG-E, wonach nicht mehr zwischen in- und ausländischen Organträgern differenziert wird, ist eine gesonderte Regelung für ausländische Organträger nicht mehr erforderlich. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 6 KStG-E tritt an die Stelle der bisherigen Regelung in § 18 Satz 1 Nr. 2 KStG, wonach das zugerechnete Einkommen dem Einkommen der inländischen Betriebsstätte des Organträgers zuzurechnen ist, der die Organbeteiligung zuzuordnen ist.

**Zeitliche Anwendung:** Über § 34 Abs. 1 KStG-E soll die Änderung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012 gelten.

#### **D. Disclaimer**

Alle Angaben erfolgen nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr und können eine umfassende Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.

Vorstehende Hinweise enthalten ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden. Sie haben nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellen keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und sind auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Wer Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Hinweise oder auf Teile davon stützt, handelt ausschließlich auf eigenes Risiko. Warth & Klein Grant Thornton übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung und haftet auch nicht in irgendei-



Seite 15

ner anderen Weise für den Inhalt dieser Hinweise. Aus diesem Grund empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Ihr Ansprechpartner für Fragen und Anregungen:

**Warth & Klein Grant Thornton AG**

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Rosenstraße 47

40479 Düsseldorf

[www.wkgt.com](http://www.wkgt.com)

Herrn

StB Dipl.-Finanzwirt Markus Suchanek, Partner

**E** [markus.suchanek@wkgt.com](mailto:markus.suchanek@wkgt.com)

**T** + 49 211 95 24 – 327

Herrn

StB Dipl.-Finanzwirt Martin Heyes, LL.M., Senior Manager

**E** [martin.heyes@wkgt.com](mailto:martin.heyes@wkgt.com)

**T** + 49 211 95 24 – 374

Warth & Klein Grant Thornton ist eine der größten partnerschaftlich geführten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Deutschland. Gleichwohl sind wir stets ganz nah bei unseren Mandanten. Mit über 800 Mitarbeitern an elf Standorten. Und mit einem ausgeprägten Verständnis für die Aktivitäten und Anforderungen der verschiedenen Branchen und Märkte.

Warth & Klein Grant Thornton betreut einen repräsentativen Querschnitt der deutschen Wirtschaft mit Unternehmen und Institutionen aus nahezu allen Branchen sowie private Vermögensinhaber. Mit unserer Erfahrung aus über 50 Jahren helfen wir Ihnen, Ihren Erfolg nachhaltig zu sichern. Unsere Services umfassen Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Corporate Finance & Advisory Services sowie Private Finance.

Bei grenzüberschreitenden Aufgabenstellungen arbeiten wir seit mehr als zehn Jahren mit „Grant Thornton International“ zusammen, einer weltweit tätigen Dachorganisation unabhängiger Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Eine Partnerschaft, die sich für unsere Mandanten und uns als so erfolgreich erwiesen hat, dass wir sie zum 1. Juli 2011 auf eine neue Stufe gehoben haben – als exklusive Mitgliedsfirma von Grant Thornton in Deutschland. Ob national oder international – für unsere Mandanten konzentrieren wir uns allerorts auf unsere Stärken: persönliche Betreuung, beste Beratung und hohe Professionalität.