

Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

das ehemals eindeutige Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen gilt nicht mehr: Der BFH hat die bisherige Rechtsprechung zur Beurteilung gemischt (beruflich und privat) veranlasster Aufwendungen grundlegend – und steuerzahlerfreundlich – geändert. Mit einem ausführlichen Verwaltungserlass, den wir Ihnen in unserem Brennpunkt vorstellen, hat die Finanzverwaltung nun zu der Frage, wann eine Aufteilung gemischter Aufwendungen erfolgen kann, Stellung genommen.

Für die Steuerpflichtigen erfreuliche Neuigkeiten gibt es auch zum Thema Arbeitszimmer. Nach einem vom Bundesverfassungsgericht vor kurzem veröffentlichten Beschluss ist die seit 2007 geltende Neuregelung beim häuslichen Arbeitszimmer zum Teil verfassungswidrig. Das BMF hat jetzt mit einer bundeseinheitlichen Verwaltungsregelung klargestellt, wie bis zur endgültigen Verabschiedung der geforderten Neuregelung durch den Gesetzgeber zu verfahren ist – lesen Sie mehr zu diesem Thema ab S. 4.

In der Rubrik Rechnungslegung beschäftigen wir uns mit der erstmaligen Anwendung des BilMoG für Jahresabschlüsse von Personenhandelsgesellschaften. Dabei bieten sich bilanzpolitisch interessante Möglichkeiten der erfolgsneutralen Anpassung von Bilanzposten.

Dass das Thema Verrechnungspreise nicht nur unter steuerlichen Gesichtspunkten interessant ist, vermittelt anschließend ein Beitrag ab S. 7; wir erläutern dort die Wirkungsweise der unterschiedlichen Verrechnungspreisgestaltungen aus betriebswirtschaftlicher Sicht.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team von
PKF FASSETL SCHLAGE

Brennpunkt

- Neue Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen – Voraussetzungen und Beispiele

Steuern

Steuern im Unternehmen

- Umsatzsteuerbefreiung bei Ausfuhrlieferungen: Pflicht zur Teilnahme am ATLAS-Verfahren
- Entlastung von der Kapitalertragsteuer bei Ausschüttung an ausländische Anteilseigner

Besteuerung der Privatpersonen

- Abzugsverbot für häusliches Arbeitszimmer teilweise verfassungswidrig

Rechnungslegung

- Erstanwendung des BilMoG bei Personenhandelsgesellschaften
- Bilanzsteuerliche Behandlung von schadstoffbelasteten Grundstücken

Recht

- Lebensversicherung: Pflichtteilsberechtigte profitieren von neuer Bewertung

Betriebswirtschaft

- Die innerbetriebliche unsichtbare Hand – Verrechnungspreise aus betriebswirtschaftlicher Perspektive

BRENNPUNKT

■ Neue Abzugsfähigkeit gemischter Aufwendungen – Voraussetzungen und Beispiele

Der BFH hat seine Rechtsprechung zur steuerlichen Beurteilung gemischt (beruflich und privat) veranlasseter Aufwendungen grundlegend geändert: Er bejaht nun eine Aufteilung der Aufwendungen bei gemischter Veranlassung (so bei Reisen in steuerlich abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen, siehe PKF Nachrichten 3/2010). Unter Bezugnahme auf diese Rechtsprechung hat jetzt auch das BMF zur steuerlichen Beurteilung gemischter Aufwendungen Stellung genommen. Nachfolgend stellen wir Ihnen die wesentlichen Grundsätze vor und geben Ihnen einige wichtige Praxishinweise.

I. Voraussetzungen der Aufteilung gemischt veranlasseter Aufwendungen

Nach der Rechtsprechungsänderung räumt nun auch das BMF mit Schreiben vom 6.7.2010 die grundsätzliche Möglichkeit ein, gemischte Aufwendungen in

- als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbare und in
- privat veranlasste, nicht abziehbare

Kosten aufzuteilen. Zu beachten sind dabei folgende Voraussetzungen:

(1) Es darf sich nicht um Aufwendungen handeln, die durch das steuerliche Existenzminimum (Grundfreibetrag, Freibeträge für Kinder) bereits abgegolten oder als Sonderausgaben bzw. außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind. Folgende Kosten dürfen daher nicht – auch nicht anteilig – als Werbungskosten/Betriebsausgaben berücksichtigt werden:

- Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt der Familie;

- Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit erfolgen.

(2) Die betriebliche oder berufliche Veranlassung muss umfassend dargelegt und nachgewiesen werden.

(3) Die Aufteilung gemischt veranlasseter Aufwendungen hat nach einem „an objektiven Kriterien orientierten Maßstab der Veranlassungsbeiträge“ zu erfolgen (z.B. Zeit-, Mengen- oder Flächenanteile sowie Aufteilung nach Köpfen). Ist eine verlässliche Aufteilung nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich, kann die Aufteilung im Wege einer sachgerechten Schätzung erfolgen.

II. Höhe der abziehbaren Aufwendungen

Ist die private Veranlassung lediglich von untergeordneter Bedeutung (< 10 %), können die Aufwendungen vollumfänglich als Betriebsausgaben/Werbungskosten berücksichtigt werden.

Bei einer betrieblichen/beruflichen Nutzung von 10 % bis 90 % können die Aufwendungen nach Veranlassungsbeiträgen aufgeteilt werden.

Beispiel: Ein Arzt nimmt an einem zweitägigen Fachkongress in London teil. Im Anschluss daran macht er dort noch fünf Tage Urlaub.

Lösung: Unmittelbar mit dem Fachkongress zusammenhängende Aufwendungen (Seminargebühren, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten während der Kongressdauer) sind steuerlich voll abziehbar, unmittelbar mit

dem Urlaub zusammenhängende

Kosten können hingegen nicht geltend gemacht werden. Die Fahrtkosten sind gemischt veranlasst und daher aufzuteilen. Sach-

gerechter Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der Zeitanteile (betrieblich veranlasst sind 2/7).

Sind die Veranlassungsbeiträge hingegen nicht trenn-



Endlich sind auch Aufwendungen, die teils privat/teils beruflich veranlasst sind, abzugsfähig.

bar oder fehlt es an einer geeigneten Schätzungsgrundlage, sind die Aufwendungen insgesamt nicht abziehbar. Das Gleiche gilt, wenn die betriebliche/berufliche Veranlassung von untergeordneter Bedeutung (< 10 %) ist. Dennoch können zusätzliche ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasste Aufwendungen für sich genommen steuerlich geltend gemacht werden.

Beispiel: *Ein Steuerpflichtiger nimmt während einer dreiwöchigen Urlaubsreise an einem eintägigen Seminar teil.*

Lösung: *Die Aufwendungen für die Reise sind nicht abziehbar. Unmittelbar mit dem Seminar zusammenhängende Aufwendungen (z.B. Seminargebühren, Fahrtkosten vom Urlaubsort zum Tagungsort) können aber steuerlich berücksichtigt werden.*

Empfehlung: Werden gemischt veranlasste Aufwendungen geltend gemacht, kommt der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen eine zentrale Bedeutung zu. Sie sollten daher die betriebliche oder berufliche Veranlassung im Einzelnen umfassend darlegen und nachweisen.

Mehr zum Thema: Das BMF-Schreiben vom 6.7.2010 (Az.: IV C 3 – S 2227/07/10003:002) steht im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de zum Download bereit.

STEUERN

Steuern im Unternehmen

■ Umsatzsteuerbefreiung bei Ausfuhrlieferungen: Pflicht zur Teilnahme am ATLAS-Verfahren

Für wen: Unternehmen, die Waren vom Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft in ein Drittland ausführen.

Sachverhalt: Seit dem 1.7.2009 sind EU-einheitlich Unternehmen, die Ausfuhrlieferungen aus dem Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft in ein Drittland tätigen, dazu verpflichtet, sämtliche Ausfuhrlieferungen über ein elektronisches Ausfuhrverfahren abzuwickeln. In Deutschland steht den Unternehmen hierfür das IT-System ATLAS-Ausfuhr (Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklungssystem) zur Verfügung.

Zur Eröffnung des Ausfuhrverfahrens müssen die Unternehmen eine elektronische Ausfuhranmeldung mittels ATLAS an die zuständige, zumeist vor Ort befindliche Ausfuhrzollstelle senden. Diese führt Plausibilitätsprüfungen durch und informiert im Anschluss daran durch eine Vorab-Ausfuhranzeige die entsprechende Ausgangszollstelle. Jede angemeldete Ausfuhrlieferung erhält zur Identifizierung eine Movement Reference Number (MRN), die im Ausfuhrbegleitdokument (ABD) wiederzufinden ist. Das Ausfuhrbegleitdokument wird dem Unternehmen von der Ausfuhrzollstelle in elektronischer Form zur Verfügung gestellt und ist der Ausgangszollstelle beim Verlassen der Ware aus dem Zollgebiet vorzulegen. Die Ausgangszollstelle informiert wiederum die Ausfuhrzollstelle, wann die Ware das Gemeinschaftsgebiet verlassen hat. Die Ausfuhrzollstelle beendet daraufhin den Vorgang, in dem sie dem Unternehmen einen elektronischen Ausfuhrnachweis „Ausgangsvermerk“ per EDIFACT-Nachricht (Electronic Data Interchange For Administration, Commerce and Transport) übermittelt. Sofern die Ausfuhrzollstelle von der Ausgangszollstelle keine Bestätigung der Ausfuhr erhält, das ausführende Unternehmen die Ausfuhr aber anhand von alternativen Nachweisen (z.B. Einfuhrverzollungsbelege, usw.) belegen kann, kann die Ausfuhrzollstelle einen „Alternativen Ausgangsvermerk“ per EDIFACT-Nachricht erteilen.

Die elektronische Abwicklung der Ausfuhrlieferung hat Bedeutung für den Belegnachweis im Zusammenhang mit umsatzsteuerfreien Ausfuhrlieferungen. Grundsätzlich ist das Dokument „Ausgangsvermerk“ der Ausfuhrzollstelle als umsatzsteuerlicher Beleg für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung ausreichend.

Liegt anstelle des Ausgangsvermerks nur das Dokument „Alternativer Ausgangsvermerk“ vor, sind jedoch zusätzliche Nachweise (z.B. Einfuhrverzollungsbelege, usw.) in deutscher Sprache erforderlich. Diese Nachweise müssen – wie bisher – bestimmte Angaben, die der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung zu entnehmen sind, enthalten.

Empfehlung: Die EDIFACT-Nachrichten und ggf. die zusätzlichen Nachweise sind zwingend beim Unternehmen zehn Jahre lang aufzubewahren. Es reicht nicht aus, wenn ein Dritter (z.B. der Spediteur) diese Dokumente verwahrt.

Mehr zum Thema: Das BMF-Schreiben vom 3.5.2010 (Az.: IV D 3 – S 7134/07/10003) finden Sie im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de.

■ Entlastung von der Kapitalertragsteuer bei Ausschüttung an ausländische Anteilseigner

Für wen: Kapitalgesellschaften mit ausländischen Anteilseignern.

Sachverhalt: Ausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag (SolZ). Dies gilt unabhängig davon, ob der Anteilseigner im Inland unbeschränkt steuerpflichtig ist oder ob er Steuerausländer ist.

Bei ausländischen Anteilseignern sehen die von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie die Mutter-Tochter-Richtlinie der EU (MTR) Einschränkungen des Quellensteuerabzugs in folgenden Fällen vor:

- Anteilseigner ist Kapitalgesellschaft in der EU: bei Beteiligung > 10 % steht Deutschland kein Besteuerungsrecht zu;
- Anteilseigner ist natürliche Person und es existiert ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners: zumeist Begrenzung des Quellensteuerabzugs auf 15 %;
- Anteilseigner ist Kapitalgesellschaft außerhalb der EU mit sog. „qualifizierter Beteiligung“ und es existiert ein DBA: weitere Absenkung auf 5 % bzw. 10 %; welche Beteiligungshöhe als „qualifizierte Beteiligung“ gilt, ist je nach DBA unterschiedlich geregelt (zumeist 10 % oder 15 %).

Je nach anzuwendendem DBA können auch andere Quellensteuersätze bzw. Beteiligungsquoten als die oben genannten festgesetzt sein. Dies gilt es im jeweiligen Einzelfall zu überprüfen.

Nach den nationalen gesetzlichen Regelungen ist bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft unabhängig von einer Einschränkung des Quellensteuerrechts der Kapitalertragsteuerabzug von 25 % zzgl. SolZ vorzunehmen. Bei einer Einschränkung durch die MTR oder durch DBA kann der Anteilseigner einen Erstattungsantrag beim Bundeszen-

tralamt für Steuern stellen, wodurch der zu viel einbehaltene Anteil erstattet wird.

Ist der Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft mit einer Beteiligung > 10 %, kann alternativ vor der Ausschüttung eine sog. Freistellungsbescheinigung beim Bundeszentralamt für Steuern beantragt werden. Mit Vorlage dieser Freistellungsbescheinigung, die in der Regel für drei Jahre ausgestellt wird und anschließend verlängert werden kann, muss die ausschüttende Kapitalgesellschaft nur die nach DBA vorgesehene reduzierte Quellensteuer einbehalten. Im Falle einer EU-Muttergesellschaft kann der Quellensteuerabzug in diesem Fall ganz unterbleiben.

Voraussetzung für eine Freistellung ist, dass die ausländische Kapitalgesellschaft ausreichend Substanz für einen eigenen Geschäftsbetrieb nachweisen kann (sog. treaty-shopping-Regelung).

Empfehlung: Bei Ausschüttungen an ausländische Kapitalgesellschaften mit Beteiligung > 10 % sollten Sie rechtzeitig, d.h. möglichst von Beginn der Beteiligung an, spätestens jedoch vor der Auszahlung der Dividende eine Freistellung beantragen. Bei diesem Antrag unterstützt Sie Ihr PKF-Ansprechpartner gerne.

Mehr zum Thema: Näheres zu einem Erstattungsantrag und zur Freistellungsbescheinigung finden Sie unter www.bzst.de. Weitere Informationen zur treaty-shopping-Regelung erhalten Sie in der nächsten Ausgabe der PKF Nachrichten.

Besteuerung der Privatpersonen

■ Abzugsverbot für häusliches Arbeitszimmer teilweise verfassungswidrig

Für wen: Steuerpflichtige mit häuslichem Arbeitszimmer, denen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Sachverhalt: Seit 2007 ist der Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur noch dann zulässig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Bis Ende 2006 konnten darüber hinaus bis zu 1.250 € pro Jahr abgezogen werden, wenn Steuerpflichtige das Arbeitszimmer zu mehr als der Hälfte ihrer gesamten Tätigkeit nutz-

ten oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand.

Die Neuregelung ab 2007 hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) jetzt teilweise für verfassungswidrig erklärt. Nach Auffassung des BVerfG verstößt das Abzugsverbot gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, soweit die Aufwendungen auch dann von der steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen sind, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (was regelmäßig bei Lehrern, aber häufig auch bei Außendienstmitarbeitern oder Freiberuflern der Fall ist). Der Gesetzgeber ist insoweit verpflichtet, rückwirkend auf den 1.1.2007 eine gesetzliche Neuregelung zu erlassen. Nicht beanstandet wurde hingegen das Abzugsverbot bei mehr als 50%iger beruflicher Nutzung, wenn dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Empfehlung: Sofern Ihre Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind oder im Hinblick auf das häusliche Arbeitszimmer mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen wurden, können Aufwendungen für das Arbeitszimmer – wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht – rückwirkend ab 2007 steuerlich geltend gemacht werden. Nachgewiesene oder glaubhaft gemachte Kosten werden nach dem BMF-Schreiben vom 12.8.2010 vorläufig bis zur Höhe von 1.250 € berücksichtigt. Endgültige Entscheidungen können erst nach Inkrafttreten der – noch zu treffenden – gesetzlichen Neuregelung getroffen werden.

Mehr zum Thema: Den Beschluss des BVerfG vom 6.7.2010 (Az.: 2 BvL 13/09) stellen wir Ihnen auf Wunsch gerne zur Verfügung. Das BMF-Schreiben vom 12.8.2010 (Az.: IV A 3 – S 0338/07/10010-03) steht im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de zum Download bereit.

RECHNUNGSLEGUNG

■ Erstanwendung des BilMoG bei Personenhandelsgesellschaften

Für wen: Alle Personenhandelsgesellschaften (z.B. OHG, KG, GmbH & Co. KG), die ihren Jahresabschluss erstmals nach den Vorschriften des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) aufstellen.

Sachverhalt: Für den Übergang auf die Bilanzierungsregeln des BilMoG kennt das Handelsrecht verschiedene Erleichterungen. So dürfen etwa in der Vergangenheit nach altem Recht gebildete Aufwandsrückstellungen oder Sonderposten mit Rücklageanteil auch unter Geltung des neuen Rechts fortgeführt werden. Wird dieses Wahlrecht nicht in Anspruch genommen, müssen Beträge aus der Auflösung von Bilanzposten bzw. der Zuschreibung von Vermögensgegenständen bei Kapitalgesellschaften erfolgsneutral und unmittelbar mit den Gewinnrücklagen verrechnet werden.

Auf Personenhandelsgesellschaften ist diese Pflicht zur Rücklagenverrechnung nur eingeschränkt übertragbar, da häufig entsprechende Regelungen im Gesellschaftsvertrag fehlen. Nach Ansicht des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) ist allerdings selbst dann eine erfolgsneutrale Verrechnung zwingend vorzunehmen. Soweit nicht im Einzelfall eine Bildung von bzw. Verrechnung mit gesamthänderischen Rücklagen vorzunehmen ist, sind die Differenzbeträge dabei den Kapitalkonten der Gesellschafter gutzuschreiben bzw. von den Gesellschafterkonten zu kürzen.

Beispiel: *An einer KG sind ein Komplementär mit 0% und zwei Kommanditisten zu je 50% beteiligt. Der Gesellschaftsvertrag entspricht dem gesetzlichen Normalstatut. Es besteht zum Umstellungszeitpunkt auf die Rechtslage nach dem BilMoG eine nach altem Recht gebildete Aufwandsrückstellung von 100 T€.*

Lösungen:

Alternative 1: *Wird die Aufwandsrückstellung fortgeführt, bleibt Fremdkapital bestehen. Das Bilanzbild verändert sich nicht.*

Alternative 2: *Wird die Aufwandsrückstellung im Zuge der Umstellung auf das BilMoG aufgelöst, vermindert sich die Rückstellung um 100 T€. Der Auflösungsbetrag ist je hälftig erfolgsneutral den Kapitalkonten der Kommanditisten gutzuschreiben. Soweit diese Beträge das Entnahmepotenzial erhöhen, kommt es zu einem Ausweis als Verbindlichkeiten. Die Fremdkapitalquote bleibt daher konstant.*

Alternative 3: *Löst die Gesellschaft die Rückstellung im Zuge der Umstellung auf das BilMoG auf und beschließen*

die Gesellschafter zugleich, den Auflösungsbetrag in eine gesamthänderische Rücklage einzustellen, kommt es zum Ausweis im Eigenkapital. Dementsprechend erhöht sich die Eigenkapitalquote.

Empfehlung: Im Zuge der Umstellung auf das BilMoG bestehen gerade für Personenhandelsgesellschaften oft verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten mit erheblichen bilanzpolitischen Auswirkungen. Sowohl über die Fortführung bzw. Auflösung von nach altem Recht gebildeten Posten als auch über den Ausweis der Unterschiedsbeträge sollte daher nur wohlüberlegt entschieden werden.

■ Bilanzsteuerliche Behandlung von schadstoffbelasteten Grundstücken

Für wen: Steuerpflichtige mit schadstoffbelasteten Grundstücken.

Sachverhalt: Das BMF hat kürzlich in einem Schreiben zur bilanzsteuerlichen Behandlung von schadstoffbelasteten Grundstücken Stellung genommen. Danach müssen für die Bildung von Rückstellungen für Sanierungsverpflichtungen bei belasteten Grundstücken folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es muss sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung nach dem Bundes-Bodenschutzgesetz handeln.
- Die Verpflichtung muss inhaltlich hinreichend konkretisiert sein. Dies ist z.B. der Fall, wenn die zuständige Behörde einen vollziehbaren Verwaltungsakt erlassen hat, der ein inhaltlich bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums vorschreibt.
- Die Verpflichtung muss vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein. Dies ist regelmäßig im Zeitpunkt des Erlasses einer behördlichen Verfügung erfüllt.
- Mit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung muss ernsthaft zu rechnen sein. Dies ist mit Bekanntgabe der behördlichen Anordnung ebenfalls der Fall.
- Die Aufwendungen dürfen in künftigen Wirtschaftsjahren nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut führen.

Unabhängig von der Rückstellung ist die Frage einer Teilwertabschreibung zu prüfen. Diese kommt bei voraussichtlich dauernder Wertminderung in Betracht. Im Fall einer zulässigen Rückstellung scheidet die Teilwertab-

schreibung aus, soweit die Sanierung zu einer Wertaufholung führen wird.

Empfehlung: Ob und in welcher Höhe Rückstellungen für Sanierungsverpflichtungen oder Teilwertabschreibungen gebildet werden können, sollten Sie für den jeweiligen Einzelfall mit Ihrem PKF-Ansprechpartner erörtern.

Mehr zum Thema: Im Internet steht das Schreiben des BMF vom 11.5.2010 (Az.: IV C 6 – S 2137/07/10004) unter www.bundesfinanzministerium.de zum Download bereit.

RECHT

■ Lebensversicherung: Pflichtteilsberechtigte profitieren von neuer Bewertung

Für wen: Personen, die einen Lebensversicherungsvertrag abgeschlossen haben.

Sachverhalt: Lebensversicherungen sind immer noch ein ausgesprochen beliebtes Vorsorgeinstrument der Deutschen. Als Bezugsberechtigte der Ansprüche werden dabei nicht immer die gesetzlichen Erben eingesetzt. Häufig erfolgt auch eine bewusst abweichende Begünstigung als Mittel der Nachlassgestaltung. Wird dadurch der Pflichtteil eines nahen Angehörigen gemindert, besteht im Erbfall regelmäßig ein Pflichtteilsergänzungsanspruch. Hier stellt sich dann die Frage, mit welchem Wert die Lebensversicherung berücksichtigt wird.

Bisher hatte der BGH stets auf die Summe der vom Erblasser eingezahlten Beiträge abgestellt. Mit Urteil vom 28.4.2010 (Az.: IV ZR 73/08) hat der BGH diese Sichtweise jetzt aufgegeben. Maßgebend ist nunmehr der Marktwert der Versicherung, den der Erblasser in der letzten – juristischen – Sekunde seines Lebens hätte umsetzen können. Dies wird regelmäßig der Rückkaufswert sein, kann aber auch ein auf dem Zweitmarkt realisierbarer Wert sein.

Bei entsprechend fortgeschrittener Vertragslaufzeit werden enterbte Angehörige hierdurch deutlich besser gestellt. Die Auffassung der Vorinstanz, wonach sogar die tatsächlich ausgezahlte Versicherungssumme entscheidend sein sollte, wurde jedoch vom BGH zurückgewiesen.

Empfehlung: Nachlassplanungen, die mit Lebensversicherungen zulasten von Pflichtteilsberechtigten operieren, sollten anlässlich der neuen Rechtslage auf ihre konkreten Auswirkungen überprüft werden.

Mehr zum Thema: Schenkungsteuer wird durch die Einräumung eines widerruflichen Bezugsrechts noch nicht ausgelöst. Eine Erbschaftsteuerpflicht entsteht erst bei Ableben des Versicherten, dann allerdings auf die volle ausgezahlte Versicherungssumme. Dagegen ist der Rückkaufswert für die Schenkungsteuer maßgeblich, wenn der laufende Vertrag selbst noch zu Lebzeiten unentgeltlich übertragen wird.

BETRIEBSWIRTSCHAFT

■ Die innerbetriebliche unsichtbare Hand – Verrechnungspreise aus betriebswirtschaftlicher Perspektive

Für wen: Mittelständische Unternehmen und Konzerne.

Sachverhalt: Je größer Unternehmenseinheiten sind, desto mehr steigen typischerweise die Komplexität und die Trägheit betrieblicher Abläufe. Die Flexibilität sinkt, und ineffiziente Verwaltungsstrukturen können sich verstärken. Zur Vermeidung dieser Nachteile bieten sich Dezentralisierungen in unterschiedlichen Ausprägungen an.

So kann das Unternehmen bzw. der Konzern z.B. organisatorisch in Geschäftsbereiche aufgeteilt werden, die in einem vorgegebenen Rahmen wie eigenständige Betriebe und mit eigener Gewinnverantwortung agieren (sog. **Profit-Center**). Diese Unternehmensteile stehen miteinander auf einem internen Markt in einem Leistungsaustausch. In Abhängigkeit von der Ausgestaltung dieses Leistungsaustausches können damit z.B. auch Marktmechanismen wie etwa die legendäre „unsichtbare Hand des Marktes“ (A. Smith) zugunsten einer Effizienzsteigerung des gesamten Unternehmens bzw. Konzerns genutzt werden.

Wesentliche Stellgröße für die zu erwartende Effizienzsteigerung der einzelnen Einheiten und des gesamten Unternehmens bzw. Konzerns ist die Ausgestaltung der internen Leistungsverrechnung zwischen den erwähn-

ten innerbetrieblichen Einheiten, mit anderen Worten die Bestimmung der **Verrechnungspreise**. Bei der Wahl der Verrechnungspreise sind vielfältige Aspekte zu beachten. Eine Rolle spielen neben den grundlegenden Unternehmenszielen u.a. der gewünschte Dezentalisierungsgrad, die wirtschaftliche Situation der unternehmerischen Gesamteinheit und ggf. auch die gesetzlichen Rahmenbedingungen.

Verrechnungspreissysteme lassen sich unter betriebswirtschaftlichen Aspekten vor allem danach einteilen, ob sie

- die internen Geschäftsbereiche zum Bezug der innerbetrieblichen Leistungen verpflichten (Systeme mit obligatorischem internen Transfer)
- oder nicht (Systeme mit Transferautonomie).

Bei einem internen Preissystem mit **Transferautonomie** wird der Preis für die Leistung zwischen den einzelnen Profit-Centern frei verhandelt. Für den leistungsbeziehenden Geschäftsbereich existiert grundsätzlich die Möglichkeit, eine externe Bezugsquelle zu wählen. Durch dieses System wird der interne Zulieferer in vollumfängliche Konkurrenz zu externen Anbietern gestellt. Effizienzsteigerungen des leistungserstellenden Unternehmensteils wirken sich unmittelbar positiv aus. Zugleich werden durch den freien Marktmechanismus prinzipiell aber auch Betriebs- teile mit ineffizienter Leistungserstellung oder übervorsichtiger Verrechnungspreiskalkulation vom Markt verdrängt, wenn externe Anbieter günstiger liefern können. In Bereichen mit strategischer Bedeutung für das Gesamtunternehmen bzw. den Gesamtkonzern ist daher ggf. ein steuerndes Eingreifen der zentralen Unternehmens- bzw. Konzernleitung nötig.

Bei einem **obligatorischen internen Transfer** besteht für die internen Nachfrager bzw. Anbieter keine Möglichkeit, auf externe Marktteilnehmer auszuweichen. Der Anbieter der Leistung ist daher nicht einem Marktgeschehen ausgesetzt. Die internen Verrechnungspreise können idealtypisch durch Ansatz des Marktpreises oder der Vollkosten erfolgen:

- Bei **Verwendung von Marktpreisen** wird durch den Preisvergleich zum realen Markt ein gewisser Effizienzsteigerungsdruck geschaffen. Allerdings bergen Marktpreise auch die Gefahr, dass das Endprodukt durch die

Verrechnung von Gewinnaufschlägen sowohl auf der Ebene der liefernden Abteilung als auch auf der Ebene derjenigen Abteilung, welche das Produkt letztendlich an den externen Markt abgibt, preislich nicht mehr konkurrenzfähig ist (Gefahr der doppelten Vermarktung).

- Beim **Ansatz zu Vollkosten** wird ein Marktdruck auf den internen Anbieter ausgeschlossen. Die Anreize zur Effizienzsteigerung sind entsprechend gering.

Empfehlung: Die Gestaltung eines Verrechnungssystemes hat insbesondere für Konzerne und international agierende Unternehmen nicht nur steuerliche Konsequenzen. Sie stellt auch eine betriebswirtschaftlich-organisatorische Entscheidungsfrage dar, bei deren Lösung wir Sie gerne ganzheitlich beraten.

KURZ NOTIERT

■ 1 %-Regelung gilt nur für tatsächlich zur privaten Nutzung überlassene Dienstwagen

Der BFH hat mit Urteil vom 21.4.2010 (Az.: VI R 46/08) entschieden, dass die Anwendung der sog. 1 %-Regelung nur geboten ist, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitneh-

mer einen Dienstwagen auch tatsächlich zur privaten Nutzung überlässt. Aus der Bereitstellung eines Fahrzeugs zu betrieblichen Zwecken könne nicht schon aufgrund eines Anscheinsbeweises darauf geschlossen werden, dass das Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch privat genutzt werde.

■ Umsatzsteuer: Vorsteuerabzug bei Rechenungskorrekturen

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit seinem Urteil vom 15.7.2010 (Az.: C 368/09) entschieden, dass eine falsche Angabe des Zeitpunkts einer Dienstleistung einem Abzug der Vorsteuer nicht entgegensteht, sofern sämtliche materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Finanzbehörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine entsprechend berichtigte Rechnung zuleitet.

BONMOT ZUM SCHLUSS

„Es war in Europa leichter, zwölf Währungen abzuschaffen, als eine Steuer.“

Dr. Thomas Borer (geb. 1957), ehemaliger Schweizer Botschafter

Impressum

PKF FASSELT SCHLAGE Partnerschaft

www.pkf-fasselt.de

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

14050 **Berlin** · Platanenallee 11 · Tel. +49 30 306 907-0
47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0
20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0

56864 **Bad Bertrich** · Brückenweg 6 · Tel. +49 2674 91 00-10
06114 **Halle** · Bernburger Straße 4 · Tel. +49 345 52 521-0
04275 **Leipzig** · August-Bebel-Str. 61 · Tel. +49 341 3099-10
56410 **Montabaur** · Steinweg 40-42 · Tel. +49 2602 93 11-0
18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel. +49 381 491 24-0

38122 **Braunschweig** · Theodor-Heuss-Str. 2 · Tel. +49 531 2403-0
60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0
50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel. +49 3904 66 38-0
38350 **Helmstedt** · Bötticherstr. 51 · Tel. +49 5351 12 01-0
39112 **Magdeburg** · Halberstädter Straße 40 A · Tel. +49 391 62 823-0
14476 **Potsdam** · Am Lehnitzsee 5 · Tel. +49 33208 223 55

Anfragen und Anregungen an die Redaktion bitte an: pkf-nachrichten@pkf.de

Die Inhalte der PKF* Nachrichten können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Nachrichten dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF FASSELT SCHLAGE ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF FASSELT SCHLAGE übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf-fasselt.de einsehbar.