

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 3 Rückstellungen wegen zukünftiger Betriebsprüfung bei Großbetrieben
 - 4 Nachweis der Investitionsabsicht bei neu gegründeten Betrieben
 - 5 Nachträgliche Schuldzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
 - 8 Kosten für Schiffsreisen mit Geschäftspartnern grundsätzlich nicht abziehbar
 - 9 Verfassungsmäßigkeit der Korrekturvorschrift des § 32a KStG
 - 10 Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes
 - 11 Berücksichtigung ausländischer EU-Steuerbescheide im Rahmen des § 174 AO
 - 12 Keine steuerfreie Kreditgewährung bei echter Factoring-Leistung
 - 14 Nachweis der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferung
-

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 15 Zunehmende Bedeutung der unternehmensinternen Außenwirtschafts-Compliance
-

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum

**Accounting News jetzt als eNewsletter.
Weitere Infos auf Seite 16.**



Durch die Einführung des Gesetzes zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG) sollen die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Sanierung Not leidender Unternehmen verbessert werden. Mit dem Gesetz eröffnet das deutsche Insolvenzrecht zugleich neue Möglichkeiten für das Management betroffener Unternehmen, das Insolvenzverfahren aktiv mitzugestalten. So erhalten beispielsweise die gesetzlichen Vertreter verstärkt die Gelegenheit, das Unternehmen im Wege der Eigenverwaltung weitgehend eigenständig zu sanieren.

Eine wesentliche Neuerung im Insolvenzrecht ist neben dem Debt Equity Swap auch die Einführung des sogenannten Schutzschirmverfahrens nach § 270b InsO. Dieses bietet dem Schuldner die Möglichkeit, die Sanierung des Unternehmens vorzubereiten und mithilfe eines Sachwalters innerhalb von maximal drei Monaten nach Antragstellung einen Insolvenzplan für die Sanierung des Unternehmens in Eigenverwaltung zu erarbeiten. Voraussetzung für das Schutzschirmverfahren ist die sogenannte Sanierungsbescheinigung nach § 270b Abs. 1 S. 3 InsO. Dabei handelt es sich um eine mit Gründen versehene Bescheinigung, aus der sich ergibt, dass drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 18 InsO) oder Überschuldung (§ 19 InsO) – jedoch keine Zahlungsunfähigkeit (§ 17 InsO) – vorliegt und die angestrebte Sanierung demnach nicht offensichtlich aussichtslos ist.

Eine solche Bescheinigung muss durch einen in Insolvenzsachen erfahrenen Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt oder durch eine sonstige Person mit vergleichbarer Qualifikation ausgestellt werden. Dabei gilt das Kriterium „in Insolvenzsachen erfahren“ in sachlicher Hinsicht als erfüllt, wenn der Wirtschaftsprüfer als Insolvenzverwalter tätig war oder berufliche Erfahrungen in der Sanierungsberatung oder in der Erstellung beziehungsweise Begutachtung von Sanierungskonzepten nachweisen kann.

Auch im Schutzschirmverfahren lässt sich ohne ein tragfähiges, nachhaltiges und umsetzbares Sanierungskonzept keine Krise überwinden. Ein unabhängiges Sanierungskonzept beziehungsweise -gutachten kann helfen, Transparenz zu schaffen, einen strukturierten Weg zur Wiederherstellung finanzieller Stabilität aufzuzeigen und das Vertrauen der Anspruchsgruppen in eine Krisenbewältigung zu stärken.

Das Restructuring-Team von KPMG verfügt über langjährige, umfangreiche Erfahrung in der Sanierungsberatung sowie in der Erstellung von Sanierungskonzepten und Sanierungsbescheinigungen. Auch hinsichtlich der Nutzung und Gestaltung der Optionen des neuen ESUG können unsere Fachleute bei der Bewältigung von Krisensituationen unterstützen.

Peter Wiegand

Transactions & Restructuring, Berlin

Bilanzsteuerrecht

Formeller Bilanzzusammenhang – Bilanzkorrektur bei Nichtaktivierung eines abnutzbaren Anlageguts

In dem dem BFH-Urteil vom 9.5.2012 (DStR 2012 S. 1743) zugrunde liegenden Streitfall betrieb der Kläger in zwei Filialen in A und B einen Einzelhandel. Die Filiale in A befand sich in gemieteten Räumen. In diesen nahm er 1998 Umbauten vor. Hierbei verpflichtete er sich gegenüber der Stadt A zur Ablösung von sieben Pkw-Abstellplätzen und zahlte 1999 den vereinbarten Ablösebetrag; diesen zog er als Betriebsausgabe ab. Zum 1.3.2000 veräußerte er den Teilbetrieb in A an seinen Sohn. Die Außenprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 vertrat die Auffassung, der Ablösebetrag hätte zusammen mit den Kosten des Umbaus aktiviert werden müssen. Dies sei in der ersten noch offenen Bilanz (zum 29.2.2000) unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen AfA durch Bilanzberichtigung zu korrigieren. Entsprechend ergebe sich ein geringerer (tarifbegünstigter) Veräußerungsgewinn und ein höherer laufender Gewinn des Jahres 2000. Der BFH bestätigte diese Auffassung.

Zunächst wies der BFH den Einwand zurück, die Bilanzkorrektur sei unzulässig, da auf den 29.2.2000 keine endgültige Schlussbilanz habe erstellt werden müssen. Eine letzte Schlussbilanz im Sinne des § 6 Abs. 2 EStDV ist bei der Veräußerung eines Teilbetriebs nicht aufzustellen. Für das Gesamtunternehmen stellt die Veräußerung eines Teilbetriebs „nur“ einen laufenden Geschäftsvorfall dar. Gleichwohl ist der (begünstigte) Veräußerungsgewinn des Teilbetriebs vom laufenden Gewinn abzugrenzen (§ 16 Abs. 2 EStG). Dies hat nach Maßgabe der Grundsätze der §§ 4, 5 EStG zu geschehen, mithin auch unter Einbeziehung erforderlicher und zulässiger Bilanzkorrekturen. Materiell-rechtlich sind dabei die gleichen Grundsätze wie bei einer Gesamtbetriebsveräußerung zugrunde zu legen (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG).

Nach dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs müssen Bilanzen für

Zwecke der Veranlagung und der Gewinnfeststellung grundsätzlich im Fehlerjahr und in den Folgejahren berichtigt werden. Ist dies nicht möglich, weil die Feststellungs- oder Steuerbescheide bereits formell und materiell bestandskräftig sind, ist die erfolgswirksame Berichtigung in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in der sie mit steuerlicher Wirkung möglich ist. Diese Grundsätze gelten in gleicher Weise bei der Veräußerung eines Teilbetriebs, dessen Gewinn auch ohne Erstellung einer Schlussbilanz (für das Gesamtunternehmen) zu ermitteln ist. Die Grundsätze gelten zwar nicht ausnahmslos, beispielsweise wenn der (bestandskräftige) fehlerhafte Bilanzansatz in den Vorjahren ohne Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Steuern geblieben ist. Eine solche Ausnahmesituation war jedoch im Streitfall nicht ersichtlich.

Der Ablösebetrag, der 1998 fehlerhaft als Betriebsausgabe abgezogen wurde, gehörte zu den Herstellungskosten der Mieterebauten. Der Gesamtbetrag (einschließlich des Ablösebetrags) abzüglich der zwischenzeitlichen AfA (fiktiver Restbuchwert des Wirtschaftsguts) war daher bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns anzusetzen, wie er in einer Schlussbilanz anzusetzen wäre. Die Erhöhung des Bilanzansatzes der Umbauten führte zu laufendem Gewinn.

Im Streitfall handelte es sich um die fehlerhafte Aktivierung (zu einem zu niedrigen Wert) eines Wirtschaftsguts. Insofern ist die Rechtsprechung zur Korrektur überhöhter AfA-Sätze nicht einschlägig. Nach dieser Rechtsprechung ist bei abnutzbaren Anlagegütern die Berichtigung eines Bilanzwerts dann nicht geboten, wenn sich der Fehler in den folgenden Jahren durch Ansatz des zutreffenden AfA-Satzes von selbst aufhebt und der richtige Totalgewinn gewährleistet ist. Weiterhin wies der BFH darauf hin, dass das Finanzamt den Ablösebetrag zu niedrig angesetzt und mit der AfA erst 1999 begonnen hatte. Diese Berechnungsfehler wirkten sich aber zugunsten des Klägers aus und waren wegen des Verböserungsverbots (§ 96 FGO) nicht zu berichtigen. ■

Rückstellungen wegen zukünftiger Betriebsprüfung bei Großbetrieben

Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz unter anderem Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die daraus folgende Passivierungspflicht gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und ist grundsätzlich auch für die Steuerbilanz zu beachten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten setzen entweder das Bestehen einer nur der Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach voraus, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Gegenstand der Verbindlichkeit können auch Sachleistungsverpflichtungen sein. Beruhen solche Verpflichtungen auf öffentlich-rechtlichen Vorschriften und sind die Verpflichtungen rechtlich noch nicht entstanden, so setzt eine Rückstellung zunächst voraus, dass die wirtschaftliche Verursachung vor dem betreffenden Bilanzstichtag liegt und der Anspruchsgläubiger davon Kenntnis hat. Weiterhin muss die Verpflichtung inhaltlich hinreichend bestimmt sein, in zeitlicher Nähe zu dem Bilanzstichtag erfüllt werden und sanktionsbewehrt sein, also mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden können. Ob diesen Anforderungen entsprochen wird, ist nicht nach der subjektiven Einschätzung des Steuerpflichtigen, sondern nach den objektiv und aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu würdigenden Gegebenheiten des Einzelfalls am Bilanzstichtag zu entscheiden.

Nach diesen Grundsätzen, so das BFH-Urteil vom 6.6.2012 (DStR 2012 S. 1790), können in der Steuerbilanz einer als Großbetrieb im Sinne von § 3 Betriebsprüfungsordnung (BpO) eingestuften Kapitalgesellschaft Rückstellungen für die Aufwendungen für die in Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehenden Mitwirkungspflichten gemäß § 200 AO – soweit diese die am Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre (Prüfungsjahre) betreffen – auch vor Erlass der Prüfungsanordnung gebildet werden.

Die Mitwirkungspflichten bei einer Außenprüfung sind in § 200 AO näher festgelegt.

Sie ergänzen und modifizieren die allgemeinen Vorschriften über die Mitwirkung der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren für den Fall einer Außenprüfung. Die besonderen Mitwirkungspflichten des § 200 AO entstehen deshalb erst mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gemäß § 196 AO. Diese bildet sowohl im Hinblick auf das Prüfungsobjekt als auch auf den Prüfungsumfang und -zeitraum den Rahmen für die Mitwirkungspflichten nach § 200 AO. Diese Mitwirkungspflichten können daher rechtlich erst durch die Prüfungsanordnung entstehen. Im Streitfall wurde die Außenprüfung nach dem Bilanzstichtag angeordnet. Insofern war die Verbindlichkeit rechtlich noch nicht entstanden.

Der Erlass einer Prüfungsanordnung war jedoch hinreichend wahrscheinlich. Am Bilanzstichtag sprachen mehr Gründe für als gegen das Entstehen der Verpflichtung. Nach den Monatsberichten des BMF der Jahre 2008 bis 2010 wurden Betriebe, die wie die Klägerin gemäß § 3 BpO als Großbetriebe eingestuft waren und deshalb ohne zeitliche Zäsur geprüft werden sollen (sogenannte Anschlussprüfungen), durchschnittlich zu rund 80 % geprüft. Die Prüfungswahrscheinlichkeit war daher deutlich überwiegend. Der Umstand, dass dem Finanzamt auch für Großbetriebsprüfungen ein Auswahlermessen zusteht, berechtigt weder zu der Annahme, das Entstehen der Verbindlichkeit sei nicht hinreichend wahrscheinlich, noch lässt er den Schluss zu, bis zum Erlass einer Prüfungsanordnung seien die Voraussetzungen einer steuerlich wirksamen Rückstellung nicht gegeben. Umstände, die auf Zuordnung der Klägerin in eine andere Größenklasse hätten schließen lassen, waren für den betreffenden Bilanzstichtag nicht ersichtlich.

Der Erlass der Prüfungsanordnung für die streitbezogenen Wirtschaftsjahre 2004 bis 2006 war nicht nur wahrscheinlich, sondern auch in diesen Jahren wirtschaftlich verursacht, denn die Mitwirkungspflichten betreffen die Steuerpflicht dieser Jahre. Die in den Besteuerungsperioden verwirklichten Besteuerungsmerkmale bildeten in Zusammenhang mit der fortdauernden Zuordnung der Klägerin zur Gruppe der Großbetriebe die wirtschaftlich wesentlichen Tatbestandsmerkmale für das Entstehen der Mitwir-

kungspflichten nach § 200 AO. Weiterhin waren die Mitwirkungspflichten inhaltlich und auch in zeitlicher Hinsicht ausreichend konkretisiert. Es genügt, dass das Gesetz das Ziel der Verpflichtung in dem Sinne hinreichend benennt, dass der Betroffene mit einer Inanspruchnahme ernsthaft rechnen muss. Für die zeitliche Konkretisierung ist es ausreichend, dass die Verpflichtung innerhalb eines bestimmbar und dem Belieben des Steuerpflichtigen entzogenen Zeitraums zu erfüllen ist. Schließlich sind die Mitwirkungspflichten ebenfalls sanktionsbewehrt. Die einzelnen Mitwirkungsverlangen sind regelmäßig als Verwaltungsakte zu qualifizieren, die durch Androhung und Festsetzung von Zwangsgeld durchgesetzt werden können.

Schließlich wies der BFH darauf hin, dass die Gewinnwirksamkeit der für die Erfüllung der Mitwirkungspflichten gebildeten Rückstellungen (betreffend die Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2006) nicht dadurch ausgeschlossen wird, dass die hierfür anfallenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden könnten. Die Vorschrift des § 10 Nr. 2 KStG 2002 erfasst neben der Körperschaftsteuer die hierauf entfallenden steuerlichen Nebenleistungen, nicht hingegen die Aufwendungen, die einer Kapitalgesellschaft im Rahmen der Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten nach § 200 AO entstehen. Da im Streitfall der Rückstellungsbetrag der Höhe nach nicht streitig war, wies der BFH die Revision des Finanzamts zurück. ■

Einkommensteuer

Nachweis der Investitionsabsicht bei neu gegründeten Betrieben

Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Anlageguts bis 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (§ 7g Abs. 1 EStG in der Fassung vom 14.8.2007 – n. F.). Voraussetzung ist, dass der Betrieb bestimmte Größenordnungen nicht überschreitet und der Steuerpflichtige beabsichtigt, das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich in den folgenden drei Wirt-

schaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen. Eine weitere Voraussetzung ist die Absicht des Steuerpflichtigen, das Wirtschaftsgut mindestens bis zum Ende des der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahrs in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen. Er muss das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennen und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angeben.

Auch in Gründung befindliche Betriebe können unter den vorgenannten Voraussetzungen Investitionsabzugsbeträge geltend machen. Der Gesetzeszweck – nämlich die Förderung der Liquidität, der Eigenkapitalbildung, der Investitions- und Innovationskraft kleinerer Betriebe – schließt in Gründung befindliche Betriebe in mindestens gleichem Maße ein wie bereits etablierte Unternehmen. Im Übrigen entspricht es allgemeinen Grundsätzen, vorweggenommene Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit den späteren Betriebseinnahmen vorliegt.

Der BFH hat im Urteil vom 20.6.2012 (DStR 2012 S. 1795) zunächst zu der Frage Stellung genommen, ob bei in Gründung befindlichen Unternehmen die Investitionsabsicht nur durch verbindliche Bestellung des anzuschaffenden Wirtschaftsguts nachgewiesen werden kann. Ferner war zu klären, ob der Steuerpflichtige nach den Grundsätzen über den Finanzierungszusammenhang den Investitionsabzugsbetrag nicht geltend machen kann, wenn er ihn erst in einem Nachtrag zur Steuererklärung beantragt. Der BFH verneinte im Ergebnis beide Fragen.

Die Investitionsabsicht stellt ein zwingendes gesetzliches Tatbestandsmerkmal dar. Die besondere Prüfung der Investitionsabsicht bei in Gründung befindlichen Betrieben dient vor allem der Feststellung, ob überhaupt mit einem Abschluss des Prozesses der Betriebseröffnung zu rechnen ist (Prognoseentscheidung). Denn anders als bei einem aktiven Betrieb ist keine Plausibilitätskontrolle anhand des bisher verfolgten Betriebskonzepts durchführbar. Zudem wäre es ohne eine solche Prüfung der Investitionsabsicht

ohne Weiteres möglich, sich durch eine vorgebliche Betriebsgründung eine Steuerpause zu verschaffen.

Bei der Prüfung der Investitionsabsicht sind daher strenge Maßstäbe anzuwenden. Gleichwohl ist der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 8.5.2009, BStBl I 2009 S. 633, Rz. 29) nicht darin zu folgen, dass die Investitionsabsicht für wesentliche Betriebsgrundlagen ausschließlich durch eine verbindliche Bestellung des Wirtschaftsguts bis zum Ende des Jahres, für das der Abzug vorgenommen wird, nachgewiesen werden kann. Zwar war eine entsprechende Auslegung des § 7g EStG in der früheren Fassung (a. F.) vertreten worden, um Umgehungsmöglichkeiten weitgehend auszuschließen. Hintergrund war, dass nach der alten Regelung in Höhe der – im Rahmen der Höchstbeträge – geltend gemachten Investitionsabzugsbeträge Gewinne beliebig innerhalb der Fünfjahresgrenze in Zeiträume mit relativ niedrigen (subjektiven) Steuersätzen verschoben werden konnten.

An dieser Rechtsprechung ist für den Geltungszeitraum des § 7g EStG n. F. nicht festzuhalten. Die neue Regelung des § 7g EStG n. F. verlangt ausdrücklich eine Investitionsabsicht und sieht vor, dass bei grundloser Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags die steuerlichen Erleichterungen rückwirkend aufgehoben werden. Daher kann keine endgültige Steuerminderung erreicht werden. Zwar sind Zinsnachteile für den Fiskus nicht ausgeschlossen und für den ausstehenden Rückforderungsbetrag kann ein Insolvenzrisiko eintreten. Diese Risiken bestehen aber in gleicher Weise bei etablierten Betrieben. Sie rechtfertigen nicht, nur bei Betrieben, deren Eröffnung noch nicht abgeschlossen ist, die Begünstigung von einer verbindlichen Bestellung abhängig zu machen. Der Normzweck spricht ebenfalls dafür, für den Nachweis der erforderlichen Investitionsabsicht auch andere geeignete und objektiv belegbare Indizien zuzulassen, als ausschließlich eine verbindliche Bestellung der wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Bei der Beurteilung der Investitionsabsicht kann ergänzend die weitere Entwicklung nach dem Bilanzstichtag herangezogen

werden. Der Nachweis kann als geführt angesehen werden, wenn – wie im Streitfall – im Jahr des Investitionsabzugs bereits konkrete Verhandlungen über den Erwerb einer wesentlichen Betriebsgrundlage erfolgten. Voraussetzung ist aber, dass die Verhandlungen dann nach Ende des Wirtschaftsjahrs – gegebenenfalls über weitere Zwischenschritte, deren zeitlicher Abstand den bei ernsthaft geplanten Investitionen üblichen Rahmen nicht wesentlich überschreitet – tatsächlich in die verbindliche Investitionsentscheidung münden.

Der BFH ging ferner davon aus, dass im Streitfall der Finanzierungszusammenhang gewahrt wurde. Der Antrag muss nicht mit der ersten Einreichung der Steuererklärung gestellt, sondern kann auch später im Rahmen einer Bescheidänderung nachgeholt werden. Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zum Finanzierungszusammenhang betreffen nur Fälle, in denen die Investitionsabzugsbeträge aus Gründen geltend gemacht wurden, die dem Förderzweck nicht entsprachen. Es besteht kein Anlass, die Einschränkungen, die auf den Grundsätzen über den Finanzierungszusammenhang basieren, dahin gehend auszudehnen, dass jegliche nachträgliche Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen ausgeschlossen wäre. ■

Nachträgliche Schuldzinsen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Hierzu zählen auch Schuldzinsen, soweit diese mit einer Einkunftsart, vorliegend den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG).

Wird zur Finanzierung des Erwerbs eines Mietshauses ein Darlehen aufgenommen, besteht ein Veranlassungszusammenhang zwischen den Zinsaufwendungen und den nachfolgenden Mieteinnahmen. Die Zinsen können als Werbungskosten abgezogen werden. Nach den bisher in der Rechtsprechung vertretenen Grundsätzen bestand dieser Veranlassungszusammenhang nicht

mehr fort, wenn die Vermietungsabsicht aufgegeben wurde und die Vermietungstätigkeit beziehungsweise das Rechtsverhältnis im Sinne der Einkunftsart endete. Die Zinsen konnten dann nicht mehr als Werbungskosten abgezogen werden. Dies galt auch dann nicht, wenn der Erlös aus der Veräußerung des Mietwohngrundstücks nicht ausreichte, um das ursprünglich zur Anschaffung des Grundstücks aufgenommene Darlehen abzulösen. An dieser Rechtsprechung hält der BFH (Urteil vom 20.6.2012, DStR 2012 S. 1801) nicht mehr fest.

Die bisherige Rechtsprechung beruhte maßgeblich auf der Erwägung, dass der ursprünglich bestehende wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem Finanzierungsdarlehen und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit der Veräußerung des Grundstücks ende. Das fortbestehende (Rest-) Darlehen habe seine Ursache in dem im privaten Vermögensbereich erlittenen, nicht steuerbaren Vermögensverlust. Die Zinsen seien entsprechend nur noch Gegenleistung für die Überlassung von Kapital, das nicht mehr der Erzielung von steuerbaren Einkünften diene.

Diese Erwägungen hatten als Hintergrund § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG in den Fassungen vor 1999, die Veräußerungsgeschäfte mit „Spekulationscharakter“ beschränkten. Mit der auf zehn Jahre erweiterten Erfassung der Wertsteigerungen bei der Veräußerung von Grundstücken im Privatvermögen durch das Steuerentlastungsgesetz (StEntlG) 1999/2000/2002 hat der Gesetzgeber eine Grundentscheidung getroffen. Hiernach sind zur Erzielung von Einkünften dienende Wohngrundstücke für den genannten Zeitraum, also über einen steuerpolitisch gerechtfertigten „Spekulationszeitraum“ hinaus, nicht mehr dem privaten, sondern dem steuerrechtlich erheblichen Vermögensbereich zuzuordnen. Dementsprechend sind solche Wertveränderungen als Veräußerungsgewinn oder -verlust zu erfassen.

Nachträgliche Schuldzinsen können mithin auch im Bereich der Überschusseinkünfte der Finanzierung eines steuerrechtlich erheblichen Veräußerungs- oder Aufgabeverlusts dienen. Die Notwendigkeit einer dahin gehenden Fortentwicklung der Recht-

sprechung wird besonders in der Regelung des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG deutlich. Demnach mindern bei der Ermittlung des Gewinns nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, soweit sie zuvor bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des veräußerten Wirtschaftsguts und führen damit zu einem höheren Veräußerungsgewinn.

Nach diesen Grundsätzen besteht ein ursprünglich gesetzter Veranlassungszusammenhang zwischen einem Darlehen zur Finanzierung des Vermietungsobjekts und den (früheren) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich weiter fort, wenn der Steuerpflichtige das Objekt veräußert und der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das zur Anschaffung aufgenommene (Rest-)Darlehen abzulösen. Die Zinsen sind als Werbungskosten bei diesen Einkünften abzuziehen. Allerdings gilt hierbei der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung. Verwendet der Steuerpflichtige den Veräußerungserlös nicht vorrangig zur Schuldentilgung, durchbricht er den ursprünglichen Veranlassungszusammenhang. Im Streitfall war der Veräußerungserlös in vollem Umfang zur Tilgung der Darlehensschulden verwendet worden. Der BFH gewährte daher den Abzug der auf das Restdarlehen entfallenden Zinsen als (nachträgliche) Werbungskosten. ■

Teilveräußerung einer Steuerberaterpraxis – „Selbstständiger Teil des Vermögens“ im Sinne des § 18 Abs. 3 EStG

Zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit gehört nach § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG auch der Gewinn, der bei der Veräußerung eines selbstständigen Teils des betrieblichen Vermögens erzielt wird. In diesem Fall sind die Vorschriften des § 16 Abs. 2 bis 4 EStG über eine Teilbetriebsveräußerung entsprechend anzuwenden (§ 18 Abs. 3 Satz 2 EStG). Der Gewinn wird, soweit er nach diesen Vorschriften nicht steuerfrei bleibt, gemäß § 34 EStG ermäßigt besteuert. Der Begriff „selbstständiger Teil des Vermögens“ ist im Gesetz nicht näher definiert. Er ist unter entsprechender Heranziehung der

Voraussetzungen eines Teilbetriebs im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu bestimmen. Ein Teilbetrieb ist ein organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs, der für sich betrachtet alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist. Dies ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung zu beurteilen.

Nach der bisherigen Rechtsprechung kann die erforderliche (Teil-)Selbstständigkeit des betrieblichen Vermögens bei freiberuflicher Tätigkeit nur angenommen werden, wenn sich diese entweder auf wesensmäßig verschiedene Tätigkeiten mit zugehörigen unterschiedlichen Kunden- oder Patientenkreisen erstreckt oder bei gleichartiger Tätigkeit in örtlich sowie organisatorisch voneinander getrennten Bereichen ausgeübt wird. Diese Rechtsprechung schließt allerdings nach dem BFH-Urteil vom 26.6.2012 (DStR 2012 S. 1850) nicht aus, bei der gebotenen Gesamtbewertung auch den Umstand zu berücksichtigen, dass ein Steuerberater zwei (oder mehrere) für sich genommen völlig selbstständige und lebensfähige Steuerbüros von verschiedenen Steuerberatern erworben und als solche fortgeführt hat. Die vom BFH in der Vergangenheit gebildeten vorgenannten Fallgruppen beschreiben nur indiziell (und nicht tatbestandlich) die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbstständigkeit. Eine steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung kann daher auch dann vorliegen, wenn der Steuerberater eine Beratungspraxis veräußert, die er (neben anderen Praxen) als selbstständigen Betrieb erworben und im Wesentlichen so fortgeführt hat. Es kommt dann nicht entscheidend darauf an, ob die Tätigkeit in voneinander getrennten örtlich abgegrenzten Bereichen ausgeübt worden ist – vorausgesetzt die beim Erwerb zu bejahende Selbstständigkeit der Büros ist beibehalten und nicht durch organisatorische (eingliedernde) Maßnahmen aufgegeben worden.

Im Streitfall hatte der Kläger geltend gemacht, die in B geführte (Teil-)Beratungspraxis sei in den Jahren 1988 und 1991 von einem Steuerberater erworben und bis zur Veräußerung im Jahr 1998 im Wesentlichen unverändert weitergeführt worden. Da das

Finanzgericht hierzu keine Feststellungen getroffen hatte, verwies der BFH den Rechtsstreit zurück und gab dabei die folgenden Grundsätze vor.

Die übernommene Praxis muss bis zur Veräußerung nicht völlig unverändert geblieben sein. Es genügt, wenn sie im Wesentlichen unverändert weitergeführt wurde. Erworbene Mandate dürfen keinem anderen Büro zugeordnet und umgekehrt keine anderweitig erworbenen Mandate dem Mandantenstamm des Büros in B zugeordnet worden sein. Denn der Mandantenstamm ist die wesentliche Betriebsgrundlage eines Steuerberatungsbüros. Dies betrifft nicht die in B akquirierten Mandate, bei denen es sich um Mandanten handelt, die sich aufgrund der räumlichen Nähe dorthin gewandt haben (normaler Mandantenzugang).

Die Selbstständigkeit des Büros darf auch nicht durch organisatorische (eingliedernde) Maßnahmen aufgegeben worden sein. Personell und organisatorisch muss die betreffende Praxis im Wesentlichen unverändert sein. Eine schädliche Zuordnung von Mandaten anderer Büros ergibt sich nicht allein dadurch, dass Arbeiten der anderen Büros auch in B erledigt wurden.

Soweit streitig ist, ob der Mandantenstamm des Büros in B vollständig veräußert wurde, kommt es neben der historischen auch auf die räumliche Zuordnung an. Hinsichtlich der weiteren Streitfrage, ob der Kläger seine bisherige Tätigkeit im örtlichen Bereich des Büros in B vollständig eingestellt hat, ist maßgebend, ob er die dem Büro in B zugeordneten Mandanten nach der Veräußerung weiter beraten hat. Indiziell ist hiervon im Streitfall nicht auszugehen, da der Kläger nach seinem unwidersprochenen Vortrag nicht wegen einer Verletzung der vereinbarten Konkurrenzklausele in Anspruch genommen worden ist.

Der Kläger war sowohl Steuerberater als auch Wirtschaftsprüfer. Der Umstand, dass auch Wirtschaftsprüfer zur Steuerberatung befugt sind, berechtigt nicht zu dem Schluss, dass die Tätigkeiten beider Berufe als gleichartig anzusehen sind, denn sie haben unterschiedliche Aufgaben. Die Verschiedenheit der Tätigkeiten reicht jedoch nicht aus, um insofern stets von selbstständigen Teil-

Praxen ausgehen zu können. Hinzu kommen muss eine organisatorische Trennung der beiden Tätigkeiten. Hatte der Kläger Wirtschaftsprüfungsmandate nach der Veräußerung in B weitergeführt, so kommt es darauf an, ob eine organisatorische Trennung zwischen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsmandaten bestand. Anderenfalls wäre zu prüfen, ob die von der Rechtsprechung entwickelte sogenannte Bagatellgrenze überschritten worden war. ■

Gescheiterte Grundstücksveräußerung – kein Abzug erfolgloser Aufwendungen

Im Fall des BFH-Urteils vom 1.8.2012 (DStR 2012 S. 1903) wollte der Kläger ein zur Vermietung genutztes Wohngrundstück veräußern, das er weniger als zehn Jahre im Bestand gehabt hatte. Die Veräußerung schlug wegen Finanzierungsproblemen des Erwerbers fehl. Der Kläger machte angefallene Notar- und Gerichtskosten sowie Bewirtungskosten als Aufwand geltend. Der BFH sah keine Möglichkeit zur steuerlichen Berücksichtigung dieser Aufwendungen.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist ein Abzug nicht möglich, da es an der Veranlassung der Aufwendungen durch diese Einkünfte fehlt. Sie sind angefallen, weil der Kläger das Grundstück veräußern, also gerade nicht mehr vermieten wollte. Die Aufwendungen waren auch nicht als (vergebliche) Werbungskosten im Rahmen eines privaten Veräußerungsgeschäfts (§ 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) abziehbar. Zwar können Aufwendungen abgezogen werden, wenn sie anfallen, bevor mit dem Aufwand zusammenhängende Einnahmen erzielt werden. Daraus folgt aber nicht, dass Veräußerungskosten als Werbungskosten abziehbar wären, wenn es nicht zu einem die Steuerbarkeit konstituierenden Veräußerungsgeschäft kommt.

Der wirtschaftliche Zusammenhang wird bei privaten Veräußerungsgeschäften des § 23 EStG nicht durch die Einkünfteerzielungsabsicht hergestellt. Dieses alle Einkunftsarten kennzeichnende Merkmal wird für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften durch die maßgebenden Zeiträume in typisierender Weise objektiviert. Dies bedeutet, dass nur bei einer Veräuße-

rung innerhalb der vorgegebenen Frist die Einkünfteerzielungsabsicht anzunehmen ist. Kommt es innerhalb der Frist nicht zu einem Veräußerungsgeschäft, so fehlt sie. Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen fällt dann in die nicht steuerbare Vermögenssphäre. Der bloße Veräußerungsversuch und die damit verbundenen Aufwendungen bleiben demzufolge steuerrechtlich ohne Bedeutung. ■

Nachweispflicht bei Bewirtungen in einer Gaststätte; Abgrenzung zwischen häuslichem Arbeitszimmer und Betriebsstätte

Der BFH nahm im Urteil vom 18.4.2012 (DStR 2012 S. 1904) zunächst zu der Frage Stellung, ob bei Bewirtungen in einer Gaststätte die Rechnung auch den Namen des Bewirtenden enthalten muss, wenn es sich nicht um Rechnungen über Kleinbeträge im Sinne des § 33 UStDV handelt. Zudem ging der BFH auf die Abgrenzung zwischen häuslichem Arbeitszimmer und Betriebsstätte ein.

Der Kläger erzielte in den Streitjahren 1998 bis 2000 Einkünfte aus seinem Einzelunternehmen im Bereich „Exportberatung und Vermittlung von Maschinen und Anlagen“. Für seine Tätigkeit nutzte er Räumlichkeiten im privaten Wohnhaus. Dabei handelte es sich um Räumlichkeiten im Kellergeschoss, die auch von außen zugänglich waren; ein Zimmer im ersten Obergeschoss wurde als Besprechungsraum genutzt.

Die 2003 und 2004 durchgeführte Betriebsprüfung beurteilte die vom Kläger genutzten Räumlichkeiten als häusliches Arbeitszimmer, das nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers darstellte. Daher waren die Aufwendungen hierfür lediglich in Höhe von 2.400 DM jährlich abziehbar. Zudem erkannte sie Bewirtungsaufwendungen nicht an, soweit die Bewirtungen in einer Gaststätte stattfanden, die Rechnungen dafür den Betrag von 200 DM (Kleinrechnungen im Sinne des § 33 UStDV) überstiegen und nicht den Kläger als Bewirtenden auswiesen. Der BFH sah diese Beurteilungen als zutreffend an.

Bewirtungsaufwendungen sind nur nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG abziehbar. Die Abziehbarkeit hängt von der Erfüllung der Nachweispflicht ab. Dabei ist Satz 3 der Vorschrift, der die Bewirtung in Gasthäusern betrifft, – entgegen der Meinung der Vorinstanz – keine Vereinfachungsvorschrift zu Satz 2 der Vorschrift. Die in Satz 2 der Vorschrift geforderten Angaben zum Ort und Tag sowie zu den Kosten der Bewirtung ergeben sich aus der Rechnung des Gaststätteninhabers. Gaststättenrechnungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG müssen unter anderem den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten. Die Angabe in einem Eigenbeleg beziehungsweise die Vorlage der Kreditkartenabrechnungen genügt aufgrund der unterschiedlichen Nachweisfunktionen von Eigen- und Fremdbeleg nicht, denn den Gaststättenrechnungen kommt eine im Vergleich zum Eigenbeleg höhere Nachweisfunktion zu. Rechnungen ohne Angabe des Bewirtenden belegen nicht, wem die Aufwendungen entstanden sind. Zudem kann das Finanzamt weder die betriebliche Veranlassung noch die Angemessenheit der Bewirtungsaufwendungen prüfen. Eine Ausnahme besteht nur für Kleinrechnungen des § 33 UStDV, da anderenfalls die durch diese Vorschrift angestrebten Erleichterungen für das Gaststättengewerbe nicht erreicht werden könnten.

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können nur nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG abgezogen werden. Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht näher bestimmt. In der Regel wird darunter das häusliche Büro verstanden, das heißt ein Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient. Aus dem Wesen des Typus des „häuslichen Arbeitszimmers“ folgt, dass seine Grenzen fließend sind und dass es Übergangsformen gibt. Der jeweilige Sachverhalt muss dem Typus wertend zugeordnet werden. Insoweit ist das „häusliche Arbeitszimmer“ von Betriebsstätten-Räumlichkeiten im Wohnbereich, für die kein Abzugsverbot besteht, abzugrenzen.

Im Streitfall wurden mehrere Kellerräume und ein Raum im ersten Obergeschoss für das Einzelgewerbe genutzt. Die Räume bildeten eine funktionale Einheit, sodass eine gemeinsame einheitliche Qualifizierung vorzunehmen war. Denn es kann keinen Unterschied machen, ob aufgrund der räumlichen Situation die Nutzung in einem Raum oder in mehreren Räumen erfolgt. Im vorliegenden Fall waren die betreffenden Räume in die häusliche Sphäre eingebunden. Sie konnten über die Innentreppe des Wohnhauses erreicht werden und befanden sich in unmittelbarer räumlicher Nähe zu den Wohnräumen.

Besondere Umstände, die die Einbindung in die häusliche Sphäre aufgehoben oder überlagert hätten, waren nicht ersichtlich. Maßgeblich ist insoweit auch, dass die funktionale Büroeinheit nicht für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und entsprechend nach außen gekennzeichnet war. Zudem kam es in den Streitjahren nur zu gelegentlichen Zusammenkünften mit den Auftraggebern in den betreffenden Räumen. Diese waren daher als „häusliches Arbeitszimmer“ zu qualifizieren. Sie bildeten nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers, da die für sein Geschäftsmodell wesentlichen und prägenden Vermittlungsleistungen größtenteils außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen der persönlichen Treffen mit potenziellen Kunden erbracht wurden. Demgemäß kam nur der bereits gewährte beschränkte Abzug der Aufwendungen in Betracht. ■

Kosten für Schiffsreisen mit Geschäftspartnern grundsätzlich nicht abziehbar

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen betrieblich veranlasste Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segel- und Motorjachten und ähnliche Zwecke sowie die damit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern, soweit die damit verfolgten Zwecke nicht selbst Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit des Steuerpflichtigen sind (§ 4 Abs. 5 Satz 2 EStG). Das Abzugsverbot wurde geschaffen, weil der Gesetzgeber die genannten Ausgaben als ihrer Art nach überflüssige und unangemessene Repräsentation ansah.

Einen konkret feststellbaren Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen erfordert das Gesetz nicht. Vielmehr wird, so das BFH-Urteil vom 2.8.2012 (DStR 2012 S. 1911), typisierend der Zusammenhang der Ausgaben mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder seiner Geschäftsfreunde angenommen. Deshalb gilt das Abzugsverbot auch für Körperschaftsteuersubjekte, die nach der BFH-Rechtsprechung keine außerbetriebliche Sphäre haben können.

Vor diesem Hintergrund wird § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG von der Rechtsprechung einschränkend dahin gehend ausgelegt, dass das Abzugsverbot nur für solche Aufwendungen gelten soll, die eine Berührung zur Lebensführung und zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der durch sie begünstigten Geschäftsfreunde des Steuerpflichtigen haben. Wird beispielsweise ein Schiff lediglich als schwimmender Besprechungsraum oder reines Transportmittel genutzt, greift das Abzugsverbot nicht ein. Auch Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit einem Schiff sind nicht nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG insgesamt vom Abzug ausgeschlossen. Anders verhält es sich, wenn die Aufwendungen für ein Segel- oder Motorschiff für Zwecke der Repräsentation oder Unterhaltung geleistet werden. Im Streitfall hatte die Steuerpflichtige ein historisches Segelschiff gechartert für eine sogenannte Regatta-Begleitfahrt anlässlich der Kieler Woche. Der Einsatz des Schiffs für Zwecke der Unterhaltung und Repräsentation stand demnach fest, sodass das Abzugsverbot eingriff.

Die Klägerin kann sich auch nicht zu ihren Gunsten auf eine (norminterpretierende) Verwaltungsanweisung zur Anmietung von sogenannten VIP-Logen in Sportstätten berufen, da die Rechtsprechung insoweit schon dem Grunde nach nicht gebunden ist. Im Ergebnis kommt der von der Klägerin geltend gemachte Gesichtspunkt einer auf dem Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gründenden Selbstbindung der Verwaltung auf die Behandlung von VIP-Logen nicht zum Tragen. ■

Einkommensteuer/ Umwandlungssteuerrecht

Gewinn aus der Veräußerung des durch Formwechsel entstandenen Mitunternehmeranteils eines zuvor nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters

Im Fall des BFH-Urteils vom 12.7.2012 (DStR 2012 S. 1805) hatten die drei Beigeladenen 1998 jeweils einen Geschäftsanteil von nominell 3.000 DM (3 % des Stammkapitals) an der X-GmbH zum Kaufpreis von je 100.000 DM erworben. Im Jahr 2000 wurde die GmbH formwechselnd in die X-GmbH & Co. KG (Klägerin) umgewandelt. Die Hafteinlagen entsprachen betragsmäßig den Stammeinlagen an der GmbH. Soweit das Eigenkapital der GmbH die Summe der Kapitaleinlage der Komplementär-GmbH und der Kommanditeinlagen der Kommanditisten überstieg, wurde es den Darlehenskonten der Gesellschafter gutgeschrieben. Die drei Beigeladenen veräußerten im Jahr 2004 ihre Kommanditeile von nominell je 3.000 DM für 25.000 Euro beziehungsweise circa 51.000 Euro. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ließ das Finanzamt die ursprünglichen Anschaffungskosten für die GmbH-Geschäftsanteile unberücksichtigt und kam dadurch in allen drei Fällen zu Veräußerungsgewinnen. Hiergegen wandte sich die Klägerin. Der BFH beurteilte jedoch den Gewinnfeststellungsbescheid als rechtmäßig.

Das Finanzamt hatte die Veräußerungsgewinne gemäß § 16 Abs. 2 EStG als Differenz zwischen Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten und Kapitalkonto ermittelt. Die ursprünglichen Anschaffungskosten hatten nach den hier einschlägigen Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes 1995 keinen Eingang in die anteiligen Kapitalkonten der Beigeladenen gefunden, da diese im Zeitpunkt der formwechselnden Umwandlung an der GmbH nicht wesentlich beteiligt waren.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters erzielt werden, der als Mitunternehmer des Betriebs im Sinne des § 15

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Veräußerungsgewinn ist in diesen Fällen gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Maßgeblich ist dabei die Differenz zwischen den dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto.

Ein nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter, der seine Beteiligung im Privatvermögen hält, nimmt nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995 nicht an der Ermittlung des Übernahmeergebnisses der Personengesellschaft teil. Der Wert seines Anteils an den Wirtschaftsgütern bleibt bei Ermittlung des Übernahmeergebnisses außer Ansatz, obwohl er Gesellschafter der Personengesellschaft wird. Sein Anteil an der Personengesellschaft bestimmt das Kapitalkonto seines Mitunternehmeranteils zum steuerlichen Übertragungstichtag. Im Streitfall werden die von der Kapitalgesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Personengesellschaft mit den Buchwerten fortgeführt. In diesen Fällen bestimmt sich der Anteil des vormals nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters an der Personengesellschaft nunmehr ausschließlich nach dem anteiligen Buchwert der Mitunternehmerbeteiligung. Die ursprünglichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der GmbH fließen nicht in seinen Kapitalanteil ein.

Auch eine Aufstockung um einen etwaigen Übernahmeverlust gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 kommt für den vormals nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter nicht in Betracht. Je nach den Umständen des Einzelfalls kann bei ihm deshalb die Situation entstehen, dass er bei der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils auch die stillen Reserven versteuern muss, die er bei der Anschaffung des Geschäftsanteils bereits dem Veräußerer vergütet hatte.

Gleichwohl können die ursprünglichen Anschaffungskosten für die nicht wesentliche Beteiligung an der GmbH nicht durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz berücksichtigt und bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils abgezogen werden. Dem steht bereits entgegen, dass bei der formwechselnden Umwandlung der Anteil der Wirtschaftsgüter, der auf die vormals nicht

wesentlichen Beteiligungen im Privatvermögen entfällt, bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses unberücksichtigt bleibt. Die Bildung einer positiven Ergänzungsbilanz würde zudem dem Gesetzeszweck widersprechen. Im Hinblick auf nicht wesentlich beteiligte Anteilseigner basiert die formwechselnde Umwandlung nicht auf der Annahme eines Anschaffungsvorgangs. Ihr liegt vielmehr der Gedanke der privilegierten Liquidation zugrunde. So hat der nicht wesentlich Beteiligte nach § 7 UmwStG 1995 das anteilig auf ihn entfallende verwendbare Eigenkapital, also die offenen Reserven (zuzüglich der – damals – anzurechnenden Körperschaftsteuer) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Er wird im Ergebnis denselben Rechtsfolgen unterworfen wie im Fall der Liquidation der Kapitalgesellschaft. Zwar betrifft dies nur die offenen Reserven. Jedoch wollte der Gesetzgeber dabei auf die Besteuerung der stillen Reserven nicht verzichten. Diese sind nach der Gesetzesbegründung zu versteuern, wenn sie bei der übernehmenden Personengesellschaft aufgelöst werden. Eine solche Besteuerung würde durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz unterlaufen. ■

Körperschaftsteuer/Verfassungsrecht

Verfassungsmäßigkeit der Korrekturvorschrift des § 32a KStG

Mit Beschluss vom 29.8.2012 (DStR 2012 S. 1914), der im vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung erging, befasste sich der BFH mit möglichen ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Korrekturvorschrift des § 32a KStG. Konkreter Gegenstand des Verfahrens war die Änderung von Einkommensteuerfestsetzungen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Regelung zwar bestandskräftig, aber noch nicht festsetzungsverjährt waren. Der BFH verneinte im Ergebnis einen Fall unzulässiger Rückwirkung und gewährte keine Aussetzung der Vollziehung.

Im Streitfall waren die Körperschaftsteuerbescheide für 2002 bis 2004 von zwei Gesellschaften, deren Gesellschafter und Geschäftsführer die Antragsteller waren, aufgrund einer im Jahr 2011 vorgenomme-

nen Außenprüfung zur Erfassung verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) geändert worden. Die entsprechenden steuerlichen Folgewirkungen bei den Gesellschaftern (Antragstellern) wurden durch Änderung ihrer Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG erfasst. Die Antragsteller wandten sich gegen die Änderungen ihrer Einkommensteuerfestsetzungen mit der Begründung, die Regelung des § 32a KStG sei aufgrund unzulässiger Rückwirkung nicht anzuwenden.

Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann nach § 32a Abs. 1 KStG ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, oder einer diesem nahestehende Person erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Diese Voraussetzungen waren im Streitfall für die Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2002 bis 2004 erfüllt. Die Körperschaftsteuerbescheide der beiden Gesellschaften für die gleichen Jahre waren 2011 zwecks Berücksichtigung von vGA geändert worden, sodass gemäß § 34 Abs. 13c Satz 1 KStG die Regelung des § 32a KStG anzuwenden war.

Diese Vorschrift war erstmals anzuwenden, wenn nach dem 18.12.2006 im Hinblick auf vGA ein Körperschaftsteuerbescheid erlassen, geändert oder aufgehoben wurde. Die Festsetzungsfrist für die (korrespondierenden) Einkommensteuerbescheide endete insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheids. Im Streitfall waren somit die Festsetzungsfristen für die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 noch nicht abgelaufen. Nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO können auch bestandskräftige Einkommensteuerfestsetzungen geändert werden, soweit dies gesetzlich zugelassen ist. Somit hat § 32a KStG Auswirkung auf einen hinsichtlich der Festsetzungsverjäh- rung noch nicht abgeschlossenen Tatbestand.

Dessen verfassungsrechtliche Zulässigkeit ist daher am Maßstab einer unechten Rückwirkung zu messen. Bei dieser ist maßgebend, ob das schutzwürdige Interesse des Steuerpflichtigen am Fortbestand der

bisherigen Regelung die Interessen der Allgemeinheit, die mit der neuen Regelung verfolgt werden, überwiegt. Auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist zu beachten. Der Gesetzgeber hat mit der Regelung des § 32a KStG der materiellen Richtigkeit der Besteuerung den Vorrang vor der Rechtssicherheit eingeräumt. Auch unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes hat er nicht die Grenzen des ihm eingeräumten Gestaltungsspielraums überschritten. ■

Körperschaftsteuer/Gemeinnützigkeit

Kommunaler Kindergarten als Betrieb gewerblicher Art

Im Fall des BFH-Urteils vom 12.7.2012 (DStR 2012 S. 1912) betrieb eine Stadt als Trägerin der öffentlichen Jugendhilfe einen Kindergarten. Die Beiträge wurden entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Eltern gestaffelt bemessen; für das zweite Kind entfiel die Beitragspflicht. Nach Ansicht des Finanzamts unterhielt die Stadt mit dem Kindergarten einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) im Sinne des § 4 KStG, der der Körperschaftsteuer unterlag. Es setzte auf der Basis eines geschätzten Gewinns Körperschaftsteuer fest. Der BFH entschied, dass die Stadt mit dem Kindergarten keinen (steuerfreien) Hoheitsbetrieb, sondern einen BgA betrieb. Es waren jedoch weitere Feststellungen zum Gewinn sowie zu der Frage der Gemeinnützigkeit nach § 52 Abs. 2 Nr. 4 und 7 AO erforderlich. Er verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind mit ihren BgA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 2002). Als BgA gelten alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person, der sie gehören, wirtschaftlich herausheben. Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), sind keine BgA. Eine Ausübung hoheitlicher Gewalt ist allerdings insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft öffentlichen Rechts (Stadt) durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet

und eine Tätigkeit ausübt, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet. Sie steht dann in – tatsächlichem oder auch nur potenziellem – Wettbewerb zu diesen Unternehmen und darf nicht durch Steuerfreiheit ungerechtfertigte Wettbewerbsvorteile erhalten.

Der Betrieb von Kindergärten ist nicht juristischen Personen des öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten. Aus § 24 SGB VIII, wonach alle Kinder, für deren Wohl eine Förderung in Tageseinrichtungen oder Tagespflege erforderlich ist, eine entsprechende Hilfe erhalten sollen, lässt sich dies nicht herleiten. Zwar trifft die Träger der öffentlichen Jugendhilfe die Aufgabe, dafür Sorge zu tragen, dass für jedes Kind vom vollendeten dritten Lebensjahr an bis zum Schuleintritt ein Kindergartenplatz zur Verfügung steht. Wie sich aus § 74a SGB VIII ergibt, können aber auch privatgewerbliche Anbieter diese Aufgaben übernehmen. Die jeweiligen privaten oder kirchlichen Kindergarten- und Kindertagesstättenbetreiber treten unter den entsprechenden fachlichen und personellen Voraussetzungen sowohl tatsächlich als auch potenziell in gleicher oder zumindest vergleichbarer Weise auf. Sie bieten ihre Leistungen auch demselben „Kundenkreis“ an.

Deshalb kann es aus steuerlicher Sicht keinen Unterschied machen, ob eine (auch öffentliche) Aufgabe in Gestalt eines Eigenbetriebs, eines BgA oder in privatrechtlicher Struktur wahrgenommen wird. Es kommt allein darauf an, ob die Leistungserbringung einem öffentlichen Leistungserbringer eigentümlich ist oder ob die Leistungen auch in einem „Wettbewerb“ erbracht werden können und werden. Das ist bei den „Grundversorgungsbetrieben“ der Fall. Nichts anderes gilt für die entgeltliche Unterbringung von Kindern in Kindergärten und Kindertagesstätten. Auch dafür besteht ein einschlägiger wettbewerbsrelevanter „Anbieter“- und „Nachfragemarkt“. ■

Erbschaftsteuer/Verfassungsrecht

Verfassungsmäßigkeit des Erbschaftsteuergesetzes

Der BFH hat mit Beschluss vom 27.9.2012 (DStR 2012 S. 2063) dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Frage vorgelegt, ob das Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) in der ab 1.1.2009 geltenden Fassung verfassungsgemäß ist.

Der BFH hält § 19 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 13a und 13b ErbStG in der im Jahr 2009 geltenden Fassung wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) für verfassungswidrig. Nach Ansicht des Gerichts sind die in §§ 13a und 13b ErbStG vorgesehenen Steuervergünstigungen nicht durch ausreichende Sach- und Gemeinwohlgründe gerechtfertigt und weisen einen verfassungswidrigen Begünstigungsüberhang auf. Die Verfassungsverstöße führen teils für sich allein, teils in Kumulation zu einer durchgehenden, das gesamte Gesetz erfassenden verfassungswidrigen Fehlbesteuerung. Durch diese werden Steuerpflichtige, die die Vergünstigungen nicht beanspruchen können, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt.

In dem zugrunde liegenden Rechtsstreit war zwar nur geltend gemacht worden, die für 2009 geltende – Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und III sei verfassungswidrig. Dieser Ansicht will der BFH allerdings nicht folgen. Der Gesetzgeber ist aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht verpflichtet, Erwerber der Steuerklasse II besserzustellen als Erwerber der Steuerklasse III. Etwas anderes lässt sich auch nicht Art. 6 Abs. 1 GG entnehmen.

Der BFH sieht aber durch die nach seiner Ansicht übermäßige und nicht gerechtfertigte Begünstigung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie von Anteilen an Kapitalgesellschaften die verfassungsrechtlich gebotene Belastungsgleichheit (Art. 3 GG) nicht mehr gewahrt. Denn verboten ist auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen aber vorenthalten wird.

Die Begünstigung von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften oder Anteilen daran nach §§ 13a und 13b ErbStG in Höhe von 85 % beziehungsweise 100 % stelle in ihrem Ausmaß eine nicht durch Gemeinwohlgründe gerechtfertigte Überprivilegierung dar. Diese Überprivilegierung könne nicht mit der Erhaltung der Arbeitsplätze begründet werden. Hat der Betrieb nicht mehr als 20 Beschäftigte, hängt die Begünstigung nicht mehr von der Erhaltung der Arbeitsplätze über die Behaltensfrist von fünf Jahren ab (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG). Über 90 % aller Betriebe haben jedoch nicht mehr als 20 Beschäftigte.

Die Begünstigung könne auch nicht damit begründet werden, dass generell typisierend unterstellt wird, die Erbschaftsteuerbelastung gefährde eine Fortführung von Betrieben. Dem steht bereits entgegen, dass auch eine Stundung möglich ist (§ 28 ErbStG). Es geht schließlich weit über das verfassungsmäßig Gebotene und Zulässige hinaus, wenn die Begünstigungen ohne Rücksicht auf den Wert des Erwerbs und die Leistungsfähigkeit des Erwerbers gewährt werden – sogar auch dann, wenn ausreichende liquide Mittel für die Steuerzahlung vorhanden sind oder etwa im Rahmen einer Stundung beschafft werden können.

Nach Ansicht des BFH weisen §§ 13a und 13b ErbStG einen Begünstigungsüberhang auf. Die Regelungen seien nicht so ausgestaltet, dass der Kreis der Begünstigten sachgerecht abgegrenzt wird und die Begünstigungswirkungen hinreichend zielgenau eintreten. Die weitgehende oder vollständige Freistellung von der Steuer setzt darüber hinaus die Beachtung der Behaltensregelungen des § 13a Abs. 5 ErbStG lediglich für einen Zeitraum von fünf beziehungsweise sieben Jahren voraus (§ 13a Abs. 5 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 8 Nr. 2 ErbStG). Dieser Zeitraum ist im Hinblick auf die Höhe der Steuervergünstigungen unverhältnismäßig kurz, zumal ein Verstoß gegen die Behaltensregelungen im Regelfall nur zu einem teilweisen rückwirkenden Wegfall des Verschonungsabschlags führt.

Die verfassungswidrige Überbegünstigung des Erwerbs von Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftlichem Vermögen sowie

Anteilen an Kapitalgesellschaften beruhe insbesondere auf der Ausgestaltung des sogenannten Verwaltungsvermögens (§ 13b Abs. 2 ErbStG). Dieses besteht aus nicht betriebsnotwendigem Vermögen und kann bei der Regelverschonung bis zu 50 % des Betriebsvermögens betragen (unschädliches Verwaltungsvermögen). Privates Vermögen, das seiner Natur nach der privaten Lebensführung dient, kann durch Einlage zu solchem Verwaltungsvermögen umqualifiziert werden. Außerdem könne die Festlegung des „unschädlichen“ Verwaltungsvermögens mit bis zu 50 % des gesamten Betriebsvermögens nicht als sachgerechte Typisierung angesehen werden. Nach Auffassung des BFH fehlt eine sachliche Grundlage für die Annahme, dass Betriebe typischerweise bis zu 50 % über nicht unmittelbar dem Betrieb dienende Wirtschaftsgüter (Verwaltungsvermögen im Sinne des § 13b Abs. 2 ErbStG) verfügen.

Geldforderungen und Forderungen an verbundene Unternehmen gehören nicht zum Verwaltungsvermögen. Ein Anteil an einer GmbH oder GmbH & Co. KG, deren Vermögen ausschließlich aus solchen Forderungen besteht („Cash-GmbH“), kann deshalb – bei entsprechender Gestaltung – durch Schenkung oder von Todes wegen erworben werden, ohne dass Erbschaftsteuer anfällt. Die Möglichkeit, Gegenstände der privaten Vermögensverwaltung in eine Kapitalgesellschaft oder gewerblich geprägte Personengesellschaft einzulegen und damit Betriebsvermögen zu generieren, führt im Ergebnis zu einer durch keine sachlichen Gründe gerechtfertigten Sonderverschonung des Privatvermögens für einen bestimmten Personenkreis.

Das Typisierungsargument wird zusätzlich entwertet und der verfassungswidrige Begünstigungsüberhang dadurch erweitert, dass sich durch einfache mehrstufige Konzernstruktur der unter die Verschonungsregelung fallende Anteil des Verwaltungsvermögens am Betriebsvermögen mit jeder weiteren Beteiligungsstufe gemessen am Konzernvermögen deutlich erhöhen kann, ohne dass dies der Gewährung der Steuervergünstigungen nach §§ 13a und 13b ErbStG entgegensteht. Dabei handele es sich nicht um missbräuchliche Gestaltungen

im Sinne des § 42 AO, sondern um Folgen einer verfehlten Gesetzestechnik.

Die Steuerbegünstigungen führen, so der BFH, aufgrund der von ihnen eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten im Ergebnis dazu, dass nur ein geringer Teil der im Grundsatz steuerbaren Sachverhalte tatsächlich mit Steuern belastet werde. Der BFH belegt dies durch die Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistiken des Statistischen Bundesamts, wonach in 2010 und 2011 wesentlich geringere Steuerfestsetzungen auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Betriebsvermögen erfolgten als auf Grundvermögen und übriges Vermögen. Dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Steuerbelastung entspreche es aber nicht, wenn die Steuerbefreiung die Regel und die tatsächliche Besteuerung die Ausnahme ist. ■

Verfahren

Berücksichtigung ausländischer EU-Steuerbescheide im Rahmen des § 174 AO

Dem BFH-Urteil vom 12.5.2012 (DStR 2012 S. 1750) lag der folgende Sachverhalt zugrunde: Der Kläger wohnte in den Streitjahren 2005 und 2006 in den Niederlanden. In Deutschland erzielte er Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, mit denen er der beschränkten Steuerpflicht unterlag. Außerdem bezog er seit 2004 eine Berufsunfähigkeitsrente, die in den Niederlanden zu versteuern war. Der Kläger hatte in seiner Einkommensteuererklärung für 2004 beantragt, die Rente in Deutschland zu versteuern. Dies war im Hinblick auf die Bestimmungen des DBA Niederlande abgelehnt worden. Die Steuerbescheide der Streitjahre 2005 und 2006 wurden nach den vom Kläger eingereichten Erklärungen im Jahr 2007 beziehungsweise 2008 erlassen und nicht innerhalb der Rechtsbehelfsfristen angefochten. Im Jahr 2009 beantragte der Kläger, diese Bescheide nach § 174 AO (widerstreitende Steuerfestsetzungen) zu ändern. In den für die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit angegebenen Beträgen seien die in den Niederlanden zu versteuernden Rentenbezüge enthalten gewesen. Das Finanzamt lehnte die beantragten Änderungen ab.

Der BFH bestätigte die Auffassung der Vorinstanz, dass eine Änderung der Steuerbescheide nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO in Betracht kam. Die unrichtige Angabe der Einkünfte sei dem Kläger als grobes Verschulden im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO anzulasten. Die Gewinnermittlungen und die Steuererklärungen der Streitjahre waren von einer Steuerberaterin erstellt worden, der bekannt war, dass der Kläger die Rentenbezüge 2004 fälschlich den im Inland zu versteuernden Einkünften zugeordnet hatte. Die Unterlassung der entsprechenden Prüfung bei der Gewinnermittlung für die Streitjahre war als grobe Fahrlässigkeit zu beurteilen. Diese musste sich der Kläger zurechnen lassen.

Der BFH wies jedoch darauf hin, dass möglicherweise eine Änderung der Steuerbescheide gemäß § 174 Abs. 1 Satz 1 AO in Betracht kommt. Wird ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zuungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen, so ist der fehlerhafte Steuerbescheid auf Antrag aufzuheben oder zu ändern. Die Voraussetzungen dieser Korrekturvorschrift könnten vorliegen, wenn die Rentenbezüge des Klägers in den Streitjahren zugleich im Rahmen der in den Niederlanden vorgenommenen Besteuerung zuungunsten des Klägers berücksichtigt worden waren. Allerdings bezeichnet der Begriff „Steuerbescheid“ nach der allgemeinen Terminologie der Abgabenordnung nur nach inländischem Steuerrecht erlassene Verwaltungsakte. Die Steuerfestsetzungen in den Niederlanden erfolgten jedoch nicht durch inländische Behörden.

Gleichwohl ist zu berücksichtigen, dass der Zweck des § 174 AO darin besteht, Vor- und Nachteile auszugleichen, die sich aufgrund einander inhaltlich widersprechender Steuerbescheide ergeben. Der Bestimmung kann daher keine zwingende Begrenzung dahingehend entnommen werden, dass ein inländischer – unrichtiger – Steuerbescheid nur geändert werden darf, wenn der inhaltliche Widerspruch zu einem anderen inländischen Steuerbescheid besteht. Die in § 174 AO angelegte Durchbrechung der Bestandskraft des Steuerbescheids zugunsten der materiellen Richtigkeit der Besteuerung ist der

Sache nach nicht minder gerechtfertigt, wenn der Widerspruch zwischen einem (unrichtigen) inländischen Bescheid und einem ausländischen Steuerbescheid besteht.

Eine solche Auslegung entspricht auch erforderlichen unionsrechtskonformen Grundsätzen. Diese Grundsätze gelten nicht nur für die durch die EU-Richtlinien harmonisierten Rechtsbereiche, sondern sind ebenfalls für die Auslegung innerstaatlichen Rechts anzuwenden. Die Anwendung des § 174 AO auf grenzüberschreitende Sachverhalte berührt das Recht der Freizügigkeit (Art. 21 AEUV). Demnach führt eine unionsrechtskonforme Auslegung des § 174 AO dazu, dass die Fehlerhaftigkeit inländischer Steuerbescheide unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift bei widersprechender Steuerfestsetzung in EU-Steuerbescheiden zu korrigieren ist, wenn in diesen Fällen eine Besteuerungsbefugnis des deutschen Fiskus materiell-rechtlich nicht besteht.

Den tatbestandlichen Feststellungen des Finanzgerichts lässt sich zwar entnehmen, dass die Rentenbezüge des Klägers in den Niederlanden steuerpflichtig waren, nicht jedoch ob sie tatsächlich besteuert wurden. Hierzu sind durch das Finanzgericht zusätzliche Feststellungen zu treffen. In diesem Zusammenhang wies der BFH auf die erhöhten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen hin. ■

Umsatzsteuer

Keine steuerfreie Kreditgewährung bei echter Factoring-Leistung

Das Urteil des BFH vom 15.5.2012 (DStR 2012 S. 1746) betrifft den Kauf von ärztlichen Honorarforderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos (echtes Factoring). Laut BFH liegt auch dann keine steuerfreie Kreditgewährung des Forderungskäufers (Factors) an die Ärzte vor, wenn dieser in der zugrunde liegenden Kaufpreisvereinbarung und in den Abrechnungen neben den Factoring-Gebühren getrennt einen pauschalen Vorfinanzierungszins ausweist.

Im Streitfall entledigten sich Ärzte der Verwaltung und Einziehung ihrer nicht zahlungsgestörten Forderungen im Wege des echten Factorings. Der Factor, eine GmbH, erbrachte den Ärzten dadurch eine umsatzsteuerpflichtige Forderungseinziehungsleistung (§ 4 Nr. 8 Buchst. c Halbsatz 2 UStG). Die GmbH entrichtete den vereinbarten Kaufpreis sofort und nicht erst bei Einziehung. Insoweit entstand den Ärzten ein Liquiditätsvorteil. Nach der Abrechnungsvereinbarung hatten die Ärzte der GmbH neben den Factoring-Gebühren 1 % der Honorarforderungen als pauschalen Vorfinanzierungszins zu entrichten (unter Annahme einer durchschnittlichen Rückzahlungsdauer der Forderungen von 45 Tagen und einem Jahreszinssatz von 8 %). Die GmbH wies in ihren Abrechnungen die Factoring-Gebühren und die Vorfinanzierungszinsen getrennt aus.

Die GmbH war der Ansicht, dass die Vorfinanzierungsgebühren die Gegenleistung für eine nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG steuerfreie Kreditgewährung seien. Die Kreditgewährung habe vorliegend eine eigene wirtschaftliche Bedeutung und könne deshalb als eigenständige Hauptleistung beurteilt werden. Eine Kreditgewährung sei als gesonderte Leistung anzusehen, wenn eine eindeutige Trennung zwischen dem Kreditgeschäft und der sonstigen Leistung vorliege. Eine solche eindeutige Trennung nehme die Finanzverwaltung insbesondere an, wenn die sonstige Leistung und die Kreditgewährung mit den dafür aufzuwendenden Entgelten bei Abschluss des Umsatzgeschäfts gesondert vereinbart würden, in der Vereinbarung über die Kreditgewährung der Jahreszins angegeben würden und eine gesonderte Abrechnung der Kreditgewährung erfolge (Abschnitt 3.11 Abs. 2 Satz 2 UStAE). Entgegen der GmbH sah das Finanzamt diese Kriterien im Streitfall nicht als erfüllt an. Der Vorfinanzierungszins sei vorliegend stets pauschal angesetzt worden und lasse die tatsächlichen Zahlungszeiten oder einen Zahlungsausfall unberücksichtigt. Der Zinsanteil stelle sich damit als feste kalkulatorische Größe im Rahmen des gesamten Entgelts und nicht als gesonderte Vereinbarung von Kreditzinsen dar. Das Finanzgericht verneinte auch eine Kreditgewährung, da der Liquiditätsvorteil einem

Forderungsgeschäft der vorliegenden Art stets immanent sei.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Das Gericht lässt offen, ob beim echten Factoring steuerfreie und steuerpflichtige Leistungen vorliegen können, sodass die entsprechenden Gebühren wie nach der Rechtsprechung zum unechten Factoring aufzuteilen sind. Es sei weder vom Finanzgericht festgestellt noch vorgebracht worden, dass die GmbH abweichend von der sofortigen Kaufpreiszahlung berechtigt gewesen wäre, den Kaufpreis für die abgetretenen Forderungen erst nach Abschluss ihrer Einziehungstätigkeit zu entrichten, und den zuvor erfolgten Zahlungen mithin bloßer Darlehenscharakter zukommen sollte. Selbst wenn von einer Kreditgewährung auszugehen wäre, sei diese nicht als eigene, getrennt zu besteuerte Leistung zu behandeln. Diese würde in der prägenden steuerpflichtigen Factoring-Leistung aufgehen. Auch der Wortlaut der vertraglichen Vereinbarung spreche im Streitfall für ein einheitliches Geschäft. Die Abrechnungsvereinbarung beinhalte eine bloße Entgeltberechnung. Insofern seien die Voraussetzungen des Abschnitts 3.11 Abs. 2 Satz 2 UStAE, der eine gesonderte Vereinbarung der Hauptleistung einerseits und der Kreditgewährung andererseits fordert, nicht gegeben. Selbst wenn die GmbH diese Voraussetzungen erfüllt hätte, wäre dies für die Finanzgerichte im Festsetzungsverfahren nicht bindend.

Hiernach könne im Streitfall offenbleiben, ob auch bei einem echten Factoring für den Fall, dass der Forderungserwerber den Kaufpreis erst nach Abschluss der Einziehung schuldet, ein unbeachtlicher Zahlungsaufschub für den Zeitraum bis zur Leistungserbringung vorliegt. Der BFH weist dazu auf das Urteil des EuGH vom 27.10.1993 – C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf – hin, wonach ein verzinslicher Zahlungsaufschub bis zur Lieferung eines Gegenstands keine steuerfreie Kreditgewährung, sondern Teil des steuerpflichtigen Entgelts für die Lieferung ist. ■

Umsatzsteuerliche Behandlung von Fahrsicherheits-training durch gemeinnützigen Verein

Der BFH hat mit Beschluss vom 10.7.2012 (DStR 2012 S. 1856) im einstweiligen Rechtsschutzverfahren (§§ 69, 128 FGO) die Frage, ob Umsätze aus der Veranstaltung eines gemeinnützigen Vereins von Fahrsicherheitstraining gemäß § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei sind, wie folgt entschieden: Steuerbefreit sind nach richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG nur Kurse und andere Veranstaltungen „wissenschaftlicher oder belehrender Art“. Als solche gelten nur solche Angebote, die zur Erlernung von Fähigkeiten oder Fertigkeiten zur Erziehung von Kindern und Jugendlichen dienen sowie als Schulunterricht, Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu betrachten sind. Nach Ansicht des BFH ist ernstlich zweifelhaft, ob Umsätze eines gemeinnützigen Vereins aus der Durchführung von Fahrsicherheitstraining tatsächlich steuerpflichtig sind oder ob nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerbefreite Umsätze vorliegen.

Der Beschluss bezieht sich auf einen gemeinnützigen Verein, dessen satzungsmäßiges Ziel es ist, die Verkehrssicherheit zu fördern. Dazu bietet er unter anderem Fahrsicherheitstraining für unterschiedliche Zielgruppen an. Die Umsätze aus dem Fahrsicherheitstraining beurteilte das Finanzamt entgegen dem Verein als steuerpflichtig. Wie das Finanzamt lehnte auch das Finanzgericht einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung ab.

Der BFH sah die Beschwerde als begründet an. Eine überwiegende Erfolgsaussicht des Rechtsmittels musste der BFH dabei nicht prüfen. Entgegen dem Finanzgericht hat der BFH ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung, auch wenn ein Fahrsicherheitstraining in bestimmten Fällen den Charakter bloßer Freizeitgestaltung hat. Die Frage, ob Fahrsicherheitstraining als „Schul- oder Hochschulunterricht“ im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG, Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL behandelt werden kann, ist laut BFH höchstrichterlich noch nicht entschieden und kann anhand

der bisherigen Rechtsprechung nicht zweifelsfrei beantwortet werden.

Der BFH verweist auf sein Urteil vom 10.1.2008 (DStRE 2008, 445), wonach Kurse, die „Sofortmaßnahmen am Unfallort“ zum Gegenstand haben, als steuerfreier „Schul- oder Hochschulunterricht“ nach Gemeinschaftsrecht angesehen werden können. Der BFH begründete dies im Wesentlichen damit, dass die Kultusministerien verschiedener Bundesländer es für erforderlich oder zumindest für wünschenswert hielten, den Inhalt der in Rede stehenden Kurse in den Schulunterricht zu integrieren. Damit vergleichbar wurde eine Empfehlung zur Verkehrserziehung in der Schule im Rahmen einer Kultusministerkonferenz bereits beschlossen. Demnach existieren nach Ansicht des BFH ernsthafte Anhaltspunkte dafür, dass ein Fahrsicherheitstraining als „Schul- oder Hochschulunterricht“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL angesehen werden kann.

Entgegen dem Finanzgericht sei die Steuerfreiheit auch nicht gemäß § 64 Abs. 1 AO zu versagen. Danach verliert eine Körperschaft die Steuervergünstigung für die einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nur, sofern das Gesetz die Vergünstigung insoweit ausschließt und soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) ist. Im Gegensatz zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG enthält § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG keine derartige Einschränkung. Der BFH beanstandet zudem die vom Finanzgericht diskutierte Frage, ob es im vorliegenden Sachverhalt zu einer Wettbewerbsverzerrung kommt. Schließlich hat der nationale Gesetzgeber von Art. 133 S. 1 Buchst. d MwStSystRL als „Kann-Bestimmung“ keinen Gebrauch gemacht. Handelt es sich um „Schul- oder Hochschulunterricht“, so ist der Kernbereich der Befreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der MwStSystRL betroffen und ein Ausschluss der Steuerbefreiung nach Art. 134 MwStSystRL nicht möglich. ■

Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften

Der EuGH nahm in seinem Urteil vom 6.9.2012 (DStR 2012 S. 1859) zu der Frage Stellung, ob eine Holdinggesellschaft, deren Hauptzweck die Verwaltung von Kapitalanteilen anderer Gesellschaften ist, die Vorsteuern aus empfangenen Dienstleistungen nicht vollumfänglich abziehen kann, obwohl diese Dienstleistungen (Beratungsleistungen) direkt, unmittelbar und eindeutig im Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen der Holding standen.

Portugal Telecom ist eine portugiesische Holdinggesellschaft. Als sogenannte SGPS (sociedade gestora de participações sociais) besteht deren einziger Gesellschaftszweck in der Verwaltung der Beteiligungen an anderen Unternehmen als mittelbare Form der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Dies ist mit der Erlaubnis verbunden, an ihre Beteiligungsgesellschaften technische Verwaltungs- und Managementdienstleistungen erbringen zu dürfen. Auch Portugal Telecom erbrachte an ihre Beteiligungsgesellschaften solche Dienstleistungen. Sie bezog im Rahmen dieser Tätigkeiten steuerpflichtige Beratungsdienstleistungen, die sie zum selben Preis ihren Beteiligungsgesellschaften zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung stellte. Die portugiesische Finanzverwaltung gewährte den Vorsteuerabzug im Rahmen der Pro-Rata-Regelung nur anteilig in Höhe von 25 %. Dies wurde damit begründet, dass Portugal Telecom die technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen nur in Ergänzung zu ihrem Hauptzweck (Verwaltung der Beteiligungen) erbrachte. Demgegenüber begehrte Portugal Telecom den vollumfänglichen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen. Diese Eingangsleistungen könnten nämlich direkt, unmittelbar und eindeutig den technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen zugeordnet werden.

Der EuGH verweist zunächst auf seine ständige Rechtsprechung, wonach das bloße Erwerben und Halten von Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit begründet. Etwas anderes gilt aber dann, wenn die Holding unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Beteiligungsgesellschaft durch die Erbringung von

administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen eingreift (siehe zum Beispiel EuGH, Urteil vom 14.11.2000, Floridienne und Berginvest; EuGH, Urteil vom 27.9.2001, Cibo Participation). Portugal Telecom war demnach wirtschaftlich, das heißt unternehmerisch, gegenüber ihren Beteiligungsgesellschaften tätig.

Der EuGH überantwortet dem vorlegenden Gericht die Prüfung, ob die infrage stehenden Eingangsleistungen in Form von Beratungsdienstleistungen insgesamt einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen. Der Hinweis der portugiesischen Steuerverwaltung, die Erbringung der technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen könne in Anbetracht ihres ergänzenden Charakters im Verhältnis zur Haupttätigkeit – der Verwaltung der Gesellschaftsanteile – nicht getrennt werden, rechtfertigt aber für den EuGH noch nicht die Annahme einer Vorsteueraufteilung. Das Recht zum Vorsteuerabzug bei vorliegendem direkten und unmittelbaren Zusammenhang der Eingangsleistung mit einer steuerpflichtigen Ausgangsleistung darf nicht allein deshalb eingeschränkt werden, weil die nationale Regelung wegen des Gesellschaftszwecks der Holding oder deren allgemeiner Tätigkeit die besteuerten Umsätze nur als Ergänzung der Haupttätigkeit dieser Holding einstuft. ■

Nachweis der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferung

Das Urteil des EuGH vom 6.9.2012, Mecsek-Gabona Kft (DStR 2012 S. 1917), betrifft die Frage der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung unter anderem aufgrund einer rückwirkend auf den Zeitpunkt der Lieferung gelöschten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Erwerbers.

Das ungarische Großhandelsunternehmen Mecsek-Gabona lieferte Raps an die in Italien ansässige Handelsgesellschaft Agro-Trade. Vor Durchführung der Frachtbeförderung teilte Agro-Trade die amtlichen Kennzeichen der Fahrzeuge mit, die die Ware bei Mecsek-Gabona abholten, über-

ließ Mecsek-Gabona eine Kopie des ersten Exemplars des ausgefüllten CMR-Frachtbriefs und übersandte ihr die fortlaufend nummerierten CMR-Frachtbriefexemplare im Original per Post von ihrer Anschrift in Italien aus. Eine der beiden nach der Lieferung ausgestellten Rechnungen wurde von einer natürlichen Person ungarischer Staatsangehörigkeit per Banküberweisung beglichen. Die zweite Rechnung wurde nicht bezahlt. Aus einer nachträglichen Anfrage der Mecsek-Gabona beim Register der Steuerpflichtigen ging hervor, dass Agro-Trade zu diesem Zeitpunkt über eine gültige USt-IdNr. verfügte.

Anlässlich einer Überprüfung des Steuerbescheids der Mecsek-Gabona durch die ungarischen Steuerbehörden und einem damit verbundenen Auskunftersuchen an die italienische Behörde teilte diese mit, dass Agro-Trade nicht ausfindig gemacht werden könne. Unter der Adresse des registrierten Gesellschaftssitzes befände sich ein Privathaus. Da Agro-Trade nie Mehrwertsteuer abgeführt hatte, war sie der italienischen Steuerverwaltung auch nicht bekannt. Daher wurde rückwirkend die italienische USt-IdNr. von Agro-Trade gelöscht. Mangels Nachweis einer mehrwertsteuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung stellte die ungarische Finanzbehörde die Lieferungen von Mecsek-Gabona an Agro-Trade steuerpflichtig und setzte darüber hinaus eine Geldbuße sowie einen Verspätungszuschlag fest.

Der EuGH kommt auf Vorlage des ungarischen Gerichts zu folgendem Ergebnis: Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL verwehrt es nicht, dem Verkäufer unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens den Anspruch auf Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu versagen. Dies gilt zunächst für Fälle, in denen aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass der Verkäufer seinen Nachweispflichten nicht nachgekommen ist. Ebenso erfasst sind aber auch Fälle, in denen der Verkäufer wusste oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war. Dann kann ihm die Steuerbefreiung versagt werden, falls er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine eigene Beteiligung an dieser Steuerhinterziehung zu verhindern. Ob der

Verkäufer seinen Nachweispflichten im Streitfall nachgekommen ist, obliegt der Würdigung des vorlegenden Gerichts unter Berücksichtigung der nationalen Regelung und unionsrechtlichen Vorgaben. Hierzu macht der EuGH nähere Ausführungen.

Dem Verkäufer kann die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne von Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL aber nicht allein deshalb versagt werden, weil die Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedstaats eine Löschung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers vorgenommen hat, die zwar nach der Lieferung des Gegenstands erfolgt ist, aber auf einen Zeitpunkt vor der Lieferung zurückwirkt. Der EuGH weist darauf hin, dass die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung materiell-rechtlich nicht voraussetzt, dass der Erwerber im Zeitpunkt des Umsatzes über eine USt-IdNr. verfügt. ■

Zunehmende Bedeutung der unternehmensinternen Außenwirtschafts-Compliance

Das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) hat vor Kurzem ein neues Merkblatt mit dem Titel: „Internal Compliance Programms – ICP (Innerbetriebliche Exportkontrollsysteme)“ auf seiner Webseite (www.bafa.de) veröffentlicht. Darin werden zentrale Kriterien für eine effektive Organisation der unternehmensinternen Exportkontrolle beschrieben. Demnach müssen Unternehmen ihre Außenwirtschafts-Compliance so organisieren, dass Zuwiderhandlungen gegen Außenwirtschaftsrecht möglichst effizient verhindert werden. Dies folgt unter anderem aus der Organisationspflicht, bei der es sich um eine der vier Kardinalpflichten des Ausführverantwortlichen handelt.

In diesem Zusammenhang wäre es ein Irrtum anzunehmen, dass Außenwirtschafts-Compliance alleiniges Thema der Exportindustrie ist. Aussagen wie: „Wir handeln nicht mit sensitiven Gütern“, „Wir liefern nur innerhalb der EU“ oder „Das bleibt doch alles in der Firma“ sind für sich gesehen zutreffend, schließen die Anwendung von außenwirtschaftsrechtlichen Vorschriften jedoch nicht zwingend aus. Fast alle Unternehmen, die mit Gütern handeln oder Dienstleistungen erbringen, sind inzwischen von Teilbereichen des Außenwirtschaftsrechts betroffen. So sind etwa Meldepflichten im Außenwirtschaftszahlungsverkehr keinesfalls nur für exportierende Unternehmen relevant und selbst innerdeutsche Lieferungen können Embargobeschränkungen unterliegen. Dienstleistungsunternehmen wie Logistiker und Banken haben ebenfalls außenwirtschaftsrechtliche Vorschriften zu beachten. Zusätzliche Herausforderungen ergeben sich in der Unternehmenspraxis aus bestimmten extraterritorialen Wirkungen des US-Exportkontrollrechts.

Gleichzeitig ist aber auch festzustellen, dass nicht alle Unternehmen in gleichem Umfang betroffen sind und die Risiken je nach Tätigkeit des Unternehmens unterschiedlich ausfallen. Folglich sind beim Aufbau und Ablauf der internen Außenwirtschafts-Compliance maßgeschneiderte Lösungen, die die besonderen Eigenheiten und Bedürf-

nisse des jeweiligen Unternehmens berücksichtigen, erforderlich. Es gilt zunächst, die individuellen Risiken des Unternehmens im Wege eines Risk Assessment zu definieren. Darauf aufbauend sind Umfang und Ausmaß der Compliance-Strukturen auf Grundlage des Risikopotenzials und der Risikoexposition des betroffenen Unternehmens zu entwickeln. Die Bandbreite der möglichen Compliance-Maßnahmen bewegt sich zwischen der Umsetzung rechtlicher Mindestanforderungen bis hin zu Best Practice – Ansätzen, die sich im Laufe der Jahre herauskristallisiert haben. Letztere gehen teilweise über die rechtlichen Mindestanforderungen hinaus, weil sie nicht nur Rechtsverstöße vermeiden, sondern auch existenzgefährdende Reputationsrisiken abwenden sollen. Arbeitsanweisungen und Prozessbeschreibungen sowie die Nutzung geeigneter IT-Tools (zum Beispiel zum Sanktionslisten-Screening) sind wichtige Bausteine der Compliance-Organisation. Das BAFA-Merkblatt schreibt zudem die Erarbeitung von Handbüchern vor, welche die betrieblichen und organisatorischen Verfahren enthalten, die das Exportkontrollpersonal beachten muss.

Die Entwicklung und anschließende Implementierung einer außenwirtschaftsrechtlichen Compliance-Organisation im Unternehmen ist ein erster wichtiger Schritt. Als Kontrollmechanismen sind prozessbezogene Kontrollen, wie etwa Stichproben oder Freigaben im Vieraugenprinzip, vorzusehen. Dem BAFA-Merkblatt lässt sich weiter entnehmen, dass zusätzlich zu den prozessbezogenen Kontrollen regelmäßig durch interne oder externe Systemprüfungen die Konzeption, Angemessenheit und Wirksamkeit der Organisation der unternehmensinternen Exportkontrolle geprüft werden müssen. Dies folgt unter anderem aus der Überwachungspflicht des Ausführverantwortlichen. Damit ist ein freiwilliges Außenwirtschafts-Audit des Unternehmens eine wichtige Maßnahme des präventiven Risikomanagements.

Als Ergebnis der Systemprüfung dokumentiert der Prüfungsbericht, dass das Unternehmen seine regelmäßige Beurteilungspflicht bezüglich der Wirksamkeit des internen Compliance Management-Systems erfüllt hat. Der Bericht wird in der Regel

auch potenzielle Risikoquellen und Schwachstellen sowie entsprechende Handlungsempfehlungen für Verbesserungsmöglichkeiten aufzeigen, die vom Unternehmen in entsprechende Maßnahmen umgesetzt werden sollten. Zudem ist er ein Nachweis der Pflege einer Risikokultur und Sorgfalt im Unternehmen, die zu dessen positiver Reputation führt. Sollte es trotz aller Compliance-Maßnahmen zum Beispiel aufgrund eines Arbeitsfehlers doch einmal zu einem Verstoß gegen das Außenwirtschaftsrecht kommen, werden die Behörden den Nachweis von Systemprüfungen häufig als Milderungsgrund anerkennen, selbst wenn eine vollständige Enthftung bei einem konkreten Verstoß nicht eintreten sollte.

Auch aktuelle Gesetzesvorhaben machen eine regelmäßige Überprüfung der unternehmensinternen Prozesse zum Außenwirtschaftsrecht erforderlich. Aufgrund des von der Bundesregierung am 15.8.2012 verabschiedeten Gesetzesentwurfs zur Modernisierung des Außenwirtschaftsgesetzes ist bereits jetzt abzusehen, dass es Mitte 2013 zu Änderungen im Außenwirtschaftsrecht kommen wird. Neben einer Verschlankung und besseren Verständlichkeit der Gesetzesvorschriften sind nach aktuellem Stand die folgenden wichtigen Änderungen zu

erwarten (wobei sich im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens allerdings noch Änderungen an den aktuellen Regelungsentwürfen ergeben können):

- Bisher stellte die vorsätzliche ungenehmigte Ausfuhr von Dual-Use-Gütern (also Güter mit doppeltem Verwendungszweck, die in der Regel zivilen Zwecken dienen, aber auch für militärische Belange verwendet werden können) im Regelfall eine Ordnungswidrigkeit dar; sie war nur unter bestimmten weiteren Voraussetzungen als Straftat zu verfolgen. Künftig soll dieser Tatbestand jedoch in jedem Fall als Straftat geahndet werden. Damit sollen die Straf- und Bußgeldbewehrungen klarer als bisher am Grad der Vorwerfbarkeit ausgerichtet werden.
- Nach aktueller Rechtslage ist die Verbringung von Dual-Use-Gütern von Deutschland in andere EU-Mitgliedstaaten regelmäßig genehmigungspflichtig, wenn dem Ausführer bekannt ist, dass die Endbestimmung der Güter außerhalb der EU liegt. Diese deutsche Sondervorschrift soll aufgrund der inzwischen einheitlichen europäischen Regelungen abgeschafft werden, um Wettbewerbsnachteile von deutschen Unternehmen gegenüber ihren Mitbewerbern in der EU zu beseitigen.

- Änderungen sind ab Mitte 2013 auch beim Meldewesen im Außenwirtschaftszahlungsverkehr zu erwarten. Die Möglichkeit, Meldungen bei der Bundesbank in Papierform abzugeben, soll entfallen. Die elektronische Einreichungsform soll verpflichtend werden. Ausgehende Zahlungen sollen nicht mehr – wie derzeit – von der Bank des Auftraggebers mittels Z1-Vordrucks an die Bundesbank gemeldet werden. Vielmehr sollen sie künftig vom Meldepflichtigen selbst mittels Z4-Vordrucks der Bundesbank elektronisch angezeigt werden. Zudem sollen für die Meldungen eine Reihe von neuen Kennzahlen eingeführt werden.

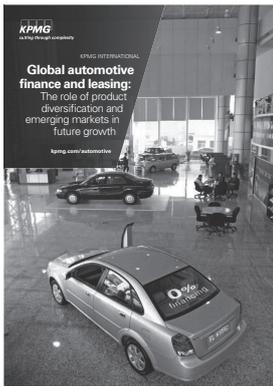
Aus den vorgenannten Gründen empfiehlt es sich, die Organisation der Außenwirtschafts-Compliance im Unternehmen regelmäßig zu überprüfen. ■

Mit dem Infodienst **Steuern & Recht** von KPMG erhalten Sie unter www.kpmg.de/Themen/1809.htm eine tagesaktuelle Nachrichtenübersicht zu steuerlichen und rechtlichen Themen – für Ihren ganz persönlichen Wissensvorsprung.

eNewsletter Accounting News

Regelmäßig aktuelle Informationen zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS bietet Ihnen der eNewsletter Accounting News. Kostenfreies Abonnement unter www.kpmg.de/newsletter/subscribe.aspx

Literaturtipps



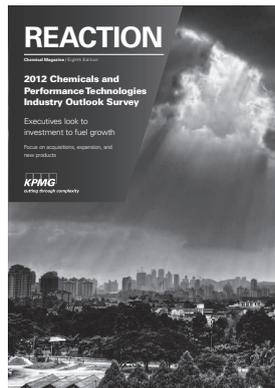
Aktuelle KPMG-Studie: Global automotive finance and leasing

Autobanken entwickeln sich neben dem Verkauf von Automobilen für die Hersteller zu einer dauerhaften und lukrativen Einnahmequelle – so die neue KPMG-Studie. Sie beschreibt die aktuelle Situation und erläutert erfolgreiche Strategien innerhalb des weltweiten Finanzierungs- und Leasingmarkts für die USA, Westeuropa, China, Indien und Russland.

In den letzten Jahren haben die unternehmenseigenen Finanzierungsdienstleister der Automobilhersteller, sogenannte Captives, zunehmend an Bedeutung gewonnen. Sie liefern heute einen erheblichen Beitrag zum Konzern Erfolg. Durch kontinuierliche Veränderungen in der Automobilindustrie hin zu neuen Antriebsformen und steigender Nachfrage nach Mobilitätslösungen wie Carsharing passen auch die Captives ihr Geschäftsmodell an. So streben etwa viele eine vollwertige Banklizenz an, um ihr Produktportfolio zu erweitern.

Für die Studie wurden Interviews mit Entscheidern bedeutender Leasing- und Finanzierungsunternehmen geführt – etwa Banken, Captives sowie unabhängigen Leasing- und Finanzierungsanbietern aus China, Deutschland, Indien, Japan, Russland und Großbritannien. Analysiert wurden die einzelnen Märkte anhand der Marktstruktur, des Geschäftsumfelds und der Charakteristika sowie der potenziellen Wachstumschancen.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie von KPMG International unter <http://www.kpmg.de/docs/Automotive-Finance-Lease-KPMG-2012.pdf>



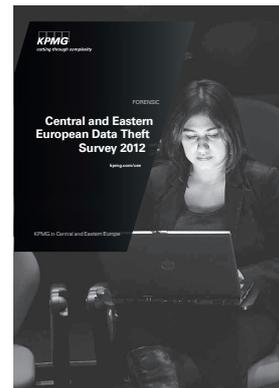
2012 Chemicals and Performance Technologies Industry Outlook Survey

Die internationale Chemiebranche steht vor umfangreichen Investitionen. Dies legen die Ergebnisse einer weltweiten KPMG-Umfrage unter 156 Vorständen und Geschäftsführern bei Unternehmen der Chemiebranche nahe, von denen 56 % einen Umsatz von über einer Milliarde US-Dollar verzeichnen.

Laut Studie verfügen derzeit drei von vier Unternehmen (72 %) über bedeutende Barreserven. Bei der Hälfte hat sich die Cash-Position im Vergleich zum Vorjahr verbessert. Zwei von drei Chemieunternehmen wollen ihre Ausgaben im nächsten Jahr erhöhen. Schwerpunkte bei den geplanten Investitionen sind neue Produkte und Dienstleistungen sowie der Erwerb von Unternehmen.

Ungeachtet der Expansionsbestrebungen sind die Befragten bei der Entwicklung von Umsatz und Mitarbeiterzahl angesichts der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen im Vergleich zum Vorjahr etwas zurückhaltender. Auch im Hinblick auf eine gesamtwirtschaftliche Erholung zeigen sich die Befragten – anders als im Vorjahr – weniger optimistisch. Vor allem die Eurokrise sowie die Unsicherheit, ob sich die wirtschaftliche Erholung in den USA fortsetzt, machen ihnen zu schaffen. Daher konzentrieren sich die US-Chemieunternehmen in erster Linie auf Kosteneinsparungen, Preisstrategien und globale Expansion.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie von KPMG International unter http://www.kpmg.de/docs/Reaction_Magazine_Eighth_Edition_Industry_Outlook_Survey.pdf



Central and Eastern European Data Theft Survey 2012

Welchen Risiken Unternehmen durch Datendiebstahl ausgesetzt sind, untersucht die aktuelle Studie von KPMG in Zentral- und Osteuropa. IT- und Sicherheitsmitarbeiter von 44 führenden Unternehmen aus der Konsumgüter- und Einzelhandelsbranche wurden befragt, wie sie mit dem Risiko von Datendiebstahl umgehen und welche Maßnahmen sie dagegen ergreifen.

Fast 84 % der Befragten erachten Datendiebstahl als signifikantes Risiko. Jeder zweite rechnet zudem mit einer Verschärfung innerhalb der nächsten drei Jahre. Das größte Risiko sehen 64 % bei den eigenen Mitarbeitern, etwa im mittleren Management mit relativ weitreichenden Zugriffsrechten im Computersystem des Unternehmens. Bei e-Crime und elektronischer Spionage denken viele Unternehmer zuerst an Gefahren durch Hacker in China oder Russland. Doch immer häufiger treten auch osteuropäische Länder auf die Agenda der Ermittler, da Online-Delikte dort bislang wenig geahndet werden.

Während die meisten Befragten Informationen aus Strategie und Planung am stärksten gefährdet sehen, haben es Datendiebe tatsächlich jedoch häufig auf Mitarbeiter- und Kundendaten sowie Daten der Zulieferbetriebe abgesehen. Nur 9 % gaben an, bereits Opfer von Datendiebstahl geworden zu sein; 18 % berichteten von Verdachtsfällen.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie unter <http://kpmg.de/docs/central-and-eastern-european-data-theft-survey-2012.pdf>

KPMG-Veranstaltungen*

Steuerbegünstigte Körperschaften

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

6. November 2012 in Hamburg
8. November 2012 in München
14. November 2012 in Berlin
22. November 2012 in Stuttgart
27. November 2012 in Düsseldorf
6. Dezember 2012 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Angela Heinrich
T +49 30 2068-1510
aheinrich@kpmg.com

Mit Energiemanagement Steuern sparen – Neue Anforderungen von EEG, Energie- und Stromsteuergesetz

7. November 2012 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:
Angela Heinrich
T +49 30 2068-1510
aheinrich@kpmg.com

Erfahrungsaustausch Versicherungen – Aktuelle Rechts- und Steuerthemen

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

7./8. November 2012 in Hannover

Ihre Ansprechpartnerin:
Angela Heinrich
T +49 30 2068-1510
aheinrich@kpmg.com

Steuerliche Überlegungen für Kreditinstitute und Finanzdienstleister

8. November 2012 in Frankfurt am Main
22. November 2012 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Cornelia Röth
T +49 69 9587-2011
croeth@kpmg.com

Immobilienabend 2012

13. November 2012 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmueller@kpmg.com

Customs & Trade Breakfast 2012

14. November 2012 in Düsseldorf
15. November 2012 in Stuttgart
21. November 2012 in Hamburg
4. Dezember 2012 in München
11. Dezember 2012 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Angela Heinrich
T +49 30 2068-1510
aheinrich@kpmg.com

Nutzen, Grenzen und Prüfung eines Compliance Management-Systems

14. November 2012 in Frankfurt am Main
23. November 2012 in Düsseldorf
6. Dezember 2012 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Silvia Ulitzsch
T +49 30 2068-1244
sulitzsch@kpmg.com

IFRS Aktuell – neue Entwicklungen der Rechnungslegung

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

15. November 2012 in Frankfurt am Main
20. November 2012 in Stuttgart
22. November 2012 in München
28. November 2012 in Nürnberg
29. November 2012 in Berlin
6. Dezember 2012 in Düsseldorf
11. Dezember 2012 in München
11. Dezember 2012 in Hamburg
18. Dezember 2012 in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:
Silvia Ulitzsch
T +49 30 2068-1244
sulitzsch@kpmg.com

Lohnsteuerrecht für die Arbeitgeberpraxis

5. Dezember 2012 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmueller@kpmg.com

Unternehmenssteuertag 2012

11. Dezember 2012 in Dresden

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmueller@kpmg.com

3. Dresdner Symposium – Steuer- und gesellschaftsrechtliche Überlegungen zum Jahresende

12. Dezember 2012 in Dresden

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmueller@kpmg.com

Weitere Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen unter www.kpmg.de/seminare. Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

* Änderungen vorbehalten

Impressum

Herausgeber

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin

Redaktion

Dr. Martin Lenz (V.i.S.d.P.)

Tersteegenstraße 19–31
40474 Düsseldorf
T +49 211 475–7385

Dr. Martin Ribbrock

THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587–2307

Editorial

Peter Wiegand

Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin
T +49 30 2068–4348

Anschriftenänderungen bitte
schriftlich an
de-kpmg-mitteilungen@kpmg.com
oder F +49 1802 11991–9931

Im Internet finden Sie die
KPMG-Mitteilungen unter
www.kpmg.de/newsletter

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2012 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.