

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 3 Maßgeblicher Veräußerungszeitpunkt im Rahmen privater Veräußerungsgeschäfte
 - 5 Keine Rückstellung für ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses
 - 6 Verfassungsmäßigkeit der sogenannten Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten
 - 7 Verbilligter Erwerb einer Beteiligung als Arbeitslohn
 - 7 Pensionszusage bei vorzeitigem Ausscheiden des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers
 - 8 Anwendung der Freistellungsmethode auf Dividenden aus qualifizierten Auslandsbeteiligungen
 - 9 Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2a GrEStG durch Zurechnung des Gesellschaftsanteils
 - 10 Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft möglich
 - 11 Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden
 - 13 Anforderungen an leichtfertiges Handeln im Binnenmarkt
-

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 15 Neue Sanktionen gegen die Russische Föderation
-

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum



Ab 1. Januar 2015 gelten geänderte Lohnsteuer-Richtlinien – sie wirken sich unter anderem auf die Bewertung von Sachbezügen als Teil des Arbeitslohns aus. Erst vor wenigen Wochen hat der Bundesrat den Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 (LStR 2015) zugestimmt. Mit den am 10. Oktober 2014 beschlossenen Änderungen werden die bisherigen Lohnsteuer-Richtlinien aufgrund zwischenzeitlich ergangener Gesetzesänderungen, Verwaltungsanweisungen und neuerer Rechtsprechung durch die Finanzbehörden im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung angepasst.

Die LStR 2015 haben unmittelbare Auswirkungen auf die lohnsteuerliche Arbeitgeberpraxis. Sie gelten grundsätzlich für alle Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2014 enden. Die bereits zum 1. Januar 2014 eingeführten gesetzlichen Regelungen im Bereich des Reisekostenrechts werden nunmehr auch in den LStR umgesetzt. Zu beachten ist dabei insbesondere die Anpassung des bisherigen Begriffs der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ an den neuen Terminus „erste Tätigkeitsstätte“. Ist die neue Definition nicht entsprechend in den Arbeitsverträgen der Mitarbeiter abgebildet, kann die erste Tätigkeitsstätte von dem Ort abweichen, der bisher bestand. Insbesondere kann der alte Arbeitsvertrag unerwartet eine erste Tätigkeitsstätte definieren, was weitreichende lohnsteuerliche Folgen nach sich ziehen kann. Ins-

besondere die Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Fahrzeugstellung wird durch die Begriffsanpassung stark beeinflusst.

Neben dem laufenden Arbeitslohn in Geld sind auch Sachbezüge ein wichtiges Entlohnungsinstrument. Im Rahmen der Bewertung von Sachbezügen – wie etwa bei verbilligt zu erwerbenden Fahrzeugen – bilden die LStR 2015 das neu eingeführte Wahlrecht zwischen § 8 Abs. 2 EStG und § 8 Abs. 3 EStG ab. Dieses kann insbesondere unter Einbeziehung von Internetangeboten zu niedrigeren Werten führen.

Im Hinblick auf zusätzlich zum Arbeitslohn gewährte Kindergartenzuschüsse enthält R 3.33 Abs. 3 S. 4 LStR nunmehr eine Vereinfachungsregelung: Künftig kann so lange von nicht schulpflichtigen Kindern ausgegangen werden, wie bei diesen tatsächlich noch keine Einschulung erfolgt ist.

Die Lohnsteuerexperten von KPMG unterstützen gerne dabei, sich adäquat auf die neuen steuerlichen Rahmenbedingungen vorzubereiten, damit diese nicht zu unerwarteten Steuer- und Sozialversicherungsbelastungen für Arbeitgeber oder Arbeitnehmer führen.

Eugen Straub
Tax, München

Einkommensteuer

Maßgeblicher Veräußerungszeitpunkt im Rahmen privater Veräußerungsgeschäfte

Private Veräußerungsgeschäfte bei Wertpapieren unterliegen gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der für das Streitjahr 1999 gültigen Fassung (a. F.) der Besteuerung, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt (sogenannte Spekulationsfrist). Ist diese Voraussetzung gegeben, ist § 17 EStG, der unter bestimmten Voraussetzungen die steuerpflichtige Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften regelt, nicht anzuwenden. Soweit die privaten Veräußerungsgeschäfte zu Verlusten führen, können diese nur mit Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden.

Im Fall des BFH-Urteils vom 8.4.2014 (DStR 2014 S. 1711) war der Zeitpunkt der Veräußerung von Aktien streitig und damit zugleich, ob der Veräußerungsverlust unter § 17 EStG oder die beschränkten Verrechnungsmöglichkeiten des § 23 EStG fiel. Der Kläger hatte im Rahmen der am 13.1.1999 beschlossenen Kapitalerhöhung der X-AG die neuen Aktien im Nennbetrag von 1,5 Millionen DM erworben und sie später zum Preis von 105.700 DM an die A-GmbH (Erwerberin) veräußert. Der Kläger legte dem Geschäftsführer der Erwerberin einen – nicht unterzeichneten – Entwurf eines Übertragungsvertrags vor, nach dem der Erwerb und die Kaufpreiszahlung am 30.12.1999 durchgeführt werden sollte. Der Geschäftsführer der Erwerberin unterzeichnete den Vertrag ohne Datumsangabe und veranlasste die Überweisung von 100.000 DM an den Kläger zum 30.12.1999. Demgegenüber machte der Kläger im Rahmen seiner Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2000 einen Verlust nach § 17 EStG geltend – mit der Begründung, die Veräußerung der Aktien der X-AG an die A-GmbH sei mit Vertrag vom 10.3.2000 geschehen.

Die gesetzlichen Veräußerungsfristen des § 23 EStG bestimmen sich nicht nach den Erfüllungsgeschäften, sondern nach den

schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäften. Dieses Verständnis trägt dem Grundgedanken der Besteuerung der privaten Veräußerungsgeschäfte Rechnung, dass sich der Steuerpflichtige Werterhöhungen von Wirtschaftsgütern innerhalb einer bestimmten Frist wirtschaftlich zugeführt hat. Das geschieht bereits mit dem Abschluss der schuldrechtlichen Verträge. Folglich kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem die Aktien übertragen wurden, sondern auf den Abschluss des Veräußerungsvertrags. Nach § 154 Abs. 2 BGB ist ein Vertrag, für den eine Beurkundung verabredet wurde, im Zweifel nicht geschlossen, bis die Beurkundung erfolgt ist. Bei dem Austausch schriftlicher Vertragsentwürfe oder der Übersendung einer schriftlichen Vertragsurkunde wird in der Regel die konkludente Vereinbarung der Schriftform angenommen.

Das Finanzgericht hatte in seiner Entscheidung § 154 Abs. 2 BGB nicht beachtet; an seine gegenteilige Würdigung war der BFH daher nicht gebunden. Zwar ist der BFH grundsätzlich daran gehindert, die vom Finanzgericht festgestellten Tatsachen selbst zu würdigen. Eine Ausnahme gilt jedoch dann, wenn das Finanzgericht alle für die Tatsachenwürdigung erforderlichen Tatsachen festgestellt hat und diese Feststellungen nach den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen für eine bestimmte Schlussfolgerung sprechen, die das Finanzgericht nicht gezogen hat.

Im Streitfall sprechen die vom Finanzgericht festgestellten Umstände – insbesondere das Verhalten der beteiligten Personen zum Ende des Jahres 1999 und in der Folgezeit – dafür, dass sich die Vertragsparteien bereits im Dezember 1999 ohne Beachtung der Schriftform endgültig binden wollten. So veranlasste der Geschäftsführer der Erwerberin sofort die Bezahlung des Kaufpreises und – in seiner Eigenschaft als Vorstand der X-AG – die Umschreibung der Aktien im Aktienbuch der AG. Er bemühte sich auch nach Zahlung des Kaufpreises nicht um die Nachholung der Unterschrift des Klägers auf der Vertragsschrift. Der Kläger nahm die Zahlung der Erwerberin widerspruchlos entgegen.

Den Rechtsbindungswillen entnahm der BFH auch dem Umstand, dass der Kläger

nachträglich Handlungen vornahm, um den Vertrag als nicht bereits in 1999 geschlossen erscheinen zu lassen – wie etwa die als Darlehensrückzahlung bezeichnete Rückgabe des von der Erwerberin in 1999 gezahlten Betrags. Da sich aus den tatsächlichen Umständen ergab, dass die Parteien sich ohne Berücksichtigung der Schriftform binden wollten, war § 154 Abs. 2 BGB nicht anwendbar und vom Abschluss des Veräußerungsvertrags noch im Jahr 1999 auszugehen. ■

Ermittlung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften in Fällen verfassungswidrig verlängerter Spekulationsfristen

Zu den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften zählen gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Die Frist hatte ursprünglich zwei Jahre betragen und wurde erst mit Wirkung ab 1.1.1999 auf zehn Jahre erhöht. Nach der Entscheidung des BVerfG vom 7.7.2010 (BStBl II 2011 S. 76) ist die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist wegen Verstoßes gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes in bestimmten Fällen verfassungswidrig und daher nichtig. Dies gilt insoweit, als in einem Veräußerungsgewinn Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden, die bis zur Verkündung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 am 31.3.1999 entstanden und nach der zuvor geltenden Rechtslage steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können, weil die alte Spekulationsfrist bereits abgelaufen war.

Im Fall des BFH-Urteils vom 6.5.2014 (DStR 2014 S.1756) hatte die Klägerin am 17.12.1996 ein Wohnhaus erworben, auf das sie 1997 eine Sonderabschreibung nach § 4 Fördergebietsgesetz neben den regulären Abschreibungen vornahm. Sie veräußerte das Haus im Jahr 2003. In der Steuererklärung für 2003 gab sie das private Veräußerungsgeschäft an, machte aber wegen der Rückwirkung Verfassungswidrigkeit geltend.

Das Finanzamt berücksichtigte zwar die Unzulässigkeit der Rückwirkung im Rahmen der Einspruchsentscheidung, die nach der vorgenannten Entscheidung des BVerfG erging. Es ermittelte aber den steuerpflichtigen Teil des Gewinns in der Weise, dass es den Gesamtveräußerungsgewinn zeitanteilig auf die „steuerfreie“ Zeitspanne vom 17.12.1996 bis 31.3.1999 und auf die restliche „steuerpflichtige“ Zeitspanne bis zum Verkauf aufteilte. Diese Vorgehensweise entsprach insoweit dem BMF-Schreiben vom 20.12.2010 (BStBl I 2011 S. 14, Ziff. II. 1). Der BFH hielt dagegen die vom Finanzgericht vorgenommene Aufteilung nach Zuordnung der Wertveränderungen zu den entsprechenden Zeiträumen für zutreffend.

Das Finanzgericht hatte zum Zwecke der Aufteilung den Verkehrswert des Grundstücks mit dem Wohnhaus zum 31.3.1999 durch Schätzung ermittelt. Hierfür stellte es den um die regulären AfA verminderten Anschaffungspreis als „Anschaffungskosten“ dem Veräußerungserlös gegenüber. In Anbetracht der geringen Grundstücksgröße war der Wert wesentlich durch den Gebäudewert bestimmt und aufgrund der verhältnismäßig kurzen Zeit zwischen Errichtung, Erwerb und Veräußerung keinen größeren Wertveränderungen ausgesetzt. Der BFH hielt diese tatsächliche Würdigung des Finanzgerichts für möglich und in sich schlüssig. Sie verstieß weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze oder gesetzliche Auslegungsregeln und war damit für den BFH bindend (§ 118 Abs. 2 FGO).

Zutreffend hatte das Finanzgericht die im Jahr 1997 vorgenommene Sonderabschreibung dem Zeitraum der nicht steuerverstrickten Wertsteigerung zugeordnet. Die zeitanteilige Aufteilung des Finanzamts hätte dazu geführt, dass Wertsteigerungen, die bereits nach altem Recht steuerfrei hätten realisiert werden können, dadurch in den steuerbaren Raum verlagert worden wären. Die nachträgliche Rückgängigmachung von in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen steht in gleicher Weise wie die rückwirkende Erfassung von Wertzuwächsen im Widerspruch zu dem durch Vermögensvergleich und Realisationsprinzip geprägten Steuersystem.

Hinsichtlich der Frage der Aufteilung von Veräußerungskosten traf der BFH keine Entscheidung, da sie aufgrund des negativen Veräußerungsergebnisses die Steuerfestsetzung nicht berührten. Der Veräußerungsverlust konnte wegen des Ausgleichsverbots in § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9 EStG mangels Ausgleichsfähigkeit mit anderweitigen positiven Einkünften im streitigen Veranlagungszeitraum nicht berücksichtigt werden. ■

Steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen

Im Fall des BFH-Urteils vom 21.5.2014 (DStR 2014 S. 1868) war der Kläger – ein Angestellter der C-Ltd. – im Jahr 1999 für fünf Jahre zu deren Muttergesellschaft – der S-AG mit Sitz in Deutschland – abgeordnet worden. Er wohnte seitdem in Belgien. Im Juli 2001 erwarb der Kläger – neben anderen Managern der S-AG – einen Geschäftsanteil von nominal 350 Euro (= 0,3431 %) an der A-GmbH (Muttergesellschaft der S-AG), der von der T-GmbH als Treuhänderin gehalten wurde.

Der Treuhandvertrag mit der T-GmbH über die treuhänderische Verwaltung der Beteiligung an der A-GmbH enthielt die Bestimmung, dass die Weisungsbefugnis gegenüber dem Treuhänder nur im Pool mit den anderen Treugebern ausgeübt werden konnte (§ 6 Treuhandvertrag). Im November 2002 verkaufte die T-GmbH die treuhänderisch gehaltenen Anteile des Klägers (und der anderen Treugeber). Dem Kläger flossen daraus in den Jahren 2002, 2004 und 2005 Beträge zu.

Die Finanzverwaltung erkannte den Treuhandvertrag nicht an, da Weisungen an den Treuhänder nur im „Pool“ erteilt werden konnten. Folglich habe der Kläger kein wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen erworben und die erhaltenen Zahlungen könnten nicht als Veräußerungserlös aus der Beteiligung angesehen werden. Vielmehr seien sie wegen ihres unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der inländischen Tätigkeit des Klägers als Arbeitslohn zu qualifizieren. Der BFH folgte dieser Beurteilung nicht.

Arbeitslohn liegt nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder aufgrund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gewährt wird. Dies kommt unter anderem auch bei der Veräußerung einer kapitalmäßigen Beteiligung am Arbeitgeber oder einem anderen Unternehmen in Betracht. Der Arbeitnehmer nutzt in einem solchen Fall sein Kapital als eine von seinem Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Erwerbsgrundlage zur Einkünfteerzielung. Diese Rechtssituation war im Streitfall gegeben. Denn entgegen der Auffassung der Vorinstanz war das Treuhandverhältnis steuerlich anzuerkennen und damit dem Kläger das wirtschaftliche Eigentum an dem Geschäftsanteil an der A-GmbH zuzurechnen.

Ein Treuhandverhältnis ist steuerlich anzuerkennen, wenn die Eigentümerbeziehungsweise Inhaberstellung des Treuhänders derart zugunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass sie nur noch als „leere Hülle“ erscheint. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen. Es muss klar erkennbar sein, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt.

Die T-GmbH hatte sich zur Herausgabe der Beteiligung und von allem aus ihr und für sie Erlangten verpflichtet. Im Verhältnis zum Kläger waren damit sämtliche Risiken und Chancen auf ihn verlagert, die T-GmbH handelte ausschließlich für Rechnung des Klägers. Wesentliches Merkmal des Treuhandverhältnisses ist die Weisungsbefugnis des Treugebers. Die T-GmbH war verpflichtet, den Geschäftsanteil nach den Weisungen des Klägers zu halten. Der Umstand, dass die T-GmbH mit Ausnahme bestimmter Fälle vor der Ausübung von Rechten aus dem Treugut die schriftliche Weisung des Treugebers einzuholen hatte, bedeutete keine Einschränkung des Weisungsrechts.

Der Beherrschung des Treuhandverhältnisses steht auch nicht entgegen, dass der Kläger seine Weisungsrechte nur im „Pool“ gemeinsam mit den anderen Managern ausüben konnte. Auf der Basis der für die Prüfung des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtung

tungsweise ist die Bündelung der Treugeberrechte aller Treugeber entweder mit einer gesamthänderischen oder ansonsten mit einer im Sinne von § 741 BGB gemeinschaftlichen Beteiligung an dem insgesamt von der Treuhänderin gehaltenen Treugut zu vergleichen.

Im Streitfall lag eine mit dem Bruchteils-eigentum vergleichbare Situation vor, bei der eine gemeinschaftliche Verwaltung stattfindet (§ 744 BGB). Da im Rahmen des § 39 AO auch die Zurechnung wirtschaftlichen (ideellen) Bruchteils-eigentums möglich ist, ohne dass die gemeinschaftliche Verwaltungsbefugnis der Miteigentümer dem entgegensteht, ist kein Grund dafür ersichtlich, das wirtschaftliche Eigentum im Streitfall an der grundsätzlich nur gemeinschaftlich möglichen Ausübung des Weisungsrechts scheitern zu lassen.

Das gemeinschaftlich auszuübende Weisungsrecht betrifft auch das Recht zur ordentlichen Kündigung, dessen Ausübung die Herausgabe des Treuguts an die Treugeber oder die Bestellung eines neuen Treuhänders zur Folge gehabt hätte. Diese Regelung ist unter steuerlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden. Dies gilt auch für das gesetzlich eingeräumte Recht zur fristlosen Kündigung aus wichtigem Grund, denn dem Kündigenden steht der unmittelbare Herausgabeanspruch zu.

Da der Gewinn aus der Veräußerung (bei unterstellter unbeschränkter Steuerpflicht) weder nach § 17 EStG noch nach § 23 Abs. 1 EStG steuerpflichtig war, waren die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Die erforderliche Beteiligung in Höhe von mindestens 1 % lag nicht vor und die Veräußerung erfolgte außerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr. ■

Anschaffungskosten für ein Grundstück sind keine außergewöhnlichen Belastungen

Außergewöhnliche Belastungen sind nach Maßgabe des § 33 EStG zu berücksichtigen. Mehraufwendungen für den behinderten-gerechten Um- oder Neubau eines Hauses oder einer Wohnung können als außerge-

wöhnliche Belastung abziehbar sein. Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds erwachsen in der Regel zwangsläufig. Denn eine schwerwiegende Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen begründet eine tatsächliche Zwangslage, die eine behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds unausweichlich macht. Diese Aufwendungen sind weder durch den Grundfreibetrag (§ 32a EStG) noch durch den Behinderten- und Pflegefreibetrag abgegolten. Denn der Behinderten-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 1 bis 3 EStG) zielt nur auf laufende und typische Mehraufwendungen des Behinderten ab, sodass „zusätzliche Krankheitskosten“ nicht dieser Abgeltungswirkung unterliegen. Das gilt in gleicher Weise für den Pflegepauschbetrag (§ 33b Abs. 6 EStG).

Nach dem BFH-Urteil vom 17.7.2014 (DStR 2014 S. 1872) zählen Anschaffungskosten für ein – behindertengerecht zu bebauendes – Grundstück nicht zu den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen. Insoweit fehlt es an der nach § 33 Abs. 2 EStG erforderlichen Zwangsläufigkeit der Kosten. Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen nur dann zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann – er also keine Entscheidungsfreiheit hat, solche Aufwendungen vorzunehmen oder zu unterlassen.

Liegt eine maßgeblich vom menschlichen Willen beeinflusste Situation vor, so handelt es sich nicht um eine Zwangslage in diesem Sinne. Das betrifft auch den Erwerb beziehungsweise die Errichtung eines Hauses für den eigenen Wohnbedarf. Mehrkosten für die Anschaffung eines größeren Grundstücks zum Bau eines behindertengerechten Bungalows sind nicht vornehmlich der Krankheit oder Behinderung geschuldet, sondern in erster Linie Folge des frei gewählten Wohnflächenbedarfs des Steuerpflichtigen. Sie werden daher von der Abgeltungswirkung des Grundfreibetrags erfasst und können nicht nochmals nach § 33 EStG steuerliche Berücksichtigung finden. ■

Keine Rückstellung für ausschließlich gesellschaftsvertraglich begründete Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses

Das BFH-Urteil vom 5.6.2014 (DStR 2014 S. 1814) beschäftigte sich mit der Frage, ob für die Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses einer Personenhandels-gesellschaft eine Rückstellung zu bilden ist, wenn diese Verpflichtung ausschließlich durch den Gesellschaftsvertrag begründet worden ist.

Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in Verbindung mit § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB ist nur unter bestimmten Voraussetzungen zulässig: nämlich bei Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder der hinreichenden Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach sowie ihrer wirtschaftlichen Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag. Darüber hinaus setzt das Bestehen einer Verbindlichkeit den Anspruch eines Dritten im Sinne einer erzwingbaren Außenverpflichtung voraus. Dabei meint eine Außenverpflichtung grundsätzlich eine Schuld gegenüber einer dritten Person.

Nach Auffassung des BFH rechtfertigt die im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses keinesfalls die Bildung einer Rückstellung in der Steuerbilanz der Mitunternehmer-schaft. Im Streitfall war nach dem Gesellschaftsvertrag der von der Geschäftsführung aufzustellende Jahresabschluss bis zum 15. Mai des nachfolgenden Geschäftsjahrs aufzustellen und von einem Angehörigen der wirtschafts- und steuerberatenden Berufe zu prüfen. Zudem wurde geregelt, dass die Prüfung als Grundlage für die Feststellung des Jahresabschlusses und die sich anschließenden Gewinnverwendungsbeschlüsse durch die Gesellschafterversammlung dient.

Die gesellschaftsvertragliche Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses beruht ausschließlich auf einer freiwilligen gesellschaftsinternen Vereinbarung. Mittels der formalisierten Prüfungsverpflichtung durch

einen objektiven Dritten werden somit die Kontrollrechte und Ansprüche der einzelnen Gesellschafter gestärkt. Mithin kann der Anspruch auf Durchführung des formalisierten Prüfungsverfahrens, der dem einzelnen Gesellschafter aus dem Gesellschaftsvertrag erwächst, nur innerhalb des Gesellschaftsverbands geltend gemacht und durchgesetzt werden, sodass keine Außenverpflichtung gegeben ist.

Entscheidungsunerheblich ist, dass aufgrund der eigenen Rechtszuständigkeit der Personengesellschaft schuldrechtliche Beziehungen zwischen ihr und ihren Gesellschaftern grundsätzlich steuerlich anerkannt und wie Geschäfte unter fremden Dritten behandelt werden (Fremdvergleich). Zwar ist auch der Gesellschaftsvertrag ein Schuldverhältnis, durch den auch schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern begründet werden. Daneben werden aber durch den Gesellschaftsvertrag lediglich Rechte und Pflichten im Innenverhältnis der Gesellschaft begründet. Dass die im Gesellschaftsvertrag begründeten Rechte einklagbar sind, ändert jedoch nichts daran, dass die Gesellschafter sich diesen Regelungen freiwillig unterworfen haben und damit nur die Organisationsstruktur für das auf einen gemeinschaftlichen Zweck ausgerichtete Handeln der Gesellschaft fixiert haben. Es handelt sich nicht um Schuldverhältnisse im Außenverhältnis, in denen die Gesellschaft als Einheit mit dem einzelnen Gesellschafter kontrahiert (etwa Kauf-, Darlehens- und Arbeitsverträge). ■

Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

Verfassungsmäßigkeit der sogenannten Mindestbesteuerung bei Definitiv-effekten

Der BFH behandelte in seinem Vorlagebeschluss an das BVerfG vom 26.2.2014 (DStR 2014 S. 1761) die Frage, ob § 8 Abs. 1 KStG 2002 in Verbindung mit § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 sowie § 10a Satz 2 GewStG 2002 gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen.

Der Kläger war Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der B-GmbH. Die B-GmbH hatte eine von ihr aktivierte Ausgleichsforderung gegenüber der D-GmbH von knapp 45 Millionen Euro im Jahresabschluss 2004 wertberichtigt und vollständig abgeschrieben mit der Folge eines Jahresfehlbetrags von knapp 47 Millionen Euro. Im Jahresabschluss 2006 wurde die Abschreibung im Wege einer Wertaufholung rückgängig gemacht, sodass sich ein Jahresüberschuss von knapp 75 Millionen Euro ergab.

Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer 2008 für den Abwicklungszeitraum vom 28.7.2005 bis 31.7.2008 erklärungsgemäß fest. Die aufgelaufenen steuerlichen Verluste von rund 72 Millionen Euro erfasste es dabei unter Anwendung der Mindestbesteuerung. Den ermittelten Gewerbeertrag verteilte das Finanzamt zeitanteilig auf den Zeitraum vom 1.1.2005 bis zum 30.7.2008 und setzte die Gewerbesteuermessbeträge 2006 bis 2008 entsprechend fest. Die vom Kläger begehrte Festsetzung auf 0 Euro für die Körperschaftsteuer 2008 und für die Gewerbesteuermessbescheide 2006 bis 2008 wurde vom Finanzgericht abgewiesen.

Der BFH ist der Auffassung, dass die sogenannte Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG sowie nach § 10a Satz 2 GewStG in ihrer Grundkonzeption der zeitlichen Streckung von Verlustvorträgen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Allerdings ist er davon überzeugt, dass die Regelungen wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig sind, wenn ein sogenannter Definitiv-effekt eintritt. Dies ist der Fall, soweit es zu einer vollständigen Beseitigung der Abzugsmöglichkeit oder zu einem Ausschluss des Verlustausgleichs kommt.

Die Mindestbesteuerung verletzt den Kernbereich einer Ausgleichsfähigkeit von Verlusten in den Fällen, in denen – wie im Streitfall – auf der Grundlage eines inneren Zusammenhangs beziehungsweise einer Ursachenidentität zwischen Verlust und Gewinn im Einzelfall ein Verlustabzug gänzlich ausgeschlossen wird. Denn der (im Grundsatz) ausgleichsfähige Verlust

resultierte aus der stichtagsbezogenen Teilwertabschreibung einer Forderung und dem Ertrag aus der nachfolgenden ebenfalls stichtagsbezogenen Teilwertzuschreibung eben dieser Forderung. Teilwertabschreibung und Wertaufholung eines Bilanzpostens lösen daher wegen der unterschiedlichen Ermittlungsperioden im Zusammenhang mit der Mindestbesteuerung eine Steuerschuld aus. Die bei der Auflösung von Kapitalgesellschaften häufig auftretenden bilanzsteuerrechtlichen Umkehr-effekte haben allerdings weder einen entsprechenden Liquiditätszufluss noch einen Zuwachs an besteuertwürdiger Leistungsfähigkeit zur Folge.

Der I. Senat folgt dabei nicht dem Urteil des IV. Senats vom 20.9.2012 (DStR 2012 S. 2481) für Körperschaften als Gewerbebetriebe kraft Rechtsform darin, dass die Besonderheiten der Gewerbebesteuerung eine ausreichende Rechtfertigung für die Mindestbesteuerung in § 10a Satz 2 GewStG begründen können. Darüber hinaus könnte zwar in Situationen, in denen die beschränkte Verlustverrechnung in Vorjahren als Ursache für die Definitivbelastung zu identifizieren ist, die Belastung nur durch eine Korrektur der seinerzeitigen Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags beseitigt werden. Dies käme einem Verlustrücktrag nahe, der jedoch im System der Gewerbebesteuerung bewusst nicht vorgesehen ist.

Der Gesetzgeber hat auf der Rechtsfolgenrechte der Normen keine Differenzierung nach Verlustursachen beziehungsweise nach Zusammenhängen mit der Gewinnentstehung vorgesehen, sodass eine verfassungskonforme Auslegung der Mindestbesteuerung in der Situation sogenannter Definitiv-effekte ausgeschlossen ist. Jedenfalls lässt sich den Regelungen zur Mindestbesteuerung kein Anhaltspunkt dafür entnehmen, nach welchen Kriterien bei einer verfassungskonformen Auslegung wiederum begrenzend zu differenzieren sein könnte. Denn allein der Umstand, dass ein „Definitiv-effekt“ eintritt, dürfte keine ausreichende Rechtfertigung für eine Einschränkung der Rechtsfolge darstellen. So könnte es in Betracht kommen, in Fällen, in denen der endgültige Wegfall der gestreckten Verlustvorträge vom Steuerpflichtigen durch eigenen Willensentschluss veranlasst ist, eine

„schützenswerte“ Definitivsituation abzulehnen. ■

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Verbilligter Erwerb einer Beteiligung als Arbeitslohn

Im Fall des BFH-Urteils vom 26.6.2014 (DStR 2014 S. 1713) war streitig, ob die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem tatsächlichen Wert von GmbH-Anteilen als Arbeitslohn zu versteuern war. Der Kläger erwarb im Jahr 2008 von N 50 % der Anteile an der X-GmbH und wurde zugleich zum Geschäftsführer der GmbH bestellt. Zuvor war er selbstständig als Kommunikations- und Motivationstrainer für das Einzelunternehmen des N tätig gewesen, das dieser im Jahr 2006 in die X-GmbH eingebracht hatte. Im Rahmen des Anteilsübertragungsvertrags hatten die Parteien ein Rückerwerbsrecht zugunsten von N für den Fall vereinbart, dass der Kläger in den folgenden sieben Jahren ohne Zustimmung des N über die erworbenen Geschäftsanteile verfügte oder vor N verstarb. Nach den Feststellungen einer späteren Betriebsprüfung bei der GmbH überstieg der Wert der übertragenen Geschäftsanteile den vereinbarten Kaufpreis. Das Finanzgericht beurteilte diesen Vorteil als Arbeitslohn. Der BFH bestätigte diese Beurteilung.

Bezüge und Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Arbeitslohn kann auch bei Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn diese Entgelt „für“ eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder noch erbringen soll.

Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder aufgrund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber beziehungsweise dem Dritten gewährt wird. Der Kläger hatte in der mündlichen Verhand-

lung vor dem Finanzgericht vorgebracht, Herr N habe ihm die Geschäftsanteile zugewendet, damit er weiterhin für die GmbH tätig werde. Die Schlussfolgerung des Finanzgerichts hieraus, die Zuwendung der Geschäftsanteile stelle eine Vorabvergütung für zukünftige, noch gegenüber der GmbH zu leistende Dienste dar, sah der BFH als zulässig und zutreffend an. Eine entgegenstehende subjektive Einschätzung der Beteiligten ist unbeachtlich, da auf die vorgefundenen objektiven Umstände abzustellen ist.

Ferner war der Vorteil aus der verbilligten Übertragung der Geschäftsanteile auch zugeflossen, da der Kläger mit der Übertragung der Geschäftsanteile die wirtschaftliche Verfügungsmacht über sie erlangte. N konnte zwar unter bestimmten Umständen die Rückübertragung der Anteile verlangen. Hierin liegt aber keine dingliche, sondern nur eine obligatorische Verfügungsbeschränkung, die einem Zufluss des Vorteils im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG nicht entgegensteht. ■

Körperschaftsteuer

Pensionszusage bei vorzeitigem Ausscheiden des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers

In dem dem BFH-Urteil vom 25.6.2014 (DStR 2014 S. 1769) zugrunde liegenden Sachverhalt erteilte die Klägerin (eine 1998 errichtete GmbH) mit Vertrag vom 1.1.2001 mit sofortiger Wirkung eine Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer. Danach sollte dem damals 58-Jährigen mit Vollendung des 68. Lebensjahrs eine monatliche Altersrente von 1.500 Euro zustehen. Im Jahr 2006 wurde ein Aufhebungsvertrag zwischen der Klägerin und dem damals beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer geschlossen, der vorsah, dass mit Beendigung des Anstellungsverhältnisses zum 1.9.2006 dem Geschäftsführer keinerlei Vergütungsansprüche mehr zustehen. Aufgrund von im Jahr 2010 nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen löste das Finanzamt die zum 31.12.2006 dotierte Pensionsrückstel-

lung gewinnerhöhend auf. Es erließ für die Streitjahre 2006 bis 2010 entsprechende Steuerbescheide unter Ansatz von verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) in Höhe der durch die Rückstellungen ausgelösten Einkommensminderungen.

Der BFH hob die Vorentscheidung des Finanzgerichts auf und wies die Klage für die Streitjahre 2007 bis 2010 ab. Für das Streitjahr 2006 war die Sache an das Finanzgericht zurückzuverweisen. Denn durch das vorzeitige Ausscheiden des damals beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers im Alter von 63 Jahren war noch zu klären, ob die Zusage durch den Geschäftsführer überhaupt hatte erdient werden können.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn der begünstigte Gesellschafter beherrschend ist und wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt. Auf dieser Grundlage kann eine dem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erteilte Pensionszusage nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen. Aufgrund des vorzeitigen Ausscheidens des Geschäftsführers wurde die ursprünglich getroffene Zusagevereinbarung tatsächlich nicht mehr durchgeführt.

Die in den Streitjahren der Pensionsrückstellung zugeführten Beträge stellen vollumfänglich vGA dar. Somit war das Finanzamt berechtigt, die der Rückstellung jährlich zugeführten Beträge dem Gewinn außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen. Allerdings war es nicht befugt, die Rückstellung in Höhe des zum 31.12.2005 ausgewiesenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen. Denn die Klägerin war weiterhin gegenüber dem damaligen Geschäftsführer durch die ihm gegebene Pensionszusage zivilrechtlich verpflichtet.

Ist eine Hinzurechnung in den Jahren der Zuführung unterblieben und aus verfahrensrechtlichen Gründen eine Änderung der

betreffenden Steuerbescheide nicht mehr möglich, scheidet der Ansatz einer vGA in Höhe der rückgestellten Beträge auf der Ebene der Kapitalgesellschaft aus. Die entsprechenden Beträge können erst im Zeitpunkt ihrer Auszahlung an den damaligen Geschäftsführer als solche behandelt werden. Zeitgleich ist dann die für die Pensionszusage gebildete Pensionsrückstellung anteilig aufzulösen. Dies steht gleichwohl der Annahme einer Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft nicht entgegen. Denn es gilt insofern eine geschäftsvorfallbezogene, nicht aber eine handelsbilanzielle Betrachtungsweise. ■

Körperschaftsteuer/Unionsrecht

Anwendung der Freistellungsmethode auf Dividenden aus qualifizierten Auslandsbeteiligungen

Der EuGH fasste sich in seinem Urteil vom 11.9.2014 (Rs. C-47/12 „Kronos International“) mit einem Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Köln zur Frage der Vereinbarkeit der nationalen Regelung zur Besteuerung grenzüberschreitender Dividenden im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren (Streitjahre 1991 bis 2001) mit dem Unionsrecht.

Folgende Regelung war Streitgegenstand: Eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft beehrte die Anrechnung der von ihren Tochter- und Enkelgesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten und in Drittstaaten entrichteten Körperschaft- und Kapitalertragsteuer auf die von ihr in Deutschland geschuldete Körperschaftsteuer. Der Antrag auf Anrechnung ausländischer Körperschaft- und Kapitalertragsteuer erfolgte mit dem Ziel einer Erstattung inländischer Körperschaftsteuer. Das Finanzamt lehnte den Antrag mit Bescheid von 2005 mit folgender Begründung ab: Eine Anrechnung von Körperschaftsteuer, die auf Dividenden laste, komme nur dann in Betracht, wenn diese Dividenden als steuerpflichtige Einnahmen erfasst worden seien (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f EStG 1990 in Verbindung mit § 49 Abs. 1 KStG 1991). Die von auslän-

dischen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden, die aufgrund des jeweiligen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer freigestellt waren, gingen jedoch nicht in die Bemessungsgrundlagen der Steuerbescheide ein. Die Regelung ergibt sich aus bestimmten von der Bundesrepublik abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie aus der Anwendung von § 26 Abs. 7 KStG 1991 und § 8b Abs. 5 KStG 1994 in Verbindung mit diesen DBA. Im Streitfall bestand die Besonderheit darin, dass die Kapitalgesellschaft, die die Dividenden erhielt, nach dem Recht eines Drittstaats gegründet worden war und die Beteiligungsquoten an der jeweiligen ausschüttenden Gesellschaft bei über 90 % lagen.

Im Rahmen der ersten Vorlagefrage ging es darum, ob die angesprochenen Regelungen mit dem Unionsrecht anhand der Art. 49 und 54 AEUV (Niederlassungsfreiheit) oder vielmehr anhand der Art. 63 und 65 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit) zu beurteilen sind. Hintergrund ist, dass eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat (Deutschland) die Körperschaftsteuern, die von Dividenden in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat entrichtet wurden, nicht anrechnen kann. Dies beruht darauf, dass diese Dividenden in Deutschland von der Steuer freigestellt sind, wenn die Beteiligungsquote an der ausschüttenden Gesellschaft mindestens 10 % beträgt. Der EuGH stellte fest, dass aufgrund der Zugehörigkeit der die Dividenden empfangenden Gesellschaft zur Rechtsordnung eines Drittstaats die Niederlassungsfreiheit nicht zur Anwendung gelangt. Danach ist eine Beurteilung nach Art. 63 und 65 AEUV geboten. Mithin kann sich eine nach dem Recht eines Drittstaats gegründete Gesellschaft unabhängig vom Umfang ihrer Beteiligung an der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat einerseits oder in einem Drittstaat andererseits auf diese Vorschrift berufen, um die Rechtmäßigkeit einer solchen Regelung prüfen zu lassen.

Im Rahmen der zweiten Vorlagefrage war somit zu entscheiden, ob Art. 63 AEUV verhindert, dass bei der in Deutschland ansässigen Muttergesellschaft auf die von ausländischen Kapitalgesellschaften (mit

Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat) ausgeschütteten Dividenden die Befreiungsmethode angewandt wird. Hingegen wird auf Dividenden, die von inländischen Kapitalgesellschaften ausgeschüttet werden, bei der inländischen Muttergesellschaft die Anrechnungsmethode verwendet. Diese führt für den Fall, dass die inländische Muttergesellschaft steuerliche Verluste erzielt, dazu, dass die von der inländischen ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Körperschaft- und Kapitalertragsteuer vollständig oder teilweise erstattet wird.

Der EuGH vertritt die Auffassung, dass es einem Mitgliedstaat grundsätzlich freisteht, die mehrfache Besteuerung, die eine gebietsansässige Gesellschaft bezieht, durch Anwendung unterschiedlicher Methoden zu verhindern. Es ist somit unionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn Deutschland auf inländische und ausländische Dividendenzahlungen verschiedene Methoden anwendet. Einzelne Vor- und Nachteile der Methoden begründen keinen Verstoß gegen den freien Kapitalverkehr, solange von einer Gleichwertigkeit der Methoden ausgegangen werden kann. Es bestehe keine Verpflichtung des Sitzmitgliedstaats der die Dividenden beziehenden Gesellschaft, einen Steuernachteil auszugleichen, der vollständig durch den Mitgliedstaat verursacht ist, in dessen Hoheitsgebiet die diese Dividenden ausschüttende Gesellschaft niedergelassen ist. ■

Umwandlungssteuergesetz

Übernahmeverlust bei Formwechsel in Personengesellschaft bleibt unberücksichtigt (§ 4 Abs. 6 UmwStG a. F.)

Im Fall des BFH-Urteils vom 26.4.2014 (DStR 2014 S. 1716) war der auf den Kläger entfallende Gewinnanteil an dem gesondert und einheitlich festzustellenden Gewinn einer GbR für das Jahr 2002 streitig. Der Kläger erwarb 1996 einen knapp 40-prozentigen Gesellschaftsanteil an einer GmbH. Mit Wirkung zum 1.1.2002 erfolgte nach § 14 Satz 1, §§ 3 ff. UmwStG in der Fassung des Streitjahrs ein Formwechsel in eine

GbR. Mit Wirkung zum 30.9.2002 wurde die GbR durch Realteilung erfolgsneutral beendet. Dabei führten die beiden ehemaligen Gesellschafter sämtliche Aktiva und Passiva in getrennten Einzelpraxen fort. Aus dem Formwechsel resultierte ein zwischen den Beteiligten unstreitiger Übernahmeverlust des Klägers nach § 4 Abs. 4, § 5 UmwStG. Dabei aktivierte der Kläger von dem Übernahmeverlust ausgehend in einer persönlichen Ergänzungsbilanz auf den 30.9.2002 einen Firmenwert und stockte die Buchwerte anderer Wirtschaftsgüter auf – mit der Folge einer entsprechenden Geltendmachung von Absetzungen für Abnutzung. Das Finanzamt und das Finanzgericht gingen dagegen nach dem klaren Wortlaut des § 4 Abs. 6 UmwStG in der Fassung des StSenkG 2001/2002 davon aus, dass ein Übernahmeverlust im Streitjahr unberücksichtigt bleiben müsse.

Auch nach Auffassung des BFH ist auf den Streitfall der zum 1.1.2001 in Kraft getretene § 4 Abs. 6 UmwStG anzuwenden, sodass ein Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt. Im Streitfall war für den Kläger nach § 4 Abs. 4 Satz 1 und 3 UmwStG ein Übernahmeergebnis zu ermitteln, da für die Beteiligung des Klägers als wesentlich beteiligter Gesellschafter der GmbH gemäß § 17 EStG die Einlagefiktion nach § 5 Abs. 2 UmwStG zur Anwendung kam. Die GmbH entschied sich nach § 3 Satz 1 UmwStG für die Buchwertfortführung, sodass die Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG zu Buchwerten auf die GbR übergangen. Aus der Gegenüberstellung der Buchwerte einerseits und den höheren Anschaffungskosten der fiktiv eingelegten Beteiligung des Klägers an der GmbH andererseits ergab sich für den Kläger ein Übernahmeverlust. Dieser beruhte auf stillen Reserven, die auf die übergehenden Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen der GmbH entfielen und die der Kläger bei Erwerb des Anteils an der GmbH mit dem Kaufpreis schon anteilig entgolten hatte.

In der Gesetzesfassung des UmwStG 1995 bis zum 31.12.2000 führte ein verbleibender Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG noch zur Aufstockung der Ansätze der übergegangenen Wirtschaftsgüter bis zu deren Teilwerten und gegebenenfalls zur Aktivierung eines darüber hinausgehenden Betrags

(sogenannter Step Up) in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter. Diese frühere Regelung ist allerdings auf den Streitfall nicht anwendbar. Der durch das StSenkG eingeführte Verlustausschluss galt bis zur nachfolgenden Gesetzesänderung des UmwStG 2006 uneingeschränkt und somit auch im Streitjahr.

Im Rahmen der angefochtenen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen führt die gesetzliche Regelung auch nicht zu einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip. Denn der Kläger hatte im streitbefangenen Feststellungszeitraum keinen erwerbssichernden Aufwand, der seinem Klageantrag entsprechen würde und unter Berücksichtigung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung dem Feststellungszeitraum zuzuordnen wäre. Vielmehr hat der Kläger den Aufwand, den er tatsächlich bereits im Jahr der Anschaffung seines Anteils an der GmbH getätigt hat, in Gestalt von Abschreibungen geltend gemacht. ■

Gründerwerbsteuer

Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2a GrEStG durch Zurechnung des Gesellschaftsanteils

Im Fall des BFH-Urteils vom 9.7.2014 (DStR 2014 S. 1829) veräußerte A mit Vertrag vom 16.10.2000 seinen gesamten Kommanditanteil an der GmbH & Co. KG (Klägerin) und B einen Teil ihres Kommanditanteils an die X. Lediglich ein Teilkommanditanteil von 5,6 % verblieb bei B. Im selben Vertrag veräußerten A und B ihre sämtlichen Geschäftsanteile der A-GmbH (Komplementärin ohne Kapitalanteil) an die X. Die Abtretung der Gesellschaftsanteile an die X erfolgte unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung. Aufgrund eines eingeräumten Optionsrechts war die X berechtigt, jederzeit die Übertragung des der B verbliebenen Teilkommanditanteils zu einem bestimmten Kaufpreis zu verlangen. Mit Vereinbarung vom 19.11.2001 übertrug B das Gewinnstammrecht für den verbliebenen Teilkom-

manditanteil auf die X. Das Finanzamt sah die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG als erfüllt an und setzte Grunderwerbsteuer fest.

Der BFH hob die gerichtliche Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Entgegen der Ansicht des Finanzgerichts kann auf der Grundlage der genannten Vereinbarungen der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt sein. Entscheidend ist, ob und zu welchem Zeitpunkt es – neben dem mittelbaren Gesellschafterwechsel hinsichtlich des Teilkommanditanteils der B von 5,6 % vom 19.11.2001 – zum unmittelbaren Übergang der übrigen Kommanditanteile von A und B auf die X gekommen ist. Bei einer vollständigen Kaufpreiszahlung bis zum 19.11.2001 ist der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG an diesem Tag und bei einer späteren Kaufpreiszahlung entsprechend später verwirklicht.

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar in der Form, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG als ein Rechtsgeschäft, das auf die Übereignung dieses Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtet ist. Nach den erkennbaren Vorstellungen des Gesetzgebers sollen mit der Einbeziehung mittelbarer Vorgänge auch Rechtsänderungen hinter oder oberhalb des Rechtsträgers erfasst werden, der unmittelbar an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt ist. Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands kann eintreten, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse bei einer Kapital- oder Personengesellschaft ändern, die an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft beteiligt ist. Darüber hinaus kann sich auch aus schuldrechtlichen Bindungen des an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschafters ergeben, dass sein Anteil am Gesellschaftsvermögen einem Dritten (Neugesellschafter) zuzurechnen ist.

Bei einer insoweit ausschließlich nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilenden

Zurechnungsentscheidung ist unter Beachtung grunderwerbsteuerrechtlicher Spezifika auf die Grundsätze des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zurückzugreifen. Dabei geht der BFH unter folgenden Bedingungen von einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums aus: Der Käufer des Anteils hat bereits aufgrund eines Rechtsgeschäfts eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann. Zusätzlich müssen die mit dem Anteil verbundenen signifikanten Rechte sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sein. Mit dem Erwerb des Optionsrechts hat die X eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Teilkommanditanteils der B gerichtete, nicht entziehbare Rechtsposition erworben. Mit der gleichzeitigen Festlegung der Konditionen, zu denen die X den Kommanditanteil erhalten sollte, sind die Risiken und Chancen einer Wertänderung auf sie übergegangen. Schließlich sind mit der späteren Vereinbarung die mit dem Teilkommanditanteil verbundenen wesentlichen Rechte (künftigen Gewinnansprüche) auf die X übergegangen. ■

Erbschaft-/Schenkungsteuer

Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft möglich

Nach § 13a Abs. 8 ErbStG kann anstelle der Regelverschonung unter näher bestimmten Voraussetzungen die (höhere) Optionsverschonung beantragt werden. Nach dem ErbStR (RE 13a.13 Abs. 2 Satz 2) ist der Antrag grundsätzlich bis zum Eintritt der materiellen Bestandskraft möglich. Um diese möglichst lange hinauszuzögern, ist es gängige Praxis, die Steuerfestsetzungen durch Einsprüche offenzuhalten. Die Oberfinanzdirektion (OFD) Karlsruhe weist hierzu in ihrer Verfügung vom 7.8.2014 (DStR 2014 S. 1721) auf Folgendes hin:

Aufgrund des Vorlagebeschlusses des BFH an das BVerfG vom 27.9.2012 (BStBl II 2012 S. 899), der die Vorschriften der §§ 13a

und 13b ErbStG als verfassungswidrig bezeichnet, ergehen Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide derzeit gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des ErbStG vorläufig. Solche Steuerbescheide sind auch dann nach § 165 Abs. 2 AO zu ändern, wenn das BVerfG die streitige Frage dadurch entscheidet, dass die vom Vorläufigkeitsvermerk erfasste Rechtsnorm in verfassungskonformer Weise ausgelegt werden kann.

Durch den Vorläufigkeitsvermerk werden daher die aktuellen Erbschaft- und Schenkungsteuerbescheide hinsichtlich der Anwendung der §§ 13a und 13b ErbStG nicht materiell bestandskräftig. Insofern kann der Antrag auf Optionsverschonung nach § 13a Abs. 8 ErbStG vom Steuerpflichtigen auch unabhängig von einem Einspruchsverfahren gestellt werden. Einsprüche mit dem Ziel, die Steuerfestsetzung bis zu einer gegebenenfalls anderweitigen Wahlrechtsausübung offenzuhalten, sind folglich nach Ansicht der OFD Karlsruhe mangels Rechtsschutzbedürfnis unzulässig.

Nach Ergehen einer Entscheidung des BVerfG werden die vorläufigen Bescheide nicht automatisch endgültig. Eine ausdrückliche Endgültigkeitserklärung erfolgt gemäß § 165 Abs. 2 Satz 4 AO nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Sonst entfällt die Vorläufigkeit erst mit Eintritt der Festsetzungsverjährung. Hierbei ist allerdings die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 Satz 2 AO zu beachten. Demnach endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach der Entscheidung des BVerfG und deren Kenntnisnahme durch die Finanzverwaltung. Der Steuerpflichtige hat hiernach ausreichend Zeit, gegebenenfalls den Antrag auf Optionsverschonung zu stellen. Sollte das Finanzamt dennoch den Bescheid für endgültig erklären, kann der Steuerpflichtige hiergegen Einspruch einlegen und in diesem Rahmen den Antrag auf Optionsverschonung stellen.

Bei eingelegten Einsprüchen sind unter Bezugnahme auf die vorstehenden Ausführungen die Einspruchsführer zur Rücknahme des Einspruchs aufzufordern. Werden Einsprüche nicht zurückgenommen, ist über sie zeitnah zu entscheiden. ■

Unionsrechtswidrigkeit der verminderten Freibeträge für Erbschaften oder Schenkungen zwischen Gebietsfremden

Nach § 16 Abs. 1 ErbStG werden – abhängig von der Steuerklasse gemäß § 15 ErbStG – Freibeträge zwischen 20.000 Euro und 500.000 Euro gewährt, während § 16 Abs. 2 ErbStG im Fall der beschränkten Steuerpflicht nur einen Freibetrag von 2.000 Euro vorsieht. Die beschränkte Steuerpflicht besteht, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes beziehungsweise der Schenker im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung und der Erwerber im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer in einem anderen Mitgliedstaat ansässig waren. Die höheren Freibeträge kommen zur Anwendung, wenn wenigstens einer der beiden Beteiligten zu der betreffenden Zeit in Deutschland ansässig, also unbeschränkt steuerpflichtig war. Der EuGH sieht in seinem Urteil vom 4.9.2014 (DStR 2014 S. 1818), das zur Besteuerung einer inländischen Immobilie erging, in dieser Ungleichbehandlung einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV).

Allerdings betrifft das Urteil lediglich die Rechtslage vor Einführung des § 2 Abs. 3 ErbStG durch das Gesetz vom 7.12.2011, da die Kommission ihre Klage ausdrücklich auf diese Rechtssituation beschränkt hatte. Nach dieser auf Erwerbe nach dem 13.12.2011 anwendbaren Vorschrift wird ein Vermögensanfall, zu dem Inlandsvermögen im Sinne des § 121 BewG gehört, auf Antrag des Erwerbers insgesamt als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt, wenn einer der Beteiligten seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der EU beziehungsweise des EWR hat. In diesem Fall kommt entsprechend auch die Zusammenrechnung aller Erwerbe des Zehnjahreszeitraums gemäß § 14 ErbStG zur Anwendung.

Die Regelung der Freibeträge führt bei der beschränkten Erbschaft- beziehungsweise Schenkungsteuerpflicht zu einer höheren Besteuerung, als wenn einer der Beteiligten im Inland ansässig gewesen wäre. Die dadurch bewirkte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs ist mit Art. 63 AEUV

grundsätzlich nicht vereinbar. Zwar haben die Mitgliedstaaten das Recht, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort verschieden behandeln (Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV). Diese Bestimmung ist aber als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen. Die steuerlichen Maßnahmen dürfen weder zu einer willkürlichen Diskriminierung führen noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen. Die unterschiedliche Behandlung muss entweder objektiv nicht vergleichbare Situationen betreffen oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein.

Eine objektiv verschiedene Situation besteht nicht, da die Steuer für eine in Deutschland belegene Immobilie entsprechend dem Wert der Immobilie und dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Schenker oder Erblasser und Erwerber bemessen wird. Beide Kriterien sind nicht vom Wohnort dieser Personen abhängig. Ebenfalls ist nicht maßgebend, dass im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht die Bemessungsgrundlage durch die Beschränkung auf inländisches Vermögen grundsätzlich niedriger ist, denn der Freibetrag wird dem Erwerber aufgrund seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger unabhängig von der Bemessungsgrundlage gewährt. Ferner bestehen keine Rechtfertigungsgründe des zwingenden Allgemeininteresses. Eine Kohärenz – also ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer – ist nicht ersichtlich. Auch der Gesichtspunkt der Sicherstellung der Steuererhebung ergibt keine Rechtfertigung, da in jedem Fall eine Prüfung durch die deutschen Steuerbehörden erforderlich ist. ■

Verfahren

Nichtberücksichtigung von Umsatzsteuerzahlungen als Betriebsausgaben in einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG als offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO

Der BFH hatte mit Urteil vom 27.8.2013 (DStR 2013 S. 2457) entschieden, dass eine nach § 129 AO von Amts wegen zu berichtigende Unrichtigkeit vorliegt, wenn das Finanzamt bei der Veranlagung zur Einkommensteuer übersieht, dass der Steuerpflichtige in seiner Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) die erklärten und in den USt-Bescheiden erklärungs-gemäß berücksichtigten USt-Zahlungen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigte. Hierzu weist die Oberfinanzdirektion (OFD) Koblenz in ihrer Kurzinformation vom 12.5.2014 (DStR 2014 S. 1775) auf Folgendes hin:

Der BFH nahm ein mechanisches Versehen im Sinne des § 129 AO an, weil in den betreffenden Jahren USt-Zahlungen bei den USt-Festsetzungen berücksichtigt worden waren. Insoweit sei es eine rein hypothetische Annahme, dass die (komplette) fehlerhafte Nichtberücksichtigung der USt-Zahlungen auf einer nicht hinreichenden Sachverhaltsaufklärung beruhen könnte. Die Abgrenzung zwischen offener Unrichtigkeit und mangelnder Sachverhaltsaufklärung ist nach dem BFH-Urteil weiterhin problematisch. Der BFH bestätigt zwar den Grundsatz, dass ein auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruhender Fehler die Anwendung des § 129 AO ausschließt.

Im entschiedenen Fall aber hält der BFH die mangelnde Sachverhaltsaufklärung für eine rein hypothetische Annahme. Gleichwohl hatte er den Fall an das Finanzgericht zurückzuverweisen, weil noch Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlich abzugsfähigen Höhe erforderlich waren. Der BFH stützt hier offensichtlich seine Entscheidung auf die Offenbarkeit der vollständigen Nichtberücksichtigung der gezahlten Umsatzsteuer. Fraglich bleibt, ob § 129 AO in Fällen anzuwenden ist, in denen nur teilweise

gezahlte Umsatzsteuer als Betriebsausgabe erklärt wurde.

Es ist geplant, im AEAO zu § 129 Nr. 4 einen Hinweis aufzunehmen, dass eine offenbare Unrichtigkeit auch dann anzunehmen ist, wenn zur Berichtigung des übernommenen offenbaren Fehlers aus der Steuererklärung oder den dieser beigefügten Anlagen noch Sachverhaltsermittlungen durch die Finanzbehörde zur Höhe des Betrags erforderlich sind. ■

Umsatzsteuer

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden

Der BFH hält in seinem Urteil vom 3.7.2014 (DStR 2014 S. 1719) ausdrücklich an seinem Grundsatzurteil vom 7.5.2014 (DStR 2014 S. 1162; KPMG-Mitteilungen August/September 2014 S. 12) fest. Danach ist allgemein eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Umsatzschlüssel gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG in richtlinienkonformer Auslegung nur zulässig, wenn keine andere – präzisere – Zurechnung möglich ist. Bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes richtet sich die Vorsteueraufteilung im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel.

Vorsteuerbeträge sind allerdings dann nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn eine Gesamtwürdigung ergibt, dass die Ausstattung der Räumlichkeiten, die verschiedenen Zwecken dienen, erhebliche Unterschiede aufweist. Solche Unterschiede können beispielsweise in der Höhe der Räume, der Dicke der Wände und Decken oder in Bezug auf die Innenausstattung begründet sein.

Das Urteil betrifft eine GbR, deren Unternehmensgegenstand der Bau und die Vermietung von Gebäuden ist. Auf einem von ihr erworbenen Grundstück ließ sie ein gemischt genutztes Gebäude errichten, das im Erdgeschoss durch zwei Ladengeschäfte (steuerpflichtige Vermietung) und im ersten und zweiten Obergeschoss als Wohnung (steuerfreie Vermietung) genutzt werden sollte.

Die auf die Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge berechnete die GbR nach dem Verhältnis der voraussichtlich steuerpflichtigen zu den steuerfreien Umsätzen (Umsatzschlüssel). Dies ergab ein Verhältnis von 51,54 % (Erdgeschoss/steuerpflichtige Vermietungsumsätze) zu 48,46 % (Obergeschoss/steuerfreie Vermietungsumsätze). Nach dem sogenannten Flächenschlüssel dagegen entfielen in den Streitjahren auf das Erdgeschoss 23,35 % und auf die Obergeschosse 76,65 %.

Das Finanzamt hielt den von der GbR angewandten Umsatzschlüssel ab dem 1.1.2004 für unzulässig und kürzte die geltend gemachten Vorsteuern unter Anwendung des sogenannten Flächenschlüssels. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die GbR sei zur Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel berechtigt. Die Anwendung des Umsatzschlüssels sei zwar nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ab dem 1.1.2004 ausgeschlossen, diese Norm stehe aber nicht mit dem Unionsrecht in Einklang.

Die Revision des Finanzamts hatte unter Berücksichtigung des zwischenzeitlich ergangenen EuGH-Urteils vom 8.11.2012 in der Rechtssache „BLC Baumarkt“ (C-511/10; DStR 2012 S. 2333; KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2013 S. 13) Erfolg. Laut BFH kann § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG unionsrechtskonform ausgelegt werden. Die GbR ist grundsätzlich zu einer Aufteilung nach dem Flächenschlüssel verpflichtet. Das Finanzgericht hat aber nach Zurückverweisung zu prüfen, ob im Streitfall die Anwendung des Umsatzschlüssels aufgrund einer erheblich unterschiedlichen Ausstattung der Räumlichkeiten ausnahmsweise zu einer präziseren Vorsteueraufteilung führt. Da es sich vorliegend um ein Ein-Objekt-Unternehmen handelt, unterscheidet sich der objektbezogene Umsatzschlüssel nicht von dem gesamtunternehmensbezogenen.

Anmerkung der Redaktion:

Der BFH hat sich mit der EuGH-Vorlage des XI. Senats vom 5.6.2014 (DStR 2014 S. 1438; KPMG-Mitteilungen Oktober 2014 S. 12) noch nicht auseinandergesetzt. Der XI. Senat verweist darauf, dass nach gegenwärtiger Rechtsprechung und Praxis bei Anschaffungs- und Herstellungskosten für

den Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung von § 15 Abs. 4 UStG auf die Verhältnissen des gesamten Gebäudes abzustellen ist. Eine präzisere Aufteilungsmethode ist für den BFH jedoch gegeben, wenn ein Gebäude entsprechend seiner Verwendung in verschiedene Gebäudeteile aufgeteilt wird. ■

Keine Entgeltminderung bei Zentralregulierung

Laut BFH-Urteil vom 3.7.2014 (DStR 2014 S. 1771) mindern Preisnachlässe, die ein Zentralregulierer seinen Anschlusskunden für den Bezug von Waren von bestimmten Lieferanten gewährt, nicht die Bemessungsgrundlage für die Leistungen, die der Zentralregulierer gegenüber den Lieferanten erbringt. Die Preisnachlässe führen dementsprechend auch nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Anschlusskunden. Der BFH gibt damit ausdrücklich seine frühere Rechtsprechung (Urteil vom 13.3.2008, BStBl II 2008 S. 997) auf.

Das Urteil betrifft einen Zentralregulierer, der für Lieferanten und deren Kunden (sogenannte Anschlusskunden) tätig wurde. Die Verträge über die Warenlieferungen wurden unmittelbar und ausschließlich zwischen den Lieferanten und den Anschlusskunden geschlossen. Die Lieferanten erstellten für ihre Lieferungen Rechnungen auf den Namen des jeweiligen Anschlusskunden. Diese Rechnungen wurden dem Zentralregulierer als zusammengefasste Sammelrechnungen übersandt. Der Zentralregulierer leistete an die Lieferanten Zahlungen mit schuldbefreiender Wirkung für die Anschlusskunden. Er erhielt von den Lieferanten für die von ihm erbrachten Leistungen eine Provision. Soweit der Zentralregulierer das Delkredere übernahm, lag eine steuerfreie Finanzdienstleistung vor. Der Zentralregulierer verzichtete gemäß § 9 UStG auf die Steuerbefreiung. Von den Anschlusskunden wurde er nicht vergütet. Einen Teil der erhaltenen Provisionen gab der Zentralregulierer an die Anschlusskunden weiter. Er machte gegenüber dem Finanzamt geltend, dass er aus der Provisionsweitergabe an die Anschlusskunden zu einer Entgeltminderung berechtigt sei.

Der BFH verneint eine Entgeltminderung. Der Zentralregulierer kann sich nicht auf die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 24.10.1996 (Rs. C 317/94 – Elida Gibbs) berufen. Erstattet der erste Unternehmer in einer Lieferkette dem letzten Abnehmer einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich laut EuGH grundsätzlich die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des ersten Unternehmers. Im Streitfall ist der Zentralregulierer jedoch nicht Teil einer zwischen dem Lieferanten und dem Anschlusskunden bestehenden Kette von Umsätzen. Vielmehr beliefert der Lieferant den Anschlusskunden unmittelbar und der Zentralregulierer erbringt eigenständige sonstige Leistungen.

Der BFH hat bereits mit dem Urteil vom 27.2.2014 (BFH/NV 2014 S. 1166) nicht an seiner früheren Rechtsprechung festgehalten, nach der ein Vermittler das Entgelt für seine Vermittlungsleistung mindern kann, wenn er dem Kunden auf die von ihm vermittelte Leistung einen Preisnachlass gewährt. Diese Rechtsprechungsänderung basiert auf dem EuGH-Urteil vom 16.1.2014 (Rs. C-300/12 – Ibero Tours GmbH; KPMG-Mitteilungen April 2014 S. 12). Ebenso wenig ist laut BFH daran festzuhalten, dass Preisnachlässe, die ein Zentralregulierer seinen Anschlusskunden gewährt, die Bemessungsgrundlage für die Leistungen mindern, die der Zentralregulierer gegenüber den Lieferanten erbringt. ■

Geschäftsveräußerung im Immobilienbereich

Das Urteil des BFH vom 5.6.2014 (DStR 2014 S. 1823) betrifft die Frage, ob Vermietungsobjekte, die im Zeitpunkt der Veräußerung nicht vermietet sind, Gegenstand einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) sein können.

Im Streitfall erwarb ein Unternehmer steuerpflichtig eine Wohnung, die er in der Folgezeit über einen Vermittler steuerpflichtig an ständig wechselnde Feriengäste vermietete. Vier Jahre später veräußerte er die Wohnung an einen Erwerber. Der Kaufvertrag enthielt keine Regelungen zur Umsatzsteuer. Im Zeitpunkt der Lieferung war die Ferien-

wohnung nicht vermietet. Die Wohnung war ohne Möbel, aber mit Einbauküche zu übergeben. Der Erwerber beauftragte mit der Suche nach Mietern denselben Vermittler, der bereits zuvor für den Unternehmer tätig gewesen war.

Streitig ist, ob eine steuerfreie Grundstückslieferung vorliegt, die gemäß § 15a UStG zu einer Berichtigung des beim ursprünglichen Erwerb in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs geführt hat. Der BFH kommt zum Ergebnis, dass eine Geschäftsveräußerung vorliegt, sodass eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG nicht vorzunehmen ist.

Eine Geschäftsveräußerung setzt die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbstständigen Unternehmensteils voraus, der als Zusammenfassung materieller und immaterieller Bestandteile ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bildet, mit dem eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Der Erwerber muss die Unternehmensfortführung beabsichtigen, sodass das übertragene Vermögen die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglicht. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist zu entscheiden, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht. Diesbezüglich ist zudem relevant, ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln.

Bei Grundstücksgeschäften führt die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung, da durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen wird. Dementsprechend stellt die Veräußerung eines Gebäudes ohne Übergang eines Mietvertrags im Regelfall keine Geschäftsveräußerung dar.

Der BFH bejaht im Streitfall gleichwohl eine Geschäftsveräußerung. Dafür spricht insbesondere die Übereinstimmung der vor und nach der Lieferung ausgeübten Vermietungstätigkeit. Dem Erfordernis eines unmittelbaren Übergangs eines Mietver-

hältnisses kommt bei Ferienwohnungen eine geringere Bedeutung zu als in anderen Fällen. Insoweit ist laut BFH die Besonderheit zu berücksichtigen, dass Ferienwohnungen nicht zur langfristigen, sondern zur wiederholten kurzfristigen Vermietung bestimmt sind. Aus vorübergehenden Leerständen ist deshalb nicht auf eine Unterbrechung oder Beendigung der Vermietungstätigkeit zu schließen. Das Abstellen auf eine Vermietung im Zeitpunkt der Lieferung würde mithin zu Zufallsergebnissen führen. Zudem konnte für die Annahme einer Geschäftsveräußerung auch berücksichtigt werden, dass der Erwerber der Wohnung denselben Feriengastvermittler für den Abschluss von Mietverträgen beauftragte wie der Veräußerer. ■

Anforderungen an leichtfertiges Handeln im Binnenmarkt

Laut Urteil des BFH vom 24.7.2014 (DStR 2014 S. 1827) handelt ein Unternehmer bei Inanspruchnahme der Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung nur dann leichtfertig im Sinne von § 378 AO, wenn es sich ihm zumindest aufdrängen muss, dass er die Voraussetzungen der Steuerbefreiung weder beleg- und buchmäßig noch objektiv nachweisen kann.

Das Urteil betrifft einen Kfz-Händler, der unter anderem 15 Fahrzeuglieferungen an eine italienische Firma als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen behandelte. Vier Jahre später fand eine Außenprüfung statt, bei der der Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) aufgehoben wurde. Änderungen bei den steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen ergaben sich nicht. Bereits zuvor hatte eine Steuerfahndungsprüfung begonnen, die zwei Jahre nach der Außenprüfung abgeschlossen wurde. Die Fahndungsprüferin ging davon aus, dass der Kfz-Händler zu Unrecht die Steuerfreiheit in Anspruch genommen habe. Dem folgte das Finanzamt und erließ einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Der BFH hat die Revision als begründet angesehen, das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen. Entgegen dem Finanzgericht ergibt

sich eine leichtfertige Steuerverkürzung nicht bereits allein daraus, dass der Unternehmer die Steuerfreiheit nach § 6a UStG in Anspruch nimmt, ohne über einen vollständigen Beleg- und Buchnachweis zu verfügen.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, wenn Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, können gemäß § 173 Abs. 2 Satz 1 AO nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung im Sinne von § 378 AO vorliegt. Ob Leichtfertigkeit gegeben ist, ist im Wesentlichen Tatfrage, kann aber in der Revisionsinstanz insbesondere daraufhin überprüft werden, ob das Finanzgericht den Rechtsbegriff der Leichtfertigkeit zutreffend gewürdigt hat. Hieran fehlt es im Streitfall.

Das Finanzgericht hat für ein leichtfertiges Handeln des Kfz-Händlers angeführt, dass er und seine Mitarbeiter die CMR-Frachtbriefe ausgefüllt hatten, obwohl Kenntnisse über die tatsächlichen Lieferverhältnisse fehlten. Solche Formulare seien zur Nachweisführung nicht geeignet. Zudem hätten sich Zweifel an der Identität des Abnehmers ergeben. Damit hat das Finanzgericht nicht hinreichend berücksichtigt, dass der BFH seine frühere Rechtsprechung, nach der Unternehmer die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen ausschließlich beleg- und buchmäßig nachweisen konnten, aufgegeben hat: Der Unternehmer ist berechtigt, das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerfreiheit auch objektiv nachzuweisen.

Aufgrund der geänderten Rechtsprechung des BFH handelt der Unternehmer nur leichtfertig, wenn es sich ihm zumindest aufdrängen muss, dass er die Voraussetzungen des § 6a UStG weder beleg- und buchmäßig noch objektiv nachweisen kann. Das bloße Abstellen auf die Beleglage reicht nach der geänderten Rechtsprechung nicht aus. Das Finanzgericht hat somit zu prüfen, ob der Kfz-Händler davon ausgehen konnte, die Voraussetzungen der Steuerfreiheit zumindest objektiv nachweisen zu können.

Dabei wird zu ermitteln sein, ob der Kfz-Händler im Hinblick auf das unstreitige Gelangen der Fahrzeuge nach Italien und die ihm darüber hinaus vom Bundeszentralamt für Steuern qualifiziert bestätigte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers den Tatbestand der innergemeinschaftlichen Lieferung als erfüllt ansehen konnte. Bei dieser Sachlage rechtfertigten bloße Zweifel an den Lieferwegen und das vom Finanzgericht als möglich angesehene Vorliegen eines Reihengeschäfts gegebenenfalls zwar – allgemein – die Versagung der Steuerfreiheit nach § 6a UStG. Diese Zweifel reichen aber nicht ohne Weiteres aus, auch im Streitfall darüber hinaus von einem leichtfertigen Handeln im Sinne von § 378 AO auszugehen. Im Übrigen begründet auch die Kontaktaufnahme zur

italienischen Abnehmerfirma über dessen inländischen Vertreter für sich allein nicht den Vorwurf leichtfertigen Handelns. ■

Schneller Überblick zur Rechnungslegung:**eNewsletter Accounting News**

Regelmäßig aktuelle Informationen zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS finden Sie in unserem eNewsletter Accounting News – kostenfreier Download unter www.kpmg.de/accountingnews

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.

Neue Sanktionen gegen die Russische Föderation

Mit der Verordnung (EU) Nr. 960/2014 vom 8.9.2014 wurden durch Änderung der Verordnung (EU) Nr. 833/2014 weitere restriktive Maßnahmen gegen die Russische Föderation erlassen. Sie sind am 12.9.2014 in Kraft getreten und beziehen sich auf spezifische Wirtschaftssektoren. Aus diesem Grund werden die aktuellen Handelsanktionen gegen die Russische Föderation als „sektorale Wirtschaftssanktionen“ bezeichnet. Einige wesentliche Inhalte der neuen Verordnung werden nachfolgend dargestellt.

Die bereits bestehenden Verbote aus der Verordnung (EU) Nr. 833/2014 vom 31.7.2014 bezüglich der Ausfuhr von Gütern mit doppeltem Verwendungszweck (sogenannte Dual-Use-Güter) für militärische Zwecke wurden durch ein Lieferverbot an ausdrücklich benannte russische Unternehmen, die unter anderem im Defense-Sektor tätig sind, ergänzt. Bestimmte Bereiche sind wiederum von diesem Verbot ausgenommen, so etwa nichtmilitärische Endnutzer im Bereich der Luft- und Raumfahrt.

Darüber hinaus wurden die Beschränkungen für Dienstleistungen im Erdölsektor erweitert. Verboten sind nunmehr grundsätzlich Dienstleistungen in Form von Bohrungen, Bohrlochprüfungen, Bohrlochmessungen und Komplettierungsdienste sowie Lieferungen spezialisierender schwimmender Plattformen. Das Verbot greift, wenn die vorgenannten Tätigkeiten unmittelbar oder mittelbar für die Tiefseeexploration und -förderung, die Erdölexploration und -förderung in der Arktis oder Schieferölprojekte in Russland erbracht werden. Ausgenommen sind Dienstleistungen zur dringenden Abwendung von Ereignissen, die Menschen oder die Umwelt bedrohen.

Die Genehmigungspflichten für bestimmte Ausrüstungen im Erdölsektor, die an spezifische Warennummern anknüpfen, bestehen unverändert fort. In Anhang II der Verordnung (EU) 833/2014 sind zudem Güter aufgelistet, deren Ausfuhr speziell nach

Russland einer Genehmigungspflicht unterliegt. Es handelt sich um Güter, die zur Verwendung bei der Erdölexploration und -förderung in der Tiefsee und der Arktis sowie bei Schieferölprojekten geeignet sind. Für Güter, die zwar eine in Anhang II genannte Warennummer aufweisen, jedoch offenkundig nicht für den Erdölsektor bestimmt oder geeignet sind, erteilt das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) individuelle Pauschalgenehmigungen.

Mit den durch die Verordnung (EU) Nr. 960/2014 eingeführten Verschärfungen wird der Anwendungsbereich der Beschränkungen auf übertragbare Wertpapiere und Geldmarktinstrumente mit einer Laufzeit von mehr als 30 Tagen erweitert sowie neben bestimmten Banken auf in der Verordnung genannte Unternehmen der Rüstungs- und Ölindustrie ausgedehnt. Diese Beschränkungen haben jedoch weiterhin keine generellen Auswirkungen auf den Zahlungsverkehr mit den in der Verordnung genannten Banken. Erfasst von den Beschränkungen werden nunmehr auch „Wertpapierdienstleistungen“ oder „Hilfsdienste“ bei der Begebung von Wertpapieren und Geldmarktinstrumenten. Während die Verordnung eine Definition von „Wertpapierdienstleistungen“ enthält, bleibt die Reichweite des Begriffs „Hilfsdienste“ unklar.

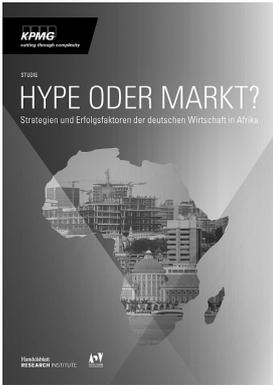
Auch für die aktuellen Änderungen gelten überwiegend Erleichterungen durch Altvertragsregelungen (sogenannte Grandfather Clauses), die auf den 12.9.2014 als maßgeblichen Stichtag abstellen.

Zusätzlich wurden Finanzsanktionen gegen weitere natürliche und juristische Personen verhängt. Die Finanzsanktionen führen zum Einfrieren von in der EU belegenen Vermögenswerten sowie zu einem Bereitstellungsverbot von wirtschaftlichen Ressourcen – das heißt jeglichen Handelsgütern und Dienstleistungen.

Vor diesem Hintergrund gilt: Embargoverstöße stellen ein hohes Ahndungsrisiko für Unternehmen mit Geschäftsbeziehungen zu sanktionierten Ländern dar. Daher gilt es sorgfältig zu prüfen, ob Lieferungen und

Leistungen produkt-, verwendungs- oder empfangenbezogenen Beschränkungen unterliegen. Falls erforderlich, sind Maßnahmen zur Risikominimierung – wie etwa vertragliche Nutzungs- und Verwendungsbeschränkungen – zu ergreifen. ■

Literaturtipps

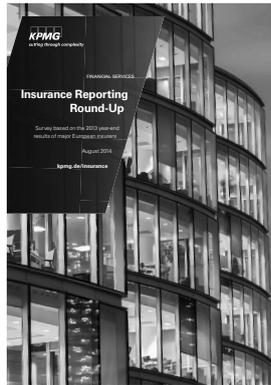


Hype oder Markt? Strategien und Erfolgsfaktoren der deutschen Wirtschaft in Afrika

Das wirtschaftliche Potenzial Afrikas ist groß, die Risiken und Vorbehalte der deutschen Unternehmen sind es auch. Afrika schien bislang ein ewiger Zukunftsmarkt zu bleiben, doch seit geraumer Zeit erlebt der Kontinent einen starken wirtschaftlichen Aufschwung. In vielen Branchen ist nicht mehr die Frage, ob man sich in Afrika engagieren sollte, sondern wie der Markteinstieg gelingen kann. Für die gemeinsame Studie des Handelsblatt Research Institutes und von KPMG wurden 400 deutsche Unternehmen und zahlreiche Experten befragt.

Sie macht deutlich, dass deutsche Unternehmen auf dem afrikanischen Kontinent noch unterrepräsentiert sind. Dabei erleben viele Länder Afrikas derzeit einen dramatischen Aufschwung und überspringen sogar technologische Entwicklungsstufen: Statt Festnetztelefon nutzen viele gleich das Handy, statt Bankfilialen erfolgen die Zahlungsgeschäfte per Mobilfunk und statt Kraftwerken liefern dezentrale Solaranlagen den Strom. Für den nächsten Schritt fehlen jedoch Maschinen und Anlagen, Infrastruktur, smarte Energietechnik und Know-how. Hier könnte Deutschland als Lieferant von Investitions-, aber auch von Konsumgütern eine Rolle spielen.

Kostenfreier Download der Studie unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/afrika-studie-afrika-hype-oder-mark-2014-KPMG-compressed.pdf>

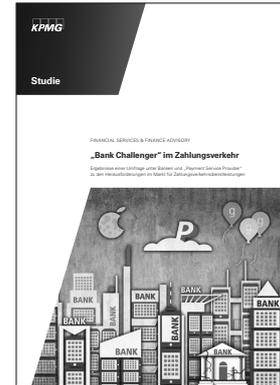


Insurance Reporting Round-Up

Zur Darstellung ihres Geschäftserfolgs verwenden Versicherer neben den IFRS-Ergebnissen zusätzliche Performance-Kennzahlen. Für das Jahr 2013 beobachteten wir – bedingt durch das Herannahen von „Solvency II“, den zukünftigen Aufsichtsregeln für Versicherer – einen verstärkten Fokus auf Solvabilitätskennzahlen. Dies ist eines der Ergebnisse aus der Analyse der IFRS-Konzernabschlüsse zum 31.12.2013 großer europäischer Versicherungsgruppen, auf der die aktuelle KPMG-Publikation basiert. Neben der Analyse von Performance-Kennzahlen stehen insbesondere Entwicklungen im Hinblick auf Prämien, das Kapitalanlageergebnis und die Kapitalanlagenberichterstattung sowie die Berichterstattung hinsichtlich der Solvabilität im Fokus.

Die englischsprachige Studie zeigt auch, dass die seitens des IASB angestrebte Vergleichbarkeit der konsolidierten Abschlüsse von Versicherungsgruppen nur mit größerem Analyseaufwand herstellbar ist. Es bleibt abzuwarten, inwiefern die Umsetzung der künftigen Regelungen des IFRS 4 Phase II zur Bilanzierung der Aktiva und Passiva aus Versicherungsverträgen zu einer Verbesserung der Transparenz und Vergleichbarkeit der Abschlüsse führen wird.

Kostenfreier Download unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/anlage-16-insurance-reporting-roundup-kpmg-2014.pdf>



Neue KPMG-Studie: „Bank Challenger“ im Zahlungsverkehr

Die Digitalisierung beeinflusst die Art, wie Menschen zahlen. Doch die Technik verändert sich schneller als menschliche Gewohnheiten – ein Investitionsrisiko für die Teilnehmer im Markt für Zahlungsverkehrsdienstleistungen. Dieser befindet sich durch eine Vielzahl technischer Innovationen und sich ändernde Kundenbedürfnisse in einer Phase des rasanten Umbruchs. Neue Teilnehmer treten in diesen Markt ein, der bislang von „klassischen“ Finanzdienstleistungsunternehmen wie Kreditinstituten und Kartennemittenten bedient wurde.

In der aktuellen KPMG-Studie, die voraussichtlich am 31.10.2014 erscheint, werden diese neuen Marktteilnehmer als „Bank Challenger“ identifiziert. In den vorgelegten Umfrageergebnissen zu den Herausforderungen im Zahlungsverkehrsmarkt spiegelt KPMG die Perspektive der „Bank Challenger“ mit dem Blickwinkel klassischer Zahlungsverkehrsdienstleister – mit dem Ziel, wichtige Trends, Chancen, Risiken und Handlungsempfehlungen für beide Gruppen abzuleiten.

Kostenfreie Bestellung der Studie unter <http://www.kpmg.com/Publicationen/38942.asp>

KPMG-Veranstaltungen*

Security Management-System

4. November 2014 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:

Bianca Gmelin

T +49 511 8509-5047

bgmelin@kpmg.com

Networking Roundtable Law Firms 2014

4. November 2014 in München

14. November 2014 in Düsseldorf

4. Dezember 2014 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:

Yvonne Ziemer-Popp

T +49 30 2068-2684

yziempopp@kpmg.com

Data Analytics in den Bereichen

Umsatzsteuer und Zoll

5. November 2014 in Bielefeld

5. November 2014 in Frankfurt am Main

5. November 2014 in Stuttgart

7. November 2014 in Berlin

11. November 2014 in Mannheim

12. November 2014 in Hannover

12. November 2014 in Nürnberg

12. November 2014 in Köln

18. November 2014 in München

19. November 2014 in Bremen

20. November 2014 in Hamburg

26. November 2014 in Leipzig

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Datenbanken absichern –

Informationswerte schützen

5. November 2014 in Düsseldorf

6. November 2014 in Berlin

27. November 2014 in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Strukturierung von Geschäftsmodellen – Steuerbefreite Körperschaften

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

10. November 2014 in Berlin

13. November 2014 in Stuttgart

18. November 2014 in Hamburg

27. November 2014 in München

2. Dezember 2014 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Customs & Trade Breakfast 2014

13. November 2014 in Frankfurt am Main

26. November 2014 in Stuttgart

2. Dezember 2014 in Düsseldorf

3. Dezember 2014 in Hamburg

9. Dezember 2014 in Köln

10. Dezember 2014 in München

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Immigration Services: Einsatz ausländischer Mitarbeiter in Deutschland

13. November 2014 in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:

Sabine Dickopp

T +49 711 9060-1156

sdickopp@kpmg.com

Aktuelle steuerliche Entwicklungen zum Jahreswechsel 2014/2015

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

18. November 2014 in Köln

19. November 2014 in Aachen

25. November 2014 in Bielefeld

27. November 2014 in Düsseldorf

3. Dezember 2014 in Osnabrück

4. Dezember 2014 in Dortmund

9. Dezember 2014 in Essen

Ihr Ansprechpartner:

Guido Häuser

T +49 211 475-8023

ghaeuser@kpmg.com

Steuerliche Überlegungen für Kreditinstitute und Finanzdienstleister

20. November 2014 in Frankfurt am Main

27. November 2014 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:

Christine Hottner

T +49 69 9587-3327

chottner@kpmg.com

5. KPMG-Immobilienabend

Nachhaltigkeit contra Marktwirtschaft: Was dürfen wir uns heute noch leisten?

25. November 2014 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:

Birgit Müller

T +49 30 2068-4763

birgitmueller@kpmg.com

Berliner Erfahrungsaustausch für Banken und Finanzdienstleister

25. November 2014 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:

Janina Schütze

T +49 30 2068-2439

jschuetze@kpmg.com

IFRS Aktuell 2014 – neue Entwicklungen in der Rechnungslegung

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

1. Dezember 2014 in Hamburg

2. Dezember 2014 in Stuttgart

4. Dezember 2014 in Köln

4. Dezember 2014 in Berlin

4. Dezember 2014 in München

9. Dezember 2014 in Düsseldorf

10. Dezember 2014 in Hannover

11. Dezember 2014 in Frankfurt am Main

16. Dezember 2014 in Nürnberg

Ihre Ansprechpartnerin:

Yvonne Ziemer-Popp

T +49 30 2068-2684

yziempopp@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

Eugen Straub

Ganghoferstraße 29
80339 München
T +49 89 9282-1641

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.

© 2014 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein 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.