

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 3 Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft bei abweichendem Wirtschaftsjahr
- 4 Ehrenmitgliedschaft in einem Golfclub als Arbeitslohn
- 4 Vollzug der Schenkung einer atypischen stillen Beteiligung und Begründung der Mitunternehmerschaft
- 7 Rückwirkende Anwendung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 (Treaty override) verfassungsrechtlich zweifelhaft
- 8 Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens aufgrund Neuregelung im JStG 2010
- 9 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen ist verfassungsgemäß
- 11 Minderung der Bemessungsgrundlage durch Berufung auf das Unionsrecht
- 14 Anforderung an Buchnachweis

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 15 Transatlantic Trade and Investment Partnership (TTIP)

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum



Big Data liegt im Trend: Die Massendatenanalyse ist für Unternehmen nicht nur im Hinblick auf operative Entscheidungen und die strategische Ausrichtung interessant, sondern unterstützt zudem in steuerlicher Hinsicht bei der Einhaltung von Compliance-Verpflichtungen. Auch die Finanzverwaltung setzt bei ihren Betriebsprüfungen verstärkt systemgestützte Prüfroutinen ein. Daher ist eine frühzeitige, kontinuierliche Überprüfung von Bewegungsdaten unerlässlich, um die korrekte Abbildung steuerrelevanter Sachverhalte im Unternehmen sicherzustellen.

Vor allem die Umsatzsteuer gehört mit einem Steueraufkommen von fast 200 Milliarden Euro (2013) zu den bedeutendsten Einnahmequellen der Bundesrepublik – und rückt somit immer stärker in den Fokus von Betriebs- und Umsatzsteuersonderprüfungen. Dabei wenden die Betriebsprüfer verstärkt systemgestützte Prüfmethode mittels Prüfsoftware an. Aufgrund der Vielzahl der steuerlich relevanten Daten, die auf elektronischem Wege gespeichert und teilweise bereits heute an die Finanzämter übermittelt werden, werden datengestützte Prüfungen künftig weiter zunehmen.

Diesen Entwicklungen können sich die Unternehmen nicht entziehen: Die Aus-

wertung von Massendaten – auch als Kontrollmechanismus – steht bei ihnen immer mehr im Fokus. Während bislang viele Unternehmen die Kernprozesse lediglich stichprobenhaft analysieren konnten, ist es nun mithilfe der Massendatenanalyse möglich, innerhalb kurzer Zeit einen Überblick über alle Geschäftsbeziehungen des Unternehmens und sämtliche (umsatz-) steuerlich relevanten Transaktionen zu erhalten. Visuell aufbereitet können diese Informationen zu einem schnellen Erkenntnisgewinn und zu einer effektiveren Steuerung von Prozessen führen. So lassen sich beispielsweise anhand individuell angepasster Prüfroutinen frühzeitig unternehmerische oder umsatzsteuerliche Risiken erkennen. Zudem können Chancen – etwa in Form von nicht in Abzug gebrachten Einfuhrumsatzsteuerbeträgen – identifiziert werden.

Auf Basis umfangreicher Erfahrungen mit Projekten der Massendatenanalyse sowohl im In- und Ausland unterstützen Sie die Experten von KPMG gerne dabei, sich den diesbezüglichen künftigen Herausforderungen zu stellen und damit verbundene Chancen zu nutzen.

Peter Schalk
Tax, Köln

Einkommensteuer

**Ansammlungsrückstellung:
Stichtagsbezogene Anpassung des Ansammlungszeitraums**

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG sind Rückstellungen, für deren Entstehung im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist, zeitanteilig in gleichen Raten anzusammeln. Kennzeichen derartiger Rückstellungen ist, dass ihnen am Bilanzstichtag rechtlich bereits begründete Verbindlichkeiten zugrunde liegen, deren Entstehung aber bei wirtschaftlicher Betrachtung auch auf zukünftige Wirtschaftsjahre entfällt. Zu derartigen Verpflichtungen gehört unter anderem die Verpflichtung aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags zur Beseitigung von Bauten und anderen Anlagen bei Beendigung des Vertragsverhältnisses.

Im Fall des BFH-Urteils vom 2.7.2014 (DStR 2014 S. 1961) hatte die Klägerin ihre Handelstätigkeit auf einem gepachteten Grundstück ausgeübt. Am 8.7.2003 wurde der Unterpachtvertrag mit der Hauptpächterin, der bis 2011 verlängert worden war, aufgehoben und durch einen Mietvertrag mit der Grundstückseigentümerin ersetzt. Dieser Mietvertrag war mit einer festen Mietzeit bis 2018 geschlossen worden; er enthielt eine zweimalige Verlängerungsoption zugunsten der Klägerin um jeweils fünf Jahre. Nach allen diesen Vereinbarungen war die Klägerin verpflichtet, die auf dem Grundstück befindlichen Bauten (Anlagen, Einrichtungen und verlegte Leitungen) zum Ende des Nutzungsverhältnisses zu beseitigen, sofern nicht ein ihr nachfolgender Pächter die Baulichkeiten sowie die Beseitigungspflicht übernimmt. Streitig war, ob die Rückstellung auf den Ansammlungszeitraum bis 2018 zu verteilen war und sie dementsprechend für das Streitjahr 2004 zu vermindern war. Der BFH bejahte das.

Soweit keine besonderen steuerrechtlichen Regelungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG) eingreifen, ist die Rückstellung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zu bewerten. Somit ist insbesondere das sogenannte Stichtagsprinzip anzuwenden, nach

dem die Bilanz die Verhältnisse des Bilanzstichtags abzubilden hat. Rückstellungen sind daher jährlich an die Verhältnisse des Bilanzstichtags anzupassen. Folglich war im Streitfall die in der Vereinbarung vom 8.7.2003 festgelegte verlängerte Nutzungsdauer einzubeziehen. Dem steht nicht entgegen, dass die Beseitigungsverpflichtung in verschiedenen Verträgen beziehungsweise Vertragsverlängerungen enthalten war. Die Rückstellungsregelung sieht nicht das einzelne Vertragsverhältnis, sondern die wirtschaftliche Entstehung der Verpflichtung als maßgebend an. Deshalb ist, wenn das Nutzungsverhältnis wirtschaftlich fortgesetzt und damit zugleich der Zeitpunkt der Erfüllung hinausgeschoben wird, der in diesem verlängerten Nutzungszeitraum unterhaltene laufende Betrieb des Nutzenden im wirtschaftlichen Sinn für das Entstehen der Beseitigungsverpflichtung ursächlich. In diesem Zusammenhang ist irrelevant, ob die wirtschaftliche Fortsetzung des Nutzungsverhältnisses auf der Verlängerung eines bestehenden Vertrags oder auf der Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses beruht. Der Ansammlungszeitraum ist somit nach diesem verlängerten Nutzungszeitraum zu bemessen.

Weder § 249 Abs. 3 HGB (Rückstellungen sind nur aufzulösen, soweit der Grund hierfür entfallen ist) noch das Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) führen zu einer anderen Beurteilung. § 249 Abs. 3 HGB schließt die Anpassung bereits gebildeter Rückstellungen nicht aus. Das Vorsichtsprinzip ist durch die spezialgesetzliche Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG für die Steuerbilanz durchbrochen. Der Gesetzgeber hat die Bildung stiller Reserven eingeschränkt, um möglichst eine Angleichung der für alle Steuerpflichtigen geltenden Besteuerungsmaßstäbe zu erreichen. ■

Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Sämtliche Einkünfte einer Personengesellschaft gelten nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als gewerbliche Einkünfte, wenn sie ein gewerbliches Unternehmen betreibt oder

falls sie Einkünfte aus einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft bezieht. Im Fall des BFH-Urteils vom 26.6.2014 (DStR 2014 S. 1964) klagte eine rein vermögensverwaltend tätige GmbH & Co. KG. Die Klägerin hatte sich aufgrund des Kaufvertrags vom 14.10.2005 als Kommanditistin an der gewerblich tätigen F-KG beteiligt. Die F-KG hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.7. zum 30.6. Der Klägerin wurde erstmals für 2006 ein Anteil am Gewinn der F-KG zugerechnet. Der Rechtsstreit ging darum, ob die Einkünfte der Klägerin bereits im Streitjahr 2005 aufgrund des Beteiligungserwerbs als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren waren. Der BFH verneinte dies.

Die Beteiligung der Klägerin an der F-KG stellt für sich keine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar. Als Mitunternehmerin erzielt die Klägerin zwar in Gestalt der Gewinnanteile Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Jedoch hatte sie im Streitjahr keine Beteiligungseinkünfte von der F-KG bezogen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergeben sich nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG aus dem Gewinn. Der Gewinn gilt gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG als zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahrs bezogen. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG nimmt dadurch zugleich eine zeitliche Zuordnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Allein aufgrund der Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer anderen, gewerblich tätigen Personengesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr ist das Zusammenreffen von Einkünften unterschiedlicher Einkunftsarten in einem Veranlagungs- oder Feststellungszeitraum bei der beteiligten Personengesellschaft noch nicht vorzunehmen. Diese Grundsätze gelten auch für Gewinnanteile im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Personengesellschaft ist das Steuerrechtssubjekt bei der Qualifikation und der Ermittlung der Einkünfte, während der Gesellschafter Subjekt der Einkünfteerzielung ist. Nach dem Gedanken der Einheit der Gesellschaft sind dem Gesellschafter nicht die einzelnen Geschäftsvorfälle zuzurechnen. Vielmehr kommt ihm lediglich das Ergebnis der gemeinschaftlichen Tätigkeit (anteilig) zu. Der Klägerin waren im Streitjahr daher

keine gewerblichen Einkünfte aus der Beteiligung an der F-KG zuzurechnen. Daher entfiel die Umqualifizierung ihrer gesamten Einkünfte (Einkünfte aus Kapitalvermögen) in gewerbliche Einkünfte für das Streitjahr. ■

Ehrenmitgliedschaft in einem Golfclub als Arbeitslohn

In dem BFH-Urteil vom 17.7.2014 (DStR 2014 S. 2059) war streitig, ob die Gewährung einer Ehrenmitgliedschaft in einem Golfclub an ein früheres firmenspielberechtigtes Vorstandsmitglied einer Bank nach dessen Ausscheiden aus dem aktiven Beschäftigungsverhältnis zu Arbeitslohn geführt hat. Die Bank war zunächst als Minderheitsgesellschafterin an der X-GmbH beteiligt, die einen Golfclub betrieb. Die Bank hatte 1994/1995 für zwölf namentlich bezeichnete Vorstandsmitglieder – darunter auch der Kläger – Firmenspielberechtigungen erworben. Die Gesellschafter der X-GmbH hatten 1996 beschlossen, den firmenspielberechtigten Vorstandsmitgliedern der Bank nach ihrem Ausscheiden aus dem Vorstand eine Ehrenmitgliedschaft zu gewähren; dies war der Bank mit Schreiben vom 12.8.1996 mitgeteilt worden. Im Jahr 2002 erwarb die Bank die gesamten Geschäftsanteile der X-GmbH. Diese teilte dem Kläger bei seinem Ausscheiden im Jahr 2007 aus dem Vorstand der Bank mit, dass ihm aufgrund des Beschlusses vom 12.8.1996 die Ehrenmitgliedschaft verliehen wurde. Sie galt lebenslang. Ein Kaufpreis sowie jährliche Mitgliederbeiträge waren nicht zu zahlen.

Zu den Einkünften aus unselbstständiger Arbeit zählen neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die „für“ eine Beschäftigung gewährt werden und durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind. Dabei gehören zu diesen steuerpflichtigen Einkünften auch Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen. Arbeitslohn kann ausnahmsweise auch die Zuwendung eines Dritten sein, wenn sie Entgelt „für“ eine Leistung des Arbeitnehmers im Rahmen des Dienstverhältnisses ist. Allerdings genügt es nicht, dass der Arbeitnehmer den Vorteil lediglich aufgrund seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer – also unabhängig von einer Leistungserbringung –

zugewandt erhält. Das Urteil der Vorinstanz entsprach nicht diesen Grundsätzen. Der BFH hob es deshalb auf und verwies den Rechtsstreit zurück.

Der BFH gab dem Finanzgericht auf, zu prüfen, ob die Gewährung der Ehrenmitgliedschaft eine Direktzuwendung der Bank an den Kläger darstellte, bei der die X-GmbH lediglich als „Zahlstelle“ fungierte, oder ob es sich um eine echte Drittzuwendung der X-GmbH handelte. Hierzu ist aufzuklären, ob die Bank die Ehrenmitgliedschaft des Klägers bereits durch den Kauf der Firmenspielberechtigungen „miterworben“ hat und somit eine unmittelbare Leistung der Bank an den Kläger in Betracht kommt. Eine Direktzuwendung der Bank liegt auch dann vor, wenn die X-GmbH die Ehrenmitgliedschaft den Vorstandsmitgliedern der Bank aus im Gesellschaftsverhältnis zur Bank wurzelnden Gründen zugewandt haben sollte. In diesem Fall läge eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) der X-GmbH an die Bank sowie eine Zuwendung der Bank gegenüber ihren Vorstandsmitgliedern vor. Diese wäre, falls kein anderer Rechtsgrund vorliegt, als Arbeitslohn der Vorstandsmitglieder zu erfassen. Prüfmaßstab für eine vGA ist insbesondere, ob die X-GmbH auch dritten Personen, die nicht Gesellschafter sind, unter sonst gleichen Umständen ebenfalls solche Ehrenmitgliedschaften eingeräumt hat oder hätte.

Für den Fall einer echten Drittzuwendung ist zu klären, ob die Ehrenmitgliedschaft aufgrund eigener wirtschaftlicher Interessen der X-GmbH gewährt wurde oder ob sie Entgelt für die frühere Tätigkeit des Klägers für die Bank darstellt und somit Teil seines Ruhegehalts ist. Als eigene wirtschaftliche Interessen der X-GmbH käme zum Beispiel die Absicht in Betracht, den Kläger und seine Kollegen wegen ihrer Reputation und wirtschaftlichen Kontakte an den Golfclub zu binden. Das „Stehenlassen“ eines Vorteils (Versprechen der Ehrenmitgliedschaft) beziehungsweise die unterlassene Korrektur des Gesellschafterbeschlusses aus dem Jahr 1996 stellen für sich genommen ohne das Hinzutreten weiterer Umstände keine Vorteilsgewährung dar. Hingegen läge eine Vorteilsgewährung vor, wenn die betrieblichen Gründe des Golfclubs für die Gewährung von Ehrenmitgliedschaften im

Jahr 2002 weggefallen wären und die X-GmbH sich entweder zu diesem Zeitpunkt noch nicht verbindlich gegenüber dem Kläger zur Gewährung der Ehrenmitgliedschaft verpflichtet haben sollte oder sie sich von einer derartigen Verpflichtung hätte lösen können. ■

Vollzug der Schenkung einer atypischen stillen Beteiligung und Begründung der Mitunternehmerschaft

Das Urteil des BFH vom 17.7.2014 (DStR 2014 S. 2111) betraf die Frage, ob die unentgeltliche Zuwendung einer atypischen stillen Gesellschaft durch den Abschluss des Gesellschaftsvertrags zivilrechtlich wirksam vollzogen und damit auch steuerlich anzuerkennen ist.

Der Alleingesellschafter der Klägerin – eine GmbH – hatte dieser im Jahr 2002 ein Darlehen gewährt. Mit privatschriftlichem Schenkungsvertrag vom 2.1.2005 versprach er seiner Tochter, ihr von seiner Darlehensforderung gegen die GmbH einen Teilbetrag von 5.000 Euro unentgeltlich zuzuwenden. Mit diesem Betrag sollte die Tochter ihre Einlageverpflichtung aus einem ebenfalls privatschriftlichen Vertrag mit der GmbH vom 5.1.2005 über die Errichtung einer atypischen (mitunternehmerischen) stillen Gesellschaft erfüllen. Dies sollte im Weg der Verrechnung erfolgen. Beide Verträge wurden wie vereinbart durchgeführt.

Im Streitjahr 2005 erwirtschaftete die Klägerin einen Verlust. Den Verlustanteil der Tochter erkannte das Finanzamt nicht an mit der Begründung, die stille Gesellschaft mit der Tochter sei wegen fehlender notarieller Beurkundung der Verträge nicht rechtswirksam zustande gekommen. Der BFH entschied, dass die atypische stille Gesellschaft steuerlich anzuerkennen und deshalb der auf die Tochter entfallende Verlustanteil festzustellen war. Zwar hätten der Schenkungsvertrag und somit auch der Gesellschaftsvertrag der notariellen Beurkundung bedurft, jedoch wurde der Formfehler gemäß § 518 Abs. 2 BGB durch Vollzug der Schenkung geheilt.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie klar und eindeutig sind, dem Fremdvergleich entsprechen und auch zivilrechtlich wirksam geschlossen sind. Nur dann kann davon ausgegangen werden, dass sie ernsthaft gemeint sind und durchgeführt werden. Dies ist auch zu beachten bei Verträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und Angehörigen von beherrschenden Gesellschaftern.

Ein Vertrag über die Gründung einer stillen Gesellschaft ist zwar grundsätzlich nicht formbedürftig. Ist die Einlage in eine stille Gesellschaft jedoch Gegenstand eines Schenkungsversprechens, so erstreckt sich die Formbedürftigkeit des Schenkungsversprechens (§ 518 Abs. 1 BGB) auch auf den Gesellschaftsvertrag. Durch Vollzug der Schenkung wird der Formmangel jedoch geheilt (§ 518 Abs. 2 BGB).

Nach der früheren Rechtsprechung des BGH stellte die einfache Gutschrift einer Einlage noch nicht die Vollziehung der Schenkung dar, weil ein solcher Buchungsvorgang nur eine formlose Verpflichtung durch eine andere gleicher Art ersetze. Das gelte auch dann, wenn die Umbuchung auf einem Vertrag beruhe, der eine Innengesellschaft begründe. Denn bei einer Innengesellschaft ist der Eigentümer des Geschäftsvermögens nur der geschäftsführende Gesellschafter, der dem unterbeteiligten Gesellschafter lediglich schuldrechtlich verpflichtet ist.

In der Literatur wurde hiergegen eingewandt, mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags werde dem (Innen-)Gesellschafter die Gesellschaftserstellung eingeräumt, die über die bloße vermögensrechtliche Position hinausreiche. Die Beteiligung enthalte auch mitgliedschaftliche Verwaltungsrechte und -pflichten und stelle einen übertragbaren Vermögenswert dar.

Der BGH ist dem im Urteil vom 29.11.2011 (DStR 2012 S. 471) gefolgt. Im Fall der unentgeltlichen Zuwendung einer Unterbeteiligung sah er in dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags der Unterbeteiligung den Vollzug der Schenkung im Sinne des § 518 Abs. 2 BGB. Denn der Unterbeteiligte erhielt über die schuldrechtliche Mitberech-

tigung an den Vermögensrechten des dem Hauptbeteiligten zustehenden Gesellschaftsanteils hinaus auch mitgliedschaftliche Rechte in der Unterbeteiligungsgesellschaft.

Der BFH hat diese rechtliche Beurteilung übernommen und sieht sie auch für den Fall der schenkweisen Einräumung einer atypischen (mitunternehmerischen) stillen Beteiligung mit entsprechenden mitgliedschaftlichen Rechten als zutreffend an. Im vorliegenden Fall war nur die Frage des Schenkungsvollzugs streitig, sodass der BFH dem Klagebegehren stattgab. Mithin waren der Tochter als Inhaberin einer eigenen Einkunftsquelle in Gestalt einer atypisch stillen Beteiligung die entsprechenden Gewinn- und Verlustanteile als eigene Einkünfte zuzurechnen. ■

Einkommensteuerbarkeit von auf einem Vermächtnis beruhenden Destinatärsleistungen

Das BFH-Urteil vom 15.7.2014 (DStR 2014 S. 2115) erging zu der Frage, wie wiederkehrende Bezüge, die ein Steuerpflichtiger aufgrund eines Vermächtnisses von einer gemeinnützigen, vom Erblasser mit Vermögen ausgestatteten Stiftung erhält, einkommensteuerlich zu erfassen sind.

Der frühere, inzwischen verstorbene Ehemann der Klägerin hatte eine gemeinnützige Stiftung gegründet und ihr verschiedentlich Zuwendungen gemacht. In der Stiftungssatzung waren unter anderem wiederkehrende Zahlungen zugunsten der Ehefrau bis zu deren Lebensende vorgesehen. Die in der Höhe wertgesicherten Zahlungsverpflichtungen entsprachen dem testamentarischen Vermächtnis. Nach dem Tod des Erblassers wurde das Bezugsrecht der Ehefrau mit einem kapitalisierten Wert der Erbschaftsteuer unterworfen.

Nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Hs. 2 Buchst. a EStG sind Bezüge, die von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gewährt werden, dem Empfänger zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn die Bezüge freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt

werden. Die Stiftung stellt eine Vermögensmasse dar und gewährte die Bezüge an die Klägerin außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke. Damit liegen die nach dem Wortlaut der Vorschrift erforderlichen Voraussetzungen vor.

Allerdings führt die äußere Form wiederkehrender Bezüge nicht allein zur Steuerpflicht. Insoweit ist § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG teleologisch zu reduzieren. So sind nach der Rechtsprechung Schadensersatzrenten von der Steuerbarkeit auszunehmen, die einen schadigungsbedingten Mehrbedarf oder wegfallende Unterhaltsleistungen ausgleichen. Ebenso auszunehmen sind wiederkehrende Leistungen im Gegenzug für einen Erb- und Pflichtteilsverzicht sowie wiederkehrende Leistungen, bei deren Ermittlung ein Kapitalbetrag nicht (mit Zinsen) verrentet, sondern nur durch die Anzahl der voraussichtlichen Zahlungsjahre dividiert worden ist. In diesen Fällen ist in den einzelnen Zahlungen kein Zinsanteil enthalten.

Umgekehrt ist eine Besteuerung dann geboten, wenn die wiederkehrenden Leistungen wegfallende steuerpflichtige Einkünfte ersetzen sollen oder in ihnen ein Zinsanteil enthalten ist. Für Destinatärsleistungen einer Stiftung folgt bereits aus § 22 Nr. 1 Satz 2 Hs. 2 Buchst. a EStG, dass der Gesetzgeber derartige Bezüge einkommensteuerrechtlich erfassen wollte. Eine teleologische Reduktion würde in diesen Fällen nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen. Denn die Erträge, aus denen die Bezüge gespeist werden, unterliegen im Fall einer gemeinnützigen Körperschaft keiner Ertragsbesteuerung und im Fall einer steuerpflichtigen Körperschaft nur der Körperschaftsteuer, die nach der Vorstellung des Gesetzgebers aber lediglich einen Teil der gesamten Ertragsteuerbelastung darstellen soll.

Die Bezüge stellen Leibrenten dar, die nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG nur mit ihrem Ertragsanteil der Einkommensteuer unterliegen. Die Beschränkung der Besteuerung auf den Ertragsanteil dient der Abtrennung des steuerbaren Zinsanteils von der nicht steuerbaren Kapitalrückzahlung.

Im Streitfall hatte es zwar keine derartige Vermögensumschichtung gegeben, weil die

Klägerin der Stiftung keinen Kapitalbetrag überlassen hatte, den sie nun in verrenteter (verzinslicher) Form zurückerhielt. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist jedoch der Sachverhalt in der Weise zu würdigen, dass der Klägerin durch einen Erwerb von Todes wegen – also außerhalb der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbs-sphäre – ein bestimmter Anspruch gegen die Stiftung eingeräumt wurde. Wenn dieser Kapitalbetrag, der ihr erbschaftsteuerlich als eigener Erwerb zugerechnet wurde, nun verrentet an sie ausgezahlt wird, entspricht dies der Situation desjenigen, der zum Beispiel an eine Versicherung einen Kapitalbetrag gezahlt hat und ihn verrentet zurückbezahlt erhält. Mit diesem Gesetzesverständnis wird zugleich vermieden, dass ein erbschaftsteuerbelasteter Erwerb mit zusätzlicher Einkommensteuer doppelt belastet wird.

Im Streitfall hatte das Finanzgericht die Höhe des Ertragsanteils nicht festgestellt. Daher verwies der BFH den Rechtsstreit zur weiteren Sachaufklärung zurück. ■

Nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen nach Veräußerung einer Beteiligung

In dem dem BFH-Urteil vom 1.7.2014 (DStR 2014 S. 2062) zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Kläger im Jahr 2001 eine im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligung veräußert. Zudem verzichtete er auf die Rückzahlung eines (bei einer Bank refinanzierten) Gesellschafterdarlehens. Die auf die Finanzierung des Gesellschafterdarlehens entfallenden Schuldzinsen wurden für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2008 als nachträgliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert. Für das Streitjahr 2009 versagte das Finanzamt hingegen den geltend gemachten Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Die erstinstanzliche Entscheidung des Finanzgerichts, wonach die dem Kläger tatsächlich entstandenen Schuldzinsen im Streitjahr als nachträgliche Werbungskosten geltend gemacht werden können, hält der rechtlichen Überprüfung durch den BFH

nicht stand. Für Veranlagungszeiträume bis 2008 können Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung, die auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung oder Auflösung der Gesellschaft entfallen, wie nachträgliche Betriebsausgaben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG geltend gemacht werden.

Der Gesetzgeber hat allerdings mit der Einführung der Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge ein umfassendes Abzugsverbot angeordnet. Nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG in der Fassung des UntStRefG 2008 können Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 grundsätzlich nicht mehr abgezogen werden. Dies gilt somit auch für die im Streitjahr 2009 aufgelaufenen Schuldzinsen, die nach der Veräußerung oder der Aufgabe einer wesentlichen Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG angefallen sind.

Dem Ausschluss des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG steht die Vorschrift des § 52a Abs. 10 Satz 10 EStG 2009 nicht entgegen. Danach ist § 20 Abs. 9 EStG erstmals auf nach dem 31.12.2008 zufließende Kapitalerträge anwendbar. Zu Fallkonstellationen, in denen nach dem 31.12.2008 keine Kapitalerträge zufließen, trifft die Regelung indes keine Aussage. Damit gilt die gesetzliche Grundregelung des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. Für Kapitaleinkünfte wird der Abzug der tatsächlich entstandenen Werbungskosten durch Satz 2 dieser Vorschrift ausgeschlossen: „Bei Einkünften aus Kapitalvermögen tritt § 20 Abs. 9 vorbehaltlich der Regelung in § 32d Abs. 2 an die Stelle der §§ 9 und 9a.“ Diese Regelung, die nach § 52a Abs. 2 EStG 2009 erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden ist, schließt damit für das Streitjahr 2009 den Werbungskostenabzug für die vom Kläger geltend gemachten nachträglichen Schuldzinsen aus.

Dem umfassenden Abzugsverbot für tatsächlich entstandene Werbungskosten hat der Gesetzgeber den Vorteil der Abgeltungsteuer gegenübergestellt. In § 32d Abs. 1 Satz 1 EStG ist für die Einkünfte aus Kapital-

vermögen ein gesonderter Steuertarif von nur 25 % angeordnet worden, während die Einkünfte aus anderen Einkunftsarten dem allgemeinen progressiven Steuertarif von bis zu 45 % unterliegen (§ 32a EStG). Lediglich für unternehmerische Beteiligungen hat der Gesetzgeber nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG dem Steuerpflichtigen ein antragsgebundenes Wahlrecht eröffnet. Dieser hat die Möglichkeit, zwischen dem gesonderten Steuertarif mit pauschalem Werbungskostenabzug (Steuer 25 %, abzugsfähig nur der Sparer-Pauschbetrag) und der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (progressiver Tarif verbunden mit der Möglichkeit, Finanzierungsaufwendungen auch oberhalb des Sparer-Pauschbetrags geltend zu machen) zu wählen. Dass der Gesetzgeber diese Regelung an das Vorhandensein einer Beteiligung knüpft, macht deutlich, dass er bei nicht mehr existenter Beteiligung und nachlaufenden Schuldzinsen keine Option zur Anwendung des progressiven Steuertarifs bewilligen will. Vielmehr hält er an den allgemeinen Regeln der Abgeltungsteuer und damit auch am Ausschluss des Abzugs der tatsächlich entstandenen Werbungskosten fest. ■

Einkommen-/Körperschaftsteuer

Übergang des wirtschaftlichen Eigentums beim Aktienhandel mit sogenannten Cum-Ex-Geschäften

Der BFH befasste sich im Urteil vom 16.4.2014 (DStR 2014 S. 2012) mit der Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums beim Handel mit Aktien im Rahmen von sogenannten Cum-Ex-Geschäften. Streitig war die steuerliche Zurechnung von Dividendenerträgen und sonstigen Bezügen aus Aktien bei Wertpapiererwerben im Zusammenhang mit Finanzierungs-, Wertpapierleih- und (Total Return) Swap-Geschäften sowie einem kurzfristigen Rückverkauf im Rahmen von Cum-Ex-Geschäften. Dabei kam der BFH zu dem Ergebnis, dass die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG 2002) im Zusammenhang mit den streitbefangenen Wertpapierkäufen keine Dividenden beziehungsweise Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1

Nr. 1 Satz 1 in Verbindung mit Satz 4 EStG 2002 n.F. enthalten, die zur Anrechnung der Kapitalertragsteuer berechtigen können.

Der Ansatz von Dividenden als (Betriebs-) Einnahmen setzt voraus, dass dem Steuerpflichtigen diese Einnahmen auch steuerrechtlich zuzurechnen sind. Die persönliche Zurechnung von Dividenden richtet sich nach der im Streitfall maßgeblichen Rechtslage im Veranlagungszeitraum 2008 nach § 20 Abs. 2a EStG 2002 n.F. in Verbindung mit § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002. Anteilseigner im Sinne des § 20 Abs. 2a Satz 1 EStG 2002 n.F. ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 2a Satz 2 EStG 2002 n.F.). Allerdings kann der Ansatz von Kapitalerträgen (alternativ) auch darauf beruhen, dass der Steuerpflichtige sonstige Bezüge aus Aktien (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 in Verbindung mit Satz 4 EStG 2002 n.F.) erwirtschaftet hat. Als sonstige Bezüge gelten auch Einnahmen, die anstelle der Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 2002 n.F. von einem anderen als dem Anteilseigner nach § 20 Abs. 2a EStG 2002 n.F. bezogen werden, wenn die Aktien mit Dividendenberechtigung erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert werden.

Im Streitfall lag unabhängig davon, ob ein Inhaberverkauf oder ein sogenannter Leerverkauf gegeben war, ein von einem (nicht im Inland ansässigen) Kreditinstitut initiiertes und modellhaft aufgelegtes Gesamtvertragskonzept zugrunde. Dieses Konzept stand dem Erwerb von wirtschaftlichem Eigentum durch die Klägerin vor dem Dividendenstichtag mit Blick auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 2002 n.F. oder zu einem späteren Zeitpunkt mit Blick auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 in Verbindung mit Satz 4 EStG 2002 n.F. entgegen. Die Wertpapiererwerbe standen im untrennbaren Zusammenhang mit Finanzierungs-, Wertpapierleih- und (Total Return) Swap-Geschäften sowie einem kurzfristigen Rückverkauf. Nach diesem Konzept wurden die Aktien unmittelbar nach ihrem Erwerb dem Initiator (Kreditinstitut), der den Anteilserwerb fremdfinanziert hatte, im Wege einer sogenannten Wertpapierleihe (bis zum Rückverkauf) weitergereicht. Dabei hatte der

Erwerber das Marktpreisrisiko der Aktien im Rahmen eines sogenannten (Total Return) Swap-Geschäfts auf den Initiator übertragen. Somit lag ein bloßer Durchgangserwerb vor, sodass der Kläger weder als rechtlicher Eigentümer nach § 39 Abs. 1 AO noch als wirtschaftlicher Eigentümer nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zu qualifizieren war. Im Streitfall war das wirtschaftliche Eigentum an den Aktien am jeweiligen Tag des Gewinnverwendungsbeschlusses auf den Initiator übergegangen – mit der Folge, dass diesem die Dividenden steuerlich zuzurechnen waren. ■

Einkommensteuer/Verfassungsrecht

Rückwirkende Anwendung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 (Treaty override) verfassungsrechtlich zweifelhaft

Der BFH behandelte in seinem Beschluss vom 20.8.2014 (DStR 2014 S. 2065) die Frage, ob die Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 2002/2007/2009 gegen bindendes Völkervertragsrecht verstößt. Darüber hinaus untersuchte der BFH, ob die rückwirkende Anordnung der genannten Vorschrift in § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 gegen das verfassungsrechtlich gewährte Vertrauensschutzgebot verstößt. Zur Beantwortung dieser Fragen wird eine Entscheidung des BVerfG eingeholt, ob die genannten Vorschriften gegen Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 und Art. 25 GG verstoßen.

Der im Inland ansässige Kläger erzielte in den Streitjahren 2007 bis 2010 als Flugzeugführer einer irischen Fluggesellschaft Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Die zunächst an die irischen Finanzbehörden abgeführten Steuern wurden sodann auf Antrag des Klägers vollständig erstattet. Das Finanzamt unterwarf den Bruttoarbeitslohn der deutschen Besteuerung. Demgegenüber war die beim Finanzgericht erhobene Klage erfolgreich. Denn nach Art. XII Abs. 3 in Verbindung mit Art. XXII Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 des DBA-Irland 1962 sind die genannten Einkünfte von der Bemessungsgrundlage für die Steuer in

Deutschland auszunehmen (Freistellungsmethode). Zwar ordnet die Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 unter bestimmten Voraussetzungen den Rückfall des Besteuerungsrechts an Deutschland unbeschadet einer völkerrechtlich vereinbarten Freistellung von Einkünften an. Dass die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind, ist jedoch unbeachtlich. Denn § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2002/2007/2009 ordnet ausdrücklich an, dass § 50d Abs. 8 EStG unberührt bleibt. Die Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG steht aber nach Auslegung des BFH der DBA-Freistellung nicht entgegen und hat als Lex specialis sowohl inhaltlich als auch systematisch gegenüber Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Vorrang (BFH-Urteil vom 11.1.2012, DStR 2012 S. 689). Aufgrund der zwischenzeitlich rückwirkend geänderten Gesetzeslage in § 50d Abs. 9 Satz 3 und § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 in der Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes war jedoch die Revision zuzulassen. Denn nunmehr bleiben nach § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 Bestimmungen eines DBA sowie § 50d Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes und § 20 Abs. 2 des Außensteuergesetzes (nur noch insoweit) unberührt, als sie jeweils die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken. Mithin besteht nach der aktuellen Rechtslage eine parallele Anwendbarkeit von § 50d Abs. 8 und Abs. 9 EStG.

Der BFH ist der Überzeugung, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009/2013 gegen Völkervertragsrecht verstößt. Gegen diesen Verstoß bestehen keine tragfähigen Rechtfertigungsgründe. Mithin ist der Kläger in seinem subjektiven Grundrecht auf die Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung verletzt. Nach Auffassung des BFH widerspricht die Vorschrift dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG. Darüber hinaus ist der BFH davon überzeugt, dass die in § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 angeordnete Anwendung der neugefassten Verhältnisbestimmung in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 verfassungswidrig ist, weil sie das Vertrauen des Klägers in die vormals gesetzte Regelungslage verletzt.

Die in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG getroffene Regelung weicht von Art. XII Abs. 3 DBA-Irland 1962 und der darin völker-

rechtlich zwischen beiden Staaten vereinbarten Verteilung und Zuordnung der Besteuerungsrechte ab. Der BFH ist mit Bezug auf zwei jüngere Entscheidungen des BVerfG der Auffassung, dass der Gesetzgeber grundsätzlich von Verfassungs wegen gehalten ist, Völkervertragsrecht zu beachten. Bei § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt es sich um ein Treaty override. Völkerrechtlich haben Deutschland und Irland sich bezüglich Vergütungen, die an das Flugpersonal für die an Bord der Luftfahrzeuge erbrachten Dienstleistungen gezahlt werden, auf die Freistellungsmethode und auf das Quellenprinzip verständigt. Die Freistellung ist in Deutschland vorbehaltlos und unbedingt vereinbart und kraft Zustimmung in nationales Recht überführt worden. Eine Rechtfertigung für den Völkerrechtsverstoß erkennt der Senat nicht, sodass dies die Nichtigkeit der „abkommensüberschreibenden“ unilateralen Vorschrift nach sich zieht.

Nach § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG ist die Neuregelung in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist. Der BFH ist davon überzeugt, dass diese Regulationsanordnung bezogen auf die Streitjahre 2007 bis 2010 sogenannte echte Rückwirkungen beinhaltet. Diese Rückwirkungen sind grundsätzlich nicht zulässig, weil sie gegen das Vertrauensschutzgebot verstoßen. Die Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2002/2007/2009 war weder völlig unverständlich noch systemwidrig und verworren. Der BFH ist in seinem Urteil vom 11.1.2012 von einer vorrangigen Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG gegenüber der bezeichneten Norm ausgegangen. Damit hat er zuvor bestehende Auslegungszweifel aufgelöst, sodass der Steuerpflichtige auf diese Rechtsprechung vertrauen durfte. Die im Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz gefundene Neuregelung war somit nicht klarstellend, sondern konstitutiv rückwirkend. Sie war geeignet, die Regelungslage für die Vergangenheit in vertrauenszerstörender Weise zu verändern. Mithin ist die genannte Vorschrift einer etwaigen verfassungskonformen Auslegung nicht zugänglich. ■

Körperschaftsteuer

Erhöhung des Körperschaftsteuerguthabens aufgrund Neuregelung im JStG 2010

Im Fall des BFH-Urteils vom 30.7.2014 (DStR 2014 S. 1967) erließ das Finanzamt für eine Genossenschaft (Klägerin) Bescheide über die gesonderte Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG 1999. Dabei hatte das Finanzamt die jeweils mit 45 % Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) der Gruppe EK 45 nach Maßgabe des § 36 Abs. 3 KStG 1999 umgegliedert. Die Umgliederung erfolgte durch Erhöhung der mit 40 % Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge des vEK (EK 40) bei gleichzeitiger Minderung der nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbeträge des vEK (EK 02). Sämtliche Feststellungsbescheide wurden nicht angefochten.

Mit der Entscheidung des BVerfG vom 17.11.2009 (DStR 2010 S. 434) war die Umgliederung des EK 45 gemäß § 36 Abs. 3 und 4 KStG 1999 für verfassungswidrig erklärt worden, soweit sie einen Verlust von Körperschaftsteuerminderungspotenzial bedingt. Auf dieser Grundlage beantragte die Klägerin die erstmalige gesonderte Feststellung des Endbestands des EK 45, gegebenenfalls durch Erlass von Ergänzungsbescheiden (§ 179 Abs. 3 AO). Außerdem erließ das Finanzamt auf die Stichtage 31.12.2002 bis zum 31.12.2005 Bescheide über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (§ 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 Satz 4, § 38 Abs. 1 KStG 1999). Mit diesen Bescheiden wurde das verbleibende Körperschaftsteuerguthaben festgestellt. Auf den Stichtag 31.12.2006 wurde das Körperschaftsteuerguthaben lediglich ermittelt. Darüber hinaus wurde mit dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheid über die Festsetzung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens dieser Anspruch im Jahr 2008 nach § 37 Abs. 5 KStG 2002 in der Fassung des SEStEG festgesetzt (Auszahlungsbescheid). Die Klägerin stellte den Antrag, den Auszahlungsbescheid zu ändern und nach Maßgabe des Beschlusses des BVerfG das

Körperschaftsteuerguthaben zu erhöhen. Dies blieb erfolglos. Das Finanzgericht ging davon aus, dass der Endbestände-Feststellungsbescheid sowie die ergangenen Feststellungsbescheide nach § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG 1999 eine ununterbrochene Kette bilden würden. Diese Kette sei für die Ermittlung des Körperschaftsteuerguthabens zum 31.12.2006 und die Festsetzung des Auszahlungsanspruchs bindend.

Der BFH würdigte das Ergebnis des angegriffenen Urteils des Finanzgerichts als zutreffend. Im Streitfall sieht das materielle Recht keinen höheren als den bereits festgesetzten Anspruch vor, sodass eine Änderung des Bescheids nach § 164 Abs. 2 AO nicht in Betracht kommt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2010 die Geltung der neu gefassten Vorschriften des § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. auf der Grundlage des Beschlusses des BVerfG nur in denjenigen Fällen (in zulässiger Weise) angeordnet hat, in denen die Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG 1999 noch nicht bestandskräftig festgestellt sind.

Der Klägerin steht das begehrte Körperschaftsteuerguthaben nach Maßgabe der günstigeren Regelung des § 36, § 37 Abs. 1 KStG 2002 n.F. bezogen auf den nach § 36 KStG 1999 maßgeblichen Stichtag zum 31.12.2000 nicht zu. Dabei ist es unerheblich, ob der Feststellungsbescheid nach § 36 Abs. 7 KStG 1999 bindende Wirkung hat und den Ausgangspunkt einer ununterbrochenen Feststellungskette bildet. Nach der einschlägigen Anwendungsbestimmung in § 34 Abs. 13f KStG 2002 n.F. ist die Neuregelung nur bei fehlender Bestandskraft der ergangenen Endbestände-Feststellungsbescheide anzuwenden und im Streitfall waren die Endbestände bereits bestandskräftig festgestellt worden.

Nach Auffassung des BFH bedurfte es insbesondere keiner Feststellung des Endbestands des EK 45 in einem anderen, gegebenenfalls ergänzenden Bescheid nach § 179 Abs. 3 AO. Im Streitfall war die Feststellung des Endbestands des EK 45 unzulässig, weil das frühere EK 45 als Folge der von § 36 Abs. 3 KStG 1999 angeordneten Umrechnung in EK 40 und EK 02 rechtlich nicht mehr fortbestand. Eine die

Anwendung der Neufassung versperrende Bestandskraft der Feststellung der Endbestände des vEK ist somit auch dann gegeben, wenn der Feststellungsbescheid nach § 36 Abs. 7 KStG keine ausdrückliche Feststellung des Endbestands des EK 45 mit null Euro enthielt. ■

Gewerbsteuer

Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen ist verfassungsgemäß

Im Fall des BFH-Urteils vom 4.6.2014 (DStR 2014 S. 1912) war die Klägerin – eine GmbH – Bestandteil der Unternehmen der A-Gruppe, die hauptsächlich einen Großhandel mit Einzelhandelsunternehmen betreiben. Diese gehören ebenfalls zum weiteren Bereich der Unternehmensgruppe. Ein großer Teil der Einzelhandelsunternehmen hat die geschäftlichen Räumlichkeiten zu einem umsatzabhängigen Pachtzins von der Klägerin gepachtet. Diese hat ihrerseits die Ladenlokale selbst zu einer Festmiete angemietet.

In dem Gewerbesteuermessbescheid für 2008 (Streitjahr) berücksichtigte das Finanzamt Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG (in der für das Streitjahr geltenden Fassung). Die Klägerin wandte sich hiergegen mit der Begründung, in Weitervermietungssituationen käme es zu einer mehrfachen Hinzurechnung. Dies sei durch eine normspezifisch verengte Auslegung des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG zu vermeiden. Zudem sei die Hinzurechnung verfassungswidrig, da Unternehmen mit einem höheren Immobilienbedarf gegenüber Gewerbetreibenden mit geringerem Immobilienbedarf zu hoch besteuert würden. Der BFH wies das Klagebegehren ab.

Die Hinzurechnung der Miet- und Pacht aufwendungen in dem in § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG bestimmten Ausmaß betrifft unbewegliche Wirtschaftsgüter, die dem Anlagevermögen des Steuerpflichtigen zuzurechnen wären, wenn sie in seinem Eigentum stehen würden. Im Streitfall waren die Voraussetzungen für die Hinzurechnung

erfüllt. Die Tatsache der „Durchleitung“ der Immobilien steht der Hinzurechnung nicht entgegen. Der Gesetzeswortlaut bietet keine Anhaltspunkte für eine solche Auffassung.

Auch eine teleologische Reduktion der Hinzurechnungsvorschrift ist nicht geboten. Zweck der Hinzurechnungen ist es, den für die Besteuerung maßgebenden Gewerbeertrag unabhängig von der Kapitalausstattung und Finanzierung des Betriebs zu bestimmen. Der Gesetzgeber geht von der Grundvorstellung eines eigenkapitalfinanzierten Unternehmens aus. Da auch bei der Anmietung und Weitervermietung von Grundstücken „Fremdkapital“ anstelle von Eigenkapital zum Zweck der Erwirtschaftung von Erträgen eingesetzt wird, entspricht es dem Zweck der Hinzurechnungsvorschrift, die Fremdfinanzierung ebenfalls durch „durchgeleitete“ Immobilien zu erfassen.

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist auch verfassungsgemäß. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist die Gewerbesteuer als solche in ihrer Grundstruktur und herkömmlichen Ausgestaltung als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer auch neben der Einkommensteuer verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Dabei ist der Gesetzgeber nicht zu einer „reinen“ Verwirklichung des Objektsteuerprinzips verpflichtet.

Die Hinzurechnungen betreffen nicht die nähere Ausgestaltung des Steuergegenstands, sondern bilden zusammen mit dem nach den steuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Gewinn und den Kürzungen die Grundstruktur der Gewerbesteuer als Objektsteuer. Die von den Hinzurechnungen ausgehenden Belastungen sind damit von der grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Legitimität der Gewerbesteuer erfasst. Der Umstand, dass Betriebe, die mit hohem Fremdkapitaleinsatz arbeiten und deshalb wenig Gewinne oder gar Verluste erzielen, aufgrund der Hinzurechnungen gleichwohl zur Gewerbesteuer herangezogen werden, liegt in der Natur der ertragsorientierten Objektsteuer.

Zu der näheren Ausgestaltung des Hinzurechnungstatbestands – insbesondere bei der pauschalen Bestimmung der Höhe des Hinzurechnungsbetrags in § 8 Nr. 1 Buchst. e

GewStG – ist die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung, Typisierung und Pauschalierung zu beachten. Der Gesetzgeber hat den in den Miet- und Pachtzinsen enthaltenen Finanzierungsanteil für das Streitjahr 2008 pauschal mit dreizehn Zwanzigstel (65 %) angesetzt. Dies beruhte auf fundierten Schätzungen der branchenkundigen Verbände, deren Erfahrungen sich der Gesetzgeber im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens nutzbar gemacht hat. Die Absenkung auf 50 % im Jahr 2010 setzt die früher getroffene Entscheidung angesichts eines allgemein sinkenden Zinsniveaus und der zulässigen Schätzungsbandbreite nicht ins Unrecht. Die Pauschalierung als solche begegnet in Anbetracht der weiten Verbreitung gewerblicher Grundstücksmietverhältnisse keinen Bedenken. ■

Grundsätzlich kein Gewerbesteuererlass bei gewerblicher Zwischenverpachtung

Das BFH-Urteil vom 4.6.2014 (DStR 2014 S. 1916) betraf die Frage, ob eine abweichende Steuerfestsetzung oder ein Steuererlass gemäß §§ 163, 227 AO vorzunehmen ist, weil die Festsetzung der Gewerbesteuer – die auf der Hinzurechnung gezahlter Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG in der für das Streitjahr 2008 geltenden Fassung beruht – zu unbilligen Ergebnissen führe. Die Klägerin, eine GmbH, pachtete von einem Dritten zwei Hotels, die sie einem anderen Unternehmen im Wege der Unterpacht zur Nutzung überließ. Im Streitjahr erzielte sie einen Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dieser wurde durch die Gewerbesteuer, die ab diesem Veranlagungszeitraum keine abziehbare Betriebsausgabe mehr darstellte, zu über 85 % aufgezehrt. Die Klägerin begehrte eine niedrigere Steuerfestsetzung beziehungsweise einen teilweisen Erlass aus Billigkeitsgründen. Der BFH gab dem nicht statt.

Nach §§ 163 und 227 AO können Steuern niedriger festgesetzt beziehungsweise ganz oder teilweise erlassen werden, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Die Entscheidung darüber ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung, die gerichtlich nur auf Einhaltung der Ermessensgrenzen und

des Ermessenszwecks überprüft werden kann. Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderläuft. Dies setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Folge als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme.

Bei den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG handelt es sich um eine Beschränkung des Abzugs von Betriebsausgaben. Diese können im Fall eines niedrigen Gewerbegewinns dazu führen, dass Gewerbesteuer zu zahlen ist, die den körperschaftsteuerlichen Gewinn aufzehrt oder im Fall eines Verlusts sogar die Vermögenssubstanz des Unternehmens angreift. Diese Belastungsfolge ist im gesetzgeberischen Konzept einer ertragsorientierten Objektsteuer angelegt und entspricht damit den gesetzgeberischen Wertungen. Sie können daher für sich allein keinen Erlass der Gewerbesteuer aufgrund sachlicher Unbilligkeit rechtfertigen. Dies gilt auch für die durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 geschaffene Rechtslage. Mit diesem Gesetz wurden zwar die den Steuertypus prägenden Hinzurechnungen strukturell vereinheitlicht und ausgebaut, aber keine grundsätzliche Änderung der Rechtslage in Bezug auf die Hinzurechnungen vorgenommen. Das betrifft auch den neu geschaffenen Hinzurechnungstatbestand des § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG, der aber ebenfalls der Verwirklichung des Objektsteuerprinzips dient.

Damit sind bei gewerblichen Zwischenvermietern Billigkeitsmaßnahmen nicht schon aufgrund der besonderen Art der Geschäftstätigkeit geboten. Jedoch kann im Einzelfall ein Steuererlass geboten sein, wenn die Gewerbesteuer bei einer über mehrere Jahre dauernden Verlustperiode nicht aus dem Ertrag des Unternehmens, sondern aus dessen Substanz geleistet werden muss. Ein Erlass setzt zudem voraus, dass die Substanzbeeinträchtigung im Zusammenwirken mit anderen Steuerarten zu existenzgefährdenden oder sogar existenzvernichtenden

Härten führt. Ein Billigkeitserlass scheidet jedoch dann aus, wenn – wie im Streitfall – nur in einem einzelnen Jahr ein geringer Gewinn beziehungsweise ein Verlust erwirtschaftet wird. Der BFH ließ unentschieden, ob ein Billigkeitserlass auch dann geboten sein kann, wenn kontinuierlich die erzielten Gewinne durch die Gewerbesteuer aufgezehrt werden, da ein solcher Fall nicht zur Entscheidung anstand. Schließlich wies der BFH darauf hin, dass der sogenannte Halbteilungsgrundsatz, wonach die Körperschaft- und Gewerbesteuer auf 50 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu beschränken sei, keinen Teilerlass der Gewerbesteuer gebietet. ■

Umwandlungssteuergesetz

Steuermindernde Berücksichtigung einer Abstockung auf gemeinen Wert sowie des Übernahmeverlusts bei Aufwärtsverschmelzung von Lebensversicherungsunternehmen

In dem dem BFH-Urteil vom 30.7.2014 (DStR 2014 S. 2120) zugrunde liegenden Sachverhalt war eine AG (Klägerin), die das Lebensversicherungsgeschäft betreibt, im Streitjahr 2006 an einem anderen Lebensversicherungsunternehmen in der Rechtsform der AG (X-AG) beteiligt. Anfang 2007 wurde die X-AG rückwirkend zum 31.12.2006 zur Aufnahme nach § 2 Abs. 1 UmwG auf die Klägerin verschmolzen. Streitgegenstand war die steuerliche Berücksichtigung des Beteiligungskorrekturverlusts, der sich aus einer Abstockung auf den gemeinen Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft ergibt, sowie die steuerliche Behandlung des bei der übernehmenden Körperschaft entstandenen Übernahmeverlusts.

Nach § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006 muss die übernehmende Körperschaft bei einer Verschmelzung die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert nach § 11 UmwStG 2006 übernehmen. Dabei ist nach § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 die Vor-

schrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006 entsprechend anzuwenden. Mithin sind die Anteile an der übertragenden Körperschaft bei dem übernehmenden Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungsstichtag mit dem Buchwert anzusetzen – erhöht um in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommene Abschreibungen und Abzüge.

Die Höchstgrenze bildet insoweit der gemeine Wert. Liegt er – wie im Streitfall – unter dem Buchwert, führt dies zwingend vor der Verschmelzung zu einer Wertabstockung der Anteile. Der aus dem Abstockungsbetrag errechnete Beteiligungskorrekturverlust gehört nicht zum Übernahmeergebnis. Er unterliegt den allgemeinen Grundsätzen und damit unabhängig von § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 auch der Vorschrift des § 8b KStG 2002 und hierbei dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002. Danach sind Gewinnminderungen bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen – vorausgesetzt, sie entstehen im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG 2002 genannten Anteil. Allerdings gebietet § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG 2002, dass auch § 8b Abs. 1 bis 7 KStG 2002 nicht auf Anteile anzuwenden ist, die bei Lebensversicherungsunternehmen den Kapitalanlagen zuzurechnen sind. Im Streitfall ist damit nach Auffassung des BFH die Norm des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 nicht anwendbar, sodass der betreffende Korrekturverlust vollständig als Betriebsausgabe abziehbar ist.

Der im zweiten Berechnungsschritt anschließend ermittelte Übernahmeverlust wird aufgrund des vorrangig ermittelten Beteiligungskorrekturverlusts gemindert. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts geht der BFH allerdings davon aus, dass der Übernahmeverlust dem Regelungsbereich des § 12 Abs. 2 UmwStG 2006 unterliegt und damit steuerlich außer Ansatz zu lassen ist. Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG gilt allgemein, dass ein verschmelzungsbedingtes Übernahmeergebnis den Veräußerungsgewinnen nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 gleichgestellt ist. Damit ist es im Grundsatz steuerbefreit.

War die aufnehmende Gesellschaft aber – wie im Streitfall – zuvor an der übergehenden Gesellschaft beteiligt, so bestimmt sich die Reichweite des umwandlungssteuer-

rechtlichen „Außerachtlassens“ des Verschmelzungsergebnisses im quotalen Umfang der (ursprünglichen) Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft allein nach Maßgabe von § 8b KStG 2002.

Entsprechend folgt aus § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006, dass zwar ein Übernahme-gewinn, nicht aber ein Übernahmeverlust in die Freistellung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 einzubeziehen ist. Ein Übernahmeverlust bleibt vielmehr nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 bei der übernehmenden Körperschaft außer Ansatz. Der in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 angeordnete – und auf Verschmelzungsgewinne verengte – Anwendungsbefehl betreffend § 8b KStG 2002 ist eindeutig. Er erschöpft sich in jener in § 8b Abs. 8 Satz 1 KStG 2002 für Lebensversicherungsunternehmen bestimmten partiellen Nichtanwendung für Gewinne. Auf Verluste wirkt sich der Anwendungsbefehl hingegen nicht aus. Schließlich weist der BFH darauf hin, dass Art. 7 Fusions-RL keine Regelungen zur Erfassung von Übernahmeverlusten enthält. Somit stehen auch keine unionsrechtlichen Vorgaben dem Ergebnis entgegen, dass bei der übernehmenden Gesellschaft der sogenannte Übernahmeverlust steuerlich außer Ansatz zu lassen ist. ■

Verfahren

Unangemessene Dauer eines finanzgerichtlichen Klageverfahrens und Vererblichkeit der Entschädigung

In dem dem BFH-Urteil vom 20.8.2014 (DStR 2014 S. 2022) zugrunde liegenden Sachverhalt begehrte die Klägerin nach § 198 GVG Entschädigung wegen der von ihr als unangemessen angesehenen Dauer eines von 2006 (Klageeingang) bis 2013 (Urteilszustellung) vor dem Hessischen Finanzgericht anhängigen Klageverfahrens. Die Klägerin und der mit ihr zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatte (E) machten Rechtsanwaltsgebühren und Auslagen im Rahmen von vor dem BVerfG sowie beim Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) geführten Beschwerden in ihrer Einkommensteuer-

erklärung für 1997 als außergewöhnliche Belastungen beziehungsweise Werbungskosten geltend. Nach erfolglosem Vorverfahren reichten die Klägerin und E am 10.11.2006 die Klageschrift ein. Nach mehreren, jeweils pauschal beantworteten Sachstandsanfragen erhoben die Klägerin und E mit Schreiben vom 22.11.2011 „vorsorglich eine Verfahrensrüge (§ 198 Abs. 3 GVG)“. Am 4.6.2012 wiederholten die Prozessbevollmächtigten ihre „bereits geltend gemachte Verzögerungsrüge“. Schließlich erhoben die Klägerin und E am 3.5.2013 die vorliegende Entschädigungsklage wegen unangemessener Verfahrensdauer und beantragten eine Entschädigung von 8.400 Euro.

Die Klage war zulässig, da sie mehr als sechs Monate nach der (letzten) Verzögerungsrüge, aber noch vor Rechtskraft der finanzgerichtlichen Entscheidung (§ 198 Abs. 5 Satz 2 GVG) erhoben worden war. Nach Ansicht des BFH war die Dauer des Ausgangsverfahrens unangemessen. Soweit die unangemessene Dauer den Zeitraum vor Erhebung der Verzögerungsrüge vom 4.6.2012 betrifft, kann weder eine Entschädigung in Geld noch die Feststellung der Unangemessenheit ausgesprochen werden. Dies ist auf die fehlende unverzügliche Rügeerhebung zurückzuführen. Für den Zeitraum ab der Rügeerhebung steht der Klägerin auch als Alleinerbin des E ein Entschädigungsanspruch von 1.200 Euro zu.

Für anhängige Verfahren, die bei Inkrafttreten des geänderten § 198 GVG durch das Gesetz über den Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren und strafrechtlichen Ermittlungsverfahren (ÜberlVfRSchG) zum 3.12.2011 bereits verzögert waren, muss die Verzögerungsrüge „unverzüglich“ nach Inkrafttreten dieses Gesetzes erhoben werden (§ 198 Abs. 3 GVG in Verbindung mit Art. 23 Satz 2 ÜberlVfRSchG). Als „unverzüglich“ ist ein Zeitraum von drei Monaten anzusehen. Weder die „vorsorgliche“ Rüge vom 22.11.2011 (also vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung) noch die vom 4.6.2012 erhobene Rüge (mehr als drei Monate nach der erfolgten Gesetzesänderung) werden dieser Voraussetzung gerecht.

Bezogen auf den Zeitraum ab Erhebung der Verzögerungsrüge vom 4.6.2012 war die

Dauer des Ausgangsverfahrens unangemessen. Aus der Betrachtung des konkreten Verfahrensablaufs ergibt sich eine Verzögerung von sechs Monaten. Im Juni 2012 hatte das Ausgangsverfahren bereits fünf-einhalb Jahre gedauert. Faktisch hat es bis zu diesem Zeitpunkt geruht und wurde trotz der Verzögerungsrüge am 4.6.2012 erst dadurch aufgenommen, dass das Finanzgericht im Dezember 2012 eine Entscheidung im 1. Quartal 2013 in Aussicht stellte (Juni bis Dezember 2012 ergibt sechs Monate). Der Klägerin wurde eine Entschädigung für Nichtvermögensnachteile von 1.200 Euro (§ 198 Abs. 2 Sätze 3 und 4 GVG) zugesprochen.

Der Anspruch auf Entschädigung des immateriellen Nachteils ist ein personenbezogener Anspruch (§ 198 Abs. 1 Satz 1 GVG). Verfahrensbeteiligt waren bei Klageerhebung die Klägerin und der später verstorbene E, als dessen Alleinerbin die Klägerin das Klageverfahren fortgeführt hat. Der Entschädigungsanspruch des E ist vererblich und wird nicht durch § 198 Abs. 5 Satz 3 GVG ausgeschlossen. Bezüglich der Kostenentscheidung nach § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO ergibt sich, dass die Klägerin zu 1.200 Euro/8.400 Euro – also zu 1/7 – obsiegt hat. ■

Umsatzsteuer

Minderung der Bemessungsgrundlage durch Berufung auf das Unionsrecht

Das Urteil des EuGH vom 3.9.2014 in der Rechtssache „GMAC UK plc“ (Rs. C-589/12, DStR 2014 S. 1921) betrifft die Minderung der Umsatzsteuer durch Berufung auf das Unionsrecht trotz Nichtbesteuerung eines kompensierenden Umsatzes nach nationalem Recht und Entstehen einer Besteuerungslücke.

Die britische Leasinggesellschaft GMAC lieferte vorliegend im Rahmen eines Leasingvertrags mehrwertsteuerpflichtig Pkw an Endverbraucher. Bei Ausfall des Leasingnehmers nahm GMAC das Fahrzeug wieder in Besitz und versteigerte es an einen Dritten. Der Erlös wurde auf den Restbetrag der

vom Leasingnehmer geschuldeten Monatsraten angerechnet. Die Veräußerung im Wege der Versteigerung galt nach britischem Recht umsatzsteuerrechtlich weder als Lieferung noch als Dienstleistung. Streitig ist, ob GMAC die Bemessungsgrundlage für ihre Lieferung an den Endverbraucher wegen teilweiser Uneinbringlichkeit mindern darf. Das vorliegende Gericht fragte den EuGH dazu, inwieweit bei zwei – den gleichen Gegenstand betreffenden – Umsätzen nur hinsichtlich eines Umsatzes eine Berufung auf das Unionsrecht zulässig ist – je nachdem, was für den Steuerpflichtigen günstiger ist.

Der EuGH kommt zum Ergebnis, dass bei mehreren Umsätzen grundsätzlich eine selektive Berufung auf das Unionsrecht durch den Steuerpflichtigen möglich ist. Der EuGH weist darauf hin, dass im Streitfall die Gegenleistung für jeden Umsatz der Besteuerung unterläge, wenn die Versteigerung nicht (unionsrechtswidrig) nach dem nationalen Recht von der Mehrwertsteuer ausgenommen wäre. Die gesamte Besteuerung würde sich dann aus den vom Leasingkunden und vom Ersteigerer gezahlten Beträgen ableiten. Dies entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der tatsächlich erlangten Gegenleistung. Der Umstand der Nichtbesteuerung der Veräußerung im Wege der Versteigerung beruht auf einer mangelnden Umsetzung des Unionsrechts im Vereinigten Königreich. Dies kann nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige bei (teilweiser) Uneinbringlichkeit seinen Anspruch auf Minderung der Bemessungsgrundlage im Rahmen des Leasingvertrags verliert. Der EuGH kann deshalb vorliegend auch keine missbräuchliche Ausübung erkennen. ■

Änderungen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zum 1.10.2014

Das BMF hat mit Schreiben vom 26.9.2014 (DStR 2014 S. 1972) zu den Änderungen von § 13b UStG ab 1.10.2014 Stellung genommen. Es sieht teilweise Übergangsregelungen zum 1.1.2015 vor.

Der UStAE wurde an die gesetzliche Neuregelung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen angepasst. Die gesetzliche Neuregelung erfolgte, um die Auswirkungen der neueren BFH-Rechtsprechung (siehe BFH-Urteil vom 22.8.2013, DStR 2013 S. 2560, KPMG-Mitteilungen März 2014 S. 12) – weitgehend – zu vermeiden.

Entsprechend lehnt sich der geänderte UStAE zum großen Teil an die frühere Fassung vor dem BMF-Schreiben vom 5.2.2014 an (siehe KPMG-Mitteilungen April 2014 S. 12). Insbesondere muss der Leistungsempfänger Bauleistungen nachhaltig erbringen oder erbracht haben. Ein Unternehmer erbringt zumindest dann nachhaltig Bauleistungen, wenn er mindestens 10 % seines Weltumsatzes (Summe seiner im Inland steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze) als Bauleistungen erbringt. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt unabhängig davon, ob er die Bauleistung für eine von ihm erbrachte Bauleistung verwendet. Im Gegensatz zur früheren Fassung des UStAE vor dem 5.2.2014 kann insbesondere die Bebauung von eigenen Grundstücken zum Zwecke des Verkaufs mangels Werklieferung keine Bauleistung sein. Insoweit folgt das BMF dem BFH. Der Nachweis der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen ist bei einer gültigen Bescheinigung USt 1 TG zum Zeitpunkt des Umsatzes erfüllt. Diese ersetzt die Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG.

Der UStAE enthält Definitionen zur Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Lieferungen von Tablet-Computern und Spielekonsolen. Hinsichtlich der Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen, Selen und Cermets werden Hinweise gegeben, welche Gegenstände unter die Neuregelung fallen oder davon ausgenommen sind. Bestehen Zweifel, ob ein Gegenstand unter die Anlage 4 des UStG fällt, kann eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke eingeholt werden.

Sind Leistungsempfänger und leistender Unternehmer in Zweifelsfällen übereinstimmend vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Nr. 4, 5b, Nr. 7 bis 11 UStG ausgegangen, obwohl dies nach Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war, gilt der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner, sofern dadurch keine Steuerausfälle entstehen. Der UStAE wird entsprechend geändert. Die bisherige Vereinfachungsregelung im UStAE gilt insoweit nunmehr auch für Bauleistungen, Lieferungen von Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie für Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen, Selen und Cermets.

Das BMF-Schreiben enthält Regelungen zu Schlussrechnungen über nach dem 30.9.2014 erbrachte Leistungen bei Abschlagszahlungen vor dem 1.10.2014 sowie zur Berichtigung einer vor dem 1.10.2014 erstellten Rechnung über Anzahlungen, wenn die Zahlung erst nach dem 30.9.2014 erfolgt. Weiterhin enthalten sind Regelungen zu Abrechnungen nach dem 30.9.2014 über Leistungen, die vor dem 1.10.2014 erbracht wurden und zur Berichtigung nach dem 30.9.2014 einer vor dem 1.10.2014 erstellten und bezahlten Rechnung über Anzahlungen.

Bei Lieferungen von Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von Edelmetallen und unedlen Metallen, Selen und Cermets vor dem 1.1.2015 können der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger ohne Beanstandung einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgehen, wenn der Umsatz von diesem in zutreffender Höhe versteuert wird. Diese Übergangsregelung gilt entsprechend auch für An- und Vorauszahlungen vor dem 1.1.2015. Die oben genannten Anwendungsregelungen zu Schlussrechnungen, Abschlagszahlungen usw. verschieben sich jeweils um drei Monate, wenn von der Übergangsregelung Gebrauch gemacht wird. ■

Pkw-Überlassung an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung

Das Urteil des BFH vom 5.6.2014 (DStR 2014 S. 2018) betrifft die umsatzsteuerliche Behandlung der Pkw-Überlassung an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung.

Im Streitfall hatte eine GmbH dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Arbeitsvertrag einen Anspruch auf ein Firmenfahrzeug (Pkw) der Mittelklasse eingeräumt. Die Überlassung umfasste sowohl die Nutzung für dienstliche als auch für private Fahrten. Die Klägerin stellte dem Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren nacheinander zwei ihrer Pkw zur Verfügung, die dieser auch zu privaten Zwecken nutzte. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Streitig ist, inwieweit vorliegend für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Umsatzsteuer zu entrichten ist.

Laut BFH unterliegt die Pkw-Überlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Umsatzsteuer, wenn ein – im Einzelfall zu prüfender – Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung im Sinne eines Entgelts besteht (tauschähnlicher Umsatz) oder wenn die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe (wie zum Beispiel bei der Pkw-Nutzung aufgrund eines Gesellschaftsverhältnisses) gegeben sind. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem Arbeitsvertrag lediglich die Gestellung eines Pkw der Mittelklasse beanspruchen konnte, kann die Überlassung eines Pkw einer höheren Klasse auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen haben.

Im Falle eines tuschähnlichen Umsatzes gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Dieser Wert kann anhand der Kosten beziehungsweise Ausgaben (seit dem 1.7.2004) für die Überlassung des Pkw geschätzt werden.

Für den Fall, dass die Pkw-Überlassung eine unentgeltliche Wertabgabe darstellt, sind als Bemessungsgrundlage ebenfalls die Kosten beziehungsweise Ausgaben anzusetzen – jedoch nur soweit sie zum vollen oder teil-

weisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Können diese Kosten beziehungsweise Ausgaben sowie der Umfang der privaten und unternehmerischen Fahrten nicht ermittelt werden, sind sie zu schätzen.

Aus Vereinfachungsgründen kann die anzusetzende Bemessungsgrundlage nach Wahl des Unternehmers aufgrund umsatzsteuerrechtlicher Verwaltungsvorschriften sowohl bei einem tuschähnlichen Umsatz als auch bei einer unentgeltlichen Wertabgabe nach lohnsteuerrechtlichen Werten geschätzt werden. Dabei ist die Vereinfachungsregelung eine einheitliche Schätzung, die von einem Unternehmer nur insgesamt oder gar nicht in Anspruch genommen werden kann.

Im Streitfall sind deshalb Feststellungen nötig, welche Werte bei der Lohnsteuer des Gesellschafter-Geschäftsführers angesetzt worden sind. Soweit eine unentgeltliche Wertabgabe vorliegt, wäre es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer entsprechend der Vereinfachungsregelung von der sogenannten 1-%-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgeht und von diesem Wert für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten einen pauschalen Abschlag von 20 % vornimmt. Dann käme es auf den konkreten Umfang der Verwendung der Pkw für Fahrten zwischen Wohnung und Unternehmensort nicht an, weil er für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage anhand der Vereinfachungsregelung nicht maßgeblich ist. ■

Pkw-Nutzung durch einen Unternehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Der BFH kommt mit Urteil vom 5.6.2014 (DStR 2014 S. 2074) zum Ergebnis, dass die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Pkw für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nicht für Zwecke erfolgt, die außerhalb des Unternehmens liegen. Der BFH bestätigt somit die Verwaltungsauffassung in Abschnitt 15.23 Abs. 2 Satz 2 UStAE. Damit ist eine solche Verwendung nicht als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.

Im Streitfall war ein Einzelunternehmer zugleich alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH. Der Sitz der GmbH lag am Wohnort des Einzelunternehmers. Die Niederlassung (Produktionsstätte) der GmbH befand sich dagegen an einem anderen Ort. Es bestand eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen dem Einzelunternehmer (als Organträger) und der GmbH (als Organgesellschaft). Der Einzelunternehmer hatte als Geschäftsführer der GmbH einen vertraglichen Anspruch auf Nutzung eines der GmbH gehörenden Pkw auch für private Zwecke. Die GmbH nutzte den Kellerraum des Wohnhauses aufgrund vertraglicher Gestattung zur Unterbringung eines Server-Schranks, in dem mehrere Festplatten montiert waren. Der Einzelunternehmer überspielte regelmäßig betriebliche Daten zur Sicherung auf diese Festplatten. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, bei dem beruflich genutzten Kellerraum handele es sich um ein häusliches Arbeitszimmer. Demzufolge seien die Fahrten zwischen Wohnsitz und Produktionsstätte keine Dienstreisen, sondern Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Das Finanzamt bejahte auch insoweit eine umsatzsteuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG).

Das Finanzgericht wies die dagegen gerichtete Klage des Unternehmers ab. Es stützte sich dabei auf das EuGH-Urteil vom 16.10.1997 in der Rechtssache „Fillibeck“ (C-258/95). Hiernach sei die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken zuzurechnen. Fahrten eines Unternehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien nach denselben Kriterien zu beurteilen. Eine ausnahmsweise unternehmerische Veranlassung sei nicht ersichtlich. Überdies sei der am Wohnsitz befindliche Kellerraum – unter Zugrundelegung der ertragsteuerrechtlichen Abgrenzungskriterien – keine Betriebsstätte der GmbH, sondern ein häusliches Arbeitszimmer gewesen.

Die Revision des Einzelunternehmers hatte Erfolg. Laut BFH beurteilt sich die Frage, ob ein Unternehmer einen dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand im Sinne des § 3

Abs. 9a Nr. 1 UStG für Zwecke verwendet, die außerhalb des Unternehmens liegen, aus der Sicht des Unternehmens beziehungsweise des Unternehmers. Anders als ein Arbeitnehmer sucht ein Unternehmer seinen Betrieb auf, um dort unternehmerisch tätig zu sein. Seine Fahrten zwischen Wohnort und Unternehmen (Betrieb) dienen der Ausführung von Umsätzen und werden grundsätzlich durch die Erfordernisse des Unternehmens gerechtfertigt. Zwischen diesen Fahrten und den vom Unternehmer ausgeführten Umsätzen besteht deshalb – anders als bei entsprechenden Fahrten eines Arbeitnehmers – ein unmittelbarer Zusammenhang. Dass die Heimfahrten auch privaten Charakter haben, ist angesichts des klaren Überwiegens der unternehmerischen Verwendung unbeachtlich. Da die Fahrten maßgeblich der Ausführung von Umsätzen dienen, kommt es von vornherein nicht auf die räumlichen Gegebenheiten am Wohnsitz eines Unternehmers an. Unerheblich ist entgegen dem Finanzgericht insbesondere, ob ein an dem Wohnsitz liegender Raum ein häusliches Arbeitszimmer im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG darstellt. ■

Anforderung an Buchnachweis

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 28.8.2014 (DStR 2014 S. 2124) seine Rechtsprechung zur zeitlichen Beschränkung der Führung eines Buchnachweises bei Ausfuhrlieferungen konkretisiert.

Ein Unternehmer lieferte Gegenstände in ein Drittland und behandelte die Lieferungen als nach § 6 UStG steuerfrei. In seiner Buchführung verbuchte er die Ausfuhrlieferungen auf einem separaten Konto unter Bezugnahme auf die jeweilige Ausgangsrechnung. Das Finanzamt ging im Anschluss an eine Betriebsprüfung davon aus, dass die Lieferungen steuerpflichtig seien, da der Unternehmer den Beleg- und Buchnachweis nicht erbracht habe.

Das Finanzgericht bejahte demgegenüber eine Steuerbefreiung. Der Unternehmer habe die Nachweise rechtzeitig erbracht. Er habe mit der Erstellung von Anlagen zu den Rechnungen vor der letzten mündlichen Verhandlung die erforderlichen Spezifizie-

rungen vorgenommen. Die Angaben seien zur Bezeichnung von Menge und Art der ausgeführten Gegenstände ausreichend. Anhand dieser Bezeichnungen sei nämlich für einen sachkundigen Dritten eindeutig feststellbar, welche Waren ausgeführt worden seien. Der Angabe individualisierter Artikelnummern habe es nicht bedurft. Der Buchnachweis ergebe sich daraus, dass der Unternehmer die steuerfreien Ausfuhrlieferungen auf einem gesonderten Konto unter Angabe der jeweiligen Rechnungsnummer aufgezeichnet habe. Aufgrund der Erstellung der Anlagen zu den Rechnungen sei auch der Buchnachweis noch rechtzeitig ergänzt worden.

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. In zeitlicher Hinsicht kann der Unternehmer den Belegnachweis bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht erbringen. Demgegenüber muss der Buchnachweis grundsätzlich bis zu dem Zeitpunkt vorliegen, zu dem der Unternehmer die Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum der Ausfuhrlieferung abzugeben hat. Der Unternehmer, der eine Ausfuhrlieferung als steuerfrei erklärt, muss sich durch seine buchmäßigen Aufzeichnungen zumindest dem Grunde nach vergewissern, ob er die Voraussetzungen der Steuerfreiheit als gegeben ansehen kann. Nach dem Zeitpunkt für die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung kann der Unternehmer die buchmäßigen Aufzeichnungen nicht mehr erstmals erstellen, sondern nur noch bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtigen oder ergänzen.

Vorliegend hat der Unternehmer den Belegnachweis aufgrund der von ihm erstellten Anlagen zu den Rechnungen vor dem Schluss der letzten mündlichen Verhandlung erbracht. Die auf tatsächlichem Gebiet liegende Würdigung des Finanzgerichts, dass die Ergänzungen der Rechnungen für den Beleg- und Buchnachweis ausreichen, ist laut BFH revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Um den Buchnachweis dem Grunde nach zu führen, reicht es ferner aus, wenn der Unternehmer die Ausfuhrlieferungen auf einem separaten Konto unter Bezugnahme auf die jeweilige Rechnung verbucht. Entgegen der Auffassung des

Finanzamts kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer zusätzlich ein Wareneingangsbuch im Sinne von § 144 AO führt oder weitergehend seine Buchführung im Allgemeinen als ordnungsgemäß anzusehen ist.

Berechtigte Zweifel an der Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben sind nach den für den BFH bindenden Feststellungen des Finanzgerichts zu verneinen. Derartige Zweifel hat das Finanzamt auch nicht vorgebracht. Ob die Voraussetzungen der Steuerfreiheit zudem auch objektiv feststehen, ist entgegen der Auffassung des Finanzamts für eine bereits beleg- und buchmäßig zu bejahende Steuerfreiheit unerheblich. Entgegen der Auffassung des Finanzamts sind rechtzeitige Korrekturen des Nachweises auch zulässig, wenn der Unternehmer die Nachweismängel zu vertreten hat. ■

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.

Transatlantic Trade and Investment Partnership (TTIP)

Mit seiner ausgeprägten Exportwirtschaft ist Deutschland in hohem Maße auf den freien Welthandel angewiesen. Seit langer Zeit sind die USA Europas wichtigster Handelspartner, sodass bereits kurz nach Ende des Kalten Krieges seit 1990 immer wieder über ein mögliches transatlantisches Freihandelsabkommen zwischen der EU und den USA diskutiert wurde. Zwar ist der Durchschnittszollsatz zwischen der EU und den USA bereits durch die zunehmende Liberalisierung des Welthandels inzwischen auf ein sehr geringes Niveau von unter 5 % gesunken. Dennoch erschweren weiterhin viele nicht tarifäre Handelshemmnisse den Zugang zu den Märkten für Waren, Dienstleistungen und Investitionen auf beiden Seiten des Atlantiks.

Aus diesem Grund verhandeln die EU und die USA seit Mitte 2013 intensiv über ein mögliches transatlantisches Handels- und Investitionsschutzabkommen (Transatlantic Trade and Investment Partnership – TTIP) – mit dem Ziel, Handelshemmnisse abzubauen und die Wirtschaftsbeziehungen zueinander weiter zu fördern. Folglich soll auf beiden Seiten des Atlantiks Wachstum in sämtlichen Bereichen geschaffen werden. Insbesondere kleine und mittelständische Unternehmen sollen durch dieses Abkommen profitieren, da die Anpassung ihrer Produkte an die unterschiedlichen regulatorischen Anforderungen erleichtert werden soll.

Nachdem Kritiker lange Zeit mehr Transparenz bei den Vereinbarungen über das TTIP gefordert hatten, hat die EU das Verhandlungsmandat im Oktober 2014 veröffentlicht (nähere Infos unter http://ec.europa.eu/trade/policy/in-focus/ttip/index_de.htm). Diesem sind Vorgaben und Ziele zum „Marktzugang“, zu „Regulierungsfragen und nicht tarifären Handelshemmnissen“ sowie zu „Regeln“ wie etwa dem Schutz von Urheberrechten oder Zollfragen zu entnehmen, nach denen sich die EU bei ihren Verhandlungen richten muss.

Für die EU werden die Verhandlungen über das TTIP von der EU-Kommission und für

die USA vom Handelsbeauftragten der Vereinigten Staaten geführt. Die Arbeitsgruppen werden vom Handelskommissar der EU Karel de Gucht und vom US-Handelsbeauftragten Michael Froman geleitet. Sie treffen sich in regelmäßigen Verhandlungsrunden, um bestehende Verhandlungskonflikte zu beseitigen.

Seit den ersten Gesprächen im Juli 2013 haben inzwischen sechs weitere Treffen stattgefunden. Die siebte Verhandlungsrunde hat vom 29.9 bis 3.10.2014 in Chevy Chase (Maryland, USA) stattgefunden. In dieser Runde standen Regulierungsaspekte des künftigen Abkommens im Vordergrund.

Das TTIP soll nach dem Willen der EU und der USA allerdings auch mit der Zielsetzung abgeschlossen werden, dass durch den Zusammenschluss der beiden Wirtschaftsgroßmächte der seit 2001 stockende Stand der WTO-Welthandelsrunde (Doha Development Agenda – DDA) neue Impulse für einen baldigen Abschluss erhält. Folglich soll auch die Liberalisierung des gesamten Welthandels weiter vorangetrieben werden.

Im weiteren Verlauf werden sich die Vertragsparteien zur 8. Verhandlungsrunde vermutlich im Dezember 2014 erneut treffen. Ein Abschluss der Verhandlungen ist derzeit für Ende 2015 angesetzt. Offen – und voraussichtlich noch durch das EuGH zu klären – ist die Fragestellung, ob das TTIP unter den Rahmen der „gemeinsamen Handelspolitik“ der EU (Art. 207 AEUV) und somit unter die ausschließliche Kompetenz der EU-Kommission fällt, oder ob es als „gemischtes Abkommen“ anzusehen sein wird, das zur Ratifikation die Zustimmung aller 28 EU-Mitgliedstaaten benötigt.

Letztendlich bleibt allerdings abzuwarten, bis der erste Vertragsentwurf veröffentlicht wird, damit eine genauere Analyse des TTIP möglich ist. ■

Literaturtipps



Sustainable Insight – The essentials of materiality assessment

Wesentlichkeit ist ein zentrales Konzept, um Nachhaltigkeit in die Unternehmensstrategie zu integrieren. Aus Sicht von KPMG ist eine profunde Wesentlichkeitsanalyse sowohl die Grundlage für eine aussagekräftige, adressatengerechte Kommunikation als auch für ganzheitliches Management und Governance hinsichtlich ökonomischer, ökologischer und sozialer Themen. Rund 80 % der weltweit 250 größten Unternehmen geben an, eine Wesentlichkeitsanalyse durchzuführen. Dennoch ist es in der Praxis oft nicht so einfach, eine systematische Herangehensweise und einen Prozess zur Identifizierung wesentlicher Schwerpunkte zu implementieren.

Der aktuelle Ratgeber will Unternehmen unterstützen, die zum ersten Mal eine Wesentlichkeitsanalyse durchführen oder ihre bestehenden Ansätze und Methoden verfeinern möchten. Er orientiert sich grundsätzlich an den Anforderungen des GRI G4, ist um Praxisbeispiele ergänzt und kann mit Anpassungen für integrierte Berichterstattung angewendet werden. Zusätzlich werden Herausforderungen bei der Implementierung von Wesentlichkeitsanalysen in der Praxis erörtert und Lösungsansätze aufgezeigt.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Publikation von KPMG International unter <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/materiality-assessment.pdf>



Survival of the Smartest 2.0 – Wer zögert, verliert. Verschlafen deutsche Unternehmen die digitale Revolution?

Die Digitalisierung schreitet voran, das Tempo zieht kontinuierlich an. Die zentrale Frage lautet: Sind deutsche Unternehmen in der Lage, die erhöhte Veränderungsgeschwindigkeit mitzugehen? Wie reagieren sie auf die digitale Transformation? Wie steht es um ihre Innovationsfähigkeit? Wie digital sind sie im Umgang mit ihren Kunden? Wie beeinflusst die digitale Transformation ihre Geschäftsmodelle, Produkte und Vertriebsstrategien?

Anhand dieser Fragen, die 500 Unternehmen aus zehn Branchen gestellt wurden, untersucht die aktuelle Studie, wie diese auf die Digitalisierung reagieren und welche Sektoren in dem Prozess vergleichsweise weit fortgeschritten sind. Die Ergebnisse zeigen, dass bei vielen Unternehmen und Branchen diesbezüglich noch Nachholbedarf besteht. Die Orientierung an den Kundenbedürfnissen erfolgt nur schleppend, das Innovations-tempo ist oft zu gering und digitale Wachstumschancen werden bisher kaum genutzt. In der Regel kopieren die Unternehmen lieber neue Ideen, statt das eigene Innovationspotenzial auszuschöpfen. Mit der Studienreihe „Survival of the Smartest“ möchte KPMG dazu beitragen, die komplexen ökonomischen Herausforderungen des digitalen Zeitalters zu identifizieren, mit denen Unternehmen im 21. Jahrhundert konfrontiert sind.

Kostenfreier Download unter <http://www.kpmg.de/Publikationen/39052.asp>
(Voraussichtlicher Erscheinungstermin: 1. 12.2014)



Global Survey – Familienagenda: Finanzierung des Wachstums von Familienunternehmen durch Privatanleger (deutsche Fassung)

Der aktuelle KPMG-Report untersucht Finanzierungsquellen für Familienunternehmen sowie die Synergien, die sich aus einer Partnerschaft zwischen diesen und High-Net-Worth Individuals (HNWIs – vermögende Privatpersonen) ergeben können. Hierzu hat Mergermarket – ein auf Finanzanalysen spezialisiertes Medienunternehmen – im Auftrag von KPMG International 125 Familienunternehmen und 125 HNWIs zu den angestrebten Investments sowie zu den Investoren, mit denen sie kooperieren, und ihren bisherigen Erfahrungen mit HNWIs beziehungsweise Familienunternehmen befragt.

Die Studie beleuchtet detailliert die Beziehung zwischen beiden und untersucht, welche Kernkomponenten für die Auswahl, Festigung und Aufrechterhaltung einer produktiven Partnerschaft bestehen. Sie zeigt, wie trotz potenzieller Herausforderungen eine Brücke zwischen HNWIs und Familienunternehmen geschlagen werden kann und sich daraus langfristige produktive Beziehungen ergeben können.

Die Publikation ist eine Übersetzung der globalen Studie „Family matters – Financing Family Business growth through individual investors“.

Kostenfreier Download unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/fu-studie-wachstum-kpmg-2014.pdf>

KPMG-Veranstaltungen*

Internationale Steueroptimierung

(Corporate Tax Breakfast)

3. Dezember 2014 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:

Janina Schütze

T +49 30 2068-2439

jschuetze@kpmg.com

Mindestlohn und Drittpersonaleinsatz – arbeits-, lohnsteuer- und sozialversiche- rungsrechtliche Herausforderungen

3. Dezember 2014 in Frankfurt am Main

5. Dezember 2014 in Berlin

11. Dezember 2014 in Düsseldorf

16. Dezember 2014 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Customs & Trade Breakfast 2014

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

Networking Roundtable Law Firms

4. Dezember 2014 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:

Yvonne Ziemer-Popp

T +49 30 2068-2684

yziemerpoppp@kpmg.com

IFRS Aktuell 2014 – neue Entwicklungen in der Rechnungslegung

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

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

11. Dezember 2014 in München

16. Dezember 2014 in Nürnberg

Ihre Ansprechpartnerin:

Yvonne Ziemer-Popp

T +49 30 2068-2684

yziemerpoppp@kpmg.com

Survival of the Smartest 2.0 –

Wer zögert, verliert. Verschlafen deutsche Unternehmen die digitale Revolution?

(Studienvorstellung und Workshop)

4. Dezember 2014 in München

Ihre Ansprechpartnerin:

Yvonne Ziemer-Popp

T +49 30 2068-2684

yziemerpoppp@kpmg.com

Aktuelle steuerliche Entwicklungen zum Jahreswechsel 2014/2015

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

4. Dezember 2014 in Dortmund

9. Dezember 2014 in Essen

Ihr Ansprechpartner:

Guido Häuser

T +49 211 475-8023

ghaeuser@kpmg.com

Dresdner Symposium 2014:

Steuer- und arbeitsrechtliche Überlegungen zum Jahresende

8. Dezember 2014 in Dresden

Ihre Ansprechpartnerin:

Birgit Müller

T +49 30 2068-4763

birgitmueller@kpmg.com

Aktuelle Themen und Gestaltungs- hinweise zum Jahresende – Steuern, Recht, Bilanzen

9. Dezember 2014 in Kiel

11. Dezember 2014 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:

Sabine Kiefer

T +49 40 32015-5309

skiefer@kpmg.com

Steuerliche Überlegungen zum Jahresende – Fokus mittelständische Unternehmen

9. Dezember 2014 in Mainz

Ihre Ansprechpartnerin:

Sybille Jäger

T +49 69 9587-3745

sjaeger@kpmg.com

Aktuelle Themen und Gestaltungs- hinweise zum Jahresende

9. Dezember 2014 in Oldenburg

11. Dezember 2014 in Bremen

Ihre Ansprechpartnerin:

Sabine Kiefer

T +49 40 32015-5309

skiefer@kpmg.com

Regensburger Seminare:

Steuerstrategie 2015 –

Ihr Briefing zum Jahreswechsel

10. Dezember 2014 in Regensburg

Ihre Ansprechpartnerin:

Tea Mesanovic

T +49 89 9282-1883

tmesanovic@kpmg.com

IFRS Aktuell – neue Entwicklungen der Rechnungslegung

10. Dezember 2014 in Jena

Ihre Ansprechpartnerin:

Janina Schütze

T +49 30 2068-2439

jschuetze@kpmg.com

Weitere Seminare und Aktuelles zu den
Veranstaltungen unter [www.kpmg.de/
seminare](http://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 Schalk

Barbarossaplatz 1A
50674 Köln
T +49 221 2073-1844

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.