

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 4 Umtausch von Wandelschuldverschreibungen in Aktien als Anschaffungsgeschäft für das private Veräußerungsgeschäft
- 5 Zufluss einer Ausschüttung beim beherrschenden Gesellschafter
- 7 Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen
- 8 Verluste einer gewerblich geprägten Vorratsgesellschaft
- 9 Einseitig eingeräumte Kaufoption aus einem Pkw-Leasingvertrag als entnahmefähiges Wirtschaftsgut
- 10 Bagatellgrenze für die Nichtanwendung der Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG
- 11 Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen
- 11 Leistungen der Kapitalgesellschaft im Sinne von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n. F. in Abgrenzung zur Rückzahlung von Nennkapital
- 12 Durch Wechsel im Gesellschafterbestand ausgelöste Grunderwerbsteuern nach § 1 Abs. 2a GrEStG sind keine Anschaffungskosten
- 14 Vorsteuerberichtigung bei Rabattgewährung innerhalb einer grenzüberschreitenden Lieferkette
- 15 Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung
- 15 Vorsteuerabzug in Steuererklärung bei ungeklärter Ansässigkeit und offenem Umsatzsteuerausweis

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum



Mit der Einführung der elektronischen Übermittlung der Steuererklärungen und der E-Bilanz wurde die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens in den letzten Jahren massiv vorangetrieben. Allerdings sind die beiden Vorgehensweisen aufgrund bestehender Medienbrüche und unterschiedlicher Formate nicht aufeinander abgestimmt – ein Nebeneinander, das auf Dauer nicht zielführend sein kann.

Nach Angaben der Finanzverwaltung wurden im Jahr 2014 insgesamt 1.006.869 E-Bilanzen übermittelt. Sie entsprechen jedoch – laut der Verfügung der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen vom 18.12.2014 – bezüglich ihrer Detailtiefe und der optionalen Angaben häufig nicht der Erwartungshaltung der Finanzverwaltung. Dies führt zu verstärkten Rückfragen, die gerade durch die Einführung der E-Bilanz vermieden werden sollten. Eine zeitnahe Ausweitung des Mindestumfangs kann somit nicht ausgeschlossen werden.

In der Praxis wirft dies die Frage auf, inwiefern aus der Einführung der E-Bilanz die Pflicht zur Anpassung des Kontenrahmens und damit zur Änderung des Buchungsverhaltens resultiert. Die häufig vertretene Anpassungspflicht ist weder dem FAQ-Dokument zur E-Bilanz noch der oben genannten Verfügung zu entnehmen. Maßgebend ist hiernach stets

das individuelle Buchungsverhalten des Steuerpflichtigen unter Beachtung des Grundsatzes der Ableitbarkeit. Diese Diskussion wird sich – nach Ablauf der Übergangsregelungen zum 31.12.2014 – im Rahmen der Übermittlungspflicht für die Kapitalkontenentwicklung sowie der Sonder- und Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften, für die diese Grundsätze ebenfalls Anwendung finden, voraussichtlich noch intensivieren.

Obwohl die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens sehr zu begrüßen ist, darf sie nicht zulasten des Steuerpflichtigen gehen. Daher begleitet KPMG diese Entwicklungen durch intensive Mitarbeit in verschiedenen Gremien, wie etwa der Fach-AG Taxonomie Steuer und dem IT-Gesprächskreis. Gegenstand dieser konstruktiven Diskussionen mit der Finanzverwaltung sind einerseits die steigenden Anforderungen an Personengesellschaften, andererseits die unterschiedlichen Verfahren im Rahmen eines einheitlichen Besteuerungsverfahrens. Bei allen Herausforderungen rund um das Thema E-Bilanz stehen Ihnen unsere Fachleute gerne zur Verfügung.

Sebastian Koch
Tax, Düsseldorf

Einkommensteuer

Abzug von im Jahr 2008 gezahlten Schuldzinsen als Werbungskosten

Im Rahmen der Reform der Besteuerung von Kapitaleinkünften des Privatvermögens wurde durch das UntStRefG vom 14.8.2007 in § 20 Abs. 9 EStG n. F. in Verbindung mit § 2 Abs. 2 EStG n. F. ein neues Regelungssystem eingeführt. Hier wurde einerseits eine Abzugsbesteuerung zu einem relativ niedrigen Steuersatz gesetzlich verankert. Korrespondierend wurde andererseits der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten bei den Kapitaleinkünften aufgehoben und stattdessen ein pauschalierter Werbungskostenabzug mit einem festen Betrag von 801 Euro (im Fall der Zusammenveranlagung der doppelte Betrag) eingeführt. § 2 Abs. 2 EStG, und damit in der Folge auch § 20 Abs. 9 EStG, waren erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden (§ 52a Abs. 2 EStG).

Streitig war im Fall des BFH-Urteils vom 27.8.2014 (DStR 2015 S. 162), ob im Jahr 2008 gezahlte Schuldzinsen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit im Jahr 2009 erhaltenen Zinserträgen standen, von dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG n. F. betroffen waren. Der Kläger hatte 2008 eine Festgeldanlage getätigt, für die ihm im Jahr 2009 Zinsen ausgezahlt wurden. Die Anlage war teilweise durch einen Bankkredit finanziert, für den er 2008 Schuldzinsen gezahlt hatte. Der BFH entschied, dass dem Kläger der volle Werbungskostenabzug für die im Jahr 2008 gezahlten Schuldzinsen zustand.

Bei den Zinsaufwendungen handelte es sich um Werbungskosten im Sinne des § 9 EStG. Der Kläger hatte den 2008 aufgenommenen Kredit zur Finanzierung seiner Festgeldanlage verwendet, mit der er Zinseinnahmen zu erzielen beabsichtigte und auch erzielte. Dem Werbungskostenabzug steht die neue Regelung in § 20 Abs. 9 EStG, nach der die tatsächlichen Werbungskosten unberücksichtigt bleiben und stattdessen nur der pauschalierte Werbungskostenabzug möglich ist, nicht entgegen. Diese Regelung war im Streitfall nicht anwendbar.

Denn § 2 Abs. 2 EStG, der für die Einkünfte aus Kapitalvermögen anordnet, dass § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der allgemeinen Regelung des Werbungskostenabzugs in §§ 9 und 9a EStG tritt, ist nach § 52a Abs. 2 EStG erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anwendbar. Daraus folgt, dass für die Veranlagungszeiträume bis 2008 die Einkünfte aus Kapitalvermögen weiterhin nach dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln waren.

Wollte man dem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang den Vorrang einräumen, bestünde ein direkter Widerspruch zu der Anwendungsvorschrift des § 52a Abs. 2 EStG. Zugleich würde sich dabei aus den zeitbezogenen Anwendungsvorschriften der rechtssystematische Widerspruch ergeben, dass dem Steuerpflichtigen sowohl der Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG a. F. als auch der Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG n. F. zustünde. Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollte jedoch der erstere in dem zweiten aufgehen, aber es sollten keinesfalls beide Beträge gleichzeitig zur Verfügung stehen. Auch ist nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung von dem Grundsatz der veranlagungszeitraumbezogenen – also kalenderjährlichen – Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen abweichen wollte. ■

Keine Verlängerung des Zeitraums „kurze Zeit“ im Sinne des § 11 EStG für Umsatzsteuervorauszahlungen für das 4. Quartal

Werden Einkünfte nach dem Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ermittelt, richtet sich die zeitliche Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben nach § 11 EStG. Einnahmen sind in dem Kalenderjahr ihres Zuflusses vereinnahmt. Ausgaben sind in dem Jahr abzuziehen, in dem sie geleistet wurden. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahrs, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen. Ausgaben unterliegen nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG den gleichen Regelungen. Als

„kurze Zeit“ in diesem Sinn gilt ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen.

Zu den regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben gehören auch die Umsatzsteuervorauszahlungen. Das BFH-Urteil vom 11.11.2014 (DStR 2015 S. 215) betraf die Frage, ob die am 11.1.2010 geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlung für das 4. Quartal 2009 noch im Jahr 2009 oder erst im Jahr 2010 als Werbungskosten abgezogen werden konnte. Der Kläger, der seine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit durch Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, hatte sein Begehren damit begründet, dass der 10.1.2010 ein Sonntag war. Dementsprechend sei eine Frist nach § 193 BGB erst am folgenden Montag, den 11.1.2010, abgelaufen und die Vorauszahlung fristgerecht nach § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG gezahlt worden.

Der BFH entschied dennoch, dass die Vorauszahlung nicht mehr im Jahr 2009 abgezogen werden konnte. Nach ständiger Rechtsprechung ist als „kurze Zeit“ ein Zeitraum von höchstens zehn Tagen zu verstehen und eine Erweiterung unter Berufung auf besondere Verhältnisse des Einzelfalls kommt nicht in Betracht. Eine andere rechtliche Beurteilung ergibt sich nicht unter dem Gesichtspunkt der vom Kläger angeführten allgemeinen gesetzlichen Fristenregelungen. Demnach läuft eine Frist, die sonst an einem Sonntag beziehungsweise staatlich anerkannten allgemeinen Feiertagen enden würde, erst am folgenden Werktag ab. Diese Regelung ist nicht auf die abweichende zeitliche Zurechnung regelmäßig wiederkehrender Einnahmen oder Ausgaben zu einem Veranlagungszeitraum anwendbar. Es fehlt bereits an der Voraussetzung, dass eine Leistung zu bewirken ist. Zudem soll § 11 EStG die periodengerechte zeitliche Zuordnung bewirken und hat also eine andere Zwecksetzung als die verfahrensrechtliche Regelung des § 108 AO. Dementsprechend kann es auch nicht darauf ankommen, ob die Vorauszahlung im Sinne des § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG fristgerecht erfolgte. ■

Umtausch von Wandelschuldverschreibungen in Aktien als Anschaffungsgeschäft für das private Veräußerungsgeschäft

Zu den privaten Veräußerungsgeschäften gehören gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (in der für das Streitjahr 2001 geltenden Fassung) auch die Veräußerungen von anderen Wirtschaftsgütern als Grundstücken, insbesondere von Wertpapieren, bei denen der Zeitraum zwischen Veräußerung und Anschaffung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Für die Berechnung dieses Zeitraums sind grundsätzlich die obligatorischen Verträge maßgebend. In dem dem BFH-Urteil vom 1.10.2014 (DStR 2015 S. 223) zugrunde liegenden Streitfall hatte der Kläger von seinem Arbeitgeber, einer Bank, im Mai 1999 Wandelschuldverschreibungen erworben. Er übte das Wandlungsrecht am 27.3.2000 gegen die vereinbarte Zuzahlung aus und erwarb dadurch Aktien seines Arbeitgebers, die er am 15.2.2001 veräußerte. Der Kläger ging davon aus, dass der Erwerb der Wandelschuldverschreibungen und die Ausübung des Wandlungsrechts als ein einheitlicher Rechtsvorgang zu werten seien, der den Anschaffungszeitpunkt im Mai 1999 begründe. Denn mit Erwerb der Wandelschuldverschreibungen habe der Kläger bereits das Recht auf den Erwerb der Aktien erlangt. Entsprechend sei auch kein der Besteuerung unterliegendes privates Veräußerungsgeschäft gegeben, da zwischen Anteilserwerb und Anteilsveräußerung mehr als ein Jahr lag.

Der BFH folgte dem nicht und wies das Klagebegehren ab. § 23 Abs. 1 EStG erfasst nur Veräußerungsgeschäfte über Wirtschaftsgüter. Das veräußerte Wirtschaftsgut muss mit dem erworbenen wirtschaftlich identisch sein. Bei Wandelschuldverschreibungen begründet der Umtausch der Anleihe gegen Aktien keinen Tauschvertrag im bürgerlich-rechtlichen Sinn. Das Wandlungsrecht wird vielmehr als ein Wahl- oder Gestaltungsrecht angesehen, dessen Ausübung eine unmittelbare rechtsgestaltende Umwidmung des dem Anleiheverhältnis entstammenden Gläubigeranspruchs in eine Aktionärsinlage zur Folge hat. Ob dies einen Anschaffungsvorgang bewirkt, wird

in der bisherigen Rechtsprechung unterschiedlich beurteilt. Der BFH ließ dies unentschieden.

Wird ein Wandlungsrecht dadurch ausgeübt, dass der Steuerpflichtige Aktien des Emittenten unter Zuzahlung eines festgesetzten Wandlungspreises erwirbt, liegt darin eine Anschaffung im Sinne des § 23 EStG. In dieser Konstellation wendet der Anleger neben dem Kaufpreis für die Wandelschuldverschreibung zusätzlich die Zuzahlung für den Erwerb der Aktien auf. Er hat nicht bereits mit der Zeichnung der Wandelschuldverschreibung alles Erforderliche für den Erwerb der Aktien geleistet, sondern es ist vielmehr noch die Zuzahlung erforderlich. Der Kauf der Wandelschuldverschreibung und ihr von der Leistung einer baren Zuzahlung abhängiger Umtausch in Aktien stellen keinen wirtschaftlich und steuerrechtlich einheitlichen Vorgang dar, da sich der Wandlungsberechtigte für die Zuzahlung erst entscheiden muss. Ferner bestand keine wirtschaftliche Identität zwischen den zunächst erworbenen Wandelschuldverschreibungen und den Aktien. Letztere waren somit erst mit der Ausübung des Wandlungsrechts gegen Zuzahlung am 27.3.2000 erworben worden. Da sie am 15.2.2001 – also innerhalb eines Jahres nach der Anschaffung – veräußert wurden, lag ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 23 EStG vor. ■

Fortführung von Anschaffungskosten in positiver Ergänzungsbilanz

Das BFH-Urteil vom 20.11.2014 (DStR 2015 S. 283) betraf die Frage, ob die Abschreibung für Abnutzung (AfA) in der Ergänzungsbilanz korrespondierend zu der AfA des betreffenden Wirtschaftsguts in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft vorzunehmen ist. Die Klägerin – eine KG, deren Unternehmensgegenstand der Bau und Betrieb eines Containerschiffs war – hatte das Schiff im Jahr 1985 erworben und schrieb es zunächst degressiv, ab 1993 linear ab. In den Jahren 1992 bis 1995 erwarben vier neue Gesellschafter die Anteile von ausgeschiedenen Kommanditisten. In allen Fällen überstieg der Kaufpreis die Buch-

werte der Kapitalkonten der ausgeschiedenen Kommanditisten.

Die Klägerin erfasste die Mehrwerte in den Ergänzungsbilanzen der neuen Gesellschafter als Mehrwerte auf das Schiff und schrieb sie korrespondierend zu der Abschreibung des Schiffs in der Gesamthandsbilanz ab. Streitig war, ob die Abschreibungen in den Ergänzungsbilanzen nach der – längeren – Restnutzungsdauer für gebraucht erworbene Seeschiffe zu bemessen war. Der BFH entschied, dass die AfA in den Ergänzungsbilanzen unabhängig von der AfA in der Gesamthandsbilanz zu bemessen war – und zwar sowohl hinsichtlich der Restnutzungsdauer als auch der Abschreibungsmethode.

Der entgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft ist einkommensteuerrechtlich nicht als Erwerb des Gesellschaftsanteils als Wirtschaftsgut, sondern als Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern zu werten. Beim Erwerb eines Gesellschaftsanteils gegen Zahlung eines Entgelts, das den Betrag des übergehenden Kapitalkontos übersteigt, entstehen dem Erwerber des Gesellschaftsanteils in steuerrechtlicher Sicht Anschaffungskosten für die Anteile an den betreffenden Wirtschaftsgütern. Diese Kosten gehen über die in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen und anteilig auf den Gesellschafter entfallenden Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus und sind in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters auszuweisen.

Die in der (positiven) Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Anschaffungskosten sind so fortzuführen, dass der Anteilserwerber soweit wie möglich einem Einzelunternehmer gleichgestellt wird, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind. Dies ergibt sich aus der Erwägung, dass bei einer Personengesellschaft nicht diese, sondern die Gesellschafter der Einkommensbesteuerung unterliegen, sofern sie Mitunternehmer sind. Sie sind als solche vom Gesetzgeber in § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG dem Einzelunternehmer gleichgestellt.

Hieraus hat die Rechtsprechung gefolgert, dass die Besteuerung des Mitunternehmers soweit wie möglich der des Einzelunternehmers angenähert werden muss. Der Erwerb eines Mitunternehmeranteils ist daher im Einkommensteuerrecht im Grundsatz nicht anders zu behandeln als der Erwerb eines Einzelunternehmens. Da der Erwerber des Gesellschaftsanteils die bestehenden Vermögensrechte aus der Beteiligung – und damit auch das Kapitalkonto des Vorgängers – übernimmt, ist er mit den sich aus dem überschießenden Betrag ergebenden zusätzlichen Anschaffungskosten, die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesen sind, wie der Erwerber eines Betriebs zu stellen.

Dies bedeutet, dass insoweit die AfA nach der im Zeitpunkt des Erwerbs geltenden Restnutzungsdauer eines vergleichbaren abnutzbaren Anlageguts zu bemessen ist. Zugleich stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilerwerbs angeschafft hätte. Im Hinblick auf den Zweck der Ergänzungsbilanz, den Mitunternehmer möglichst einem Einzelunternehmer gleichzustellen, kann die Auflösung der in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Anschaffungskosten nicht von der Handhabung in der Gesamthandsbilanz abhängen. Der BFH folgt insoweit nicht der im Schrifttum vertretenen Auffassung, die Einheitlichkeit der Gesellschaftsbilanz erfasse auch die Ergänzungsbilanz.

In dem Fall, dass das für den Gesellschaftsanteil gezahlte Entgelt niedriger ist als das übergehende Kapitalkonto, ergibt sich eine negative Ergänzungsbilanz. Hierzu hatte der BFH (BStBl II 1996 S. 68) entschieden, dass die Auflösung der (negativen) Posten in der Ergänzungsbilanz korrespondierend zur Veränderung der Buchwerte in der Gesamthandsbilanz erfolgen muss. Dies lässt sich jedoch nicht auf die im Streitfall relevante Fortführung positiver Ergänzungsbilanzen übertragen. Grund hierfür ist, dass die negativen Posten dazu dienen, das überhöhte Abschreibungspotenzial zu korrigieren und daher mit dem Ausweis in der Gesamthandsbilanz sachlich zusammenhängen.

Im vorliegenden Fall verwies der BFH den Rechtsstreit zurück zwecks Feststellung der Restnutzungsdauer und gegebenenfalls der Ausübung etwaiger Wahlrechte zur Abschreibungsmethode. ■

Aufwendungen für Dichtheitsprüfung einer Abwasserleitung als begünstigte Handwerkerleistung

Nach § 35a Abs. 3 EStG ermäßigt sich auf Antrag die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen um 20% der darin enthaltenen Arbeitskosten, jedoch höchstens um 1.200 Euro. Die Steuerermäßigung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die Handwerkerleistung in einem in der EU oder dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht wird. Das BFH-Urteil vom 6.11.2014 (DStR 2015 S. 286) nahm zu der Frage Stellung, ob die Prüfung der Dichtheit der privaten Abwasserleitung zu den Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen des § 35a Abs. 3 EStG zählt. Das Finanzamt hatte dies verneint, da die Sicherheitsprüfung einer gutachterlichen Tätigkeit vergleichbar sei und daher nicht einer Handwerkerleistung entspreche. Der BFH widersprach dieser Auffassung.

Handwerkerleistungen im Sinne des § 35a Abs. 3 EStG können sowohl einfache als auch qualifizierte handwerkliche Tätigkeiten sein – und zwar unabhängig davon, ob es sich um regelmäßig vorzunehmende Renovierungsarbeiten oder um Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen handelt. Sie umfassen alles, was von Eigentümern beziehungsweise Mietern für die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung zur Renovierung oder sonstiger Verbesserung der Wohnung in Auftrag gegeben wird. Die sachliche Begrenzung der begünstigten Maßnahme ist allein aus dem Tatbestandsmerkmal „im Haushalt“ zu bestimmen. Das Gesetz unterscheidet weder nach Wortlaut noch nach Entstehungsgeschichte oder Sinn und Zweck zwischen sachlich begünstigten und nicht begünstigten Handwerkerleistungen. Somit gilt es für alle Arten von Hand-

werkerleistungen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Leistungserbringer in der Handwerksrolle eingetragen ist oder nicht.

Nach diesen Grundsätzen ist die Erhebung des unter Umständen noch mangelfreien Istzustands wie etwa die Prüfung der ordnungsmäßigen Funktion einer Anlage durch einen Handwerker auch eine Handwerkerleistung im Sinne des § 35a EStG. Hier besteht kein Wertungsunterschied zu der Beseitigung eines bereits eingetretenen Schadens oder zu Maßnahmen zur vorbeugenden Schadensabwehr. Dies gilt auch dann, wenn der Handwerker eine Bescheinigung für „amtliche Zwecke“ erstellt. Durch das Ausstellen einer solchen Bescheinigung verliert eine dahin gehende handwerkliche Leistung nicht ihren Instandhaltungscharakter. Denn die regelmäßige Überprüfung von Geräten und Anlagen auf ihre Funktionsfähigkeit (einschließlich Dokumentation) erhöht deren Lebensdauer, sichert die nachhaltige Nutzbarkeit, dient überdies der vorbeugenden Schadensabwehr und zählt damit zum Wesen der Instandhaltung. Die Erhebung des Istzustands ist regelmäßig Voraussetzung für eine spätere – nicht notwendigerweise unmittelbar zeitlich nachfolgende und unter Umständen durch einen anderen Handwerksbetrieb durchgeführte – Beseitigung des Schadens oder für Maßnahmen zur vorbeugenden Schadensabwehr. Sie ist folglich ebenfalls als Handwerkerleistung steuerbegünstigt. Der BFH entschied daher, dass die Dichtheitsprüfung der Abwasserleitung im Sinne des § 35a EStG steuerbegünstigt war. ■

Zufluss einer Ausschüttung beim beherrschenden Gesellschafter

Nach § 11 Abs. 1 EStG gelten Einnahmen als innerhalb des Kalenderjahrs bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind – das heißt, in dem er über diese wirtschaftlich verfügen kann. Bei einem beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist der Zufluss einer beschlossenen Gewinnausschüttung nicht erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto des Gesellschafters, sondern bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Ausschüttung anzunehmen. Denn ein

beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen. Diese Zuflussregelung gilt jedenfalls dann, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet.

Der BFH (Urteil vom 2.12.2014, DStR 2015 S. 402) hatte in diesem Zusammenhang zwei Fragen zu beantworten. Zum einen war zu entscheiden, ob die Ausschüttungen dem beherrschenden Gesellschafter regelmäßig auch dann im Zeitpunkt der Beschlussfassung zufließen, wenn der Gewinnverwendungsbeschluss eine spätere (erst im Folgejahr eintretende) Fälligkeit der Ausschüttung vorsieht. Zum anderen war zu klären, ob eine Gesellschaft auch dann als zahlungsfähig anzusehen ist, wenn sie zwar selbst keine eigene ausreichende Liquidität besitzt, sich aber jederzeit die erforderlichen Geldmittel bei der von ihr beherrschten Tochtergesellschaft verschaffen kann.

Der BFH bejahte in beiden Fällen den sofortigen Zufluss. Im Streitfall war der Gesellschafter zu rund 81 % an der GmbH beteiligt. In dem Gesellschafterbeschluss vom 5.11.2004 war eine Vorabausschüttung für das Geschäftsjahr 2004 beschlossen worden. Diese war aber erst am 21.1.2005 fällig und wurde auch erst zu diesem Zeitpunkt ausgezahlt.

Nach der bisherigen Rechtsprechung entsteht der Gewinnanspruch eines Gesellschafters mit der Beschlussfassung über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Gewinns. Er wird sofort fällig, wenn die Satzung der Gesellschaft keine Vorschriften über Gewinnabhebungen oder Auszahlungen zu einem späteren Zeitpunkt enthält. Fehlen solche Regelungen, hat es der beherrschende Gesellschafter einer zahlungsfähigen Gesellschaft in der Hand, den Fälligkeitszeitpunkt zu bestimmen oder zu ändern. Er kann damit wirtschaftlich bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über seinen Gewinnanteil verfügen. Dem steht nicht entgegen, dass § 44 Abs. 2 EStG auf den im Gewinnverwendungsbeschluss bestimmten Fälligkeitszeitpunkt abstellt. Grund hierfür ist, dass diese Vorschrift nur für die Kapitalertragsteuer, nicht jedoch für

die einkommensteuerrechtliche Beurteilung gilt.

Der BFH entschied, dass diese Grundsätze auch für eine Vorabausschüttung gelten und demgemäß im Streitfall der Annahme eines sofortigen Zuflusses im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG (noch im Jahr 2004) nicht entgegenstanden. Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht daraus, dass eine Vorabausschüttung insoweit auflösend bedingt ist, wie der endgültig festgestellte Gewinn für die Ausschüttung nicht ausreicht. Denn das „Behaltendürfen“ ist nicht Merkmal des Zuflusses.

Die Gesellschaft hatte keine ausreichenden eigenen Kassenmittel, um die beschlossene Vorabausschüttung noch im Jahr 2004 auszuzahlen. Jedoch war sie zu 97,5 % an der Y-GmbH beteiligt. Deren Gesellschafterversammlung hatte bereits am 27.9.2004 eine Vorabausschüttung für das Jahr 2004 beschlossen, die ebenfalls am 21.1.2005 zur Auszahlung fällig war. Die Y-GmbH besaß ausreichende Kassenmittel für diese Vorabausschüttung. Die Gesellschaft war daher als beherrschende Gesellschafterin der Y-GmbH jederzeit in der Lage, zeitnah (bereits im Jahr 2004) die Auszahlung ausreichender liquider Mittel an sich zu veranlassen. Die Gesellschaft war daher nicht als zahlungsunfähig anzusehen, sodass der Zufluss ihrer Vorabausschüttung an den Kläger im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG bereits im Jahr 2004 anzunehmen war. ■

Tarifbegünstigung für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Im Fall des BFH-Urteils vom 9.12.2014 (DStR 2015 S. 404) war streitig, ob der Gewinn aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen nach § 34 EStG tarifbegünstigt war. Im Streitfall hatte der Kommanditist einer GmbH & Co. KG einen Teil seiner Beteiligung an der Komplementär-GmbH und an der KG unentgeltlich nach § 6 Abs. 3 EStG an seine Ehefrau und anschließend die übrigen Anteile entgeltlich an einen Dritten übertragen. Der BFH entschied, dass die Tarifvergünstigung nicht anzuwenden war.

Nach § 34 Abs. 1 EStG unterliegen bestimmte außerordentliche Einkünfte einer Tarifbegünstigung. Nach Abs. 2 der Vorschrift kommen nur die dort enumerativ aufgeführten Einkünfte – darunter auch Veräußerungsgewinne im Sinne des § 16 EStG – als außerordentliche Einkünfte in Betracht. Die Formulierung „kommen ... in Betracht“ bedeutet, dass bei Vorliegen der genannten Einkünfte die Gewährung der Tarifbegünstigung zwar nahe liegt, aber nicht zwingend ist. Die Einkünfte müssen außerordentlich sein – das heißt, es muss eine untypische Zusammenballung von Einkünften vorliegen. Dies folgt aus dem Zweck der Tarifbegünstigung, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem vollen progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Die Tarifbegünstigung setzt folglich voraus, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden.

Im Streitfall wurde in dem ersten Übertragungsvorgang nur ein Teil des Kommanditanteils (nebst zugehörigem Teil-Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH) unentgeltlich und daher ohne Gewinnrealisierung übertragen. Der nachfolgende entgeltliche Übertragungsvorgang betraf den restlichen Kommanditanteil (nebst Geschäftsanteil an der Komplementär-GmbH). Dieser stellte nunmehr den gesamten Anteil des Gesellschafters dar, sodass der Veräußerungstatbestand im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfüllt und damit ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gegeben war.

Allerdings ist eine Gesamtbetrachtung geboten, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der betrieblichen Sachgesamtheit eine dieser Sachgesamtheit zugeordnete wesentliche Betriebsgrundlage ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven aus deren Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Umfasst ein „Veräußerungsplan“ mehrere Teilakte, so gebietet der Zweck der Tarifbegünstigung, sämtliche Teilakte im Hinblick auf die Zusammenballung der Einkünfte als einen einheitlichen Vorgang zu betrachten. Somit liegen keine außerordentlichen Ein-

künfte vor, wenn durch einzelne Teilakte die vorhandenen stillen Reserven nur teilweise aufgedeckt werden. Dies traf jedoch im Streitfall zu, sodass die Tarifbegünstigung versagt werden musste.

Gegen diese Beurteilung spricht nicht, dass die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 und 2 EStG für den Gewinn aus einer teilentgeltlichen Veräußerung gewährt wird, obwohl die stillen Reserven beim Veräußerer nicht vollständig aufgedeckt werden. Dies wird damit begründet, dass bei dem Veräußerer keine stillen Reserven mehr verbleiben (BFH BStBl II 1986 S. 811; BStBl II 2003 S. 194). Der BFH räumte ein, dass eine Tarifbegünstigung des Gewinns aus einer teilentgeltlichen Veräußerung einer Sachgesamtheit rechtssystematischen Zweifeln begegnet, wenn die Tarifbegünstigung davon abhängt, dass sämtliche stillen Reserven einer Sachgesamtheit in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Gleichwohl hält der BFH an dieser langjährigen Rechtsprechung aus Gründen der Rechtssicherheit und der Rechtsprechungskontinuität fest. Der BFH sah aber keinen Anlass, diese Rechtsprechung auf den im Streitfall anders gelagerten Sachverhalt zu übertragen. ■

Verrechnung von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Verlusten bei vermögensverwaltender Kommanditgesellschaft

Der BFH behandelte im Urteil vom 2.9.2014 (DStR 2015 S. 160) die Frage, ob bei einer Kommanditgesellschaft, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, der einem Kommanditisten zuzurechnende, nicht ausgeglichene oder abgezogene Verlustanteil mit positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften zu verrechnen ist. Für die Klägerin – eine vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft – wurden zum 31.12.2006 verrechenbare Verluste der Kommanditisten nach § 15a Abs. 4 EStG festgestellt. Im Streitjahr 2007 erzielte sie unter anderem aus der Veräußerung des im Gesamthandsvermögen befindlichen Grundstücks Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG. Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Fest-

stellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG lehnte das Finanzamt die von der Klägerin begehrte Verrechnung der positiven Einkünfte nach § 23 EStG mit dem gesondert festgestellten verrechenbaren Verlust zum 31.12.2006 ab. Hingegen kam das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass eine Verrechnung der festgestellten verrechenbaren Verluste mit den positiven Einkünften der Kommanditisten aus der Veräußerung des Grundstücks zulässig sei. Allerdings werde diese Verrechnung erst abschließend im Bescheid über die gesonderte Feststellung der verrechenbaren Verluste nach § 15a Abs. 4 EStG entschieden.

Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht zutreffend geurteilt, dass die für die einzelnen Kommanditisten zum 31.12.2006 gesondert festgestellten verrechenbaren Verluste mit den ihnen zuzurechnenden positiven Einkünften des Streitjahrs aus Vermietung und Verpachtung sowie aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG verrechnet werden können. Nach § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 15a EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust beziehungsweise am Werbungskostenüberschuss der Kommanditgesellschaft weder mit anderen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung noch mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich ein solches erhöht. Bei der Ermittlung des Kapitalkontos sind positive Überschüsse aus anderen Einkunftsarten zu berücksichtigen, wenn die Gesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind durch Überschussrechnung zu ermitteln. Mithin kann nicht wie bei gewerblich tätigen Kommanditgesellschaften das Kapitalkonto der Steuerbilanz maßgebend sein. Vielmehr ist das Kapitalkonto jedes Gesellschafters selbstständig zu ermitteln. Ausgangspunkt bilden die von den einzelnen Gesellschaftern geleisteten Einlagen. Diese sind um spätere Einlagen sowie um die positiven Einkünfte der Vorjahre zu erhöhen und um die Entnahmen und negativen Einkünfte der Vorjahre zu vermindern. Wird das Kapitalkonto als Überschuss der Vermögenszuflüsse und -abflüsse des einzelnen

Kommanditisten berechnet, so ist es nicht praktikabel, für jede Einkunftsart ein gesondertes Kapitalkonto zu ermitteln. Dies gilt schon deshalb, weil die Einlagen und Entnahmen jede Einkunftsart betreffen (Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen, Sonstige).

§ 15a Abs. 2 EStG ist unabhängig von der Einkunftsart formuliert und die Verrechenbarkeit mit künftigen Überschüssen ist allein an die gesellschaftsrechtliche Beteiligung geknüpft. Damit sind alle Überschüsse verrechnungsfähig, die mit der Beteiligung in Zusammenhang stehen. Dies umfasst zugleich Veräußerungsgewinne der Kommanditgesellschaft. Mithin sind auch bei einer Kommanditgesellschaft, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften bei der Berechnung des Ausgleichsvolumens einzubeziehen. ■

Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils nach Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen

Im Fall des BFH-Urteils vom 9.12.2014 (DStR 2015 S. 211) betrieb die Klägerin – eine GmbH & Co. KG (K1) – einen Einzelhandel. Am Gesellschaftsvermögen waren ursprünglich nur V (2. Kläger) und sein Sohn (S), nicht aber die Komplementär-GmbH beteiligt. K1 behandelte sowohl das Grundstück A-Straße 1 (A1) zu 83 % als auch das Grundstück A-Straße 3 (A3) zu 40 % als Sonderbetriebsvermögen des V. Im Jahr 2001 gab K1 ihre Geschäftsräume in A3 auf und vermietete diese an einen Dritten (D). Die übrigen Geschäftsräume wurden an die C-GmbH vermietet. Zum 2.10.2007 verkaufte V das Grundstück A3 an D. Mit notariellen Verträgen vom 18.10.2007 übertrug V seinen Kommanditanteil, seinen Anteil an der Komplementär-GmbH und das Grundstück A1 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf S. Nach einer Außenprüfung erließ das Finanzamt für das Streitjahr 2007 erstmalig einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Darin erfasste das Finanzamt einen tarifbegünstigten Gewinn aus der Aufgabe des Mitunternehmeranteils des V (§ 16

Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 EStG), der auch den Gewinn aus der Veräußerung des zum Sonderbetriebsvermögen gehörenden Grundstücksteils enthielt. Hingegen kam das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass V seinen ganzen Mitunternehmeranteil nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG zum Buchwert auf S übertragen habe.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass kein Gewinn aus der Aufgabe des Mitunternehmeranteils des V festzustellen war. V hatte seinen Mitunternehmeranteil nicht dadurch aufgegeben, dass er neben dem Anteil am Vermögen von K1 sowie dem Anteil an der Komplementär-GmbH und dem Grundstück A1 nicht auch das Grundstück A3 unentgeltlich auf S übertragen hatte. Denn im Zeitpunkt der Übertragung des Gesellschaftsanteils stand das Grundstück A3 nicht mehr im Eigentum des V und gehörte somit nicht mehr zu seinem Mitunternehmeranteil.

Eine Anteilsübertragung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG setzt nur die Übertragung des gesamten Betriebsvermögens voraus, das im Zeitpunkt der Übertragung existiert. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zuvor entnommen oder veräußert wurden, sind nicht mehr Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Nach dem BFH-Urteil vom 2.8.2012 (DStR 2012 S. 2118) steht es der Buchwertübertragung des verbliebenen Mitunternehmeranteils nicht entgegen, wenn zuvor eine im Sonderbetriebsvermögen gehaltene wesentliche Betriebsgrundlage zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auf einen Dritten übertragen worden ist. Diese Grundsätze sind auch dann anzuwenden, wenn – wie hier – ein solches Wirtschaftsgut vor der Anteilsübertragung unter Aufdeckung der stillen Reserven aus dem Sonderbetriebsvermögen ausgeschieden ist.

Die nur kurz zuvor vorgenommene Veräußerung des Grundstücks A3 an D ist auch nicht im Wege einer zusammenfassenden Betrachtung als Teil des Übertragungsvorgangs zu qualifizieren. Dabei kann dahinstehen, ob Veräußerung und Anteilsübertragung auf einem einheitlichen Plan des V beruhten. Denn selbst bei Vorliegen eines solchen würde die Grundstücksveräußerung der Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG

auf die Übertragung des Gesellschaftsanteils und des verbliebenen Sonderbetriebsvermögens nicht entgegenstehen. Vergleichbar mit der Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG ist zudem die Buchwertfortführung bei einer Einbringung nach § 24 UmwStG. Nach dem BFH-Urteil vom 9.11.2011 (DStR 2012 S. 648) steht es der Fortführung der Buchwerte nicht entgegen, wenn vor der Einbringung eine wesentliche Betriebsgrundlage des einzubringenden Betriebs unter Aufdeckung der stillen Reserven veräußert wird. ■

Verluste einer gewerblich geprägten Vorratsgesellschaft

In dem dem BFH-Urteil vom 30.10.2014 (DStR 2015 S. 217) zugrunde liegenden Sachverhalt erwarben zunächst A und B im Jahr 2002 die Anteile an einer GmbH (Klägerin (K1)). Im Jahr 2003 wurde die X-KG in das Handelsregister eingetragen. Die Einlagen wurden durch die Kommanditisten (A und B) erbracht; K1 war die allein zur Geschäftsführung befugte Komplementärin der X-KG. Gegenstand der X-KG war nach dem Gesellschaftsvertrag der Erwerb von Wohn- und Geschäftshäusern sowie deren Verwaltung und Vermietung. In den Streitjahren 2002 bis 2007 war die X-KG nicht wirtschaftlich aktiv geworden. Im Jahr 2007 wurde die Löschung der X-KG in das Handelsregister eingetragen. Das Finanzamt lehnte die Vornahme einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die X-KG für die Streitjahre mit der Begründung ab, dass es an der erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht fehlen würde. Das Finanzgericht verpflichtete hingegen das Finanzamt unter Aufhebung der ablehnenden Bescheide, die erklärten Verluste antragsgemäß festzustellen und auf die Feststellungsbeteiligten zu verteilen.

Nach Auffassung des BFH waren die Voraussetzungen für die beantragte einheitliche Feststellung von gewerblichen Einkünften für die Streitjahre erfüllt. Dabei war zunächst – wie vom Finanzamt vorgenommen – die Einkünfteerzielungsabsicht auf der Grundlage gewerblicher Einkünfte zu prüfen. Denn bei der X-KG handelte es sich – wie vom Finanzgericht zutreffend festgestellt –

um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Mithin muss für die Zeit des Bestehens der gewerblichen Prägung die Absicht vorhanden sein, einen gewerblichen Totalgewinn zu erzielen. Für den Streitzeitraum hatte das Finanzgericht im Ergebnis zutreffend eine Gewinnerzielungsabsicht der X-KG und damit sinngemäß ihrer Gesellschafter bejaht.

Nach ständiger Rechtsprechung lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen. In objektiver Hinsicht ist eine Prognose darüber anzustellen, ob der Betrieb seinem Wesen und der Art seiner Bewirtschaftung nach auf Dauer geeignet ist, einen Gewinn zu erzielen. Dabei kann aus einer objektiv negativen Prognose nicht ohne Weiteres darauf geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige auch subjektiv keine Erzielung eines Totalgewinns beabsichtigte. Ein solcher – vom Steuerpflichtigen widerlegbarer – Schluss ist nur dann berechtigt, wenn die verlustbringende Tätigkeit typischerweise der Befriedigung persönlicher Neigungen dient. Bei einer unternehmerischen Tätigkeit, die sich in der – betriebspezifisch festzulegenden – Anlaufphase befindet, spricht der Beweis des ersten Anscheins für das Vorhandensein einer Gewinnerzielungsabsicht. Unter dem Gesichtspunkt der vergeblichen oder vorweggenommenen Betriebsausgaben sind Aufwendungen aus der Anlaufzeit eines Gewerbebetriebs auch dann gewinnmindernd zu erfassen, wenn es später entgegen den Planungen des Steuerpflichtigen nicht zur Erzielung von Einnahmen kommt. Voraussetzung ist allerdings, dass eine klar erkennbare Beziehung zwischen den Aufwendungen und einer bestimmten Einkunftsart besteht.

Im Streitfall begründet eine „Vorratsgesellschaft“ in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG als gewerblich geprägte Gesellschaft die – vom Finanzamt widerlegbare – Vermutung, dass die von dieser Gesellschaft und ihren Gesellschaftern angestrebte Tätigkeit auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist. Dies gilt, solange sich aus dem Gesellschaftszweck oder anderen Umständen keine Indizien für eine verlustgeneigte Tätigkeit ergeben und solange die gewerbliche Prägung dieser KG nicht infolge einer

Umstrukturierung der KG entfällt. Denn der „Erwerb“ oder die Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG schließt es grundsätzlich aus, dass hierfür nicht betriebliche Gründe oder in der Privatsphäre der Gesellschafter liegende Motive ausschlaggebend gewesen sein könnten. ■

Betriebliche Veranlassung von Darlehen einer KG an ihre Kommanditisten

Im BFH-Urteil vom 16.10.2014 (DStR 2015 S. 220) ging es um die Frage, ob die von einer GmbH & Co. KG (Klägerin) an ihre Gesellschafter gewährten Darlehen als Betriebsvermögen zu qualifizieren waren. Die Kommanditisten hatten jeweils Lebensversicherungsverträge bei der Z-Versicherung abgeschlossen, die an eine Sparkasse zur Sicherung von deren Ansprüchen gegenüber der Klägerin abgetreten waren. Der Gesellschaftsvertrag vom 1.1.1995 sah vor, dass die Gesellschafter die auf ihre Beteiligung entfallenden Beiträge zu Versicherungsprämien jeweils zum Fälligkeitszeitpunkt entnehmen konnten. Aufgrund der verschlechterten Ertragssituation der Klägerin wurde in der Gesellschafterversammlung im Jahr 1997 der Beschluss gefasst, dass die künftigen Beiträge für die Tilgungsversicherung bis zum Ablauf wegen der Verschuldungslage nur noch darlehensweise zur Verfügung gestellt werden. Die Darlehen waren bei Fälligkeit der Tilgungsversicherungen zurückzuzahlen. Ebenfalls 1997 wurden entsprechende verzinsliche Darlehensverträge über die jährlich zu zahlenden Prämien an die Z-Versicherung mit Beginn des 1.1.1998 und Beendigung zum 31.12.2003 geschlossen. Aufgrund einer Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt für die Streitjahre 1998 bis 2000 die Auffassung, dass die Darlehensverträge einem Fremdvergleich nicht standhielten und behandelte die Versicherungsbeiträge sowie die Zinsen als Entnahmen der Gesellschafter. Dies führte zur Entstehung negativer Kapitalkonten und damit zu einer Umqualifizierung von ausgleichsfähigen Verlusten in verrechenbare Verluste nach § 15a EStG.

Der BFH vertrat die Auffassung, dass das Finanzgericht zu Unrecht die betriebliche Veranlassung der streitigen Darlehen ver-

neint hatte. Da das Finanzgericht keine Feststellungen dazu getroffen hatte, wie die verrechenbaren Verluste ermittelt wurden, war das Urteil aufzuheben und zur Entscheidung an das Finanzgericht zurückzuverweisen.

Gewährt eine gewerblich tätige Personengesellschaft ein Darlehen, so gehört die Darlehensforderung zu ihrem Gesellschaftsvermögen und ist demzufolge als Vermögensgegenstand in ihrer Handelsbilanz auszuweisen. Nach steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften erfüllen jedoch nur solche Wirtschaftsgüter die Eigenschaft des Betriebsvermögens, die von der Mitunternehmerschaft dazu eingesetzt werden, dem Betrieb zur Gewinnerzielung im Rahmen der nachhaltigen Betätigung zu dienen. Sollte ein Darlehen der Mitunternehmerschaft an einen Gesellschafter nicht zum Betriebsvermögen gehören, ist es als Entnahme zu behandeln. Diese ist allen Gesellschaftern anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zuzurechnen.

Um festzustellen, ob die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Gesamthandsvermögen betrieblich veranlasst ist, bedarf es einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls. Dabei kommt den Kriterien des Fremdvergleichs nur indizielle Bedeutung zu. Im Streitfall hatte das Finanzgericht zu Unrecht entscheidend darauf abgestellt, ob die Darlehen einem Fremdvergleich genügen. Die betriebliche Veranlassung ergab sich auch aus dem Umstand, dass die Darlehen zur Finanzierung der Beiträge zu den Lebensversicherungen der Gesellschafter gewährt wurden und die Ansprüche aus diesen Versicherungen der Absicherung von Krediten der Klägerin dienten. Ferner war zu berücksichtigen, dass die Kommanditisten der Klägerin bislang dazu berechtigt waren, die für die Prämienzahlungen erforderlichen Beträge bei Fälligkeit zu entnehmen, und dass dieses Entnahmerecht aufgrund der schlechten Ertragsslage der Klägerin in Zukunft entfiel. Ständen den Kommanditisten aber wegen der Entnahmesperre keine Mittel zur Begleichung der Prämien zur Verfügung, existierte ein betriebliches Interesse der Klägerin, ihren Kommanditisten diese Mittel zur Beitragszahlung wenigstens darlehensweise zur Verfügung zu stellen. ■

Einseitig eingeräumte Kaufoption aus einem Pkw-Leasingvertrag als entnahmefähiges Wirtschaftsgut

Das BFH-Urteil vom 26.11.2014 (DStR 2015 S. 340) behandelte die Frage, ob eine einseitig eingeräumte Kaufoption aus einem Pkw-Leasingvertrag als entnahmefähiges Wirtschaftsgut zu qualifizieren ist. Die Klägerin (K) schloss in den Jahren 1998 und 1999 Finanzierungsleasingverträge über jeweils einen Pkw mit der Leasing-GmbH (L) ab. Die Verträge enthielten nur ein Andienungsrecht; das Recht, den Ankauf zu verlangen, hatte der Leasingnehmer (K) nicht. K nutzte die Fahrzeuge sowohl betrieblich als auch privat. Die deutlich überhöhten Leasingraten wurden als Betriebsausgaben behandelt und die Nutzungsentnahmen nach der 1-%-Regelung bewertet.

Nach Ablauf der Vertragsdauer unterbreitete L der K die Andienung der Fahrzeuge zu einem weit unterhalb des Verkehrswerts liegenden Kaufpreis. Der Ehemann (E) der K erwarb die jeweiligen Fahrzeuge in den Streitjahren 2001 und 2002 zum vereinbarten Preis und nutzte diese privat. Nach einer Außenprüfung ermittelte das Finanzamt auf der Basis der (unstrittigen) Teilwerte der Fahrzeuge zum Zeitpunkt des Vertragsablaufs entsprechende Entnahmegewinne. Einspruch und Klage gegen die jeweils geänderten Einkommensteuer- und Gewerbesteuerbescheide hatten keinen Erfolg.

Der BFH folgte der Auffassung des Finanzgerichts, dass die L der K jeweils Kaufoptionen auf den Erwerb der Leasingfahrzeuge zu einem festgelegten, gegenüber dem aktuellen Verkehrswert deutlich ermäßigten Kaufpreis eingeräumt hatte. Diese Kaufoptionen sind als Wirtschaftsgüter zu qualifizieren. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung umfasst der Begriff des Wirtschaftsguts nicht nur alle Gegenstände nach § 90 BGB, sondern auch sonstige Vorteile. Bei Letzteren handelt es sich um tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind.

Die der K eingeräumten Verkaufsoptionen erfüllten alle vorgenannten Voraussetzungen. Der Annahme eines Wirtschaftsguts stand auch nicht entgegen, dass die Ausübungsfrist der eingeräumten Optionsrechte auf die Restdauer der Leasingverträge (jeweils ein Monat) begrenzt gewesen sein könnte und die Optionen tatsächlich bereits wenige Tage nach ihrer Einräumung ausgeübt worden waren. Nach Auffassung des erkennenden Senats steht der Umstand, dass eine bestimmte vermögenswerte und gesondert bewertungsfähige Position in ihrer Nutzbarkeit auf einen als nicht mehrjährig anzusehenden Zeitraum begrenzt ist, der Annahme eines Wirtschaftsguts nicht entgegen.

Das von der K vorgetragene Argument, die vorliegenden Kaufoptionen beruhten nicht auf einem gegenseitigen Vertrag, sondern seien nur durch einseitige Erklärungen der L eingeräumt worden, hält der Senat für entscheidungsunerheblich. Vielmehr verfügte die K bereits mit Einräumung der Optionsrechte über eine gegenwärtige vermögenswerte Rechtsposition, die sowohl betrieblich als auch privat nutzbar und daher entnahmefähig war. Auch waren die Optionsrechte im Zeitpunkt ihrer Entstehung und Entnahme bewertbar, indem dem festgelegten Ausübungspreis der aktuelle Verkehrswert der Fahrzeuge gegenübergestellt worden war. Ob es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut handelte, das nicht entgeltlich erworben worden war (§ 5 Abs. 2 EStG), ist ebenfalls nicht maßgeblich. Dies ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG, wonach auch Entnahmen nicht aktivierungsfähiger Wirtschaftsgüter zum Teilwert zu bewerten sind. Darüber hinaus wurde vom Finanzgericht rechtsfehlerfrei gewürdigt, dass die Kaufoptionen bei ihrer Einräumung dem Betriebsvermögen der K zuzurechnen waren und damit nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG in den Streitjahren durch die K entnommen wurden. Denn die K hatte es zugelassen, dass ihr Ehemann die Optionen ausübte und den damit verbundenen Vorteil zur Erhöhung seines Privatvermögens einsetzte. ■

Bagatellgrenze für die Nichtanwendung der Abfärberegung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Im Fall des BFH-Urteils vom 27.8.2014 (DStR 2015 S. 345) war eine aus sieben Rechtsanwälten (RA) bestehende GbR (Klägerin (K)) auch auf dem Gebiet der Insolvenzverwaltung tätig. Einer der Gesellschafter (RA X) wurde in den Streitjahren 2003 und 2004 regelmäßig zum (vorläufigen) Insolvenzverwalter oder Treuhänder in Verbraucherinsolvenzverfahren bestellt. Von den übrigen drei angestellten RA wurde RA Y in den Streitjahren selbst zum Treuhänder oder (vorläufigen) Insolvenzverwalter bestellt. Dabei beliefen sich die Einnahmen der K aus der Tätigkeit des Y im Jahr 2003 auf 15.000 Euro und im Jahr 2004 auf 21.000 Euro. Die Nettoumsätze betragen 848.000 Euro im Jahr 2003 sowie 787.000 Euro im Jahr 2004. Nach einer Außenprüfung erließ das Finanzamt geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und stellte entsprechende Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Zudem erließ es erstmals Gewerbesteuermessbetragsbescheide. Das Finanzgericht dagegen hob diese Bescheide auf und stellte die Einkünfte der K in voller Höhe als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit fest.

Nach Ansicht des BFH hatte das Finanzgericht zu Recht die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG aus Gründen der Verhältnismäßigkeit verneint. Die Gesellschafter der K übten in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit sowohl eine freiberufliche (anwaltschaftliche) Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG als auch durch die Insolvenzverwaltertätigkeit des Gesellschafters X eine sonstige vermögensverwaltende Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG aus. Nach ständiger Rechtsprechung entfaltet eine Personengesellschaft nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs darstellt, wenn alle Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen. Dabei ist es unschädlich, wenn die Gesellschaft durch ihre Gesellschafter neben ihrer freiberuflichen Tätigkeit auch eine sonstige selbstständige Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG ausübt. Soweit der Mitunternehmer-

Gesellschafter X als Insolvenzverwalter und Treuhänder tätig war, erzielte K Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Zudem ist das Finanzgericht zutreffend davon ausgegangen, dass die K auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hatte. Denn die Vergütungen aus den von dem angestellten RA Y als Insolvenzverwalter und Treuhänder geführten Verfahren entfielen nicht auf eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit der Mitunternehmer der K. Vielmehr hatten sich die Gesellschafter der K der Person des RA Y als qualifiziertem Mitarbeiter bedient, der selbst als (vorläufiger) Insolvenzverwalter und Treuhänder bestellt worden war. Dennoch waren die Einkünfte der K im Streitfall nicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu solchen aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren. Denn obwohl es sich bei den von RA Y erzielten Umsätzen der K um eine gewerbliche Tätigkeit handelte, war diese von so untergeordneter Bedeutung, dass eine Umqualifizierung der Einkünfte unverhältnismäßig gewesen wäre.

Eine Tätigkeit von äußerst geringem Umfang, die nicht dazu führt, dass die gesamte Tätigkeit der Gesellschaft einheitlich als gewerblich fingiert wird, liegt dann vor, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 Euro im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen. Als geeigneter Vergleichsmaßstab ist regelmäßig das Verhältnis der Nettoumsätze der gewerblichen Tätigkeit zu den Gesamtnettoumsätzen der Gesellschaft aus selbstständiger Arbeit und gewerblicher Tätigkeit heranzuziehen. Zur Vermeidung einer Privilegierung von Gesellschaften, die besonders hohe freiberufliche Umsätze erzielen und damit in größerem Umfang gewerblich tätig sein könnten, ist es erforderlich, den Betrag der (unschädlichen) gewerblichen Nettoumsatzerlöse auf einen Höchstbetrag von 24.500 Euro zu begrenzen. Im Streitfall betragen die gewerblichen Nettoumsätze in den betreffenden Jahren 1,81 % beziehungsweise 2,61 % der Nettogesamtumsätze. Sie überschritten damit jeweils weder die relative Grenze von 3 % noch den Höchstbetrag von 24.500 Euro. ■

Nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen

Im Fall des BFH-Urteils vom 21.10.2014 (DStR 2015 S. 350) stritten die Beteiligten um die Erfassung von Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Jahren 2009 und 2010. Der Kläger war mit einer Einlage von 37,5 % am Stammkapital der C-GmbH beteiligt. Mit dem 2007 vorliegenden Beschluss zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens wurde die Auflösung der GmbH in das Handelsregister eingetragen. Allerdings wurde die GmbH dort noch nicht gelöscht.

Die im Rahmen der Insolvenz entstandenen Kosten des Klägers aus der Inanspruchnahme einer Bürgschaft wurden im Jahr 2007 erklärungsgemäß als Verlust nach § 17 EStG berücksichtigt. Der Kläger finanzierte die Zahlung auf die Bürgschaft durch ein Darlehen, für das er in den Streitjahren Zinsen entrichtete. Das Finanzamt versagte bei der Veranlagung die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten im Rahmen seiner Beteiligung an der GmbH in Höhe von 60 %. Seit Eröffnung des Insolvenzverfahrens habe eine wesentliche Beteiligung des Klägers nach § 17 EStG nicht mehr bestanden. Diese sei aber Voraussetzung für eine Ausübung des Wahlrechts zur Regelbesteuerung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG. Das Finanzgericht gab der dagegen erhobenen Klage statt und gewährte den vom Kläger begehrten Werbungskostenabzug.

Der BFH vertrat die Auffassung, dass der Kläger die ihm in den Streitjahren erwachsenen Schuldzinsen nicht mehr als Werbungskosten im Rahmen des § 20 EStG geltend machen kann. Der Gesetzgeber hat mit Einführung der Abgeltungsteuer ein umfassendes Abzugsverbot für Werbungskosten angeordnet. Nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG können Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 grundsätzlich nicht mehr abgezogen werden (§ 52a Abs. 10 Satz 10 EStG). Dies gilt für die Streitjahre somit auch bei Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen

gehaltenen wesentlichen Beteiligung, die auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung entfallen.

Entgegen der Ansicht des Finanzgerichts waren im Streitfall die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht erfüllt. Nur für unternehmerische Beteiligungen besteht die Möglichkeit, zwischen dem gesonderten Steuertarif mit pauschalem Werbungskostenabzug und der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens unter Geltendmachung der entsprechenden Finanzierungsaufwendungen zu wählen. Im Streitfall war der Kläger wegen noch fehlender Löschung der GmbH im Handelsregister weiterhin an einer zwar aufgelösten, aber noch bestehenden Gesellschaft beteiligt. Insoweit war eine Kapitalbeteiligung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG dennoch zu bejahen. Auch die antragsgemäße Berücksichtigung des Auflösungsverlusts des Klägers nach § 17 Abs. 2 und 4 EStG bereits im Jahr 2007 stand (für sich genommen) der Wahlrechtsausübung nicht entgegen. Gegen die Option zur Regelbesteuerung sprach jedoch, dass er in den Streitjahren aus seiner Beteiligung keine Erträge mehr erzielt hatte.

Nach dem Wortlaut des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG hat der Gesetzgeber die Optionsmöglichkeit zur Regelbesteuerung gezielt für Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG aus einer unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft eröffnet. Mithin erfordert die Inanspruchnahme des Wahlrechts, dass entsprechende Erträge erzielbar sind. Im Streitfall stand hingegen fest, dass Kapitalerträge aus der Beteiligung weder jetzt noch künftig fließen. Die Beteiligten waren übereinstimmend davon ausgegangen, dass ein Auflösungsverlust nach § 17 EStG ausnahmsweise nicht erst im Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation festgestellt wird, sondern bereits zu einem früheren Zeitpunkt. Damit war das für die Anwendung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG erforderliche Tatbestandsmerkmal der „Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2“ nicht gegeben. Da der Kläger nicht zur Regelbesteuerung optieren konnte, war die Abgeltungsteuer anzuwenden – mit der Folge, dass auch das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zur Anwendung kam. ■

Körperschaftsteuer

Leistungen der Kapitalgesellschaft im Sinne von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n. F. in Abgrenzung zur Rückzahlung von Nennkapital

Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 n. F. hat die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft sogenannte Gesellschaftereinlagen, die nicht in das Nennkapital geleistet wurden, sowie deren Verwendung auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. Leistungen an die Gesellschafter, für die Beträge aus dem Einlagekonto als verwendet gelten und somit dessen Kontenstand mindern, führen bei den Gesellschaftern nicht zu Dividendeneinkünften und unterliegen dementsprechend nicht dem Kapitalertragsteuerabzug. Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter – soweit es sich nicht um die Rückzahlung von Nennkapital im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG handelt – mindern nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Zuordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Eine Leistung an die Gesellschafter wird somit vorrangig als Gewinnausschüttung qualifiziert und nur nachrangig der Einlagenrückgewähr zugeordnet.

Für die Herabsetzung von Nennkapital (oder Auflösung der Körperschaft) trifft § 28 KStG eine eigenständige Regelung. Im Fall der Herabsetzung des Nennkapitals wird zunächst der sogenannte Sonderausweis (in Nennkapital umgewandelte Gewinnrücklagen – § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG) gemindert. Ein übersteigender Betrag ist dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben, soweit die Einlage in das Nennkapital geleistet ist. Die Rückzahlung des Nennkapitals gilt, soweit der Sonderausweis zu mindern ist, als Gewinnausschüttung. Ein den Sonderausweis übersteigender Betrag ist vom positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos abzuziehen (§ 28 Abs. 2 Satz 3 KStG) und stellt keine Gewinnausschüttung dar.

Im Fall des BFH-Urteils vom 21.10.2014 (DStR 2015 S. 411) hatte die Alleingesellschafterin der Klägerin – eine GmbH – im Oktober 2006 die Herabsetzung des Stammkapitals um 16 Millionen Euro auf eine Million Euro beschlossen. Der Gesellschafterbeschluss enthielt als weitere Bestimmung nur, dass der Herabsetzungsbetrag in die Kapitalrücklage einzustellen war. Eine Rückzahlung an die Gesellschafterin in Höhe von vier Millionen Euro erfolgte aufgrund des im November 2007 gefassten Gesellschafterbeschlusses noch im Jahr 2007. Das Finanzamt behandelte die Auszahlung nicht als Einlagenrückgewähr, sondern als Gewinnausschüttung – mit der Begründung, in dem Beschluss über die Kapitalherabsetzung sei die Auskehrung an die Gesellschafterin nicht vorgesehen gewesen. Dies stehe einem Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto entgegen.

Der BFH gab dem Klagebegehren statt, das auf die Behandlung der Auszahlung als Einlagenrückgewähr gerichtet war. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG ist nicht zu entnehmen, dass die Rückzahlung oder der Rückzahlungsbetrag bereits Inhalt des Beschlusses über die Kapitalherabsetzung sein muss. Erforderlich ist, dass die Leistung der Gesellschaft als Einlagenrückzahlung identifizierbar und eine freie Bestimmung über die Rechtsfolgen einer Leistung der Kapitalgesellschaft ausgeschlossen ist. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen lässt das Gesetz eine unmittelbare Minderung des steuerlichen Einlagekontos zu. Im Einklang mit den gesetzlichen Erfordernissen ist dabei anerkannt, dass sich diese Minderung nicht auf das Jahr der Gutschrift auf dem Einlagekonto aufgrund der Kapitalherabsetzung beziehen muss.

Bei einer GmbH benötigt der Beschluss über eine Kapitalherabsetzung – abweichend von § 222 Abs. 3 AktG – keine Bestimmung über die Verwendung des Herabsetzungsbetrags (§ 58 GmbHG). Der nach Ablauf des Sperrjahrs und der Eintragung im Handelsregister wirksame Herabsetzungsbetrag löst den entsprechenden Betrag aus dem Stammkapital. Er beschränkt aber nicht die Befugnis der Gesellschafter, über die Durchführung des Herabsetzungsbeschlusses, gegebenenfalls auch abweichend von einer – nur die Geschäftsführung

bindenden – Bestimmung im Herabsetzungsbetrag, eine erneute Entscheidung zu treffen. Anhand des Herabsetzungsbeschlusses und auch der Würdigung der weiteren tatsächlichen Umstände ist festzustellen, ob die Leistung der Kapitalgesellschaft darauf gerichtet ist, den Herabsetzungsbetrag auszuzahlen.

Nach diesen Maßstäben war im Hinblick auf die zeitliche Nähe des Auszahlungsbeschlusses zum Herabsetzungsbetrag und dem dargelegten Bestreben, durch die Herabsetzung des Nennkapitals gemäß § 296 HGB nicht mehr in einen Konzernabschluss einbezogen werden zu müssen, von einer Rückzahlung aus der Kapitalherabsetzung und somit von einer Einlagenrückgewähr auszugehen. Damit war die Rückzahlung zugleich als nicht bescheinigungspflichtige Leistung im Sinne des § 27 Abs. 5 KStG anzusehen, sodass sich aus dem Fehlen der Bescheinigung keine Steuerpflicht nach dieser Vorschrift ergeben konnte. ■

Grunderwerbsteuer

Durch Wechsel im Gesellschafterbestand ausgelöste Grunderwerbsteuern nach § 1 Abs. 2a GrEStG sind keine Anschaffungskosten

Im Fall des BFH-Urteils vom 2.9.2014 (DStR 2014 S. 291) war die Klägerin (K) eine GmbH & Co. KG mit eigenem Grundbesitz. Gesellschafter der K waren als Komplementärin (ohne Beteiligung am Vermögen und am Ergebnis) die Z-GmbH sowie als Kommanditisten zwei Körperschaften. Die S-GmbH & Co. KG (S-KG) erwarb mit einem Kauf- und Abtretungsvertrag sowie einer Vereinbarung über das Ausscheiden und den Eintritt von Gesellschaftern vom 27.7.2001 (Kaufvertrag) mit wirtschaftlicher Wirkung zum 28.2.2002 sämtliche Kommanditanteile von den Kommanditisten der K. Die Kommanditanteile wurden mit Wirkung zum 28.2.2002 an die S-KG abgetreten. Dabei erhielt sie infolge des Erwerbs 99,98 % der Kommanditanteile der K. Darüber hinaus traten mit Wirkung zum 28.2.2002 drei weitere natürliche Per-

sonen als zur Geschäftsführung befugte Kommanditisten sowie die S-GmbH als Komplementärin (ohne Beteiligung am Vermögen und am Ergebnis) bei. Die Z-GmbH schied aus der Gesellschaft aus. Das Finanzamt setzte aufgrund des Gesellschafterwechsels mit Bescheid vom 19.12.2002 gegenüber der K Grunderwerbsteuer von gerundet 1,6 Millionen Euro fest.

Die Grunderwerbsteuer wurde von der K im Streitjahr 2002 entrichtet und an die S-KG weiterbelastet. Die S-KG berücksichtigte in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für die Einkommensbesteuerung 2002 die Grunderwerbsteuer in voller Höhe als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Nach einer Außenprüfung behandelte das Finanzamt im geänderten Feststellungsbescheid die Grunderwerbsteuer als Anschaffungs(neben)kosten und ließ nur einen Betrag im Rahmen der Absetzungen für Abnutzung (AfA) zum Abzug zu. Die hiergegen gerichtete Klage war bereits beim Finanzgericht erfolgreich.

Nach Auffassung des BFH ist die gegen die K festgesetzte Grunderwerbsteuer vollständig als sofort abziehbare Werbungskosten bei den gesondert und einheitlich festgestellten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2002 zu berücksichtigen. Sie stellt keine Anschaffungs(neben)kosten des Vermietungsobjekts dar, die in Höhe der AfA abzusetzen wären (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 in Verbindung mit § 7 EStG). Als Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts kommen nur diejenigen Kosten in Betracht, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dessen Beschaffung tatsächlich zuzuordnen sind. Dabei kommt es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen an (finaler Anschaffungskostenbegriff).

Im Streitfall war die Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2a GrEStG festgesetzt worden. Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand dahin gehend, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein Rechtsgeschäft, das auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtet ist.

Dabei handelt es sich um Aufwand der K, da diese nach § 13 Nr. 6 GrEStG Steuer-schuldnerin ist. Allerdings kann sie den daraus entstehenden Aufwand abweichend vom Gewinnverteilungsschlüssel auf ihre Gesellschafter verteilen.

§ 1 Abs. 2a GrEStG enthält die Fiktion eines Rechtsgeschäfts, das auf Übereignung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtet ist. Diese Fiktion gilt nur im Rahmen der Grunderwerbsteuer, während zivilrechtlich die Identität der grundbesitzenden Personengesellschaft erhalten bleibt. Auf der Ebene der K als grundbesitzenden Gesamthand liegt daher keine „Anschaffung“ des Grundbesitzes vor. Darüber hinaus ist die Grunderwerbsteuer auch nicht „für“ die Anschaffung der Kommanditanteile entstanden. Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Steuer ist nicht der Gesellschafterwechsel, sondern eine spezifisch Grunderwerbsteuerrechtliche Fiktion im Hinblick auf ein anderes Wirtschaftsgut. Bei diesem handelt es sich nicht um ein vom Anteilserwerber angeschafftes und bei ihm zu erfassendes Wirtschaftsgut, sodass der daraus resultierende Aufwand nicht spezifisch und final den erworbenen Kommanditanteilen zugeordnet werden kann. Auch aus § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG folgt kein anderes Ergebnis. Nach dieser Vorschrift gilt die Anschaffung einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Die im Streitfall gegenständliche Grunderwerbsteuer stellt jedoch gerade keine Anschaffungs(neben)kosten des Grundbesitzes dar. ■

Erbschaftsteuer

Keine Steuerbefreiung nach § 13c ErbStG beim Erwerb von Erbbaugrundstücken

Geht ein bebautes Grundstück, das zu Wohnzwecken vermietet ist, durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung auf einen anderen über, ist der Erwerb nach § 13c Abs. 1 ErbStG nur mit 90 % des Grundstückswerts anzusetzen. Voraussetzung ist, dass das Grundstück im Inland, in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR

belegen ist und nicht zu einem begünstigten Betriebsvermögen im Sinne des § 13a ErbStG gehört.

Im Fall des BFH-Urteils vom 11.12.2014 (DStR 2015 S. 419) hatte der Kläger als Vermächtnis einen 1/12-Anteil an dem Miteigentumsanteil der 2010 verstorbenen Erblasserin an einem inländischen Grundstück erworben. Das Grundstück war zugunsten einer GbR mit einem Erbbaurecht belastet. Der Erbbaurechtsvertrag sah eine Bebauung nur zu Wohnzwecken vor. Das Finanzamt setzte die Erbschaftsteuer fest, ohne einen Bewertungsabschlag nach § 13c Abs. 1 ErbStG zu berücksichtigen. Es vertrat die Ansicht, das mit einem Erbbaurecht belastete Grundstück sei kein bebautes Grundstück im Sinne dieser Vorschrift. Der BFH erachtete dies als zutreffend.

Ein erbbaurechtsbelastetes Grundstück stellt trotz tatsächlich vorhandener Bebauung kein bebautes Grundstück im Sinne des § 13c Abs. 3 ErbStG dar. Die auf dem Erbbaugrundstück befindlichen Gebäude sind zivilrechtlich Bestandteil des Erbbaurechts. Sie gehören nach § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB nicht zu den Bestandteilen des Grundstücks, sodass dessen Eigentümer nicht Eigentümer der vorhandenen Bebauung ist. Deren Eigentümer ist vielmehr der Erbbauberechtigte. Dieser – und nicht der Grundstückseigentümer – vermietet die Gebäude zu Wohnzwecken. Das Erbbaugrundstück ist auch nicht durch den Grundstückseigentümer an den Erbbauberechtigten vermietet. Denn der Erbbaurechtsvertrag richtet sich nur darauf, dem Berechtigten das Recht einzuräumen, auf oder unter der Oberfläche über ein Bauwerk zu verfügen, nicht aber auf eine Nutzungsüberlassung zu Wohnzwecken. Der Erbbauberechtigte vermietet aus eigenem Recht. Seine Vermietungstätigkeit kann nicht dem Grundstückseigentümer zugerechnet werden.

Diese zivilrechtliche Lage ist für die Anwendung des § 13c ErbStG maßgebend. Dessen Voraussetzungen sind daher bei dem Übergang eines bebauten Grundstücks, das mit einem Erbbaurecht belastet ist, nicht erfüllt. Den Einwand eines Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz wies der BFH zurück. Der Umstand, dass im Fall eines Erbbaurechts der Grundstückseigentümer weder

Eigentümer der Baulichkeiten ist, noch in eigener Person zu Wohnzwecken vermieten kann, ist ein hinreichender Differenzierungsgrund. Schließlich wäre auch beim Erwerb eines unbelasteten Grundstücks, das der Eigentümer einem Dritten unentgeltlich zur Nutzung überlassen hat und das von Dritten zu Wohnzwecken vermietet wird, eine Steuerbegünstigung nach § 13c ErbStG ausgeschlossen. ■

Umsatzsteuer

Umsätze aus Geldspielautomaten unter Berücksichtigung von Freimünzungen

Gibt ein Unternehmer einen Gutschein in Umlauf, der dessen Besitzer berechtigt, eine Leistung des Unternehmers kostenlos in Anspruch zu nehmen, liegt laut Urteil des BFH vom 19.11.2014 (DStR 2015 S. 225) in der Regel kein entgeltlicher Leistungsaustausch vor. Dies hat auch Auswirkungen auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Umsätzen aus Geldspielautomaten. Sind Freimünzungen unberechtigt als Entgelt behandelt worden, ist das Entgelt insoweit zu reduzieren. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei Geldspielautomatenumsätzen die Spieleinsätze nicht in voller Höhe das Entgelt darstellen, sondern um die Gewinnausschüttungen bereinigt werden müssen.

Das Urteil betrifft die Umsätze aus Geldspielgeräten eines Spielhallenbetreibers. Dieser verteilte anlässlich der Neueröffnung einer Spielhalle über Zeitungsanzeigen und Auslagen in Geschäften Test-Coupons in Höhe von jeweils 100 Euro. Eingelöst wurden die Test-Coupons von Erwachsenen, indem nach Ausweiskontrolle der Betrag von 100 Euro einem auf den Namen des Kunden eingerichteten Konto gutgeschrieben und eine Kundenkarte ausgegeben wurde. Pro Tag und Kunde konnte unter Vorlage der Kundenkarte nur ein Betrag von 10 Euro abgerufen werden. Der Kunde bestätigte jeweils schriftlich den Erhalt des Gutscheinbetrags von 10 Euro. Sodann wurde das vom Kunden gewählte Gerät in Höhe von 10 Euro freigemünzt, indem ein Mitarbeiter des Spielhallenbetreibers einen entsprechenden Geldbetrag in den Automaten einwarf.

Streitig sind die Auswirkungen der Freimünzungen auf die Höhe der Bemessungsgrundlage aus den Geldspielautomatenumsätze. Der Spielhallenbetreiber machte Erlösschmälerungen aus den Freimünzumsätzen in voller Höhe geltend. Demgegenüber ging das Finanzamt zunächst davon aus, dass die auf der Einlösung von Gutscheinen beruhenden Freimünzumsätze in voller Höhe als steuerpflichtige Umsätze zu behandeln sind. Die Klage hatte keinen Erfolg. Auch bei den Freimünzumsätzen habe es sich um sonstige Leistungen gegen Entgelt gehandelt.

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache zur weiteren Verhandlung zurückverwiesen. Laut BFH erbringt der Spielhallenbetreiber im Rahmen der Freimünzungen keine entgeltlichen Leistungen. Eine Gegenleistung des Kunden liegt nicht in dem aufgrund des Test-Coupons gutgeschriebenen Betrag, den er „einsetzen“ muss, um die Spielmöglichkeit zu erreichen. Der Vorgang erschöpft sich wirtschaftlich vielmehr darin, dass der Kunde zehn Mal für jeweils 10 Euro „umsonst“ spielen darf. Davon ging aufgrund der mündlichen Verhandlung vor dem BFH nunmehr auch das Finanzamt aus. Das Finanzgericht hat deshalb zu prüfen, in welcher Höhe in den Umsatzsteuerfestsetzungen Freimünzungen als Entgelte in die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer eingeflossen sind.

Bei Umsätzen aus dem Betrieb von Geldspielautomaten, die aufgrund zwingender gesetzlicher Vorschriften einen bestimmten Prozentsatz der Einsätze der Spieler als Gewinne auszahlen, ist nämlich aufgrund der Rechtsprechung des EuGH eine Besonderheit bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage (siehe zuletzt EuGH, Urteil vom 24.10.2013, Rs. C-440/12, Metropol, HFR 2013 S. 1166) zu berücksichtigen. Danach besteht die vom Betreiber für die Bereitstellung der Automaten tatsächlich erhaltene Gegenleistung nur in dem Teil der Einsätze, über den er effektiv selbst verfügen kann. Spieleinsätze sind in Deutschland deshalb um Gewinnausschüttungen nach Maßgabe der Spielverordnung zu reduzieren. Soweit im Streitfall die Freimünzungen nicht in voller Höhe, sondern mit dem einschlägigen, um die Gewinnausschüttungen bereinigten geringeren Anteil in die Bemessungsgrund-

lage eingeflossen sind, ist auch die Bemessungsgrundlage entsprechend zu reduzieren. Es besteht laut BFH kein Anlass, die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer in einem höheren Maß herabzusetzen, als sie zuvor zu Unrecht vom Finanzamt durch die Freimünzungen erhöht worden ist. ▀

Vorsteuerberichtigung bei Rabattgewährung innerhalb einer grenzüberschreitenden Lieferkette

Das Urteil des BFH vom 4.12.2014 (DStR 2015 S. 296) betrifft den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen ersten Unternehmer einer Lieferkette, der eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen im Inland ansässigen Unternehmer erbringt und dem letzten Unternehmer der Lieferkette einen Rabatt gewährt. Laut BFH ändert sich dadurch die Bemessungsgrundlage weder für die innergemeinschaftliche Lieferung des ersten Unternehmers noch für den damit korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb seines Abnehmers. Der V. Senat des BFH schließt sich damit dem Urteil des XI. Senats vom 5.6.2014 (DStRE S. 1235) an.

Im Streitfall befasst sich eine GmbH mit der Planung und Herstellung von Kommunikationsnetzen. Die GmbH bildete mit den Firmen A, B, C und D eine Einkaufsgemeinschaft für den Erwerb von Erzeugnissen der in dem Vereinigten Königreich ansässigen X. Die Gesellschaften der Einkaufsgemeinschaften erstanden die Produkte bei verschiedenen Großhändlern in Deutschland. Die GmbH erwarb die Produkte unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs. X zahlte einen Rabatt für die Einkäufe aller vier Gesellschaften der Einkaufsgemeinschaften quartalsweise an A aus. A ermittelte dann den Anteil jeder Gesellschaft der Einkaufsgemeinschaft anhand der jeweiligen Einkäufe und leitete die Rabatte entsprechend an diese Gesellschaften und damit auch an die GmbH weiter. Streitig ist, ob die Vorsteuerbeträge der GmbH entsprechend den von der X anteilig gewährten Rabatten zu kürzen sind. Der BFH verneint dies.

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geändert, so muss der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG). Zudem ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG). Dies gilt nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird (§ 17 Abs. 1 Satz 3 UStG). Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die Sätze 1 bis 4 gelten in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG – innergemeinschaftlicher Erwerb – und des § 13b UStG – Leistungsempfänger als Steuerschuldner – sinngemäß (§ 17 Abs. 1 Satz 5 UStG).

Die Voraussetzungen für eine Vorsteuerkorrektur nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG sind im Streitfall nicht erfüllt, da sich das Entgelt im Rechtsverhältnis zwischen den Großhändlern und der GmbH nicht geändert hat. Die Voraussetzungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStG liegen ebenfalls nicht vor, da auch für die Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG eine Änderung der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz gegeben sein muss. Die innergemeinschaftliche Lieferung der X an die Großhändler ist jedoch steuerfrei. X hätte den für ihre Umsätze geschuldeten Steuerbetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu ihren Gunsten nur berichtigen können, wenn ihre Umsätze im Inland steuerpflichtig gewesen wären. Dies hätte korrespondierend die Verpflichtung der GmbH zur Berichtigung ihres Vorsteuerabzugs zur Folge gehabt.

Die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG liegen auch nicht bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb durch die Großhändler vor. Die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb hat sich nicht geändert. Der von X an die GmbH gewährte Rabatt hat keinen Einfluss auf den Wert dessen, was die Großhändler aufgewandt haben, um die Lieferungen zu erhalten. Darüber hinaus würde sich eine

Änderung der Bemessungsgrundlage des innergemeinschaftlichen Erwerbs bei den Großhändlern umsatzsteuerrechtlich nicht auswirken, da die Großhändler gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG die Erwerbssteuer als Vorsteuerbeträge abziehen können. Damit käme es zu einem Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz. Denn dem Fiskus würde durch die Herabsetzung des Vorsteuerabzugs bei der GmbH im Ergebnis ein Umsatzsteuerüberhang zufließen, da die Umsatzsteuer aus den Lieferungen der Großhändler nicht entsprechend herabgesetzt und auch keine andere Korrektur eingreifen würde. ■

Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung

Das Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts München vom 4.12.2014 (Rs. C-24/15 – Plöckl; DStR 2015 S. 358) betrifft die Frage, inwieweit die Mitgliedstaaten berechtigt sind, eine Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung (hier: innergemeinschaftliches Verbringen) zu versagen, wenn der Lieferer nicht alle ihm zumutbaren Maßnahmen im Hinblick auf formelle Erfordernisse bei der Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erfüllt hat. Das Finanzgericht fragt den EuGH dazu, ob eine Versagung der Steuerbefreiung unzulässig ist, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung bestehen, der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden ist und auch die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.

Im Streitfall erwarb ein Einzelunternehmer 2006 einen neuen Pkw für seine Firma. Er versandte ihn im selben Jahr an einen Kfz-Händler in Spanien, um den Pkw dort zu verkaufen. Die Veräußerung erfolgte 2007 an das spanische Unternehmen D. Der Einzelunternehmer erklärte jedoch kein innergemeinschaftliches Verbringen im Jahr 2006 und zeichnete auch keine eigene spanische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf. Auch in Spanien erklärte er keinen innergemeinschaftlichen Erwerb im Jahr 2006 und keine steuerpflichtige Lieferung im Jahr 2007. Vielmehr ging er rechtsirrig

davon aus, dass er 2007 eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vornahm und erklärte den Vorgang entsprechend. Die Beteiligten sind sich einig, dass keine Steuerhinterziehung im Raum steht.

Das Finanzgericht München neigt dazu, unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 27.9.2012 (Rechtssache C-587/10 – VSTR; KPMG-Mitteilungen Dezember 2012 S. 12) ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen zu bejahen, obwohl der Einzelunternehmer nicht alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um eine (eigene) spanische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufzuzeichnen. Zwar ist laut EuGH das Unionsrecht dahin gehend auszulegen, dass es der Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats nicht verwehrt ist, die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung davon abhängig zu machen, ob der Lieferer die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers mitteilt.

Dies gilt jedoch nicht, wenn der Lieferer redlicherweise – und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat – diese Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht mitteilen kann. Außerdem sind Angaben des Lieferers erforderlich, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat. Diese Aussagen des EuGH betreffen jedoch die Beweisanforderungen für einen ungeklärten Sachverhalt und nicht zusätzliche Voraussetzungen bei einem geklärten Sachverhalt, da die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer laut EuGH keine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist. Sie dient vielmehr lediglich dazu, den steuerlichen Status des Steuerpflichtigen nachzuweisen und die Kontrolle innergemeinschaftlicher Umsätze zu erleichtern.

Nur wenn es konkrete Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung gibt, dürfen vom Steuerpflichtigen zumutbare Maßnahmen zur Aufzeichnung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verlangt werden. Würde bereits die abstrakte Gefahr einer Steuerhinterziehung ausreichen, ginge dies nach Ansicht des Finanzgerichts über das hinaus, was im Sinne des Art. 22 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 273 MwStSystRL) erforderlich ist, um eine

genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden. Dies stünde auch nicht im Einklang mit Art. 28c Teil A Einleitungssatz der Richtlinie 77/388/EWG (jetzt Art. 131 MwStSystRL).

Für eine genaue Erhebung der Steuer ist es laut Finanzgericht in diesen Fällen ausreichend und notwendig, die erforderlichen Informationen mit dem Mitgliedstaat auszutauschen, in dem bisher die Besteuerung unterblieben ist (vergleiche Art. 17 und 19 der Verordnung 1798/2003 und Art. 13 ff. der Verordnung 904/2010). Das Finanzgericht weist ausdrücklich darauf hin, dass die deutsche Finanzverwaltung auf die zutreffende Besteuerung, nämlich das steuerfreie Verbringen in Deutschland einerseits sowie den innergemeinschaftlichen Erwerb mit Vorsteuerabzug in Spanien und die anschließende steuerpflichtige Lieferung in Spanien andererseits, hätte hinwirken können. Hierzu hätte – wie vom Unionsrecht vorgesehen – eine Information der spanischen Behörden über die Vorgänge genügt. ■

Vorsteuerabzug in Steuererklärung bei ungeklärter Ansässigkeit und offenem Umsatzsteuerausweis

Das Urteil des BFH vom 19.11.2014 (DStR 2015 S. 361) betrifft die Frage, ob ein Unternehmer, bei dem unklar ist, ob er im In- oder Ausland ansässig ist, Vorsteuerbeträge in einer Steuererklärung oder im Vorsteuervergütungsverfahren geltend machen muss. Dabei besteht die Besonderheit, dass der Unternehmer trotz möglicher Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erstellt hat. Daher ist er ohnehin verpflichtet, die nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu erklären.

Im Streitfall wurde eine KG mit Satzungssitz in Deutschland gegründet. Komplementärin und Kommanditistin sind nach dänischem Recht gegründete Gesellschaften. Die Komplementärin hat eine dänische Geschäftsanschrift und wird durch einen alleinvertretungsberechtigten Direktor, der in Deutschland wohnhaft ist, vertreten.

Die KG verfügt weder in Deutschland noch in Dänemark über ein eigenes Büro oder Personal. Die laufende kaufmännische Geschäftsführung und die laufende Betriebsführung hat die KG an eine GmbH in Deutschland übertragen.

Die KG lieferte im ersten Halbjahr 2008 Strom an ein kommunales Unternehmen in Deutschland. Der Strom wurde durch Windkraftanlagen erzeugt. Die KG veräußerte die Windkraftanlagen jedoch – zuletzt am 1.7.2008. Sie trug vor, sie habe den Betrieb der Stromerzeugung eingestellt und nehme nur noch die Abrechnung der Einnahmen und Ausgaben für die neuen Eigentümergesellschaften vor. Dennoch erteilte sie im Streitjahr 2008 ganzjährig Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis an das kommunale Unternehmen.

Die KG reichte für 2008 eine Steuererklärung mit Umsätzen von ihr als Steuerschuldnerin für das erste Halbjahr ein. Darin machte sie auch Vorsteuerbeträge aus Wartungsarbeiten der Windkraftanlagen geltend, die im Zusammenhang mit den Stromlieferungen im ersten Halbjahr standen. Das Finanzamt vertrat die Ansicht, die KG sei nicht als inländische Unternehmerin anzusehen, da sie im Inland keine Betriebsstätte unterhalte, sodass nach § 13b UStG das kommunale Unternehmen als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer einzubehalten habe. Wegen der Rechnungsstellung mit offenem Umsatzsteuerausweis schulde die KG jedoch Umsatzsteuer nach § 14c UStG somit auch für das zweite Halbjahr. Ein entsprechender Vorsteuerabzug könne erst im Vergütungsverfahren geltend gemacht werden.

Das Finanzgericht vertrat dagegen die Ansicht, dass die KG im Inland ansässig war, sodass der Steuerausweis in den Rechnungen für das erste Halbjahr zu Recht erfolgt sei. Ob die KG im Hinblick auf die Veräußerung der Windkraftanlagen auch in der zweiten Jahreshälfte selbst noch Stromlieferungen erbracht habe, ließ das Finanzgericht dahinstehen. Jedenfalls schulde die KG die Umsatzsteuer auch für die zweite Jahreshälfte nach § 14c Abs. 2 UStG. Der KG stehe auch der geltend gemachte Vorsteuerabzug zu, der zutreffend in der Steuererklärung erfolgt sei.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück. Das Finanzgericht hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass seitens der KG ein Anspruch auf Vorsteuererstattung in der Umsatzsteuererklärung besteht. Das insoweit subsidiäre Vorsteuervergütungsverfahren kommt vorliegend nicht zur Anwendung. Hierfür ist es nicht entscheidungserheblich, ob die KG im Inland oder in Dänemark ansässig ist. Denn auch ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der eine Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben hat, ist berechtigt und verpflichtet, alle in diesem Kalenderjahr abziehbaren Vorsteuerbeträge in dieser Steuererklärung geltend zu machen. Dies gelte jedenfalls im Fall des zu hohen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG. Für einen Missbrauch durch bewusst unberechtigte Rechnungsstellung nach § 14c Abs. 1 UStG bestehen im Streitfall keinerlei Anhaltspunkte. Ob dies auch für einen unberechtigten Steuerausweis eines Nichtunternehmers (§ 14c Abs. 2 UStG) gilt, ließ der BFH ausdrücklich offen. ■

Schätzung der Vorsteuer-aufteilung bei einem Verein

Der BFH hat mit Urteil vom 24.9.2014 (DStR 2015 S. 425) zur Vorsteueraufteilung bei einem Verein Stellung genommen, der im Rahmen seiner Gesamttätigkeit sowohl eine wirtschaftliche als auch eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Der Streitfall betrifft einen nicht gemeinnützigen Verein. Mitglieder des Vereins waren überwiegend Unternehmen aus dem Bereich der Luft- und Raumfahrt sowie der Satellitennavigation. Der Verein vereinbarte im Streitjahr Mitgliedsbeiträge, staatliche Zuschüsse und Entgelte für erbrachte Dienstleistungen. In der Umsatzsteuerjahreserklärung gab der Verein steuerpflichtige Umsätze an und machte Vorsteuerbeträge in voller Höhe geltend. Die Vorsteuerbeträge resultierten unter anderem aus in Rechnung gestellten Eingangsleistungen für die Anmietung und Einrichtung eines Büros sowie aus der Außendarstellung (Werbe- und Reisekosten) des Vereins. Dagegen ging das Finanzamt davon aus, dass der Verein nur außerhalb seines satzungsmäßigen Zwecks

unternehmerisch und im Übrigen nicht unternehmerisch tätig geworden sei.

Der Verein könne nur insoweit Unternehmer sein, wie seine Tätigkeit darauf gerichtet ist, nachhaltig entgeltliche Leistungen zu bewirken. Da der Verein die Eingangsleistungen nicht den Ausgangsumsätzen zugerechnet habe und sie sich ohne seine Mitwirkung auch nicht zurechnen ließen, schätzte das Finanzamt die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge. Dazu ermittelte es (in Anwendung von Abschnitt 22 Abs. 7 UStR 2005) eine Aufteilungsquote von (aufgerundet) 0,6 % aus dem Verhältnis der Einnahmen aus der unternehmerischen Tätigkeit zu den Gesamteinnahmen. Vereinnahmte Mitgliedsbeiträge und staatliche Zuschüsse seien dabei dem nicht unternehmerischen Bereich zuzuordnen.

Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht gab nach zwischenzeitlichem Beschluss des BFH vom 7.9.2011 (BFH/NV 2011 S. 2091) der Klage in geringem Umfang statt. Bei der Quotenbildung sei es sachgerecht, die zunehmenden steuerpflichtigen Umsätze der folgenden Jahre zu berücksichtigen. Entsprechend ergebe sich eine Quote von 16,1 % anstatt 0,6 %. Der BFH hat die Revision des Vereins als unbegründet zurückgewiesen.

Laut BFH ist das Finanzgericht zu Recht davon ausgegangen, dass der Verein nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Denn er ging im Rahmen seiner Gesamtbetätigung sowohl einer unternehmerischen als auch einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit nach. Zudem waren die Eingangsleistungen nicht unmittelbar und direkt der unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen. Die erforderliche Vorsteueraufteilung hat das Finanzgericht in zulässiger Weise im Wege der Schätzung ermittelt. Eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit ist vorliegend gegeben, weil der Verein durch die Verfolgung seines satzungsmäßigen Zwecks die allgemeinen Interessen seiner Mitglieder wahrgenommen hat. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die unternehmerische Marktteilnahme satzungsmäßig ausgeschlossen war und damit die nachhaltige Erzielung von Einnahmen nicht zu den Zielen des Vereins gehörte.

Das Finanzgericht war nach § 162 AO zur Schätzung der Vorsteuerbeträge befugt, nachdem der Verein seiner ihm obliegenden Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist. Es obliegt dem Verein, die Eingangsleistungen einzelnen Ausgangsumsätzen unmittelbar zuzurechnen. Alternativ können Eingangsleistungen, die zu den allgemeinen Aufwendungen gehören und als solche Bestandteile des Preises der vom Verein getätigten steuerpflichtigen Ausgangsumsätze sind, der wirtschaftlichen Gesamtbetätigung oder der Verwendungsabsicht entsprechend zugerechnet werden.

Das Finanzgericht hat auch in zulässiger Weise den steuerpflichtigen Umsätzen bei der Quotenbildung für Zwecke der Schätzung die Gesamtumsätze gegenübergestellt.

Dabei ist laut BFH die Einbeziehung der Zuschüsse und Mitgliedsbeiträge in den Gesamtumsatz zulässig, da sie den Umfang der nicht steuerbaren Tätigkeit widerspiegeln. Im Hinblick auf das Verböserungsverbot und die Bindung an die Anträge lässt der BFH offen, ob unter Berücksichtigung steuerpflichtiger Umsätze der dem Streitjahr folgenden Besteuerungszeiträume von einer Aufteilungsquote von mehr als 0,6 % auszugehen war. Der BFH sieht sich an einer Entscheidung auch nicht im Hinblick auf die Vorlagen des BFH an den EuGH vom 11.12.2013 (Rs. C-108/14 und C-109/14; KPMG-Mitteilungen Mai 2014 S. 12) gehindert. Die Vorlagen beziehen sich nicht auf die Voraussetzung und Durchführung einer Schätzung nach § 162 AO. ■

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.

Literaturtipps



Consumer Barometer 1/2015 – Standortwettbewerb

Onlinehandel, Stadtzentren, Shoppingcenter, Fachmärkte, Nahversorgung – der Format- und Standortwettbewerb im Einzelhandel ist vielschichtiger, als es die permanente Online-Offline-Diskussion vermuten lässt. Welche stationären Standorte für die Konsumenten je nach Wohnortgröße relevant sind und welche Rolle der Onlinehandel im Mix der Einkaufsstätten spielt, untersucht das aktuelle Consumer Barometer von IFH Köln und KPMG. Für die Kurzstudie wurden rund 1.200 Konsumenten repräsentativ über ein Online-Panel befragt.

Sie zeigt unter anderem, dass ein mangelndes Angebot vor Ort Internet-Bestellungen befeuert – wobei sich allerdings Unterschiede nach Ortsgröße und Sortimentsbereichen ausmachen lassen. So kaufen Bewohner kleinerer und mittelgroßer Städte (bis 100.000 Einwohner) Artikel aus den Bereichen Sport/Hobby/Freizeit und Kosmetik/Drogeriewaren/Gesundheit häufiger online ein, als dies Großstädter tun. In anderen Bereichen wie etwa Mode und Consumer Electronics spielt dieser Aspekt eine geringere Rolle: Hier erfolgt der Einkauf angebotsunabhängig zunehmend online.

Das Consumer Barometer von KPMG beleuchtet quartalsweise aktuelle Entwicklungen, Trends und Treiber im Handel und Konsumgütermarkt.

Kostenfreier Download der neuen Ausgabe unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/consumer-barometer-1-2015-kpmg.pdf>



What next for pharma? – Future themes in research, regulatory, competition and mergers and acquisitions

Der Pharmasektor blickt enormen Veränderungen entgegen – Branchenexperten zählen diesen Markt mit zu den weltweit herausforderndsten. Die unsichere Zukunft bestimmt eine Debatte über die weitere Form von Forschungsvorhaben, Regulierungen als Treiber von Innovation, die Anpassung an ein beeinträchtigt Branchenumfeld und die Transaktionslandschaft. Um den Unternehmen ein Forum zu bieten, Handlungsoptionen zu diskutieren und kreative Lösungsansätze zu erarbeiten, luden KPMG in Deutschland sowie das Global Life Sciences-Team von KPMG Ende 2014 Pharma-Branchenführer zu einem Workshop ein.

Die aktuelle Publikation greift die Ergebnisse auf und gibt einen Überblick über die Verbindung von Wissenschaft und Wirtschaft, über zukünftige Regulierungsaspekte, über Innovationen und die Entwicklung der M&A-Landschaft im Bereich Life Sciences. Zugleich leitet sie die sich daraus ergebenden neuen strategischen Handlungsimperative für die Pharmaunternehmen ab: Es gilt, Erfindungen in Innovationen umzuwandeln, zu schnellen, sicheren Regulierungen beizutragen, neuen Wettbewerb zu beachten und zukünftige Deal-Aktivitäten zu evaluieren.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Publikation unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/what-next-for-pharma.pdf>



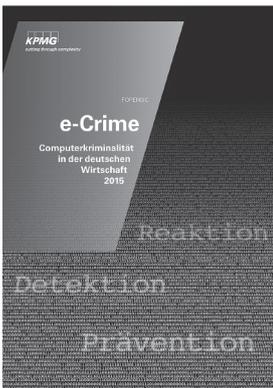
Versicherungswirtschaft im Fokus der Regulierung: Was Aufsichtsrat und Vorstand wissen müssen – 1. Fortsetzung

Die Versicherungsbranche ist aktuell mit außergewöhnlich vielen regulatorischen Neuerungen konfrontiert. Die gestiegenen Anforderungen an Versicherungsunternehmen betreffen dabei nicht nur die Unternehmensführung, sondern auch die Aufsichtsräte.

Im vergangenen Jahr hat das Audit Committee Institute e.V. (ACI) erstmals die Sonderpublikation „Versicherungswirtschaft im Fokus der Regulierung“ herausgegeben. Mit dieser ersten Fortsetzung unterstützt das ACI Aufsichtsräte und Vorstände auch in diesem Jahr dabei, die neuen Herausforderungen zu verstehen und zu bewältigen.

Die aktuelle Publikation gibt vor allem einen Überblick über die Anforderungen, die in naher Zukunft zum Tragen kommen. Sie geht sowohl auf die zentralen Themen im Zusammenhang mit der Vorbereitung auf Solvency II – die diversen Testläufe, auch zur Eigenmittelsituation der Versicherer, die Anforderungen an die Erstellung und Prüfung der Solvenzbilanz, ORSA und Governance sowie die Implikationen von Solvency II für die Kapitalanlage der Versicherungsunternehmen – als auch auf den Verbraucherschutz und internationale Kapitalstandards ein. Zudem werden allgemeine Governance-Fragen behandelt, die Versicherer ebenso betreffen wie Unternehmen anderer Branchen.

Kostenfreier Download unter http://www.audit-committee-institute.de/docs/aci_s_versicherungswirtschaft_2015.pdf



e-Crime – Computerkriminalität in der deutschen Wirtschaft 2015

Immer mehr Unternehmen in Deutschland sind von Computerkriminalität („e-Crime“) betroffen. Der Anteil der Firmen, die Opfer von e-Crime wurden, ist in den vergangenen zwei Jahren drastisch gestiegen. Er liegt heute bei 40 % – 2013 waren es erst 26 %. Viele Firmen verdrängen noch immer entsprechende Risiken. So sehen zwar 89 % der Befragten allgemein ein hohes Risiko, Opfer von e-Crime zu werden, doch nicht einmal die Hälfte schätzt die eigene Gefährdungslage als hoch ein. Dies zeigt eine repräsentative Umfrage von TNS Emnid im Auftrag von KPMG unter mehr als 500 Unternehmen aller Branchen und Größen.

Das häufigste Ziel von e-Crime-Angriffen waren bargeldlose Zahlungssysteme (30 % der Delikte). Betroffen waren in erster Linie Finanzdienstleister und Handelsunternehmen. Auch Clients und Workstations, Mail- und Webserver wurden von mindestens jedem fünften Befragten als Angriffsziele genannt. Dabei werden e-Crime-Täter zunehmend professioneller und agieren immer häufiger international, was die Verfolgung zusätzlich erschwert. Während in der vorangegangenen Studie noch 99 % der betroffenen Unternehmen der Ansicht waren, dass sie korrekt auf e-Crime-Vorfälle reagiert haben und es dementsprechend keine Versäumnisse gab, gesteht in der aktuellen Studie ein Viertel der Betroffenen Schwächen in der Reaktion ein.

Kostenfreier Download unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/e-crime-studie-2015.pdf>



Fokusanalyse: Additive Manufacturing

Ob Essgeschirr, künstliches Kniegelenk, Maschinenbauteil, Autowerkzeuge oder Flugzeugteile – die Bandbreite an Möglichkeiten, Produkte mittels 3D-Druck herzustellen, ist beträchtlich. Dabei sind die Einsatzbereiche dieses Verfahrens (auch Additive Manufacturing genannt), bei dem auf Basis digitaler 3D-Konstruktionsdaten durch das Auftragen von Material schichtweise ein Bauteil erstellt wird, längst nicht ausgereizt: Künftig könnten damit Autos, Häuser, Lebensmittel und sogar menschliche Organe geschaffen werden. Verändert die neue 3D-Technologie drastisch die Produktion – oder leitet sie gar die vierte technische Revolution ein, wie bereits einige proklamieren?

Fakt ist: Additive Manufacturing zeigt dort Stärken, wo die konventionelle Fertigung an Grenzen stößt. Die Technologie erweitert den Grad der Konstruktionsfreiheit, ermöglicht die optimale Auslegung und Integration von Funktionen, die wirtschaftliche Fertigung kleiner Stückzahlen sowie eine hohe Individualisierung von Produkten.

Die aktuelle KPMG-Fokusanalyse untersucht die Potenziale des 3D-Drucks und analysiert, inwieweit Additive Manufacturing die Supply Chain und das Geschäftsmodell von Unternehmen beeinflusst.

Kostenfreier Download unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/fokusanalyse-additive-manufacturing-2015-kpmg.pdf>

KPMG-Veranstaltungen*

MiFID2/MiFIR –

Auf dem Weg zur Umsetzung

14. April 2015 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:

Yvonne Ziemer-Popp

T +49 30 2068-2684

yziemerpopp@kpmg.com

Alternative Investments für Versicherungen und Pensionskassen

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

16. April 2015 in München

20. April 2015 in Hannover

30. April 2015 in Stuttgart

18. Mai 2015 in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Umsatzsteuer 2015 –

Aktuelle Brennpunkte

20. April 2015 in Hamburg

21. April 2015 in Kiel

22. April 2015 in Bremen

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Transfer Pricing –

Aktuelle Brennpunkte 2015

21. April 2015 in Nürnberg

22. April 2015 in Hannover

22. April 2015 in Berlin

5. Mai 2015 in München

5. Mai 2015 in Köln

7. Mai 2015 in Halle (Westfalen)

8. Mai 2015 in Karlsruhe

1. Juni 2015 in Dortmund

9. Juni 2015 in Koblenz

10. Juni 2015 in Düsseldorf

11. Juni 2015 in Kiel

16. Juni 2015 in Mannheim

18. Juni 2015 in Frankfurt am Main

22. Juni 2015 in Essen

2. Juli 2015 in Freiburg

7. Juli 2015 in Hamburg

7. Juli 2015 in Stuttgart

16. Juli 2015 in Ulm

3. September 2015 in Leipzig

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Immigration Services:

Einsatz ausländischer Mitarbeiter in Deutschland

21. April 2015 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:

Sybille Jäger

T +49 69 9587-3745

sjaeger@kpmg.com

Innovative Produkte in der Lebensversicherung

21. April 2015 in München

6. Mai 2015 in Hannover

7. Mai 2015 in Stuttgart

12. Mai 2015 in Köln

Ihre Ansprechpartnerin:

Yvonne Ziemer-Popp

T +49 30 2068-2684

yziemerpopp@kpmg.com

M&A Breakfast Due Diligence

23. April 2015 in Stuttgart

Ihr Ansprechpartner:

David-Sebastian Hamm

T +49 711 9060-41104

dhamm@kpmg.com

Aktuelle rechtliche und steuerliche Themen der Offshore-Windenergie

29. April 2015 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:

Sabine Kiefer

T +49 40 32015-5309

skiefer@kpmg.com

Compliance-Praxis für Versicherungen 2015

30. April 2015 in Köln

5. Mai 2015 in Hannover

21. Mai 2015 in München

Ihre Ansprechpartnerin:

Yvonne Ziemer-Popp

T +49 30 2068-2684

yziemerpopp@kpmg.com

7. Norddeutscher Konzernsteuertag

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

4. Mai 2015 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:

Sabine Kiefer

T +49 40 32015-5309

skiefer@kpmg.com

Erfahrungsaustausch von Versicherungsunternehmen – Aktuelle Steuerthemen

5. Mai 2015 in Köln

7. Mai 2015 in München

16. Juni 2015 in Hannover

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Internationale Arbeitnehmermobilität – Das neue Schreiben der Finanzverwaltung zur Lohnsteuer

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

5. Mai 2015 in Mannheim

12. Mai 2015 in München

12. Mai 2015 in Stuttgart

13. Mai 2015 in Frankfurt am Main

19. Mai 2015 in Köln

19. Mai 2015 in Hamburg

21. Mai 2015 in Hannover

21. Mai 2015 in Düsseldorf

21. Mai 2015 in Bielefeld

27. Mai 2015 in Leipzig

29. Mai 2015 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:

Angela Heinrich

T +49 30 2068-1510

aheinrich@kpmg.com

Deutsche Schifffahrt – nach dem Umbruch kommt der Aufbruch

2. Juni 2015 in Bremen

4. Juni 2015 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:

Sabine Kiefer

T +49 40 32015-5309

skiefer@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

Sebastian Koch

Tersteegenstraße 19–31
40474 Düsseldorf
T +49 211 475-6161

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.

© 2015 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.