

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 3 Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags trotz festsetzungsverjährtem Einkommensteuerbescheid
 - 3 Zurechnung eines vom Arbeitgeber geleasteten Pkw beim Arbeitnehmer
 - 4 Spendenabzug bei Zuwendungen an eine im EU-/EWR-Ausland ansässige Stiftung
 - 6 Deutsche Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG unionsrechtskonform
 - 6 Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags auf mindestens fünf Jahre bei körperschaftsteuerlicher Organschaft
 - 8 Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb um den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG
 - 9 Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht
 - 11 Folgeänderungen nach § 32a KStG bei festsetzungsverjährten Einkommensteuerbescheiden
 - 12 Steuerpflicht von Lieferungen aus dem Drittland nach Deutschland
 - 13 Umsatzsteuerliche Behandlung einer Zahnaufhellung
-

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum



Neue Regelungen bei der Erbschaftsteuer könnten Einschnitte für Familienunternehmen nach sich ziehen: Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte in seinem Urteil vom 17.12.2014 die bisherigen erbschaft- und schenkungsteuerlichen Verschonungsregeln für betriebliches Vermögen (§§ 13a, 13b ErbStG) teilweise für verfassungswidrig erklärt. Da es in seiner Entscheidung die Verschonungsregelungen für grundsätzlich geeignet und erforderlich erachtet hatte, dürfen die Regelungen allerdings in ihrer Kernstruktur erhalten bleiben.

Zu diesen Fragen haben sich die Finanzminister der Länder im Mai 2015 beraten. Dabei ist keine Einigung zwischen dem Bund und den Ländern erzielt worden; die Gespräche wurden für gescheitert erklärt. Überraschenderweise hat das Bundesfinanzministerium am 2.6.2015 nun dennoch den Referentenentwurf eines Anpassungsgesetzes vorgelegt.

Mit diesem Referentenentwurf, der in wesentlichen Punkten an das sogenannte Eckpunktepapier der Bundesregierung anknüpft, soll das Verschonungskonzept in seiner Grundstruktur erhalten bleiben. Er beinhaltet eine Ausdehnung der Lohnsummenkontrolle auf Betriebe ab vier Mitarbeitern sowie eine anteilige Besteuerung des nicht begünstigten Vermögens, soweit dies 10 % des Nettowerts des begünstigten Vermögens übersteigt. Weiterer zentraler Bestandteil ist die sogenannte Verschonungsbedarfsprüfung für große Betriebsvermögen. Maßgebend

hierfür ist nicht der Wert des Unternehmens, sondern der des übertragenen Anteils. Bei Überschreiten eines Wertes von 20 Millionen Euro sowie bei Vorliegen definierter Bedingungen von mehr als 40 Millionen Euro kommt eine Verschonung nur dann in Betracht, wenn 50 % des mitübertragenen und bereits vorhandenen Privatvermögens nicht zur vollen Entrichtung der Steuer ausreichen.

Die Änderungen sollen erstmals für Erwerbe gelten, für die die Steuer nach dem Tag der Gesetzesverkündung entsteht. Eine vom BVerfG in besonderen Fällen zugelassene Rückwirkung des Gesetzes ist im Referentenentwurf nicht vorgesehen. Der aktuelle Entwurf stellt erst den Startschuss für das parlamentarische Gesetzgebungsverfahren dar. Insoweit sind noch erhebliche Modifizierungen möglich, die nicht zuletzt auch auf Initiative der Länder vor dem Hintergrund der erforderlichen Zustimmung durch den Bundesrat erfolgen können. Viele Beobachter gehen daher davon aus, dass mit einer finalen gesetzlichen Regelung möglicherweise erst zum Ende des 1. Halbjahrs 2016 zu rechnen ist.

Bei Fragen zu dem aktuellen Gesetzgebungsverfahren und den konkreten Auswirkungen im Bereich der Nachfolgeplanung stehen Ihnen unsere erfahrenen Fachleute gerne zur Verfügung.

Kay Klöpping
Tax, Bielefeld

Einkommensteuer

Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags trotz festsetzungsverjährtem Einkommensteuerbescheid

Der dem BFH-Urteil vom 13.1.2015 (DStR 2015 S. 939) zugrunde liegende Rechtsstreit betraf die Frage, ob ein verbleibender Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG gesondert festgestellt werden kann, wenn ein Einkommensteuerbescheid für das Verlustentstehungsjahr wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr erlassen werden darf, die Frist für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs aber noch nicht abgelaufen ist. Die Klägerin hatte die ihr in den Streitjahren 2005 bis 2007 entstandenen Berufsausbildungskosten als vorgezogene Werbungskosten geltend gemacht. Einkünfte hatte sie in den Streitjahren nicht. Sie reichte 2012 neben entsprechenden Einkommensteuererklärungen auch Erklärungen zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags für die Streitjahre ein.

Das Finanzamt erließ unter dem 6.9.2013 Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, in denen die Einkommensteuer auf 0 Euro festgesetzt wurde. Eine gesonderte Verlustfeststellung wurde abgelehnt. Mit ihrem Einspruch verfolgte die Klägerin ihr Begehren weiter. Zugleich beantragte sie das Ruhen des Einspruchsverfahrens bis zur Entscheidung des BFH in zwei anhängigen Verfahren. Beide betrafen die Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses des Werbungskostenabzugs für Kosten der Erstausbildung und des Erststudiums (§ 9 Abs. 6 EStG n.F.). Mit der Einspruchsentscheidung vom 5.12.2013 hob das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre auf und wies die Einsprüche im Übrigen zurück. Das Finanzgericht hob hingegen die Einspruchsentscheidung auf, wovon jedoch die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide nicht betroffen war. Diese Bescheide waren außerhalb der Festsetzungsfrist ergangen und bereits deshalb aufzuheben. Die Revision des Finanzamts wies der BFH als unbegründet zurück.

Aufgrund der Aufhebung der Einspruchsentscheidung durch das Finanzgericht im verbliebenen streitigen Umfang (Feststellung eines verbleibenden Verlustvortrags) befindet sich die Klägerin wieder im Einspruchsverfahren. Dieses ruht im Hinblick auf die inzwischen beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängigen Normenkontrollverfahren zum Verbot des Werbungskostenabzugs in § 9 Abs. 6 EStG n. F. nach § 363 Abs. 2 AO weiterhin. Abhängig von der Entscheidung des BVerfG ist verfahrensrechtlich eine Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs wieder möglich. Dem steht § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 nicht entgegen. Danach sind bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie in den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, zugrunde gelegt wurden. Dabei dürfen die Besteuerungsgrundlagen bei der Feststellung des gesonderten Verlustvortrags nur insoweit abweichend von der Einkommensteuerfestsetzung berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Dies gilt nach § 52 Abs. 25 Satz 2 EStG für alle Verluste, für die – wie im Streitfall – nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben worden ist.

Mit der Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG wird nur eine inhaltliche Bindung an den entsprechenden Einkommensteuerbescheid erreicht. Dieser ist allerdings kein Grundlagenbescheid für die Verlustfeststellung. Demzufolge greift die inhaltliche Bindung nur ein, wenn die Besteuerungsgrundlagen den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums zugrunde gelegt worden sind – also eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt wurde. Diese Voraussetzung ist nicht (mehr) erfüllt, wenn eine durchgeführte Veranlagung aufgrund des Ablaufs der Festsetzungsfrist aufgehoben worden ist. Da auch künftig keine Bindungswirkung mehr entstehen kann, ist der Erlass eines Verlustfeststellungsbescheids für die Streitjahre weiterhin möglich. Das Einspruchsverfahren

läuft daher noch weiter und ruht nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Ergibt sich mit Beendigung des anhängigen Normenkontrollverfahrens, dass die Regelung in § 9 Abs. 6 EStG n. F. verfassungswidrig ist, kann die von der Klägerin beantragte Verlustfeststellung noch durchgeführt werden. ■

Zurechnung eines vom Arbeitgeber geleasteten Pkw beim Arbeitnehmer

Überlässt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Pkw zur Nutzung auch zu Privatfahrten, ist der daraus dem Arbeitnehmer entstehende steuerpflichtige Vorteil gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entweder nach der 1-%-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten. Die Anwendung dieser Regelung ist zwingend und wird nicht durch Zahlung eines Nutzungsentgelts oder Beteiligung des Arbeitnehmers an den Anschaffungskosten vermieden. Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung ist jedoch, dass der Arbeitgeber den betrieblichen Pkw dem Arbeitnehmer überlässt. Daran fehlt es, wenn das Fahrzeug nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist.

Nach dem BFH-Urteil vom 18.12.2014 (DStR 2015 S. 941) ist der Pkw dem Arbeitnehmer zuzurechnen, wenn ihm der Arbeitgeber diesen aufgrund einer vom Arbeitsvertrag unabhängigen Sonderrechtsbeziehung – etwa einem Leasingvertrag – überlässt, sodass er wie ein wirtschaftlicher Eigentümer oder als Leasingnehmer darüber verfügen kann. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber selbst Leasingnehmer ist und das Fahrzeug seinem Arbeitnehmer auf der Grundlage eines Unterleasingverhältnisses überlässt. Eine solche vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung, auf der die Fahrzeugüberlassung gründet, kann auch dann vorliegen, wenn die Beteiligten diese nicht schriftlich vereinbart haben. Entscheidend ist, dass nach den tatsächlichen Umständen der Arbeitnehmer im Innenverhältnis gegenüber seinem Arbeitgeber die wesentlichen Rechte und Pflichten eines Leasingnehmers hat. Hierzu zählen die Verpflichtung zur Entrichtung eines in Raten zu zahlenden Entgelts sowie die

alleinige Gefahrtragung und Haftung für Instandhaltung, Sachmängel, Untergang und Beschädigung der Sache. In einem solchen Fall ist das Fahrzeug dem Arbeitnehmer zuzurechnen. Die speziellen Bewertungsvorschriften des § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG sind nicht anwendbar. Vielmehr sind gegebenenfalls etwaige Vorteile nach den allgemeinen Grundsätzen zu bewerten.

Im Streitfall bestand ein sogenanntes Behördenleasing. Der Leasinggeber gewährte beim Pkw-Leasing Behörden günstigere Konditionen als Privatpersonen. Leasingnehmer war im Streitfall die Gemeinde, bei der die Klägerin im Angestelltenverhältnis als Bürgermeisterin tätig war und Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit bezog. Die Gemeinde stellte der Klägerin das geleaste Fahrzeug zur Verfügung.

Der BFH verwies den Rechtsstreit zwecks weiterer erforderlicher Feststellungen nach den vorgenannten Beurteilungsgrundsätzen zurück. Die vom Finanzgericht bisher getroffenen Feststellungen reichten für dessen Schlussfolgerung nicht aus, dass der Pkw der Klägerin als wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen sei. Sie habe zwar einen steuerpflichtigen Vorteil erhalten. Dieser sei jedoch nicht nach § 8 Abs. 2 EStG, sondern nach allgemeinen Grundsätzen in Höhe der Differenz zwischen den gezahlten und den verkehrsüblichen Leasingraten zu bemessen. ■

Zurechnung von Einnahmen aus Finanztermingeschäften zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Das BFH-Urteil vom 13.1.2015 (DStR 2015 S. 943) betraf die Frage, ob Finanztermingeschäfte, die außerhalb der Veräußerungsfrist getätigt werden und daher nicht als private Veräußerungsgeschäfte des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG zu erfassen sind, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet werden können, weil sie in Zusammenhang mit der Finanzierung von Anschaffungskosten für Wohngebäude standen.

Die Klägerin – eine BGB-Gesellschaft – erzielte im Rahmen privater Vermögensverwaltung Einkünfte aus der Fremdvermietung von Immobilien. Die Anschaffung der Vermietungsobjekte wurde zum Teil durch Bankkredite finanziert. Für die betreffenden Darlehen waren variable Zinssätze vereinbart, die sich an den Referenzzinssätzen im Interbankengeschäft orientierten. Zur Absicherung gegen das Risiko steigender Zinsen schloss die Klägerin Finanztermingeschäfte (sogenannte Zinsswaps) ab. Nach den Vertragsbedingungen waren die Differenzen zwischen einem festen Zinssatz – bezogen auf den jeweiligen Bankkredit – und den jeweiligen variablen Zinsen des Bankkredits in regelmäßigen Abständen auszugleichen.

Die Klägerin wies die Differenzausgleiche bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Einnahmen beziehungsweise Ausgaben aus. Im Streitjahr 2007 löste sie aufgrund der vereinbarten sogenannten Break Clause die Zinsswaps auf. Deren Laufzeit hatte jeweils mehr als ein Jahr betragen. Die Finanzierungsdarlehen blieben unverändert bestehen. Der Rechtsstreit ging darum, ob die Ausgleichszahlungen, die der Klägerin aufgrund der Beendigung der Zinsswaps zufließen, bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen waren. Der BFH verneinte dies.

Zu den privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2 EStG zählen auch Termingeschäfte, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Voraussetzung ist, dass der Zeitraum zwischen Erwerb und Beendigung des Rechts auf einen Differenzausgleich nicht mehr als ein Jahr beträgt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F.). Der Begriff des Termingeschäfts folgt den Regelungen des Wertpapierhandelsgesetzes. Die Zinsswaps im Streitfall entsprachen dieser Definition, auch wenn sie aufgrund des Überschreitens der Veräußerungsfrist von einem Jahr nicht der Besteuerung unterlagen.

Die abschließenden Ausgleichszahlungen gehörten auch nicht zu den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung.

Zwar sind Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F. den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen, soweit sie zu diesen gehören (§ 23 Abs. 2 Satz 1 EStG). Indes erfüllen die Termingeschäfte nicht den Tatbestand der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stehen mit dieser Einkunftsart auch nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang.

Der veräußerungsähnliche Vorgang – im Streitfall die Beendigung des Rechts auf den Differenzausgleich – ist gegen eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abzugrenzen. Denn der in § 23 EStG geregelte Veräußerungsvorgang wirkt als Verfügung unmittelbar auf den Bestand des Rechts ein. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist nicht gegeben, soweit ein Geldzufluss durch die Veräußerung eines zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsguts veranlasst ist, wie beispielsweise die Veräußerung des fremdvermieteten Wohnhauses. Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang lag jedenfalls in dem Zeitpunkt nicht mehr vor, in dem die Klägerin die inhaltliche Verknüpfung von Immobilienfinanzierung und Zinsabsicherung gelöst und das Recht auf einen Differenzausgleich beendet hatte. ■

Spendenabzug bei Zuwendungen an eine im EU-/EWR-Ausland ansässige Stiftung

Der Spendenabzug nach § 10b EStG war aufgrund des EU-Rechts (Kapitalverkehrsfreiheit – Art. 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV) auch auf Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen erweitert worden, die in anderen EU-/EWR-Ländern ansässig sind. Zu den für den Spendenabzug erforderlichen Nachweisen nahm der BFH im Urteil vom 21.1.2015 (DStR 2015 S. 989) Stellung. Der Kläger hatte im Streitjahr 2007 eine Zuwendung von 15.000 Euro an eine spanische, auf den Balearen ansässige „Fundació“ – eine Stiftung spanischen Rechts – gemacht. Er begehrte deren Abzug als Sonderausgabe nach § 10b EStG. Die Fundació ist im balearischen Stiftungsregister als gemeinnützige Einrichtung eingetragen. Nach ihrer Satzung

ist ihr Zweck die Förderung der Lehre und der Erziehung, der Kunst und der Kultur, die Hilfe für Jugendliche und Senioren in allen Formen, ärztlicher Beistand sowie selbstlose Hilfe für Personen, die aufgrund ihres physischen oder psychischen Zustands die Hilfe Dritter benötigen. Der BFH versagte den Spendenabzug nach § 10b EStG, da der Kläger weder nachgewiesen hatte, dass die Fundació die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung gemäß § 63 AO erfüllt, noch eine ausreichende Zuwendungsbestätigung vorgelegt hatte.

Die Abziehbarkeit einer Zuwendung, auch wenn sie an eine im EU-/EWR-Ausland ansässige Institution gegeben wird, richtet sich nach dem deutschen Steuerrecht. Dies verstößt nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Den Mitgliedstaaten steht nämlich – soweit sie das Unionsrecht beachten – frei, zu entscheiden, unter welchen Voraussetzungen sie Zuwendungen an selbstlos handelnde Institutionen steuerwirksam berücksichtigen. Nach dem deutschen Steuerrecht ist für den Spendenabzug unter anderem erforderlich, dass die tatsächliche Geschäftsführung der gemeinnützigen Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist (§ 63 AO). Die Nachweispflicht hierzu trifft bei Zuwendungen an eine ausländische Körperschaft nicht – wie in Inlandsfällen – den Zuwendungsempfänger, sondern den inländischen Spender, im Streitfall also den Kläger. Der inländische Spender hat zwar nicht selbst die entsprechenden Unterlagen zur Verfügung, kann indes – so der EuGH im Urteil „Persche“ (DStR 2009 S. 207) – diese normalerweise von der Einrichtung erhalten. Im Streitfall hatte der Kläger keine Unterlagen der Fundació vorgelegt, die einen entsprechenden Nachweis der tatsächlichen Geschäftsführung enthielten.

Die deutsche Finanzverwaltung kann, wenn jährliche Rechenschaftsberichte erstellt und der ausländischen Stiftungsaufsicht übergeben wurden, diese als geeigneten Nachweis anfordern. Dies gilt insbesondere dann, wenn die vom Steuerpflichtigen vorgelegten anderen Belege keine ausreichende Überprüfung ermöglichen. Die Anforderung dieser

Berichte ist eine unionsrechtlich zulässige Maßnahme der Steueraufsicht. Denn sie ist sowohl geeignet als auch erforderlich sowie angemessen, um die Erfüllung der Voraussetzungen nachzuweisen, die für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung notwendig sind.

Entsprechende Rechenschaftsberichte wurden trotz Anforderung durch das Finanzgericht nicht vorgelegt. Der Nachweis, dass bei der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich die steuerbegünstigten Zwecke angestrebt wurden, war damit nicht erbracht. Der Hinweis des Klägers, das Finanzamt hätte aufgrund des Abkommens mit Spanien ein Auskunftsersuchen stellen können, führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn die inländische Finanzbehörde ist nicht verpflichtet, die Amtshilfe in Anspruch zu nehmen. Im Streitfall ergaben sich – auch im Hinblick auf die verschiedentlichen Aufforderungen zu Belegvorlagen – keine Anhaltspunkte, die das Finanzamt bei seiner Ermessensausübung zur Inanspruchnahme der Amtshilfe gezwungen hätten.

Darüber hinaus entsprach die vom Kläger vorgelegte Zuwendungsbestätigung der Fundació nicht den nach deutschem Steuerrecht bestehenden Erfordernissen. Aus unionsrechtlichen Gründen kann zwar nicht verlangt werden, dass die Zuwendungsbestätigung einer ausländischen Stiftung dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck gemäß § 50 EStDV entspricht. Gleichwohl gehört zu den notwendigen Bestandteilen, dass die ausländische Stiftung bescheinigt, die Spende erhalten zu haben, den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zweck zu verfolgen und die Spende ausschließlich satzungsgemäß einzusetzen. Im Ergebnis bedurfte es somit keiner Vorlage an den EuGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV. ■

Einkommensteuer/Kindergeld

Beschäftigungslosigkeit eines selbstständig tätigen Kindes

Ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, wird beim Kindergeld unter anderem dann berücksichtigt, wenn es nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitssuchender gemeldet ist (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG). Im Fall des BFH-Urteils vom 18.12.2014 (DStR 2015 S. 1042) war die Tochter der Klägerin nach ihrem 18. Geburtstag und vor ihrem 21. Geburtstag in den Jahren 2005/2006 als Kosmetikerin selbstständig tätig gewesen. Die Familienkasse forderte das für diese Zeit gezahlte Kindergeld zurück, da die Tochter eine selbstständige Tätigkeit ausgeübt habe und nicht bei der Agentur für Arbeit arbeitssuchend gemeldet gewesen sei.

Der BFH verwies den Rechtsstreit zurück. Das Finanzgericht hatte nicht festgestellt, ob die Tochter – was strittig ist – sich als Arbeitssuchende gemeldet und diese Meldung jeweils nach Ablauf von drei Monaten erneuert hatte. Die anschließenden dreimonatlichen Nachmeldungen waren nach der Rechtslage in dem streitbezogenen Zeitraum noch erforderlich, da die dies ändernde Neuregelung des § 38 SGB III erst zum 1.1.2009 in Kraft trat.

Zudem reichten die Feststellungen des Finanzgerichts nicht aus, um zu beurteilen, ob die Tochter in einem Beschäftigungsverhältnis stand. Der Begriff des Beschäftigungsverhältnisses in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG ist sozialrechtlich zu verstehen. In dieser Vorschrift war für die Jahre 2000 bis 2002 ausdrücklich bestimmt, dass ein Kind zu berücksichtigen ist, wenn „es arbeitslos im Sinne des Dritten Sozialgesetzbuches“ (SGB III) ist. Dieser Verweis war zwar seit 2003 entfallen. Der Gesetzgeber wollte dadurch jedoch nicht von den Begrifflichkeiten des SGB III Abstand nehmen. Die Gesetzesänderung bezweckte nur, dass Kinder ohne Beschäftigung sich nicht ausschließlich wegen des Anspruchs

auf Kindergeld beim Arbeitsamt arbeitslos melden müssen.

Zudem bestimmt sich die erforderliche Meldung als Arbeitssuchender bei der Agentur für Arbeit nach § 38 SGB III. Dem würde es widersprechen, den Begriff des Beschäftigungsverhältnisses anders als im sozialrechtlichen Sinn zu verstehen. Die Beschäftigungslosigkeit wird gemäß § 119 Abs. 3 SGB III a. F. (jetzt § 138 Abs. 3 SGB III) durch die Ausübung einer selbstständigen Tätigkeit nicht ausgeschlossen, wenn die Arbeits- oder Tätigkeitszeit weniger als 15 Stunden wöchentlich umfasst. Gelegentliche Abweichungen von geringer Dauer bleiben unberücksichtigt. Auch hierzu hatte das Finanzgericht keine Feststellungen getroffen, sodass der Rechtsstreit zurückzuverweisen war. ■

Einkommensteuer/Unionsrecht

Deutsche Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG unionsrechtskonform

Der EuGH beschäftigte sich in seinem Urteil vom 21.5.2015 (Rs. „Verder LabTec“; DStR 2015 S. 1166) mit einem Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Düsseldorf vom 5.12.2013 (DStRE 2014 S. 577) zu der Frage der Vereinbarkeit nationaler Regelungen zur Entstrickungsbesteuerung mit dem Unionsrecht.

Im Streitfall übertrug die Verder LabTec GmbH & Co. KG mit Sitz in Deutschland per Vertrag vom 25.5.2005 ihre eigenen Patent-, Marken- und Gebrauchsmusterrechte auf ihre Betriebsstätte in den Niederlanden. Aufgrund einer Betriebsprüfung erließ das Finanzamt 2009 einen (geänderten) Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2005. Die im Rahmen der Überführung der Rechte (erfolgsneutral) aufgedeckten stillen Reserven auf der Basis des Fremdvergleichswerts zum Zeitpunkt der Überführung wurden in einen Merkposten eingestellt. Das Finanzamt berechnete den erzielten Steuerbilanzgewinn im Jahr 2005

unter Berücksichtigung einer zeitanteiligen (ertragswirksamen) Auflösung des Merkpостens für dieses Steuerjahr in Höhe eines Zehntels des Wertes der aufgedeckten stillen Reserven. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht Düsseldorf ging in seinem Urteil davon aus, dass § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG in der durch das Jahressteuergesetz 2010 geänderten Fassung im Streitjahr 2005 anwendbar sei. Allerdings vertrat es die Auffassung, dass die nationale Regelung zur Entstrickungsbesteuerung gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV verstoße. Daher richtete es ein entsprechendes Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH.

Der EuGH sieht in der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerregelung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Werden Wirtschaftsgüter in eine Betriebsstätte überführt, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, erfolgt anlässlich dessen eine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven. Fände hingegen eine vergleichbare Überführung innerhalb des nationalen Hoheitsgebiets statt, würden die stillen Reserven erst dann besteuert, wenn sie tatsächlich aufgedeckt werden. Eine solche Ungleichbehandlung lässt sich nicht durch eine objektiv unterschiedliche Situation erklären.

Diese Beschränkung kann jedoch aus unionsrechtlich anerkannten Gründen des Allgemeininteresses objektiv gerechtfertigt sein. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität hat ein Mitgliedstaat im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte das Recht, die in seinem Hoheitsgebiet vor der Überführung entstandenen stillen Reserven zum Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern. Mithin ist die fragliche Regelung zur Entstrickungsbesteuerung geeignet, die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten zu gewährleisten.

Im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der fraglichen Regelung weist der EuGH auf Folgendes hin: Es ist verhältnismäßig, wenn ein Mitgliedstaat die Steuer auf die in seinem Hoheitsgebiet entstandenen stillen

Reserven im Zusammenhang mit den aus seinem Hoheitsgebiet überführten Wirtschaftsgütern dann festsetzt, wenn seine Steuerbefugnis in Bezug auf die betroffenen Wirtschaftsgüter endet. Dies ist im Streitfall der Zeitpunkt der Überführung der fraglichen Wirtschaftsgüter aus dem Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats. Zur Erhebung einer solchen Steuer hatte der EuGH bereits in seinem Urteil vom 29.11.2011 in der Rechtssache National Grid Indus (DStR 2011 S. 2334) entschieden, dass dem Steuerpflichtigen die Wahl zu lassen ist zwischen der sofortigen Zahlung dieser Steuer oder dem Aufschub der Zahlung – gegebenenfalls zuzüglich Zinsen entsprechend der anwendbaren nationalen Regelung.

Im vorliegenden Fall hatte der EuGH schließlich zu klären, ob die im Streitfall auf zehn Jahre gestaffelte Erhebung der fraglichen Steuer eine verhältnismäßige Maßnahme sein kann, um das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten zu erreichen. Dabei genügte dem EuGH mit Verweis auf sein Urteil vom 23.1.2014 in der Rechtssache DMC (DStR 2014 S. 193; KPMG-Mitteilungen April 2014 S. 9) der Hinweis, dass eine auf fünf Jahre gestaffelte Erhebung der Steuer auf die stillen Reserven als eine verhältnismäßige Maßnahme zu qualifizieren ist. Mithin war auch die im Ausgangsverfahren auf zehn Jahre gestaffelte Erhebung der stillen Reserven zwangsläufig verhältnismäßig. ■

Körperschaftsteuer

Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags auf mindestens fünf Jahre bei körperschaftsteuerlicher Organschaft

Im Fall des Urteils des Finanzgerichts Düsseldorf vom 3.3.2015 (DStR 2015 S. 1044) war strittig, ob die Tatbestandsvoraussetzung für eine körperschaftsteuerliche Organschaft des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG 2004 erfüllt und der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen war. Die als Organ-

gesellschaft fungierende B-GmbH (neu) wurde ursprünglich per Notarvertrag vom 9.2.2005 als Vorratsgesellschaft gegründet. Mit einem Vertrag vom 9.8.2005 erwarb die als Organträgerin fungierende B-Holding GmbH die GmbH-Anteile an der B-GmbH (neu). Durch den Vertrag vom 16.8.2005 wurden Teile des Vermögens der Mutter auf ihre Tochterkapitalgesellschaft als Gesamtheit im Wege der Umwandlung durch Ausgliederung mit Wirkung zum 1.1.2005 übertragen.

Zwischen der B-Holding GmbH und der B-GmbH (neu) wurde am 16.8.2005 ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag geschlossen. Dessen § 4 Abs. 1 lautet: „Der Vertrag wird unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Gesellschafterversammlungen von „B-Holding“ und „Organgesellschaft“ abgeschlossen. Er wird wirksam mit der Eintragung in das Handelsregister der „Organgesellschaft“ und gilt für den Zeitraum ab dem 1.1.2005“. § 4 Abs. 2 der Verträge lautet: „Der Vertrag kann erstmals zum Ablauf des 31.12.2009 unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten gekündigt werden. Wird er nicht gekündigt, so verlängert er sich bei gleicher Kündigungsfrist um jeweils ein Kalenderjahr.“ Die Eintragung der Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge in das Handelsregister erfolgte noch im Jahr 2005.

Nach Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf ging das Finanzamt rechtmäßig davon aus, dass der Gewinnabführungsvertrag im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung nicht zu berücksichtigen war. Zwar war im Streitfall nach dem Wortlaut des Vertrags vom 16.8.2005 von einer Geltungsdauer von fünf Zeitjahren auszugehen. Allerdings wurde die Organgesellschaft erst durch den notariellen Vertrag vom 9.2.2005 gegründet – mit der Folge, dass das Erfordernis der fünfjährigen Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags nicht erfüllt war. Mithin wurden in den Streitjahren 2005 bis 2007 die tatsächlich vollzogenen Gewinnabführungen als verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG qualifiziert.

Der BFH hatte zwar mit dem Urteil vom 28.7.2010 (DStR 2010 S. 2182) zu § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG 2002

Folgendes entschieden: Die Ausgliederung einer Mehrheitsbeteiligung mit nachfolgender erstmaliger Begründung einer Organgesellschaft sei möglich, wenn seit dem Beginn des Wirtschaftsjahrs eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und sodann zum übernehmenden Rechtsträger bestehe. Dies betreffe gerade den Übergang eines Teilbetriebs der Überträgerin auf eine neu gegründete Tochterkapitalgesellschaft durch Ausgliederung. Nach Ansicht des Finanzgerichts folgt aus diesem Urteil aber nicht, dass auch für die Berechnung der fünfjährigen Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags auf den Beginn der wirtschaftlichen Eingliederung abzustellen ist. Denn § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG ist ein eigenständiges von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG unabhängiges Tatbestandsmerkmal.

Zwar sind nach § 2 Abs. 1 UmwStG Einkommen und Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln, als wäre das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt, ganz oder teilweise auf die Übernehmerin übergegangen. Wenngleich die Regelungen über die körperschaftsteuerliche Organschaft ebenfalls Gewinnermittlungsvorschriften sind, folgt daraus nach Auffassung des Senats nicht, dass § 2 Abs. 1 UmwStG uneingeschränkt auch für die Berechnung der Mindestdauer des Gewinnabführungsvertrags gilt. Eine steuerliche Rückwirkung nach § 2 Abs. 1 UmwStG setzt zumindest voraus, dass der übernehmende Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum bereits bestand. Denn die fünfjährige Mindestdauer nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG ist ein auf tatsächliche Umstände abstellendes Tatbestandsmerkmal, das einer fiktiven Rückbeziehung nicht zugänglich ist.

Anmerkung der Redaktion

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts wurde Revision eingelegt (Az. beim BFH: I R 19/15). ■

Gewerbsteuer

Keine erweiterte Kürzung für zum Vermögensstock des Gesellschafters gehörenden Grundbesitz einer gewerblich geprägten Personengesellschaft

In dem dem BFH-Urteil vom 18.12.2014 (DStR 2015 S. 1046) zugrunde liegenden Sachverhalt war die Tätigkeit der A-KG beschränkt auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes und eigenen Kapitalvermögens. In den Streitjahren 2003 und 2005 wurde die A-KG durch ihren persönlich haftenden Gesellschafter (B-GmbH) vertreten. Die V-AG (Lebensversicherungsunternehmen) fungierte seit Gründung der A-KG bis zu ihrer späteren Verschmelzung im Jahr 2007 auf die übernehmende Rechtsträgerin als Kommanditistin der A-KG. Mit Vertrag vom 31.10.1996 veräußerte die V-AG an fremde Dritte vermieteten Grundbesitz an die im gleichen Jahr errichtete A-KG. Ihre Beteiligung an der A-KG stellte die V-AG in einen Vermögensstock zur Bedeckung der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen ein. Dabei beantragte die A-KG in ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre jeweils die erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG. Im Jahr 2007 erließ das Finanzamt gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Gewerbesteuermessbescheide 2003 und 2005 ohne Berücksichtigung der erweiterten Kürzung. Einspruch und Klage beim Finanzgericht waren insoweit erfolglos. Die Rechtsnachfolgerin der A-KG legte Revision ein.

Nach Auffassung des BFH ist das Finanzgericht zu Recht davon ausgegangen, dass der A-KG in den Streitjahren die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 in Verbindung mit Satz 5 GewStG zu versagen ist. Dabei gilt die erweiterte Kürzung unter anderem für ein Unternehmen, das ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und nutzt. Die A-KG unterhielt in den Streitjahren als gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG einen Gewerbe-

betrieb. Damit war die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung im Streitfall nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG ausgeschlossen. Denn der Grundbesitz der A-KG diene in den Streitjahren betrieblichen Zwecken der V-AG, indem diese ihre Beteiligung an der A-KG als Grundstücksgesellschaft in den Vermögensstock zur Bedeckung der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattung eingestellt hat.

Die erweiterte Kürzung wird nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG nicht gewährt, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters dient. Dabei „dient“ Grundbesitz dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters nicht nur dann, wenn er von diesem aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrags genutzt wird. Entscheidend ist vielmehr, dass der Grundbesitz den betrieblichen Zwecken des Gesellschafters „von Nutzen“ ist. Bereits in einem früheren BFH-Urteil (DStR 1996 S. 257) wurde folgender Grundsatz aufgestellt: Grundbesitz (Miteigentumsanteile), der zum Deckungsstock eines die Lebensversicherung betreibenden Unternehmens gehört, dient unter bestimmten Voraussetzungen dessen Gewerbebetrieb nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG. Dies ist der Fall, wenn Grundbesitz im Rahmen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft mit den Miteigentumsanteilen anderer Versicherungsunternehmen gemeinschaftlich verwaltet wird. Darüber hinaus hatte der BFH in einem weiteren Urteil (DStRE 2002 S. 836) Folgendes entschieden: Grundbesitz dient auch dann nach § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG dem Gewerbebetrieb eines Versicherungsunternehmens, wenn zum Bestand des Deckungsstocks nicht die Grundstücke selbst, sondern nur die Gesellschaftsanteile an der Grundstücksgesellschaft gehören.

Im Streitfall gehörten die Gesellschaftsanteile der V-AG an der A-KG zwar nicht zum Deckungsstock beziehungsweise Sicherungsvermögen nach § 66 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen (VAG). Allerdings hatte die V-AG ihre Beteiligung an der A-KG in einen Vermögensstock zur Bedeckung der Rückstellung für Beitragsrückerstattung eingestellt, der die Bedeckung der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen sicherstellen

sollte. Dabei ist es entscheidungsunerheblich, dass dieser Vermögensstock nicht in vergleichbarer Weise wie Deckungsstock oder Sicherungsvermögen nach § 66 VAG der Überwachung durch einen Treuhänder nach § 70 VAG unterlag. Wichtig ist vielmehr, dass der Grundbesitz jedenfalls mittelbar einem Vermögensstock verhaftet war, der bei der V-AG der Bedeckung der noch nicht garantierten Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen diene. Damit war aber im Streitfall der Grundbesitz als Teil eines Sondervermögens dem Versicherungsbetrieb der V-AG objektiv nützlich. ■

Gewerbsteuer/Außensteuerrecht

Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb um den Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG

Im Fall des BFH-Urteils vom 11.3.2015 (DStR 2015 S. 995) war eine GmbH (Klägerin) alleinige Gesellschafterin einer singapurischen Kapitalgesellschaft (A-Ltd). Die A-Ltd. erzielte im Jahr 2009 (Streitjahr) Einkünfte aus sogenannter passiver Tätigkeit nach § 10 Abs. 2 AStG. Der Hinzurechnungsbetrag im Sinne von § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG wurde erklärungs-gemäß dem körperschaftsteuerrechtlichen Einkommen der Klägerin hinzugerechnet. Das Finanzamt nahm jedoch bei Erlass des Gewerbesteuermessbescheids keine Kürzung des Hinzurechnungsbetrags nach § 7 Satz 1 in Verbindung mit § 9 Nr. 3 GewStG 2002 vor. Einspruch und Klage beim Finanzgericht waren erfolglos. Die Klägerin legte Revision ein.

Sie war als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Jahr 2009 an der A-Ltd. als Körperschaft ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland zu mehr als der Hälfte beteiligt. Mithin war die Klägerin nach § 7 Abs. 1 AStG mit den Einkünften, für die die A-Ltd. Zwischengesellschaft ist, steuerpflichtig (im Streitfall zu 100 %). Der Hinzurechnungsbetrag seinerseits zählt nach § 10 Abs. 2 Satz 1 AStG zu den Einkünften gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Gehören die Anteile an der ausländischen Gesellschaft zu einem Betriebsvermögen, ist der Hin-

zurechnungsbetrag als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG). Nach der gesetzlichen Regelung (§ 21 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 7 AStG) kann auch keineswegs die Ansicht vertreten werden, dass der Hinzurechnungsbetrag generell nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Nach Auffassung des BFH handelt es sich bei dem Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG um einen Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Damit ist der Gewinn des inländischen Unternehmens um diesen Betrag nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG zu kürzen. Im Streitfall handelte es sich bei jener Betriebsstätte um eine solche der Zwischengesellschaft, nicht aber der Klägerin. Der Regelungswortlaut des § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG nimmt darauf jedoch keine Rücksicht. Es genügt, wenn die Einkünfte auf „eine“ nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallen. Dabei bestimmt sich der Hinzurechnungsbetrag nach dem quotalen Anteil der Zwischeneinkünfte. Zu diesen zählen wiederum die Einkünfte der Zwischengesellschaft, die aus einer ausländischen Betriebsstätte resultieren.

Das Gesetz formt die Einkünfte der Zwischengesellschaft in solche der an ihr qualifiziert beteiligten Inlandsgesellschaft um. Mithin werden die betreffenden Einkünfte beim Gesellschafter einer Auslandsbetriebsstätte zugeordnet, die die Anforderungen des § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG erfüllt. Damit wird auch dem strukturellen Inlandsbezug der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG) Rechnung getragen. Diese Qualifikation vermeidet eine unsystematische Doppelbesteuerung: Anderenfalls würden die Steuern, die im Ausland zulasten der Zwischengesellschaft von den dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünften erhoben worden sind, nach § 12 Abs. 1 in Verbindung mit § 10 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 AStG nur auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer angerechnet.

Schließlich betont der BFH, dass für den Streitfall die Auslegung von § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG nicht nach Nr. 7 Satz 1 der Vorschrift beeinflusst wird. Zum anderen ist

die Kürzungsvorschrift nach § 9 Nr. 8 Satz 1 GewStG hier nicht einschlägig. ■

Grunderwerbsteuer

Einheitlicher Erwerbsgegenstand im Grunderwerbsteuerrecht

Im Fall des BFH-Urteils vom 3.3.2015 (DStR 2015 S. 1100) erwarb die Klägerin durch den notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 2.2.2007 von einer GmbH ein Grundstück. Die GmbH verpflichtete sich lediglich zur Errichtung des Rohbaus. Den weiteren Ausbau bis zur Bezugsfertigstellung sollte die Klägerin nach dem Vertrag in eigenem Namen und auf eigene Rechnung durchführen. Am 6.8.2007 schloss der Ehemann der Klägerin mit dem Bauleitungsbüro einen Baubetreuervertrag. Im geänderten Grunderwerbsteuerbescheid vom 8.3.2010 qualifizierte das Finanzamt als Gegenstand des Erwerbs das Grundstück mit dem bezugsfertigen Gebäude. Einspruch und Klage beim Finanzgericht blieben erfolglos.

Im Rahmen der von der Klägerin eingelegten Revision gelangte der BFH zu folgendem Ergebnis: Verpflichtet sich der Grundstücksverkäufer lediglich zur Errichtung des Rohbaus und beauftragt der Erwerber Dritte mit den Ausbauarbeiten, so ist die Einbeziehung der hierfür aufgewendeten Kosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer an die Erfüllung bestimmter Voraussetzungen geknüpft. Die Einbeziehung ist berechtigt, wenn die später mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen im Zeitpunkt des Abschlusses des Grundstückskaufvertrags mit dem Grundstücksverkäufer personell, wirtschaftlich oder gesellschaftsrechtlich eng verbunden sind. Entsprechendes gilt bei einer Zusammenarbeit zwischen diesen Parteien aufgrund von Abreden oder wenn diese Parteien durch abgestimmtes Verhalten auf den Abschluss auch der Verträge über die Ausbauarbeiten hinwirken. Die zu erbringenden Leistungen müssen dem Erwerber unter Angabe des hierfür aufgewendeten Entgelts bereits vor Abschluss des Grundstückskaufvertrags konkret angeboten worden sein.

Nach § 8 Abs. 1 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer bei einem Kauf nach dem Wert der Gegenleistung. Dabei bestimmt sich der Gegenstand des Erwerbsvorgangs zunächst durch das den Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfüllende zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft. Allerdings können weitere Vereinbarungen, die mit diesem Rechtsgeschäft in einem rechtlichen oder zumindest objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, getroffen worden sein, nach denen der Erwerber das beim Abschluss des Kaufvertrags unbebaute Grundstück in bebaute Zustand erhält. Ist dies der Fall, so bezieht sich der Grunderwerbsteuerrechtliche Erwerbsvorgang auf den einheitlichen Erwerbsgegenstand. Ein solcher Zusammenhang ist etwa gegeben, wenn der Erwerber beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags gegenüber der Veräußererseite in seiner Entscheidung über das „Ob“ und „Wie“ der Baumaßnahme nicht mehr frei war. Dabei ist es unerheblich, wenn beim Abschluss der Bauverträge nicht nur der Grundstückserwerber, sondern (auch) sein Ehegatte oder eine andere Person tätig wird und der Erwerber dies zumindest hinnimmt.

Die bezeichneten Grundsätze gelten entsprechend, wenn wie im Streitfall der Grundstücksverkäufer mit der Errichtung des Rohbaus und nach Abschluss des Grundstückskaufvertrags Dritte mit dem weiteren Ausbau des Gebäudes beauftragt sind. In diesem Fall sind die Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Voraussetzung ist aber, dass die vom Erwerber mit dem Ausbau beauftragten Unternehmen bereits beim Abschluss des Grundstückskaufvertrags zur Veräußererseite gehörten und dem Erwerber vor diesem Zeitpunkt die Ausbauarbeiten konkret benannt sowie zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten worden waren. Schließlich muss der Erwerber dieses Angebot später (weitestgehend) unverändert angenommen haben.

Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht rechtsfehlerfrei festgestellt, dass der für die Rohbauerrichtung zu zahlende Werklohn Teil der Grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistung ist. Allerdings fehlten ausreichende Feststellungen des Finanzgerichts

dafür, dass auch die Ausbaukosten in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen sind. Der BFH hob deshalb die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. ■

Bei Erwerb einer Eigentumswohnung keine Kürzung der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer um Instandhaltungsrücklage

Im Fall des Urteils des Sächsischen Finanzgerichts vom 25.6.2014 (DStR 2015 S. 1103; Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt) war strittig, ob die Grunderwerbsteuer für den Erwerb einer Eigentumswohnung um einen Anteil für die Instandhaltungsrücklage zu kürzen war. Der Kläger erwarb durch Zuschlagsbeschluss im Zwangsversteigerungsverfahren vom 21.10.2010 eine Eigentumswohnung. Das Finanzamt setzte die Grunderwerbsteuer auf das Meistgebot ohne Abschläge fest. Der Einspruch blieb erfolglos.

Nach Auffassung des Finanzgerichts setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer zutreffend auf das Meistgebot fest. Nach § 8 Abs. 1 GrEStG bemisst sich die Steuer nach dem Wert der Gegenleistung. Als solche gelten beim Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG das Meistgebot unter Einschluss der nach den Versteigerungsbedingungen weiterhin bestehenden Rechte. Die strittige Instandhaltungsrücklage war nicht Gegenstand des besteuerten Erwerbsvorgangs.

Der Gesetzgeber schloss sich bei der Neufassung des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) mit Wirkung ab 1.7.2007 der Auffassung der BGH-Rechtsprechung zur Teilrechtsfähigkeit der Wohnungseigentümergeinschaft an. Nach § 10 Abs. 6 Satz 1 WEG kann die Wohnungseigentümergeinschaft im Rahmen der gesamten Verwaltung des gemeinschaftlichen Eigentums selbst Rechte und Pflichten eingehen. Nach § 10 Abs. 7 Satz 1 WEG gehört der Wohnungseigentümergeinschaft das Verwaltungsvermögen. Dabei umfasst Letzteres Ansprüche gegen die Wohnungs-

eigentümer sowie gegen Dritte. Dies schließt auch die bereits gebildete Instandhaltungsrücklage ein, die der Wohnungseigentümergeinschaft als Trägerin zugeordnet ist. Diese Trägerschaft bleibt unabhängig von einem Eigentümerwechsel beim Verband. Dabei ist es unerheblich, ob der Eigentümerwechsel rechtsgeschäftlich oder durch Zuschlag in der Zwangsversteigerung erfolgt.

Da im Streitfall der Zuschlag im Jahr 2010 erfolgte, war die geänderte Rechtslage durch das WEG zu berücksichtigen. Mithin konnte die zum Verwaltungsvermögen gehörende Instandhaltungsrücklage nicht Gegenstand des Zuschlags sein. Sie stand vielmehr in der Rechtsträgerschaft der Wohnungseigentümergeinschaft und war somit nicht Bestandteil des Erwerbsvorgangs. Die Frage nach einer Kürzung der Bemessungsgrundlage stellte sich insofern nicht. ■

Auslandsinvestmentgesetz/ Unionsrecht

Pauschale Besteuerung der Kapitalerträge aus „schwarzen“ Fonds nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG unterliegt Bestandsschutzregelung des Art. 64 AEUV

Der EuGH fasste sich in seinem Urteil vom 21.5.2015 (DStR 2015 S. 1235) in der Rechtssache „Wagner-Raith“ mit einem Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 6.8.2013 zur Frage der Vereinbarkeit der nationalen Regelung zur Pauschalbesteuerung nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG mit dem Unionsrecht.

Im Streitfall unterhielt die Steuerpflichtige von 1997 bis 2003 ein Depot bei einer Bank in Liechtenstein. Darin befanden sich unter anderem Beteiligungen an Investmentfonds, die ihren Sitz auf den Kaimaninseln hatten. Diese Investmentfonds genühten nicht den Anzeige-, Zulassungs- und Nachweispflichten gemäß § 17 Abs. 3 AuslInvestmG. Außerdem hatte die ausländische Investmentgesellschaft keinen Vertreter nach § 18 Abs. 2 Satz 3 AuslInvestmG bestellt. Somit wurden diese Investmentfonds als

„schwarze“ Fonds qualifiziert, deren Erträge beim Anteilseigner pauschal besteuert werden. Nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG sind in den genannten Fällen beim Empfänger die Ausschüttungen auf ausländische Investmentanteile sowie ein bestimmter im Gesetz genannter Mehrbetrag (als fiktive Einnahmen) anzusetzen. Der Mehrbetrag für den ausländischen Investmentanteil ergibt sich in Höhe von 90 % der Differenz zwischen dem ersten und dem letzten festgesetzten Rücknahmepreis des Jahres.

Der BFH hatte im Rahmen seines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 AEUV dem EuGH Fragen zur Bestandsschutzregelung des Art. 64 AEUV vorgelegt. Im Streitfall sah es der BFH als möglich an, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV der nationalen Regelung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG bei Beteiligungen an Drittländerfonds deshalb nicht entgegensteht, weil es sich um eine bereits zum 31.12.1993 geltende Altregelung im Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen handelt. Aus Art. 63 AEUV und Art. 64 Abs. 1 AEUV ergibt sich zwar, dass alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs auch zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern grundsätzlich verboten sind. Allerdings besteht dieses Verbot für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern nicht, sofern die finanzdienstleistungsbezogenen Beschränkungen aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften bereits zum 31.12.1993 anwendbar waren.

Der EuGH vertrat die Auffassung, dass die früheren deutschen Regelungen zur Besteuerung von Kapitalerträgen aus „schwarzen“ Fonds nach § 18 Abs. 3 AuslInvestmG trotz ihrer die Kapitalverkehrsfreiheit beschränkenden Wirkung im Verhältnis zu Drittstaaten nicht gegen Unionsrecht verstößt.

Im Streitfall standen der Erwerb von Anteilen an Investmentfonds mit Sitz auf den Kaimaninseln sowie der Bezug der aus diesen Investmentfonds resultierenden Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen durch diese Investmentfonds zugunsten des betreffenden Kapitalanlegers. Da die Regelung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG eine pauschale Besteuerung für den Kapital-

anleger vorsieht, wenn bestimmte Anforderungen nicht erfüllt werden, können gebietsansässige Anleger davon abgehalten werden, Anteile an ausländischen Investmentfonds zu zeichnen. Der EuGH kam jedoch im vorliegenden Urteil zu dem Ergebnis, dass die Regelung des § 18 Abs. 3 AuslInvestmG eine Maßnahme im Sinne des Art. 64 AEUV darstellt, die den Kapitalverkehr im Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen betrifft. Dieser Einordnung stehe auch nicht entgegen, dass die Maßnahme in erster Linie den Anleger und nicht den Erbringer der Finanzdienstleistung betrifft. Mithin waren solche Maßnahmen, wenn sie bereits zum 31.12.1993 (also vor Einfügung der Kapitalverkehrsfreiheit als Grundfreiheit in die europäischen Verträge) bestanden haben, trotz ihrer beschränkenden Wirkung weiterhin anwendbar. ■

Verfahren

Änderungsmöglichkeit nach § 174 Abs. 4 AO und Entgeltvereinnahmung nach Abtretung

Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde oder die Gerichte zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Im Fall des BFH-Urteils vom 12.2.2015 (DStR 2015 S. 1050) war streitig, ob die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO erfüllt waren. Insbesondere war fraglich, ob das Tatbestandsmerkmal eines „bestimmten Sachverhalts“ gegeben war.

Der Kläger – ein Musikproduzent – erhielt von der H-GmbH in den Jahren 1997 und 1998 Zahlungen von je einer Million DM und trat ihr dafür die zukünftigen Forderungen gegen die GEMA in Höhe der zu erwartenden Autorenhonorare bis zum Betrag von zwei Millionen DM einschließ-

lich der jeweils geltenden gesetzlichen Umsatzsteuer ab. Das Finanzamt unterwarf zunächst die Zahlungen von je einer Million DM als Kaufpreiszahlungen der Umsatzsteuer.

Im folgenden Klageverfahren erkannte es das Vertragsverhältnis des Klägers mit der H-GmbH als umsatzsteuerlich nicht relevante Darlehensvereinbarung an und half dem Klagebegehren durch entsprechende Änderungsbescheide vom 11.10.2010 ab. Anschließend änderte das Finanzamt am 18.10.2010 die Umsatzsteuerbescheide des Klägers gemäß § 174 Abs. 4 AO und erfasste nunmehr die Umsätze aus den jährlichen Lizenzabrechnungen der GEMA. Der Kläger bestritt, dass die Voraussetzungen für eine Änderung gemäß § 174 Abs. 4 AO gegeben waren, da der Gegenstand des Rechtsstreits die umsatzsteuerliche Behandlung der „Darlehensvereinbarung“ des Klägers mit der H-GmbH gewesen sei. Nunmehr sei jedoch die umsatzsteuerliche Erfassung der jährlichen Auszahlungen der GEMA in den Streitjahren 1999 bis 2001 betroffen.

Der BFH sah das Tatbestandsmerkmal des „bestimmten Sachverhalts“ als gegeben an. Nach dem Normzweck des § 174 Abs. 4 AO soll der Steuerpflichtige im Fall seines Obsiegens an seinem Rechtsstandpunkt festgehalten werden, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist. Insoweit hat er auch die mit seinem Rechtsstandpunkt verbundenen Nachteile hinzunehmen. Der „bestimmte Sachverhalt“ umfasst nicht nur einzelne steuererhebliche Tatsachen, sondern den einheitlichen, für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex. Dabei ist der Begriff des „bestimmten Sachverhalts“ nicht periodenbezogen einschränkend auszulegen.

Im Streitfall umfasste dieser nicht nur die aufgrund der Darlehensvereinbarung erfolgten Zahlungen der H-GmbH gegen Abtretung der Lizenzansprüche des Klägers bei der GEMA, sondern auch die jährlichen Lizenzzahlungen der GEMA. Mehrere Sachverhaltselemente bilden dann einen einheitlichen Lebensvorgang und Sachverhaltskomplex, wenn sie einen inneren Zusammenhang aufweisen. Vorliegend war dieser innere Zusammenhang dadurch gegeben, dass die Autorenvergütungen

der GEMA dazu dienten, das ihm von der H-GmbH gewährte Darlehen von zwei Millionen DM zu tilgen. Der Sachverhalt muss nicht in vollem Umfang deckungsgleich sein. Es genügt, dass er – nach den Erfordernissen des jeweiligen steuerlichen Tatbestands – zumindest zu einem Teil in den widerstreitenden Steuerfestsetzungen deckungsgleich ist.

Ferner beruhte die Änderung der streitbezogenen Umsatzsteuerbescheide auf einer irrigen Beurteilung. Ein Musikproduzent erbringt seine umsatzsteuerlich relevante Leistung in der Form, dass er die Nutzung seiner urheberrechtlich geschützten Produktionen duldet (Duldungsleistung des § 3 Abs. 9 Satz 2 UStG). Die Ausschüttungen der GEMA sind daher das umsatzsteuerliche Entgelt, das er zu versteuern hat. Daran ändert sich nichts, wenn er diese Entgeltansprüche an einen Dritten – auch im Vorhinein – abtritt. Die Zahlungen der H-GmbH waren kein Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung und somit umsatzsteuerlich nicht relevant. Da ferner die Änderung der Umsatzsteuerbescheide 1997 und 1998 aufgrund eines Rechtsbehelfs des Steuerpflichtigen durchgeführt beziehungsweise von ihm veranlasst wurde und auch die Jahresfrist des § 174 Abs. 4 Satz 3 AO gewahrt war, waren die Voraussetzungen der Änderung nach § 174 Abs. 4 AO gegeben. Dem stand auch nicht § 174 Abs. 4 Satz 4 AO entgegen. Die im Streitfall geänderten Umsatzsteuerbescheide 1997 und 1998 wurden im Anschluss an eine Außenprüfung am 20.7.2004 erlassen. Zu diesem Zeitpunkt war wegen der Ablaufhemmung der Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO) noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten. ■

Folgeänderungen nach § 32a KStG bei festsetzungsverjährten Einkommensteuerbescheiden

Im Fall des BFH-Urteils vom 16.12.2014 (DStR 2015 S. 1105) verzichtete der Kläger, der Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH war, im Streitjahr 1999 auf die ihm erteilte Pensionszusage. Dafür übertrug ihm die GmbH die Ansprüche gegenüber einer Pensionsversicherung, die sie im

eigenen Namen zu ihrer Rückdeckung abgeschlossen hatte. Das Finanzamt beurteilte die Übertragung der Rückdeckungsversicherung auf den Kläger als eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Es setzte, nachdem ein geänderter Körperschaftsteuerbescheid unter dem 22.8.2007 gegen die GmbH ergangen war, gemäß § 32a Abs. 1 Satz 1 KStG mit dem Einkommensteueränderungsbescheid vom 24.10.2007 für 1999 eine entsprechend erhöhte Einkommensteuer fest. Dagegen wandte sich der Kläger mit der Begründung, die geänderte Steuerfestsetzung könne nicht auf § 32a KStG gestützt werden. Der BFH hob das Urteil des Finanzgerichts auf und verwies den Rechtsstreit zurück.

Nach § 32a Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG kann, soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer vGA erlassen, aufgehoben oder geändert wird, ein Steuer- oder Feststellungsbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, erlassen, aufgehoben oder geändert werden. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids der Körperschaft. § 32a KStG gilt nach § 34 Abs. 13b beziehungsweise Abs. 13c KStG erstmals für nach dem 18.12.2006 erlassene, aufgehobene oder geänderte Körperschaftsteuerbescheide. Im Streitfall war der maßgebliche Körperschaftsteuerbescheid vom 22.8.2007 im zeitlichen Anwendungsbereich des § 32a KStG erlassen worden. Die angefochtene Einkommensteuerfestsetzung erging somit innerhalb der Jahresfrist des § 32a Abs. 1 Satz 2 KStG.

Im Anwendungsbereich des § 32a KStG ist nach Abs. 1 dieser Vorschrift – als lex specialis vorrangig zu den Korrekturregelungen der §§ 171 ff. AO – grundsätzlich von einer Ablaufhemmung für die Festsetzung der Einkommensteuer in Zusammenhang mit der vGA auszugehen, solange über diese vGA in einem Körperschaftsteuerbescheid nicht bestandskräftig entschieden worden ist. Es ist also – dem Verhältnis von Grundlagenbescheid und Folgebescheid vergleichbar – von einer von Anfang an bestehenden Ablaufhemmung auszugehen.

Infrage steht jedoch, ob im Streitfall eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung anzunehmen ist. Nach dem BFH-Beschluss vom 29.8.2012 (BStBl II 2012 S. 839) bestehen zwar keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 32a Abs. 1 KStG, soweit seine Anwendung die Änderungen noch nicht festsetzungsverjährter Einkommensteuerveranlagungen zur Folge hat. Insoweit sei nur von einer sogenannten unechten Rückwirkung der Regelung auszugehen.

Andere verfassungsrechtliche Maßstäbe könnten aber zur Anwendung kommen, wenn die Festsetzungsfrist nach Maßgabe der §§ 169, 170, 171 AO bereits vor Inkrafttreten des § 32a KStG abgelaufen war. In diesem Fall könne eine echte Rückwirkung vorliegen, die verfassungsrechtlich ohne besondere – im Streitfall nicht ersichtliche – rechtfertigende Gründe nicht zulässig ist. Geht man von der Festsetzungsfrist von vier Jahren des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO aus, war bei Inkrafttreten des § 32a KStG (19.12.2006) die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid des Klägers bereits abgelaufen.

Liegt jedoch eine leichtfertige Steuerverkürzung vor, verlängert sich die Festsetzungsfrist auf fünf Jahre. Diese wäre im Streitfall noch nicht abgelaufen – mit der Folge einer nur unechten und damit im Grundsatz zulässigen Rückwirkung. Das Finanzgericht hatte zu dieser Frage keine ausreichenden Feststellungen getroffen. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. Er gab dem Finanzgericht zugleich vor, festzustellen, ob materiell-rechtlich in der Übertragung der Rückdeckungsversicherung auf den Kläger eine verdeckte Gewinnausschüttung lag – denn nur dann ist § 32a KStG anwendbar –, und ob diese dem Kläger auch im Jahr 1999 zugeflossen war. ■

Umsatzsteuer

Zuständigkeitsvereinbarungen bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Die Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen (OFD) vom 28.11.2014 (DStR 2015 S. 946) betrifft eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO zur Vermeidung einer abweichenden Zuständigkeit für die Umsatz- und Ertragsbesteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Danach besteht die Möglichkeit, dass im Einvernehmen mit dem örtlich zuständigen Finanzamt ein anderes Finanzamt für die Besteuerung zuständig ist, wenn der Betroffene zustimmt.

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften erzielen aus der Vermietung und Verpachtung inländischer Grundstücke auch dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie im Inland weder eine Betriebsstätte unterhalten noch einen ständigen Vertreter für das Inland bestellt haben. Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, die im Rahmen einer vermögensverwaltenden Tätigkeit inländische Grundstücke vermieten oder verpachten, erzielen entsprechende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Sofern die grundstücksverwaltende Kapitalgesellschaft weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat, ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich das Vermögen der Gesellschaft befindet (Belegenheitsfinanzamt). Erstreckt sich das Vermögen über mehrere Finanzamtsbezirke, ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sich der wertvollste Teil befindet. Entsprechendes gilt für natürliche Personen nach § 19 AO. Für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte von grundstücksverwaltenden Personengesellschaften ohne inländische Verwaltung ist grundsätzlich ebenfalls das Belegenheitsfinanzamt zuständig. Sollte in Ausnahmefällen die Verwaltung der Einkünfte der Personengesellschaft in einem anderen Finanzamtsbezirk erfolgen, so ist dieses

Finanzamt für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte zuständig.

Liegt eine umsatzsteuerpflichtige Grundstücksvermietung vor, besteht hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer nach § 21 Abs. 1 Satz 2 AO in Verbindung mit § 1 der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung eine Zentralzuständigkeit für im Ausland ansässige Unternehmen.

Zur Vermeidung einer abweichenden Zuständigkeit für die Umsatz- und Ertragsbesteuerung und eines damit zusammenhängenden erschwerten Verwaltungsvollzugs ist grundsätzlich eine Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO anzustreben. Nach dieser wird das für die Ertragsbesteuerung zuständige (Belegenheits-)Finanzamt auch für die Umsatzsteuer zuständig. Die OFD verweist dazu näher auf den AEAO zu §§ 21 und 27 AO sowie auf das BMF-Schreiben vom 16.5.2011 (BStBl I 2011 S. 530). ■

Steuerpflicht von Lieferungen aus dem Drittland nach Deutschland

Das Urteil des BFH vom 29.1.2015 (DStR 2015 S. 997) betrifft die Frage, ob die Lieferung von Waren (Bücher und CDs) mit einem Warenwert von bis zu 22 Euro aus einem in der Schweiz gelegenen Auslieferungslager an im Inland ansässige Kunden nach § 3 Abs. 8 UStG 2005 in der im Streitjahr 2007 geltenden Fassung (UStG 2005) im Inland steuerbar ist.

Im Streitfall beauftragte der Lieferant eine Tochtergesellschaft der Deutschen Post AG mit dem Transport der Waren zu den Kunden. Die Post holte die Waren in der Schweiz ab und erledigte die Zollformalitäten. Dies geschah, indem die Post an der Grenze dem deutschen Zoll einen von dem Lieferanten nicht auf amtlichem Vordruck gefertigten „Antrag auf Freischreibung der Sendungen“ mit folgendem Text vorlegte: „Hiermit beantragen wir (Lieferant) die Freischreibung der Sendungen nach Art. 27 der EWG-Verordnung Nr. 918 aus dem Jahr 1983.“ Dieses Verfahren entsprach einem zwischen der Deutschen Post AG und dem deutschen Zollamt abgestimmten Verfahren.

Die gegenüber den Kunden verwendeten AGB bestimmten Folgendes: „Sie bevollmächtigen uns, alle für die Einfuhr aus der Schweiz notwendigen Erklärungen abzugeben. Hierfür fallen derzeit keine Steuern an. Bei Änderungen werden wir anfallende Steuern und sonstige Kosten natürlich für Sie übernehmen.“

Der BFH bejaht eine Steuerbarkeit der Warenlieferungen im Inland. Zwar gilt eine Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt – das heißt im schweizerischen Auslieferungslager. Abweichend davon bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG 2005, wenn der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung aus einem Drittlandsgebiet (zum Beispiel Schweiz) in das Inland gelangt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. In diesem Fall gilt der Ort der Lieferung als im Inland gelegen. Dass Einfuhrumsatzsteuer tatsächlich anfällt, ist nicht entscheidend. Der Annahme einer Lieferung im Inland steht daher nicht entgegen, wenn – wie im Streitfall – die Lieferungen nicht der Einfuhrumsatzsteuer unterliegen, da es sich um Sendungen von Waren mit geringem Wert im Sinne des Art. 27 der EWG-Verordnung Nr. 918/83 handelt, deren Gesamtwert je Sendung 22 Euro nicht übersteigt.

Der Lieferant war vorliegend auch „Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer“. Der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bestimmt sich nach den Vorschriften über die Zölle. Zollschuldner und damit auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist der Anmelder der Waren. Als Anmelder gilt die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt, oder die Person, in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Der Anmelder kann sich gemäß Art. 5 ZK vertreten lassen. Im Streitfall war der Lieferant Anmelder, weil er durch den „Antrag auf Freischreibung“ Zollanmeldungen zwar im Namen der Empfänger, aber mit Wirkung für sich selbst abgegeben hat. Der Lieferant hat die Empfänger zollrechtlich nicht wirksam bei der Anmeldung vertreten, sodass der BFH offenlässt, ob die AGB-Steuerklausel eine überraschende Klausel im Sinne des § 305c

BGB ist. Es fehlt an dem für die allein in Betracht kommende direkte Vertretung zollrechtlich erforderlichen Handelns „für Rechnung eines anderen“ (Art. 5 Abs. 2 1. Spiegelstrich ZK). Als ein solcher Vertreter handelt nicht, wer in eigener Person alle etwaig anfallenden Steuern und sonstigen Kosten trägt und sein Handeln sich für den anderen unter keinem denkbaren Gesichtspunkt wirtschaftlich auswirkt.

Nach Art. 237 ZKDVO würden die Empfänger zollrechtlich als Anmelder gelten, da es sich bei dem Warentransport durch die Post um Postsendungen handelte. Diese waren nach der Zollverordnung von der Verpflichtung des Beförderns zur Zollstelle freigestellt. Art. 237 ZKDVO gilt jedoch nicht, wenn – wie im Streitfall – eine Zollanmeldung schriftlich, mündlich oder unter Einsatz der Datenverarbeitung abgegeben wird. Ferner ist die Deutsche Post AG gemäß § 5 Abs. 2 ZollVG befugt, für von ihr beförderte Waren, die nach Maßgabe des ZK zu gestellt sind, Zollanmeldungen in Vertretung des Empfängers abzugeben. Das gilt auch für ihre Tochtergesellschaft. Diese hat aber weder eine schriftliche Zollanmeldung im Sinne der Art. 61 und 62 ZK anhand eines Einheitspapiers noch eine Anmeldung mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegeben. Vorliegend hat der Lieferant den „Antrag auf Freischreibung“ gestellt und die Post ist insoweit nur als Bote aufgetreten. Aus diesem Grund kommt auch keine vollmachtlose Vertretung seitens der Post in Betracht. Letztere hat durch das bloße Verbringen der Waren über die Grenze auch nicht konkludent Zollanmeldungen im Namen der Empfänger abgegeben. Zwar kommt gemäß Art. 233 ZKDVO auch eine konkludente Zollanmeldung in Betracht. Das gilt aber nicht, wenn – wie im Streitfall – eine ausdrückliche Anmeldung vorliegt. ■

Umsatzsteuerliche Behandlung einer Zahnaufhellung

Das Urteil des BFH vom 19.3.2015 (DStR 2015 S. 1001) betrifft die Frage, ob eine Zahnaufhellung (sogenanntes Bleaching) eine steuerfreie Heilbehandlung sein kann. Im Streitfall erbrachte eine GbR zahnärztliche Leistungen. Im Anschluss an bestimmte medizinisch indizierte zahnärzt-

liche Behandlungen (zum Beispiel Wurzelkanalbehandlungen) wurde bei einigen Patienten eine Zahnaufhellung an den zuvor behandelten Zähnen durchgeführt. Die GbR behandelte diese Leistungen als steuerfreie Umsätze. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die GbR mit der Zahnaufhellung umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht habe. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück.

Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG in der für die Streitjahre 2005 und 2007 geltenden Fassung sind unter anderem Umsätze aus der Tätigkeit als Zahnarzt steuerfrei. Entsprechend des Unionsrechts setzt die Steuerfreiheit eine Heilbehandlung voraus. Diese Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dienen der Diagnose, Behandlung und – soweit möglich – der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen. Sie müssen einen therapeutischen Zweck haben. Hierzu gehören auch Leistungen zum Zweck der Vorbeugung und zum Schutz – einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit. Auch ästhetische Behandlungen sind unter diesen Voraussetzungen Heilbehandlungen. Der BFH kommt zum Ergebnis, dass die Steuerbefreiung von Heilbehandlungen nicht auf Leistungen beschränkt ist, die unmittelbar der Diagnose, Behandlung oder Heilung einer Krankheit oder Verletzung dienen. Sie erfasst auch Leistungen, die erst als Folge solcher Behandlungen erforderlich werden, seien sie auch ästhetischer Natur (Folgebehandlung). Dies ist dann der Fall, wenn die medizinische Maßnahme dazu dient, die negativen Folgen der Vorbehandlung zu beseitigen.

Nach diesen Maßstäben hat das Finanzgericht die Steuerfreiheit der Leistungen der GbR zutreffend bejaht. Die GbR hatte mit den Zahnbehandlungen steuerfreie sonstige Leistungen erbracht. Diese Zahnbehandlungen, die jeweils eine Verdunklung des behandelten Zahns zur Folge hatten, waren medizinisch indiziert. Die als Folge dieser Zahnbehandlungen notwendig gewordenen Zahnaufhellungsbehandlungen – als ästhetischer Eingriff – sind ebenfalls

nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerfrei. Der Eingriff ästhetischer Natur war im Streitfall medizinisch erforderlich. Zwar hatte die Zahnaufhellungsbehandlung im Streitfall ausschließlich eine optische Veränderung des Zahns (Aufhellung) zur Folge. Gleichwohl erfolgte der Eingriff nicht zu rein kosmetischen Zwecken. Die Zahnaufhellungen dienten dazu, die infolge der Vorschädigung eingetretene Verdunklung der Zähne zu behandeln. Damit standen die Zahnaufhellungsbehandlungen im Streitfall in einem sachlichen Zusammenhang mit den vorherigen Behandlungen, da sie darauf abzielten, deren negative Auswirkungen (nämlich Verdunklung) zu beseitigen. ■

**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

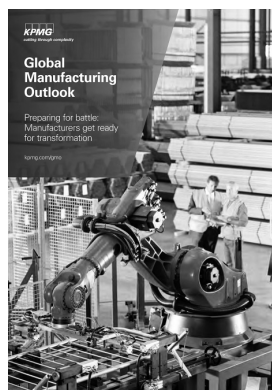


Consumer Barometer 2/2015 – Thema: Gesundheit

Mehr als 80 % der Deutschen wollen ihre Gesundheit aktiv fördern. Das zeigt das aktuelle Consumer Barometer von IFH Köln und KPMG, eine repräsentative Umfrage unter 500 deutschen Verbrauchern. Der neue Trend zur „Selbst-optimierung“ führt zu deutlichen Änderungen im Konsumverhalten. Gesundheitsaspekte gewinnen beim Einkauf verstärkt an Relevanz – insbesondere in Bezug auf Lebensmittel und Drogeriewaren. Gesund sind dabei aus Konsumentensicht unter anderem regionale Produkte und Biolebensmittel sowie „Free-From-Waren“ und Naturkosmetik.

Insgesamt hat das Thema deutlich an Relevanz gewonnen: So achten zwei von drei Bundesbürgern heute viel stärker auf ihre Gesundheit als noch vor ein paar Jahren. Dafür sind sie auch bereit, mehr Geld auszugeben: Zwei Drittel der Konsumenten würden für Produkte, die gut für ihre Gesundheit sind, mehr bezahlen. Die richtige Ernährung ist aus Sicht der Befragten der wichtigste Faktor, um die eigene Gesundheit zu stärken: Drei Viertel von ihnen achten besonders darauf, wie sie sich ernähren. Jeder Zweite sucht zudem gezielt nach Produkten, die gut für die Gesundheit sind, oder treibt regelmäßige Sport.

Kostenfreier Download der Publikation unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/consumer-barometer-2-2015-gesundheit-KPMG.pdf>



Global Manufacturing Outlook 2015

Auch die 6. Auflage des Global Manufacturing Outlook von KPMG untersucht wieder aktuelle Trends und Entwicklungen in der Industrie. Der diesjährige Schwerpunkt liegt insbesondere auf neuen Strategien zur Steigerung von Wachstum und Innovation. Befragt wurden knapp 400 Industrieunternehmen mit einem Umsatz von umgerechnet mehr als einer Milliarde US-Dollar, davon 42 aus Deutschland. Die Untersuchung zeigt, dass deutsche Industrieunternehmen im Vergleich zu ihren internationalen Wettbewerbern deutlich stärker auf Innovationen setzen wollen: 86 % von ihnen beabsichtigen, in den nächsten 24 Monaten mindestens 4 % ihres Umsatzes in Forschung und Entwicklung zu investieren. Weltweit liegt dieser Anteil bei 74 %. In den vergangenen zwei Jahren erreichte nicht einmal die Hälfte der deutschen Industrieunternehmen eine so hohe Investitionsquote.

Wichtige Ziele für deutsche Unternehmen sind die Optimierung ihrer Kostenstruktur sowie die Steigerung des Umsatzes – etwa durch die Erschließung neuer geografischer Märkte. Sorgen bereiten ihnen vor allem die steigende internationale Wettbewerbsintensität und der wachsende Preisdruck sowie das Management geopolitischer Risiken.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Publikation von KPMG International unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/gmo-2015-kpmg.pdf>



Mit Daten Werte Schaffen – Report 2015

Deutsche Unternehmen vertrauen immer mehr auf Datenanalysen – so das Ergebnis einer gemeinsamen Untersuchung von KPMG und Bitkom Research, für die circa 700 Führungskräfte aus den Bereichen Beschaffung/Einkauf/Logistik, Produktion/Betrieb, Marketing/Vertrieb sowie Finanzen/Steuern/Controlling befragt wurden. Die Studie gibt vertiefte Einblicke, wie deutsche Unternehmen die verschiedenen Möglichkeiten von Datenanalysen nutzen. Im Fokus steht dabei unter anderem, welche Ziele und Herausforderungen mit deren Einsatz verbunden sind und welche Daten von den Unternehmen zu welchem Zweck genutzt werden.

Obwohl bereits heute 75 % der befragten Unternehmen auf Basis von Datenanalysen relevante Entscheidungen treffen, verfügen zahlreiche Akteure noch nicht über eine entsprechende Strategie. Damit aus der Flut an Daten verwertbares Wissen und nachhaltige Entscheidungen abgeleitet werden können, müssen Unternehmen verstehen, wie sie ihren Datenschatz richtig heben. Hindernisse auf dem Weg zu einer stärkeren Nutzung von Datenanalysen sehen die Befragten vor allem in der Weitergabe von Daten an Dritte, in Budgetrestriktionen und im Mangel an verfügbaren Analyse-Experten.

Kostenfreier Download der Studie unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/mdws-survey-2015-kpmg.pdf>

KPMG-Veranstaltungen*

Transfer Pricing – aktuelle Brennpunkte

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

7. Juli 2015 in Stuttgart
7. Juli 2015 in Hamburg
16. Juli 2015 in Ulm
3. September 2015 in Leipzig

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

Bayerisches Konzernsteuerforum

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

7. Juli 2015 in München
8. Juli 2015 in Nürnberg

Ihre Ansprechpartnerin:
Tea Mesanovic
T +49 89 9282-1883
tmesanovic@kpmg.com

Financial Services Transfer Pricing Conference 2015

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

7. Juli 2015 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Annika Kunkel
T +49 69 9587-4389
akunkel@kpmg.com

8. Dining Club der Aktuare

7. Juli 2015 in Hannover
9. Juli 2015 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Yvonne Ziemer-Popp
T +49 30 2068-2684
yziemerpopp@kpmg.com

Elektronische Archivierung – Effizienz und Revisionssicherheit für Ihr Unternehmen

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

7. Juli 2015 in Hannover
14. Juli 2015 in Mannheim
15. Juli 2015 in Freiburg im Breisgau
22. Juli 2015 in Regensburg
8. September 2015 in Kiel
10. September 2015 in Essen

Ihre Ansprechpartnerin:
Yvonne Ziemer-Popp
T +49 30 2068-2684
yziemerpopp@kpmg.com

Erfahrungsaustausch Lohnsteuer

8. Juli 2015 in München
21. Juli 2015 in Frankfurt am Main
22. Juli 2015 in Stuttgart
18. August 2015 in Düsseldorf

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

Gesundheitsforum 2015 – Aktuelles aus der Gesundheitswirtschaft

8. Juli 2015 in Hannover

Ihre Ansprechpartnerin:
Bettina Wiemker
T +49 40 32015-4581
bwiemker@kpmg.com

ISO 19600 – der neue internationale Wegweiser für ein effektives Compliance Management

9. Juli 2015 in Frankfurt am Main
13. Juli 2015 in München

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

Dezentrale Energiewirtschaft – Ausblick in die Zukunft

9. Juli 2015 in Leipzig
8. September 2015 in Düsseldorf

Ihre Ansprechpartnerin:
Bianca Gmelin
T +49 511 8509-5047
bgmelin@kpmg.com

MiFID2/MiFIR – Die nächste Herausforderung für Asset Manager

9. Juli 2015 in München
10. Juli 2015 in Hamburg
14. Juli 2015 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Yvonne Ziemer-Popp
T +49 30 2068-2684
yziemerpopp@kpmg.com

Finanzierung im Fokus

16. Juli 2015 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Lena Streckert
T +49 69 9587-1336
lstreckert@kpmg.com

Cyber Security

19. August 2015 in Düsseldorf
20. August 2015 in Köln
8. September 2015 in Berlin
15. September 2015 in Hamburg
22. September 2015 in Hannover

Ihre Ansprechpartnerin:
Yvonne Ziemer-Popp
T +49 30 2068-2684
yziemerpopp@kpmg.com

Private Equity – Erfolgsprinzipien in der Unternehmensführung

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

8./9. Oktober 2015 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Sybille Jäger
T +49 69 9587-3745
sjaeger@kpmg.com

Steuerbegünstigte Körperschaften

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

26. Oktober 2015 in Düsseldorf
4. November 2015 in Berlin
12. November 2015 in München
17. November 2015 in Hamburg
23. November 2015 in Stuttgart
3. Dezember 2015 in Frankfurt am Main

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

Global Shipping Conference Navigating the future

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

3. November 2015 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:
Sabine Kiefer
T +49 40 32015-5309
skieier@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

Kay Klöpping

Nikolaus-Dürkopp-Straße 2a
33602 Bielefeld
T +49 521 9631-1390

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.