

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 3 Verdeckte Gewinnausschüttung bei mittelbarer Anteilseignerstellung
- 5 Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs
- 7 Inlandsbezug der Reinvestitionsrücklage des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht mit Unionsrecht vereinbar
- 8 Kein Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c KStG 2007 bei bloßer Verkürzung der Beteiligungskette
- 9 Gemischt veranlasste Aufwendungen eines eingetragenen Vereins
- 10 Steuerfreie Schenkung einer Kunstsammlung
- 11 Kein Vorläufigkeitsvermerk bei sogenannter Mindestbesteuerung
- 12 Zugriff auf Kassendaten einer Apotheke im Rahmen einer Außenprüfung
- 13 Innergemeinschaftliches Reihengeschäft – Zuordnung der Warenbewegung
- 15 EuGH zu Nebenleistungen bei der Vermietung von Immobilien

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 16 Keine Mitwirkungspflicht eines Fahrzeugherstellers beim Reimport von Fahrzeugen

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum



Durch die Globalisierung der Wirtschaft, immer komplexere Geschäftsprozesse und eine verstärkte Aktivität von Aufsichtsbehörden stellt Geldwäsche für Unternehmen zunehmend einen Risikofaktor dar: Sie kann über Geldbußen hinaus deren Solidität und Ruf nachhaltig schädigen. Dabei betrifft sie nicht nur Banken, sondern zugleich die Realwirtschaft – das Geldwäschegesetz („GwG“) gilt auch für alle, die gewerblich mit Gütern handeln. Bei solchen „Güterhändlern“ sind nicht nur Verkaufsprozesse, sondern auch die Einkaufs- und Herstellungsaktivitäten relevant. Auch Holdinggesellschaften von Industriekonzernen unterliegen als Finanzunternehmen besonderen Präventionspflichten des GwG. Solche nach dem GwG verpflichtete Unternehmen gehen damit nicht nur dann ein Risiko ein, wenn sie (ungewollt) in eine Geldwäscherichtlinie einbezogen werden.

Bereits Verstöße gegen durch das GwG auferlegte Organisations- und Handlungspflichten begründen das Risiko von Bußgeldzahlungen. Kommt es zu einer Handlung im Zusammenhang mit einer Geldwäscherichtlinie eines Geschäftspartners, droht gar ein Strafverfahren. Verstöße gegen das Geldwäschegesetz können auch mit Freiheitsstrafen geahndet werden. Die kurzfristig erwartete Verabschiedung der EG-Geldwäscherichtlinie mit einer zweijährigen Umsetzungsfrist dürfte zahlreiche Neuregelungen und Verschärfungen beinhalten – wie etwa die Absenkung der Schwellenwerte für Barzahlungen von 15.000 Euro auf 10.000 Euro, schärfere Sanktionen oder die verpflichtende

Datenvorhaltung zu wirtschaftlich Berechtigten. Zugleich bauen die Aufsichtsbehörden zunehmend personelle Ressourcen auf, um die Einhaltung des GwG durchzusetzen.

Nach dem GwG verpflichtete Unternehmen haben vorrangig eine Geldwäscherichtlinienanalyse durchzuführen und zu dokumentieren, in der die spezifische Risikolage identifiziert wird und Maßnahmen abgeleitet werden. Das Aufgabenspektrum für nach dem GwG verpflichtete Unternehmen deckt sich mit den Erwartungen an die Ausgestaltung eines Compliance Management-Systems – von der Risikoeinschätzung über die Ergreifung entsprechender Maßnahmen bis hin zu deren Überwachung und Verbesserung. Der rechtliche Teilbereich Geldwäscherichtlinienprävention lässt sich damit effektiv in bestehende unternehmensinterne Compliance-Strukturen einbetten. Unter Umständen empfiehlt es sich für Unternehmen auch, mittels einer externen Wirksamkeitsprüfung einen Nachweis über die Einhaltung der im GwG formulierten Anforderungen gegenüber den Aufsichtsbehörden einzuholen.

KPMG unterstützt mit speziell für diese Herausforderungen konzipierten Analysen dabei, frühzeitig Defizite und potenziellen Handlungsbedarf zu erkennen, eventuelle Sicherheitslücken zu schließen und die Wirksamkeit der Maßnahmen nachzuweisen.

Jens Carsten Laue
Audit, Düsseldorf

Einkommensteuer

Persönliche Zurechnung von Entschädigungszahlungen aus einer Gebäudefeuersversicherung

Im Fall des BFH-Urteils vom 2.12.2014 (DStR 2015 S. 687) wurden die Klägerin (K) und ihr im Streitjahr 2007 verstorbener Ehemann (E) zusammen veranlagt. Im Jahr 2003 übertrug E der K und den gemeinsamen Kindern im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich ideale Miteigentumsanteile von insgesamt 60 % an einem bebauten Grundstück (Lebensmittel- und Getränkemarkt). Den Nießbrauch daran behielt er sich vor. Zugleich wurde zugunsten der K ein entsprechender Nießbrauch für den Fall bestellt, dass E vor K verstirbt. Im Jahr 2006 brannte der Lebensmittelmarkt ab und das Gebäude wurde vollständig zerstört. Die auf den Restbuchwert des Gebäudes von rund 343.000 Euro durch E als Miteigentümer und Vorbehaltsnießbraucher geltend gemachte Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) wurde im Einkommensteuerbescheid 2006 anerkannt. Für das Gebäude hatte E eine Feuerversicherung zum gleitenden Neuwert abgeschlossen. Für das im Jahr 2007 neu errichtete Gebäude leistete die Versicherung entsprechende Entschädigungen. Bis zum Tod des E im Juli 2007 beliefen sich die Abschlagszahlungen auf insgesamt 600.000 Euro. Streitgegenstand war der im Einkommensteuerbescheid 2007 vom Finanzamt bei den Vermietungseinkünften erfasste Teilbetrag der Versicherungsleistungen von 343.000 Euro.

Nach Auffassung des BFH gehören Entschädigungszahlungen einer Feuerversicherung bei einem im Privatvermögen gehaltenen vermieteten Grundstück grundsätzlich nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Ausnahmsweise sind jedoch Einnahmen anzunehmen, soweit die Leistung der Versicherung den Zweck hat, Werbungskosten zu ersetzen. Das Finanzgericht hatte somit zu Recht angenommen, dass die Versicherungsleistungen zu erfassen sind, soweit sie den in Form von AfaA als Werbungskosten berücksichtigten Wertverlust ausgleichen sollen. Dies gilt unab-

hängig davon, ob die Versicherung zum Zeitwert oder zum gleitenden Neuwert entschädigt. Rechtsfehlerhaft hatte das Finanzgericht allerdings die Entschädigung in voller Höhe der K oder dem E zugerechnet und mit Rücksicht auf die Zusammenveranlagung offengelassen, wem eine Einnahme zuzurechnen ist. Der BFH hob deshalb die Entscheidung auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück.

Der BFH geht davon aus, dass K die Entschädigungszahlungen nicht zugerechnet werden können. Der Vorbehaltsnießbrauch des E ist mit dessen Tod erloschen und eine Rechtsnachfolge im Nießbrauch findet nicht statt. Der in der Entscheidung des Finanzgerichts zugrunde gelegte Nießbrauch der K ist erst mit dem Tod des E entstanden und stellt keinen Vorbehaltsnießbrauch dar, da die K nicht Alleineigentümerin war. Zwar sind E bis zu dessen Tod Abschlagszahlungen zugeflossen, die in Summe den Betrag der AfaA übersteigen. Allerdings könnten diese Zahlungen nur dann zu einer Zurechnung einer Einnahme in Höhe der AfaA bei E führen, wenn sie ihm in voller Höhe als Vorbehaltsnießbraucher zuzurechnen wären. Dies ist jedoch auch in tatsächlicher Hinsicht zwischen den Beteiligten strittig.

Der BFH weist auf Folgendes hin: Das Finanzgericht wird nunmehr prüfen und entscheiden müssen, ob E den Versicherungsvertrag auf eigene Rechnung oder für einen anderen (etwa als Nießbraucher für den Eigentümer entsprechend § 1045 BGB) abgeschlossen hatte. Vom Ausgang dieser Prüfung hängt es ab, ob E die bis zu seinem Tod von der Versicherung erbrachten Teilzahlungen als Versicherungsnehmer in voller Höhe oder als Miteigentümer nur im Umfang seines Miteigentumsanteils zuzurechnen sind. Nur wenn das Finanzgericht eine Zurechnung zum Eigentümer für zutreffend hält, ergibt sich die weitere Frage, ob die Zahlungen ausnahmsweise abweichend von der zivilrechtlichen Rechtslage (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) dem Vorbehaltsnießbraucher zugerechnet werden können.

Die Versicherung nahm Teilzahlungen von insgesamt 600.000 Euro abzüglich rund 60.000 Euro für die Instandsetzung des Getränkemarkts und Aufräumkosten vor.

Sollte das Finanzgericht zu dem Ergebnis kommen, dass diese Teilzahlungen E vollständig bis zu seinem Tod zuzurechnen waren, wird es bei ihm eine Einnahme für den Ausgleich der AfaA gleichwohl nur im Verhältnis der gesamten Entschädigung für den durch den Brand verursachten Sachschaden zu den Entschädigungszahlungen ansetzen, die E anteilig zuzurechnen waren. Entsprechendes gilt, wenn die Zahlungen E nur im Umfang seines Miteigentumsanteils zuzurechnen sind.

Da K die AfaA nicht selbst in Anspruch genommen hatte, ist es nicht entscheidungserheblich, ob und in welchem Umfang ihr (als Eigentümerin oder Nießbraucherin) Versicherungsleistungen zuzurechnen sind. Auch die Zusammenveranlagung im Streitjahr ändert daran nichts. Sie bewirkt nicht, dass K die von E in Anspruch genommene AfaA als eigene zugerechnet wird. ■

Verdeckte Gewinnausschüttung bei mittelbarer Anteilseignerstellung

Der BFH behandelte in seinem Urteil vom 21.10.2014 (DStR 2015 S. 738) folgende Frage: Ist eine Person, die an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt ist, die wiederum als Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft fungiert, im Rahmen der Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) als Anteilseigner der zuwendenden Kapitalgesellschaft zu qualifizieren?

Der Kläger (K) gründete 1997 zusammen mit C und der II-Ltd. (II) die G-GmbH i. G. (G). K und C erbrachten ihre Einlagen jeweils durch einen 50%igen Anteil an der A-GmbH. Die Sacheinlage der II bestand hingegen in einer 100%igen Beteiligung an der I2-GmbH (I2). K und C sollten zu jeweils 40,5 % und II zu 19 % an G beteiligt sein. Im Jahr 1998 wurde die Eröffnung des Konkursverfahrens für die I2 abgelehnt. Mangels Nachweis der Werthaltigkeit der Stammeinlagen auf Ebene der G lehnte das Registergericht deren Eintragung in das Handelsregister ab. Im Anschluss an eine Außenprüfung erließ das Finanzamt jeweils Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrund-

lagen der „G-GmbH i. G. GbR“ nach §§ 179, 180 AO. Die Prüfer hatten festgestellt, dass K im Jahr 1997 im Namen der I2 ein Inkassobüro beauftragt hatte, bei der I2 Zahlungen zur Erfüllung der Verbindlichkeiten von 1.700.000 DM einzuziehen. Sie hatten ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen für die Streitjahre 1997 und 1998 festgestellt. K war in den Streitjahren faktischer Geschäftsführer, Notgeschäftsführer sowie Geschäftsführer der I2. Das Finanzamt bewertete diesen Sachverhalt als vGA an G. Die vereinnahmten vGA von der I2 rechnete das Finanzamt allein dem K zu.

Der BFH hob die Vorentscheidung auf und verwies die Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Für den zweiten Rechtsgang wies der BFH auf Folgendes hin: K war im Streitfall – auf Grundlage der in den angefochtenen Feststellungsbescheiden getroffenen Einordnung der G als vermögensverwaltende Personengesellschaft mit Einkünften aus Kapitalvermögen – nicht als Gesellschafter der I2 für Zwecke der Prüfung der vGA zu behandeln. Qualifiziert die G entsprechend der derzeit festgestellten Einkunftsart als eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (GbR), führt entgegen der Auffassung des Finanzamts auch die Bruchteilsbetrachtung (§ 39 Abs. 2 AO) nicht dazu, dass K als Gesellschafter der I2 einzustufen ist.

Nach Ansicht des BFH kann aber auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter eine vGA verwirklicht werden. Voraussetzung hierfür ist, dass dem Gesellschafter der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorteil mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung einen Nutzen zieht. Sind die Voraussetzungen für das „Nahestehen“ erfüllt, ist die Zuwendung zulasten der Gesellschaft so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben. Im Streitfall war die Voraussetzung für die Annahme einer Veranlassung der Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis, dass die Gesellschafterin der I2 (die G) von den widerrechtlichen eigenmächtigen Geldentnahmen des K als faktischer Geschäftsführer der I2 zurechenbare Kenntnis hatte und ihn gleichwohl

gewähren ließ. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts war dies der Fall. K war nicht nur faktischer Geschäftsführer der I2, sondern auch Gesellschafter und als solcher Geschäftsführer und Vertreter der G mit der Folge, dass sein Wissen über die Zahlungen der I2 auf die ihm zuzurechnenden Konten der G als deren Gesellschafterin zuzurechnen war.

Das Finanzgericht hatte bislang nicht festgestellt, ob durch den Mittelabfluss die erforderliche Vermögensminderung bei der I2 bewirkt worden war. Kommt das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis, dass eine vGA vorliegt, wird darüber hinaus zu prüfen sein, ob diese Einnahme auf Ebene der G im Rahmen der Gewinnverteilung nur K zugewiesen werden kann. Bislang hatte das Finanzgericht diese Frage anhand der nur für Mitunternehmenschaften geltenden Grundsätze geprüft, obwohl die G mit Einkünften aus Kapitalvermögen auch vom Finanzgericht als vermögensverwaltende Personengesellschaft eingeordnet wurde. ■

Privates Veräußerungsgeschäft bei Eintritt der aufschiebenden Bedingung nach Ablauf der Frist

Zu den privaten Veräußerungsgeschäften gehören gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Im Fall des BFH-Urteils vom 10.2.2015 (DStR 2015 S. 742) war streitig, ob ein Veräußerungsgeschäft in diesem Sinne vorliegt, wenn es aufschiebend bedingt ist, und es zwar innerhalb der Zehnjahresfrist abgeschlossen wurde, die Bedingung aber erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist eintritt. Im Streitfall war das Grundstück (ein ehemaliges Betriebsgelände der Deutschen Bundesbahn) mit dem Kaufvertrag vom 3.3.1998 erworben worden. Es wurde vom Käufer mit Vertrag vom 30.1.2008 veräußert. Die Veräußerung erfolgte unter der aufschiebenden Bedingung, dass die Deutsche Bundesbahn das Gelände entwidmen würde. Diese Entwidmung wurde durch einen Freistellungsbescheid des Eisenbahn-Bundesamts (EBA)

am 10.12.2008 und damit außerhalb der Zehnjahresfrist erteilt.

Der BFH stellte im Streitfall darauf ab, dass die bindenden Vertragserklärungen über den Verkauf innerhalb der Zehnjahresfrist abgegeben wurden. Grundsätzlich wird für die Zehnjahresfrist auf die Zeitpunkte abgestellt, in denen die obligatorischen Verträge über den Erwerb beziehungsweise die Veräußerung geschlossen werden. Entsprechend dem Normzweck sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Werterhöhungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen der Einkommensteuer unterworfen werden. Entsprechend kann von einer Realisierung des Grundstückswerts nur gesprochen werden, wenn die Vertragserklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Frist bindend geworden sind. Allerdings hat der BFH auch ein rechtlich bindendes Verkaufsangebot als Veräußerung im Sinne des § 23 EStG gewertet, wenn der Verkauf durch den Übergang von Besitz, Lasten und Nutzungen sowie der Gefahr wirtschaftlich bereits vollzogen war. Hat der Verkäufer dem Käufer jedoch das wirtschaftliche Eigentum – wie im Streitfall – noch nicht verschafft, bedarf es bindender Erklärungen beider Vertragsparteien innerhalb der Frist.

Wird ein Rechtsgeschäft aufschiebend bedingt geschlossen, ist es tatbestandlich mit seiner Vornahme vollendet und – die Parteien bindend – voll gültig. Lediglich die Rechtswirkungen ergeben sich erst mit Bedingungseintritt, und zwar ipso iure, also ohne weiteres Zutun der Vertragsparteien. Diese können die Vertragsbeziehungen nicht einseitig lösen und sind im Hinblick auf das Anwartschaftsrecht des Erwerbers gebunden. Diese Rechtssituation ist mit einem genehmigungspflichtigen Rechtsgeschäft nicht vergleichbar, da die Genehmigung gegebenenfalls noch verweigert werden kann. Der BFH sah daher im Streitfall die Bindung der Vertragsparteien noch vor Bedingungseintritt innerhalb der Zehnjahresfrist gegeben. Damit war ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft anzunehmen. ■

Keine Pflicht zur Aktivierung eines Instandhaltungsanspruchs

Die Klägerin (K) – eine GmbH & Co. KG – betreibt auf einem von ihrer Kommanditistin C-GmbH & Co. KG gepachteten Grundstück eine Klinik. Nach dem Pachtvertrag ist sie unter anderem auch zur Instandhaltung des Pachtgegenstands verpflichtet. Insbesondere hat sie alle Schäden, die durch ihren Betrieb am Gebäude und an den technischen und sanitären Einrichtungen entstehen, sofort und auf eigene Kosten zu beseitigen – und zwar auch, wenn die Schäden durch Dritte verursacht werden. Ferner hat die Klägerin an ihre Tochtergesellschaft D-GmbH, mit der aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags eine steuerliche Organschaft besteht, ein ihr gehörendes Grundstück nebst Betriebsvorrichtungen zum Betrieb eines Kurzentrums verpachtet. Der Tochtergesellschaft sind die gleichen Instandhaltungsverpflichtungen wie im Pachtvertrag der K mit ihrer Kommanditistin auferlegt.

Im Streitjahr 2006 bildeten sowohl K als auch die D-GmbH Rückstellungen für noch ausstehende Instandsetzungsarbeiten. Der Rechtsstreit ging darum, ob K korrespondierend in der Sonderbilanz der C-GmbH & Co. KG sowie in ihrer Gesamthandsbilanz entsprechende „Substanzerhaltungsansprüche“ zu aktivieren hatte. Der BFH gab dem dagegen gerichteten Klagebegehren in seinem Urteil vom 12.2.2015 (DStR 2015 S. 811) statt. Weder aus allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen noch aus dem Grundsatz einer korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften ergibt sich eine derartige Bilanzierungspflicht. Mithin hatte K weder in ihrer Gesamthandsbilanz einen Instandhaltungsanspruch gegen die D-GmbH noch in der Sonderbilanz der C-GmbH einen gegen sich selbst gerichteten Instandhaltungsanspruch zu aktivieren.

Der BFH ließ dahingestellt, ob es sich bei den Substanzerhaltungsansprüchen um aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter (Forderungen) handelte. Denn Forderungen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Im Streitfall waren hierfür

keine Anschaffungskosten entstanden, sodass die Forderungen mit Null zu bewerten und daher nicht zu aktivieren waren. K und die C-GmbH & Co. KG hatten für den Erwerb der streitbezogenen Instandhaltungsansprüche nichts aufgewendet. Die Instandhaltungspflichten der jeweiligen Pächterinnen sind insbesondere nicht als (zusätzlicher) Teil des Pachtzinses aufzufassen. Im Normalfall hat nach § 581 in Verbindung mit § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB der Verpächter den Pachtgegenstand im gebrauchsfähigen Zustand zu erhalten. Der Pachtzins wird dann auch für die Instandhaltung des Pachtgegenstands gezahlt. Wird jedoch die Instandhaltungspflicht – wie im Streitfall – vertraglich auf den Pächter übertragen, ist der Pachtzins nur Entgelt für die Gebrauchsüberlassung, nicht aber für die Instandhaltung. Zwar erspart der Verpächter gegen einen entsprechend niedrigeren Pachtzins eigene Aufwendungen. Darin liegen aber keine Aufwendungen für den Erwerb des Instandhaltungsanspruchs, sodass keine Anschaffungskosten entstehen.

Aus dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften ergibt sich im Streitfall nichts anderes. Danach wird bei Sondervergütungen an einen Gesellschafter der Gesamtgewinn der Gesellschaft in der Weise ermittelt, dass der entsprechenden Verbindlichkeit der Gesellschaft eine Forderung in der Sonderbilanz des Gesellschafters gegenübergestellt und dadurch ausgeglichen wird. Der Grundsatz korrespondierender Bilanzierung ergibt sich aus dem mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG verfolgten Ziel, den Gewinn eines Mitunternehmers dem eines Einzelunternehmers anzugleichen, der seinen Gewinn nicht um einen Unternehmerlohn mindern kann. Demzufolge kann die korrespondierende Bilanzierung nur solche Erträge betreffen, die zu einer Sondervergütung im Sinne der genannten Vorschrift führen. Bezogen auf eine Nutzungsüberlassung sind folglich nur solche Ansprüche zu aktivieren, die eine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung darstellen. Dies traf jedoch im Streitfall nicht zu. Der Umstand, dass von den Pächtern bereits Rückstellungen für die Instandhaltungsverpflichtungen gebildet wurden, führt zu keiner anderen Beurteilung. ■

Wahl der Zuflussbesteuerung bei Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung – Teileinkünfteverfahren

Im Fall des BFH-Urteils vom 18.11.2014 (DStR 2015 S. 818) hatte der Kläger (K), der seit 1997 zu mehr als 25 % an einer AG beteiligt war, in den Jahren 1999 und 2000 Aktien gegen Leibrenten veräußert. Er machte gemäß R 140 Abs. 7 in Verbindung mit R 139 Abs. 11 EStR 2001 von dem Wahlrecht Gebrauch, die Rentenzahlungen als nachträgliche Betriebseinnahmen (§ 15 in Verbindung mit § 24 Nr. 2 EStG) zu erfassen (sogenannte Zuflussbesteuerung). In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2004 begehrte K die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG) auf die betreffenden Einnahmen. Hierum ging der Rechtsstreit.

K hatte einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG erzielt. Bei diesem erkennt die Rechtsprechung das Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung an, wenn als Veräußerungsentgelt langfristige wiederkehrende Bezüge vereinbart werden und diese mit einem Wagnis behaftet sind. Gleiches gilt, wenn die entsprechenden Bezüge hauptsächlich im Interesse des Veräußerers – um dessen Versorgung zu sichern – festgelegt werden. Auf der Basis der Feststellungen des Finanzgerichts hielt der BFH im Streitfall die Voraussetzungen für das Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung für gegeben. Die weitere Frage, ob die Rentenzahlungen in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil aufzuteilen sind, ließ der BFH als nicht streitbezogen offen. K wird die Aufteilung von der Finanzverwaltung nicht verwehrt, da nach deren Auffassung bei Anteilsveräußerungen vor dem 1.1.2004 nach vollständiger Verrechnung der Anschaffungs- und Veräußerungskosten, die im Streitjahr bereits erreicht war, die Aufteilung vorzunehmen ist. (Bei Veräußerungen ab dem 1.1.2004 geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Aufteilung von Anfang an vorzunehmen ist.)

Somit war allein zu entscheiden, ob der maßgebliche Veräußerungsgewinn nach dem im Jahr des Zuflusses geltenden Recht oder nach dem im Jahr der Veräußerung

geltenden Recht zu versteuern war. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu die Auffassung, aufgrund des für § 17 EStG geltenden Stichtagsprinzips komme es auf das im Zeitpunkt der Veräußerung geltende Recht an (BMF-Schreiben vom 3.8.2004, BStBl I S. 1187). Für Veräußerungen in den Jahren 1999 und 2000 galt das Teileinkünfteverfahren aber noch nicht. Das Schrifttum hingegen stellt auf den Zuflusszeitpunkt ab.

Der BFH schloss sich der im Schrifttum vertretenen Auffassung an. Nach § 11 Abs. 1 EStG ist für die Besteuerung von Einnahmen nach dem Zuflussprinzip die materielle Rechtslage im Zeitpunkt des Zuflusses maßgebend. Dem steht das Stichtagsprinzip des § 17 EStG nicht entgegen. Mit der fakultativen Wahl zur Zuflussbesteuerung ist dem Stichtagsprinzip der Boden entzogen. Der Veräußerungsgewinn entsteht in diesem Fall nicht bereits im Zeitpunkt der Veräußerung, sondern sukzessive mit dem Zufluss jeder einzelnen Zahlung, sobald die Gewinnschwelle überschritten ist – also dann, wenn die Einnahmen aus der Veräußerung die Anschaffungs- und Veräußerungskosten der Beteiligung übersteigen. Die Annahme der Gewinnrealisierung einerseits im Veräußerungszeitpunkt und andererseits mit Zufluss der einzelnen Zahlungen schließen sich gegenseitig aus. Mit der (zulässigen) Wahl zur Zuflussbesteuerung ist daher die Rechtslage im Zeitpunkt des Zuflusses maßgebend. Folglich war auf die Zuflüsse im Streitjahr 2004 auch das – zu diesem Zeitpunkt bereits in Kraft getretene – Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG) anzuwenden.

Das Teileinkünfteverfahren gilt lediglich für den Veräußerungserlös des § 17 Abs. 2 EStG. Damit betrifft es nur den Tilgungsanteil in den Rentenzahlungen, denn dieser stellt die Gegenleistung für die Übertragung der Anteile dar und entspricht dem Veräußerungserlös. Der Zinsanteil unterliegt dagegen der regulären Besteuerung. § 3 Nr. 40 EStG behandelt Ausschüttungen und Veräußerungserlös gleich, da die Veräußerung wirtschaftlich wie die Liquidation einer Vollausschüttung entspricht. Der Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung unterfällt daher dieser Vorschrift auch dann, wenn er abweichend von der

Regel wie ein laufender Ertrag zu erfassen ist. Die Wahl der Zuflussbesteuerung hat daher zur Folge, dass die Leibrentenzahlungen wie laufende Ausschüttungen besteuert werden und demgemäß der Teileinkünfteregelung unterliegen. ■

Einkommensteuer/ Doppelbesteuerungsabkommen

Tätigkeitsort eines Auslandskorrespondenten in Österreich

In dem dem BFH-Urteil vom 25.11.2014 (DStR 2015 S. 685) zugrunde liegenden Sachverhalt unterhielten die Eheleute in den Streitjahren 2006 und 2007 einen gemeinsamen Wohnsitz im Inland. Sie wurden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin (K) arbeitete in dieser Zeit in Österreich als Auslandskorrespondentin für einen inländischen Verlag. Dem Arbeitgeber lag eine Bescheinigung des zuständigen Finanzamts vor, dass der Arbeitslohn der K nach § 39d Abs. 3 Satz 4 in Verbindung mit § 39b Abs. 6 EStG 2002 und dem DBA Österreich 2000 nicht dem Steuerabzug in Deutschland unterliege. Das Finanzamt stellte die Einkünfte der K aus nicht selbstständiger Arbeit, mit denen sie in Österreich veranlagt worden war, nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich 2000 steuerfrei. Jedoch erfasste es die Vergütungen, soweit diese anteilig auf Reiseaufenthalte in Drittstaaten außerhalb von Österreich entfielen, als im Inland steuerpflichtige Einkünfte. Außerdem wurden die Unterschiedsbeträge zwischen den Arbeitslohnbescheinigungen des Arbeitgebers der K und denjenigen Einkünften, die der Besteuerung in Österreich zugrunde gelegt worden waren, als steuerpflichtig qualifiziert.

Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht zu Unrecht die tätigkeitsbedingten Anwesenheiten der K in sogenannten Drittstaaten genügen lassen, um Österreich das Besteuerungsrecht an den anteiligen Arbeitslöhnen zuzuweisen. Der BFH hob deshalb die Vorentscheidung auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Denn die vom Finanzgericht getroffenen tatrichterlichen Feststellungen erlaubten keine ab-

schließende Entscheidung darüber, ob Deutschland aus abkommensrechtlicher Sicht überhaupt der maßgebende Ansässigkeitsstaat der K war. Zudem fehlte es an tatrichterlichen Feststellungen zur Beantwortung der Frage, ob es gerechtfertigt ist, in Österreich steuerlich gegebenenfalls nicht erfasste Einkünfte aufgrund der Rückfallregelung in § 50d Abs. 8 EStG 2002 in Deutschland zu besteuern.

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich 2000 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in Deutschland ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat (Österreich) besteuert werden. Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich 2000 enthält jedoch eine Ausnahme: Die Arbeit gilt danach im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit dem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert worden sind.

Maßgeblicher Arbeitsort ist nach Auffassung des BFH derjenige, an dem sich der Arbeitnehmer zur Ausübung seiner Tätigkeit tatsächlich aufhält. Ist der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich dazu verpflichtet, im Rahmen seiner Tätigkeit ebenfalls Tätigkeiten in seinem Wohnsitzstaat oder in Drittstaaten zu erbringen und sich dafür auch dort tatsächlich aufzuhalten, so kann der Tätigkeitsstaat (Österreich) für die darauf entfallende Vergütung kein Besteuerungsrecht beanspruchen. Bezieht der Tätigkeitsstaat gleichwohl auch solche Einkünfte ein, die anteilig auf Tätigkeiten des Arbeitnehmers außerhalb seines Territoriums entfallen, so ist eine sich daraus ergebende Doppelbesteuerung nicht dem Wohnsitzstaat anzulasten. Die Doppelbesteuerung ist stattdessen im Wege eines zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens zu beseitigen.

Im Streitfall ist somit der Arbeitslohn der K, der anteilig auf die Reisen in Drittstaaten entfällt, der deutschen Besteuerung zu unterwerfen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass K abkommensrechtlich im Inland ansässig ist. Gegebenenfalls hat K in den Streit-

jahren in Österreich über einen weiteren Wohnsitz verfügt, der als ständige Wohnstätte nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a DBA Österreich 2000 zu qualifizieren war. Wäre dies der Fall, müsste ihre abkommensrechtliche Ansässigkeit nach Maßgabe der „tie breaker rule“ des Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich 2000 bestimmt werden. Mithin wird zu klären sein, ob K in Deutschland zusammen mit dem Ehemann den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen innegehabt hatte.

Darüber hinaus könnte das Österreich abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht an den Arbeitsvergütungen zusätzlich in jenem Umfang an Deutschland zurückfallen, in dem die Vergütungen vom österreichischen Fiskus nicht erfasst worden waren. Der Besteuerungsrückfall könnte auf Basis von Art. 15 Abs. 4 DBA Österreich 2000 oder aber durch § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG ausgelöst worden sein. Nach der letztgenannten Vorschrift wird die Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nicht selbstständiger Arbeit, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt. Erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem DBA das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Sollte es nach der Sachaufklärung entscheidungserheblich auf einen Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG ankommen, wäre es allerdings im Hinblick auf das diese Vorschrift betreffende Normenkontrollersuchen des Senats an das BVerfG (DStR 2012 S. 949) sachgerecht, das Klageverfahren auszusetzen. ■

Einkommensteuer/Unionsrecht

Inlandsbezug der Reinvestitionsrücklage des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht mit Unionsrecht vereinbar

Nach der in § 6b EStG normierten Steuerregelung kann die Stundung der Steuerschuld für Gewinne, die bei der entgeltlichen Ver-

äußerung eines Anlageguts erzielt wurden, das zum Anlagevermögen einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehört, nur unter bestimmten Voraussetzungen gewährt werden. Diesbezüglich normiert § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG, dass diese Gewinne in den Erwerb von Ersatzwirtschaftsgütern reinvestiert werden, die zum Anlagevermögen einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören. Der EuGH ging in seinem Urteil vom 16.4.2015 (DStR 2015 S. 870) der Frage nach, ob wegen der fehlenden Möglichkeit zur Übertragung von Veräußerungsgewinnen auf Ersatzwirtschaftsgüter in anderen EU- oder EWR-Staaten ein Verstoß gegen das Unionsrecht vorliegt.

Der EuGH sieht für die genannte Regelung des § 6b EStG den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV und Art. 31 des EWR-Abkommens für gegeben. Denn die Niederlassungsfreiheit gilt auch für die Übertragung von Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen vom Gebiet eines Mitgliedstaats in einen anderen. Die Bestimmungen des AEUV verbieten es auch, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert.

Die durch § 6b EStG vorgesehene Steuerstundungsmöglichkeit wird nur unter der Voraussetzung gewährt, dass die Gewinne in den Erwerb von Ersatzwirtschaftsgütern reinvestiert werden, die zum Anlagevermögen einer solchen in Deutschland belegenen Betriebsstätte gehören. Eine ähnliche Reinvestition zum Zweck des Erwerbs von Ersatzwirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen gehören, hat hingegen die sofortige Besteuerung der Gewinne zur Folge. Diese Ungleichbehandlung hinsichtlich der Stundung der Steuerschuld für die genannten Gewinne kann für einen Steuerpflichtigen, der diese Gewinne in Ersatzwirtschaftsgüter in eine Betriebsstätte investieren möchte, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland belegen ist, einen Liquiditätsnachteil bedeuten. Eine solche Ungleichbehandlung lässt sich nicht durch eine

objektiv unterschiedliche Situation erklären. Mithin führt die in § 6b EStG vorgesehene Steuerregelung zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.

Die Beschränkung könnte mit der Notwendigkeit, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, gerechtfertigt werden. Mit Bezug auf die im EuGH-Urteil in der Rechtssache National Grid Indus (DStR 2011 S. 2334) formulierten Grundsätze ist Folgendes zu berücksichtigen: Eine Reinvestition von inländischen Gewinnen zum Zweck des Erwerbs von Ersatzwirtschaftsgütern in einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen kann nicht bedeuten, dass Deutschland auf sein Recht verzichten muss, die im Rahmen seiner Steuerhoheit erzielten Gewinne zu besteuern. Gleichwohl lässt sich die in § 6b EStG normierte Regelung insoweit nicht rechtfertigen, weil sie stets eine sofortige Besteuerung der im Ausland reinvestierten Gewinne vorsieht. Denn es gibt Maßnahmen, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigen als eine sofortige Besteuerung. Eine solche Maßnahme besteht etwa darin, dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen der sofortigen Zahlung der Steuer oder der Stundung der Steuer unter Berücksichtigung des damit verbundenen Verwaltungsaufwands zu ermöglichen.

Nach Ansicht des EuGH kann die fragliche Beschränkung auch nicht mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten. Schließlich kann das mit der fraglichen Regelung angestrebte Ziel, Investitionen in das Unternehmen selbst zu fördern, um seinen Fortbestand zu gewährleisten und die Beschäftigung in Deutschland aufrechtzuerhalten, nicht nur unter der Voraussetzung einer Reinvestition der Gewinne in einer inländischen Betriebsstätte erreicht werden. Im Ergebnis liegt damit ein Verstoß gegen Art. 49 AEUV und Art. 31 des EWR-Abkommens vor. ■

Lohnsteuer/Verfahren

Antrag auf Vollziehungsaussetzung des Widerrufs einer Lohnsteueranrufungsauskunft nicht statthaft

Nach dem Beschluss des BFH vom 15.1.2015 (DStR 2015 S. 689) ist der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Widerrufs einer Lohnsteueranrufungsauskunft (§ 42e EStG) nicht zulässig. Nach § 69 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 2 Satz 2 FGO kann die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts auf Antrag ganz oder teilweise ausgesetzt werden. Dies soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen.

Ein Antrag auf Vollziehungsaussetzung ist jedoch nur statthaft, wenn der angefochtene Verwaltungsakt seinerseits überhaupt vollziehbar ist. Dies trifft bei dem Widerruf einer Anrufungsauskunft nach § 42e EStG nicht zu. Die Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG trifft lediglich eine Regelung dahin gehend, wie das Finanzamt den vom Antragsteller dargestellten Sachverhalt im Hinblick auf den Lohnsteuerabzug gegenwärtig beurteilt. Der Widerruf einer solchen Auskunft erschöpft sich darin, dass das Finanzamt mitteilt, von nun an eine andere Auffassung als bisher zu vertreten. Die Wirkung des Widerrufs geht damit nicht über die Negation des zuvor Erklärten hinaus. Vollziehbar sind aber nur solche Verwaltungsakte, deren Wirkung sich nicht auf eine reine Negation beschränkt. Eine Vollziehungsaussetzung des Widerrufs der Lohnsteueranrufungsauskunft ist daher nicht möglich. ■

Körperschaftsteuer

Kein Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c KStG 2007 bei bloßer Verkürzung der Beteiligungskette

In dem dem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 9.2.2015 (DStR 2015 S. 744) zugrunde liegenden Sachverhalt ging es um die Frage, ob das Verlustabzugsverbot nach

§ 8c Abs. 1 KStG 2007 beim Wechsel mittelbar beteiligter Gesellschafter verfassungskonform dahin gehend auszulegen ist, dass der Verlustabzug im Streitfall nicht beschränkt war. Die Klägerin (K) war eine GmbH im Rahmen einer mehrstufigen Beteiligungskette. Für das Streitjahr stellte das Finanzamt durch einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2009 den verbleibenden Verlustabzug auf 0 Euro fest. Begründet wurde dies damit, dass ein Verlustabzug nach § 8c KStG nicht in Betracht komme, da im Jahr 2009 innerhalb der Beteiligungskette zahlreiche Verschmelzungsvorgänge realisiert worden waren. Dabei waren mehr als 50 % der Anteile an der K an einen neuen Gesellschafter übertragen worden. Wenngleich mit einem Verschmelzungsvorgang innerhalb von fünf Jahren mittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an der K an einen Erwerber übertragen wurden, ging die K gleichwohl nicht von einem Wegfall des verbleibenden Verlustabzugs aus, da sich im Ergebnis der oberste mittelbare Anteilseigner der K nicht geändert hatte.

Nach Ansicht des Finanzgerichts Düsseldorf hatte das Finanzamt bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer 2009 zu Unrecht den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2009 auf 0 Euro festgesetzt. Zwar geht das Finanzamt zu Recht davon aus, dass durch einen Verschmelzungsvorgang innerhalb der mehrstufigen Beteiligungskette mehr als 50 % der Anteile an der K mittelbar an einen neuen Gesellschafter übertragen wurden. Dennoch sind damit die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8c KStG 2007 als nicht erfüllt anzusehen. Bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „mittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals ... an einer Körperschaft an einen Erwerber ... übertragen“ ist im Fall mittelbarer Beteiligungsverhältnisse norm einschränkend der Zweck der Neuregelung des § 8c KStG 2007 zu berücksichtigen.

Der sachliche Grund für die Durchbrechung des Grundsatzes der veranlagungszeitraumübergreifenden Verlustverrechnung durch § 8c KStG 2007 ist, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement

eines anderen Anteilseigners ändert. Wird eine Beteiligungskette verkürzt und die Konzernmutter bleibt im Ergebnis mit derselben mittelbaren Beteiligungsquote mittelbare Gesellschafterin, ändert sich nach Auffassung des Senats die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft nach Maßgabe des § 8c KStG nicht. Der Begriff „Erwerber“ ist bei mittelbaren Beteiligungen somit verfassungskonform dahin gehend auszulegen, dass nur ein Erwerber gemeint ist, durch den sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft ändert. Maßgeblicher Bezugspunkt hierfür ist der oberste Anteilseigner beziehungsweise sind die obersten Anteilseigner. Mithin war die Klage erfolgreich, da sich im Streitfall der oberste mittelbare Anteilseigner der K nicht änderte. Die Revision beim BFH war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsache zuzulassen. ■

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken wegen (rückwirkender) ausschüttungsunabhängiger Nachbelastung des EK 02 durch JStG 2008

Im Fall des BFH-Urteils vom 10.12.2014 (DStR 2015 S. 874) betrieb eine GmbH (Klägerin – K) im Streitjahr 2007 einen Entsorgungsfachbetrieb. Ihre vormals drohende Insolvenz wurde durch einen nach § 3 Nr. 66 EStG 1990 steuerfreien Forderungsverzicht ihrer Gläubiger abgewendet. Dieser steuerfreie Betrag wurde nach § 30 Abs. 1 Satz 3 Nr. 3 und Abs. 2 Nr. 2 KStG 1991 in den nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals EK 02 eingestellt. Der Endbetrag des EK 02 von 13.876.353 Euro wurde letztmalig nach § 38 Abs. 4 KStG 2008 zum 31.12.2006 festgestellt. Das Finanzamt setzte demgemäß gegen K einen Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 zum 31.12.2007 auf 416.290 Euro fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Die hiergegen eingelegte Revision wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen.

Nach § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 beträgt der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag drei Hundertstel des nach § 38 Abs. 4 Satz 1 KStG 2002 festgestellten Endbetrags.

Dabei ist der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach § 38 Abs. 5 Satz 2 KStG 2002 begrenzt. Der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag ist innerhalb des Zahlungszeitraums von 2008 bis 2017 in zehn gleichen Jahresbeträgen zu entrichten (§ 38 Abs. 6 Satz 1 KStG 2002). Der Gesetzgeber schuf mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2008 eine pauschalierte Abgeltungsregelung (§ 38 Abs. 5 KStG 2002). Danach wurde verwendungsunabhängig ein Zehntel des am 31.12.2006 vorhandenen Endbetrags EK 02 mit der zuletzt im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren geltenden Ausschüttungsbelastung von 30 % besteuert. Der BFH sah in dieser Vereinfachungsregelung weder einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsgebot noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

Durch § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 wird das System der Herstellung der Ausschüttungsbelastung auf das seit dem Jahr 2000 geltende neue Körperschaftsteuersystem übertragen. Mithin werden durch die Nachbelastung des Endbestands EK 02 lediglich die steuerlichen Folgen von noch vorhandenem EK 02 abgewickelt. Mit der Körperschaftsteuererhöhung wird damit nicht die ursprüngliche Steuerfreiheit der laufenden Einkünfte der K rückgängig gemacht, sodass keine echte Rückwirkung vorliegt. Vielmehr werden die belastenden Rechtsfolgen der genannten Regelung unter Rückgriff auf einen in der Vergangenheit verwirklichten Sachverhalt (EK 02-Bestand) ausgelöst. Diese unechte Rückwirkung ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt, da nicht gegen den sogenannten Vertrauensschutz für die vor dem Gesetzeserlass getätigten Dispositionen des Steuerpflichtigen verstoßen wird. Die Möglichkeit, dass bei Verzicht auf Ausschüttungen bis zum Ablauf des 15-, später 18-jährigen Übergangszeitraums eine Nachbelastung der vorhandenen EK 02-Bestände vermieden werden kann, begründet keine vertrauensrechtlich geschützte Vermögensposition der K.

Die Vorschrift des § 34 Abs. 16 KStG 2002 in der Fassung des JStG 2008 räumt steuerbefreiten Körperschaften und bestimmten Unternehmen aus dem Bereich der Wohnungswirtschaft die Möglichkeit ein, für die Anwendung des bisherigen Rechts zu optieren. Aus dieser Privilegierung folgt

jedoch kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG, da hierdurch keine sachwidrige Ungleichbehandlung auslöst wird. Vielmehr will der Gesetzgeber das Verhalten dieser Rechtsträger aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken. Auch die Einbeziehung sogenannter finanzschwacher Unternehmen in die ausschüttungsunabhängige Nachbelastung führt nicht zu einer verfassungsrechtlichen Benachteiligung jener Unternehmen, die aufgrund ihrer wirtschaftlichen Situation überhaupt keine Ausschüttungen aus dem EK 02 hätten vornehmen können. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag begrenzt ist. Da sich diese Begrenzung an einer Ausschüttung des der Körperschaft zum 31.12.2006 bestehenden Eigenkapitals laut Steuerbilanz orientiert, hat der Gesetzgeber auch sachlich berechtigt die Höhe des vorhandenen Eigenkapitals bei der Bemessung der Körperschaftsteuererhöhung erfasst. ■

Körperschaftsteuer/Gemeinnützigkeit

Gemischt veranlasste Aufwendungen eines eingetragenen Vereins

In dem dem BFH-Urteil vom 15.1.2015 (DStR 2015 S. 821) zugrunde liegenden Sachverhalt stritten die Beteiligten um die Verrechnung von Aufwendungen des ideellen Bereichs eines eingetragenen Vereins mit positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb nach Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Der Kläger (K) ist ein eingetragener Sportverein. In den Streitjahren (2002 bis 2008) war er wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 GewStG 2002 von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. In den betreffenden Steuererklärungen gab K neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch gewerbliche Einkünfte an. Dabei wurde als Gewinn aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Werbung“ nach § 64 Abs. 6 AO ab 2003 jeweils pauschal 15 % der erzielten Nettoeinnahmen zugrunde gelegt. Nach einer Außenprüfung versagte das Finanzamt dem K die Steuerbefreiung für 2002 bis 2009. Bei Erlass der geänderten Festsetzungsbescheide für die

Streitjahre wurden im Rahmen der Ermittlung der Jahresüberschüsse nach § 4 Abs. 3 EStG 2002 die Einkünfte des K aus dem Gewerbebetrieb und aus der Vermietung und Verpachtung nicht mit den Verlusten aus dem ehemaligen Zweckbetrieb verrechnet. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Der BFH hob das angefochtene Urteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Nach Ansicht des BFH sind weitere Feststellungen erforderlich, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang Aufwendungen aus dem Sportbereich des K teilweise den Gewinn des Werbebetriebs gemindert haben. Allerdings hatte das Finanzgericht nach Ansicht des BFH die Anwendung des Gewinnpauschalierungswahlrechts nach § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO zu Recht abgelehnt. Die Vorschrift gilt nur für steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften.

Nach Auffassung des BFH gehören die Werbeeinnahmen als gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002 zum steuerpflichtigen Einkommen des K. Hingegen unterfallen die (positiven wie negativen) Ergebnisse aus dem Sportbereich keinem der Einkunftstatbestände und sind deshalb nicht steuerpflichtig. Die im Sportbereich entstandenen Aufwendungen sind demnach der außerbetrieblichen Sphäre des K zuzuordnen und mindern daher nicht sein steuerpflichtiges Einkommen. Der Senat sieht bei nicht steuerbegünstigten eingetragenen Vereinen keine sachliche Rechtfertigung, diesen Körperschaften eine außerbetriebliche Sphäre abzusprechen. Darüber hinaus besteht auch keine gesetzliche Grundlage dafür, dass der Zweckbetrieb einer einstmals steuerbegünstigten Körperschaft nach dem Wegfall der Begünstigung zwingend in der steuerlich beachtlichen Sphäre verbleibt.

Im Streitfall hatte K geltend gemacht, dass die Ausgaben für den Sportbereich jedenfalls teilweise auch deshalb getätigt worden waren, um die Einnahmen aus dem Werbebetrieb zu erzielen und zu erhöhen. Unter Annahme eines derartigen zusätzlichen Veranlassungszusammenhangs wäre nach Ansicht des Senats eine partielle Zuordnung

von Aufwendungen des Sportbereichs zum Werbetrieb entgegen der Auffassung des Finanzgerichts im vorliegenden Fall nicht grundsätzlich ausgeschlossen.

Die bisherige Rechtsprechung des BFH zum „Aufteilungsverbot“ bei gemischt veranlassenden Aufwendungen von Sportvereinen wird der zwischenzeitlichen Entwicklung des Veranlassungsprinzips nicht mehr gerecht. Der für die steuerliche Beurteilung maßgebliche Veranlassungszusammenhang ist nach heutigem Verständnis durch das Prinzip der wertenden Selektion der Aufwandsursachen gekennzeichnet. Auf Grundlage des zwischenzeitlichen Anschauungswandels ist die Senatsrechtsprechung zur Zuordnung primär durch den Sportbereich veranlasster Aufwendungen von Sportvereinen zu modifizieren: Eine anteilige – gegebenenfalls auch schätzungsweise – Berücksichtigung einer gewerblichen Mitveranlassung ist möglich, wenn und soweit objektivierbare zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden sind. Sind allerdings die ideellen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben, muss es demgegenüber zur Vermeidung willkürlicher Schätzungen bei der Berücksichtigung nur des primären Veranlassungszusammenhangs bleiben. ■

Gewerbsteuer

Keine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Im Fall des BFH-Urteils vom 18.12.2014 (DStR 2015 S. 881) ging es um die Frage, ob im Erhebungszeitraum 2003 der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einzubeziehen war. Mit Wirkung zum 1.1.2003 veräußerten die AG 1 und AG 2 ihre Kommanditanteile an der A-KG. Das Finanzamt berücksichtigte zunächst antragsgemäß einen erweiterten Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Der Gewinn aus der Veräußerung

der Kommanditanteile war hierin enthalten. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, dass der Gewinn aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an grundstücksverwaltenden Personengesellschaften nicht zur begünstigten grundstücksverwaltenden Tätigkeit gehöre. Die gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2003 gerichtete Klage wies das Finanzgericht ab.

Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht zutreffend entschieden, dass bereits im Jahr 2003 (Streitjahr) der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht in die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG einzubeziehen war. Dies ergibt sich zum einen aus einer systematischen Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, die diese Norm in einen Sinnzusammenhang zu § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG stellt. Zum anderen folgt dies aus dem Gesetzeszweck. § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG in der erstmals ab dem Erhebungszeitraum 2004 anzuwendenden Fassung kommt insoweit nur klarstellende Bedeutung zu.

Nach der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an die Stelle der Kürzung nach Satz 1 auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt. Dass solchen Erträgen der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft gleichgesetzt werden könnte, ist nicht erkennbar. Denn ein solcher Veräußerungsgewinn ist nicht Ausfluss der grundstücksverwaltenden Tätigkeit der Personengesellschaft.

Darüber hinaus muss eine systematische Auslegung der genannten Vorschrift darauf gerichtet sein, den Normzweck des § 7 Satz 2 GewStG 2002 nicht zu unterlaufen. So gehören bei Kapitalgesellschaften Gewinne aus der Veräußerung oder der Aufgabe des (Teil-)Betriebs einer Mitunternehmerschaft zum Gewerbeertrag (Nr. 1). Gleiches gilt für die Veräußerung oder Aufgabe des Anteils an einer Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin des Betriebs einer Mitunternehmerschaft (Nr. 2). Diese

Regelung soll verhindern, dass Kapitalgesellschaften einzelne Wirtschaftsgüter, deren Veräußerung bei ihnen gewerbesteuerpflichtig ist, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft übertragen und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft gewerbesteuerfrei veräußern. Dazu würde es aber kommen, wenn die im Gewerbeertrag einer Personengesellschaft enthaltenen Gewinne aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, der von einer Kapitalgesellschaft als Mitunternehmerin einer Personengesellschaft gehalten wird, im Wege einer entsprechenden Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eliminiert würden.

Die aus Sicht des Streitjahrs spätere Einfügung des § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG 2004 steht dem vorgenannten Auslegungsergebnis nicht entgegen. Denn dieses wird durch die Gesetzesbegründung zu § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG 2004 bestätigt, soweit auch Letztere den Zusammenhang mit § 7 Satz 2 GewStG 2002 hervorhebt. ■

Erbschaft-/Schenkungsteuer

Steuerfreie Schenkung einer Kunstsammlung

In dem dem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.9.2014 (DStR 2015 S. 694) zugrunde liegenden Streitfall hatte der Kläger von seinem Vater dessen Kunstsammlung durch Schenkungsvertrag mit Übertragung des wirtschaftlichen und rechtlichen Eigentums an dessen Todestag (17.1.2006) erhalten. Die Kunstgegenstände hatte der Vater in den Jahren 1978 bis 1995 erworben, davon vier in den Jahren nach 1986. Der Kläger (K) beantragte in seiner Schenkungsteuererklärung die vollständige Steuerbefreiung für die Kunstsammlung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 ErbStG (in der für 2006 geltenden Fassung).

Nach dieser Vorschrift bleiben unter anderem Kunstgegenstände und Kunstsammlungen steuerfrei

- a) mit 60 % ihres Werts, wenn die Erhaltung ihrer Gegenstände wegen der Bedeutung für Kunst, Geschichte oder

Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden,

- b) in vollem Umfang, wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind und der Steuerpflichtige bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen und sich ferner die Gegenstände seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder im Verzeichnis national wertvollen Kulturguts oder national wertvoller Archive nach dem Kulturgutschutzgesetz eingetragen sind.

Das Finanzgericht Münster entschied, dass K im Streitfall nur die 60%ige Steuerbefreiung beanspruchen konnte. K wurden Kunstgegenstände geschenkt, die in ihrer Zusammenfassung als Kunstsammlung zu qualifizieren waren. Eine Sammlung ist eine wirtschaftliche Einheit von Kunstgegenständen nach bestimmten Ordnungsprinzipien. Aus der Zusammenfassung der einzelnen Kunstgegenstände muss sich zudem ein höherer Gesamtwert ergeben. Diese Voraussetzungen waren nach den Stellungnahmen der Sachverständigen gegeben. Aus ihnen ergab sich auch, dass die Kunstsammlung im öffentlichen Interesse erhaltenswert ist. Insoweit ist nicht erforderlich, dass die tatsächliche denkmalrechtliche Unterschutzstellung mittels förmlichen Bescheids der für Denkmalpflege zuständigen Behörde vorliegt.

Die weiteren Voraussetzungen der Unrentabilität sowie der gegenwärtigen oder zukünftigen Nutzbarmachung für Zwecke der Forschung oder der Volksbildung waren unstrittig. Die Unrentabilität war mangels Einnahmeerzielung des K offensichtlich. Die Nutzbarmachung für Zwecke der Forschung und der Volksbildung ergab sich aufgrund der Vereinbarungen im Kooperationsvertrag mit der Stiftung S über die Zurverfügungstellung der Kunstsammlung für Ausstellungen und für Forschungszwecke. Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung zu 60 % waren damit erfüllt.

Die zusätzlichen Anforderungen für eine völlige Steuerbefreiung sah das Finanzgericht allerdings nicht vollständig als gegeben. Hinsichtlich der Zwanzigjahresfrist ist auf die Sammlung selbst als Schenkungsgegenstand, nicht auf die einzelnen Kunstgegenstände abzustellen. Die ursprünglich elterliche Sammlung war hinsichtlich des künstlerischen Kernbestands und des wirtschaftlichen Werts bis 1985 aufgebaut worden. Zwar wurden in den Folgejahren bis 1995 vier weitere Kunstgegenstände angeschafft. Jedoch gehören zum Wesen einer Sammlung Veränderungen im Bestand. Da die Sammlung im Kern schon bis 1986 aufgebaut war, war der Besitz in der Familie seit mindestens 20 Jahren nicht problematisch. Da die Fristvoraussetzung erfüllt war, kam es auf die Eintragung in die Liste national wertvollen Kulturguts nicht an.

Entscheidend war somit die Bereitschaft des K, die Sammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist diesbezüglich nicht die tatsächliche denkmalrechtliche Unterschutzstellung mittels eines förmlichen Bescheids einer Denkmalbehörde erforderlich. Nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen ist die Beachtung eines derartigen inneren Tatbestands anhand seiner Objektivierung festzustellen. Eine schriftliche Mitteilung an die untere Denkmalbehörde mit der Mitteilung der Bereitschaft, die Sammlung den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen, wäre dafür ausreichend. Denn die Denkmalbehörde wäre dadurch in die Lage versetzt, über die Anordnung des Denkmalschutzes zu entscheiden.

Eine entsprechende Erklärung gegenüber einer anderen Behörde – wie in der Schenkungsteuererklärung an das ErbSt-Finanzamt – oder an andere Personen reicht dazu aber nicht aus. Eine entsprechende Mitteilung wurde erst mit dem Schreiben vom 26.7.2010 an die Stadt D abgegeben, und damit rund viereinhalb Jahre nach der Schenkung. Das Finanzgericht Münster sah diese Frist als zu lang an, um daraus Schlüsse auf den Zeitpunkt der Schenkung zu ziehen. Denn im Hinblick auf das Stichtagsprinzip muss eine gewisse Zeitnähe zum Schen-

kungszeitpunkt bestehen. Somit war die vollständige Befreiung zu versagen.

Anmerkung der Redaktion:

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts wurde zwischenzeitlich Revision eingelegt (Az. beim BFH: II R 56/14). ▀

Verfahren

Kein Vorläufigkeitsvermerk bei sogenannter Mindestbesteuerung

Das BFH-Urteil vom 17.12.2014 (DStR 2015 S. 828) betraf die Frage, ob im Zusammenhang mit der sogenannten Mindestbesteuerung (Einschränkung von Verlustrücktrag und Verlustvortrag gemäß § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 10d Abs. 2 EStG, § 10a Satz 2 GewStG) Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide einschließlich der gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs und des Gewerbeverlusts gemäß § 165 Abs. 1 AO für vorläufig zu erklären sind.

Die Klägerin, eine als geschäftsleitende Holding tätige und in einen französischen Konzern eingebundene GmbH, hatte dies für die nach einer Außenprüfung ergangenen Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für 2004 im Wege des Einspruchs beantragt. Sie begründete ihr Begehren damit, dass (ausländische) Umstrukturierungen im Konzern, die dem Finanzamt im Jahr 2008 offenbart wurden, aufgrund möglicher schädlicher Beteiligungserwerbe den Bestand der Verlustvorträge nach § 8c KStG gefährden könnten. Dies könne auch Auswirkungen auf die Anwendbarkeit der Mindestbesteuerungsregelungen im Streitjahr 2004 entfalten. Denn nach dem BFH-Beschluss vom 26.8.2010 (BStBl II 2011 S. 826) sei ernstlich zweifelhaft, ob die sogenannte Mindestbesteuerung verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen endgültig ausgeschlossen ist.

Der BFH wies das Klagebegehren ab. Nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO kann eine Steuer vorläufig festgesetzt werden, wenn ungewiss

ist, ob die Voraussetzungen für deren Entstehung eingetreten sind. Dieser Regelungsgehalt gilt sinngemäß auch für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Die Ungewissheit bezieht sich auf die Tatsachengrundlage eines Steuertatbestands. Eine Unsicherheit in der steuerrechtlichen Beurteilung eines feststehenden Sachverhalts rechtfertigt die Anordnung der Vorläufigkeit nicht. Die Einbeziehung auch rechtlicher Gesichtspunkte in Satz 2 der Vorschrift gilt nur für die dort explizit angeführten Fälle und erweitert den Anwendungsbereich von Satz 1 der Vorschrift nicht. Dieser bezieht sich auf die tatsächlichen Sachumstände, berücksichtigt also nur „vorübergehende Aufklärungshindernisse“.

Daran fehlte es im Streitfall, da die Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen auf einem vollständig ermittelten und im Übrigen auch unstreitigen Sachverhalt beruhten. Der eigentliche Ansatzpunkt des klägerischen Begehrens ist die Frage, ob ein aus der Perspektive des Steuerentstehungszeitpunkts möglicherweise eintretendes zukünftiges Ereignis aus verfassungsrechtlichen Gründen auf das Streitjahr zurückwirken wird. Es drohe im Hinblick auf die ins Ausland reichende Beteiligungskette der Eintritt eines sogenannten Definitiv-effekts (endgültiger Wegfall von Verlustvorträgen) durch schädliche Beteiligungserwerbe im Sinne des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG 2002 n. F. Hierdurch wird aber nicht die erforderliche Ungewissheit im Tatsächlichen bewirkt, die „nur“ mit einem Aufklärungshindernis behaftet ist. Die in Satz 2 des § 165 AO aufgeführten Sonderfälle waren im Streitfall nicht gegeben. Somit war das klägerische Begehren zurückzuweisen. ■

Zugriff auf Kassendaten einer Apotheke im Rahmen einer Außenprüfung

Das BFH-Urteil vom 16.12.2014 (DStR 2015 S. 892) behandelte die Frage, inwieweit die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung berechtigt ist, Zugriff auf die Kasseneinzeldaten zu nehmen. Die Klägerin (K) erzielte in den Streitjahren 2007 bis 2009 gewerbliche Einkünfte aus dem

Betrieb einer Apotheke. Für ihre Buchführung verwendete sie ein speziell für Apotheken entwickeltes PC-gestütztes Erlöserfassungssystem mit integrierter Warenwirtschaftsverwaltung der Firma X. Die Tageseinnahmen wurden über modulare PC-Registrierkassen der Firma X erfasst, durch Tagesendsummenbons ausgewertet und als Summe in ein manuell geführtes Kassenbuch eingetragen. Die Außenprüfung forderte unter anderem die Vorlage der Einzeldaten des Warenverkaufs an. Die K lehnte dies ab mit der Begründung, sie sei als Einzelhändlerin nicht zur Einzelaufzeichnung verpflichtet und müsse daher diesbezügliche Aufzeichnungen und Unterlagen nicht zur Verfügung stellen. Der BFH entschied gegen die K.

Die Befugnisse der Finanzbehörde zur Datenanforderung des § 147 Abs. 6 AO setzen das Bestehen einer Datenaufzeichnungspflicht voraus. Sie stehen der Behörde nur in Bezug auf solche Unterlagen zu, für die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtig ist. Nach § 140 AO in Verbindung mit § 238 HGB ist jeder Kaufmann – also auch die K als Einzelhändlerin – verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte sowie die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ersichtlich zu machen. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 HGB). Grundsätzlich ist jedes einzelne Handelsgeschäft aufzuzeichnen – und zwar in einem Umfang, der die Überprüfung der Grundlagen und des Inhalts der Handelsgeschäfte ermöglicht.

Allerdings verlangen die GoB eine Einzelaufzeichnung der Kassenvorgänge nur im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäfts Zumutbaren. Die Rechtsprechung hat daher für Einzelhandelsgeschäfte – also für Betriebe, in denen Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden – Ausnahmen zugelassen. Einzelhandelsgeschäfte sind in der Regel nicht verpflichtet, die baren Betriebseinnahmen einzeln aufzuzeichnen. Ausschlaggebend war insoweit, dass es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich war, an die Aufzeichnung der

zahlreichen baren Kassenvorgänge die gleichen Anforderungen zu stellen wie bei anderen Handelsgeschäften. Die Unzumutbarkeit lag insbesondere auch in der Verpflichtung begründet, die Anschrift des Kunden und den Gegenstand des Geschäfts festzuhalten.

Es besteht keine gesetzliche Regelung, wie der Steuerpflichtige seine Aufzeichnungen zu führen hat. Entscheidet sich dieser – wie im Streitfall – für ein modernes PC-Kassensystem, kann er aber der ihm grundsätzlich obliegenden Verpflichtung zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe nachkommen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn das System sämtliche Kassenvorgänge – insbesondere die in Geld bestehende Gegenleistung sowie den Inhalt des Geschäfts – einzeln und detailliert aufzeichnet. Zudem muss das System auch eine langfristige Aufbewahrung (Speicherung) der Einzelaufzeichnungen ermöglichen.

Liegen diese Voraussetzungen vor, kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht mehr auf die Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen. Es handelt sich insofern nicht mehr um „freiwillige“ Aufzeichnungen. Mit der Aufzeichnungspflicht ergibt sich auch aus § 147 Abs. 1 AO die Aufbewahrungspflicht und ihr folgend die Pflicht, die Unterlagen gemäß § 147 Abs. 6 AO der Finanzverwaltung im Rahmen der Außenprüfung zur Verfügung zu stellen. Nach § 147 Abs. 6 Satz 2 AO konnte die Außenprüfung auch verlangen, dass ihr die entsprechenden, mithilfe eines Datenverarbeitungssystems (PC-Kasse) erstellten Dateien auf einem maschinell lesbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. ■

Umsatzsteuer

Inneregemeinschaftliches Reihengeschäft – Zuordnung der Warenbewegung

Der BFH hat mit zwei Urteilen vom 25.2.2015 (DStR 2015 S. 748 und S. 825) zur Zuordnung der Warenbewegung in einem inneregemeinschaftlichen Reihengeschäft Stellung genommen. Ein solches liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer in einem Mitgliedstaat an den letzten Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat gelangt. In diesem Fall ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Nur diese Lieferung kommt als steuerfreie inneregemeinschaftliche Lieferung in Betracht. Lieferungen in der Reihe davor sind grundsätzlich im Abgangsmitgliedstaat steuerpflichtig, während Lieferungen in der Reihe danach prinzipiell im Bestimmungsmitgliedstaat steuerpflichtig sind.

Das erste der beiden BFH-Urteile (DStR 2015 S. 748) betrifft die Zuordnung der Warenbewegung, wenn der erste Abnehmer in der Reihe für den Transport verantwortlich ist. Im Streitfall verkaufte eine deutsche GmbH (A) zwei Maschinen an ein US-amerikanisches Unternehmen (B) mit einer festen Niederlassung in Portugal. B teilte A auf Anfrage lediglich die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) eines finnischen Unternehmens (C) mit, an die es die Maschinen weiterverkauft hatte. Die Maschinen wurden von einer von B beauftragten Spedition bei A abgeholt und nach Finnland verschifft. A erteilte B eine Rechnung ohne Ausweis von Umsatzsteuer. Dabei gab sie die USt-IdNr. der C als Abnehmerin an und vermerkte, dass der Erwerb in Finnland der Umsatzsteuer unterliege. In der Folgezeit nahm A Kontakt zum zuständigen Finanzamt auf und vermerkte auf der Rechnung, dass der Rechnungsinhalt mit dem Sachgebietsleiter abgestimmt worden sei und dass die Betriebsprüfung diesen Sachverhalt nicht beanstandet habe. A behandelte die Liefere-

ung als steuerfreie inneregemeinschaftliche Lieferung. Das Finanzamt ging gleichwohl fünf Jahre später von einer steuerpflichtigen Lieferung aus. Das Finanzgericht wies die Klage von A ab. Der BFH legte im Revisionsverfahren dem EuGH zwei Fragen zur Vorabentscheidung vor, die dieser mit dem Urteil vom 27.9.2012 (Rechtssache C-587/10 – VSTR; DStR 2012 S. 2014, KPMG-Mitteilungen Dezember 2012 S. 12) beantwortete. Im Anschluss daran hob der BFH mit dem Urteil vom 28.5.2013 (DStR 2013 S. 1597) das erstinstanzliche Urteil auf und verwies die Sache zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht zurück. Insbesondere schriftliche Verträge oder Liefervereinbarungen zwischen B und C konnten jedoch nicht vorgelegt werden. Das Finanzgericht gab nunmehr der Klage von A statt. Die seitens des Finanzamts eingelegte Revision hatte keinen Erfolg.

Laut BFH setzt die Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft zwischen A, B und C eine umfassende Würdigung aller Umstände des Einzelfalls voraus. Vor allem ist die Feststellung zu treffen, ob C von B die Verfügungsmacht über den Gegenstand bereits im Inland übertragen wurde. Nur in diesem Fall ist die Warenbewegung der zweiten Lieferung (B an C) zuzuordnen. Dabei kommt es allein auf die objektiven Umstände an. Wann die Verfügungsmacht (Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag) an einem Gegenstand verschafft wird, richtet sich nach den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten. Dagegen soll die Ortsregelung in § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG als fiktiver Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht nicht für Zuordnungszwecke herangezogen werden können. Verbleiben wie im Streitfall nicht behebbare Zweifel daran, dass der Ersterwerber (B) dem Zweiterwerber (C) die Verfügungsmacht noch im Inland übertragen hat, ist die Warenbewegung der ersten Lieferung (A an B) zuzuordnen.

Von den objektiven Umständen abweichende Absichtsbekundungen können aber im Rahmen der Prüfung des Vertrauensschutzes von Bedeutung sein. Nach Auffassung des BFH kann sich zum Beispiel A von B versichern lassen, dass B die Verfügungsmacht

nicht auf einen Dritten übertragen wird, bevor der Gegenstand das Inland verlassen hat. Verstößt B gegen diese Versicherung, kommt die Gewährung von Vertrauensschutz für A in Betracht und B schuldet gegebenenfalls die deutsche Umsatzsteuer (§ 6a Abs. 4 UStG).

Das zweite BFH-Urteil (DStR 2015 S. 825) betrifft die Zuordnung der Warenbewegung, wenn der letzte Abnehmer in der Reihe für den Transport verantwortlich ist. Im Streitfall veräußerte der deutsche Kfz-Händler A in Deutschland 20 neue Pkw an das Unternehmen B mit Sitz im Vereinigten Königreich. Die von B jeweils angegebene USt-IdNr. wurde als gültig bestätigt. B veräußerte alle Fahrzeuge an das Unternehmen C unter Ausweis britischer Umsatzsteuer weiter. C beauftragte eine Spedition mit der Abholung der Pkw und dem Transport in das Vereinigte Königreich. A behandelte die Fahrzeuglieferungen an B als steuerfreie inneregemeinschaftliche Lieferungen. Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, dass aufgrund der Versendung der Pkw im Auftrag von B die bewegte Lieferung im Verhältnis von B an C anzunehmen sei. Die vorangehende Lieferung des A sei deshalb in Deutschland steuerpflichtig.

Das Finanzgericht war unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 11.8.2011 (DStR 2011 S. 2047; KPMG-Mitteilungen Dezember 2011 S. 9) – das allerdings zur Transportverantwortlichkeit eines mittleren Unternehmers erging – der Ansicht, dass die bewegte Lieferung im Reihengeschäft der Lieferung des A zuzurechnen sei. Der V. Senat des BFH vertritt in diesem Urteil die Auffassung, dass der Ersterwerber im Fall des Weiterverkaufs die Möglichkeit habe, durch Mitteilung oder Verschweigen des Weiterverkaufs die Beförderung oder Versendung der Lieferung an sich oder seiner eigenen Lieferung zuzuordnen. A habe bei Abschluss des Kaufvertrags keine Kenntnis vom Weiterkauf der Pkw besessen. Auf die nachfolgende Kenntnis zum Zeitpunkt des Transports komme es nicht an. Das Finanzgericht bejahte eine Steuerbefreiung, da die materiellen Voraussetzungen für eine inneregemeinschaftliche Lieferung vorlagen.

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache zur weiteren Aufklärung an dieses zurückverwiesen. Laut BFH gelten die Grundsätze im Urteil vom 25.2.2015 (DStR 2015 S. 748) nicht nur, wenn der erste Abnehmer (B) den Gegenstand befördert oder versendet, sondern auch, wenn der letzte Abnehmer (C) dies vornimmt. Zwar wird in dem Fall, dass C den Gegenstand bei A persönlich abholt, oftmals C Verfügungsmacht bereits im Inland verschafft. Folglich wird die Warenbewegung der Warenbewegung der zweiten Lieferung (B an C) zuzuordnen sein. Allerdings kann sich aus den Gesamtumständen im Einzelfall Abweichendes ergeben, so ausdrücklich der BFH.

Das Finanzgericht muss deshalb Feststellungen treffen, wann B die Verfügungsmacht an den Pkw auf C übertragen hat. Verbleiben nicht behebbare Zweifel daran, dass B dem C die Verfügungsmacht noch im Inland übertragen hat, ist die Warenbewegung der ersten Lieferung (A an B) zuzuordnen. Im Streitfall ist dabei zusätzlich zu berücksichtigen, dass B und C die zweite Lieferung mit britischer Mehrwertsteuer abgerechnet haben und wie A davon ausgegangen sind, die zweite Lieferung sei im Vereinigten Königreich steuerbar und steuerpflichtig. Laut BFH haben B und C offenbar ebenso wie A angenommen, dass die Verfügungsmacht erst im Vereinigten Königreich übertragen worden ist. Wenn alle am Reihengeschäft beteiligten Personen fremde Dritte sind und übereinstimmend davon ausgehen, die Warenbewegung sei einer bestimmten Lieferung zuzuordnen, ist dies ein Indiz dafür, dass es den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. ■

Umsätze einer Internetapotheke

Der Beschluss des BFH vom 24.2.2015 (DStR 2015 S. 756) im einstweiligen Rechtsschutzverfahren betrifft die Frage, in welchen Fällen die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage der Umsätze einer Internetapotheke durch Aufwandsentschädigungen an Kunden für deren Mitwirkung an der Beratung gemindert wird.

Der Streitfall betrifft eine Internetapotheke in den Niederlanden. Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin versendet rezeptfreie und rezeptpflichtige Medikamente an Kunden in Deutschland. Die Kunden sind entweder gesetzlich (Kassenpatienten) oder privat (Privatpatienten) krankenversichert. Als Apotheke muss sie ihre Kunden im Zusammenhang mit der Medikamentenlieferung informieren und beraten. Bei Internetbestellungen bedurfte sie dazu der Mitwirkung der Patienten. Sie gewährte ihnen deshalb für die telefonische oder schriftliche Beantwortung von Fragen zu ihrer Erkrankung und für die Übersendung eines Rezepts eine Aufwandsentschädigung. Deren Höhe betrug bis zu 15 Euro beziehungsweise ein Euro pro Rezeptübersendung.

Die Apotheke behandelte ihre Lieferungen an die Privatpatienten als gemäß § 3c UStG 2013 in Deutschland steuerpflichtige Versandhandelsumsätze. Sie rechnete demgemäß an Privatpatienten unter Ausweis von Umsatzsteuer ab. In den Rechnungen wurde die Aufwandsentschädigung entgeltmindernd berücksichtigt. Die Apotheke behandelte dagegen ihre Versendungen an die Kassenpatienten wegen des Sachleistungsprinzips als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an die jeweiligen gesetzlichen Krankenkassen. Demgemäß erstellte sie gegenüber Kassenpatienten lediglich eine Rechnung über den an die Kasse abzuführenden Zahlungsbetrag – abzüglich der Aufwandsentschädigung. Gegenüber der Krankenkasse erstellte sie hingegen eine Rechnung über den eigentlichen Medikamentenbetrag. Streitig ist, ob die Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Lieferungen an die Privatpatienten nicht nur um die an sie gezahlten Aufwandsentschädigungen zu mindern ist. Die Apotheke vertritt die Auffassung, dass sich die Bemessungsgrundlage auch um Aufwandsentschädigungen gemindert hat, die sie an die Kassenpatienten gezahlt hat.

Laut BFH bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass die an Kassenpatienten gezahlten Aufwandsentschädigungen nicht zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage bei den steuerpflichtigen Versandhandelsumsätzen gegenüber den Privatpatienten führen. Der BFH verneint eine für § 17 UStG

hinreichende Verknüpfung der Entschädigungen an die Kassenpatienten mit den Lieferungen an die Privatpatienten. Die Aufwandsentschädigungen gegenüber den Kassenpatienten können auch nicht als negative Umsätze steuermindernd geltend gemacht werden. Vorliegend können Aufwandsentschädigungen gegenüber Privat- und Kassenpatienten nicht gleich behandelt werden. Denn bei der Bemessung der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen der Medikamente ist ein Abzug der Zahlung für Beratung von der Bemessungsgrundlage nicht möglich, da § 17 UStG ausdrücklich die Änderung der Bemessungsgrundlage bei einem steuerpflichtigen Umsatz voraussetzt.

Selbst wenn man in den Lieferungen von Arzneimitteln entgegen der bisherigen Besteuerung als innergemeinschaftliche Lieferung wie bei Privatpatienten unmittelbare Umsätze an die Kassenpatienten sehen wollte, wäre die Höhe der festgesetzten Umsatzsteuer nicht ernstlich zweifelhaft. Die Apotheke könnte dann zwar die Aufwandsentschädigungen von der Bemessungsgrundlage abziehen, müsste jedoch in diesem Fall zusätzlich die an die Kassenpatienten erbrachten Medikamentenlieferungen als Inlandsumsätze versteuern. Dies würde dann nicht zu einer Minderung, sondern zu einer Erhöhung der Umsatzsteuer führen. Zuletzt weist der BFH darauf hin, dass sich die Frage einer Vorabentscheidung durch den EuGH im einstweiligen Rechtsschutzverfahren nicht stellt. ■

Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Veräußerung von Teilen des Inventars einer Gaststätte

Das BFH-Urteil vom 4.2.2015 (DStR 2015 S. 885) betrifft die Voraussetzungen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen. Der BFH verneint eine Geschäftsveräußerung, wenn der (bisherige) Pächter einer Gaststätte lediglich ihm gehörende Teile des Inventars veräußert und der Erwerber den Gaststättenbetrieb sowie das übrige Inventar durch einen weiteren Vertrag von einem Dritten pachtet.

Eine Schützenbruderschaft ist Eigentümerin einer Gaststätte. Sie verpachtete diese für die Dauer von zehn Jahren an den Betreiber eines griechischen Lokals. Die Schützenbruderschaft und der Gastwirt hoben nach neun Monaten den Pachtvertrag einvernehmlich auf. Anschließend verpachtete die Schützenbruderschaft die Gaststätte an eine GmbH. Das wie zuvor mitverpachtete Inventar umfasste die vollständige Inneneinrichtung wie Bestuhlung, Thekenanlagen, Lampen usw. mit Ausnahme der Kücheneinrichtung. Am selben Tag schlossen die GmbH und der bisherige Pächter eine Übernahmevereinbarung. Darin trafen sie Vereinbarungen unter anderem zum Übergang des Betriebs der Gaststätte, zum Warenbestand und zu bereits gebuchten Veranstaltungen. Die GmbH übernahm außerdem Inventar in Höhe von 50.000 Euro zuzüglich Mehrwertsteuer von dem bisherigen Pächter. Das übernommene Inventar bestand im Wesentlichen aus der Kücheneinrichtung sowie Geschirr und diversen Küchenartikeln; nicht dazu zählten unter anderem der Wärmeschrank und der Speiseausgabewagen. Der bisherige Pächter führte mit seinem Personal ein griechisches Speiserestaurant in einem neu gepachteten Geschäftslokal im gleichen Ort. Streitig ist, ob die GmbH die in der Rechnung des bisherigen Pächters ausgewiesene Umsatzsteuer aus dem Erwerb des Inventars als Vorsteuer abziehen darf oder ob über eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen abgerechnet wurde.

Der BFH bejaht mangels Vorliegen einer Geschäftsveräußerung den Vorsteuerabzug. Eine Geschäftsveräußerung liegt nach § 1 Abs. 1a UStG vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich überignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers. Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 5 Abs. 3 der Sechsten EG-Richtlinie (nunmehr Art. 19 MwStSystRL). Danach können Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt. Mithin kann der Begünstigte der Übertragung als Rechts-

nachfolger des Übertragenden angesehen werden.

Die GmbH hat mit der Anschaffung der Kücheneinrichtung nebst Geschirr und sonstigen Küchenartikeln vom bisherigen Pächter keinen selbstständigen Unternehmensteil erworben, der sie in die Lage versetzt hätte, die Gaststätte zu betreiben. Es wurden nur einzelne, zum Betrieb einer Gaststätte notwendige Gegenstände veräußert. Zum Betrieb der Gaststätte durch die GmbH war vielmehr noch der Abschluss des Pachtvertrags mit der Schützenbruderschaft erforderlich. Dieser sah neben der Überlassung der Räume für die Gaststätte auch die pachtweise Überlassung wesentlichen Inventars an die Klägerin vor.

Die Vereinbarungen dieses Pachtvertrags dürfen aber nicht mit der Veräußerung des Inventars durch den bisherigen Pächter in einem Vorgang zusammengefasst werden. Der BFH folgert dies aus dem Wortlaut von § 19 MwStSystRL und § 1 Abs. 1a UStG unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 30.5.2013 – Rs. C-651/11 – X BV (DStR 2013 S. 1166; KPMG-Mitteilungen August/September 2013 S. 16). Danach dürfen bei der Prüfung der Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nur die Leistungsbeziehungen zwischen Veräußerer und Erwerber berücksichtigt werden. Dass es im Streitfall offenbar allen Beteiligten um die Fortführung des Gaststättenbetriebs ging, ist unerheblich. Der BFH lässt offen, wie die Rechtslage zu beurteilen wäre, wenn die GmbH im Rahmen eines umfassenden Vertrags mit dem bisherigen Pächter (vollumfänglich) in dessen mit der Schützenbruderschaft bestehenden Pachtvertrag eingetreten wäre. ■

EuGH zu Nebenleistungen bei der Vermietung von Immobilien

Das EuGH-Urteil vom 16.4.2015 – Rs. C-42/14 – Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie – (DStR 2015 S. 888) betrifft auf Vorlage aus Polen die Frage, in welchen Fällen unselbstständige Nebenleistungen bei der Vermietung von Immobilien vorliegen, wenn der Vermieter ihm von Dritten in Rechnung gestellte

Leistungen – Lieferungen von Elektrizität, Wärme und Wasser sowie die Abfallentsorgung – als Mietnebenkosten an den Mieter weiterbelastet.

Der EuGH kommt zunächst zum Ergebnis, dass die im Rahmen der Vermietung einer Immobilie von den Dritten erbrachten Leistungen, die dem Mieter unmittelbar zugutekommen, als vom Vermieter erbracht anzusehen sind. Voraussetzung hierfür ist, dass der Vermieter die Verträge für die Lieferung dieser Leistungen abgeschlossen hat und lediglich deren Kosten an die Mieter weitergibt. Diese Sachverhalte sind nicht vergleichbar mit demjenigen, der dem EuGH-Urteil vom 6.2.2003 – Rs. C-185/01 – Auto Lease Holland BV – (BStBl. 2004 II S. 571) zugrunde lag. In einem solchen Sachverhalt kauft der Leasingnehmer im Namen und für Rechnung des Leasinggebers selbst an Tankstellen den Kraftstoff. Die Qualität und Menge des Kraftstoffs sowie den Zeitpunkt des Kaufs wählt der Leasingnehmer frei. Der EuGH entschied, dass die Übereinkunft über die Kraftstoffverwaltung zwischen dem Leasinggeber und dem Leasingnehmer kein Vertrag über die Lieferung von Kraftstoff ist, sondern einen Vertrag über die Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff darstellt. In den vorliegenden Sachverhalten erwirbt dagegen der Vermieter die Leistungen für die von ihm vermietete Immobilie. Der Mieter nutzt diese Leistungen zwar unmittelbar, erwirbt sie aber nicht bei hierauf spezialisierten Dritten.

Seitens des Vermieters liegen entweder mehrere voneinander unabhängige Leistungen oder unselbstständige Nebenleistungen zur Vermietung vor. Hinsichtlich einer Nebenleistung ist insbesondere zu prüfen, ob Mieter und Vermieter nach dem Vertrag vor allem eine mietweise Überlassung einer Immobilie bezwecken und andere Leistungen nur subsidiär sein sollen, selbst wenn diese zur Nutzung der Immobilie notwendig sind. Unter Berücksichtigung der EuGH-Urteile vom 11.6.2009 – Rs. C-572/07 – RLRE Tellmer Property (DStR 2009 S. 1260) und vom 27.9.2012 – Rs. C-392/11 – Field Fisher Waterhouse (HFR 2012 S. 1210) sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

Selbstständige Leistungen zur Vermietung liegen zum Beispiel vor, wenn der Mieter in

Bezug auf Versorgungsleistungen wie Strom durch einen individuellen Zähler frei über die gewünschte Verbrauchsmenge entscheiden kann und der Vermieter entsprechend der Verbrauchsmenge abrechnet. Selbstständige Leistungen können auch gegeben sein, wenn der Mieter über die Möglichkeit verfügt, den Leistungserbringer auszuwählen, und der Vermieter in seiner Rechnung die ergänzende Leistung (zum Beispiel Abfallentsorgung oder Reinigung der Gemeinschaftsräume eines im Miteigentum stehenden Gebäudes) gegenüber der Vermietung getrennt ausweist.

Unselbstständige Nebenleistungen zur Vermietung liegen vor, wenn diese mit dem vermieteten Gebäude objektiv eine Gesamtheit bilden. Dies kann zum Beispiel bei der Vermietung von schlüsselfertigen, mithilfe der Nebenleistungen einsatzbereiten Büroräumen oder bei der Vermietung von Immobilien für kurze Zeiträume aus beruflichen oder privaten Gründen – insbesondere für die Ferienzeit – sein. Zum anderen sind dies Fälle, bei denen der Vermieter objektiv selbst nicht über die Möglichkeit verfügt, den Leistungserbringer oder die Leistungsmodalität frei und unabhängig von anderen Vermietern zu wählen (zum Beispiel Vermietung als Teileigentümer bezüglich anteiliger Weiterbelastung von Stromkosten für Flächen, die im Gemeinschaftseigentum stehen; Teileigentümer des Gebäudes können den Stromanbieter nur gemeinsam bestimmen).

Es obliegt dem nationalen Gericht, die notwendigen Bewertungen unter Berücksichtigung der Gesamtumstände, unter denen die Vermietung und die sie begleitenden Leistungen abgewickelt werden, und insbesondere des eigentlichen Vertragsinhalts vorzunehmen. ■

Keine Mitwirkungspflicht eines Fahrzeugherstellers beim Reimport von Fahrzeugen

Der BFH hat in seinem Urteil vom 11.11.2014 (BeckRS 2015, 94568) entschieden, dass die Zollbehörde den Hersteller ausgeführter Fahrzeuge nicht dazu verpflichten kann, zugunsten eines dritten Reimporteurs der Fahrzeuge, der diese für Zwecke der Abgabenbefreiung als Rückwaren anmeldet, an der Klärung des Sachverhalts mitzuwirken.

Die im Streitfall beteiligte Klägerin ist eine in Deutschland ansässige Fahrzeugherstellerin. Die von der Klägerin produzierten und weltweit exportierten Fahrzeuge werden durch einen Dritten (Anmelder) aus dem Drittland wieder in die Europäische Union (EU) importiert und zur zollrechtlichen Abfertigung als Rückwaren angemeldet.

Das beklagte Hauptzollamt lehnte die Anmeldung des Reimports von Kraftfahrzeugteilen als Rückwaren ab. Es begründete dies damit, dass anhand der von dem Anmelder vorgelegten Unterlagen nicht entnommen werden kann, in welchem Umfang die Kraftfahrzeuge aus Teilen bestehen, bei denen es sich um vormalige EU-Waren handelte.

Im Rahmen der von dem Anmelder eingereichten Klage entschied das Finanzgericht, dem zuständigen Hauptzollamt aufzugeben, bei der Fahrzeugherstellerin die Ausfuhr- oder Wiederausfuhranmeldungen anzufordern und die für die Inanspruchnahme der zollrechtlichen Vergünstigungen relevanten Daten zu erheben.

Die darauf folgende Klage der Fahrzeugherstellerin gegen das Auskunftsverlangen wurde vom Finanzgericht abgewiesen. Letzteres vertrat unter Berufung auf Art. 14 Zollkodex (ZK) die Ansicht, dass alle unmittelbar oder mittelbar an dem Warenverkehr beteiligten Personen dazu verpflichtet seien, das Informationsdefizit bezüglich der im Drittland erworbenen und in den Fahrzeugen enthaltenen Einfuhrwaren durch Belegung von Unterlagen zu beseitigen. Demzufolge sei die Zollverwaltung ver-

pflichtet, durch Anforderung der benötigten Unterlagen und Angaben von der Klägerin zu ermitteln, in welchem Umfang die zur Wiedereinfuhr in die EU angemeldeten Fahrzeuge Teile europäischen Ursprungs und Drittlandsware enthalten. Das Auskunftsverlangen sei erforderlich, um bei der Wiedereinfuhr der Fahrzeuge gemäß dem Wirtschaftszollgedanken und europäischen Recht nur die tatsächlichen Abgaben im Umfang der Drittlandswaren zu erheben und um die dem Anmelder zu erstattenden Zollbeträge berechnen zu können.

Die Fahrzeugherstellerin legte gegen das Urteil des Finanzgerichts Revision ein. Sie machte geltend, dass sie nicht verpflichtet sei, im Interesse eines Konkurrenzunternehmens aufwendige Ermittlungen anzustellen und Geschäftsgeheimnisse zu offenbaren. Darüber hinaus dürfe es nicht möglich sein, dass in den Fällen, in denen eine ehemalige EU-Ware wieder in die EU eingeführt wird, der Hersteller verpflichtet wird, Angaben zu der Verwendung von Bauteilen aus Drittländern und zu deren zollrechtlicher Behandlung im Endprodukt zu machen.

Der BFH hob das Urteil des Finanzgerichts auf und gab der Klage der Fahrzeugherstellerin mit der Begründung statt, dass dieses Urteil Bundesrecht verletze. Ferner sei das Auskunftsverlangen rechtswidrig und verletze die Klägerin in ihren Rechten.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass das Hauptzollamt schon vor Erlass des angefochtenen Auskunftsverlangens seiner Ermittlungspflicht vollständig nachgekommen war. Die Zollverwaltung ist von Amts wegen verpflichtet, die ihr bereits vorliegenden Daten zugunsten des Anmelders zu berücksichtigen. Es sei unverhältnismäßig, bereits behördenintern vorliegende Daten vom Zollanmelder zu verlangen. Daher sei die Inanspruchnahme der für die Entscheidung erforderlichen Unterlagen unabhängig von der Zollorganisation zu gewährleisten.

Der BFH stellt in diesem Zusammenhang auch fest, dass Waren, die aus der EU in ein Drittland ausgeführt worden sind, zu Nicht-Unionswaren werden. Auf Teile, die nach der Ausfuhr wieder in die EU und somit in den Wirtschaftskreislauf des Einfuhrlands

eingeführt werden, sind die darauf entfallenden Einfuhrabgaben zu entrichten. Eine Einfuhrabgabenbefreiung im Rahmen von Rückwaren kann gemäß § 185 Abs. 1 ZK unter bestimmten Voraussetzungen nur auf Antrag des Einführers gewährt werden. Die Beibringung der für die Abgabenbefreiung erforderlichen Angaben und Unterlagen obliegt dabei nach § 6 Abs. 1 ZK dem Antragsteller.

Der vom Finanzgericht vertretene Amtsermittlungsgrundsatz und die Inanspruchnahme Dritter ist unter Verweis auf den Beibringungsgrundsatz gemäß § 6 Abs. 1 ZK nicht mehr zu rechtfertigen. Zudem sei der vom Finanzgericht diesbezüglich angeführte Wirtschaftszollgedanke in Form der grundsätzlichen Abgabepflicht als erfüllt anzusehen.

Des Weiteren seien nach Ansicht des BFH die Voraussetzungen des Art. 14 ZK nicht erfüllt. Dieser sieht vor, dass alle unmittelbar oder mittelbar am Warenverkehr beteiligten Personen auf Verlangen der Zollbehörden sämtliche Unterlagen und Angaben zur Verfügung zu stellen und jedwede Unterstützung zu gewähren haben. Die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an dem

Warenverkehr liegt vor, wenn die Zollbehörde zollrechtliche Vorschriften anwenden kann. Es gab keine Feststellung des Finanzgerichts, die es rechtfertigen konnte, die Ausfuhr der Pkw durch die Klägerin und ihre Wiedereinfuhr durch den Anmelder wirtschaftlich als einheitlichen Einfuhrvorgang anzusehen. Die Klägerin hatte die Fahrzeuge insbesondere nicht mit der Absicht des Reimports ausgeführt. Daher sind die Aus- und Wiedereinfuhr auch nicht als einheitlicher Vorgang anzusehen. ■

**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



Information Design in den Geschäftsberichten der DAX30-Unternehmen

Geschäftsberichte sind die wichtigste Informationsquelle für die Beurteilung börsennotierter Unternehmen. Viele sind jedoch schwer lesbar und für die rasche Wahrnehmung von Informationen ungeeignet. Art und Umfang der enthaltenen Visualisierungen sind häufig nicht auf die Bedürfnisse von Investoren und Kapitalgebern ausgerichtet. Jedes zehnte Diagramm verzerrt sogar den Sachverhalt. Zu diesem Ergebnis kommt eine gemeinsame Studie der FH Oberösterreich in Steyr und KPMG in Deutschland; ihr Ziel ist die Etablierung wissenschaftlich fundierter Gestaltungsstandards.

Mit steigender Komplexität der Rechnungslegung, zunehmender Datenflut und hoher Anforderungen an die Berichterstattung wird die klare visuelle Aufbereitung von Informationen in Geschäftsberichten immer wichtiger. Da sich das Bewusstsein hierfür erst langsam entwickelt, stehen viele Unternehmen vor der Frage, wie ein optimal gestalteter Geschäftsbericht aussehen sollte. Information Design leistet hier einen wichtigen Beitrag. Die in der Studie aufgezeigten Handlungsempfehlungen wurden anhand empirisch validierter Daten unter Anwendung der Eye Tracking-Technologie abgeleitet.

Kostenfreier Download unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/information-design-geschaeftsberichte-dax-30-unternehmen-2015-kpmg.pdf>



Transport Tracker März – April 2015

Der Transport Tracker von KPMG zeigt vierteljährlich aktuelle Entwicklungen, Trends und Risiken der globalen Transport- und Logistikbranche auf. Im Fokus der neuen Ausgabe stehen die Auswirkungen der fallenden Ölpreise auf Transportunternehmen. Darüber hinaus werden die Herausforderungen für Logistikunternehmen im Rahmen der E-Commerce-Rekordsaison untersucht. Eine Analyse des Transport- und Logistiksektors der letzten 24 Monate zeigt, dass in der Branche die M&A-Aktivitäten wieder an Fahrt aufgenommen haben – Treiber für Übernahmen sind insbesondere Wachstum, Konsolidierung und IT. So wurden bereits im ersten Quartal 2015 Transaktionen im Wert von 12 Milliarden USD abgeschlossen, weitere Übernahmen im Wert von 13 Milliarden USD wurden angekündigt. Neben großvolumigen Transaktionen für Zwecke anorganischen Wachstums prägen zunehmend gezielte Übernahmen spezialisierter IT- und e-Commerce-Unternehmen die M&A-Strategien der Transportunternehmen.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Publikation von KPMG International unter http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/TransportTracker_MarchApril_%202015.pdf



Der Kunde der Zukunft – Einkaufen heute und morgen

Konsumentenstudie 2015

Der Einkauf im Netz boomt; entscheidende Kauffaktoren sind im Umbruch. Die Händler buhlen mit immer neuen Konzepten um die Gunst der Kunden. Online- und Offlinehandel verschmelzen zusehends. Die Kunden selbst werden zu Treibern dieser Entwicklung. Die Frage nach der Sicherheit der Kundendaten gewinnt dabei weiter an Bedeutung. Zeiten ändern sich, die Verbraucher auch. Aber was genau wird anders? Was sind die Treiber dieses Trends?

Um herauszufinden, wie sich das Einkaufsverhalten verändern wird und wie die Erfolgsfaktoren für den Handel im Jahr 2020 aussehen werden, haben GS1 Germany, REWE und KPMG gemeinsam mit dem Meinungsforschungsinstitut TNS Emnid eine repräsentative Befragung von über 1.000 Verbrauchern in Deutschland durchgeführt. In Zeiten mobiler und vernetzter Kunden, die in der virtuellen Welt ganz selbstverständlich zu Hause sind und Smartphones, Tablets und Co. umfänglich nutzen, verzeichnet der Onlinehandel immer stärkeres Wachstum. Nur noch vier von zehn Verbrauchern kaufen am liebsten alles im Geschäft. Über die sechs Kundentypen des digitalen Zeitalters informiert diese aktuelle Studie.

Kostenfreier Download der Publikation unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/konsumentenstudie-2015-kpmg.pdf>

KPMG-Veranstaltungen*

Die Betriebsstätte aus ertrag- und umsatzsteuerlicher Sicht

9. Juni 2015 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Melanie Gierten
T +49 89 9282-1756
mgierten@kpmg.com

Transfer Pricing – Aktuelle Brennpunkte 2015

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

Aktuelles aus der betrieblichen Altersversorgung – Informationen für Produktanbieter und Unternehmen

9. Juni 2015 in Frankfurt am Main
10. Juni 2015 in Stuttgart
16. Juni 2015 in Hamburg
18. Juni 2015 in München
19. Juni 2015 in Düsseldorf

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

Dezentrale Energiewirtschaft – Ausblick in die Zukunft

9. Juni 2015 in Frankfurt am Main
30. Juni 2015 in Hannover
9. Juli 2015 in Leipzig
8. September 2015 in Düsseldorf

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

Tax Accounting in der Praxis – Lösungswege nach IAS 12 für komplexe Fragestellungen

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

10. Juni 2015 in München
16. Juni 2015 in Frankfurt am Main
16. Juni 2015 in Berlin
17. Juni 2015 in Hamburg

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

Elektronische Archivierung – Effizienz und Revisionsicherheit für Ihr Unternehmen

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

11. Juni 2015 in Frankfurt am Main
12. Juni 2015 in Köln
16. Juni 2015 in München
2. Juli 2015 in Leipzig
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
yziemerpop@kpmg.com

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

11. Juni 2015 in Hannover
18. Juni 2015 in Bremen
24. Juni 2015 in Hamburg
9. Juli 2015 in Frankfurt am Main
13. Juli 2015 in München

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

Investment Update für Entscheider

18. Juni 2015 in Frankfurt am Main

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

Cyber Security

24. Juni 2015 in Stuttgart
25. Juni 2015 in Frankfurt am Main
30. Juni 2015 in München
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
yziemerpop@kpmg.com

Gesundheitsforum 2015 – Aktuelles aus der Gesundheitswirtschaft

30. Juni 2015 in Hamburg
8. Juli 2015 in Hannover

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

Erfahrungsaustausch Lohnsteuer

30. Juni 2015 in Berlin
2. Juli 2015 in Hamburg
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

Networking Roundtable Law Firms

2. Juli 2015 in München
Ihre Ansprechpartnerin:
Yvonne Ziemer-Popp
T +49 30 2068-2684
yziemerpop@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

Jens Carsten Laue

Tersteegenstraße 19–31
40474 Düsseldorf
T +49 211 475-7901

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.