

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 3 Nachweis der Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen
- 4 Berichtigung eines fehlerhaften Bilanzansatzes bei Wechsel der Gewinnermittlungsart
- 6 Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss
- 6 Anrechnung niederländischer und dänischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer
- 9 Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht verfassungswidrig
- 9 Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines erbaurechtsbelasteten Grundstücks
- 11 Zum Begriff der groben Fahrlässigkeit im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO
- 12 Vorlage an Großen Senat: Verstößt Sanierungserlass gegen Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?
- 14 Steuerfreiheit von Umsätzen privater Krankenhausbetreiber ab 2009
- 15 Maßgebliche Leistungsbeziehungen bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 17 Kein Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer durch ein Transportunternehmen

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum



Erneut ist das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in Aktion getreten: Nachdem es bereits mehrfach die Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungsteuer festgestellt hat, nimmt es nun die Grunderwerbsteuer ins Visier. Anlass war eine gleichheits-satzwidrige Bewertung von Grundbesitz für steuerliche Zwecke. Am 23.6.2015 hat das BVerfG entschieden, dass der sogenannte Bedarfswert als Ersatzbemessungsgrundlage bei der Grunderwerbsteuer dem Gleichheitsgrundsatz widerspricht. Der Begriff kennzeichnet den Wert einer Liegenschaft, nach dem die Grunderwerbsteuer bemessen wird, wenn bei einer Grundstückstransaktion kein Kaufpreis vereinbart wurde. Hauptanwendungsfälle sind Umwandlungen von Grundbesitz haltenden Gesellschaften sowie Übertragungen von Gesellschaften, zu deren Vermögen Grundbesitz gehört („mittelbare Grundstücksübertragung“). Eine Gleichheitswidrigkeit sieht das Gericht darin, dass die Bedarfswerte in der Regel die Grundbesitzwerte, die bei einem normalen Verkauf des Grundbesitzes zwischen nicht verbundenen Personen vereinbart werden, bei Weitem unterschreiten.

In der Vergangenheit ließ das BVerfG in Fällen der Verfassungswidrigkeit die Steuerfestsetzung aus Gründen der Finanz- und Haushaltsplanung unangetastet. Im aktuellen Urteil fordert es nun vom Gesetzgeber die rückwirkende Neuregelung der Ersatzbemessungsgrundlage ab 2009. Zu diesem Zeit-

punkt wurden neue Bewertungsregelungen für Grundbesitz für Zwecke der Erbschaftsteuer eingeführt. Bereits im Jahr 2006 hatte das BVerfG diesbezüglich eine realitäts-gerechtere Bewertung gefordert. Die ausdrückliche Rückwirkungsanordnung über einen sehr langen Zeitraum hat eine neue Qualität. Zwar enthält das Steuerverfahrensrecht eine Norm, nach der bei Ausspruch der Nichtigkeit einer Steuernorm durch das BVerfG keine nachteiligen steuerlichen Konsequenzen für Sachverhalte erfolgen dürfen, die in der Vergangenheit abgeschlossen wurden. Dies gilt selbst dann, wenn die entsprechenden günstigen Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder mit Vorläufigkeitsvermerk erlassen wurden. Aktuell sind die Auswirkungen nicht abschätzbar. Dies gilt etwa für Vorgänge vergangener Jahre, für die noch keine Grunderwerbsteuer festgesetzt wurde. Zudem ist das laufende Verfahren zur möglichen Verfassungswidrigkeit der Einheitswerte zu bedenken. Hier hat der Gesetzgeber ebenfalls seit einiger Zeit Kenntnis von nicht (mehr) realitätsgerechten Bewertungsunterschieden.

Die Fachleute von KPMG sind bei diesem Themenkomplex, auch über die Verbände, am Puls der Zeit und unterstützen bei allen bewertungsrelevanten Fragestellungen – nicht nur für Steuerzwecke.

Stefan Schmidt
Tax, München

Einkommensteuer

Nachweis der Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen

Nach § 33 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen (außergewöhnliche Belastung). Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen, die sich aufgrund ihrer Außergewöhnlichkeit nicht durch Pauschalen oder allgemeine Freibeträge erfassen lassen, für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen.

Bei Kosten, die aufgrund der Heilung oder Linderung von Krankheiten anfallen, wird die Zwangsläufigkeit ohne nähere Prüfung unterstellt, um ein unzumutbares Eindringen in die Privatsphäre zu vermeiden. Sie ist jedoch durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers nachzuweisen. Besondere Anforderungen gelten für bestimmte, in § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV aufgeführte Fälle (sogenannte Katalogfälle). Diesbezüglich gilt ein qualifiziertes Nachweiserfordernis. Die Zwangsläufigkeit ist durch ein vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine vorherige ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes einer Krankenversicherung zu dokumentieren.

Im Fall des BFH-Urteils vom 15.1.2015 (DStR 2015 S. 1170) war ein solcher qualifizierter Nachweis erforderlich. Die Kläger hatten Krankheitskosten ihres 1992 geborenen Sohnes geltend gemacht, der wegen der psychischen Erkrankung ADHS mit Schulverweigerung in einer Einrichtung für Kinder und Jugendliche mit massiven Störungen in der Persönlichkeitsentwicklung untergebracht war. Er erhielt dort im Streitjahr 2007 eine psychotherapeutische, schulpyschologische Behandlung einschließlich der Beschulung. Die Maßnahmen beinhalteten sowohl eine psychotherapeutische Behandlung (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b EStDV) als auch eine auswärtige

Unterbringung aufgrund einer Behinderung (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. c EStDV), sodass es nach beiden Vorschriften des qualifizierten Nachweises bedurfte. Diesen Nachweis hatten die Kläger nicht erbracht. Die Gewährung der Eingliederungshilfe nach § 35a Abs. 2 Nr. 4 SGB VIII durch die städtischen Behörden reichte diesbezüglich nicht aus, da sie keinen dem § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStDV entsprechenden Nachweis voraussetzt. Dieser Nachweis kann auch nicht durch andere Unterlagen erbracht werden. Insoweit handelt es sich in den Katalogfällen um eine abschließende Regelung.

Auch die erst 2011 durch § 84 Abs. 3f EStDV erfolgte Einfügung der im Streitfall angewendeten Regelung des § 64 EStDV in der Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Eine insoweit vertrauensschutzbegründende, anderweitige bestandskräftige Festsetzung lag nicht vor. Die Feststellung, dass die Zwangsläufigkeit der geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde nach – mithin auch für den vom Finanzamt anerkannten Teil – nicht nachgewiesen wurde, war zulässig. Das Verböserungsverbot des § 96 FGO steht dem nicht entgegen, denn es untersagt lediglich eine Erhöhung der Steuerfestsetzung. ■

Steuerliche Einordnung einer Vergütung für die Verpfändung eines GmbH-Anteils zur Sicherung eines Darlehens in einer Dreiecks-Konstellation

Im Fall des BFH-Urteils vom 14.4.2015 (DStR 2015 S. 1436) war der Kläger mittelbar an der Z-AG beteiligt. Diese benötigte im Streitjahr 2009 Kredite, zu deren Absicherung der Kläger unter anderem GmbH-Anteile an die Kreditgeber verpfändete. Nach den Pfandbestellungsverträgen sollten die Grundverträge mit den Kreditgebern nur eine kurze, jeweils noch im Jahr 2009 endende Darlehenslaufzeit enthalten. Die Z-AG hatte sich mit einem Schreiben vom 27.3.2009 gegenüber den Pfandrechtsbestellern verpflichtet, die Darlehen spätestens bis zum 31.7.2009 soweit zurückzuführen, dass die Sicherheiten freigegeben würden.

Den Pfandrechtsbestellern war eine von der Höhe des besicherten Kredits abhängige quartalsmäßige Vergütung zugesagt. Der Kläger war der Auffassung, dass es sich bei der Pfandbestellung um einen nicht steuerbaren veräußerungsähnlichen Vorgang im Privatbereich handele – die Vergütung also steuerfrei war. Das Finanzgericht ging bei den Vergütungen dagegen von einer bürgerschaftsähnlichen entgeltlichen Leistung aus, die gemäß § 22 Nr. 3 EStG steuerpflichtig sei.

Der BFH entschied, dass die Vergütungen des Klägers steuerpflichtig seien, und zwar entweder nach § 22 Nr. 1 Satz 1 Hs. 1 EStG als wiederkehrende Bezüge oder nach § 22 Nr. 3 EStG als sonstige Leistung. Er verwies den Rechtsstreit zurück, da nach den Feststellungen des Finanzgerichts nicht abschließend beurteilt werden konnte, ob einkommensteuerrechtlich wiederkehrende Bezüge oder sonstige (einmalige) Leistungen vorlagen. Hiervon hängt auch ab, ob gegebenenfalls Werbungskosten nur mit dem Pauschbetrag für wiederkehrende Bezüge von 102 Euro (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG) oder in nachgewiesener Höhe abgezogen werden konnten.

Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen gehören gemäß § 22 Nr. 1 S. 1 Hs. 1 EStG zu den sonstigen Einkünften, soweit sie nicht als eine der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG genannten anderen Einkunftsarten qualifizieren. Maßgebend ist, dass sich die Bezüge aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder eines einheitlichen Rechtsgrunds mit einer gewissen Regelmäßigkeit – wenn auch nicht in gleicher Höhe – wiederholen. Eine Mindestdauer ist nicht Voraussetzung. Jedoch begründen einmalige Leistungen, auch wenn sie in Form von Teilleistungen erbracht werden, keine wiederkehrenden Bezüge. Der Tatbestand des § 22 Nr. 1 EStG ist in der Regel nur dann erfüllt, wenn die Leistungen andere steuerbare Einnahmen ersetzen.

Zu der anderen Tatbestandsalternative, den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG, gehören Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG) noch zu den Einkünften des § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 EStG gehören. Eine Leistung im

Sinne des § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Unterlassen oder Dulden, das weder eine Veräußerung noch einen veräußerungsähnlichen Vorgang im Privatbereich betrifft, ferner Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und eine Gegenleistung auslöst. Ein synallagmatisches Verhältnis von Leistung und Gegenleistung ist allerdings nicht erforderlich. Es genügt, dass die Gegenleistung durch das Verhalten des Steuerpflichtigen „ausgelöst“ wird.

Im Streitfall kommt es daher für die Zuordnung der Pfandvergütungen zu § 22 Nr. 1 Satz 1 Hs. 1 EStG beziehungsweise zu § 22 Nr. 3 EStG darauf an, ob eine einheitliche einmalige Zahlung geplant und der Vertrag entsprechend durchgeführt wurde oder ob wiederkehrende, jeweils eigenständige Leistungen beabsichtigt waren. Für das Letztere spricht, dass eine Risikoabsicherung typischerweise auf Dauer angelegt ist. Der BFH gab dem Finanzgericht die Prüfung dieser Frage im zweiten Rechtszug auf. ■

Aufwendungen für die Modernisierung eines Badezimmers gehören anteilig zu den Kosten des häuslichen Arbeitszimmers

Das Finanzgericht Münster hat im Urteil vom 18.3.2015 (DStR 2015 S. 1496 – Revision eingelegt) entschieden, dass die Modernisierungskosten eines Badezimmers anteilig zu den abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören, wenn die Modernisierungsmaßnahme den Wert des gesamten Gebäudes erhöht. Im Streitfall nutzte der Kläger in seinem Einfamilienhaus ein häusliches Arbeitszimmer für seine freiberufliche Tätigkeit. Er hatte das Arbeitszimmer seinem Betriebsvermögen zugeordnet. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts war das Arbeitszimmer der Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, sodass der Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht eingeschränkt beziehungsweise ausgeschlossen war (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 3 EStG).

Nach der (grundlegenden) Entscheidung des BFH vom 18.10.1983 (BStBl II 1984 S. 112) gehören zu den Aufwendungen im

Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer insbesondere auch Reparaturaufwendungen, die das gesamte Haus betreffen, sowie solche für die Renovierung „des Zimmers“. Soweit die Aufwendungen das ganze Haus betreffen, ist der auf das Arbeitszimmer entfallende Anteil nach Maßgabe der Wohnflächenverhältnisse anzusetzen. Aufwendungen, die nur dem privaten Teil des Hauses zuzuordnen sind wie insbesondere Schönheitsreparaturen in diesem Bereich, zählen nicht zu den Aufwendungen für das Arbeitszimmer.

Bei den im Streitfall angefallenen Aufwendungen für die Modernisierung und den Umbau von Bad und Flur (auch die Badezimmertür wurde versetzt) handelte es sich nach der Auffassung des Finanzgerichts um Kosten, die das gesamte Gebäude betreffen. Insoweit sieht das Finanzgericht eine Parallele zu Kosten für die Neueindeckung des Dachs, die Renovierung der Fassade, das Ersetzen der Eingangstür oder die Trockenlegung des Kellers. Die Renovierungsmaßnahmen gingen weit über bloße Schönheitsreparaturen hinaus und stellten werterhöhende Modernisierungsmaßnahmen für das gesamte Gebäude dar. Das Finanzgericht berücksichtigte auch, dass das Badezimmer für die Nutzung des gesamten Gebäudes zwingend notwendig war. Demgemäß beurteilte es die Kosten anteilig als Aufwendungen für das Arbeitszimmer.

Das Finanzgericht stützte seine Beurteilung zugleich auf die Erwägung, dass sonst Wertungswidersprüche entstehen könnten. Bei Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit wird sich durch die Entnahme des Arbeitszimmers ein Entnahmegewinn ergeben, der sich nach dem anteiligen Wert des gesamten Hauses richtet. Hierbei wird steuerlich die Wertsteigerung durch die Modernisierungsmaßnahmen mit umfasst. Deshalb erscheint es folgerichtig, die werterhöhenden Maßnahmen auch im Zeitpunkt ihrer Verursachung anteilig zu berücksichtigen. Wäre das Haus nur angemietet gewesen, hätte der Vermieter die entsprechenden Aufwendungen im Rahmen einer Mieterhöhung geltend machen können, wodurch sich ebenfalls die Miete für das Arbeitszimmer anteilig erhöht hätte. Schließlich würde auch in dem Fall anschaffungsnaher Aufwendungen eine Ungleichbehandlung vermieden. Als nachträgliche Anschaffungsaufwendungen

(§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG) wären die Modernisierungsaufwendungen den Anschaffungskosten des Hauses zuzuschlagen gewesen und hätten damit die anteilig auf das Arbeitszimmer entfallenden Abschreibungen erhöht. ■

Berichtigung eines fehlerhaften Bilanzansatzes bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

Im Fall des BFH-Urteils vom 16.12.2014 (DStR 2015 S. 1358) erzielte die Klägerin als Steuerberatungskanzlei in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Die Klägerin wurde durch Verschmelzung zur Neugründung durch Übertragung des Vermögens der O-AG zu Buchwerten gegründet. Sie übernahm zum steuerlichen Übertragungstichtag 31.12.2003 die Buchwerte aus der Schlussbilanz der O-AG. Eine eigene Eröffnungsbilanz erstellte die Klägerin nicht, sondern ging zum 1.1.2004 zur Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG über. Ende 2003 gab die O-AG auf Verlangen der Hausbank ein Gutachten über die Erfolgsaussichten einer gegen die O-AG gerichtlich geltend gemachten Schadenersatzforderung in Auftrag. Der Gutachter kam Anfang 2004 zu dem Ergebnis, dass die in der Bilanz zum 31.12.2003 fehlende Passivierung einer Rückstellung nach § 249 HGB vertretbar sei. Im Rahmen einer Außenprüfung bei der O-AG wurde allerdings in der Steuerbilanz zum 31.12.2003 von einer Passivierungspflicht der Rückstellung ausgegangen. Daraufhin erließ das Finanzamt für 2003 geänderte Körperschaftsteuerbescheide mit der Folge eines höheren festgestellten Verlustvortrags zum 31.12.2003. Korrespondierend erhöhte es bei der Klägerin im geänderten Bescheid über die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2004 die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH vertrat die Auffassung, dass die O-AG in ihrer Schlussbilanz nach § 3 UmwStG zum 31.12.2003 keine Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit bilden musste. Mithin durfte auch im Rahmen der Überleitungsrechnung im

Streitjahr 2004 für die Klägerin in der Gewinnfeststellung kein gewinnerhöhender Korrekturposten berücksichtigt werden.

Bei der Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist zwischen der Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verbindlichkeit und der Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme hieraus zu differenzieren. Die für die Rückstellungsbildung erforderliche Wahrscheinlichkeit der tatsächlichen Inanspruchnahme des Kaufmanns muss einzelfallbezogen im Wege der Prognose anhand der erkennbaren tatsächlichen Verhältnisse beurteilt werden. Zu den objektiven Umständen, die Eingang in die Prognose über den Ausgang des Verfahrens finden können, kann auch ein im Wertaufhellungszeitraum von fachkundiger dritter Seite erstelltes Gutachten gehören. Kommt dieses zu dem Ergebnis, dass ein Unterliegen des Kaufmanns im Prozess nicht überwiegend wahrscheinlich ist, kann der Steuerpflichtige nicht verpflichtet sein, eine entsprechende Rückstellung zu bilden.

Für den Fall einer nachträglichen Änderung des Ansatzes eines Postens in der steuerlichen Übertragungsbilanz muss grundsätzlich auch die Übernahmebilanz der übernehmenden Personengesellschaft korrigiert werden. Allerdings blieb es der Klägerin als übernehmender Rechtsträgerin nicht verwehrt, in ihrer Überleitungsrechnung im Jahr 2004 die unzutreffende Rückstellungsbildung des Finanzamts in der steuerlichen Schlussbilanz der O-AG gewinnneutral zu korrigieren. Hat sich ein solcher Bilanzierungsfehler steuerlich nicht ausgewirkt, ist der fehlerhafte Bilanzansatz unter Durchbrechung des formellen Bilanzenzusammenhangs in der Anfangsbilanz des ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraums gewinnneutral zu korrigieren. Im Streitfall konnte sich bei der O-AG aufgrund des Untergangs des Verlustvortrags nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG keine künftige Auswirkung ergeben. Der Grundsatz der Gesamtgewinnleichheit gebietet, dass eine Personengesellschaft, die nach § 4 Abs. 1 UmwStG an einen unzutreffenden Ansatz des Finanzamts in einer steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Kapitalgesellschaft nach § 3 Satz 1 UmwStG gebunden ist, diesen Bilanzierungsfehler beim Wechsel

der Gewinnermittlungsart gewinnneutral korrigieren kann, sofern er sich bislang steuerlich nicht ausgewirkt hat. ■

Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten von weniger als 10% an der Komplementär-GmbH regelmäßig kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

In dem dem BFH-Urteil vom 16.4.2015 (DStR 2015 S. 1362) zugrunde liegenden Sachverhalt war der Kläger (K) zu 5% an der R-GmbH & Co. KG (R) und zu 5% an der H-GmbH (H) beteiligt. H fungierte zwar als Komplementärin der R, ohne jedoch an deren Vermögen beteiligt zu sein. Ihre Tätigkeit beschränkte sich auf die Geschäftsführung der R. Darüber hinaus war die X-KG zu 95% an der R beteiligt. Demgegenüber waren am Gewinn der R die H mit 99% sowie die beiden Kommanditisten mit 1% entsprechend dem Verhältnis der Kommanditanteile beteiligt. K veräußerte mit notariellem Vertrag sowohl seinen Geschäftsanteil an der H als auch seinen Kommanditanteil an der R. R erfasste im Rahmen ihrer Feststellungserklärung für 2002 den Gewinn aus der Veräußerung des GmbH-Anteils nicht. Nach einer Außenprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass der GmbH-Anteil dem Sonderbetriebsvermögen (SBV) II des K zuzuordnen sei. Mit dem geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensteuer 2002 stellte das Finanzamt für den K einen auf den GmbH-Anteil entfallenden Veräußerungsgewinn von rund 1,9 Millionen Euro fest. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH vertrat die Auffassung, dass grundsätzlich eine Minderheitsbeteiligung des Kommanditisten an der geschäftsführungsbefugten Komplementär-GmbH von weniger als 10% nicht dem SBV II zuzuordnen ist. Diese Zuordnungsqualifikation gilt für den gesetzlich normierten Regelfall, wonach in den Angelegenheiten der Gesellschaft die Abstimmung nach der Mehrheit der abgegebenen Stimmen erfolgt (§ 47 Abs. 1 GmbHG). Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Komplementär-GmbH

außergewöhnlich hoch am Gewinn der KG beteiligt ist. Im Streitfall hob der BFH das angefochtene Urteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück.

Notwendiges SBV II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden. Da die Beteiligung des K an der H ersichtlich nicht der Begründung seiner Mitunternehmerstellung an der R gedient hatte, durfte im Streitfall eine Zuordnung der Beteiligung zum SBV II nur dann in Betracht kommen, wenn durch die Beteiligung des K an der H dessen Mitunternehmerstellung in der R gestärkt worden wäre. Vermittelt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH keinen Einfluss auf die Geschäftsführung der KG, kann allein der Umstand, dass der Kommanditist mittelbar über die Komplementär-GmbH am Gewinn der KG beteiligt ist, seine Mitunternehmerstellung nicht stärken.

Allerdings ist eine Minderheitsbeteiligung stets dem SBV II zuzuordnen, wenn eine Beschlussfassung nur unter Mitwirkung des Minderheitsgesellschafters möglich ist. Dies ist der Fall, wenn der Gesellschaftsvertrag für die Ausübung der Rechte der Gesellschafter nach § 46 Nr. 5 und Nr. 6 GmbHG eine Mehrheit von Stimmen verlangt, die nur unter Einschluss der Stimmen des Minderheitsgesellschafters erreicht werden kann. Das Finanzgericht hatte zu Unrecht die Minderheitsbeteiligung des K an der H allein aufgrund der Gewinnbeteiligung der H an der R als notwendiges SBV II des K bei der R eingestuft. Da das Finanzgericht die Satzung der H nicht dahin gehend geprüft hatte, ob eine Beschlussfassung ohne die Stimmen des K nicht möglich wäre, gab der BFH dem Finanzgericht vor, die insoweit fehlenden Feststellungen nachzuziehen.

Schließlich wies der BFH auf Folgendes hin: Die hier atypische Gewinnverteilungsabrede stelle keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO dar, der es rechtfertigen könnte, die in Streit stehenden Veräußerungsgewinne nach einer anderen Quote auf die Gesellschafter zu verteilen. ■

Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt: Tilgung aus Bilanzgewinn und Liquidationsüberschuss

In dem dem BFH-Urteil vom 15.4.2015 (DStR 2015 S. 1551) zugrunde liegenden Sachverhalt vereinbarten eine GmbH (Klägerin – K) und ihre Muttergesellschaft (E-GmbH) zur Abwendung der Überschuldung im Sinne der Insolvenzordnung (InsO) einen Rangrücktritt. Danach trat die E-GmbH als alleinige Gesellschafterin mit ihrem Anspruch auf Tilgung und Verzinsung des Darlehens in Höhe von 7 Millionen Euro im Rang hinter die Forderungen sämtlicher anderer Gläubiger zurück. Ihren Anspruch auf Tilgung und Zinsen konnte sie nur aus einem künftigen Bilanzgewinn oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss geltend machen. Im Streitjahr 2005 wurde im Jahresabschluss der K zum 30.6.2005 ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Jahresfehlbetrag von rund 9,3 Millionen Euro festgestellt. Unter den Passiva wurden unter anderem ein Verlustvortrag von circa 8,1 Millionen Euro, eine Kapitalrücklage von etwa 0,6 Millionen Euro und Verbindlichkeiten gegenüber der E-GmbH von rund 9,2 Millionen Euro ausgewiesen. Im Anschluss an eine Außenprüfung war das Finanzamt der Meinung, dass die Passivierung der gegenüber der E-GmbH bestehenden Verbindlichkeiten in der Steuerbilanz der K nach § 5 Abs. 2a EStG unzulässig sei, und erließ für das Streitjahr geänderte Steuerbescheide.

Der BFH vertrat die Auffassung, dass entgegen der Ansicht des Finanzgerichts die K nicht berechtigt war, in ihrer auf den 30.6.2005 aufzustellenden Steuerbilanz die gegenüber der E-GmbH bestehenden Darlehensschulden zu passivieren. Da der Senat nicht beurteilen konnte, inwieweit die hierdurch bedingte Erhöhung des Bilanzgewinns durch den Ansatz einer Einlage ausgeglichen wird, wurde die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Nach der Sonderregelung des § 5 Abs. 2a EStG 1997 dürfen für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst dann

angesetzt werden, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Für einen spezifizierten Rangrücktritt, nach dem die Gläubigerin die Befriedigung ihrer Gesamtforderung nur aus künftigen Jahresüberschüssen, soweit sie bestehende Verlustvorträge übersteigen, oder aus einem Liquidationsüberschuss verlangen kann, hatte der BFH bereits Folgendes entschieden: Solche Verbindlichkeiten, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu erfüllen sind, dürfen wegen fehlender wirtschaftlicher Belastung in der Steuerbilanz nicht ausgewiesen werden.

Im Streitfall waren die Forderungen der E-GmbH nur aus einem künftigen Bilanzgewinn (oder aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss) der K zu tilgen. Denn nach den Verhältnissen zum 30.6.2005 hätte sich bei einem Jahresfehlbetrag von rund 2 Millionen Euro sowie einem Verlustvortrag von circa 8,1 Millionen Euro selbst im Fall der Auflösung der Kapitalrücklage kein Bilanzgewinn einstellen können.

Im Streitfall erlaubten die tatsächlichen Feststellungen keine abschließende Beurteilung darüber, ob der sich aus der Ausbuchung der Verbindlichkeiten ergebende Gewinn um den Ansatz einer verdeckten Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Darlehensforderungen (Teilwert) zu kürzen ist. Entgegen der früheren Rechtsprechung hält der Senat nicht mehr daran fest, dass Darlehen, die aus künftigen Gewinnen zu tilgen sind, nicht die Funktion von zusätzlichem Eigenkapital zukommt. Diese Rechtsprechungskorrektur beruht auf folgenden Erwägungen: Der Einlagebestand ist durch die Zuführung eines Wirtschaftsguts gekennzeichnet. Nach ständiger Rechtsprechung zählen hierzu nicht nur der Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens, sondern auch der Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens. Dabei umfasst der steuerrechtliche Einlagebegriff auch die durch einen Rangrücktritt in Verbindung mit § 5 Abs. 2a EStG ausgelöste Ausbuchung von Verbindlichkeiten. Voraussetzung ist allerdings, dass die Vereinbarung zur Subordination der Verbindlichkeit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. ■

Einkommensteuer/Unionsrecht

Anrechnung niederländischer und dänischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer

Im Fall des BFH-Urteils vom 15.1.2015 (DStR 2015 S. 1297) stritten die Beteiligten darüber, ob dänische und niederländische Körperschaftsteuer, die auf den vom Steuerpflichtigen bezogenen Dividenden lasten sollen, bei der Steuerfestsetzung als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen und auf die festgesetzte Einkommensteuer anzurechnen sind. Das Finanzamt hatte die betreffenden ausländischen Körperschaftsteuern für die Streitjahre 1995 bis 1997 weder in den Einkommensteuerbescheiden noch im Rahmen der Anrechnungsverfügungen erfasst. Die Kläger beantragten die Anrechnung von drei Siebteln der vom Erblasser in den Streitjahren erzielten Dividendeneinnahmen aus den ausländischen Aktien. Das Finanzamt lehnte dies mit einem Schreiben vom 30.11.2000 ab. Die Einspruchsentscheidung und anschließende Klage waren erfolglos.

Nach Auffassung des BFH scheiterte die Anrechnung mit Bezug auf die Abrechnung zur Einkommensteuer 1996 und 1997 bereits deshalb, weil es an der erforderlichen Erfassung ausländischer Körperschaftsteuer im Rahmen der jeweiligen Steuerfestsetzung fehlte. Für das Jahr 1995 kam mit Bezug zur Einkommensteuerabrechnung ebenfalls keine Anrechnung in Betracht, da die tatsächliche Vorbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer nicht feststellbar war. Einer erneuten Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV bedurfte es zur Entscheidung nicht.

Der BFH qualifizierte das genannte Schreiben des Finanzamts als Abrechnungsbescheid im Sinne des § 218 Abs. 2 Satz 1 AO mit der Folge, dass die Einspruchsentscheidung ausschließlich im Verfahren über den Abrechnungsbescheid ergangen war. Hinsichtlich des Abrechnungsbescheids für 1996 und 1997 war die Revision zurückzuweisen, da die ausländische Körperschaftsteuer nicht in den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasst war. Die maß-

gebliche Rechtsnorm schließt vom Veranlagungszeitraum 1996 an eine Anrechnung der Körperschaftsteuer aus, wenn die Einnahmen oder die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Veranlagung nicht erfasst werden. Dass die Anrechnungsbeschränkung auf unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, ändert daran nichts.

Hinsichtlich des Abrechnungsbescheids für 1995 musste die anzurechnende Körperschaftsteuer zwar nicht nach der maßgeblichen Rechtsnorm bei der Steuerfestsetzung erfasst werden. Dennoch scheiterte die Anrechnung, weil das Finanzgericht tatsächlich im Ausland angefallene Körperschaftsteuer nicht feststellen konnte. Nach unionsrechtlichen Grundsätzen muss bei der Ermittlung des Anrechnungsbetrags die Steuer berücksichtigt werden, die von der ausschüttenden Gesellschaft im Sitzmitgliedstaat tatsächlich entrichtet wurde. Sie ergibt sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen anwendbaren Regeln und aus dem Körperschaftsteuersatz im Sitzmitgliedstaat. Allerdings ist im grenzüberschreitenden Fall die tatsächliche Zahlung der Körperschaftsteuer nicht Anwendungsvoraussetzung. Bei der Ermittlung der maßgeblichen ausländischen Körperschaftsteuer ist die unionsrechtlich einzufordernde Gleichbehandlung mit einem Inlandssachverhalt zu beachten. Mithin ist bei einem vom Anteilseigner vereinnahmten Beteiligungsertrag im grenzüberschreitenden Sachverhalt eine Zuordnung nach Maßgabe einer „Verwendungsfiktion“ vorzunehmen. Dies gilt auch dann, wenn es im Ausland an einer Verpflichtung zur Eigenkapitalgliederung fehlt.

Der BFH bestätigte, dass die von den Klägern vorgelegten, von den depotführenden Banken ausgestellten Bescheinigungen nicht ausreichen, um den Beweis der tatsächlichen körperschaftsteuerlichen Vorbelastung zu erbringen. Zwar bedarf es für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer keiner „Schatten-Eigenkapitalgliederung“. Allerdings bestand auch kein Anlass, die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer aufgrund der Vorlage einer „nur formellen“ Körperschaftsteuer-

bescheinigung der depotführenden Bank zuzulassen. Vielmehr dürfen die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für einen Steuervorteil nach den einschlägigen Rechtsnormen erfüllt sind. Folge ist, dass auch bei „äquivalenter“ Behandlung der Bescheinigung ein Nachweisdefizit in Bezug auf den materiell-rechtlichen Anrechnungsbetrag verbleibt. ■

Einkommensteuer/Bewertung

Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke

Bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zwischen nahestehenden Personen besteht nach der Rundverfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 15.10.2014 (DStR 2015 S. 1313) die Vermutung, dass ein – teilweise – unentgeltliches Geschäft vorliegt. Um diese Vermutung zu widerlegen, muss der vereinbarte Kaufpreis den tatsächlichen Unternehmenswert widerspiegeln. Für die Ermittlung (Schätzung) des tatsächlichen Unternehmenswerts zu ertragsteuerlichen Zwecken wurde das bisherige sogenannte Stuttgarter Verfahren (§ 11 Abs. 2 Satz 3 BewG a. F.) nicht angewandt, da es durch die gesetzlich bedingte Übernahme der Steuerbilanzwerte regelmäßig zu zu niedrigeren Werten kam.

Das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 (ErbStRG) regelte die Unternehmensbewertung für Zwecke der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer grundlegend neu. An die Stelle des Stuttgarter Verfahrens trat nunmehr das vereinfachte Ertragswertverfahren (§§ 199 – 203 BewG n. F.), das auf der Kapitalisierung des – vereinfacht ermittelten – Durchschnittsertrags zu einem näher bestimmten Kapitalisierungszinsfuß beruht. Dem Substanzwert kommt dabei die Funktion einer Bewertungsuntergrenze zu. Es ist noch nicht höchstrichterlich entschieden, ob als Substanzwert der Liquidationswert oder der Fortführungswert des Unternehmens maßgeblich ist.

Das vereinfachte Ertragswertverfahren gilt mangels Ausschluss in § 11 Abs. 2 BewG n. F. nunmehr uneingeschränkt auch für die Ertragsteuern. Allerdings trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast dafür, dass das vereinfachte Ertragswertverfahren zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

Gemäß dem BMF-Schreiben vom 22.9.2011 sind die gleichlautenden Ländererlasse vom 17.5.2011 (BStBl I 2011 S. 606) zur Anwendung der §§ 11, 95 bis 109 und 199 ff. BewG in der Fassung des ErbStRG bei der Bewertung von Unternehmen und Anteilen an Kapitalgesellschaften für ertragsteuerliche Zwecke entsprechend anzuwenden. ■

Körperschaftsteuer

Kein Direktzugriff auf das Einlagekonto und Bindung der Steuerbescheinigung

In dem dem BFH-Urteil vom 11.2.2015 (DStR 2015 S. 1556) zugrunde liegenden Sachverhalt belief sich zum 31.12.2008 das gegenüber einer GmbH (Klägerin – K) nach § 27 Abs. 2 KStG 2002 n. F. festgestellte steuerliche Einlagekonto auf 25.565 Euro und ihr nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 n. F. ausschüttbarer Gewinn auf 8.001 Euro. Zwar hatte die Gesellschafterversammlung am 27.11.2009 beschlossen, die Kapitalrücklage aufzulösen und an den alleinigen Gesellschafter V zurückzuzahlen. Dennoch hatte die K gegenüber dem Finanzamt erklärt, ihr Einlagekonto zum 31.12.2009 in unveränderter Höhe festzustellen. Der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) erlassene Feststellungsbescheid vom 9.9.2010 erging erklärungsgemäß. Mit ihrem Schreiben vom 30.11.2010 beantragte die K, den Feststellungsbescheid nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO dahin gehend zu ändern, dass ihr Einlagekonto auf 0 Euro festgestellt wird. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH folgte der Entscheidung des Finanzgerichts. Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 in der Fassung des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrecht-

licher Vorschriften (SEStEG) mindern Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur bei einer Einlagenrückgewähr. Dies ist dann der Fall, wenn die Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen. Dabei gilt nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG 2002 n. F. als ausschüttbarer Gewinn das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Nach Auffassung des Senats hat sich der Gesetzgeber für eine steuerrechtlich eigenständige Differenzrechnung entschieden. Nach dieser Differenzrechnung gilt der auf das Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ermittelte ausschüttbare Gewinn selbst dann als vorrangig ausgekehrt, wenn die Leistung der Kapitalgesellschaft auf die Auflösung von Kapitalrücklagen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB zurückgeht.

Die von der K gegen die Versagung des vorrangigen Zugriffs auf das steuerliche Einlagekonto geltend gemachten verfassungsrechtlichen Bedenken hatte der BFH bereits in einem früheren Urteil verworfen (DStR 2013 S. 1124). Diese Versagung des Direktzugriffs verstößt auch unter dem Gesichtspunkt einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG. Denn der Gesetzgeber hat sich in sachgerechter Weise im Interesse der Verwaltungsvereinfachung und zur Vermeidung von Gestaltungen dazu entschieden, den Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto zu verwehren. Mithin ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner Entscheidung zugunsten einer praxistauglichen steuerrechtlichen Verwendungsreihenfolge nur die Rückzahlung von Nennkapital aus der Differenzrechnung ausnimmt.

Dem Antrag auf Änderung des Feststellungsbescheids vom 9.9.2010 konnte auch nicht in dem Umfang entsprochen werden, in dem er auf eine Minderung des steuerlichen Einlagekontos um den nach vorrangiger Verrechnung des ausschüttbaren

Gewinns verbleibenden Betrag (hier: Minderung um 25.565 Euro abzüglich 8.001 Euro = 17.564 Euro) gerichtet war. Zwar würde eine solche Kürzung der materiell-rechtlichen Verwendungsreihenfolge des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 n. F. entsprechen. Angesichts der verfahrensrechtlichen Bestimmungen des § 27 Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 5 Satz 1 bis 3 KStG 2002 n. F. ist die Kürzung jedoch ausgeschlossen. Wird der Abgang aus dem Einlagekonto zu niedrig bescheinigt, schreibt § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG die Verwendung der Eigenkapitalanteile gemäß der Bescheinigung fest. Weiterhin regelt Satz 2 der Vorschrift Folgendes: Ist für eine Leistung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos eine Steuerbescheinigung nicht erteilt worden, gilt der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit 0 Euro bescheinigt. Nach Satz 3 der Norm ist in beiden Fällen eine Korrektur der Steuerbescheinigung ausgeschlossen.

Der BFH sieht in der ausgeschlossenen Berichtigungsmöglichkeit einer (fehlerhaften) Steuerbescheinigung keine Verletzung der Grundrechte. Die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos entfaltet auch für die Besteuerung der Anteilseigner materiell-rechtliche Bindungswirkung (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 2002 n. F.). Da der Bescheid zur Feststellung des Einlagekontos nicht gegenüber dem Anteilseigner, sondern gegenüber der Kapitalgesellschaft ergeht, kommt der Steuerbescheinigung die Aufgabe zu, die Korrespondenz beider Besteuerungsebenen abzusichern. Die dem Anteilseigner erteilte und von ihm im Veranlagungsverfahren vorgelegte Bescheinigung (§ 27 Abs. 3 KStG 2002 n. F.) erbringt den Beweis, dass der bescheinigte Betrag ausgeschüttet wurde und in dem ausgewiesenen Umfang aus dem steuerlichen Einlagekonto stammt. ■

Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung zur Umgliederung des verwendbaren Eigenkapitals beim Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren

In dem dem BFH-Urteil vom 25.2.2015 (DStR 2015 S. 1617) zugrunde liegenden Fall stritten die Beteiligten darüber, ob die in § 36 Abs. 4 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 getroffene Umgliederung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals (vEK) in ein Körperschaftsteuerguthaben mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Im Streitfall hatte das Finanzamt die Endbestände des vEK wie folgt festgestellt: Es wurde zunächst das negative EK 02 mit dem positiven EK 03 verrechnet. Der verbleibende negative Betrag an EK 02 wurde sodann mit dem positiven EK 30 und der sich hieraus ergebende negative Restbetrag mit dem positiven EK 40 verrechnet. Das danach verbleibende EK 40 wurde in ein Körperschaftsteuerguthaben umgerechnet. Der auf diese Weise entstandene Verbrauch des EK 40 entspricht unstreitig den Vorgaben des § 36 Abs. 4 KStG 2002 n. F.

Nach Auffassung des BFH ist die in § 36 Abs. 4 KStG 2002 getroffene Regelung auch bei einem umgliederungsbedingten Verbrauch von Körperschaftsteuerguthaben mit dem Grundgesetz vereinbar. Das BVerfG hatte in seinem Beschluss vom 17.11.2009 (BVerfGE 125, 1) nur die ursprünglich angeordnete Umgliederung von EK 45 in EK 40 für verfassungswidrig erachtet. Hingegen hatte das BVerfG die weiterhin gültige Verrechnung von negativem nicht belasteten vEK (EK 01, EK 02 und EK 03) mit belastetem vEK nicht beanstandet. Dies hatte das BVerfG mit der Fiktion einer Vollauschüttung des gesamten vEK begründet.

Der BFH ging davon aus, dass die auf den Ausführungen des BVerfG basierenden Erwägungen auf den vorliegenden Streitfall übertragen werden konnten. Denn in beiden Sachverhaltskonstellationen ergab sich trotz einer negativen Summe aus EK 01, EK 02 und EK 03 ein positiver Betrag des EK 0. Mithin blieb in beiden Fällen das EK 04 unangetastet. Dies legt die Annahme nahe,

dass das BVerfG von der Fiktion einer „modifizierten Vollausschüttung“ – also einer Ausschüttung des Eigenkapitals ohne Rückzahlung von Einlagen – ausgegangen ist. Mithin war der Gesetzgeber auf der Basis der verfassungsrechtlichen Vorgaben nicht verpflichtet, das EK 04 in die Verrechnung der nicht belasteten Teilbeträge des vEK nach § 36 Abs. 4 KStG 1999/2002 n. F. einzubeziehen.

Den Einwand der Klägerin, dass im Hinblick auf die Eigenkapitalausstattung vergleichbare Unternehmen, deren negatives EK 02 durch positives EK 04 hätte ausgeglichen werden können, gegenüber Unternehmen mit ebenfalls negativem EK 02, deren Bestand an EK 01 bis EK 03 aber insgesamt in gleicher Höhe positiv ist, schlechter gestellt werden, wies der BFH zurück. Daraus kann kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz abgeleitet werden, weil die konkreten Auswirkungen einer Übergangsregel stets von den individuellen Rahmendaten der betroffenen Unternehmen abhängen. Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, Unternehmen mit unterschiedlicher Eigenkapitalstruktur gleich zu behandeln.

Schließlich wies der BFH auf die unterschiedliche Funktion des EK 04 gegenüber den übrigen Teilbeträgen des vEK hin. Der Bestand des EK 04 wurde nach § 39 Abs. 1 KStG 1999 n. F. als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG 1999 n. F. übernommen. Dies ist auch der entscheidende Grund dafür, dass bei einer abweichenden Struktur der Eigenkapitalausstattung nach Maßgabe der genannten Umgliederungsvorschrift ein unterschiedlicher Verlust an Körperschaftsteuererminderungspotenzial entstehen kann. Im Übrigen wäre bei der Fiktion einer „totalen Vollausschüttung“ unter Einbeziehung der geleisteten Einlagen nicht sichergestellt, dass eine entsprechende Minderung des Buchwerts der Beteiligung beim Gesellschafter vorgenommen werden könnte. Die Verknüpfung zwischen den im EK 04 repräsentierten Einlagen und dem Buchwert der Beteiligung würde in unzulässiger Weise dauerhaft auseinanderfallen. ■

Grunderwerbsteuer/Verfassungsrecht

Ersatzbemessungsgrundlage im Grunderwerbsteuerrecht verfassungswidrig

Die Grunderwerbsteuer (GrESt) bemisst sich im Regelfall nach dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs. 1 GrEStG), die typischerweise dem gemeinen Wert des Grundstücks entspricht. In den Ausnahmefällen des § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG (das heißt insbesondere bei Grundstücksübertragungen aufgrund von Umwandlungen oder Anteilsübertragungen) bestimmt sich die GrESt mangels Gegenleistung nach einer Ersatzbemessungsgrundlage – dem Grundbesitzwert im Sinne des § 138 Abs. 2 bis 4 BewG.

Das vom BFH in zwei Anwendungsfällen der Ersatzbemessungsgrundlage angerufene BVerfG kam in seinem Beschluss vom 23.6.2015 (DStR 2015 S. 1678) zu dem Ergebnis, dass die Vorschrift des § 8 Abs. 2 GrEStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20.12.1996 sowie in allen seitherigen Fassungen mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Die über die Verweisung des § 8 Abs. 2 Satz 1 GrEStG anwendbaren Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG führen in den davon erfassten Fällen zu einer Ungleichbehandlung gegenüber der Grunderwerbsteuererhebung nach Maßgabe der Regelbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 1 GrEStG.

Das BVerfG begründet die Verfassungswidrigkeit damit, dass die Werte, die nach den Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG als Ersatzbemessungsgrundlage ermittelt werden, erheblich vom gemeinen Wert (Regelbemessungsgrundlage) abweichen. So liegt beispielsweise der für bebaute Grundstücke nach § 146 Abs. 2 BewG ermittelte Wert im Durchschnitt 50 % unter dem gemeinen Wert. Bringt der Gesetzgeber eine Ersatzbemessungsgrundlage zur Anwendung, muss diese, um dem Grundsatz der Lastengleichheit zu genügen, Ergebnisse erzielen, die denen der Regelbemessungsgrundlage weitgehend angenähert sind. Auch ist gemäß BVerfG kein hinreichend gewichtiger Sachgrund zur Rechtfertigung dieser erheblichen Ungleichbehandlung ersichtlich, sodass diese mit dem Gleich-

heitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) unvereinbar ist.

Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens bis zum 30.6.2016 rückwirkend zum 1.1.2009 eine Neuregelung hinsichtlich der Grundbesitzbewertung für grunderwerbsteuerliche Zwecke anhand der Ersatzbemessungsgrundlage zu treffen. Bis zum 31.12.2008 gilt die Ersatzbemessungsgrundlage des § 8 Abs. 2 GrEStG fort. Der Stichtag 1.1.2009 wurde in Anlehnung an die mit Wirkung ab dem 1.1.2009 neu geschaffenen Bewertungsvorschriften bei der Erbschaftsteuer (ErbSt) aufgrund des Beschlusses des BVerfG vom 7.11.2006 (DStR 2007 S. 235) festgelegt. Die infolge des Beschlusses durch das Erbschaftsteuerreformgesetz vom 24.12.2008 mit Wirkung ab dem 1.1.2009 neu geschaffenen Bewertungsvorschriften für land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Grundvermögen (§§ 157 ff. BewG) gelten nur für die Erbschaftsteuer. Damit hatte der Gesetzgeber für die Erbschaftsteuer die Forderung des BVerfG nach einer realistischeren Bemessungsgrundlage umgesetzt. Die Grundbesitzbewertung für grunderwerbsteuerliche Zwecke erfolgt hingegen nach wie vor nach den bisherigen Regelungen der §§ 138 ff. BewG. ■

Grunderwerbsteuer

Grunderwerbsteuer beim Erwerb eines erbbaurechtsbelasteten Grundstücks

Im Fall des BFH-Urteils vom 6.5.2015 (DStR 2015 S. 1565) hatten der Kläger (K) und seine Eltern im Jahr 1997 mit einer GmbH einen notariell beurkundeten Vertrag über die Bestellung eines Erbbaurechts an einem Grundstück der GmbH auf die Dauer von 66 Jahren geschlossen. Das Erbbaurecht stand dem K und seinen Eltern als Berechtigten zu. Mit einem notariell beurkundeten Vertrag vom 11.12.2007 veräußerte die GmbH das Grundstück an den K zu einem Kaufpreis von 235.000 Euro. Zugleich vereinbarten die Vertragsparteien die Aufhebung des Erbbaurechts an dem Grundstück. Das Finanzamt setzte gegen den K

mit Bescheid vom 9.9.2008 für den Grundstückskauf ausgehend von dem vereinbarten Kaufpreis Grunderwerbsteuer in Höhe von 8.225 Euro fest. Das Finanzgericht verringerte den Betrag der Grunderwerbsteuer mit folgender Begründung auf 4.357 Euro. Der Kaufpreis sei nach der sogenannten Boruttau'schen Formel in einen auf das Grundstück entfallenden, der Grunderwerbsteuer unterliegenden Teil und in einen kapitalisierten Erbbauzinsanspruch entfallenden, nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Teil aufzuteilen.

Der BFH folgte insoweit der Auffassung des Finanzgerichts, dass der Kaufpreis nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt, soweit er auf den Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs entfällt. Im Streitfall ergab sich ein Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs von rund 294.952 Euro (= 16.617 Euro x 17,75). Da der Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs von 294.952 Euro höher war als der vereinbarte Kaufpreis von 235.000 Euro, war dem belasteten Grundstück kein Teil des Kaufpreises zuzurechnen. Dabei sei der Kaufpreis auch nicht nach der Boruttau'schen Formel aufzuteilen. Mithin hob der BFH das Urteil des Finanzgerichts auf und setzte die Grunderwerbsteuer unter Änderung des Steuerbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung auf 0 Euro fest.

Ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines Grundstücks begründet, das mit einem Erbbaurecht belastet ist, unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Dabei ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Der mit dem Erbbaugrundstück verbundene Erbbauzinsanspruch ist nach § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GrEStG grunderwerbsteuerrechtlich nicht Teil dieses Grundstücks. Mithin unterliegt der auf den Erwerb des Erbbauzinsanspruchs entfallende Teil der Gegenleistung nicht der Grunderwerbsteuer. Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Erbbauberechtigte auf das ihm zustehende Erbbaurecht verzichtet. Der Erwerb des Erbbauzinsanspruchs hat für den Käufer deshalb einen Wert, da dem Anspruch die Verpflichtung des Erbbauberechtigten zur Zahlung des vereinbarten Erbbauzinses gegenübersteht und sich Anspruch und Verpflichtung wertmäßig ausgleichen.

Im Streitfall entfiel der von dem K geschuldete Kaufpreis in vollem Umfang auf den nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerb des Erbbauzinsanspruchs, weil der Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs von 294.952 Euro höher war als der vereinbarte Kaufpreis von 235.000 Euro. Dabei wies der BFH auf Folgendes hin: Liegt bei einem Grundstückskauf eine Gesamtgegenleistung vor, die Entgelt sowohl für das Grundstück als auch für nicht der Grunderwerbsteuer unterliegende Gegenstände ist, so ist diese regelmäßig nach der Boruttau'schen Formel aufzuteilen. Die Verhältnisrechnung muss aber ausnahmsweise nicht vorgenommen werden, wenn ein Grundstück und eine Geldforderung Gegenstand eines Erwerbsvorgangs unter Vereinbarung einer Gesamtgegenleistung sind. In diesen Fällen reicht es grundsätzlich aus, in Höhe der erworbenen Geldforderung einen Abzug von der vereinbarten Gesamtgegenleistung vorzunehmen. Soweit der BFH in einer früheren Entscheidung die Ansicht vertreten hatte, dass die Boruttau'sche Formel auch für die Aufteilung des Kaufpreises für ein mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstück anwendbar sei, hält er daran nicht mehr fest. Da im Streitfall der Kapitalwert des Erbbauzinsanspruchs höher war als der vereinbarte Kaufpreis, entfiel somit der gesamte Kaufpreis auf den nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerb des Erbbauzinsanspruchs. ■

Umwandlungssteuerrecht

Einbeziehung eines Veräußerungsgewinns in den Gewerbeertrag nach § 18 Abs. 4 UmwStG ohne Berücksichtigung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG

Der Gesetzgeber hat mit dem UmwStG 1995 das Ziel einer möglichst steuerneutralen Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft verfolgt und hierzu das Recht zur Buchwertfortführung sowie die Freistellung des Übernahmegewinns vorgesehen (§§ 9 in Verbindung mit §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG). Dies gilt auch für die Gewerbesteuer (§ 18 UmwStG). Außerhalb von Umwandlungsvorgängen

beließ er es jedoch bei dem Grundsatz, dass Betriebsveräußerungsgewinne zwar bei der Kapitalgesellschaft, nicht aber bei der Personengesellschaft – soweit die Gewinne unmittelbar natürlichen Personen zuzurechnen sind (§ 7 Satz 2 GewStG) – der Gewerbesteuer unterliegen. Jedoch sollte verhindert werden, dass die Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaft für Veräußerungsgewinne dadurch unterlaufen wird, dass der Betrieb erst nach vollzogener Umwandlung von der übernehmenden Personengesellschaft veräußert oder aufgegeben wird und der dabei erzielte Gewinn entsprechend den allgemeinen Grundsätzen nicht der Gewerbesteuer unterliegen würde. Deshalb wurde in § 18 Abs. 4 UmwStG a. F. (jetzt: § 18 Abs. 3 UmwStG n. F.) festgelegt, dass ein solcher Veräußerungs- oder Aufgabegewinn der Gewerbesteuer unterliegt, wenn die Veräußerung beziehungsweise Betriebsaufgabe innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung stattfindet. Dies gilt in gleicher Weise für die Veräußerung von Anteilen an der übernehmenden Personengesellschaft.

Das BFH-Urteil vom 26.3.2015 (DStR 2015 S. 1378) erging zu der Frage, ob für den nach § 18 Abs. 4 UmwStG gewerbesteuerlich zu erfassenden Veräußerungsgewinn der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG anzuwenden ist. Der BFH verneinte das. Der Umstand, dass § 7 GewStG unter anderem auf die Vorschriften des EStG verweist, führt nicht dazu, dass im Fall eines Veräußerungsgewinns des § 18 Abs. 4 UmwStG a. F. der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG abzuziehen ist. Der Gesetzgeber ist in Bezug auf den Zugriff innerhalb der Fünfjahresfrist davon ausgegangen, dass die gewerbesteuerliche Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft in den „Umgehungsfällen“ fortbestehen soll. Entsprechend werden – typisierend – nicht die im Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven der Gewerbesteuer unterworfen, sondern die aktuellen, im Zeitpunkt der Veräußerung beziehungsweise Aufgabe beim übernehmenden Rechtsträger vorhandenen stillen Reserven.

Damit steht im Einklang, dass sowohl nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung als auch nach der Nachfolgevorschrift des § 18 Abs. 3 UmwStG n. F. diejenigen stillen Reserven von der Gewerbesteuer aus-

genommen sind, die in den Buchwertansätzen desjenigen Betriebsvermögens ruhen, das bereits vor der Umwandlung im Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers vorhanden war. Mit diesem Grundgedanken des § 18 Abs. 4 UmwStG a. F. lässt sich nicht vereinbaren, dass subjektive Momente in der Person eines Mitunternehmers der übernehmenden Personengesellschaft für die Gewerbesteuerpflicht nach § 18 Abs. 4 UmwStG a. F. zu berücksichtigen sind. Der Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer stützt eine solche Beurteilung. Demnach war die Klage abzuweisen. ■

Verfahren

Zum Begriff der groben Fahrlässigkeit im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sind Steuerbescheide zu ändern oder aufzuheben, falls nachträglich Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen. Zudem darf den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran treffen, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Im Fall des BFH-Urteils vom 10.2.2015 (DStR 2015 S. 1440) hatte der Steuerpflichtige aus seiner wesentlichen Beteiligung an einer im Streitjahr 2007 liquidierten GmbH einen Auflösungsverlust im Sinne des § 17 Abs. 4 EStG erlitten. Sein Steuerberater, der zugleich die GmbH steuerlich betreut hatte, hatte den Auflösungsverlust selbst berechnet und beabsichtigt, ihn in den Erklärungsvordruck für die Einkommensteuer des Streitjahrs einzutragen. Beim Ausfüllen des von ihm genutzten elektronischen DATEV-Formulars hatte er „schlicht vergessen“, darin den Verlust einzutragen. Die Einkommensteuer wurde erklärungs-gemäß veranlagt und der Bescheid wurde formell bestandskräftig. Der Kläger begehrte die Änderung des Bescheids gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Streitig war im Verfahren ausschließlich die Frage, ob das dem Steuerpflichtigen zuzurechnende Verhalten seines Steuerberaters grob fahrlässig war und deshalb

die Änderung des Bescheids ausgeschlossen war. Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige beziehungsweise sein Berater die ihm nach seinen Fähigkeiten und Verhältnissen zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlichem Maße und in nicht entschuldbarer Weise verletzt hat. Der Begriff des Verschuldens ist bei elektronisch gefertigten Steuererklärungen nicht anders zu verstehen als bei schriftlich gefertigten Erklärungen.

Allerdings sind die Besonderheiten der elektronischen Steuererklärung hinsichtlich ihrer Übersichtlichkeit bei der Beurteilung des individuellen Verschuldens zu berücksichtigen. Ebenso relevant ist der Umstand, dass am Computerbildschirm ein Überblick über die ausfüllbaren Felder der elektronischen Steuererklärung mitunter schwieriger zu erlangen ist als bei einer Steuererklärung in Papierform. Grob fahrlässiges Handeln ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige unvollständige Steuererklärungen abgibt und er insbesondere im Formular ausdrücklich gestellte, auf einen bestimmten Vorgang bezogene und ihm verständliche Fragen bewusst nicht beantwortet. Bei unbewussten (mechanischen) Fehlern, die üblicherweise vorkommen und mit denen immer gerechnet werden muss, wie zum Beispiel eine versehentliche Nichteintragung unter erschwerten Arbeitsbedingungen, ist grobe Fahrlässigkeit in der Regel nicht anzunehmen.

Im Streitfall hatte das Finanzgericht zwar ein grobes Verschulden des Steuerberaters des Klägers angenommen. Die vom Finanzgericht getroffenen Feststellungen trugen diese Beurteilung nach Auffassung des BFH jedoch nicht. Das „schlichte Vergessen“ der Eintragung stellt einen unbewussten – rein mechanischen – Fehler dar. Dieser kann jederzeit bei Verwendung eines elektronischen Steuerprogramms unterlaufen. Bloße Übertragungs- und Eingabefehler zählen zu den üblichen Nachlässigkeiten, die normalerweise nicht bewusst vorgenommen werden. Das Finanzgericht hat ein bewusstes Außerachtlassen von Sorgfaltspflichten nicht festgestellt. Daher konnte nicht endgültig beurteilt werden, ob ein grobes Verschulden vorlag. Der Rechtsstreit war deshalb zwecks weiterer Prüfung zurückzuverweisen. Hierbei stellte der

BFH klar, dass die Feststellungslast für grobes Verschulden die Finanzverwaltung trifft und verbleibende Zweifel also zu deren Lasten gehen. ■

Bindung des Gesellschafters an die Feststellungen des steuerlichen Einlagekontos – Änderungsbescheid als rückwirkendes Ereignis

Im Fall des BFH-Urteils vom 28.1.2015 (DStR 2015 S. 1242) bestand zwischen den Beteiligten Streit über die Rechtmäßigkeit des gegenüber einer GmbH (Klägerin – K) ergangenen Nachforderungsbescheids vom 13.8.2009 über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag. Die Gesellschafter der K hatten im Jahr 2006 die Teilauszahlung der Kapitalrücklage beschlossen. Gleichwohl erklärte die K zum 31.12.2006 ein gegenüber der Feststellung zum Ende des Vorjahrs unverändertes steuerliches Einlagekonto. Mit dem Bescheid vom 12.11.2009 wurde das Einlagekonto zum 31.12.2006 lediglich aufgrund einer Anpassung des Vorjahrs gleichfalls erneut festgestellt. Dieser Feststellungsbescheid war materiell bestandskräftig geworden. Einspruch und Klage gegen den Nachforderungsbescheid waren erfolglos.

Der BFH vertrat die Auffassung, dass der Nachforderungsbescheid rechtmäßig war und dass keine Gründe für die Aufhebung des Bescheids aus Billigkeitsgründen vorlagen. Die K war nach § 45a Abs. 1 Satz 1, § 44 Abs. 1 Satz 3 und 5 in Verbindung mit § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2002 verpflichtet, auf die im Jahr 2006 geleisteten Ausschüttungen Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einzubehalten, anzumelden und abzuführen. Im Streitfall wurde die K als Entrichtungsschuldnerin für die Kapitalertragsteuer und für den Solidaritätszuschlag durch den Nachforderungsbescheid in der durch § 44 Abs. 5 EStG 2002 begründeten Eigenschaft als Haftungsschuldnerin (§ 191 AO) in Anspruch genommen. Die K konnte keinen Nachweis darüber führen, dass sie die ihr auferlegten Erklärungs-, Einhalts- und Abzugspflichten nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt hatte.

Mit dem Bescheid vom 12.11.2009 wurde das steuerliche Einlagekonto nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 zum 31.12.2006 erneut festgestellt. Obwohl diese Feststellung an die K als Inhaltsadressatin gerichtet war, entfaltet sie auch für die Besteuerung der Anteilseigner eine materiell-rechtliche Bindung. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG 2002 gehören Bezüge aus Anteilen an einer Körperschaft nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit für diese das steuerliche Einlagekonto nach § 27 KStG 1999 n. F. als verwendet gilt. So hatte der BFH bereits im Urteil vom 19.5.2010 (DStR 2010 S. 1833) entschieden, dass diese Regelung tatbestandlich an die im Bescheid nach § 27 Abs. 2 KStG 1999 n. F. ausgewiesenen Bestände des steuerlichen Einlagekontos anknüpft.

Im Streitfall wurden nach dem Feststellungsbescheid vom 12.11.2009 die Ausschüttungen nicht unter Verwendung des Einlagekontos erbracht und damit rechtmäßig als Gewinnanteil nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG der Kapitalertragsteuer unterworfen. Hinzu kam, dass auch die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2006 von der K nicht angegriffen wurde und auf die von ihr abgegebene Erklärung zurückging. Daher war der Änderungsbescheid mit Ablauf des Jahrs 2011 bestandskräftig geworden. Somit hatte bereits das Finanzgericht rechtmäßig festgestellt, dass die K ihre Pflichten nach § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG grob fahrlässig verletzt hatte.

Der Erlass des Änderungsbescheids vom 12.11.2009 hat als rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO die Anlaufhemmung der vierjährigen Frist für die Einkommensteuerfestsetzung (der Gesellschafter) nach § 175 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO zur Folge. Damit wäre selbst im Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzgerichts über die Rechtmäßigkeit des Nachforderungsbescheids (12.9.2013) noch eine Erfassung der Kapitalerträge bei den Gesellschaftern mittels Einkommensteuerbescheid möglich gewesen. Schließlich wies der BFH auf Folgendes hin: Billigkeitsmaßnahmen nach den §§ 163, 227 AO sind nicht dazu bestimmt, die Rechtmäßigkeitsprüfung von Steuerfestsetzungs- oder Feststellungsbescheiden im Rahmen der Rechtsmittel-

verfahren und sonstigen Rechtsbehelfsverfahren zur Änderung dieser Bescheide zu unterlaufen. ■

Vorlage an Großen Senat: Verstößt Sanierungserlass gegen Gesetzmäßigkeit der Verwaltung?

Der BFH hatte in seinem Beschluss vom 25.3.2015 (DStR 2015 S. 1443) dem Großen Senat die Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt, ob der sogenannte Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27.3.2003, DStR 2003 S. 690) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Der Kläger (K) erzielte im Streitjahr 2007 Erträge aus Forderungsverzichten von Banken in Höhe von rund 620.000 Euro. K beantragte den Erlass der auf den Sanierungsgewinn des Jahrs 2007 entfallenden Einkommensteuer. Einspruch und Klage gegen die Ablehnung des Erlassantrags blieben erfolglos.

In dem dem Streitfall zugrunde liegenden Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 24.4.2013 (DStRE 2013 S. 1517) wird davon ausgegangen, dass der Gesetzgeber mit der Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a. F. zum Ausdruck gebracht habe, Sanierungsgewinne unterschiedslos besteuern zu wollen. Aufgrund des insoweit entgegenstehenden Willens des Gesetzgebers könne die durch den Sanierungserlass getroffene Verwaltungsregelung keinen Bestand haben. Mithin verstoße der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Aufgrund der unterschiedlichen Auffassung der Finanzgerichte zur Gesetzmäßigkeit des Sanierungserlasses sowie der nicht abschließend geklärten höchstrichterlichen Rechtsprechung zu dieser Frage sah sich der X. Senat des BFH veranlasst, diese Rechtsfrage dem Großen Senat zur Entscheidung vorzulegen.

Entgegen der Auffassung des Sächsischen Finanzgerichts vertritt der X. Senat des BFH die Ansicht, dass der Sanierungserlass nicht gegen den Vorbehalt des Gesetzes verstößt. Unter der Voraussetzung, dass die auf den Sanierungserlass gestützten Billigkeitsmaßnahmen zulässig sind, müsste das angefochtene Urteil aufgehoben und die

Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen werden. Dieses hätte dann zu klären, ob die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlass gegeben sind.

Nach § 163 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Nach § 227 AO können Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Der Gesetzgeber hat damit in den genannten Normen die aus seiner Sicht notwendigen Voraussetzungen für eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen beziehungsweise einen Steuererlass festgelegt und die Entscheidung im Einzelfall in das Ermessen der Finanzbehörden gestellt. Im Sanierungserlass hat das BMF lediglich die entscheidenden Ermessenserwägungen der Finanzbehörden festgeschrieben und damit deren Ermessen auf Null reduziert.

Der Gesetzgeber hatte in den zahlreichen Gesetzesmaterialien zu erkennen gegeben, dass er den Sanierungserlass des BMF nicht nur billigt, sondern für erforderlich hält. So zeigt etwa die Gesetzesbegründung zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 1999 zur Streichung der Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne (§ 3 Nr. 66 EStG a. F.), dass der Gesetzgeber davon ausging, dass einzelnen persönlichen oder sachlichen Härten im Stundungs- oder Erlasswege begegnet werden muss. Angesichts der praktischen Bedeutung der Besteuerung und des Steuererlasses in Bezug auf Sanierungsgewinne sowie der Verpflichtung der Verwaltung zur gleichmäßigen Erhebung von Steuern nach § 85 AO war es unverzichtbar, bundeseinheitliche Leitlinien der Finanzverwaltung zur erforderlichen Ermessensausübung zu formulieren. Darüber hinaus sei der Sanierungserlass nicht nur mit innerstaatlichem (Verfassungs-)Recht vereinbar, sondern auch mit dem unionsrechtlichen Beihilferecht.

Eine Beihilfe ist dann zu bejahen, wenn die betreffende Billigkeitsmaßnahme eine Ausnahme von dem allgemein geltenden Steuer-

system zugunsten bestimmter Unternehmen darstellt und nicht durch Grundprinzipien der Steuerrechtsordnung gerechtfertigt ist. Der Sanierungserlass ist jedoch nicht als Beihilfe zu qualifizieren, weil keine selektiv bestimmten Unternehmen begünstigt werden. Sind die Voraussetzungen des Sanierungserlasses erfüllt, so ist die Steuer zu stunden, anderweitig festzusetzen oder zu erlassen. Die Finanzverwaltung verfügt damit zwar auf der Tatbestandsseite über den Beurteilungsspielraum, ob das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist jedoch von den Gerichten in vollem Umfang überprüfbar. Mithin beinhaltet der Sanierungserlass keine selektiv begünstigende Ausnahmeregel.

Schließlich weist der BFH auf Folgendes hin: Der Sanierungserlass findet in den Grundprinzipien der Steuerrechtsordnung seine Begründung. Er kommt nur Notleidenden Unternehmen zugute und trägt dazu bei, dass die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesichert ist und das Übermaßverbot gewahrt wird. ■

Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Insolvenzverwalters

Das Urteil des BFH vom 15.4.2015 (DStR 2015 S. 1239) betrifft den Umfang des Vorsteuerabzugs eines Unternehmers aus der Rechnung des Insolvenzverwalters.

Eine Einzelunternehmerin führte Umsätze mit Recht auf Vorsteuerabzug aus. Über ihr Vermögen wurde das Insolvenzverfahren eröffnet und es wurde ein Insolvenzverwalter bestellt. Sie beendete ihre unternehmerische Tätigkeit noch vor Insolvenzeröffnung. Der Insolvenzverwalter übernahm Abwicklungstätigkeiten, erklärte gegenüber dem Finanzamt eine Insolvenzanfechtung und traf eine Anfechtungsvereinbarung. Für seine Tätigkeit erteilte er eine Rechnung mit Ausweis von Umsatzsteuer. Streitig ist, ob der Insolvenzverwalter für die Masse den Vorsteuer-

abzug in voller Höhe geltend machen durfte.

Das Finanzgericht bejahte nur ein anteiliges Recht auf Vorsteuerabzug. Der Anspruch auf Vorsteuerabzug der Unternehmerin bestehe nur insoweit, als ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Eingangsleistung und der wirtschaftlichen Tätigkeit der Unternehmerin gegeben sei. In Bezug auf deren wirtschaftliche Tätigkeit seien nicht nur die angemeldeten Insolvenzforderungen, sondern auch die Einnahmen aus der Verwertung zu berücksichtigen. Eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit liege aufgrund der anteiligen Verwaltung privater Schulden und Zahlungen vor.

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen. Ein Unternehmer ist nach § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht. Beabsichtigt der Unternehmer, eine von ihm bezogene Leistung zugleich für seine wirtschaftliche und seine nicht wirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden, kann er den Vorsteuerabzug grundsätzlich nur insoweit in Anspruch nehmen, als die Aufwendungen hierfür seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind. Dient ein Insolvenzverfahren sowohl der Befriedigung von Verbindlichkeiten des – zum Vorsteuerabzug berechtigten – Unternehmers als auch der Befriedigung von Privatverbindlichkeiten des Unternehmers, ist dieser aus der Leistung des Insolvenzverwalters nur zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt. Letzterer orientiert sich am Verhältnis der zur Pfändungstabelle angemeldeten unternehmerisch begründeten Verbindlichkeiten zu den Privatverbindlichkeiten, die im Insolvenzverfahren jeweils als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden.

Der BFH begründet die Vorsteueraufteilung damit, dass sich das Insolvenzverfahren auf das gesamte Vermögen des Schuldners bezieht, dessen Verwertung zu einer gemeinschaftlichen Befriedigung der Gläubiger führen soll. Handelt es sich bei dem Schuldner um eine natürliche Person, die als Unternehmer tätig war, kann das Insolvenzverfahren daher gleichermaßen der Befriedigung

unternehmerischer wie auch privater Verbindlichkeiten dienen. Ferner liegen in Bezug auf die verschiedenen Tätigkeiten des Insolvenzverwalters nicht mehrere Leistungen des Insolvenzverwalters an den Gesamtschuldner vor, sondern es erfolgt eine einheitliche Leistung gegen Entgelt. Da sich die einheitliche Leistung direkt und unmittelbar auf die Gesamtheit der im Insolvenzverfahren angemeldeten Forderungen bezieht, kommt eine Berücksichtigung einzelner Verwertungshandlungen nicht in Betracht. Das Finanzgericht hat für die angemeldeten Insolvenzforderungen noch einzeln zu entscheiden, ob diese dem unternehmerischen oder privaten Bereich zuzuordnen sind. Bei dieser Abgrenzung kann sich das Finanzgericht daran orientieren, ob Kosten zur Abwehr zu Unrecht geltend gemachter Insolvenzforderungen zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Offengelassen hat der BFH, wie zu entscheiden wäre, wenn der Insolvenzverwalter das Unternehmen fortgeführt hätte. ■

Besteuerung von Umsätzen aus Autorenlesungen

Das Urteil des BFH vom 25.2.2015 (DStR 2015 S. 1304) betrifft die umsatzsteuerliche Behandlung einer Autorenlesung gegen Entgelt. Im Streitfall führte eine Autorin Lesungen aus ihrem zuvor erschienenen Buch durch. Die mit den Lesungen bewirkten Umsätze unterwarf sie dem ermäßigten Steuersatz (7%). Dagegen war das Finanzamt der Auffassung, dass die Umsätze aus den Lesungen dem Regelsteuersatz (19%) unterliegen. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es hält die Voraussetzungen der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG für gegeben. Die Lesungen der Autorin seien einer Theatervorführung vergleichbar.

Der BFH hat die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Er geht zunächst darauf ein, dass im Streitfall sowohl eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a oder b UStG als auch nach dem zugrunde liegenden Unionsrecht ausscheidet. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG ermäßigt sich jedoch die Steuer für die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren

Darbietungen ausübender Künstler. Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die reine Autorenlesung vor Publikum weder eine Theatervorführung noch eine den Theatervorführungen vergleichbare Darbietung ist. Eine Autorenlesung vor Publikum kann jedoch wie im Streitfall theaterähnlich sein, sodass die Eintrittsberechtigungen hierfür dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen.

Nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts, an die der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, hat die Autorin ihr literarisches Werk auf andere Weise – nämlich in Form von Lesungen – dargeboten. Bei ihren Lesungen veränderte sie häufig ihre Stimme zum Ausdruck besonderer Situationen oder zur Darstellung handelnder Personen. Dies unterstrich sie mit Mimik, Körperhaltung und Bewegung, wodurch sie beim Publikum Emotionen hervorrief. Sie unterbrach das eigentliche Lesen des Buchs immer wieder für Erläuterungen, die mehr oder weniger Bezug zum Buch hatten. Stellenweise geriet die Lesung völlig in den Hintergrund; mit Zwischenbemerkungen und dem Erzählen von Geschichten außerhalb des Buchs erreichte ihre Darbietung teilweise auch kabarettistische Züge. Die Würdigung des Finanzgerichts, dass diese Darbietungen Theatervorführungen vergleichbar sind, ist möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze.

Die hiergegen im Rahmen des Revisionsverfahrens erhobenen Einwendungen des Finanzamts greifen nicht durch. Nach den insoweit bindenden tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts gingen die Darbietungen der Klägerin über (nicht begünstigte) reine Autorenlesungen hinaus. Der BFH setzt sich zunächst mit dem Einwand auseinander, den Darbietungen der Autorin fehle es an der einer Theateraufführung vergleichbaren Gestaltungshöhe. Damit setzt das Finanzamt lediglich seine eigene Wertung des Sachverhalts an die Stelle der Würdigung des Finanzgerichts. Der BFH geht sodann auf das Vorbringen des Finanzamts ein, aufgrund des autobiografischen Inhalts des Werks fehle es an dem für eine Theatervorführung prägenden Merkmal des Rollenwechsels beziehungsweise Rollenspiels. Der BFH weist dies als nicht schlüssig

zurück – zumal das Buch, aus dem die Autorin vorgelesen hat, auch als Theaterstück aufgeführt worden ist. Schließlich geht laut BFH der Einwand des Finanzamts, die Theatervorführung müsse den eigentlichen Zweck der Veranstaltung ausmachen, ins Leere. Das Finanzgericht hat weder festgestellt, dass die Autorin neben ihren Darbietungen bei den Lesungen weitere selbstständige Leistungen erbracht habe, noch dass die Vermarktung ihres Werks das prägende Element der Veranstaltungen gewesen sei. Laut BFH spricht ein bloßes Vermarktungsinteresse der Autorin beziehungsweise des Verlags nicht gegen das Vorliegen einer theaterähnlichen Veranstaltung. Die Steuerermäßigung entspricht auch den unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Kategorie 7 und 9 der MwStSystRL. ▀

Steuerfreiheit von Umsätzen privater Krankenhausbetreiber ab 2009

Der XI. Senat des BFH schließt sich mit seinem Urteil vom 18.3.2015 (DStR 2015 S. 1382) dem Urteil des V. Senats des BFH vom 23.10.2014 (DStR 2015 S. 478; KPMG-Mitteilungen Mai 2015 S. 12) an, wonach sich der Betreiber einer Privatklinik ab dem Jahr 2009 abweichend vom nationalen Recht auf eine Steuerfreiheit seiner Leistungen nach dem Unionsrecht berufen kann. Im Streitfall betrieb eine GmbH & Co. KG im Jahr 2009 eine Privatklinik, in der niedergelassene Ärzte operative Eingriffe an gesetzlich und privat versicherten Patienten durchführten. In der Klinik wurden sowohl ambulante als auch stationäre Eingriffe vorgenommen. Für die operierten Patienten hielt die GmbH & Co. KG eine Abteilung mit 18 Betten vor, in der die Patienten von Pflegepersonal betreut und beköstigt wurden.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Umsätze aus der Krankenhausbehandlung und der damit eng verbundenen Umsätze nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei waren. Bei dem Betreiber handelte es sich um keine Einrichtung im Sinne des öffentlichen Rechts (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG). Die Umsätze waren mangels Zulassung nach § 108 SGB V auch nicht gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppel-

buchst. aa UStG steuerfrei. Insbesondere war die Klinik nicht als Plankrankenhaus im Sinne des § 108 Nr. 2 SGB V in den Landeskrankenhausplan aufgenommen worden. Zudem hatte sie keinen Versorgungsvertrag im Sinne des § 108 Nr. 3 SGB V mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen.

Auch eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG schied aus. Die Klinik verfügte weder über eine Zulassung als medizinisches Versorgungszentrum im Sinne des § 95 SGB V, noch waren die Voraussetzungen der Regelung in § 115 SGB V über dreiseitige Verträge und Rahmenempfehlungen zwischen Krankenkassen, Krankenhäusern und Vertragsärzten gegeben. Auch eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. cc UStG war zu verneinen, da die Klinik nicht gemäß § 34 SGB VII von den Trägern der gesetzlichen Unfallversicherung an der Versorgung beteiligt worden war. Für die Steuerbefreiung reichte es nicht aus, dass gesetzlich versicherte Patienten auf der Grundlage eines zwischen der Kassenärztlichen Vereinigung X und den Landesverbänden der Krankenkassen abgeschlossenen Strukturvertrags nach § 73a SGB V behandelt wurden.

Die Klinik kann sich für die Steuerbefreiung aber unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen, da das nationale Recht unionsrechtswidrig einen Bedarfsvorbehalt für die Steuerbefreiung vorsieht. Die Klinik ist als ordnungsgemäße Einrichtung im Sinne des Unionsrechts zu qualifizieren. Dafür spricht, dass die Behandlung von Kassenpatienten auf der Grundlage von Strukturverträgen im Sinne von § 73a SGB V und damit vor dem Hintergrund spezifischer Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit erfolgte. Ferner ist der Betrieb der Klinik aufgrund des therapeutischen Zwecks der operativen Eingriffe als im Gemeinwohlinteresse stehende Tätigkeit einzustufen. Außerdem entspricht das Leistungsangebot den von öffentlichen Krankenhäusern sowie den von nach § 108 SGB V zugelassenen Privatkliniken erbrachten Leistungen, die bereits in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung in § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG fallen. Darüber hinaus sind

im Streitfall die Kosten der Behandlung von gesetzlich versicherten Patienten von den gesetzlichen Krankenkassen und Berufsgenossenschaften übernommen worden.

Die Klinik hat ihre Heil- und Krankenhausbehandlungsleistungen auch in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbracht wie Krankenhäuser, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehen oder nach § 108 SGB V zugelassen sind. In ihr wurden operative Eingriffe an Patienten durchgeführt, für die die Klinik den operierenden Ärzten die Räumlichkeiten, die Apparate und das nicht ärztliche Personal zur Verfügung stellte. Die Patienten wurden außerdem durch Pflegepersonal betreut und beköstigt. Zudem lag der Anteil der Umsätze, die mit der Behandlung gesetzlich versicherter Patienten im Zusammenhang stand, bei circa 43 %. Die Vergütung der vorgenommenen Behandlungen war darüber hinaus nicht unangemessen, da die Abrechnung sämtlicher Leistungen auf Grundlage des gesetzlichen Vergütungssystems für Ärzte und Krankenhäuser erfolgte. Die Kosten für die Behandlung von Privatpatienten wurden von den privaten Krankenversicherungen übernommen und entsprachen ihrer Höhe nach denen der Behandlung gesetzlich versicherter Patienten. ■

Verfassungsmäßigkeit von § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG ernstlich zweifelhaft

Der rechtskräftige Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 3.6.2015 (DStR 2015 S. 1438) im einstweiligen Rechtsschutzverfahren betrifft im Jahr 2009 erbrachte Bauleistungen an einen Bauträger.

Mit seinem Schreiben vom 16.10.2009 (DStR 2009 S. 2197) hatte das BMF den Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen auf Bauträger erweitert. Entsprechend hatte der leistende Unternehmer die Bauleistungen nicht der Umsatzsteuer unterworfen. Die Steuerschuld hatte vielmehr der Bauträger als Leistungsempfänger zu tragen. Der BFH entschied dagegen mit dem Urteil vom 22.8.2013 (DStR 2013

S. 2560; KPMG-Mitteilungen März 2014 S. 12), dass § 13b UStG einschränkend auszulegen sei. Der Leistungsempfänger sei nur dann Steuerschuldner, wenn er die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung mit Bauwerksbezug seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwende. Dies treffe auf Bauträger regelmäßig nicht zu, sodass diese Vorschrift auf sie nicht anzuwenden sei. Der Bauträger machte daraufhin im vorliegenden Streitfall von der Nichtbeanstandungsregelung im BMF-Schreiben vom 5.2.2014 (DStR 2014 S. 334; KPMG-Mitteilungen April 2014 S. 14) für vor dem 15.2.2014 erbrachte Bauleistungen keinen Gebrauch. Vielmehr forderte er die von ihm gezahlte Umsatzsteuer zurück. Das Finanzamt setzte nunmehr die Umsatzsteuer gegenüber dem leistenden Unternehmer fest. Es stützte sich dabei auf die zum 31.7.2014 – in Reaktion auf das BFH-Urteil – neu geschaffene Regelung des § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG. Diese schließt den Vertrauensschutz für die hier in Rede stehenden Fälle rückwirkend aus.

Das Finanzgericht hat dem Antrag des leistenden Unternehmers auf vorläufigen Rechtsschutz stattgegeben. Nach Auffassung des Finanzgerichts bestehen erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel an § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG. Denn nach § 176 Abs. 2 AO greift zugunsten des Steuerpflichtigen bei der Änderung eines Steuerbescheids Vertrauensschutz, wenn ein oberster Gerichtshof des Bundes entscheidet, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung nicht mit dem geltenden Recht in Einklang steht. Das Finanzgericht hat ernsthafte Zweifel daran, ob die rückwirkende Änderung der Steuerfestsetzung beim leistenden Unternehmer unter Suspendierung des Vertrauensschutzes nicht gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen verstößt, das aus Art. 20 Abs. 3 GG abgeleitet wird. Darüber hinaus liege auch ein Verstoß gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit vor. Dieser gebiete, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sind und dass ihre Anwendung für den Einzelnen voraussehbar ist. Die beliebige Abbedingung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO je nach Kassenlage sei mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und mit der Rechtsstaatlichkeit staatlichen Handelns nicht vereinbar. Das Finanzgericht weist

insbesondere auch auf den Vermögensschaden beim leistenden Unternehmer hin, wenn dieser die Steuer seinem Vertragspartner nachträglich in Rechnung stellt. Eine Forderung aus dem Jahr 2009 sei bei Zugrundelegung der regelmäßigen Verjährungsfrist von drei Jahren längst verjährt.

Das Finanzgericht hält die Aussetzung der Vollziehung bis zur endgültigen Klärung der Verfassungsmäßigkeit von § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG im Rahmen eines noch durchzuführenden Hauptsacheverfahrens für geboten. ■

Maßgebliche Leistungsbeziehungen bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen

Der BFH hatte mit seinem Urteil vom 4.2.2015 (DStR 2015 S. 1561) zu entscheiden, inwieweit beim Verkauf verpachteter Seniorenresidenzen von einer Unternehmensgruppe an eine andere eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Er verneinte dies für die Fälle, in denen die Fortführung der Verpachtungstätigkeit die Übertragung von Grundbesitz, Inventar und Gesellschaftsanteilen erfordert und diese Übertragungen von verschiedenen (selbstständigen) Veräußerern an verschiedene (selbstständige) Erwerber erfolgen.

Der Streitfall betrifft eine GbR. Deren Gesellschafter waren die Eheleute X. Die GbR vermietete Grundbesitz an die Betreiber von drei Seniorenresidenzen in A, B und C. Die Seniorenresidenzen wurden von drei OHGs betrieben, an denen die Eheleute X je zur Hälfte beteiligt waren. Die GbR vermietete die Grundstücke an die OHGs steuerfrei und das Inventar steuerpflichtig. Die OHGs verpachteten die drei Seniorenresidenzen an eine GmbH unter. Ein Jahr später wurden sämtliche Seniorenresidenzen mit notariellem Vertrag an eine aus vier Aktiengesellschaften (I AB, J AB, K AB und L AB) bestehende schwedische Investorengruppe veräußert. Während die I AB von der GbR sämtlichen Grundbesitz erwarb, veräußerte die GbR an die J AB das gesamte Inventar. Zugleich veräußerten die Eheleute ihre Anteile an der GbR und den OHGs an die K AB und L AB. Die Erwerber

traten in die Pachtverträge mit der GmbH ein.

Die GbR nahm eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gemäß § 1 Abs. 1a UStG an. Das Finanzamt ging dagegen wegen des Erwerbs von Grundbesitz und Inventar durch verschiedene Gesellschaften von einer steuerpflichtigen Veräußerung des Inventars aus. Das Finanzgericht gab der Klage statt und bejahte eine Geschäftsveräußerung. Wirtschaftlich gehe es um die Veräußerung eines Geschäftsbetriebs „Verpachtung von Seniorenheimen“ durch eine Unternehmergruppe an eine gänzlich anders strukturierte Unternehmergruppe. Das Unternehmen „Verpachtung von Seniorenheimen“ an die GmbH werde jedoch von der Erwerbergruppe in gleicher Weise wie vom Veräußerer fortgeführt. Die Revision des Finanzamts hatte Erfolg.

Der BFH stellt darauf ab, dass nach dem EuGH-Urteil vom 30.5.2013 – Rs. C-651/11 – X BV (DStR 2013 S. 1166; KPMG-Mitteilungen August/September 2013 S. 16) durch die Formulierung „Übertragender“ im Unionsrecht bei Prüfung der Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung und Vorliegen mehrerer Leistungsbeziehungen jeder Vorgang einzeln und selbstständig zu beurteilen ist. Dementsprechend heißt es in § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG, dass der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers tritt. Dies bedeutet, dass für die Prüfung der Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen im Rahmen der streitbefangenen umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen der GbR und der Inventarkäuferin J AB

Leistungsbeziehungen zwischen anderen Unternehmern außer Betracht bleiben müssen. Nach Maßgabe dieser Grundsätze liegt hinsichtlich der Veräußerung des Inventars durch die GbR keine Geschäftsveräußerung vor. Denn die Erwerber haben durch diese Anschaffung allein keinen selbstständigen Unternehmensteil erworben, der sie in die Lage versetzt hätte, das von der GbR vorher betriebene Vermietungs- und Verpachtungsunternehmen fortzusetzen. Vielmehr waren dazu – wie das Finanzgericht dargelegt hat – noch die Übertragungen der Gesellschaftsanteile und des Grundbesitzes erforderlich. Diese Vorgänge durften aber nicht berücksichtigt werden, da es sich insoweit um umsatzsteuerrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen anderen Vertragspartnern handelte.

Eine Steuerbefreiung der Lieferung des Inventars als untergeordnete Nebenleistung zu der steuerfreien Übertragung des Grundbesitzes (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG) als Hauptleistung kommt nicht in Betracht. Denn mehrere Leistungen können unter dem Gesichtspunkt von Haupt- und Nebenleistung nur dann als einheitliche Leistung gelten, wenn die Leistungen durch einen Leistenden gegenüber ein und demselben Leistungsempfänger erbracht werden. Dies war im Streitfall nicht gegeben, da das Inventar und der Grundbesitz an verschiedene Erwerber verkauft wurden. Dasselbe gilt im Verhältnis der Lieferung des Inventars zu den von den Eheleuten X durchgeführten Veräußerungen der Gesellschaftsanteile, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG steuerfrei waren. ■

Kein Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer durch ein Transportunternehmen

In seinem Urteil vom 25.6.2015 – Rs. C-187/14 – DSV Road (BeckRS 2015, 80380) äußerte sich der EuGH zur Entstehung einer Zollschuld nach Art. 203, 204 Zollkodex (ZK) und zum Vorsteuerabzug der Einfuhrumsatzsteuer. Er entschied im Wesentlichen, das Transportunternehmen sei nicht zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt, da der Wert der eingeführten Waren nicht die Preise ihrer Ausgangsumsätze beeinflusse.

Dem Urteil des EuGH lag ein Vorabentscheidungsersuchen des dänischen Østre Landsret (eines der zwei Landgerichte Dänemarks) aus dem Jahr 2014 zugrunde. Das dänische Gericht hatte über den Fall eines dänischen Transport- und Logistikunternehmens zu entscheiden. Letzteres hatte externe gemeinschaftliche Versandverfahren für den Transport von Packstücken mit Elektronikprodukten zwischen der Abgangszollstelle in einem dänischen Freihafen und der schwedischen Bestimmungszollstelle eingeleitet. Die dänische Zoll- und Steuerverwaltung hatte Einfuhrzölle nach Art. 203 beziehungsweise hilfsweise nach Art. 204 ZK wegen nicht ordnungsgemäßer Beendigung der ersten Versandverfahren verlangt. Zusätzlich wurde Einfuhrumsatzsteuer erhoben, die das Transportunternehmen beglich. Dabei wurde ihm aber der Vorsteuerabzug verweigert.

Der EuGH urteilte, eine Einfuhrzollschuld nach Art. 203 ZK entstehe, wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen werde. Im vorliegenden Fall sei aber nicht erwiesen, dass dieselben Waren anschließend im Rahmen eines zweiten, vorschriftsmäßig abgeschlossenen externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens erneut an ihren Bestimmungsort befördert wurden. Erst wenn Art. 203 ZK nicht greifen sollte, sei eine Pflichtverletzung im Sinne von Art. 204 ZK mit der Folge einer Zollschuldentstehung zu prüfen. Eine solche liege dann vor, wenn in ein erstes Versandverfahren überführte Waren der Bestimmungszollstelle verspätet vorlagen und im Rahmen eines zweiten Versandverfahrens gestellt worden seien. Dies könne jedoch ausnahmsweise dann nicht gelten, wenn sich die Verfehlungen nachweislich nicht auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens ausgewirkt haben und den Beteiligten keine grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei.

Der EuGH stellte außerdem fest, sofern eine Zollschuld anfalle, entstehe zusätzlich grundsätzlich auch Einfuhrumsatzsteuer. Art. 168 Buchst. e der MwStSystRL stehe dabei einer nationalen Regelung nicht entgegen, die den Vorsteuerabzug des zollabfertigen Beförderungsunternehmens, das nicht Einführer oder Eigentümer der betreffenden Waren sei, ausschließe. Der EuGH begründet dies damit, dass der Wert der beförderten Waren nicht zu den Kosten gehört, die in die von einem Beförderer – dessen Tätigkeit sich auf die entgeltliche

Beförderung dieser Waren beschränkt – in Rechnung gestellten Preise einfließen.

Relevanz hat dieses Urteil insbesondere für alle Unternehmen, die Waren aus Drittländern beziehen sowie für Transport- und Logistikdienstleister, gegen die Einfuhrumsatzsteuer festgesetzt wird. Anders als seitens des EuGH wird in der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Deutschland Logistikunternehmen das Abzugsrecht noch teilweise abgesprochen, da ihnen die Verfügungsmacht im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG über die Ware fehlt. Vor diesem Hintergrund sollten insbesondere Unternehmen, die „Einführer“ von Waren sind und die Waren weiterveräußern wollen, ohne bereits zum Zeitpunkt der Einfuhr Verfügungsmacht zu haben, die Auswirkungen dieses Urteils auf ihren konkreten Fall individuell überprüfen und hinterfragen. ■

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 <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/07/kpmg-accounting-news-07-08-2015.pdf>

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



Ergebnispapier: Governance & Assurance Services – Ausgestaltung von Security Management-Systemen

Naturkatastrophen, verschärfter Wettbewerb, Marktschwankungen, Datenflut, Internetkriminalität – Unternehmen sind zahlreichen Risiken ausgesetzt. Um diesen vorzubeugen und schlimmstenfalls sogar existenzgefährdende Fallstricke zu vermeiden, empfiehlt sich die Entwicklung und Implementierung eines nachhaltigen Sicherheitskonzepts, das sowohl aktuelle Gesetze, Sorgfalts- und Überwachungspflichten und ISO-Standards als auch interne Richtlinien, Prozesse und Maßnahmen berücksichtigt. Um herauszufinden, wie es aktuell um die Ausgestaltung von Security Management-Systemen in deutschen Unternehmen bestellt ist, wurden im Rahmen einer Studie Sicherheitsverantwortliche aus unterschiedlichsten Branchen befragt.

Das vorliegende Ergebnispapier zeigt, dass dem Thema Sicherheit insgesamt hohe Bedeutung beigemessen wird; größtenteils sind entsprechende Verfahren im Unternehmen implementiert. Besonderen Stellenwert genießt der Schutz von unternehmenseigenem Know-how und wertvollen Daten. Ähnlich stark im Fokus steht bei den Unternehmen der Schutz von Liegenschaften. Die Früherkennung von Gefahren und deren Kommunikation an die betroffenen Stellen spielt dagegen eher eine untergeordnete Rolle.

Kostenfreier Download des Ergebnispapiers unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/08/Ergebnispapier-Security-Management-01-15-neu.pdf>



Technologie-Atlas Einzelhandel

Der Einzelhandel steht im Epizentrum des technologischen Fortschritts. Bisher kam es in den Handelsunternehmen vor allem darauf an, die innerbetrieblichen Prozesse durch neue Technologien effizienter zu gestalten. Diese Entwicklung erfolgte für den Kunden weitgehend unsichtbar. Nun geht es insbesondere darum, den Endverbraucher in die neuen digitalen Strukturen einzubinden.

Um in den nächsten Jahren erfolgreich zu sein, ist es für die Unternehmen wichtiger denn je, die Entwicklungen des Marktes vorausschauend einzuschätzen. Der Technologie-Atlas von BITKOM, EHI Retail Institute, GSI Germany und KPMG schafft einen Überblick über die relevanten Systeme, zeigt die zu beachtenden Variablen auf und gibt Entscheidern das richtige Hintergrundwissen an die Hand, um sich im Technologie-Dschungel zurechtzufinden.

Für die Studie wurden ausgewählte Technologien und Lösungen untersucht – sortiert nach Funktionsbereichen des Handels. Zudem wurden IT-Entscheider von führenden Einzelhandelsunternehmen befragt; auch die Ergebnisse eines Expertenworkshops flossen mit ein.

Kostenfreier Download der Publikation unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/07/kpmg-technologieatlas-einzelhandel-2015-v3.pdf>

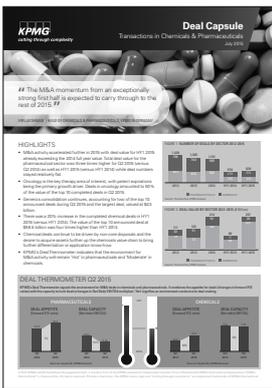


Bankenregulierung im Umbruch – Teil 1: Von der Neugestaltung zur Anwendung

Kreditinstitute sind aktuell mit einer komplexen und turbulenten Zeit konfrontiert – die Ertragslage ist oftmals schwierig, das Regulierungstempo hoch. Viele Häuser haben sich bisher fast ausschließlich auf die Erfüllung neuer sowie strengerer Eigenkapital- und Liquiditätsanforderungen durch eine Kombination von Geschäftsabbau, Einbehaltung von Gewinnen und – soweit möglich – Aufnahme von neuem Eigenkapital konzentriert. Für eine tragfähige und nachhaltige Positionierung in der Zukunft werden die Banken jedoch nicht umhinkommen, umfassendere und nachhaltigere Maßnahmen zu ergreifen als bisher.

Die Publikation gibt hierzu einen umfassenden Überblick. Sie erläutert zunächst die bevorstehenden Initiativen der Bankenregulierung. Die nachfolgenden Kapitel fokussieren auf Themen wie etwa makroprudenzielle Regulierung, Risk-weighted Assets (RWAs), Comprehensive Assessment, die europäische Aufsicht sowie TLAC und MREL. Im Anhang findet sich ein detaillierter Überblick zu ausgewählten regulatorischen Initiativen auf der Zeitleiste. Die Broschüre ist Teil einer Reihe, die Veröffentlichung von Band 2 ist zeitnah geplant.

Kostenfreier Download der Publikation unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/07/bankenregulierung-im-umbruch-teil-1-von-neugestaltung-zur-anwendung-KPMG-2015-neu.pdf>



Deal Capsule – Juli 2015

Welche bedeutenden Transaktionen erfolgen derzeit in der Chemie- und Pharmabranche? Wohin gehen die neuen globalen Trends? Was muss man zu Investitionen in Schwellenländern oder Bewertungsansätzen wissen? Über diese Themen informiert der KPMG-Newsletter „Deal Capsule – Transactions in Chemicals & Pharmaceuticals“, der vier Mal pro Jahr in englischer Sprache erscheint.

Die neue Ausgabe nimmt die aktuellen Entwicklungen des Sektors in den Blick: Im ersten Halbjahr 2015 verzeichneten Chemie- und Pharmaunternehmen Fusionen und Übernahmen im Wert von 247 Milliarden US-Dollar. Damit wurde der Gesamtjahreswert 2014 bereits mit Ablauf der ersten sechs Monate dieses Jahres überschritten. Insbesondere Pharmaunternehmen trugen zu dem Anstieg bei. Im zweiten Quartal 2015 könnten die Transaktionen genutzt werden, um drohenden Patentabläufen entgegenzuwirken; hier ist vor allem der Onkologie-Markt interessant. Auch der Generika-Markt konsolidiert weiterhin. Hier dürfte der Aufwärtstrend künftig anhalten.

Kostenfreier Download des Newsletters unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/07/kpmg-deal-capsule-july-2015.pdf>

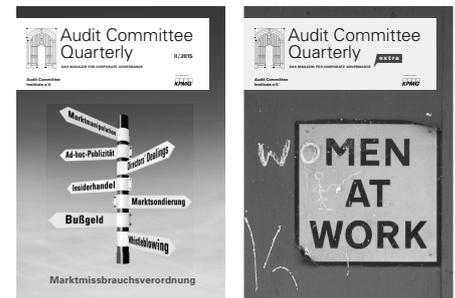


To stand still is to fall behind – 2015 Global Consumer Executive Top of Mind Survey

Die aktuelle Studie von KPMG International nimmt die Schwerpunkte in den Blick, die künftig im Fokus der Strategieplanung von Unternehmen der internationalen Handels- und Konsumgüterbranche stehen werden. Hierfür wurden mehr als 500 Führungskräfte befragt. Zugleich wurde untersucht, wie diese beabsichtigen, das übergeordnete Wachstumsziel zu erreichen.

Die Studie zeigt, dass bei den Unternehmen der Kunde nach wie vor im Mittelpunkt steht: Neben Expansions- beziehungsweise Wachstumszielen hat das Thema „Verbraucher Vertrauen“ höchste Priorität auf der Agenda der internationalen Handels- und Konsumgüterindustrie. Um herauszufinden, mit welchen Strategien die Firmen ihren Umsatz steigern wollen, fokussiert der Report auf sechs wesentliche Bereiche – klassifiziert in Treiber, Barrieren und Enabler: Hierzu zählen der Aufbau von Konsumentenvertrauen, effektive Omni-Channel- und Technologiestrategien, Management von Datensicherheit, die Einhaltung der Corporate Responsibility- und Sustainability-Agenda, Wissen über den Endverbraucher sowie die Umsetzung von funktionsübergreifenden Supply Chain-Strategien.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Publikation unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/06/global-consumer-executive-top-of-mind-survey-2015.pdf>



Audit Committee II/2015 und Quarterly – extra „Women at Work“

Mit der Marktmissbrauchsverordnung ergeben sich zusätzliche Anforderungen an Vorstände und Aufsichtsräte. Sie betreffen zum Beispiel die Ad-hoc-Publizität, Directors' Dealings und Insiderhandel. Einen Überblick gibt das Audit Committee Quarterly II/2015.

Das Quarterly – extra „Women at Work“ richtet den Fokus auf die Förderung von hochqualifizierten Frauen. Namhafte Vertreter großer Unternehmen – unter anderem von BASF, Bayer, BMW, Daimler und Lufthansa – sowie von renommierten Universitäten stellen in Praxisberichten verschiedenste Aspekte von Frauenförderung, Vielfalt, Talentmanagement sowie Gender Balance dar. Darüber hinaus werden die neuen Anforderungen des „Gesetzes für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst“ beleuchtet.

Kostenfreier Download der Publikationen unter: http://www.audit-committee-institute.de/aktuelles_heft

KPMG-Veranstaltungen*

Latente Steuern in HGB-Einzel- und -Konzernabschlüssen

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

2. September 2015 in Düsseldorf
16. September 2015 in Hamburg
23. September 2015 in Berlin
30. September 2015 in Frankfurt am Main
6. Oktober 2015 in München

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

Transfer Pricing – aktuelle Brennpunkte

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

3. September 2015 in Leipzig

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

Elektronische Archivierung – Effizienz und Revisionsicherheit für Ihr Unternehmen

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

8. September 2015 in Kiel
10. September 2015 in Essen

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

Projekte und Dienstleistungen im Ausland – Fachlicher, prozessualer und technologischer 360°-Ansatz für die Business Traveler Compliance

8. September 2015 in Frankfurt am Main
15. September 2015 in Düsseldorf
22. September 2015 in München
30. September 2015 in Stuttgart

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

Cyber Security

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
zyiemerpopp@kpmg.com

Dezentrale Energiewirtschaft – Ausblick in die Zukunft

8. September 2015 in Düsseldorf

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

Business Breakfast Forensic

10. September 2015 in Frankfurt am Main
16. September 2015 in Berlin
29. September 2015 in Nürnberg

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

Mietpreisbremse und Mietspiegel – Dauerbaustelle Wohnraummietrecht

11. September 2015 in Frankfurt am Main
15. September 2015 in Berlin

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

Erfahrungsaustausch von Versicherungsunternehmen – Aktuelle Bilanzfragen und Steuerthemen

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

14. September 2015 in Köln
17. September 2015 in Stuttgart
21. September 2015 in München
29. September 2015 in Hannover

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

Initiativkreis Compliance Financial Services 2015

15. September 2015 in Frankfurt am Main

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

Gesellschaftsrecht 2015 – Rückblick und Ausblick

16. September 2015 in Dresden

Ihre Ansprechpartnerin:
Janina Schütze
T +49 30 2068-2439
jschuetze@kpmg.com

Was bleibt nach der Zinsschmelze? – sowie weitere aktuelle Herausforderungen des Bilanzsteuerrechts

17. September 2015 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:
Janina Schütze
T +49 30 2068-2439
jschuetze@kpmg.com

IPO Executive Conference 2015

29. September 2015 in Frankfurt am Main

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

Private Equity – Erfolgsprinzipien in der Unternehmensführung

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

8./9. Oktober 2015 in Frankfurt am Main

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

Steuerbegünstigte Körperschaften

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

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

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

Global Shipping Conference Navigating the future

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

3. November 2015 in Hamburg

Ihre Ansprechpartnerin:
Sabine Kiefer
T +49 40 32015-5309
skiefer@kpmg.com

Weitere Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen unter <https://home.kpmg.com/de/de/home/events.html>

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

Stefan Schmidt

Ganghoferstraße 29
80339 München
T +49 89 9282-4000

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.