

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 3 Anforderungen an die Nachhaltigkeit bei gewerblichem Grundstückshandel
- 4 Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Feier des Geburtstags und der Bestellung zum Steuerberater als Werbungskosten abziehbar
- 6 Keine Ansparabschreibung nach Buchwerteinbringung
- 7 Steuerliche Behandlung und Zuflusszeitpunkt des Sachbezugs „Job-Ticket“
- 8 Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtsverschmelzung
- 9 Erteilung von verbindlichen Auskünften in Bezug auf die Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b ErbStG
- 9 Gegenstandswert einer Gebühr für Erteilung verbindlicher Auskunft
- 11 Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge
- 12 Unternehmerische Tätigkeit bei Verkäufen über Internet-Handelsplattformen
- 13 Berichtigung eines unzutreffenden Steuerausweises nach § 14c UStG

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum



Wie lässt sich wirkungsvolle Governance im Unternehmen gestalten? Und wie kann deren Eignung und Funktionsfähigkeit in Zeiten zunehmender regulatorischer Anforderungen gewährleistet werden? Diese Frage beschäftigt nach wie vor die Leitungs- und Überwachungsgremien in Deutschland. Grundsätzliche Überlegung ist dabei, dass die Geschäftsleitung Rahmenbedingungen vorgibt, die der Umsetzung der Geschäftsstrategie sowie der Einhaltung der Gesetze dienen. Sie müssen sowohl für die Mitarbeiter und Lieferanten als auch für die Kunden klar und verständlich definiert sein. Die Einhaltung dieser Vorgaben ist mit den bekannten Überwachungsinstrumenten Risikomanagement, Compliance Management, Internes Kontrollsystem und Interne Revision zu gewährleisten. Der Aufsichtsrat muss die Eignung und Funktionsfähigkeit dieser Werkzeuge jährlich sicherstellen.

Diese Form der Überwachung ist die zentrale Forderung des deutschen Gesellschaftsrechts. Sie ist jedoch ebenso vielschichtig wie mehrdimensional und lässt sich nicht durch ein Feigenblatt erfüllen. Es gilt zunächst konzernweit zu denken, denn Governance macht vor keiner Landesgrenze halt. Zudem sind zahlreiche weitere Gesetze und Vorgaben einzuhalten – auch außerhalb der Themen-

bereiche Antikorruption und Kartellrecht. Überwachen heißt insbesondere, laufend sicherzustellen, dass die Systeme wirksam sind – diese Aufgabe als einmalige Übung zu verstehen, greift zu kurz.

In der aktuellen Diskussion wird hierzu der Ruf nach dem Wirtschaftsprüfer stetig lauter. Wirtschaftsprüfer verfügen über das notwendige Know-how, um Managementsysteme zu bewerten, zu prüfen und die Wirksamkeit zu bescheinigen. So besteht etwa für Compliance Management-Systeme mit dem IDW Prüfungsstandard 980 bereits die Möglichkeit zur formellen Prüfung.

Der Berufsstand reagiert auf diese anhaltende Diskussion und wird auch für das Risikomanagement, das Interne Kontrollsystem und die Interne Revision Prüfungsstandards veröffentlichen, nach denen Wirtschaftsprüfer strukturierte und aussagekräftige Prüfungen im Zeitablauf durchführen können.

KPMG ist aktiv in diesem Prozess involviert. Für Ihre Fragen oder Anregungen stehen unsere Experten gerne zur Verfügung.

Jens Carsten Laue
Audit, Düsseldorf

Einkommensteuer

Anforderungen an die Nachhaltigkeit bei gewerblichem Grundstückshandel

Im Fall des BFH-Urteils vom 22.4.2015 (DStR 2015 S. 2171) war streitig, ob der Kläger einen gewerblichen Grundstückshandel betrieb. Er war an insgesamt zehn GbRs beteiligt, die in den Jahren 2001 bis 2004 Grundbesitz erworben hatten. Die Tätigkeiten dieser GbRs wurden von den Beteiligten übereinstimmend als vermögensverwaltend angesehen. In einem im Jahr 2006 geschlossenen notariellen Vertrag veräußerten insgesamt 46 Personen- und Kapitalgesellschaften, zu denen auch die zehn GbRs gehörten, ihren Grundbesitz an insgesamt 23 GmbHs. Alleingesellschafterin aller dieser erwerbenden GmbHs war eine AG. Gegenstand des Kaufvertrags waren insgesamt 55 Immobilien. Die Parteien erklärten, dass mit der notariellen Urkunde für jeden einzelnen Kaufgegenstand ein eigenständiger Kaufvertrag abgeschlossen werde und die einzelnen Kaufverträge in ihrem Bestand und in ihrer Durchführung rechtlich voneinander unabhängig seien. Der BFH entschied, dass der Kläger mit seinem Tätigwerden auf dem Grundstücksmarkt die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllte.

Gemäß § 15 Abs. 2 EStG ist ein Gewerbebetrieb eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Die Betätigung darf jedoch weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen sein. Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal muss hinzukommen, dass die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten sind. Dem Kläger waren als Gesellschafter die Tätigkeiten der GbRs unmittelbar (anteilig) zuzurechnen. Somit war er auf dem Grundstücksmarkt selbstständig und mit Gewinnerzielungsabsicht tätig und nahm am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. Er hatte ferner die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschrit-

ten. In Bezug auf dieses Tatbestandsmerkmal sind im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters alle ihm zuzurechnenden Tätigkeiten auf dem Gebiet des Grundstückshandels in eine Gesamtwürdigung einzubeziehen. Dem Kläger sind danach über seine Beteiligungen an den – für sich genommen nur vermögensverwaltend tätigen – GbRs jedenfalls zehn Veräußerungen von (Groß-) Objekten zuzurechnen, die jeweils innerhalb von fünf Jahren vor der Veräußerung erworben worden waren. Nach der sogenannten Drei-Objekt-Grenze – auch wenn sie nur indiziell wirkt – ist aber bereits bei der Veräußerung von mehr als drei Objekten die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten.

Die Tatbestandsmerkmale des Begriffs des Gewerbebetriebs erfordern zudem die Nachhaltigkeit, die das Finanzgericht verneint hatte. Die Nachhaltigkeit muss als Tatbestandsmerkmal unabhängig von dem Überschreiten der „Drei-Objekt-Grenze“ vorliegen. Sie dient zur Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeiten von nur gelegentlichen Betätigungen. Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn sie von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen. Die Wiederholungsabsicht kann als innere Tatsache nur anhand der äußeren Umstände beurteilt werden. Die Rechtsprechung stellt dabei entscheidend auf das Verhalten des Steuerpflichtigen beim Verkauf ab. Der Verkauf mehrerer Objekte an verschiedene Erwerber wird stets als nachhaltig angesehen. Dies gilt auch dann, wenn die Verkäufe am selben Tag getätigt werden. Die Veräußerung mehrerer Objekte in einem einzigen Vorgang an denselben Erwerber gilt dagegen nicht als nachhaltig. Dies wäre nur dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige erkennbar mehrere Verkäufe beabsichtigt hätte oder er zur Vorbereitung des einzigen Verkaufsgeschäfts eine Vielzahl unterschiedlicher Einzelaktivitäten entfalten würde. Im Streitfall hatten die zehn GbRs, an denen der Kläger beteiligt war, ihre Objekte an acht verschiedene Erwerber (GmbHs) veräußert. Der Umstand, dass alle Erwerber Tochtergesellschaften der AG waren, ist wegen der rechtlichen Selbstständigkeit der Kapitalgesellschaften für die Beurteilung unerheblich. Der BFH ent-

schied daher, dass auf der Ebene des Klägers ein gewerblicher Grundstückshandel bestand. Sowohl die Mieteinkünfte als auch die Gewinne aus den Grundstücksveräußerungen waren laufende Einkünfte, da im Grundstückshandel die Grundstücke zum Umlaufvermögen rechnen und insoweit nicht zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG gehören können. ■

Steuerfreiheit von Trinkgeldern

Das BFH-Urteil vom 18.6.2015 (DStR 2015 S. 2226) betraf die Frage, ob freiwillige Zahlungen von Spielbankkunden an die Saalassistenten einer Spielbank für das Servieren von Speisen und Getränken als Trinkgelder im Sinne des § 3 Nr. 51 EStG steuerfrei sind. Saalassistenten einer Spielbank sind mit dem Bedienen der Gäste im Spielsaal und im gesonderten Raucherraum betraut. Sie üben eine Art Kellnertätigkeit aus und gehören zu einer eigenen Arbeitnehmergruppe. Die Vergütung ist im Rahmentarifvertrag sowie im Tronc- und Gehaltstarifvertrag (TGTV) geregelt. Freiwillige Zuwendungen von Besuchern der Spielbank, die Saalassistenten im Rahmen der Kellnertätigkeit erhalten, bezeichnet § 3 Abs. 2 des TGTV als Trinkgelder, die durch eine besondere Servicetätigkeit entstehen und nicht zum Troncaufkommen im Sinne des § 3 Abs. 1 TGTV gehören. Diese Trinkgelder werden arbeitstäglich erfasst und sind ausschließlich zugunsten der Saalassistenten zu verwenden. Diese erhalten monatlich vorab einen pauschalen Anteil von 102,26 Euro. Der Rest wird nach einem Punktesystem auf der Basis der Dauer der Betriebszugehörigkeit auf die Saalassistenten verteilt. Hierbei bleiben geleistete Arbeitstage/-stunden oder erwirtschafteter Trinkgeldanteil unberücksichtigt, ebenso Abwesenheit wegen Krankheit oder Urlaub.

Zum Arbeitslohn gehören alle Vorteile, die für eine Beschäftigung gewährt werden. Dies gilt auch für die Zuwendung eines Dritten, die der Arbeitnehmer für seine Diensttätigkeit erhält (Drittlohn). Die Trinkgelder stellen daher Arbeitslohn im Sinne des § 19 EStG dar. Sie sind jedoch nach § 3 Nr. 51 EStG steuerfrei. Die Steuerfreiheit nach dieser Bestimmung betrifft

Trinkgelder, die anlässlich der Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist. Der Begriff des Trinkgelds ist zugleich durch den allgemeinen Sprachgebrauch geprägt und erfasst Zuwendungen an Arbeitnehmer, bei denen Trinkgelder traditionell einen flankierenden Bestandteil der Entlohnung darstellen.

Nach diesen Grundsätzen sind die von den Spielbankkunden an die Saalassistenten für das Servieren von Getränken und Speisen erbrachten Zahlungen Trinkgelder im Sinne des § 3 Nr. 51 EStG. Die Saalassistenten haben weder gegen die Spielbankkunden noch gegen die Spielbank einen Anspruch auf derartige Trinkgelder, auch nicht in Form eines Aufstockungsanspruchs bei Unterschreiten einer bestimmten Mindestgröße. Der tarifvertragliche Anspruch gegen die Spielbank aus § 7 Abs. 4 TGTV regelt lediglich die Verteilung und Auskehrung der vereinnahmten Trinkgelder. Ein gesetzliches Annahmeverbot für solche Trinkgelder, wie beispielsweise für Croupiers, besteht nicht. Es ist nicht erforderlich, dass die Trinkgelder von den Dritten unmittelbar an die Saalassistenten gegeben werden. Entscheidend ist vielmehr, dass die Leistung nicht vom Arbeitgeber, sondern von einem Dritten kommt. Der Umstand, dass die gesamten Trinkgelder – unabhängig von dem persönlichen Einsatz – nach dem tarifvertraglichen Schlüssel durch den Arbeitgeber auf die Saalassistenten verteilt werden, bewirkt insofern keine Umqualifizierung der Trinkgelder. Im Streitfall war daher die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 51 EStG gegeben. ■

Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens erfordert keinen maßgeblichen Einfluss beruflicher Tätigkeit

Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht nach § 20 Abs. 8 EStG in einer anderen Einkunftsart zu erfassen sind, werden gemäß § 32d Abs. 1 EStG mit einem besonderen Steuersatz von 25 % abgeltend besteuert. Dies gilt jedoch unter anderem nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG dann nicht, wenn der Steuerpflichtige dies bean-

tragt und er im Veranlagungszeitraum, für den er den Antrag erstmals stellt, unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt und zugleich für diese beruflich tätig ist.

Im Fall des BFH-Urteils vom 25.8.2015 (DStR 2015 S. 2278) war die Klägerin an der GmbH, deren Angestellte sie war, zu 5 % beteiligt. Ihre Vollzeittätigkeit für die GmbH umfasste die Planung von Reisen und Terminen für die Geschäftsleitung, außerdem war sie in den Bereichen Kundenbetreuung, Lohnabrechnung und Finanzbuchhaltung tätig. Das Finanzamt lehnte ihren Antrag auf Anwendung der tariflichen Besteuerung (und damit auch der Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf die Dividenden) ab. Zur Begründung führte es aus, dass es sich bei der Beteiligung der Klägerin an der GmbH nicht um eine – für die Option erforderliche – unternehmerische Beteiligung handeln würde, da die Klägerin aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung habe ausüben können.

Der BFH hat entschieden, dass die Klägerin zu Recht die Versteuerung ihrer Kapitalerträge nach der tariflichen Einkommensteuer beehrte. Die Antragsvoraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. b EStG – eine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu mindestens 1 % sowie eine berufliche Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft – waren gegeben. Für die Auffassung des Finanzamts, weitere Voraussetzung für die Antragstellung sei, dass aufgrund der Berufstätigkeit ein wesentlicher Einfluss auf die unternehmerischen Entscheidungen der Kapitalgesellschaft ausgeübt werden könne, finden sich zwar Anhaltspunkte in der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 16/7036, S. 14). Dem liegt die auch in den BMF-Schreiben vom 22.12.2009 und vom 9.10.2012 (BStBl. I 2010 S. 94 und 2012 S. 953) übernommene Erwägung zugrunde, dass Einkünfte, die im Wesentlichen durch eine berufliche Tätigkeit erzielt werden (unternehmerische Beteiligung), nicht unänderlich den besonderen Einschränkungen für Kapitaleinkünfte wie dem Werbungskostenabzugsverbot unterliegen sollten. Zwar ist eine Gesetzesbegründung grundsätzlich zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen. Dies gilt aber nicht, wenn

der Gesetzeswortlaut so eindeutig ist, dass er keine unterschiedlichen Interpretationen zulässt. Der Gesetzgeber hat mit der Bezugnahme auf eine Mindestbeteiligung und eine berufliche Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft typisierend festgelegt, dass unter diesen Voraussetzungen eine unternehmerische Beteiligung besteht.

Der BFH ließ ausdrücklich offen, ob bei einer beruflichen Tätigkeit von nur untergeordneter Bedeutung der Gesellschaft ein Wahlrecht zukommt. Im Streitfall war die Klägerin Vollzeit in nicht unbedeutenden Bereichen für die Gesellschaft tätig. ■

Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Feier des Geburtstags und der Bestellung zum Steuerberater als Werbungskosten abziehbar

Gegenstand des BFH-Urteils vom 8.7.2015 (DStR 2015 S. 2373) war die Frage, ob die Aufwendungen des Klägers für eine Feier anlässlich seines runden Geburtstags und der Bestellung zum Steuerberater als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit abziehbar waren. Der Kläger war im Streitjahr 2009 bei der X beschäftigt. Er wurde im Streitjahr zum Steuerberater bestellt und lud anlässlich dessen sowie seines Geburtstags ein. Von den erschienenen Gästen waren 46 Arbeitskollegen; bei 32 handelte es sich um Verwandte und Bekannte. Ferner nahmen die Mitglieder eines 21-köpfigen Posaunenchores teil, der die Festlichkeit umrahmte.

Aufwendungen sind als Werbungskosten abziehbar, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit den steuerpflichtigen Einnahmen besteht. Sie müssen mit der Einkünfteerzielung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und dazu bestimmt sein, ihr subjektiv zu dienen. Beruhen die Aufwendungen im Wesentlichen auf beruflichen Umständen und nur in unbedeutendem Umfang auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen, so sind sie abziehbar. Im umgekehrten Fall gilt dies entsprechend. Ist der erwerbsbezogene Anteil nicht von untergeordneter Bedeutung, können eine Aufteilung und ein Abzug des beruflich veranlassten Teils der

Kosten in Betracht kommen, sofern der den Beruf fördernde Anteil der Aufwendungen sich nach objektiven Gesichtspunkten zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen lässt.

Für die Beurteilung, ob die Aufwendungen privat oder beruflich veranlasst sind, ist in erster Linie auf den Anlass der Feier abzustellen. Allerdings ist der Anlass einer Feier nur ein Indiz; er allein ist kein entscheidendes Kriterium. Die Beurteilung ist vielmehr anhand aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen. Von Bedeutung ist auch, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, ob es sich bei den Gästen um Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter, Angehörige des öffentlichen Lebens sowie der Presse oder um private Bekannte oder Angehörige des Steuerpflichtigen handelt. Zu berücksichtigen ist ferner, ob sich die finanziellen Aufwendungen im Rahmen vergleichbarer betrieblicher Veranstaltungen bewegen und ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist. Personen, die zusammen arbeiten, pflegen häufig auch private Kontakte untereinander. Daher kann bedeutsam sein, ob nur ausgesuchte Kollegen eingeladen werden oder eine Einladung nach allgemeinen Kriterien, beispielsweise die Zugehörigkeit zu einer bestimmten betrieblichen Einheit oder nach der Funktion innerhalb des Betriebs (zum Beispiel Außendienst), ausgesprochen wird. Im letzteren Fall liegt der Schluss auf eine berufliche Veranlassung nahe. Sind die Aufwendungen gemischt veranlasst, müssen die Gesamtkosten nach den Gästen aufgeteilt werden. Hierbei sind die auf den einzelnen Gast entfallenden Aufwendungen jeweils gänzlich der beruflichen beziehungsweise privaten Sphäre zuzuordnen.

Im Streitfall hatte das Finanzgericht die Bestimmung zum Steuerberater als eher privates Ereignis beurteilt und nicht geprüft, ob die anwesenden Kollegen nach abstrakten berufsbezogenen Kriterien eingeladen wurden. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück zur Prüfung, ob die Aufwendungen für die Gäste aus dem beruflichen Umfeld (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst waren. Diese Annahme kann naheliegen, wenn die Einladung der Kollegen primär in der bestandenen Steuerberaterprüfung begründet war beziehungsweise die Kollegen

nach abstrakten berufsbezogenen Kriterien eingeladen wurden. ■

Korrektur unangemessener Gewinnverteilung bei GmbH & atypisch Still

Im Fall des BFH-Urteils vom 18.6.2015 (DSr 2015 S. 2229) führte der Kläger (K2) ein Einzelunternehmen. K2 war zugleich alleiniger Gesellschafter und Alleingeschäftsführer einer GmbH (Klägerin – K1). Mit dem Pachtvertrag vom 30.12.2000 verpachtete K2 die Grundstücke des bisherigen Einzelunternehmens an K1 mit Wirkung zum 1.1.2001 auf unbestimmte Dauer. K1 übernahm ab dem 1.1.2001 den Warenbestand, die Geschäftsbeziehungen und das Personal des bisherigen Einzelunternehmens. Parallel dazu schloss K1 mit K2 am 30.12.2000 einen weiteren Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft. Nach Ansicht des Finanzamts war der zur Nutzung überlassene Geschäftswert des bisherigen Einzelunternehmens im Wege einer verdeckten Einlage auf K1 unter Aufdeckung der stillen Reserven übergegangen. Damit wurde zugleich im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte von einer abweichenden Gewinnverteilung für das Streitjahr 2001 aufgrund geänderter Beteiligungsquoten der Mitunternehmer der GmbH & atypisch Still ausgegangen. Außerdem wurde hinsichtlich eines nicht angemessenen Gewinnanteils von K2 eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) angenommen. Die Kläger erzielten im Rahmen der finanzgerichtlichen Klage nur einen Teilerfolg (Buchwertübertragung des Geschäftswerts).

Nach Auffassung des BFH sind die festzustellenden Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft nicht um eine vGA zu erhöhen und damit auch nicht als Sonderbetriebs-einnahme bei K2 zu erfassen. Das Finanzgericht war rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der Geschäftswert „faktisch“ auf K1 und damit auf die Mitunternehmerschaft übergegangen sei. Mithin hatte es zu Unrecht den Geschäftswert des Einzelunternehmens bei der Ermittlung der Gewinnanteile als Beitrag von K1 berücksichtigt. Der BFH verwies die Sache an das Finanzgericht wegen der nicht nachvollziehbaren

Feststellungen bei der Ermittlung der Einkünfte zurück.

Der gesellschaftsvertraglich festgelegten Gewinnverteilung ist grundsätzlich zu folgen. Allerdings bestehen Einschränkungen, wenn für die Gewinnverteilung nicht allein die Verhältnisse der Gesellschafter in der atypisch stillen Gesellschaft maßgebend sind. Verzichtet etwa die GmbH im Interesse des stillen Gesellschafters auf eine Gewinnbeteiligung, die ihr unter fremden Dritten eingeräumt worden wäre, so darf dieser Verzicht auf den Gewinnanteil der GmbH nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG keinen Einfluss haben. Wird somit die Korrektur der Gewinnverteilung im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte vorgenommen und damit der GmbH der angemessene Gewinnanteil zugerechnet, so kommt es nicht zu der von § 8 Abs. 3 KStG vorausgesetzten Minderung des Einkommens der GmbH. Davon unberührt waren im Streitfall die GmbH-Anteile von K2 Bestandteile seines notwendigen Sonderbetriebsvermögens II. Käme es tatsächlich zu einer vGA von K1 an K2, so wäre im Rahmen der Mitunternehmerschaft die dem atypisch stillen Gesellschafter gegenüber vorgenommene vGA diesem als Sonderbetriebs-einnahme zuzurechnen. Es käme eine Besteuerung nach dem Teileinkünftebeziehungsweise im Streitfall nach dem Halbeinkünfteverfahren in Betracht.

Im Streitfall führten jedoch die Verpachtung von Wirtschaftsgütern des bisherigen Einzelunternehmens an K1 sowie die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern an die atypisch stille Gesellschaft nicht zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und damit auch nicht zu einem Rechtsträgerwechsel. Der Geschäftswert hatte weder das Vermögen der K1 erhöht noch konnte er nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG in das mitunternehmerische Vermögen der atypisch stillen Gesellschaft übertragen worden sein. Folglich waren keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass die von den Klägern nach dem Verhältnis des Einlagenwerts des stillen Gesellschafters sowie des Werts des Beitrags der GmbH ermittelten Quoten für die Gewinnbeteiligung an der Mitunternehmerschaft im Streitjahr unangemessen gewesen wären.

Nach Ansicht des BFH hatte das Finanzgericht zutreffend eine Gewinnerhöhung nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG verneint. Zwar könnte durch die Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung durch die atypisch stille Gesellschaft Sonderbetriebsvermögen von K2 bei der Mitunternehmerschaft begründet worden sein. Allerdings wäre eine solche Überführung zum Buchwert erfolgt und bliebe ohne Auswirkung auf den Gewinn der Mitunternehmerschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG). ■

Zeitliche Anforderungen an den Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens

Im Fall des BFH-Urteils vom 28.7.2015 (DStR 2015 S. 2234) wurde für das Streitjahr 2009 die Einkommensteuererklärung von dem Steuerberater der Klägerin (K) elektronisch an das Finanzamt übermittelt. Die von K unterschriebene (verkürzte) Steuererklärung in Papierform ging beim Finanzamt am 14.2.2011 ein. K erklärte in der Zeile 7 der Anlage KAP Kapitalerträge von rund 625.000 Euro, die dem inländischen Steuerabzug unterlagen. Es handelte sich um verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) der I-GmbH, an der K zu 90 % beteiligt war. K stellte in den Zeilen 4 und 5 der Anlage KAP den Antrag auf Günstigerprüfung und auf Überprüfung des Steuereinkommens. Den in Zeile 24 vorgesehenen Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer enthielt die Erklärung nicht. Das Finanzamt veranlagte K antragsgemäß und besteuerte ihre Kapitaleinkünfte nach dem gesonderten Steuertarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG. Noch vor dem Zugang des Einkommensteuerbescheids 2009 beantragte der Steuerberater der K, deren Kapitaleinkünfte gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu besteuern. Sowohl der Antrag als auch der Einspruch und die Klage waren erfolglos.

Der BFH bestätigte im Rahmen der Revisionsentscheidung die Ansicht des Finanzgerichts, dass der von K erst nach Abgabe der Steuererklärung gestellte Antrag auf Besteuerung der Kapitaleinkünfte nach der tariflichen Einkommensteuer unter An-

wendung des Teileinkünfteverfahrens zu keiner Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 2009 führt. Der Antrag war nicht innerhalb der in § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG geregelten Frist gestellt worden und die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO waren nicht erfüllt. Die Einkünfte der K aus der vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) sind nach dem gesonderten Tarif zu besteuern, da kein Anwendungsfall des § 20 Abs. 8 EStG vorlag. Zwar regelt § 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010, dass eine vGA in bestimmten Fällen auch ohne einen Antrag des Steuerpflichtigen nach der tariflichen Einkommensteuer zu besteuern ist. Diese Norm ist jedoch erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anwendbar.

Voraussetzung für eine Besteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG ist, dass der diesbezügliche Antrag spätestens zusammen mit der Einkommensteuererklärung für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gestellt wird. Aus der systematischen Auslegung des § 32d EStG folgt, dass nach Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 dieser Norm lediglich ein befristetes Wahlrecht besteht. So findet sich weder bei der Regelung des Antrags auf Überprüfung des Steuereinkommens (§ 32d Abs. 4 EStG) noch bei der Regelung des Antrags auf Günstigerprüfung (§ 32d Abs. 6 EStG) eine zeitliche Einschränkung, obgleich diese Anträge nur für einen Veranlagungszeitraum Wirkung entfalten.

Im Streitfall entsprach die von K beim Finanzamt eingereichte Steuererklärung den Anforderungen an Form und Inhalt einer Einkommensteuererklärung nach § 150 AO in Verbindung mit § 25 Abs. 3 EStG. Danach hätte der Antrag auf Besteuerung der Kapitaleinkünfte nach der tariflichen Einkommensteuer spätestens am 14.2.2011 gestellt werden müssen. Es kann bei der steuerlich beratenen K auch nicht davon ausgegangen werden, dass mit dem Antrag auf Günstigerprüfung konkludent auch ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a EStG gestellt wurde. Das Finanzamt kann bei einer von einem fachkundigen Berater erstellten Steuererklärung nicht ohne weitere Anhaltspunkte annehmen, dass mit dem Antrag auf Günstiger-

prüfung konkludent auch der für die nächsten vier Veranlagungszeiträume bindende Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gestellt wird. Schließlich ist nach Ansicht des BFH die Fristenregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG verfassungsgemäß. ■

Keine Ansparabschreibung nach Buchwerteinbringung

Der X. Senat des BFH hatte in seinem Vorlagebeschluss vom 22.8.2012 (DStR 2012 S. 2171) dem Großen Senat des BFH die Rechtsfrage vorgelegt, ob eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG 2002 n. F. auch dann vorgenommen werden darf, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

Im Ausgangsverfahren wurde mit notarieller Urkunde vom 30.3.2004 ein Einzelunternehmen nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG auf eine neu gegründete GmbH ausgegliedert. Der ehemalige Einzelunternehmer (Kläger – K) wurde einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Der Ausgliederung wurde die Eröffnungsbilanz der GmbH zum 1.1.2004 mit Buchwertfortführung zugrunde gelegt. In der am 6.8.2004 beim Finanzamt für das Streitjahr 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung des K wurde eine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3, Abs. 6 EStG 2002 n. F. begehrt. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 14.4.2015 (DStR 2015 S. 2368) darf hingegen eine Ansparabschreibung nach § 7g EStG in der bis zum Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 geltenden Fassung nicht gebildet werden, wenn im Zeitpunkt ihrer Geltendmachung beim Finanzamt bereits feststeht, dass der Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

Nach § 7g EStG 2002 a. F. ist Voraussetzung für die Bildung einer den Gewinn mindernden Rücklage (Ansparabschreibung), dass der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rück-

lage folgenden Wirtschaftsjahrs anschaffen oder herstellen wird. Maßgeblicher Zeitpunkt dafür, ob der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut „voraussichtlich“ anschaffen oder herstellen wird, ist nach Ansicht des Großen Senats der Termin, an dem die Ab-sparabschreibung beim Finanzamt geltend gemacht wird. Ist danach anzunehmen, dass der Steuerpflichtige die Investition innerhalb des Begünstigungszeitraums nicht mehr durchführen wird, ist die Bildung einer Rücklage ausgeschlossen. Entsprechendes gilt bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 2002 n. F. ermitteln, für einen Abzug nach § 7g Abs. 6 EStG 2002 n. F.

Ist demnach – wie im Streitfall – im Zeitpunkt der Geltendmachung der An-sparabschreibung der Betrieb bereits in eine Kapitalgesellschaft eingebracht worden oder eine Einbringung bereits in Gang gesetzt oder jedenfalls beabsichtigt, ist eine Investition im Einzelunternehmen nicht mehr wahrscheinlich. Dies gilt auch, wenn der Betrieb in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten eingebracht wird. Es ändert sich der Rechtsträger und es liegt ein ver-äußerungsähnlicher Vorgang vor. Nicht von Belang ist, dass die übernehmende Körper-schaft in die steuerliche Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers eintritt (§ 22 Abs. 1 UmwStG 2002 in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2002). Die Regelung begründet, jedenfalls bei der Einbringung eines Einzelunternehmens, keine Gesamtrechtsnachfolge.

Im Fall eines Rechtsträgerwechsels kann nicht unterstellt werden, dass der ursprüngliche Betriebsinhaber den Förderbetrag der Kapitalgesellschaft zur Verfügung stellt. Der bisherige Betriebsinhaber wird nur Gesellschafter des neuen Rechtsträgers. Weder der Gesetzeswortlaut noch die Ent-stehungsgeschichte geben Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber die steuerliche Förderung auch dann gewähren wollte, wenn der geförderte Steuerpflichtige und der Investierende nicht identisch sind. Eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 7g EStG 2002 n. F. im Wege einer analogen Anwendung auf Fälle, in denen ein Betrieb zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird und der bisherige Betriebs-

inhaber alleiniger Gesellschafter der Kapi-talgesellschaft ist, ist nicht geboten. ■

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Steuerliche Behandlung und Zuflusszeitpunkt des Sachbezugs „Job-Ticket“

Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitneh-mern Job-Tickets beispielsweise für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte verbilligt oder unentgeltlich zur Verfügung, liegt darin grundsätzlich ein geldwerter Vorteil (Sachbezug). Eine Verbilligung oder Unentgeltlichkeit ist gegeben, wenn der Arbeitgeber die Job-Tickets den Arbeitnehmern zu einem Preis überlässt, der unter dem mit dem Verkehrs-unternehmen vereinbarten Preis liegt (H 8.1 Abs. 1–4 „Job-Ticket“ LStH). Maßgebend für die Bewertung des geldwerten Vorteils ist grundsätzlich der Wert nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG (der um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreis am Abgabeort).

Die Anwendung der 44-Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ist möglich, wenn der geldwerte Vorteil aus dem Sachbezug „Job-Ticket“ nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten ist. Für die Feststellung, ob die Freigrenze überschritten ist, sind alle in einem Kalendermonat zufließenden und nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile zusammenzurechnen. Die Vorteile, die nach §§ 37b und 40 EStG pauschal lohn-versteuert werden, bleiben außer Ansatz.

Nach der Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern (BayLfSt) vom 12.8.2015 (DStR 2015 S. 2287) kann der geldwerte Vorteil aus dem Job-Ticket, auch wenn die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 EStG vorliegen, wahlweise nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ohne Bewertungsabschlag und ohne Rabat-freibetrag bewertet werden. Dieses Wahlrecht ist wie bisher sowohl im Lohnsteuerabzugs- als auch im Veran-lagungsverfahren anwendbar (vgl. hierzu BMF vom 16.5.2013, BStBl I 2013 S. 1086). Für die Versteuerung des geldwerten Vor-teils – insbesondere für die Anwendung der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG – ist entscheidend, wann der Vorteil aus dem

Job-Ticket zufließt. Hierzu wird auf das Folgende hingewiesen. Bei Überlassung einer Monatsmarke oder einer monatlichen Fahrberechtigung für ein Job-Ticket ist die Freigrenze anwendbar, auch wenn Letzteres für einen längeren Zeitraum gilt. Hiervon umfasst sind zum Beispiel die Fälle, in denen tatsächlich monatliche Tickets („Monatsmarken“) monatlich ausgehändigt werden oder Tickets, die an sich für einen längeren Zeitraum gelten, aber jeden Monat „aktiviert/freigeschaltet“ werden.

Sehen die Tarif- und Nutzungsbestimmun-gen für ein Job-Ticket vor, dass die jeweilige monatliche Fahrberechtigung durch die rechtzeitige monatliche Zahlung erworben wird, fließt der geldwerte Vorteil monatlich – und nicht schon bei Kauf/Teilnahme-erklärung für den gesamten Gültigkeits-zeitraum – zu. ■

Doppelbesteuerung

Besteuerungsrecht für Abfindung an einen ehemals im Inland tätigen Arbeitnehmer nach Wegzug in die Schweiz

Im Fall des BFH-Urteils vom 10.6.2015 (DStR 2015 S. 2222) wohnte der Kläger (K) im Streitjahr 2010 bis zum 30.4. im Inland und verzog danach in die Schweiz. K übte im Inland eine nicht selbstständige Tätig-keit aus. Das Arbeitsverhältnis zwischen ihm und seinem ehemaligen inländischen Arbeitgeber wurde zum 31.7.2010 beendet. Als Entschädigung für den Verlust des Anstellungsverhältnisses vereinbarten die Vertragspartner eine Abfindung von rund 780.000 Euro, die im September 2010 unter Einbehaltung von Abzugsteuern ausgezahlt wurde. Im Rahmen der Einkommensteuer-erklärung 2010 behandelte K den Brutto-betrag als nach dem DBA Schweiz vom 11.8.1971 (DBA) steuerfreien Arbeitslohn. Das Finanzamt hingegen qualifizierte den Betrag als Entschädigung für mehrere Jahre, die im Inland als Arbeitslohn nach § 19 EStG (ermäßigt) zu versteuern sei. Die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid und Feststellungsbescheid nach § 10a Abs. 4 EStG war erfolgreich.

Der BFH wies die Revision im eigentlichen Streitpunkt als unbegründet zurück.

Deutschland steht nach innerstaatlichem Recht das Besteuerungsrecht für die Abfindung zu. Dieses wurde durch das DBA beschränkt. Das Besteuerungsrecht steht nach Art. 15 Abs. 1 Satz 1 und 2 DBA der Schweiz als dem (nunmehrigen) Wohnsitzstaat des K zu. Demgegenüber war die Anfechtung des Feststellungsbescheids unzulässig, da es sich bei diesem Bescheid bezogen auf den angefochtenen Einkommensteuerbescheid um einen Folgebescheid handelte.

Im Streitfall unterliegt die Abfindungszahlung nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a und d EStG der beschränkten Steuerpflicht. Allerdings steht Deutschland kein Besteuerungsrecht zu: Nach Art. 15 DBA können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden – es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Mithin sind Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses nicht im Tätigkeitsstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat zu besteuern. Denn bei Abfindungen handelt es sich nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit.

Im Rahmen einer Konsultationsvereinbarung nach Maßgabe von Art. 26 Abs. 3 DBA zwischen den deutschen und Schweizer Steuerbehörden hatte man sich auf eine bestimmte Zuteilungsregelung für das Besteuerungsrecht der beiden Vertragsstaaten geeinigt. Der BFH misst einer solchen zwischenstaatlichen Vereinbarung zwar Bedeutung für die Auslegung der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei. Dabei wird jedoch Folgendes klargestellt: Wird das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte weder beeinflussen noch binden.

Der Gesetzgeber hat mittels des Jahressteuergesetzes 2010 mit § 2 Abs. 2 AO n. F. (erstmalig) eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen. Danach wird das BMF ermächtigt, zur Sicherung der Gleichmäßigkeit der

Besteuerung und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung mit Zustimmung des Bundesrats Rechtsverordnungen zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen zu erlassen. Für die im Streitfall in Rede stehende Arbeitnehmer-Abfindung wurde dies in der Deutsch-Schweizerischen Konsultationsvereinbarung vom 17.3.2010 mit § 24 Abs. 1 Satz 2 der entsprechenden Konsultationsvereinbarungsverordnung vom 20.12.2010 (KonsVerCHEV) umgesetzt. Allerdings genügt die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage des § 2 Abs. 2 AO n. F. nicht den verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen, die nach Art. 80 Abs. 1 GG an eine Verordnungsermächtigung zu stellen sind.

Schließlich ist die Regelung des § 24 Abs. 1 Satz 2 KonsVerCHEV – unbeschadet des grundsätzlich auf den 1.1.2010 bestimmten Anwendungszeitpunkts für die Deutsch-Schweizerische Konsultationsverordnung – ohnehin nicht vor ihrem tatsächlichen Inkrafttreten am 23.12.2010 anzuwenden. Maßgebender Anwendungstermin für die abkommensüberschreibende Konsultationsvereinbarung kann immer nur der Zeitpunkt sein, in dem eine solche Vereinbarung tatsächlich in der verfassungsrechtlich gebotenen Form in innerstaatliches Recht umgesetzt worden ist. ■

Umwandlungssteuerrecht

Besteuerung des Einbringungsgewinns II nach einer Aufwärtverschmelzung

In dem dem Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 21.5.2015 (DStR 2015 S. 2377) zugrunde liegenden Sachverhalt hielten der Kläger (K) und A jeweils die Hälfte der Anteile an einer Vorratsgesellschaft (B-GmbH) und an der C-GmbH. Im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der C-GmbH leisteten K und A ihre Einlage jeweils durch Einbringung ihrer Anteile an der B-GmbH. Das Finanzamt stimmte dem Antrag der Gesellschafter auf Einbringung zum Buchwert zum 31.12.2011 zu (§ 21 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Mit dem im Jahr 2012 geschlossenen notariellen Vertrag

wurde die B-GmbH mit steuerlicher Wirkung zum 31.12.2011 nach § 11 Abs. 2 UmwStG auf die C-GmbH zu Buchwerten verschmolzen. K erklärte in der Steuererklärung 2011 (Streitjahr) einen Veräußerungsgewinn unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens. Allerdings sah das Finanzamt in der einer Einbringung von Anteilen nach § 21 UmwStG nachfolgenden Umwandlung eine Veräußerung nach § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG mit der Folge einer Einbringungsgewinnbesteuerung. Der Einspruch blieb erfolglos.

Umwandlungen erfüllen grundsätzlich als tauschähnliche Vorgänge den Veräußerungsbegriff nach § 22 Abs. 2 UmwStG 2006. Nach Auffassung des Finanzgerichts Hamburg ist jedoch im Fall einer Verschmelzung auf den Anteilseigner (Aufwärtsverschmelzung) eine einschränkende Auslegung des Veräußerungsbegriffs geboten. Aus Sicht des übertragenden Rechtsträgers fehlt es an einer Gegenleistung, da dieser ohne Abwicklung untergeht und es nicht zu einer missbräuchlichen Ausnutzung einer Statusverbesserung kommt. Mithin sei der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2011 (Streitjahr) rechtswidrig, soweit darin der Einbringungsgewinn II der Besteuerung unterworfen wird. Die Finanzverwaltung hat gegen das Urteil Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung der zu entscheidenden Rechtsfrage eingelegt (BFH: I R 48/15).

Nach § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist der Gewinn aus der Einbringung unter bestimmten (kumulativen) Voraussetzungen im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern. Voraussetzung hierfür ist zum einen, dass im Rahmen einer Sacheinlage oder eines Anteilstauschs die unter dem gemeinen Wert eingebrachten Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar veräußert werden. Zum anderen ist erforderlich, dass beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen wäre. Die rückwirkende Besteuerung gilt auch, wenn die übernehmende Gesellschaft die ein-

gebrachten Anteile durch einen Vorgang nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG weiter überträgt oder für diese die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 4 UmwStG nicht mehr erfüllt sind.

Nach Ansicht des Finanzgerichts rechtfertigt es die Ausgestaltung des § 22 Abs. 2 UmwStG als typisierende Missbrauchsvorschrift, den Begriff der Veräußerung im Sinne des Regelungszwecks einschränkend auszulegen. Danach kann es bei Aufwärtsverschmelzungen, bei denen eine Gegenleistung für die übertragenen Wirtschaftsgüter nicht gewährt wird, zu keiner missbräuchlichen Statusverbesserung kommen. Werden mit der nachfolgenden Umwandlung die stillen Reserven einem steuerlichen Zugriff nicht entzogen, besteht keine Notwendigkeit, eine nachträgliche Besteuerung des Einbringungsgewinns II herbeizuführen. Die gegenläufige Auffassung der Finanzverwaltung, dass bei einer nachfolgenden Aufwärtsverschmelzung unter keinen Umständen von einer rückwirkenden Besteuerung abgesehen werden könne, überzeugt nicht.

Der Tatbestand des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG wird bei einer Aufwärtsverschmelzung nicht erfüllt. Im Streitfall bleiben die Vermögenswerte in der C-GmbH erhalten, sodass gerade keine Rückgewähr von Vermögen an den Anteilseigner vorliegt. Eine rückwirkende Versteuerung des Gewinns aus der Einbringung der Anteile ist auch nicht nach § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG in Verbindung mit § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 bis 5 UmwStG vorzunehmen, weil die Voraussetzungen eines der Ersatztatbestände nicht erfüllt sind. Bei der Verschmelzung der B-GmbH auf die C-GmbH überträgt Letztere keine Anteile, sondern die Anteile an der B-GmbH gehen durch Konfusion unter. ■

Erbschaft-/Schenkungsteuer

Erteilung von verbindlichen Auskünften in Bezug auf die Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b ErbStG

Die Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern (BayLfSt) vom 6.8.2015 (DStR 2015 S. 2181) bezieht Stellung zur Erteilung von verbindlichen Auskünften in Bezug auf die erbschaft- und schenkungsteuerlichen Verschonungsregelungen.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte mit seinem Urteil vom 17.12.2014 (DStR 2015 S. 31) entschieden, dass die Verschonungsregelungen für betriebliches Vermögen der §§ 13a und 13b ErbStG in Verbindung mit § 19 ErbStG nicht mit dem Grundgesetz vereinbar sind. Das Gericht ordnete jedoch die Fortgeltung des Gesetzes bis zu einer Neuregelung an. Hierfür räumte es dem Gesetzgeber eine Frist bis zum 30.6.2016 ein. Da in absehbarer Zeit mit einer gesetzlichen Neuregelung für das Unternehmervermögen zu rechnen ist, sind mit Blick auf Tz. 3.5.4. AEAO zu § 89 AO verbindliche Auskünfte zu Anträgen in Bezug auf die Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b ErbStG bis auf Weiteres abzulehnen.

Zuständig für die Anträge auf verbindliche Auskunft in Zusammenhang mit §§ 13a und 13b ErbStG kann sowohl die für die gesonderten Feststellungen nach § 13a Abs. 1a ErbStG und § 13b Abs. 2 ErbStG zuständige Zentralstelle, die die Feststellungsverfahren nach § 151 BewG durchführt, als auch die Erbschaftsteuerstelle sein. Beide müssen sich daher gegenseitig regelmäßig über die Ablehnung einer verbindlichen Auskunft unterrichten.

Soweit zu den Verschonungsregelungen nach §§ 13a und 13b ErbStG bereits Anträge auf verbindliche Auskunft gestellt wurden, soll das zuständige Finanzamt einen Hinweis auf die beabsichtigte Ablehnung geben. Der Antragsteller kann dann seinen Antrag – gegebenenfalls gebührenmindernd – zurücknehmen. ■

Verfahren

Gegenstandswert einer Gebühr für Erteilung verbindlicher Auskunft

Im Fall des BFH-Urteils vom 22.4.2015 (DStR 2015 S. 2327) war die Bemessung des Gegenstandswerts eines Gebührenbescheids streitig. Eine GmbH & Co. KG (Klägerin – K) beantragte im Februar 2007 beim zuständigen Finanzamt die Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Dabei ging es um ertrag- und grunderwerbsteuerliche Folgen einer geplanten Umstrukturierung. Mit dem Schreiben vom 27.4.2007 erteilte das Finanzamt die verbindliche Auskunft und ermittelte abweichend von den Angaben der K einen höheren Gegenstandswert. Bei der Bemessung des Gegenstandswerts legte das Finanzamt die von K angegebene Steuer nach dem Halbeinkünfteverfahren, die „Steuer auf den nicht begünstigten Teil“ sowie die Grunderwerbsteuer zugrunde. Einspruch und Klage waren nur teilweise erfolgreich.

Der BFH hob das vorinstanzliche Urteil auf und wies die Klage ab. Die Anschlussrevision der K war unbegründet und damit zurückzuweisen. Der angefochtene Gebührenbescheid war nicht zu beanstanden, denn die Festsetzung der Gebühr verletzte die K weder dem Grunde noch der Höhe nach in ihren Rechten. Nach § 89 Abs. 3 Satz 1 AO wird verfassungsgemäß für die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Abs. 2 der Vorschrift eine Gebühr erhoben. Nach § 89 Abs. 4 Satz 1 AO wird diese grundsätzlich nach dem Wert berechnet, den die verbindliche Auskunft für den Antragsteller hat (Gegenstandswert). Dieser richtet sich nach dem gestellten Antrag und den sich daraus ergebenden steuerlichen Auswirkungen. Der Gegenstandswert wird zahlenmäßig nach den Grundsätzen für die gerichtliche Streitwertermittlung bestimmt. Der auf einer solchen Basis vom Antragsteller errechnete Betrag ist prinzipiell der Gebührenfestsetzung zugrunde zu legen.

Die maßgebenden steuerlichen Auswirkungen für die Auskunftsg Gebühr ergeben sich grundsätzlich aus einer Steuerdifferenz-

berechnung. Grundlage ist eine Gegenüberstellung des Steuerbetrags, der bei Anwendung der von dem Antragsteller vorgetragenen Rechtsauffassung entstehen würde, zu dem Steuerbetrag, der sich ergeben würde, wenn die Finanzbehörde eine entgegengesetzte Rechtsauffassung vertreten würde. Steuerliche Auswirkungen, die mittelbar auftreten können, jedoch nicht selbst zum Gegenstand des Antrags auf verbindliche Auskunft gemacht worden sind, werden bei der Bemessung der Auskunftgebühren weder ermäßigend noch erhöhend berücksichtigt.

Der Gegenstandswert wird zahlenmäßig nach den Grundsätzen der gerichtlichen Streitwertermittlung für ein Hauptsacheverfahren bestimmt. Denn nach dem Gesetzeswortlaut verweist § 89 Abs. 5 AO auf die entsprechende Anwendung der Regelung über die Wertgebühren in § 34 GKG. Daraus folgt, dass der Gegenstandswert einer Auskunft, deren steuerliche Beurteilung Gegenstand einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften nach §§ 179, 180 AO ist, grundsätzlich nach der typisierten einkommensteuerlichen Auswirkung mit 25 % des streitigen Gewinns zu bemessen ist. Dabei kann ausnahmsweise in begründeten Fällen ein höherer Prozentsatz in Betracht kommen.

Nach § 89 Abs. 4 Satz 2 AO soll der Antragsteller den Gegenstandswert und die für seine Bestimmung erheblichen Umstände in seinem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft darlegen. Die Finanzbehörde soll dann bei der Festsetzung der Gebühr den von dem Antragsteller erklärten Gegenstandswert zugrunde legen, soweit dies nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt (Satz 3). Im Streitfall war der von K angenommene Steuersatz von 42 % auch nicht offensichtlich unzutreffend. Das Finanzamt hatte zudem zu Recht die durch die Erhöhung der AFA-Bemessungsgrundlage bedingten gegenläufigen steuerlichen Auswirkungen nicht erfasst. Soweit das Finanzamt die Gewerbesteuerückstellung zu Unrecht bei der Bemessung des Gegenstandswerts abgezogen hatte, stand dem allerdings das Verböserungsverbot entgegen. ■

Veräußerungsverlust durch Änderung des Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO

Im Fall des BFH-Urteils vom 16.6.2015 (DStR 2015 S. 2384) stritten die Beteiligten um die Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Rahmen der steuerlichen Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 EStG. Die Klägerin (K) veräußerte im Jahr 2003 sämtliche Anteile an der A-GmbH (A) an ihren Vater. Dabei erklärte K in ihrer eingereichten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2003 keine Einkünfte aus § 17 EStG. Bereits 2002 erwarb die A ein bebautes Grundstück für 455.000 Euro. Die K gewährte der A in diesem Zusammenhang drei Darlehen in Höhe von insgesamt 340.000 Euro. Der K wurde sodann eine auf dem Grundstück lastende zweitrangige Grundschuld über 195.000 Euro bestellt. Ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens für A wurde im Jahr 2004 mangels Masse abgewiesen. K betrieb zwar aus der eingetragenen Grundschuld die Zwangsversteigerung des Grundstücks. Aufgrund der nur zweitrangigen Besicherung konnten aus dem Versteigerungserlös aber keine noch offenen Darlehensforderungen der K beglichen werden. Das Finanzamt erließ am 28.12.2005 bestandskräftige Steuerbescheide für 2003. K beantragte im Jahr 2008, den Darlehensausfall und die Rechtsverfolgungskosten von rund 315.000 Euro als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG bei der Veranlagung 2003 zu erfassen. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH hob das Urteil der Vorinstanz auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Entscheidung zurück. Nach Ansicht des BFH steht der Änderung eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO wegen eines rückwirkenden Ereignisses nicht entgegen, dass der Sachverhalt, auf den sich das Ereignis auswirkt, im Ausgangsbescheid nicht berücksichtigt worden war. Vielmehr findet die genannte Vorschrift sogar dann Anwendung, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid, in dem der Vorgang zu erfassen ist, überhaupt noch nicht

ergangen ist und das rückwirkende Ereignis beim erstmaligen Erlass des Bescheids zu erfassen ist.

Soweit das Finanzgericht hinsichtlich des unbesicherten und bereits 2003 ausgefallenen Darlehensanteils sowie der bis zum 28.12.2005 angefallenen Rechtsverfolgungskosten eine Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2003 abgelehnt hat, ist dies revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Allerdings hatte das Finanzgericht unzutreffend die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO verneint, soweit es hinsichtlich des im Jahr 2008 endgültig ausgefallenen Darlehensbetrags sowie der nach dem 28.12.2005 entstandenen Rechtsverfolgungskosten das Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses verneint hatte.

Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Verlust aus der Veräußerung von bestimmten im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an Kapitalgesellschaften. Dabei zählen zu den nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung grundsätzlich auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Damit qualifizieren als Eigenkapital auch Finanzierungsmaßnahmen, wenn der Gesellschafter in der Krise der Gesellschaft ein Darlehen gewährt (§ 32a Abs. 1 GmbHG n. F.). Solche nachträglichen Anschaffungskosten sind bei der Ermittlung des Gewinns nach § 17 Abs. 2 EStG im Zeitpunkt der Veräußerung zu erfassen. Mithin war das Finanzamt berechtigt und verpflichtet, im angefochtenen Feststellungsbescheid den erst nachträglich eingetretenen Darlehensausfall und die damit zusammenhängenden Aufwendungen als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen, soweit es sich um ein eigenkapitalersetzendes Darlehen gehandelt hatte. Das Finanzgericht wird nunmehr zu prüfen haben, ob im Streitfall ein eigenkapitalersetzendes Darlehen vorgelegen hat. ■

Verfahren/Verfassungsrecht

Nutzbarkeit von Verlustvorträgen nach Regelungsänderung keine Frage einer Billigkeitsmaßnahme

Der Fall des BVerfG-Beschlusses vom 11.5.2015 (DStR 2015 S. 2237) betraf die Frage nach der verfassungsrechtlichen Gebotenheit einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Gründen der Billigkeit und des Vertrauensschutzes. Bei einer GmbH (Beschwerdeführerin – B) wurde 1996 auf der Grundlage einer verbindlichen Auskunft eine Umstrukturierung durchgeführt. Nach der verbindlichen Auskunft blieb die wirtschaftliche Identität der B durch die geplante Umstrukturierung unverändert – mit der Folge der weiteren Nutzbarkeit von Verlustvorträgen. Die verbindliche Auskunft stand unter dem Vorbehalt einer Änderung der Gesetzeslage.

Anlässlich einer bei B im Jahr 2001 durchgeführten Außenprüfung stellte der Betriebsprüfer fest, dass sich aufgrund der verschärften Regelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustabzug (§ 8 Abs. 4 KStG n. F.) im Hinblick auf das Erfordernis der wirtschaftlichen Identität des Unternehmens die Notwendigkeit einer Korrektur der Bescheide zulasten von B ergab. Seitdem bestand zwischen B und dem Finanzamt Streit über die körperschaft- und gewerbesteuerlichen Veranlagungen für die Jahre 1997 bis 1999 hinsichtlich des Abzugs von Verlusten aus früheren Jahren. Allerdings waren die primären Steuerfestsetzungen nicht Gegenstand des Ausgangsverfahrens der Verfassungsbeschwerde. Vielmehr ging es um einen von B für die Jahre 1998 und 1999 erfolglos gestellten Billigkeitsantrag nach § 163 AO.

Die von B eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen. Das BVerfG sah in der gegenüber B erteilten verbindlichen Auskunft keinen atypischen, singulären Härtefall und keine besondere Vertrauensgrundlage, die aus verfassungsrechtlicher Sicht einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen notwendig gemacht hätten. Ein Billigkeitserlass kann zwar geboten sein, wenn ein in

seinen generalisierenden Wirkungen verfassungsgemäßes Gesetz bei der Steuerfestsetzung nur im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen führt. Allerdings darf mit Billigkeitsmaßnahmen nicht die Geltung des gesamten Gesetzes unterlaufen werden. Müssten notwendige Billigkeitsmaßnahmen ein solches Ausmaß erreichen, dass sie die allgemeine Geltung des Gesetzes aufheben würden, wäre das Gesetz als solches verfassungswidrig.

Im Streitfall war B ohnehin nicht gegen den jeweiligen Steuerbescheid vorgegangen. Dies wäre jedoch erforderlich gewesen, um die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes durch eine Verfassungsbeschwerde geltend machen zu können. Denn ein möglicher Anspruch des Steuerpflichtigen auf Vertrauensschutz bei rückwirkenden Steuergesetzen bezieht sich nur auf die Gesetzesebene. Nach Ansicht des BVerfG ist es keine Frage einer Billigkeitsmaßnahme, ob Verlustvorträge angesichts der Verschärfung der Regeln über die dafür vorausgesetzte wirtschaftliche Identität der Unternehmen aus der Zeit bis 1996 hinaus auch in den Jahren 1998 und 1999 nutzbar bleiben müssen. Ein solcher Fall birgt insofern keine singuläre Atypik, sondern eine Frage, die die Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes insgesamt betrifft. Deren Entscheidung obliegt nicht der Finanzbehörde im Billigkeitsverfahren.

Eine verbindliche Auskunft kann gegenüber der Rückwirkung von Gesetzen keine verstärkte Vertrauensbasis begründen. Vielmehr führt sie aufgrund ihrer Beschränkung auf die geltende Rechtslage in Bezug auf künftige Rechtsänderungen nicht zu einer höheren Schutzwürdigkeit der Empfänger im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen. Entsprechend ist in § 2 Abs. 2 Steuer-Auskunftsverordnung zu § 89 Abs. 2 AO geregelt, dass die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft ab dem Zeitpunkt entfällt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Auskunft beruht, aufgehoben oder geändert werden. Die Wirkung der verbindlichen Auskunft entfällt mit dem Inkrafttreten einer relevanten Neuregelung vollständig, ohne dass insoweit zu irgendeinem Zeitpunkt ein zusätzliches Vertrauen bestanden hätte. ■

Gemeinnützigkeit

Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge

Das BMF-Schreiben vom 22.9.2015 (DStR 2015 S. 2240) bezieht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Stellung zur Förderung des Engagements bei der Hilfe für Flüchtlinge. Es handelt sich um die nachfolgenden Maßnahmen, die vom 1.8.2015 bis 31.12.2016 durchgeführt werden.

Für Spenden gilt ein vereinfachter Zuwendungsnachweis ohne betragsmäßige Beschränkung. Dieser gilt für alle Sonderkonten, die von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen oder von den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge eingerichtet wurden. In diesen Fällen genügt als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking. Bei Spendensammlungen nicht steuerbegünstigter Spendensammler zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge über ein als Treuhandkonto geführtes Spendenkonto besteht ebenfalls ein entsprechender vereinfachter Zuwendungsnachweis.

Für Spendenaktionen von gemeinnützigen Körperschaften zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge gelten erweiterte Begünstigungstatbestände. Ruft eine gemeinnützige Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine besonderen mildtätigen Zwecke oder Förderung der Hilfe für Flüchtlinge verfolgt, zu Spenden zur Hilfe für Flüchtlinge auf, gilt Folgendes: Es ist unschädlich für die Steuerbegünstigung solcher Körperschaften, wenn sie Mittel, die sie im Rahmen einer Sonderaktion für die Förderung der Hilfe für Flüchtlinge erhalten hat, ohne entsprechende Änderung ihrer Satzung für den angegebenen Zweck verwendet. Dabei reicht es aus, wenn die Spenden an die entsprechenden steuerbegünstigten Körperschaften oder entsprechenden inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts weitergeleitet werden. Neben der Verwendung der eingeforderten Spenden-

mittel ist es auch unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn sie sonstige bei ihr vorhandene Mittel, die keiner anderen Bindungswirkung unterliegen, ohne Änderung der Satzung zur unmittelbaren Unterstützung von Flüchtlingen einsetzt.

Bei Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen sind die Aufwendungen des spendenden Steuerpflichtigen als Betriebsausgaben zu qualifizieren, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile für sein Unternehmen anstrebt. Die wirtschaftlichen Vorteile dienen der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens.

Eine Arbeitslohnspende liegt zum Beispiel vor, wenn Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG verzichten. Die Lohnanteile bleiben bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsvorgabe erfüllt und dies dokumentiert. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 2 LStDV). Er darf jedoch nicht in der Lohnsteuerbescheinigung angegeben werden (§ 41b Abs. 1 EStG). Entsprechende Grundsätze gelten, wenn ein Aufsichtsratsmitglied vor Fälligkeit oder Auszahlung auf Teile seiner Aufsichtsratsvergütung verzichtet.

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 17 EStG sind Zuwendungen von der Schenkungsteuer befreit, die ausschließlich mildtätigen Zwecken nach § 53 AO gewidmet sind, und sofern die Verwendung zu diesem Zweck gesichert ist. ■

Umsatzsteuer

Unternehmerische Tätigkeit bei Verkäufen über Internet-Handelsplattformen

Das Urteil des BFH vom 12.8.2015, XI R 43/13 (DStR 2015 S. 2175) betrifft eine selbstständige Finanzdienstleisterin. Sie veräußerte in den Jahren 2004 und 2005 über eBay an einzelne Erwerber mindestens

140 Pelzmäntel für insgesamt circa 90.000 Euro. Sie gab dazu an, die Veräußerung erfolge im Zuge der Auflösung des Haushalts ihrer verstorbenen Schwiegermutter. Der Verkauf der privaten Pelzmantelsammlung sei keine unternehmerische Tätigkeit.

Der BFH kommt dagegen zum Ergebnis, dass die Verkäufe der Pelzmäntel der Umsatzsteuer unterliegen. Dabei lässt der BFH offen, ob die Umsätze schon deshalb steuerbar und steuerpflichtig sind, weil die Klägerin in den Streitjahren ohnehin als Finanzdienstleisterin Unternehmerin war. Der EuGH geht mit dem Urteil vom 13.6.2013, Rs. C-62/12, Kostov (DStR 2013 S. 1328) davon aus, dass eine natürliche Person, die bereits mit ihrer Haupttätigkeit ein Steuerpflichtiger ist, grundsätzlich für jede weitere, gelegentlich ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzusehen ist. Nach der bisherigen Praxis gehören dagegen Leistungen, die sich als Nebenfolge einer nicht unternehmerischen Betätigung ergeben – wie zum Beispiel der Verkauf gebrauchter Gegenstände aus dem Privatbereich – grundsätzlich zum nicht unternehmerischen Bereich. Diese Leistungen werden nur dann zu unternehmerischen Umsätzen, wenn sie einen geschäftlichen Rahmen erreichen.

Ein maßgebliches Beurteilungskriterium für das Erreichen des geschäftlichen Rahmens besteht darin, dass der Eigentümer aktive Schritte zur Vermarktung unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender. Derartige Maßnahmen erfolgen normalerweise nicht im Rahmen der Verwaltung von Privatvermögen, sodass der Verkauf in einem solchen Fall nicht als bloße Ausübung des Eigentumsrechts durch seinen Inhaber angesehen werden kann. Auch die Dauer des Zeitraums, in dem Lieferungen erfolgen, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen sind Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und neben anderen Aspekten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.

Gemessen daran ist der Verkauf der Pelzmäntel im Streitfall als unternehmerisch zu bewerten. Allerdings hat der BFH mit seinem Urteil vom 29.6.1987 (BStBl. II 1987 S. 744)

die fehlende wirtschaftliche Tätigkeit eines Briefmarkensammlers wie folgt begründet: „Das Sammeln von Briefmarken ist eine weitverbreitete Freizeitbeschäftigung, die aus der Sicht des Sammlers ihre Sinnerfüllung darin findet, dass ein umfassender oder gar vollständiger Bestand an Serien, Motiven, Marken eines bestimmten Landes usw. geschaffen wird. ... Der Kauf von Einzelstücken und Kollektionen und die Veräußerung oder das Wegtauschen von Einzelstücken sind unumgänglich, um die angestrebte Vollständigkeit der Sammlung zu erreichen. Die auf die Vervollständigung und Bestandsvermehrung abzielenden An- und Verkaufs- oder Tauschvorgänge sind trotz ständiger Wiederholung keine Umsatzakte.“ Die vorliegende Tätigkeit hat jedoch mit der Tätigkeit eines privaten – nicht unternehmerisch tätigen – Sammlers nichts zu tun. Es sind nicht eigene, sondern fremde Pelzmäntel verkauft worden. Des Weiteren waren die verkauften Waren Gebrauchsgegenstände und keine Sammlerstücke wie beispielsweise Briefmarken, Münzen oder historische Fahrzeuge. Angesichts der unterschiedlichen Pelze ist für den BFH auch nicht ersichtlich, welches Sammelthema verfolgt worden sein sollte. ■

Umsatzsteuerfreie Pflegeleistungen durch Berufung auf Unionsrecht

Der BFH hat mit dem Urteil vom 18.8.2015 (DStR 2015 S. 2324) entschieden, dass Pflegeleistungen unter Berufung auf das Unionsrecht (Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL) steuerfrei sind. Voraussetzung ist, dass die Pflegekraft die Möglichkeit hat, Verträge nach § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI mit Pflegekassen abzuschließen.

Der Streitfall betrifft eine Klägerin, die als Mitglied eines eingetragenen Vereins für diesen gegen Entgelt als Pflegehelferin tätig war. Über eine Ausbildung als Kranken- oder Altenpflegerin verfügte die Klägerin nicht. Der Verein hatte mit ihr Qualitätsvereinbarungen abgeschlossen. Er erbrachte umsatzsteuerfreie Pflegeleistungen an Pflegekassen. Diese Art der Erbringung von Pflegeleistungen durch Mitglieder eines eingetragenen Vereins ist in Deutschland verbreitet.

Das Finanzamt sah die Tätigkeit der Klägerin für den Verein als umsatzsteuerpflichtig an. Ihre Klage beim Finanzgericht hatte Erfolg. Der BFH bestätigte das Urteil des Finanzgerichts. Zwar waren die Leistungen der Klägerin nicht nach § 4 Nr. 16 Buchst. d und e UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung steuerfrei, sondern steuerpflichtig. Die Klägerin kann sich aber auf den weitergehenden Steuerbefreiungstatbestand des Unionsrechts berufen, den das nationale Recht nur ungenügend umgesetzt hat. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen – einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Institutionen bewirkt werden.

Für die nach dem Unionsrecht erforderliche Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit sozialem Charakter genügt es nach dem BFH, dass für die Klägerin die Möglichkeit bestanden hat, Leistungen nach § 77 Abs. 1 Satz 1 SGB XI an Pflegekassen erbringen zu können. Ausreichend ist, dass die Klägerin als geeignete Pflegekraft im Sinne von § 77 Abs. 1 S. 1 SGB XI anzusehen war, da sie mit dem Verein Qualitätsvereinbarungen abschloss und „Nachweise über Fortbildungen“ vorgelegt hat. Auf einen Berufsabschluss in einem Pflegeberuf kommt es nicht an. Somit liegen die personenbezogenen Voraussetzungen des § 77 Abs. 1 S. 1 SGB XI in seiner jeweiligen Fassung vor, ohne dass es auf die weiteren Bedingungen dieser Vorschrift ankommt. Ferner war die Klägerin Mitglied in einem anerkannten Verein zur Erbringung von Pflegeleistungen, dessen Kosten weitgehend von den Pflegekassen getragen worden sind. Insoweit besteht eine über den Verein durchgeleitete Kostentragung. Der BFH berücksichtigt bei seiner Entscheidung auch den gerichtsbekanntem Pflegenotstand und das sich hieraus ergebende hohe Gemeinwohlinteresse, das an der Erbringung steuerfreier Pflegeleistungen besteht. ■

Berichtigung eines unzutreffenden Steuerausweises nach § 14c UStG

Das BMF nimmt mit dem Schreiben vom 7.10.2015 (DStR 2015 S. 2332) Stellung zu den Voraussetzungen für die Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG und eines unberechtigten Steuerausweises nach § 14c Abs. 2 UStG.

Ein unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG liegt zum Beispiel vor, wenn über eine steuerfreie Leistung mit Umsatzsteuer oder bei einer Steuerermäßigung (7 % USt) mit 19 % USt abgerechnet wird. Das BMF vertritt die Auffassung, dass bei bereits vereinnahmtem Rechnungsbetrag und einer Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Leistungsempfänger eine Rechnungsberichtigung erst dann anzuerkennen ist, wenn die Rückzahlung erfolgt ist. Bleibt dagegen der Bruttorechnungsbetrag in der berechtigten Rechnung unverändert, ist die Rechnungsberichtigung auch ohne Rückgewähr des Entgelts anzuerkennen. Der UStAE wird entsprechend neu gefasst. Die Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Das BMF begründet dies mit der entsprechenden Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG und der hierzu erfolgten Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 18.9.2008, BStBl. II 2009 S. 250, und vom 2.9.2010, BStBl. II 2011 S. 991).

Geändertes Beispiel (siehe Abschnitt 14c.1 Abs. 5 UStAE):

Ein Unternehmer berechnet für eine Lieferung die Umsatzsteuer mit 19%, obwohl hierfür nach § 12 Abs. 2 UStG nur 7% geschuldet werden.

Entgelt	1.000,- Euro
+ 19 % Umsatzsteuer	190,- Euro
Rechnungsbetrag	1.190,- Euro

Wird der Rechnungsbetrag um die zu hoch ausgewiesene Steuer herabgesetzt, ergibt sich folgende berichtigte Rechnung:

Entgelt	1.000,- Euro
+ 7 % Umsatzsteuer	70,- Euro
Rechnungsbetrag	1.070,- Euro

Diese berichtigte Rechnung ist für Zwecke der Berichtigung des Steuerbetrags nur anzuerkennen, soweit der leistende Unternehmer vom bereits vereinnahmten Rechnungsbetrag den Differenzbetrag in Höhe von 120 Euro an den Leistungsempfänger zurückgewährt.

Bleibt der Rechnungsbetrag in der berichtigten Rechnung unverändert, ergibt sich die richtige Steuer durch Herausrechnen aus dem bisherigen Rechnungsbetrag (im Beispiel: 7/107 von 1.190 Euro = 77,85 Euro).
Berichtigte Rechnung:

Entgelt	1.112,15 Euro
+ 7 % Umsatzsteuer	77,85 Euro
Rechnungsbetrag	1.190,00 Euro

Die Rechnungsberichtigung ist für Zwecke der Berichtigung des Steuerbetrags auch ohne Rückgewähr des Entgelts anzuerkennen.

Ein unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG liegt beispielsweise in den Fällen des Schadensersatzes vor oder wenn ein Kleinunternehmer (§ 19 UStG) mit Umsatzsteuer abrechnet. Die Berichtigung erfolgt laut BMF wie bisher nach § 14c Abs. 2 Satz 3 bis 5 UStG. Anstelle einer Rückzahlung eines zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags kommt es in diesen Fällen auf die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens an. Dies wird im UStAE klargestellt. ■

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://home.kpmg.com/de/de/home/themen/2015/11/accounting-news-november-2015.html>

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



KPMG-Kapitalkostenstudie

Wertsteigerung im Spannungsfeld zwischen Rendite und Risiko

Die Jubiläumsausgabe der KPMG-Kapitalkostenstudie informiert über aktuelle Entwicklungen bei der Erstellung von Planungsrechnungen sowie der Ableitung von Kapitalkosten. Darüber hinaus stellt sie die Relevanz von Ansätzen zur Analyse von Unternehmenswerten und deren Entwicklung dar. Die diesjährige Untersuchung legt den Schwerpunkt auf die sachgerechte Abbildung von Performance- und Risikotreibern in der Planungsrechnung sowie in den Kapitalkosten. Zudem umfasst sie umfangreiche Analysen für alle wesentlichen Branchen und Sektoren. Die hohe Teilnehmerzahl verdeutlicht die große Relevanz der Studie für die Praxis: Insgesamt flossen darin die Antworten von 148 Unternehmen aus Deutschland, Österreich und der Schweiz ein, davon 22 der DAX-30-Unternehmen.

In der aktuellen Ausgabe werden unternehmerische Entscheidungen vor dem Hintergrund der unverändert dynamischen Entwicklung des wirtschaftlichen Umfelds und der hohen Marktvolatilitäten beurteilt. Da sich die finanziellen Auswirkungen dieser Entscheidungen transparent in der Rechnungslegung der Unternehmen widerspiegeln müssen, werden zudem effiziente Ansätze für Planungsrechnungen vorgestellt.

Kostenfreier Download der Publikation unter https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/impairment-2015-copyright-29015_sec.pdf



Fit für das digitale Zeitalter? Zur Technologiekompetenz deutscher Medienunternehmen

In kaum einer Branche ist die digitale Transformation greifbarer als im Mediensektor. Mit dem nahezu überall verfügbaren Internet werden Nachrichten und Unterhaltung heute gänzlich anders konsumiert als noch vor 15 Jahren. Neue Geschäftsmodelle haben sich etabliert; der Einfluss von Technologien oder technologiebasierten Anwendungen wie beispielsweise Streaming-Diensten dürfte in den nächsten Jahren weiter wachsen. Die digitale Transformation stellt neue Anforderungen an die Kompetenzen von Medienunternehmen. Wie viel muss ein Medienunternehmen von digitalen Technologien verstehen? Welche innovativen Tools und Anwendungen sind im Einsatz? In welchen Geschäftsbereichen ist Technologie-Know-how besonders gefragt? Fungiert die IT-Abteilung auch als Impulsgeber?

Antworten auf diese Fragen liefert die aktuelle KPMG-Studie. Sie untersucht auf Basis einer Analyse von 115 deutschen Medienunternehmen unterschiedlicher Größe, wie Verlage, Hörfunk, Fernseh- und Internetfirmen auf die zunehmende Technologiedurchdringung reagieren. Die Ergebnisse liefern eine hilfreiche Standortbestimmung hinsichtlich der Technologiekompetenz der Branche. Ergänzend enthält die Studie Fallbeispiele von vier Medienunternehmen aus verschiedenen Segmenten.

Kostenfreier Download unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/technologiekompetenz-medien-kpmg-2015.pdf>



Kfz-Versicherungen im Umbruch

Die aktuelle KPMG-Studie untersucht die Zukunft der Kraftfahrtversicherung – und gibt einen spannenden Ausblick auf voraussichtliche Entwicklungen in den nächsten 15 Jahren. So könnte beispielsweise in diesem Zeitraum gemäß Modellrechnungen das heutige Prämienvolumen in der Kfz-Versicherung um 45 % sinken. Für Autofahrer dürften Policen im selben Maße preiswerter werden. Die Kfz-Versicherung ist heute mit 24,3 Milliarden Euro jährlicher Prämie die mit Abstand größte Sparte in der deutschen Schaden- und Unfallversicherung. Sie leistet einen wichtigen Beitrag, laufende Kosten der Versicherer zu decken. Gemäß der Untersuchung dürfte sich der Markt jedoch weitreichend wandeln. Wesentliche Ursachen sind das sich verändernde Mobilitätsverhalten (Carsharing) sowie technologische Neuerungen wie Fahrer-Assistenzsysteme, autonome Fahrzeuge und 3D-Drucker.

Die Studie basiert auf über 100 Marktgesprächen, die mit Managern und Experten von Versicherern, Autobauern und deren Zulieferern sowie weiteren Service-Dienstleistern in der Automobil-Industrie geführt wurden. Für die Untersuchung wurde ein Prognosemodell anhand von drei Szenarien im Zeitraum von 2015 bis 2030 zugrunde gelegt, mit der sich die Entwicklungen der Kfz-Versicherung simulieren und quantifizieren lassen.

Kostenfreie Bestellung der Studie unter <https://home.kpmg.com/de/de/home/themen/2015/10/kfz-versicherungen-im-umbruch.html>

KPMG-Veranstaltungen*

IFRS Aktuell – Neue Entwicklungen der Rechnungslegung

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

- 8. Dezember 2015 in Stuttgart
- 10. Dezember 2015 in Hannover
- 10. Dezember 2015 in München
- 14. Dezember 2015 in Köln
- 15. Dezember 2015 in Hamburg
- 15. Dezember 2015 in Düsseldorf
- 15. Dezember 2015 in Frankfurt am Main
- 17. Dezember 2015 in Berlin

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

Themen und Gestaltungshinweise zum Jahresende

- 8. Dezember 2015 in Glücksburg
- 10. Dezember 2015 in Lübeck
- 15. Dezember 2015 in Kiel
- 17. Dezember 2015 in Hamburg

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

Aktuelle steuerliche Entwicklungen zum Jahreswechsel 2015/2016

- 8. Dezember 2015 in Dortmund
- 10. Dezember 2015 in Essen

Ihr Ansprechpartner:
Guido Häuser
T +49 211 475-8023
ghaeuser@kpmg.com

Big Data, Big Opportunities?

- 8. Dezember 2015 in Frankfurt am Main

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

To be Tax Compliant:

Steuerliches IKS in der Praxis – BMF-Diskussionsentwurf zu § 153 AO

- 9. Dezember 2015 in Hannover
- 1. März 2016 in Berlin

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

Customs & Trade Breakfast 2015

- 15. Dezember 2015 in Köln

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

Jens Carsten Laue

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

Anschriftenänderungen bitte
schriftlich an
de-kpmg-mitteilungen@kpmg.com
oder F +49 1802 11991-9931

Im Internet finden Sie die
KPMG-Mitteilungen unter
www.kpmg.de

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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.