

KPMG-Mitteilungen

Neuigkeiten und Entwicklungen im Steuerrecht sowie im Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Mai 2016

Inhalt (Auszug)

Editorial	2
Steuerrecht	3
Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Termingeschäft	3
Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Golfturnier	4
Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als verdeckte Gewinnausschüttung	6
Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschafts- anteils zur Schenkungsteuer	8
Zeitliche Grenzen für die Ausübung oder Änderung von Antrags- oder Wahlrechten	9
Keine Einkünfteminderung durch Übernahmeverlust bei Formwechsel	9
Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft und Organschaft	11
Verbilligte Parkraumüberlassung an Arbeitnehmer	12
Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	15
Erweiterung der EU-Sanktionen gegen den „Islamischen Staat“	15
Literaturtipps	17
KPMG-Veranstaltungen	18
Impressum	19

Editorial



Christian Schoppe
Tax, Frankfurt am Main

Der Bundesfinanzhof gibt dem in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) normierten Völkerrecht Vorrang vor dem nationalen Recht („Sperrwirkung“). Nunmehr hat das Bundesverfassungsgericht mit seinem Urteil vom 15.12.2015 zum § 50d EStG entschieden, dass ein Treaty Override grundsätzlich zulässig ist. Auf dieser Grundlage beabsichtigt das Bundesministerium für Finanzen (BMF) derzeit, eine umfassende Ermächtigung zum generellen Treaty Override einzuholen und damit den von ihm definierten – von den DBA abweichenden – Fremdvergleichsgrundsatz als unumstößlich festzuschreiben. Durch die divergierende Bestimmung des Fremdvergleichs kommt es dann in vielen Fällen zu einer Doppelbesteuerung.

Es scheint schon Tradition, dass das Parlament die Gesetzgebung im Bereich der Verrechnungspreise faktisch an das BMF überträgt, indem es jeweils eine Ermächtigungsgrundlage schafft. Damit ist Letzteres befugt, lediglich mit Zustimmung des Bundesrats Ausführungsgesetze zu erlassen, an die die Gerichte gebunden sind. Dabei besteht jedoch die Gefahr, dass die Ermächtigungsgrundlage überschritten und das Gesetz einseitig zulasten der Steuerpflichtigen normiert wird.

So werden beispielsweise Beweislastregeln festgelegt, obwohl die Ermächtigung nur das materielle Recht betrifft. Die derzeit in Vorbereitung befindliche „Fremdvergleichsverordnung“ etwa sieht vor, dass jeder Steuerpflichtige eine Dokumentation seiner Preisfestsetzung vorzunehmen hat, das heißt, er muss bereits im Zeitpunkt der Preisfestsetzung die Ermittlung des Preises dokumentieren. In der Praxis könnte dies dazu führen, dass das Finanzamt auch korrekte Verrechnungspreise nebst zutreffender Gewinnabgrenzung aus rein formalen Gründen korrigieren kann. Derartige Regelungen unterliegen derzeit aufgrund der eingangs erwähnten Sperrwirkung der DBA noch einer gerichtlich durchsetzbaren Einschränkung, die allerdings mit dem geplanten Treaty Override ausgehebelt wird.

Steuerpflichtige können jetzt noch versuchen, gegen die geplanten Änderungen über ihre Verbände Einfluss zu nehmen. Unsere Fachleute stehen bei Fragen zum abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz gerne zur Seite.

Steuerrecht

I Einkommensteuer

Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Termingeschäft

In dem dem BFH-Urteil vom 12.1.2016 (DStR 2016 S. 527) zugrunde liegenden Sachverhalt war streitig, ob die Kläger durch das Verfallenlassen von Aktienkaufoptionen einen steuerlich zu erfassenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG erzielt hatten. Ferner war streitig, ob Kreditzinsen zur Refinanzierung von Kapitalanlagen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Abzug gebracht werden konnten.

Die Kläger (Eheleute) erzielten im Streitjahr 2010 Einkünfte aus Kapitalvermögen. Bereits im Jahr 2009 hatten sie mit einer Bank einen Kreditvertrag abgeschlossen, der dem Kauf von Wertpapieren diente. Dabei fielen für die Kläger im Jahr 2010 Finanzierungskosten in Höhe von 8.440 Euro an. Im Streitjahr erwarben die Kläger Kaufoptionen für den Erwerb von Aktien zum Preis von 1.743 Euro. Aufgrund des starken Kursverfalls wurden die Optionen wertlos und die Kläger ließen sie bei Fälligkeit verfallen. In der Einkommensteuererklärung 2010 machten die Kläger die Kreditzinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sowie einen Verlust von 1.743 Euro aus den verfallenen Optionen geltend. Im Einkommensteuerbescheid 2010 berücksichtigte das Finanzamt lediglich Werbungskosten aus Kapitalvermögen in Höhe des Sparer-Pauschbetrags von 1.602 Euro. Hingegen ging das Finanzgericht davon aus, dass ein Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG Buchst. a, Abs. 4 Satz 5 EStG in Höhe der Anschaffungskosten für die verfallenen Optionen zu erfassen sei.

Nach Ansicht des BFH hat das Finanzgericht zutreffend das Verfallenlassen der Optionen als steuerbar behandelt und mangels Einnahmen einen Verlust in Höhe der Anschaffungskosten der Optionen erfasst. Nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen der Gewinn bei Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Als Gewinn gilt bei einem Termingeschäft nach § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG der Differenzausgleich oder der durch den Wert einer ver-

änderlichen Bezugsgröße bestimmte Geldbetrag oder Vorteil abzüglich der Aufwendungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Termingeschäft stehen.

Schließt der Steuerpflichtige ein Termingeschäft mit der Absicht ab, Gewinn zu erzielen, so ist jedweder Ausgang des Geschäfts ohne zeitliche Beschränkung in vollem Umfang steuerbar. Verluste sind nach § 20 Abs. 6 EStG innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen verrechenbar. Ein vom Gesetz der Besteuerung unterworfer „Vorteil“ wird somit auch dann erzielt, wenn der Inhaber – wie im Streitfall – eine Option verfallen lässt. Denn das Gesetz erfasst in § 20 Abs. 2 EStG nicht nur eine positive Differenz, sondern auch eine negative Differenz als Verlust. Das Werbungskostenabzugsverbot nach § 20 Abs. 9 EStG steht dem Abzug der beim Erwerb der Option gezahlten Prämien nicht entgegen. Denn § 20 Abs. 4 Satz 5 EStG enthält in Bezug auf die bei einem Termingeschäft angefallenen Aufwendungen eine der Regelung des § 20 Abs. 9 EStG vorgehende Sondervorschrift. Danach können die Aufwendungen abgezogen werden, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Termingeschäft stehen (geleistete Optionsprämien).

Schließlich konnten die Kläger die ihnen im Jahr 2010 entstandenen Schuldzinsen in Höhe von 8.440 Euro nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend machen. Das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG ist verfassungsgemäß. I

Verrechnung von dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Veräußerungsverlusten nach Einführung der Abgeltungsteuer

Im Fall des BFH-Urteils vom 3.11.2015 (DStR 2016 S. 583) erzielte der Kläger im Streitjahr 2009 Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Dagegen entstand aus dem Verkauf von Wertpapieren, die er vor dem 1.1.2009 angeschafft und innerhalb von zwölf Monaten veräußert hatte, ein Verlust. Das Finanzamt erfasste bei der Festsetzung der Einkommensteuer für 2009 den Verlust unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens nur hälftig. Einspruch und finanzgerichtliche Klage waren erfolglos.

Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht zu Recht entschieden, dass der Verlust aus der Veräußerung der vor dem 1.1.2009 angeschafften Wertpapiere im Streitjahr nur zur Hälfte bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungssteuer unterliegen, zu berücksichtigen war.

Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1999 unterliegen private Veräußerungsgeschäfte in Bezug auf Wertpapiere der Besteuerung nach § 22 Nr. 2 EStG, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Nach § 52a Abs. 11 Satz 4 EStG 2008 ist die genannte Vorschrift letztmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter vor dem 1.1.2009 erworben wurden. Danach ist der Verlust aus der Veräußerung der Wertpapiere, die der Kläger vor dem 1.1.2009 erstanden und im Streitjahr innerhalb der Jahresfrist wieder veräußert hat, steuerlich zu berücksichtigen. Allerdings ist der Veräußerungsverlust nach § 52a Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 Satz 2 EStG 2008 nur zur Hälfte bei der Einkommensbesteuerung zu erfassen. Denn nach diesen Übergangsregelungen sind das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. j EStG und das Halbabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG für die im Streitfall getätigten Veräußerungsgeschäfte weiterhin anzuwenden.

Die typisierende Verknüpfung des Halbeinkünfteverfahrens mit dem Halbabzugsverbot ist auch verfassungsgemäß, was die Anwendung des Halbabzugsverbots im Verlustfall ebenfalls mit umfasst. Der danach nur zur Hälfte zu berücksichtigende Verlust kann nach § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG 2008 auch mit Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 EStG 2008 verrechnet werden. Diese vom Gesetzgeber bei dem Übergang vom Halbeinkünfteverfahren zur Abgeltungssteuer eröffnete Optionsmöglichkeit führt dazu, dass sich Altverluste bei der Verrechnung mit den der Abgeltungssteuer unterliegenden Kapitaleinkünften nur zur Hälfte auswirken. Es besteht aus verfassungsrechtlicher Sicht kein Anspruch des Klägers, seine Verluste aus der Veräußerung von vor dem 1.1.2009 angeschafften Wertpapieren nunmehr bei der Verrechnung mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien, die nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden und der Abgeltungssteuer unterliegen (§ 52a Abs. 10 Satz 1 EStG 2008), in voller Höhe zu berücksichtigen. Dies gilt schon deshalb, weil auch die Gewinne aus der Veräußerung von vor dem 1.1.2009 angeschafften Wertpapieren nach der Übergangsregelung grundsätzlich dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Insofern ist es folgerichtig, dass auch bei der steuerlichen Berücksichtigung der Verluste aus der Veräußerung von vor dem 1.1.2009 angeschafften Wertpapieren das

Halbeinkünfteverfahren weiterhin Anwendung findet.

Die Übergangsregelung verstößt nicht gegen verfassungsrechtliche Grundsätze. Dies gilt selbst dann, wenn diese Regelung als unechte Rückwirkung qualifiziert werden würde. Zwar ist die belastende Rechtsfolge einer Halbierung des Einkunftsminde rungspotenzials erst nach der Verkündung der Übergangsregelungen der Abgeltungssteuer eingetreten, obgleich sie tatbestandlich von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst wurde. Bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe wird die Zumutbarkeitsgrenze gewahrt. Dies gilt schon deshalb, weil der Gewinn, der nach der Verrechnung mit den Altverlusten verbleibt, lediglich dem Abgeltungssteuersatz von 25 % unterliegt. ■

Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein Golfturnier

Der BFH hatte in zwei Fällen darüber zu entscheiden, inwieweit Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Ausrichtung von Golfturnieren standen, dem speziellen Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG unterliegen. Nach dieser Vorschrift dürfen Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern. Der Begriff der „ähnlichen Zwecke“ umfasst Aufwendungen, die der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation dienen. Ohne Bedeutung ist hierbei, ob eigene oder gepachtete Einrichtungen genutzt werden.

Im Fall des Urteils des IV. Senats vom 16.12.2015 (DStR 2016 S. 521) richtete die Klägerin – eine OHG, die ein Versicherungsbüro betrieb – in den Streitjahren 2005 bis 2008 jeweils ein Golfturnier im Golfpark A aus. Die Golfturniere waren in eine Serie von Golfturnieren verschiedener Unternehmen als Ausrichter eingebunden, deren Erlöse zur Finanzierung der ebenfalls jährlich stattfindenden Wohltätigkeitsveranstaltung B verwendet wurden. An die Golfturniere schloss sich jeweils eine Abendveranstaltung in einem Restaurant an, die überwiegend von den Teilnehmern des Golfturniers, aber auch von anderen Personen besucht wurden. Die Klägerin trug die Kosten für die ausgelobten Leistungen, insbesondere für die Teilnahme am Turnier, das festliche Abendessen mit Siegerehrung sowie das Abendprogramm mit Tanz. Von den Teilnehmern wurden keine Startgelder erhoben. Streitig war, ob die Klägerin die getragenen Kosten als

Betriebsausgaben in Abzug bringen konnte. Der BFH ließ dahingestellt, ob die Ausgaben als Betriebsausgaben anzuerkennen waren, da dann jedenfalls das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG eingriff.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern, soweit die damit verfolgten Zwecke nicht selbst Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen sind. Das Abzugsverbot wurde geschaffen, weil der Gesetzgeber die genannten Ausgaben als überflüssige und unangemessene Repräsentation ansah. Sie sollten nicht durch steuerlichen Abzug auf die Allgemeinheit abgewälzt werden können. Ein konkret feststellbarer Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich. Vielmehr rechtfertigte sich das Abzugsverbot aus dem typisiert angenommenen Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder seiner Geschäftsfreunde.

Nach diesen Grundsätzen greift für die Aufwendungen zur Durchführung der Golfturniere und die Bewirtungen – ihre Eigenschaft als Betriebsausgaben vorausgesetzt – das Abzugsverbot ein. Die Veranstaltung eines Golfturniers stellt einen ähnlichen Zweck im Sinn der Regelung dar. Die Aufwendungen weisen typischerweise einen Zusammenhang mit der Lebensgestaltung (Freizeitgestaltung) des Steuerpflichtigen beziehungsweise seiner Geschäftsfreunde auf. Angemessenheitserwägungen im konkreten Einzelfall entfallen, da die gesetzliche Regelung die Unangemessenheit der Aufwendungen typisiert bestimmt. Unerheblich ist deshalb auch, ob der Unternehmer oder seine Angestellten an dem Turnier teilgenommen haben oder nicht.

Die Aufwendungen für die Bewirtung im Rahmen der Abendveranstaltungen sind ebenfalls von dem Abzugsverbot erfasst, da sie mit der Veranstaltung des Golfturniers zusammenhängen. Denn die Einladungen zu den Abendveranstaltungen waren mit der Einladung zu dem Golfturnier verbunden. Die Siegerehrung für die Golfturniere war ausdrücklich in die Abendveranstaltung einbezogen, sodass dadurch ebenfalls der Zusammenhang auch für Außenstehende deutlich erkennbar war.

Der sogenannte Sponsoring-Erlass vom 18.2.1998 (BStBl I 1998 S. 212) führt nicht zu einer anderen Beurteilung. Er betrifft die Unterscheidung zwischen Betriebsausgaben und nicht betrieblich veranlassten Aufwendungen (Spenden). Nicht von ihm berührt

wird aber die Frage der Abzugsfähigkeit von als Betriebsausgaben zu beurteilenden Aufwendungen.

In dem der Entscheidung des I. Senats vom 14.10.2015 (DStR 2016 S. 524) zugrunde liegenden Fall betrieb die Klägerin, eine GmbH, in den Streitjahren 2004 bis 2007 eine Brauerei. Im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit schloss sie unter anderem mit den Betreibern von Golfplätzen (Vereinen) und den Betreibern der angeschlossenen Gastronomiebetriebe Verträge über die Lieferung von Getränken (insbesondere Bier). Sie verpflichtete sich dabei, die Durchführung von Turnieren durch die Golfvereine finanziell zu unterstützen (in der Regel ein Turnier jährlich). Dies erfolgte im Rahmen einer Turnierreihe („X-Cup“) mit in den Streitjahren durchschnittlich 20 Turnieren im Jahr. Die Teilnahme an den Turnieren stand jedem Interessenten frei.

Der I. Senat des BFH legt im Rahmen dieser Entscheidung das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG einschränkend aus. Es solle nur für solche Aufwendungen gelten, die eine Berührung zur Lebensführung sowie zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der durch sie begünstigten Geschäftsfreunde des Steuerpflichtigen haben. Der Typisierungsspielraum des Gesetzgebers, der gegebenenfalls den Eingriff in das sogenannte objektive Nettoprinzip rechtfertigt, ist jedoch überschritten, wenn und soweit eine private Veranlassung nicht typisierend angenommen werden kann.

Danach unterliegen die der Klägerin entstandenen Aufwendungen für die Golfturniere nicht dem Abzugsverbot. Es fehlt ein möglicher (sportlicher/gesellschaftlicher) Nutzen für Gesellschafter oder Geschäftsfreunde der Klägerin. Die Ausrichtung einer Golfturnierreihe mit rund 20 Veranstaltungen, zu der sich eine Brauerei gegenüber ihren Geschäftspartnern (Vereine/Gastronomiebetriebe) im Zusammenhang mit laufenden Geschäftskontrakten (Bierlieferverträgen) verpflichtet hat, erfülle nicht einen „ähnlichen Zweck“ im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG. Die Finanzierung der Turniere ist in einer solchen Situation als eine Art Preisbestandteil oder zusätzliche Vertragsleistung anzusehen. Da die organisatorische Verantwortung jeweils bei den einzelnen Klubs lag und die Teilnahme jedem Interessierten freistand, ist der sportliche/gesellschaftliche Nutzen der Turnierteilnahme von dem unternehmerischen Bereich der Klägerin gelöst. Sie erfüllte insoweit lediglich ihre Verpflichtungen aus den Lieferverträgen. ■

Feststellung der Bebauungs- und Vermietungsabsicht bei unbebauten Grundstücken

Im Urteil vom 1.12.2015 (BeckRS 2016, 94433) hatte sich der BFH mit der Abziehbarkeit der Finanzierungskosten bei dem Erwerb eines unbebauten Grundstücks zu befassen. Er ging bei seiner Entscheidung von den folgenden Grundsätzen aus: Aufwendungen für ein unbebautes Grundstück sind als vorab entstandene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, wenn ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer beabsichtigten Bebauung und anschließender Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks besteht. Die Bebauungsabsicht kann nicht unterstellt werden. Vielmehr muss der Wille, zu bauen sowie Einkünfte aus einer Vermietung und Verpachtung zu erzielen, aus äußeren Umständen erkennbar und in ein konkretes Stadium getreten sein. Der Steuerpflichtige muss Maßnahmen ergriffen haben, die darauf abzielen, das Grundstück mit dem Ziel der Vermietung zu bebauen. Die Absicht kann sich allerdings auch aus hinreichend eindeutigen Vorbereitungshandlungen ergeben.

Ob diese Voraussetzungen vorliegen, hat das Finanzgericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden. Auf die Bebauungs- und Vermietungsabsicht als innere Tatsache kann nur anhand von äußeren Umständen geschlossen werden. Die bloße Erklärung des Steuerpflichtigen hierzu reicht nicht aus. Erforderlich ist die Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls, die aber auch Umstände außerhalb der eigentlichen Streitjahre einbeziehen kann. Der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb, Bebauung und Vermietung ist kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal für den Abzug von Werbungskosten. Er ist jedoch bei der tatrichterlichen Würdigung, ob nach den Gesamtumständen ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Aufwendungen mit künftigen Einnahmen besteht, zu beachten. Die Darlegungs- und Beweislast für die Vermietungs- beziehungsweise Verpachtungsabsicht obliegt dem Steuerpflichtigen.

Finanzielle Schwierigkeiten schließen eine Bebauungsabsicht nicht aus, wenn der Steuerpflichtige konkret damit rechnen konnte, das Grundstück trotzdem in überschaubarer Zeit zu bebauen, und er seine Bauabsicht nachhaltig zu verwirklichen sucht. Dafür kann der Abschluss von Bausparverträgen sprechen. Ein weiteres Indiz ist, wenn sich der Steuerpflichtige erkennbar bemüht, das für die Bebauung erforderliche Eigenkapital anzusparen. Ein vorsichtiges, auf das Ansparen von Eigenkapital gerichtetes Finanzierungsverhalten spricht nicht gegen die erklärte Bebauungsabsicht, sofern der

Steuerpflichtige entsprechende Mittel tatsächlich anspart und später auch demgemäß verwendet.

Stützende Indizien für den wirtschaftlichen Zusammenhang können die Bebaubarkeit des Grundstücks, die Beauftragung eines Architekten oder eine Bauvoranfrage sein. Zu berücksichtigen ist aber auch, ob Anhaltspunkte für eine Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen oder die Absicht der Eigenutzung bestehen. Zudem ist zu beachten, dass nach der neueren BFH-Rechtsprechung eine abschließende (negative) Beurteilung der Vermietungsabsicht mit Rücksicht auf den bloßen Zeitablauf regelmäßig erst dann nicht zu beanstanden ist, wenn kein Mietvertrag über mehr als zehn Jahre zustande gekommen ist. Allerdings muss bei einem unbebauten Grundstück dieser Zeitrahmen im Hinblick auf die vor der Vermietung erforderliche Bebauung großzügiger gehandhabt werden.

Im Streitfall hatte das Finanzgericht diese Grundsätze nicht eingehalten. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. ■

Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

Vereinbarung eines Arbeitszeit- oder Zeitwertkontos als verdeckte Gewinnausschüttung

In dem dem BFH-Urteil vom 11.11.2015 (DStR 2016 S. 737) zugrunde liegenden Sachverhalt war S alleiniger Gesellschafter und einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer einer GmbH (Klägerin – K). Die Gesamtbezüge des S betragen in den Streitjahren rund 140.000 Euro (2005) und 150.000 Euro (2006). Am 30.12.2005 schlossen die K und der S eine „Vereinbarung zur Ansammlung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten“. Danach konnte ein Gehaltsanteil des S auf ein Investmentkonto abgeführt werden, das auf den Namen der K bei einer Bank geführt wurde. Das angesparte Gut haben sollte zur Finanzierung eines vorgezogenen Ruhestands oder zur Altersversorgung des S dienen. Bereits ab Oktober 2005 wurden bestimmte Beträge ohne Lohnsteuereinbehalt auf das Investmentkonto überwiesen. Das Finanzamt behandelte die „Rückstellungen für Zeitwertkonten“, die die K im Jahr 2005 in einer Höhe von 12.000 Euro und im Jahr 2006 in einer Höhe von 48.000 Euro gebildet hatte, als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA). Die nach erfolglosem Einspruch gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006 erhobene Klage war zum Teil erfolgreich.

Nach Auffassung des BFH ziehen die in den Streitjahren einkommensmindernd gebildeten Rückstellungen jeweils in vollem Umfang eine vGA nach

sich. Die im Streitfall getroffene Vereinbarung über die Ansammlung von Wertguthaben im Rahmen eines Zeitwertkontos entspricht nicht dem, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer vereinbaren würde. Eine Vereinbarung, in der im Rahmen eines sogenannten Arbeitszeitkontos oder Zeitwertkontos auf die unmittelbare Entlohnung zugunsten späterer (vergüteter) Freizeit verzichtet wird, verträgt sich nicht mit dem Aufgabenbild des Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH. Dieser Grundsatz gilt auch für die im Streitfall gewählte Form eines entgeltumwandlungsbasierten Arbeitszeitkontos. Auch wenn die Gutschrift während der Ansparsphase nicht in Zeiteinheiten, sondern in Form eines Wertguthabens erfolgt, wird hier durch laufenden Gehaltsverzicht Freizeit erkauft. Dies gilt umso mehr, als die gewählte Freistellungsvereinbarung dem Geschäftsführer sogar den teilweisen Ausstieg aus der aktiven Arbeitsphase erlaubt.

Entgegen der Meinung des Finanzgerichts scheitert das Vorliegen einer vGA nicht an dem Fehlen einer hierfür notwendigen Vermögensminderung. Bei der Frage, ob eine Minderung des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG vorliegt, ist auf den einzelnen Geschäftsvorfall abzustellen. Die Vermögensminderung liegt in der Einzahlung der Kapitalbeträge auf das Investmentkonto und in dem entsprechenden, durch den Ausweis als Betriebsaufwand ausgelösten Vermögensabgang. Unbeachtlich ist, dass die K gleichzeitig das an den Geschäftsführer zu zahlende Gehalt um diesen Betrag gemindert hat. Maßgeblich für die körperschaftsteuerliche Folge ist der jeweilige Geschäftsvorfall, nicht der Saldo aus der Vermögensminderung (Zahlung auf das Investmentkonto) und der fehlenden Vermögensminderung (geringerer Aufwand für das laufende Gehalt). Schließlich kann bei beherrschenden Gesellschaftern ohnehin nur dann von gegenseitig zu verrechnenden Vermögensvorteilen ausgegangen werden, wenn sie – woran es im Streitfall fehlt – auf einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung beruhen. Vor diesem Hintergrund lässt die Verringerung des monatlich ausgezahlten Gehalts keinen Schluss darüber zu, ob dieser Vorgang im Rahmen der für eine vGA erforderlichen Vermögensminderung zu erfassen ist oder aber als verlorener Gesellschafterzuschuss gewährt wird. ■

Keine Zusammenrechnung aller Gesellschafter bei der 10%-Grenze zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung im Rahmen der Zinsschranke

In dem dem BFH-Urteil vom 11.11.2015 (DStR 2016 S. 530) zugrunde liegenden Sachverhalt war streitig, ob Zinsaufwendungen aufgrund der Anwendung der Zinsschranke (§ 4h EStG 2002 in Verbindung

mit § 8 Abs. 1 und § 8a Abs. 1 KStG 2002) im Streitjahr 2008 einkommenserhöhend anzusetzen sind. Dabei ging es um die Frage, ob sich die Klägerin auf die tatbestandliche Ausnahme des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 berufen konnte. Dies wäre der Fall, wenn nicht die Rückausnahme des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 greifen würde. Die Rückausnahme ist dann nicht erfüllt, wenn die Vergütungen für Fremdkapital der Körperschaft an einen zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Kapital beteiligten Gesellschafter einer konzernzugehörigen Gesellschaft, eine diesem nahestehende Person oder an einen rückgriffsberechtigten Dritten nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen betragen und die Körperschaft dies nachweist. Die Anwendung der Rückausnahme würde im Streitfall voraussetzen, dass bei der Bemessung der 10%-Grenze des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 die Vergütungen für Fremdkapital an qualifiziert beteiligte Gesellschafter zusammenzurechnen sind.

Während des gesamten Streitjahrs 2008 waren an der B-GmbH (Organträgerin) zwei Gesellschafter zu mehr als 25 % beteiligt. Aus einem zum 31.12.2007 erstellten Teilkonzernabschluss für den Organkreis ergab sich eine Eigenkapitalquote von 10,5 %, während der Konzernabschluss eine Eigenkapitalquote von 7,53 % aufwies. Die B-GmbH ging somit davon aus, dass die Zinsschranke wegen § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG 2002 n. F. nicht erfüllt sei. Die Grenze von 10 % nach § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 2002 n. F. werde – bezogen auf den (höchsten) Zinsanteil aller wesentlich Beteiligten – nicht überschritten. Eine Zusammenrechnung der Zinsaufwendungen an mehrere Beteiligte sei im Gesetz nicht vorgesehen. Das Finanzamt berücksichtigte hingegen bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31.12.2008 nicht abziehbare Zinsen. Auch das Finanzgericht ging davon aus, dass die Anwendbarkeit der Zinsschranke nach § 4h Abs. 1 und 2 EStG in Verbindung mit § 8a Abs. 1 KStG gegeben sei.

Nach Auffassung des BFH konnte sich die Klägerin hingegen auf die Ausnahmeverordnung des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG berufen. Auf an ihr qualifiziert (über 25 %) beteiligte Gläubiger der Fremdkapitalvergütungen entfielen nicht mehr als 10 % ihrer die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen. Bei der Prüfung der 10%-Grenze, ob zur Anwendung der sogenannten Zinsschranke eine „schädliche“ Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG vorliegt (Rückausnahme zum sogenannten Eigenkapital- und Konzernvergleich des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG), sind Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen

qualifiziert beteiligten Gesellschafter nicht zusammenzurechnen.

Aus dem Regelungswortlaut des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG wird in der Literatur teilweise abgeleitet, dass jeder qualifizierte Beteiligte im Sinne der Vorschrift isoliert betrachtet werden muss. Die Finanzverwaltung (BMF vom 4.7.2008, BStBl I 2008 S. 718) vertritt allerdings die Meinung, dass eine Addition der an den angeführten Personenkreis geleisteten Fremdkapital-Vergütungen nach Art einer Gesamtbetrachtung stattfindet. Nach Ansicht des BFH ist der Regelungswortlaut im Sinne einer auf den einzelnen Gesellschafter bezogenen Sicht („an einen Gesellschafter“) eindeutig. Die Rückausnahme des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt erfüllt, dass sich die dort angeführte Grenze auf eine Gesamtbetrachtung des jeweiligen qualifizierten beteiligten Gesellschafters und einer diesem nahestehenden Person oder auf einen rückgriffsberechtigten Dritten beziehe. Im Rechtsstreit war eine Qualifizierung der beiden zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafter als einander „nahestehende Personen“ ohnehin nicht entscheidungsrelevant. Denn die beiden qualifizierten beteiligten Gesellschafter gehören schon als „wesentlich Beteiligte“ zum relevanten Personenkreis der genannten Norm, sodass eine weitere Qualifizierung als tatbestandsrelevante Person ausscheidet. ■

Einkommensteuer/Schenkungsteuer

Verhältnis der verdeckten Einlage eines Gesellschaftsanteils zur Schenkungsteuer

Im Fall des BFH-Urteils vom 20.1.2016 (DStR 2016 S. 743) waren an einer GmbH (Klägerin) die Eheleute C und A mit einem Stammkapital von 25.000 Euro beteiligt. Im Streitjahr 2004 übertrug A ihren Geschäftsanteil an der GmbH im Nennwert von 12.000 Euro (mit Zustimmung des C) für einen Kaufpreis von 100.000 Euro auf die Klägerin. Dabei lag der Preis erheblich unter dem gemeinen Wert des Geschäftsanteils. Das Finanzamt setzte gegen die Klägerin mit Bescheid vom 23.9.2010 Schenkungsteuer fest. Der Einspruch gegen diesen Bescheid wurde als unbegründet zurückgewiesen. Das für die Einkommensteuer des C zuständige Finanzamt K vertrat die Ansicht, die unter dem gemeinen Wert erfolgte Übertragung des Geschäftsanteils der A auf die Klägerin stelle eine verdeckte Einlage des Anteils nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG dar. Mithin habe der C einen entsprechenden Veräußerungsgewinn der Einkommensteuer zu unterwerfen. Die finanzgerichtliche Klage gegen den Schenkungsteuerbescheid war hingegen erfolgreich.

Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht im Ergebnis zu Recht angenommen, dass die Übertragung des Geschäftsanteils der A auf die Klägerin nicht der Schenkungsteuer unterliegt. Im Streitfall konnte in der Veräußerung des Geschäftsanteils an die GmbH zu einem Kaufpreis, der deutlich unter dem gemeinen Wert liegt, weder von einer freigebigen Zuwendung des Veräußerers an die GmbH nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG noch von einer Erfüllung des Tatbestands des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG ausgegangen werden.

Dem Vorliegen einer gemischten freigebigen Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steht entgegen, dass es sich bei der erheblich unter dem gemeinen Wert erfolgten Veräußerung des Geschäftsanteils der A an die Klägerin um eine verdeckte Einlage des Anteils in diese nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG handelt. Denn ein Erwerb einer Kapitalgesellschaft durch verdeckte Einlage kann nicht zugleich als Erwerb durch freigebige Zuwendung gewertet werden. Die verdeckte Einlage von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die im Privatvermögen gehalten werden, in eine Kapitalgesellschaft steht nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG der Veräußerung der Anteile nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gleich. Dabei gehen die Geschäftsanteile an einer GmbH nicht unter, wenn die GmbH diese nach § 33 GmbHG erwirbt, sofern der Erwerb nicht zur Einziehung erfolgt. Hat eine GmbH einen eigenen Anteil durch eine (gemischte) verdeckte Einlage erhalten, schließt dies nach den Grundsätzen, die für das Verhältnis der Einkommensteuer zur Schenkungsteuer gelten, den Tatbestand einer (gemischten) freigebigen Zuwendung der A an die Klägerin aus. Im Streitfall hatte A von der Klägerin keine wertadäquate Gegenleistung erhalten. Als Ehefrau stand A dem Gesellschafter C nahe, der der Veräußerung zugestimmt hatte. Dies rechtfertigt es, dem C die verdeckte Einlage zuzurechnen.

Die Festsetzung der Schenkungsteuer kann auch nicht auf § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG gestützt werden. Nach der genannten Norm gilt als Schenkung auch der auf dem Ausscheiden eines Gesellschafters beruhende Übergang des Anteils oder des Teils eines Anteils eines Gesellschafters einer Personen- oder Kapitalgesellschaft auf die anderen Gesellschafter oder die Gesellschaft. Voraussetzung ist, dass der zum Zeitpunkt des Ausscheidens maßgebliche Wert nach § 12 ErbStG den Abfindungsanspruch übersteigt. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH war § 7 Abs. 7 ErbStG in seiner früheren Fassung auf die Veräußerung eines Geschäftsanteils unter Lebenden nicht anwendbar. An dieser Beurteilung hat sich durch die Neufassung des § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 nichts

geändert. Die Neufassung verwendet weiterhin die Begriffe „Ausscheiden eines Gesellschafters“ und „Abfindungsanspruch“ – und damit keine Begriffe, die für die rechtsgeschäftliche Übertragung eines Gesellschaftsanteils verwendet werden. Der Meinung der Finanzverwaltung, wonach eine nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG steuerpflichtige Schenkung unter Lebenden an die GmbH vorliegt, wenn ein Gesellschafter seinen Geschäftsanteil zu einem deutlich unter dem gemeinen Wert liegenden Preis an die GmbH veräußert und wenn nach den Umständen des Einzelfalls keine freigebige Zuwendung an den/die anderen Gesellschafter gegeben ist, kann demnach nicht gefolgt werden. ■

Einkommensteuer/Verfahren

Zeitliche Grenzen für die Ausübung oder Änderung von Antrags- oder Wahlrechten

In dem dem BFH-Urteil vom 27.10.2015 (DStR 2016 S. 459) zugrunde liegenden Fall hatte die Klägerin im Streitjahr 2007 ihre Kommanditbeteiligung an einer Publikums-GmbH & Co. KG sowie den Betrieb ihres Einzelunternehmens aufgegeben. Entsprechend ihrer Steuererklärung erfasste das Finanzamt in der Steuerveranlagung nur den Gewinn aus der Aufgabe des Einzelunternehmens in Höhe von 3.705 Euro und gewährte hierfür den Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG. Der Steuerbescheid wurde bestandskräftig. Das Betriebsfinanzamt der KG teilte dem Finanzamt am 24.8.2010 mit, die Klägerin habe aufgrund ihres Ausscheidens aus der KG durch Auflösung ihres negativen Kapitalkontos einen Gewinn von 22.975 Euro erzielt. Das Finanzamt änderte den Einkommensteuerbescheid für 2007 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, gewährte aber den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG nicht für den neu erfassten, höheren Gewinn aus der Aufgabe der KG-Beteiligung.

Die Klägerin legte gegen den Änderungsbescheid Einspruch ein. Verfahrensrechtlich ist damit, soweit die Steueränderung reicht, eine abweichende Steuerfestsetzung möglich (§§ 351 Abs. 1, 367 Abs. 2 Satz 2 AO). Das Klagebegehren überschritt diese Grenze nicht, sodass es – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – nicht darauf ankommen konnte, ob die Voraussetzungen einer Korrekturvorschrift oder der Rechtsfehlerkompensation (§ 177 Abs. 1 AO) vorlagen. Maßgeblich war daher, ob die Klägerin ihr Wahlrecht für die Zuordnung des Freibetrags des § 16 Abs. 4 EStG zugunsten der Berücksichtigung des Gewinns aus der Veräußerung der KG-Beteiligung ändern konnte, obwohl der ursprüngliche Bescheid bestandskräftig geworden war. Der BFH sprach ihr dieses Recht zu.

Antrags- oder Wahlrechte, für deren Ausübung im Gesetz keine ausdrückliche zeitliche Begrenzung vorgeschrieben ist, können nach der Rechtsprechung erstmals oder in geänderter Weise grundsätzlich nur bis zur Bestandskraft (Unanfechtbarkeit) des entsprechenden Steuerbescheids ausgeübt werden. Eine Ausnahme wird für Steuerbescheide gemacht, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. Durch die erstmalige oder geänderte Ausübung eines Antrags- oder Wahlrechts soll die Änderung einer formell bestandskräftigen und nicht unter dem Vorbehalt einer Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzung nicht erreicht werden können.

Die Situation ist aber grundlegend anders, wenn das Finanzamt den formell bestandskräftig gewordenen Bescheid mit steuererhöhender Wirkung aufgrund einer Korrekturvorschrift (hier: § 175 Abs. 1 AO) ändert muss – mit der Folge, dass insoweit die materielle Bestandskraft des Bescheids durchbrochen wird. Entsteht für den Steuerpflichtigen durch die Erfassung eines weiteren steuererheblichen Sachverhalts im Änderungsbescheid erst die wirtschaftliche Notwendigkeit, sich mit der Ausübung beziehungsweise Änderung eines einkommensteuerrechtlichen Antrags- oder Wahlrechts für denselben Veranlagungszeitraum zu befassen, ist ihm diese Möglichkeit bis zur formellen Bestandskraft des Änderungsbescheids zuzustehen. Hierbei ist betragsmäßig der Rahmen des § 351 AO zu beachten. Die gegenteilige Auffassung des IX. Senats in dessen Urteil vom 10.5.2010 (BeckRS 2010, 25016261) steht dem nicht entgegen, da er an dieser Auffassung nicht mehr festhält.

Der Freibetrag des § 16 Abs. 4 EStG für Betriebsveräußerungs- beziehungsweise Betriebsaufgabegewinne kann innerhalb eines Veranlagungsjahrs nur einmalig in Anspruch genommen werden. Da die Klägerin jedoch den Freibetrag für den Aufgabegewinn aus der KG-Beteiligung beantragt hatte, konnte er nicht mehr für den Aufgabegewinn des Einzelunternehmens geltend gemacht werden. ■

Umwandlungssteuergesetz

Keine Einkünfteminderung durch Übernahmeverlust bei Formwechsel

Im Fall des BFH-Urteils vom 22.10.2015 (DStR 2016 S. 463) war A zunächst an der I-GmbH mit einer Stammeinlage von 50.000 DM als Alleingesellschafter beteiligt. Sodann erwarb der Kläger (K) von A zum 1.1.2007 einen Gesellschaftsanteil in Höhe von 20.000 DM (10.000 Euro) und somit 40 % an der I-GmbH zum Kaufpreis von 180.000 Euro.

Dabei wurde dem K der Kaufpreis für den Erwerb des Gesellschaftsanteils gestundet. Die I-GmbH wurde durch Formwechsel in die I-GmbH & Co. KG umgewandelt. Der Formwechsel mit Buchwertfortführung nach den §§ 3,4 UmwStG 2006 erfolgte rückwirkend zum 2.1.2007. Der K erhielt nach der Umwandlung einen Anteil als Kommanditist von 10.000 Euro (40 %). Dabei verzichtete er auf ein Abfindungsangebot nach § 207 UmwG. Den Antrag des K, den Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 2007 mit der Maßgabe zu ändern, die Anschaffungskosten der Anteile an der I-GmbH abzüglich des Kommanditkapitals von 10.000 Euro als steuerlich abzugsfähigen Übernahmeverlust von 170.000 Euro zu behandeln, lehnte das Finanzamt mit dem Bescheid vom 15.2.2013 ab.

Im Jahr 2008 veräußerte der K seinen Gesellschaftsanteil von 10.000 Euro durch notariellen Vertrag zu einem Preis von 180.000 Euro an A, unter Verrechnung des gestundeten Kaufpreises für den ursprünglichen Anteil an der I-GmbH. Im Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 2008 vom 6.10.2009 stellte das Finanzamt einen Veräußerungsgewinn von 162.226 Euro fest. Der für den K festgestellten Veräußerungsgewinn basierte auf dem Veräußerungspreis von 180.000 Euro abzüglich des Kapitalkontos von 10.000 Euro und der Veräußerungskosten von 7.774 Euro. Mit dem Einspruch gegen den Bescheid 2008 beantragte der K, unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten von 180.000 Euro für den Beteiligungserwerb der I-GmbH einen Veräußerungsverlust von 7.774 Euro festzusetzen. Einspruch und finanzgerichtliche Klage gegen die Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 2007 und 2008 blieben erfolglos.

Nach Auffassung des BFH hat das Finanzamt den Übernahmeverlust zu Recht im Bescheid 2007 außer Ansatz gelassen und den Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der KG im Bescheid 2008 zutreffend ermittelt. Zwar ergab sich aus der Gegenüberstellung der Wirtschaftsgüter, die nach dem gewählten Buchwertansatz nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG von der I-GmbH auf die KG übergingen, und den Anschaffungskosten der fiktiv eingelegten Beteiligung des K an der I-GmbH (§ 5 Abs. 2 UmwStG) ein Übernahmeverlust von 170.000 Euro. Allerdings bleibt der Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG vollständig außer Ansatz, da keine Bezüge nach § 7 UmwStG angefallen sind.

Die Anschaffungskosten des K, die das Kapitalkonto seiner Beteiligung an der KG übersteigen, können auch nicht in einer Ergänzungsbilanz des K bei der KG aktiviert und in Form von Absetzungen auf diese Bilanzwerte geltend gemacht werden.

Denn der Gesetzgeber hat die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft auch für einen nach § 17 EStG Beteiligten nicht als Tausch qualifiziert, sondern insoweit eine Einlage fingiert. Die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlusts stellt zwar eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dar. Allerdings hält sich der Gesetzgeber mit der genannten Vorschrift innerhalb seiner Typisierungsbefugnis, sodass kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorliegt.

Der Verlust von Anschaffungskosten für die Beteiligung an der I-GmbH hätte zudem im Rahmen des Formwechsels durch den Ansatz der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter und der damit verbundenen Aufdeckung der stillen Reserven verhindert werden können. Hierdurch wäre auf der Ebene der KG ein höheres Abschreibungspotenzial generiert worden. Schließlich hätte der K den mit dem Formwechsel verbundenen steuerlichen Rechtsfolgen ausweichen können, wenn er dem Umwandlungsbeschluss nach § 207 UmwG widersprochen und gegen eine angemessene Abfindung seine Beteiligung vor dem erfolgten Formwechsel an den formwechselnden Rechtsträger veräußert hätte.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters erzielt werden, der als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Dabei können die Anschaffungskosten des K für den Erwerb der Gesellschaftsanteile an der formwechselnd umgewandelten I-GmbH bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile an der KG nicht abgezogen werden. I

■ Grunderwerbsteuer

Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG beim Ausscheiden von Kommanditisten gegen Abfindung

Im Fall des BFH-Urteils vom 20.1.2016 (DStR 2016 S. 599) waren die Klägerin (K) sowie der A und der B Gesellschafter einer GmbH. Die GmbH fungierte ohne Kapitalbeteiligung als Komplementärin einer grundbesitzenden KG, deren Kommanditisten der K, A und B waren. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 23.11.2011 übertrugen der A und der B ihre GmbH-Anteile zum 31.12.2011 auf die K. Ferner wurde in dem Vertrag vereinbart, dass der A und der B zum selben Zeitpunkt aus der KG ausscheiden und die K als alleinige Kommanditistin in der KG verbleibt. Als Gegenleistung für die Übertragung der GmbH-Anteile und zur Erfüllung der Ansprüche des A und des B gegen die KG auf Ausscheidungsguthaben vereinbarten die Gesellschafter die Über-

tragung von Grundbesitz der KG auf den A und den B. Dies betraf Grundbesitz in den Orten S, F und N; nur der Grundbesitz im Ort Sch sollte in der KG verbleiben.

Das Finanzamt stellte mit dem Bescheid vom 21.12.2011 die Besteuerungsgrundlagen für die am 23.11.2011 „beurkundete und verwirklichte Übertragung“ von mindestens 95 % der Anteile der KG gemäß § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG fest. Dabei berücksichtigte das Finanzamt auch den Grundbesitz in S, F und N. Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht der Klage mit der Begründung statt, dass zwar durch den Vertrag vom 23.11.2011 für die K die Tatbestandsmerkmale einer Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht worden seien. Die Voraussetzungen für den Erlass eines Feststellungsbescheids nach § 17 Abs. 3 GrEStG seien jedoch nicht erfüllt. Denn der Grundbesitz in S, F und N sei bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer nicht zu berücksichtigen.

Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht das Finanzamt zu Recht verpflichtet, den Feststellungsbescheid vom 21.12.2011 aufzuheben. Der Bescheid sei bereits deshalb rechtswidrig, weil der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG durch den Abschluss des Vertrags vom 23.11.2011 nicht verwirklicht wurde. Die Vereinbarung, dass ein Gesellschafter einer Personengesellschaft aus dieser gegen eine von der Personengesellschaft zu leistenden Abfindung ausscheidet, erfüllt nicht die Voraussetzungen der genannten Vorschrift. Vielmehr wächst der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern mit dem Ausscheiden nach § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB kraft Gesetz zu. Dies kann zur Verwirklichung des Tatbestands der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG ohne vorausgegangenes schuldrechtliches Geschäft nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG führen.

Die Voraussetzungen des § 17 Abs. 3 GrEStG für den Erlass eines Feststellungsbescheids auf den Zeitpunkt, zu dem der A und der B aus der KG ausgeschieden sind, sind nicht erfüllt. Von dem Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG ist kein Grundstück betroffen, das außerhalb des Bezirks des Finanzamts liegt. Die Grundstücke in S, F und N sind bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG nicht zu erfassen. Denn ein Grundstück „gehört“ nicht mehr zum Vermögen der Gesellschaft, wenn es zwar noch in deren Eigentum steht, aber vor Entstehung der Steuerschuld Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs nach § 1 Abs. 1, 2, 3 oder 3a GrEStG war. Bei der Verwirk-

lichung des Tatbestands des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG war der Grundbesitz in S, F und N der KG somit grunderwerbsteuerrechtlich nicht mehr zuzurechnen.

Schließlich sind im Hinblick auf den in der KG verbleibenden Grundbesitz in Sch die Voraussetzungen des § 17 Abs. 3 GrEStG für den Erlass eines Feststellungsbescheids nicht erfüllt, weil sich dieser Grundbesitz nicht außerhalb des Bezirks des Finanzamts befindet. **I**

Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft und Organschaft

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 19.1.2016 (DStR 2016 S. 587) Stellung zum Vorsteuerabzug einer Führungsholding (geschäftsleitenden Holding) und zur umsatzsteuerlichen Organschaft genommen. Das Urteil ist das erste Nachfolgeurteil des vorlegenden XI. Senats des BFH zum EuGH-Urteil vom 18.7.2015 (Rs. C-108/14 und C-109/14 – Larentia+Minerva und Marenave; DStR 2015 S. 1673; KPMG-Mitteilungen Oktober 2015 S. 12).

Im Streitfall erbrachte eine Holding an ihre Tochter-Personengesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG entgeltliche administrative und kaufmännische Dienstleistungen. Daneben legte sie Kapital verzinslich bei einer Bank an und gewährte den Tochtergesellschaften entgeltliche Darlehen. Zur Finanzierung ihrer Geschäftstätigkeit und des Erwerbs der Anteile an den Tochtergesellschaften bezog die Klägerin ihrerseits Dienstleistungen von anderen Unternehmen (wie zum Beispiel die Erstellung eines Ausgabeprospekts und Rechtsberatungsleistungen). Streitig ist, ob der Holding für die auf die Eingangsleistungen entfallende Umsatzsteuer der volle Vorsteuerabzug zu steht.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass einer geschäftsleitenden Holding, die – wie im Streitfall – an der Verwaltung einer Tochtergesellschaft teilnimmt und insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, für Vorsteuerbeträge, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an dieser Tochtergesellschaft stehen, grundsätzlich der volle Vorsteuerabzug zusteht. Steuerfreie Einlagen bei Kreditinstituten, die zur Haupttätigkeit des Unternehmers gehören, stellen keine Hilfsumsätze im Sinne des § 43 Nr. 3 UStDV dar. Insoweit ist deshalb die mit der Kapitalanlage in Zusammenhang stehende Umsatzsteuer als Vorsteuer (anteilig) nicht abziehbar, sofern nicht zur Umsatzsteuer (§ 9 UStG) optiert wurde. Das Gleiche gilt für die entgeltlichen Darlehen an die Tochtergesellschaften.

Der BFH vertritt die Auffassung, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG jedenfalls insoweit unionsrechtswidrig ist, als die Vorschrift vorsieht, dass eine GmbH & Co. KG allein aufgrund ihrer Rechtsform keine Organgesellschaft sein kann. Dieser Ausschluss ist weder zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen noch zur Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und angemessen. Das Gesetz kann richtlinienkonform dahin gehend ausgelegt werden, dass der Begriff „juristische Person“ auch eine GmbH & Co. KG umfasst. Der BFH knüpft dabei an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts an, die dieselbe Auslegung in anderem Zusammenhang bereits ebenfalls vorgenommen haben.

Der BFH betont für den Streitfall, dass seine Auffassung zwar in der Begründung, nicht aber im Ergebnis von dem BFH-Urteil vom 2.12.2015 (DStR 2016 S. 219, KPMG-Mitteilungen April 2016 S.14) abweicht. Der V. Senat des BFH hat in diesem Urteil entschieden, dass neben einer juristischen Person auch eine Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein kann. Dies setzt zwar nach Auffassung des V. Senats des BFH voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind. Der V. Senat geht aber ebenfalls davon aus, dass eine GmbH & Co. KG – um die es auch im dortigen Verfahren ging – Organgesellschaft sein kann. Insoweit besteht Übereinstimmung zwischen den beiden Senaten. Ob der XI. Senat der Auffassung des V. Senats im Übrigen zustimmen kann, war im vorliegenden Streitfall nicht zu entscheiden.

Weiteres Erfordernis des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG ist, dass die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein muss. Ob dies mit dem Unionsrecht vereinbar ist – so der V. Senat des BFH mit seinem weiteren Urteil vom 2.12.2015 (DStR 2016 S. 226) –, ließ der XI. Senat des BFH aufgrund fehlender tatsächlicher Feststellungen des Finanzgerichts offen. ■

Verbilligte Parkraumüberlassung an Arbeitnehmer

Das Urteil des BFH vom 14.1.2016 (DStR 2016 S. 497) betrifft die Frage, ob eine Parkraumüberlassung an Arbeitnehmer trotz Kostenbeteiligung nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

In der näheren Umgebung des Unternehmensorts einer Gesellschaft gab es nur wenige Parkplätze, auf denen zudem nicht länger als zwei Stunden geparkt werden durfte. Mitarbeiter der Gesellschaft, die von Auswärtsterminen zurückkehrten, hatten regelmäßig Schwierigkeiten, einen öffentlichen Parkplatz zu finden. Zudem unterbrachen die Mitarbeiter ihre Arbeit mehrmals täglich, um sich um eine neue Parkberechtigung kümmern zu können. Zur Ermöglichung eines ungestörten Betriebsablaufs mietete die Gesellschaft deshalb Parkplätze in einem Parkhaus am Unternehmensort an, um diese ihren Mitarbeitern zur Verfügung zu stellen. Die Miete betrug monatlich 55 Euro pro Stellplatz. Die Mitarbeiter waren nur parkberechtigt, wenn sie sich – auf der Grundlage einer vertraglichen Vereinbarung – an den Parkraumkosten mit 27 Euro monatlich beteiligten. Diese Zahlungen behielt die Gesellschaft unmittelbar vom Gehalt des jeweiligen Mitarbeiters ein. Streitig ist, ob die Mitarbeiterzahlungen als Entgelt für steuerpflichtige Leistungen zu versteuern sind.

Der BFH kommt zum Ergebnis, dass die Gesellschaft mit der verbilligten Parkraumüberlassung an ihre Angestellten entgeltliche Leistungen erbracht hat. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Dieser Leistungstatbestand ist weit auszulegen. Erforderlich ist lediglich eine beliebige Vorteilsgewährung, die zu einem Verbrauch führen kann. Der Vorteil muss dabei einem identifizierbaren Leistungsempfänger eingeräumt werden. Vorliegend hat die Gesellschaft ihren Angestellten Parkraum gegen Kostenbeteiligung – und damit entgeltlich – überlassen. Unerheblich ist, dass die Gesellschaft diese Leistungen (überwiegend) zu unternehmerischen Zwecken erbracht hat.

Die Besteuerung unentgeltlicher Leistungen erlaubt keinen Rückschluss auf die Besteuerung gegen verbilligtes Entgelt erbrachter Dienstleistungen. Nach dem EuGH-Urteil vom 16.10.1997 in der Rechtsache Fillibeck (DStRE 1997 S. 930) kommt es für die Steuerbarkeit einer unentgeltlichen Leistung darauf an, ob sie dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers und damit unternehmensfremden Zwecken dient. Die unentgeltliche Leistung ist dagegen nicht steuerbar, wenn die Erfordernisse des Unternehmens es gebieten, diese Leistung nicht als zu unternehmensfremden Zwecken erbracht erscheinen zu lassen. In diesen Fällen dient sie dem überwiegenden Interesse des Arbeitgebers (und damit unternehmenseigenen Interessen). Diese in Art. 16 und Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL angelegte Differenzierung kommt ausschließlich bei unentgeltlichen

Leistungen zur Anwendung. Eine vergleichbare Unterscheidung ist in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL für entgeltliche Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen nicht angelegt.

Laut dem BFH bedarf es keiner Vorlage an den EuGH. Wer Parkraum gegen Entgelt – auch an das eigene Personal – überlässt, verschafft unzweifelhaft einen verbrauchsfähigen Vorteil im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL. Das vorliegende Ergebnis entspricht ferner der bisherigen Rechtsprechung. Demnach liegen entgeltliche Leistungen auch dann vor, wenn sie – wie im Streitfall – verbilligt erbracht werden. Der BFH verweist dazu beispielhaft auf seine Urteile vom 15.11.2007 (DStR 2008 S. 817) und vom 27.2.2008 (DStRE 2008 S. 957). **I**

Haftung des Abtretungsempfängers für Umsatzsteuer

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 16.12.2015 (DStR 2016 S. 669) zur Haftung des Abtretungsempfängers für Umsatzsteuer beim sogenannten echten Factoring Stellung genommen.

Das Schweizer Unternehmen A erwarb im Rahmen eines Factoring-Vertrags von dem Schweizer Unternehmen B sämtliche bestehenden und künftig entstehenden Forderungen aus Warenlieferungen beziehungsweise Dienstleistungen gegenüber deren Abnehmern in der Schweiz und im Ausland. Das A finanzierte die abgetretenen, ihm genehmten sowie unbestrittenen und nicht zahlungsgestörten Forderungen mit 80 % ihres Gegenwerts vor und kehrte die restlichen 20 % abzüglich Zinsen, Factoring-Kommissionen und -Gebühren an das A aus. Letzteres trat zum Zwecke des Inkasso die ihm von dem B abgetretenen Forderungen in Bezug auf deutsche Debitoren weiter an das in Deutschland ansässige Unternehmen C ab. Die Forderungen wurden ausnahmslos und jeweils in voller Höhe vereinnahmt. Nachdem von dem B das Insolvenzverfahren über das Vermögen eröffnet wurde, nahm das Finanzamt das A nach § 191 AO in Verbindung mit § 13c UStG in Haftung. Streitig ist, ob der Haftungsbescheid rechtmäßig ist.

Laut BFH liegen die Voraussetzungen nach § 13c UStG für eine Haftung von A im Streitfall vor. Das A war – wie von § 13c Abs. 1 UStG vorausgesetzt – Abtretungsempfänger der im angefochtenen Haftungsbescheid erfassten Forderungen des B aus steuerpflichtigen Umsätzen in Deutschland sowie Unternehmer. Ein Abtretungsempfänger, der Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos aufkauft und seinen Kunden dafür Gebühren berechnet (echtes Factoring), übt eine unternehmerische Tätigkeit aus. Der Wortlaut des § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG

enthält hinsichtlich der Abtretung keine Einschränkungen. Sein Anwendungsbereich umfasst nicht nur die Sicherungsabtretung, sondern alle Formen der Abtretung einschließlich derjenigen im Rahmen eines echten Factoring. Ob und in welchem Umfang in Fällen des Forderungsverkaufs eine Haftung ausscheidet, ist umstritten. In jedem Fall kommt dann, wenn der Faktor – wie im Streitfall – die Forderungen vorfinanziert, auch in Fällen des echten Factoring eine Haftung in Betracht. Denn insoweit hat das echte Factoring – ebenso wie eine mit abgetretenen Forderungen gesicherte Kreditgewährung – eine Finanzierungsfunktion.

Die Haftung von A ist auch nicht ausgeschlossen, weil es dem B, das ihm die Umsatzsteuer enthaltende Forderung abgetreten hat, im Rahmen des echten Factoring liquide Mittel zur Verfügung gestellt hat, aus denen das B seine Umsatzsteuerschuld hätte begleichen können.

Der Streitfall ist ferner nicht vergleichbar mit dem Fall einer nachträglichen Rückzahlung des vereinbarten Betrags, für den der BFH mit seinem Urteil vom 21.11.2013 (DStR 2014 S. 528) entschieden hat, dass insoweit der Abtretungsempfänger nicht nach § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG haftet. Denn im Streitfall sind dem A die aus dem Forderungseinzug vereinbarten Beträge einschließlich des darin enthaltenen Umsatzsteuerbetrags verblieben.

Weder das Verfassungs- noch das Unionsrecht stehen einer Haftung von A nach § 13c UStG entgegen. Die Haftung ist vorliegend nicht unverhältnismäßig. Insbesondere konnte das A zur Vermeidung einer Haftungsinanspruchnahme nach § 13c Abs. 2 Satz 4 UStG verfahren – das heißt, den in den abgetretenen Forderungen enthaltenen Umsatzsteuerbetrag an das für das B zuständige Finanzamt abführen und dem B lediglich den um die Umsatzsteuer gekürzten Restbetrag auszahlen. Der Abtretungsempfänger trägt das Risiko der Haftungsinanspruchnahme, wenn er sich die betreffenden Forderungen ohne das Recht, nach § 13c Abs. 2 Satz 4 UStG verfahren zu können, abtreten lässt.

Soweit die Finanzverwaltung im UStAE davon ausgeht, dass in den Fällen des Forderungsverkaufs die abgetretene Forderung nicht durch den Abtretungsempfänger als vereinnahmt gilt, falls der leistende Unternehmer für die Abtretung der Forderung eine Gegenleistung in Geld vereinnahmt, handelt es sich hierbei um eine norminterpretierende Verwaltungsanweisung. Diese bindet – sofern mit der Regelung auch Fälle der vorliegenden Art erfasst werden sollen – die Gerichte nicht. **I**

Vorsteuerabzug bei beabsichtigter Unternehmensgründung

Der BFH kommt mit seinem Urteil vom 11.11.2015 (DStR 2016 S. 674) zum Ergebnis, dass der Gesellschafter einer erst noch zu gründenden GmbH im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmensgründung grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Im Streitfall wollte ein Arbeitnehmer über eine von ihm zu gründende GmbH eine unternehmerische Tätigkeit aufnehmen. Die GmbH sollte die Betriebsmittel einer anderen Firma im Rahmen eines Unternehmenskaufs erwerben. Der Arbeitnehmer wurde hierfür durch eine Unternehmensberatung für Existenzgründer und einen Rechtsanwalt beraten. Die GmbH-Gründung und der Unternehmenskauf unterblieben letztlich. Der Arbeitnehmer ging gleichwohl davon aus, dass er zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigt sei.

Der BFH führt zunächst aus, dass der Arbeitnehmer vorliegend nicht aufgrund einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Er beabsichtigte nicht, als Einzelunternehmer eine derartige Tätigkeit aufzunehmen.

Er ist im vorliegenden Fall auch nicht als Gesellschafter einer zu gründenden GmbH zum Vorsteuerabzug berechtigt. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist der Gesellschafter nur dann Unternehmer, wenn er entgeltliche Leistungen im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit erbringt. Der BFH verweist dazu auf das zuletzt ergangene EuGH-Urteil vom 16.7.2015 in den verbundenen Rechtssachen Larentia+Minerva und Marenave (DStR 2015 S. 1673; KPMG-Mitteilungen Oktober 2015 S. 12). Danach stellen der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten dar, die den Gesellschafter zum Unternehmer machen. Denn der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar. Etwas anderes gilt nur, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht und es sich hierbei um eine wirtschaftliche Tätigkeit gegen Entgelt handelt. Der BFH verneinte im Streitfall eine unternehmerische Tätigkeit. Er begründete dies damit, dass der Arbeitnehmer nicht beabsichtigte, als Gesellschafter gegenüber der zu gründenden GmbH entgeltliche Leistungen zu erbringen.

Der Arbeitnehmer ist vorliegend auch nicht aufgrund eines Übertragungsvorgangs auf eine zu gründende Gesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Gesellschafter einer noch zu gründenden GmbH

kann im Hinblick auf eine beabsichtigte Unternehmensgründung der GmbH nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn der Leistungsbezug durch den Gesellschafter bei der GmbH zu einem Investitionsumsatz führen soll (siehe zuletzt Urteil vom 13.3.2014 in der Rechtssache Malburg, DStR 2014 S. 592; KPMG-Mitteilungen Mai 2014 S. 13).

Im Streitfall scheiterte der Vorsteuerabzug somit nicht daran, dass die Gründung der GmbH entgegen der ursprünglichen Planung unterblieben ist. Für den BFH ist vielmehr maßgeblich, dass die vom Arbeitnehmer bezogenen Beratungsleistungen auch im Fall einer tatsächlich gegründeten GmbH nicht auf Letztere übertragbar waren. Durch die vom Kläger bezogenen Leistungen sind keine auf eine GmbH übertragbaren Vermögenswerte („Investitionsgüter“) entstanden. ■

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Erweiterung der EU-Sanktionen gegen den „Islamischen Staat“

Die EU-Verordnung 881/2002 hinsichtlich spezifischer restriktiver Maßnahmen gegen bestimmte Personen und Organisationen, die mit dem Al-Qaida-Netzwerk in Verbindung stehen, wurde mit der Verordnung (EU) Nr. 2016/363 an die Änderungen im Gemeinsamen Standpunkt (GASP) 2016/368 des Rates vom 14.3.2016 angepasst (ABl. L 68 vom 15.3.2016, S. 1).

Im Speziellen sieht diese Anpassung vor, dass bestehende Sanktionsmaßnahmen gegen das Al-Qaida-Netzwerk auf alle Personen, Gruppen, Unternehmen und Einrichtungen ausgeweitet werden, die mit der Organisation des „Islamischen Staates in Irak und der Levante“ (Da'esh, nachstehend ISIL genannt) in Verbindung stehen beziehungsweise diesen unterstützen. Die damit aktualisierten Sanktionen beziehen sich auf alle Personen, die mit Mitgliedern von ISIL oder Al-Qaida verbündet sind oder sich an der Organisation, Erleichterung, Einweisung oder tatsächlichen Begehung von Aktivitäten der entsprechenden Gruppierung beteiligen. Dies schließt ebenso die Unterstützung hinsichtlich der Bereitstellung militärischer Ausrüstungsgegenstände sowie die Rekrutierung potenzieller Mitglieder mit ein.

Neben den anwendbaren Vorschriften des Militärembarcos (dies betrifft unter anderem die Bereitstellung von Waffen und Rüstungsgütern) wird als weitere Sanktionsmaßnahme ein Einreiseverbot in die Europäische Union für entsprechend gelistete Personen verhängt. Daneben gilt es, sämtliche Gelder und wirtschaftlichen Ressourcen einzufrieren, die sich unmittelbar beziehungsweise mittelbar im Eigentum oder Besitz einer solchen Person befinden (Bezahlungs- und Bereitstellungsverbot). Aufgrund der in der heutigen Zeit gegebenen Möglichkeiten der Digitalisierung ist im Speziellen zu beachten, dass ebenso Transaktionen (Gelder und wirtschaftliche Ressourcen) im Zusammenhang mit Aktivitäten des Webhostings für die entsprechende Organisation sanktioniert werden. Darunter wird die Bereitstellung gewisser digitaler Räume sowie die Inbetriebnahme („Hosting“) etwaiger Webseiteninhalte verstanden.

Die zu sanktionierenden Maßnahmen betreffen auch die Zahlung von Lösegeldern sowie Gelder in Ver-

bindung mit der Reisetätigkeit gelisteter Personen, inklusive der Kosten für Beförderung und Unterkunft. Gelder und wirtschaftliche Ressourcen, die im Zusammenhang mit dem direkten oder indirekten Handel von Öl und Produkten aus raffiniertem Öl, modularen Raffinerien und dazugehörigem Material stehen, gilt es ebenfalls einzufrieren. Dies kann in gewissen Fällen auch das Geschäft mit kommerziellen Produkten wie Schmiermitteln oder Waren der Chemiebranche einschließen.

Die entsprechend aufgelisteten Änderungen wurden bereits ab 16.3.2016 in Kraft gesetzt. Es ist zu beachten, dass unabhängig vom Grundsatz der Vertraulichkeitsbestimmungen und des Berufsgeheimnisses ein umfassendes Informationsgebot für jedermann in Bezug auf Informationen besteht, die die Einhaltung dieser Bestimmungen erleichtern würden. Demnach wird vonseiten der Wirtschaftsbeteiligten eine Sensibilisierung bezüglich der personenbezogenen Exportkontrollvorschriften (Personenlisten) – unter anderem im Hinblick auf die Anpassungen der aktuellen Verordnung (EU) Nr. 2016/363 – gefordert. Es gilt dabei, potenzielle Risiken zu analysieren und gegebenenfalls notwendige Maßnahmen einzuleiten, wenn die Gefahr eines exportkontrollrechtlichen Verstoßes bestehen würde.

Dies verdeutlicht einmal mehr, warum sich Wirtschaftsbeteiligte verstärkt mit exportkontrollrechtlichen Vorschriften auseinanderzusetzen haben. Das gilt auch dann, wenn ein gewisses Geschäft auf den ersten Blick kein direktes Risiko eines exportkontrollrechtlichen Verstoßes aufgrund der entsprechenden Warenbeschaffenheit oder eines sensiblen Empfängerlands erkennen lässt.

Im Besonderen werden in Deutschland behördlich „zugelassene Wirtschaftsbeteiligte“ (Authorized Economic Operator – Status S/F), die gewisse Vorteile in Bezug auf die internationale Handelstätigkeit genießen, dazu aufgefordert, im Rahmen eines ständigen Monitoring neben ihren Kunden- und Lieferantenstammdaten auch das entsprechende Personal und Drittfirmen (siehe BFH-Urteil vom 19.6.2012, Az.: VII R 43/11) auf Grundlage der personenbezogenen Exportkontrolle zu überwachen (siehe AEO-Fragenkatalog zur Selbstbewertung – Fragen zu 5.11 „Sicherheitsanforderungen an die Geschäftspartner“ beziehungsweise Frage 5.12 zu

„Personenbezogene Sicherheitsaspekte“). Die Erweiterung der einschlägigen Verordnung (EG) Nr. 2580/2001 durch die Verordnung (EU) 2016/363 bedarf somit einer unmittelbaren innerbetrieblichen Umsetzung – sowohl im Rahmen des Kunden- und Lieferanten- als auch des Mitarbeiterscreening.

Unabhängig von einer etwaig erteilten AEO-Zertifizierung sind alle Unternehmen aufgefordert, die außenwirtschaftsrechtlichen Vorschriften zur Exportkontrolle zu beachten. Darüber hinaus ist es ratsam, dafür entsprechend automatisierte Prozesse zur Einhaltung der (personenbezogenen) Exportkontrollbeschränkungen einzurichten. ■

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/2016/04/accounting-news-april-2016.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.

Wissenswertes zu Steuern für Unternehmen, Investoren und Arbeitnehmer: Die „German Tax Facts“-App von KPMG steht im Apple App Store und im Google Play Store kostenfrei zum Download zur Verfügung.



Literaturtipps



Audit Committee Quarterly I/2016 – EU-Abschlussprüfungsreform

Das aktuelle Quarterly informiert über die neuen Anforderungen an Aufsichtsräte aus dem Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG). Im Rahmen der großen EU-Abschlussprüfungsreform wird nach der EU-Abschlussprüfungsverordnung nun auch das deutsche Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) zur Umsetzung der EU-Richtlinie am 17.6.2016 in Kraft treten. Es betrifft alle Unternehmen von öffentlichem Interesse und damit nicht allein die Börsengesellschaften und großen Unternehmen der Finanzindustrie, sondern auch mehr als 800 weitere Unternehmen der Kredit- und Versicherungswirtschaft, die sich nicht am Kapitalmarkt orientieren. Auf die Aufsichts- und Verwaltungsräte dieser Unternehmen mitsamt ihren Prüfungsausschüssen kommen im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung vielfältige Aufgaben zu, deren ordnungsgemäße Erfüllung mit drastischen Sanktionen durchgesetzt werden kann.

Anhand von Beiträgen erfahrener Unternehmenspraktiker gibt das aktuelle Quarterly einen fundierten Überblick über die Veränderungen und skizziert Handlungsempfehlungen für Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse in Unternehmen von öffentlichem Interesse. Zugleich werden die Auswirkungen der neuen Regelungen auf große kapitalmarktfreie Familienunternehmen beleuchtet.

Das Quarterly ist das viertjährlich erscheinende deutschsprachige Magazin für Corporate Governance des Audit Committee Institute.

Kostenfreier Download unter http://www.audit-committee-institute.de/docs/aci_quarterly_2016_1.pdf



Investment in Germany

A practical Investor Guide to the Tax and Regulatory Landscape in Germany

Gut ausgebildete Fachkräfte, hervorragendes technologisches Know-how, hohe Qualitätsstandards in der Produktion und eine ausgezeichnete wirtschaftliche Infrastruktur sind Faktoren, die Deutschland zu einem der interessantesten Investitionsstandorte der Welt machen. Diese positiven Standortfaktoren werden zudem von einem soliden, stetigen Wirtschaftswachstum getragen. Für 2016 rechnet die Bundesregierung trotz schwächerer Weltwirtschaft mit einem Zuwachs der Wirtschaftsleistung um 1,7 %. Die starke wirtschaftliche Belebung geht einher mit dem Rückgang der staatlichen Neuverschuldung und einer positiven Stimmung bei Unternehmen und Verbrauchern.

Um ausländischen Unternehmen den Einstieg in Deutschland zu erleichtern, gibt KPMG die Broschüre „Investment in Germany“ heraus. Die englischsprachige Publikation beinhaltet Informationen zum Gesellschaftsrecht, zur Rechnungslegung, zur Besteuerung von Unternehmen und natürlichen Personen sowie zum Arbeitsrecht. Sie wird in regelmäßigen Abständen aktualisiert.

Die Autoren sind Spezialisten im Steuerrecht, die ihre Aufgabe nicht in einer bloßen Bestandsaufnahme sehen. Vielmehr werden theoretische Grundlagen mit praktischen Erfahrungen verknüpft und ebenso komprimiert wie anschaulich dargestellt.

Kostenfreier Download unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/guide-investment-in-germany-2016-kpmg.pdf>



Aktuelle KPMG-Studie: Das Steuerklima in Deutschland

Das Steuerklima hierzulande ist aus Unternehmersicht alles andere als mild. Das geht aus einer aktuellen Untersuchung hervor, an der 300 der größten deutschen Familienunternehmen teilgenommen haben. Knapp 70 % von ihnen sind der Ansicht, dass der Arbeitsaufwand für Steuertopics weiter gestiegen ist. Dass die Digitalisierung Verwaltungsprozesse bislang weder erleichtert noch beschleunigt, denken 74 % der Befragten.

Aufgrund der immer komplexeren Steuergesetzgebung sowie häufiger Änderungen von Regeln und Vorschriften wird es für Unternehmen zunehmend schwieriger, alle Steuerangelegenheiten ordnungsgemäß abzuwickeln. Insbesondere die Unbeständigkeit von Regelungen stellt Familienunternehmen vor große Herausforderungen: Für sie sind Rechtssicherheit und Beständigkeit von besonderer Bedeutung, da sie langfristig – oft generationsübergreifend – planen.

Die Studie fängt die gegenwärtige Grundstimmung der familiengeführten Betriebe gegenüber der Finanzverwaltung ein und zeigt auf, wie deutsche Familienunternehmen das Steuerklima wahrnehmen, wie zufrieden sie mit den Behörden sind und wo sie Handlungsbedarf sehen. Dabei wird deutlich, dass das Verhältnis zwischen Familienunternehmen und Finanzverwaltung dann stimmt, wenn der Service der Finanzbehörde dem Anforderungsprofil des Unternehmens entspricht. Nachholbedarf besteht vor allem im Hinblick auf verlässliche Informationen.

Kostenfreier Download der Studie unter <https://home.kpmg.com/de/de/home/insights/2016/04/steuerklima-in-deutschland.html>

KPMG-Veranstaltungen*

Unter der Lupe –

Internationale Personaleinsätze: Was Lohnsteueraußenprüfer jetzt im Fokus haben

2. Mai 2016 in Bielefeld
3. Mai 2016 in Frankfurt am Main
11. Mai 2016 in Mannheim
12. Mai 2016 in Hamburg
12. Mai 2016 in Karlsruhe
12. Mai 2016 in München
24. Mai 2016 in Berlin
24. Mai 2016 in Köln

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

Verrechnungspreise strategisch managen: Aktuelle Brennpunkte im Transfer Pricing

3. Mai 2016 in Dortmund
3. Mai 2016 in Hamburg
11. Mai 2016 in Nürnberg
24. Mai 2016 in Frankfurt am Main
25. Mai 2016 in Bremen
14. Juni 2016 in Münster
14. Juni 2016 in Hannover
15. Juni 2016 in Leipzig
16. Juni 2016 in Ulm
27. Juni 2016 in Bielefeld
29. Juni 2016 in München
14. Juli 2016 in Freiburg
21. Juli 2016 in Karlsruhe

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

Elektronische Archivierung: Stapeln Sie noch oder scannen Sie schon?

3. Mai 2016 in Ulm
10. Mai 2016 in Frankfurt am Main
11. Mai 2016 in Dresden
31. Mai 2016 in Nürnberg
2. Juni 2016 in Stuttgart
7. Juni 2016 in Berlin
8. Juni 2016 in Freiburg im Breisgau

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

Vergabe 2016:

Besser einkaufen nach der Reform 10. Mai 2016 in Stuttgart

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

M&A Purchase Price Disputes: Sicher durch turbulente Zeiten navigieren

10. Mai 2016 in Hamburg

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

Fit fürs Tax Accounting – Grundlagenseminar zum IAS 12

(Kostenpflichtige Veranstaltung)
18. Mai 2016 in Frankfurt am Main
24. Mai 2016 in Düsseldorf
2. Juni 2016 in München
9. Juni 2016 in Hamburg
14. Juni 2016 in Berlin

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

Fallstricke bei der Lohnsteuer: was Unternehmen beachten müssen

2. Juni 2016 in Hamburg
3. Juni 2016 in Bielefeld
7. Juni 2016 in Dresden
7. Juni 2016 in Kiel
7. Juni 2016 in Köln
8. Juni 2016 in Düsseldorf
9. Juni 2016 in Stuttgart
10. Juni 2016 in Bremen
13. Juni 2016 in Hannover
16. Juni 2016 in Mannheim
16. Juni 2016 in Frankfurt am Main
16. Juni 2016 in Berlin
21. Juni 2016 in Essen
21. Juni 2016 in München
29. Juni 2016 in Freiburg im Breisgau
12. Juli 2016 in Nürnberg

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

Fahrt aufnehmen:

Neue Steuertendenzen in der Versicherungsbranche

7. Juni 2016 in Hannover
8. Juni 2016 in München
21. Juni 2016 in Köln

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

KPMG Real Estate Fund Conference 2016

(Kostenpflichtige Veranstaltung)
30. Juni bis 1. Juli 2016
in Frankfurt am Main

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

Weitere Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen unter
www.kpmg.de/events

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

Christian Schoppe
THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2995

**Newsletter kostenlos
abonnieren**
[www.kpmg.de/newsletter/
subscribe.aspx](http://www.kpmg.de/newsletter/subscribe.aspx)

www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



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.

© 2016 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.