KPMG-Mitteilungen

Dezember 2009

Zum 1.1.2010 setzen die Mitgliedstaaten der Europäischen Union das sogenannte Mehrwertsteuerpaket in ihr nationales Recht um. Damit verbunden sind die weitestreichenden Änderungen im Umsatzsteuerrecht seit Einführung des Europäischen Binnenmarkts.

Der Ort der Dienstleistungen wird nach einer neuen Systematik ermittelt, die Umkehr der Steuerschuldnerschaft („Reverse-Charge-Verfahren") wird erweitert, neue Meldepflichten für grenzüberschreitende Dienstleistungen sind zu erfüllen und das Vorsteuervergütungsverfahren erfolgt innerhalb der EU in einem elektronischen Verfahren.

Die meisten international tätigen Unternehmen sind von den Neuregelungen betroffen.

Für die Eingangs- und Ausgangsleistungen ist die neue Rechtslage im In- und Ausland zu prüfen. Die Änderungen der Ortsbestimmung erfordern oft Anpassungen in der Rechnungsstellung und die Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens ist im Einzelfall zu beurteilen.

Auch die technische Umsetzung der Neuerungen im ERP-System der Unternehmen ist wichtig. Zusätzliche Steuerschlüssel sind unabdingbar. Die neuen Meldepflichten für grenzüberschreitende Dienstleistungen erfordern ebenfalls Anpassungen im System.

Die Neuregelungen sind zwar europaweit harmonisiert, der Stand der Umsetzung sowie die Auslegung einzelner Vorgaben können in den EU-Mitgliedstaaten jedoch variieren.

Unsere Fachleute verfügen über umfassendes Wissen der aktuellen Rechtslage in den Mitgliedstaaten. Bei der Umsetzung in die betriebliche Praxis unterstützt KPMG auch bei der Abbildung von Geschäftsmodellen im ERP-System. Für viele Herausforderungen, wie zum Beispiel die effiziente Überprüfung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern des Kundenstamms, haben unsere Spezialisten Lösungsansätze entwickelt, die dazu beitragen, notwendigen Handlungsbedarf zu erkennen und umsatzsteuerliche Risiken zu minimieren.

Ursula Slapio
Tax, Frankfurt am Main

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

2 Tätigkeitsstätte beim Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte

5 Kein Gestaltungsmissbrauch beim taggleichen An- und Verkauf von Wertpapieren

5 Bemessung der Lohnsteuer bei Nettolohnvereinbarung

7 Rückzahlung einer verdeckten Gewinnausschüttung als Einlage

7 Zugriff auf gespeicherte Daten im Fall der Einnahmeüberschussrechnung

8 Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes keine Tatsache im Sinne des § 173 AO

9 Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen und Gemeinschaftsrecht

11 Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG

11 Zeitlicher Anwendungsbereich der Haftung nach § 13c UStG

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

13 Geänderte Bewilligungsvoraussetzungen bei zollrechtlichen Verfahrensvereinfachungen

KPMG-Veranstaltungen

Literaturtipps

Impressum

Beilage in der Heftmitte:
Accounting News

AUDIT ■ TAX ■ ADVISORY

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Einkommensteuer

Tätigkeitsstätte beim Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte

Bei Arbeitnehmern ist der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte von Bedeutung für die Abgrenzung der nur eingeschränkt abziehbaren Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einerseits und den Dienstfahrten andererseits. Regelmäßige Arbeitsstätte ist jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufsucht. Bei einer solchen auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegten Arbeitsstätte kann sich der Arbeitnehmer typischerweise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Dies wird typisierend in der Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG durch Begrenzung der Abzugsfähigkeit berücksichtigt. Liegt keine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, ist eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sachlich nicht gerechtfertigt. Denn ein auswärts tätiger Arbeitnehmer hat nicht in gleicher Weise die Möglichkeit, seine Wegekosten gering zu halten, insbesondere scheidet ein Familienumzug an die Tätigkeitsstätte aus.

Ist ein Arbeitnehmer vorübergehend ausschließlich am Betriebssitz eines Kunden für seinen Arbeitgeber tätig, so ist nach dem BFH-Urteil vom 9.7.2009 (DStR 2009 S. 1997) davon auszugehen, dass der Arbeitnehmer ebenso wenig wie ein auswärts tätiger Arbeitnehmer typischerweise nicht die Möglichkeit hat, sich auf diese Tätigkeitsstätte einzustellen. Das gilt auch, wenn der Arbeitnehmer längerfristig bei dem Kunden eingesetzt wird. Die Beurteilung, ob sich der Arbeitnehmer in der genannten Weise auf eine bestimmte Tätigkeitsstätte einstellen kann, hat stets aus der Sicht des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt des Beginns der jeweiligen Tätigkeit zu erfolgen. Aus dessen Sicht ist allein das Arbeitsverhältnis und nicht die Vertragsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Kunden maßgebend. Auf die konkrete Ausgestaltung und Dauer jener Vertragsbeziehung hat der Arbeitnehmer keinen Einfluss. Er unterliegt zudem dem Direktionsrecht des Arbeitgebers, der ihn unabhängig von der Vertragsbeziehung mit dem Kunden auch an anderen Stellen einsetzen kann. Die betriebliche Einrichtung eines Kunden, bei dem der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber eingesetzt wird, kann daher keine regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers werden. Eine andere steuerliche Beurteilung ergibt sich auch dann nicht, wenn der Steuerpflichtige nicht nur Arbeitnehmer, sondern – wie im vorliegenden Fall – zugleich Geschäftsführer der GmbH ist. ■

Erstmalige gesonderte Verlustfeststellung bei negativem Gesamtbetrag der Einkünfte

Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustabzug ist nach § 10d Abs. 3 Satz 1 EStG 1997 (jetzt: § 10d Abs. 4 EStG) gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustabzug ist der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogenen und die nach § 10d Abs. 2 EStG abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustabzug (§ 10d Abs. 3 Satz 2 EStG). Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach § 10d Abs. 3 Satz 2 EStG zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist (§ 10d Abs. 3 Satz 4 EStG).

Im Fall des BFH-Urteils vom 14.7.2009 (DStR 2009 S. 1999) hatte das Finanzamt für das Streitjahr 1997 zunächst im Einkommensteuerbescheid vom 22.10.2001 einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte von rund 257.000 DM festgestellt. Einem Antrag, den verbleibenden Verlustvortrag festzustellen, entsprach das Finanzamt nicht. In dem nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid vom 23.11.2005 stellte das Finanzamt einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte von nur rund 248.000 DM fest und in dem folgenden Bescheid vom 18.1.2006 einen zum 31.12.1997 verbleibenden Verlustvortrag – nach einem Verlustrücktrag von rund 117.000 DM – von rund 131.000 DM. Das Finanzgericht gab der Klage gegen die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs statt. Zwischen dem Einkommensteuerbescheid des Verlustentstehungsjahrs und dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags bestehe ein Abhängigkeitsverhältnis im Sinne eines Verhältnisses von Grundlagenbescheid zu Folgebescheid. Der Einkommensteuerbescheid 1997 vom 22.10.2001 sei folglich mangels Änderungsmöglichkeit für die Berechnung des verbleibenden Verlustabzugs maßgebend. Der BFH folgte dieser Auffassung nicht.

Nach § 10d Abs. 3 Satz 2 EStG a. F. sind Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlusts zu erlassen, zu ändern oder aufzuheben, soweit sich die nach Satz 2 der Vorschrift zu berücksichtigenden Beträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, zu ändern oder aufzuheben ist. Diese Korrekturvorschrift bezieht sich lediglich auf einen vorher erlassenen Feststellungsbescheid über den verbleibenden Verlustvortrag, nicht aber auf den Einkommensteuerbescheid. Ist allerdings – wie im Streitfall – ein Verlustfeststellungsbescheid noch nicht erlassen worden, ist die Korrekturvorschrift nicht anwendbar. Der verbleibende Verlustabzug ist deshalb erstmalig gesondert festzustellen. Hierbei ist die materiellrechtliche Regelung des

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

§ 10d Abs. 3 Satz 2 EStG a. F. maßgebend, sodass die tatsächlichen negativen Einkünfte unabhängig von einer bereits bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagung anzusetzen sind. Das Verfahren der gesonderten Feststellung nach § 10d Abs. 3 EStG ist gegenüber dem Festsetzungsverfahren selbstständig. ■

Anschaffungskosten eines Rückdeckungsanspruchs aus Kapitallebens- und Berufsunfähigkeitszusatzversicherung

Im Fall des BFH-Urteils vom 10.6.2009 (DStR 2009 S. 2040) hatte eine GmbH für die einem vormaligen Geschäftsführer erteilte Pensionszusage eine Rückdeckungsversicherung bei einer Lebensversicherung abgeschlossen, und zwar in Kombination mit einer Berufsunfähigkeitszusatzversicherung (BUZ). Streitig war die Bewertung des Rückdeckungsanspruchs nach Eintritt des Versicherungsfalls aus der BUZ.

Die Rückdeckung einer Pensionsverpflichtung des Arbeitgebers dient dazu, die Erfüllbarkeit der Pensionszusage bei Erreichen des Pensionsalters sowie bei vorzeitigen Versorgungsfällen sicherzustellen. Ein dahin gehender Anspruch gegen den Versicherer ist als Forderung zu aktivieren. Forderungen sind mit den Anschaffungskosten zu aktivieren. Bei den auf Kapitallebensversicherungen basierenden Rückdeckungsansprüchen betrifft dies zunächst die Sparanteile der Versicherungsprämien. Zu Anschaffungskosten führt auch die rechnungsmäßige Verzinsung der Sparbeiträge, die vertraglich garantiert wurde und daher die entsprechenden Zinsansprüche begründete. Dies entspricht auf der Seite des Versicherers betragsmäßig dessen geschäftsplanmäßiges Deckungskapital. Am jeweiligen Bilanzstichtag prospektiv betrachtet ist dies zugleich der Betrag, den der Versicherer in Höhe des Barwerts der künftigen Verpflichtungen abzüglich des Barwerts der künftig eingehenden Nettobeiträge passivieren muss (Deckungsrückstellung). Das vom Versicherer jeweils nachgewiesene und im Rahmen des aufsichtsrechtlich zulässigen Rechungszinsfußes berechnete Deckungskapital ist somit auch Bewertungsgrundlage und -maßstab für den korrespondierenden Rückdeckungsanspruch des Arbeitnehmers zu dessen Anschaffungskosten.

Diese Bewertungsgrundsätze gelten auch für Deckungsansprüche aus Kapitallebensversicherungen, die durch die Kombination mit einer BUZ auch den Leistungsfall der Berufsunfähigkeit absichern. Der Rückdeckungsanspruch ist bezüglich der BUZ kein eigenständiges Wirtschaftsgut, das von dem „Hauptteil“ der Kapitallebensversicherung getrennt zu bilanzieren und zu bewerten wäre, sondern ist unselbstständiger Bestandteil des einheitlichen Versicherungsverhältnisses. Der Eintritt des Leistungsfalls ändert nichts an der Bemessung der Anschaffungskosten oder des Teilwerts des Rückdeckungsanspruchs. Insbesondere wird dadurch der Aktivwert des Rückdeckungsanspruchs nicht auf den Wert der vom Steuerpflichtigen gemäß § 6a EStG zu bildenden Pensionsrückstellung begrenzt. Im Streitfall hatte der Versicherer für die Kapitallebensversicherung einen Rechnungszinsfuß von 3 % zugrunde gelegt. Dieser ist sonach für die Bemessung des gesamten Rückdeckungsanspruchs anzuwenden. ■

Nur einmalige Inanspruchnahme des Veräußerungsfreibetrags (§ 16 Abs. 4 EStG)

Hat der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig, so wird der Gewinn aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs auf Antrag zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG übersteigt. Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren (§ 16 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Nach dem BFH-Urteil vom 21.7.2009 (DStR 2009 S. 2042) gilt – nach der seit 1997 geltenden Regelung – das Gebot der Einmalgewährung auch dann, wenn die Veräußerungsgewinne bei verschiedenen Gewinneinkünften anfallen. Sowohl § 14 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft) als auch § 18 Abs. 3 EStG (Veräußerungsgewinne im Rahmen selbstständiger Arbeit) erklären § 16 Abs. 4 EStG für entsprechend anwendbar. Hierbei handelt es sich nicht um eine Rechtsfolgenverweisung, sondern um eine Rechtsgrundverweisung, sodass der Freibetrag nur unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG, mithin auch nur nach dem Gebot der Einmaligkeit anzuwenden ist. Auch die Gesetzesmaterialien zeigen diese Absicht des Gesetzgebers.

Im Streitfall war der Freibetrag bereits 1997 für den Veräußerungsgewinn aus einer Arztpraxis gewährt worden. Der Steuerpflichtige hatte zu diesem Zeitpunkt das 55. Lebensjahr noch nicht vollendet, die Gewährung des Freibetrags war daher zu Unrecht erfolgt. Gleichwohl beurteilte der BFH den Freibetrag als verbraucht. Etwas anderes käme nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige, etwa wegen der Geringfügigkeit des Betrags und der fehlenden Darstellung im Steuerbescheid, von der Gewährung des Freibetrags keine Kenntnis hatte und deshalb an einer Anfechtung des Steuerbescheids gehindert war. ■

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Veräußerungsgewinn eines Arbeitnehmers aus einer Kapitalbeteiligung nur bei entsprechendem Veranlassungszusammenhang Arbeitslohn

In dem dem BFH-Urteil vom 17.6.2009 (DStR 2009 S. 2092) zugrunde liegenden Streitfall ging es um die Frage, ob der Veräußerungsgewinn, den ein leitender Angestellter 1999 aus der Veräußerung von sogenannten Economic-Value-Added-Zertifikaten (kurz: EVA-Zertifikate) seines Arbeitgebers erzielte, dem steuerpflichtigen Arbeitsentgelt oder den – wegen Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist steuerfreien – privaten Veräußerungsgewinnen zuzuordnen war.

Zu den Einnahmen aus unselbstständiger Tätigkeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Der Vorteil muss sich im weitesten Sinne als Gegenleistung für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers erweisen. Kein Arbeitslohn liegt allerdings vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer gewährt wird. Dies ist nach den wesentlichen Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. So sind Vorteile durch vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Sonderrechtsbeziehungen veranlasst, wenn ihnen andere Erwerbsquellen als die Nutzung der Arbeitskraft zugrunde liegen. Als solche kommen insbesondere entgeltlich übertragene oder auf Zeit überlassene Sachen und Rechte in Betracht. Solche Rechtsbeziehungen zeigen ihre Unabhängigkeit und Eigenständigkeit insbesondere dadurch, dass sie auch selbstständig und losgelöst von einem Arbeitsverhältnis bestehen können. Nutzt zum Beispiel der Arbeitgeber ein vom Arbeitnehmer gemietetes Grundstück, stellen die aus dem Mietverhältnis fließenden Beträge keine Nutzung der Erwerbsgrundlage Arbeitskraft dar. Sie können daher nicht dem Arbeitsentgelt zugeordnet werden. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer sich kapitalmäßig an seinem Arbeitgeber beteiligt. Der Anteilsbesitz kann dann eine eigenständige Erwerbsgrundlage sein, sodass die daraus fließenden Erträge in keinem einkommensteuerlich erheblichen Veranlassungszusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen. Der Arbeitnehmer nutzt in diesem Fall sein Kapital als Erwerbsgrundlage. Der Veräußerungsgewinn aus einer Kapitalbeteiligung an einem Unternehmen führt jedenfalls nicht allein deshalb zu Einkünften aus unselbstständiger Tätigkeit, weil die Beteiligung von einem Arbeitnehmer des Unternehmens gehalten und veräußert wurde und auch nur Arbeitnehmern angeboten worden war.

Im Streitfall bestand eine eigenständige Sonderrechtsbeziehung, die Grundlage der Kapitalüberlassung an den Emittenten war. Aus den Feststellungen des Finanzgerichts war jedoch nicht ersichtlich, warum trotz dieser Sonderrechtsbeziehung nicht die Kapitalüberlassung, sondern das Arbeitsverhältnis Grundlage der im Streit befindlichen Kursgewinne sein soll. Allein der Umstand, dass nur leitende Angestellte des Unternehmens die Zertifikate erwerben konnten, genügt hierfür nicht. Zur Frage, inwieweit die Begebung der Zertifikate sich (ähnlich einer Aktienoption) als Anreizlohn ohne rechtlich und tatsächlich bestehendes Verlustrisiko darstellt, sind bislang keine Feststellungen getroffen worden. Ein Vorteil aus dem Erwerb der Zertifikate, der über die Erträge aus dem Zertifikat hinausging – wie beispielsweise ein verbilligter Einkaufspreis – war vom Finanzgericht nicht festgestellt worden. Der BFH verwies den Rechtsstreit zurück, damit das Finanzgericht noch fehlende Feststellungen nachholen kann. ■

Vollziehungsaussetzung bei Rechtsmitteln wegen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer

Der BFH hatte mit seinem Beschluss vom 25.8.2009 (DStR 2009 S. 1950; KPMG-Mitteilungen November 2009 S. 5) ernstliche Zweifel hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des seit 2007 geltenden erweiterten Abzugsverbots für die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geäußert und die Aussetzung der Vollziehung verfügt. Nach dem BMF-Schreiben vom 6.10.2009 (DStR 2009 S. 2102) soll in vergleichbaren Fällen Vollziehungsaussetzung gewährt werden. Demgemäß ist, soweit es um die Abziehbarkeit der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers geht, bei Rechtsbehelfsverfahren, die sich gegen die Ablehnung eines Antrags auf Lohnsteuerermäßigung (§ 39a EStG) ab 2009, gegen die Festsetzung von ESt-Vorauszahlungen ab 2009 oder gegen ESt-Veranlagungsbescheide für Veranlagungszeiträume ab 2007 richten, auf Antrag Vollziehungsaussetzung zu gewähren. Voraussetzung ist allerdings, dass die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder dass für die berufliche bzw. betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht und im Übrigen die Voraussetzungen des § 361 AO bzw. des § 69 Abs. 2 FGO erfüllt sind. Die Aufwendungen sind höchstens bis zu einem Betrag von 1.250 Euro zu berücksichtigen. Die Aussetzung der Vollziehung kann gegebenenfalls zur vorläufigen Erstattung entrichteter Steuern bzw. Vorauszahlungen führen. ■

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Umsatzsteuervorauszahlungen als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe bei Lastschrifteinzugsermächtigung

Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG gelten regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit vor Beginn oder nach Ende des Kalenderjahrs geleistet werden, als in diesem Kalenderjahr geleistet. Der BFH beurteilt Umsatzsteuervorauszahlungen als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben. In diesem Zusammenhang wurde die Frage aufgeworfen, welche Auswirkungen die Erteilung einer Lastschrifteinzugsermächtigung hat. Die OFD Rheinland hat mit der Verfügung vom 29.6.2009 (DStR 2009 S. 2151) zu dieser Frage Stellung genommen.

Entscheidend dafür, in welchem Veranlagungszeitraum Ausgaben abzusetzen sind, ist der Verlust der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut. Im Zusammenhang mit Überweisungen vom laufenden Konto wird die Leistung spätestens mit der Lastschrift erbracht. Weist das Konto die nötige Deckung auf, ist der Abflusszeitpunkt bereits der Eingang des Überweisungsauftrags bei der Bank. Im Fall einer Scheckzahlung ist der Abfluss beim Schuldner bereits mit Übergabe des Schecks anzunehmen. Die etwaige rechtliche Möglichkeit des Schuldners, eine Sperrung oder einen Widerruf des Schecks zu bewirken, hat nach Auffassung des BFH in dieser Hinsicht keine Bedeutung. Voraussetzung ist lediglich, dass die Auszahlung nicht mangels Deckung auf dem Konto verweigert wird oder die Einlösung nicht durch zivilrechtliche Vereinbarungen eingeschränkt ist.

Vor diesem Hintergrund vertritt die OFD Rheinland die Auffassung, dass eine Umsatzsteuervorauszahlung im Fall einer erteilten Lastschrifteinzugsermächtigung bei fristgerechter Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit als im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG als abgeflossen anzusehen ist, soweit das betreffende Konto im Fälligkeitszeitpunkt eine hinreichende Deckung aufweist. Eine tatsächlich spätere Inanspruchnahme durch das Finanzamt ist unbeachtlich. Im Ergebnis ist die Zahllast einer am 10. Januar fälligen (§ 18 Abs. 1 Satz 4 UStG), aber später eingezogenen Umsatzsteuervorauszahlung regelmäßig im vorangegangenen Kalenderjahr als Betriebsausgabe (bei Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG) bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen. ■

Kein Gestaltungsmissbrauch beim taggleichen An- und Verkauf von Wertpapieren

Im Fall des BFH-Urteils vom 25.8.2009 (DStR 2009 S. 2188) hatte der Steuerpflichtige mehrfach Aktien innerhalb eines Jahres nach Anschaffung veräußert und am selben Tag die gleichen Wertpapiere wieder gekauft. Die bei der Veräußerung entstandenen Verluste erkannte das Finanzamt nicht an, da nach seiner Auffassung ein Gestaltungsmissbrauch vorlag. Der BFH verneinte einen Gestaltungsmissbrauch.

Ein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) liegt vor, wenn eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die – gemessen an dem erstrebten Ziel – unangemessen ist und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nicht steuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine rechtliche Gestaltung ist erst dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Ziels nicht gebraucht, sondern dafür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das angestrebte Ziel nicht erreichbar sein soll. Im Übrigen betont der BFH, dass Veräußerungsverluste nach § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9 EStG ohnehin nur eingeschränkt zu berücksichtigen sind. Durch dieses System der Verlustnutzung und -begrenzung sollen bereits Spekulationen auf Kosten der Allgemeinheit und insbesondere missbräuchliche Gestaltungen nach § 42 AO verhindert werden.

Sinn und Zweck des § 23 EStG ist, nur realisierte Wertänderungen – in Gestalt von Veräußerungsgewinnen und -verlusten – aus verhältnismäßig kurzfristigen Wertdurchgängen eines Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer zu unterwerfen. Daher stellt es keinen Gestaltungsmissbrauch im vorgenannten Sinne dar, wenn der Steuerpflichtige gleichartige Wertpapiere unmittelbar anschließend oder zumindest kurzfristig nach deren Veräußerung zu unterschiedlichen Preisen wiedererwirbt. Insoweit bewegt er sich mit seinen Dispositionen im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben. Denn es steht in seinem Belieben, ob, wann und mit welchem Risiko er ankauft, verkauft und gegebenenfalls wieder ankauft und wieder verkauft. Insoweit handelt es sich um eigenständige und somit separat zu beurteilende Vorgänge, sodass der Veräußerungsvorgang nicht im Sinne des § 42 AO als für Zwecke des Steuerrechts unbeachtlich eliminiert wird. ■

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Bemessung der Lohnsteuer bei Nettolohnvereinbarung

Im Fall des BFH-Urteils vom 30.7.2009 (DStR 2009 S. 2140) war streitig, ob bei einer Nettolohnvereinbarung die an den Arbeitgeber abgetretenen Steuererstattungen durch eine Minderung des Bruttoarbeitslohns oder durch Abzug vom Nettolohn zu berücksichtigen sind. Im Streitfall hatte ein Unternehmen mit seinen japanischen Arbeitnehmern Nettolohn-

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

vereinbarungen geschlossen. Die von den Arbeitnehmern abgetretenen Steuererstattungsansprüche berücksichtigte das Unternehmen in der Weise, dass es den Nettolohn entsprechend niedriger ansetzte und die gekürzten Beträge auch seiner Lohnsteueranmeldung zugrunde legte. Der BFH entschied, dass die Steuererstattung durch Minderung des Bruttolohns zu berücksichtigen war.

Die Lohnsteuer bemisst sich nach dem laufenden Arbeitslohn. Dazu rechnen auch die Vorteile, die dem Arbeitnehmer deshalb zufließen, weil der Arbeitgeber ihn von der geschuldeten Lohnsteuer freistellt. Dies gilt auch dann, wenn die einbehaltene Lohnsteuer höher ist als die später festgesetzte Einkommensteuer. Maßgeblich ist also der Arbeitslohn, der vermindert um die übernommenen Lohnabzüge den arbeitsvertraglich vereinbarten Nettolohn ergibt. Steuerliche Ausgangsgröße ist daher auch bei einer Nettolohnvereinbarung der Bruttobetrag. Der Steuereinbehalt vollzieht sich auch in diesem Fall so wie bei der Bruttolohnzahlung. Somit können Steuererstattungen nur durch einen Abzug vom laufenden Bruttolohn berücksichtigt werden.

Dies führt entgegen der Ansicht der Arbeitgeberin nicht zu einer ungerechtfertigten steuerlichen Mehrbelastung. Durch die Kürzung des Bruttolohns um die Steuererstattung wird die Lohnsteuer so bemessen, dass sie der Einkommensteuer entspricht, die der Arbeitnehmer schuldet, wenn er ausschließlich Einkünfte aus unselbstständiger Tätigkeit bezieht. Die Arbeitgeberin schuldete zudem aufgrund der Vereinbarung mit den Arbeitnehmern einen festen Nettolohn, nicht einen um die Steuererstattung des (Vor-)Jahres verminderten Nettolohn. Durch die Steuererstattungen wird nicht der laufende Arbeitslohn korrigiert, sondern vielmehr eine Überzahlung in Vorjahren ausgeglichen. Die ungekürzte Auszahlung des monatlichen Nettolohns und die Rückzahlung von im Vorjahr vereinnahmter Gehaltsüberzahlung sind zwei Zahlungsvorgänge, die unabhängig voneinander zu betrachten sind. Denn Rückzahlung von (überzahltem) Arbeitslohn und Kürzung des Nettogehalts sind keine vergleichbaren Sachverhalte. Ersteres bedeutet den Rückfluss von Einnahmen, Letzteres geringere Zuflüsse.

Die Hochrechnung der Steuererstattung auf einen fiktiven Bruttobetrag, wie dies in den Streitjahren 1999 bis 2002 von den Finanzbehörden bei der Rückzahlung irrtümlich überhöht gezahlter Nettobezüge praktiziert wurde, ist nicht zulässig. Insoweit fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage. ■

Lohnsteuer

Zu Unrecht abgeführte Lohnsteuerbeträge als Arbeitslohn

Der steuerliche Arbeitslohnbegriff umfasst alle Vorteile in Geld oder Geldeswert, die dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses zufließen. In diesem Zusammenhang ist unerheblich, ob es sich um laufende oder einmalige Bezüge handelt. Einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer ist Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns. Der Arbeitnehmer erlangt durch den Lohnsteuerabzug einen Anspruch auf Anrechnung bzw. Erstattung der einbehaltenen Lohnsteuer. Zahlt der Arbeitgeber – so im Streitfall – kein Arbeitsentgelt und entrichtet gleichwohl zu Unrecht Lohnsteuer, so erlangt der Arbeitnehmer einen Vorteil im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, wenn ihm diese Lohnsteuer tatsächlich erstattet oder angerechnet wird. Trotz fehlender Gehaltszahlung führt dann die entrichtete Lohnsteuer selbst zu Arbeitslohn.

Der Arbeitgeber handelt bei der Abführung der Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers, der Schuldner der Lohnsteuer ist. Die auf diese Weise erhobene Steuer wird bei der Veranlagung des Arbeitnehmers auf dessen Einkommensteuer angerechnet. Dies hängt nicht davon ab, ob die Lohnsteuer tatsächlich geschuldet wurde und der Arbeitgeber zur Abführung verpflichtet war. Vielmehr steht ein etwaiger Erstattungsanspruch auch dann dem Arbeitnehmer und nicht dem Arbeitgeber zu, wenn die Lohnsteuer zu Unrecht einbehalten und abgeführt wurde. Denn die Zahlung der Lohnsteuer erfolgt stets für Rechnung des Arbeitnehmers. Die einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer ist daher steuerpflichtiger Vorteil im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Allerdings hatte der BFH früher entschieden, dass die abgeführte Lohnsteuer dann kein Arbeitslohn ist, wenn der Arbeitgeber kein Gehalt gezahlt und den Lohnsteuerabzug versehentlich durchgeführt hat. An dieser Rechtsauffassung hält der BFH im Urteil vom 17.6.2009 (DStR 2009 S. 2043) jedenfalls für den Fall, dass der Lohnsteuerabzug nicht mehr geändert werden kann, nicht mehr fest. Die Lohnsteueranmeldung steht einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 AO). Dies gilt unabhängig davon, ob der Lohnsteuerbetrag zutreffend angemeldet wurde oder nicht. Solange die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung besteht, ist auch der Rechtsgrund für das Behaltendürfen der abgeführten Lohnsteuer gegeben. Wird der Lohnsteuerabzug mit Ausstellung der Lohnbescheinigung abgeschlossen, kann er nach § 41c Abs. 3 Satz 1 EStG nicht mehr geändert werden. Dann steht endgültig fest, dass die Lohnsteuer verfahrensrechtlich nicht ohne rechtlichen Grund (§ 37 Abs. 2 Satz 1 AO) gezahlt worden ist und jedenfalls dem Arbeitgeber kein Erstattungsanspruch zusteht. Eine Korrektur kann danach nur noch über die Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers erfolgen, wobei die abgeführte Lohnsteuer angerechnet wird. Zugleich ist die abgeführte Lohnsteuer als Arbeitslohn zu behandeln, da der Arbeitnehmer den Vorteil der Anrechnung erlangt hat. ■

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Körperschaftsteuer/Verfahren

Rückzahlung einer verdeckten Gewinnausschüttung als Einlage

Die Rückzahlung offener oder verdeckter Gewinnausschüttungen ist nach der Rechtsprechung sowohl aus der Sicht der Kapitalgesellschaft als auch des Gesellschafters als Einlage zu behandeln, wenn die Rückzahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die frühere Rechtsprechung, nach der bei Bestehen einer rechtlichen oder tatsächlichen Rückzahlungsverpflichtung keine Einlage, sondern eine negative Einnahme anzunehmen war, hat der BFH aufgegeben. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist bei einer auf einer Satzungsklausel beruhenden Rückzahlung sowie bei einer Rückzahlungsverpflichtung nach § 31 GmbHG gegeben. Sie besteht nach dem BFH-Urteil vom 14.7.2009 (DStR 2009 S. 2142) aber auch dann, wenn sich die Rückzahlungsverpflichtung aus der gesellschaftsvertraglichen Treuepflicht ergibt. Denn es begründet keinen Unterschied, dass die Rückzahlungsverpflichtung statt aus einer ausdrücklichen Klausel im Gesellschaftsvertrag aufgrund einer ungeschriebenen gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht folgt.

Im Streitfall hatte der Gesellschafter X einer GmbH dem Geschäftsführer die Anweisung erteilt, auf Feststellung zu klagen, dass der Erbe des früheren Mitgesellschafters nicht Gesellschafter der GmbH geworden sei. Der Prozess ging verloren und die GmbH hatte als unterlegene Klägerin die Prozesskosten zu tragen. Später erstattete der Gesellschafter X der GmbH die Prozesskosten, nachdem er selber in einem Zivilprozess wegen Verletzung seiner gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht zu einer entsprechenden Erstattung verurteilt worden war. Der BFH sah die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gegeben und beurteilte die Rückzahlung nicht als negative Einnahme, sondern als Einlage. Der BFH sah keinen Anlass, auf die Frage einzugehen, ob Schadensersatzansprüche dann nicht als Einlageforderung zu behandeln sind, wenn aus der den Anspruch begründenden Handlung kein Vorteil für den Gesellschafter erwachsen kann oder der Anspruch einen weitergehenden Schaden umfasst. Denn im Streitfall war nur der dem Gesellschafter zugeflossene Vorteil aus der für ihn kostenlosen Prozessführung rückgängig gemacht worden.

Nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Festsetzung durch die Finanzbehörde angewandt worden ist. Dieser Vertrauensschutz gilt grundsätzlich auch bei Änderung eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheids. Voraussetzung des Vertrauensschutzes ist, dass sich die höchstrichterliche Rechtsprechung innerhalb des Zeitraums zwischen Erlass des ursprünglichen und vor Erlass des Änderungsbescheids geändert hat. Eine Änderung der Rechtsprechung liegt nur dann vor, wenn ein im Wesentlichen gleicher Sachverhalt abweichend beurteilt wird. Keine Änderung liegt vor, wenn eine sich entwickelnde Rechtsprechung konkretisiert beziehungsweise präzisiert wird. Im Streitfall lag die Aufgabe der früher vertretenen Auffassung, nach der im Fall einer rechtlichen oder tatsächlichen Rückzahlungsverpflichtung negative Einnahmen statt einer Einlage angenommen wurden, außerhalb des vorgenannten Zeitraums zwischen Ausgangsbescheid und Änderungsbescheid. Insofern griff der Vertrauensschutz nicht ein. ■

Verfahren

Zugriff auf gespeicherte Daten im Fall der Einnahmeüberschussrechnung

Nach § 147 Abs. 6 AO darf die Finanzverwaltung, wenn die nach Abs. 1 der Vorschrift aufzubewahrenden Unterlagen mithilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, im Rahmen einer Außenprüfung Einsicht in die gespeicherten Daten nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen nutzen. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung unter anderem auch verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden (§ 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 AO).

Der BFH hatte sich im Urteil vom 24.6.2009 (DStR 2009 S. 2006) mit der Frage des Umfangs der Befugnisse der Finanzverwaltung zur Einsichtnahme in die gespeicherten Daten zu befassen. Im Streitfall hatte das Finanzamt eine Außenprüfung bei einer Freiberufler-Sozietät angeordnet, die die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten und ihren Gewinn durch Einnahmeüberschussrechnung ermittelte. Sie verwendete daneben ein Kanzlei-Rechnungswesen-Programm. Das Finanzamt forderte die Sozietät auf, die digitalen Buchführungsunterlagen (Sachkonten der Jahre 2002 und 2003) gemäß § 147 Abs. 6 AO auf einer CD-Rom zur Verfügung zu stellen. Der BFH beurteilte diese Anforderung als rechtswidrig, da sie über die nach § 147 AO gesetzten Grenzen für den Zugriff auf Daten und Unterlagen des Steuerpflichtigen hinausging.

Die Befugnisse nach § 147 Abs. 6 AO stehen der Finanzbehörde nur in Bezug auf solche Unterlagen zu, die der Steuerpflichtige nach Abs. 1 der Vorschrift auf-

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

zubewahren hat. Die Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 AO gilt auch für Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbstständiger Arbeit, die als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen und betrifft die für sie gesetzlich vorgesehenen Aufzeichnungen. Aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ergibt sich entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nichts anderes. Danach sind auch sonstige Unterlagen aufzubewahren, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Zwar lässt der weitgefasste Wortlaut die Deutung der Finanzverwaltung zu; jedoch ist die generelle Akzessorietät der Aufbewahrungspflicht im Verhältnis zu den gesetzlichen Aufzeichnungspflichten zu berücksichtigen. Die Aufbewahrungspflicht besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht. § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO ist entsprechend einschränkend auszulegen. Diese Vorschrift betrifft also nur solche Unterlagen, die nicht bereits in § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 4a AO genannt, aber zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind. Im Streitfall ermittelte die Sozietät ihren Gewinn durch Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Die darüber hinaus freiwillig geführten Bücher und Aufzeichnungen sind nicht im Sinne des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO für die Besteuerung von Bedeutung. Die Anforderung des Finanzamts, „sämtliche Sachkonten der Jahre 2002 und 2003“ auf Datenträger zur Verfügung zu stellen, enthielt keine Beschränkung auf Unterlagen, welche die Sozietät nach den für sie geltenden gesetzlichen Aufzeichnungspflichten aufbewahren musste. Somit überschritt die Anordnung des Finanzamts die Befugnisse aus § 147 Abs. 6 AO. ■

Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Steuergesetzes keine Tatsache im Sinne des § 173 AO

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO können Steuerbescheide geändert oder aufgehoben werden, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Im Fall des BFH-Urteils vom 12.5.2009 (DStR 2009 S. 2049) hatte der Steuerpflichtige 2004 beantragt, die bereits bestandskräftige Veranlagung für das Jahr 1998 hinsichtlich der Spekulationsgewinne im Sinne des § 23 EStG aufzuheben, da das BVerfG mit Urteil vom 9.3.2004 deren Besteuerung in den Jahren 1997 und 1998 für verfassungswidrig erklärt hatte. Der BFH lehnte das Begehren ab.

Ein Steuerbescheid darf nicht wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen nicht anders entschieden hätte. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheidet aus, wenn die Unkenntnis der später bekannt gewordenen Tatsachen für die ursprüngliche Veranlagung nicht ursächlich (rechtserheblich) gewesen ist. Denn rechtfertigender Grund für die Durchbrechung der Bestandskraft ist nicht die Unrichtigkeit der Steuerfestsetzung, sondern der Umstand, dass das Finanzamt bei seiner Entscheidung von einem unvollständigen Sachverhalt ausgegangen ist. Dies folgt auch aus § 79 Abs. 2 BVerfGG, wonach selbst die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes regelmäßig nicht zur Durchbrechung von Rechts- und Bestandskraft ausreicht. Das Finanzamt hätte also auch bei Kenntnis der die Verfassungswidrigkeit begründenden Tatsachen (normatives Vollzugsdefizit) § 23 EStG anwenden müssen, denn bis zur Feststellung der Nichtigkeit der Vorschrift durch das BVerfG hätte ihre Bindungswirkung gegenüber der Exekutive fortbestanden.

Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Vorschrift durch das BVerfG stellt keine neue Tatsache im Sinne des § 173 AO dar. Dies gilt auch für das vom BVerfG festgestellte Vollzugsdefizit. Das BVerfG hat darauf abgestellt, dass die Rechtsnormen auf Ineffektivität angelegt waren. Entscheidend für den Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz war daher das normative Defizit, nicht die empirische Ineffizienz der Rechtsnormen. Das festgestellte Vollzugs- und Erhebungsdefizit war somit normativer, nicht tatsächlicher Art. ■

Erstellen eines Betriebsprüfungsberichts keine Ermittlungshandlung im Sinne von § 171 Abs. 4 Satz 3 AO

Eine Steuerfestsetzung oder deren Änderung oder Aufhebung sind nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 AO). Nach § 171 Abs. 4 AO läuft die Festsetzungsfrist unter anderem dann nicht ab, wenn vor ihrem Ablauf mit einer Außenprüfung begonnen oder deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben wird. Die Festsetzungsfrist endet aber spätestens, wenn seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn sie unterblieben ist, seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfung stattgefunden haben, die in § 169 Abs. 2 AO genannten Fristen verstrichen sind.

Im Fall des BFH-Urteils vom 8.7.2009 (DStR 2009 S. 2097) ging der Rechts- ▶

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

streit darum, ob die im Anschluss an eine Betriebsprüfung erlassenen Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für die Jahre 1984 bis 1987 vom 4.12.1998 bzw. 15.2.2000 wegen Eintritt der Festsetzungsverjährung rechtswidrig waren. Die USt-Erklärung für das älteste Streitjahr 1984 war in 1986 abgegeben worden. Mit Verfügung vom 23.11.1989 war die Betriebsprüfung angeordnet worden. Ihr Beginn wurde auf Antrag des Steuerpflichtigen nach 1990 verlegt und tatsächlich wurde sie nach den Feststellungen des Finanzgerichts im Dezember 1990 begonnen und ohne längere Unterbrechungen (mehr als sechs Monate) durchgeführt. Die Betriebsprüfung begann mithin vor Ablauf der Festsetzungsverjährung; nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO lief die Festsetzungsfrist grundsätzlich nicht vor Bestandskraft der aufgrund der Betriebsprüfung zu erlassenden Bescheide ab.

Jedoch ist § 171 Abs. 4 Satz 3 AO zu berücksichtigen, wonach die Festsetzungsfrist spätestens endet, wenn seit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Schlussbesprechung stattgefunden hat, oder, wenn es – wie im Streitfall – keine Schlussbesprechung gab und somit die letzten Ermittlungen im Rahmen der Außenprüfungen stattfanden, die in § 169 Abs. 2 AO genannten Fristen (im Streitfall vier Jahre) verstrichen sind. Der Betriebsprüfungsbericht wurde im Januar 1994 erstellt, die Änderungsbescheide wurden am 4.12.1998 bzw. nach weiteren Änderungen am 15.2.2000 erlassen. Die Frage, ob die Festsetzungsfrist am 4.12.1998 bereits abgelaufen war, muss also danach beantwortet werden, ob in den vier vorangegangenen Kalenderjahren noch Ermittlungen im Rahmen der Betriebsprüfung stattgefunden hatten. Das Erstellen des Betriebsprüfungsberichts kann nicht als Ermittlung in diesem Sinne verstanden werden. Es dient nicht der Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen, sondern beschränkt sich darauf, das Ergebnis der vorhergehenden Ermittlungen und Überprüfungen darzustellen. Diese Auslegung des Begriffs „Ermittlungen“ entspricht auch dem Zweck des § 171 Abs. 4 Satz 3 AO, zugunsten des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit eine zeitlich unbegrenzte Auswertung von Prüfungsfeststellungen zu verhindern und dadurch eine zeitgerechte Auswertung der Prüfungsfeststellungen zu erzwingen.

Reicht der Steuerpflichtige nach Zusendung des Betriebsprüfungsberichts eine ausdrücklich vorbehaltene Stellungnahme und Unterlagen ein, die zu einem Wiedereintritt in Ermittlungshandlungen führen, erfolgen diese noch im Rahmen der Außenprüfung. Zwar wird die Außenprüfung in der Regel mit der Zusendung des Betriebsprüfungsberichts abgeschlossen, sodass nach diesem Zeitpunkt stattfindende Ermittlungen nicht mehr im Rahmen der Außenprüfung stattfinden. Das trifft aber nicht zu, wenn Tatsachen darauf hindeuten, dass aus der Sichtweise des Betroffenen die Außenprüfung mit der Zusendung des Prüfungsberichts noch nicht abgeschlossen sein soll, er vielmehr gerade zu den getroffenen Feststellungen eigene Stellungnahmen und gegebenenfalls weitere Unterlagen einreichen will. Im Streitfall hatte sich das Unternehmen ausdrücklich eine eigene Stellungnahme vorbehalten. Da das Finanzgericht keine Feststellungen dazu getroffen hatte, ob und gegebenenfalls welche Ermittlungen der Prüfer nach Zusendung des Prüfungsberichts noch vorgenommen hatte, verwies der BFH den Rechtsstreit zurück. ■

Gewerbesteuer/EU-Recht

Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen und Gemeinschaftsrecht

Der BFH hat mit Beschluss vom 27.5.2009 (DStR 2009 S. 2191) dem EuGH die folgenden Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49/EG des Rats vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (EU-Zins- und Lizenzrichtlinie – ZLR) einer Regelung entgegen, wonach die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaats an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats gezahlten Darlehenszinsen bei dem erstgenannten Unternehmen der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzugerechnet werden?

2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Ist Art. 1 Abs. 10 ZLR dahin auszulegen, dass es den Mitgliedstaaten auch dann freisteht, die Richtlinie nicht anzuwenden, wenn die in Art. 3 Buchst. b ZLR genannten Voraussetzungen für das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens zum Zeitpunkt der Zinszahlung noch nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren erfüllt waren? Können sich die Mitgliedstaaten in diesem Fall gegenüber dem zahlenden Unternehmen unmittelbar auf Art. 1 Abs. 10 ZLR berufen?

Im Streitfall hatte eine deutsche GmbH von ihrer alleinigen Gesellschafterin, einer niederländischen B.V., Darlehen aufgenommen und dafür Zinsen bezahlt. Der Streit betrifft die hälftige Hinzurechnung der Zinsen als Dauerschuldentgelt zum Gewerbeertrag der GmbH in 2004.

Nach Art. 1 Abs. 1 ZLR werden in einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen von allen in diesem Staat darauf erhebbaren Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden – befreit, sofern der Nutzungsberechtigte der Zinsen ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats ist. Die Regelung ist nur auf grenzüberschreitende Zinszahlungen zwischen verbun-

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

denen Unternehmen anzuwenden. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung sind damit im Streitfall erfüllt. Aus der ZLR ergibt sich jedoch nicht eindeutig, ob die Steuerbefreiung im Quellenstaat auch die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zinsen beim zahlenden Unternehmen gebietet. Für eine Beschränkung der Steuerbefreiung auf das die Zinsen empfangende Unternehmen spricht, dass „Einkünfte aus Zinsen" nur der Zahlungsempfänger haben kann. Zudem wird durch die Hinzurechnung der Zinszahlungen zum Gewerbeertrag des zahlenden Unternehmens keine Doppelbesteuerung (bei einem der beiden Unternehmen) bewirkt, sondern lediglich eine kumulative Belastung der beiden Unternehmen. Dagegen spricht für die Einbeziehung des zahlenden Unternehmens, dass sich die Steuerbefreiung nach anderen Sprachfassungen nicht auf „Einkünfte in Form von Zinsen", sondern auf die Zinszahlungen bezieht. Auch kann der Begriff der Doppelbesteuerung, der durch die ZRL vermieden werden soll, wirtschaftlich zu verstehen sein und würde dann auch die kumulative Belastung der beiden Unternehmen umfassen.

Wenn die Steuerbefreiung die Abzugsfähigkeit der Zinszahlungen gebietet, erscheint zweifelhaft, ob im Streitfall die Ausnahmeregelung des Art. 1 Abs. 10 ZLR eingreift. Danach steht es den Mitgliedstaaten frei, die ZLR nicht auf ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaats anzuwenden, bei dem die Voraussetzungen des Art. 3 Buchst. b ZLR noch nicht für einen Zeitraum von ununterbrochenen zwei Jahren erfüllt waren. Die B.V. hatte die Beteiligung an der GmbH erst im August 2003 erworben, die Zinszahlungen waren in 2004 geleistet worden. In diesem Zusammenhang ist zunächst fraglich, ob die Mindestbeteiligungszeit von zwei Jahren bereits im Zeitpunkt der Zinszahlungen erfüllt sein muss. Schließlich erscheint selbst bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen zweifelhaft, ob Deutschland sich überhaupt auf diese Ausnahmevorschrift berufen kann. Die Bundesrepublik hatte die ZLR zum einen erst nach Ablauf der Umsetzungsfrist, zum anderen gegebenenfalls auch nur inhaltlich unvollständig in nationales Recht umgesetzt. ■

Umsatzsteuer

Ort der Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück

Das Urteil des EuGH vom 3.9.2009, „RCI Europe" (DStR 2009 S. 2003) betrifft den Ort einer Dienstleistung, die von einer Vereinigung erbracht wird, deren Tätigkeit darin besteht, den Tausch von Teilzeitnutzungsrechten an Ferienwohnungen zwischen ihren Mitgliedern zu organisieren. Laut EuGH ist der Ort für diese Dienstleistung, wenn diese Vereinigung als Gegenleistung von ihren Mitgliedern Beitrittsentgelte, Mitgliedsbeiträge und Tauschentgelte erhebt, der Ort, an dem die Immobilie gelegen ist, an der das Teilnutzungsrecht des betreffenden Mitglieds besteht.

Das Ausgangsverfahren betrifft RCI Europe mit Sitz im Vereinigten Königreich. Die RCI Europe organisiert und ermöglicht den Tausch von Teilnutzungsrechten an außerhalb dieses Mitgliedstaats gelegenen Ferienwohnungen zwischen ihren Mitgliedern. RCI Europe betreibt ein Programm namens „RCI Weeks" zum Tausch von Teilnutzungsrechten auf Wochenbasis. Angeschlossen sind Erschließungsgesellschaften von Ferienanlagen als „Teilnehmer" sowie Einzelpersonen, die Inhaber von Teilnutzungsrechten an einer Ferienanlage sind, als „Mitglieder".

Durch die Mitgliedschaft können die Mitglieder ihre eigenen Feriennutzungsrechte an teilzeitlich genutzten Immobilien in einen Pool von teilzeitlich genutzten Immobilien („Weeks Pool") einbringen und die von anderen Mitgliedern eingebrachten Nutzungsrechte zugeteilt erhalten. In diesem Rahmen haben die Mitglieder nur mit RCI Europe Kontakt. Durch die Einbringung von Feriennutzungsrechten in den Weeks Pool werden RCI Europe keine Rechte an der Immobilie übertragen, auf die sich die Nutzungsrechte beziehen. Während des gesamten Vorgangs verbleibt das Teilnutzungsrecht beim ursprünglichen Rechtsinhaber. Die Mitglieder des RCI-Weeks-Programms zahlen ein Beitrittsentgelt für einen Zeitraum von einem bis fünf Jahren sowie Mitgliedsbeiträge. Außerdem müssen sie bei Beantragung eines Tauschs ein Tauschentgelt entrichten. Kann RCI Europe dem Mitglied kein ihm genehmes Tauschangebot aus dem Weeks Pool benennen, schreibt sie ihm das Tauschentgelt für einen zukünftigen Tausch gut oder erstattet es ihm. RCI Europe kann den Weeks Pool aufstocken, indem sie Unterkünfte von Dritten hinzukauft oder eine Erschließungsgesellschaft zusätzliche Wochen zur Verfügung stellt. Gegen Entrichtung eines Tauschentgelts können die Mitglieder auch einen Tausch mit einer Unterkunft aus diesem zusätzlichen Angebot beantragen.

Ein Großteil der Mitglieder von RCI Europe sind Staatsangehörige des Vereinigten Königreichs. Ein Großteil der Immobilien des Tauschprogramms RCI Weeks ist in Spanien gelegen. Die britischen und die spanischen Steuerbehörden verlangten beide die Entrichtung von Mehrwertsteuer auf die Umsätze von RCI Europe, was letztlich auf eine Doppelbesteuerung hinauslaufen würde.

Die von RCI Europe erbrachte Leistung besteht in der Erleichterung des Tauschs und das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge stellen die Gegenleistung dar, die ein Mitglied für diese Leistung erbringt. Laut EuGH wären nämlich das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge völlig nutzlos, wenn keine Absicht zum Tausch der Teilzeitnutzungsrechte auf dem von RCI Europe geschaffenen Markt bestünde. Dagegen besteht die Dienst-

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

leistung, für die ein Mitglied von RCI Europe Tauschgebühren entrichtet, im Tausch selbst oder in der zukünftigen Möglichkeit, sich an einem solchen Tausch zu beteiligen, die das Hauptziel jedes Mitglieds darstellen. Der Zugang zur Tauschbörse und die sich auf sie beziehenden Informationen sind im Verhältnis zu dieser Zielsetzung lediglich Zusatzelemente.

Diese Dienstleistungen unterliegen laut EuGH gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/338/EWG an dem Ort der Umsatzsteuer, wo sich die Immobilie befindet, die das betreffende Mitglied in den Pool einbringt. Den dafür erforderlichen „hinreichend engen Zusammenhang“ sieht der EuGH als gegeben an. Für seine Wertung spräche auch der Ort des Verbrauchs und eine ansonsten mögliche Nichtbesteuerung von Wirtschaftsteilnehmern mit Sitz außerhalb der EU. Hinsichtlich des Angebots von Teilnutzungsrechten an Wohnungen, die RCI Europe von steuerpflichtigen Dritten erwirbt, um die den Mitgliedern dieses Systems zur Verfügung gestellte Wohnungstauschbörse zu ergänzen, entstehe mangels Gebühr keine Besteuerung. ■

Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG

Die Verfügung der OFD Hannover vom 4.8.2009 (DStR 2009 S. 2102) beschäftigt sich mit ausgewählten Fragen im Zusammenhang mit der Berichtigungsvorschrift des § 17 UStG. Die OFD-Verfügung erläutert Berichtigungen nach § 17 Abs. 1 UStG (Änderung der Bemessungsgrundlage), § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG (Uneinbringlichkeit des Entgelts) sowie § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG (Rückgängigmachung insbesondere einer Lieferung).

§ 17 Abs. 1 UStG beinhaltet einen eigenständigen materiell-rechtlichen Berichtigungstatbestand und betrifft nur Fälle, in denen sich die ursprünglich entstandene Umsatzsteuer durch nachträglich eingetretene Umstände oder Ereignisse ändert. Die OFD weist darauf hin, dass kein Fall des § 17 UStG vorliegt, wenn eine ursprünglich unrichtige Steuerfestsetzung berichtigt werden soll; eine Berichtigung bestimmt sich insoweit nach den Korrekturvorschriften der Abgabenordnung. Nach einer Vereinnahmung des Entgelts kann die Bemessungsgrundlage nicht mehr durch bloße Vereinbarung, sondern nur durch dessen tatsächliche Rückzahlung geändert werden. Erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem das Entgelt tatsächlich zurückbezahlt ist, ist die Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Denn die Umsatzbesteuerung beschränkt sich (letztlich) auf den Umfang der tatsächlich vereinnahmten Gegenleistung (BFH vom 18.9.2008, BStBl II 2009 S. 250). Die OFD weist darauf hin, dass der BFH seine Rechtsprechung insoweit geändert hat. Abschn. 223 Abs. 2 Satz 3 UStR 2008, wonach eine Änderung der Bemessungsgrundlage bereits zum Zeitpunkt einer späteren Vertragsänderung vorliegt, ist nicht mehr anzuwenden.

Diese Grundsätze sind laut OFD auch bei anderen Fallgestaltungen anwendbar. So ist für die Berichtigung des Umsatzsteuer- und Vorsteuerbetrags bei Mängelrügen und der nachträglichen Gewährung von Boni, Skonti und Rabatten der Zeitpunkt der Auszahlung bzw. der Inanspruchnahme der Gutschrift durch den Kunden maßgeblich, bei Über- oder Doppelzahlungen der Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung.

Uneinbringlichkeit im Sinne von § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG liegt nicht nur bei Zahlungsunfähigkeit und Insolvenzeröffnung vor, sondern zum Beispiel auch, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Auch soweit der Leistungsempfänger das Bestehen oder die Höhe des vereinbarten Entgelts substanziiert bestreitet, kommt eine Berichtigung in Betracht.

Nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG gilt § 17 Abs. 1 UStG sinngemäß, wenn unter anderem eine steuerpflichtige Leistung rückgängig gemacht worden ist. Die Vorschrift greift jedoch nicht bei einer erbrachten Dienstleistung, die sich mit ihrer Erbringung verbraucht hat und deshalb nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Dies betrifft zum Beispiel Geschäftsführerleistungen oder Maklerlohn.

Zu anderen Fällen des § 17 UStG, insbesondere zur Änderung der Bemessungsgrundlage aufgrund von Preisnachlässen in Leistungsketten, auch unter Beteiligung von Verkaufsagenten, verweist die OFD auf die UStR 2008. ■

Zeitlicher Anwendungsbereich der Haftung nach § 13c UStG

Durch das Steueränderungsgesetz 2003 ist § 13c Abs. 1 Satz 1 UStG neu eingefügt worden. Die Regelung betrifft einen leistenden Unternehmer, der den Anspruch auf die Gegenleistung für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an einen anderen Unternehmer – zum Beispiel eine Bank – abgetreten und die festgesetzte Steuer, bei deren Berechnung dieser Umsatz berücksichtigt worden ist, bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat. Insoweit haftet der Abtretungsempfänger für die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer, soweit sie im vereinnahmten Betrag enthalten ist. § 13c UStG ist gemäß § 27 Abs. 7 Satz 1 UStG auf Forderungen anzuwenden, die nach dem 7.11.2003 abgetreten, verpfändet oder gepfändet worden sind.

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Das Urteil des BFH vom 3.6.2009 (DStR 2009 S. 2144) betrifft die Frage, wann eine Abtretung bei Globalzessionen erfolgt und somit der zeitliche Anwendungsbereich der Haftung nach § 13c UStG eröffnet ist.

Im Streitfall führte eine Bank für die F-GmbH ein Girokonto, auf dem eine Kreditlinie in Höhe von 170.000 DM eingeräumt war. Zur Sicherung aller Ansprüche der Bank trat die F-GmbH der Bank 1993 ihre sämtlichen gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen aus Warenlieferungen und Leistungen sowie aus Mietverträgen im Rahmen einer Globalzession ab.

2004 machte die Bank von ihrem außerordentlichen Kündigungsrecht Gebrauch und stellte die ihr aus dem Girokonto zustehenden Forderungen gegenüber der F-GmbH mit sofortiger Wirkung fällig. Anschließend zog sie aufgrund der Globalzession Forderungen der F-GmbH, die 2004 entstanden waren, mit einem bestimmten Betrag X ein. Die zugrunde liegenden steuerpflichtigen Umsätze wurden in Umsatzsteuervoranmeldungen in 2004 erklärt. Mit Haftungsbescheid nahm das Finanzamt später die Bank gemäß § 13c UStG für die im Betrag X enthaltene Umsatzsteuer in Haftung.

Während das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurückwies, hatte die hiergegen eingelegte Klage Erfolg. Die Revision des Finanzamts wies der BFH als unbegründet zurück. Ebenso wie das Finanzgericht ist der BFH der Auffassung, dass § 13c UStG im Streitfall zeitlich nicht anwendbar ist. Für die Begriffsbestimmung der Abtretung im Sinne von § 27 Abs. 7 Satz 1 UStG greift der BFH auf das Zivilrecht zurück.

Abtretung ist nach der Legaldefinition in § 398 Satz 1 BGB der Vertrag, durch den eine Forderung von dem Gläubiger auf einen anderen übertragen wird. Bei einer Vorausabtretung künftiger oder aufschiebend bedingter Forderungen unterscheidet der BFH mit Verweis auf die Rechtsprechung des BGH zwischen der Verbindlichkeit des Verfügungsgeschäfts einerseits und dem Wirksamwerden des mit ihm bezweckten späteren Rechtsübergangs andererseits. Die im Abtretungsvertrag enthaltene rechtsgeschäftliche Verfügung ist mit Vertragsabschluss beendet. Der Abtretungsvertrag über eine zukünftige Forderung enthält alle Merkmale, aus denen der Übertragungstatbestand besteht; die Entstehung der abgetretenen Forderung gehört sogar dann nicht dazu, wenn noch nicht einmal der Rechtsgrund für sie gelegt ist. Die Abtretung geht ins Leere, wenn die Forderung nicht entsteht, weil beispielsweise das Rechtsverhältnis, das sie begründen soll, vor ihrer Entstehung beendet wird.

Danach ist bei einer wortlautgemäßen Anwendung des § 27 Abs. 7 Satz 1 UStG im Streitfall § 13c UStG nicht anwendbar. Denn die Forderungen sind der Klägerin bereits 1993 und damit vor dem 8.11.2003 wirksam abgetreten worden. Das verfassungsrechtliche Rechtsstaatsgebot und der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der Rechtssicherheit stehen einer Ausdehnung des zeitlichen Anwendungsbereichs des § 13c UStG über den Wortlaut des § 27 Abs. 7 Satz 1 UStG hinaus entgegen. Soweit die Finanzverwaltung in den Umsatzsteuerrichtlinien die Auffassung vertritt, die Haftung nach § 13c UStG gelte im Fall einer vor dem 8.11.2003 abgeschlossenen Globalzession für Forderungen, die nach dem 31.12.2003 entstanden sind, hat sie den zeitlichen Anwendungsbereich des § 13c UStG über den Wortlaut des § 27 Abs. 7 Satz 1 UStG hinaus und damit in unzulässiger Weise ausgedehnt. ■

Verkauf von Taxikonzessionen als Geschäftsveräußerung im Ganzen

Das Bayerische Landesamt für Steuern nimmt in seiner Verfügung vom 29.5.2009 (DStR 2009 S. 2152) Stellung zu der Frage, in welchen Fällen der Verkauf einer Taxikonzession als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG zu behandeln ist. Grundvoraussetzung dafür ist, dass die verkaufte Konzession das gesamte Unternehmen bzw. einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb bildet und dem Erwerber somit die Fortführung des Unternehmens ermöglicht wird.

Hat der veräußernde Taxiunternehmer lediglich eine Konzession inne, bildet die Taxikonzession das gesamte Unternehmen. Bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Dabei ist es in der Regel unerheblich, ob das Fahrzeug – das Taxi – zusammen mit der Taxikonzession vom veräußernden Unternehmer an den Erwerber übertragen wird. Dagegen reicht die Veräußerung alleine des Fahrzeugs ohne Konzession nicht aus, um das Unternehmen seitens des Erwerbers fortführen und dementsprechend eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen annehmen zu können. Zu beachten ist, dass die Beurteilung stets unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalls zu treffen ist.

Hat der Taxiunternehmer eine bestimmte Anzahl von Taxikonzessionen inne und veräußert er lediglich eine oder mehrere davon an einen Dritten, liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen nur dann vor, wenn die veräußerte(n) Konzession(en) einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb darstellen. Ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb liegt vor, wenn er wirtschaftlich selbstständig ist. Dies setzt voraus, dass der veräußerte Teil des Unternehmens einen für sich lebensfähigen Organismus darstellte, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbstständigen Unternehmens betrieben worden ist und

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

nach außen hin ein selbstständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen ist. Das Landesamt weist darauf hin, dass soweit einkommensteuerrechtlich eine Teilbetriebsveräußerung angenommen wird, umsatzsteuerrechtlich von der Veräußerung eines gesondert geführten Betriebs ausgegangen werden kann (vgl. Abschn. 5 Abs. 3 Satz 1, 2 und 4 UStR 2008).

Von zwei in der Gliederung eines Taxiunternehmens gesondert geführten Betrieben kann laut Landesamt ausgegangen werden, wenn ein Unternehmer an dem einen Ort sein Taxi selbst fährt (oder sich angestellter Fahrer bedient), er sich an einem anderen Ort angestellter Fahrer bedient, die Einnahmen und Fahrzeugkosten getrennt aufzeichnet, die Taxis jeweils eigene Konzessionen haben und ein eigener Kundenstamm am jeweiligen Ort existiert. Für eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung ist notwendig, dass der Taxiunternehmer die Taxikonzession(en) eines Ortes veräußert.

Hat der Taxiunternehmer mehrere Taxikonzessionen inne und veräußert er eine davon, ohne dass die veräußerte Konzession einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb darstellt, ist eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung zu verneinen. In diesem Fall soll die Veräußerung einer Taxikonzession eine steuerbare Lieferung eines Wirtschaftsguts darstellen. ■

Geänderte Bewilligungsvoraussetzungen bei zollrechtlichen Verfahrensvereinfachungen

Seit dem 1.1.2008 besteht für Wirtschaftsbeteiligte die Möglichkeit, den Status eines Zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten (ZWB) bzw. Authorised Economic Operator (AEO) zu erlangen. Da dem aufwendigen Zertifizierungsverfahren bislang jedoch nur wenig weitere als bisher bereits zugestandene Vorteile aus dem entsprechenden Status entgegenstanden, wurde von der entsprechenden Möglichkeit nur verhalten Gebrauch gemacht (ca. 400 AEO-Zertifikate in Deutschland per Ende Oktober 2009 gem. Angaben der Europäischen Kommission).

Dieser bislang zurückhaltende Umgang mit Zertifizierungen könnte sich allerdings in nächster Zeit verändern: Durch die EG-Verordnung Nr. 1192/2008 (ABl. L 329/1) wurde die Durchführungsverordnung des Zollkodex (ZK-DVO) hinsichtlich des Bewilligungsverfahrens für vereinfachte Verfahren und das Anschreibeverfahren geändert. Die Bewilligungsvoraussetzungen wurden dabei faktisch auf das AEO-Niveau angehoben und entsprechen den Kriterien des AEO-Zertifikats „Zollrechtliche Vereinfachungen". Folgerichtig gelten bei Inhabern des AEO-Zertifikats „Zollrechtliche Vereinfachungen" bzw. „Zollrechtliche Vereinfachungen/Sicherheit" die entsprechenden Bewilligungsvoraussetzungen als erfüllt.

Durch eine entsprechende Öffnungsklausel in der geänderten ZK-DVO wurden die Voraussetzungen für eine generelle Überprüfungsmöglichkeit bestehender Vereinfachungsverfahren geschaffen. Von dieser Möglichkeit wurde direkt in der entsprechenden Verordnung Gebrauch gemacht, sodass vom Grundsatz her alle vor dem 1.1.2009 erteilten Bewilligungen für zollrechtliche Vereinfachungsverfahren bis zum 1.1.2012 zu überprüfen sind. Ferner unterliegen alle neu zu beantragenden Bewilligungen den geänderten Bewilligungsvoraussetzungen, insbesondere auch die Bewilligungen als Zugelassener Ausführer, die aufgrund der Umstellung auf das elektronische System ATLAS-Ausfuhr zum 1.7.2009 neu zu beantragen waren bzw. sind.

Da insofern bei der derzeitigen bzw. geplanten zukünftigen Nutzung von zollrechtlichen Vereinfachungsverfahren die Kriterien des AEO-Zertifikats „Zollrechtliche Vereinfachungen" hinsichtlich der Einhaltung der Zollvorschriften, der Anforderungen an die Geschäftsbücher und der Zahlungsfähigkeit seitens der Zollverwaltung überprüft werden, stellt sich die Frage, ob nicht gleich der Status des AEO zumindest für den Teil „Zollrechtliche Vereinfachungen" seitens der Zollbeteiligten beantragt werden sollte. Dies würde dazu führen, dass „zwei Fliegen mit einer Klappe" geschlagen werden könnten, da die notwendigen Aufwendungen für die Bewilligungsverfahren nicht nur für eine einzelne Bewilligung, sondern generell für zollrechtliche Vereinfachungsverfahren genutzt werden könnten.

Zollbeteiligte, die den Bewilligungsaufwand im Zusammenhang mit dem Erhalt des AEO-Status bislang gescheut haben, sollten sich vor diesem Hintergrund überlegen, ob nunmehr nicht ein entsprechender Aufwand aufgrund der damit verbundenen Vorteile gerechtfertigt erscheint. ■

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

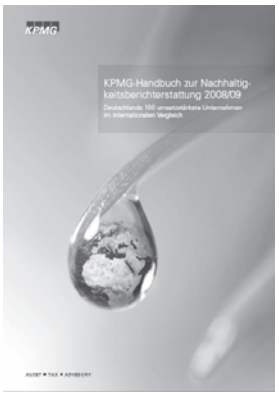
Literaturtipps

Entschlossen handeln: Erfolgreich aus der Krise

Die schwerste Phase der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise scheint überwunden – aber die Folgen des Einbruchs werden noch lange zu spüren sein. Mit „Entschlossen handeln“ möchte KPMG Unternehmen eine Orientierungshilfe bieten, um sich auf die kommenden Herausforderungen vorzubereiten. Die Publikation skizziert mögliche makroökonomische Entwicklungen und analysiert die Chancen und Risiken in einzelnen Branchen. Daneben stehen strategische Themen im Vordergrund, von Finanzierungsinstrumenten über Rohstoffrisiken und Business Intelligence bis hin zu Umfeldanalyse und Corporate Governance. Weitere Beiträge zeigen auf, wie die Krise das Auslandsgeschäft verändert hat und was Unternehmen bei der Ausgliederung und dem Verkauf von Geschäftseinheiten beachten sollten.

Kostenfreier Download der Publikation unter: www.kpmg.de/entschlossenhandeln. Hier finden Sie auch aktuelle Analysen, Interviews sowie Veranstaltungshinweise zum Thema.

Fragen zur Publikation und Bestellungen von Printexemplaren richten Sie bitte an entschlossenhandeln@kpmg.com.

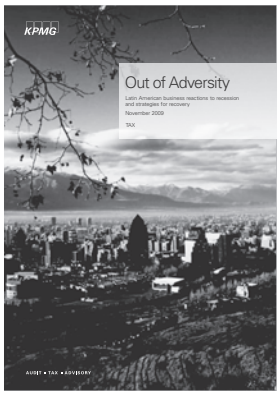


KPMG-Handbuch zur Nachhaltigkeitsberichterstattung 2008/09

Aktueller denn je ist die Notwendigkeit nachhaltigen Wirtschaftens. Was früher als „nice to have“ galt, ist heute Voraussetzung für eine mittel- bis langfristig krisensichere und erfolgreiche Positionierung von Unternehmen und damit ein wertvoller Beitrag für alle Stakeholder.

Das neue KPMG-Handbuch analysiert die Nachhaltigkeitsberichterstattung der 100 umsatzstärksten Unternehmen Deutschlands und unterzieht sie einem internationalen Vergleich. Es erläutert die derzeit am häufigsten angewandten Standards zur Berichterstattung und Prüfung, stellt mögliche Berichtsformate dar und vertieft, welche Themen im Jahr 2008 in der Berichterstattung zur Nachhaltigkeit im Fokus standen. Ferner stellt es heraus, welche Treiber und Motive dazu führen, über Nachhaltigkeitsaktivitäten zu berichten und diese gegebenenfalls auch durch unabhängige Dritte prüfen zu lassen.

Das Handbuch ist kostenfrei zu bestellen bei Alexandra Säuberlich, asaeuberlich@kpmg.com



KPMG-Studie „Out of Adversity“: Lateinamerikanische Unternehmen sehen Krise als Gelegenheit zum Strategiewechsel

Die neue KPMG-Studie „Out of Adversity“ zeigt, dass Unternehmen aus Lateinamerika die globale Rezession als Gelegenheit zur strategischen Neuausrichtung begreifen. Gleichzeitig gehen sie aufgrund von Erfahrungen im Umgang mit Krisen sicherer mit dem Rückgang ihres Geschäftsvolumens um.

Lateinamerikanische Unternehmen folgen zudem in ihrem Vorgehen vermehrt den Ländern der Asien-Pazifik-Region, deren wirtschaftliche Erholung teilweise schon weiter fortgeschritten ist. Dort verfolgen die Unternehmen bereits wieder offensiv eine Strategie für langfristiges Wachstum – unter anderem mit Investitionen im Ausland. Der Fokus liegt hierbei insbesondere auf der Entwicklung neuer Produkte und Geschäftsmodelle sowie der Erschließung neuer globaler Märkte unter anderem in Europa.

Mehr über die Reaktion lateinamerikanischer Unternehmen auf die Krise sowie die gesammelten Erfahrungen und Konzepte in der Region lesen Sie in der aktuellen KPMG-Studie.

Die englischsprachige Studie ist kostenfrei erhältlich bei Dirk Zander, auslandsmaerkte@kpmg.de

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Manufacturing*Now*

Entweder man hat es, oder man hat es nicht: Wissen ist eine abstrakte Einheit, die kaum messbar ist. Aber Erfahrung und Know-how lassen sich weitergeben. Zur effektiven Umsetzung dieses Wissenstransfers eignet sich insbesondere der „Open Innovation"-Ansatz. Dieser unternehmensübergreifende Ansatz kennt aber auch Grenzen: Kein Unternehmen will zu viel Wissen preisgeben und sich so der Gefahr des Ideenklaus aussetzen. Welche Voraussetzungen für die erfolgreiche Nutzung des Open Innovation-Ansatzes gegeben sein sollten, haben wir mit unserem Titelthema eingehend beleuchtet.

Darüber hinaus betrachten wir in der Herbstausgabe von Manufacturing*Now*, dass zum Beispiel trotz der zurzeit vielbeschworenen „Deglobalisierung" und protektionistischer Tendenzen in manchen Branchen die Globalisierung nicht zu Ende ist – und zeigen dabei Trends wie die Regionalisierung der Supply Chain auf.

Das Magazin ist kostenfrei erhältlich bei Birgit Schlaitz, birgitschlaitz@kpmg.com

KPMG-Veranstaltungen*

Gehaltsabrechnungen bei Entsendungen aus dem Ausland
Breakfast Meeting
20. Januar 2010 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmueller@kpmg.com

Weitere Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen unter **www.kpmg.de/seminare**. Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

* Änderungen vorbehalten

Aktuelle Steuerinformationen im MP3-Format bietet der **Tax-Podcast** von KPMG unter www.kpmg.de/taxpodcast.

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.

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

kpmg.de

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
Marie-Curie-Straße 30
60439 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2307

Editorial
Ursula Slapio
Tersteegenstraße 19–31
40474 Düsseldorf
T +49 211 475-7297

Druck
Druckerei und Verlag Otto Lembeck
Gärtnerweg 16
60322 Frankfurt am Main

Anschriftenänderungen bitte schriftlich an
Beate Wolter
bwolter@kpmg.com oder
F +49 1802 11991-1902

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

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 Prüfung der Zulässigkeit unter Unabhängigkeitsgesichtspunkten in jedem Einzelfall.

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Germany. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.