

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

- 5 Progressionsvorbehalt und Arbeitnehmerpauschbetrag
- 5 Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Berufsausbildungskosten verfassungswidrig?
- 6 Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke
- 7 Freigebige Zuwendung an Neugesellschafter bei Kapitalerhöhung einer GmbH
- 8 Freibetragsregelung für beschränkt Schenkungsteuerpflichtige nach § 2 Abs. 3 ErbStG unionsrechtswidrig?
- 10 Keine Verzinsung der Wegzugsteuer
- 10 Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG verstößt gegen Kapitalverkehrsfreiheit
- 12 Feste Niederlassung des Leistungsempfängers
- 13 EuGH-Vorlage zur Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 15 Der neue Unions-Zollkodex

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum



Die derzeitigen Regelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes, die die Verschonung betrieblicher Vermögen betreffen, wurden am 17.12.2014 vom Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt. Sie ermöglichen zum Teil eine Steuerbefreiung von bis zu 100 % des übertragenen Vermögens. Die derzeit geltenden Vorschriften bleiben zunächst weiter anwendbar. Bis zum 30.6.2016 muss der Gesetzgeber jedoch eine Neuregelung treffen.

Das Gericht wies allerdings darauf hin, dass kein Vertrauensschutz gegenüber einer bis zur Urteilsverkündung rückwirkenden Neuregelung besteht. Der Gesetzgeber dürfte also eine Neuregelung auch rückwirkend auf den 17.12.2014 oder einen späteren Zeitpunkt in Kraft setzen. Ab diesem Datum wäre eine begünstigte Übertragung von Betriebsvermögen nach aktuell geltendem Recht nicht mehr möglich. Bereits vollzogene Übertragungen bis einschließlich 16.12.2014 dürften voraussichtlich vor rückwirkenden verschärfenden Gesetzesänderungen geschützt sein.

Mit Blick auf die künftige Ausgestaltung des Erbschaftsteuerrechts ist positiv hervorzuheben, dass die Karlsruher Richter dem Grunde nach die Begünstigung betrieblicher Vermögen im Zuge der Unternehmensnachfolge als verfassungsrechtlich zulässig erachten. Damit kann politisch an dem Begünstigungssystem für Familienunternehmen festgehalten werden.

Daher wird wohl eine den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts entsprechende Überarbeitung „im bestehenden System“ erfolgen. Die Lohnsummenregelung, die derzeit nur für Betriebe mit mehr als 20 Arbeitnehmern anzuwenden ist, wird demnach künftig auch für Kleinbetriebe gelten. Unternehmen mit „einigen wenigen“ Beschäftigten dürften weiterhin davon ausgenommen sein. Die Verwaltungsvermögensgrenze von derzeit 50 % wird vermutlich deutlich abgesenkt werden.

Für große Unternehmen bedeutet die Neuregelung einen harten Schnitt: Nach Auffassung der Karlsruher Richter liegt eine unverhältnismäßige Ungleichbehandlung vor, wenn auch Firmen begünstigt werden, die nicht in die Kategorie kleine und mittlere Unternehmen fallen. Für diese größeren Unternehmen ist eine „Bedürfnisprüfung“ einzuführen, falls sie auch künftig am Verschonungsmodell teilnehmen wollen.

Bei Fragen zu den Auswirkungen der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im Zusammenhang mit der Übertragung von betrieblichen Vermögen stehen Ihnen unsere erfahrenen Fachleute gerne zur Verfügung.

Prof. Dr. Swen O. Bäuml
Tax, Frankfurt am Main

Gewinnermittlung

Bilanzberichtigung bei Änderung der Verwaltungsauffassung

Für die Frage der Bilanzberichtigung hatte der BFH bis zum Beschluss des Großen Senats des BFH (GrS) vom 31.1.2013 (BStBl II 2013 S. 317; KPMG-Mitteilungen Juni 2013 S. 3) die Auffassung der sogenannten subjektiven Richtigkeit der Bilanz vertreten. Danach war eine Bilanz als richtig anzusehen – und eine Bilanzberichtigung ausgeschlossen –, wenn die Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war.

Nach dem Beschluss des GrS ist für eine Bilanzberichtigung ausschließlich auf die objektiv richtige Rechtslage im Zeitpunkt der Bilanzerstellung abzustellen. Das Finanzamt ist auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zugrunde liegt, wenn sie aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war. Die Besteuerung knüpft an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an (§ 38 AO), nicht aber an eine – vertretbare – Ansicht des Steuerpflichtigen. Somit ist nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 29.7.2014 (DStR 2014 S. 2294) bei einer Änderung der Verwaltungsauffassung eine Bilanzberichtigung grundsätzlich ab der ersten nach der AO noch änderbaren Bilanz möglich. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die früher herrschende Rechtsansicht zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat. Die Bilanzberichtigung kann beziehungsweise muss vom Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden. Jedoch ist auch das Finanzamt berechtigt und verpflichtet, gegebenenfalls eine eigenständige Gewinnermittlung der Besteuerung zugrunde zu legen.

Die Entscheidung des GrS ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Sie gilt allerdings nur für Rechtsfragen. Für Tatsachenfragen gilt nach der Verfügung weiterhin der subjektive Fehlerbegriff. ■

Einkommensteuer

Kein „Wahlrecht“ zur Überschussrechnung für atypisch still Beteiligten an einer bilanzierenden ausländischen GmbH

Das BFH-Urteil vom 25.6.2014 (DStR 2014 S. 2213) betraf die Frage, ob der Steuerpflichtige, der atypisch (mitunternehmerisch) still an einer bilanzierenden ausländischen GmbH beteiligt ist, seinen Gewinn beziehungsweise Verlustanteil durch Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln kann. Bei der Überschussrechnung werden die Anschaffungskosten für im Wirtschaftsjahr erworbene Vorräte als sofort abziehbare Betriebsausgaben behandelt, während die Einnahmen aus der Weiterveräußerung erst im Veräußerungsjahr als Betriebseinnahmen erfasst werden. Im Streitfall hatte sich der Kläger atypisch still an einer österreichischen Handels-GmbH beteiligt. Er ermittelte seinen Gewinnanteil durch Überschussrechnung und machte den sich im Streitjahr 2008 aufgrund der Wareneinkäufe ergebenden Verlust im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 n. F.) geltend. Der BFH lehnte das Klagebegehren ab.

Der Kläger hat seinen Gewinn beziehungsweise Verlustanteil nach Maßgabe des deutschen Rechts zu ermitteln. Die Gewinnermittlung durch Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse erstellen muss – und dies auch nicht freiwillig tut. Diese Voraussetzung war im Streitfall nicht erfüllt.

Die atypische stille Gesellschaft betreibt zwar als solche kein gewerbliches Unternehmen, denn gewerblich tätig ist nur der Inhaber des Handelsgeschäfts. Dieser führt die Geschäfte allerdings im Innenverhältnis für alle Gesellschafter. Deshalb sind die Geschäfte entsprechend der Gemeinschaftsordnung (Gesellschaftsvertrag) allen Gesellschaftern zuzurechnen. Darauf stellt § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG 2002 ab. Somit bezieht auch eine atypisch stille Gesellschaft gewerbliche Einkünfte, sie ist selbstständiges

Subjekt der Gewinnermittlung und der Einkünftequalifikation. Der Gewinn der stillen Gesellschaft leitet sich aus dem Gewinn des Handelsgeschäfts ab und bestimmt sich daher auch nach dessen Art der Gewinnermittlung.

Im Streitfall war somit die Gewinnermittlung der atypisch stillen Gesellschaft aus der Handels- und Steuerbilanz des Geschäftsinhabers (GmbH) abzuleiten. Die GmbH war nach österreichischem Handelsrecht zur Führung von Büchern und zur Erstellung von Abschlüssen verpflichtet. Für den einzelnen Gesellschafter kommt keine abweichende Art der Gewinnermittlung in Betracht. Damit gab es nur einen einheitlichen Vermögensvergleich im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 2002 und einen einheitlichen Gesamtgewinn beziehungsweise -verlust. Die Wareneinkaufskosten konnten folglich nicht als sofort abziehbare Betriebsausgaben behandelt werden, sodass sich nur der vom Finanzamt festgestellte geringere Verlustanteil ergab. ■

Kindergeldanspruch bei dualer Ausbildung mit studienintegrierter Ausbildung

Kindergeld wird gemäß §§ 62 Abs. 1 und 63 Abs. 1 EStG für Kinder gezahlt, die nach § 32 EStG steuerlich (für Kinderfreibetrag beziehungsweise Kindergeld) zu berücksichtigen sind. Kinder, die das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben, werden unter anderem dann steuerlich berücksichtigt, wenn sie für einen Beruf ausgebildet werden (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Bis zum Veranlagungszeitraum 2011 war die Berücksichtigung volljähriger Kinder in diesen Fällen ausgeschlossen, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes den gesetzlichen Grenzbetrag überschritten. Ab dem Veranlagungszeitraum 2012 wird die steuerliche Berücksichtigung von Kindern jedoch nur noch dann ausgeschlossen, wenn diese trotz dem Vorliegen eines Berücksichtigungstatbestands nach „einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums“ einer regelmäßigen Erwerbstätigkeit mit mehr als 20 Wochenstunden nachgehen (§ 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG n. F.)

Im Fall des BFH-Urteils vom 3.7.2014 (DStR 2014 S. 2234) hatte der Sohn der Klägerin ein duales Hochschulstudium zum Bachelor im Studiengang Steuerrecht durchgeführt, das er im Jahr 2013 erfolgreich beendete. Parallel dazu hatte er in einer Steuerberatungskanzlei eine studienintegrierte praktische Ausbildung zum Steuerfachangestellten absolviert, die er im Juni 2011 mit erfolgreicher Prüfung zum Steuerfachangestellten beendet hatte. 2012 arbeitete er zu mehr als 20 Wochenstunden in einer anderen Steuerberatungskanzlei und setzte zugleich sein Bachelorstudium fort. Der Rechtsstreit ging darum, ob die Klägerin im Streitjahr 2012 Kindergeld beanspruchen konnte. Die Familienkasse machte geltend, der Sohn habe mit dem erfolgreichen Abschluss des Exams zum Steuerfachangestellten seine Erstausbildung beendet, sodass er wegen seiner Erwerbstätigkeit mit mehr als 20 Wochenstunden steuerlich nicht mehr im Rahmen des Kindergelds berücksichtigt werden könne. Der BFH nahm dagegen eine einheitliche Erstausbildung an, die im Jahr 2012 noch nicht abgeschlossen war.

Der Begriff der Berufsausbildung in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG wurde durch die Änderung des § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG nicht berührt. Das von dem Sohn durchgeführte Studium erfüllte daher den Berücksichtigungstatbestand der Ausbildung zu einem Beruf. Eine Einschränkung der steuerlichen Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG ist nicht bereits deshalb ausgeschlossen, weil der Sohn im Streitjahr noch einem Erststudium nachging. Die Formulierung in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG „nach einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums“ ist nicht als kumulative, sondern als alternative Voraussetzung zu verstehen. Denn anderenfalls käme – unverständlicherweise – eine Einschränkung nur im Fall eines zusätzlichen Erststudiums, nicht aber bei anderen Berufsabschlüssen in Betracht. Der Gesetzgeber hatte zwar im Jahr 2013 das Wort „und“ – mit Rückwirkung auf 2012 – durch das Wort „oder“ ersetzt. Die Frage einer gegebenenfalls verfassungsrechtlich unzulässigen Rückwirkung konnte aber dahinstehen, weil auch in diesem Fall von einer alternativen Voraussetzung auszugehen wäre.

Der Begriff einer erstmaligen Berufsausbildung in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist enger zu fassen als der Begriff der Ausbildung zu einem Beruf in § 32 Abs. 4 Satz 1 Buchst. a EStG. Er stellt auf eine Berufsausbildung ab, die durch einen berufsqualifizierenden Abschluss im Rahmen eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgangs erreicht wird. Ein Studienabschluss kann daher in diesem Sinn nur als Unterfall des Abschlusses einer Erstausbildung verstanden werden. Bei einem mehraktigen Ausbildungsgang ist für die Frage des Verbrauchs der Erstausbildung darauf abzustellen, ob sich der erste Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs darstellt. Bei mehraktigen Ausbildungsmaßnahmen ist das endgültig angestrebte Berufsziel zu berücksichtigen. Sind die einzelnen Maßnahmen zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das Berufsziel erst über den weiteren Abschluss erreicht wird, liegt eine einheitliche Erstausbildung vor. Schließlich betont der BFH, dass Kinder, die im Rahmen einer mehraktigen Ausbildung einen ersten Abschluss erlangt haben, häufig nur vorübergehend (Semesterferien) ihren Erwerbstätigkeitsumfang erhöhen und deshalb ihre gesamte Ausbildung in üblichem Zeitrahmen beenden können. Im Streitfall sah der BFH diese rechtliche Situation als gegeben. ■

Gewerbliche Berufstätigkeit eines Politikberaters

Das BFH-Urteil vom 14.5.2014 (DStR 2014 S. 2335) betraf die Frage, ob der Kläger mit den in den Streitjahren 1998 bis 2002 erzielten Einkünften aus Beratungsleistungen der Gewerbesteuer unterlag oder ob es sich um eine freiberufliche Tätigkeit handelte.

Der Kläger, ein Magister der Politikwissenschaften, Rechtswissenschaften und neueren Geschichte, war seit 1986 unter der Bezeichnung „Politikberater für Gesetzgebung“ beruflich tätig. Seine Einnahmen stammten in den Streitjahren zu mehr als der Hälfte aus der Vereinbarung mit X und zu etwa einem Viertel aus der Vereinbarung mit Y. Die restlichen Einnahmen bezog er von ein-

zelnen Anwaltskanzleien und einem Wirtschaftskonzern.

Der Kläger war im Besitz eines Presseausweises, der ihm ermöglichte, wie ein Parlamentsjournalist an den öffentlichen Gremiensitzungen und an Pressekonferenzen teilzunehmen. Gegen die Festsetzung von Gewerbesteuer machte er geltend, selbstständig schriftstellerisch und wissenschaftlich tätig zu sein und einen Beruf ähnlich einem Journalisten ausgeübt zu haben. Seine Tätigkeit lasse sich als „begleitender Berichterstatter zum Gesetzgebungsverfahren“ oder als eine Art „wissenschaftlicher Parlamentskorrespondent“ beschreiben.

Der BFH nahm hingegen keine freiberufliche Tätigkeit des Klägers an. Der Begriff der wissenschaftlichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist ein rein steuerrechtlicher Begriff, der Erfordernisse an die inhaltliche Qualität sowie an die äußere Form der Arbeit stellt. Es muss sich um eine anspruchsvolle, besonders qualifizierte Arbeit handeln, die geeignet ist, grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten in ihren Ursachen zu erforschen, zu begründen und in einen Verständniszusammenhang zu bringen. Dagegen ist eine praxisorientierte Kenntnisvermittlung oder Beratung, auch wenn sie auf wissenschaftlicher Ausbildung beruht, keine wissenschaftliche Tätigkeit in diesem Sinn. Im Streitfall hatte der Kläger keine eigenen Fragestellungen erforscht oder grundsätzliche Fragen geklärt, die das Qualitätsniveau wie in einem Hochschulstudium erreicht hätten. Seine Tätigkeit betraf nach seiner eigenen Aussage den Bereich der Informationsbeschaffung.

Auch eine Qualifikation als schriftstellerische Tätigkeit lehnte der BFH ab. Schriftstellerisch tätig wird derjenige, der eigene Gedanken mit den Mitteln der Sprache schriftlich für die Öffentlichkeit niederlegt. Im Streitfall kam eine schriftstellerische Tätigkeit nicht in Betracht, weil der Kläger sich mit seinen Ausarbeitungen an bestimmte Auftraggeber, nicht aber an die Öffentlichkeit gewandt hatte. Auch wenn die Ausarbeitungen von den Auftraggebern im Konzernkreis oder an Verbandsmitglieder weitergereicht wurden, betraf dies jeweils

einen grundsätzlich geschlossenen Adressatenkreis.

Schließlich ist der Kläger auch weder als Journalist noch einem Journalisten ähnlich tätig geworden, weil seine Tätigkeit nicht auf die Öffentlichkeit ausgerichtet war. Die Berufstätigkeit von Journalisten ist gesetzlich nicht geregelt. Sie ist auf Informationen über gegenwartsbezogene Geschehnisse ausgerichtet. Kernpunkt des Wesens der journalistischen Arbeit ist jedoch, dass der Journalist sich mit den Ergebnissen seiner Arbeit unmittelbar oder mittelbar über ein Medium schriftlich oder mündlich an die Öffentlichkeit wendet. Dies traf bei dem Kläger nicht zu, sodass auch eine dem Journalisten ähnliche Tätigkeit nicht vorlag. Dabei betont der BFH, dass eine Berufstätigkeit auch nicht etwa deshalb freiberuflich ausgeübt wird, weil sie gewisse Berührungspunkte mit den in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aufgeführten Katalogberufen aufweist, ohne jedoch als solche darunter subsumiert werden zu können. Insgesamt war damit der gewerbliche Charakter der Tätigkeit des Klägers anzunehmen. ■

Progressionsvorbehalt und Arbeitnehmerpauschbetrag

Hat ein Steuerpflichtiger steuerfreies Elterngeld im Sinne des § 3 Nr. 67 EStG (in der für das Streitjahr 2009 geltenden Fassung) bezogen, so ist nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. j EStG auf sein Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden. Zur Ermittlung des besonderen Steuersatzes ist das zu versteuernde Einkommen um die Summe des Elterngelds zu erhöhen und der sich danach ergebende Steuersatz auf das steuerpflichtige Einkommen anzuwenden (sogenannter Progressionsvorbehalt).

Nach § 32b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ist das Elterngeld vor der Hinzurechnung um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 EStG) zu kürzen, soweit dieser nicht bei der Ermittlung der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit abziehbar ist. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag findet keine Anwendung, wenn der Arbeitnehmer höhere Werbungskosten als den Pauschbetrag nachweist. Nach dem Wortlaut des Gesetzes würde in diesem Fall die Kürzung des Hin-

zurechnungsbetrags unterbleiben. Dies lässt sich jedoch nach dem BFH-Urteil vom 25.9.2014 (DStR 2014 S. 2382) nicht mit dem Sinn und Zweck der Regelung vereinbaren.

Die Pauschbetragsregelung des § 9a EStG dient der Vereinfachung, da bis zu dessen Höhe typisierend Werbungskosten des Arbeitnehmers ohne Einzelnachweis angenommen werden. Dem Arbeitnehmer bleibt es jedoch unbenommen, gegebenenfalls höhere Werbungskosten nachzuweisen und in Abzug zu bringen. In diesem Fall kann der Vereinfachungszweck nicht eingreifen, da die Werbungskosten bereits konkret ermittelt wurden. Der Pauschbetrag ist dann „verbraucht“ und nicht zusätzlich abziehbar. Entsprechend darf auch im Rahmen des Progressionsvorbehalts keine doppelte Begünstigung gewährt werden. Eine solche entstände aber, wenn im Fall von Werbungskosten, die den Pauschbetrag übersteigen, neben deren Abzug im Rahmen der steuerpflichtigen Einkünfte nochmals zusätzlich der besondere Steuersatz durch Abzug des Arbeitnehmer-Pauschbetrags vom einzubeziehenden steuerfreien Elterngeld gemindert wird. Die Klage war deshalb abzuweisen. ■

Einkommensteuer/Verfassungsrecht

Ausschluss des Werbungskostenabzugs für Berufsausbildungskosten verfassungswidrig?

Der BFH behandelte in seinem Beschluss vom 17.7.2014 (DStR 2014 S. 2216) die Frage, ob § 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUMsG) vom 7.12.2011 mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Nach dieser Vorschrift sind Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Darüber hinaus untersuchte der BFH, ob die rückwirkende Anwendung des Abzugsverbots ab dem Veranlagungs-

zeitraum 2004 verfassungswidrig sei (§ 52 Abs. 23d Satz 5 EStG in der Fassung des BeitrRLUMsG). Zur Beantwortung dieser Fragen wird eine Entscheidung des BVerfG eingeholt.

Nach Auffassung des BFH verstößt § 9 Abs. 6 EStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in der Ausprägung des daraus abgeleiteten verfassungsrechtlichen Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit. Die für die Lastengleichheit im Einkommensteuerrecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der Gesetzgeber nach dem objektiven und dem subjektiven Nettoprinzip. Danach unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich nur das Nettoeinkommen, also der Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den betrieblichen/beruflichen Erwerbsaufwendungen sowie den (privaten) existenzsichernden Aufwendungen andererseits. Nach Auffassung des BFH sind auch die Kosten für eine erstmalige Ausbildung sogenannte Erwerbseinnahmen – und damit als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Abzug als vorab entstandene Werbungskosten kann auch nicht daran scheitern, dass noch ungewiss ist, ob der Steuerpflichtige die durch die Berufsausbildung erworbenen Kenntnisse später bei einer selbstständigen Arbeit oder im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses einsetzen wird. Entscheidend ist vielmehr, dass ein künftiger Ertrag erzielt wird.

Das in § 9 Abs. 6 EStG normierte Abzugsverbot wird auch unter Typisierungs- und Vereinfachungsgesichtspunkten den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Besteuerung nicht gerecht. Selbst unter Berücksichtigung von privaten Mitveranlassungsaspekten und einer damit dem Gesetzgeber eröffneten Typisierungsbefugnis bei der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für die Berufsausbildung lässt sich die in der genannten Vorschrift getroffene Durchbrechung des maßgeblichen Veranlassungsprinzips nicht rechtfertigen. Nach der Neuregelung durch § 9 Abs. 6 EStG wird typisierend danach differenziert, ob die Kenntnisse für die künftige Berufstätigkeit im Rahmen eines Studiums, im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder

im Rahmen eines vom Steuerpflichtigen selbst finanzierten Ausbildungsgangs vermittelt werden. Nach Auffassung des BFH steht diese Typisierung in keinem erkennbaren Zusammenhang zu den in der Realität typischerweise vorkommenden Fällen eines privaten oder beruflichen Zusammenhangs.

Schließlich weist der BFH darauf hin, dass unabhängig von der grundsätzlichen Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers das Abzugsverbot des § 9 Abs. 6 EStG einen Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip darstellt. Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu seiner eigenen Berufsausbildung müssen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach in realitätsgerechtem Umfang Eingang in die steuerliche Bemessungsgrundlage finden. Nach gefestigter Rechtsprechung des BVerfG ist existenznotwendiger Aufwand in angemessener Höhe von der Einkommensteuer freizustellen (BVerfG-Beschluss vom 13.2.2008, DStR 2008 S. 604). Dieser Forderung wird nicht dadurch entsprochen, dass Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Höhe von 4.000 Euro beziehungsweise 6.000 Euro die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern. Denn grundsätzlich ist es von entscheidender Bedeutung, ob Aufwendungen zu den Erwerbsaufwendungen zählen, die zu berücksichtigungsfähigen und insbesondere auch vortragsfähigen Verlusten durch den Verlustabzug (§ 10d EStG) berechtigen. Hingegen legt der Gesetzgeber mit der genannten Regelung ein atypisches Bild zugrunde, in dem der Steuerpflichtige als Auszubildender oder Student typischerweise keine eigenen Einkünfte und Bezüge erzielt.

Nach Auffassung des BFH liegt in den streitigen Veranlagungszeiträumen 2004 bis 2008 zwar eine echte Rückwirkung vor. Diese fällt jedoch unter die seitens der Rechtsprechung des BVerfG anerkannten Ausnahmen vom grundsätzlichen Verbot einer echten Rückwirkung von Rechtsfolgen. Die Prinzipien der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes seien nicht verletzt, da der Gesetzgeber mit dem BeitrRLUmsG lediglich eine Gesetzeslage wiederhergestellt hat, die vor der Rechtsprechungsänderung durch den BFH einer gefestigten Rechtsprechung und Rechtspraxis entsprochen habe. ■

Einkommensteuer/Körperschaftsteuer

Aussetzung der Vollziehung wegen ernstlicher Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke

Der BFH hat mit Beschluss vom 18.12.2013 (DStR 2014 S. 788; KPMG-Mitteilungen Juni 2014 S. 10) im vorläufigen Verfahren der Vollziehungsaussetzung entschieden, dass Zweifel an der Verfassungskonformität der Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs für Zinsaufwendungen gemäß § 4h EStG (sogenannte Zinsschranke) bestehen und deshalb Vollziehungsaussetzung gewährt (§ 69 FGO). Nach dem BMF-Schreiben vom 13.11.2014 (DStR 2014 S. 2345) ist der Beschluss nicht über den entschiedenen Fall hinaus anzuwenden.

Die vom BFH geäußerten Zweifel an der Verfassungskonformität der § 4h EStG und § 8a KStG sind nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht berechtigt. Ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip liege schon deshalb nicht vor, weil die Zinsschranke veranlagungszeitraumübergreifend konzipiert sei. Zinsaufwendungen seien aufgrund der Vortragsmöglichkeit nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG gegebenenfalls nur vorübergehend nicht abziehbar. Der AdV-Beschluss des BFH stehe insoweit im Widerspruch zu seiner aktuellen Rechtsprechung zur Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG und § 10a Satz 2 GewStG. Im Übrigen sei die Zinsschranke verfassungsrechtlich gerechtfertigt, da sie nicht nur bezwecke, Missbrauch zu verhindern, sondern auch die Vermeidung von Gewinnverlagerungen im Konzern als qualifizierten Fiskalzweck verfolge.

Überdies fehlt es nach Ansicht des BMF an dem für eine Vollziehungsaussetzung erforderlichen besonderen Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen. Der BFH stellte im Rahmen seines Beschlusses auf das öffentliche Interesse an einer geordneten Haushaltsführung ab, das seines Erachtens im Hinblick auf die Zinsschranke gering zu gewichten sei. Ein besonderes persönliches Interesse habe der BFH nicht geprüft. Dieses war im Streitfall auch nicht gegeben, da es bei der Antragstellerin um

eine Körperschaftsteuerschuld von lediglich rund 11.600 Euro bei Zinsaufwendungen von rund 10 Millionen Euro ging.

Schließlich stellt das BMF klar, dass eine Vollziehungsaussetzung wegen unbilliger, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotener Härte unberührt bleibt (§ 361 Abs. 2 Satz 2 2. Alternative AO und § 69 Abs. 2 Satz 2 2. Alternative FGO). ■

Erbschaft-/Schenkungsteuer

Steuerliche Folgen des verbilligten Verkaufs eines Grundstücks der GmbH an ausscheidenden Gesellschafter

In dem dem BFH-Urteil vom 27.8.2014 (DStR 2014 S. 2239) zugrunde liegenden Streitfall war der Kläger zu 19 %, sein Vater V zu 51 % und sein Bruder B zu 30 % an der X-GmbH beteiligt. Im Zuge der Nachfolgeregelung übertrug V seinen Geschäftsanteil im Jahr 2007 im Weg der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf B, während der Kläger seinen Geschäftsanteil an B und dessen Ehefrau entgeltlich übertrug. Mit einem weiteren notariellen Vertrag vom gleichen Tag veräußerte die X-GmbH, vertreten durch ihren Geschäftsführer B, ihr gehörende Grundstücke an den Kläger. Eine nachfolgende Betriebsprüfung beurteilte den Verkehrswert der Grundstücke deutlich höher als den vereinbarten Kaufpreis und sah in Höhe der Differenz eine verdeckte Gewinnausschüttung an B. Das Finanzamt erachtete die verbilligte Überlassung der Grundstücke als eine gemischte Schenkung der X-GmbH an den Kläger und setzte Schenkungsteuer fest. Diese war Gegenstand des Rechtsstreits.

Der BFH bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts, das den Schenkungsteuerbescheid aufgehoben hatte. Die Schenkungsteuer setzt eine freigebige Zuwendung unter Lebenden voraus (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG). Vermögensvorteile, die ein Steuerpflichtiger durch eine auf Einkünfteerzielung am Markt gerichtete Erwerbshandlung erzielt und die deshalb bei ihm der Einkommensteuer unterliegen, werden von dieser Vorschrift

nicht erfasst. Ein Vermögensvorteil, den der Verkäufer eines GmbH-Anteils über den vom Erwerber gezahlten Kaufpreis hinaus erhält, ist ausschließlich von ertragsteuerrechtlicher Bedeutung, wenn der Vorteil zum Veräußerungspreis im Sinne des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG zählt.

Zum Veräußerungspreis rechnen auch alle Vorteile, die der Veräußerer zwar nicht als direkte Gegenleistung für den Anteil, aber in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erhalten hat. Unbeachtlich ist insoweit, ob der Vorteil vom Erwerber selbst oder von dritter Seite gewährt wurde – selbst wenn es an einer Veranlassung durch den Erwerber fehlt.

Veräußert daher ein Gesellschafter seinen GmbH-Anteil, und sind die Voraussetzungen des § 17 EStG erfüllt, liegt keine freigebige Zuwendung in Form der gemischten Schenkung der GmbH an den ausscheidenden Gesellschafter vor. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die GmbH in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung auf Veranlassung des Anteilserwerbers ein ihr gehörendes Grundstück zu einem deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Preis an den Anteilsveräußerer verkauft. Denn die Differenz zwischen Verkehrswert und Kaufpreis gehört mit zum Veräußerungspreis im Sinne des § 17 EStG. Diese Rechtssituation bestand im Streitfall, sodass keine Schenkungsteuer anfiel. Wie der Sachverhalt tatsächlich einkommensteuerrechtlich beurteilt wurde, ist schenkungsteuerrechtlich unbeachtlich. ■

Freigebige Zuwendung an Neugesellschafter bei Kapitalerhöhung einer GmbH

Im Fall des BFH-Urteils vom 27.8.2014 (DStR 2014 S. 2282) war die Klägerin – eine GmbH – durch die in Luxemburg ansässige H am 5.2.1998 gegründet worden. Eine Eintragung der GmbH ins Handelsregister ist am 18.5.1998 erfolgt. An der ebenfalls in Deutschland ansässigen GmbH 2 waren zunächst zwei in Liechtenstein ansässige Unternehmen (A-AG und C) je zur Hälfte beteiligt. Aufgrund einer Vereinbarung zwischen H, A-AG und C beschloss die Gesellschafterversammlung der GmbH 2 am

5.2.1998 eine Kapitalerhöhung um 22,5 Millionen DM (zuzüglich Aufgeld von 7,5 Millionen DM), wobei nur die Klägerin zur Übernahme der Stammeinlage zugelassen wurde. Die Einlagen sollten für Investitionen genutzt werden. Nach Auffassung des Finanzamts überstieg der Wert des neuen Geschäftsanteils (rund 45 Millionen DM) – ermittelt auf der Basis des sogenannten Stuttgarter Verfahrens – den von der neuen Gesellschafterin aufzubringenden Betrag von 30 Millionen DM erheblich. Es setzte wegen freigebiger Zuwendungen der A-AG und C Schenkungsteuer gegen die Klägerin fest. Diese erhob Sprungklage bezüglich der vom Finanzamt auf die Zuwendung der A-AG festgesetzten Schenkungsteuer.

Werden im Zuge der Kapitalerhöhung einer GmbH Dritte zur Übernahme neuer Geschäftsanteile zugelassen, sind sie mit der Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister auf Kosten der Altgesellschafter bereichert, wenn der gemeine Wert der neuen Geschäftsanteile die jeweils zu leistenden Einlagen übersteigt. Gegenstand der Zuwendung ist der neue Geschäftsanteil. Dem steht nicht entgegen, dass der neue Geschäftsanteil erst mit Eintragung der Kapitalerhöhung in das Handelsregister entsteht. „Entreicherungsgegenstand“ und „Bereicherungsgegenstand“ müssen nicht identisch sein. Die Bereicherung beruht auf einer Zuwendung der Altgesellschafter, deren Geschäftsanteile nunmehr eine geringere quotale Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft vermitteln. Dies gilt auch dann, wenn – wie im Streitfall – der Altgesellschafter (A-AG) eine Kapitalgesellschaft ist, deren Gesellschafter die Zustimmung zu der Kapitalerhöhung zu den in der Gesellschafterversammlung beschlossenen Bedingungen und den Verzicht auf eine Teilnahme an der Kapitalerhöhung veranlasst haben. Eine Vermögensverschiebung kommt nur zwischen dem Altgesellschafter selbst und dem Neugesellschafter in Betracht. Denn die Geschäftsanteile der Gesellschafter des Altgesellschafters bleiben in ihrer Substanz unberührt, eine bloße Wertminderung dieser Anteile ist schenkungsteuerrechtlich ohne Bedeutung.

Die Frage, ob der neue Gesellschafter im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bereichert ist, ist ausschließlich nach bürgerlich-recht-

lichen Bewertungsgrundsätzen zu beurteilen. Die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften sind erst im Rahmen der Ermittlung der Bereicherung im Sinne des § 10 ErbStG anzuwenden. Bereicherungsgegenstand ist der gesamte neue Geschäftsanteil, da die erbrachte Einlage keine Gegenleistung, sondern Erwerbskosten im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG darstellt, die von dem steuerlichen Wert der Bereicherung abzuziehen sind. Bürgerlich-rechtlich entspricht der Wert des neuen Anteils dem Verkehrswert, der nach der Vorschrift des § 9 BewG (in der im Jahr 1998 geltenden Fassung) zu ermitteln ist.

Der Verkehrswert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei der Wertermittlung sind mit Ausnahme ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse alle tatsächlichen, rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände zu berücksichtigen, die üblicherweise vom Markt beachtet werden. Hierbei spielen Prognosen über künftige Entwicklungen eine entscheidende Rolle. Eine freigebige Zuwendung setzt zusätzlich als subjektiven Tatbestand voraus, dass die Altgesellschafter mit dem Willen zur Freigebigkeit gehandelt haben. Dieser Wille ist anzunehmen, wenn den Altgesellschaftern aufgrund der ihnen bekannten Umstände nach den Maßstäben des allgemein Verkehrsüblichen bewusst war, dass der Wert des neuen Geschäftsanteils die zu leistende Einlage erheblich überstieg. Bei einem auffälligen Missverhältnis zwischen dem bei verständiger Beurteilung zugrunde zu legenden Verkehrswert des neuen Anteils und der zu leistenden Einlage muss nach der Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass die Altgesellschafter dieses Missverhältnis erkannt hatten.

Im Streitfall hatte das Finanzgericht das Vorliegen des objektiven und subjektiven Tatbestands einer freigebigen Zuwendung aufgrund des nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelten Unternehmenswerts angenommen. Da insoweit der nach den bürgerlich-rechtlichen Bewertungsgrundsätzen zu bestimmende Unternehmenswert maßgebend ist, verwies der BFH den Rechtsstreit zurück. Zugleich wies er darauf hin, dass dann, wenn eine freigebige Zuwendung

im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegt, der Klägerin die Steuervergünstigungen nach § 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 ErbStG unter den dort näher bestimmten Voraussetzungen zustehen können, denn die A-AG war an der GmbH zu mehr als einem Viertel beteiligt gewesen. Dem steht nicht entgegen, dass der neue Gesellschafter den Geschäftsanteil erst mit Eintragung in das Handelsregister originär erwirbt. Denn maßgebend ist die schenkungsteuerrechtliche Wertung, wonach Gegenstand der freigebigen Zuwendung der neue Geschäftsanteil ist. ■

Erbschaftsteuer/Unionsrecht

Erbschaftsteuerrechtliche Anzeigepflicht eines inländischen Kreditinstituts mit Zweigniederlassung im EU-Ausland

Der BFH legte in seinem Beschluss vom 1.10.2014 (DStR 2014 S. 2338) dem EuGH eine Frage zur Auslegung der Anzeigepflicht des § 33 Abs. 1 ErbStG im Lichte der Niederlassungsfreiheit vor. Die Klägerin – ein inländisches Kreditinstitut – hatte beim Tod eines inländischen Erblassers auch dessen Vermögensgegenstände, die in einer unselbstständigen Zweigstelle des Kreditinstituts in einem anderen Mitgliedstaat verwahrt oder verwaltet werden, dem zuständigen inländischen Finanzamt anzuzeigen. Die Frage nach einem möglichen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit stellt sich dann, wenn in dem anderen Mitgliedstaat keine vergleichbare Anzeigepflicht besteht und Kreditinstitute dort einem strafbewehrten Bankgeheimnis unterliegen.

Die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts forderte die Klägerin im Jahr 2008 unter Hinweis auf § 33 ErbStG auf, ab dem 1.1.2001 alle von einer Zweigstelle in Österreich verwalteten Vermögensgegenstände, die bei dem Tod eines inländischen Erblassers zu dessen Vermögen gehörten, in der nach § 1 ErbStDV vorgesehenen Form bis zum 30.1.2009 dem jeweils zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Nach den zum österreichischen Bankgeheimnis geltenden Bestimmungen dürfen aber Kreditinstitute

grundsätzlich die ihnen ausschließlich aufgrund der Geschäftsbeziehungen mit Kunden anvertrauten Informationen nicht offenbaren. Bei einer Offenbarung von Tatsachen des Bankgeheimnisses können die Gerichte Freiheits- oder Geldstrafen festsetzen.

Der BFH geht davon aus, dass die durch das Finanzamt verfügte Aufforderung rechtmäßig ist. Soweit sich jedoch die Anzeigepflicht nach § 33 Abs. 1 ErbStG auf die ausländische Zweigniederlassung erstreckt, kann die Klägerin möglicherweise eine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit geltend machen. Auch wenn die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit vornehmlich die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, so verbieten sie es doch ebenfalls, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert.

Nach Auffassung des BFH wird die gewerbliche Betätigung eines inländischen Kreditinstituts über eine Zweigstelle in Österreich erst dadurch behindert, dass es dort keine vergleichbare Anzeigepflicht gibt und ein strafbewehrtes Bankgeheimnis gilt. Dieses Bankgeheimnis hat auch ein Kreditinstitut mit Sitz in Deutschland zu beachten, soweit es Tätigkeiten über eine Zweigstelle in Österreich ausübt. Im Verhältnis zu den nicht von der Anzeigepflicht betroffenen Banken ist die Tätigkeit eines inländischen Kreditinstituts erschwert. Falls eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegen sollte, ist fraglich, ob diese gerechtfertigt ist.

Als anerkannter Rechtfertigungsgrund könnte das berechtigte Interesse der Mitgliedstaaten an einer wirksamen Steueraufsicht in Betracht kommen. Erfasst die Anzeigepflicht einer inländischen Bank nicht auch ihre gesamten unselbstständigen Zweigstellen, so bestünde die Gefahr, dass im Ausland verwahrte Vermögensgegenstände nicht in den Steuererklärungen angegeben werden. Dabei ist es unerheblich, ob sich im Fall einer Erstreckung der Anzeigepflicht auf ausländische Zweigstellen inländischer Kreditinstitute das Anlegerverhalten dahin gehend ändern könnte, dass vermehrt

Vermögen bei ausländischen Banken angelegt werden. Nicht entscheidend ist nach Ansicht des BFH schließlich, dass die erweiterte Anzeigepflicht das gesamte Engagement des Kreditinstituts in Österreich gefährden und wegen der zu erwartenden Maßnahmen der österreichischen Finanzmarktaufsicht zur Schließung der Zweigstelle führen würde. Denn die Klägerin könnte die Anzeige jedenfalls mit Zustimmung des Bankkunden erstatten, ohne gegen das österreichische Bankgeheimnis zu verstoßen. ■

Freibetragsregelung für beschränkt Schenkungsteuerpflichtige nach § 2 Abs. 3 ErbStG unionsrechtswidrig?

Das Finanzgericht Düsseldorf legte in seinem Beschluss vom 22.10.2014 (DStR 2014 S. 2384) dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob § 16 Abs. 2 ErbStG – auch unter Berücksichtigung von § 2 Abs. 3 ErbStG – mit der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 65 AEUV) vereinbar ist.

Im Streitfall setzte das Finanzamt in zwei Bescheiden gegen die Klägerin (Schenkerin) hinsichtlich der Übertragung eines Anteils als Miteigentümerin an einem in Deutschland gelegenen Grundstück auf ihre Abkömmlinge Schenkungsteuer fest. Sowohl die Klägerin als auch die Beschenkten sind deutsche Staatsangehörige und haben ihren Wohnsitz in Großbritannien. Bei der Ermittlung der Schenkungsteuer zog der Beklagte vom jeweiligen Wert des Erwerbs jeweils einen persönlichen Freibetrag für beschränkt Steuerpflichtige von 2.000 Euro ab.

Das Finanzgericht geht davon aus, dass unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 22.4.2010 in der Rs. „Mattner“ (DStR 2010 S. 861) der vorliegenden Klage stattzugeben wäre. Da die Klägerin und ihre Töchter zur Zeit der Ausführung der Schenkung ihren Wohnsitz in Großbritannien hatten (§ 16 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), ist der angewandte Freibetrag von 2.000 Euro niedriger als der für unbeschränkt Schenkungsteuerpflichtige geltende Freibetrag von 400.000 Euro. Allerdings stellt sich die Frage, ob durch die zwischenzeit-

lich erfolgte gesetzliche Verankerung einer Option zur Behandlung eines Vermögensanfalls als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 2 Abs. 3 ErbStG eine mit dem Unionsrecht vereinbare Rechtslage geschaffen worden ist. Im Ausgangssachverhalt hatte die Klägerin keinen solchen Antrag gestellt.

Das Finanzgericht weist zunächst auf das EuGH-Urteil vom 28.2.2013 in der Rs. „Beker“ (DStR 2013 S. 518) hin. Demnach könne eine Wahlmöglichkeit, die unter Umständen zur Vereinbarkeit einer Situation mit dem Unionsrecht führt, für sich allein die Unionsrechtswidrigkeit eines Besteuerungssystems nicht heilen. Unter diesem Aspekt spricht einiges dafür, dass die Einführung des § 2 Abs. 3 ErbStG an der Unionsrechtswidrigkeit des § 16 Abs. 2 ErbStG nichts geändert hat. Dies gilt insbesondere deshalb, weil § 16 Abs. 2 ErbStG automatisch angewendet wird, wenn der Steuerpflichtige keinen Antrag gestellt hat.

Weitere Zweifel an der Vereinbarkeit des § 2 Abs. 3 ErbStG mit dem Unionsrecht sieht das Finanzgericht darin, dass der Erwerber nach dieser Norm nur dann einen Antrag stellen kann, wenn der Erblasser, Schenker oder Erwerber zur Zeit der Zuwendung seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (oder in einem Staat mit Anwendbarkeit des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum) hat. Vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils vom 17.10.2013 (DStR 2013 S. 2269) ist jedoch zu berücksichtigen, dass der EuGH seine Schutzwirkung auch auf Sachverhalte mit Drittstaaten ausgeweitet hat.

Schließlich findet bei Ausübung des Wahlrechts nach § 2 Abs. 3 Satz 2 ErbStG eine Zusammenrechnung von Vermögensvorteilen innerhalb von zehn Jahren sowohl vor als auch nach dem Vermögensanfall statt. Insoweit legt § 2 Abs. 3 ErbStG einen Erwerbszeitraum von zwanzig Jahren zugrunde. Dagegen ist bei originär unbeschränkter Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG im Inlandsfall lediglich eine Zusammenrechnung innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren relevant. ■

Grunderwerbsteuer

Ausübung eines Benennungsrechts als grunderwerbsteuerlich relevanter Vorgang

Im Fall des Urteils des Finanzgerichts Köln vom 26.3.2014 (DStR 2014 S. 2292; Revision eingelegt, Az. BFH: II R 26/14) veräußerte die Y-Bank mit Vertrag vom September 2006 sämtliche Anteile (100 %ige Beteiligung) an der WX N.V. an die W-Bank. Die WX N.V. hielt wiederum 100 % der Anteile an verschiedenen niederländischen Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der B.V. Diese B.V. waren Eigentümer von in Deutschland belegtem Grundbesitz. Ferner sah der Anteilskaufvertrag zugunsten der W-Bank das Recht vor, vor Vollzug des Vertrags eine Gesellschaft ihrer Unternehmensgruppe als Käuferin zu benennen. Zur Umsetzung des ausgeübten Benennungsrechts schlossen die W-Bank und die Klägerin im Dezember 2006 eine Änderungsvereinbarung. Danach wurde festgehalten, dass die W-Bank als Käuferin des Anteilskaufvertrags vom September 2006 die Klägerin benannt habe und als Stichtag für die Anteilsübertragung wurde der maßgebliche Tag vom Dezember 2006 bestimmt. Mit notariellem Vertrag vom Dezember 2006 wurden sodann die Anteile der Y-Bank an der WX N.V. auf die Klägerin übertragen. Das Finanzamt sah in der erfolgten Anteilsübertragung eine Vereinigung der Anteile an der WX N.V. im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG in der Hand der Klägerin.

Nach Auffassung des Finanzgerichts Köln ist der Beklagte im Streitfall zutreffend von einem steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG ausgegangen. Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 % der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen der Steuer, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen ist.

Besteuerungsgegenstand ist im Streitfall nur der Vorgang vom Dezember 2006 und nicht der Anteilskaufvertrag vom September 2006. Zutreffend geht das Finanzamt

davon aus, dass die streitige Anteilsübertragung aufgrund der am gleichen Tag beschlossenen Vertragsübernahme erfolgt ist. Bei der Benennung der Klägerin als Käuferin in Ausübung des vereinbarten Benennungsrechts handelt es sich zivilrechtlich um eine Vertragsübernahme. Die Klägerin ist in die gesamte vertragliche Rechtsposition der Y-Bank als Ersterwerberin eingetreten. Auch wenn sich zivilrechtlich bei einer Vertragsübernahme der Eigentumserwerb zwingend zwischen dem ursprünglichen Veräußerer und dem Dritten vollzieht, findet der grunderwerbsteuerrechtlich maßgebliche Rechtsträgerwechsel bei einer Grundstücksveräußerung zwischen dem ursprünglichen Erwerber und dem Dritten statt (BFH-Urteil vom 22.1.2003, DStR 2003 S. 934).

Im Streitfall ist der Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG verwirklicht. Denn mit der Übertragungsurkunde vom Dezember 2006 sind sämtliche Anteile an der WX N.V. von der Y-Bank auf die Klägerin übertragen worden. Es kann auch nicht eingewendet werden, dass die Anwendung des § 1 Abs. 3 Nr. 4 GrEStG daran scheitert, dass der Übertragung ein schuldrechtliches Geschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG vorausgegangen sei. Denn an dem Anteilskaufvertrag vom September 2006 war die Klägerin schuldrechtlich nicht beteiligt. Ein nur mit einem Dritten vorausgegangenes schuldrechtliches Rechtsgeschäft kann insoweit nicht genügen. Da im Streitfall kein Neuabschluss, sondern nur eine Vertragsübernahme erfolgt ist, kann auch die Änderungsvereinbarung nicht als vorausgegangenes schuldrechtliches Rechtsgeschäft qualifiziert werden. Denn die Vertragsübernahme ist Rechtsnachfolge in die gesamte Rechtsstellung einer Vertragspartei durch Übertragung des gesamten Schuldverhältnisses. ■

Außensteuerrecht

Keine Verzinsung der Wegzugsteuer

In dem vom Finanzgericht Düsseldorf vom 27.9.2013 (DStRE 2014 S. 1314; rechtskräftig) zu entscheidenden Fall hatten die Kläger (deutsche Staatsangehörige) im Streitjahr 2006 neben ihrem seit mehr als zehn Jahren bestehenden Wohnsitz in Deutschland einen weiteren Wohnsitz in Österreich begründet und ihren Lebensmittelpunkt dorthin verlagert. Zur Zeit des Wegzugs war der Kläger mit 25 % an einer in Deutschland ansässigen GmbH beteiligt. Durch den Wegzug verwirklichte der Kläger hinsichtlich seiner Anteile im Sinne des § 17 EStG unzweifelhaft den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG.

Der ursprüngliche, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Einkommensteuerbescheid 2006 berücksichtigte jedoch keinen Gewinn im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AStG. Erst mit einem im Jahr 2011 (dem Jahr der endgültigen Aufgabe des deutschen Wohnsitzes) geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 erfasste das Finanzamt den steuerlich zu berücksichtigenden Vermögenszuwachs der GmbH-Anteile und erhöhte damit die Einkommensteuer 2006. Gleichzeitig setzte das Finanzamt nach § 233a AO Zinsen zur Einkommensteuer auf die durch den Wegzug entstandene Einkommensteuer nach § 6 Abs. 1 AStG fest. Die Klage richtet sich gegen die Festsetzung der Zinsen nach § 233a AO.

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf hat das Finanzamt im Rahmen der Ermittlung der nach § 233a Abs. 1 AO festzusetzenden Zinsen bei der festgesetzten Steuer nach § 233a Abs. 3 AO zu Unrecht die gemäß § 6 Abs. 1 AStG geschuldete und nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 AStG zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stundende Steuer berücksichtigt. Zwar liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 233a Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 3 AO auch hinsichtlich der gemäß § 6 Abs. 1 AStG in Verbindung mit § 17 EStG festgesetzten Wegzugsteuer der Kläger vor. Die Regelung des § 233a AO wird jedoch im Streitfall durch § 6 Abs. 5 AStG verdrängt. Nach der

Zielsetzung des § 6 Abs. 5 AStG in der im Streitjahr 2006 geltenden Fassung steht dieser nicht nur der Festsetzung von Stundungszinsen nach § 234 AO, sondern auch von Nachforderungszinsen nach § 233a AO entgegen.

Die Situation der Festsetzung von Zinsen auf die geschuldete, aber verspätet festgesetzte Steuer verletzt ebenso wie die Festsetzung von Zinsen auf die festgesetzte, aber gestundete Steuer die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV. Auch in der Festsetzung der Zinsen nach § 233a AO auf die Wegzugsteuer liegt eine Benachteiligung des Steuerpflichtigen, der von Deutschland in einen EU-Mitgliedstaat verzieht, gegenüber dem Steuerpflichtigen, der innerhalb Deutschlands umzieht. Dabei sind keine sachlichen Gründe für diese Ungleichbehandlung erkennbar. Zur Sicherstellung eines Besteuerungsrechts ist es ausreichend, dass die Steuer gleichsam festgestellt wird. Nicht erforderlich ist jedoch, dass bei verspäteter Festsetzung der zu stundenden Steuer Zinsen nach § 233a AO festgesetzt werden.

Schließlich widersprechen die Zielsetzungen nach § 233a AO einer Verzinsung der Wegzugsteuer. Der Steuerpflichtige erlangte einerseits keinen Nutzungsvorteil gegenüber demjenigen, dessen Steuerfestsetzung innerhalb der Karenzfrist des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO erfolgte. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Wegzugsteuer nach § 6 Abs. 5 AStG von Anfang an zinslos und ohne Sicherheitsleistung zu stunden war. Andererseits ist auch kein Zinsnachteil des Steuergläubigers bei einer verspätet festgesetzten, aber nach § 6 Abs. 5 AStG zu stundenden Wegzugsteuer erkennbar. So soll die Erhebung der Wegzugsteuer gerade erst dann erfolgen, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich einen der Tatbestände des § 6 Abs. 5 Satz 4 AStG erfüllt.

Steht jedoch zweifelsfrei fest, dass der Steuerpflichtige durch die verspätete Festsetzung keine Vor- oder Nachteile hatte, kann durch die Verzinsung der Steuernachforderung, die sich aus der verspäteten Steuerfestsetzung ergibt, kein Vor- oder Nachteil ausgeglichen werden. Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, warum für die Zeit zwischen materiell-rechtlicher Entste-

hung und Festsetzung einer Steuerschuld Zinsen für diese entstehen sollen, wenn dies auch für die Zeit nach der Festsetzung durch die Verpflichtung zur zinslosen Stundung ausgeschlossen ist. ■

Investmentsteuerrecht

Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG verstößt gegen Kapitalverkehrsfreiheit

Der EuGH befasste sich in seinem Urteil in der Rs. „van Caster“ vom 9.10.2014 (DStRE 2014 S. 1318) mit einem Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Düsseldorf zur Frage der Vereinbarkeit der nationalen Regelung zur Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG mit dem Unionsrecht.

Erfüllen Investmentfonds die Bekanntmachungs- und Veröffentlichungspflichten aus § 5 Abs. 1 InvStG nicht, so werden die Erträge aus den Investmentfonds nach § 6 InvStG beim Anteilseigner pauschal besteuert. Steuerpflichtige, die in diese Fonds investieren, müssen die Steuer auf einen Betrag entrichten, der nach den in dieser Vorschrift festgelegten Berechnungsmodalitäten ermittelt wird. Bei dieser pauschalen Besteuerung wird eine Mindestbesteuerungsgrundlage von 6 % des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angesetzt. Dies gilt unabhängig davon, ob der Wert des Investmentanteils im Laufe des betreffenden Jahres gefallen oder gestiegen ist. Das vorlegende Finanzgericht sieht in der Bestimmung des § 6 InvStG eine mittelbare Diskriminierung intransparenter ausländischer Fonds, da inländische Fonds in der Regel die Anforderungen des § 5 Abs. 1 InvStG erfüllen und entsprechend keine Pauschalbesteuerung beim Anteilseigner stattfindet.

Der EuGH kommt zum Ergebnis, dass Art. 63 AEUV der nationalen Regelung einer pauschalen Besteuerung der Erträge, die der Steuerpflichtige aus ausländischen Investmentfonds erzielt, entgegensteht. Hintergrund ist, dass ein ausländischer Investmentfonds die in dieser Regelung unterschiedslos für inländische und ausländische Fonds geltenden Verpflichtungen zur

Bekanntmachung und Veröffentlichung bestimmter Angaben nicht erfüllt. Damit aber ermöglicht diese Regelung dem Steuerpflichtigen nicht, Unterlagen oder Informationen beizubringen, mit denen sich die tatsächliche Höhe seiner Einkünfte nachweisen lässt.

Die pauschale Besteuerung kann zu einer Überbewertung der tatsächlichen Einkünfte des Steuerpflichtigen führen – vor allem, wenn die Zinssätze über einen längeren Zeitraum niedrig sind. Zwar kann die pauschale Besteuerung in Jahren, in denen Investmentfonds hohe Erträge abwerfen, günstiger sein als die allgemeine Regelung der transparenten Besteuerung. Allerdings kann nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine gegen eine Grundfreiheit verstoßende nachteilige steuerliche Behandlung nicht mit anderen steuerlichen Vergünstigungen gerechtfertigt werden. Im Hinblick auf die in bestimmten Fällen nicht in § 5 Abs. 1 InvStG erfüllten Verpflichtungen durch einen ausländischen Fonds und dem damit verbundenen fehlenden Nachweis der tatsächlichen Einkünfte durch den Steuerpflichtigen ist die pauschale Besteuerung geeignet, einen deutschen Anleger davon abzuhalten, in ausländische Fonds zu investieren.

Nach gefestigter Rechtsprechung kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gerechtfertigt sein. So kann eine Beschränkung anerkannt werden, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden. Da die im Ausgangsverfahren bezeichnete nationale Regelung dies nicht bezweckt, stellt sich die Frage nach einer Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nicht.

Schließlich kann eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch eine nationale Regelung gerechtfertigt sein, um sowohl die Wirksamkeit der Steuerkontrolle sicherzustellen als auch die Wirksamkeit der Steuereinzahlung zu gewährleisten. Die in § 5 Abs. 1 InvStG getroffene Regelung, nach der Steuerpflichtige daran gehindert

werden, eigene Nachweise über die Erträge beizubringen, geht jedoch über das hinaus, was erforderlich ist, um die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten. Denn es ist durchaus möglich, dass die Steuerbehörden anhand der vom Steuerpflichtigen vorgelegten einschlägigen Belege die Erträge aus den ausländischen Investmentfonds zur Bemessung der Steuer prüfen können. Darüber hinaus können sich die Finanzbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats nach der Richtlinie 77/799/EWG vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden im Bereich der direkten Steuern an die Behörden eines anderen Mitgliedstaats wenden, um alle maßgeblichen Auskünfte zur ordnungsgemäßen Bemessung der Steuer eines Steuerpflichtigen zu erhalten. ■

Verfahren

Kein erneuter Einspruch innerhalb der Einspruchsfrist nach Teileinspruchsentscheidung

In dem dem BFH-Urteil vom 18.9.2014 (DStR 2014 S. 2343) zugrunde liegenden Sachverhalt legten die Kläger innerhalb der Einspruchsfrist am 6.7.2012 erneut Einspruch gegen den am 4.6.2012 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2011 ein. Vorausgegangen war eine Teileinspruchsentscheidung vom 21.6.2012 gemäß § 367 Abs. 2a AO. Im Rahmen dieser Teileinspruchsentscheidung wies das Finanzamt den ursprünglichen Einspruch, der sich gegen die Kürzung der als außergewöhnliche Belastungen abgezogenen Krankheitskosten richtete, als unbegründet zurück. Bei der nachgereichten Begründung zum erneuten Einspruch beantragten die Kläger die erklärungs-gemäße Berücksichtigung von Reisekosten. Mit der Einspruchsentscheidung vom 15.11.2012 verwarf das Finanzamt den (erneuten) Einspruch der Kläger als unzulässig. Das Finanzgericht wies die daraufhin erhobene Klage ab.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Denn erlässt das Finanzamt vor Ablauf der Einspruchsfrist eine Teileinspruchsentscheidung, so ist ein nochmaliger

Einspruch gegen die Steuerfestsetzung nicht mehr zulässig. Dies gilt auch in den Fällen, in denen der erneute Einspruch innerhalb der noch währenden Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) eingelegt worden ist. Soweit das Einspruchsverfahren durch eine wirksame Einspruchsentscheidung abgeschlossen wird, können Verwaltungsakte nur noch mit der Klage angefochten werden (§§ 40 ff. FGO).

Ist das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren durch eine (wirksame) Rechtsbehelfsentscheidung abgeschlossen worden, liegen zwei Verwaltungsakte vor. Dies ist zum einen der ursprüngliche Verwaltungsakt (Einkommensteuerbescheid 2011) und zum anderen die Teileinspruchsentscheidung. Dabei enthält die Einspruchsentscheidung eine materiell-rechtliche Regelung, soweit sie nicht lediglich den Einspruch als unzulässig verwirft. Allerdings bilden der verfahrensrechtlich ursprüngliche Verwaltungsakt und die Einspruchsentscheidung eine Verfahrenseinheit: Der ursprüngliche Verwaltungsakt ist mit dem Inhalt zu beurteilen, den er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat (§ 44 Abs. 2 FGO).

Die verfahrensrechtliche Einheit bewirkt, dass die Einspruchsentscheidung nicht nochmals mit dem Einspruch (§ 348 Nr. 1 AO) angefochten werden kann. Darüber hinaus kann eine Einspruchsentscheidung nicht neben einer gegen den Steuerbescheid gerichteten Klage gesondert im Klagewege angefochten werden. Schließlich kann der Ausgangsbescheid nach dem Ergehen einer Einspruchsentscheidung nicht nochmals zum Gegenstand eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens gemacht werden.

Des Weiteren betont der BFH, dass das Finanzgericht keinen Anlass hatte, den nicht statthaften (nochmaligen) Einspruch vom 6.7.2012 als beim Finanzamt angebrachte (§ 47 Abs. 2 FGO) Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2011 in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 21.6.2012 auszulegen. Mit Blick auf die Rechtsmittelbelehrung der Teileinspruchsentscheidung war das Schreiben der Kläger vom 6.7.2012 nicht als Klage anzusehen. Es war weder an das Finanzgericht gerichtet, noch brachte es den (unbedingten) Willen zur gerichtlichen Überprüfung der Teileinspruchsentscheidung

zum Ausdruck. Schließlich weist der BFH darauf hin, dass im Streitfall auch die Voraussetzungen für eine schlichte Änderung des streitigen Einkommensteuerbescheids nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht vorlagen. ■

Umsatzsteuer

Feste Niederlassung des Leistungsempfängers

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 16.10.2014 in der Rs. „Welmory“ (DStR 2014 S. 2169) auf Vorlage eines polnischen Gerichts zum Ort der Dienstleistung bei Leistungen an einen anderen Unternehmer Stellung genommen. Sofern keine spezielle Regelung anwendbar ist, gilt nach Art. 44 MwStSystRL (siehe auch § 3a Abs. 2 UStG) als Leistungsort der Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine an einem anderen Ort gelegene feste Niederlassung des Empfängers erbracht, so gilt dieser Ort als Leistungsort.

Im Streitfall veranstaltet eine zyprische Gesellschaft Auktionen auf einer Onlineplattform. Sie veräußert auf dieser Plattform sogenannte Bids an Kunden, die ihnen das Recht geben, von der polnischen Gesellschaft auf derselben Website Produkte zu ersteigern. Die zyprische Gesellschaft hatte dazu mit der polnischen Gesellschaft einen Kooperationsvertrag geschlossen. Streitig ist der Ort von Dienstleistungen der polnischen Gesellschaft an die zyprische Gesellschaft (zum Beispiel Werbung, Service, Informationsbeschaffung und Datenverarbeitung).

Vorrangiger Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung ist der Ort, an dem der Leistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Die Berücksichtigung einer anderen Niederlassung ist nur dann von Interesse, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat. Bei der Auslegung sind nicht nur die Bestimmungen

der MwStSystRL, sondern auch die Regelungen der Durchführungsverordnung heranzuziehen – auch wenn diese im Streitfall noch nicht galten. Aus dem Erwägungsgrund dieser Verordnung geht nämlich hervor, dass der Unionsgesetzgeber bestimmte Begriffe klarstellen wollte. Dabei handelt es sich um Bezeichnungen, die erforderlich sind, um die für den Ort der steuerbaren Umsätze maßgeblichen Kriterien festzulegen. Zugleich wollte er dabei der Rechtsprechung des EuGH auf diesem Gebiet Rechnung tragen.

Laut EuGH erfordert eine feste Niederlassung der zyprischen Gesellschaft in Polen, dass sie dort zumindest eine Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweist. Diese Struktur muss nach ihrer personellen und technischen Ausstattung in der Lage sein, Dienstleistungen, die von der polnischen Gesellschaft an die zyprische Gesellschaft erbracht werden, in Polen für ihre wirtschaftliche Tätigkeit zu empfangen und zu verwenden. Diese wirtschaftliche Tätigkeit besteht vorliegend im Betrieb des elektronischen Auktionssystems sowie in der Ausgabe und im Verkauf der Bids. Eine solche wirtschaftliche Tätigkeit erfordert trotz ihres besonderen Charakters zumindest eine geeignete Struktur namentlich im Hinblick auf ihre personelle und technische Ausstattung – wie beispielsweise Computer, Server und entsprechende Computerprogramme.

Die polnische Gesellschaft trägt dazu vor dem EuGH vor, dass sich die personelle und technische Ausstattung für die von der zyprischen Gesellschaft ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit außerhalb des polnischen Hoheitsgebiets befänden. Hierzu zählen beispielsweise Server, Software, IT-Dienste sowie das System zum Abschluss von Verträgen mit den Verbrauchern und zum Empfang von deren Zahlungen. Sollten diese Umstände nach Prüfung des polnischen Gerichts zutreffen, ist laut EuGH eine feste Niederlassung der zyprischen Gesellschaft in Polen zu verneinen.

Der Umstand, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten der beiden durch einen Kooperationsvertrag verbundenen Gesellschaften eine ökonomische Einheit darstellen und dass ihre Ergebnisse im Wesentlichen Ver-

brauchern in Polen zugutekommen, ist für die Beurteilung der Frage, ob die zyprische Gesellschaft über eine feste Niederlassung in Polen verfügt, ohne Belang. Zu unterscheiden ist vielmehr zwischen den Dienstleistungen, die von der polnischen Gesellschaft an die zyprische Gesellschaft erbracht werden, und denen, die von der zyprischen Gesellschaft an die Verbraucher in Polen erbracht werden. Hierbei handelt es sich um verschiedene Dienstleistungen, die unterschiedlichen Mehrwertsteuerregelungen unterliegen. ■

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen

Das BMF hat mit seinem Schreiben vom 20.10.2014 (DStR 2014 S. 2181) zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen Stellung genommen. Gegenüber dem Schreiben vom 5.11.2013 (siehe KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2014) ergeben sich folgende Änderungen:

Laut dem BMF-Schreiben vom 5.11.2013 ist die Rückgabe eines Transporthilfsmittels gegen Rückzahlung des Pfandgelds als Rücklieferung zu beurteilen. Für den Empfänger der Rücklieferung besteht unter den allgemeinen Voraussetzungen ein Vorsteuerabzug. Laut dem BMF-Schreiben vom 20.10.2014 ist dagegen die Rückgabe eines Transporthilfsmittels gegen Rückzahlung des Pfandgelds als Entgeltminderung zu beurteilen. Dementsprechend ist bei Rückgabe die Umsatzsteuer aus der als Lieferung zu qualifizierenden Hingabe zu berichtigen. Die Berichtigung ist für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist. Ebenso muss der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Lieferung berichtigen.

Laut dem BMF-Schreiben vom 5.11.2013 hat die umsatzsteuerliche Behandlung der Hin- und Rückgabe eines Transportbehältnisses als eigenständige Lieferungen (Transporthilfsmittel) oder als unselbstständige Nebenleistungen (Warenumschlüßungen) auf allen Handelsstufen (Pfandbetreiber – Hersteller – Großhändler – Einzelhändler)

einheitlich zu erfolgen. Durch das BMF-Schreiben vom 20.10.2014 wird klargestellt, dass (lediglich) die Einordnung des Transportbehältnisses als Transporthilfsmittel oder Warenumschliebung einheitlich auf allen Handelsstufen zu erfolgen hat.

Laut dem BMF-Schreiben vom 5.11.2013 sind bei Warenumschließungen die Grundsätze des Abschnitts 10.1 Abs. 8 UStAE zu beachten. Somit besteht zum Beispiel die Möglichkeit der Ermittlung eines Pfandbetragsaldos am Jahresende. Laut dem BMF-Schreiben vom 20.10.2014 gelten die Vereinfachungsregelungen in Abschnitt 10.1. Abs. 8 UStAE auch für die Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 20.10.2014 sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 5.11.2013 wird aufgehoben, soweit es den neuen Grundsätzen widerspricht. Es wird nicht beanstandet, wenn die Beteiligten für die Umsätze vor dem 1.7.2015 nach den bisherigen Grundsätzen verfahren. Die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 5.11.2013 zur Überlassung von Transporthilfsmitteln im Rahmen reiner Tauschsysteme bleiben unverändert. ■

Begriff des Bauwerks im Rahmen von Bauleistungen

Der BFH hat in seinem Urteil vom 28.8.2014 (DStR 2014 S. 2290) zum Begriff des Bauwerks bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen Stellung genommen.

Im Streitfall entwickelte eine im Anlagenbau tätige Gesellschaft eine Entrauchungsanlage für industrielle Großfeuerungsanlagen, speziell für sogenannte Ziehöfe. Die Gesellschaft baute die von ihr entwickelte Entrauchungsanlage in die Produktionshallen eines Kunden ein. Für den Einbau und die Montage nahm die Gesellschaft die Leistungen von Subunternehmern in Anspruch. Die Subunternehmer berechneten ihre Leistungen mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer. Die Gesellschaft nahm hieraus den Vorsteuerabzug in Anspruch. Die Finanzverwaltung verneinte einen Vorsteuerabzug, da die Gesellschaft Steuerschuldner von empfangenen Bauleistungen

nach § 13b UStG sei. Das Finanzgericht gab der Klage statt. Bei der Entrauchungsanlage handele es sich um eine Betriebsvorrichtung, sodass die Umkehr der Steuerschuldnerschaft für Bauleistungen nicht anwendbar sei.

Der BFH hat die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen umfasst Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen – mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. Laut BFH sind Bauwerke in diesem Sinne unbewegliche, durch Verbindung mit dem Erdboden hergestellte Sachen. Betriebsvorrichtungen (§ 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG) gehören nicht hierzu. Das Finanzgericht hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Entrauchungsanlage eine Betriebsvorrichtung ist. Dies ergibt sich nach den für den BFH bindenden Feststellungen des Finanzgerichts daraus, dass die Werkshallen, in die die streitgegenständliche Entrauchungsanlage eingebaut wurde, bereits über ein eigenes Klimaanlage-System verfügten. Dagegen diene die Entrauchungsanlage der Herstellung von Reinraumbedingungen für einen betrieblichen Produktionsvorgang (hier: Herstellung von Solarzellenplatten).

Der BFH sieht seine Auslegung durch Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL gedeckt. Danach ist die Befugnis, eine Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers anzuordnen, auf Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken beschränkt. Dabei sei zu berücksichtigen, dass zwar nach dem Unionsrecht die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei ist. Diese Steuerfreiheit umfasse aber nicht dauerhaft eingebaute Vorrichtungen und Maschinen – und damit nicht eigenen Zwecken dienende Betriebsvorrichtungen. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kommt eine Auslegung entsprechend der Baubetriebe-Verordnung nicht in Betracht. Soweit die Finanzverwaltung ferner in Abschnitt 13b.2 Abs. 5 Nr. 2 UStAE offensichtlich davon ausgeht, dass Laden- einbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinrichtungen auch dann als Teile eines Bauwerks anzusehen sind, wenn es

sich bei ihnen um Betriebsvorrichtungen handelt, schließt sich der BFH dem nicht an. ■

EuGH-Vorlage zur Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit dem Beschluss vom 3.7.2014 (DStR 2014 S. 2389) dem EuGH drei Fragen vorgelegt, ob und gegebenenfalls unter welchen Bedingungen einer Rechnungsberichtigung Rückwirkung zukommt.

Im Streitfall erhielten Handelsvertreter von einem Textilgroßhändler Provisionen. Die Provisionsabrechnungen erfolgten im Gutschriftsverfahren durch den Großhändler als Leistungsempfänger. Aufgrund einer Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2011 versagte die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug aus den erteilten Gutschriften. Diese seien keine ordnungsgemäßen Rechnungen im Sinne des § 15 Abs. 1 in Verbindung mit § 14 Abs. 4 UStG. Weder in den Abrechnungen noch in den Anlagen war die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des jeweiligen Handelsvertreters enthalten. Der Großhändler berichtigte daraufhin die Gutschriften der Jahre 2009 bis 2011 während der Außenprüfung. Die Gutschriften für das Jahr 2008 wurden erst im laufenden Einspruchsverfahren im Jahr 2014 geändert. Das Finanzamt ließ den Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Ausstellung der berichtigten Rechnung in den Jahren 2013 beziehungsweise 2014 zu. Die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung sei nicht möglich. Das Finanzamt setzte daher Nachzahlungszinsen nach § 233a AO fest.

Das Finanzgericht fragt zunächst, ob die vom EuGH im Urteil „Terra Baubedarf-Handel“ vom 29.4.2004 festgestellte exonunc-Wirkung einer erstmaligen Rechnungserstellung in Anbetracht zwischenzeitlich ergangener EuGH-Rechtsprechung noch unverändert fort gilt. Für den – hier vorliegenden – Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung könne durch die späteren EuGH-Urteile „Pannon Gép“ vom 15.7.2010 (DStR 2010 S. 1475) und „Petroma Transports“ vom 8.5.2013 (DStRE 2013 S. 1310) insoweit eine

Relativierung stattgefunden haben, als der EuGH in einem solchen Fall im Ergebnis eine Rückwirkung zulassen wollte. Das Finanzgericht bezweifelt das generelle Verbot rückwirkender Rechnungsberichtigungen. Der BFH ging bisher davon aus, dass der Vorsteuerabzug erst im Zeitpunkt der Korrektur zulässig ist. Eine Änderung seiner Rechtsprechung infolge des EuGH-Urteils in der Rs. „Pannon Gép“ hat der BFH mit seinem Urteil vom 19.6.2013 (DStR 2013 S. 2329; KPMG-Mitteilungen Januar/Februar 2014, S. 14) ausdrücklich offengelassen.

Das Finanzgericht fragt weiter, welche Mindestanforderungen an eine der Rückwirkung zugängliche berichtigungsfähige Rechnung zu stellen sind. Muss die ursprüngliche Rechnung bereits eine Steuer- oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten? Oder kann diese später ergänzt werden – mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Rechnung erhalten bleibt? Nach Auffassung des Finanzgerichts muss eine Rechnung zumin-

dest Angaben zu dem Rechnungsaussteller, dem Leistungsempfänger, der Leistungsbeschreibung, dem Entgelt und dem Steuerbetrag enthalten, damit sie einer rückwirkenden Berichtigung zugänglich ist. Einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer komme konstitutive Wirkung dergestalt zu, dass deren nachträgliche Aufnahme lediglich mit Wirkung für die Zukunft erfolgt. Das Finanzgericht beruft sich dabei auf die EuGH-Urteile „Mecsek-Gabona Kft.“ vom 6.9.2012 und „Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau“ vom 27.9.2012 (siehe KPMG-Mitteilungen Oktober 2012, S. 12). Danach habe der EuGH eine generelle Tendenz gezeigt, die Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht überzubewerten.

Schließlich fragt das Finanzgericht den EuGH, ob die Rechnungsberichtigung noch rechtzeitig ist, wenn sie erst im Rahmen eines Einspruchsverfahrens erfolgt, das sich gegen die abschließende Entscheidung (Änderungsbescheid) der Finanzbehörde richtet. Nach dem EuGH-Urteil in der

Rs. „Petroma Transports“ ist eine Rechnungsberichtigung der betreffenden Behörde vor ihrer abschließenden Entscheidung zuzuleiten. Das Gericht weist darauf hin, dass nach nationalem Recht eine rückwirkende Berichtigung bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens möglich ist (§ 367 Abs. 2 AO). ▀

Schneller Überblick zur Rechnungslegung: eNewsletter Accounting News

Regelmäßig aktuelle Informationen zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS finden Sie in unserem eNewsletter Accounting News – kostenfreier Download unter www.kpmg.de/accountingnews

Mit dem Infodienst **Steuern & Recht**

von KPMG erhalten Sie unter www.kpmg.de/Themen/1809.htm eine tagesaktuelle Nachrichtenübersicht zu steuerlichen und rechtlichen Themen – für Ihren ganz persönlichen Wissensvorsprung.

Der neue Unions-Zollkodex

Die Novellierung des europäischen Zollrechts ist ein Dauerthema. Ab dem 1.5.2016 wird der Unions-Zollkodex (UZK) vollumfänglich gelten. Dessen Historie sowie einige wesentliche Inhalte werden nachfolgend dargestellt.

Nachdem im Jahr 2008 der Modernisierte Zollkodex (MZK) beschlossen wurde, legte die Europäische Kommission am 20.2.2012 einen Vorschlag für den neuen UZK vor, um eine Anpassung an die seit dem Vertrag von Lissabon aus dem Jahr 2009 geltenden europarechtlichen Regelungen zu erzielen. Der UZK wurde am 10.10.2013 im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht und gilt seit dem 31.10.2013 für die im Art. 288 UZK genannten Artikel.

Ab dem 1.5.2016 werden alle Artikel des UZK gelten und der UZK wird damit den derzeit noch aktuellen Zollkodex (ZK) ablösen. Auch die neben dem ZK momentan anwendbare Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO) soll eine Neuerung erfahren und an die europarechtlichen Regelungen angepasst werden. Die Änderungsvorschläge zur ZK-DVO und zu den sogenannten delegierten Rechtsakten liegen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union sowie den EU-Verbänden zurzeit im 2. Entwurf zur Konsultation vor. Da der UZK (ebenso wie der derzeit geltende ZK) in Form einer EU-Verordnung erlassen worden ist, werden alle Regelungen des UZK in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union ab dem 1.5.2016 unmittelbar anzuwenden sein. Einer vorherigen Umsetzung in nationales Recht bedarf es nicht.

Inhaltlich sieht der UZK eine Reihe von Änderungen sowohl im Abgaben- als auch im Verfahrensrecht vor. In beiden Bereichen kommt es aufgrund der Neuerungen zu einer wirtschaftsfreundlicheren Gestaltung des Zollrechts. Insbesondere den als Zugelassene Wirtschaftsbeteiligte (AEO) zertifizierten Unternehmen wurden durch eine Reihe von nunmehr im UZK geregelten Begünstigungen weitere Vorteile eingeräumt.

Aus abgabenrechtlicher Sicht ist insbesondere die Erweiterung der Vorschriften über

die Zollschuld für die Praxis von Bedeutung. So wird zukünftig neben den bisherigen Personen auch derjenige Zollschuldner, der bei der Zollanmeldung die erforderlichen Angaben wissentlich falsch angibt (Art. 77 und 79 UZK).

Zudem werden die Regelungen für Sicherheitsleistungen zur Absicherung möglicherweise entstehender beziehungsweise bereits entstandener Zollschulden dahin gehend erweitert, dass eine Gesamtsicherheit für mehrere Zollverfahren abgegeben werden kann. Dabei besteht für Zugelassene Wirtschaftsbeteiligte sogar die Möglichkeit einer Reduzierung oder Befreiung der ansonsten vorgesehenen Gesamtsicherheit.

Neuerungen ergeben sich auch hinsichtlich der Erhebung, der Erstattung und des Erlasses sowie des Erlöschens von Zollschulden. Zukünftig werden alle Erlöschensstatbestände in Art. 124 UZK zusammengefasst. Er sieht (gegenüber dem derzeit gültigen Art. 204 ZK) eine Ausweitung auf das vorschriftswidrige Verbringen von Waren und das Entziehen von Waren aus der zollamtlichen Überwachung vor. Unter bestimmten Voraussetzungen kann nunmehr auch in diesen Fällen die Zollschuld erlöschen.

Praktisch bedeutsame Auswirkungen im Verfahrensrecht ergeben sich aus den in Titel V des UZK enthaltenen Vorschriften über den zollrechtlichen Status, die Überführung von Waren in ein Zollverfahren sowie die Überprüfung, Überlassung und Verwertung von Waren. Beispielsweise sieht Art. 173 Abs. 3 UZK (anders als der derzeit geltende Art. 65 ZK) eine Berichtigung der Zollanmeldung bis zu drei Jahre nach deren Annahme vor. Für Zugelassene Wirtschaftsbeteiligte mit dem Zertifikat AEO C werden zudem die Vorteile aus der Bewilligung erweitert. So können die Zollbehörden unter anderem auf Antrag eine zentrale Zollabwicklung bewilligen. Dies bedeutet, dass bei der Zollstelle, die für den Ort zuständig ist, an dem die Person (beziehungsweise das Unternehmen) ansässig ist, eine Zollanmeldung für Waren, die bei einer anderen Zollstelle gestellt werden, abgegeben werden kann (Art. 179 Abs. 1 UZK).

Schließlich enthält Titel VI des UZK die Regelungen zu den Zollverfahren. Diese

werden zukünftig von acht auf drei reduziert. Es verbleiben die Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr nach Art. 201 Abs. 2 UZK, das besondere Verfahren nach Art. 5 Nr. 37 Buchst. c) UZK, worunter eine Vielzahl zollrechtlicher Bestimmungen zusammengefasst werden, und der Ausfuhr nach Art. 5 Nr. 16 Buchst. c) UZK.

Da die Neuerungen ab 1.5.2016 gelten und ab diesem Zeitpunkt auch befolgt werden müssen, sollte frühzeitig geprüft werden, welche Änderungen für das eigene Unternehmen relevant sind und inwiefern Anpassungsbedarf hinsichtlich derzeitiger Unternehmensprozesse besteht. Auf dem Prüfstand stehen insbesondere alle Zollverfahren sowie die begleitenden Arbeits- und Organisationsanweisungen. ■

Literaturtipps



Kapitalkostenstudie 2014

Die aktuelle Kapitalkostenstudie von KPMG untersucht die von Unternehmen im Rahmen von Bewertungen angesetzten Kapitalkosten. Insgesamt beteiligten sich 130 Unternehmen aus Deutschland, Österreich und der Schweiz, darunter 22 der DAX-30-Unternehmen. Die Herausforderungen für die Unternehmen sind groß: Branchengrenzen verschwimmen, Geschäftsmodelle verändern sich oder wachsen ineinander. Unternehmen verschiedener Wirtschaftssektoren, die bislang nebeneinander operiert haben, stehen nun in direktem Wettbewerb. Folglich müssen Unternehmen ihre bestehenden Strategien und Geschäftsmodelle kritisch überprüfen.

Dabei sollten sich unternehmerische Entscheidungen – etwa zur Strategie und zum Geschäftsmodell – regelmäßig am Rendite-Risiko-Profil der zu beurteilenden Maßnahme orientieren. Die verwendeten Bewertungskalküle müssen erwartete Zahlungsströme und die damit verbundenen Risiken adäquat reflektieren. Entscheidend ist, die relevanten Informationen vollständig zu erfassen und Interdependenzen zwischen unterschiedlichen Geschäftsmodellen und Strategien zu identifizieren und in den Kapitalkosten zu berücksichtigen.

Vor diesem Hintergrund steht die aktuelle Studie unter dem Motto „Risikoberücksichtigung, Risikoäquivalenz, Risikoteilung“. Sie enthält zudem umfangreiche branchenspezifische Analysen.

Kostenfreier Download der Studie unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/kapitalkostenstudie2014-de.pdf>



Wirtschaftskriminalität in Deutschland 2014

KPMG beobachtet seit 15 Jahren die Wirtschaftskriminalität in Deutschland. Die aktuelle Studie zum Thema zeigt, dass Unternehmen vor allem im Bereich Prävention viel zu wenig gewappnet sind und ihre Risiken teilweise noch immer falsch einschätzen. Jedes dritte Unternehmen war in den vergangenen zwei Jahren Opfer. Lediglich 11 % der Befragten könnten sich jedoch vorstellen, 50.000 Euro oder mehr in den Schutz der Unternehmen zu investieren.

Häufigste Delikte waren in den vergangenen zwei Jahren Diebstahl und Unterschlagung sowie Betrug und Untreue. Delikte aus dem Bereich Datendiebstahl und Datenmissbrauch sind auf den dritten Platz vorgerückt. Der Schaden, der durch wirtschaftskriminelle Handlungen entsteht, wird auf etwa 80 Milliarden Euro pro Jahr geschätzt. Die höchsten Schadenssummen entstehen bei Kartellrechtsverstößen – fast drei Viertel der befragten Unternehmen beziffern hier ihren individuell entstandenen Schaden auf über eine Million Euro.

Für die Studie hat TNS Emnid im Auftrag von KPMG 400 Unternehmen in Deutschland befragt, die repräsentativ nach Branchen, Mitarbeiterzahl und Umsatz ausgewählt wurden. Sie bietet so einen umfassenden Überblick zur aktuellen Entwicklung der Wirtschaftskriminalität in Deutschland.

Kostenfreier Download der Studie unter http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/Wikri-Studie_2014_sec.pdf

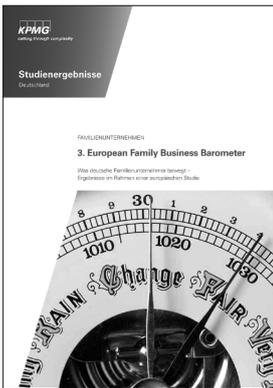


Ein Meer an Daten, ein Mehr an Wissen. Eine empirische Studie zum Einsatz von Big Data im Controlling

Schon heute bietet die Analyse von Big Data für Unternehmen viele Möglichkeiten: Es locken zielgenaue Kaufempfehlungen oder eine exaktere Beurteilung der Kreditwürdigkeit von Kunden. Erstaunlicherweise spielt das Thema im Controlling bisher kaum eine Rolle, obwohl hier die Verarbeitung großer Datenmengen eine zentrale Herausforderung ist und Big Data-Lösungen neue Ansätze bieten. Für die aktuelle KPMG-Studie, die gemeinsam mit der Ludwig-Maximilians-Universität München entstanden ist, wurden 154 Unternehmen im deutschsprachigen Raum befragt. Sie bietet einen breiten Überblick über Big Data-Lösungen im Controlling. Im Fokus standen die Fragen, in welchen Einsatzgebieten Controller das höchste Potenzial von Big Data-Lösungen sehen und welche Auswirkungen Big Data auf das Rollenverständnis und die erforderlichen Kompetenzen von Controllern hat. Erwartungsgemäß zeigen die Ergebnisse, dass im Handel fast 40 % der Controllingabteilungen bereits heute Big Data-Lösungen produktiv im Einsatz haben, während andere Branchen hinterherhinken. Aber dieses Bild könnte sich in Zukunft signifikant ändern, wie die Studie verdeutlicht.

Neben den empirischen Ergebnissen führt die Untersuchung auch Handlungsempfehlungen auf und beschreibt anhand von Fallstudien erfolgreich umgesetzte Big Data-Lösungen im Controlling.

Kostenfreier Download der Studie unter http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/Big-Data-Studie_Meer-An-Daten-sec.pdf

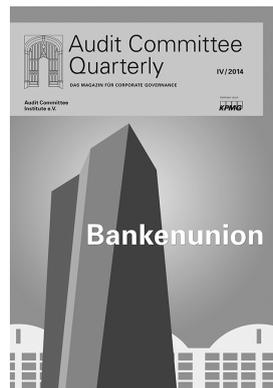


3. European Family Business Barometer

Ungeachtet aller Erfolgsmeldungen und des weiterhin hohen Vertrauens in die Zukunft sorgen sich deutsche Familienunternehmer um ihre Profitabilität und machen sich Gedanken darüber, ob sie auch künftig noch genügend qualifizierte Mitarbeiter gewinnen können. Der hart umkämpfte Arbeitsmarkt, der Wettlauf um die „besten Köpfe“, bürokratische Hürden und die Frage der Nachfolge gelten als weitere Unwägbarkeiten. Das zeigt der neue „Family Business Barometer“, eine gemeinsame Umfrage des Europäischen Verbands der Familienunternehmen (EFB) und KPMG, an der insgesamt 878 Familienunternehmen aus 18 europäischen Ländern teilnahmen.

Der Anteil der Familienunternehmen in Europa, die eine sinkende Profitabilität befürchten, bewegt sich mit 49% auf etwa dem gleichen Niveau wie in den früheren Jahren. Die Gewinnung qualifizierter Mitarbeiter bezeichnen 36% der Befragten als eine der größten Herausforderungen. Zugleich bereiten vielen Familienunternehmen die steigenden Arbeitskosten Sorge: Fast jedes fünfte sieht hierin eine schwierige Aufgabe für die Zukunft (20%).

Kostenfreier Download der Zusammenfassung deutscher Umfrageergebnisse sowie der vollständigen englischsprachigen Studie unter <http://www.kpmg.com/DE/de/Bibliothek/2014/Seiten/european-family-business-barometer-3rd-edition-dt.aspx>



Audit Committee Quarterly IV/2014: Bankenunion

Schwerpunkt der aktuellen Ausgabe ist das Thema Bankenunion, dessen Komplexität von namhaften Experten beleuchtet wird. Prof. Dr. Petra Buck-Heeb geht detailliert auf die Europäisierung und Internationalisierung des Aufsichtsrechts ein. Im Fokus des Beitrags von Andreas Dielechner stehen Fragen des Comprehensive Assessments und dessen Auswirkungen auf die Tätigkeiten des Aufsichtsrats. Welche Implikationen die Aufsicht durch die EZB für bedeutende Banken hat, untersucht Daniel Quinten. Des Weiteren gehen Dr. Rüdiger Theiselmann und Dr. Michael Burkert der Frage nach, ob das neue Sonderinsolvenzrecht für Banken die richtige Antwort auf die Finanzmarktkrise in Europa darstellt. Prof. Dr. h.c. mult. Martin Hellwig setzt sich in seinem Beitrag mit der Eigenkapitalregulierung für Banken auseinander.

Mit dem Fachmagazin Quarterly informiert das Audit Committee Institute vierteljährlich über aktuelle Fragestellungen rund um den Aufsichtsrat, Corporate Governance im Allgemeinen und die Rechnungslegung.

Kostenfreier Download unter http://www.audit-committee-institute.com/docs/aci_quarterly_2014_4.pdf

KPMG-Veranstaltungen*

Aktuelle Entwicklungen im Immobilienrecht – Rückblick und Ausblick

22. Januar 2015 in Berlin

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

Survival of the Smartest 2.0 – Wer zögert, verliert. Verschlafen deutsche Unternehmen die digitale Revolution?

(Studienvorstellung und Workshop)

22. Januar 2015 in Köln

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

Forum for Expatriate Management: Immigration Compliance – Eine besondere Herausforderung bei Projekteinsätzen ausländischer Mitarbeiter in Deutschland

28. Januar 2015 in Frankfurt am Main

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

Zukünftige strategische und operative Herausforderungen aktiv gestalten – 1. KPMG-Forum NRW: Senioren- und soziale Einrichtungen

3. Februar 2015 in Düsseldorf

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

Roadmap Zahlungsverkehr 2017 – Regulatorik im Spannungsfeld von Strategie und Kundenanforderungen

5. Februar 2015 in Stuttgart

12. Februar 2015 in München

19. Februar 2015 in Frankfurt am Main

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

Konsumperspektiven 2015 – Consumer Markets Breakfast Meeting

25. Februar 2015 in Hamburg

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

Initiativkreis Compliance Corporates – Russland

11. März 2015 in Frankfurt am Main

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

M&A Breakfast Due Diligence

24. April 2015 in Stuttgart

Ihr Ansprechpartner:
David Sebastian Hamm
T +49 711 9060-41104
dhamm@kpmg.com

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

* Änderungen vorbehalten

Impressum

Herausgeber

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Redaktion

Dr. Martin Lenz (V.i.S.d.P.)

Tersteegenstraße 19–31
40474 Düsseldorf
T +49 211 475-7385

Dr. Martin Ribbrock

THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2307

Editorial

Prof. Dr. Sven O. Bäuml

THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-1303

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

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

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2015 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.