KPMG
cutting through complexity

KPMG-Mitteilungen

März 2015

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

3 Doppelte Haushaltsführung in sogenannten Wegverlegungsfällen

4 Teilabzugsverbot bei Auflösungsverlust

6 Hinzurechnung von Dauerschuldentgelten bei inländischer Muttergesellschaft als Zinsschuldnerin einer belgischen Tochtergesellschaft

7 Zurechnung von Grundstücken bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 GrEStG

7 Vorschriften über die Einheitsbewertung (spätestens) ab dem Bewertungsstichtag 1.1.2009 verfassungswidrig?

8 Zuständigkeiten der Finanzbehörden im Bereich der Nachweispflichten nach § 22 Abs. 3 UmwStG

9 Wirksame Übermittlung einer Einkommensteuererklärung per Fax

12 Vorsteuerberichtigung bei verspäteter Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes

12 Vorsteuerabzug bei Totalverlust der Rechnungen

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

14 Innerbetriebliche Zollorganisation und mögliche Auswirkung auf die Zollschuld

Literaturtipps

KPMG-Veranstaltungen

Impressum

© 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.

Editorial

Compliance steht für die Einhaltung von Gesetzen und unternehmensinternen Richtlinien. Darunter fällt natürlich auch das Steuerrecht: Tax Compliance ist in den Steuerabteilungen der Unternehmen ein wichtiges Thema – der korrekten Einhaltung diesbezüglicher Vorschriften kommt elementare Bedeutung zu. Im Zuge der aktuellen Diskussion um Compliance sind die Geschäftsleiter sowohl durch die konkreten steuerlichen Vorschriften als auch durch das Gesellschaftsrecht gefordert, mittels eines angemessenen und wirksamen Überwachungssystems sicherzustellen, dass rechtliche – und damit steuerliche – Vorgaben eingehalten werden. Doch welche Anforderungen muss ein solches Überwachungssystem erfüllen und wie muss es im Detail gestaltet sein, damit es nicht zu teuren und unter Umständen strafrechtlich relevanten Tax Compliance-Verstößen kommt?

Hierfür bestehen für Unternehmen zwei Möglichkeiten: Zum einen sollte die originäre Überwachung in einem Tax Compliance Management-System organisiert sein. Ein solches System muss grundlegend die steuerlich relevanten Teilbereiche und darin konkret vorhandene Risiken identifizieren. Darauf aufbauend müssen Grundsätze und Maßnahmen implementiert werden, die diese Risiken minimieren und dabei helfen, steuerliche Vorgaben automatisch einzuhalten. Solche Schritte sollten in betriebswirtschaftlichen Prozessen mit präventiven und detektiven Kontrollaktivitäten abgebildet sein und um prozessunabhängige Vorgehensweisen ergänzt werden.

Zum anderen sollte eine unabhängige und kontinuierliche Überwachung des Tax Compliance Management-Systems durch die Interne Revision erfolgen. Deren Prüfungsplan sollte Aktivitäten rund um Tax Compliance generell umfassen. Da für diese Aufgabe spezifisches und detailliertes Fachwissen erforderlich ist, wird sie häufig ausgelagert.

Um Sicherheit hinsichtlich der Angemessenheit und Wirksamkeit des implementierten Tax Compliance Management-Systems zu erlangen, empfiehlt sich unter Umständen auch eine Überprüfung anhand des internationalen Standards ISAE 3000. Eine solche externe Prüfung und Bescheinigung kann beispielsweise durch einen Wirtschaftsprüfer erfolgen.

Bei allen Fragen rund um das Thema Tax Compliance Management-System stehen Ihnen unsere Fachleute gerne zur Verfügung.

Dr. Jan-Hendrik Gnändiger
Audit, Köln

© 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.

Einkommensteuer

Anwendung der Tarifbegünstigung auf Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten bei den Gewinneinkünften

Im Fall des BFH-Urteils vom 25.9.2014 (DStR 2014 S. 2435) erzielte der Kläger mit dem Betrieb einer Spielhalle gewerbliche Einkünfte. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Im Jahr 2005 war höchstrichterlich geklärt worden, dass Umsätze aus Glücksspielen mit Geldeinsatz außerhalb öffentlicher Spielbanken nach damaliger Rechtslage umsatzsteuerfrei waren, wenn der Betrieb solcher Glücksspiele in öffentlichen Spielbanken steuerfrei war. Aufgrund dessen erstattete das Finanzamt dem Kläger 2005 die von ihm gezahlte Umsatzsteuer für die Jahre 1996 bis 2003 nebst Erstattungszinsen nach § 233a AO. Der Rechtsstreit ging um die Frage, ob die Erstattungen nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG tarifbegünstigt zu besteuern waren.

Nach § 34 Abs. 1 EStG ist für außerordentliche Einkünfte ein begünstigter Steuersatz anzuwenden. Als außerordentliche Einkünfte kommen nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG unter anderem Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht. Vergütung in diesem Sinn kann jeder Vorteil von wirtschaftlichem Wert sein, den der Steuerpflichtige in dieser Einkunftsart erzielt. Im Streitfall stellten die Umsatzsteuererstattungen eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dar. Die weite Fassung des Vergütungsbegriffs, den der Gesetzgeber an die Stelle des früheren Begriffs des Entgelts gesetzt hatte, findet ihre erforderliche Einschränkung darin, dass es sich um außerordentliche Einkünfte handeln muss. Im Geschäftsleben übliche beziehungsweise nicht ungewöhnliche Schwankungen von Einnahmen können daher nicht außergewöhnlich sein.

Die frühere Rechtsprechung hatte aus diesem Grund und zur Verhinderung von missbräuchlichen Gestaltungen in den Fällen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Tarifbegünstigung regelmäßig versagt. Der BFH weist jedoch in seiner jetzigen Entscheidung darauf hin, dass § 34 EStG nicht an bestimmte Einkunftsarten oder Gewinnermittlungsarten anknüpft. Daher kann auch in diesen Fällen die Tarifbegünstigung in Betracht kommen. Die Außergewöhnlichkeit erfordert, dass eine atypische Zusammenballung von Einkünften für mehrere Jahre besteht und dass die Zusammenballung typischerweise eine Progressionswirkung erwarten lässt. Der BFH hält hierfür an den Entscheidungsgründen in seinem Urteil vom 25.2.2014 (BStBl II 2014 S. 668) fest. Demnach liegen außerordentliche Einkünfte vor, wenn der Steuerpflichtige die Einkünfte aufgrund einer vorangegangenen rechtlichen Auseinandersetzung atypisch zusammengeballt bezieht. Dies traf im Streitfall zu. In solchen Fällen ist es unerheblich, ob es sich um eine ausschließliche oder eine abgrenzbare Sondertätigkeit handelt. Denn die Gesichtspunkte, die im Regelfall für eine einschränkende Auslegung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG sprechen (insbesondere die Vermeidung von Gestaltungs- und Missbrauchsmöglichkeiten sowie fehlende Praktikabilität), können bei einer solchen Fallkonstellation nicht zum Tragen kommen.

Im Streitfall handelte es sich bei den zu beurteilenden Umsatzsteuererstattungen nicht um solche, wie sie aus den als üblich anzusehenden unterschiedlichen Rechtsauffassungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörden herrühren. Vielmehr lag ein atypisch zusammengeballter Ertrag vor. Dieser resultierte daraus, dass aufgrund einer Europarechtswidrigkeit der entsprechenden Vorschriften des deutschen Umsatzsteuerrechts die Glücksspielumsätze des Klägers als umsatzsteuerfrei anzusehen waren. Damit waren die Voraussetzungen der Tarifbegünstigung gegeben. Dies gilt allerdings nicht für die Erstattungszinsen, die nach der jüngsten BFH-Rechtsprechung (BFH vom 12.11.2013, BStBl II 2014 S. 168) keine außerordentlichen Einkünfte darstellen.

Doppelte Haushaltsführung in sogenannten Wegverlegungsfällen

Im Fall des BFH-Urteils vom 8.10.2014 (DStR 2014 S. 2557) war streitig, ob der Kläger in einem sogenannten Wegverlegungsfall in den ersten drei Monaten einer doppelten Haushaltsführung Verpflegungsmehraufwendungen bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit geltend machen kann. Der Kläger hatte mehrere Jahre vor dem Streitjahr 2008 in A gewohnt, wo er nicht selbstständig tätig war. Er und seine Ehefrau gründeten mit der Eheschließung im Jahr 2008 einen Familienwohnsitz in B. Die Wohnung in A behielt der Kläger als Zweitwohnung bei. Er machte in seiner Steuererklärung für das Streitjahr Verpflegungsmehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung geltend. Das Finanzamt lehnte dies mit der Begründung ab, dass der Kläger bereits vor Begründung der doppelten Haushaltsführung länger als drei Monate am Beschäftigungsort gewohnt habe. Der BFH gab dem Kläger Recht.

Wird der Arbeitnehmer vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, kann er nach näherer Maßgabe des § 9 Abs. 5 in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Im Fall einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt sich der Werbungskostenabzug allerdings auf die ersten drei Monate. Der Gesetzgeber geht typisierend davon aus, dass sich der Steuerpflichtige in dieser Übergangszeit auf die Verpflegungssituation am Beschäftigungsort einstellen und die Mehraufwendungen minimieren kann.

Eine beruflich begründete doppelte Haushaltsführung behandelt der Gesetzgeber nach den gleichen Grundsätzen. Sie liegt vor, wenn aus beruflicher Veranlassung ein zweiter Haushalt neben dem (Familien-) Haushalt begründet wird, damit der Steuerpflichtige von dort aus seinen Arbeitsplatz günstiger erreichen kann. Auch in diesem Fall gilt für Verpflegungsmehraufwendungen die Dreimonatsfrist. Weiterhin findet das

© 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.

Institut der doppelten Haushaltsführung nach der neueren Rechtsprechung des BFH auch für die sogenannten Wegverlegungsfälle Anwendung: Der Steuerpflichtige verlegt seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort weg und begründet daraufhin in einer Wohnung am Beschäftigungsort (gegebenenfalls auch in der bisherigen Wohnung) einen Zweithaushalt, um von dort seiner Beschäftigung nachgehen zu können.

Die Dreimonatsfrist für Verpflegungsmehraufwendungen in Wegverlegungsfällen gilt unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige sich bereits vorher drei Monate in der nunmehr als Zweithaushalt dienenden Wohnung aufgehalten hat. Die Dreimonatsfrist ist typisierend festgelegt. Sie ist damit generell von der tatsächlichen Verpflegungssituation unabhängig. Somit ist auch ohne Bedeutung, ob überhaupt ein Verpflegungsmehraufwand anfällt. Demnach kann es nicht relevant sein, ob der Steuerpflichtige bereits vor dem Beginn der Dreimonatsfrist mit der Verpflegungssituation am Ort seines Zweithaushalts vertraut war oder nicht. Die Typisierung dient der Steuervereinfachung. Dieses Ziel wird nur erreicht, wenn eine Einzelfallprüfung entfällt. Somit ist aufgrund der Typisierung dem Begründer des Zweithaushalts im Rahmen der Dreimonatsfrist der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen auch dann zuzugestehen, wenn er schon zuvor in der nunmehr als Zweithaushalt ausgestalteten Wohnung gewohnt hat.

Teilabzugsverbot bei Auflösungsverlust

Der BFH hatte sich im Urteil vom 2.9.2014 (DStR 2015 S. 25) mit der Frage des Teilabzugsverbots für den Verlust bei der Auflösung einer GmbH zu befassen. Der Kläger war Geschäftsführer einer im Streitjahr 2011 aufgelösten GmbH. Er war an deren Kapital zu 20 % (nominal 5.000 Euro) beteiligt gewesen. Die bilanzielle Überschuldung der GmbH zum 31.12.2011 betrug über 1,6 Millionen Euro. Der Kläger machte einen Verlust gemäß § 17 Abs. 4 EStG in Höhe von 25.000 Euro geltend. Nach seiner Meinung war das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG, nach dem nur 60 % seines Verlusts zu berücksichtigen waren, nicht anwendbar, da er aus der Beteiligung keine dem Teileinkünfteverfahren unterliegenden Einkünfte erzielt habe. Die Neuregelung des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG verstoße zudem gegen das Folgerichtigkeitsgebot und damit gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Der BFH entschied, dass der Auflösungsverlust entsprechend § 3c Abs. 2 EStG nur in Höhe von 15.000 Euro (60 %) zu berücksichtigen war.

Gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG sind 40 % des gemeinen Werts im Sinne des § 17 Abs. 2 und 4 EStG steuerfrei. Die hiermit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind nur zu 60 % abziehbar. Grund hierfür ist, dass bei steuerfreien Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von Aufwendungen erzielt werden soll, die mit diesen steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Nach bisheriger Rechtsprechung kam allerdings die Steuerbefreiung von 40 % nicht in Betracht, wenn keine Betriebsvermögensmehrungen oder -einnahmen anfielen. Es lag dann die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG maßgebende Bedingung nicht vor, dass entsprechende Aufwendungen nur zu 60 % zu berücksichtigen waren.

Als Reaktion auf diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber die Regelung in § 3c Abs. 2 EStG um einen neu eingefügten Satz 2 ergänzt. Hiernach ist für die Anwendung von Satz 1 bereits die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG für die Kürzung des Ausgabenabzugs ausreichend. Diese Regelung ist ab dem Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden.

Im Streitfall war daher der Auflösungsverlust nur in Höhe von 15.000 Euro zu berücksichtigen. Die neue Regelung ist auch verfassungskonform. Der Gesetzgeber hat die Grenzen, die für die verfassungsrechtlich zulässige Typisierung entwickelt worden sind, nicht überschritten. Insbesondere ist das Prinzip der Folgerichtigkeit gewahrt. Wird der Veräußerungspreis beziehungsweise bei Auflösung der Gesellschaft der gemeine Wert, der die Wertsteigerungen widerspiegelt, nur zu 60 % steuerrechtlich berücksichtigt, können ihm auch nur 60 % der korrespondierenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegenübergestellt werden. Dies darf der Gesetzgeber auch für den Fall anordnen, dass entsprechende Betriebsvermögensmehrungen beziehungsweise Einnahmen zwar beabsichtigt, aber nicht erzielt wurden. Denn eine solche Regelung dient im Hinblick auf die vom Veranlagungszeitraum unabhängige Begrenzung des Ausgabenabzugs der Praktikabilität und der Vereinfachung.

Übertragung eines GmbH-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch

In dem dem BFH-Urteil vom 18.11.2014 (DStR 2015 S. 27) zugrunde liegenden Rechtsstreit ging es um die Frage, ob auch bei Übertragung eines GmbH-Anteils unter Nießbrauchsvorbehalt ein unentgeltlicher Erwerb des Anteils im Sinne des § 17 Abs. 2 EStG vorliegt. Zugleich war zu klären, ob Zahlungen zur Ablösung eines solchen Nießbrauchs nachträgliche Anschaffungskosten darstellen.

Im Streitfall hatte der Vater des Klägers diesem 2001 einen Teil-Geschäftsanteil an der GmbH, an der er zu 90 % beteiligt war, schenkweise übertragen. Im Jahr 2004 übertrug er drei weitere Teil-Geschäftsanteile an der GmbH schenkweise auf den Kläger. Dabei behielt er sich jedoch den lebenslangen unentgeltlichen Nießbrauch an diesen Anteilen vor. Im Jahr 2006 verkauften der Kläger und sein Vater ihre Anteile. Anlässlich der Veräußerung verzichtete Letzterer auf seinen Nießbrauch. Dafür sollte er vom Kläger einen Betrag in Höhe des kapitalisierten Nießbrauchs erhalten. Streitig war, ob die Zahlung des Klägers an seinen Vater nachträgliche Anschaffungskosten darstellte und ob hinsichtlich der unter Nießbrauchsvorbehalt übertragenen Anteile die ursprünglichen Anschaffungskosten des Schenkers (Vater) dem Kläger nur anteilig, das heißt unter Berücksichtigung der Nießbrauchsbelastung, zuzurechnen waren.

Der BFH entschied, dass die Zahlung des Klägers für die Ablösung des Nießbrauchs bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten

© 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.

anzusetzen waren, die den Veräußerungsgewinn minderten. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts war das wirtschaftliche Eigentum an den mit dem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Geschäftsanteilen bereits durch den Übertragungsvorgang im Jahr 2004 auf den Kläger übergegangen. Anhaltspunkte dafür, dass der Nießbrauchsvorbehalt gezielt vereinbart wurde, um im Fall der Ablösung nachträgliche Anschaffungskosten geltend machen zu können, waren nicht ersichtlich. Zudem bestand kein erkennbarer sachlicher Zusammenhang zwischen der zunächst erfolgten Übertragung der Anteile unter Nießbrauchsvorbehalt und der später für die Ablösung des Nießbrauchsrechts geleisteten Zahlung. Mithin war der entgeltliche Verzicht auf das Nutzungsrecht als selbstständiges Rechtsgeschäft einzustufen, das auf die zuvor erfolgte unentgeltliche Übertragung des nießbrauchsbelasteten Wirtschaftsguts keinen Einfluss hat. Demnach hatte der Kläger die Anteile bereits früher – und zwar im Wege unentgeltlicher Übertragung – erworben. Mit der Ablösezahlung verschaffte er sich die vollständige Eigentümerbefugnis. Die Aufwendungen stellten daher nachträgliche Anschaffungskosten dar.

Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Vaters für die übertragenen Anteile waren dem Kläger in voller Höhe zuzurechnen. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG führt im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge der Rechtsnachfolger die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers ohne jede Einschränkung fort. Ziel dieser Regelung ist, auch die Wertsteigerungen steuerlich zu erfassen, die während der Besitzzeit des Rechtsvorgängers entstanden sind. Eine unentgeltliche Übertragung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die GmbH-Anteile unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen wurden. Der Vorbehalt eines Nutzungsrechts stellt keine Gegenleistung dar und lässt die Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung unberührt. Der Erwerber erwirbt von vornherein nur den mit dem Nutzungsrecht belasteten Gesellschaftsanteil.

Kein Zufluss steuerbarer Einnahmen aus Kapitalvermögen bei Verzicht auf Teilauszahlungen einer Lebensversicherung

In dem dem BFH-Urteil vom 16.9.2014 (DStR 2015 S. 109) zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Kläger eine darlehensfinanzierte Kapitallebensversicherung gegen Einmalzahlung mit Versicherungsbeginn ab 10.1.2001 sowie einer langjährigen Policenlaufzeit abgeschlossen. Die Vereinbarungen sahen ab 1.3.2001 regelmäßige vierteljährliche Auszahlungen sowie nach Ablauf von zehn Jahren weitere jährliche Auszahlungen und eine Einmalzahlung am 1.12.2010 vor. Die ab dem 1.3.2001 vorgesehenen vierteljährlichen Teilzahlungen erfolgten nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts nicht. Hintergrund war, dass der Kläger im Jahr 2001 gegenüber dem Versicherer beantragt hatte, die Teilzahlungen auf 0 DM zu reduzieren. Die in der Einkommensteuererklärung des Klägers für 2002 und 2003 (Streitjahre) geltend gemachten Zinsen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen lehnte das Finanzamt auch im Einspruchsverfahren ab. Hingegen ging das Finanzgericht davon aus, dass die vertraglich vereinbarten Teilauszahlungen als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu qualifizieren seien, weil diese trotz des Verzichts auf die tatsächliche Auszahlung zugeflossen seien. Damit sei eine Saldierung dieser Einnahmen mit den geltend gemachten Werbungskosten vorzunehmen.

Der BFH hob das angefochtene Urteil auf. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide sind unter Ansatz der geltend gemachten Zinsen als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen zu ändern. Dabei sind die vom Verzicht des Klägers umfassten Teilzahlungsbeträge nicht als Einnahmen zu qualifizieren. Daher kommt eine Saldierung der tatsächlich nicht geleisteten Teilzahlungen mit den Werbungskosten nicht in Betracht.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Einnahmen gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG erst dann zugeflossen, sobald der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann. Dabei kann der Zufluss auch durch Schuldumwandlung (Novation) bewirkt werden. Eine zum Zufluss führende Novation kann auch dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige die Wahl zwischen Auszahlung und Wiederanlage bereits vor der Entstehung und Fälligkeit der Kapitalerträge getroffen hat. Ob der Steuerpflichtige im Einzelfall die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt und ausgeübt hat und ob eine Schuldumwandlung im alleinigen und überwiegenden Interesse des Gläubigers lag, ist eine vom Finanzgericht zu beurteilende Tatsachenfeststellung und -würdigung.

Nach Ansicht des BFH ist die vom Finanzgericht vertretene Auffassung, die in der Police vereinbarten Teilauszahlungen seien zugeflossen, nicht mit den getroffenen Feststellungen vereinbar. Denn nach den für den Senat bindenden Feststellungen des Finanzgerichts sind die Beträge tatsächlich nicht ausgezahlt worden. Vielmehr hatte der Kläger bereits auf diese Zahlungen vor deren Fälligkeit in den Streitjahren verzichtet, hierüber wurde zwischen den Vertragsbeteiligten eine Einigkeit erzielt. In dem Verzicht des Klägers und dessen Annahme durch den anderen Vertragsbeteiligten kann auch keine Schuldumwandlung gesehen werden. Dies wäre nur dann der Fall, wenn der Sachverhalt so zu werten sei, als hätte der Schuldner die Altschuld durch Zahlung beglichen und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag in Erfüllung des neuen Verpflichtungsgrunds dem Schuldner sofort wieder zur Verfügung gestellt. Im Streitfall schuldete das Versicherungsunternehmen den Gesamtbetrag der vereinbarten Auszahlungsbeträge unverändert aufgrund der ursprünglichen Policenvereinbarung. Daher war allenfalls von einer nicht zu einem Zufluss führenden Stundungsvereinbarung auszugehen.

© 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.

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Lohnsteuerpflichtiger Vorteil bei Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung

Der BFH hat seine bisherige Rechtsprechung zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen für die an einer Betriebsveranstaltung teilnehmenden Arbeitnehmer ein geldwerter – und damit lohnsteuerpflichtiger – Vorteil entsteht, mit den Urteilen vom 16.5.2013 (DStR 2013 S. 2170 und 2172) weiterentwickelt. Steuerpflichtige Zuwendungen sind zwar unverändert erst bei Überschreitung der 110-Euro-Grenze je Arbeitnehmer anzunehmen (Freigrenze). Dieser Wert kann durch Aufteilung der gesamten Kosten zu gleichen Teilen auf alle Teilnehmer – auch diejenigen, die nicht Arbeitnehmer sind – gesplittet werden. In die aufzuteilenden Gesamtkosten können nur die Aufwendungen einbezogen werden, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Die Leistungen müssen also vom Arbeitnehmer „konsumiert" werden können – wie etwa Speisen, Getränke, Musik- und ähnliche Darbietungen, nicht jedoch beispielsweise Kosten der Buchhaltung, für den Eventmanager und die Ausschmückung des Festsaals. Die auf Begleitpersonen des Arbeitnehmers entfallenden Kosten sind nicht dem Arbeitnehmer als eigener Vorteil zuzurechnen.

Nach der Kurzinformation der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen vom 14.7.2014 – LSt Nr. 005/2014 (DStR 2014 S. 2462) sind diese Urteilsgrundsätze derzeit seitens der Finanzverwaltung nicht anzuwenden. Es gelten weiterhin die Grundsätze von R 19.5 LStR.

Beantragen Arbeitgeber die Änderung der Lohnsteueranmeldung für bereits pauschal versteuerte Zuwendungen und die Erstattung bereits abgeführter Lohnsteuer, bestehen keine Bedenken, die Entscheidung zunächst zurückzustellen. Soweit gegen die Ablehnung solcher Anträge beziehungsweise gegen Haftungsbescheide bereits Einspruch eingelegt wurde, können die Verfahren mit Zustimmung des Einspruchsführers ruhend gestellt werden. Gleiches gilt für Rechtsbehelfsverfahren des Arbeitgebers gegen anlässlich einer Lohnsteuer-Außenprüfung ergangene Haftungs- und Nachforderungsbescheide. Anträgen des Arbeitgebers auf Aussetzung der Vollziehung ist grundsätzlich stattzugeben. Allerdings ist die Ablehnung eines Änderungsantrags kein vollziehbarer Verwaltungsakt.

Anmerkung der Redaktion:
Zum 1.1.2015 erfolgte eine gesetzliche Neuregelung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG. Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltungen) gehören nach der Gesetzesänderung zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit. Für jeden Arbeitnehmer gilt ein Freibetrag von 110 Euro je Betriebsveranstaltung. Allerdings kann der Freibetrag jeweils nur für bis zu zwei Veranstaltungen jährlich in Anspruch genommen werden.

Gewerbesteuer/Unionsrecht

Hinzurechnung von Dauerschuldentgelten bei inländischer Muttergesellschaft als Zinsschuldnerin einer belgischen Tochtergesellschaft

In dem dem BFH-Urteil vom 17.9.2014 (DStR 2014 S. 2561) zugrunde liegenden Sachverhalt war eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft (Klägerin) mit tatsächlicher Geschäftsleitung in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. In den Streitjahren 1999 bis 2003 fungierte sie als körperschaftsteuerliche Organträgerin der inländischen Tochtergesellschaften. Im Jahr 1999 erwarb die Klägerin eine Mehrheitsbeteiligung an einer belgischen Kapitalgesellschaft (S-S.A.). Die Klägerin hatte zu den jeweiligen Stichtagen zum 31. Dezember für die Jahre 1999 bis 2001 erhebliche verzinsliche Verbindlichkeiten gegenüber der S-S.A. Im Rahmen der Feststellungen des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den jeweiligen 31. Dezember der Streitjahre berücksichtigte das Finanzamt erklärungsgemäß sogenannte Dauerschuldentgelte nach § 8 Nr. 1 GewStG 1999. Die Klägerin hingegen begehrte die Anwendung der Regelung in Abschnitt 41 Abs. 1 Sätze 4 bis 6 GewStR 1998 (nunmehr R 7.1 Abs. 5 Sätze 3 und 4 GewStR 2009) und damit den Verzicht auf die 50 %ige Hinzurechnungspflicht der Dauerschuldentgelte für die an die S-S.A. gezahlten Zinsen. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH geht entgegen der Auffassung der Klägerin davon aus, dass die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG 1999 nicht das unionsrechtliche Primärrecht in Gestalt der – für die Ausgangsfrage nach einer Anwendung der Organschaftsregeln allein einschlägigen – Niederlassungsfreiheit verletzt.

Die Klägerin verwies darauf, dass es für die Streitjahre 1999 bis 2001 nicht zu einer Hinzurechnung von Dauerschuldentgelten gekommen wäre, wenn sie (als Organträgerin) mit der S-S.A. (als Organgesellschaft) eine gewerbesteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 hätte bilden können. Nach Ansicht des BFH war die S-S.A. in den Streitjahren 1999 bis 2001 zwar – wie nach damaliger Regelungslage erforderlich – in die Klägerin finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich eingegliedert. Insoweit waren die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Bildung einer gewerbesteuerlichen Organschaft erfüllt. Aus Sicht des BFH wird dies der zu beurteilenden Sach- und Regelungslage aber nicht gerecht. Denn eine ausländische Tochtergesellschaft konnte nach der in den Streitjahren 1999 bis 2001 geltenden Regelungslage nur unter der Voraussetzung, dass sie über eine inländische Betriebsstätte verfügt, die die Eingliederungserfordernisse erfüllte, jederzeit gewerbesteuerrechtliche Organgesellschaft sein. Lediglich ausländische Betriebsstätten blieben unberücksichtigt. Dies betraf aber in gleicher Weise auch die ausländischen Betriebsstätten inländischer Organgesellschaften, sodass eine Gleichbehandlung vorlag.

Ein anderes Ergebnis würde sich auch dann nicht ergeben, wenn man die Bildung einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft „über die Grenze" aus unionsrechtlicher Sicht unmittelbar zu der ausländischen Tochtergesellschaft als Organgesellschaft zulassen wollte. Dies hätte nur zur Folge, dass die Tochtergesellschaft fiktiv als Betriebsstätte

© 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.

der inländischen Muttergesellschaft gelten würde. Die Dauerschuldentgelte wären bei der Klägerin nach § 8 Nr. 1 GewStG 1999 hinzuzurechnen. Gleichzeitig wäre der auf die S-S.A. als fiktive Betriebsstätte entfallende Teil des Gewerbeertrags wieder herauszurechnen (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA Belgien oder § 9 Nr. 3 GewStG 1999). Da eine doppelte Belastung mit dem Hinzurechnungsbetrag im Inland nicht droht, besteht für einen billigkeitsweisen Verzicht auf die Hinzurechnung nach Abschnitt 41 Abs. 1 Satz 5 GewStR 1998 kein Anspruch. Zudem fehlt es im Ergebnis an einer Ungleichbehandlung zwischen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zu einer Inlands- oder zu einer Auslandstochtergesellschaft. Mithin erscheint es dem BFH zweifelsfrei, dass der EuGH im Streitfall nicht erneut nach Art. 267 Abs. 3 AEUV angerufen werden muss.

Grunderwerbsteuer

Zurechnung von Grundstücken bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 GrEStG

Im Fall des BFH-Urteils vom 11.12.2014 (DStR 2015 S. 116) waren der Kläger und ein Dritter je zur Hälfte am Stammkapital einer grundbesitzenden Bauträger GmbH (GmbH) beteiligt. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 28.10.2006 kaufte der Kläger den Anteil des Dritten am Stammkapital der GmbH. Diese hatte bereits im Juni 2005 und April 2006 mehrere Grundstücke in der Gemarkung G gekauft, die sie parzellieren, veräußern und bebauen wollte. Diese Verträge standen unter mehreren aufschiebenden Bedingungen. Die Auflassung sollte nach Eintritt der Wirksamkeit der Verträge erklärt werden. Die GmbH machte von dem eingeräumten Recht, bereits vor Bedingungseintritt Teilflächen aus den gekauften Grundstücken weiter zu veräußern, durch ebenfalls aufschiebend bedingte Kaufverträge Gebrauch. Noch bevor die vereinbarten Bedingungen eingetreten waren, wurde am 27.10.2006 die Auflassung für die von der GmbH gekauften Grundstücke (mittels Vollmachten) erklärt. Mit dem Änderungsbescheid vom 16.12.2013 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer auf (gerundet) 68.000 Euro fest. Der Kläger machte mit der Revision geltend, die Grundstücke in G hätten bei der Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG noch nicht zum Vermögen der GmbH gehört. Daher beantragte er, die Vorentscheidung aufzuheben und die Grunderwerbsteuer auf (gerundet) 6.000 Euro herabzusetzen.

Durch den Abschluss des Vertrags vom 28.10.2006 wurde der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG verwirklicht, da der Kläger bei dessen Erfüllung Alleingesellschafter der GmbH wurde und zum Vermögen der GmbH auch ohne Berücksichtigung der Grundstücke in G inländische Grundstücke gehörten. Entgegen der Vorentscheidung durch das Finanzgericht geht der BFH jedoch davon aus, dass die Grundstücke in G bei Abschluss des Vertrags vom 28.10.2006 nicht im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG zum Vermögen der GmbH gehörten.

Nach Ansicht des BFH „gehört" der Gesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG ein Grundstück, wenn es ihr im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld für den Vorgang, der nach der genannten Norm der Grunderwerbsteuer unterliegt, aufgrund eines unter § 1 Abs. 1, 2 oder 3 oder nunmehr auch 3a GrEStG fallenden Erwerbsvorgangs grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen ist. Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen nach § 38 AO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG setzt die Begründung eines Anspruchs auf Übereignung voraus. Dabei muss dieser im Regelfall zivilrechtlich wirksam und durchsetzbar sein.

Wird ein Kaufvertrag über ein Grundstück unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG vor Eintritt der Bedingung noch nicht erfüllt. Bis zum Eintritt der Bedingung besteht ein Schwebezustand; während dieser Zeit steht dem Käufer noch kein durchsetzbarer Anspruch auf Übereignung des Grundstücks zu. Wird bei einem aufschiebend bedingten Grundstückskaufvertrag die Auflassung bereits vor Bedingungseintritt erklärt, so unterliegt die Auflassung nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Auch ein aufschiebend bedingter Kaufvertrag ist im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG ein der Auflassung vorausgegangenes Rechtsgeschäft, das einen Anspruch auf Übereignung begründet. Es schließt daher die Anwendung des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG aus.

Schließlich geht der BFH davon aus, dass im vorliegenden Fall § 41 Abs. 1 Satz 1 AO nicht zur Anwendung kommt; vielmehr greift Satz 2 der vorgenannten Vorschrift. Diese Ausnahme von der Regel des Satzes 1 trifft aufgrund der ausdrücklich angeordneten Subsidiarität des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG gegenüber Nr. 1 dieser Norm bei aufschiebend bedingten Erwerbsvorgängen zu.

Im Streitfall waren die in den Kaufverträgen der GmbH vereinbarten aufschiebenden Bedingungen am 28.10.2006 noch nicht eingetreten. Ein Verzicht auf den Bedingungseintritt wurde von den Vertragsparteien nicht vereinbart. In der Erklärung der Auflassung war keine Vertragsänderung zu sehen, da die erteilten Vollmachten nicht die Vollmacht zu einer Änderung der Kaufverträge umfasste. Mithin war die Grunderwerbsteuer antragsgemäß herabzusetzen.

Bewertung/Verfassungsrecht

Vorschriften über die Einheitsbewertung (spätestens) ab dem Bewertungsstichtag 1.1.2009 verfassungswidrig?

Der BFH behandelte im Beschluss vom 22.10.2014 (DStR 2014 S. 2438) die Frage, ob die Vorschriften über die Einheitsbewertung (spätestens) ab dem Bewertungsstichtag 1.1.2009 verfassungswidrig sind. Der Kläger begehrte die ersatzlose Aufhebung des Einheitswerts für das ihm gehörende Teileigentum. Das Finanzgericht wies die Klage ab, da die Voraussetzungen für eine fehlerbeseitigende Wertfortschreibung nach § 22 Abs. 3 BewG nicht erfüllt seien. Dabei rügt der Revisionskläger wegen der lange zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkte eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG).

© 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.

Der BFH ist davon überzeugt, dass die im Streitfall anzuwendenden Vorschriften über die Einheitsbewertung von Grundvermögen (spätestens) seit dem Feststellungszeitpunkt 1.1.2009 wegen des 45 Jahre zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkts (1.1.1964) nicht mehr den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung genügen. Er sah damit eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) für geboten.

Nach Ansicht des BFH kommt es für die Einheitsbewertung in verfassungsrechtlicher Hinsicht auf den Belastungserfolg an, den die festgestellten Einheitswerte als Bemessungsgrundlage im Rahmen der Festsetzung der Grundsteuer bewirken. Das Bewertungsgesetz legt als durchgängiges Bewertungsziel den gemeinen Wert der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheiten auf einen zeitnahen oder zumindest nur wenige Jahre zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde. Dementsprechend muss der den Grundsätzen der Realitätsgerechtigkeit und Folgerichtigkeit verpflichtete Gesetzgeber für eine fortlaufende Wertanpassung am Maßstab des gemeinen Werts sorgen. Durch den Verzicht auf weitere Hauptfeststellungen ist es nach Anzahl und Ausmaß zu dem Gleichheitssatz widersprechenden Wertverzerrungen bei den Einheitswerten solcher Grundstücke gekommen, die innerhalb des Gebiets der jeweiligen Städte und Gemeinden belegen sind.

Die Wertverzerrungen, die durch die Festschreibung der Wert- und Ausstattungsverhältnisse auf den Hauptfeststellungszeitpunkt und durch die unzureichenden Korrekturmöglichkeiten eintreten, werden zudem durch nicht mehr hinnehmbare Defizite beim Gesetzesvollzug deutlich verstärkt. Eine allgemeine Pflicht zur Abgabe von Erklärungen zur Feststellung des Einheitswerts besteht nach § 28 Abs. 1 BewG nur für die Hauptfeststellungszeitpunkte. Auf einen anderen Feststellungszeitpunkt muss eine Feststellungserklärung nur abgegeben werden, wenn die Finanzbehörde dazu auffordert (§ 28 Abs. 2 BewG). Besondere Probleme ergeben sich, wenn die bei der Einheitsbewertung zu berücksichtigenden Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse nicht den tatsächlichen Zustand des Grundstücks selbst betreffen.

Die Schwierigkeiten bei der Abgrenzung zwischen den Wertverhältnissen und den tatsächlichen Verhältnissen lassen erwarten, dass ein gleichmäßiger Gesetzesvollzug nicht gewährleistet ist.

Der Erforderlichkeit einer neuen Hauptfeststellung steht auch nicht entgegen, dass sich diese auf das gesamte Beitrittsgebiet erstrecken müsste. Da im Beitrittsgebiet die Wertverhältnisse auf den 1.1.1935 festgeschrieben sind (§ 129 BewG), wiegen die hiergegen bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken nach Ablauf einer angemessenen Übergangszeit noch schwerer als im alten Bundesgebiet. Schließlich ist auch zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber nicht verpflichtet ist, bei einer künftigen Neuregelung der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Grundsteuer die Anwendung der gegenwärtig geltenden Bewertungsvorschriften anzuordnen. Diese führen sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung zu einem hohen Vollzugsaufwand.

Sollte das BVerfG die Vorschriften auf den Feststellungszeitpunkt 1.1.2009 für verfassungswidrig und nichtig erklären, so kann der festgestellte Einheitswert gegenüber dem Kläger keine bindende Wirkung entfalten und wäre vielmehr in entsprechender Anwendung des § 24 Abs. 1 Nr. 2 BewG aufzuheben. Voraussetzung wäre, dass das BVerfG dem Gesetzgeber nicht die Möglichkeit eröffnet, rückwirkend auf den 1.1.2009 eine Neubewertung des Grundbesitzes vorzuschreiben.

Umwandlungssteuerrecht

Zuständigkeiten der Finanzbehörden im Bereich der Nachweispflichten nach § 22 Abs. 3 UmwStG

Die Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 22.7.2014 (DStR 2014 S. 2509) bezieht Stellung zu Zweifelsfragen zu den Nachweispflichten nach § 22 Abs. 3 UmwStG hinsichtlich der zuständigen Finanzbehörde.

Nach § 22 Abs. 3 Satz 1 UmwStG muss der Einbringende in den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Jahren jährlich spätestens bis zum 31. Mai einen Zurechnungsnachweis vorlegen. Dabei muss der Einbringende bei dem für ihn zuständigen Finanzamt nachweisen, wem mit Ablauf des Tages, der dem nachfolgenden Einbringungszeitpunkt entspricht, die sperrfristbehafteten Anteile zuzurechnen sind. Die Verfügung geht auf die Frage ein, welches Finanzamt in den Fällen einer gesonderten (und einheitlichen) Feststellung sowie in denjenigen der unentgeltlichen Rechtsnachfolge zuständig ist.

Wurde vor der Einbringung eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO für die Einkünfte aus dem eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil vorgenommen und war das nach §§ 19, 20 AO zuständige Finanzamt nicht mit dem Feststellungsfinanzamt identisch, so muss der Nachweis nach § 22 Abs. 3 Satz 1 UmwStG beim Wohnsitzfinanzamt des Einbringenden erfolgen. Erlangt das Wohnsitzfinanzamt Kenntnis davon, dass die sperrfristbehafteten Anteile nicht mehr dem Einbringenden zuzurechnen sind, hat es das Feststellungsfinanzamt darüber zu informieren. Dieses kann dann den Einbringungsgewinn I ermitteln und rückwirkend auf den Einbringungsstichtag feststellen.

In den Fällen der unentgeltlichen Rechtsnachfolge nach § 22 Abs. 6 UmwStG ist der Nachweis nach § 22 Abs. 3 Satz 1 UmwStG beim Wohnsitzfinanzamt des Rechtsnachfolgers zu erbringen. Die Mitteilungspflicht innerhalb der Sperrfrist obliegt dem Rechtsnachfolger.

Innerhalb des siebenjährigen Überwachungszeitraums sind die zuständigen Finanzämter angewiesen, keine Neuvergabe der Steuernummer, unter der der eingebrachte Betrieb beziehungsweise die eingebrachte Mitunternehmerschaft bisher geführt wurde, an einen anderen Steuerpflichtigen vorzunehmen.

© 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.

Verfahren

Nach Bestandskraft gestellter Antrag auf Realsplitting kein rückwirkendes Ereignis

Der BFH behandelte in seinem Urteil vom 20.8.2014 (DStR 2014 S. 2458) die Frage, ob ein erst nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids gestellter Antrag auf Abzug von Unterhaltsleistungen im Wege des Realsplittings als rückwirkendes Ereignis zu qualifizieren ist. Der Kläger ließ die Einkommensteuererklärung 2007 von seinem Steuerberater vorbereiten. Dieser übermittelte die Daten am 8.3.2010 elektronisch an das Finanzamt. Allerdings wurden aufgrund eines Programmierungsfehlers in der verwendeten Software weder in den elektronisch übermittelten Daten noch in den per Post übersandten Unterlagen Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben geltend gemacht. Das Finanzamt veranlagte mit Bescheid vom 20.4.2010 erklärungsgemäß. Der Steuerberater beantragte für den Kläger am 30.8.2010 die Änderung des Bescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO oder dessen Berichtigung nach § 129 AO. Die letzte Zustimmung der vom Kläger getrennt lebenden Ehefrau zur Geltendmachung der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben datiert vom 30.12.2009.

Der BFH sah ohne weitere Ausführungen ebenso wie das Finanzgericht weder die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 129 AO noch für eine Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO als erfüllt an. Darüber hinaus erfolgte eine ausführliche Begründung des BFH, warum auch eine Änderung wegen eines rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht zulässig ist.

Nach der letztgenannten Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Ob ein Ereignis ausnahmsweise steuerlich in die Vergangenheit zurückwirkt, richtet sich allein nach den Normen des jeweils einschlägigen materiellen Steuerrechts. Räumt das Gesetz dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein, dessen Ausübung keiner ausdrücklichen zeitlichen Begrenzung unterliegt, ergibt sich eine solche Begrenzung grundsätzlich durch das allgemeine verfahrensrechtliche Institut der Bestandskraft. Ausnahmekonstellationen von diesem Grundsatz hatte der BFH in Bezug auf das Realsplitting für den Fall bejaht, dass erst nach Eintritt der Bestandskraft des ursprünglichen Einkommensteuerbescheids die Zustimmung des Empfängers der Unterhaltsleistungen vorgelegen hatte und der Antrag des Gebers gestellt wurde.

Der BFH weist darauf hin, dass die Zustimmung seit 1990 grundsätzlich Dauerwirkung hat. Ein Widerruf hat nur Wirkung für Kalenderjahre, die erst nach diesem beginnen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 4 und 5 EStG). Damit ist seither nicht mehr davon auszugehen, dass die Zustimmung typischerweise erst nach Ablauf des Veranlagungszeitraums erteilt wird. Mithin hat es der Geber in der Hand, den durch die bereits vorliegende Zustimmungserklärung qualifizierten Antrag rechtzeitig vor Bestandskraft zu stellen oder nicht. Da der Einkommensteuerbescheid 2007 am 25.5.2010 bestandskräftig geworden war und die Zustimmungserklärung seit dem 30.12.2009 vorlag, war die Klage abzuweisen.

Wirksame Übermittlung einer Einkommensteuererklärung per Fax

Das BFH-Urteil vom 8.10.2014 (DStR 2015 S. 118) hat sich mit der Frage befasst, ob ein wirksamer Antrag auf Veranlagung zur Einkommensteuer gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG vorliegt, wenn die Unterschrift des Steuerpflichtigen als Telefax eingereicht wird. Der Antrag ist durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen. Im Streitfall hatte die Steuerberaterin der Klägerin dem Finanzamt für das Streitjahr 2007 eine Einkommensteuererklärung über das ELSTER-Portal ohne Zertifizierung übermittelt, die am 31.12.2011 beim Finanzamt einging. Die erste Seite (Deckblatt) war eine Telekopie (Fax) mit telekopierter Unterschrift der Klägerin. Diese war urlaubsbedingt ortsabwesend, hatte sich aber telefonisch von ihrer Steuerberaterin über den Inhalt der Steuererklärung informiert, sich mit der Einreichung der Steuererklärung beim Finanzamt einverstanden erklärt und das ihr daraufhin zugefaxte Deckblatt unterschrieben. Der BFH entschied, dass die Steuererklärung wirksam per Fax übermittelt werden konnte.

Nach § 25 Abs. 3 EStG muss die Einkommensteuererklärung eigenhändig unterschrieben werden. Die Unterschrift muss von der Hand des Steuerpflichtigen selbst stammen. Nach § 150 Abs. 2 und 3 AO ist eine Unterzeichnung der Steuererklärung durch einen Bevollmächtigten grundsätzlich ausgeschlossen. Gegebenenfalls muss der Steuerpflichtige persönlich schriftlich versichern, dass er die Angaben in der Steuererklärung nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat. Der Steuerpflichtige soll erkennbar – das heißt durch seine Unterschrift – die Verantwortung für die tatsächlichen Angaben in der Steuererklärung übernehmen. Dieses Erfordernis wird zum Beispiel bei Blankounterschriften nicht erfüllt.

Im Streitfall war die vor Ablauf der vierjährigen Festsetzungsfrist eingegangene Steuererklärung der Klägerin wirksam, sodass die beantragte Veranlagung zur Einkommensteuer vorzunehmen war. Die Klägerin hatte das Deckblatt eigenhändig unterschrieben. Dem steht nicht entgegen, dass das unterschriebene Deckblatt dem Finanzamt nur als Faxkopie eingereicht wurde. Es ist bereits höchstrichterlich entschieden, dass die Übermittlung fristwahrender Schriftsätze per Telefax in allen Gerichtszweigen uneingeschränkt zulässig ist. Für die Abgabe der Steuererklärung kann daher nichts anderes gelten. Das Schriftlichkeitserfordernis soll sicherstellen, dass Person und Inhalt der Erklärung eindeutig festgestellt werden können und dass es sich nicht lediglich um einen Entwurf handelt. Dieser Zweck wird auch dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige die unterschriebene Steuererklärung per Telefax an das Finanzamt schickt. Inhalt und Urheberschaft sind anhand der gemachten Angaben eindeutig erkennbar.

Der BFH bezeichnete es im Streitfall als unerheblich, ob die Klägerin tatsächlich Kenntnis vom Inhalt der Steuererklärung hatte. Denn mit ihrer Unterschrift auf der Erklärung hatte sie sich deren Inhalt zu eigen gemacht und die Verantwortung dafür

© 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.

übernommen. Diese rechtliche Situation ist im Übrigen bei jeder Steuererklärung mit diversen Anlagen, aber nur einmal geforderter Unterschrift gegeben und so auch im ELSTER-Programm angelegt. Entscheidend ist, dass der die Unterschrift tragende Teil – wie im Streitfall – der eingereichten Steuererklärung insgesamt eindeutig zugeordnet werden kann.

Umsatzsteuer

Unentgeltliche Überlassung von möblierten Geschäftsführerwohnungen

Das Urteil des BFH vom 8.10.2014 (DStR 2014 S. 2447) betrifft die umsatzsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Überlassung von Geschäftsführerwohnungen einschließlich der Einrichtung. Der BFH kommt zum Ergebnis, dass eine solche von vornherein beabsichtigte Verwendung als unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG anzusehen ist, die den Vorsteuerabzug ausschließt.

Im Streitfall betreibt eine GmbH einen Möbeleinzelhandel. Ihre beiden Gesellschafter-Geschäftsführer wohnen in einer Entfernung von über 500 km vom Geschäftssitz. Die GmbH mietete drei Pavillons, von denen zwei als Schlafbereich und der dritte als Küche und Wohnzimmer dienten. Sie stattete die Pavillons mit Inventar aus, stellte diese unentgeltlich ihren Gesellschafter-Geschäftsführern zur Nutzung zur Verfügung und übernahm auch die monatlichen Energiekosten.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, die Wohnungsüberlassung sei eine steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Vermietung. Es versagte deshalb der GmbH den Vorsteuerabzug aus den Inventarkosten. Ferner erbringe die GmbH durch die Übernahme der Energiekosten eine steuerpflichtige Leistung an die Geschäftsführer. Das Finanzgericht gab der Klage teilweise statt. Der Vorsteuerabzug sei nicht wegen einer steuerfreien Vermietung ausgeschlossen, da die Geschäftsführer keine gesonderte Miete zahlten und die umfangreichen Dienstleistungspflichten im Hinblick auf die Wohnraumüberlassung nicht erweitert wurden. Die GmbH erbringe jedoch gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG eine unentgeltliche sonstige Leistung für den privaten Bedarf des Personals. Die Überlassung der Wohnungen habe nicht überwiegend betrieblichen, sondern privaten Interessen der GmbH gedient, weil die räumliche Situation mit den weit entfernten Wohnsitzen der Geschäftsführer bereits früher bestanden habe. Der Erhöhung des Vorsteuerabzugs sei daher zeitanteilig Eigenverbrauch gegenzurechnen. Eine Erhöhung des Eigenverbrauchs wegen der Übernahme der Energiekosten scheide aus, da hieraus kein Vorsteuerabzug möglich gewesen sei.

Der BFH folgt dem Finanzgericht dahin gehend, dass die Überlassung der Wohnungen eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG darstellt. Eine überwiegend unternehmerischen Zwecken dienende Übernahme von Übernachtungskosten (wie bei einer Dienstreise) liegt nicht vor, wenn der Unternehmer für einen Geschäftsführer oder anderen Arbeitnehmer langfristig eine Wohnung oder – wie im Streitfall – aufwendig ausgestattete Pavillons bereithält und damit das private Wohnbedürfnis deckt. Dies gelte unabhängig davon, ob einkommensteuerrechtlich eine doppelte Haushaltsführung vorliegt. Etwas anderes mag nur für den Sonderfall gelten, der gegeben ist, wenn sich die Wohnung innerhalb eines Betriebsgebäudes befindet und der Unternehmer das gesamte Gebäude einschließlich der Privaträume dem Unternehmen zuordnen konnte.

Der Vorsteuerabzug aus den Leistungen des Arbeitgebers für die umfassende Einrichtung der Geschäftsführerwohnungen gemäß § 15 UStG setzt unter anderem voraus, dass der Unternehmer die Leistung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze bezieht. Zwischen dem Leistungsbezug und den zu erzielenden steuerpflichtigen Umsätzen muss ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang bestehen. Bezieht der Unternehmer eine Leistung, bei der er bereits von vornherein beabsichtigt, diese nicht für seine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern für eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, steht die Leistung nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit. In diesem Fall ist entgegen dem Finanzgericht kein Vorsteuerabzug zu gewähren und über mehrere Veranlagungszeiträume durch eine Eigenverbrauchsbesteuerung zu korrigieren. Vielmehr scheidet der Vorsteuerabzug von vornherein aus.

BFH zum Vorsteuerabzug des Gründungsgesellschafters einer GbR

Das Urteil des BFH vom 26.8.2014 (DStR 2014 S. 2249) ist die Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 13.3.2014 in der Rechtssache C-204/13 – Heinz Malburg (siehe KPMG-Mitteilungen Mai 2014 S. 13). Der Streitfall betrifft den Gesellschafter einer Steuerberatungs-GbR (Alt-Gesellschaft). Dieser erwarb von der Alt-Gesellschaft einen Teil des Mandantenstamms im Wege der Realteilung. Der Erwerb erfolgte nur zu dem Zweck, den Mandantenstamm unmittelbar anschließend einer neu gegründeten Steuerberatungs-GbR (Neu-Gesellschaft) unentgeltlich zur unternehmerischen Nutzung zu überlassen. An dieser Neu-Gesellschaft war der Gesellschafter maßgeblich beteiligt. Der Mandantenstamm wuchs dabei dem Vermögen der Neu-Gesellschaft nicht zu.

Laut EuGH ist der Gesellschafter grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Mandantenstamms von der Alt-Gesellschaft berechtigt. Die Überlassung des Mandantenstamms an die Neu-Gesellschaft ist unentgeltlich, sodass kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen existiert, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. Daneben besteht ein Recht auf Vorsteuerabzug auch bei Fehlen eines solchen direkten und unmittelbaren Zusammenhangs, wenn die Kosten für die fraglichen Eingangsleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn nachgewiesen ist, dass

© 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.

der Steuerpflichtige den fraglichen Mandantenstamm selbst im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer einer neu gegründeten Gesellschaft erworben hat und dass die Kosten, die sich aus diesem Erwerb ergeben, zu den allgemeinen Aufwendungen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer zu zählen sind.

Der BFH hat zur näheren Aufklärung des Sachverhalts den Fall an das Finanzgericht zurückverwiesen. Ein Geschäftsführer einer GbR kann trotz seiner Gesellschafterstellung selbstständig tätig sein. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend. Die für und gegen die Selbstständigkeit sprechenden Merkmale, die im Einzelfall unterschiedlich gewichtet werden können, sind gegeneinander abzuwägen. Dabei ist entscheidend auf die Weisungsfreiheit abzustellen. Das Finanzgericht hat zwar ausgeführt, der Geschäftsführer habe seine Geschäftsführertätigkeit als Steuerberater nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt. Es hat jedoch nicht festgestellt, auf welcher Rechtsgrundlage der Gesellschafter seit wann welche Leistungen an die Neu-Gesellschaft erbracht hat und weshalb diese Tätigkeit unternehmerisch ist. Ferner fehlen tatsächliche Feststellungen dazu, ob der Gesellschafter zum maßgeblichen Zeitpunkt der Übertragung des Mandantenstamms beabsichtigt hat, als Geschäftsführer der Neu-Gesellschaft unternehmerisch tätig zu sein, und ob er in der Folgezeit im Rahmen dieser Stellung Umsätze – gegebenenfalls in welcher Art und Höhe – ausgeführt hat. Ein entsprechender Gesellschaftsvertrag liegt ebenso wenig vor wie etwa ein Geschäftsführervertrag.

Falls die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters im Hinblick auf seine Tätigkeit als Geschäftsführer gegeben sein sollte, sind für den BFH keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass hier objektiv ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Mandantenstamms von der Alt-Gesellschaft und der Geschäftsführertätigkeit bei der Neu-Gesellschaft bestand. Es ist laut BFH jedoch möglich, dass die Kosten für den Mandantenstamm zu den allgemeinen Kosten gehörten und daher „als solche“ Bestandteile der von ihm erbrachten Dienstleistungen als Geschäftsführer waren. Anderenfalls ergibt sich auch aus der Anwendung des Grundsatzes der Neutralität kein Recht zum Vorsteuerabzug. Dies beruht darauf, dass auch andere Gestaltungen möglich gewesen wären, die ein Vorsteuerabzugsrecht aus dem Erwerb des Mandantenstamms begründet hätten. So wäre etwa eine unmittelbare Übertragung des Mandantenstamms auf die bereits gegründete Neu-Gesellschaft in Betracht gekommen. In diesem Fall hätte die Neu-Gesellschaft den entsprechenden Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können. Auch hätte der Gesellschafter den Mandantenstamm der Neu-Gesellschaft nicht unentgeltlich, sondern entgeltlich überlassen können.

Verabreichung von Zytostatika an ambulant behandelte Patienten eines Krankenhauses

Laut dem Urteil des BFH vom 24.9.2014 (DStR 2014 S. 2505) ist die Verabreichung von Zytostatika im Rahmen einer ambulant in einem Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung, die dort individuell für den einzelnen Patienten in einer Apotheke dieses Krankenhauses hergestellt werden, als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b a. F. UStG steuerfrei. Entgegen der Finanzverwaltung ist somit nicht nur die ambulante Behandlung selbst, sondern auch die Lieferung derartiger Medikamente für ambulante Behandlungen durch Krankenhausapotheken steuerfrei.

Der Streitfall betrifft ein Krankenhaus, das als gemeinnützige Einrichtung anerkannt ist. Es verfügte über eine sogenannte Institutsermächtigung gemäß § 116a des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB V), aufgrund derer es ermächtigt war, ambulante Behandlungen durchzuführen. Solche Behandlungen erfolgten auch durch Krankenhausärzte, die dabei gemäß § 116 SGB V aufgrund einer sogenannten persönlichen Ermächtigung tätig waren.

In den Streitjahren führte das Krankenhaus durch seine Ärzte ambulante Behandlungen von Krebspatienten (Chemotherapien) durch. Die dabei an die Patienten verabreichten Zytostatika wurden von dem Krankenhaus in der von ihm betriebenen Krankenhausapotheke nach ärztlicher Anordnung individuell für den jeweiligen Patienten hergestellt. Das Krankenhaus gab die Zytostatika-Umsätze nicht an und machte auch keinen Vorsteuerabzug aus den Eingangsumsätzen geltend, da es gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a. F. von steuerfreien Umsätzen ausging. Das Finanzamt ging dagegen von steuerpflichtigen Umsätzen aus und gewährte im Gegenzug hierfür den Vorsteuerabzug. Die hiergegen eingelegte Klage hatte Erfolg.

Der BFH bejaht demgegenüber nach Vorabentscheidung durch den EuGH (Urteil vom 13.3.2014, Rechtssache C-366/12 – Klinikum Dortmund GmbH – DStR 2014 S. 587) eine Steuerbefreiung. Bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie sind als mit dem Betrieb der Krankenhäuser eng verbundene Umsätze im Sinne von § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG Krankenhausbehandlungen und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze anzusehen. Bei den eng verbundenen Umsätzen handelt es sich um Nebenleistungen, die an den Empfänger einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung als Hauptleistung erbracht werden. Dies sind Leistungen, die im Rahmen von Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen erbracht werden und zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sind.

Für das Vorliegen eines eng verbundenen Umsatzes bestehen keine zeitlichen Erfordernisse. Der enge Zusammenhang setzt jedoch voraus, dass eine Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung zumindest begonnen hat oder geplant ist. Definiert sich der mit der Krankenhaus- oder Heilbehandlung eng verbundene Umsatz danach, ob er zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich ist, gehört hierzu auch die Verabreichung von – für den Patienten individuell hergestellten – Arzneimitteln zur Durchführung einer ambulanten Heilbehandlung im Krankenhaus.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts kommt es auch nicht darauf an, ob es dem Patienten bei einer ambulanten Behandlung

© 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.

im Einzelfall zumutbar wäre, sich die für die Behandlung erforderlichen Arzneimittel aus einer öffentlich zugänglichen Apotheke – nach Verschreibung durch das Krankenhaus – selbst zu besorgen. Denn maßgeblich ist die Unentbehrlichkeit mit Blick auf die konkrete therapeutische Zielsetzung, nicht aber eine Unentbehrlichkeit im Hinblick auf denkbare alternative Methoden zur Arzneimittelbeschaffung. Schließlich ist es für die Steuerfreiheit eines mit einer ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsatzes nicht erforderlich, dass für beides ein einheitliches Entgelt vereinbart wird. Laut BFH greifen auch die übrigen vom Finanzamt gegen die Steuerfreiheit geltend gemachten Einwendungen nicht durch, worauf er jeweils im Einzelnen eingeht.

Vorsteuerberichtigung bei verspäteter Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes

Das Urteil des BFH vom 23.10.2014 (DStR 2015 S. 67) betrifft die Frage, ob bei verspäteter Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern ist oder inwieweit eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen ist.

Eine aus einem Ehepaar bestehende GbR stellt Puppen und Teddybären her, vermittelt Fertighäuser und betreibt den Groß- und Einzelhandel mit Telekommunikationseinrichtungen. Im Jahr 2001 erwarben die Eheleute ein unbebautes Grundstück und errichteten darauf ein Einfamilienhaus, in dem sich ein Arbeitsraum für die Herstellung von Puppen und Teddybären sowie ein Büro für verwaltungstechnische Arbeiten befinden. Das Gebäude wurde 2002 bezogen. Die Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2002 reichten die Eheleute am 4.1.2005 beim Finanzamt ein; sie machten darin den Vorsteuerabzug aus den gesamten Herstellungskosten des Gebäudes geltend.

Das Finanzamt war der Auffassung, die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgaben sei wegen der Neuregelung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz mit Wirkung zum 1.7.2004 mit 10 % der Herstellungskosten anzusetzen. Mit der Neuregelung sei – abweichend von der bisherigen Rechtsprechung zum Kostenbegriff und der einhelligen Handhabung durch die Praxis – eine Entkoppelung von den ertragsteuerrechtlichen Abschreibungsvorschriften erfolgt. Zudem sei eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf den Zeitraum angeordnet worden, der dem für das Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG entspreche. Ferner seien als unternehmerisch genutzte Flächen lediglich die beiden ausschließlich unternehmerisch genutzten Räume (14,95 % der Nutzfläche) zu berücksichtigen. Nur der Anteil der hierauf entfallenden Herstellungskosten bilde das Unternehmensvermögen der GbR.

Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht als unbegründet ab, ohne auf die von den Beteiligten umstrittene Frage nach der Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgaben einzugehen. Unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 7.7.2011 (DStR 2011 S. 2349) entschied das Finanzgericht, die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, die erst durch die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2002 am 4.1.2005 und damit nicht mehr rechtzeitig erfolgte, führe zum Verlust des Vorsteuerabzugs. Auf die von der GbR aufgeworfenen Rechtsfragen komme es daher nicht an.

Der BFH hat die Revision im Ergebnis als unbegründet zurückgewiesen. Zwar liegen im Streitjahr die Voraussetzungen einer steuerbaren Verwendungsentnahme (§ 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG) nicht vor. Es greift aber eine betragsmäßig höhere Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 1 UStG ein. Laut BFH sind die Voraussetzungen für die Besteuerung einer Verwendungsentnahme (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG) bei verspäteter Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmensvermögen nicht gegeben.

Der Unternehmer muss im Zeitpunkt des Leistungsbezugs über die Zuordnung zum Unternehmen entscheiden. Diese Entscheidung muss er in der Umsatzsteuer-Voranmeldung – spätestens aber bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen (vorliegend: 31.5.2013) – dokumentieren. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze liegt keine wirksame Zuordnungsentscheidung für das gemischt genutzte Gebäude vor, sodass die Eingangsleistungen nicht „für das Unternehmen“ der GbR bezogen wurden. Damit scheidet der Abzug der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer und eine damit verbundene unentgeltliche Wertabgabe aus. Der BFH geht darauf ein, dass eine Änderung der materiell unrichtigen Umsatzsteuerfestsetzung 2002 im Streitfall nicht mehr möglich ist. Laut BFH ist ein trotz verspäteter Zuordnung und damit materiell-rechtlich unrichtig in Anspruch genommener Vorsteuerabzug, der im Abzugsjahr verfahrensrechtlich nicht mehr entzogen werden kann, nach § 15a UStG in den Folgejahren zu berichtigen.

Vorsteuerabzug bei Totalverlust der Rechnungen

Der BFH nimmt mit seinem Urteil vom 23.10.2014 (DStR 2015 S. 71) dazu Stellung, unter welchen Voraussetzungen ein Vorsteuerabzug trotz Totalverlust der Buchführungsunterlagen möglich ist.

Im Streitfall war ein Einzelunternehmer alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer GmbH, die Fenster und Türen herstellte und vertrieb. Er vermietete der GmbH dazu die wesentlichen Betriebsgrundlagen, sodass zwischen ihm als Organträger und der GmbH als Organgesellschaft eine umsatzsteuerliche Organschaft bestand. Im Jahr 2004 wurde auf dem Betriebsgelände der Transporter mit den gesamten Buchungsunterlagen und der EDV-Anlage, auf der die Buchführung gespeichert war, gestohlen. Streitig ist, ob das Finanzamt die nicht durch Belegzweitschriften nachgewiesenen Vorsteuerbeträge im Schätzungswege um 40 % kürzen durfte.

Laut BFH hat der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht, die Darlegungs- und Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG begründen. Er muss deshalb darlegen und nachweisen, dass er Leistungen von einem Unternehmer für sein Unternehmen bezogen hat und dass er eine ordnungsgemäße Rechnung in Besitz hatte. Dazu stehen dem Unternehmer alle verfahrens-

© 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.

rechtlich zulässigen Beweismittel zur Verfügung.

Der BFH kommt im Streitfall zum Ergebnis, dass der Einzelunternehmer keinen Anspruch auf Berücksichtigung weiterer Vorsteuerbeträge hat. Er hat weder dargelegt noch nachgewiesen, welche konkreten Leistungen er von anderen Unternehmen für seine Firma tatsächlich bezogen hat. Einem Beweisantrag auf Vernehmung von Zeugen muss das Finanzgericht nur dann nachkommen, wenn dieser hinreichend substanziiert ist. Dies setzt voraus, dass sich der Beweisantrag auf das Vorliegen von Originalrechnungen für konkret bezeichnete Eingangsleistungen bezieht. Die Buchhalterin, der Steuerberater und die Sachbearbeiterin, die als Zeugen benannt wurden, waren insoweit ungeeignet. Diese Zeugen waren lediglich zum Nachweis der Behauptung benannt worden, dass in den erstellten Umsatzsteuererklärungen nur solche Vorsteuerbeträge geltend gemacht worden seien, für die auch entsprechende Originalrechnungen vorgelegen hätten. Dies besagt jedoch nichts darüber, ob die in Rechnung gestellten Leistungen auch tatsächlich bezogen wurden. Mangels konkret bezeichneter Eingangsleistungen ist ferner ein angebotener Zeugenbeweis unbestimmt, dass für alle Lieferungen und Leistungen des Anlage- und Umlaufvermögens entsprechende Rechnungen im Original vorgelegen hätten.

© 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.

Innerbetriebliche Zollorganisation und mögliche Auswirkung auf die Zollschuld

Mit dem Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 3.7.2014 (Az. 4 K 125/13) bestätigte die deutsche Rechtsprechung erneut, dass die innerbetriebliche Zollorganisation eines jeden Unternehmens Auswirkungen auf die Entstehung der Zollschuld haben kann.

Eine Vielzahl der mit Zollaktivitäten befassten Unternehmen hat im Laufe der vergangenen Jahre begonnen, eine innerbetriebliche Zollorganisation zur Einhaltung von zoll- und außenwirtschaftsrechtlichen Prozessen aufzubauen. Es hat sich zur Best Practice entwickelt, hierfür innerbetrieblich verantwortliche Mitarbeiter festzulegen. Diese werden sorgfältig ausgewählt; zudem werden ihnen Mittel zur Fortbildung zur Verfügung gestellt. Darüber hinaus werden bei gut strukturierten Unternehmen Verantwortlichkeiten und Aktivitäten im Rahmen von Verfahrensanweisungen festgelegt und entsprechenden Mitarbeitern innerhalb einer Abteilung zugeordnet. Die schriftliche Dokumentation solcher Prozesse dient unter anderem auch einem reibungslosen Ablauf der Handlungsschritte bei urlaubs- oder krankheitsbedingter Abwesenheit der Mitarbeiter der Zollabteilung.

In dem eingangs genannten Urteil klagte eine Speditionsunternehmerin und Lagerhalterin, die aufgrund von krankheitsbedingten Ausfällen zweier Mitarbeiter die Frist der vorübergehenden Verwahrung verstreichen ließ, gegen die Zollschuldentstehung nach Art. 204 Abs. 1 Zollkodex (ZK). Die Klägerin hatte zwar einen Antrag auf Fristverlängerung der vorübergehenden Verwahrung gemäß Art. 49 Abs. 2 ZK gestellt, dieser wurde jedoch abgelehnt, da die gesetzlich vorgegebene 20-Tage-Frist bereits abgelaufen war. Auch eine Heilung der Verfehlung gemäß Art. 859 Anstrich 3 Ziffer 1 ZK-DVO war nicht möglich. So konnte sie aufgrund der abgelaufenen Frist die Waren nicht mehr einer zollrechtlichen Bestimmung zuführen.

Eine Verlängerung der Frist der vorübergehenden Verwahrung gemäß Art. 49 Abs. 2 ZK kommt nur in Betracht, wenn „die Umstände es rechtfertigen“. Der Begriff des „Umstands“ ist allerdings nicht im ZK oder in der ZK-DVO definiert.

Das Urteil des Finanzgerichts Hamburg folgt konsequent einer Entscheidung des EuGH vom 11.11.1999 (Rs. C-48/98), dass mit dem Begriff „Umstände“ insbesondere Situationen gemeint sind, die den Antragsteller in eine Lage versetzen, die im Vergleich zu anderen Wirtschaftsteilnehmern außergewöhnlich ist. Die plötzliche Erkrankung von Mitarbeitern stellt somit keinen außergewöhnlichen Umstand dar, da diese Situation ebenfalls in vergleichbaren Unternehmen auftreten kann.

Das Finanzgericht führt in seiner Urteilsbegründung weiter aus, dass ein Arbeitgeber im Rahmen seiner betrieblichen Organisation immer mit dem kurzfristigen Ausfall eines Mitarbeiters rechnen muss. Die Krankheit zweier Mitarbeiter der mit drei Mitarbeitern besetzten Zollabteilung einer Spedition stellt nach Meinung des Finanzgerichts keinen außergewöhnlichen Umstand dar, auch wenn aufgrund eines Neukunden ein erhöhtes Arbeitsaufkommen im Zeitraum der krankheitsbedingten Abwesenheit der beiden Mitarbeiter zu bewältigen war. Des Weiteren muss sich ein Arbeitgeber Arbeitsfehler, die aus der Überlastung von einzelnen Mitarbeitern entstehen können, anrechnen lassen. Dies gilt insbesondere bei Annahme eines neuen Großkunden, für dessen Aufträge alleine eine komplette Vollzeitstelle erforderlich gewesen wäre und der Arbeitgeber somit bewusst eine riskante unternehmerische Entscheidung getroffen hat. Zwar bestätigte das Finanzgericht Hamburg auch, dass für die Zollsachbearbeitung besondere Sachkunde erforderlich ist, sodass eine abteilungsübergreifende Vertretung grundsätzlich problematisch sei. Jedoch bestehe auch in einem solchen Fall regelmäßig die Möglichkeit, dass der Arbeitgeber für eine sachgerechte Vertretung sorgen könne.

Im Rahmen einer funktionierenden Compliance-Organisation empfiehlt es sich daher, insbesondere für den Bereich des Zoll- und Außenwirtschaftsrechts Verfahrensanweisungen sowie Arbeits- und Organisationsanweisungen vorzuhalten, die beispielsweise im Krankheitsfall der entsprechend im Zollrecht versierten Mitarbeiter fachfremden Kollegen als Leitfaden und Hilfsmittel dienen können, sodass sämtliche Fristen eingehalten werden. Auch ist es ratsam, beispielsweise mithilfe eines Fristenkontrollbuchs einen stetigen Überblick über laufende Fristen zu behalten, sofern dies nicht bereits systemgestützt erfolgt.

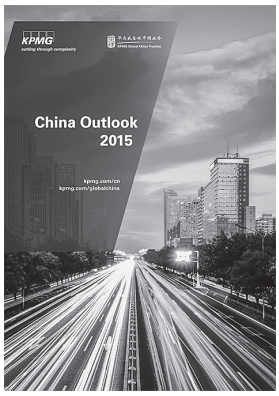
Die Fragestellung, ob der Ausfall der kompletten Zollabteilung eines Unternehmens und eine daraus resultierende Zollschuldentstehung – zum Beispiel durch Art. 204 Abs. 1 ZK – ein „außergewöhnlicher Umstand“ ist, bleibt in der bisherigen Rechtsprechung allerdings noch unbeantwortet.

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.

© 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.

Literaturtipps

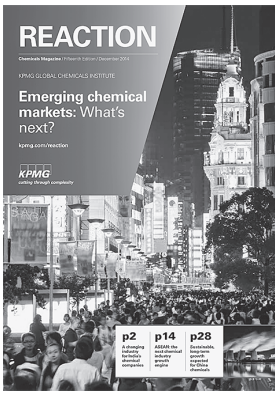


China Outlook 2015

Die aktuelle Publikation von KPMG International bietet Analysen und Kommentare zur chinesischen Wirtschaft und gibt einen Ausblick auf zukünftige Entwicklungen. Betrachtet werden unter anderem Direktinvestitionen im Ausland (outward direct investment – ODI) sowie ausländische Direktinvestitionen (foreign direct investment – FDI) im Jahr 2014. Zugleich ermöglicht der Bericht einen detaillierten Blick auf einzelne Wirtschaftsbranchen wie etwa Infrastructure und Immobilien, wobei die Identifizierung neuer Trends und Chancen im Fokus stand.

Im Jahr 2014 stieg Chinas Bruttoinlandsprodukt um 7,4 % – und erreichte damit fast gänzlich das von der Regierung gesetzte Ziel in Höhe von 7,5 %. Dabei gewinnt der Dienstleistungssektor als Wirtschaftsmotor immer mehr an Bedeutung. Sein Anteil lag 2014 bei 48,2 % der gesamten Wirtschaftsleistung Chinas – im Vergleich zum Vorjahr ein Anstieg um 1,3 Prozentpunkte. Das FDI des Landes kletterte auf einen Rekordwert von 119,6 Milliarden US-Dollar und verzeichnete damit ein Wachstum um 1,7 % gegenüber dem Jahr 2013.

Kostenfreier Download des englischsprachigen Berichts unter
http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/China-Outlook-2015-201501-v1.pdf



Reaction Magazine Ed. 15 – Emerging chemical markets: What's next?

Die neue Ausgabe des Magazins von KPMG International gibt Einblicke in die aktuellen Möglichkeiten für Chemieunternehmen in China und Indien, die für beide Länder von einem nachhaltig andauernden Wachstum ausgehen. Ebenfalls im Fokus der Betrachtung steht die ASEAN-Region – sie könnte sich zum nächsten Wachstumsmotor für die chemische Industrie entwickeln. Da viele Regierungen dieser Association of Southeast Asian Nations das Potenzial der Chemieindustrie für ein breiteres Wirtschaftswachstum erkannt haben, entstehen dort zunehmend strategische Produktionszentren mit wettbewerbsfähigen Exportpositionen.

Ein weiterer Beitrag widmet sich der Entwicklung in Indien. Lange Zeit durch rasches Wirtschaftswachstum geprägt, verzeichnete das Land bei einigen globalen Chemieunternehmen in den letzten Jahren eine leichte Abwärtstendenz auf der Liste der vorrangigen Investitionsländer. Dem begegnet die indische Regierung in Form neuer Ansätze. Parallel dazu entsteht zunehmend eine neue Wettbewerbslandschaft für die Petrochemie, die derzeit verstärkt Schritte unternimmt, um ihre Produktionsebenen und Marktanteile zu steigern. Beides dürfte sich signifikant auf die Entwicklung der indischen Chemieindustrie auswirken.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Publikation unter
http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/reaction-magazine-15-december-2014-kpmg.pdf

KPMG's Global Automotive Executive Survey 2015 – Who is fit and ready to harvest?

Der Automobilsektor steht vor gravierenden Veränderungen. Die Branche wird in den nächsten Jahren den schwierigen Spagat zwischen einer produkt- und technologiegetriebenen Vergangenheit und einer zunehmend serviceorientierten Zukunft bewältigen müssen. Vor allem gilt es, die Anforderungen ständig vernetzter und immer mehr lifestylefokussierter Kunden zu berücksichtigen.

Die Ergebnisse des Global Automotive Executive Survey 2015, für den 200 Führungskräfte der Branche befragt wurden und der nun bereits zum 16. Mal in Folge erschienen ist, zeigen jedoch, dass sich die Automobilindustrie in einer Zwickmühle befindet und von zwei Seiten stark unter Druck steht. Zum einen erlassen Regierungen immer strengere Klimaschutzauflagen, sodass die Hersteller viel Geld in die Optimierung der Verbrennungsmotoren und die Entwicklung neuer Antriebstechnologien stecken müssen. Auf der anderen Seite werden die Kunden immer technikaffiner und verlangen innovative Dienstleistungen rund um das vernetzte Auto, woraus eine vollkommen neue Mobilitätskultur hervorgeht. Um auf dem Laufenden zu bleiben, müssen traditionelle Automobilhersteller daher neue Geschäftsmodelle entwickeln, die neben dem Produkt auch vermehrt das gesamte Lebensumfeld der Kunden in den Mittelpunkt ihrer Aktivitäten stellen.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie unter
http://www.kpmg.com/DE/de/Documents/kpmg_auto_web_5_1_15.pdf

© 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.

KPMG-Veranstaltungen*

Umsatzsteuer 2015 – Aktuelle Brennpunkte
3. März 2015 in Frankfurt am Main
3. März 2015 in Köln
4. März 2015 in Braunschweig
5. März 2015 in Bielefeld
5. März 2015 in Göttingen
10. März 2015 in Dortmund
10. März 2015 in München
11. März 2015 in Hannover
11. März 2015 in Mannheim
16. März 2015 in Stuttgart
17. März 2015 in Düsseldorf
18. März 2015 in Berlin
24. März 2015 in Freiburg
25. März 2015 in Karlsruhe
25. März 2015 in Nürnberg
25. März 2015 in Leipzig
26. März 2015 in Aachen
20. April 2015 in Hamburg
21. April 2015 in Kiel
22. April 2015 in Bremen

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

M&A Transaktionen in China
5. März 2015 in Stuttgart

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

Additive Manufacturing
11. März 2015 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Melanie Gierten
T +49 89 9282-1756
mgierten@kpmg.com

MiFID2/MiFIR – Auf dem Weg zur Umsetzung
11. März 2015 in Berlin
17. März 2015 in München
19. März 2015 in Hamburg
24. März 2015 in Düsseldorf
26. März 2015 in Stuttgart
14. April 2015 in Frankfurt am Main

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

Internationale Arbeitnehmermobilität – Neue Tendenzen der Finanzverwaltung bei der Lohnsteuer
17. März 2015 in Hamburg
17. März 2015 in Köln
17. März 2015 in Stuttgart
19. März 2015 in Frankfurt am Main
19. März 2015 in Düsseldorf
19. März 2015 in Mannheim
19. März 2015 in München

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

Aktuelle rechtliche und steuerliche Themen der Offshore-Windenergie
18. März 2015 in Bremen
29. April 2015 in Hamburg

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

3. KLÖNSCHNACK
26. März 2015 in Hamburg

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

Immigration Services: Einsatz ausländischer Mitarbeiter in Deutschland
21. April 2015 in Frankfurt am Main

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

Transfer Pricing – Aktuelle Brennpunkte 2015
21. April 2015 in Nürnberg
22. April 2015 in Hannover
22. April 2015 in Berlin
5. Mai 2015 in München
5. Mai 2015 in Köln
7. Mai 2015 in Halle (Westfalen)
8. Mai 2015 in Karlsruhe
1. Juni 2015 in Dortmund
9. Juni 2015 in Koblenz
10. Juni 2015 in Düsseldorf
11. Juni 2015 in Kiel
16. Juni 2015 in Mannheim
18. Juni 2015 in Frankfurt am Main
22. Juni 2015 in Essen
2. Juli 2015 in Freiburg
7. Juli 2015 in Hamburg
7. Juli 2015 in Stuttgart
16. Juli 2015 in Ulm
3. September 2015 in Leipzig

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

M&A Breakfast Due Diligence
23. April 2015 in Stuttgart

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

Compliance-Praxis für Versicherungen 2015
30. April 2015 in Köln
5. Mai 2015 in Hannover
21. Mai 2015 in München

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

© 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.

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
Dr. Jan-Hendrik Gnändiger
Barbarossaplatz 1a
50674 Köln
T +49 221 2073-1137

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.