

## Inhalt (Auszug)

---

### Editorial

---

#### Steuerrecht

- 3 Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns trotz vorheriger Teilbetriebsübertragung
- 5 Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei Vermietungseinkünften
- 6 Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen
- 6 Ermäßigt zu besternder Arbeitslohn für mehrjährige Tätigkeit
- 8 Voraussetzungen für eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen nach § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG
- 10 Grenzen der Speicherung digitalisierter Steuerdaten aufgrund einer Außenprüfung
- 11 Einspruchseinlegung durch einfache E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur
- 12 EuGH zum Vorsteuerabzug einer Führungsholding und zur Organschaft
- 12 EuGH-Vorlage zum Erfordernis der unternehmerischen Mindestnutzung in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG
- 14 Kein Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung durch Zeugen

---

#### Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

- 15 Neues Merkblatt zum ermächtigten Ausführer

---

#### Literaturtipps

---

#### KPMG-Veranstaltungen

---

#### Impressum



Ende November dieses Jahres beginnt der nächste Klimagipfel in Paris (COP 21). Auf der Versammlung werden 195 Staaten über eine gemeinsame Klimapolitik verhandeln. Laut dem Klimarat der Vereinten Nationen ist weitreichendes und rasches Handeln notwendig, um den Klimawandel zu stoppen. Dennoch wird auf globaler Ebene seit Jahren um konkrete Ziele und Maßnahmen gerungen.

Auch in Deutschland sind die Herausforderungen der Energiewende gewaltig. Zeitgleich werden der Ausstieg aus der Kernenergie und eine weitgehende Dekarbonisierung der Wirtschaft angestrebt.

Das wichtigste Instrument zur CO<sub>2</sub>-Reduktion ist der Emissionshandel. Seit den Krisenjahren sorgt der Überschuss an Emissionsrechten für geringe CO<sub>2</sub>-Preise. Die Folgen sind paradox: Es gibt wenig Anreize für Investitionen in klimafreundliche Technologien, hocheffiziente Gaskraftwerke werden unrentabel und die Verstromung von Braunkohle erfährt einen unerwarteten Boom. Die EU hat zwar Maßnahmen ergriffen, um das Preisniveau zu stützen, für eine effektive Neuausrichtung fehlte bisher jedoch die letzte politische Kraft.

Deutlich dynamischer entwickeln sich die erneuerbaren Energien. Durch die EEG-

Förderung wird inzwischen fast ein Drittel des deutschen Stroms mit regenerativen Energien erzeugt. Hier gilt es, zwischen industriepolitischen Interessen und der Belastung von privaten Verbrauchern auszubalancieren. Zudem müssen Lösungen zur Verteilung und Speicherung dieser Energie gefunden werden.

Verglichen damit stellt sich die Steigerung der Energieeffizienz als Win-Win-Situation dar. Eine höhere Energieeffizienz führt zu geringeren Kosten im Unternehmen und senkt Emissionen. Bei der aktuell stark durch verschiedene Gesetze (insbesondere Energiedienstleistungsgesetz, EEG) geförderten Einführung von Energiemanagementsystemen und Energieaudits werden häufig große Potenziale identifiziert und umgesetzt.

Die Energiewende betrifft inzwischen fast alle Unternehmen. Insofern wird es sehr spannend, welches Ergebnis der Klimagipfel in Paris erzielen wird. Das interdisziplinäre Team von KPMG mit einem breiten Wissensspektrum – von betriebswirtschaftlicher Expertise bis hin zu technischen Prüfungen wie den Energieaudits – hält alle Kompetenzen für die neuen Herausforderungen bereit.

**Dr. Marco Wisniewski**  
Audit, Berlin

## Einkommensteuer

## Grundstückseinbringung zum gemeinen Wert

In dem dem BFH-Urteil vom 26.3.2015 (DStR 2015 S. 1606) zugrunde liegenden Sachverhalt brachte die alleinige Kommanditistin einer GmbH & Co. KG durch einen im Juli 2006 abgeschlossenen notariellen Vertrag ein zu ihrem Privatvermögen gehörendes bebautes Grundstück im Wege eines „tauschähnlichen Vorgangs“ gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen der GmbH & Co. KG (Klägerin) ein. Nach dem Vertrag sollte die Einbringung „in Höhe des gemeinen Wertes (Verkehrswert) des eingebrachten Wirtschaftsguts“ erfolgen. Der Verkehrswert des eingebrachten Grundstücks war zuvor nach § 194 des Baugesetzbuchs (BauGB) unter Berücksichtigung der Wertermittlungsverordnung (WertV) gutachterlich festgestellt worden.

Durch einen im April 2007 geschlossenen notariellen Kaufvertrag veräußerte die Klägerin zum 1.7.2007 das Grundstück zu einem höheren Preis als den zuvor gutachterlich ermittelten Wert. Durch den Gesellschaftsbeschluss vom 5.6.2007 wurde der Einbringungswert/Verkehrswert des bebauten Grundstücks somit berichtigt. In der Feststellungserklärung für 2006 (Streitjahr) ordnete die Klägerin gemäß des im späteren Verkehrswertgutachten festgestellten Bodenwerts diesen dem Grund und Boden sowie – in Höhe des verbleibenden Restbetrags – dem Gebäude zu. Im Feststellungsbescheid für 2006 ging das Finanzamt demgegenüber entsprechend dem Gutachten zum Einbringungsstichtag nach § 194 BauGB von einem geringeren Verkehrswert für den Grund und Boden sowie für das Gebäude und damit auch von geringeren zeitanteiligen Abschreibungen für das Streitjahr aus. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH hob das angefochtene Urteil auf und verwies die Rechtssache zur anderweitigen Entscheidung an das Finanzgericht zurück. Denn die bislang getroffenen Feststellungen reichten nicht aus, um die Bemessungsgrundlage für die allein streitige Absetzung für Abnutzung des auf die Klägerin

übertragenen Gebäudes zu bestimmen. Aus der Sicht des BFH fehlen jegliche Feststellungen, auf welche Höhe sich der gemeine Wert des Grundstücks und des davon auf das Gebäude entfallenden Teils im Einbringungszeitpunkt belaufen haben könnte.

Überträgt ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut seines Privatvermögens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, wird dieser Vorgang als Anschaffung des Wirtschaftsguts zu einem dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts entsprechenden Preis qualifiziert. Der gemeine Wert eines Grundstücks ist ein objektiver Wert. Der geschlossene Einbringungsvertrag ist nicht dahin gehend auszulegen, dass sich die Vertragsparteien verbindlich auf den gutachterlich fixierten Wert nach § 194 BauGB geeinigt hätten. Aus den Vertragsbedingungen ergibt sich zunächst nur, dass die Vertragsparteien das Grundstück zum gemeinen Wert übertragen wollten. Damit kam es ihnen auf den „richtigen“ Verkehrswert an.

Es ist kein Grund dafür erkennbar, warum die Kommanditistin die in dem Grundstück ruhenden stillen Reserven nur anteilig hätte aufdecken sollen, obwohl diese im Zeitpunkt der Einbringung nicht steuerverstrickt waren. Mithin muss der Einbringungsvertrag so verstanden werden, dass die Einbringung zum im Einbringungszeitpunkt objektiv zutreffenden gemeinen Wert und damit ohne spätere Aufdeckung von stillen Reserven im Betriebsvermögen durchgeführt werden sollte. ■

### Tarifbegünstigung des Betriebsaufgabegewinns trotz vorheriger Teilbetriebsübertragung

Im Fall des BFH-Urteils vom 28.5.2015 (DStR 2015 S. 1668) war M alleiniger Kommanditist der RS-KG. Außerdem war er alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH (RS-GmbH), die am Vermögen der RS-KG nicht beteiligt war. Die RS-KG vermietete Grundbesitz an die GS-GmbH, an der M ebenfalls sämtliche Gesellschaftsanteile hielt. Die RS-GmbH schied zum 30.12.2004 aus der RS-KG aus.

M überführte sodann das bisherige Gesellschaftsvermögen der RS-KG in sein Privatvermögen. Die Anteile an der GS-GmbH und an der RS-GmbH wurden bis zum 30.12.2004 im Sonderbetriebsvermögen des M bei der RS-KG bilanziert. Danach überführte M diese 100-prozentigen Beteiligungen nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert in sein Sonderbetriebsvermögen bei der V-KG. Für das Streitjahr 2004 wurde zunächst im Bescheid vom 29.8.2005 ein tarifbegünstigter Aufgabegewinn von rund 47.000 Euro festgesetzt. Mit dem Änderungsbescheid vom 27.12.2007 wurde für M ein Veräußerungsgewinn von null Euro festgestellt. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH vertrat folgende Auffassung: Die Überführung der Anteile an der GS-GmbH und an der RS-GmbH aus dem Sonderbetriebsvermögen des M bei der RS-KG indessen Sonderbetriebsvermögen bei der V-KG steht der Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns der RS-KG nicht entgegen. Der BFH hob somit den Änderungsbescheid auf – mit der Folge, dass der ursprüngliche Bescheid wieder auflebt und der Gewinn aus der Aufgabe der RS-KG in vollem Umfang der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 1 EStG unterliegt.

Nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG unterliegt ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn der Tarifbegünstigung nur dann, wenn er auch „außerordentlich“ ist. Diese Tarifbegünstigung erfordert, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. In diese Beurteilung sind auch solche Wirtschaftsgüter einzubeziehen, die funktional gesehen für den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind. Unerheblich ist, ob die Wirtschaftsgüter im Gesamthandsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen (I oder II) der Mitunternehmer gehalten werden.

Zu den in § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG aufgeführten Veräußerungs-/Aufgabegewinnen nach § 16 Abs. 1 und 3 EStG gehören die Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs

oder eines Mitunternehmeranteils. Dabei gilt als Teilbetrieb nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Mithin knüpft die Tarifbegünstigung nach der ausdrücklichen Entscheidung des Gesetzgebers nicht an die vollständige Aufgabe des betrieblichen Engagements an. Daraus folgt, dass die Frage der Tarifbegünstigung bezogen auf die jeweils betroffene Sachgesamtheit zu prüfen ist. Danach unterliegt der Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs auch dann der Tarifbegünstigung, wenn im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführt wird. Denn eine derartige Beteiligung wird in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG einem Teilbetrieb gleichgestellt. ■

## Einbeziehung des negativen Kapitalkontos in den Veräußerungsgewinn eines Kommanditisten

In dem dem BFH-Urteil vom 9.7.2015 (DStR 2015 S. 1859) zugrunde liegenden Sachverhalt war der Kläger (K) bis zu seinem Ausscheiden zum 31.12.1999 Kommanditist der X-GmbH & Co. KG (Beigeladene – B). Der Gesellschaftsvertrag der B sah keine Nachschusspflicht der Gesellschafter vor. Weiterhin war Folgendes geregelt: Der zu verteilende Gewinn wird an die Gesellschafter ausgeschüttet, es sei denn, dass das Verlustvortragskonto noch nicht wieder ausgeglichen ist. Entnahmen dürfen außerhalb der Ausschüttungen nur einheitlich von allen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Kapitaleinlagen erfolgen. Der auf K nach Verrechnung mit Gewinnanteilen entfallende Verlustanteil betrug bis zum Ausscheiden rund 75.000 DM. B nahm weitere Ausschüttungen für alle Kommanditisten vor; davon entfielen etwa 78.000 DM auf K. Mit dem Änderungsbescheid vom 17.11.2005 wurde für K ein nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn von circa 71.000 DM ermittelt. Dabei wurde das negative Kapitalkonto von rund 48.000 DM vollständig in den Veräußerungsgewinn einbezogen.

Der BFH kam entgegen der Ansicht des Finanzgerichts zu folgendem Ergebnis: Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns des K anlässlich seines Ausscheidens aus der B war der Gewinn aus der Auflösung seines negativen Kapitalkontos auch insoweit zu erfassen, als das Kapitalkonto (auch) durch Liquiditätsausschüttungen negativ geworden war. Denn scheidet ein Kommanditist gegen Entgelt aus einer KG aus, ergibt sich der Veräußerungsgewinn aus der Differenz zwischen den dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto.

Es ist bereits geklärt, dass in den Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Kommanditisten der Teil seines negativen Kapitalkontos einzubeziehen ist, der auf ausgleichsfähige Verluste zurückzuführen ist. Gleiches gilt für den Teil, der auf nach § 15a EStG lediglich verrechenbaren Verlusten beruht, auch wenn diese im Ergebnis ohne ertragsteuerliche Auswirkungen bleiben. In den Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Kommanditisten ist aber auch der Teil seines negativen Kapitalkontos einzubeziehen, der auf (zulässige) Entnahmen nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG zurückzuführen ist. Denn mit dem Ausscheiden des Kommanditisten aus der Gesellschaft geht die Verpflichtung, das Kapitalkonto mit künftigen Gewinnen auszugleichen, auf die verbleibenden Gesellschafter über.

Schließlich regelt auch § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG, dass eine später nicht „ausgeglichen“ Entnahme, die zum Entstehen oder zur Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führt, vom Kommanditisten grundsätzlich zu versteuern ist. Danach ist nach Satz 2 der Vorschrift einem Kommanditisten im Fall einer vorangegangenen Verlustnutzung der Betrag einer Entnahme als Gewinn zuzurechnen, soweit durch die Entnahme ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht (Einlagerminderung) und soweit nicht aufgrund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung entsteht. Von diesen Grundsätzen ausgehend hatte das Finanzamt in den Veräußerungsgewinn des K zu Recht auch den Teil seines negativen Kapitalkontos einbezogen, der auf den Liquiditätsausschüttungen beruhte.

Diese Entnahmen waren auch nicht bereits im Jahr der Auszahlung gewinnerhöhend zu erfassen, sondern erst bei der Ermittlung des Gewinns aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos. Es fehlte in den Entnahmejahren jeweils an dem Erfordernis, dass aufgrund der (jeweiligen) Entnahme keine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung entstanden sein darf. Da durch die Auszahlung die für den K als Kommanditist im Handelsregister eingetragene Haftsumme unterschritten wurde, lebte seine Haftung infolge der Entnahmen wieder auf. Daher lagen die Voraussetzungen des § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG nicht vor. Schließlich war zu berücksichtigen, dass K nach den Feststellungen des Finanzgerichts bei seinem Ausscheiden nicht mehr mit einer Haftungsinspruchnahme rechnen musste, sodass der Veräußerungsgewinn im Hinblick darauf nicht zu mindern war. ■

## Aufwendungen für Arzneimittel bei Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung

Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung) erwachsen. Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit nicht durch Pauschalen oder allgemeine Freibeträge erfassen lassen, für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen. § 33 EStG betrifft daher nicht die üblichen Aufwendungen der Lebensführung wie beispielsweise Kosten der Verpflegung, die durch den Grundfreibetrag bereits berücksichtigt sind.

Bei Krankheitskosten, die im Rahmen der Heilung oder Linderung von Krankheiten anfallen, wird die Zwangsläufigkeit ohne nähere Prüfung unterstellt, um ein unzumutbares Eindringen in die Privatsphäre zu vermeiden. Sie ist jedoch durch eine Verordnung eines Arztes oder eines Heilpraktikers nachzuweisen. Nach § 33 Abs. 2

Satz 3 EStG sind Aufwendungen für Diätverpflegung – als normale Kosten der Lebensführung – nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Das BFH-Urteil vom 14.4.2015 (DStR 2015 S. 1671) betraf die Frage, ob und inwieweit Aufwendungen für Nahrungsergänzungsmittel (Vitamine und andere Mikronährstoffe) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können. Im Streitfall litt die Klägerin an einer chronischen Stoffwechselstörung, die nicht kausal therapiert werden konnte. Von ihrem Arzt wurden daher verschiedene Vitamine und andere Mikronährstoffe zur Vermeidung von weiteren gesundheitlichen Schäden verordnet.

Vom Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 3 EStG für Diäten werden die Kosten einer besonderen Verpflegung und damit Aufwendungen für Diätlebensmittel erfasst, auch wenn ihnen „quasi Medikamentenfunktion“ zukommt oder sie zur Unterstützung einer Heilbehandlung konsumiert werden. Arzneimittel unterliegen jedoch nicht dem Abzugsverbot für Diätverpflegung. Arzneimittel im Sinne des § 2 Arzneimittelgesetz (AMG) sind keine Lebensmittel und zählen deshalb nicht zur Diätverpflegung, auch wenn sie während einer Diät eingenommen werden. Aufwendungen dafür sind vielmehr nach § 33 Abs. 1 EStG als Krankheitskosten zu berücksichtigen, wenn die medizinische Indikation durch ärztliche Verordnung nachgewiesen ist. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige aufgrund der Krankheit zugleich eine Diät einhalten muss, steht dem nicht entgegen.

Die Vorinstanz hatte für die Frage, ob die verordneten Substanzen Arzneimittel im Sinne des § 2 AMG oder Lebensmittel (Nahrungsergänzungsmittel) waren, auf die Inhaltsstoffe abgestellt. Die der Lebensmittelkontrolle unterliegenden Nahrungsergänzungsmittel unterscheiden sich von den (regelmäßig) zulassungspflichtigen Arzneimitteln aber nicht durch die Inhaltsstoffe, sondern durch die pharmakologische Wirkung. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück zur Feststellung, ob es sich bei den eingenommenen Präparaten um ärztlich verordnete Arzneimittel im Sinne des § 2 AMG handelte. ■

## Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei Vermietungseinkünften

Nach dem BMF-Schreiben vom 27.7.2015 (DStR 2015 S. 1753) gelten zur Abziehbarkeit von Schuldzinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach einer Veräußerung des Mietobjekts oder nach dem Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich der jüngeren BFH-Rechtsprechung folgende Rechtsgrundsätze.

Bei rechtswirksam nach dem 31.12.1998 getätigten Grundstücksveräußerungen gilt Folgendes: Schuldzinsen, die auf Anschaffungs-/Herstellungskredite für die veräußerte Immobilie entfallen, können weiter als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden, wenn und soweit die Verbindlichkeiten nicht durch den Veräußerungserlös hätten getilgt werden können (sogenannter Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung). Der Vorrang der Schuldentilgung gilt jedoch so lange nicht, als dieser Auszahlungshindernisse hinsichtlich des Veräußerungserlöses oder Rückzahlungshindernisse entgegenstehen. Voraussetzung ist allerdings, dass die Absicht, weitere Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung zu erzielen, nicht bereits vor der Veräußerung entfallen ist. Für den Werbungskostenabzug ist es unerheblich, ob die Veräußerung innerhalb der Zehnjahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfolgt und nach dieser Vorschrift steuerbar ist. Bestehen im Zusammenhang mit dem veräußerten Mietobjekt mehrere Darlehensverbindlichkeiten, müssen deren Tilgungen marktüblich und wirtschaftlich unter Berücksichtigung der Zinskonditionen abgewickelt werden. Diese Grundsätze sind entsprechend auf Refinanzierungs- und Umschuldungsdarlehen anzuwenden, soweit sie nicht über den abzulösenden Restdarlehensbetrag hinausgehen.

Bei rechtswirksam vor dem 1.1.1999 getätigten Grundstücksveräußerungen gilt Folgendes: Für Schuldzinsen, die auf die Zeit nach der Veräußerung oder dem Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht entfallen, ist kein nachträglicher Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung

und Verpachtung zulässig. Grund hierfür ist, dass die Schuldzinsen nicht mehr mit diesen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG stehen.

Wird im Rahmen einer Veräußerung eine Vorfälligkeitsentschädigung gezahlt, um Kredite für das Mietobjekt ablösen zu können, ist dies – wirtschaftlich betrachtet – das Ergebnis einer auf vorzeitige Ablösung gerichteten Änderung des Darlehensvertrags. Diese steht mit der Veräußerung des Mietobjekts in wirtschaftlichem Zusammenhang und nicht mehr mit den Vermietungseinkünften, für die sie folglich keine nachträglichen Werbungskosten mehr darstellen kann. Vielmehr liegen insoweit Veräußerungskosten bei Einkünften nach § 23 Abs. 3 in Verbindung mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vor. Die bisherigen Rechtsgrundsätze sind letztmals auf Vorfälligkeitsentschädigungen anzuwenden, wenn das obligatorische Veräußerungsgeschäft des Mietobjekts vor dem 27.7.2015 rechtswirksam abgeschlossen wurde.

Wird die Einkünfteerzielungsabsicht hinsichtlich des Mietobjekts vor dessen Veräußerung aufgegeben, ist ein nachträglicher Abzug von Schuldzinsen bei den Vermietungseinkünften nicht zulässig. Auch ist der Anwendungsbereich des § 23 EStG mangels eines Veräußerungstatbestands nicht gegeben.

Für den nachträglichen Werbungskostenabzug von Schuldzinsen bei fremdfinanzierten sofort abziehbaren Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) ist Voraussetzung, dass der Erlös aus der Veräußerung des Mietobjekts nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeit zu tilgen. Mithin ist auch insoweit prinzipiell der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung zu wahren. Sofern allerdings das Veräußerungsgeschäft vor dem 1.1.2014 rechtswirksam geschlossen wurde, bleibt aus Gründen des Vertrauensschutzes das BMF-Schreiben vom 3.5.2006 (DStR 2006 S. 902) anwendbar. Danach wurde der durch die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel geschaffene wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Mietobjekt für fortbestehend erachtet.

Bei Schuldzinsen für fremdfinanzierte laufende sofort abziehbare Werbungskosten (Erhaltungsaufwendungen) eines Mietobjekts ist ebenso nach Wegfall der Einkünfteerzielungsabsicht das Werbungskostenabzugsverbot zu berücksichtigen. Diese Rechtsgrundsätze sind erstmals auf Schuldzinszahlungen anzuwenden, wenn die Einkünfteerzielungsabsicht nach dem 31.12.2014 aufgegeben wurde. Für die übrigen Fälle besteht Vertrauensschutz nach dem BMF-Schreiben vom 3.5.2006. ■

## Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

Der BFH hatte sich im Urteil vom 18.6.2015 (DStR 2015 S. 1862) mit der Frage befasst, ob Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden können. Der Rechtsstreit ging um die Berücksichtigung von Gerichts- und Anwaltskosten, die der Klägerin in einem Erbschaftsstreit entstanden waren.

Außergewöhnliche Belastungen sind gemäß § 33 EStG Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen in höherem Maße als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands zwangsläufig erwachsen. Eine Zwangsläufigkeit ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sich diesen Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Zudem müssen die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sein und dürfen einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.

Bei den Kosten eines Zivilprozesses ging die Rechtsprechung bis zum BFH-Urteil vom 12.5.2011 (BStBl II 2011 S. 1015) davon aus, dass eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit spricht. Derartige Kosten wurden nur dann als zwangsläufig erachtet, wenn auch das die Zahlungsverpflichtung beziehungsweise den Zahlungsanspruch begründende Ereignis zwangsläufig war. Daran fehlt es im Allgemeinen bei einem Zivilprozess, der zumeist auf der freien Entscheidung des Klägers beruht. Als zwangsläufig wurden Zivilprozesskosten daher nur anerkannt, wenn der Prozess existenziell

wichtige Bereiche oder den Kernbereich des menschlichen Lebens berührte, also etwa die Existenzgrundlage des Steuerpflichtigen betraf.

In der Entscheidung vom 12.5.2011 sah der BFH die Unausweichlichkeit der Zivilprozesskosten wegen des staatlichen Gewaltmonopols gegeben, das den Steuerpflichtigen auf die Inanspruchnahme der Gerichte verweise. Vorauszusetzen sei allerdings, dass die beabsichtigte Rechtsverfolgung hinreichende Aussichten auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint.

Mit dem neuen Urteil vom 18.6.2015 kehrt der BFH jedoch zur alten Rechtsprechung zurück. Zwar kann sich der Steuerpflichtige bei einem verlorenen Prozess der Zahlung der Prozesskosten aus rechtlichen Gründen nicht entziehen. Dies reicht aber nicht aus, um zwangsläufige Aufwendungen im Sinne des § 33 EStG anzunehmen. Vielmehr ist darauf abzustellen, welche wesentliche Ursache zu den jeweiligen Aufwendungen geführt hat. So kommen Aufwendungen zur Tilgung von Schulden nur dann als außergewöhnliche Belastung in Betracht, wenn die Schuldenaufnahme durch Ausgaben veranlasst war, die ihrerseits den Tatbestand des § 33 EStG erfüllen.

Ausgehend hiervon sind die Kosten eines Zivilprozesses grundsätzlich nur dann als zwangsläufig anzusehen, wenn auch das die Prozessführung verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig ist. Dies trifft zu, wenn ein Rechtsstreit einen für den Steuerpflichtigen existenziell wichtigen Bereich oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt. Diese Auslegung entspricht dem Grundgedanken des § 33 EStG, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf auch in den Fällen zu berücksichtigen, die sich einer pauschalen Erfassung entziehen. Nach diesen Grundsätzen war im Streitfall die Zwangsläufigkeit zu verneinen und eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung abzulehnen. ■

## Ermäßigt zu besteuender Arbeitslohn für mehrjährige Tätigkeit

Nach § 34 Abs. 1 EStG sind die in Abs. 2 der Vorschrift definierten außerordentlichen Einkünfte nach der sogenannten Fünftelregelung ermäßigt zu besteuern. Zu diesen Einkünften gehören nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auch Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten – also solche, die sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstrecken und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassen (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Hs EStG).

Im Fall des BFH-Urteils vom 7.5.2015 (DStR 2015 S. 1865) war streitig, ob die in einer Summe gezahlten Bezüge des Vorstands einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung nach der Fünftelregelung zu besteuern waren. Im Streitjahr 2007 war ausnahmsweise ein erweiterter Lohnzahlungszeitraum von 14 Monaten vereinbart worden. Hierdurch wurde der monatliche Durchschnittsbetrag der Bezüge um mehr als 10% gesenkt. Dies geschah, um die Annahme einer möglicherweise unangemessen hohen und damit gemeinnützigkeitsschädlichen Vergütung im Sinne des § 55 AO zu vermeiden. Der BFH entschied, dass die gezahlten Bezüge nach der Fünftelregelung des § 34 EStG ermäßigt zu besteuern waren.

Die Bezüge stellten eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dar, da sich die Tätigkeit über zwei Veranlagungszeiträume erstreckte und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasste. Bei Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit muss es sich nicht – wie im Fall von Einkünften aus gewerblicher oder selbstständiger Arbeit – um eine abgrenzbare Sondertätigkeit handeln. Insbesondere ist es nicht erforderlich, dass die Tätigkeit selbst von der regelmäßigen Erwerbstätigkeit abgrenzbar ist oder die in mehreren Veranlagungszeiträumen erdiente Vergütung auf einem besonderen Rechtsgrund beruht. Eine einschränkende Auslegung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ist bei Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit nicht geboten. Ein nicht selbstständig Tätiger ist – im Gegensatz zu gewerblich oder selbstständig Tätigen – in

seinen wirtschaftlichen und finanziellen Dispositionen nicht grundsätzlich frei und unabhängig. Dementsprechend ist bei ihm jede Vergütung für eine Tätigkeit, die sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst, atypisch zusammengeballt und damit außerordentlich im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG.

Allerdings reicht es nicht aus, dass der Arbeitslohn einem anderen Veranlagungszeitraum zufließt als demjenigen, zu dem er wirtschaftlich gehört, und dort mit anderen Lohneinkünften zusammentrifft. Die Vergütung muss vielmehr zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit sein. Die Zweckbestimmung kann sich aus dem Anlass der Zuwendung, aber auch aus anderen Umständen wie der Berechnung der Vergütung ergeben. Zusätzlich müssen wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung gegeben sein, die sowohl in der Person des Arbeitnehmers als auch des Arbeitgebers vorliegen können. Eine willkürliche, wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Zusammenballung aus steuerlichen Gründen ermöglicht keine ermäßigte Besteuerung.

Im Streitfall waren die Voraussetzungen für die ermäßigte Besteuerung erfüllt. Der Lohnzahlungszeitraum war einvernehmlich auf 14 Monate festgelegt worden und es bestanden vernünftige, nämlich gemeinnützigkeitsrechtliche Gründe für die Zusammenballung der Einkünfte. Der BFH hielt deshalb die ermäßigte Besteuerung für gerechtfertigt. ■

## Einkommensteuer/Gewerbsteuer

### Gewerbsteueranrechnung für Veräußerungsgewinne nach Umwandlung einer Organgesellschaft

Im Fall des BFH-Urteils vom 28.5.2015 (DStR 2015 S. 1796) war die Klägerin (K) – eine oHG – Rechtsnachfolgerin der D-KG. Dieser war im Jahr 2007 das Vermögen der N-KG angewachsen, die ihrerseits 2002 durch formwechselnde Umwandlung aus der N-GmbH hervorging. Die X-AG & Co.

Holding KG (Beigeladene – B) war Anteilseigner sowie körperschaft- und gewerbesteuerlicher Organträger der N-GmbH. Die D-KG erwarb von B im Jahr 2005 (Streitjahr) sämtliche Kommanditanteile an der N-KG. Dabei realisierte B unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von rund 173 Millionen Euro. Der gesamte Veräußerungsgewinn war gewerbesteuerpflichtig. Im geänderten Bescheid vom 31.7.2014 wurde für die N-KG der Gewerbesteuermessbetrag 2005 auf circa 8 Millionen Euro festgesetzt. Gleichzeitig wurde im geänderten Bescheid für die N-KG über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 der maßgebende Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke des § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG hingegen nur auf etwa 0,6 Millionen Euro festgesetzt. Der gewerbesteuerpflichtige Veräußerungsgewinn blieb unberücksichtigt. Einspruch und Klage waren somit erfolglos.

Der BFH hob die Entscheidung des Finanzgerichts auf und folgte der Auffassung der K: Der Bescheid für die N-KG über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist für 2005 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2005 für Zwecke des § 35 Abs. 2 EStG in voller Höhe auf rund 8,6 Millionen Euro festgestellt wird. Darüber hinaus folgte der BFH bei der Verteilung des festgestellten Gewerbesteuermessbetrags den auf die D-KG und auf die B erklärten Quoten.

Nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG ermäßigt sich die Einkommensteuer bis zur Höhe des Ermäßigungshöchstbetrags um ein Vielfaches des festgesetzten anteiligen Gewerbesteuermessbetrags. Danach ist grundsätzlich der auf den jeweiligen Mitunternehmer entfallende Anteil am Gewerbesteuermessbetrag ungekürzt bei der Berechnung des Ermäßigungsbetrags zu erfassen. Daher sind zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer (§ 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG) auch gewerbe-steuerbelastete Veräußerungsgewinne nach § 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 GewStG zu rechnen. Gewinne dürfen nach § 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG nicht zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer führen. Allerdings

kam diese Sonderregelung im Streitfall nicht zur Anwendung.

Der durch B erzielte Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der N-KG erfüllte die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG. Im Gegensatz zur Regelung des § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG schließt die hier vorrangige Regelung des § 7 Satz 2 GewStG die Ermäßigung nach § 35 EStG nicht aus. Dennoch kann diese Ermäßigung entfallen, wenn neben den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zusätzlich die Voraussetzungen der subsidiär anzuwendenden Norm des § 18 Abs. 4 UmwStG erfüllt werden. Im Streitfall scheidet allerdings eine teleologische Reduktion des § 35 EStG nach Maßgabe der Wertungen des § 18 Abs. 4 UmwStG aus.

Aufgrund der bis zur Umwandlung vorliegenden Organschaft hätte auch ein von der umgewandelten Organgesellschaft erzielter Veräußerungsgewinn im Ergebnis zu einer Anrechnung nach § 35 EStG geführt. Der Gewerbeertrag der N-GmbH unterlag vor dem Formwechsel wegen der gewerbesteuerlichen Organschaft der Gewerbesteuerpflicht auf der Ebene der Organträgerin (B). Eventuell bei der Veräußerung des Vermögens der Organgesellschaft entstandene Gewinne wären durch die Zurechnung der auf die Organgesellschaft entfallenden Gewerbeerträge auf der Ebene der Organträgerin der Gewerbebesteuerung unterlegen. Mithin wäre der anteilige auf die Organgesellschaft entfallende Gewerbesteuermessbetrag in der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG bei der Organträgerin erfasst worden. Daher wäre anrechnungsbefugten Mitunternehmern der B die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 2 EStG gewährt worden, soweit der Gewerbesteuermessbetrag auf den Gewinn aus der Veräußerung des Vermögens der N-GmbH entfallen wäre. ■

## Einkommensteuer/Kindergeld

### Kindergeld – Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bei mehraktiger Ausbildung

Für den Kinderfreibetrag sind unter anderem auch Kinder zu berücksichtigen, die das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben, wenn sie für einen Beruf ausgebildet werden oder eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können (§ 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a) und c EStG). Dies gilt nach § 63 EStG gleichermaßen für das Kindergeld. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Dabei sind allerdings geringfügige Tätigkeiten nicht schädlich.

Der BFH hatte sich im Urteil vom 15.4.2015 (DStR 2015 S. 1731) mit der Frage zu befassen, zu welchem Zeitpunkt das Tatbestandsmerkmal „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG bei mehraktigen Ausbildungsmaßnahmen erfüllt ist. Insbesondere war zu klären, ob insoweit auf den ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss abzustellen ist, auch wenn das – von den Eltern und dem Kind bestimmte – Berufsziel erst über einen weiterführenden Abschluss erreicht werden kann. Der BFH entschied, dass mehraktige Ausbildungsmaßnahmen Teil einer einheitlichen Erstausbildung sein können. Voraussetzung hierfür ist zunächst, dass sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll. Zudem ist erforderlich, dass das angestrebte Berufsziel nur über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann.

Die Voraussetzung „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ liegt erst dann vor, wenn das Kind befähigt ist, einen von ihm angestrebten Beruf auszuüben. Dabei kommt es im Rahmen des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG auf das vom Kind angestrebte Berufsziel an. Dieses kann bei einer ganzen Reihe von Berufen nicht durch eine einzelne Ausbildungsmaßnahme erreicht werden. Mehr-

aktige Ausbildungsmaßnahmen sind dann als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren. Allerdings setzt dies voraus, dass die einzelnen Ausbildungsmaßnahmen in einem inhaltlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen. Stellt sich ein erster Abschluss als integrativer Bestandteil eines einheitlichen Ausbildungsgangs dar, so erfüllt er die Voraussetzung „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ nicht.

Im Streitfall hatte das Kind des Klägers im Februar 2012 seine berufliche Ausbildung zum Elektroniker für Betriebstechnik erfolgreich abgeschlossen. Es bewarb sich im selben Monat um einen Platz an einer Technikerschule sowie einer Fachoberschule für Technik. Bereits zu diesem Zeitpunkt strebte es die Weiterbildungsmaßnahmen mit dem Fernziel an, den Abschluss eines Elektrotechnikers oder Elektroingenieur zu erlangen. Das Kind schloss Ende Februar 2012 einen befristeten Arbeitsvertrag in üblicher bezahlter Vollzeitbeschäftigung ab. Nachdem es von der Fachoberschule für Technik eine Zusage erhalten hatte, beendete es Ende Juli 2012 das Arbeitsverhältnis, um ab Mitte August 2012 diese Bildungseinrichtung besuchen zu können. Streitig war das Kindergeld für den Zeitraum des Arbeitsverhältnisses. Der BFH entschied jedoch, dass das Kind des Klägers in diesem Zeitraum seine erstmalige Berufsausbildung noch nicht abgeschlossen hatte, da sein Berufsziel weitere Ausbildungsmaßnahmen erforderte. Gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG steht aber ein eigener Verdienst des Kindes vor Abschluss der erstmaligen Berufsausbildung dem Kindergeld nicht entgegen. ▀

## Körperschaftsteuer

### Voraussetzungen für eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen nach § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG

Im Fall des Urteils des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26.2.2015 (DStR 2015 S. 1610) hatten drei verschiedene Erwerber (S-GmbH, G-GmbH, M-GmbH) auf der Basis der im Streitjahr 2010 geschlossenen notariellen Verträge von den drei Gründungsgesellschaftern jeweils Gesellschafts-

anteile an der ABC GmbH im Gesamtumfang von jeweils einem Drittel erworben. Aufgrund der Beteiligung der ABC-GmbH von 53 % an einer im Jahr 2002 gegründeten GmbH (Klägerin – K) erwarben diese Gesellschafter somit (zusätzlich) mittelbar jeweils 17,67 % der Anteile der K. Die drei Erwerber (Firmengruppen S, G und M) waren bereits am 31.12.2007 zu jeweils 10,38 % an K beteiligt. Nach einer Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2010 vertrat das Finanzamt folgende Auffassung: Bei den drei Erwerbern handele es sich um eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen nach § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG. Folge sei, dass die bis August 2010 nicht genutzten Verluste der K nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG nicht mehr vollständig abziehbar seien. Mithin erließ das Finanzamt am 17.10.2012 geänderte Steuerbescheide für die K. Danach wurden die verbleibenden Verlustvorträge auf den 31.12.2010 zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer auf null Euro festgesetzt. Der Einspruch blieb erfolglos.

Nach Ansicht des Finanzgerichts hat das Finanzamt die Verluste der K bis August 2010 zu Unrecht unter Anwendung von § 8c Abs. 1 Satz 2 und 3 KStG sowie § 10a Satz 10 GewStG als nicht abziehbar behandelt. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8c Abs. 1 Satz 1 oder 2 KStG werden im Streitjahr durch keinen Erwerber allein erfüllt. Die von § 8c Abs. 1 Satz 1 geforderten „mehr als 25 %“ hat keiner von ihnen erreicht, da die vor 2008 erworbenen Anteile nach § 34 Abs. 7b Satz 1 KStG nicht der Anwendung des § 8c Abs. 1 KStG unterliegen. Im Streitfall könnten die Voraussetzungen eines schädlichen Beteiligungserwerbs nur dann vorliegen, wenn die Erwerbe der verschiedenen Erwerber zusammenzurechnen wären. Die Voraussetzungen für das Tatbestandsmerkmal einer Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen nach § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG sind im Streitfall aber nicht erfüllt.

Eine Gruppe von Erwerbern mit gleichgerichteten Interessen liegt nach Ansicht des Senats ausgehend von der Gesetzesbegründung dann vor, wenn mehrere Erwerber im Hinblick auf den Erwerb von Anteilen an einer Verlustgesellschaft zusammenwirken. Darüber hinaus sei erforderlich, dass diese

Gruppe im Anschluss an den Erwerb (durch Konsortialverträge, Stimmbindungsvereinbarungen oder andere verbindliche Abreden) einen beherrschenden einheitlichen Einfluss bei der Verlustgesellschaft ausüben kann. Maßgeblich ist dabei der Erwerbszeitpunkt. Die Möglichkeit des Beherrschens reicht nicht aus. Vielmehr ist entscheidend, ob die Gruppe von Erwerbern die Gesellschaft tatsächlich beherrscht.

Zur Verhinderung von Missbräuchen erweitert § 8c Abs. 1 Satz 3 KStG den Anwendungsbereich der Vorschrift auf eine Gruppe von Erwerbern, die unter der Voraussetzung gleichgerichteter Interessen als ein Erwerber gilt. Dies ist als Ausnahmetatbestand eng auszulegen. Der im Streitfall zeitgleiche, in denselben Verträgen und mit gleichen Beteiligungsquoten vereinbarte Hinzuerwerb ist zur Überzeugung des Senats kein hinreichendes Indiz für die Annahme gleichgerichteter Interessen der Erwerber. Allein die Möglichkeit der Beherrschung der K durch die drei Erwerberstämme aufgrund der von ihnen mittelbar gehaltenen Mehrheit der Stimmrechte (Ende 2010: 84,62 % der Stimmen) erfüllt nicht die Voraussetzungen „gleichgerichteter Interessen“.

Im Ergebnis hat das Finanzgericht die Bescheide für 2010 über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag sowie die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2010 und des vortragsfähigen Gewerbeerlusts zum 31.12.2010 vom 17.10.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung für rechtswidrig erklärt. Das Finanzamt hat unter dem Aktenzeichen I R 30/15 Revision beim BFH eingelegt. ■

## Verfahren

### Feststellungsverjährung bei Verlustfeststellungsbescheiden

In dem dem BFH-Urteil vom 11.2.2015 (DStR 2015 S. 1620) zugrunde liegenden Sachverhalt stritten die Beteiligten darüber, ob die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlusts außerhalb der Feststellungsfrist geändert worden war. Klägerin (K) ist eine GmbH & Co. KG als Rechtsnachfolgerin der C-AG. Durch eine im Jahr 2003 bei der C-AG abgeschlossene Betriebsprüfung sah der vom Finanzamt zunächst nicht ausgewertete Bericht der Vorprüfung eine erhebliche Minderung der gesondert festgestellten vortragsfähigen Gewerbeerluste auf den 31.12.1995 bis zum 31.12.1999 vor. Mit Änderungsbescheiden vom 18.3.2008 holte das damals zuständige Finanzamt die Auswertung nach. Das später zuständige Finanzamt ging davon aus, dass im Anschluss an die Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1999 eine Änderung der gesondert festgestellten Gewerbeerluste für die Streitjahre noch möglich gewesen sei. Die Feststellungsfrist nach § 35b Abs. 2 GewStG 2002 in Verbindung mit § 181 Abs. 5 AO sei noch nicht abgelaufen. Im Klageverfahren wandte sich die K letztlich gegen den Feststellungsbescheid auf den 31.12.1995.

Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht zu Recht erkannt, dass der Änderung der angefochtenen Feststellung zum 31.12.1995 der Eintritt der Feststellungsverjährung entgegenstand. Die vierjährige Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum 1995 endete nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO in Verbindung mit § 171 Abs. 4 Satz 3 AO unter Berücksichtigung der in 2003 abgeschlossenen Außenprüfung mit Ablauf des 31.12.2007. Zugleich endete die Frist für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlusts. Im Streitfall war die Anwendung von § 181 Abs. 5 AO durch § 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 2 GewStG 2002 n. F. untersagt, sodass eine Feststellung nach Ablauf der entsprechenden Frist ausgeschlossen war. Mithin war der geänderte Feststellungsbescheid auf den 31.12.1995 nach

§ 181 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 169 Abs. 1 Satz 1 AO rechtswidrig.

Nach § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 n. F. sind Verlustfeststellungsbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die Besteuerungsgrundlagen ändern und infolgedessen der Gewerbesteuermessbescheid für denselben Erhebungszeitraum zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. Dabei endet die Frist für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlusts (§ 10a Satz 6 GewStG 2002 n. F.) nicht vor der Festsetzungsfrist für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeerlust gesondert festzustellen ist (§ 35b Abs. 2 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG 2002 n. F.). Abweichend davon ist nach Halbsatz 2 die Vorschrift des § 181 Abs. 5 AO nur anzuwenden, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlusts pflichtwidrig unterlassen hat.

Im Streitfall ermöglichte die nach § 85 AO als pflichtwidrig anzusehende Nichtauswertung der Prüfungsfeststellungen durch die Finanzbehörde nicht, eine Feststellung nach Ablauf der Feststellungsfrist zu eröffnen. Zwar hatte die Behörde versäumt, eine bereits vorliegende (aber materiell unzutreffende) Verlustfeststellung bis zum Ablauf der entsprechenden Frist für den Erhebungszeitraum zu ändern. Damit aber hatte sie nicht die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeerlusts pflichtwidrig unterlassen. Nach dem eindeutigen Wortlaut der Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2007 muss die zuständige Finanzbehörde „die Feststellung“ pflichtwidrig „unterlassen“ haben, um durch Anwendung des § 181 Abs. 5 AO eine Feststellung nach Ablauf der entsprechenden Frist zu ermöglichen. Die Änderung einer bereits fristgerecht ergangenen Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeerluste eröffnet hingegen nicht den Anwendungsbereich des § 181 Abs. 5 AO. ■

## Anforderungen an die Schätzung mittels eines Zeitreihenvergleichs

Im Urteil vom 25.3.2015 (DStR 2015 S. 1739) setzte sich der BFH mit den Anforderungen an die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzverwaltung mittels eines Zeitreihenvergleichs auseinander. Der Kläger (K) betrieb in den von einer Brauerei angemieteten Räumen eine Schank- und Speisewirtschaft. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Die Bareinnahmen wurden weitestgehend über eine elektronische Registrierkasse abgerechnet. Daneben führte er für die Thekeneinnahmen eine Barkasse. Im Rahmen einer Außenprüfung beanstandete der Prüfer die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung. Dabei erhöhte der Prüfer die von dem Kläger erklärten Erlöse um erhebliche Hinzuschätzungen auf der Basis eines sogenannten Zeitreihenvergleichs. Das Finanzamt erließ für die Streitjahre entsprechend geänderte Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide. Das Finanzgericht wies die Klage für die verbliebenen Streitjahre 2001 und 2003 ab.

Nach Auffassung des BFH hat das Finanzgericht im Ergebnis zutreffend Folgendes erkannt: Aufgrund vorhandener Mängel in der Buchführung des Klägers steht dem Finanzamt grundsätzlich eine Schätzungsbefugnis zu. Der Zeitreihenvergleich unterliegt allerdings im Vergleich zu anderen Verprobungs- und Schätzungsmethoden einer Einschränkung hinsichtlich seiner Anwendungsvoraussetzungen. Dies gilt sowohl dem Grunde nach als auch hinsichtlich der Übernahme des sich aus dieser Methode ergebenden „Mehrergebnisses“ als Betrag der Hinzuschätzung der Höhe nach. Da das Finanzgericht im Streitfall diese Einschränkungen nicht vollumfänglich beachtet hatte, hob der BFH das angefochtene Urteil auf und verwies die Rechtsache an die Vorinstanz zur anderweitigen Entscheidung zurück.

Falls die Buchführung als formell ordnungsgemäß zu qualifizieren ist oder nur geringfügige formelle Mängel aufweist, kann grundsätzlich nicht allein aufgrund der Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs

der Nachweis der materiellen Unrichtigkeit geführt werden. Denn auch bei einer formell und materiell ordnungsmäßigen Buchführung führt ein Zeitreihenvergleich denklologisch immer zu einem „Mehrergebnis“ gegenüber der Buchführung. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Finanzverwaltung den höchsten Rohgewinnaufschlagssatz, der sich für einen bestimmten Zeitraum des Kalenderjahrs ergibt, als maßgebend für das Gesamtjahr ansieht. Darüber hinaus setzt die Durchführung eines Zeitreihenvergleichs voraus, dass im Betrieb das Verhältnis zwischen dem Wareneinsatz und den Erlösen im betrachteten Zeitraum weitgehend konstant ist. Auch darf es im maßgeblichen Zeitraum nicht zu solchen Änderungen in der Betriebsstruktur gekommen sein, die – nicht anderweitig behebbare – wesentliche Unsicherheiten bei der Aufstellung und Interpretation des Zahlenwerks mit sich bringen.

Ist die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß und es sind jedoch materielle Unrichtigkeiten der Einnahmenerfassung nicht konkret nachgewiesen, so ist das Finanzamt nach § 162 Abs. 2 Satz 2 AO zwar dem Grunde nach zur Vornahme von Hinzuschätzungen berechtigt. In solchen Fällen gilt die Richtigkeitsvermutung des § 158 AO nicht mehr. Allein die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs lassen aber aufgrund der bei dieser Verprobungsmethode bestehenden Unsicherheiten noch keinen sicheren Schluss auf das Vorliegen und den Umfang auch materieller Unrichtigkeiten der Buchführung zu. In diesen Fällen sind andere Schätzungsmethoden, die auf betriebsinternen Daten aufbauen oder in anderer Weise die individuellen Verhältnisse des jeweiligen Steuerpflichtigen berücksichtigen (etwa Geldverkehrsrechnung), grundsätzlich vorrangig heranzuziehen. Nur wenn diese Schätzungsmethoden nicht sinnvoll einsetzbar sind, können die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs herangezogen werden. Dabei können Sicherheitsabschläge geboten sein, die über eine bloße Abrundung des methodisch bedingten „Mehrergebnisses“ hinausgehen.

Steht hingegen bereits aus anderen Gründen fest, dass die Buchführung nicht nur formell, sondern auch materiell unrichtig ist, können die Ergebnisse eines – technisch korrekt

durchgeführten – Zeitreihenvergleichs auch für die Ermittlung der erforderlichen Hinzuschätzung der Höhe nach herangezogen werden. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass sich im Einzelfall keine andere Schätzungsmethode aufdrängt, die tendenziell zu genaueren Ergebnissen führt und mit vertretbarem Aufwand einsetzbar ist.

Bei einem programmierbaren Kassensystem stellt das Fehlen der aufbewahrungspflichtigen Betriebsanleitung sowie der Protokolle nachträglicher Programmänderungen einen formellen Mangel dar. Anweisungen zur Kassenprogrammierung und Programmierprotokolle, die nachträgliche Änderungen dokumentieren, sind nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO als „sonstige Organisationsunterlagen“ aufbewahrungspflichtig. Der Senat vertrat deshalb die Auffassung, dass das Fehlen einer lückenlosen Dokumentation zur Kassenprogrammierung in seinen Auswirkungen auf die Beurteilung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Eröffnung der Schätzungsbefugnis dem Fehlen von Tagesendsummenbons bei einer Registrierkasse oder dem Fehlen täglicher Protokolle über das Auszählen einer offenen Ladenkasse gleichsteht. ■

## Grenzen der Speicherung digitalisierter Steuerdaten aufgrund einer Außenprüfung

Im Fall des BFH-Urteils vom 16.12.2014 (DStR 2015 S. 1920) war eine Außenprüfung bei einem in der Rechtsform eines Einzelunternehmens selbstständig tätigen Steuerberater (Kläger – K) wegen gesonderter Feststellung der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und Umsatzsteuer 2006 bis 2008 angeordnet worden. In einem Aktenvermerk zum Beginn der Außenprüfung hielt der Prüfer Folgendes fest: Die Herausgabe eines Datenträgers sei verweigert worden. Es sei lediglich angeboten worden, die Prüfung am betrieblichen Datenverarbeitungssystem durchzuführen. Der Kläger erhob nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage mit der Begründung einer rechtswidrigen Prüfungsanordnung. Die Klage vor dem Finanzgericht blieb ohne Erfolg.

Der BFH kam hingegen zu folgendem Ergebnis: Im Rahmen einer Außenprüfung

kann die Finanzverwaltung die Herausgabe digitalisierter Steuerdaten zur Speicherung und Auswertung auf mobilen Rechnern der Prüfer nur verlangen, wenn der Datenzugriff und die Auswertung in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen oder in den Diensträumen der Finanzverwaltung stattfinden. Eine Speicherung von Daten über den tatsächlichen Abschluss der Prüfung hinaus ist durch § 147 Abs. 6 Satz 2 AO nur gedeckt, soweit und solange die Daten noch für Zwecke des Besteuerungsverfahrens benötigt werden.

Die angefochtene Prüfungsanordnung enthielt folgende Formulierung: „Zur Prüfung werden die Daten in digitaler Form auf einem maschinell verwertbaren Datenträger, entsprechend den Grundsätzen zum Datenzugriff zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), benötigt (§ 147 Abs. 6 Satz 2 AO)“. Der BFH sah die Notwendigkeit, den folgenden Satz zu ergänzen: „Die Herausgabe erfolgt nur zur Speicherung und Auswertung auf dem Rechner des Prüfers während der Prüfung in Ihren Geschäftsräumen oder zur Mitnahme durch den Prüfer für die Speicherung und Auswertung der Daten auf einem Rechner in den Diensträumen des Beklagten.“

Der BFH bestätigte das Recht der Finanzverwaltung, die Überlassung der gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger nach § 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 AO zu verlangen. Indessen gebietet der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in diesem Zusammenhang einen einschränkenden Eingriff in die Rechte des Steuerpflichtigen. Es muss der Gefahr einer missbräuchlichen Verwendung der Daten Rechnung getragen werden. Dabei muss nach Möglichkeit ausgeschlossen werden, dass die Daten außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen oder der Diensträume der Finanzverwaltung infolge eines Diebstahls des Prüfer-Notebooks in fremde Hände geraten.

Nach Auffassung des BFH ist eine rechnergestützte Außenprüfung auch in folgender Weise ohne wesentliche Beeinträchtigungen angemessen durchzuführen: Die Daten des Steuerpflichtigen werden nur in seinen Geschäftsräumen oder an Amtsstelle erhoben und verarbeitet. Nach dem tatsächlichen

Abschluss der Prüfung werden die nach § 146 Abs. 6 AO überlassenen Daten beziehungsweise die entsprechenden Datenträger nur noch in den Diensträumen der Finanzverwaltung gespeichert beziehungsweise aufbewahrt, soweit und solange sie noch für Zwecke des Besteuerungsverfahrens (etwa bis zum Abschluss etwaiger Rechtsbehelfsverfahren) benötigt werden. Für die Zeit nach dem Abschluss der Außenprüfung ist ein weitergehendes Interesse der Finanzverwaltung an der Speicherung der Daten auf mobilen Rechnern ersichtlich nicht mehr höher zu bewerten als das Interesse des Steuerpflichtigen an der Sicherheit seiner Steuerdaten. Diese räumliche Beschränkung des Datenzugriffs folgt zudem eindeutig aus dem Wortlaut des § 200 Abs. 2 AO und des § 6 Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000). ▀

### **Einspruchseinlegung durch einfache E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur**

Im Fall des BFH-Urteils vom 13.5.2015 (DStR 2015 S. 1922) hatte die Klägerin gegen einen Kindergeld-Aufhebungsbescheid vom 17.1.2013, in dem auch die E-Mail-Adresse der Familienkasse angegeben war, Einspruch mit einer einfachen E-Mail vom 23.1.2013 erhoben. Streitig war, ob dadurch der Einspruch wirksam eingelegt war.

Nach der bis zum 31.7.2013 geltenden Fassung des § 357 Abs. 1 AO ist ein Einspruch schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer ihn eingelegt hat. Eine Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Gemäß § 87a Abs. 1 AO (ebenfals in der bis zum 31.7.2013 geltenden Fassung) ist die Übermittlung elektronischer Dokumente zulässig, soweit der Empfänger hierfür – wie im Streitfall – einen Zugang eröffnet hat. Nach § 87a Abs. 3 AO kann eine per Gesetz für Anträge, Erklärungen oder Mitteilungen an die Finanzbehörden angeordnete Schriftform durch die elektronische Form ersetzt werden, sofern nicht gesetzlich etwas anderes bestimmt ist. In einem solchen Fall ist das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem

Signaturgesetz zu versehen. Der Gesetzgeber hatte bei der Einführung des § 87a AO die Begriffspaare „schriftlich – elektronisch“ und „Schriftform – elektronische Form (mit qualifizierter Signatur)“ vor Augen. Der gesetzlich vorgeschriebenen Schriftform (mit eigenhändiger Unterschrift) sollte die elektronische Form entsprechen, der (einfachen) Schriftlichkeit die Übermittlung elektronischer Dokumente.

Die für den Einspruch vorgesehene Schriftlichkeit erfordert keine eigenhändige Unterschrift, da es ausreicht, dass aus dem Schriftstück hervorgeht, wer den Einspruch eingelegt hat. § 126 BGB, der bei einer gesetzlich vorgeschriebenen Schriftform eine eigenhändige Unterschrift verlangt, findet insoweit keine Anwendung. Wird der Einspruch elektronisch eingelegt, setzt seine Wirksamkeit keine qualifizierte elektronische Signatur voraus. § 87a Abs. 3 AO ist auf die Einlegung eines Einspruchs nicht anzuwenden, denn § 357 AO erfordert nur eine „schriftliche“ Einlegung, jedoch keine Schriftform. § 87a Abs. 3 AO ermöglicht es, die vom Gesetz angeordnete „Schriftform“ durch die „elektronische Form“ zu ersetzen, die eine qualifizierte Signatur erfordert. Diese Bestimmung steht daher der Zulassung eines einfachen elektronischen Dokuments nicht entgegen, sofern das Gesetz nicht die Schriftform verlangt, sondern eine Erklärung genügen lässt, die keine eigenhändige Unterschrift enthalten muss. Demzufolge ist bei der elektronischen Einlegung eines Einspruchs keine qualifizierte Signatur nach dem Signaturgesetz erforderlich.

Dieses Verständnis entspricht dem im Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers, der die Nutzung auch einfacher elektronischer Kommunikation nicht ausschließen wollte. Es entspricht zugleich dem Zweck des § 357 AO, nur geringe formale Anforderungen an die wirksame Einlegung eines Einspruchs zu stellen und somit auch dem rechtlich nicht versierten Steuerbürger eine Überprüfung des gegen ihn ergangenen Steuerbescheids zu ermöglichen. Die Änderungen der §§ 357 und 87a AO mit Wirkung ab 1.8. 2013 entsprechen ebenfalls diesem Verständnis.

Im Streitfall verwies der BFH die nicht spruchreife Sache an das Finanzgericht zurück. Sollte die Revision allerdings aus materiellen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung führen, bedarf es keiner Entscheidung mehr, ob außerdem ein Verfahrensfehler vorliegt. ■

## Umsatzsteuer

### EuGH zum Vorsteuerabzug einer Führungsholding und zur Organschaft

Das EuGH-Urteil vom 16.7.2015 (DStR 2015 S. 1673) in den verbundenen Rechtssachen *Larentia + Minerva* und *Marenave* betrifft zwei Vorabentscheidungsersuchen aus Deutschland. Der BFH hatte dem EuGH mit Beschlüssen vom 11.12.2013 (DStR 2014 S. 466; KPMG-Mitteilungen Mai 2014 S. 12) Fragen zum Vorsteuerabzug einer Führungsholding und zur Organschaft vorgelegt.

Die beiden Muttergesellschaften *Larentia + Minerva* und *Marenave* waren jeweils an mehreren Kommanditgesellschaften als Mehrheitskommanditistinnen beteiligt. Sie erbrachten gegenüber ihren Tochtergesellschaften entgeltliche Dienstleistungen und griffen aktiv in das laufende Tagesgeschäft ein (sogenannte Führungs- oder Funktionsholding). Bei *Larentia + Minerva* handelte es sich um steuerpflichtige administrative und kaufmännische Dienstleistungen. *Marenave* erbrachte neben steuerpflichtigen Geschäftsführungsleistungen auch steuerfreie Darlehensgewährungen. Die beiden Holdings beantragten den Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen im Zusammenhang mit der Kapitalbeschaffung zum Erwerb der Anteile an den Tochtergesellschaften. Das Finanzamt gewährte hingegen den Abzug nur teilweise, da die Vorsteuerbeträge wegen des Erwerbs und des Haltens von Beteiligungen (nichtwirtschaftliche Tätigkeit) aufzuteilen seien.

Der EuGH kommt in Fortführung seines Urteils vom 27.9.2001 in der Rechtssache *Cibo Participations* (DStR 2001 S. 1795) zum Ergebnis, dass die im Kontext mit dem Erwerb der Beteiligungen aufgewendeten Kosten nicht im direkten und unmittelbaren

Zusammenhang mit bestimmten Ausgangsumsätzen der Muttergesellschaft stehen. Die Kosten sind vielmehr der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Muttergesellschaft zuzurechnen. Dementsprechend ist die auf diese Kosten entfallende Mehrwertsteuer uneingeschränkt als Vorsteuer abziehbar, falls die Muttergesellschaft nur steuerpflichtige Tätigkeiten ausführt. Eine Vorsteueraufteilung ist nur erforderlich, wenn die Gesamttätigkeit Umsätze umfasst, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, sowie Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Der EuGH stellt klar, dass eine Aufteilung ebenfalls notwendig ist, wenn die Holdinggesellschaft teilweise nicht unternehmerisch als Finanzholding und teilweise als Führungsholding agiert, Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb von mehreren Beteiligungen entstehen, und eine direkte Zuordnung zu einer bestimmten Beteiligung nicht möglich ist. In diesem Fall sind die Kosten nur anteilig den allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft zuzurechnen.

Der EuGH kommt zum Ergebnis, dass der persönliche Anwendungsbereich der unionsrechtlichen Mehrwertsteuergruppenregelung (Organschaft) grundsätzlich alle Personen, das heißt auch Personengesellschaften, umfasst. Außerdem erfordern die engen Verbindungen der Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht grundsätzlich kein Über- und Unterordnungsverhältnis. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erfordert eine umsatzsteuerliche Organschaft die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung einer juristischen Person (als Organgesellschaft) in das Unternehmen eines Organträgers. Nach bisheriger Sichtweise kann eine Personengesellschaft nicht Organgesellschaft sein. Zudem ist für eine Eingliederung ein Über- und Unterordnungsverhältnis notwendig. Der EuGH hält diese Einschränkungen nur für gerechtfertigt, wenn sie zur Verhinderung von Missbrauch und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich oder geeignet sind. Dies hat der BFH als vorlegendes Gericht zu prüfen. Der BFH hat im Fall der Unionsrechtswidrigkeit das nationale Recht unions-

rechtskonform auszulegen. Sofern eine unionsrechtskonforme Auslegung gegen den Wortlaut des nationalen Rechts ausscheidet, kann sich ein Unternehmer nicht unmittelbar auf die unionsrechtlichen Mehrwertsteuergruppenregelungen berufen.

Der EuGH weist darauf hin, dass eine Organschaft für den Streitfall von Bedeutung sein kann, da sich der Vorsteuerabzug nach den Außenumsätzen des Organkreises und nicht nach den Innenumsätzen richtet. ■

### EuGH-Vorlage zum Erfordernis der unternehmerischen Mindestnutzung in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG

Der BFH hat mit dem Beschluss vom 16.6.2015 (DStR 2015 S. 1734) dem EuGH eine Frage zur Vereinbarkeit der Reichweite des Vorsteuerausschlusses nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG mit dem Unionsrecht gestellt. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG bestimmt, dass die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt, nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt. In diesen Fällen wird der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Vorlage betrifft den anteiligen Vorsteuerabzug eines Landkreises bei dem Erwerb von Arbeitsmaschinen, die er sowohl zur Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben (97,35 %) als auch zur Erbringung steuerpflichtiger Leistungen gegenüber Dritten (2,65 %) nutzte. Das Finanzamt ließ die in Höhe von 2,65 % begehrte Vorsteuer nicht zum Abzug zu, da die angeschafften Gegenstände nicht gemäß § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG zu mindestens 10 % für das Unternehmen des Landkreises genutzt worden seien.

Für den BFH stellt sich die Frage, inwieweit die Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG von Art. 1 der Entscheidung des Rates vom 19.11.2004 (2004/817/EG) gedeckt ist. Danach wurde die Bundesrepublik Deutschland ermächtigt, Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen vom Abzug der Mehrwertsteuer auszuschließen, die zu

mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für „unternehmensfremde“ Zwecke genutzt werden.

Die Ermächtigung zum Vorsteuerauschluss besteht unstreitig dann, wenn ein Gegenstand für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals genutzt wird. Der BFH hat aber Zweifel, ob die Ermächtigung zum Vorsteuerauschluss allgemein für „unternehmensfremde Zwecke“ auch diejenigen Fälle umfasst, in denen ein Gegenstand – wie im Ausgangsverfahren – zu mehr als 90 % für sogenannte nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne verwendet wird.

Nach dem EuGH-Urteil vom 12.2.2009 in der Rechtssache VNLTO (DStR 2009 S. 369) können Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, nicht allgemein als „unternehmensfremd“ betrachtet werden. Deshalb will der BFH mit seiner Vorlagefrage wissen, ob diese Ermächtigung auch auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne anwendbar ist.

Nach der Finanzverwaltung sind nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne alle nicht unternehmerischen Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd (privat) sind. Hierunter fallen beispielsweise unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden sowie hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts. Gleichermaßen erfasst sind das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen sowie der Leerstand eines Gebäudes verbunden mit dauerhafter Nichtnutzung (siehe Abschnitt 2.3 Abs. 1a UStAE).

Zur Zeit der Ermächtigung wurden nach der herrschenden Rechtsauffassung in Deutschland für den Vorsteuerabzug dagegen lediglich zwei Verwendungszwecke einer von einem Unternehmer bezogenen Leistung unterschieden: eine Nutzung für Zwecke des Unternehmens, das heißt für die selbstständig ausgeübte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG) und eine Verwendung für

nicht unternehmerische Zwecke ohne weitere Differenzierung. ■

## Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Maßnahmen der Arbeitsmarktförderung

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 22.4.2015 (DStR 2015 S. 1914) zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Maßnahmen der Arbeitsmarktförderung Stellung genommen.

Im Streitfall realisierte ein eingetragener Verein Arbeitsförderungs-, Qualifizierungs- und Weiterbildungsprojekte für Frauen, Jugendliche, Schwerbehinderte, Langzeitarbeitslose und andere Teilnehmer. Diese Projekte wurden jeweils durch Zuschüsse eines Landkreises, eines Bundeslands und der Bundesagentur für Arbeit (BA) finanziert (Leistungen I). Daneben führte der Verein mit dem Verkauf von hergestellten Produkten, der Erteilung von Unterricht für Dritte, dem Betrieb einer Kantine sowie eines „Dritte-Welt-Ladens“ weitere Leistungen aus (Leistungen II). Die Verwaltungs- und Projektbearbeitungsleistungen für den Verein wurden von einer zu diesem Zweck gegründeten GmbH übernommen, an der der Verein zu 70 % beteiligt war. Darüber hinaus führte die GmbH auch Leistungen an externe Auftraggeber aus.

Der Verein ging davon aus, dass er nur mit den Leistungen II unternehmerisch tätig sei. Bei den Leistungen I handele es sich um nicht unternehmerische Tätigkeiten. Zudem nahm der Verein an, er sei Organträger der GmbH, und nahm unter anderem aus den Eingangsleistungen der GmbH den vollen Vorsteuerabzug vor. Das Finanzamt vertrat dagegen die Auffassung, dass die Vorsteuer aufzuteilen sei. Für den Prozentsatz der abziehbaren Vorsteuer sei maßgeblich auf das Verhältnis von umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen des Organkreises (des Vereins und der GmbH) im Zähler zu den Gesamtumsätzen des Organkreises (des Vereins und der GmbH) sowie den Zuschüssen im Nenner abzustellen. Die Zuschüsse kennzeichneten den nichtwirtschaftlichen Bereich des Vereins. Im Laufe des Klageverfahrens, mit dem der Verein im Hauptpunkt sein Begehren nach vollem Vorsteuerabzug

weiterverfolgte, reichte er hilfsweise eine eigene Berechnung der aufteilbaren Vorsteuerbeträge ein. Dabei stellte er im Nenner auf die Innenumsätze der GmbH an den Verein (statt auf die Zuschüsse) ab. Das Finanzgericht wies die Klage ab.

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts aufgehoben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts tragen nicht seine Annahme, der Verein sei mit den Leistungen I nicht unternehmerisch tätig geworden. Auch hat das Finanzgericht keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen getroffen, um beurteilen zu können, ob die Zuschüsse der BA, des Landes und des Landkreises möglicherweise Entgelt von dritter Seite für Leistungen an die Teilnehmer oder die Begünstigten der Projekte sein könnten.

Laut BFH können die Zuschüsse zu Maßnahmen der Arbeitsförderung Entgelt für eine Leistung des empfangenden Vereins sein, wenn die Leistung derart mit den Zahlungen verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung der Zahlungen richtet. Dies hängt von dem konkreten Inhalt des geförderten Projekts, den zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen mit den Zahlenden, den Begünstigten und den Teilnehmern sowie den Grundlagen für die Zuschüsse ab.

Der BFH wendet sich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung, die Leistungen der Arbeitsförderung ohne Angabe von Gründen in weitem Umfang als nicht steuerbar ansieht (siehe Abschnitt 10.2 Abs. 7 UStAE). Ebenso können nach allgemeinen Grundsätzen die Zuschüsse im Einzelfall auch Entgelt von dritter Seite für steuerbare Umsätze des Zuwendungsempfängers sein. Bei als gemeinnützig anerkannten Unternehmen ist eine Steuerbefreiung (zum Beispiel nach § 4 Nr. 21 oder 22 UStG) oder gegebenenfalls nach Unionsrecht zu prüfen.

Schließlich weist der BFH darauf hin, dass zu dem Gesamtumsatz, der bei einer Vorsteueraufteilung analog § 15 Abs. 4 UStG im Rahmen einer Schätzung maßgeblich ist, auch Zuschüsse gehören, da sie den Umfang der nicht steuerbaren Tätigkeit des Unternehmers widerspiegeln. Die konkrete

Würdigung, ob ein dazu vorrangiger, direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen besteht, obliegt dem Finanzgericht. ■

## Kein Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung durch Zeugen

Das Urteil des BFH vom 19.3.2015 (DStR 2015 S. 1917) betrifft die Frage, ob der Nachweis der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung auch durch eine Zeugenaussage erbracht werden kann.

Im Entscheidungsfall lieferte ein Unternehmer Gegenstände an eine in Italien ansässige Firma. Streitig ist, ob die Gegenstände nach Italien gelangten. Entgegen dem Unternehmer ging das Finanzamt davon aus, dass die Lieferungen steuerpflichtig seien. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht verneinte eine Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung. Der Unternehmer habe den für den Abholfall erforderlichen Belegnachweis nicht erbracht. Der in der mündlichen Verhandlung angebotene Beweis habe nicht erhoben werden können, da die Zeugenaussage des Geschäftsführers des Abnehmers unerheblich gewesen sei.

Der BFH hat die Revision des Unternehmers als unbegründet zurückgewiesen. Der Unternehmer hat die Voraussetzungen der Steuerbefreiung beleg- und buchmäßig nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er nicht erbracht. Insbesondere soll der Unternehmer

gemäß § 17a Abs. 2 UStDV a.F. im Abholfall durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a UStG) und durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt (insbesondere einen Lieferschein), den Nachweis führen. Zusätzlich erforderlich sind eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten sowie eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern.

Die zunächst erteilten Frachtbriefe wiesen entweder keine oder lediglich Bestimmungsorte im Inland auf. Soweit in den Frachtbriefen vereinzelt Bestimmungsorte in Frankreich oder Italien benannt waren, kam dem im Hinblick auf die zusätzlich festgestellte Unklarheit über die Person des Belegausstellers keine Bedeutung zu. Ein Sonderfall, bei dem als Bestimmungsort der Unternehmensort des Abnehmers anzusehen ist, war im Hinblick auf die unterschiedlichen Auslieferungsorte, die nach den Frachtbriefen in verschiedenen Mitgliedstaaten sowie zum Teil im Inland lagen, zu verneinen. Ebenso enthielt die nachträglich erstellte Bestätigung keine Angaben zu den Bestimmungsorten der einzelnen Lieferungen.

Der Neutralitätsgrundsatz gebietet die Steuerbefreiung auch dann, wenn der Steuerpflichtige zwar die formellen Anforderungen an den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht oder nicht vollständig erfüllt, die Voraussetzun-

gen einer innergemeinschaftlichen Lieferung indes unbestreitbar feststehen. Das ist hier aber gerade nicht der Fall.

Auch der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz erfordert vorliegend keine Steuerbefreiung. Der Unternehmer ist grundsätzlich nicht berechtigt, den ihm obliegenden sicheren Nachweis der materiellen Anforderungen in anderer Weise als durch Belege und Aufzeichnungen zu führen. Ein Beweis durch Zeugen kommt als Ersatz für den gesetzlich vorgesehenen Buch- und Belegnachweis grundsätzlich nicht in Betracht. Nur wenn der Formalbeweis ausnahmsweise nicht oder nicht zumutbar geführt werden kann, gebietet es der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, den Nachweis auch in anderer Form zuzulassen. Im Streitfall sind jedoch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Unternehmer an der Führung des Buch- und Belegnachweises gehindert war oder dieser für ihn unzumutbar gewesen sein könnte.

Der Unternehmer hat auch keinen Anspruch auf Vertrauensschutz gemäß § 6a Abs. 4 S. 1 UStG. Dies setzt voraus, dass er den Nachweispflichten ihrer Art nach nachkommt. Daran fehlt es hier: Mit Blick auf die unvollständigen und zudem widersprüchlichen Angaben in den Frachtbriefen sowie in Anbetracht der nur allgemeinen Angaben in der nachträglichen Bestätigung und den sich daraus ergebenden Mängeln des Belegnachweises ist dem Unternehmer keine Steuerfreiheit aus Vertrauensschutzgründen zu gewähren. ■

## Neues Merkblatt zum ermächtigten Ausführer

Das Merkblatt „ermächtigter Ausführer“ wurde am 12.8.2015 aktualisiert. Es dient der Information über den Antrag und die Voraussetzungen zur Erlangung der Bewilligung. Zugleich enthält es Angaben zu Vereinfachungen bei der Ausstellung von Präferenznachweisen im Rahmen der Inanspruchnahme der Bewilligung als ermächtigter Ausführer.

Durch die von der Europäischen Gemeinschaft beziehungsweise der Europäischen Union mit anderen Ländern geschlossenen Präferenzabkommen können im Rahmen des gewerblichen Warenverkehrs mit diesen Ländern Vorzugsbehandlungen in Form von Zollvergünstigungen (Präferenzzollsatz „frei“ oder ermäßigter Präferenzzollsatz) bei der Einfuhr gewährt werden. Präferenzen können für Waren, die Ursprungswaren im Sinne des jeweiligen Abkommens sind und die weiteren abkommensrechtlichen Voraussetzungen erfüllen, gewährt werden. Um Präferenzen in Anspruch nehmen zu können, muss der präferenzielle Ursprung der Waren zwingend mit spezifischen Nachweisen gegenüber dem Empfangsland nachgewiesen werden. Es wird hierbei zwischen förmlichen Präferenznachweisen (EUR.1, EUR-MED, A.TR, Form A), die von einer Behörde ausgestellt werden, und nicht förmlichen Nachweisen unterschieden. Nicht förmliche Präferenznachweise in Form von Ursprungserklärungen auf der Rechnung oder anderen Handelspapieren werden durch den Ausführer eigenverantwortlich im Rahmen der Selbstzertifizierung ausgestellt. Bis zu einem Wert der in einer Sendung enthaltenen Ursprungserzeugnisse von 6.000 Euro kann jeder Ausführer ohne gesonderte Bewilligung die Ursprungserklärung auf einem Handelspapier abgeben.

Mit der Bewilligung der Vereinfachung als ermächtigter Ausführer darf ein Ausführer Erklärungen auf der Rechnung unabhängig vom Wert der Sendungen abgeben. Ermächtigte Ausführer müssen durch ihre innerbetriebliche Organisation unter anderem sicherstellen, dass die Ursprungseigenschaft der Waren jederzeit nachgewiesen werden kann und Ursprungserklärungen auf dem

Handelspapier nur für präferenzielle Ursprungswaren ausgefertigt werden. Hierzu muss der Antragsteller eine Arbeits- und Organisationsanweisung (AuO) erstellen, die als innerbetriebliche Verfahrensanweisung die Abläufe, Prozesse und Verantwortlichkeiten im Unternehmen regelt und Bestandteil der Bewilligung wird.

Das Merkblatt „ermächtigter Ausführer“ enthält vertiefte Informationen und bietet Hilfestellungen für die Erarbeitung einer AuO. Es wird regelmäßig aktualisiert – letztmals am 12.8.2015. Die Aktualisierung bezog sich darauf, dass Bewilligungen zum ermächtigten Ausführer nunmehr bei Bedarf auch für neu in Kraft tretende Präferenzregelungen verwendet werden können. Bisher musste für neu hinzukommende Abkommen vor der ersten Inanspruchnahme der Vereinfachung ein förmlicher Erweiterungsantrag beim Bewilligungshauptzollamt gestellt werden. Sofern das Hauptzollamt in der Bewilligung keine abweichende Regelung getroffen hat, kann von der Vereinfachung für neue Abkommen ohne weitere Antragstellung ab dem Zeitpunkt der Anwendbarkeit der neuen Präferenzregeln Gebrauch gemacht werden.

Die Selbstzertifizierung in Form der Ursprungserklärung auf einem Handelsdokument kann grundsätzlich neben dem förmlichen Verfahren erfolgen. Im Warenverkehr mit der Republik Korea stellt die Selbstzertifizierung jedoch den Regelfall dar, da förmliche Präferenznachweise nicht vorgesehen sind. Präferenznachweise können daher ausschließlich durch Ursprungserklärungen auf den Handelspapieren erbracht werden.

Die Europäische Union führt derzeit mit wichtigen Ländern Verhandlungen zum Abschluss neuer Präferenzabkommen (zum Beispiel mit den USA und Kanada). Hinsichtlich des Nachweises des Präferenzursprungs zeichnet sich zunehmend ab, dass förmliche Präferenznachweise in künftigen Abkommen die Ausnahme sein werden. Die Bewilligung als ermächtigter Ausführer erhält daher immer größere Bedeutung im Präferenzrecht. ■

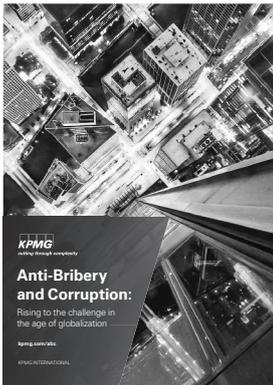
### Schneller Überblick zur Rechnungslegung: eNewsletter Accounting News

Regelmäßig aktuelle Informationen zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS finden Sie in unserem eNewsletter Accounting News – kostenfreier Download unter <https://home.kpmg.com/de/de/home/themen/2015/09/accounting-news-september-2015.html>

### Mit dem Infodienst **Steuern & Recht**

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

## Literaturtipps



### Anti-Bribery and Corruption Survey 2015

Laut Schätzungen der Weltbank beliefen sich die weltweiten Bestechungsgelder vor zwei Jahren auf knapp 900 Milliarden Euro. Die Bekämpfung dieser illegalen Geldströme ist für Unternehmen eine Herausforderung – die in einer globalisierten Welt stetig größer wird. Für die KPMG-Studie wurden 659 Führungskräfte aus 64 Ländern befragt, wo sie die größten Risiken bei der Bekämpfung von Bestechung und Korruption sehen – und was dies für die Expansion von Geschäftsmodellen bedeutet. Als Herausforderung wird dabei – trotz verbesserter Kontrollen und strengerer interner Richtlinien zur Korruptionsbekämpfung – die Einhaltung der verschärften gesetzlichen Anforderungen erachtet.

Im Zuge ihrer Internationalisierung sind immer mehr Unternehmen auf die Zusammenarbeit mit ausländischen Partnern und Zulieferern angewiesen – mit unkalkulierbaren Risiken hinsichtlich Korruptions- und Bestechungsvorfällen. Eine Schwierigkeit stellt vor allem die Überprüfung der Einhaltung von Compliance-Vorschriften bei Dritten dar, da sie zugleich auf deren Leistungen nicht verzichten können, wenn sie in entlegenen Regionen der Welt Geschäfte tätigen wollen. Umso mehr überrascht, dass 34 % der global tätigen Unternehmen diesbezüglich keine systematische Risikoanalyse durchführen.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie von KPMG International unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/anti-bribery-and-corruption-survey-2015-KPMG.pdf>



### CEO Outlook: Transformation ist Chefsache

Der deutsche CEO Outlook 2015 gewährt spannende Einblicke: In einigen Punkten haben Entscheider in Deutschland eine gänzlich andere Meinung als ihre internationalen Kollegen. So erwarten 70 % der deutschen CEOs, dass sich ihr Unternehmen in den nächsten drei Jahren signifikant verändern wird. Global rechnen lediglich 29 % der CEOs damit; in den USA sind sogar nur 8 % dieser Ansicht.

Die Treiber des Umbruchs sind vielfältig: ein volatiles Umfeld, eine schnelle technologische Entwicklung und ein verändertes Kundenverhalten. Doch was bedeutet das für die Unternehmen und die Weltwirtschaft konkret? KPMG hat im Rahmen des deutschen CEO Outlook 2015 hiesige Unternehmen befragt, wo sie die Wirtschaft in den kommenden drei Jahren sehen und wie sie künftig wachsen wollen. Die detaillierte Auswertung der deutschen Ergebnisse erlaubt einen Einblick in die Denkweisen und Strategien, die die Wirtschaft bis zum Jahr 2018 prägen werden. Befragt wurden 125 Firmenlenker aus den Branchen Automotive, Banken, Energie, Gesundheitswirtschaft, Handel, Investment Management, Technologie, Maschinen- und Anlagenbau sowie Versicherungen.

Kostenfreier Download unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/08/deutscher-ceo-outlook-2015-secure.pdf>



### KPMG fragt nach: Frauenquote in Aufsichtsrat und Vorstand

#### Positionspapier 2015

Für das KPMG-Positionspapier wurden Aufsichtsräte und Vorstände aus DAX 30-Unternehmen zu ihren Erwartungen und Maßnahmen zur Erfüllung des neuen Gesetzes zur Frauenquote befragt. Fest steht: In den oberen Führungsetagen sind Frauen unterrepräsentiert, der Druck auf die Unternehmen wächst.

Die Ergebnisse zeigen unter anderem, dass die Mehrheit der Befragten bei der Frauenquote weiterhin skeptisch ist. Wenn Vorstandspositionen mit Frauen besetzt würden, würde häufig der Mann im Rock gesucht. Dies gelte allerdings nicht für die stereotypen Unternehmensbereiche: Die meisten weiblichen Vorstände gibt es im Personalbereich. Laut der Befragten spielten für Aufsichtsratsbesetzungen vor allem Netzwerke eine zentrale Rolle. Diese würden den Frauen häufig fehlen, ebenso wie die operative Erfahrung in vergleichbaren Gremien.

Dabei kommt dem neuen Gesetz auch eine strategische Dimension zu: Es schafft eine hohe Transparenz – und im Wettbewerb um die besten Talente, um Investoren oder sogar um Aufträge dürften soziale Aspekte wie Diversity künftig eine wichtige Rolle spielen.

Kostenfreier Download unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/positionspapier-frauenquote-sept2015.pdf>

## KPMG-Veranstaltungen\*

### Herausforderungen beim IT Sourcing in Banken

5. Oktober 2015 in Hamburg  
6. Oktober 2015 in Frankfurt am Main  
14. Oktober 2015 in München

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

### E-Bilanz von Personengesellschaften – Neue Herausforderungen nach Ablauf der Übergangsregelungen

6. Oktober 2015 in Berlin  
8. Oktober 2015 in München  
13. Oktober 2015 in Hamburg  
15. Oktober 2015 in Frankfurt am Main  
28. Oktober 2015 in Stuttgart  
29. Oktober 2015 in Düsseldorf  
12. November 2015 in Nürnberg

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

### Legal Insurance Breakfast Bereit für Solvency II? Rechtliche Herausforderungen auf der Zielgeraden

12. Oktober 2015 in Hannover  
20. Oktober 2015 in Stuttgart  
23. Oktober 2015 in Köln  
27. Oktober 2015 in München

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

### Die Betriebsstätte aus ertragssteuerlicher und umsatzsteuerlicher Sicht

13. Oktober 2015 in Frankfurt am Main

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

### Steuerbegünstigte Körperschaften (Kostenpflichtige Veranstaltung)

26. Oktober 2015 in Düsseldorf  
4. November 2015 in Berlin  
12. November 2015 in München  
17. November 2015 in Hamburg  
23. November 2015 in Stuttgart  
3. Dezember 2015 in Frankfurt am Main

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

### Immobilien-Update Region West

28. Oktober 2015 in Düsseldorf

Ihre Ansprechpartnerin:  
Gabriele Geerlings  
T +49 211 475-7640  
ggeerlings@kpmg.com

### Global Shipping Conference Navigating the future (Kostenpflichtige Veranstaltung)

3. November 2015 in Hamburg

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

### 1. Dialog Gesundheitswirtschaft Metropolregion Frankfurt/Rhein-Main

4. November 2015 in Frankfurt am Main

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

### Mit KPMG im Gespräch: Herausforderungen 2016 – Unsere Lösungsvorschläge für Sie

4. November 2015 in Braunschweig  
10. November 2015 in Hannover  
12. November 2015 in Göttingen

Ihre Ansprechpartnerin:  
Bianca Gmelin  
T +49 511 8509-5047  
bgmelin@kpmg.com

### Multinationale Beschäftigungen und Dienstreisen außerhalb des EWR und der Schweiz – Sozialversicherungs- und beitragsrechtliche Auswirkungen

10. November 2015 in Düsseldorf  
11. November 2015 in München  
12. November 2015 in Mannheim  
17. November 2015 in Berlin  
18. November 2015 in Frankfurt am Main  
24. November 2015 in Hamburg  
26. November 2015 in Stuttgart

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

### Customs & Trade Breakfast 2015

18. November 2015 in Hamburg  
24. November 2015 in Stuttgart  
25. November 2015 in Frankfurt am Main  
26. November 2015 in München  
2. Dezember 2015 in Düsseldorf  
15. Dezember 2015 in Köln

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

### Aktuelle steuerliche Entwicklungen zum Jahreswechsel 2015/2016

18. November 2015 in Aachen  
19. November 2015 in Düsseldorf  
23. November 2015 in Köln  
24. November 2015 in Osnabrück  
3. Dezember 2015 in Bielefeld  
8. Dezember 2015 in Dortmund  
10. Dezember 2015 in Essen

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

Weitere Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen unter <https://home.kpmg.com/de/de/home/events.html>  
Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

\* Änderungen vorbehalten

## **Impressum**

### **Herausgeber**

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Klingelhöferstraße 18  
10785 Berlin

### **Redaktion**

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

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

#### **Dr. Martin Ribbrock**

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

### **Editorial**

#### **Dr. Marco Wisniewski**

Klingelhöferstraße 18  
10785 Berlin  
T +49 30 2068-1151

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](http://www.kpmg.de)

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

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