KPMG-Mitteilungen

November 2015

Inhalt (Auszug)

Editorial

Steuerrecht

3 Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Einlösung von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen

4 Erstattung der Kapitalertragsteuer bei nachträglich bekannt gewordenen Steuerbefreiungstatbeständen

4 Telefoninterviewer als lohnsteuerlicher Arbeitnehmer

6 Erdienbarkeit der endgehaltsabhängigen Pensionszusage infolge von Gehaltssteigerungen

7 Rein inlandsbezogene Nichtanwendung der französischen Schachtelstrafe auf konzerninterne Dividenden unionsrechtswidrig

7 Sperrwirkung des DBA-Fremdvergleichs gegenüber Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG a. F.

8 Steuerbefreiung für ein Familienheim oder ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Fall der Erbauseinandersetzung

10 Neue Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und unlautere Mittel nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO

10 Vorsteuerabzug eines Generalmieters und Entschädigung für Garantieverzicht

12 Anforderung an den Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

12 Ordnungsgemäße Rechnungsanschrift für den Vorsteuerabzug

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

14 Begriff der Warenzusammenstellung im Zollrecht

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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Editorial

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat am 5.10.2015 das finale Maßnahmenpaket gegen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) veröffentlicht. Dieses Maßnahmenpaket beinhaltet international abgestimmte Lösungsansätze gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen weltweit agierender Konzerne. Die veröffentlichten Maßnahmen basieren auf dem BEPS-Aktionsplan, der im Juli 2013 von den G20-Staaten angenommen wurde und 15 Handlungsfelder – sogenannte Action Points (AP) – identifiziert. Das vorliegende BEPS-Maßnahmenpaket wurde bereits von den G20-Finanzministern bestätigt. Es soll nun von den Regierungschefs im Rahmen des G20-Gipfels Mitte November in der Türkei vorangebracht werden.

Bei den folgenden AP haben sich die teilnehmenden Staaten auf einen „Minimum Standard" geeinigt, der verpflichtend umgesetzt werden soll. Dies betrifft AP 5 Patent Box/Exchange of Rulings, AP 6 Prevent Treaty Abuse, AP 13 Transfer Pricing Documentation und AP 14 Mutual Agreement Procedure.

An der Umsetzung der weltweit einheitlichen dreistufigen Struktur der Verrechnungspreisdokumentation (AP 13) wird bereits aktuell im Bundesfinanzministerium gearbeitet. Diese beinhaltet neben einem konzernweiten Masterfile auch ein lokales Countryfile sowie als neues Element ein Country-by-Country-Reporting.

Die Änderungen bei der Definition einer Betriebsstätte (AP 7) dürften insgesamt zu deutlich mehr Betriebsstätten führen. Gründe hierfür sind die Ausweitung des Begriffs des ständigen Vertreters und damit die faktische Abschaffung konzerninterner Kommissionärsstrukturen sowie eine Beschränkung auf sogenannte vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA.

Bei den OECD-Papieren handelt es sich um (zum Teil verpflichtende) Empfehlungen; sie sind durch die teilnehmenden Staaten in nationales Recht oder in neue Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen. Sich bereits abzeichnende Gesetzesänderungen sowie parallele Entwicklungen auf EU-Ebene dürften zu einer gravierenden Änderung des internationalen Steuerrechts führen, auf die sich weltweit tätige Unternehmen bereits jetzt einstellen sollten.

KPMG hat hierzu den BEPS Health Check entwickelt. Er unterstützt bei der Identifikation derjenigen Unternehmenstätigkeiten, die durch die BEPS-Maßnahmen unmittelbar betroffen sein werden.

Dr. Gabriele Rautenstrauch
Tax, München

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Einkommensteuer

Außergewöhnliche Belastung im Fall wissenschaftlich nicht anerkannter Behandlungsmethoden

Im Fall des BFH-Urteils vom 18.6.2015 (DStR 2015 S. 1970) war streitig, ob die Behandlungsmethoden, deren Kosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht wurden, im Sinne des § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. f EStDV wissenschaftlich anerkannt waren. Es handelte sich im Streitfall um Aufwendungen für die operative Beseitigung von Lipödemen. Die Krankenkasse hatte deren Kostenübernahme abgelehnt, weil diese Therapie keine Leistung der gesetzlichen Krankenversicherung sei.

Nach § 33 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen erwachsen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung). Die Rechtsprechung geht regelmäßig davon aus, dass Krankheitskosten zwangsläufig erwachsen, ohne dass es im Einzelfall eines Nachweises der Zwangsläufigkeit bedarf. Vielmehr genügt in der Regel die Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers (medizinische Indikation). Anders ist dies in den sogenannten Katalogfällen des § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV. Hier ist der Nachweis der Zwangsläufigkeit durch ein vor Beginn der Heilmaßnahme ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine vorherige ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung zu führen. Gemäß Buchst. f der Vorschrift ist dieser qualifizierte Nachweis auch in den Fällen von wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethoden erforderlich. Im Streitfall lag kein solcher Nachweis vor.

Ob es sich um eine wissenschaftlich anerkannte Behandlungsmethode handelt oder nicht, hat das Finanzgericht anhand der Umstände des Einzelfalls festzustellen. Maßgebend ist, ob die Qualität und Wirksamkeit der Behandlungsmethode dem allgemein anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse entspricht. Dies wird angenommen, wenn die große Mehrheit der einschlägigen Fachleute (Ärzte, Wissenschaftler) die Behandlungsmethode befürwortet und über die Zweckmäßigkeit der Therapie Konsens besteht. Aufgrund von wissenschaftlich einwandfrei durchgeführten Studien muss sich ergeben, dass die Behandlungsmethode in einer für die sichere Beurteilung ausreichenden Zahl von Fällen erfolgreich ist. Der maßgebende Zeitpunkt für die Beurteilung ist derjenige der Vornahme der Behandlung.

Zur Beurteilung, ob die Behandlungsmethode wissenschaftlich anerkannt ist, kann sich das Finanzgericht auf allgemein zugängliche Fachgutachten oder auf solche Gutachten stützen, die in Verfahren vor anderen Gerichten zur Beurteilung herangezogen wurden. In diesem Fall muss das Finanzgericht die Beteiligten auf diese Absicht hinweisen und ihnen die entsprechenden Unterlagen zugänglich machen – also die entsprechenden Entscheidungsunterlagen in das Verfahren einführen. Im Streitfall war das Finanzgericht aufgrund verschiedener Erkenntnisquellen, unter anderem einem Gutachten des medizinischen Dienstes des Spitzenverbands „Bund der Krankenkassen e.V." von 2011, das auch das OVG Lüneburg seiner Entscheidung zugrunde gelegt hatte, zu der Überzeugung gelangt, dass die Behandlungsmethode nicht wissenschaftlich anerkannt ist. Der BFH sah dies als zutreffend an.

Einen Verfahrensfehler, der zur Aufhebung der Entscheidung des Finanzgerichts führen würde, sah der BFH nicht als gegeben an. Er ließ dahingestellt, ob die Erkenntnisse, auf die das Finanzgericht seine Entscheidung gestützt hatte, ordnungsgemäß in das Verfahren eingeführt worden waren, da die Revisionsbegründung keine dem entgegenstehenden Tatsachen dargelegt hatte (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 FGO). Schließlich wurde auch nicht geltend gemacht, dass die Kläger sich nicht zu den entsprechenden Entscheidungsunterlagen hätten äußern können.

Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung oder Einlösung von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen

Der BFH hat in zwei Urteilen vom 12.5.2015 (DStR 2015 S. 2007 und S. 2009) zu der Frage Stellung genommen, ob der Gewinn aus der Veräußerung beziehungsweise der Einlösung von Xetra-Gold Inhaberschuldverschreibungen (Xetra-Gold) steuerpflichtig ist. Die Kläger hatten in den Jahren 2008 beziehungsweise 2009 Xetra-Gold Schuldverschreibungen erworben, die sie jeweils nach mehr als zwölf Monaten veräußerten beziehungsweise gegen Goldbarren einlösten. Der BFH verneinte in beiden Fällen eine Steuerpflicht.

Bei Xetra-Gold handelte es sich um börsenfähige Wertpapiere in Form von nennwertlosen, in der Laufzeit unbefristeten Inhaberschuldverschreibungen. Jede Teilschuldverschreibung gewährte dem Inhaber das Recht auf Auslieferung von einem Gramm Gold. Dieses konnte jederzeit unter Einhaltung einer Lieferfrist von zehn Tagen gegenüber der Bank geltend gemacht werden. Daneben bestand die Möglichkeit, die Wertpapiere an der Börse zu veräußern. Zur Besicherung der Auslieferungsansprüche waren die Inhaberschuldverschreibungen jederzeit durch Gold gedeckt. Dabei überschritt der tatsächlich eingelagerte Goldbestand den nach den Anleihebedingungen vorgegebenen Mindestbestand von 95 %. Der Rest war durch kurzfristige Lieferansprüche auf Gold gesichert. Eine Kapitalrückzahlung war nach den Emissionsbedingungen ausgeschlossen.

Die Veräußerung der Xetra-Gold Schuldverschreibungen unterlag nicht der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG, nach dem die Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalforderungen jeder Art im Sinne des Abs. 1 Nr. 7 der Vorschrift zu versteuern sind. Der Begriff der Kapitalforderung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG umfasst alle auf eine Geldleistung gerichteten Forderungen. Nicht darunter fallen indes Ansprüche auf Lieferung anderer Wirtschaftsgüter. Somit sind die Xetra-Gold Schuldverschreibungen keine Kapital-

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

forderungen des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, da sie ausschließlich auf die Lieferung von Gold gerichtet sind. Eine Kapitalrückzahlung war zudem ausdrücklich ausgeschlossen worden. Auch die Tatsache, dass die Wertpapiere an der Börse veräußert werden durften, ändert daran nichts.

Die Einlösung der Xetra-Gold Wertpapiere durch Anforderung des Goldes steht nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG der Veräußerung gleich. Eine Steuerpflicht setzt jedoch voraus, dass es sich um Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 in Verbindung mit Abs. 1 Nr. 7 EStG handelt. Diese Voraussetzung war im Streitfall nicht erfüllt.

Der BFH verneinte auch eine Steuerpflicht nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b EStG, da kein Termingeschäft vorlag. Im Ergebnis sind der Erwerb und die Einlösung oder der Verkauf von Xetra-Gold wie ein unmittelbarer Erwerb und unmittelbarer Verkauf physischen Goldes zu qualifizieren. Für ein Optionsgeschäft (Termingeschäft nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 WpHG) fehlte es an einem festgelegten Ausübungspreis. Ebenfalls kam eine Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft des § 23 EStG nicht in Betracht, da die Jahresfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in beiden Fällen überschritten war.

Erstattung der Kapitalertragsteuer bei nachträglich bekannt gewordenen Steuerbefreiungstatbeständen

Durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz vom 22.12.2014 ist § 44b Abs. 5 EStG für nach dem 31.12.2014 zufließende Kapitalerträge um einen neuen Satz 3 ergänzt worden. Durch die Verweisung auf Satz 1 der Vorschrift haben die zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichteten nachträglich vorgelegte Anträge und Bescheinigungen des Steuerpflichtigen beim Steuerabzug bis zur Erteilung der Steuerbescheinigung nach § 45a EStG zu berücksichtigen.

Nach dem BMF-Schreiben vom 31.8.2015 (DStR 2015 S. 2020) gilt für den Ansatz des maßgeblichen Zeitpunkts sowie der zu berücksichtigenden Nachweise Folgendes:

Legt der Gläubiger der Kapitalerträge der auszahlenden Stelle

- eine Bescheinigung nach § 43 Abs. 2 S. 4 EStG,
- einen Freistellungsauftrag nach § 44a Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG,
- eine Nichtveranlagungsbescheinigung nach § 44a Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG,
- eine Bescheinigung nach § 44a Abs. 4 S. 3 EStG, Abs. 5 S. 4 EStG oder
- eine Erklärung nach § 43 Abs. 2 S. 3 Nr. 2 EStG

bis zum Zeitpunkt der technischen Erstellung der Steuerbescheinigung – spätestens bis zum 31.1. des Folgejahrs – für das betreffende Kalenderjahr vor, so hat diese einen bereits vorgenommenen Steuerabzug zu korrigieren. Nach diesem Zeitpunkt kann der zum Steuerabzug Verpflichtete eine Korrektur des Steuerabzugs vornehmen. Es besteht jedoch keine diesbezügliche Verpflichtung (§ 44b Abs. 5 S. 1 EStG).

Bei bereits aufgelösten Konten und Depots ist es nicht zu beanstanden, wenn nachträglich eingereichte Bescheinigungen, Nichtveranlagungsbescheinigungen und Freistellungsaufträge nicht mehr berücksichtigt werden.

Im BMF-Schreiben vom 9.10.2012 (BStBl I 2012 S. 953) erhält der Satz 4 der Rz. 258 folgende Fassung: Eine Erhöhung des freizustellenden Betrags darf ebenso wie die erstmalige Erteilung eines Freistellungsauftrags nur mit Wirkung für das Kalenderjahr erfolgen, in dem der Antrag gestellt wird – spätestens jedoch bis zum 31. Januar des Folgejahrs für das abgelaufene Jahr und für spätere Kalenderjahre.

Telefoninterviewer als lohnsteuerlicher Arbeitnehmer

Im Fall des BFH-Urteils vom 18.6.2015 (DStR 2015 S. 2123) war streitig, ob die für die Klägerin als Telefoninterviewer tätigen Personen als Arbeitnehmer anzusehen waren und daher die Klägerin für die einzubehaltende Lohnsteuer nebst Annexsteuern haftete.

Die Klägerin betreibt ein Markt- und Meinungsforschungsunternehmen. In den Streitjahren 1998 bis 2002 waren bis zu 620 Telefoninterviewer für sie tätig, die Befragungen fernmündlich durchführten. Hierzu stellte ihnen die Klägerin Computerarbeitsplätze in Büroräumen zur Verfügung. Grundlage der Interviews waren Fragebögen, die auf den Bildschirmen angezeigt wurden. Die Antworten wurden im Computersystem erfasst. Nach den jeweils mit den Interviewern getroffenen Rahmenvereinbarungen waren diese als freie Mitarbeiter tätig. Die Tätigkeit sowie das Honorar, der Arbeitsumfang und der Ablieferungstermin richteten sich nach dem Einzelauftrag. Die Interviewer konnten die vorgeschlagenen Interviewzeiten ablehnen. Termine galten nur für den jeweils übernommenen Auftrag.

Ein für eine lohnsteuerliche Arbeitnehmerstellung maßgebliches Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Beschäftigte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu befolgen verpflichtet ist (§ 1 Abs. 2 LStDV). Unter Beachtung dieser Bestimmung beurteilt sich die Frage, wer Arbeitnehmer ist, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Die Rechtsprechung (BFH BStBl II 1985 S. 661) hat eine Reihe von Indizien aufgeführt, die im Rahmen der Würdigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse für die Abgrenzung Bedeutung haben können. Sie sind im konkreten Einzelfall zu gewichten und gegeneinander abzuwägen. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, wie das der Beschäftigung zugrunde liegende Vertragsverhältnis ausgestaltet ist, sofern die Vereinbarungen ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt werden.

Die Entscheidung des Finanzgerichts entsprach diesen Grundsätzen nicht. Sie war deshalb aufzuheben und die Sache war zur erneuten Prüfung zurückzuverweisen. Die Würdigung, ob nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine Tätigkeit selbstständig oder nicht selbstständig ausgeübt wird, ist im Wesentlichen eine Entscheidung der Tatsacheninstanz und daher revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar. Es stellt allerdings einen

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

materiell-rechtlichen Fehler dar, wenn die Tatsacheninstanz die Umstände, die nach der Rechtsprechung des BFH maßgeblich sind, nicht vollständig oder nicht ihrer Bedeutung entsprechend in ihre Überzeugungsbildung einbezieht. Eine derartige Gesamtwürdigung ist rechtsfehlerhaft und bindet daher das Revisionsgericht nicht. Diese Gründe trafen im Streitfall zu. Vereinbaren die Vertragsparteien eine Vergütung auf der Basis von Erfolgshonoraren, ist dies ein wesentliches Indiz dafür, dass kein lohnsteuerrechtlich erhebliches Beschäftigungsverhältnis vorliegt, sofern die Vereinbarung den tatsächlichen Verhältnissen nicht widerspricht. Diesen Umstand hatte das Finanzgericht nicht ausreichend berücksichtigt. Nach Ansicht des BFH waren insbesondere die erstinstanzlichen Überlegungen zum Fehlen eines Unternehmerrisikos unvollständig und damit rechtsfehlerhaft.

Einkommensteuer/Doppelbesteuerung

Besteuerung von in Deutschland ansässigem Flugzeugführer einer österreichischen Fluglinie

In dem dem BFH-Urteil vom 20.5.2015 (DStR 2015 S. 1962) zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Kläger im Jahr 2008 seinen Wohnsitz in Deutschland. Er war für eine in Österreich ansässige Fluglinie tätig. Die im Jahr 2008 vereinnahmten Bezüge als Flugzeugführer wurden in Österreich besteuert. Das Finanzamt behandelte die von dem Kläger erzielten Bezüge zu einem Teilbetrag (24,4 %) nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 Satz 1 DBA Österreich 2000 (DBA) als steuerfrei. Dieser Teilbetrag wurde nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 2 DBA dem Progressionsvorbehalt unterworfen. Den Teilbetrag von 75,6 % bezog das Finanzamt in die Bemessungsgrundlage ein und rechnete die darauf in Österreich gezahlte Einkommensteuer an. Den Aufteilungsschlüssel ermittelte das Finanzamt nach dem Verhältnis der Gesamtarbeitszeit des Klägers und nach dessen tatsächlichen Flugeinsatzzeiten über deutschem Hoheitsgebiet. Die seitens des Klägers begehrte Anwendung der Freistellungsmethode auf sämtliche Bezüge wies das Finanzgericht als unbegründet ab.

Nach Auffassung des BFH war die Entscheidung des Finanzgerichts nicht zu beanstanden. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Frage nach der gleichheitswidrigen Anwendung der sogenannten Anrechnungsmethode als auch nach dem Schlüssel der anteilig auf die Anrechnungsmethode entfallenden Einkünfte des Klägers. Dennoch verwies der BFH die Rechtssache an das Finanzgericht zurück. Klärungsbedürftig ist, ob das Finanzamt die österreichische Einkommensteuer unter Anwendung der im Jahr 2009 verabschiedeten Neuregelung zur Anrechnungsmethode rückwirkend für das Streitjahr 2008 berücksichtigt hatte (§ 34c Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 in Verbindung mit § 52 Abs. 34a EStG 2009 n. F.).

Nach Art. 15 Abs. 5 DBA dürfen Vergütungen für unselbstständige Arbeit, die an Bord eines im internationalen Verkehr betriebenen Luftfahrzeugs ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Auf diese Einkünfte findet aber die sogenannte Freistellungsmethode unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA) keine Anwendung. Für die unter Art. 15 Abs. 5 DBA zu subsumierenden Bezüge kommt vielmehr Art. 23 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ee DBA und damit die sogenannte Anrechnungsmethode zur Anwendung. Dabei sieht der BFH in der von den beiden Vertragsstaaten vereinbarten Anrechnungsmethode nur für bestimmte Einkünfte keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG.

Sachliche Gründe sprechen eindeutig für diese – von der sogenannten Freistellungsmethode als Regelmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abweichende – Methodenwahl. Dies ist zum einen in den Besonderheiten der Tätigkeit des Flugpersonals begründet, die eine tätigkeitsbezogene Besteuerungszuordnung erschweren. Im Übrigen entspricht die Sonderregelung des Art. 15 Abs. 5 DBA Österreich auch dem OECD-Musterabkommen (Art. 15 Abs. 3). Zum anderen steht diese Sonderregelung erkennbar im Einklang mit der jüngeren Verhandlungspolitik Deutschlands, für derartige Einkünfte anstelle der ansonsten immer noch üblichen Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode vorzuziehen. Beide Gründe rechtfertigen den von Deutschland bevorzugten „Methodenmix“ im DBA Österreich.

Der im Streitfall vom Finanzamt angesetzte und vom Finanzgericht akzeptierte Aufteilungsschlüssel wurde vom BFH nicht beanstandet. Orientierung dafür bietet allein Art. 15 Abs. 5 DBA. Danach unterliegen zwar (nur) jene Vergütungen der Besteuerung des Geschäftsleitungsstaats des Flugunternehmens, die auf unselbstständige Arbeit an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr entfallen. Die Tatsache, dass das Bordpersonal einen Teil seiner Aufgaben auf dem Boden zu verrichten hat, kann indessen nicht zur Aufspaltung der Vergütung führen, wenn die Tätigkeit am Boden der Arbeit an Bord dient oder mit der eigentlichen Arbeit an Bord inhaltlich verbunden ist.

Besteuerung eines inländischen Flugzeugführers der britischen Zweigniederlassung einer US-amerikanischen Fluglinie

Im Fall des BFH-Urteils vom 20.5.2015 (DStR 2015 S. 1966) war der Kläger im Streitjahr 2008 bei der britischen Zweigniederlassung einer US-amerikanischen Fluggesellschaft angestellt. Der von dem Kläger vereinnahmte Arbeitslohn wurde mit einem Anteil von 27 % in Großbritannien besteuert und unterlag im Inland dem Progressionsvorbehalt. Das Finanzamt unterwarf den darüber hinausgehenden Arbeitslohn der deutschen Besteuerung. Nach dessen Ansicht seien die Einkünfte aufgrund von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 nicht nach dem DBA Großbritannien 1964/1970 (DBA) von der inländischen Bemessungsgrundlage auszunehmen. Die Klage beim Finanzgericht war erfolgreich.

Der BFH vertrat folgende Auffassung: Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn steht nach Art. XI Abs. 5 DBA insgesamt Groß-

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

britannien zu. Die Einschränkung des Art. XI Abs. 2 Satz 1 DBA auf die in Großbritannien ausgeübte Arbeit greift nicht. In Deutschland könnte der Lohn hingegen nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer auszunehmen sein. Voraussetzung dafür ist, dass es sich hierbei um Einkünfte aus Quellen innerhalb Großbritanniens handelt, die in Übereinstimmung mit dem DBA in Großbritannien besteuert werden können. Zwar wird im Streitfall kein sogenannter Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG ausgelöst. Allerdings lässt sich die Frage der Freistellung des Lohns in Deutschland bislang nicht beantworten. Der BFH hob die Vorentscheidung auf und verwies die Rechtssache an das Finanzgericht zurück.

Die als Arbeitslohn für die an Bord eines Luftfahrzeugs im internationalen Verkehr erbrachten Dienstleistungen können nach Art. XI Abs. 5 DBA in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Dies war im Streitfall Großbritannien. Die Flugzeuge, in denen der Kläger tätig war, wurden von der englischen Zweigniederlassung des Luftfahrtunternehmens selbstständig in Dienst gestellt und die entsprechenden Leitungsaufgaben wurden dort wahrgenommen. In diesem Fall tritt die Zweigniederlassung als Betriebsstätte für die insoweit eingesetzten Luftfahrzeuge für die Anwendung von Art. XI Abs. 5 DBA an die Stelle des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung des Gesamtunternehmens.

Für die Beantwortung der Frage, ob es sich bei den betreffenden Einkünften tatsächlich um solche aus britischen Quellen handelt, die in Deutschland freigestellt werden, ist Art. XVIII Abs. 3 Buchst. b DBA heranzuziehen. Danach hängt die Anwendung der in dieser Norm bestimmten Herkunftsfiktion davon ab, ob das Luftverkehrsunternehmen eine in Großbritannien ansässige Person ist. Sollte das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang zum Ergebnis kommen, dass das Luftverkehrsunternehmen im Sinne des DBA nicht in Großbritannien, sondern in den USA ansässig ist, würde Folgendes gelten: Das Besteuerungsrecht für den seitens des Klägers vereinnahmten Arbeitslohn würde Deutschland als Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers zustehen. Dies gilt nach Maßgabe von Art. XI Abs. 2 Satz 1 DBA jedenfalls in jenem Umfang, in dem die Arbeit nicht in Großbritannien erbracht worden ist.

Handelte es sich hingegen um ein in Großbritannien ansässiges Unternehmen, so wären die Vergütungen des Klägers in Deutschland von der Besteuerung freigestellt. Der in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG unilateral und „abkommensüberschreibend“ angeordnete Besteuerungsrückfall vermag daran nichts zu ändern. Im Streitfall wurden die Arbeitslöhne des Klägers in Großbritannien besteuert. Zwar erfolgte die Besteuerung dort nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht und die Löhne wurden auch (nur) infolge der fehlenden Ansässigkeit des Klägers in Großbritannien lediglich zu einem Teil erfasst (territoriale Zuordnung). Ein Besteuerungsrückfall konnte für die betreffenden Einkünfte dennoch nicht ausgelöst werden. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG sind vielmehr nur dann erfüllt, „wenn“ – nicht aber „soweit“ – die betreffenden Einkünfte aus Gründen der fehlenden Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat nicht steuerpflichtig sind.

Körperschaftsteuer/Einkommensteuer

Erdienbarkeit der endgehaltsabhängigen Pensionszusage infolge von Gehaltssteigerungen

Im Fall des BFH-Urteils vom 20.5.2015 (DStR 2015 S. 2064) war die Klägerin (K) eine 1982 errichtete GmbH. Der 1943 geborene AR war von Anfang an bis 2006 einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer. AR hielt rund 9 % der Geschäftsanteile. Hauptgesellschafterin von K war die R-Holding GmbH, die von der Ehefrau des AR und dessen Sohn beherrscht wurden. Bei der Bestellung von AR zum Geschäftsführer übernahm die K eine gegenüber AR bestehende Pensionsverpflichtung von einem Dritten. Danach sollte der Versorgungsfall bei Vollendung des 65. Lebensjahrs eintreten. Die Rente orientierte sich am Endgehalt (im letzten Jahr vor dem Versorgungsfall).

Nach einem Gesellschafterbeschluss im Jahr 1997 sollte AR beim Ausscheiden mit Vollendung des 60. Lebensjahrs so gestellt werden, als würde er nach Vollendung des 65. Lebensjahrs ausscheiden. Durch Beschluss der Gesellschafterversammlung im Jahr 2001 wurde die Geschäftsführervergütung für AR von zuvor 424.000 DM auf künftig 600.000 DM erhöht. Die aus der Gehaltserhöhung resultierende Zunahme des ruhegehaltsfähigen Einkommens wurde gestaffelt und in zwei Schritten auf zunächst 474.000 DM und ab 2002 auf 524.000 DM begrenzt. Das Finanzamt behandelte die in den Jahren 2001 bis 2004 für AR gebildeten Pensionsrückstellungen insoweit als verdeckte Gewinnausschüttungen der K, als sie auf die Erhöhung der Geschäftsführervergütung zurückzuführen waren. Die Klage gegen die entsprechenden Steuerbescheide blieb erfolglos.

Nach Auffassung des BFH kann eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erteilte Pensionszusage nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn es dem Begünstigten möglich ist, die Zusage (noch) zu erdienen. Dies ist bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer der Fall, wenn zwischen dem Zusagezeitpunkt und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen. Bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ist erforderlich, dass dieser Zeitraum zwar mindestens drei Jahre beträgt, der Gesellschafter-Geschäftsführer dem Betrieb aber mindestens zwölf Jahre angehört. Ist aufgrund der Gegebenheiten des Einzelfalls anderweitig gesichert, dass mit der Zusage die künftige Arbeitsleistung des Geschäftsführers abgegolten werden soll, ist dies auch dann anzunehmen, wenn die besagten Zeiträume nicht erreicht werden.

Der BFH folgte der Entscheidung des Finanzgerichts. Im Streitfall war AR bereits rund 57 Jahre alt, als infolge der Erhöhung des laufenden Gehalts die ihm versprochene endgehaltsabhängige Versorgung „mittelbar“ ihrerseits erhöht worden war. Seit 1997 war es der Entscheidung des AR überlassen, aus dem Unternehmen bereits mit seinem voll-

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

endeten 60. Lebensjahr auszuscheiden. Verlangt man das Erdienenserfordernis nach Maßgabe der beschriebenen Zeitgrößen, so konnte AR die „mittelbar" erhöhte Versorgungszusage demnach von jenem Zeitpunkt an nicht mehr erdienen. Unbeachtlich war, ob AR tatsächlich erst später ausschied. Nicht von Belang war auch die Tatsache, ob AR als nicht beherrschender Gesellschafter oder aber aufgrund seiner „faktischen" Stellung als beherrschender Gesellschafter zu qualifizieren war.

Im Streitfall war eine Angemessenheitsprüfung anhand allgemeiner Grundsätze vorzunehmen. Dabei muss sich die wechselwirkende Zusageerhöhung an dem orientieren, was ansonsten üblich ist. Übersteigt sie dieses Maß – infolge ihrer Abhängigkeit von einer sprunghaft und fremdunüblich ansteigenden laufenden Vergütung –, dann ist auch die Versorgungszusage nicht mehr als angemessen anzusehen. Unabhängig davon kann die mit der Gehaltsaufstockung einhergehende Erhöhung der Versorgungsanwartschaft bei einer endgehaltsabhängig ausgestalteten Pensionszusage an dem Erdienbarkeitserfordernis zu messen sein, wenn sie dadurch – wie im Streitfall – einer Neuzusage gleichkommt.

Körperschaftsteuer/Unionsrecht

Rein inlandsbezogene Nichtanwendung der französischen Schachtelstrafe auf konzerninterne Dividenden unionsrechtswidrig

Der EuGH beschäftigte sich in seinem Urteil vom 2.9.2015 (DStR 2015 S. 2125) mit einem Vorabentscheidungsersuchen aus Frankreich zur Frage der Vereinbarkeit der Beschränkung der Nichtanwendung der französischen Schachtelstrafe von 5 % der Dividenden auf inländische steuerliche Konzerngesellschaften mit dem Unionsrecht.

Im Streitfall bezog die in Frankreich ansässige Muttergesellschaft (Klägerin) eines steuerlichen Konzerns nach Art. 223 A CGI Dividenden von in- und ausländischen Tochtergesellschaften. Dabei hielt sie Beteiligungen von über 95 %. Nach Art. 216 CGI wurden die von den Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten gezahlten Dividenden bei der Klägerin steuerfrei vereinnahmt. Allerdings wurden für Ausgaben und Aufwendungen für diese Beteiligungen pauschal 5 % des Nettobetrags der Dividenden der französischen Körperschaftsteuer unterworfen. Die Klägerin beantragte für 2005 bis 2008 die Erstattung des Teils der Steuern, der dem Anteil für Ausgaben und Aufwendungen entspricht. Dabei stützte die Klägerin ihren Antrag auf die Unvereinbarkeit der fraglichen nationalen Regelung mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV). Die erstinstanzliche Klage war erfolglos.

Der EuGH sieht in den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats zur Konzernbesteuerung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn bei einer Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns nur die von gebietsansässigen Gesellschaften bezogenen Dividenden nicht der sogenannten Schachtelstrafe (5 % des Nettobetrags der Dividenden) unterzogen werden. Nach Ansicht des EuGH liegt eine unzulässige Ungleichbehandlung vor, wenn hingegen die von der Muttergesellschaft vereinnahmten Dividenden von Tochtergesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten bei ihr der Schachtelstrafe unterworfen werden. Die Ungleichbehandlung ist darin begründet, dass für die an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden von Tochtergesellschaften aus einem anderen Mitgliedstaat die Schachtelstrafe nicht neutralisiert wird, obwohl diese Gesellschaften objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen, wenn sie gebietsansässig wären.

Die im Ausgangsverfahren bestehende unterschiedliche steuerliche Behandlung lässt sich nicht mit dem Erfordernis rechtfertigen, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Denn sie betrifft nur die von der gebietsansässigen Muttergesellschaft bezogenen Dividenden. Schließlich kommt als Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung auch nicht die Einhaltung der Kohärenz des Steuersystems zum Tragen, das im Ausgangsverfahren in Rede steht. Orientiert man sich an der Gleichstellung des Konzerns, der aus der Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften besteht, mit einem einzigen Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten, so entsteht der Muttergesellschaft durch die Neutralisierung der Schachtelstrafe kein steuerlicher Nachteil.

Doppelbesteuerungsabkommen/ Außensteuerrecht

Sperrwirkung des DBA-Fremdvergleichs gegenüber Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG a. F.

Im Fall des BFH-Urteils vom 24.6.2015 (DStR 2015 S. 2120) war die Klägerin (K) – eine GmbH – an einer in Großbritannien ansässigen Tochtergesellschaft (J Ltd.) beteiligt. Zwischen den beiden Gesellschaften wurde im Jahr 2000 ein Darlehensvertrag geschlossen. Vereinbart wurde eine jährliche Verzinsung mit 5 %, nicht jedoch die Gestellung von Sicherheiten. Wegen der schlechten Geschäftsentwicklung der J Ltd. wurde der Geschäftsbetrieb am 31.10.2002 eingestellt und die Gesellschaft im Jahr 2004 liquidiert. Die K nahm in ihrer steuerlichen Gewinnermittlung auf den 31.10.2002 eine Teilwertabschreibung auf die Forderung gegenüber der J Ltd. vor. Das Finanzamt unterwarf die Wertberichtigung auf Forderungen dem Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 a. F. Ersatzweise komme eine Gewinnkorrektur nach § 1 AStG a. F. in Betracht. Die anschließende Klage gegen den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2002 war erfolgreich.

Der BFH bestätigt im Rahmen der Revisionsentscheidung die Ansicht des Finanzgerichts, dass die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002 nicht an der Konzernbeziehung zwischen der K und der J Ltd. scheitert. Bei Darlehensgewährungen zwischen Kapitalgesellschaften in einem Konzern kann es fremdüblich sein, von Sicherheiten abzusehen. Voraussetzung dafür ist, dass die Konzernbeziehungen für sich betrachtet eine Sicherheit bedeuten. Das regelmäßige Einstehen der Muttergesellschaft für Verbindlichkeiten der Tochter gegenüber Dritten lässt allerdings keinen zwingenden Schluss auf die

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Rückzahlung der Darlehensverbindlichkeit durch die Tochter zu. Mithin beeinflusst der Konzernrückhalt die handels- und steuerrechtlich gebotene Teilwertabschreibung einer konzerninternen Darlehensforderung prinzipiell – und so auch im Streitfall – nicht.

Der ursprünglich verfochtene Ansatz einer außerbilanziellen Korrektur durch § 8b Abs. 3 KStG wurde zwischenzeitlich vom Finanzamt nicht weiterverfolgt. Aber auch eine auf § 1 Abs. 1 AStG a. F. gestützte außerbilanzielle Korrektur hatte das Finanzgericht nach Ansicht des BFH zutreffend verneint. Dabei ließ es der BFH offen, ob die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 AStG a. F. erfüllt waren. Eine Einkünftekorrektur wegen einer fehlenden Besicherung des Darlehens musste im Streitfall ohnehin ausscheiden. Denn der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen (im Streitfall: Art. IV DBA Großbritannien 1964) ermöglicht eine Korrektur der Einkünfte nach nationalen Vorschriften der Staaten nur unter bestimmten Bedingungen: Voraussetzung ist, dass der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis (Darlehenszins) seiner Höhe – also seiner Angemessenheit – nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhält. Er ermöglicht indessen nicht die Korrektur einer Teilwertabschreibung auf Forderungen zur Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft in gegebenenfalls fremdunüblicher Weise unbesichert begeben hat. Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, dass § 1 Abs. 1 AStG a. F. als sogenannter Treaty Override ausgestaltet wäre.

Im Streitfall hatte das Finanzgericht hinsichtlich des Darlehensverhältnisses auch unter Berücksichtigung der fehlenden tatsächlichen Besicherung keine Anhaltspunkte dafür gesehen, dass der Zins seiner Höhe nach nicht angemessen war. Schließlich hatte das Finanzgericht in ebenfalls nicht angreifbarer Weise ausgeschlossen, dass es sich bei den Darlehensbegebungen um (verdeckte) Einlagen handelte.

Erbschaft-/Schenkungsteuer

Steuerbefreiung für ein Familienheim oder ein zu Wohnzwecken vermietetes Grundstück im Fall der Erbauseinandersetzung

Das BFH-Urteil vom 23.6.2015 (DStR 2015 S. 2066) betraf die Frage, ob die Steuervergünstigungen des § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG (Familienheim) und des § 13c ErbStG (vermietete Wohnungen) im Fall einer Erbenmehrheit nur dann anzuwenden sind, wenn die Erbteilung zeitnah – das heißt innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall – erfolgt.

Der Kläger war neben seiner Schwester zur Hälfte Miterbe seines am 24.12.2010 verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehörte neben weiteren Grundstücken ein mit einem Zweifamilienhaus bebautes Grundstück. Eine Wohnung in dem Zweifamilienhaus wurde von dem Erblasser gemeinsam mit seiner Tochter und nach dessen Tod von der Tochter allein genutzt. Ende 2011 zog der Kläger mit seiner Ehefrau in die Wohnung ein. Durch Erbauseinandersetzungsvertrag vom 23.3.2012 wurde die Erbengemeinschaft aufgehoben. Dem Kläger wurde das Grundstück mit dem Zweifamilienhaus übertragen. Die Schwester erhielt die anderen Grundstücke, deren Wert etwas höher lag. Das Finanzamt gewährte die Steuervergünstigungen für das Familienheim und die vermietete Wohnung jeweils nur auf der Basis der Erbquote von 50 %, weil die Erbauseinandersetzung nicht zeitnah zum Erbfall erfolgt sei. Der BFH sprach dem Kläger – wie bereits das Finanzgericht zutreffend entschieden hatte – die Bemessung nach vollem Wert zu.

Steuerfrei ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG der Erwerb von Todes wegen des Eigentums oder Miteigentums eines im Inland belegenen bebauten Grundstücks durch Kinder beziehungsweise Stiefkinder und durch deren Kinder beziehungsweise Stiefkinder bei Vorversterben der Erstgenannten. Voraussetzung hierfür ist, dass der Erblasser darin bis zum Erbfall eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzte (oder aus zwingenden Gründen an einer solchen Nutzung gehindert war). Diese Wohnung muss beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein (Familienheim) und die Wohnfläche darf 200 qm nicht übersteigen. Beim Erwerb durch Miterben richtet sich die Begünstigung nach der jeweiligen Erbquote.

Im Streitfall konnte der Kläger die Steuerbefreiung jedoch auch insoweit beanspruchen, als er im Rahmen der Erbteilung über seine Beteiligung als Miterbe hinaus das Alleineigentum an dem Familienheim erhalten hatte. Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Rahmen der Erbteilung auf einen Dritten und gibt der Dritte dem Erben nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, gilt Folgendes: Der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten erhöht sich insoweit um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens. Dritter kann auch ein Miterbe sein. Diese Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 4 ErbStG ermöglicht einen Begünstigungstransfer auf den Erwerber von begünstigtem Vermögen. Der Dritte, der für den Erwerb des begünstigten Vermögens anderes Vermögen aus demselben Nachlass hingibt, wird so gestellt, als habe er von Anfang an begünstigtes Vermögen erhalten. Ein solcher Begünstigungstransfer erhöht nur die Bemessungsgrundlage der Begünstigung. Er führt aber nicht zu einer Änderung der Zurechnung der Nachlassgegenstände.

Der Begünstigungstransfer setzt allerdings voraus, dass für das bei der Erbteilung erworbene Vermögen die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG greift. Der Erwerb muss deshalb eine Wohnung betreffen, die beim Erwerber unverzüglich zur Selbstnutzung bestimmt ist. Unverzüglich bedeutet, dass ein Erwerber innerhalb einer angemessenen Zeit nach dem Erbfall die Absicht zur Selbstnutzung der Wohnung fassen und tatsächlich umsetzen muss. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Diese Frist kann sich durch vom Erwerber nicht zu vertretende Umstände verlängern. Dies ist etwa der Fall, wenn sich der Einzug wegen einer Erbauseinandersetzung um einige weitere Monate verzögert oder er

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

sich aufgrund erforderlicher Reparaturen länger hinzieht. Der Zeitpunkt der Erbauseinandersetzung bleibt jedoch ohne Bedeutung. Insoweit ist eine zeitliche Nähe zum Erbfall nicht vorgeschrieben. Im Streitfall war nach der vom BFH nicht beanstandeten Würdigung des Finanzgerichts das Merkmal der „Unverzüglichkeit" erfüllt. Demgemäß war dem Kläger die Steuervergünstigung ohne Kürzung auf die Erbquote zu gewähren.

Dem Kläger steht ebenfalls der verminderte Wertansatz für die vermietete Wohnung nach § 13c Abs. 1 und 3 ErbStG auch insoweit zu, als er im Rahmen der Erbteilung über seinen Anteil als Miterbe hinaus das Alleineigentum am Zweifamilienhaus erhalten hat. Insofern ergibt sich ein Begünstigungstransfer in gleicher Art wie bezüglich des Familienheims.

Verbindlichkeiten aus Ausgleichsansprüchen auch bei Erwerb von steuerbegünstigtem Vermögen voll abziehbar

Der BFH hatte sich in zwei Urteilen mit der Frage der Abziehbarkeit von Verbindlichkeiten nach § 10 Abs. 6 ErbStG bei verschiedenen Ausgleichsansprüchen der Erben im Rahmen des Erwerbs von steuerbegünstigtem Vermögen nach § 13a ErbStG beschäftigt.

Im Fall des BFH-Urteils vom 22.7.2015 (DStR 2015 S. 2015) war die Klägerin (K) neben ihrem Bruder (B) zur Hälfte Miterbin des im Jahr 2001 verstorbenen Vaters (V). Die Ehefrau (E) des V hatte die Erbschaft ausgeschlagen. Zum Nachlass gehörten Beteiligungen des V von jeweils 76 % an einer GmbH (Stammkapital 50.000 DM) und an einer KG. K und B waren vor dem Erbfall nur an der GmbH beteiligt. Zur Erfüllung des Anspruchs der E auf Zugewinnausgleich übertrugen K und B im Jahr 2002 durch notarielle Vereinbarung Anteile an der GmbH im Nominalwert von 20.000 DM sowie 40 % der Anteile am Vermögen der KG auf E.

Im Erbschaftsteuerbescheid für das Streitjahr berücksichtigte das Finanzamt Folgendes: Die Übertragung der Gesellschaftsanteile an der GmbH und der KG auf E zur Erfüllung des Zugewinnausgleichsanspruchs führten zum anteiligen Wegfall der Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 2 ErbStG a. F. Dabei wurde der auf K entfallende Anteil am Zugewinnausgleichsanspruch der E vollständig als Nachlassverbindlichkeit erfasst. Hingegen wurde der von E geltend gemachte Pflichtteilsanspruch aufgrund des Erwerbs von K an dem verbliebenen Anteil an der GmbH (aufgrund der Steuervergünstigung) bei K nur zum Teil als Nachlassverbindlichkeit berücksichtigt. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Nach dem BFH-Urteil vom 22.7.2015 (S. 2015) war das Finanzgericht zwar zutreffend davon ausgegangen, dass die teilweise Übertragung der Anteile an der GmbH und der KG auf E zum anteiligen rückwirkenden Wegfall der Steuervergünstigung nach § 13a Abs. 2 ErbStG a. F. geführt hatte. Entgegen der Ansicht des Finanzgerichts war jedoch die Pflichtteilsschuld in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen. § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG a. F. begründet in Fällen, in denen zum Nachlass ein Anteil an einer GmbH gehört, dessen Erwerb nach § 13a ErbStG a. F. begünstigt ist, keine Einschränkung dieses Abzugs.

Die teilweise Übertragung der Gesellschaftsanteile an der GmbH und der KG auf E zur Erfüllung ihres Zugewinnausgleichsanspruchs führte nach § 13a Abs. 5 Nr. 1 und Nr. 4 ErbStG a. F. zum anteiligen rückwirkenden Wegfall des verminderten Wertansatzes. Die Steuervergünstigungen fallen unabhängig davon weg, ob der Mitunternehmeranteil und/oder der Anteil an der Kapitalgesellschaft freiwillig oder unfreiwillig veräußert werden. Somit gilt dies auch dann, wenn der Erwerber die Anteile zur Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen oder sonstigen Nachlassverbindlichkeiten auf den Gläubiger überträgt.

Ist der Erwerber bereits vor dem nach § 13a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 ErbStG a. F. begünstigten Erwerb eines Anteils an einer GmbH an dieser als Gesellschafter beteiligt gewesen, so gilt Folgendes: Veräußert der Erwerber seinen ursprünglichen Anteil, wirkt sich dies auf die Steuervergünstigungen für den hinzuerworbenen Anteil nicht aus. Hält ein Gesellschafter einer GmbH mehrere Anteile und veräußert er diese teilweise, so muss in dem notariell beurkundeten Vertrag über die Abtretung bestimmt werden, auf welchen Geschäftsanteil sich diese Vereinbarung bezieht. Wird in diesem Vertrag – wie im Streitfall – ausdrücklich die Veräußerung und Abtretung des von Todes wegen erworbenen Anteils an der GmbH vereinbart, kann nicht davon ausgegangen werden, dass die dem GmbH-Gesellschafter bereits früher gehörenden Anteile veräußert wurden.

Im Fall des BFH-Urteils vom 22.7.2015 (DStR 2015 S. 2013) erhielten die Klägerin (K) und ihr Bruder (B) aufgrund eines Vermächtnisses ihres im Jahr 2007 verstorbenen Vaters (V) sämtliche Anteile am Gesellschaftsvermögen einer GmbH & Co. KG. Mit den Vermächtnissen war die Ehefrau des V (E) als Alleinerbin beschwert. K und B waren ihrerseits mit einem Untervermächtnis beschwert. Dieses bestand in der Zahlung einer lebenslangen Versorgungsrente an E. Im Erbschaftsteuerbescheid für das Streitjahr berücksichtigte das Finanzamt die Steuervergünstigungen nach §§ 13a und 13b ErbStG. Die von K an E zu zahlende Versorgungsrente bewertete das Finanzamt mit dem Kapitalwert und beschränkte deren Abzug nach § 10 Abs. 6 Satz 4 ErbStG. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.

Der BFH vertrat im Urteil vom 22.7.2015 (S. 2013) entgegen der Ansicht des Finanzgerichts folgende Auffassung: Ist das Untervermächtnis auf die Zahlung von Geld gerichtet, muss die sich aus dem Untervermächtnis ergebende Schuld auch dann in voller Höhe vom Wert des Vermächtnisses abgezogen werden, wenn das Vermächtnis auf den nach § 13a ErbStG begünstigten Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft gerichtet ist. § 10 Abs. 6 ErbStG begründet keine Einschränkung dieses Abzugs.

Damit ging der BFH in beiden Urteilen davon aus, dass der Erwerber nach § 10 Abs. 1 Satz 2 in Verbindung mit Abs. 5 Nr. 2 ErbStG vom Wert des gesamten Vermögensanfalls die entsprechenden Verbindlichkeiten abziehen kann. Mit dem in § 10 Abs. 6 ErbStG verwendeten Merkmal des wirtschaftlichen Zusammenhangs ist dasselbe

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

gemeint wie in § 103 Abs. 1 BewG. Danach wird ein wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden mit der Gesamtheit oder einzelnen Teilen des Betriebsvermögens nach § 103 Abs. 1 BewG angenommen, wenn die Entstehung der Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die das Betriebsvermögen betreffen. Dagegen reicht es nicht aus, wenn lediglich ein rechtlicher Zusammenhang zwischen der Schuld und dem begünstigten Vermögen besteht.

Fehlt es an einem konkreten Zusammenhang einer Nachlassverbindlichkeit mit bestimmten zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen, so wird ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit allen zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen nicht allein dadurch begründet, dass der Erbe zur Erfüllung der Verbindlichkeit verpflichtet ist. Davon geht im Grundsatz auch die Finanzverwaltung aus. Nach R 31 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2003 und R E 10.10 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 2011 besteht „bei anderen allgemeinen Nachlassverbindlichkeiten“ kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen. Diese Nachlassverbindlichkeiten sind daher auch dann in voller Höhe abziehbar, wenn zum Erwerb von Todes wegen ganz oder teilweise steuerbefreite Vermögensgegenstände oder Vermögen nach § 10 Abs. 6 ErbStG gehören.

Nach Ansicht des BFH steht die Pflicht des Erben zur Erfüllung eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen. Aber auch eine auf die Zahlung von Geld gerichtete Vermächtnisschuld eines Erben ist eine allgemeine Nachlassverbindlichkeit, bei der kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen Vermögensgegenständen besteht. Sie ist deshalb unabhängig von der Zusammensetzung des Nachlasses in voller Höhe abziehbar. Gleiches muss auch dann gelten, wenn ein Vermächtnisnehmer seinerseits mit einem Geldvermächtnis beschwert ist. Einen sachlichen Grund, der die unterschiedliche Behandlung von Erben und Vermächtnisnehmern in diesem Zusammenhang unter Berücksichtigung des allgemeinen Gleichheitssatzes rechtfertigen könnte, gibt es nicht.

Verfahren

Neue Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und unlautere Mittel nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO

Im Fall des BFH-Urteils vom 8.7.2015 (DStR 2015 S. 2131) war streitig, ob ein bestandskräftiger Einkommensteuerbescheid geändert werden durfte. Die Klägerin erklärte in ihrer Einkommensteuererklärung 2007 in der Anlage N zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit einen Bruttoarbeitslohn von rund ./. 20.000 Euro und Entschädigungen von rund 174.000 Euro. Der Arbeitgeber übermittelte dem Finanzamt elektronisch die entsprechenden Daten. Aufgrund einer Aufforderung des Finanzamts reichte die Klägerin mit dem Schriftsatz vom 23.9.2008 weitere Unterlagen ein. Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 25.11.2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer fest. Dabei wurde der Betrag für die Direktversicherung von rund 50.000 Euro nach § 3 Nr. 63 EStG als steuerfrei behandelt und von der Abfindung abgezogen. Mithin wurde nur ein Betrag von rund 124.000 Euro als ermäßigt besteuerter Arbeitslohn berücksichtigt. Die Klägerin legte Einspruch mit der Begründung ein, dass sie eine Abfindung von 174.000 Euro erhalten habe. Eine andere Sachbearbeiterin half dem Einspruch mit Änderungsbescheid vom 4.2.2009 ab. Aufgrund einer bei dem Arbeitgeber durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung erließ das Finanzamt am 8.4.2010 einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid und erfasste dabei einen Bruttoarbeitslohn von rund 30.000 Euro. Die Klage war erfolgreich.

Im Rahmen des Revisionsverfahrens bestätigte der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts, dass der bestandskräftige Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4.2.2009 weder nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO noch nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c AO geändert werden durfte.

Nachträglich werden Tatsachen oder Beweismittel nach § 173 AO bekannt, wenn deren Kenntnis nach dem Zeitpunkt erlangt wird, in dem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen ist. Dabei kommt es grundsätzlich auf den Wissensstand der zur Bearbeitung des Steuerfalls berufenen Dienststelle an, wobei aktenkundige Tatsachen stets als bekannt gelten. Im Streitfall waren die Tatsachen bereits mit der Einreichung des Klägerschriftsatzes vom 23.9.2008 aktenkundig und damit dem Finanzamt bekannt. Auf die individuelle Kenntnis der neu zuständigen Sachbearbeiterin kommt es nicht an. Das Finanzamt ist im geänderten Einkommensteuerbescheid vom 8.4.2010 gegenüber dem Abhilfebescheid lediglich zu einer anderen rechtlichen Würdigung gelangt.

Unter arglistiger Täuschung ist nach § 172 AO die bewusste und vorsätzliche Irreführung zu verstehen. Darunter fällt jedes vorsätzliche Verschweigen oder Vortäuschen von Tatsachen, durch das die Willensbildung der Behörde unzulässig beeinflusst wird. Im Streitfall lag in der erneuten Bezugnahme auf die Angaben in der elektronischen Steuerbescheinigung im Rahmen des Einspruchs keine arglistige Täuschung vor. Da dem Finanzamt der Sachverhalt bereits vollständig offengelegt war, hatte die Klägerin diesem lediglich eine andere rechtliche Würdigung hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung der Direktversicherung mitgeteilt.

Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug eines Generalmieters und Entschädigung für Garantieverzicht

Das Urteil des BFH vom 15.4.2015 (DStR 2015 S. 1973) betrifft den Vorsteuerabzug eines Generalmieters aus seinen Mietaufwendungen und die umsatzsteuerliche Behandlung einer vom Vermieter erhaltenen Entschädigung für die Ablösung einer Mietgarantie.

Im Streitfall mietete eine GbR als Generalmieter eine Einkaufspassage für fünf Jahre mit Option zur Verlängerung an. Zusätzlich wurde vereinbart, dass die GbR nur verpflichtet war, eine Miete für diejenigen Flächen zu zahlen, die ab Mietbeginn bereits

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

vermietet waren. Für die zu diesem Zeitpunkt leer stehenden Flächen bestand eine Verpflichtung zur Mietzahlung nur insoweit, als diese Flächen zukünftig vermietet werden konnten. Diese Zusatzvereinbarung wurde im Jahr vor dem Streitjahr aufgehoben. Dafür erhielt die GbR eine im Streitjahr von ihr in Rechnung gestellte Ausgleichszahlung zuzüglich Umsatzsteuer. Die GbR berücksichtigte diesen Vorgang in ihrer Umsatzsteuererklärung des Streitjahrs.

Die GbR machte in ihrer Umsatzsteuererklärung zudem Vorsteuerbeträge aus der Anmietung der Einkaufspassage in Höhe der im Mietvertrag ausgewiesenen Umsatzsteuer geltend. Unter Berücksichtigung der Höhe der steuerfreien Mietumsätze (Agentur für Arbeit, Kreisverwaltung, Ärzte) und der Höhe nach Option (§ 9 Abs. 1, 2 UStG) steuerpflichtigen Mietumsätze (Café, Friseur, Bäcker etc. – einschließlich Leerflächen) entsprach dies einem Vorsteuerabzug aus den Mietaufwendungen von 70,88 %. Unter Hinweis auf den seit 1.1.2004 in § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG angeordneten Vorrang des Flächenschlüssels war das Finanzamt der Ansicht, dass lediglich 61,04 % der Vorsteuern abzugsfähig seien. Dabei ordnete es leer stehende Flächen entsprechend ihrer vorherigen Nutzung den steuerpflichtig beziehungsweise steuerfrei vermieteten Flächen zu.

Der BFH kommt zum Ergebnis, dass sich der Vorsteuerabzug eines Generalmieters aus seinen Mietaufwendungen nach § 15 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 9 UStG richtet. Der Vorsteuerabzug ist damit nur insoweit zulässig, als der Vermieter wirksam zur Umsatzsteuer optiert hat. Wird darüber hinausgehend Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, liegt ein unrichtiger Steuerausweis (§ 14c Abs. 1 UStG) vor, der kein Recht zum Vorsteuerabzug begründet.

Soweit das Grundstück – wie im Streitfall – nicht ausschließlich für Umsätze genutzt wird, die den Vorsteuerabzug ermöglichen, lässt § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG einen nur teilweisen Verzicht im Umfang der Verwendung für Umsätze zu, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Eine solche Teiloption ist nur insoweit zulässig, als Teilflächen eindeutig bestimmbar sind und diese entweder steuerpflichtig weitervermietet wurden oder aber die Absicht der steuerpflichtigen Weitervermietung bestand. Im Streitfall beabsichtigte die GbR eine steuerpflichtige Verwendung der angemieteten Grundstücksflächen nur insoweit, als diese Flächen zuvor steuerpflichtig vermietet waren. War eine Fläche vor dem Leerstand gewerblich genutzt, indiziert dies aufgrund der auf diese Verwendung zugeschnittenen Bauweise und Ausstattung im Regelfall die weitere Verwendungsabsicht. Die vom Finanzamt vorgenommene Aufteilung der Leerstandsflächen war somit grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Ferner liegt im Streitfall ein Garantieversprechen des Vermieters vor, da dieser das wirtschaftliche Risiko der GbR aus dem ungewissen Ausgang ihrer Vermietungstätigkeit für die Leerstandsflächen übernahm. Diese Leistung war mangels eines besonderen Entgelts nicht steuerbar. Bei Entgeltlichkeit wäre die Einräumung der Mietgarantie nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei. Dies hat zur Folge, dass umgekehrt auch der entgeltliche Verzicht auf eine Mietgarantie nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei ist. Der BFH folgert dies entsprechend dem EuGH-Urteil vom 15.12.1993 – Rs. C-63/92 – Lubbock Fine zur Rückgabe einer Mietsache gegen Abstandszahlung. Die Verzichtsleistung war steuerbar im Jahr vor dem Streitjahr. Die GbR optierte zur Umsatzsteuer, in dem sie dem Vermieter im Streitjahr gesondert Umsatzsteuer in Rechnung stellte. Dies war in zeitlicher Hinsicht wirksam, da die Steuerfestsetzung des Vorjahrs angefochten war. Eine Besteuerung der Verzichtsleistung im Streitjahr scheidet damit aus.

Ort von Dienstleistungen – Nachweis der Unternehmereigenschaft von Schweizer Kunden

Bei Dienstleistungen richtet sich das Besteuerungsrecht, sofern nichts anderes gilt, nach dem Ort, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 UStG).

Ist der Kunde in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässig, wird dessen Unternehmereigenschaft in der Regel durch die Verwendung der in der EU erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nachgewiesen. Ist der Kunde außerhalb der EU ansässig, kann als Nachweis eine Behörde des Sitzstaats bescheinigen, dass der Kunde dort als Unternehmer erfasst ist. Die Bescheinigung soll inhaltlich der Unternehmerbescheinigung nach dem Vordruck USt 1 TN entsprechen. Kann der Nachweis nicht anhand einer solchen Bescheinigung geführt werden, werden auch alternative Belege anerkannt. Dazu zählen zum Beispiel eine Mehrwertsteuernummer oder eine ähnliche, vom Kunden von seinem Ansässigkeitsstaat zugeteilte und zur Identifizierung von Unternehmen verwendete Nummer.

Die OFD Niedersachsen geht in ihrer Verfügung vom 15.6.2015 (DStR 2015 S. 1979) auf die Anerkennung der schweizerischen Unternehmens-Identifikationsnummer (UID) als Nachweis der Unternehmereigenschaft ein. In der Schweiz ist seit 2014 die UID die gültige Identifikationsnummer für die 28 kantonalen Handelsregister und für die Mehrwertsteuer. Das Schweizer Bundesamt für Statistik weist dem einzelnen Unternehmer die UID zu und verwaltet das im Internet verfügbare UID-Register.

Unter dem Link https://www.uid.admin.ch/Search.aspx können online Such- und Bestätigungsabfragen durchgeführt werden. Unter „Mehrwertsteuerdaten“ werden der Beginn und das Ende der Steuerpflicht sowie der jeweilige Status im MwSt-Register angezeigt („Nicht im MwSt-Register“/„Aktiv“/„Gelöscht“). Zudem ist angegeben, wenn das Unternehmen in der Schweiz lediglich unter einer c/o-Adresse geführt wird.

Legt ein in der Schweiz ansässiger Kunde einem deutschen Unternehmer keine Unternehmerbescheinigung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vor, kann eine ihm erteilte und verwendete UID grundsätzlich als Nachweis der Unternehmereigenschaft anerkannt werden. Dies setzt voraus, dass dem leistenden Unternehmer aufgrund einer Anfrage beim UID-Register eine Bestätigung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorliegt, dass die verwendete UID dem schweizerischen Kunden zuzuordnen und er als Unternehmer aktiv ist.

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Dies gilt jedoch nicht, wenn der in dem UID-Register aufgenommene Kunde mit dem Zusatz einer c/o-Adresse geführt wird. In solchen Fällen bedarf es weiterer Nachfragen beim Kunden, ob der Sitz tatsächlich in der Schweiz liegt und die Leistung für den Unternehmenssitz bestimmt ist.

Anforderung an den Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Der BFH zeigt mit seinem Urteil vom 22.7.2015 (DStR 2015 S. 2069) die Anforderungen an einen CMR-Frachtbrief als ordnungsgemäßen Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen auf. Zudem stellt er klar, dass die Angabe des Bestimmungsorts in einem handelsüblichen Beleg die Angabe eines konkreten Orts im Bestimmungsland erfordert.

Im Streitfall erkannte das Finanzamt für sieben von einem Kfz-Händler ausgeführte Fahrzeuglieferungen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferungen nicht an. Bei zwei Lieferungen eines Pkw an spanische Firmen handelte es sich um Versendungslieferungen. In Feld 1 des vorgelegten CMR-Frachtbriefs war jeweils der Kfz-Händler als Auftraggeber der Versendung eingetragen, während tatsächlich die Abnehmer selbstständige Transportbeauftragte bevollmächtigt hatten. Bei den anderen fünf Lieferungen an ungarische, portugiesische und spanische Firmen hatten die Abnehmer beziehungsweise Abholer jeweils bestätigt, die Fahrzeuge „ordnungsgemäß aus Deutschland", „aus der Bundesrepublik Deutschland in die EU-Mitgliedsstaaten" oder „in o.g. Bestimmungsland" auszuführen. Teilweise war zudem die Verbringensbestätigung nicht vom tatsächlichen Abholer, sondern vom Abnehmer unterzeichnet. Bei einer Lieferung war die Unterschrift des tatsächlichen Abholers unleserlich, da sie mit einem Firmenstempel des angeblichen Abnehmers überstempelt war, und im Fall einer anderen Lieferung wich die Unterschrift des Abholers von der Unterschrift in der von ihm vorgelegten Passkopie ab. Das Finanzgericht sah hinsichtlich dieser Lieferungen den Belegnachweis als nicht erbracht an und wies die Klage ab. Die Revision des Kfz-Händlers hatte keinen Erfolg.

Der BFH kommt zum Ergebnis, dass ein CMR-Frachtbrief als ordnungsgemäßer Frachtbrief insbesondere die Vertragsparteien des Beförderungsvertrags angeben muss, um als ordnungsgemäßer Beleg anerkannt zu werden. Dies sind der Frachtführer sowie – als Absender im Feld 1 – derjenige, der den Vertrag mit dem Frachtführer geschlossen hat. Vertragspartner des Frachtführers – und damit Absender – muss nicht unbedingt der Lieferant sein. Absender kann insbesondere auch der Kunde als Abnehmer der Lieferung sein, wenn er den Frachtführer beauftragt. Weist der CMR-Frachtbrief nicht den zutreffenden Absender aus, ist die Lieferung grundsätzlich steuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung aus Gründen des Gutglaubensschutzes gemäß § 6a Abs. 4 UStG kam vorliegend nicht in Betracht. Der Kfz-Händler war ein im Export von Fahrzeugen erfahrener Unternehmer. Er wusste oder hätte zumindest wissen müssen, dass der im CMR-Frachtbrief einzutragende Absender der Auftraggeber des Frachtführers ist und dass dies im Streitfall nicht zutraf.

Auch für die anderen Lieferungen war der Belegnachweis nicht erbracht. Gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV a. F. soll der Unternehmer den Nachweis der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet unter anderem durch einen handelsüblichen Beleg führen, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt. Allgemeine Angaben, wie die Bestätigung, den Liefergegenstand ordnungsgemäß aus Deutschland oder in ein im Einzelnen bezeichnetes Bestimmungsland auszuführen, reichen nicht aus. Eine Steuerbefreiung unter Gutglaubensschutzgesichtspunkten nach § 6a Abs. 4 UStG kam auch für diese Lieferungen nicht in Betracht. Dass sich aus den Belegen der Bestimmungsort nicht ergibt, war offensichtlich und deshalb bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erkennbar. Auf andere Mängel im Belegnachweis musste der BFH somit nicht eingehen.

Trotz derartiger Mängel wären die Lieferungen steuerfrei gewesen, wenn objektiv zweifelsfrei festgestanden hätte, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt waren. Vorliegend stand jedoch nicht objektiv fest, dass die Fahrzeuge in das übrige Unionsgebiet gelangt waren. Zweifel konnten nicht durch andere objektiv feststehende Tatsachen – zum Beispiel den Nachweis der zeitnahen straßenverkehrsrechtlichen Anmeldung der Fahrzeuge im jeweils anderen Mitgliedstaat – ausgeräumt werden.

Ordnungsgemäße Rechnungsanschrift für den Vorsteuerabzug

Das Urteil des BFH vom 22.7.2015 (DStR 2015 S. 2073) betrifft neben dem Belegnachweis für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen die Anforderungen an ordnungsgemäße Rechnungsangaben für den Vorsteuerabzug. Im Zentrum der Entscheidung steht das Merkmal der „vollständigen Anschrift" nach § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG.

Im Streitfall handelte eine GmbH mit Pkw. Neben der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen ist der Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen über Pkw streitig. Das Finanzamt war der Ansicht, dass Vorsteuerbeträge in Höhe von circa 800.000 Euro nicht abziehbar seien. Der Rechnungsaussteller sei eine „Scheinfirma", die unter ihrer Rechnungsanschrift keinen Sitz gehabt habe. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht versagte ebenfalls den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen. Bei der Rechnungsadresse handele es sich um einen Briefkastensitz. An der Rechnungsadresse habe sich unter anderem ein Buchhaltungsbüro befunden, das die Post entgegengenommen und für den Rechnungsaussteller Buchhaltungsarbeiten erledigte. Eigene geschäftliche Aktivitäten des Rechnungsausstellers hätten dort nicht stattgefunden. Der Rechnungsaussteller habe die Büroräume und Lagerfläche unter einer anderen Anschrift angemietet. Es spreche einiges dafür, dass sich dort auch die von ihm gehandelten Pkw befunden hätten.

Auch die Revision der GmbH hatte keinen Erfolg. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

besitzt. Eine solche Rechnung muss unter anderem gemäß § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten. Der den Vorsteuerabzug begehrende Leistungsempfänger trägt dabei die Feststellungslast. Unzureichend ist die Angabe einer Anschrift, an der im Zeitpunkt der Rechnungsstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden. Gleiches gilt, wenn der Leistungsempfänger ein Postfach verwendet (im Gegensatz zu Abschnitt 14.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE).

Soweit der BFH im Urteil vom 19.4.2007 (DStR 2007 S. 1524) die Auffassung vertreten hat, ein Briefkastensitz mit nur postalischer Erreichbarkeit könne ausreichen, hält er hieran nicht mehr fest. Laut BFH bildet ein bloßer Briefkastensitz die wirtschaftliche Realität nicht ab, sondern verschleiert sie. Ein Vorsteuerabzug aus Vertrauensgesichtspunkten ist nicht im Festsetzungsverfahren, sondern nur im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163, 227 AO denkbar. Eine Verbindung beider Verfahren ist nach der Steuerfestsetzung wie im Streitfall jedoch nicht mehr möglich.

Im vorliegenden Fall hat die GmbH hinsichtlich des Verkaufs der Pkw auch keinen Belegnachweis für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung erbracht. Zwar kann sich die gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 2, § 17c Abs. 2 Nr. 9 UStDV erforderliche Angabe des Bestimmungsorts unter Berücksichtigung aller Umstände im Einzelfall aus der Rechnungsanschrift des Abnehmers ergeben. Dies gilt jedoch im Grundsatz nur, wenn davon auszugehen ist, dass der Gegenstand der Lieferung auch zum Unternehmenssitz des Abnehmers versendet oder befördert wird. Das war hier nicht der Fall, da nach den Feststellungen des Finanzgerichts der Verbleib der Pkw „völlig unklar“ war.

Zudem waren die Lieferungen auch nicht nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei. Die Frage des Gutglaubensschutzes stellt sich erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten nachgekommen ist. Maßgeblich ist hierfür die formelle Vollständigkeit, nicht aber die inhaltliche Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben, da § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG das Vertrauen auf unrichtige Abnehmerangaben schützt.

Im Streitfall fehlt es jedoch an einem belegmäßigen Nachweis des Bestimmungsorts, da dieser nicht ohne Weiteres mit der Unternehmensanschrift des Abnehmers gleichgesetzt werden kann. Kommt der Unternehmer seinen Nachweispflichten gemäß § 6a Abs. 3 UStG, §§ 17a, 17c UStDV nicht nach, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Etwas anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind. Das war vorliegend schon aufgrund des unklaren Verbleibs der Pkw nicht der Fall.

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Begriff der Warenzusammenstellung im Zollrecht

Mit dem rechtskräftigen Urteil vom 6.5.2015 (Az.: 4 K 116/14; BeckRS 2015, 95151) hat das Finanzgericht Hamburg zum Begriff der Warenzusammenstellung aus zollrechtlicher Sicht Stellung genommen. Zu entscheiden war, ob Zusammenstellungen in Kartons mit Ursprung in China, in denen jeweils ein Rahmen, eine Fahrradgabel und eine Sattelstütze verpackt waren, zollrechtlich als Warenzusammenstellung zu betrachten waren. Dies hätte zur Folge gehabt, dass ein Antidumpingzoll, der zum damaligen Zeitpunkt nur einzelne Fahrradteile betraf, nicht zu erheben gewesen wäre.

Das Finanzgericht führte anlässlich dieses Streitfalls die Grundsätze einer Einreihung von Warenzusammenstellungen wie folgt aus: Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH seien maßgebliche Kriterien für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen sowie in den Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln des Gemeinsamen Zolltarifs festgelegt sind. Soweit in den Positionen und Anmerkungen nichts anderes bestimmt sei, richte sich die Einreihung nach den Allgemeinen Vorschriften (AV) 2 bis 5 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur.

In der im vorliegenden Fall streitigen AV 3b) ist definiert, dass eine für den Einzelverkauf aufgemachte Warenzusammenstellung nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht wird, der ihr den wesentlichen Charakter gibt. Gemäß den Erläuterungen zur AV 3b) sei eine „Warenzusammenstellung in Aufmachungen für den Einzelverkauf“ eine Zusammenstellung, die mindestens aus zwei verschiedenen Waren besteht. Die Warenzusammenstellung muss zur Befriedigung eines speziellen Bedarfs oder zur Ausübung einer bestimmten Tätigkeit erfolgt und so aufgemacht sein, dass sie sich ohne vorheriges Umpacken zur direkten Abgabe an den Verbraucher eignet.

Das Finanzgericht widersprach dem Vorliegen der notwendigen Voraussetzung, dass die Fahrradteile der Befriedigung eines speziellen Bedarfs dienen. Explizit wird ausgeführt, dass eine restriktive Auslegung geboten sei, um ein Ausufern des Anwendungsbereichs der AV 3b) zu vermeiden. So müsse ein enger, durch den speziellen Bedarf begründeter sachlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Bestandteilen bestehen. Diesen verneinte das Finanzgericht für die hier streitige Zusammenstellung.

Nach Ansicht des Finanzgerichts liegt ein begründeter sachlicher Zusammenhang nur vor, wenn es sich bei der Befriedigung des speziellen Bedarfs um eine bestimmte Nutzung der verschiedenen Bestandteile der Warenzusammenstellung handele, die über die schlichte Zusammenfügung der Bestandteile hinausgehe. Aus den hier streitigen Teilen eines Fahrrads lasse sich lediglich wiederum ein Teil eines Fahrrads herstellen. Eine Nutzung der verschiedenen Teile, die über deren Zusammenbau hinausgeht, sei ausgeschlossen.

Im Gegensatz hierzu dienen beispielsweise verschiedene Lebensmittel für die Zubereitung eines Fertiggerichts dazu, eine Mahlzeit zum Zwecke der Nahrungsaufnahme herzustellen. Entsprechendes gelte für Frisier-Necessaires oder die Zusammenstellung von Zeichengeräten, die jeweils dem speziellen Bedarf „Herrichtung der Frisur“ beziehungsweise „Anfertigung einer Zeichnung“ dienen. Dies ist zum Beispiel auch bei der Zusammenstellung einer Schultertasche der Fall, in der sich eine Wickelauflage, eine Isoliertasche für Flaschen und ein Reißverschlussbeutel befinden, die dem speziellen Bedarf der Versorgung eines Babys außerhalb der häuslichen Umgebung dienen.

In Anbetracht dessen ergibt sich nach Auffassung des Finanzgerichts kein spezieller Bedarf aus den Fahrradteilen, da diese wieder nur zu einem Teil eines Fahrrads zusammengebaut werden können, ohne dass über die schlichte Montage hinaus eine weitere Nutzung möglich wäre.

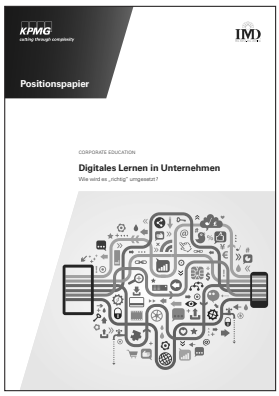
Im Ergebnis lag also keine Warenzusammenstellung im Sinne der AV 3b) vor. Der Antidumpingzoll auf einzelne Fahrradteile wurde daher im Streitfall zu Recht erhoben.

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/insights/2015/10/acounting-news-oktober-2015.html

Mit dem Infodienst **Steuern & Recht** von KPMG erhalten Sie unter www.kpmg.de/Themen/1809.htm eine tagesaktuelle Nachrichtenübersicht zu steuerlichen und rechtlichen Themen – für Ihren ganz persönlichen Wissensvorsprung.

© 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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Literaturtipps



Positionspapier – Digitales Lernen in Unternehmen: Wie wird es „richtig" umgesetzt?

Die Wettbewerbsfähigkeit eines Unternehmens hängt in der Regel stark vom Bildungsniveau der Belegschaft ab. Um Mitarbeiter zu schulen und weiterzuentwickeln, rücken zunehmend auch digitale Lehr- und Lernansätze ins Blickfeld. In der Praxis machen bisher allerdings nur wenige Firmen tatsächlich von diesen Lehrmethoden Gebrauch. Zu diesem Ergebnis kommt das gemeinsame Positionspapier von KPMG und dem International Institute for Management Development (IMD). Es zeigt, dass bislang nur jedes fünfte (20 %) von 68 befragten multinationalen Unternehmen digitale Weiterbildung im Firmenalltag häufig nutzt.

Ziel des Positionspapiers ist es, auf die Anforderungen und Herausforderungen des digitalen Lernens aufmerksam zu machen und Wege aufzuzeigen, wie dieses effektiv im Unternehmen eingesetzt werden kann. Darüber hinaus werden praktische Handlungsempfehlungen abgeleitet.

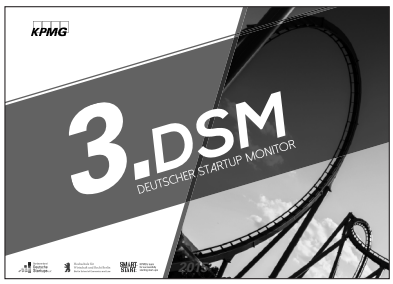
Kostenfreier Download der Publikation unter https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/digitales-lernen-in-unternehmen-KPMG-2015.pdf

Telco Excellence: Arbeiten Telekommunikationsunternehmen auf höchstem Niveau? – Die Kundensicht

Internet und Telefonanschluss stellen heute für Kunden keine Besonderheit mehr dar. Hauptargument ist meist der beste Preis – bei bester Netzabdeckung und freundlichen Servicemitarbeitern. Das zeigt diese aktuelle Studie, die in Zusammenarbeit von KPMG und TNS Emnid entstand. Sie untersucht, wie zufrieden Kunden mit den Angeboten sind, wie einfach oder schwer sie ihren Anbieter erreichen und wie sie diesen in Bezug auf Innovation einschätzen.

Neue Konkurrenten auf dem Markt für Telefonie und Internetdienste sind insbesondere Kabelnetzbetreiber, die mit einem breiten Portfolio beim Kunden punkten wollen. Um in einem weitestgehend gesättigten Markt mit hoher Wettbewerbsintensität wie der Telekommunikationsbranche bestehen zu können, sind exzellente Leistungen zu konkurrenzfähigen Preisen gefragt. Ein Unternehmen muss strukturell und operativ in der Lage sein, profitabel den Bedürfnissen der Kunden voll und ganz gerecht zu werden. Die Studie zeigt, dass deutsche Telekommunikationsunternehmen diesem Anspruch noch nicht gerecht werden. Dabei liegt vor allem im Streben nach „Operational Excellence" eine große Chance, in einem harten Wettbewerbsumfeld Vorteile zu erzielen und gleichzeitig profitabler zu werden.

Kostenfreier Download der Studie unter https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/telco-excellence-KPMG-2015-2.pdf



Deutscher Startup-Monitor 2015

Deutschlands Startups sind weiter auf Wachstumskurs – so das Ergebnis des aktuellen Startup-Monitor (DSM), für den KPMG in Deutschland, der Bundesverband Deutsche Startups e. V. und die Hochschule für Wirtschaft und Recht auch in diesem Jahr wieder mehr als 80 Gründungsnetzwerke in der gesamten Bundesrepublik befragt haben. Regionale Auswertungen liegen für Berlin, München, Hamburg, Stuttgart/Karlsruhe und die Rhein-Ruhr-Region vor. Ziel des DSM ist unter anderem, der Politik Orientierung zu geben und fundierte Fakten zur Verfügung zu stellen, damit Gründen in Deutschland einfacher und erfolgreicher ist.

Der DSM zeigt, dass junge Unternehmer Gründer aus Überzeugung sind und im Fall eines Scheiterns auch mit einem neuen Startup einen anderen Weg gehen. Lediglich ein Drittel der Startups ist ausschließlich auf dem deutschen Markt tätig. Rund 75 % planen eine weitere Internationalisierung. Auch junge Unternehmer ohne deutsche Staatsbürgerschaft gründen in Deutschland. Die Mitarbeiterstruktur zeugt ebenfalls von Internationalität: Deutschlandweit besitzen 22 % der Arbeitnehmer in Startups keine deutsche Staatsbürgerschaft. Vor allem schnelles Wachstum stellt für die jungen Unternehmen eine Herausforderung dar.

Kostenfreier Download der Publikation unter https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/deutscher-startup-monitor-2015-KPMG.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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

KPMG-Veranstaltungen*

Optimierungspotenzial für Krankenhäuser hinsichtlich Einkauf und Finanzierung
3. November 2015 in Düsseldorf

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

Global Shipping Conference Navigating the future**
3. November 2015 in Hamburg

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

Steuerbegünstigte Körperschaften**
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

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

FATCA/CRS – Erfahrungsaustausch 2015**
9. November 2015 in Frankfurt am Main

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

To Be Tax Compliant: Steuerliches IKS in der Praxis – BMF – Diskussionsentwurf zu § 153 AO
10. November 2015 in München
11. November 2015 in Stuttgart
12. November 2015 in Frankfurt am Main
17. November 2015 in Düsseldorf
3. Dezember 2015 in Hamburg
9. Dezember 2015 in Hannover
1. März 2016 in Berlin

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

E-Bilanz von Personengesellschaften – Neue Herausforderungen nach Ablauf der Übergangsregelungen
12. November 2015 in Nürnberg

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

Steuerliche Überlegungen für Kreditinstitute und Finanzdienstleister**
12. November 2015 in Frankfurt am Main
25. November 2015 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Christine Hottner
T +49 69 9587-3327
chottner@kpmg.com

Erfahrungsaustausch Banken und Finanzdienstleister
17. November 2015 in Berlin

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +40 30 2068-4763
birgitmueller@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

Steuerliche Überlegungen zum Jahresende – Fokus mittelständische Unternehmen
24. November 2015 in Frankfurt am Main
26. November 2015 in Saarbrücken
1. Dezember 2015 in Mainz-Finthen

Ihre Ansprechpartnerin:
Lena Streckert
T +49 69 9587-1336
lstreckert@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
** Kostenpflichtige Veranstaltung

© 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 und das Logo 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. Gabriele Rautenstrauch
Ganghoferstraße 29
80339 München
T +49 89 9282-4813
grautenstrauch@kpmg.com

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

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 und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.