

KPMG-Mitteilungen

**Neuigkeiten und Entwicklungen im Steuerrecht
sowie im Zoll- und Außenwirtschaftsrecht**

Januar/Februar 2016

Inhalt (Auszug)

Editorial

2

Steuerrecht

3

Wegfall einer wertlosen Forderung gegen den
Gesellschafter ist kein Liquidationsgewinn

3

Ermäßigte Besteuerung einer Abfindung bei Gering-
fügigkeit einer Teilauszahlung

6

Konsekutives Masterstudium als Teil der Erstausbildung

7

Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Gewerbe-
steuer

9

Atypische Maklervermittlung nicht grunderwerbsteuer-
pflichtig und damit nicht umsatzsteuerfrei

9

Angemessenheit der Höhe von Aussetzungszinsen bis
Dezember 2011

12

Steuerfreier Umtausch von Bitcoins in gesetzliche
Zahlungsmittel

13

Rückwirkend zum 1.7.2004 geänderte Bemessungs-
grundlage in „Seeling-Fällen“ verfassungsgemäß

14

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

18

Antidumpingzoll für Rohformstücke, Rohrverschluss-
stücke und Rohrverbindungsstücke aus Eisen oder Stahl
mit Ursprung in der VR China

18

Literaturtipps

19

KPMG-Veranstaltungen

20

Impressum

21

Editorial



Andreas Patzner
Financial Services
Frankfurt am Main

Liebe Leserinnen und Leser,

das Investmentsteuerrecht soll reformiert werden: Am 18.12.2015 hat das Bundesfinanzministerium den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Investmentsteuerreform (InvStRefG) veröffentlicht und diverse Verbände um Stellungnahme bis zum 15.1.2016 gebeten. Er basiert auf einem Diskussionsentwurf vom 21.7.2015 und gliedert sich im Wesentlichen in drei Teile.

Künftig sollen Gestaltungen zur Umgehung von Dividendenbesteuerung über Investmentfonds und in der Direktanlage vermieden werden. Daher soll für seit dem 1.1.2016 vereinnahmte deutsche Dividendeneinkünfte eine Abstandnahme, Erstattung oder Anrechnung deutscher Kapitalertragsteuer nur noch dann möglich sein, wenn der Empfänger der Dividenden mindestens 45 Tage Eigentümer der entsprechenden Aktien war und ein tatsächliches Wertveränderungsrisiko von mindestens 30 % innehatte.

Um den Ermittlungs- und Kontrollaufwand erheblich zu verringern, soll bis zum Jahr 2017 die jährliche Bescheinigung der Besteuerungsgrundlagen von Publikumsfonds durch einen Berufsträger aufzeigen, ob und gegebenenfalls welche steuerlichen Gestaltungen im Fonds durchgeführt wurden. Wie bereits im Diskussionsentwurf geplant, sollen ab dem Jahr 2018 bestimmte inländische Einkünfte – wie etwa deutsche Dividenden, deutsche Mieterträge und Veräußerungsgewinne aus deutschen Immobilien – bei in- und ausländischen Investmentfonds gleichermaßen mit einer Körperschaftsteuer von 15 % besteuert werden. Anleger in Publikumsfonds sollen dann losgelöst von den tatsächlichen steuerlichen Erträgen des Fonds typisierend mit einer Vorabpauschale beziehungsweise auf Basis der Ausschüttung besteuert werden. Die Besteuerung der Anleger in Spezialfonds wird nur im Grundsatz beibehalten, in vielen Bereichen jedoch gravierend verändert.

Nach der derzeitigen Begründung des Gesetzentwurfs soll die Reform EU-rechtliche Risiken minimieren, steuerliche Gestaltungen verhindern und die Besteuerung vereinfachen. Ersten Stellungnahmen der Verbände zufolge ist es jedoch zweifelhaft, ob diese Zielsetzungen erreicht werden.

Tritt das Investmentsteuerreformgesetz in der derzeitigen Fassung in Kraft, könnten sich rückwirkend für natürliche oder juristische Personen, die deutsche Aktien halten, Nachteile bei der Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer ergeben. Auch in- und ausländische Investmentfonds, Versicherungen, Banken sowie sämtliche privaten und institutionellen Kapitalanleger (zum Beispiel Pensionskassen) wären betroffen. KPMG verfolgt die weitere Entwicklung des Gesetzgebungsverfahrens in enger Abstimmung mit verschiedenen Verbänden. Gerne unterstützen Sie unsere Fachleute dabei, sich frühzeitig auf die möglichen Änderungen vorzubereiten.

I Einkommensteuer

Betriebsaufspaltung bei Gewerblichkeit des Betriebsunternehmens kraft Rechtsform und mehreren Besitzunternehmen

In dem dem BFH-Urteil vom 18.6.2015 (DStR 2015 S. 2424) zugrunde liegenden Sachverhalt war eine Grundstücksgemeinschaft in der Rechtsform einer GbR (Klägerin – K) Eigentümerin eines bebauten Grundstücks. Am Gesellschaftsvermögen der K waren AB mit 80 % und CB mit 20 % beteiligt. Ab dem 1.1.1999 verpachtete die K das Grundstück an die Y-GmbH, die in die bereits bestehenden Miet- und Pachtverträge eintrat. Am Stammkapital der Y-GmbH waren AB mit 90 % und CB mit 10 % beteiligt. Neben der K verpachteten weitere Grundstücksgesellschaften, an deren Gesellschaftsvermögen ebenfalls AB (mehrheitlich) und CB beteiligt waren, ihren jeweiligen Grundbesitz an die Y-GmbH. Aufgrund der Grundstücksverpachtung an die Y-GmbH ging die K ab 1999 vom Vorliegen einer Betriebsaufspaltung und damit von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus.

Nach einer Außenprüfung behandelte das Finanzamt die Einkünfte aus der Verpachtung des Grundstücks als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Aufgrund einer fehlenden sachlichen Verflechtung zwischen Betriebs- und Besitzgesellschaft seien die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung nicht erfüllt. Dementsprechend erließ das Finanzamt geänderte Bescheide zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für 1999 bis 2002 und hob die Bescheide zur gesonderten Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeverluste auf den 31.12.2000 bis 31.12.2002 auf. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hob das Finanzgericht lediglich die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für 1999 und 2000 auf. Im Übrigen wies das Finanzgericht die Klage ab.

Nach Auffassung des BFH waren im Streitfall die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung (sachliche und personelle Verflechtung) und damit eines gewerblichen Besitzunternehmens nach § 15 EStG erfüllt. Dies gilt zum einen für die personelle Verflechtung von Betriebs- und Besitzunternehmen unter Heranziehung der Personengruppentheorie. Zum anderen ist aber auch das an die Y-GmbH zur Weiterverpachtung überlassene Grundstück bei ihr als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren. Der BFH hob deshalb die Vorentscheidung auf und

verwies die Rechtssache wegen fehlender Feststellungen zur Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der vortragsfähigen Gewerbeverluste an das Finanzgericht zurück.

Ein der Betriebsgesellschaft überlassenes und von ihr genutztes Grundstück stellt eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn das Grundstück für die Betriebsgesellschaft wirtschaftlich von nicht nur geringer Bedeutung ist. Notwendig ist, dass das Grundstück die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet und es ihr ermöglicht, ihren Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben. Die sachliche Verflechtung ist bereits bei der Überlassung (nur) einer wesentlichen Betriebsgrundlage erfüllt. Daher kann – wie auch im Streitfall – ein Betriebsunternehmen mit mehreren Besitzunternehmen, die der Betriebsgesellschaft ihrerseits wesentliche Betriebsgrundlagen überlassen, jeweils eine weitere Betriebsaufspaltung begründen. Durch die vorliegende Betriebsstruktur, nämlich die Anmietung und Weitervermietung einer Vielzahl von Grundstücken, besteht die Möglichkeit, das unternehmerische Risiko objektübergreifend zu diversifizieren. Dabei ist ausschließlich auf die Sicht des Betriebsunternehmens abzustellen.

Der Annahme einer Betriebsaufspaltung steht (auch) nicht entgegen, dass die Vermietung und Verpachtung des Grundstücks des Besitzunternehmens durch das Betriebsunternehmen nur kraft Rechtsform gemäß § 8 Abs. 2 KStG als gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren ist. Entscheidend für die Anwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung ist, dass sich – wie im Streitfall – die hinter der Grundstücksgesellschaft stehenden Gesellschafter durch die Nutzungsüberlassung der Grundstücke an die Kapitalgesellschaft deren besonderer gesellschaftsrechtlicher Risikostruktur bedienen und über die Kapitalgesellschaft ihre unternehmerische Tätigkeit ausüben. **I**

Wegfall einer wertlosen Forderung gegen den Gesellschafter ist kein Liquidationsgewinn

Im Fall des BFH-Urteils vom 16.6.2015 (DStR 2015 S. 2489) war der Kläger alleiniger Gesellschafter einer GmbH. Die GmbH gewährte ihm Darlehen für private Zwecke ohne Sicherheitsvereinbarungen. Bei der Bilanzerstellung für die Jahre 2001 und 2002 nahm die GmbH Teilwertabschreibungen auf die im Verrechnungskonto zum 31.12.2001 und 31.12.2002

erfassten Forderungen gegenüber dem Kläger vor. Nach einer Außenprüfung qualifizierte das Finanzamt die Teilwertabschreibungen sowie die in den Jahren 2001 und 2002 an den Kläger ausgereichten Beträge als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA).

Im Jahr 2005 wurde zunächst ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens der GmbH mangels Masse abgelehnt und sodann die GmbH wegen Vermögenslosigkeit aufgelöst. Mit einem nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheid 2005 (Streitjahr) erfasste das Finanzamt einen Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 4 EStG von rund 195.000 Euro. Dabei berücksichtigte das Finanzamt als fiktiven Veräußerungspreis die infolge des Insolvenzverfahrens weggefallene Forderung gegenüber dem Kläger zuzüglich der Teilwertabschreibungen und abzüglich der als vGA erfassten Auszahlungen. Nach Ansicht des Finanzgerichts sei hingegen der Auflösungsgewinn nach § 17 Abs. 4 EStG nur insoweit zu erfassen, als er nicht zu den Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG gehöre. Allerdings blieb die Klage erfolglos.

Der BFH hob das vorinstanzliche Urteil auf und verwies die Sache zur anderweitigen Entscheidung zurück. Nach Auffassung des BFH ist die im Rahmen der Auflösung einer GmbH unterbliebene Einziehung einer Forderung aus dem Verrechnungskonto des alleinigen Gesellschafters nicht als Auflösungsgewinn nach § 17 Abs. 4 EStG zu qualifizieren, wenn diese Forderung angesichts der Vermögenslosigkeit des Gesellschafters wertlos ist. Allerdings konnte der Senat nicht abschließend darüber entscheiden, ob und in welcher Höhe der Kläger unter Umständen im Streitjahr Einkünfte aus Kapitalvermögen als sonstige Bezüge aus seinem Anteil an der GmbH nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bezogen hatte.

Das dem Gesellschafter zugewiesene oder zurückgezahlte Vermögen zur Ermittlung des Auflösungsgewinns erfasst alle ihm im Rahmen der Auflösung zugewiesenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter aus dem Vermögen der Gesellschaft. Davon ausgenommen sind jedoch die Bezüge, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehören (§ 17 Abs. 4 Satz 3 EStG). Gegenstand des zugewiesenen Vermögens kann auch die Befreiung des Gesellschafters von einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Verbindlichkeit sein. Besteht die Forderung der Gesellschaft gegen den Gesellschafter hingegen zivilrechtlich fort, ist Letzterem kein Wirtschaftsgut aus dem Vermögen der Gesellschaft zugewiesen worden. Weder die Auflösung noch die sich wegen Vermögenslosigkeit anschließende Löschung der GmbH führen zivilrechtlich zur

Befreiung des Gesellschafters von einer gegenüber der Gesellschaft bestehenden Verbindlichkeit.

Wäre der Kläger im Rahmen der Auflösung der GmbH von seiner Verbindlichkeit aus dem Verrechnungskonto tatsächlich befreit worden, so wäre bei der Ermittlung des Auflösungsgewinns die Forderung mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen. Ist die Forderung allerdings wegen Vermögenslosigkeit des Schuldners uneinbringlich geworden, so bleibt sie außer Ansatz (§ 12 Abs. 2 BewG). Nach den bindenden Feststellungen des Finanzgerichts war die GmbH bereits im Zeitpunkt der rechtskräftigen Ablehnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse vermögenslos, sodass mit Zuteilungen aus ihrem Vermögen nicht mehr zu rechnen war. Mithin war auch die Forderung der GmbH wegen der Vermögenslosigkeit des Klägers objektiv wertlos und damit nicht anzusetzen. Das Finanzgericht wird im zweiten Rechtsgang zu entscheiden haben, ob und in welchem Umfang dem Kläger ein Vermögensvorteil aus der Darlehensgewährung zugeflossen ist, der im Streitjahr bei ihm als vGA zu behandeln ist. **I**

Werbungskosten des Arbeitnehmers aus Bürgschaftsverlusten bei Arbeitgeberinsolvenz

Im Fall des BFH-Urteils vom 8.7.2015 (DStR 2015 S. 2533) war zwischen den Beteiligten streitig, ob Aufwendungen aus Bürgschaftsinsanspruchnahmen als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit zu erfassen sind. Der Kläger war seit 2002 Geschäftsführer einer GmbH. Für diese Tätigkeit sollte er ein festes Monatsgehalt und eine erfolgsabhängige Tantieme erhalten. Nach dem Gesellschaftsvertrag übernahm der Kläger vom Stammkapital in Höhe von 25.000 Euro einen Anteil in Höhe von 15.000 Euro treuhänderisch im Auftrag und für Rechnung eines Treugebers ohne Vergütungsanspruch. Zwei Banken gewährten der GmbH im Jahr 2003 zur Finanzierung von Grundstückskäufen einen entsprechenden Kreditrahmen. Dabei wurden als Sicherheiten selbstschuldnerische Höchstbetragsbürgschaften des Klägers vereinbart. Im Jahr 2004 wurde der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH mangels Masse abgelehnt und der Kläger als Geschäftsführer abberufen. Die beiden Banken nahmen ihn aus den Bürgschaften in Anspruch.

Der Kläger machte im Rahmen der Einkommensteuererklärungen in den Streitjahren (2009 bis 2011) die ihm aus der Inanspruchnahme der Bürgschaften entstandenen Aufwendungen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt lehnte hingegen in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden den Werbungskostenabzug ab. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren begründete

der Kläger gegenüber dem Finanzgericht den Anspruch auf Werbungskostenabzug im Zusammenhang mit seiner Geschäftsführertätigkeit. Der Treuhänder habe ihm das für die Gründung der GmbH erforderliche Stammkapital zur Verfügung gestellt und eine Beteiligung an der GmbH in Aussicht gestellt, um ihn als Geschäftsführer zu gewinnen. Ohne die der GmbH gewährten Darlehen hätte er seine Tätigkeit als Geschäftsführer nicht mehr ausüben können. Die Klage blieb erfolglos.

Der BFH hob das Urteil der Vorinstanz auf und verwies die Rechtssache an das Finanzgericht zurück. Dabei sah der BFH einen Fehler in der Rechtsanwendung. Nach der Würdigung des Finanzgerichts schied im Streitfall ein Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit aus, weil die Bürgschaftsübernahme nicht maßgeblich durch die Stellung des Klägers als Arbeitnehmer, sondern durch die angestrebte Beteiligung an der GmbH veranlasst gewesen sei. Nach Ansicht des BFH fehlten jedoch konkrete Feststellungen zum beabsichtigten Beteiligungserwerb, um feststellen zu können, ob die Bürgschaftsübernahmen durch einen künftigen, hier fehlgeschlagenen Beteiligungserwerb vorwiegend veranlasst und damit sämtliche anderen möglichen Veranlassungszusammenhänge ausgeschlossen waren.

Stehen Aufwendungen zu mehreren Einkunftsarten in einem wirtschaftlichen Zusammenhang, so entscheidet stets der engere und wirtschaftlich vorrangige Veranlassungszusammenhang. So ist bei einem an der Gesellschaft in nur sehr geringem Umfang beteiligten Arbeitnehmer, der eine Bürgschaft für seinen Arbeitgeber übernimmt, davon auszugehen, dass diese Bürgschaftsübernahme durch das Arbeitsverhältnis veranlasst ist. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer erst eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung an seinem Arbeitgeber anstrebt. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass ein Erwerbsaufwand nicht durch eine schon tatsächlich gegebene und gegenwärtig ausgeübte Tätigkeit, sondern durch eine zunächst nur angestrebte andere Erwerbstätigkeit überwiegend veranlasst ist. Eine solche Zurechnung setzt jedoch voraus, dass diese künftige Erwerbstätigkeit hinreichend konkret feststeht. Denn nur dann kann zwischen dieser Erwerbstätigkeit und dem Erwerbsaufwand ein objektiv feststellbarer Veranlassungszusammenhang bestehen, der eine entsprechende Zurechnung rechtfertigt.

Im Streitfall lagen keine näheren Feststellungen zum geplanten Beteiligungserwerb des Klägers vor. Es fehlten Feststellungen, ob, wann, mit wem und mit welchem Inhalt Verhandlungen über einen künftigen Erwerb einer Beteiligung geführt worden waren.

Schließlich mangelte es an konkreten Hinweisen, welchen Umfang die „angestrebte Beteiligung“ hätte erreichen sollen und zu welchem Zeitpunkt und zu welchen Bedingungen ein solcher Erwerb beabsichtigt gewesen war. **I**

Einkommensteuernachzahlung bei Nettolohnvereinbarung

Im Fall des BFH-Urteils vom 3.9.2015 (DStR 2015 S. 2599) war der Kläger aufgrund einer Entsendungsvereinbarung seit 2004 als Angestellter im Inland tätig. Die Arbeitgeberin zahlte dem Kläger nach einer Nettolohnvereinbarung den vereinbarten Nettolohn und übernahm die darauf entfallenden Steuern. Kam es bei der Veranlagung der Einkommensteuer des Klägers zu einer Erstattung, führte das Finanzamt die Erstattungsbeträge an die Arbeitgeberin ab. Entstand hingegen eine Nachzahlung zur Einkommensteuer, zahlte die Arbeitgeberin diese Beträge an das Finanzamt.

Für das Streitjahr 2008 erklärte der Kläger einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 280.057 Euro sowie steuerpflichtigen Arbeitslohn in Höhe von 21.705 Euro, von dem kein Steuerabzug vorgenommen wurde. Der negative Betrag von 21.705 Euro setzte sich aus Erstattungen für die Jahre 2005 bis 2007 in Höhe von 22.925 Euro und einer von der Arbeitgeberin geleisteten Einkommensteuernachzahlung für 2004 von 1.220 Euro zusammen. Das Finanzamt rechnete die Nachzahlung für 2004 auf einen Bruttobetrag von 2.189 Euro hoch und setzte die Einkommensteuer mit einem Betrag von 259.321 Euro (280.057 Euro minus 22.925 Euro plus 2.189 Euro) fest. Die finanzgerichtliche Klage war erfolgreich. Der BFH hob diese Entscheidung aber im Rahmen des Revisionsverfahrens auf.

Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht zu Unrecht entschieden, dass es sich bei der von der Arbeitgeberin im Streitjahr geleisteten Nachzahlung zur Einkommensteuer des Klägers für 2004 nicht um steuerpflichtigen Nettoarbeitslohn handelte, der auf einen Bruttolohn hochzurechnen war. Denn leistet der Arbeitgeber bei einer Nettolohnvereinbarung für den Arbeitnehmer eine Einkommensteuernachzahlung für einen vorangegangenen Veranlagungszeitraum, wendet er dem Arbeitnehmer Arbeitslohn zu. Dieser Lohn ist dem Arbeitnehmer als sonstiger Bezug im Zeitpunkt der Zahlung zugeflossen. Dabei unterliegt der Vorteil, der in der Tilgung der persönlichen Einkommensteuerschuld des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber liegt, der Einkommensteuer und ist deshalb auf einen Bruttobetrag hochzurechnen.

Bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers führt die Nettolohnvereinbarung dazu,

dass bei seinen Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit neben dem Nettolohn die Vorteile zu erfassen sind, die in der Übernahme von Lohnsteuer und Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung durch den Arbeitgeber bestehen. Mithin hat der Arbeitnehmer in seiner Steuererklärung nicht nur den Nettolohn, sondern auch den durch Hochrechnung ermittelten Bruttolohn zu deklarieren. Dabei wird der Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge) in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 Satz 4 in Verbindung mit § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG).

Das Ergebnis blieb davon unberührt, dass durch die Nachzahlung im Streitjahr 2008 eine Einkommensteuererstattung für 2004, die im Jahr 2006 erfolgt war, teilweise rückgängig gemacht wurde. Denn die Einkommensteuererstattung für 2004, bei der es sich um die Rückzahlung überzahlten Arbeitslohns handelte, und die in der Übernahme der persönlichen Einkommensteuerschuld liegende Lohnzahlung im Streitjahr sind verschiedene (und damit getrennt zu beurteilende) Zahlungsvorgänge. Es besteht zwischen Einnahmen und Ausgaben (negativen Einnahmen) kein generelles Korrespondenzprinzip. Schließlich wird durch die Einkommensteuernachzahlung auch nicht der laufende Nettoarbeitslohn korrigiert. Vielmehr wird eine in der Nettolohnvereinbarung strukturell angelegte und daher arbeitsvertraglich geschuldete Gehaltsnachzahlung in einem späteren Veranlagungszeitraum als sonstiger Bezug geleistet. ■

Ermäßigte Besteuerung einer Abfindung bei Geringfügigkeit einer Teilauszahlung

Im Fall des BFH-Urteils vom 13.10.2015 (DStR 2015 S. 2658) stritten die Beteiligten darüber, ob eine Abfindung ermäßigt zu besteuern ist, wenn die Auszahlung in zwei verschiedenen Veranlagungszeiträumen erfolgt. Der Kläger erzielte Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Das Arbeitsverhältnis endete durch einen Aufhebungsvertrag zum 30.9.2010. Für den Verlust des Arbeitsplatzes sagte der Arbeitgeber dem Kläger eine betriebliche Abfindung von 104.800 Euro sowie eine Tarifabfindung von 10.200 Euro zu. Die Tarifabfindung floss ihm im Jahr 2010 zu und wurde in voller Höhe besteuert. Die betriebliche Abfindung floss dem Kläger erst im Streitjahr 2011 zu; dabei führte der Arbeitgeber die Lohnsteuer ohne Erfassung der Tarifiermäßigung ab. In seiner Einkommensteuererklärung für 2011 machte der Kläger geltend, die betriebliche Abfindung sei als Entschädigung für entgangene Einnahmen ermäßigt zu besteuern. Das Finanzamt hingegen unterwarf die betriebliche Abfindung dem vollen Steuersatz. Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht der Klage statt.

Der BFH wies die Revision des Finanzamts als unbegründet ab. Nach seiner Auffassung steht die Auszahlung einer einheitlichen Abfindung in zwei Teilbeträgen der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausnahmsweise nicht entgegen, wenn sich die Teilzahlungen im Verhältnis zueinander eindeutig als Haupt- und Nebenleistung darstellen und die Nebenleistung geringfügig ist. Dabei kann eine Nebenleistung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung als geringfügig einzustufen sein, wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung.

Nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG kommen als außerordentliche Einkünfte etwa Entschädigungen in Betracht, die gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden. Solche außerordentlichen Einkünfte, die nach § 34 Abs. 1 EStG ermäßigt besteuert werden, setzen weiter voraus, dass die Entschädigung grundsätzlich in einem Veranlagungszeitraum zufließt und geeignet ist, eine einmalige und außergewöhnliche Progressionssteigerung herbeizuführen. Im Allgemeinen steht die Auszahlung einer einheitlichen Abfindung in zwei Veranlagungszeiträumen der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes entgegen. Davon abweichend kann – wie im Streitfall – eine Teilzahlung ausnahmsweise unschädlich sein, wenn die Nebenleistung geringfügig ist.

Im Streitfall belief sich die Teilauszahlung lediglich auf knapp 10 % der Hauptleistung. Eine geringfügige Nebenleistung hatte der Senat nicht mehr angenommen, wenn sie mehr als 10 % der Hauptleistung beträgt. Nach der vom Finanzamt vorgenommenen Proberechnung ermäßigte sich die Einkommensteuer bei Anwendung des § 34 EStG von 37.273 Euro um 10.806 Euro auf 26.467 Euro. Die Tarifiermäßigung war somit anzuwenden, da die von dem Kläger im Vorjahr vereinnahmte Teilzahlung von 10.200 Euro niedriger war als die streitige Steuerermäßigung der Hauptleistung (10.806 Euro). Zu berücksichtigen war ferner, dass der Kläger auf die Höhe der Abfindung und die Modalitäten ihrer Auszahlung offenbar keinen entscheidenden Einfluss hatte. ■

Gewerblichkeit von Einkünften aus Pokerturnieren

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 16.9.2015 (DStR 2015 S. 2651) darüber zu entscheiden, ob im Rahmen von Pokerturnieren erzielte Einkünfte steuerbar sind. Während der Kläger von nicht steuerbaren Glücksspielgewinnen ausging, nahm das Finanzamt gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG an.

Der Kläger hatte im Streitjahr 2008 neben seinen Einnahmen aus hauptberuflicher Tätigkeit als Flugkapitän unter anderem Gewinne aus der Teilnahme an Pokerturnieren erzielt. Nachdem er zunächst keine entsprechenden Einkünfte in seiner Steuererklärung angab, setzte das Finanzamt im Wege der Schätzung Pokergewinne in Höhe von 59.000 Euro fest. In seiner im Rahmen des Einspruchsverfahrens abgegebenen Steuererklärung ergänzte der Kläger zwar einige Gewinne aus seiner Tätigkeit als Pokerautor. Die Turniergewinne behandelte er aber weiterhin als nicht steuerbar. Die Finanzverwaltung hielt hingegen an einer Besteuerung der Pokergewinne fest und setzte die Einkünfte nach Verböserungshinweis auf 73.500 Euro fest.

Das Finanzgericht entschied, dass die Einkünfte des Klägers als gewerbliche Einkünfte steuerbar sind. Der Kläger habe sich als Turnierpokerspieler selbstständig und nachhaltig betätigt. Bereits zwischen 2003 und 2007 habe er an 19 Turnieren teilgenommen und – bei Antrittsgeldern von knapp 44.000 Euro – hierbei Preisgelder von circa 600.000 Euro vereinnahmt. Die Teilnahme stelle sich auch als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dar. Der Kläger trage dem Veranstalter der Pokerturniere die öffentliche Darbietung seiner spielerischen Fähigkeiten an, wofür ihm als Gegenleistung ein von seiner Platzierung abhängiges Preisgeld in Aussicht gestellt werde.

Der BFH bestätigt in seiner Revisionsentscheidung die Überlegungen des Finanzgerichts. Die getroffenen Würdigungen seien im Ergebnis nicht zu beanstanden, da es sich insoweit um tatsächliche Schlussfolgerungen handle, die das Revisionsgericht binden. Insbesondere könne die vom Finanzgericht festgestellte Teilnahme des Klägers am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht deshalb entfallen, weil es sich bei den praktizierten Pokervarianten um „reines Glücksspiel“ gehandelt habe. Ein solches „reines Glücksspiel“ liege unter Berücksichtigung der relevanten Literatur und Rechtsprechung nicht vor, wenn bereits bei einem durchschnittlichen Spieler das Geschicklichkeitselement nur noch wenig hinter das Glückselement zurücktrete beziehungsweise dieses sogar übertreffe. Dies bedeute, dass das Pokerspiel im Allgemeinen als Mischung zwischen Glücks- und Geschicklichkeitsspiel anzusehen sei.

Darüber hinaus weist der BFH auch den Vortrag des Klägers zurück, dass seine Betätigung als Turnierpokerspieler in erster Linie aus seiner ausgeprägten Spielleidenschaft resultiere und nicht zur Erzielung eines Totalgewinns diene. Bei der Gewinnerzielungsabsicht handle es sich nach zutreffender Würdigung der Vorinstanz zwar um ein subjektives Tat-

bestandsmerkmal. Dieses sei aber nicht nach den Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen, sondern nach den äußeren Umständen zu beurteilen. Nach den gesetzgeberischen Wertungen reiche es insoweit auch aus, wenn die Gewinnerzielungsabsicht einen Nebenzweck darstelle. Schließlich betont der BFH, dass die Beweiswürdigung des Finanzgerichts weder lückenhaft noch widersprüchlich war. ■

■ Einkommensteuer/Kindergeld

Konsekutives Masterstudium als Teil der Erstausbildung

Kindergeld wird nach §§ 62 und 63 Abs. 1 EStG für Kinder gewährt, die nach § 32 Abs. 4 EStG steuerlich zu berücksichtigen sind. Hierzu gehören auch Kinder, die zwar das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben und für einen Beruf ausgebildet werden. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird das Kind nur noch berücksichtigt, wenn es keiner oder nur einer geringfügigen Erwerbstätigkeit nachgeht. Als geringfügig gelten Tätigkeiten von nicht mehr als 20 Stunden wöchentlich, Ausbildungsverhältnisse oder Minijobs (§§ 8, 8a IV. Sozialgesetzbuch). Ist eine Erstausbildung noch nicht abgeschlossen, ist eine Erwerbstätigkeit jedoch steuerlich unbeachtlich.

Im Fall des BFH-Urteils vom 3.9.2015 (DStR 2015 S. 2601) hatte der Sohn der Klägerin im April 2013 den Studiengang Wirtschaftsmathematik an der Universität D mit dem Bachelorabschluss beendet. Er war jedoch seit dem Wintersemester 2012/2013 auch für den Masterstudiengang, ebenfalls im Bereich Wirtschaftsmathematik, eingeschrieben und führte diesen Studiengang nach Abschluss des Bachelorabschlusses fort. Er nahm gleichzeitig eine Beschäftigung als studentische Hilfskraft sowie als Nachhilfelehrer auf. Streitig war, ob eine Erstausbildung bereits abgeschlossen war oder noch andauerte. Die übrigen Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung als Kind waren nicht streitig.

Die Voraussetzung „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ liegt erst dann vor, wenn das Kind befähigt ist, den von ihm angestrebten Beruf auszuüben. Hieraus ergibt sich, dass auch erst dann ein Verbrauch der Erstausbildung im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG eintreten kann. Da es auf das vom Kind angestrebte Berufsziel ankommt, ist die Erstausbildung nicht bereits mit dem ersten (objektiv) berufsqualifizierenden Abschluss (zum Beispiel in einem öffentlich-rechtlich geordneten

Ausbildungsgang) vollendet, wenn das eigentliche Berufsziel noch nicht erreicht ist.

Mehraktige Ausbildungsmaßnahmen sind dann als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das verfolgte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann. Ist aufgrund objektiver Beweiszeichen erkennbar, dass das Kind die für sein Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat, kann auch eine weiterführende Ausbildung jedenfalls dann noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein, wenn die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang miteinander stehen. Im Streitfall ergibt sich ein solcher Zusammenhang allein schon aus dem Umstand, dass der Masterstudiengang auf dem vorherigen Bachelorstudium aufbaut (konsekutives Masterstudium nach § 19 Abs. 4 Hochschulrahmengesetz).

Im Streitfall konnte das angestrebte Berufsziel nur über einen weiteren Abschluss erreicht werden, sodass der erste Abschluss als Teil eines mehraktigen Ausbildungsgangs zu qualifizieren war. Der BFH gab daher dem Antrag auf Weitergewährung des Kindergelds statt. **I**

I Gewerbesteuer

Steuerbefreiung der Betriebskapitalgesellschaft nach § 3 Nr. 20 GewStG schlägt auf Besitzpersonengesellschaft durch

Im Fall des BFH-Urteils vom 20.8.2015 (DStR 2015 S. 2536) fungierte die B-GmbH (B) als Komplementärin einer GmbH & Co. KG (Klägerin – K). Die K verpachtete in den Streitjahren (2007 bis 2009) Betriebsgebäude und Inventargegenstände an die B, die darin eine Klinik zur Behandlung von Krebserkrankungen betrieb. Das Finanzamt berücksichtigte in den die K betreffenden Bescheiden über den Gewerbesteuermessbetrag die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG nicht. Die von der K beantragte Ausdehnung der Steuerbefreiung der Betriebsgesellschaft (Krankenhaus) auch auf sie als Besitzgesellschaft blieb erfolglos.

Der BFH hob das Urteil des Finanzgerichts und die Einspruchsentscheidung sowie die maßgeblichen Gewerbesteuermessbescheide auf. Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht zu Unrecht entschieden, dass die gewerbliche Betätigung der K in den Streitjahren nicht nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG von der Gewerbesteuer befreit war. Nach

der genannten Vorschrift sind Krankenhäuser von der Gewerbesteuer ausgenommen, wenn bei ihnen im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder Abs. 2 AO bezeichneten Voraussetzungen – wie im Streitfall – erfüllt sind. Dabei erstreckt sich die tätigkeitsbezogene und rechtsformneutrale Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer bei einer Betriebsaufspaltung auch auf die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit der Besitzpersonengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG.

Die im Streitfall bestehende Betriebsaufspaltung hat zur Folge, dass die Verpachtungstätigkeit der K als gewerblich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG und § 2 Abs. 1 GewStG zu qualifizieren war. Denn bei einer GmbH & Co. KG mit originär gewerblichen Einkünften wird die gewerbliche Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG überlagert. Dabei steht die Rechtsform der K der Erstreckung der Gewerbesteuerbefreiung auf die Verpachtungstätigkeit der K nicht entgegen. Die Vorschrift des § 3 Nr. 20 GewStG soll zur Kostenentlastung bei den Trägern von Krankenhäusern, Altenheimen und ähnlichen Einrichtungen ungeachtet von deren Rechtsform beitragen.

Die rechtsformunabhängige Erstreckung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auf das Besitzunternehmen findet ihre Bestätigung in einer teleologischen Auslegung des Befreiungstatbestands. Bei einer Betriebsaufspaltung gehören die Anteile der beide Unternehmen beherrschenden Gesellschafter an der Betriebsgesellschaft zum notwendigen Betriebs- beziehungsweise Sonderbetriebsvermögen beim Besitzunternehmen. Im Fall einer Ablehnung der Erstreckung der Befreiung auf das Besitzunternehmen hätte dies eine Belastung mit Gewerbesteuer zur Folge, soweit und sobald der beim Betriebsunternehmen erwirtschaftete Gewinn (Gewerbeertrag) an die beherrschenden Gesellschafter beider Unternehmen ausgeschüttet wird. Dies wäre mit der vom Gesetzgeber verfolgten Intention unvereinbar. Darüber hinaus wäre es jedoch auch unbeachtlich, wenn die K als gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte erzielt hat. Denn auch insoweit würde die Rechtsformneutralität der Befreiungsvorschrift zum Tragen kommen, wenn die K Trägerin eines Krankenhauses wäre.

Schließlich bewirkt die vom BFH befürwortete Merkmalsübertragung auf das Besitzunternehmen keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Als Vergleichsgruppe können im Streitfall nur solche fremde Dritte in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG herangezogen werden, die Träger eines Krankenhauses sind. Eine solche

Vergleichsgruppe wäre in diesem Kontext in gleicher Weise begünstigt wie ein aufgrund einer Betriebsaufspaltung einheitlich gedachtes Unternehmen aus Besitz- und Betriebsgesellschaft. **I**

Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Gewerbesteuer

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz vom 14.8.2007 wurde mit Wirkung ab 2008 der Abs. 5b in § 4 EStG eingefügt. Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift sind die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgaben. Im Hinblick darauf, dass die Gewerbesteuer jedoch durch den Betrieb des Gewerbes veranlasst ist, stellt die Gewerbesteuer zwar eine Betriebsausgabe dar, kann aber nicht abgezogen werden. Die neue Regelung ist demzufolge eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips. Dies gebietet eine grundsätzliche Abzugsfähigkeit von betrieblichen Aufwendungen vor dem Hintergrund der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Der BFH hatte nun in seiner Entscheidung vom 10.9.2015 (DStR 2015 S. 2539) zu prüfen, ob die Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe verfassungsgemäß ist.

Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 GG) verlangt vom Gesetzgeber, Belastungsentscheidungen im Steuerrecht folgerichtig im Sinne einer Belastungsgleichheit durchzusetzen. Durch den Betrieb veranlasste Betriebsausgaben sind daher grundsätzlich abziehbar zu stellen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Als solche kommen insbesondere außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungszwecke in Betracht, allerdings nicht rein fiskalische Zwecke wie der der Steuereinnahmenerhöhung.

Die für die Lastengleichheit maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber unter anderem nach dem sogenannten objektiven Nettoprinzip. Der Gesetzgeber kann dieses Prinzip bei Vorliegen wichtiger Gründe durchbrechen, wobei er sich generalisierender, typisierender und pauschaler Regelungen bedienen darf. Für den Bereich der Körperschaftsteuer hatte der BFH (Urteil vom 16.1.2014, BStBl II 2014 S. 531) solche sachlich rechtfertigenden Gründe für die Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer angenommen. Durch die – vorher bestehende – Abziehbarkeit der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe wurde die Bemessungsgrundlage für die Einkommen beziehungsweise Körperschaftsteuer und damit auch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer selbst gemindert. Zudem wurde bei Personenge-

sellschaften die Gewerbesteuer pauschal auf die Einkommensteuer angerechnet.

Hierdurch ergab sich ein intransparentes Zusammenwirken der unterschiedlichen Steuern. Die Vermischung der Einkommensströme des Staats und der Kommunen zog eine wesentliche Erschwernis der genauen Zurechnung der Steuereinnahmen auf die verschiedenen Gebietskörperschaften nach sich. Die – jetzt geschaffene – Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer verbesserte wesentlich die Transparenz der Steuerbelastung und ermöglichte eine Entflechtung der Finanzierungsströme der staatlichen und kommunalen Ebene. Dies sind legitime gesetzgeberische Ziele. Mit der Neuregelung wurde gleichzeitig der Anrechnungsfaktor für die Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer von 1,8 auf 3,8 erhöht und dadurch im Bereich der Einkommensteuer (Personengesellschaften) die Belastung durch die Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer (nahezu) vollständig kompensiert. Vor dem Hintergrund dieser Kompensation sah der BFH (Urteil vom 10.9.2015, DStR 2015 S. 2539) die bezweckte Verbesserung der Steuerbelastungstransparenz und Entflechtung der Finanzierungsströme in der staatlichen und kommunalen Ebene als eine hinreichende sachliche Rechtfertigung für die Neuregelung an und verneinte eine Verfassungswidrigkeit. **I**

I Grunderwerbsteuer/Umsatzsteuer

Atypische Maklervermittlung nicht Grunderwerbsteuerpflichtig und damit nicht umsatzsteuerfrei

In dem dem BFH-Urteil vom 10.9.2015 (DStR 2015 S. 2550) zugrunde liegenden Sachverhalt verpflichtete sich die Klägerin gegenüber Grundstückseigentümern, in deren Namen Eigentumswohnungen zu einem Mindestverkaufspreis zu veräußern. Dabei sollten ihr die über den Mindestverkaufspreis hinausgehenden Erlöse als Vertriebsentgelt zustehen. Die Eigentümer erteilten der Klägerin alleinige Verkaufsrechte und unwiderrufliche Verkaufsvollmachten. Nach den von der Klägerin und den Grundstückseigentümern getroffenen Vereinbarungen sollten die Kaufverträge unmittelbar zwischen den Eigentümern und den Erwerbern zustande kommen. Die Eigentümer sollten den Mindestverkaufspreis einbehalten und den erzielten Mehrerlös als Vertriebsentgelt an die Klägerin abführen. Das Finanzamt ging davon aus, dass Letztere als atypische Maklerin gegenüber den Eigentümern nach § 1 Abs. 2 GrEStG steuerpflichtige Leistungen erbracht habe. Im Streitjahr 2006 berichtigte die Klägerin die maßgeblichen Rechnungen. Diese enthielten nunmehr den Hinweis auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG.

Dabei machte die Klägerin in ihrer Umsatzsteuererklärung 2006 eine Umsatzminderung von rund 2 Millionen Euro geltend. In dem am 24.6.2008 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2006 wurde der Berichtigungsbetrag nicht erfasst. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Der BFH sah in den von der Klägerin gegenüber den Eigentümern erbrachten (umsatzsteuerbaren) Leistungen keine Verwirklichung eines umsatzsteuerbefreiten Tatbestands nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG. Vielmehr handelte es sich im Streitfall bei den Vermittlungsleistungen der Klägerin nicht um Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Denn nach den abgeschlossenen Verträgen war Letztere verpflichtet, für die Eigentümer Grundstücksverkäufe zu vermitteln. Nach den bindenden tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts schloss die Klägerin die auf der Vermittlung beruhenden Verträge nach den ihr erteilten Vollmachten im Namen der Grundstückseigentümer, nicht aber im eigenen Namen mit den Erwerbern ab.

Nach § 1 Abs. 2 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Nach Auffassung des BFH ist diese Norm auch auf Rechtsvorgänge anzuwenden, bei denen ein atypischer Makler aufgrund besonderer Abreden in einem Vermittlungsauftrag über Grundstückseigentum eine Rechtsstellung erhält, die ihm eine Chance zur Beteiligung an der Substanz des Grundstücks einräumt. Dies ist der Fall, wenn der atypische Makler das Grundstück auf eigene Rechnung verwerten kann, weil der Grundstückseigentümer zum Abschluss von Kaufverträgen mit den vom Makler benannten Käufern verpflichtet ist und dem Makler der über den festgelegten Mindestkaufpreis hinausgehende Betrag als Vermittlungsprovision zusteht.

Allerdings ist der nach § 1 Abs. 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegende Rechtsvorgang des atypischen Maklervertrags nicht mit der von der Klägerin erbrachten Vermittlungsleistung identisch. Denn die Vermittlungsleistung ergibt sich aus dem ihr erteilten Vermittlungsauftrag. Hingegen beruht der sich aus § 1 Abs. 2 GrEStG ergebende Steuerstatbestand darauf, dass der Vermittler zusätzlich zum Vermittlungsauftrag besondere Befugnisse erhält, die ihm eine Verwertung auf eigene Rechnung ermöglichen. Die Trennung zwischen Vermittlung und Verwertungsbefugnis wird dadurch bestätigt, dass die Klägerin nicht auf der Grundlage ihres Vermittlungsentgelts zur Grunderwerbsteuer herangezogen wurde. ■

Umwandlungssteuerrecht

Gewinne aus fortführender unternehmerischer Tätigkeit keine Aufgabe- oder Veräußerungsgewinne nach § 18 Abs. 4 UmwStG 2002

In dem dem BFH-Urteil vom 24.9.2015 (DStR 2015 S. 2660) zugrunde liegenden Sachverhalt war der Kläger (K) alleiniger Kommanditist der im Jahr 2000 gegründeten X GmbH & Co. KG (KG). Im Gründungsjahr brachte der K mit Wirkung zum 1.1.2001 sein Einzelunternehmen zu steuerlichen Buchwerten in die KG ein. Das eingebrachte Betriebsvermögen umfasste sowohl an die B-GmbH verpachteten Grundbesitz als auch Geschäftsanteile an der B-GmbH. Ein Geschäftsanteil an der B-GmbH wurde bereits 2001 an eine AG veräußert. Der andere Geschäftsanteil wurde in die H-GmbH eingebracht. Dabei veräußerte Letztere wiederum diesen Anteil unter der aufschiebenden Bedingung des Zugangs einer notariell beglaubigten Erklärung der AG über die Ausübung der von der H-GmbH eingeräumten Kaufoption an die AG. Im Streitjahr wurde die H-GmbH rückwirkend zum 1.1.2002 auf die KG verschmolzen. Ferner übte die AG am 10.4.2002 die eingeräumte Kaufoption auf den anderen Anteil an der B-GmbH aus. Mit Gesellschafterbeschluss vom selben Tag wurde die KG aufgelöst und nach Beendigung der Liquidation im Handelsregister gelöscht.

Im Rahmen einer Außenprüfung kam der Prüfer hinsichtlich des Streitjahrs 2002 zu dem Ergebnis, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH nach § 18 Abs. 4 UmwStG 2002 der Gewerbesteuer unterliege, da die Sperrfrist von fünf Jahren nicht eingehalten worden sei. Entsprechend könne die Steuerermäßigung des § 35 EStG 2002 gemäß § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG keine Anwendung finden. In dem daraufhin vom Finanzamt geänderten Feststellungsbescheid wurde der Gewerbesteuermessbetrag der KG für Zwecke des § 35 EStG nur mit rund 300 Euro festgestellt und dem K zugewiesen. Ferner erließ das Finanzamt einen geänderten gewerbesteuerlichen Messbescheid für das Jahr 2002 für die KG mit einer Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags auf rund 107.000 Euro. Die beim Finanzgericht hiergegen gerichtete Klage mit der Begründung, der streitige Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH sei dem laufenden Gewinn zuzurechnen, war erfolgreich.

Nach Ansicht des BFH war die Entscheidung des Finanzgerichts im Hauptstreitpunkt, das Finanzamt habe zu Unrecht den auf den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH entfallenden Teil des Gewerbesteuermessbetrags von der Berücksichtigung bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 Abs. 1 EStG ausgeschlossen,

revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Entsprechend war dem K in dem maßgeblichen Feststellungsbescheid ein Gewerbesteuermessbetrag von rund 107.000 Euro zuzuweisen. Der BFH qualifizierte Gewinne aus Geschäftsvorfällen, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit der Personengesellschaft beruhen, nicht als Aufgabe- oder Veräußerungsgewinne nach § 18 Abs. 4 UmwStG 2002.

Bei dem streitigen Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH handelte es sich nicht um einen Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG 2002, sondern vielmehr um einen laufenden Gewinn. Nach gefestigter BFH-Rechtsprechung unterliegt auch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern als Teil der laufenden unternehmerischen Tätigkeit bei einer Personengesellschaft selbst dann der Gewerbesteuer, wenn sie zeitlich mit der Aufgabe oder der Veräußerung des Betriebs zusammenfällt. Von der genannten Norm wird danach ein Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts nicht erfasst, wenn sich diese Veräußerung als Geschäftsvorfall darstellt, der zur fortlaufenden Geschäftstätigkeit der Personengesellschaft gehört. Dies gilt auch dann, wenn das betreffende Wirtschaftsgut zuvor – etwa bei der durch Umwandlung beendeten Kapitalgesellschaft – noch einem anderen Zweck gedient hat.

Im Streitfall war das Finanzgericht zu Recht davon ausgegangen, dass die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens regelmäßig selbst dann als Fortführung der bisherigen Tätigkeit zu qualifizieren ist, wenn sie im zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe erfolgt. Der streitige Anteil an der B-GmbH war dem Umlaufvermögen der KG zuzuordnen. Dies zeigte sich auch daran, dass die KG bereits zuvor den anderen Anteil an der B-GmbH veräußert hatte. ■

Verfahren

Keine Berichtigung nach § 129 AO bei Übernahme „vermeintlicher“ mechanischer Fehler des Steuerpflichtigen

Nach § 129 AO können Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die bei dem Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit – auch nach Eintritt der Bestandskraft – berichtigt werden (sofern die Festsetzungsfrist des § 169 AO noch nicht abgelaufen ist). Im Fall des BFH-Urteils vom 16.9.2015 (DStR 2015 S. 2445) hatte der Steuerpflichtige im Streitjahr 2005 Einkünfte aus sogenannten Stillhaltergeschäften bezogen. Der Steuerberater des Klägers ordnete

diese Einkünfte in dessen Steuererklärung für das Streitjahr den privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG zu. Die Anlagen zur Steuererklärung enthielten unter anderem auch eine sechsstufige Einzelumsatzaufstellung des Bankinstituts einschließlich der vorangestellten „Zusammenfassung nach § 22 EStG (Stillhaltergeschäfte)“.

Nach den Feststellungen des Finanzgerichts hatte der Steuerberater eingehende rechtliche Überlegungen über die Zuordnung zur Einkunftsart angestellt. Die steuerrechtliche Behandlung der Stillhaltergeschäfte war zu diesem Zeitpunkt rechtlich umstritten und höchststrichterlich nicht entschieden. Nachdem der Kläger auf Anfragen des Finanzamts weitere Erläuterungen zu den erklärten Einkünften nachgereicht hatte, veranlagte ihn das Finanzamt, wobei die Zuordnung zu den privaten Veräußerungsgeschäften übernommen wurde. Hierdurch ergab sich eine Verrechnung der Einkünfte mit Verlustvorträgen aus früheren privaten Veräußerungsgeschäften, die im Fall der Zuordnung zu den „Leistungen“ im Sinne des § 22 Nr. 3 EStG nicht hätte gewährt werden können. Der Rechtsstreit ging um die Frage, ob das Finanzamt den – inzwischen bestandskräftig gewordenen – Steuerbescheid noch nach § 129 AO ändern konnte. Der BFH verneinte das.

Offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Nichtanwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines tatsächlich nicht vorliegenden Sachverhalts die Annahme einer offenbaren Unrichtigkeit aus. § 129 AO ist ferner dann nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache auf einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung, einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denkfehler oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht.

Da die Unrichtigkeit nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist nach der Rechtsprechung § 129 AO auch anwendbar, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt. Unrichtigkeiten auf der Seite des Steuerpflichtigen sind offenbar, wenn sie sich ohne Weiteres aus der Steuererklärung des Steuerpflichtigen, deren Anlagen oder den in den Akten befindlichen Unterlagen ergeben. Diese schon von der Rechtsprechung anerkannte Berücksichtigung derartiger „Übernahmefehler“ geht bereits über den Wortlaut des § 129 AO hinaus. Eine noch weiter gehende Berichtigung „vermeintlicher“ mecha-

nischer Fehler, die als solche von § 129 AO gar nicht erfasst sind, sondern lediglich aus Empfängersicht als solche offenbare Unrichtigkeiten erscheinen mögen, ist weder vom Wortlaut noch vom Zweck des § 129 AO gedeckt.

Aufseiten des Finanzamts kam allenfalls ein Übernahmefehler im Sinne des § 129 AO in Betracht. Ihm unterlief kein „mechanisches“ Versehen. Vielmehr hatte sich die Sachbearbeiterin nach der Aktenlage auch mit der Frage der Zuordnung der Einkünfte, und nicht nur mit deren Höhe befasst. In diesem Zusammenhang konnte sie also nur einem sachverhalts- oder rechtsfolgenbezogenen Denkfehler unterlegen sein. Ein „mechanisches“ Versehen im Sinne des § 129 AO war deshalb ausgeschlossen. Ebenso kam ein „Übernahmefehler“ nicht in Betracht, denn aufseiten des Steuerpflichtigen lag – wie dargelegt – kein bloßes „mechanisches“ Versehen vor. **I**

Angemessenheit der Höhe von Aussetzungszinsen bis Dezember 2011

Im Fall des BFH-Urteils vom 14.4.2015 (DStR 2015 S. 2494) war streitig, ob die Aussetzungszinsen unangemessen hoch und deshalb verfassungswidrig waren. Nach § 237 Abs. 1 AO ist, wenn ein Einspruch gegen einen Steuerbescheid endgültig keinen Erfolg gehabt hat, der geschuldete Betrag, hinsichtlich dessen die Vollziehung ausgesetzt wurde, zu verzinsen. Nach § 238 Abs. 1 AO betragen die Aussetzungszinsen 0,5 % pro vollem Monat, was einer Jahresverzinsung von 6 % entspricht.

Der Kläger hatte gegen seinen Einkommensteuerbescheid für 2006 Einspruch eingelegt. Er erhielt auf seinen Antrag Aussetzung der Vollziehung (AdV) für die Dauer des Einspruchsverfahrens (Mai 2006 bis November 2011). Der Einspruch wurde zurückgewiesen, die danach erhobene Klage jedoch wieder zurückgenommen, wodurch die Einkommensteuerfestsetzung bestandskräftig wurde. Die Voraussetzungen des § 237 Abs. 1 AO für die Festsetzung von Aussetzungszinsen waren damit erfüllt. Der Kläger wandte ein, die Zinsen seien unverhältnismäßig und deshalb verfassungswidrig.

Eine Vorlage an das BVerfG gemäß Art. 100 GG setzt voraus, dass das vorlegende Gericht ernsthaft von der Verfassungswidrigkeit der anzuwendenden Vorschrift überzeugt ist. Im Streitfall vermochte der BFH eine solche Überzeugung hinsichtlich der gesetzlich festgelegten Zinshöhe nicht zu bilden. Die Aussetzungszinsen sollen einen gerechten Ausgleich zwischen den Zinsvorteilen des Steuerpflichtigen und dem Zinsverlust des Steuergläubigers bewirken. Im Interesse der

Praktikabilität und der Verwaltungsvereinfachung soll der konkrete Zinsvorteil beziehungsweise -nachteil nicht für jeden Einzelfall ermittelt werden. Demgemäß hat der Gesetzgeber den Ausgleich mit 0,5 % monatlich typisierend festgelegt. Es wäre auch unverhältnismäßig schwierig, die relevante Zinshöhe anhand des schwankenden Marktzinseszinses zu ermitteln. Der Zinsvorteil hängt zudem von subjektiven Entscheidungen des Steuerpflichtigen ab, in welcher Weise er das nicht zu Steuerzahlungen benötigte Kapital verwendet. Eine exakte Ermittlung des erreichbaren Zinsvorteils wäre deshalb zumeist nicht möglich.

Die Typisierungsgrenzen hat der Gesetzgeber für den streitbefangenen Zeitraum (2006 bis 2011) nicht überschritten – dies auch vor dem Hintergrund, dass nach §§ 237 Abs. 4, 234 Abs. 2 AO die Möglichkeit einer Billigkeitsregelung besteht. Bei dem Vergleich mit dem Marktzins darf nicht nur der Anlagezinssatz berücksichtigt werden. Auch der Darlehenszinssatz ist dabei einzubeziehen. Zu berücksichtigen ist ferner, dass typische AdV-Antragsteller in der Regel mangels Sicherheiten keine Erhöhung ihrer günstigeren Kreditlinie erreichen können. Die unter diesen Umständen am Markt erreichbaren Darlehenszinsen wichen während des streitbefangenen Zeitraums (bis 2011) nicht so wesentlich von dem gesetzlichen Prozentsatz ab, dass eine verfassungswidrige Zinssatzhöhe erreicht worden wäre. Der BFH wies daher die Revision zurück. **I**

Verteilung eines Übergangsgewinns – Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO

Der BFH nahm im Urteil vom 1.10.2015 (DStR 2015 S. 2664) zu Fragen von Billigkeitsentscheidungen im Sinne des § 163 AO Stellung. Im Streitfall hatte der Kläger die Gewinnermittlung für seinen Gewerbebetrieb mit Wirkung zum Jahreswechsel 2006/2007 von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung auf den Betriebsvermögensvergleich umgestellt. In seiner Steuererklärung 2007 erklärte er einen daraus resultierenden Übernahmegewinn und beantragte dessen Verteilung auf die Jahre 2007 bis 2009. Das Finanzamt ging in seinen Einkommen- und Gewerbesteuerermessbescheiden für 2007 aufgrund einer Außenprüfung von einem höheren Übernahmegewinn aus, entsprach jedoch dem Antrag der Aufteilung auf die Jahre 2007 bis 2009.

Der Steuerpflichtige legte gegen den Ansatz des erhöhten Übernahmegewinns Einspruch ein, den er jedoch wieder zurücknahm, sodass die Bescheide für 2007 bestandskräftig wurden. Der – nunmehr anderweitig vertretene – Kläger beantragte die Änderung der Einkommensteuer- und Gewerbesteuerermessbescheide für 2007 und 2008, weil der

Übernahmegewinn unzutreffend angesetzt worden sei. Das Finanzamt lehnte die Anträge ab. Während das Finanzgericht dem Anliegen des Klägers entsprach, bestätigte der BFH die ablehnende Auffassung der Finanzverwaltung.

Bei einem Übergang von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich sind die Korrekturen im Jahr des Übergangs vorzunehmen. Fällt der Wechsel – wie im Streitfall – mit dem Wechsel des Wirtschaftsjahrs zusammen, so ist der Übergangsgewinn in dem neuen Wirtschaftsjahr zu erfassen, da es sich um einen Teil des durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten (laufenden) Gewinns handelt. Im Streitfall war daher der Übergangsgewinn im Jahr 2007 zu ermitteln und zu berücksichtigen.

Nach § 163 Satz 2 AO kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuern erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einem späteren Zeitpunkt berücksichtigt werden. Die Billigkeitsmaßnahme wirkt sich nach § 184 Abs. 2 Satz 2 AO auch auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags aus. Die Finanzverwaltung sieht für Übergangsgewinne als Billigkeitsmaßnahme im Sinne des § 163 AO die gleichmäßige Verteilung solcher Gewinne auf zwei oder drei Jahre vor, beginnend mit dem Entstehungsjahr (R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR). Die Entscheidung über die Verteilung des Übergangsgewinns auf mehrere Jahre ist als Billigkeitsmaßnahme Gegenstand eines besonderen Verwaltungsverfahrens und damit auch eines gesonderten Bescheids.

Die Billigkeitsmaßnahme und die Steuerfestsetzung für das betreffende Wirtschaftsjahr sind zwei unterschiedliche Verwaltungsakte, auch wenn sie nach § 163 AO miteinander zu einem äußerlich einheitlichen Bescheid verbunden werden dürfen. Die Billigkeitsentscheidung ist kein Steuerbescheid, sondern ein sonstiger Verwaltungsakt. Für sie gilt nicht die Inhaltsbestimmung des § 157 AO. Vielmehr gelten nur die Formvorschriften der §§ 118 ff. AO. Sie kann daher auch mündlich oder konkludent im Rahmen einer Steuerfestsetzung oder Feststellung getroffen werden. Sie muss jedoch inhaltlich hinreichend bestimmt sein – insbesondere dahin gehend, ob und in welchem Umfang von der an sich gesetzlich vorgesehenen Steuerfestsetzung abgewichen worden ist. Hierzu genügt allerdings, dass sich die abweichende Steuerfestsetzung aus der Höhe der festgesetzten Steuer ermitteln lässt.

Der Bescheid betreffend die Billigkeitsmaßnahme ist seinerseits ein für die Steuerfestsetzung bin-

dender Verwaltungsakt und damit Grundlagenbescheid für die Steuerfestsetzung im Sinne des § 171 Abs. 10 AO. Diese ist gemäß § 175 Abs. 1 AO an den Grundlagenbescheid anzupassen. Die Bindungswirkung der Billigkeitsmaßnahme erstreckt sich nicht nur auf die zeitliche Verteilung, sondern auch auf die Höhe des Übergangsgewinns. Die Verteilung einer Besteuerungsgrundlage nach Höhe und Zeit sind zwei untrennbare Bestandteile derselben Entscheidung. Gegenstand der Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 2 AO ist nicht die „Verteilung“ von Gewinnen oder Besteuerungsgrundlagen, sondern die Berücksichtigung einer einzelnen Besteuerungsgrundlage zu einem späteren Zeitpunkt.

Nach diesen Grundsätzen wurde die für 2007 getroffene Steuerfestsetzung, die bestandskräftig geworden war, zugleich für die beiden Folgejahre bindend. Die Klage war daher abzuweisen. ■

Umsatzsteuer

Steuerfreier Umtausch von Bitcoins in gesetzliche Zahlungsmittel

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 22.10.2015 in der Rechtssache Hedqvist (DStR 2015 S. 2433) auf Vorlage aus Schweden zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Umtauschs der virtuellen Währung Bitcoin in gesetzliche Zahlungsmittel Stellung genommen.

Im Streitfall beabsichtigt Herr Hedqvist in Schweden den An- und Verkauf von Einheiten der virtuellen Währung Bitcoin im Umtausch gegen gesetzliche Zahlungsmittel wie schwedische Kronen und umgekehrt. Die Bitcoins sollen den Kunden zu einem Preis angeboten werden, der bei einem konkreten Umtauschportal gilt, jedoch zuzüglich eines bestimmten Prozentsatzes. Vor Durchführung der Umsätze beantragte Herr Hedqvist beim Steuerrechtsausschuss einen Vorbescheid, um in Erfahrung zu bringen, ob für den An- und Verkauf Mehrwertsteuer zu entrichten ist. Der Steuerrechtsausschuss nahm eine steuerfreie Dienstleistung an. Dagegen erhob die Finanzverwaltung Klage vor dem vorlegenden Gericht.

Der EuGH kommt zum Ergebnis, dass der Umtausch von Bitcoins gegen gesetzliche Zahlungsmittel und umgekehrt eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellt, wenn dafür eine Vergütung zu entrichten ist. Im Streitfall besteht die Vergütung in der Differenz zwischen dem Preis, zu dem der Unternehmer die Währungen ankauft, und dem Preis, zu dem er sie seinen Kunden verkauft.

Anschließend bejaht der EuGH eine Steuerbefreiung der Dienstleistung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL. Danach befreien die Mitgliedstaaten Umsätze, die sich unter anderem auf Devisen, Banknoten und Münzen beziehen, die gesetzliches Zahlungsmittel sind. Die verschiedenen Sprachfassungen von Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL erlauben es nicht, eindeutig festzustellen, ob diese Bestimmung nur auf Umsätze anwendbar ist, die sich auf konventionelle Währungen beziehen, oder ob sie vielmehr auch Umsätze unter Einbeziehung einer anderen Währung erfasst. Jedoch wird mit den in Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen insbesondere bezweckt, die im Rahmen der Besteuerung von Finanzgeschäften auftretenden Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer zu beseitigen.

Laut EuGH stellen Umsätze, die sich auf nicht konventionelle Währungen beziehen, Finanzgeschäfte dar. Dies gilt, soweit diese Währungen von den an der Transaktion Beteiligten als alternatives Zahlungsmittel zu den gesetzlichen Zahlungsmitteln akzeptiert worden sind und sie keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen. Das sieht der EuGH im Fall der Bitcoins als erfüllt an. Ferner bestehen ebenso wie bei konventionellen Währungen Schwierigkeiten bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der abzugsfähigen Mehrwertsteuer im Fall von Umtauschgeschäften. Im Ausgangsverfahren ist schließlich unstreitig, dass die virtuelle Währung Bitcoin keinem anderen Zweck als dem der Verwendung als Zahlungsmittel dient und dass sie in dieser Eigenschaft von bestimmten Wirtschaftsteilnehmern akzeptiert wird.

Schließlich grenzt der EuGH den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL von anderen Befreiungstatbeständen ab. Nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL können die Mitgliedstaaten Umsätze unter anderem im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr, im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren von der Steuer befreien. Dies betrifft Dienstleistungen oder Instrumente, deren Funktionsweise einen Geldtransfer beinhaltet. Diese Bestimmung zielt nicht auf Umsätze ab, die sich auf eine Währung selbst beziehen, da diese Gegenstand einer Spezialvorschrift sind, nämlich von Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL.

Da die virtuelle Währung Bitcoin ein vertragliches Zahlungsmittel ist, kann sie zum einen weder als

Kontokorrent noch als Einlage, Zahlung oder Überweisung angesehen werden. Zum anderen stellt sie – im Unterschied zu den in Art. 135 Abs. 1 Buchst. d MwStSystRL genannten Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren – ein unmittelbares Zahlungsmittel zwischen denjenigen Wirtschaftsteilnehmern dar, die sie akzeptieren. Ebenso scheidet eine Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL aus, da die virtuelle Währung Bitcoin weder ein Wertpapier darstellt, das ein Eigentumsrecht an juristischen Personen begründet, noch ein vergleichbares Wertpapier. **I**

Rückwirkend zum 1.7.2004 geänderte Bemessungsgrundlage in „Seeling-Fällen“ verfassungsgemäß

Das Urteil des BFH vom 12.8.2015 (DStR 2015 S. 2437) betrifft die rückwirkend zum 1.7.2004 geänderte Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben in „Seeling-Fällen“.

Ordnet ein Unternehmer ein privat und unternehmerisch (gemischt) genutztes Gebäude vollständig seinem Unternehmen zu, kann er in vollem Umfang den Vorsteuerabzug aus den Bauerrichtungskosten in Anspruch nehmen. Für den privat genutzten Gebäudeteil muss er eine unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) besteuern (EuGH, Urteil vom 8.5.2003 – Rs. C-269/00 – Seeling). Dies gilt für Gebäude, mit deren Herstellung vor dem 1.1.2011 begonnen wurde, oder bei denen der rechtswirksame Abschluss des Kaufvertrags vor dem 1.1.2011 erfolgte (§ 27 Abs. 16 UStG). Bei einer späteren Anschaffung beziehungsweise Herstellung ist dagegen der Vorsteuerabzug auf die unternehmerische Verwendung beschränkt (§ 15 Abs. 1b UStG) und eine unentgeltliche Wertabgabe unterbleibt.

Vor dem 1.7.2004 orientierte sich die unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG a. F. nach den bei der Ausführung der Wertabgabe entstandenen Kosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hatten. Nach der damals einhelligen Auslegung des Begriffs der Kosten war dabei grundsätzlich von den bei der Einkommensteuer zugrunde gelegten Kosten auszugehen. Diese berechneten sich nach Maßgabe der jährlichen AfA gemäß § 7 Abs. 4 EStG, also der auf 50 Jahre zu verteilenden Herstellungskosten.

Unentgeltliche Wertabgaben nach dem 30.6.2004 sind dagegen nach den bei der Ausführung entstandenen Ausgaben zu bemessen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Zu diesen Ausgaben gehören auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirt-

schaftsguts. Betragen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindestens 500 Euro, sind sie gleichmäßig über einen Zeitraum zu verteilen, der dem für das Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG entspricht. Nach § 15a Abs. 1 S. 2 UStG beträgt der Berichtigungszeitraum bei Grundstücken zehn Jahre. Daher ist die unentgeltliche Wertabgabe grundsätzlich in Höhe von 10 % der Gebäudeherstellungs- beziehungsweise Anschaffungskosten anzusetzen. Diese Änderung der Bemessungsgrundlage erfolgte rückwirkend zum 1.7.2004 durch das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 9.12.2004 (EURLUMsG).

Der BFH kommt nach einer Klage eines Unternehmers zum Ergebnis, dass diese rückwirkende Änderung der Bemessungsgrundlage unionsrechtskonform ist und nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstößt. Er lässt offen, ob es sich bei der Neuregelung um eine echte Rückwirkung im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG handelt. Eine echte Rückwirkung käme nur in Betracht, wenn nicht auf den bei der Verkündung des EURLUMsG noch nicht abgeschlossenen Besteuerungszeitraum – das Kalenderjahr –, sondern auf den einzelnen Voranmeldungszeitraum abzustellen wäre.

Laut BFH genügt die Neuregelung selbst bei Annahme einer echten Rückwirkung den verfassungsrechtlichen Vorgaben. Denn der Unternehmer konnte schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen wird – ab dem 1.7.2004 –, nicht mehr auf den Fortbestand der früheren gesetzlichen Regelung vertrauen, sondern musste mit einer Änderung der Gesetzeslage rechnen. So wurde die Neuregelung inhaltlich bereits im BMF-Schreiben vom 13.4.2004 vorweggenommen. Dies gilt unabhängig von der später ergangenen Rechtsprechung des BFH, dass die in diesem Verwaltungserlass vorgesehene Rückwirkung auf Zeiträume vor dem 1.7.2004 in Ermangelung einer Rechtsgrundlage unzulässig war (BFH-Urteil vom 19.4.2007, DStR 2007 S. 1079). Auch wenn entsprechend dem Vorbringen des Klägers für die Prüfung des aus seiner Sicht bestehenden Vertrauensschutzes auf den Zeitraum seiner Investitionsentscheidung Ende 2003 abgestellt würde, durfte der Kläger damals nicht darauf vertrauen, dass die bisherige Regelung der Bemessungsgrundlage für die nächsten 50 Jahre unverändert bleiben würde. ■

Konkludenter Antrag auf Ist-Besteuerung (§ 20 UStG)

Grundsätzlich entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Lediglich bei An- oder Vorauszahlungen in vorangegangenen Voranmeldungszeiträumen entsteht die Umsatzsteuer früher (sogenannte Soll-Besteuerung mit eingeschränkter Ist-Besteuerung). Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann das Finanzamt jedoch auf Antrag gestatten, dass ein Unternehmer, dessen Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500.000 Euro betragen hat, die Steuer unabhängig von An- oder Vorauszahlungen nach vereinnahmten Entgelten berechnet (Ist-Besteuerung). In den Streitjahren 2006 bis 2008 galt in den alten Bundesländern noch ein Betrag von 250.000 Euro. Der BFH hat mit seinem Urteil vom 18.8.2015 (DStR 2015 S. 2493) zu den Anforderungen an einen konkludenten Antrag auf Ist-Besteuerung Stellung genommen.

Ein in Niedersachsen ansässiger Verein ermittelte seinen Gewinn durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 EStG). Bei dieser Gewinnermittlungsart gehören unter anderem die vom Leistungsempfänger vereinnahmten Umsatzsteuerbeträge im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu den Betriebseinnahmen und im Zeitpunkt ihrer Abführung an das Finanzamt zu den Betriebsausgaben (H 9b EStH). Ferner erklärte der Verein in seinen Umsatzsteuererklärungen die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten. Die Umsatzsteuer wurde entsprechend den eingereichten Umsatzsteuererklärungen festgesetzt. Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass dem Verein die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten nicht gestattet gewesen sei und setzte die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten fest.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Zur Begründung führte es aus, es habe ein konkludenter Antrag auf Gestattung der Ist-Besteuerung und eine entsprechende Genehmigung des Finanzamts vorgelegen. Spätestens für 2003 sei ein Antrag des Vereins deutlich erkennbar gewesen. Die in der Umsatzsteuererklärung 2003 angegebenen Umsätze entsprächen nämlich den Einnahmen in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Dies sei dem Finanzamt bekannt gewesen, da ein Sachbearbeiter bei den Umsätzen einen Haken gesetzt habe. Da eine Berechnung der Steuern nach vereinnahmten Entgelten für 2003 zu erkennen gewesen sei, habe das Finanzamt diese durch die beantragte Besteuerung für 2003 konkludent genehmigt. Mangels Widerruf habe die Versteuerung auch in den

Folgejahren nach vereinnahmten Entgelten erfolgen dürfen.

Die Revision des Finanzamts hatte keinen Erfolg. Laut BFH kann ein Antrag auf Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten entweder ausdrücklich oder konkludent gestellt werden. Aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit kann aber eine Steuererklärung, bei der die Besteuerungsgrundlagen nach tatsächlichen Einnahmen erklärt worden sind, nur dann als konkludenter Antrag auf Gestattung der Ist-Besteuerung angesehen werden, wenn ihr deutlich erkennbar zu entnehmen ist, dass die Umsätze auf Grundlage vereinnahmter Entgelte erklärt worden sind. Das kann sich aus einer eingereichten Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ergeben.

Bei der Gestattung der Ist-Besteuerung nach § 20 UStG durch das Finanzamt handelt es sich um den Erlass eines begünstigenden Ermessens-Verwaltungsakts im Sinne der §§ 130, 131 AO. Dieser Verwaltungsakt muss nicht ausdrücklich, sondern kann auch stillschweigend bekannt gegeben werden. Da die Gestattung einer Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) und die hierauf beruhende Umsatzsteuerfestsetzung (§ 155 AO) zwei verschiedene Verfahren betreffen, kann die Umsatzsteuerfestsetzung nur dann als konkludente Gestattung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ausgelegt werden, wenn mit ihr nach außen erkennbar auch eine Entscheidung über den entsprechenden Antrag getroffen wurde. Hieran dürfen aber keine übersteigerten Anforderungen gestellt werden. Vielmehr ist der Empfängerhorizont der Beteiligten entscheidend. Hat ein Steuerpflichtiger – wie vorliegend der Verein – einen konkludenten Antrag auf Genehmigung der Ist-Besteuerung beim Finanzamt gestellt, dann hat die antragsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer den Erklärungsinhalt, dass der Antrag genehmigt worden ist. **I**

Anwendung der Versandhandelsregelung auf Arzneimittellieferungen

Der BFH hat mit dem Urteil vom 20.5.2015 (DStR 2015 S. 2542) zum Transport des Lieferers oder eines von diesem beauftragten Dritten als Voraussetzung der Versandhandelsregelung (§ 3c UStG) Stellung genommen. Ist die Versandhandelsregelung für Lieferungen zwischen zwei Mitgliedstaaten anwendbar, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet.

Der Streitfall betrifft eine niederländische Kapitalgesellschaft, die als Apotheke in den Niederlanden zugelassen ist. Die niederländische Apotheke verkaufte in Zusammenarbeit mit in Deutschland

ansässigen Apotheken Medikamente an private Kunden in Deutschland. Vor dem Erwerb der Medikamente füllten die Kunden in der jeweiligen deutschen Apotheke einen an die niederländische Apotheke gerichteten Bestellschein aus. Die Kunden hatten dabei per Ankreuzen die Wahl, entweder die Medikamente in den Niederlanden abzuholen oder die niederländische Apotheke in ihrem Namen und auf ihre Rechnung mit dem Transport zur deutschen Apotheke zum Preis von 0,50 Euro zu beauftragen. In aller Regel entschieden sich die Kunden für den Kurierdienst, der gleichzeitig die Muttergesellschaft der niederländischen Apotheke war und denselben Geschäftsführer hatte. Streitig war, ob die Lieferungen in den Niederlanden oder nach Überschreiten der Liefergrenze in Höhe von 100.000 Euro aufgrund der Versandhandelsregelung in Deutschland steuerbar waren.

Der BFH geht zunächst auf die Voraussetzungen der Versandhandelsregelung ein. Nach dem Wortlaut von § 3c UStG ist es erforderlich, dass der Lieferer den Gegenstand befördert oder die Versendung durch einen von ihm beauftragten Dritten erfolgt. Erfolgt dagegen die entsprechende Veranlassung des Transports durch den Abnehmer, ist § 3c UStG nicht anwendbar. Für die personelle Zurechnung der Transportleistung ist laut BFH eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls nach objektiven Kriterien erforderlich. Herangezogen werden dürfen vergleichbare Regelungen des innergemeinschaftlichen Verbrauchsteuerrechts und die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH (siehe Urteil vom 2.4.1998 – Rs. C-296/95 – EMU Tabac). Unter Berücksichtigung von Art. 10 Abs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG umfasst § 3c UStG danach nicht nur den Fall der Beförderung oder des Versands durch den Verkäufer selbst, sondern auch und in viel weiterem Sinne sämtliche Fälle des Versands oder der Beförderung auf Gefahr des Verkäufers. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Initiative für die Beförderung nicht vom Verkäufer, sondern von dem Abnehmer ausgeht.

Der BFH beanstandet nicht die Gesamtwürdigung des Finanzgerichts, dass im Streitfall die Versandhandelsregelung anwendbar war. Dafür sprach unter anderem, dass sich die Mitwirkung der Abnehmer an der Beförderung im Ankreuzen des von dem Lieferanten vorgefertigten und zur Verfügung gestellten Bestellformulars erschöpfte, mit dem diese dem Lieferanten Vollmacht für die entsprechenden Beauftragungen erteilt hatten. Des Weiteren wurde die im Bestellformular enthaltene alternative Möglichkeit der Abholung äußerst selten genutzt. Die Auswahl des Transporteurs war außerdem allein vom Lieferanten bereits vor der Vollmachterteilung vorgenommen worden. Der

Transporteur war dabei die Muttergesellschaft des Lieferanten, die denselben Geschäftsführer hatte. Auch hatte der Lieferant die Höhe der Transportkosten für die Abnehmer verbindlich vorgegeben und zudem mit der Muttergesellschaft vorab vereinbart. Ort und Zeitpunkt der Abholung der Medikamente durch den Transporteur wurden den Abnehmern nicht bekannt gegeben. Die Abnehmer hatten ferner keine Möglichkeit, den Auslieferungs-ort zu beeinflussen. Die Ware wurde immer – entsprechend der Vorgabe des Lieferanten – an die jeweilige Partnerapotheke ausgeliefert. Schließlich hätte der Transporteur einen einzelnen Transportauftrag zu den gegebenen Konditionen nicht rentabel durchführen können, da bereits die Benzinkosten wesentlich höher waren.

Im Streitfall musste somit die Vertragsgestaltung nicht mehr unter dem Gesichtspunkt eines möglichen Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) untersucht werden. Vorliegend erscheint die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs schon deshalb als naheliegend, weil der Lieferant die Umsätze in den Niederlanden gemäß der Versandhandelsregelung für nicht steuerbar erklärte, während er in Deutschland die Erteilung einer verbindlichen Auskunft dahin gehend begehrte, dass die Regelung in § 3c UStG nicht anwendbar sei, weil sich der Ort der Lieferungen in den Niederlanden befinde. **I**

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Antidumpingzoll für Rohformstücke, Rohrverschlussstücke und Rohrverbindungsstücke aus Eisen oder Stahl mit Ursprung in der VR China

Durch die Erhebung von Antidumpingzöllen soll der europäische Markt vor der Einfuhr von verschiedenen Waren mit Tiefstpreisen geschützt werden. Die Europäische Kommission hat mit Wirkung vom 29.10.2015 mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 2015/1934 (DVO) vom 27.10.2015 einen endgültigen Antidumpingzoll auf die Einfuhren von bestimmten Rohformstücken, Rohrverschlussstücken und Rohrverbindungsstücken aus Eisen oder Stahl mit Ursprung in der Volksrepublik China eingeführt. Diese Maßnahme stützt sich auf die Verordnung (EG) Nr. 1225/2009 des Rats vom 30.11.2009 über den Schutz gegen gedumpte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Gemeinschaft gehörenden Ländern.

Darunter fallen Teile mit einem äußeren Durchmesser von 609,6 mm oder weniger sowie Teile zum Stumpfschweißen und zu anderen Zwecken, die derzeit unter den KN-Codes ex 7307 93 11, ex 7307 93 19 und ex 7307 99 80 eingereiht werden. Nicht betroffen sind Rohrverbindungsstücke mit gegossenen Rohrstücken, Flansche und Rohrstücke mit Gewinde. Teile aus nicht rostendem Stahl sind ebenfalls nicht von der Einführung des Antidumpingzolls betroffen.

Gemäß der DVO beträgt der geltende Antidumpingzoll für alle Unternehmen 58,6 %. Als Bemessungsgrundlage dient der unverzollte Nettopreis, frei EU-Grenze.

Der DVO zufolge gelten derzeit Antidumpingmaßnahmen gegenüber den Einfuhren von Rohrstücken mit Ursprung in Russland, der Türkei, der Republik Korea sowie Malaysia.

Im Amtsblatt der Europäischen Union Nr. C 357 vom 29.10.2015 ist mitgeteilt worden, dass zudem ein Antidumpingverfahren für Rohformstücke, Rohrverschlussstücke und Rohrverbindungsstücke aus nicht rostendem Stahl zum Stumpfschweißen, auch als Fertigwaren, mit Ursprung in der Volksrepublik China und Taiwan eingeleitet worden ist.

Das „Defence Committee of the Stainless Steel Butt-Welding Fittings Industry of the European Union“ hat am 14.9.2015 im Namen von Herstellern,

auf die mehr als 25 % der gesamten EU-Produktion für die oben genannten Produkte entfällt, einen Antrag auf Einleitung des Verfahrens gestellt. Die Behauptung, die Ausfuhren aus Taiwan seien gedumpt, stützt sich auf einen Vergleich des Inlandspreises mit dem Preis der ausgeführten Ware in der Union. Aus dem Antrag geht hervor, dass sich die Mengen und die Preise der zuvor genannten eingeführten Waren beispielsweise negativ auf Verkaufsmengen, Preise und den Marktanteil des Wirtschaftszweigs der Europäischen Union ausgewirkt und diesen dadurch bedeutend geschädigt haben.

Die Kommission wird Rohrformstücke, Rohrverschlussstücke und Rohrverbindungsstücke zum Stumpfschweißen aus austenitischem rostfreiem Stahl von Sorten mit Ursprung in der Volksrepublik China und Taiwan untersuchen. Voraussetzung hierfür ist, dass diese für korrosionsbeständige Anwendungen verwendet werden und mit (nach AISI 269) WP 304, 304L, 316, 316L, 316Ti, 321 und 321H und deren Entsprechungen in den anderen Normen, mit einem größten äußeren Durchmesser von bis zu 406,4 mm und einer Wandstärke kleiner oder gleich 16 mm, – auch als Fertigwaren – übereinstimmen. Derzeit werden diese Waren unter den KN-Codes ex 7307 23 10 und ex 7307 23 90 eingereiht. ■

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/2016/01/accounting-news-januar-2016.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.

Literaturtipps

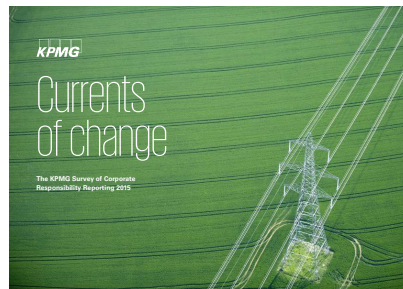


Fashion 2025 – Studie zur Zukunft des Fashion-Markts in Deutschland

Die Branche steht vor neuen Herausforderungen: Welchen Stellenwert wird Fashion im Jahr 2025 im Ausgabenbudget der Konsumenten (noch) haben? Wie wirkt sich der demografische Wandel auf den Fashion-Konsum aus? Welche Entwicklungen sind auf Ebene der Vertriebskanäle und Handelsformate zu erwarten? Wie weit wird die Vertikalisierung gehen? Welche Bedeutung wird der Onlinehandel einnehmen und wie sehen die Auswirkungen auf den stationären Handel aus? Welches sind die Erfolgspotenziale im Wettbewerb der Systeme zwischen Multi-Channel, Pure Play und Herstellern?

Diesen und anderen Fragen ist KPMG in Kooperation mit dem IFH Köln und in Zusammenarbeit mit dem BTE Bundesverband des Deutschen Textileinzelhandels nachgegangen. Die aktuelle Studie, für die 100 Händler und Hersteller befragt wurden, untersucht Chancen für den Modefachhandel zwischen demografischem Wandel, Vertikalisierungsdruck und Onlinewachstum. Als Ergebnis ist ein umfassendes Szenario zur zukünftigen Entwicklung des Fashion-Markts in Deutschland entstanden. Die Studie zeigt, dass vor allem Investitionen in attraktive Konzepte, in einen ansprechenden Auftritt und eine klare Positionierung notwendig sind – offline und online. Dabei dürften künftig insbesondere Cross-Channel-Konzepte erfolgreich sein.

Kostenfreier Download der Publikation unter <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/fashion-studie-dez-2015.pdf>



Currents of change

The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015

Nachhaltigkeitsberichterstattung ist weltweit zum Standard geworden – so das Ergebnis der mittlerweile neunten KPMG-Studie zu verantwortlichem Handeln von Unternehmen. Untersucht wurden 4.500 Nachhaltigkeitsberichte aus 45 Ländern – darunter auch die CR-Reports der 250 größten globalen Konzerne (G250).

Die Studie zeigt, dass die deutschen Unternehmen auf dem Gebiet des Klimaschutzes weltweit führend sind. So informieren alle 18 deutschen Konzerne unter den G250 über ihre CO2-Emissionen (weltweiter Durchschnitt: 82 %). Ein konkretes Ziel zur Senkung dieser Emissionen haben sich 94 % der untersuchten Unternehmen hiezulande gesetzt – deutlich mehr als ihre internationalen Wettbewerber mit durchschnittlich 52 %. Gemäß der Studie hat sich Corporate Responsibility Reporting international zur gängigen Praxis für große Unternehmen entwickelt – 73 % der untersuchten Unternehmen berichten heute über Nachhaltigkeit. Bei der erstmaligen Durchführung der Studie im Jahr 1993 waren es lediglich 12 %.

Insbesondere im Asien-Pazifik-Raum boomt die Nachhaltigkeitsberichterstattung: Im Vergleich zur Vorgängerbefragung aus dem Jahr 2013 fällt auf, dass Unternehmen aus diesen Regionen hinsichtlich der Anzahl an Reports den Rest der Welt bereits überholt haben.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Publikation von KPMG International unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/kpmg-survey-of-cr-reporting-2015-final-report.pdf>



Audit Committee Quarterly III/2015 und Quarterly – extra „Transparenz und Vertrauen“

Verstöße des Aufsichtsrats von Unternehmen öffentlichen Interesses gegen Pflichten der EU-Abschlussprüferverordnung und -richtlinie sollen behördlich sanktioniert werden. Einen detaillierten Überblick gibt das Quarterly III/2015 „Bundesaufsichtsamt für Aufsichtsräte?“

Das Quarterly – extra „Transparenz und Vertrauen“ zeigt, warum der neue Bestätigungsvermerk ab Mitte 2016 die Kommunikation des Abschlussprüfers mit dem Vorstand, dem Aufsichtsrat und der Öffentlichkeit erheblich erweitern wird. Beiträge aus Praxis und Wissenschaft geben hierzu einen vertieften Einblick.

Kostenloser Download der Publikationen unter http://www.audit-committee-institute.de/aktuelles_heft



KPMG-Veranstaltungen*



Global Automotive Executive Survey 2016

Die Automobilindustrie befindet sich im Umbruch: Das Wichtigste im Auto wird künftig die direkte Verbindung zum Kunden in Echtzeit sein – so das Ergebnis der diesjährigen Global Automotive Executive Survey von KPMG. Die Studie basiert auf den Aussagen von 800 Führungskräften der Automobilindustrie weltweit.

Erstmalig nennen die Befragten die Themen Vernetzung und Digitalisierung als Top Trend: Neben PS gewinnen zunehmend Apps und Daten an Bedeutung. Um nicht die Kundenschnittstelle an Unternehmen aus dem Silicon Valley zu verlieren, müssen traditionelle Hersteller versuchen, mit innovativen Produkten und intelligenten Dienstleistungen den Kunden und seine Datenspur für sich zu gewinnen. Daraus ergeben sich tief greifende Veränderungen für das traditionelle Geschäftsmodell und die gesamte Wertschöpfungskette – von Entwicklungszyklen über Produkte, Dienstleistungen und Technologien bis hin zu Kundenbeziehungen und neuen Vertriebsstrukturen.

Um ein umfassendes Bild des Automarkts der Zukunft zu geben, wurde in der aktuellen Studie auch erstmalig die Meinung der Führungskräfte den Ansichten von mehr als 2.100 Kunden gegenübergestellt.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Studie von KPMG International unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/gaes-2016-sec-de.pdf>

Beirat und Aufsichtsrat in Familienunternehmen – Unternehmer-Workshop

17. Februar 2016 in Frankfurt am Main

Ihre Ansprechpartnerin:
Nathalie Wümmers
T +49 69 9587-3497
nwuemmers@kpmg.com

To be Tax Compliant: Steuerliches IKS in der Praxis – BMF-Diskussionsentwurf zu § 153 AO

1. März 2016 in Berlin

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

KPMG Real Estate Fund Conference 2016 – Taking on Challenges Together!

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

30. Juni bis 1. Juli 2016 in Frankfurt am Main

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

Andreas Patzner

THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-2696

Newsletter kostenlos abonnieren

[kpmg.de/newsletter/
subscribe.aspx](https://kpmg.de/newsletter/subscribe.aspx)

kpmg.de

kpmg.de/socialmedia



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.

© 2016 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.