

KPMG-Mitteilungen

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

März 2016

Inhalt (Auszug)

Editorial	2
Steuerrecht	3
Verfassungsmäßigkeit des beschränkten Abzugs von Vorsorgeaufwendungen	3
Vorlage an den Großen Senat des BFH zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns bei teilentgeltlichen Übertragungen (Trennungstheorie)	5
Beachtlichkeit der vertraglichen Kaufpreisaufteilung für Gebäude-AfA	6
Buchführungspflicht einer ausländischen Immobilienkapitalgesellschaft	7
Finale Betriebsstättenverluste in DBA-Freistellungsfällen	9
Zum Begriff des herrschenden Unternehmens in der Konzernklausel des § 6a GrEStG	10
Auskunftsersuchen an Dritte ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen	12
Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Erwerbs zahlungsgestörter Forderungen	14
Geschäftsveräußerung im Ganzen durch einen Bauträger	15
Zoll- und Außenwirtschaftsrecht	16
Entstehung der Zollschuld nach Art. 203 Zollkodex wegen nicht ordnungsgemäßer Beendigung des Versandverfahrens	16
Literaturtipps	18
KPMG-Veranstaltungen	19
Impressum	20

Editorial



Jürgen Lindauer
Tax, Frankfurt am Main

Liebe Leserinnen und Leser,

die Bundesregierung hat am 3.2.2016 den Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus veröffentlicht. Ziel des Regierungsentwurfs ist es, private Investoren zum Bau von preiswerten Wohnungen in angespannten Lagen wie etwa den Groß- und Universitätsstädten anzuregen.

Die steuerliche Förderung besteht in einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung für bestimmte Mietwohnungsneubauten in einem eingegrenzten Fördergebiet. Demnach sollen neben der regulären Abschreibung im Jahr der Anschaffung beziehungsweise Herstellung und im darauffolgenden Jahr jeweils bis zu 10 % sowie im darauffolgenden dritten Jahr bis zu 9 % der Anschaffungs- beziehungsweise Herstellungskosten des Mietwohnungsneubaus als Sonderabschreibungen geltend gemacht werden können. Des Weiteren erfolgt eine Beschränkung auf ein ausgewiesenes Fördergebiet, das an die Mietenstufen des Wohngelds sowie an Gebiete mit Mietpreisbremse und abgesenkter Kappungsgrenze anknüpft.

In den Anwendungsbereich der Förderung fällt nur die Anschaffung beziehungsweise Herstellung neuer Gebäude oder Eigentumswohnungen, soweit

diese mindestens zehn Jahre nach der Anschaffung beziehungsweise Herstellung entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. Das bedeutet, dass die eigengenutzte Wohnung ausscheidet, nicht jedoch die entgeltlich den Kindern am Studienort überlassene Wohnung.

Die Förderung des Baus von Wohnungen im unteren und mittleren Mietpreissegment ist beschränkt auf Neubauten mit einer Baukostenobergrenze von 3.000 EUR pro Quadratmeter Wohnfläche. Hiervon werden allerdings maximal 2.000 EUR pro Quadratmeter Wohnfläche steuerlich gefördert.

Die Sonderabschreibung ist in zweierlei Hinsicht zeitlich befristet: Zum einen werden nur solche Investitionen begünstigt, für die ein Bauantrag beziehungsweise eine Bauanzeige zwischen dem 1.1.2016 und dem 31.12.2018 gestellt wird. Zum anderen ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung letztmalig im Jahr 2022 möglich.

Im Hinblick auf die Investoren bestehen keine Einschränkungen. Die Sonderabschreibung könnte sowohl von Privatpersonen als auch von Unternehmen unabhängig von der Rechtsform, der Einkommenshöhe oder der Ansässigkeit geltend gemacht werden. Die Sonderabschreibung würde im Regelfall in den ersten drei Jahren zu negativen Vermietungseinkünften führen. Diese könnten uneingeschränkt mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden und als progressionsabhängige Förderung insbesondere bei hohen inländischen Einkünften zu einer Minderung der Steuerlast beziehungsweise zu einer Steuererstattung führen.

Der Regierungsentwurf muss noch das weitere Gesetzgebungsverfahren durchlaufen und steht unter dem Vorbehalt der beihilferechtlichen Genehmigung durch die Europäische Kommission.

KPMG berät interdisziplinär in steuerlichen, rechtlichen* und betriebswirtschaftlichen Fragen bei Immobilieninvestitionen – insbesondere mit Blick auf die mögliche Inanspruchnahme einer zukünftigen Sonderabschreibung.

* Die Rechtsdienstleistungen werden durch die KPMG Rechtsanwaltsgesellschaft mbH erbracht.

Steuerrecht

I Einkommensteuer

Verfassungsmäßigkeit des beschränkten Abzugs von Vorsorgeaufwendungen

Im Fall des BFH-Urteils vom 9.9.2015 (DStR 2015 S. 2706) wurden Eheleute (Kläger) im Streitjahr 2010 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Vom Arbeitslohn der Kläger behielt der Arbeitgeber im Streitjahr Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung ein. Darüber hinaus machten die Kläger in ihrer Einkommensteuererklärung sonstige Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG in der für das Streitjahr anwendbaren Fassung geltend. Die insoweit in Ansatz gebrachten Beiträge für Risiko- und Kapitallebensversicherungen sowie eine Unfallversicherung überschritten den gemeinsamen Höchstbetrag der Kläger nach § 10 Abs. 4 Satz 3 EStG. Mithin berücksichtigte das Finanzamt bei der Festsetzung der Einkommensteuer diese (sonstigen) Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG nicht. Einspruch und Klage beim Finanzgericht blieben erfolglos.

Nach Ansicht des BFH ist die Regelung über die beschränkte Abziehbarkeit von sonstigen Vorsorgeaufwendungen nach § 10 EStG in der Fassung des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung (BürgEntLG KV) verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Nach § 10 Abs. 4 Satz 3 EStG bestimmt sich bei zusammen veranlagten Ehegatten der gemeinsame Höchstbetrag aus der Summe der Höchstbeträge, die jedem Ehegatten unter den Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 zustehen. Übersteigen die Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG die nach den Sätzen 1 bis 3 des § 10 Abs. 4 EStG zu berücksichtigenden Vorsorgeaufwendungen, sind diese abzuziehen. Ein Abzug von Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG scheidet dann – wie im Streitfall – aus (§ 10 Abs. 4 Satz 4 EStG).

Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, Beiträge zu Versicherungen steuerlich freizustellen, soweit die sonstigen Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG betroffen sind. Vielmehr besteht eine solche Verpflichtung nur für Versicherungen, die den Schutz des Lebensstandards des Steuerpflichtigen in Höhe des Existenzminimums gewährleisten.

Hierzu gehören die Kranken- und Pflegeversicherung nur auf Sozialhilfenebene. Nicht abzustellen ist auf das (höhere) Sozialversicherungsniveau. Kapitalversicherungen sind nach Nr. 3a der Norm grundsätzlich berücksichtigungsfähig. Allerdings kann es nach Abs. 4 Satz 4 der Vorschrift nunmehr dazu kommen, dass diese Versicherungsbeiträge – anders als in den Vorjahren – nicht mehr als Sonderausgaben abziehbar sind. Dies ist hinzunehmen, da für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG besteht.

Die unterschiedliche Höhe der in § 10 Abs. 4 Satz 1 bis 3 EStG genannten Höchstbeträge ist nach Ansicht des Senats verfassungsgemäß. Es bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Möglichkeit des vollständigen Ausschlusses der Vorsorgeaufwendungen durch die neue Vorschrift (Satz 4). Vielmehr entspricht die Neuregelung mit der in den meisten Fällen faktischen Folge des Nichtabzugs der sonstigen Vorsorgeaufwendungen dem Gebot der Folgerichtigkeit. Der Gesetzgeber hat den verfassungsrechtlichen Vorgaben folgend Krankenversicherungsbeiträge, die die Basisversorgung betreffen, als Sonderausgaben vollständig steuerlich für abziehbar erklärt. Dies hinderte den Gesetzgeber jedoch nicht, höhere Krankenversicherungsbeiträge und andere sonstige Vorsorgeaufwendungen in einer Gruppe zusammenzufassen und einen Sonderausgabenabzug bis zu einem Höchstbetrag vorzusehen. I

Ermittlung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften in Fällen rückwirkend verlängerter Spekulationsfristen

Im Fall des BFH-Urteils vom 6.5.2014 (DStR 2015 S. 2766) stritten die Beteiligten über die Höhe des steuerbaren Veräußerungsgewinns bei einem Grundstück hinsichtlich der vom BVerfG teilweise für verfassungswidrig erklärten Verlängerung der Spekulationsfrist von zwei auf zehn Jahre. Der Kläger erwarb am 3.12.1996 ein bebautes Grundstück mit Anschaffungskosten von 360.679 DM. Er vermietete das Grundstück, bis er es mit Vertrag vom 1.9.1999 für 290.000 DM veräußerte. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nahm der Kläger im Anschaffungsjahr eine Sonderabschreibung nach § 4 FöGbG von 170.020 DM vor. Im Übrigen machte er für die Jahre 1997 bis 1999 Absetzungen für Abnutzung (AfA) von 6.712 DM, 7.384 DM und 6.768 DM

geltend. Unter Berücksichtigung des Verkaufspreises von 290.000 DM und des „Buchwerts“ von 169.795 DM (AfA von 190.884 DM) sowie Veräußerungskosten von 172 DM ergab sich ein Veräußerungsgewinn von 120.033 DM.

Das Finanzamt ermittelte unter Anwendung des BMF-Schreibens vom 20.12.2010 (DStR 2011 S. 31) im geänderten Einkommensteuerbescheid 1999 (Streitjahr) aufgrund einer Vereinfachungsregel einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 18.222 DM. Dabei wurde davon ausgegangen, dass auf die Gesamtbesitzzeit vom 3.12.1996 bis zum 1.9.1999 (rund 33 Monate) ein steuerfreier Veräußerungsgewinn vom 3.12.1996 bis zum 31.3.1999 (rund 28 Monate) von 101.811 DM entfällt. Das Finanzgericht kam hingegen zum Ergebnis, dass der auf den Zeitraum vor dem 1.4.1999 entfallende Veräußerungsgewinn 115.129 DM betrage und nicht steuerbar sei. Nur die Differenz zum gesamten Veräußerungsgewinn nach Abzug der Veräußerungskosten (120.033 DM) in Höhe von 4.904 DM sei steuerpflichtig.

Nach Ansicht des BFH hatte das Finanzgericht im Hinblick auf die Entscheidungen des BVerfG vom 7.7.2010 (DStR 2010 S. 1727) bei den Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften eine zutreffende Aufteilung zwischen dem steuerbaren und dem nicht steuerbaren Veräußerungsgewinn vorgenommen. Nach der Entscheidung des BVerfG sind Wertsteigerungen steuerlich nicht zu erfassen, die bis zur Verkündung des StEntlG 1999/2000/ 2002 am 31.3.1999 entstanden sind oder nach der zuvor geltenden Rechtslage bis zur Verkündung des Gesetzes steuerfrei realisiert worden sind oder steuerfrei hätten realisiert werden können. Im Streitfall führte die Verlängerung der Spekulationsfrist zu einer unechten Rückwirkung. Denn hätte der Kläger nach Ablauf der alten Spekulationsfrist von zwei Jahren am 4.12.1998 das Grundstück bis zum 30.3.1999 veräußert, so hätten die bis dahin gewährten Sonderabschreibungen und AfA von 186.654 DM die Anschaffungskosten gemindert. Mithin sind die in der Zeit bis zur Verkündung des StEntlG in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen und AfA-Beträge dem nicht steuerbaren Zeitraum zuzuordnen.

Der von der Finanzverwaltung im genannten BMF-Schreiben vertretenen Auffassung einer zeitanteiligen linearen Zuordnung entsprechend dem Verhältnis der Besitzzeit nach dem 31.3.1999 im Vergleich zur Gesamtbesitzzeit ist daher nicht zu folgen. Ansonsten würden Wertsteigerungen, die im Fall der Veräußerung vor dem 1.4.1999 nicht steuerverhaftet waren, nachträglich in die Besteuerung einzbezogen. Dabei ist das Vertrauen des Steuerpflich-

tigen in die Nichtsteuerbarkeit der mit Ablauf der (alten) zweijährigen Spekulationsfrist geschützten Vermögensposition im Fall der Vornahme von Sonderabschreibungen ebenso schützenswert wie bei tatsächlichen Wertsteigerungen des Grundstücks.

Schließlich sah der BFH auch in dem vom Finanzgericht vorgenommenen vollständigen Abzug der Veräußerungskosten von dem nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbaren Veräußerungsgewinn eine zutreffende Besteuerung. Die Finanzverwaltung vertrat in einem BMF-Schreiben vom 20.12.2010 (DStR 2011 S. 31) ursprünglich die Auffassung, dass es einer anteiligen Zuordnung der nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften abziehbaren Werbungskosten nicht bedürfe. Das Bayerische Landesamt für Steuern hingegen kam in seiner Verfügung vom 20.4.2011 (S 2256.1.1–4/8 St 32) zu dem Ergebnis einer zeitanteiligen Zuordnung der Veräußerungskosten.

Der BFH erachtete die vom BMF vertretene Auffassung als zutreffend. Die Kosten wurden allein durch die steuerbare Veräußerung im September 1999 ausgelöst, während bis zum 31.3.1999 keine Veräußerung und damit kein Ereignis vorlag, das steuerlich bedeutsame Kosten verursacht hatte. **I**

Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei Immobilienfinanzierung durch Kapital-lebensversicherung

In dem dem BFH-Urteil vom 16.9.2015 (DStR 2016 S. 41) zugrunde liegenden Sachverhalt finanzierten die Klägerin (K) und ihr früherer Ehemann (E1) eine im Jahr 1993 zu Vermietungszwecken erworbene Eigentumswohnung durch ein Annuitätendarlehen und ein Festdarlehen. Das Festdarlehen war durch eine von der K abgeschlossene und im Jahr 2027 ablaufende Kapitallebensversicherung abgesichert. Im Jahr 2007 veräußerten die K und der E1 die Immobilie. Dabei reichte der Veräußerungserlös nicht aus, um die Darlehensverbindlichkeiten abzulösen. Der Darlehensrestbetrag entfiel hälftig auf die K und den E1. Zur Finanzierung des verbliebenen Darlehensrestbetrags schloss die K zusammen mit ihrem jetzigen Ehemann (E2) einen neuen Darlehensvertrag über ein Festdarlehen. Es wurde vereinbart, das Festdarlehen vollständig durch die von der K abgeschlossenen Lebensversicherung zu tilgen, um günstige Konditionen zu erreichen. Die laufenden Zinsen für das Festdarlehen wurden von dem Kontokorrentkonto des E2 entrichtet. Die K und der E2 tragen sämtliche Aufwendungen für den Unterhalt gleichmäßig.

Die K und der E2 machten für die Streitjahre (2010 und 2011) die auf das Festdarlehen geschuldeten

Zinsen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften der K aus Vermietung und Verpachtung geltend. Das Finanzamt ließ die nachträglichen Schuldzinsen nicht zum Werbungskostenabzug zu, da die verlustbringende Veräußerung der Eigentumswohnung außerhalb der sogenannten Spekulationsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG stattgefunden habe. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht der Klage statt.

Nach Auffassung des BFH können Schuldzinsen, die durch die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veranlasst sind, auch nach einer nicht steuerbaren Veräußerung der Immobilie grundsätzlich weiter als nachträgliche Werbungskosten abgezogen werden. Voraussetzung ist, dass die Verbindlichkeiten durch den Veräußerungserlös nicht getilgt werden können. Dabei können auch auf ein Refinanzierungs- oder Umschuldungsdarlehen gezahlte Schuldzinsen im Einzelfall durch die frühere Einkunftszielung veranlasst sein. Die Berücksichtigung nachträglicher Schuldzinsen bei den genannten Einkünften steht unter dem Vorbehalt der vorrangigen Schuldentilgung. Aufwendungen für eine in steuerrechtlich erheblicher Weise genutzte Immobilie, die nur einem Ehegatten gehört, sind in vollem Umfang als für Rechnung des Eigentümer-Ehegatten zu qualifizieren, wenn die Eheleute sie gemeinsam „aus einem Topf“ finanzieren. Dies gilt auch für nachträgliche Aufwendungen des früheren „Eigentümer-Ehegatten“, sodass die von der K und dem E2 geleisteten Zinszahlungen in den Streitjahren vollständig als nachträgliche Werbungskosten der K zu erfassen waren.

Der Steuerpflichtige muss den aus der Veräußerung der bislang vermieteten Immobilie erzielten Erlös – soweit nicht Tilgungshindernisse entgegenstehen – stets und in vollem Umfang zur Ablösung eines im Zusammenhang mit der Einkünftezielung aufgenommenen Darlehens verwenden (sogenannter Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung). Zu dem aus einer Veräußerung erzielten „Erlös“ zählt grundsätzlich auch eine vom Steuerpflichtigen vereinnahmte Versicherungssumme aus einer Kapitallebensversicherung. Das gilt jedenfalls dann, wenn diese in die Finanzierung der Anschaffungskosten einer fremdvermieteten Immobilie einzogen wurde und damit wesentlicher Bestandteil der Darlehensvereinbarung geworden ist. Der Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung verpflichtet den Steuerpflichtigen jedoch nicht, die Beendigung des Versicherungsvertrags vorzeitig von sich aus herbeizuführen, wenn die Versicherung weiterhin die Rückführung des verbliebenen Darlehensrestbetrags absichert. Denn die vorzeitige Kündigung einer Lebensversicherung auf den Todes- oder

Erlebensfall kann im Einzelfall mit – zum Teil erheblichen – Verlusten verbunden sein. I

Vorlage an den Großen Senat des BFH zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinns bei teilentgeltlichen Übertragungen (Trennungstheorie)

Der 10. Senat des BFH legte dem Großen Senat des BFH in seinem Beschluss vom 27.10.2015 (DStR 2015 S. 2834) die Rechtsfrage vor, wie im Fall der teilentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Einzelbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft die Höhe eines eventuellen Gewinns aus dem Übertragungsvorgang zu ermitteln ist. Dem Vorlagebeschluss liegt der folgende Sachverhalt zugrunde: Die Klägerin besaß zwei mit Werkshallen bebaute Grundstücke, die sie im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die Betriebs-GmbH verpachtet hatte. Hieraus bezog sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Dezember 2004 gründete sie mit Wirkung zum 1.1.2005 eine GmbH & Co. KG (KG). Sie war die einzige Kommanditistin sowie Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der (nicht am Vermögen der KG beteiligten) Komplementär-GmbH. Auf ihren Kommanditanteil hatte sie eine Kapitaleinlage von 150.000 Euro zu erbringen – und zwar in der Form, dass sie die beiden vorgenannten Grundstücke zu Buchwerten in die KG einbrachte und ihr für den die Kapitaleinlage übersteigenden Betrag eine Darlehensforderung gegen die KG eingeräumt wurde. Streitig ist, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe ihr hierdurch ein steuerpflichtiger Gewinn entstanden war.

Wird ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft eingebraucht, so ist nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG dessen Buchwert fortzuführen, soweit die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung beziehungsweise Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Dies steht unter dem Vorbehalt, dass die Besteuerung der – auch später entstehenden – stillen Reserven des Wirtschaftsguts gesichert ist und die Sperrfrist für Entnahmen beziehungsweise Veräußerungen des § 6 Abs. 5 Sätze 4 ff. EStG eingehalten wird. Unter diesen Voraussetzungen ist die Fortführung der Buchwerte zwingend, ein Wahlrecht besteht nicht.

Im Streitfall war die Übertragung nur zum Teil unentgeltlich beziehungsweise gegen Gewährung/Verminderung von Gesellschaftsrechten erfolgt, da in der Übertragung von Darlehensforderungen gegen die KG eine Gegenleistung lag. Bei einer teilentgeltlichen Übertragung werden unterschied-

liche Auffassungen über die Gewinnermittlung für den entgeltlichen Teil – mit unterschiedlichen Auswirkungen – vertreten. Eine eindeutige höchstrichterliche Entscheidung liegt noch nicht vor. Die Finanzverwaltung vertritt die „strenge Trennungstheorie“: Die Übertragung wird in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Geschäft aufgeteilt. Dabei wird der Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts anteilig nach dem Verhältnis des Entgelts zum Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsguts für die Gewinnermittlung dem entgeltlichen Teil des Übertragungsgeschäfts zugeordnet.

In der Literatur werden zum Teil andere Auffassungen vertreten, die sich durch die Zuordnung des Buchwerts unterscheiden. Die „modifizierte Trennungstheorie“ in ihrer am häufigsten vertretenen Form ordnet für die Gewinnermittlung den Buchwert des Wirtschaftsguts bis zur Höhe des Teilentgelts dem entgeltlichen Geschäftsteil zu. Solange das Teilentgelt den Buchwert nicht übersteigt, entfällt daher eine Gewinnrealisierung. Eine andere Auffassung geht von der Nichtteilbarkeit des Buchwerts aus und ordnet ihn ausschließlich dem entgeltlichen Teil zu. Erreicht das Teilentgelt nicht den Buchwert, entsteht nach dieser „modifizierten Trennungstheorie mit Verlustbeitrag“ insoweit ein Verlust im entgeltlichen Geschäftsteil. Dieser würde jedoch durch einen Gewinn (aus Entnahme) im unentgeltlichen Geschäftsteil kompensiert.

Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich kein Vorrang für eine dieser Auffassungen ableiten. Jedoch gibt der vorlegende Senat im Hinblick auf die Gesetzesystematik der „strengen Trennungstheorie“ den Vorzug. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfrage legte der erkennende Senat die Frage dem Großen Senat vor. **I**

Beachtlichkeit der vertraglichen Kaufpreisaufteilung für Gebäude-AfA

Das BFH-Urteil vom 16.9.2015 (DStR 2016 S. 33) hatte die Beachtlichkeit der vertraglichen Kaufpreisaufteilung auf Grund und Boden sowie auf das Gebäude für die Gebäude-AfA zum Gegenstand. Wird die Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag für das bebaute Grundstück vereinbart, sind diese vereinbarten und bezahlten Anschaffungskosten nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich der AfA-Bemessung zugrunde zu legen. Auch wenn typischerweise dem Käufer wegen seiner AfA-Berechtigung an einem höheren Anschaffungswert des Gebäudes gelegen ist, rechtfertigt dies grundsätzlich noch keine abweichende Verteilung.

Die vertragliche Aufteilung bindet allerdings nicht, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass sie nur zum Schein getroffen wurde oder ein Gestaltungs-

missbrauch im Sinne des § 42 AO vorliegt. Darüber hinaus ist eine von den Parteien getroffene Aufteilung des Kaufpreises dann abzulehnen, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten ist allerdings lediglich ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung nicht die realen Werte wiedergibt. Ein solches Indiz kann durch andere Indizien entkräftet werden. Es ist zu prüfen, ob unter Würdigung der Gesamtumstände des Objekts besondere Aspekte die Abweichung nachvollziehbar erscheinen lassen. Hierbei kommen unter anderem besondere Ausstattungsmerkmale des Gebäudes, dessen ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen, oder gegebenenfalls eine eingeschränkte Nutzbarkeit wegen bestehender Mietverträge in Betracht. Ebenso kann der Wohnwert des Gebäudes im Kontext mit der Nachbarschaft relevant sein – also zum Beispiel eine ruhige Lage neben einer Parkanlage. Kommt hier nach die Anerkennung der vertraglichen Aufteilung nicht in Betracht, hat das Finanzgericht diese entsprechend seiner Gesamtwürdigung der Verhältnisse nach den realen Verkehrswerten von Grund und Boden sowie des Gebäudes festzusetzen. Im Streitfall war das Finanzgericht nicht nach diesen Grundsätzen verfahren. Der BFH verwies deshalb den Rechtsstreit zurück. **I**

Verfassungsmäßigkeit der Kürzung bei den außergewöhnlichen Belastungen um zumutbare Eigenbelastung

Im Fall des BFH-Urturts vom 2.9.2015 (DStR 2016 S. 43) war streitig, ob von der Krankenversicherung nicht getragene Krankheitskosten, insbesondere Zuzahlungen, als außergewöhnliche Belastungen von Verfassungs wegen ohne Ansatz der zumutbaren Belastung einkommensteuerlich zu berücksichtigen waren. Der BFH verneinte das.

Erwachsenen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der die zumutbare Eigenbelastung übersteigende Teil der Aufwendungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Die zumutbare Belastung bemisst sich in einem Prozentsatz des Gesamtbetrags der Einkünfte, der sich nach der Höhe des Einkommens, der (Nicht-)Anwendung des Splittingtarifs und der Anzahl der steuerlich zu berücksichtigenden Kinder richtet (§ 33 Abs. 3 EStG). Zwangsläufig erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen dann, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder

sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. Bei den typischen und unmittelbaren Krankheitskosten wird die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit in der Regel letztlich unwiderleglich vermutet. Demgemäß wurden die streitbezogenen Aufwendungen (vor allem Zuzahlungen für ärztliche Leistungen und Krankenhausaufenthalt) von den Beteiligten als Krankheitskosten beurteilt. Diese sind im Grundsatz als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Der Rechtsstreit beschränkte sich somit im Kern auf den Ansatz der zumutbaren Belastung des § 33 Abs. 3 EStG.

Verfassungsrechtlich hat der Staat das Einkommen eines Bürgers insoweit steuerlich freizustellen, als es dieser zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötigt. Die Rechtsprechung nimmt als Maßstab hierfür das im Sozialhilferecht niedergelegte Leistungsniveau. Was der Staat dem Einzelnen voraussetzunglos aus allgemeinen Haushaltsmitteln zur Verfügung zu stellen hat, kennzeichnet das Existenzminimum, das der Staat nicht durch Besteuerung des Einkommens entziehen darf.

Die im Streitfall geltend gemachten Aufwendungen (ärztliche Zahncleaning, Arztrechnungen, Zweibettzimmerzuschlag in den Kliniken und ähnliche Aufwendungen) sind allerdings nicht Teil des sozialhilferechtlichen Versorgungsniveaus. Denn auch Sozialhilfeempfänger müssen für entsprechende Leistungen Zuzahlungen erbringen. Der Gesetzgeber ließ hierfür mit Wirkung ab 1.1.2004 die Möglichkeit der Befreiung von den Zuzahlungspflichten entfallen, um Sozialhilfeempfänger den Versicherten in der gesetzlichen Krankenkasse im Hinblick auf die Zuzahlungen gleichzustellen. Dies betrifft die Arzneimittelzuzahlung, die Praxisgebühr (bis 2011), Zuzahlungen zur Krankenhausbehandlung, bei Heilmitteln und bei häuslicher Krankenpflege, bei denen jeweils die sich aus § 61 SGB V ergebenden Zuzahlungen zu leisten sind. Diese Zuzahlungen sind allerdings nur bis zur Höhe der Belastungsgrenze des § 62 SGB V zu erbringen, die 2 % (bei chronisch Kranken 1 %) der jährlichen Bruttoeinnahmen zum Lebensunterhalt beträgt. Da auch Sozialhilfeempfänger die Zuzahlungen aus den ihnen zur Verfügung gestellten Sozialleistungen bis zur Belastungsgrenze zu erbringen haben, berühren die Zuzahlungen im Sinne des § 61 SGB V nicht den Bereich des einkommensteuerrechtlichen Existenzminimums. Von Verfassungs wegen ist daher die zumutbare Belastung anzuwenden.

Im Streitfall ergaben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass durch die Höhe der streitbezogenen Auf-

wendungen das einkommensteuerliche Existenzminimum betroffen wäre. Der BFH ließ jedoch dahingestellt, ob eine andere Beurteilung geboten ist, wenn der Betrag des steuerpflichtigen Einkommens nach Abzug der Zuzahlungen den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG unterschreitet. I

I **Einkommensteuer/Körperschaftsteuer**

Buchführungspflicht einer ausländischen Immobilienkapitalgesellschaft

In dem dem BFH-Beschluss vom 15.10.2015 (DStR 2015 S. 2771) zugrunde liegenden Sachverhalt war die Beschwerdeführerin (B) eine Aktiengesellschaft liechtensteinischen Rechts. Die B erzielte aus der Vermietung eines inländischen Grundstücks für das Jahr 2010 inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG 2009, die nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren waren. Das Finanzamt erließ mit Bescheid vom 1.9.2011 gegenüber der B eine Mitteilung nach § 141 Abs. 2 Satz 1 AO über den Beginn der Buchführungspflicht für den Gewerbebetrieb „Vermietung und Verwaltung von Grundbesitz“. Der Einspruch gegen die Mitteilung wurde zurückgewiesen. Über die dagegen gerichtete Klage hat das Finzgericht bislang noch nicht entschieden. Auch der beim zuständigen Finanzamt gestellte Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) sowie der gerichtliche Antrag nach § 69 Abs. 3 FGO, die Vollziehung der Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht auszusetzen, blieben erfolglos. Gegen den Beschluss der Vorinstanz richtet sich die Beschwerde beim BFH.

Die Beschwerde gegen die Entscheidung des Finzgerichts über die AdV ist statthaft, da sie ausdrücklich zugelassen wurde. Nach Ansicht des BFH hat der Antrag aber auch in der Sache Erfolg, weil ernstliche Zweifel an der gegenüber der B ergangenen Mitteilung bestehen. Zweifelhaft ist, ob eine ausländische Kapitalgesellschaft, die nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG in Verbindung mit § 2 Nr. 1 KStG mit ihren inländischen Vermietungseinkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, zu den gewerblichen Unternehmern nach § 141 AO gehört und deshalb insoweit buchführungspflichtig ist.

Die ernstlichen Zweifel resultieren einerseits daraus, dass § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG nicht nur das Erzielen von Vermietungseinkünften aus inländischem unbeweglichem Vermögen, sondern auch die Gewerblichkeit dieser Einkünfte nach § 15 EStG erfordert. Hingegen dehnt Satz 2 der Vorschrift den Tatbestand der „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“

im Wege einer Fiktion auf nur vermögensverwaltend tätige ausländische Kapitalgesellschaften aus. Da § 141 AO tatbestandlich an das Vorliegen eines tatsächlichen „(Gewerbe-)Betriebs“ anknüpft, ist zweifelhaft, ob dieser Regelungszusammenhang eine Buchführungspflicht nach § 141 AO zu begründen vermag. Die Beantwortung dieser Auslegungsfrage muss somit der Entscheidung im Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben.

Andererseits erfasst die Norm des § 141 AO nur den über § 140 AO hinausgehenden Kreis von Buchführungspflichtigen. Der Senat hat jedoch mit seinem Urteil vom 25.6.2014 (DStR 2014 S. 2213) ausdrücklich offengelassen, ob ausländische Buchführungspflichten nach § 140 AO materiell-rechtlich die Gewinnermittlungsart nach deutschem Ertragsteuerrecht bestimmen. Darüber hinaus hat der Senat erkannt, dass eine ausländische Buchführungspflicht jedenfalls das Wahlrecht zur Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließt. Damit hätte es der Aufklärung bedurft, ob die B nach liechtensteinischem Recht Bücher zu führen hatte. Somit wird im Hauptsacheverfahren auch darüber zu entscheiden sein, ob angesichts dieser materiell-rechtlichen Beurteilung und der damit verbundenen bilanziellen Gewinnermittlung noch Raum für die Begründung einer Buchführungspflicht nach § 141 AO besteht. Die B ist selbst dann beschwert, wenn ihre Buchführungspflicht nach liechtensteinischem Recht bejaht wird. Denn eine auf § 141 AO gestützte Buchführungspflicht endet nicht allein durch ein Unterschreiten der Grenzwerte nach § 141 Abs. 1 AO, sondern nach Abs. 2 Satz 2 erst nach einer entsprechenden Feststellung der Finanzbehörden mit Ablauf des darauffolgenden Wirtschaftsjahrs. ■

Einkommensteuer/Verfahren

Vermietung und Verpachtung – Änderungsbefugnis bei vorläufiger Steuerfestsetzung nach Beseitigung der Ungewissheit

Im Fall des BFH-Urteils vom 16.6.2015 (DStR 2015 S. 2711) modernisierte die Klägerin ihr um etwa 1900 errichtetes Einfamilienhaus in den Jahren 1994 bis 2006. Dies betraf vor allem die Anschlüsse an die öffentliche Strom- und Wasserversorgung sowie die Abwasserentsorgung nebst Elektro- und Sanitäranlagen, ferner Dach- und Fenstererneuerung. Sie machte die Modernisierungsaufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend, da sie das Haus im Hinblick auf eine Vermietung modernisiert habe. Sie habe auch im Jahr 2004 mehrfach Vermietungsanzeigen in örtlichen Zeitschriften geschaltet. Eine Vermietung kam jedoch

nicht zustande. Seit 2011 nutzt die Klägerin das Haus zu eigenen Wohnzwecken. Das Finanzamt veranlagte sie zunächst für die Jahre 1996 bis 2005, hinsichtlich der Modernisierungsaufwendungen jedoch nur vorläufig, da die Absicht, in späteren Jahren zu vermieten, noch nicht abschließend beurteilt werden konnte. Am 23.10.2008 änderte das Finanzamt die Steuerbescheide (auch) der Streitjahre nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO. Es erkannte die Modernisierungsmaßnahmen nicht mehr als Werbungskosten an, da die Absicht einer späteren Vermietung nicht festgestellt werden konnte.

Werbungskosten können nur im Rahmen einer Einkunftsart geltend gemacht werden. Bei der vorbereitenden Modernisierung von Wohnungen zum Zweck der nachfolgenden Vermietung ist daher erforderlich, dass sich der Steuerpflichtige entschlossen hat, aus dem Objekt durch Vermietung Einkünfte zu erzielen, und diese Entscheidung nicht aufgegeben hat. Das Finanzgericht hat ausgeführt, dass diese Vermietungsabsicht nicht hinreichend sicher habe festgestellt werden können. Insbesondere habe es an verstärkten Vermietungsbemühungen gefehlt. Die Klägerin hatte dies nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen, sodass der BFH daran gebunden war. Infolge dessen war nur noch streitig, ob für die vorläufig ergangenen Bescheide für 1996 bis 2002 die Festsetzungsfrist abgelaufen war und sie deshalb nicht mehr geändert werden konnten. Der BFH hielt die Änderung für zulässig.

Die Steuerfestsetzungen durften im Streitfall vorläufig ergehen. Die vorläufige Festsetzung kommt nämlich auch dann in Betracht, wenn eine innere Tatsache (Vermietungsabsicht) ungewiss ist. Allerdings muss sich die Ungewissheit auf Tatsachen beziehen. Sie darf nicht allein die Beurteilung eines feststehenden Sachverhalts betreffen. Da innere Tatsachen nur anhand äußerer Umstände (indiziell) festgestellt werden können, kommt es insoweit darauf an, ob die entsprechenden Anknüpfungstatsachen feststellbar sind. Andernfalls ist eine Ungewissheit im Sinne des § 165 Abs. 1 AO gegeben. Diese endet aber, sobald die Anknüpfungstatsachen festgestellt werden können. Solange eine zukünftige Vermietung nicht ausgeschlossen ist und der Steuerpflichtige Maßnahmen ergreift, die darauf gerichtet sind, die Vermietung zu ermöglichen oder zu fördern, wird die Ungewissheit über die Vermietungsabsicht nicht beendet. Soweit die Ungewissheit fortbesteht und das Finanzamt daher die Steuerfestsetzungen nicht ändert, läuft die Festsetzungsfrist nicht ab. Sie endet erst nach Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde davon Kenntnis

erlangt hat (§§ 171 Abs. 8, 165 Abs. 1 AO). Die Klägerin hatte erst im Jahr 2011 durch die Selbstnutzung eine künftige Vermietung ausgeschlossen, wodurch dann die Ungewissheit über die Vermietungsabsicht beendet wurde.

Gleichwohl war das Finanzamt berechtigt, die Steuerfestsetzungen für die Jahre 1996 bis 2002 bereits 2008 zu ändern, da sich durch den Zeitablauf eine neue Tatsachenlage ergab. Kommt es – wie im Streitfall – über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren nicht zu der angeblich beabsichtigten Vermietung, ist es regelmäßig nicht zu beanstanden, wenn eine Vermietungsabsicht verneint und die Steuerfestsetzung entsprechend vorgenommen wird. ■

■ Unionsrecht

Finale Betriebsstättenverluste in DBA-Freistellungsfällen

Der EuGH hat mit dem Urteil vom 17.12.2015 (DStR 2016 S. 28) in der Rechtssache „Timac Agro“ zum Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Köln vom 19.2.2014 Stellung genommen. Der Vorlagebeschluss hatte die Behandlung sogenannter finaler Verluste und die Hinzurechnungsbesteuerung nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG a. F. zum Gegenstand.

Im Streitfall war die Klägerin, eine deutsche Kapitalgesellschaft, Tochtergesellschaft eines französischen Konzerns und unterhielt seit 1997 eine Freistellungs-Betriebsstätte in Österreich. Im Jahr 2005 veräußerte sie diese konzernintern an ihre ebenfalls in Österreich ansässige Schwestergesellschaft. Die Betriebsstätte erzielte für die Jahre 1997 bis 2005 mit Ausnahme der Jahre 2000 und 2005 durchweg Verluste. Die Verluste aus den Jahren 1997 und 1998 konnte die Klägerin auf Antrag zunächst in Deutschland steuerlich geltend machen (§ 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG a. F.). Im Jahr 2005 hat das Finanzamt diese Verluste jedoch nach § 2a Abs. 3 und 4 Satz 1 Nr. 2 EStG a. F. in Verbindung mit § 52 Abs. 3 EStG und § 8 Abs. 1 KStG aufgrund der Veräußerung der österreichischen Betriebsstätte wieder hinzugerechnet.

Der EuGH bejaht zunächst die unionsrechtliche Zulässigkeit der Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 und 4 Satz 1 Nr. 2 EStG a. F. in Verbindung mit § 52 Abs. 3 EStG anlässlich der konzerninternen Veräußerung. Verlustabzug und Hinzurechnung in Höhe der zuvor abgezogenen Verluste stünden in einem spiegelbildlichen Verhältnis. Die Nachsteuerung sei insbesondere sowohl durch das Gebot der ausgewogenen Aufteilung der Besteue-

rungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten als auch zur Verhinderung von Steuerumgehungen gerechtfertigt. Versage man die Hinzurechnung in solchen Fällen, könne der Konzern sich steuerlich so organisieren, dass er frei auswählen kann, in welchem Mitgliedstaat er seine Verluste geltend macht. Damit ist die Hinzurechnung auch durch das Erfordernis gerechtfertigt, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu gewährleisten.

Die Bejahung der Rechtmäßigkeit der Hinzurechnung bedeutet aber nicht, dass in Fällen einer konzerninternen Veräußerung bereits keine Verlustfinalität im Sinne der Marks & Spencer-Rechtsprechung vorläge. Insoweit weist der EuGH darauf hin, dass die Hinzurechnung keine Auswirkung auf die Einstufung des betreffenden Verlusts hat. Im Ausgangsverfahren hatte die Steuerpflichtige nicht alle Möglichkeiten zur Berücksichtigung der Verluste in Österreich ausgeschöpft.

Schließlich stellt der EuGH fest, dass auch die Versagung der ausnahmsweisen Verlustberücksichtigung der ab 1999 angefallenen „finalen“ Verluste infolge der konzerninternen Veräußerung der Betriebsstätte beim inländischen Stammhaus nicht gegen Unionsrecht verstöße. Der EuGH begründet seine Auslegung damit, dass sich in- und ausländische Betriebsstätten hinsichtlich der Besteuerung ihrer Einkünfte nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, soweit die DBA-Freistellungsmethode das alleinige Besteuerungsrecht hinsichtlich der Betriebsstätteneinkünfte dem Betriebsstättenstaat zuweist. ■

■ Gewerbesteuer

Negative Hinzurechnung der Verlustübernahme eines stillen Gesellschafters

Im Fall des BFH-Urteils vom 1.10.2015 (DStR 2015 S. 2716) stritten die Beteiligten darüber, ob nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 bei der Ermittlung des Gewerbeertrags beziehungsweise des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auch negative Beträge dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wieder hinzuzurechnen sind. Die Klägerin, eine GmbH, ist Rechtsnachfolgerin einer früheren Tochterkapitalgesellschaft (T-GmbH). Die beiden Geschäftsführer der T-GmbH (Gesellschafter und Geschäftsführer der Mutterkapitalgesellschaft) schlossen im Streitjahr 2008 mit der T-GmbH einen Vertrag über eine Beteiligung als stillen Gesellschafter. Die stillen Gesellschafter sollten am Gewinn und Verlust beteiligt sein und hatten jeweils eine Einlage von 195.000 Euro zu leisten.

Der Jahresabschluss der T-GmbH wies (nach Verlustübernahmen von 390.000 Euro durch die stillen Gesellschafter) einen Fehlbetrag von 253.377 Euro

aus. Im Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2008 erfasste das Finanzamt sowohl positive Hinzurechnungsbeträge als auch mit einem negativen Vorzeichen versehene Gewinnanteile stiller Gesellschafter. Von dem errechneten negativen Saldo in Höhe von 375.923 Euro setzte das Finanzamt zwar ein Viertel an, wies den Betrag der Hinzurechnungen im Ergebnis jedoch mit 0 Euro aus. Die Klägerin begehrte den Ansatz eines negativen Hinzurechnungsbetrags und war damit auch im finanzgerichtlichen Verfahren erfolgreich.

Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht den vortragsfähigen Gewerbeverlust zutreffend bestimmt. Für den Fall einer Verlusttragung durch einen stillen Gesellschafter sind grundsätzlich auch negative Hinzurechnungsbeträge bei der Ermittlung des Gewerbeertrags sowie des Gewerbeverlusts anzusetzen. Bei der Ermittlung der Summe der nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 (in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008) hinzuzurechnenden Finanzierungsanteile ist auch ein Verlustanteil des stillen Gesellschafters zu berücksichtigen. Dies gilt, soweit dieser Verlustanteil den Verlust aus Gewerbebetrieb gemindert hat (Bestätigung von R 8.1 Abs. 3 Satz 2 GewStR 2009). Solange die Einlage des stillen Gesellschafters nicht aufgezehrt ist, führt die vereinbarte Verlustbeteiligung auf Seiten des Inhabers des Handelsgewerbes zu einem steuerpflichtigen Erstattungsanspruch. Entsprechend ist der wirksam gewordene Verlustanteil bei der Gewerbeertragsermittlung dem Gewinn als negativer Betrag wieder hinzuzurechnen.

Wird durch die Berücksichtigung des Verlustanteils die Summe der hinzuzurechnenden Finanzierungsanteile negativ – insbesondere wegen eines hohen Verlustanteils des stillen Gesellschafters –, dann ist diese Summe grundsätzlich negativ hinzuzurechnen (entgegen R 8.1 Abs. 3 Satz 3 GewStR 2009). Die vom Gesetzeszweck gebotene negative Hinzurechnung des Verlustanteils hängt nicht von der Existenz positiver Hinzurechnungsbeträge ab. Bei einem mathematischen Begriffsverständnis kann eine „Summe“ auch einen Betrag kleiner als Null erfassen und diese negative Summe ist mit der Bruchzahl $\frac{1}{4}$ multiplizierbar.

Im Streitfall ergab die Summe der Einzelhinzurechnungsbeträge einen negativen Betrag von 375.923 Euro. Dabei wurde der Verlustanteil der stillen Gesellschafter in voller Höhe als negativer Betrag nach § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG 2002 erfasst und mit den übrigen positiven Hinzurechnungsbeträgen verrechnet. Dass der erste Rechenschritt eine negative Zahl ergibt, lässt deren Hinzurechnungs-

Relevanz nicht entfallen. Unterstellt man für den zweiten Rechenschritt die spiegelbildliche Anwendbarkeit der 100.000-Euro-Grenze, dann kann nur der minus 100.000 Euro übersteigende Teil von minus 375.923 Euro, also minus 275.923 Euro angesetzt werden. Hiernach wäre somit ein Viertel dieses Betrags, also minus 68.981 Euro, als Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG anzusetzen. Dieser Betrag würde den festzustellenden Gewerbeverlust über die im angegriffenen Bescheid ange setzten 252.375 Euro hinaus auf 321.356 Euro erhöhen. ■

I Grunderwerbsteuer

Zum Begriff des herrschenden Unternehmens in der Konzernklausel des § 6a GrEStG

Im Fall des Urteils des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 9.7.2014 (DStR 2016 S. 58) betraf der Rechtsstreit die Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern nach § 6a GrEStG. Aufgrund eines Verschmelzungsvertrags wurde die X-GmbH auf die (nunmehr gemeinnützige) Klägerin (K) nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten verschmolzen. Alleinige Gesellschafterin sowohl an der übertragenden X-GmbH als auch an der übernehmenden GmbH (K) war seit mehreren Jahrzehnten die gemeinnützige Y-Stiftung. Bei beiden Kapitalgesellschaften handelte es sich um Mittelbeschaffungskörperschaften nach § 58 Nr. 1 AO. Mit der Verschmelzung gingen zahlreiche Grundstücke auf die K über.

Das Finanzamt stellte im maßgeblichen Bescheid die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach § 17 GrEStG gesondert fest. Die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG wurde nicht gewährt, da das herrschende Unternehmen kein Unternehmer im Sinne des UStG sei. Im Einspruch machte die K geltend, dass an dem Verschmelzungsvorgang ein herrschendes Unternehmen sowie zwei von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt gewesen seien. Die Y-Stiftung sei herrschendes Unternehmen nach § 6a GrEStG, da sie als Alleingesellschafterin die Kapitalanteile der beiden abhängigen Gesellschaften für einen Zeitraum von über fünf Jahren vor dem Verschmelzungszeitpunkt vollständig auf sich vereinigt hatte. Zudem werde die Y-Stiftung für mindestens weitere fünf Jahre die erforderliche Beteiligungsquote von 95 % an ihr (K) halten. Das Finanzamt wies den Einspruch mit der Begründung zurück, das herrschende Unternehmen müsse selbst umsatzsteuerlicher Unternehmer sein. Die Y-Stiftung sei aber kein Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, da sie nicht entgeltlich gegenüber den verbundenen Unternehmen tätig werde.

Das Finanzgericht Niedersachsen sah hingegen im Streitfall die Voraussetzungen nach § 6a GrEStG für den steuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG als erfüllt. Sowohl die K als auch die X-GmbH waren von der Y-Stiftung abhängig nach § 6a Satz 3 und 4 GrEStG, da die Y-Stiftung innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und (voraussichtlich) fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang jeweils zu 100 % Anteilseignerin dieser Gesellschaften war und weiterhin ist. Zur Überzeugung des Gerichts ergibt sich die Definition dessen, was als herrschendes Unternehmen zu verstehen ist, unmittelbar aus § 6a GrEStG selbst.

Nach Ansicht des Finanzgerichts hatte der Gesetzgeber keinesfalls die Vorstellung, nur die Umstrukturierungen derjenigen Konzerne zu begünstigen, bei denen das im Konzern herrschende Unternehmen zugleich Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG ist (entgegen Tz. 2.2 des koordinierten Ländererlasses zur Anwendung des § 6a GrEStG vom 19.6.2012 [DStR 2012 S. 1556]). Von einem Konzern ist auch dann auszugehen, wenn – wie im Streitfall – die Muttergesellschaft eine Finanzholding ist, die sich zwar nicht unmittelbar, jedoch über die ihr zu 100 % gehörenden Tochtergesellschaften wirtschaftlich betätigt. Die Y-Stiftung hat keine Privatsphäre und hielt die Anteile an den abhängigen Gesellschaften im Betriebsvermögen. Sie ist somit als herrschendes Unternehmen nach § 6a Satz 4 GrEStG Teil des Konzerns.

Die zu § 1 Abs. 3 und 4 GrEStG aufgestellten Voraussetzungen an das Unternehmen, in das eine juristische Person eingegliedert ist, sind für die Definition des herrschenden Unternehmens in § 6a GrEStG nicht anwendbar. Das Gesetz stellt zudem in § 6a GrEStG mit dem Ziel der „Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern“ gerade nicht auf die Voraussetzungen ab, die für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft und einer umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft des herrschenden Unternehmens in § 1 Abs. 4 GrEStG und § 2 Abs. 2 UStG bestehen. Das Urteil des Finanzgerichts ist allerdings nicht rechtskräftig, da die Revision beim BFH wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen wurde. ■

Vorläufige Festsetzungen der Grunderwerbsteuer und Feststellungen nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG sowie Feststellungen von Grundbesitzwerten

Der Ländererlass der obersten Finanzbehörden vom 16.12.2015 (DStR 2016 S. 69) trägt Art. 8 Nr. 2 des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2.11.2015 und damit dem Beschluss des BVerfG vom 23.6.2015 (DStR 2015 S. 1678) Rechnung. Ersatzbemessungsgrundlage in den Fällen des § 8

Abs. 2 GrEStG ist nunmehr der Grundbesitzwert nach §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 157 Abs. 1 bis 3 BewG. Die Neuregelungen sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 verwirklicht werden (§ 23 Abs. 14 Satz 1 GrEStG). Für die bislang nach § 8 Abs. 2 GrEStG vorläufig durchgeföhrten Festsetzungen der Grunderwerbsteuer und Feststellungen nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG sowie Feststellungen der Grundbesitzwerte gilt für die nach dem 31.12.2008 verwirklichten Erwerbsvorgänge Folgendes:

Es ist von Amts wegen zu prüfen, ob die genannten Festsetzungen beziehungsweise Feststellungen unter Berücksichtigung des neuen Rechts zu ändern sind. Für Festsetzungen der Grunderwerbsteuer und Feststellungen der Grundbesitzwerte sind bestimmte Grundsätze anzuwenden. Ergibt die Prüfung, dass die Anwendung des neuen Rechts zu einer Minderung der bisher festgesetzten Grunderwerbsteuer oder des bisher festgestellten Grundbesitzwerts führen würde, ist der Grunderwerbsteuerbescheid oder der Feststellungsbescheid zu ändern und für endgültig zu erklären (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO). Ergibt die Prüfung hingegen, dass das neue Recht zu einer Erhöhung der bisher festgesetzten Grunderwerbsteuer oder des bisher festgestellten Grundbesitzwerts führen würde, stünde § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO einer Änderung des Bescheids entgegen. Der maßgebliche Bescheid ist auf Antrag für endgültig zu erklären (§ 165 Abs. 2 Satz 4 AO). Der Grunderwerbsteuerbescheid ist vollstreckbar (§ 23 Abs. 14 Satz 2 GrEStG). Allerdings ist § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht anwendbar, wenn eine vorläufige erstmalige Grunderwerbsteuerfestsetzung oder eine vorläufige erstmalige Feststellung des Grundbesitzwerts mit einem zulässigen Einspruch angefochten wurde und das Einspruchsverfahren noch anhängig ist. Der Einspruchsführer kann durch Rücknahme seines Einspruchs die mögliche Verböserung abwenden (Geltung von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO).

Bislang unterbliebene Feststellungen der Grundbesitzwerte sind unter Anwendung des neuen Rechts durchzuführen. Wurde die Grunderwerbsteuerfestsetzung allerdings im Vorgriff auf die noch ausstehende Feststellung des Grundbesitzwerts bereits durchgeführt (§§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO), so steht § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO einer Änderung der Festsetzung der Grunderwerbsteuer zu ungunsten des Steuerpflichtigen entgegen. Wurde nach dem genannten Beschluss des BVerfG die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 165 Abs. 1 Satz 4 in Verbindung mit Satz 2 Nr. 2 AO vorläufig ausgesetzt, ist die Grunderwerbsteuerfestsetzung unter Heranziehung des neuen Rechts

nachzuholen (§ 165 Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz AO).

Für Feststellungen nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG gilt, dass in den Fällen des § 8 Abs. 2 GrEStG im Feststellungsverfahren nicht über die Höhe des Grundbesitzwerts entschieden wird (§ 17 Abs. 3a GrEStG). Die gesetzliche Neuregelung gibt somit keinen Anlass, Feststellungen nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG zu ändern. Letztere müssen nur auf Antrag des Steuerpflichtigen für endgültig erklärt werden (§ 165 Abs. 2 Satz 4 AO).

Schließlich gilt für sämtliche genannten Feststellungen beziehungsweise Feststellungen für die vor dem 1.1.2009 verwirklichten Erwerbsvorgänge Folgendes: Aufgrund der im Beschluss des BVerfG getroffenen Weitergeltungsanordnung sind durchgeführte Grunderwerbsteuerfestsetzungen, Feststellungen nach § 17 Abs. 2 und 3 GrEStG sowie Feststellungen von Grundbesitzwerten nicht zu ändern. Diese Festsetzungen beziehungsweise Feststellungen müssen nur für endgültig erklärt werden, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt (§ 165 Abs. 2 Satz 4 AO). ■

■ Verfahren

Auskunftsersuchen an Dritte ohne vorherige Sachverhaltsaufklärung beim Steuerpflichtigen

Nach § 93 Abs. 1 AO haben Beteiligte und andere Personen der Finanzbehörde die Auskünfte zu erteilen, die zur Feststellung eines für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts erforderlich sind. Andere Personen als die Beteiligten sollen jedoch erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO). Im Fall des BFH-Urteils vom 29.7.2015 (DStR 2015 S. 2846) hatte das Finanzamt – ohne den Kläger vorher um Auskunft gebeten zu haben – ein Auskunftsersuchen über eventuelle Provisionszahlungen an eine Geschäftspartnerin des Klägers gerichtet. Der Kläger beantragte die Feststellung der Rechtswidrigkeit dieses Auskunftsverlangens wegen Verstoßes gegen § 93 Abs. 1 Satz 3 AO. Das Finanzgericht sah das Auskunftsersuchen wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz als ermessensfehlerhaft an. Der BFH bestätigte diese Entscheidung und verwarf die Revision des Finanzamts.

Die Entscheidung der Finanzverwaltung über die Einholung der Auskunft ist eine Ermessenssache und kann daher nur hinsichtlich einer Überschreitung der Ermessengrenzen beziehungsweise eines dem Zweck der Ermessensermaßigung nicht entspre-

chenden Gebrauchs geprüft werden (§ 102 FGO). Der BFH bejahte das Rechtsinteresse des Klägers an der Feststellung der (Un-)Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung wegen der Gefahr der Wiederholung. Er bestätigte auch, dass für die Entscheidung zur Auskunftseinhaltung ein hinreichender Anlass bestehen muss, da Ermittlungen „ins Blaue hinein“ unzulässig sind. Es genügt allerdings, wenn aufgrund konkreter Umstände oder allgemeiner Erfahrung ein Auskunftsersuchen angezeigt ist. Nur dann, wenn klar und eindeutig jeglicher Anhaltspunkt für eine Steuererheblichkeit fehlt, ist ein Auskunftsverlangen rechtswidrig.

Allerdings sollen andere Personen als die Beteiligten erst dann zur Auskunft angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht (§ 93 Abs. 1 Satz 3 AO). Die Sollvorschrift besagt, dass die Behörde in der Regel nach ihr verfahren muss. Dies ist eine spezielle Ausprägung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und hat einen doppelten Zweck: Zum einen soll vermieden werden, dass Dritte Einblick in die steuerlich relevanten Verhältnisse der Beteiligten erhalten. Zum anderen sollen Dritten die mit der Auskunft verbundenen Mühen möglichst erspart werden. Nur in atypischen, also dem Zweck der Vorschrift nicht entsprechenden Fällen darf die Behörde hiervon abweichen. Solche atypischen Fälle hat die Rechtsprechung bisher nur angenommen, wenn der Beteiligte unbekannt ist oder bei der Aufklärung nicht mitwirkt. Im Streitfall war ein solcher atypischer Fall nicht gegeben.

Ermächtigt eine Norm wie § 93 Abs. 1 AO zu einem Eingriff in das Recht auf die informationelle Selbstbestimmung, muss dieser verhältnismäßig sein. Die Schwere des Eingriffs darf bei einer Gesamtabwägung nicht außer Verhältnis zu dem Gewicht der ihn rechtfertigenden Gründe stehen. Zu beachten ist auch, welche Möglichkeiten der Beteiligte als Grundrechtsträger der informationellen Selbstbestimmung zur Abwehr hat. Diese ist ihm faktisch genommen, wenn eine Maßnahme ohne seine Kenntnis durchgeführt wird. Folglich muss die Behörde es im Rahmen einer vorweggenommenen Beweiswürdigung aufgrund konkreter Tatsachen als zwingend ansehen, dass eine Mitwirkung des Beteiligten erfolglos bleiben wird, um ein Auskunftsersuchen unmittelbar an Dritte richten zu können. Derartige konkrete Tatsachen bestanden im Streitfall aber nicht. ■

I Umsatzsteuer

Kein Zuordnungswahlrecht bei sonstigen Leistungen

Der BFH kommt mit seinem Urteil vom 14.10.2015 (DStR 2015 S. 2773) zum Ergebnis, dass das Zuordnungswahlrecht nur für die Herstellung und Anschaffung von Gegenständen gilt. Der Bezug von sonstigen Leistungen wird dagegen vom Zuordnungswahlrecht nicht umfasst. Diese sind entsprechend der (beabsichtigten) Verwendung gemäß § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen.

Der Streitfall betrifft eine Ehefrau, die Eigentümerin eines Gebäudes ist. Ihr Ehemann ist als Steuerberater selbstständig tätig. Ein Teil der Wohnfläche des Gebäudes (20 %) wird vom Ehemann zum Betrieb der Steuerberaterpraxis genutzt. Der Rest des Gebäudes dient als Familienwohnung. Die Ehefrau vermietete nach Fertigstellung des Gebäudes zunächst nur die 20 % Wohnfläche an ihren Ehemann zum Betrieb seiner Steuerberaterpraxis. Sie ordnete das gesamte Gebäude ihrem Unternehmensvermögen zu und versteuerte die Privatnutzung des Gebäudes als unentgeltliche Wertabgabe. Die Ehefrau machte den vollen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes geltend und erklärte steuerpflichtige Vermietungsumsätze. Ab 2007 vermietete die Ehefrau das gesamte Gebäude an ihren Ehemann. Die Nutzungsanteile änderten sich nicht. Eine unentgeltliche Wertabgabe erklärte sie nicht mehr. Der Ehemann der Klägerin ordnete das Nutzungsrecht an dem Gebäude insgesamt seinem Unternehmen "Steuerberaterpraxis" zu und machte den vollen Vorsteuerabzug aus der Anmietung geltend. Hinsichtlich des unverändert privat genutzten Gebäudeteils erklärte er eine unentgeltliche Wertabgabe.

Das Finanzamt erkannte ab 2007 den Verzicht der Klägerin auf die Steuerbefreiung ihrer Vermietungsumsätze (§ 9 UStG) hinsichtlich des für Wohnzwecke genutzten Gebäudeteils nicht an. Wegen der insoweit steuerfreien Vermietung des Gebäudes nahm das Finanzamt eine teilweise Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG vor. Sowohl die Klage beim Finanzgericht als auch die Revision vor dem BFH hatten keinen Erfolg.

Der BFH bejaht eine Vorsteuerberichtigung aufgrund einer Änderung der Verhältnisse. Die Ehefrau nutzte ab 2007 zwar das gesamte Gebäude zur Ausführung von Vermietungsumsätzen, konnte aber wirksam nur hinsichtlich des auf die 20 % entfallenden unternehmerisch genutzten Teils zur Steuerpflicht optieren. Hinsichtlich der Familienwohnung liegen die Voraussetzungen für eine Option nicht vor, da ihr Ehemann als Leistungs-

empfänger die bezogene Mietleistung insoweit nicht seinem Unternehmen zuordnen konnte.

Beabsichtigt der Unternehmer bei Bezug einer Leistung, diese teilweise für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit und teilweise für Zwecke einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit zu verwenden, ist er grundsätzlich nur im Umfang der beabsichtigten Verwendung für seine wirtschaftliche Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt. Jedoch besteht für Gegenstände beziehungsweise Investitionsgüter ausnahmsweise ein Wahlrecht, einen nur teilweise unternehmerisch genutzten Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmen zuzuordnen – verbunden mit einer Wertabgabebesteuerung. Dieses Zuordnungswahlrecht gilt aber nur für die Herstellung und Anschaffung von Gegenständen. Der Bezug von sonstigen Leistungen (hier Vermietungsleistungen) ist nicht in voller Höhe zuordenbar, sondern entsprechend der (beabsichtigten) Verwendung aufzuteilen, was der BFH näher begründet. Unter anderem verweist er auf das EuGH-Urteil vom 16.2.2012 (Rs. C-118/11 – Eon Aset; DStRE 2012 S. 1077), in dem der EuGH hinsichtlich der Verwendung eines Leistungsbezugs ausdrücklich zwischen dem Bezug einer Dienstleistung und dem Erwerb eines Investitionsguts unterscheidet. Im Gegensatz zur Vermietung besteht laut EuGH beim Leasing das Zuordnungswahlrecht nur, wenn das Leasing dem Erwerb eines Investitionsguts gleichzustellen ist. ■

Einfuhrumsatzsteuer und Vorsteuerabzug

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 11.11.2015 (DStR 2015 S. 2775) entschieden, dass der Betreiber eines Zolllagers nicht zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt ist. Ein Unternehmer betrieb in den Jahren 1997 und 1998 ein Zolllager Typ D, in dem er Waren einer Schwestergesellschaft sowie Waren zweier anderer GmbHs einlagerte. Aufgrund von Fehlmengen wurde gegen den Unternehmer Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) festgesetzt. Grundlage für das Entstehen der EUSt war ein Entziehen von Nichtgemeinschaftsware aus der zollamtlichen Überwachung. Der Unternehmer entrichtete die EUSt in Teilbeträgen in den Streitjahren 2002 bis 2008 und nahm im Umfang dieser Zahlungen den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vor. Das Finanzamt beanstandete den Vorsteuerabzug, da dem Unternehmer keine Verfügungsmacht zugestanden habe. Sowohl die Klage beim Finanzgericht als auch die Revision vor dem BFH hatten keinen Erfolg.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setzt der Abzug der EUSt als Vorsteuer voraus, dass dem Unternehmer die Verfügungsmacht an dem eingeführten Gegenstand zusteht. Daran fehlt es zum Beispiel, wenn ein ausländischer Unternehmer

einem inländischen Unternehmer einen Gegenstand zur Nutzung überlässt, ohne ihm die Verfügungsmacht an dem Gegenstand zu verschaffen (so zum Beispiel BFH vom 16.3.1993, BStBl II 1993 S. 473). Der BFH hält daran auch unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 25.6.2015 – Rs. C-187/14 – DSV Road A/S (BeckRS 2015, 80830) fest.

Das EuGH-Urteil betrifft die Festsetzung von Einfuhrumsatzsteuer gegenüber dem Beförderer der Waren, der nicht deren Einführer oder Eigentümer ist, sondern sie lediglich befördert und die Zollabfertigung ihres Versands im Rahmen seiner umsatzsteuerpflichtigen Beförderungstätigkeit vorgenommen hat. Laut EuGH steht das Unionsrecht einer nationalen Regelung nicht entgegen, die in diesem Fall den Vorsteuerabzug des Beförderers ausschließt. Zur Begründung weist der EuGH darauf hin, dass nach dem Wortlaut von Art. 168 Buchst. e MwStSystRL ein Recht auf Vorsteuerabzug nur besteht, soweit die eingeführten Gegenstände für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen verwendet werden. Daher besteht kein Abzugsrecht, wenn der Wert der beförderten Waren nicht zu den Kosten gehört, die in die von einem Beförderer in Rechnung gestellten Preise einfließen. Dessen Tätigkeit muss sich allerdings auf die entgeltliche Beförderung dieser Waren beschränken.

Das EuGH-Urteil gibt für den BFH keinen Anlass, auf das Auslegungsmerkmal der Verfügungsmacht zu verzichten. Es ist lediglich dahin gehend zu präzisieren, wann eine für den Vorsteuerabzug aus Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG maßgebliche Einfuhr für das Unternehmen des Abzugsberechtigten vorliegt. Dies ist dann der Fall, wenn die Einfuhrumsatzsteuer Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen findet, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten liefert beziehungsweise erbringt.

Im Streitfall gehört die Einfuhrumsatzsteuer nicht zu den Kostenelementen der unternehmerischen Tätigkeit des Zolllagerbetreibers. Für ihn gilt daselbe wie für den Beförderer eingeführter Gegenstände, für den der EuGH den Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer verneint. Es genügt für eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus Einfuhrumsatzsteuer als „Einführer“ nicht, dass die Einfuhrumsatzsteuer festgesetzt wird. Die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer gegenüber dem Unternehmer macht diesen daher nicht zum Einführer. Gegenteiliges ergibt sich unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer möglichen Weiterbelastung von

Kosten durch den Beförderer oder Lagerhalter an den jeweiligen Auftraggeber. I

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Erwerbs zahlungsgestörter Forderungen

Das BMF hat mit dem Schreiben vom 2.12.2015 (DStR 2015 S. 2778) seine Verwaltungsauffassung zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Erwerbs zahlungsgestörter Forderungen angepasst und eine Nichtbeanstandungsregelung für vor dem 1.7.2016 – sowie in bestimmten Fällen vor dem 1.1.2019 – ausgeführte Forderungsübertragungen erlassen. Grund für die Anpassung waren das EuGH-Urteil vom 27.10.2011 (Rs. C-93/10 – GFKL, DStR 2011 S. 2093) und die Nachfolgeurteile des BFH vom 26.1.2012 (DStR 2012 S. 513) sowie vom 4.7.2013 (DStR 2013 S. 1995). Die Urteile wurden am 16.12.2015 im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Im Fall der Übertragung einer zahlungsgestörten Forderung unter Übernahme des Ausfallrisikos durch den Erwerber erbringt Letzterer keine wirtschaftliche Tätigkeit. Der Forderungserwerber ist nicht zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen für den Forderungserwerb und den Forderungseinzug berechtigt. Werden sowohl zahlungsgestörte als auch nicht zahlungsgestörte Forderungen in einem Portfolio übertragen, ist das Gesamtpaket für Zwecke des Vorsteuerabzugs entsprechend aufzuteilen. Der Verkäufer erbringt eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 8c UStG. Lediglich im Fall der Übertragung einer zahlungsgestörten Forderung ohne Übernahme des Ausfallrisikos durch den Erwerber erbringt Letzterer eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn er auch den Forderungseinzug übernimmt (siehe Abschnitt 2.4 Abs. 8 UStAE).

Die Definition einer zahlungsgestörten Forderung wird wie folgt geändert (siehe Abschnitt 2.4 Abs. 7 UStAE): Eine Forderung (bestehend aus Rückzahlungs- und Zinsanspruch) ist insgesamt zahlungsgestört, wenn sie – soweit sie fällig ist – ganz oder zu einem nicht nur geringfügigen Teil seit mehr als 90 Tagen nicht ausgeglichen wurde. Eine Forderung ist auch zahlungsgestört, wenn die Kündigung erfolgt ist oder die Voraussetzungen für eine Kündigung vorliegen.

Das BMF-Schreiben gilt in allen offenen Fällen. Soweit die Ausführungen dieses BMF-Schreibens den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 3.6.2004 (BStBl. I 2004 S. 737) entgegenstehen, wird hieran nicht mehr festgehalten. Dies gilt insbesondere für die bisherige Auffassung, dass von einer wirtschaftlichen Tätigkeit des Erwerbers bei der Übertragung zahlungsgestörter Forderungen unter Übernahme des Ausfallrisikos durch den Erwerber auszugehen sei.

Es wird jedoch für vor dem 1.7.2016 ausgeführte Forderungsübertragungen nicht beanstandet, wenn die Beteiligten übereinstimmend entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 3.6.2004 verfahren sind. Für Übertragungen, die auf Grundlage eines vor diesem Stichtag abgeschlossenen Kaufvertrags über den regelmäßigen Erwerb zahlungsgestörter Forderungen erfolgen und vor dem 1.1.2019 ausgeführt werden, gilt dies entsprechend. Gehen danach die Beteiligten einvernehmlich von einer wirtschaftlichen Tätigkeit des Forderungerwerbers aus, erfolgt der Erwerb sowie der Einzug der Forderungen im Rahmen dieser wirtschaftlichen Tätigkeit. In der Folge steht dem Erwerber aus den Eingangsleistungen für den Forderungerwerb und den Forderungseinzug insoweit das Vorsteuerabzugsrecht zu. Dies gilt auch für nach dem Stichtag bezogene Leistungen, soweit sie mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit des Erwerbers im Zusammenhang stehen.**I**

Geschäftsveräußerung im Ganzen durch einen Bauträger

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 12.8.2015 (DStR 2016 S. 47) dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen die Übertragung eines vermieteten Bürogebäudekomplexes durch einen Bauträger eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen begründet.

Im Streitfall veräußerte eine GbR im Januar 2006 einen Bürogebäudekomplex an eine in Luxemburg ansässige GmbH. Die GbR war eine sogenannte Objektgesellschaft. Ihr Zweck war der Erwerb, die Sanierung, die langfristige Vermietung und der Verkauf des Objekts – ihr einziger in ihrer Bilanz als Vorratsvermögen ausgewiesener Vermögensgegenstand. Die GbR hatte das Objekt 2001 erworben sowie in den Jahren 2001 und 2002 erweitert und saniert. Die Baumaßnahmen waren mit Ausnahme der Innenausbauten im Februar 2002 fertiggestellt. Die Vermietung erfolgte ab Februar 2003. Ende 2003 waren 52 % der Gesamtnutzfläche vermietet.

Im Zeitpunkt der ersten Kontaktaufnahme mit der GmbH im Oktober 2005 hatte die GbR bereits 80 % der Gesamtflächen vermietet; beim Verkauf des Objekts im Januar 2006 waren es 90 %. Die bestehenden Mietverhältnisse wurden von der GmbH fortgeführt. Im Grundstückskaufvertrag gingen die Parteien davon aus, dass die Veräußerung des Kaufgegenstands keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellt. Die GbR optierte dementsprechend gemäß § 9 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 2 UStG zur Umsatzsteuer und stellte der GmbH eine Rechnung unter Hinweis auf deren Steuerschuldnerschaft als Leistungsempfänger (§ 13b UStG) und ohne Umsatzsteuerausweis aus.

Die GmbH meldete den betreffenden Grundstücksumsatz sowohl in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung als auch in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung für 2006 an. Das Finanzamt folgte den Angaben der GmbH und setzte die Umsatzsteuer für 2006 unter Vorbehalt der Nachprüfung fest. Im April 2009 reichte die GmbH beim Finanzamt eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2006 ein. Sie behandelte nunmehr den Grundstücksumsatz nach § 1 Abs. 1a UStG als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen und beantragte, die Umsatzsteuer für 2006 entsprechend herabzusetzen.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wurde der Klage stattgegeben. Das Finanzgericht hielt die Voraussetzungen von § 1 Abs. 1a UStG für erfüllt. Es sei ein Vermietungsunternehmen von der Veräußerin auf die Klägerin übergegangen, die dieses – wie von ihr beabsichtigt – fortgeführt habe. Zwar habe die GbR zunächst die Absicht gehabt, das Gebäude zu veräußern und vorher zu vermieten, um einen höheren Kaufpreis erzielen zu können. Anders als in jenen Fällen, bei denen sich die Tätigkeiten des Veräußerers (Sanierung und Veräußerung) und die des Erwerbers (Vermietung) nicht ähnelten, habe bei der Veräußerin gemessen an der Dauer und der Intensität des Tätigwerdens eine nachhaltige Vermietungstätigkeit vorgelegen.

Der BFH hat die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen. Er hält daran fest, dass die Übertragung eines vermieteten Grundstücks zu einer nicht umsatzsteuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen führt, wenn der Erwerber durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in bestehende Mietverträge vom Veräußerer ein Vermietungsunternehmen übernimmt. Im Fall eines Bauträgers liegt keine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn dessen unternehmerische Tätigkeit im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter beziehungsweise Pächter für die einzelnen Einheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung aufgrund bereits erfolgter Vermietung ertragssteigernd veräußern zu können. Eine Geschäftsveräußerung liegt jedoch vor, wenn der Bauträger das Gebäude erworben, saniert, weitgehend vermietet und sodann veräußert hat. Im Zeitpunkt der Veräußerung muss allerdings infolge einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit beim Bauträger ein Vermietungsunternehmen bestehen, das vom Erwerber fortgeführt wird. Die entsprechende Würdigung des Finanzgerichts – unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Streitfalls – ist laut BFH revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Letzterer geht auf die diesbezüglichen Einwendungen des Finanzamts näher ein und hält sie für unbegründet.**I**

Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

Entstehung der Zollschuld nach Art. 203 Zollkodex wegen nicht ordnungsgemäßer Beendigung des Versandverfahrens

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 29.10.2015 (C-319/14) über die Auslegung der Art. 203 und 204 Zollkodex (ZK) im Zusammenhang mit der Entstehung der Zollschuld aufgrund nicht ordnungsgemäß beendeter externer gemeinschaftlicher Versandverfahren entschieden.

In dem dem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt überführte die Hauptverpflichtete (B & S Global Transit Center BV) – ein Logistikdienstleister – im Zeitraum Juli 2006 bis Dezember 2007 Lebensmittel mittels elektronischer Zollanmeldung in das Versandverfahren in den Niederlanden. Hierbei gab er verschiedene Bestimmungszollstellen in Deutschland (Bremerhaven) und Belgien (Antwerpen) an. Im Zeitraum August 2006 bis Januar 2008 teilte die zuständige Abgangszollstelle der Hauptverpflichteten mit, dass weder der erforderliche Rückschein noch die elektronische Rückmeldung vorliegen würden. Nach Aufforderung legte die Hauptverpflichtete der Abgangszollstelle mehrere Versandhandelspapiere mit der Bezeichnung „bills of lading“ vor.

Auf Suchantrag der Finanzverwaltung in den Niederlanden bestätigten die Bestimmungszollstellen, dass die Ware weder gestellt worden sei noch die entsprechenden Versandpapiere vorgelegt wurden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung entsprachen die von der Hauptverpflichteten übermittelten Handelspapiere weder Art. 365 noch Art. 366 ZK-DVO, weshalb die Versandverfahren als nicht beendet beurteilt wurden. Insoweit wurden Zahlungsaufforderungen an die Hauptverpflichtete nach Art. 203 ZK versandt – mit der Begründung, dass die betreffenden Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen worden seien. Gegen diese Bescheide legte die Hauptverpflichtete Einspruch ein. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens reichte sie zusätzliche Unterlagen ein. Dabei handelte es sich insbesondere um Bestätigungen über den Erhalt der fraglichen Waren, die von deren Empfängern ausgestellt wurden.

Der mit den Verfahren befasste Oberste Gerichtshof der Niederlande legte dem EuGH unter anderem eine Frage zur Auslegung der Art. 203 und 204 ZK in Verbindung mit Art. 859 ZK-DVO vor. Konkret

war klärungsbedürftig, ob in Fällen, in denen das Versandverfahren nicht beendet wurde, aber sehr wohl Dokumente vorgelegt wurden, die glaubhaft machen, dass die Waren aus dem Zollgebiet der EU verbracht wurden, keine Zollschuld nach Art. 203 ZK, sondern nach Art. 204 ZK entsteht.

Der EuGH geht in seinem Urteil zunächst davon aus, dass die Versandverfahren nicht im Sinne von Art. 92 Abs. 1 ZK beendet sind und auch nicht im Sinne von Art. 365 Abs. 3 oder Art. 366 Abs. 2 und 3 ZK-DVO als beendet gelten können. Weiterhin führt der EuGH unter Bezug auf die bisherige Rechtsprechung aus, dass die Art. 203 und 204 ZK unterschiedliche Geltungsbereiche umfassen. Während Art. 203 ZK Handlungen betrifft, die dazu führen, dass eine Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird, umfasst Art. 204 ZK Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit verschiedenen Zollverfahren, die sich auf die zollamtliche Überwachung nicht ausgewirkt haben. Für ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung genügt es, wenn die Waren einer etwaigen Zollprüfung objektiv entzogen wurden – unabhängig davon, ob diese tatsächlich durchgeführt worden ist.

Die Verletzung der Gestellungspflicht, bevor die Ware das Zollgebiet verlässt, führt dazu, dass die Behörde daran gehindert wird, eine der in Art. 37 ZK genannten Zollkontrollen (hier die Prüfung der ordnungsgemäß Beendigung des Versandverfahrens) durchzuführen. Durch das Versäumnis, die Waren bei der Bestimmungszollstelle zu gestellen, hat die Hauptverpflichtete die Waren aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne des Art. 203 ZK entzogen, noch bevor diese das Zollgebiet der EU verlassen haben. Das tatsächliche Verbringen der Waren aus dem Zollgebiet steht einer Zollschulentstehung nach Art. 203 ZK aufgrund der Nichtgestellung bei der Bestimmungszollstelle nicht entgegen.

Ferner steht das Argument, dass die Waren bereits aus dem Zollgebiet verbracht wurden und somit die Gefahr beseitigt ist, dass diese Waren unrechtmäßig in den Wirtschaftskreislauf der Union eingeführt werden, der Entstehung der Zollschuld nach Art. 203 ZK nicht entgegen. Es kann kein Grundsatz aus der bisherigen EuGH-Rechtsprechung abgeleitet werden, wonach der bloße Nachweis,

dass Waren nicht unrechtmäßig in den Wirtschaftskreislauf der Union eingeführt worden sind, ausreichend ist, um das Vorliegen eines Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung oder das Entstehen einer Zollschuld nach Art. 203 ZK auszuschließen.

Im Ergebnis führt eine Verletzung der Pflicht, eine in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführte Ware der Bestimmungszollstelle zu gestellen, zu einer Zollschuldentstehung nach Art. 203 ZK. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die betreffende Ware aus dem Zollgebiet der Europäischen Union verbracht wurde und der Inhaber des Verfahrens nicht in der Lage ist, Dokumente vorzulegen, die Art. 365 Abs. 3 oder Art. 366 Abs. 2 und 3 ZK-DVO entsprechen. ■

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/2016/02/accounting-news-februar-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.

Wissenswertes zu Steuern für Unternehmen, Investoren und Arbeitnehmer: Die „German Tax Facts“-App von KPMG steht im Apple App Store und im Google Play Store kostenfrei zum Download zur Verfügung.



Literaturtipps



Das wirksame Compliance-Management-System

Ausgestaltung und Implementierung in Unternehmen

Das Thema Compliance-Management-Systeme (CMS) in Unternehmen ist aktueller denn je. Das Interesse der Unternehmen an der wirksamen Implementierung und Prüfung eines CMS ist groß: Es gilt, die gesetzlichen Bestimmungen einzuhalten und den eigenen Sorgfaltspflichten nachweislich nachzukommen, um rechtliche Folgen und Reputationsverluste zu vermeiden. Dieser Sammelband bietet eine ganzheitliche Sicht auf das Thema Compliance im Unternehmen. Als praxisnahe Arbeitshilfe unterstützt er dabei, Compliance besser zu verstehen und ein wirksames, prüffähiges CMS zu entwickeln. Neben der Frage, wie Compliance im Unternehmen aussehen kann, werden wirksame Maßnahmen zur strategischen Umsetzung erläutert, Beratung zur Entwicklung geleistet und die rechtliche Notwendigkeit geklärt.

In der überarbeiteten, aktualisierten Neuauflage wird neben dem IDW PS 980 auch der neue internationale Standard ISO 19600 zur Einrichtung eines wirksamen CMS berücksichtigt. Zudem wurde das Kapitel „Ausgewählte Teilespekte für erfolgreiches Compliance-Management“ um Themen wie Datenschutz im Compliance-Management und Tax Compliance erweitert.

Das Buch ist im Fachhandel zu einem Preis von 52 Euro zzgl. MwSt. erhältlich (ISBN 978-3-482-64852-6).

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Hrsg.); Autorenteam: Laue/Brandt/Hartke; 2., vollständig überarbeitete und erweiterte Auflage 2016; Buch inkl. Onlinenutzung; XXIV, 391 S. Hardcover; NWB Verlag.



Audit Committee Quarterly IV/2015 – Stiftungen

Die Bereitschaft, als Stifter der Gesellschaft etwas zurückzugeben, ist groß – das ist die gute Nachricht. Niedrigere Kapitalerträge, risikoreichere Kapitalanlagen und steigende Kosten – das sind die Herausforderungen an Geschäftsführung, Aufsichts- und Beiräte.

Die Winterausgabe des Audit Committee Quarterly widmet sich daher dem Thema „Stiftung und Dritter Sektor“.

Kostenfreier Download der elektronischen Version der Publikation unter http://www.audit-committee-institute.de/docs/aci_quarterly_2015_4.pdf



IFRS Muster-Konzernabschluss 2015

Der Leitfaden beinhaltet die aktuellen Regelungen des International Accounting Standards Board (IASB), die in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1.1.2015 beginnen, anzuwenden sind. Darüber hinaus enthält die Publikation wichtige Hinweise und Erläuterungen zu den handelsrechtlichen Anhangangaben, die EU-IFRS-Anwender nach § 315a HGB zusätzlich erfüllen müssen.

In einer Anlage finden sich zudem Beispiele zu den vielfältigen Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen nach IFRS 12 mit diversen Hinweisen und detaillierten Ausführungen.

Kostenfreier Download der Publikation unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/kpmg-audit-ifrs-muster-konzernabschluss2015-sec.pdf>

KPMG-Veranstaltungen*

5. KLÖNSchnack – Regulierte Investmentfonds

3. März 2016 in Hamburg

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

Nachgefragt: Was die Investmentsteuerreform für Sie und Ihre Klienten bedeutet

3. März 2016 in Frankfurt am Main
9. März 2016 in München
13. April 2016 in Hamburg

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

Umsatzsteuer 2016 – Aktuelle Entwicklungen und Brennpunkte

(Kostenpflichtige Veranstaltung)

8. März 2016 in Bielefeld
8. März 2016 in Mannheim
9. März 2016 in Köln
10. März 2016 in Kiel
15. März 2016 in Dortmund
15. März 2016 in Ulm
16. März 2016 in Aachen
17. März 2016 in Berlin
17. März 2016 in Lübeck
17. März 2016 in Düsseldorf
17. März 2016 in Stuttgart
23. März 2016 in Hamburg
5. April 2016 in Bremen
7. April 2016 in Karlsruhe
7. April 2016 in Leipzig
13. April 2016 in Hannover
13. April 2016 in Frankfurt am Main
19. April 2016 in Nürnberg
20. April 2016 in Braunschweig
21. April 2016 in Göttingen
27. April 2016 in München
28. April 2016 in Saarbrücken

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

Neuerungen im Zollrecht 2016 – Sind Sie darauf vorbereitet?

10. März 2016 in Leipzig

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmueller@kpmg.com

Compliance in der Gesundheitswirtschaft

11. März 2016 in München

Ihre Ansprechpartnerin:
Tea Mesanovic
T +49 89 9282-1883
tmesanovic@kpmg.com

To Be Tax Compliant

– Steuerliches IKS in der Praxis – BMF-Diskussionsentwurf zu § 153 AO

15. März 2016 in Bremen
17. März 2016 in Bielefeld

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

Informationssicherheit und Datenschutz in der digitalen Welt

22. März 2016 in Leipzig

Ihre Ansprechpartnerin:
Birgit Müller
T +49 30 2068-4763
birgitmueller@kpmg.com

Public Lunch: Aktuelle Herausforderungen des Breitbandausbaus in Baden-Württemberg

6. April 2016 in Stuttgart

Ihr Ansprechpartner:
Pascal Palt
T +49 711 9060-41985
ppalt@kpmg.com

Verrechnungspreise strategisch managen: Aktuelle Brennpunkte im Transfer Pricing

6. April 2016 in Düsseldorf
14. April 2016 in Kiel
14. April 2016 in Stuttgart
15. April 2016 in Berlin
26. April 2016 in Köln
27. April 2016 in Mannheim
3. Mai 2016 in Dortmund
3. Mai 2016 in Hamburg
11. Mai 2016 in Nürnberg
24. Mai 2016 in Frankfurt am Main
25. Mai 2016 in Bremen
14. Juni 2016 in Münster
14. Juni 2016 in Hannover
15. Juni 2016 in Leipzig
16. Juni 2016 in Ulm
27. Juni 2016 in Bielefeld
29. Juni 2016 in München
14. Juli 2016 in Freiburg
21. Juli 2016 in Karlsruhe

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

Elektronische Archivierung: Stapeln Sie noch oder scannen Sie schon?

6. April 2016 in München
19. April 2016 in Düsseldorf
26. April 2016 in Hamburg
28. April 2016 in Hannover
3. Mai 2016 in Ulm
10. Mai 2016 in Frankfurt am Main
11. Mai 2016 in Dresden
31. Mai 2016 in Nürnberg
2. Juni 2016 in Stuttgart
7. Juni 2016 in Berlin
8. Juni 2016 in Freiburg im Breisgau

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

Vergabe 2016: Besser einkaufen nach der Reform

7. April 2016 in Düsseldorf
11. April 2016 in Berlin
10. Mai 2016 in Stuttgart

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

Mieten und Leasen? Aber bitte nach Vorschrift

7. April 2016 in Berlin
11. April 2016 in Hannover
14. April 2016 in München
18. April 2016 in Stuttgart
19. April 2016 in Hamburg
19. April 2016 in Frankfurt am Main
21. April 2016 in Köln
25. April 2016 in Düsseldorf
26. April 2016 in Nürnberg

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

KPMG Real Estate Fund Conference 2016

(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

Jürgen Lindauer
THE SQUAIRE
Am Flughafen
60549 Frankfurt am Main
T +49 69 9587-4911

**Newsletter kostenlos
abonnieren**
[www.kpmg.de/newsletter/
subscribe.aspx](http://www.kpmg.de/newsletter/subscribe.aspx)

www.kpmg.de

www.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.