

# KPMG-Mitteilungen

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

April 2016

## Inhalt (Auszug)

<b>Editorial</b>	<b>2</b>
<b>Steuerrecht</b>	<b>3</b>
Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Wege eines Aktientauschs	4
Kein Abzug für gemischt genutztes häusliches Arbeitszimmer	4
BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des „Treaty Override“	7
Vorlage an das BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der sogenannten Zinsschranke	9
Zurechnung von Aktien bei einer Wertpapierleihe	10
Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG ist unzulässige staatliche Beihilfe	11
Voraussetzungen für die Steuerbefreiung und möglicher Beihilfecharakter des § 6a GrEStG	11
Personengesellschaft kann auch Organgesellschaft sein	14
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers von Bauleistungen	15
Steuersatz bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen	17
<b>Zoll- und Außenwirtschaftsrecht</b>	<b>18</b>
Iran-Embargo: Nur Teilaufhebung – Verkaufsverbot sanktioniert bereits Vertragsabschluss	18
<b>Literaturtipps</b>	<b>20</b>
<b>KPMG-Veranstaltungen</b>	<b>21</b>
<b>Impressum</b>	<b>22</b>

# Editorial



**Dr. Jan-Hendrik Gnädiger**  
Audit, Köln

Outsourcing spielt zunehmend eine wichtige strategische Rolle bei der Organisation von Arbeitsabläufen in Unternehmen. Vor allem administrative Tätigkeiten wie Rechnungslegung, Steuern und IT-Applikationen werden an Shared Service Center (SSC) oder externe Dienstleister ausgelagert – eine Vorgehensweise, die nicht vor Ländergrenzen hält macht. So erhöhen sich etwa die Vorteile aus der Standardisierung und Spezialisierung eines SSC, wenn beispielsweise von dem im Vergleich zu Deutschland deutlich günstigeren Kostenumfeld Osteuropas profitiert wird. Bei der Zusammenarbeit wird zudem verstärkt auf Digitalisierung gesetzt: Rechnungen und Belege für Debitoren, Kreditoren oder Reisekosten werden elektronisch übermittelt. Auch Mitarbeiter-, Kunden- und Lieferantendaten werden digital verarbeitet und gespeichert.

Dabei übersehen die auslagernden Unternehmen allerdings häufig, dass es sich bei Rechnungslegung und Steuern um gesetzliche Pflichten handelt, die zunehmend schärfere Compliance-Anforderungen mit sich bringen. Zu beachten sind derzeit vor allem die vom Bundesfinanzministerium erlassenen „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“ (GoBD) und die Anforderungen zur IT-Sicherheit oder zum Datenschutz. Senden beispielsweise lokale Landesgesellschaften ihre Rechnungen und andere Belege digital an ein im Ausland ansässiges SSC, sind sie trotz der Auslagerung verpflichtet, die Einhaltung der jeweils vor Ort geltenden steuerlichen Vorschriften zur Dokumentation und Archivierung sicherzustellen. Falls im SSC personenbezogene Daten – wie etwa im Zusammenhang mit Reisekosten – verarbeitet und gespeichert werden, ist zudem die jüngste Rechtsprechung des EuGH zum Datenschutz zu beachten. Dies gilt vor allem, wenn ein Datentransfer ins europäische Ausland oder in die USA stattfindet.

Unternehmen sollten daher prüfen, ob im Zuge der unternehmens- und länderübergreifenden Outsourcing-Strategie die gesetzlichen Vorgaben berücksichtigt werden und ob geeignete wirksame Überwachungsmaßnahmen bestehen, um deren Einhaltung sicherzustellen. Das interdisziplinäre Team von KPMG unterstützt mit hoher Qualität und Branchenerfahrung bei einer diesbezüglichen Untersuchung der Prozesse und Kontrollen.

# Steuerrecht

## I Einkommensteuer

### **Kein Sonderausgabenabzug für Sozialversicherungsbeiträge im Ausland tätiger Arbeitnehmer**

Der BFH-Beschluss vom 16.9.2015 (DStR 2016 S.113) betrifft ein an den EuGH gerichtetes Vorabentscheidungsersuchen zur Abzugsfähigkeit von Beiträgen zur französischen Altersvorsorge- und Krankenversicherung einer in Deutschland wohnenden und für die Verwaltung des französischen Staats tätigen Arbeitnehmerin. Solche Beiträge sind in Deutschland nicht steuerlich abzugsfähig, wenn der Arbeitslohn nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Frankreich in der Bundesrepublik nicht besteuert werden darf. Vergleichbare Abgaben eines in Deutschland tätigen Arbeitnehmers zur hiesigen Sozialversicherung hingegen mindern prinzipiell die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer. Es stellt sich somit die Frage, ob diese Ungleichbehandlung zu einem Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 39 EG (jetzt Art. 45 AEUV) führt.

Die in den Streitjahren (2005 und 2006) im Inland wohnenden Kläger wurden in Deutschland zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin war französische Staatsbürgerin und in der französischen Finanzverwaltung als Beamte beschäftigt. Dabei wurden ihre Bruttoprämien ausweislich der Gehaltsmitteilungen um Altersvorsorge- und Krankenversicherungsbeiträge gemindert. Das Finanzamt berücksichtigte die nach dem DBA Deutschland und Frankreich steuerfreien Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002 n. F. bei der Bemessung der Steuersätze. Die Klägerin war hingegen der Auffassung, dass die geleisteten Altersvorsorge- und Krankenversicherungsbeiträge im Rahmen des Progressionsvorbehalt nicht (steuererhöhend) zu erfassen seien. Des Weiteren vertrat sie die Ansicht, dass es sich um berücksichtigungsfähige Sonderausgaben handele. Einspruch und finanzgerichtliche Klage blieben erfolglos.

Nach Auffassung des BFH können die Beiträge zur Altersvorsorge und Vorsorgeaufwendungen der Klägerin bei der Bemessung des Steuersatzes, der auf ihr zu versteuerndes Einkommen anzuwendenden ist, nicht berücksichtigt werden. Denn in die von

§ 32b Abs. 2 Nr. 2 EStG 2002 n. F. vorgeschriebene Berechnung gehen ausweislich des Wortlauts dieser Vorschrift nur Einkünfte, aber keine Sonderausgaben ein. Darüber hinaus liegen zwar die von der Klägerin geltend gemachten Vorsorgeaufwendungen unterhalb der (gekürzten) Höchstbeträge nach § 10 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG 2002 n. F. Allerdings ist ein Sonderausgabenabzug ausgeschlossen, weil die streitbefangenen Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen (Abzugsverbot nach § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG 2002 n. F.).

Im Hinblick auf die geleisteten Beiträge zu Kranken- und Altersvorsorgeversicherungen werden unbeschränkt Steuerpflichtige, die ihre nicht selbstständige Arbeit für die Verwaltung eines anderen Mitgliedstaats ausüben, infolge des genannten Abzugsverbots schlechter behandelt als solche Steuerpflichtige, die im Inland arbeiten. Diese Ungleichbehandlung könnte die unionsrechtlichen Grundfreiheiten der Klägerin verletzen. Selbst für den Ausnahmefall, dass sie sich nicht auf die Arbeitnehmerfreizügigkeit berufen kann, weil diese unter Umständen nicht auf Beschäftigte in der öffentlichen Verwaltung anwendbar ist, wäre jedenfalls der Schutzbereich der allgemeinen Freizügigkeit (Art. 18 EG, jetzt Art. 21 AEUV) betroffen.

Der BFH geht davon aus, dass der Steuerpflichtige im Streitfall durch das inländische Abzugsverbot für die in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Sozialversicherungsbeiträge davon abgehalten werden kann, grenzüberschreitend tätig zu werden. Allerdings könnte der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs in Deutschland der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten dienen. Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung ist es aber Sache des Wohnsitzstaats, dem Steuerpflichtigen sämtliche an seine persönliche und familiäre Situation geknüpften steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren, sodass ein Rechtfertigungsgrund zweifelhaft ist. Darüber hinaus ist fraglich, ob allein die unilaterale Berücksichtigung der streitigen Vorsorgeaufwendungen durch den Tätigkeitsstaat das Abzugsverbot des Wohnsitzstaats rechtfertigen könnte. Schließlich würde einer Unionsrechtswidrigkeit des Abzugsausschlusses nicht entgegenstehen, dass eine Nichtanwendung des genannten Abzugsverbots im Ergebnis zu einer zweifachen

steuerlichen Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen führen könnte. I

### **Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Wege eines Aktientauschs**

Im Fall des BFH-Urteils vom 13.10.2015 (DStR 2016 S. 165) veräußerte der Kläger 61.250 Stückaktien an der N-AG am 28.2.2002 und übertrug seine Beteiligung in zwei Vorgängen. Im zweiten Vorgang wurden 47.992 Stückaktien von der U-AG erworben. Der Kläger erhielt als Gegenleistung neue Aktien der U-AG zum vereinbarten Ausgabekurs von 24 Euro pro Aktie. Die dafür notwendige Kapitalerhöhung bei der U-AG wurde am 13.12.2002 in das Handelsregister eingetragen und an diesem Tag wurden die neuen Aktien der U-AG dem Depot des Klägers gutgeschrieben. Am 28.2.2002 betrug der Börsenkurs der U-Aktie 18,69 Euro und am 13.12.2002 belief er sich auf 2,20 Euro. Der Kläger ermittelte den Veräußerungsgewinn auf der Grundlage des Börsenkurses am 13.12.2002. Hingegen berechnete das Finanzamt im geänderten Einkommensteuerbescheid 2002 den Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung des Börsenkurses vom 28.2.2002. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

Nach Auffassung des BFH war das Finanzgericht zutreffend davon ausgegangen, dass die Übertragung von N-Aktien auf die U-AG gegen Übertragung von (neuen) Aktien der U-AG (Aktientausch) eine Veräußerung nach § 17 EStG darstellt. Weiterhin hatte es zu Recht angenommen, dass der Veräußerungsgewinn am 28.2.2002 entstanden ist. Allerdings hatte das Finanzgericht den Veräußerungsgewinn falsch ermittelt. Da im Streitfall die tatsächlich erhaltene Gegenleistung nicht in Geld, sondern in Sachgütern bestand, war der Veräußerungspreis mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Dabei kommt es für die Bewertung nach Ansicht des BFH auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Erfüllung der Gegenleistungspflicht an, wenn diese von den Verhältnissen im Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns abweichen. Eine Veränderung der wertbestimmenden Umstände wirkt materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück.

Der Große Senat des BFH hatte bereits in einem Beschluss (DStR 1993 S. 1735) zu § 16 Abs. 2 EStG bei einem Forderungsausfall entschieden, dass es nur auf den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn ankommt. Dies erfordert es, später eintretende Veränderungen beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis solange und soweit materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückzubeziehen, als der Erwerber seine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises noch nicht

erfüllt hat. Im Streitfall kam es deshalb nicht darauf an, dass der Erwerber die geschuldete Gegenleistung am 13.12.2002 erbracht und damit seine Verpflichtung aus der Aktionärsvereinbarung vollständig erfüllt hatte. Aus der Sicht des Klägers unterscheidet sich das Ergebnis deshalb nicht wesentlich von dem Resultat, dass ein Teil der Kaufpreisforderung endgültig ausfällt oder eine vereinbarte Teilleistung dauerhaft nicht erbracht wird. Da das Finanzgericht bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns die vorangegangene Kurswertveränderung der Aktien der U-AG nicht berücksichtigt hatte und somit von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen war als der BFH, war sein Urteil aufzuheben. I

### **Kein Abzug für gemischt genutztes häusliches Arbeitszimmer**

Der Große Senat des BFH hat auf Vorlage des IX. Senats durch seinen Beschluss vom 27.7.2015 (DStR 2016 S. 210) entschieden, dass der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers die ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung des jeweiligen Raums für betriebliche/berufliche Zwecke voraussetzt.

Die Regelungen der § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und § 9 Abs. 5 EStG enthalten eine spezielle Abzugsbeschränkung für Aufwendungen, die durch ein häusliches Arbeitszimmer entstehen. Grundsätzlich sind diese nicht abziehbar. Der Gesetzgeber unterstellt typisierend, dass aufgrund der Einbindung in die häusliche Atmosphäre eine weit überwiegend private Veranlassung besteht. Er trägt damit dem Umstand Rechnung, dass eine Überprüfung wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes des Art. 13 GG (Unverletzlichkeit der Wohnung) wesentlich eingeschränkt oder sogar unmöglich ist. Nur wenn kein anderer Arbeitsplatz für die betriebliche/berufliche Tätigkeit zur Verfügung steht oder das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Betätigung bildet, ist ein Abzug der Aufwendungen bis 1.250 Euro beziehungsweise, im letzteren Fall, in tatsächlicher Höhe möglich. Der Steuerpflichtige ist in diesen Ausnahmefällen auf einen häuslichen Arbeitsplatz angewiesen. Der Gesetzgeber geht deshalb typisierend davon aus, dass dann die Aufwendungen (nahezu) ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sind.

Ein häusliches Arbeitszimmer ist ein Raum, der seiner Ausstattung nach der Erzielung von Einnahmen dient und (nahezu) ausschließlich zu diesem Zweck genutzt wird. Er ist in die häusliche Sphäre eingebunden und dient vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten. Typischerweise ist er büromäßig eingerichtet. Nach der Gesetzes-

historie hat der Gesetzgeber an diesen von der Rechtsprechung geprägten und überkommenen Begriff angeknüpft. Bereits der Wortlaut der Norm legt nahe, unter einem häuslichen Arbeitszimmer einen Raum zu verstehen, in dem Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt werden; bei einer Nutzung zu anderen Zwecken würde es bereits anders bezeichnet werden. Bei gemischter Nutzung steht der Zweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG einer Aufteilung der Aufwendungen entgegen. Der Ausgabenabzug wurde ausgeschlossen, um zu einer sachgerechten Abgrenzung des beruflichen und des privaten Bereichs des Steuerpflichtigen zu gelangen, Gestaltungsmöglichkeiten zu unterbinden und den Verwaltungsvollzug zu erleichtern. Diese Ziele würden bei einer Aufteilung der Aufwendungen im Fall gemischter Nutzung verfehlt. Denn Maßstäbe für eine sachgerechte Aufteilung und Anhaltspunkte für die Möglichkeit einer Überprüfung anhand objektiver Kriterien bestehen nicht.

Diesem Ergebnis steht der Beschluss des Großen Senats vom 21.9.2009 (BStBl II 2010 S.672) nicht entgegen. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist eine Spezialregelung für die durch ein häusliches Arbeitszimmer verursachten Aufwendungen. Diese Spezialregelung geht den allgemeinen Grundsätzen vor und bestimmt abschließend, ob und in welcher Höhe Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehbar sind. ■

### **Keine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten bei fehlender Gegenleistung**

In dem dem BFH-Urteil vom 29.7.2015 (DStR 2016 S. 217) zugrunde liegenden Sachverhalt wurde ein Bodenschatz (ein Kiesvorkommen) im privaten Bodenbesitz entdeckt und in ein Betriebsvermögen übertragen. Eine Absetzung für Substanzverringierung wegen der Ausbeutung des Bodenschatzes (AfS) kann in solchen Fällen nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn der Bodenschatz entgeltlich in das Betriebsvermögen übertragen wurde. Als solche entgeltliche (tauschähnliche) Übertragung erkennt die Rechtsprechung auch die Übertragung in eine Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an. Insofern wird auf Seiten der Gesellschaft steuerlich ein Anschaffungsgeschäft angenommen. Eine Einlage erfolgt hingegen ohne Gegenleistung. Zwar ist ein im Privatvermögen entdecktes Kiesvorkommen bei Einlage in ein Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Dennoch sind bei einer Einlage – auch im Fall einer Verpachtung zum Zweck der Ausbeutung des Bodenschatzes – keine AfS zulässig.

Im Streitfall brachte der Grundstückseigentümer A das Grundstück mit dem Kiesvorkommen in eine GmbH & Co. KG (Klägerin) ein, deren einziger Kommanditist er war. Er hielt zugleich sämtliche Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH, deren Geschäftsführer er war. Bei der KG wurden für jeden Gesellschafter neben dem Privatkonto ein Kapitalkonto I und ein Kapitalkonto II geführt. Auf dem Ersteren wird der feste Kapitalanteil des Gesellschafters gebucht, auf dem Letzteren die nicht entnahmefähigen Gewinne, Verluste sowie die nicht entnahmefähigen Rücklagen. Nach dem festen Kapitalkonto I richten sich unter anderem das Stimmrecht und das Gewinnbezugsrecht. Die Einbringung des Grundstücks und des Kiesvorkommens sollte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten – also entgeltlich – erfolgen. Die Gegenbuchungen für die Einbringung des Grundstücks und des Kiesvorkommens erfolgten jedoch ausschließlich auf dem Kapitalkonto II.

Ob als Gegenleistung für die Übertragung Gesellschaftsrechte gewährt werden, ist danach zu beurteilen, ob der Einbringende entweder erstmals einen Gesellschaftsanteil erhält oder – im Fall einer bereits bestehenden Mitunternehmerstellung – ob sein Gesellschaftsanteil erhöht wird. Nach den üblichen Regelungen, wie sie auch im Streitfall bestehen, seien die Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag insofern abweichend vom (abdingbaren) Regelstatut des HGB vor, dass sich die maßgebenden Gesellschaftsrechte (Stimm-, Gewinnbezugsrecht) nach dem festen Kapitalkonto I richten. Im Streitfall war dieses Konto unverändert geblieben. Da keine (zusätzlichen) Gesellschaftsrechte eingeräumt wurden, war eine (unentgeltliche) Einlage gegeben, die nicht zur AfS berechtigt.

Der BFH konnte im vorliegenden Fall die umstrittene Frage als nicht entscheidungserheblich dahinstehen lassen, ob bei einer Teilverbuchung des Werts von Kiesvorkommen und Grundstück auf dem Kapitalkonto I anders zu entscheiden gewesen wäre. ■

### **Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Freiberuflersozietät gegen Übertragung eines Teilbetriebs und Gewährung einer Rente**

Im Fall des BFH-Urteils vom 17.9.2015 (DStR 2016 S. 377) schied die Klägerin aus einer Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Rechtsanwaltssozietät („Praxis X“) aus, die ihren Gewinn durch Einnahmeüberschussrechnung ermittelte. Sie hatte mit den übrigen Gesellschaftern vereinbart, dass sie zum 2.1.2006 den Teilbetrieb „Praxis in Y“ übernehmen und fortführen werde. Zudem sollte sie von den verbleibenden Gesellschaftern bis Mai 2016 eine monatliche Rente von 5.000 Euro erhalten.

Der „Praxis in Y“ war zuvor weiteres Vermögen der Sozietät in Höhe von 310.000 Euro zugeordnet worden. Die „Praxis X“ wurde von den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt. Streitig war, ob die Klägerin aufgrund ihres Ausscheidens einen Gewinn zu versteuern hatte.

Die Übertragung der Niederlassung „Praxis in Y“ und die Gewährung der Rente stellen das Ausscheidungsentgelt der Klägerin für die Übertragung ihres gesamten Mitunternehmeranteils im Sinne des § 18 Abs. 3 Satz 2 in Verbindung mit § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Im Streitfall bestand die Gegenleistung also aus einem Teilbetrieb und einer Rente. Soweit der Abfindungsanspruch der ausgeschiedenen Gesellschafterin durch die Übereignung eines Teilbetriebs erfüllt wird, der weiterhin Betriebsvermögen der ausgeschiedenen Gesellschafterin bleibt, liegt eine nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG erfolgsneutrale Realteilung (mit Fortführung der Buchwerte) vor. Der Begriff der Realteilung im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG wurde bisher in Anlehnung an den zivilrechtlichen Begriff der Realteilung als eine Form der Auseinandersetzung einer aufgelösten Mitunternehmerschaft verstanden. Hierbei wurde allerdings gefordert, dass die von den Beteiligten übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen bilden.

An dieser engen Definition der Realteilung hält der BFH nicht mehr fest. Nunmehr wird die Realteilung als ein (eigener) steuerlicher Begriff verstanden, der auch den Fall umfasst, dass ein Mitunternehmer aus einer unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehenden Mitunternehmerschaft ausscheidet – unter Mitnahme eines weiterhin zu seinem Betriebsvermögen gehörenden Teilbetriebs. Die so verstandene Realteilung ist eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Sie führt nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zur Aufdeckung stiller Reserven, wenn und soweit der übernommene Teilbetrieb weiterhin Betriebsvermögen des Ausgeschiedenen bleibt. Wird neben dem Teilbetrieb ein sonstiges Veräußerungsentgelt gezahlt, bedeutet das nicht, dass der Vorgang insgesamt als ein Aufgabatbestand zu behandeln ist. Vielmehr sind die Realteilung und die damit einhergehende Gewinnneutralität im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen.

Die Klägerin hat durch die Zuordnung wesentlicher Liquiditätsmittel zu dem Teilbetrieb Y steuerlich keinen Veräußerungserlös erzielt. Geld und Forderungen können wie andere materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter im Rahmen der Realteilung den Gesellschaftern frei zugeordnet werden. § 16

Abs. 3 Satz 2 EStG setzt nur eine personenidentische, nicht aber zusätzlich eine beteiligungsidentische Verteilung des Betriebsvermögens voraus.

Eine Gewinnrealisierung ist jedoch gegeben, soweit der Klägerin die Rente zugesagt wurde. Diese ist keine betriebliche Versorgungsrente, die zu einem unentgeltlichen Übergang des Betriebsvermögens führen würde. Der Annahme einer betrieblichen Versorgungsrente steht bereits entgegen, dass die Klägerin die übernommene „Praxis in Y“ fortführte, also voll berufstätig blieb, und die Rente auf zehn Jahre – also den voraussichtlichen Eintritt der Klägerin in den Ruhestand – befristet war. Der Kapitalwert der Rente ist als Veräußerungserlös auf den Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Sozietät anzusetzen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Klägerin hinsichtlich der Rente ein Besteuerungswahlrecht zusteht und wie sie das Recht ausgeübt hat. Im Übrigen war im Streitfall nicht von einer Realteilung mit Spitzengleich auszugehen.

Zur Ermittlung des Anteilswerts der Klägerin musste die Sozietät zwingend zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen (§ 18 Abs. 3 in Verbindung mit § 16 Abs. 2 EStG). Ein Übergangsgewinn oder -verlust ist der Klägerin im Zeitpunkt ihres Ausscheidens nach Maßgabe ihrer vertraglichen Gewinnbeteiligungsquote zuzurechnen. Als Veräußerungsgewinn der Klägerin ist der Kapitalwert der Rente zuzüglich der Buchwerte der „Praxis in Y“ (Veräußerungspreis des Teilbetriebs) abzüglich etwaiger Veräußerungskosten und des Werts ihres Kapitalkontos anzusetzen. Zu den erforderlichen Feststellungen verwies der BFH den Rechtsstreit zurück.

Die Klägerin hatte eine verbindliche Auskunft zu dem geplanten Vorhaben beantragt. Ihr wurde bestätigt, dass sie – mit Ausnahme der Rente – zu Buchwerten aus der Sozietät ausscheiden könne. Die Sozietät reichte jedoch eine Steuererklärung ein, in der für die Klägerin ein erheblicher laufender Gewinn neben einem Veräußerungsgewinn erklärt wurde. Betrifft die verbindliche Auskunft eine einheitliche und gesonderte Feststellung, so können sich die Feststellungsbeteiligten grundsätzlich nur einvernehmlich auf sie berufen. Geschieht dies wie im Streitfall nicht, so entfällt die Bindungswirkung sogar dann, wenn sich einzelne Feststellungsbeteiligte unter Verstoß gegen ihre gesellschaftsrechtliche Treuepflicht von ihr lösen. Die verbindliche Auskunft verlor daher im Streitfall ihre Wirkung. ■

## **Steuerneutrale Buchwertfortführung trotz Auswechslung der Mitunternehmer vor Realteilung der Mitunternehmerschaft**

Im Fall des BFH-Urteils vom 16.12.2015 (DStR 2016 S. 385) waren die Kläger als Kommanditisten an der W-KG je hälftig beteiligt. Komplementärin war die H-GmbH, deren Anteile ebenfalls von den Klägern gehalten wurden, und die nicht am Vermögen und Ergebnis der KG teilnahm. Die Kläger kamen im Streitjahr 2002 überein, künftig getrennte Wege zu gehen und zu diesem Zweck das in der W-KG gehaltene Vermögen aufzuteilen. Sie gründeten jeweils am 13.12.2002 eine KG, an der sie jeweils zu 100 % beteiligt waren (die D-KG beziehungsweise die K-KG). Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung war bei beiden Gesellschaften die H-GmbH.

Am 27.12.2002 beschlossen die Kläger, die W-KG zu liquidieren und dabei wie folgt vorzugehen: Mit Wirkung zum 31.12.2002, 12 Uhr sollten die Kläger ihre Kommanditanteile an der W-KG jeweils gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die D-KG beziehungsweise in die K-KG einbringen. Im Anschluss sollten mit dinglicher Wirkung zum 31.12.2002, 13 Uhr sämtliche Wirtschaftsgüter der W-KG nach Maßgabe einer im Einzelnen festgelegten Aufteilung auf die D-KG und die K-KG im Wege der Realteilung zu Buchwerten übertragen werden. Dementsprechend wurde in der Folgezeit auch verfahren. Streitig war, ob die Gestaltung im Hinblick auf die „Gesamtplanrechtsprechung“ des BFH steuerlich unbeachtlich sei, beziehungsweise, ob ein Gestaltungsmisbrauch im Sinne des § 42 AO vorliege. Der BFH entschied, dass die Realteilung zu Buchwerten steuerlich anzuerkennen war und hob die anderslautende Entscheidung der Vorinstanz auf.

Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so sind nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit ihrem (fortgeschriebenen) Buchwert anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Danach konnte die W-KG bei der Berechnung ihres Aufgabegewinns die übertragenen Wirtschaftsgüter mit deren Buchwerten ansetzen.

Der Tatbestand der Realteilung im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG ist seinem Wortlaut nach erfüllt. Nach der tatsächlichen zivilrechtlichen Gestaltung waren zum maßgeblichen Zeitpunkt der Realteilung an der W-KG nicht mehr die Kläger, sondern die D-KG und die K-KG als Mitunternehmer beteiligt.

Die einzelnen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens der W-KG wurden in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen. Die Besteuerung der stillen Reserven war unstreitig sichergestellt.

Der Anwendung der Realteilungsregelung steht nicht entgegen, dass die Kläger erst unmittelbar vor der Realteilung ihre Anteile an der W-KG in die D-KG beziehungsweise die K-KG eingebracht hatten. Es gibt keinen allgemeingültigen Rechtssatz des Inhalts, dass eine Mehrheit von Rechtsgeschäften, die aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang miteinander stehen, für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und sodann unter den Steuertatbestand zu subsumieren sind. Vielmehr kann nur im Einzelfall Anlass zur Prüfung bestehen, ob die Voraussetzungen eines Gestaltungsmisbrauchs nach § 42 AO vorliegen oder ob eine Norm teleologisch dahingehend auszulegen ist, dass sie auf einen bestimmten Sachverhalt nicht angewendet werden kann.

Ein Gestaltungsmisbrauch bestand im Streitfall nicht, da für die gewählte Gestaltung mit der Entscheidung der Kläger, die Tätigkeit in der W-KG zukünftig getrennt auszuüben, ein beachtlicher außersteuerlicher Grund vorlag. Auch für eine andere teleologisch begründete Auslegung ergab sich kein Anhaltspunkt. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG will die Realteilung als Umstrukturierungsmaßnahme auch bei Zuteilung einzelner Wirtschaftsgüter steuerneutral ermöglichen, sofern das unternehmerische Engagement in anderer Form fortgesetzt wird und die stillen Reserven auch nach der Übertragung allein den Realteilern zuzurechnen sind. Dabei ist es unschädlich, wenn stille Reserven von einem Realteiler auf einen anderen Realteiler verlagert werden. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG setzt eine personenidentische, nicht aber eine beteiligungsidentische Beteiligung der Realteiler an den stillen Reserven vor und nach der Realteilung voraus. Dem entsprach die Gestaltung im Streitfall. Trotz Zwischenschaltung der D-KG und der K-KG waren die stillen Reserven nur den Realteilern zuzurechnen. ■

## **Einkommensteuer/Doppelbesteuerung**

### **BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des „Treaty Override“**

Das BVerfG hat mit seinem Beschluss vom 15.12.2015 (DStR 2016 S. 359) auf Vorlage des BFH vom 10.1.2012 (DStR 2012 S. 949) entschieden, dass die Regelung des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002/2004 trotz ihrer das Abkommensrecht

überschreibenden Wirkung mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

Nach § 50d Abs. 8 EStG wird die völkerrechtlich in einem DBA ohne weitere Nachweispflichten vereinbarte Steuerfreiheit für Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit an zusätzliche Voraussetzungen geknüpft. Die Freistellung wird ungeachtet des DBA nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden („Treaty Override“). Mangels Nachweis über die Steuerfreiheit oder Steuerentrichtung für den auf die Tätigkeit in der Türkei entfallenden Arbeitslohn behandelte das Finanzamt im zugrunde liegenden Streitfall den Arbeitslohn gemäß § 50d Abs. 8 EStG als in Deutschland steuerpflichtig.

Das BVerfG entschied, dass eine solche Überschreibung eines DBA durch innerstaatliches Gesetz weder gegen das Rechtsstaatsprinzip noch gegen den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG verstößt. Völkerrechtliche Verträge haben – von Sonderfällen abgesehen – entsprechend Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG den innerstaatlichen Rang eines einfachen Bundesgesetzes. Entsprechend verlangt es das Demokratieprinzip, dass spätere Gesetzgeber innerhalb der vom Grundgesetz vorgegebenen Schranken revidieren dürfen. Die Ansicht des BFH, wonach „Treaty Overrides“ Art. 25 GG (Vorrang der allgemeinen Regeln des Völkerrechts) zuwiderlaufen, teilt das BVerfG nicht. Art. 25 GG betreffe das Völker gewohnheitsrecht und die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Völkerrechts, nicht jedoch konkrete Bestimmungen völkerrechtlicher Verträge.

Der konkrete Regelungsgehalt des § 50d Abs. 8 EStG verstößt auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Zwar stellt das BVerfG zunächst eine Ungleichbehandlung zwischen der Behandlung von Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit und solchen aus selbstständiger Arbeit oder aus unternehmerischer Tätigkeit fest, deren abkommensrechtliche Freistellung keinen zusätzlichen nationalen Nachweispflichten unterworfen wird. Allerdings lässt das BVerfG als sachlichen Differenzierungsgrund einen „vernünftigen, einleuchtenden Grund im Sinne des Willkürverbots“ genügen. Dieser liege in Bezug auf die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG in der erhöhten Gefahr der missbräuchlichen Ausnutzung von DBA-Freistellungen im Bereich der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Insbesondere bei der Tätigkeit von Piloten, Seeleuten und Berufskraftfahrern, die oftmals zwischen mehreren Ländern

unterwegs sind, sei in der Regel nicht erkennbar, in welchem Land sie ihre Einkünfte erzielen.

Hinweis der Redaktion: Es sind derzeit noch zwei weitere Verfahren zu den „Treaty Override“-Regelungen der § 50d Abs. 9 und § 50d Abs. 10 EStG beim BVerfG anhängig. Im Unterschied zum jetzt entschiedenen Fall waren die entsprechenden Vorschriften aber zeitlich rückwirkend anwendbar, sodass das BVerfG hier auch zu Vertrauenschutzfragen Stellung zu nehmen hat. ■

## I Einkommensteuer/Gewerbesteuer

### Anwendung des § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG auch für die Gewerbesteuer

In dem dem BFH-Urteil vom 3.12.2015 (DStR 2016 S. 387) zugrunde liegenden Sachverhalt war der K alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co. KG (Klägerin) und hielt zudem alle Anteile an der Komplementär-GmbH. Zum Sonderbetriebsvermögen des K gehörten neben den Anteilen an der Komplementär-GmbH auch seine 100%ige Beteiligung an der R-GmbH. Der K veräußerte am selben Tag (notarielle Beurkundung am 15.9.2008) zunächst seine Beteiligung an der R-GmbH an die Klägerin und sodann seine Beteiligung an der Klägerin an eine AG. Für das Streitjahr 2008 setzte das Finanzamt den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin unter Einbeziehung des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile an der R-GmbH mit der Begründung fest, dass sich bei der Veräußerung der GmbH-Anteile als Veräußerer und Erwerber dieselbe Person gegenüber stehe. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Nach Auffassung des BFH ist das Finanzgericht im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der R-GmbH durch den K an die Klägerin als deren Gewerbeertrag zu qualifizieren war. Nach § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG gilt der Gewinn aus der Aufgabe des Gewerbetriebes (hier: des Mitunternehmeranteils des K an der Klägerin) als laufender Gewinn. Voraussetzung hierfür ist, dass einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert werden, und dass auf der Seite des Veräußerers und des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind. Dabei gilt die genannte Vorschrift auch für die Gewerbesteuer. Für eine teleologische Reduktion des § 7 Satz 1 GewStG besteht kein Anlass, soweit ein Mitunternehmer zunächst eine in seinem Sonderbetriebsvermögen gehaltene GmbH-Beteiligung an seine Mitunternehmerschaft veräußert, um sodann seinen gesamten Mitunternehmeranteil an einen Dritten zu verkaufen.

Der Senat ging für den Streitfall davon aus, dass der K durch die gestufte Veräußerung zunächst seiner Beteiligung an der R-GmbH an die Klägerin und sodann seiner Beteiligung an der Klägerin an die AG seinen Mitunternehmeranteil an der Klägerin nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG aufgegeben hat. Der K hat durch die gewählte gestufte Veräußerung einerseits seines Sonderbetriebsvermögens an die Klägerin und andererseits seines KG-Anteils an die AG danach nicht etwa seinen Mitunternehmeranteil nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an einen einzigen Erwerber veräußert. Vielmehr verkauftete er das Sonderbetriebs- und das Gesamthandsvermögen seines Mitunternehmeranteils getrennt. Dadurch hat er seinen Mitunternehmeranteil in zwei unmittelbar zeitlich und sachlich zusammenhängenden Akten aufgegeben.

Die in § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG angeordnete Fiktion eines laufenden Gewinns betrifft insoweit diejenigen Mitunternehmer, die auf beiden Seiten des Veräußerungsgeschäfts stehen. Diese Missbrauchsverhinderungsnorm soll typisierend gewährleisten, dass im Rahmen einer Betriebsaufgabe anfallende Veräußerungsgewinne nur steuerlich begünstigt werden, soweit Wirtschaftsgüter an Dritte veräußert werden. Die Zuordnung eines Veräußerungsgewinns zum laufenden Gewinn kann auch nicht für Zwecke der Gewerbesteuer durch eine teleologische Reduktion des § 7 Satz 1 GewStG vermieden werden. Dies folgt schon daraus, dass es bei der Anwendung einer typisierenden Missbrauchsverhinderungsnorm gerade nicht des Nachweises bedarf, der im Einzelfall verwirklichte Sachverhalt sei für sich betrachtet als missbräuchlich zu werten. Gegen die Einbeziehung des genannten Gewinns aus der Veräußerung der R-GmbH-Beteiligung in den Gewerbeertrag spricht schließlich nicht, dass die Beteiligten den erstrebten Zustand gegebenenfalls auch ohne gewerbesteuerliche Belastung hätten erreichen können. Denn sie haben sich nicht für eine solche Vorgehensweise entschieden und unterliegen daher der von ihnen gewählten Gestaltung. ■

## **I Einkommensteuer/Körperschaftsteuer**

### **Vorlage an das BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der sogenannten Zinsschranke**

Der BFH hat mit seinem Beschluss vom 14.10.2015 (DStR 2016 S. 301) dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die Vorschriften zur sogenannten Zinsschranke (§ 4h EStG 2002 in der Fassung des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung in Verbindung mit § 8a KStG 2002 in der Fassung des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008) gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 GG) verstößt.

Im zugrunde liegenden Fall wurde in den Streitjahren 2008 und 2009 der Betriebsausgabenabzug einer zu einem inländischen Konzern gehörenden GmbH (Klägerin) nach Maßgabe der Zinsschranke begrenzt. Der zum 31.12.2008 festgestellte Zinsvortrag entfiel zudem aufgrund einer konzerninternen Umstrukturierung im Folgejahr. Die gegen die Steuerfestsetzungen gerichtete Klage der GmbH, die Körperschaftsteuer ohne Anwendung der Zinsschranke festzusetzen, blieb erfolglos.

Nach Überzeugung des BFH verstößt das durch die Zinsschranke ausgelöste Abzugsverbot für Zinsaufwendungen gegen Art. 3 GG. Damit war das Revisionsverfahren auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG einzuholen. Gilt die Zinsschranke als verfassungsgemäß, ist die bisherige Steuerfestsetzung zutreffend und die Revision der Klägerin unbegründet. Erklärt das BVerfG hingegen die Zinsschranke für nicht mit der Verfassung vereinbar, wäre die festgesetzte Körperschaftsteuer für die Streitjahre antragsgemäß herabzusetzen.

Der BFH begründet die Verfassungswidrigkeit damit, dass die ergebnisabhängige Zinsabzugsbeschränkung das Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des Ertrag- beziehungsweise Körperschaftsteuerrechts nach Maßgabe der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verletze. Die maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven (und dem subjektiven) Nettoprinzip. Hiernach bildet grundsätzlich nur das Nettoeinkommen (als Saldo aus Einnahmen und Betriebsausgaben) die maßgebliche Besteuerungsgrundlage. Diese systematische Grundentscheidung habe der Gesetzgeber durchbrochen, weil aufgrund der Zinsschranke betrieblicher Zinsaufwand als nicht abziehbar zur Einkommensermittlung qualifiziert wird. Die Besteuerung des Nettoeinkommens werde auch nicht dadurch gewährleistet, dass nicht abziehbarer Zinsaufwand als Zinsvortrag in späteren Veranlagungszeiträumen einkommenswirksam werden kann. Darüber hinaus könne der Zinsvortrag auch vor einer Effektuierung infolge von Gesellschafterwechseln oder von Umstrukturierungsmaßnahmen vollständig entfallen.

Nach Ansicht des BFH wird die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips auch nicht durch einen besonderen sachlichen Grund ausreichend gerechtfertigt. Weder die in der Begründung des Gesetzentwurfs angeführten Lenkungszwecke der Stärkung der Eigenkapitalbasis noch der Zweck einer Sicherung des deutschen Steuersubstrats vermögen einen Rechtfertigungsgrund darzustellen. Außerdem könnte die Zinsschranke auch nicht mit dem Zweck der Missbrauchsabwehr gerechtfertigt

werden, da sie den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Missbrauchstypisierung nicht entspreche. Die Typisierungsgrenzen habe der Gesetzgeber schon deshalb überschritten, weil er die Zinsschranke nicht auf grenzüberschreitende Situationen beschränkt hat. Dabei würde auch der Gerichtshof der Europäischen Union ausgehend von seiner jüngeren Rechtsprechung eine zielgenaue Missbrauchsklausel akzeptieren, wenn sie in ihrem Anwendungsbereich darauf beschränkt wäre, den unionsrechtlich maßgebenden Missbrauchsbereich nicht zu überschreiten. I

## I Körperschaftsteuer

### Zurechnung von Aktien bei einer Wertpapierleihe

Im Fall des BFH-Urteils vom 18.8.2015 (DStR 2016 S. 168) schloss eine GmbH (Klägerin) am 15.9.2006 mit einem in Großbritannien ansässigen Finanzinstitut einen Rahmenvertrag für Wertpapierdarlehen, der folgende Regelungen enthielt: Mit der Lieferung geht das unbeschränkte Eigentum an den Darlehenspapieren auf den Darlehensnehmer über. Letzterer hat dem Darlehensgeber für jedes Wertpapierdarlehen ein Entgelt zu zahlen. Dem Darlehensgeber stehen die während der Darlehenslaufzeit geleisteten Zinsen, Gewinnanteile sowie sonstige Ausschüttungen zu. Der Darlehensnehmer hat in dieser Höhe Kompensationszahlungen zu leisten. Die GmbH tätigte im abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1.8.2006 bis 31.7.2007 als Darlehensnehmer zahlreiche Wertpapiergeschäfte. Hierbei wurden jeweils Aktien unterschiedlicher englischer Gesellschaften in bestimmter Stückzahl zu einem bestimmten Kurs ausgeliehen und nach 14 Tagen in gleicher Stückzahl und zum gleichen Kurs zurückgegeben. In den jeweiligen 14-Tagezeitraum fielen die Stichtage der Dividendenberechtigungen. Die GmbH erhielt die Dividenden und leistete zeit- und betragsgleich Kompensation an das Finanzinstitut.

In der Steuererklärung für das Streitjahr 2007 behandelte die GmbH die Dividendengutschriften als steuerfreie Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 n. F. Die Kompensationszahlungen sowie die Darlehensentgelte behandelte sie als Betriebsausgaben und erfasste in Höhe von 5 % der Dividenden die pauschale Kürzung von Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 n. F. Das Finanzamt hingegen war der Ansicht, dass die Regelung in § 8b Abs. 10 KStG 2002 n. F. auf die im Wirtschaftsjahr 2006/2007 durchgeföhrten Wertpapierdarlehen nach § 34 Abs. 7 Satz 9 KStG 2002 n. F. Anwendung findet. Die an das Finanzinstitut gezahlten Entgelte seien somit nicht als Betriebsausgaben

abzuziehen und die pauschale Kürzung von Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n. F. sei nicht vorzunehmen. Einspruch und Klage der GmbH blieben erfolglos.

Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht die Klage der GmbH zu Recht abgewiesen. Die in § 8b Abs. 10 KStG enthaltenen Regelungen sind nach § 34 Abs. 7 Satz 9 KStG erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. Da bei Steuerpflichtigen mit abweichendem Wirtschaftsjahr der Gewinn aus Gewerbebetrieb in dem Kalenderjahr als bezogen gilt, in dem das Wirtschaftsjahr endet, sind die Regelungen im Streitfall auf alle Wertpapiergeschäfte der GmbH – jedenfalls in zeitlicher Hinsicht – anwendbar. Dabei ließ der BFH die Streitfrage, ob darin eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung zu sehen ist, unbeantwortet. Denn die Revision kann bereits deshalb keinen Erfolg haben, weil die GmbH nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Aktien geworden ist. Das wirtschaftliche Eigentum an Aktien, die im Rahmen einer sogenannten Wertpapierleihe an den Entleiher zivilrechtlich übereignet wurden, kann ausnahmsweise beim Verleiher verbleiben. Dies ist der Fall, wenn die Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass dem Entleiher lediglich eine formale zivilrechtliche Rechtsposition verschafft werden sollte. § 8b KStG findet dann beim Entleiher bezogen auf die „entliehenen“ Anteile und die daraus resultierenden Einkünfte keine Anwendung.

Anteilseigner nach § 20 Abs. 2a Satz 1 EStG 2002 a. F. ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind (Satz 2). Abweichend von § 39 Abs. 1 AO bestimmt Abs. 2 Nr. 1 Satz 1, dass die Zurechnung an die Person erfolgt, die die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass sie den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Bereits die streitgegenständlichen Geschäfte waren nicht darauf angelegt, der GmbH in einem wirtschaftlichen Sinn die Erträge aus den „verliehenen“ Aktien zu kommen zu lassen. Denn das Finanzinstitut hatte sich diese in Gestalt der Kompensationszahlungen vollständig vorbehalten. I

## I Körperschaftsteuer/Beihilferecht

### Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG ist unzulässige staatliche Beihilfe

Das Gericht der Europäischen Union (EuG) hat mit den Urteilen vom 4.2.2016 (Rs. T-287/11 – Heitkamp Bau, T-620/11 – GFKL; DStR 2016 S. 390) zwei

Klagen betroffener Unternehmen gegen die Entscheidung der EU-Kommission zur Qualifizierung der Sanierungsklausel des § 8c Abs.1a KStG als unzulässige staatliche Beihilfe als unbegründet zurückgewiesen.

Die Sanierungsklausel stellt eine Ausnahme von der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG beim schädlichen Gesellschafterwechsel dar. Ein schädlicher Anteilserwerb, der zum Untergang der Verluste der Gesellschaft führen würde, liegt demnach nicht vor, wenn der Erwerb der Anteile an der Gesellschaft zum Zweck ihrer Sanierung erfolgt. Mit ihrem Beschluss vom 26.1.2011 stellte die EU-Kommission fest, dass die Sanierungsklausel eine unzulässige selektive Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist.

Eine nach EU-Recht unzulässige staatliche Beihilfe kann im Steuerrecht vorliegen, wenn ein Steuervorteil als Ausnahme von der allgemeinen Besteuerungsregel nur einer bestimmten Personengruppe gewährt wird. Nach Auffassung der Kläger ist als allgemeine Besteuerungsregel § 10d EStG heranzuziehen, der den Verlustvortrag dem Grunde nach zulässt. Damit läge in der Sanierungsklausel bereits kein Steuervorteil, sondern lediglich die Rückkehr von der Ausnahme der Verlustabzugsbeschränkung zur allgemeinen Besteuerungsregel. Nach Auffassung des EuG gehört neben § 10d EStG aber auch die Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG zum Referenzsystem. Zusammen normieren diese Bestimmungen in Fällen des schädlichen Gesellschafterwechsels die Verlustabzugsbeschränkung als allgemeine Besteuerungsregel, sodass die Sanierungsklausel einen Steuervorteil gewährt. Nach der Auffassung des EuG wird dieser Steuervorteil auch nur einer bestimmten Gruppe von Unternehmen zugewendet – nämlich selektiv solchen Unternehmen, die von der Insolvenz bedroht und damit sanierungsbedürftig sind.

Der Steuervorteil wird auch nicht durch die Natur oder den Aufbau des Besteuerungssystems gerechtfertigt. Insbesondere dient die Sanierungsklausel nicht der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips, da dieses im Grundsatz den Verlustabzug für alle Unternehmen und nicht nur für sanierungsbedürftige Gesellschaften vorschreibt. Vielmehr liegen die Gründe für die Schaffung der Sanierungsklausel, nämlich die Unterstützung von Unternehmen in Schwierigkeiten während der Finanz- und Wirtschaftskrise, im außersteuerlichen Bereich. Schließlich weist das Gericht darauf hin, dass die Sanierungsklausel unter die Maßnahmen fällt, mit der staatliche Stellen bestimmten Unternehmen eine steuerliche Vergünstigung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mit-

tel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen. Damit wird der Charakter einer staatlichen Beihilfe erfüllt.

Hinweis der Redaktion: Derzeit ist noch offen, ob die Kläger Rechtsmittel gegen die Entscheidung einlegen. In diesem Fall hätte der EuGH erstmals in der Sache über den Fall zu entscheiden. ■

## ■ Grunderwerbsteuer

### Voraussetzungen für die Steuerbefreiung und möglicher Beihilfecharakter des § 6a GrEStG

In dem dem BFH-Beschluss vom 25.11.2015 (DStR 2016 S.125) zugrunde liegenden Sachverhalt war eine aktiv tätige AG (Klägerin – K) Alleingesellschafterin der über Grundbesitz verfügenden B-GmbH, die ihrerseits Alleingesellschafterin der E-GmbH war. Mit Verschmelzungsvertrag im Jahr 2012 wurde die B-GmbH nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG auf die K als übernehmende Rechtsträgerin verschmolzen. Die Beteiligung der K an der B-GmbH hatte zum maßgeblichen Zeitpunkt bereits seit mehr als fünf Jahren in Höhe von mindestens 95 % bestanden. Mit der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister ging das Vermögen der B-GmbH auf die K über, sodass auch die K ab diesem Zeitpunkt Alleingesellschafterin der E-GmbH war. Das Finanzamt qualifizierte den Übergang der Grundstücke auf die K als steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG (Fassung 2012). Im Änderungsbescheid vom 13.8.2013 stellte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GrEStG unter Versagung der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG fest. Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht der auf Gewährung der Steuerbefreiung gerichteten Klage statt.

Der BFH sieht im vorliegenden Revisionsverfahren ein Spannungsverhältnis zwischen § 6a Satz 3 und 4 GrEStG einerseits und § 6a Satz 1 GrEStG andererseits. Nach dem Wortlaut ist § 6a GrEStG auf Umwandlungsvorgänge, bei denen ein Rechtsträger untergeht oder neu entsteht, nicht anwendbar (Satz 3 und 4). Dagegen werden im Satz 1 durch die Bezugnahme auf § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG auch diese Umwandlungsvorgänge in den Anwendungsbereich der Begünstigung einbezogen. Im Hinblick auf die bislang in diesem Punkt nicht höchstrichterlich geklärte Auslegungsfrage des § 6a GrEStG forderte der BFH das BMF auf, dem Revisionsverfahren beizutreten. Darüber hinaus ist nach Ansicht des BFH zu prüfen, ob es sich bei § 6a GrEStG um eine neu eingeführte Beihilfe nach Art. 107 Abs. 1 AEUV handelt. Deshalb forderte der

BFH das BMF zu einer Stellungnahme auf, ob bereits ein beihilferechtliches Genehmigungsverfahren durchgeführt wurde. Andernfalls sollte Letzteres zur Frage des Vorliegens einer Beihilfe Stellung beziehen.

Nach § 6a Satz 1 GrEStG wird für bestimmte steuerbare Rechtsvorgänge aufgrund einer Umwandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG (etwa Verschmelzung nach Nr. 1) die Steuer nicht erhoben. Allerdings setzt die Nichterhebung nach Satz 3 voraus, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Gleches gilt, wenn an dem Umwandlungsvorgang mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Dabei ist nach Satz 4 eine Gesellschaft abhängig, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und innerhalb von fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist. Damit fallen Umwandlungsvorgänge, bei denen eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft erlischt oder neu entsteht, nach dem Wortlaut nicht in den Anwendungsbereich der Begünstigung. Nach dem Wortlaut sind somit sämtliche Verschmelzungen nicht begünstigt, wenn sie zur Auflösung des übertragenden Rechtsträgers führen. Damit stellt sich aber die Frage, ob der Gesetzgeber entgegen den Regelungen in Satz 1 den Anwendungsbereich dieser Vorschrift durch die Sätze 3 und 4 derart weitgehend einschränken wollte. Insbesondere aufgrund der Entstehungsgeschichte der Norm ergibt sich, dass die Begünstigungswirkung möglichst gleichmäßig den Begünstigungsadressaten zugutekommen müsse.

Die Finanzverwaltung geht in den maßgeblichen Erlassen (DStR 2012 S. 1556) davon aus, dass Umwandlungsvorgänge, durch die der „Verbund“ begründet oder beendet wird, nach Tz. 2.1 Abs. 3 Satz 1 nicht nach § 6a GrEStG begünstigt sind. Dies gilt selbst dann, wenn die Muttergesellschaft, auf die die Tochtergesellschaft verschmolzen wird, zu mindestens 95 % an einer weiteren Gesellschaft (wie im Streitfall) beteiligt ist. Dagegen kann nach Tz. 5 Abs. 1 Satz 3 die Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf eine andere begünstigt sein. Im Ergebnis stellt sich die Frage, ob und aus welchen Gründen eine Verkürzung (oder Verlängerung) der Beteiligungskette nicht auch für die Nachbehaltensfrist unschädlich sein soll. ■

### **Mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2a GrEStG durch Abschluss von Treuhandverträgen**

Im Fall des BFH-Urteils vom 25.11.2015 (DStR 2016 S. 242) war die Klägerin (K) ein im Jahr 2003 in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG gegründeter Publikumsfonds. Dabei war die T-GmbH mit einer Einlage von 4.800 Euro (= 96 %) als Treuhandkommanditistin beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag war die T-GmbH berechtigt, ihre Kommanditeinlage nach dem Umfang der mit Dritten als Treugebern geschlossenen Treuhandverträge um insgesamt 72.500.000 Euro zu erhöhen. Die Höchstsumme des Kommanditkapitals wurde bis zum 30.12.2004 gezeichnet. Im Innenverhältnis sollten die Treugeber wie unmittelbar beteiligte Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten behandelt werden. Der K erwarb mit notariell beurkundetem Vertrag im Jahr 2003 ein Grundstück. Mit dem Bescheid vom 7.6.2006 stellte das Finanzamt nach § 17 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 GrEStG in der im Jahr 2004 geltenden Fassung fest, dass sich der Gesellschafterbestand der K zum 31.12.2004 nach § 1 Abs. 2a GrEStG um mehr als 95 % geändert hatte. Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht der Klage statt und hob den Feststellungsbescheid auf.

Nach Auffassung des BFH hat hingegen die in Bezug auf den Kommanditanteil der T-GmbH getroffene Vereinbarung von Treuhandverhältnissen zwischen der T-GmbH als Treuhänderin und dritten Personen als Treugeber zu einer mittelbaren Änderung des Gesellschafterbestands der K nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG geführt. Denn gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar in der Weise, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies nach der genannten Vorschrift als ein Rechtsgeschäft, das auf die Übereignung des Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtet ist.

Zwar lag im Streitfall keine mittelbare Umwandlung des Gesellschafterbestands der K aufgrund geänderter Beteiligungsverhältnisse an der T-GmbH vor. Allerdings ist die mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG nicht auf die Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei der Gesellschaft beschränkt, die unmittelbar oder mittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt ist. Die Umwandlung kann vielmehr auch aus schuldrechtlichen Bindungen der an der Personengesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschaft resultieren. Verpflichtet sich ein Gesellschafter einer grundbesitzenden Personengesellschaft nach deren Gründung gegenüber einem

Dritten, den Gesellschaftsanteil als Treuhänder für den Dritten als Treugeber zu halten, kann auch dadurch eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands eintreten.

Eine mittelbare Änderung des Gesellschafterbestands kann auch dann gegeben sein, wenn die für einen Gesellschaftsanteil vereinbarte Treuhand jeweils mit einer Kapitalerhöhung bei der grundbesitzenden Personengesellschaft entsprechend dem Umfang des abgeschlossenen Treuhandvertrags verbunden ist. Soll das Eigenkapital der Personengesellschaft nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag zur Finanzierung eines Investitionsvorhabens entsprechend einem Gesamtplan bis zu einem festgelegten Zeitpunkt und bis zu einem bestimmten Betrag erhöht werden, und sollen die beitretenden Treugeber die Erhöhungen leisten, so kann der Tatbestand des § 1 Abs. 1a Satz 1 GrEStG verwirklicht werden. Dies ist der Fall, wenn den Treugebern als neuen Gesellschaftern entsprechend dem vorgefassten Plan bezogen auf das geplante Eigenkapital mindestens 95 % der Anteile an der Personengesellschaft zuzurechnen sind. Im Streitfall waren die Treugeber, deren Beteiligungen von der T-GmbH als Treuhandkommanditistin treuhänderisch gehalten wurden, nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag wie unmittelbar beteiligte Gesellschafter mit allen Rechten und Pflichten zu behandeln. Damit waren die Treuhandvereinbarungen grunderwerbsteuerrechtlich zu berücksichtigen und führten dazu, dass die Treugeber neue mittelbare Gesellschafter der K wurden. Der vom Finanzamt erlassene Feststellungsbescheid war somit rechtmäßig. ■

## Umsatzsteuer

### Verfallene Flugtickets

Der EuGH hat auf Vorlage aus Frankreich in zwei verbundenen Verfahren mit dem Urteil vom 23.12.2015 (DStR 2016 S. 118) zur Erhebung von Umsatzsteuer auf ein nicht genutztes Flugticket und die Beträge, die eine Fluggesellschaft an eine andere Airline als Gegenleistung für den Verkauf von nicht genutzten Flugtickets entrichtet hat, Stellung genommen.

Die Rechtssache C-250/14 betrifft Air France (seit 2004 Air France-KLM), ein Luftfahrtunternehmen mit Sitz in Frankreich. Im Rahmen ihrer Tätigkeit erbringt Air France-KLM Beförderungsleistungen für Fluggäste auf Inlandsflügen in Frankreich. Da diese Inlandsflüge umsatzsteuerpflichtig sind, ist im Verkaufspreis der Flugtickets die darauf entfallende Umsatzsteuer enthalten. Seit dem Jahr 1999 führte Air France an den Fiskus keine Umsatzsteuer

mehr auf den Verkaufserlös aus ausgegebenen, aber von den Fluggästen ihrer Inlandsflüge nicht genutzten Flugtickets ab. Es handelt sich zum einen um nicht umtauschbare Flugtickets, die verfallen sind, weil die Fluggäste nicht zum an Bord gehen erschienen. Zum anderen betrifft dies umtauschbare Flugtickets, die verfallen sind, weil sie im Zeitraum ihrer Gültigkeit nicht genutzt wurden.

Die Rechtssache C-289/14 betrifft Brit Air (jetzt Hop!-Brit Air SAS), die im Rahmen eines mit Air France-KLM geschlossenen Franchisevertrags Beförderungsleistungen für Fluggäste erbrachte. Air France-KLM oblagen der Vertrieb und die Verwaltung des Flugticketverkaufs für die von Brit Air im Rahmen des Franchisevertrags betriebenen Linien. Air France-KLM erhielt den für die Flugtickets gezahlten Preis und leitete ihn für jeden von Brit Air beförderten Fluggast an diese weiter. Für verkauft Flugtickets, die nicht genutzt wurden, weil der Fluggast nicht zum an Bord gehen erschien oder die Gültigkeitsdauer des Flugtickets abgelaufen war, zahlte Air France-KLM an Brit Air jährlich einen pauschalen Ausgleich. Dieser wurde mit einem prozentualen Anteil auf den im Rahmen des Franchisevertrags betriebenen Linien erzielten Jahresumsatz (einschließlich der Umsatzsteuer) berechnet. Brit Air führte für diesen Betrag keine Umsatzsteuer ab.

Laut EuGH ist die Erbringung der Beförderungsleistung nur unter der Voraussetzung möglich, dass der Fluggast der Fluggesellschaft an dem Tag und dem Ort erscheint, die für das an Bord gehen vorgesehen sind. Hierbei räumt ihm die Fluggesellschaft das Recht, die Leistungen in Anspruch zu nehmen, bis zum Zeitpunkt des an Bord gehens unter den Umständen ein, die im Beförderungsvertrag festgehalten sind. Dieser wurde beim Erwerb des Flugtickets geschlossen. Somit besteht der Gegenwert des beim Erwerb des Flugtickets entrichteten Preises in dem sich daraus ergebenden Recht des Fluggasts, in den Genuss der Erfüllung der Verpflichtungen zu kommen, die sich aus dem Beförderungsvertrag ergeben. Dies gilt unabhängig davon, ob er das Recht auch wahrnimmt. Denn die Fluggesellschaft erbringt die Leistung bereits, sobald sie den Fluggast in die Lage versetzt, die betreffenden Leistungen in Anspruch nehmen zu können. Die Airlines können damit nicht geltend machen, dass der von einem Fluggast, der einen Flug nicht angetreten hat, gezahlte und von der Fluggesellschaft einbehaltene Preis ein nicht steuerbarer Schadensersatz sei.

Vielmehr ist das Unionsrecht dahin gehend auszulegen, dass der Anspruch auf die Umsatzsteuer, die ein Fluggast beim Erwerb eines von ihm nicht genutzten Flugtickets entrichtet hat, mit der Verein-

nahme des Preises für das Flugticket durch die Fluggesellschaft oder eines in ihrem Namen handelnden Dritten entsteht. Das gilt ebenso, wenn die Vereinnahmung durch einen Dritten erfolgt, der in eigenem Namen, aber für die Rechnung der Airline handelt.

Vertreibt ein Dritter im Rahmen eines Franchisevertrags die Flugtickets einer Fluggesellschaft für deren Rechnung und zahlt an sie für ausgegebene und verfallene Tickets einen Pauschalbetrag, ist dieser als Gegenleistung für die Flugtickets steuerpflichtig. Der Pauschalbetrag wird als prozentualer Anteil des auf den entsprechenden Fluglinien erzielten Jahresumsatzes berechnet. ■

### **Personenbeförderungen mit Taxen eines Subunternehmers**

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG ermäßigt sich der Regelsteuersatz auf 7 % unter anderem für die Beförderungen im Taxiverkehr innerhalb einer Gemeinde (Doppelbuchstabe aa) oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km beträgt (Doppelbuchstabe bb). Das Urteil des BFH vom 23.9.2015 (DStR 2016 S. 122) betrifft die Frage, ob die von einem Mietwagenunternehmen im eigenen Namen, aber mit Taxen eines Subunternehmers erbrachten Personenbeförderungsleistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Im Streitfall war die A-GmbH unternehmerisch tätig, indem sie gegen Entgelt den Transport von Personen und Materialien sowie die Übernahme von Kurierdiensten durchführte. Die A-GmbH verfügte über mehrere Genehmigungen für den (Gelegenheits-)Verkehr mit Mietwagen, nicht jedoch über Genehmigungen zum Verkehr mit Taxen nach dem Personenbeförderungsgesetz (PBefG).

Die A-GmbH verpflichtete sich gegenüber einer KG, Patiententransporte mit Taxen durchzuführen. Die Fahrten rechnete die A-GmbH gegenüber der KG auf der Grundlage des vertraglich vereinbarten Vergütungssystems ab. Dabei wichen diese Vergütungsregeln von der gesetzlichen Tarifpflicht ab. Tatsächlich führte die B-GmbH, die in einem engen Verhältnis zur A-GmbH stand und Inhaberin von Genehmigungen für den (Gelegenheits-)Verkehr mit Taxen war, die Patiententransporte mit eigenen Fahrzeugen durch. Im Außenverhältnis zur KG trat dabei stets die A-GmbH im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf. Soweit die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km betrug und die Patiententransporte mit Taxen durchgeführt wurden, unterwarf die A-GmbH die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz. Das Finanzamt ging dagegen davon aus, dass diese Umsätze dem Regelsteuersatz unterliegen.

Der BFH bejaht vorliegend eine Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG. Die Umsätze bewegten sich hinsichtlich der Beförderungsstrecke innerhalb der Grenzen des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb UStG. Es handelte sich auch um Beförderungen von Personen im Taxiverkehr. Darunter versteht das PBefG das (entgeltliche) Befördern von Personen mit Personenkraftwagen (Pkw), die an behördlich zugelassenen Stellen bereitgehalten werden und mit denen der Unternehmer Fahrten zu einem vom Fahrgast bestimmten Ziel ausführt. Die A-GmbH beförderte Kunden der KG mit Pkw der B-GmbH, für die eine solche behördliche Genehmigung zum Verkehr mit Taxen nach dem PBefG erteilt worden war.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts ist es für die Steuerermäßigung unbedeutlich, dass die A-GmbH die Personenbeförderungsleistungen nicht selbst, sondern durch die B-GmbH als Subunternehmer durchführen ließ und nur dieses Unternehmen Inhaber von Genehmigungen für den Verkehr mit Taxen war. Diese Auslegung entspricht dem Zweck, die Steuerbegünstigung im öffentlichen Personennahverkehr im Interesse der Letztverbraucher zu gewähren. Aus der maßgeblichen Sicht des Leistungsempfängers ist nur entscheidend, dass die entgeltliche Personenbeförderungsleistung im genehmigten Verkehr mit Taxen erbracht wurde.

Ein Verstoß gegen die an den Verkehr mit Taxen geknüpften öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen hat keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerrechtliche Behandlung. Unbedeutlich ist deshalb, dass die vertraglich vereinbarten Vergütungen (Beförderungsentgelt) zwischen der A-GmbH und der KG von den gesetzlichen Vergütungsregeln abweichen, ohne dass die zuständige Behörde eine Sondervereinbarung genehmigt hatte. Ein Verstoß gegen die Einhaltung der Beförderungsentgelte stellt lediglich eine mit Geldbuße zu ahndende Ordnungswidrigkeit dar.

Der BFH weist abschließend darauf hin, dass die Steuerermäßigung grundsätzlich auf Personenbeförderungen im Taxiverkehr beschränkt ist. Personenbeförderungsumsätze im Mietwagenverkehr mit Fahrergestellung werden vom Anwendungsbereich der Steuerermäßigung grundsätzlich nicht erfasst. Dies verstößt weder gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) noch gegen die Berufsfreiheit (Art. 12 GG). ■

### **Personengesellschaft kann auch Organgesellschaft sein**

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 2.12.2015 (DStR 2016 S. 219) zur Frage Stellung genommen, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen

eine Personengesellschaft eine Organgesellschaft in einem umsatzsteuerlichen Organkreis sein kann.

Im Streitjahr 2001 war eine Aktiengesellschaft (AG) Alleingeschafterin der O-GmbH. Letztere erbrachte als Servicegesellschaft Catering- und Reinigungsleistungen. Geschäftsführer der O-GmbH war Herr K. Er war zudem vertretungsbefugter Generalbevollmächtigter der AG. Die AG war daneben Alleingeschafterin der B-GmbH. Geschäftsführer der B-GmbH war Herr S. Dieser war bei der AG angestellt. Die AG war darüber hinaus Kommanditistin mit einem Kapitalanteil von 100 % bei zwei KGs. Komplementär ohne Geschäftsanteil war jeweils die B-GmbH. Die beiden KGs waren im Vorjahr jeweils aus einer formwechselnden Umwandlung einer GmbH entstanden. Beide KGs betrieben Altenheime und erbrachten dabei Leistungen, die sie als umsatzsteuerfrei ansahen. Die AG und ihre Tochtergesellschaft O-GmbH erbrachten Leistungen gegen Entgelt an beide KGs. Durch Gesellschafterbeschlüsse vom 1.2.2001 brachte die AG ihre Anteile an beiden KGs in die B-GmbH ein. Dadurch kam es zu einer sogenannten Anwachsung des Gesellschaftsvermögens beider KGs bei der B-GmbH.

Das Finanzamt ging davon aus, dass die AG und die mit ihr organisch nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG verbundene O-GmbH umsatzsteuerpflichtige Leistungen an die beiden KGs erbracht haben. Aufgrund der im Vorjahr erfolgten formwechselnden Umwandlungen seien die KGs – anders als die jeweilige GmbH vor der Umwandlung – nicht mehr als Organgesellschaften anzusehen. Daher lägen umsatzsteuerpflichtige Leistungen der Klägerin und ihrer Organgesellschaft – der O-GmbH – an die beiden KGs vor. Die dagegen gerichtete Klage der AG hatte Erfolg.

Der BFH hält unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 16.7.2015 (DStR 2015 S. 1673; KPMG-Mitteilungen Oktober 2015 S. 12) in den verbundenen Rechtssachen Larentia + Minerva und Marenave die gesetzliche Einschränkung der Organschaft auf abhängige juristische Personen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) im Grundsatz zur rechtssicheren Ausgestaltung der Organschaftsvoraussetzungen und zur Verhinderung von Missbrauch für sachlich gerechtfertigt. Während über die finanzielle Eingliederung einer juristischen Person aufgrund des für sie geltenden Mehrheitsprinzips rechtssicher entschieden werden kann, treffe dies bei Personengesellschaften wegen des grundsätzlich zur Anwendung kommenden Einstimmigkeitsprinzips nicht zu. Selbst wenn aufgrund abweichender Regelungen ein Gesellschafter Mehrheitsentscheidungen durchsetzen könne, bestünden mangels Formzwang zumindest Nachweisschwierigkeiten. Nach Auffassung des BFH kann daher bei Personengesellschaften (als

Organgesellschaften) die Person des Steuerschuldners nicht in jedem Stadium des Besteuerungsverfahrens einfach und rechtssicher bestimmt werden.

Trotz des (gerechtfertigten) gesetzlichen Ausschlusses der Personengesellschaft kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass eine Personengesellschaft ausnahmsweise (im Wege der teleologischen Erweiterung) dann Organgesellschaft sein kann, wenn die finanzielle Eingliederung wie bei einer juristischen Person zu bejahen ist. Dies setzt voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die finanziell in diesen eingegliedert sind. In einem solchen Fall sei die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit des Organträgers selbst bei Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet.

Das Finanzgericht hat deshalb im Streitfall die Eingliederung der beiden KGs zu Unrecht aufgrund einer allgemeinen Gleichstellung von juristischen Personen und Personengesellschaften bejaht. Beide KGs sind indes nur dann Organgesellschaften der AG, wenn zum Beispiel neben der AG als mögliche Organträgerin nur die B-GmbH als Gesellschafterin an den beiden KGs beteiligt gewesen wäre und in Bezug auf die B-GmbH eine finanzielle Eingliederung in die AG besteht. Das Finanzgericht muss daher ausdrückliche Feststellungen zum Gesellschafterkreis der beiden KGs und zu der finanziellen Eingliederung dieser Gesellschafter in das Unternehmen der AG nachholen. ■

### **Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers von Bauleistungen**

Der Beschluss des BFH vom 17.12.2015 (DStR 2016 S. 239) im einstweiligen Rechtsschutzverfahren betrifft im Jahr 2011 und 2012 erbrachte Bauleistungen an Bauträger. Entsprechend Abschnitt 13b.3 UStAE hatte der leistende Unternehmer die Bauleistungen nicht der Umsatzsteuer unterworfen. Die Steuerschuld hatten vielmehr die Bauträger als Leistungsempfänger zu tragen. Der BFH entschied dagegen mit seinem Urteil vom 22.8.2013 (DStR 2013 S. 2560; KPMG-Mitteilungen März 2014 S. 12), dass eine Umkehr der Steuerschuld auf Bauträger regelmäßig nicht zulässig sei. Die Bauträger machten daraufhin im vorliegenden Streitfall von der Nichtbeanstandungsregelung im BMF-Schreiben vom 5.2.2014 (DStR 2014 S. 334) für vor dem 15.2.2014 erbrachte Bauleistungen keinen Gebrauch und forderten die von ihnen gezahlte Umsatzsteuer zurück. Das Finanzamt setzte nunmehr die Umsatzsteuer gegenüber dem leistenden Unternehmer fest. Es stützte sich dabei auf die zum 1.10.2014 – in Reaktion auf das BFH-Urteil – neu geschaffene Regelung des § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG, die den Vertrauensschutz für die hier in Rede

stehenden Fälle rückwirkend ausschließt. Das Finanzgericht hatte dem Antrag des leistenden Unternehmers auf vorläufigen Rechtsschutz stattgegeben. Die Beschwerde des Finanzamts hatte keinen Erfolg.

Nach Auffassung des BFH bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit von gemäß § 27 Abs. 19 UStG geänderten Umsatzsteuerbescheiden. Die Entscheidung, ob das Vertrauensschutzkonzept des § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG im konkreten Einzelfall den verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Vorgaben genügt, um den Vertrauenschutz nach § 176 Abs. 2 AO zu suspendieren, ist dem Hauptsacheverfahren (hier einer noch zu erhebenden Klage) vorbehalten. Dies kommt dann in Betracht, wenn dem Bauleistenden kein Vermögensschaden droht – das heißt, wenn er dem Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nachberechnen und dem Finanzamt den zivilrechtlichen Anspruch abtreten kann.

#### *Anmerkung der Redaktion:*

Wie vorliegend der XI. Senat hat auch der V. Senat des BFH ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit von gemäß § 27 Abs. 19 Satz 2 UStG geänderten Umsatzsteuerbescheiden. Überdies ist für den BFH ernstlich zweifelhaft, ob der in der Person des Bauleistenden entstandene Steueranspruch aufgrund der früheren Verwaltungsanweisung entsprechend § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich geworden ist. Infolgedessen hätte der Unternehmer nach Auffassung des BFH die Bauleistungen erst dann zu versteuern, wenn er den darauf entfallenden Umsatzsteuerbetrag vereinnahmt. Umgekehrt entfiel die Steuerschuld des Bauträgers erst mit Zahlung des Steuerbetrags an den Bauleistenden, beziehungsweise bei einer Abtretung nach § 27 Abs. 19 S. 3, 4 UStG an das Finanzamt (BFH, Beschluss vom 27.1.2016, DStR 2016 S. 470, ebenfalls im einstweiligen Rechtsschutzverfahren). ■

### **Lieferung eines Gebäudes als Geschäftsveräußerung**

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 25.11.2015 (DStR 2016 S. 311) zur Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen eine Grundstücksbeziehungsweise vorliegend eine Gebäudelieferung zu einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG führen kann.

Gesellschafter einer GbR waren zwei GmbHs. Die beiden Kapitalgesellschaften erwarben durch notariellen Kaufvertrag vom Dezember 2014 das Miteigentum an einem Grundstück, brachten es aber nicht in das Gesamthandsvermögen der GbR ein. Im Januar 2005 schloss die GbR mit einem Dritten unter Verzicht nach § 9 UStG einen Mietvertrag über ein noch zu errichtendes Werkstatt-

gebäude ab. Mietbeginn sollte November 2005 sein. Die GbR errichtete dazu auf dem Grundstück ihrer Gesellschafter ein Gebäude. Die Gesellschafter der GbR bemühten sich seit März 2006 um einen Verkauf des Grundstücks. Im September 2006 schlossen sie einen notariellen Kaufvertrag mit einem zum April 2007 vereinbarten Lastenwechsel. Die Gesellschafter handelten dabei im eigenen Namen ohne Bezugnahme auf die GbR. Der Erwerber setzte das Mietverhältnis fort. Streitig ist, ob die GbR eine steuerfreie Grundstückslieferung ausgeführt hat, die zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führt, oder ob es sich um eine gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung handelt. Das Finanzamt ging davon aus, dass die GbR keine nachhaltige Vermietung beabsichtigt habe. Sie habe ein Gebäude in Veräußerungsabsicht errichtet. Daher liege keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vor.

Nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG unterliegen Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. Voraussetzung für die Geschäftsveräußerung ist, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebbracht wird. § 1 Abs. 1a UStG ist entsprechend Art. 19 MwStSystRL richtlinienkonform auszulegen. Danach können die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als läge keine Lieferung von Gegenständen vor. Der Begünstigte der Übertragung wird dann als Rechtsnachfolger des Übertragenden angesehen.

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass im Streitfall die GbR das von ihr errichtete Gebäude mit der Beendigung ihrer Vermietungstätigkeit an die Grundstückseigentümer und damit an ihre Gesellschafter geliefert hat. Die Errichtung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden ist umsatzsteuerlich nicht zwangsläufig mit der Weiterlieferung des Gebäudes an den Grundstückseigentümer verbunden. Vorliegend kam eine Lieferung des Gebäudes durch die GbR an die Gesellschafter bereits mit Errichtung nicht in Betracht, da die GbR mangels besonderer Vereinbarungen mit den Grundstücks-eigentümern die Gefahr für das von ihr errichtete Gebäude trug. Die GbR verlor aufgrund der Grundstücksveräußerung durch die Gesellschafter ihre Verfügungsmacht an dem Gebäude und die Möglichkeit zur unternehmerischen Nutzung durch Vermietung. Dem entspricht es, dass die Gesellschafter das bebaute Grundstück erst liefern konnten,

nachdem sie auch die Verfügungsmacht an dem Gebäude erworben hatten.

Diese Lieferung führte auch zu einer gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbaren Teilgeschäftsveräußerung. Die für eine Geschäftsveräußerung oder für eine Teilgeschäftsveräußerung in Bezug auf ein Vermietungsunternehmen erforderliche Nachhaltigkeit der Vermietung liegt bei einer Vermietung über insgesamt 17 Monate wie im Streitfall vor.

Gegen die Annahme einer Teilgeschäftsveräußerung spricht auch nicht, dass die GbR das von ihr errichtete Gebäude an ihre Gesellschafter lieferte, die es als Teil eines zivilrechtlich einheitlich bebauten Grundstücks weiterlieferten. Denn die für die Geschäftsveräußerung notwendige Fortführung der Unternehmenstätigkeit muss bei einer mehrfachen Übertragung nur dem Grunde nach, nicht aber auch höchstpersönlich beim jeweiligen Erwerber vorliegen. Im Streitfall beabsichtigte der Käufer des bebauten Grundstücks die Fortführung der Vermietungstätigkeit und hat diese auch fortgesetzt. Damit liegt die für die Geschäftsveräußerung erforderliche Fortführung der Unternehmenstätigkeit in der Kette vor. ■

### **Steuersatz bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen**

Das BFH-Urteil vom 3.12.2015 (DStR 2016 S. 315) betrifft den Steuersatz bei Dienstleistungen, die gegenüber einer Bibliothek elektronisch erbracht werden.

Eine GmbH erbrachte im Jahr 2011 Leistungen an inländische Bibliotheken, die ihr traditionelles Angebot um digitalisierte Inhalte erweitern wollten. Zu diesem Zweck stellte die GmbH den Bibliotheken die technische Einrichtung einer virtuellen Bibliothek auf den von ihr betriebenen Servern entgeltlich zur Verfügung. Der Umfang der urheberrechtlich geschützten digitalisierten (Sprach-)Werke, die den Bibliotheken bereitgestellt wurden, richtete sich nach der konkreten – entgeltlichen – Bestellung durch die jeweilige Bibliothek. Die GmbH schaltete die bestellten digitalisierten Inhalte im vereinbarten Umfang für die jeweilige Bibliothek frei. Dieser Lizenzierwerb berechtigte die Bibliothek, die von ihr konkret bestellten digitalisierten Werke ihren Nutzern zur digitalen (Online-) „Ausleihe“ über das Internet anzubieten. Streitig ist, ob die Umsätze aus der Bereitstellung der digitalisierten Inhalte aufgrund der Bestellungen durch die Bibliotheken dem ermäßigten Steuersatz (7 %) oder dem Regelsteuersatz (19 %) unterliegen. Der BFH verneint vorliegend eine Steuerermäßigung unter Berücksichtigung der EuGH-Urteile vom 5.3.2015 „Kommission/Frankreich“ (Rs. C-479/13, MwStR 2015 S. 340)

und „Kommission/Luxemburg“ (Rs. C-502/13, MwStR 2015 S. 335).

Die Leistungen der GmbH unterliegen zum einen nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG in Verbindung mit Anlage 2 Nr. 49 Buchstabe a UStG. Danach ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die Vermietung der in der Anlage 2 bezeichneten Gegenstände. Die Steuerermäßigung für die Vermietung von Büchern beruht unionsrechtlich auf Art. 98 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Dies gilt allerdings nur für die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien. Nach Anhang III Nr. 6 MwStSystRL können die ermäßigten Steuersätze im Sinne des Art. 98 MwStSystRL auf die Lieferung von Büchern auf jeglichen physischen Trägern – einschließlich des Verleihs durch Büchereien – angewandt werden. Die ermäßigten Steuersätze sind nicht anwendbar auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen wie das Überlassen elektronischer Bücher. Zudem fehlt es an dem von Anhang III Nr. 6 MwStSystRL vorausgesetzten physischen Träger. Dementsprechend ist das UStG richtlinienkonform einschränkend auszulegen. Das Tatbestandsmerkmal „Bücher“ setzt einen physischen Träger voraus, auf dem das Buch materialisiert ist. Digitale oder elektronische Sprachwerke fallen nicht unter die Steuerermäßigung.

Die Leistungen der GmbH unterliegen als elektronische Dienstleistungen zum anderen nicht der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG. Danach vermindert sich die Steuer auf 7 % für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urhebergesetz ergeben. Dies gilt jedoch nicht für elektronisch erbrachte Dienstleistungen. Unionsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 9 MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten eine Steuersatzermäßigung auf Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie diesen geschuldete urheberrechtliche Vergütungen anwenden. Nach Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL sind die ermäßigten Steuersätze wiederum nicht auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen anwendbar, wie sie von der GmbH erbracht wurden. Dementsprechend ist § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG einschränkend auszulegen.

Der BFH sieht keine Veranlassung für die von der GmbH angeregte Einholung eines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH. Für ihn bestehen keine Zweifel daran, dass die GmbH durch die Einräumung von Nutzungsrechten elektronische Dienstleistungen erbracht hat. ■

# Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

## **Iran-Embargo: Nur Teilaufhebung – Verkaufsverbot sanktioniert bereits Vertragsabschluss**

Mit seinem Beschluss vom 9.12.2014 (3 StR 62/14) entschied der BGH im Revisionsverfahren über die Rechtmäßigkeit der Verurteilung von Verstößen gegen das Außenwirtschaftsgesetz (AWG) und stellte hierin fest, dass bereits der Abschluss eines Kaufvertrags einen Verstoß gegen das Iran-Embargo darstellt.

Mit seiner Revision wandte sich der Angeklagte hinsichtlich einer Verletzung des formellen und materiellen Rechts gegen ein Urteil des Landgerichts Mannheim. In diesem wurde er wegen Verstoßes gegen das AWG in 18 Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von fünf Jahren verurteilt. Zudem wurde gegen ihn der Verfall von Wertersatz in Höhe von 123.000 Euro angeordnet.

Der Angeklagte hatte gegen die Strafvorschriften des § 18 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 7 Nr. 2 AWG verstoßen. Demnach werden gewerbsmäßige Zu widerhandlungen gegen wirtschaftliche Sanktionsmaßnahmen, die im Rahmen der gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik durch Rechtsakt der Europäischen Union beschlossen wurden, mit einer Freiheitsstrafe von einem bis zu fünf Jahren bestraft. Er hatte wissentlich mehrfach und gewerbsmäßig durch die Verordnung (EU) Nr. 961/2010 (Iran-Embargo-Verordnung in der zum Zeitpunkt des Urteils gültigen Fassung) sanktionierte Güter an durch die gleiche Verordnung sanktionierte Gesellschaften im Iran geliefert.

Der BGH hob mit seinem Beschluss einige Feststellungen des Landgerichts Mannheim auf. Hauptsächlich aber hat er die Urteilsgründe im Schulspruch geändert beziehungsweise neu gefasst und hierbei insbesondere zur Reichweite der in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a VO (EU) Nr. 961/2010 geregelten sachbezogenen Verbote Stellung genommen. Diese Vorschrift nennt neben dem Ausfuhrverbot auch ein Verkaufs- und Lieferverbot. Dort heißt es: „Es ist verboten, die in Anhang I oder II aufgeführten Güter (...) in Iran zu verkaufen, zu liefern, weiterzugeben oder auszuführen“.

Das außenwirtschaftsrechtliche Verkaufsverbot verlagert gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a VO (EU) Nr. 961/2010 in Verbindung mit der Strafvorschrift des § 18 Abs. 1 Nr. 1 AWG die Strafbarkeit vor.

Daher wird den Feststellungen des BGH zufolge bereits der Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags sanktioniert. Dagegen knüpfen sowohl das Liefer- als auch das Ausfuhrverbot an einen Realakt an. Der Begriff des Liefern umfasst jede Form der Zurverfügungstellung. Voraussetzung für die Tatvollendung ist dabei der Liefererfolg. Sanktionsgrund des Ausfuhrverbots ist allein das rechtswidrige Umgehen der Exportkontrolle. Daher ist die Ausfuhr – unabhängig vom weiteren Schicksal der Lieferung – bereits mit Überschreitung der Wirtschaftsgrenze der EU vollendet.

Neben den Verstößen gegen sachbezogene Verbote hatte der Angeklagte zudem gegen das personenbezogene Bereitstellungsverbot gemäß Art. 16 Abs. 3 VO (EU) Nr. 961/2010 verstoßen. Dieses knüpft an die Listung des jeweiligen Empfängers an: „Den in den Anhängen VII und VIII aufgeführten natürlichen und juristischen Personen, Organisationen und Einrichtungen dürfen weder unmittelbar noch mittelbar Gelder oder wirtschaftliche Ressourcen zur Verfügung gestellt werden oder zugute kommen“.

Den Ausführungen des BGH zufolge bezieht sich das Bereitstellungsverbot auf den tatsächlichen Vorgang der Zurverfügungstellung, der dazu führt, dass der gelisteten Person oder Einrichtung ein wirtschaftlicher Vorteil zugute kommt. Anknüpfungspunkt ist somit auch hier ein Realakt – also der physische Transfer eines Gutes.

Auch wenn die Iransanktionen am „Implementation Day“ am 16.1.2016 mit Inkrafttreten der Verordnungen (EU) Nr. 2015/1861 und 2015/1863 teilweise gelockert wurden, sind nicht alle Ausfuhren und sonstigen Rechtsgeschäfte in den beziehungsweise mit dem Iran erlaubt. Die Sanktionserleichterungen betreffen hauptsächlich den Handel mit Öl und den Zahlungsverkehr.

In die aktuelle Verordnung (EU) Nr. 267/2012 über restriktive Maßnahmen gegen den Iran in der zuletzt geänderten Fassung vom 22.1.2016 wurden die wesentlichen Entschärfungen der Sanktionen inhaltlich übernommen. Die Regelungen zum Verkaufs-, Ausfuhr- und Lieferverbot finden sich in Art. 4a wieder. Auch der Wortlaut des Bereitstellungsverbots wurde in die Art. 23 Abs. 3 und Art. 23a Abs. 3 der VO (EU) Nr. 267/2012 übernommen.

Inhaltliche Änderungen ergaben sich in den Güter- und Personenlisten der Anhänge der Verordnung.

Die festgestellte Reichweite der Verkaufs-, Ausfuhr-, Liefer- und Bereitstellungsverbote ist folglich weiterhin vor Ausfuhren und Rechtsgeschäften in den beziehungsweise mit dem Iran zu beachten – vor allem hinsichtlich der Strafbarkeit des Vertragsabschlusses. Zudem sind Transaktionen dahin gehend zu prüfen. ■

Schneller Überblick zur Rechnungslegung:  
eNewsletter Accounting News  
Regelmäßig aktuelle Informationen zur Rechnungslegung nach HGB und IFRS finden Sie in unserem eNewsletter Accounting News – kostenfreier Download unter <https://home.kpmg.com/de/de/home/themen/2016/03/accounting-news-maerz-2016.html>

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

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



## Der „Konzern Kommune“ in der Krise?

Die wirtschaftliche Lage kommunaler Konzerne in Deutschland gibt Anlass zur Besorgnis. So sind in 23 der 93 untersuchten größten Städte (ab 80.000 Einwohner, ohne Stadtstaaten) sowohl die Haushaltsslage der Kommune selbst als auch die finanzielle Lage des Stadtwerke-Konzerns angespannt. In diesen Städten können sich die betreffenden Stadtwerke-Konzerne nicht darauf verlassen, im akuten Krisenfall von ihrer Kommune gestützt zu werden. Das hat eine Analyse des von KPMG geförderten Instituts für den öffentlichen Sektor e.V. ergeben, für die öffentlich verfügbare Daten der Jahre 2011 bis 2014 ausgewertet wurden.

Im Rahmen der Studie wurde die wirtschaftliche Situation von Kommunen und Stadtwerke-Unternehmen nach einer „Ampel“-Wertung in die Kategorien „rot“ (angespannt), „gelb“ (eher unbefriedigend) und „grün“ (gut) eingestuft. Zu den Bewertungskriterien gehören unter anderem das Haushaltsergebnis der Kommunen beziehungsweise Verschuldungsgrad oder Eigenkapitalquote der Unternehmen. In der Einzelbetrachtung wird unter den Kommunen über die Hälfte (48 von 93) mit „rot“ bewertet, unter den Stadtwerke-Konzernen sind es 40 % (37 von 93). In einem Viertel der Fälle sind sowohl die Kommune als auch das Unternehmen „rot“ bewertet. Dabei zeigen sich starke regionale Unterschiede: In Hessen, Rheinland-Pfalz und NRW liegen mindestens 60 % der Stadtkonzerne in den Kategorien „Rot-Rot“ oder „Rot-Gelb“. Am besten schneiden kommunale Konzerne in Bayern ab: Hier liegen 25 % im „grünen“ Bereich, weitere 50 % im „gelb-grünen“-Bereich.

Kostenfreier Download der Studie unter <http://www.publicgovernance.de/26812.htm>



## Die Steuerfunktion im Wandel: von der Stabsabteilung zur Governance-Funktion

### Studie zur Organisation der Konzernsteuerabteilung 2015

Die Konzernsteuerabteilung und damit die Steuerfunktion befinden sich im Wandel. Vor allem das veränderte rechtliche Umfeld, zunehmende Transparenz- und Dokumentationsanforderungen sowie die gestiegene öffentliche Wahrnehmung des Themas Steuern bedingen eine Neuausrichtung der Steuerfunktion. Es geht nicht mehr nur darum, die deklaratorischen Pflichten des Unternehmens zu erfüllen. Im Fokus steht vielmehr, die steuerlichen Risiken umfassend und aktiv auf allen Ebenen zu managen, die Kollegen aus den Geschäftseinheiten für die Einhaltung steuerlicher Belange zu sensibilisieren, der Geschäftsleitung entscheidungsrelevante Informationen über die steuerlichen Positionen bereitzustellen sowie ein aktives Stakeholder Management zu betreiben. Das Zielbild der künftigen Steuerfunktion wandelt sich damit von dem einer Stabsabteilung zu dem einer Governance-Funktion.

Die KPMG-Studie, an der rund 80 Unternehmen teilgenommen haben, bietet Einblicke in den Stand der Better Practice und damit verbundener Trends. Um eine bestmögliche Vergleichbarkeit sicherzustellen, fokussiert sie auf Unternehmen, die einen Umsatz von mehr als einer Milliarde Euro erzielen sowie über ein Headquarter und eine zentrale Steuerabteilung in Deutschland verfügen.

Kostenfreier Download unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/kpmg-steuerfunktion-im-wandel-online.pdf>



## Consumer Barometer 1/2016 – Handelsmarken

Im Wettkampf um die Gunst der Verbraucher schicken Händler immer mehr Eigenmarken ins Rennen und machen so Markenprodukten nicht nur den Platz im Regal streitig, sondern nehmen ihnen zugleich Marktanteile ab. Doch wie sehen die Konsumenten das Thema Handelsmarken im Bereich Fast Moving Consumer Goods (FMCG)? Welche Erwartungen hegen sie und wie konsumieren sie Marken? Diesen Fragen geht das neue Consumer Barometer von IFH Köln und KPMG nach, das quartalsweise aktuelle Entwicklungen, Trends und Treiber im Handel und Konsumgütermarkt beleuchtet. Für die Kurzstudie wurden rund 1.200 Konsumenten repräsentativ über ein Online-Panel befragt.

Die Untersuchung zeigt, dass die Kunden den Mehrwert von FMCG-Handelsmarken zu schätzen wissen, aber zugleich hohe Ansprüche haben. So wählen beispielsweise die Konsumenten gezielt Lebensmitteleinzelhändler und Drogeriemarkt mit einem breiten Angebot an Handelsmarken aus: Für jeden zweiten Deutschen ist dies durchaus ein Grund, ein bestimmtes Geschäft der Konkurrenz vorzuziehen. Drei von vier Verbrauchern erwarten, dass ihr bevorzugter Lebensmitteleinzelhändler und Drogeriemarkt FMCG-Handelsmarken anbietet – und zwar über alle Preissegmente hinweg. Dabei ist der Wunsch nach einem ausdifferenzierten Angebot in den vergangenen Jahren erkennbar gestiegen. Handelsmarken im Premiumbereich erwarten und kaufen aktuell jeweils rund zwei Drittel der Befragten.

Kostenfreier Download unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/kpmg-consumer-barometer-handelsmarken-sec.pdf>

# KPMG-Veranstaltungen\*

## **Umsatzsteuer 2016 – Aktuelle Entwicklungen und Brennpunkte (Kostenpflichtige Veranstaltung)**

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

## **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

## **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

## **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

## **Sicherheit für Versicherungen: Compliance richtig umsetzen**

7. April 2016 in München  
12. April 2016 in Köln  
27. April 2016 in Hannover  
Ihre Ansprechpartnerin:  
Yvonne Ziemer-Popp  
T +49 30 2068-2684  
yziemerpopp@kpmg.com

## **M&A Purchase Price Disputes: sicher durch turbulente Zeiten navigieren**

11. April 2016 in Stuttgart  
13. April 2016 in Frankfurt am Main  
26. April 2016 in Düsseldorf  
28. April 2016 in München  
10. Mai 2016 in Hamburg  
Ihre Ansprechpartnerin:  
Yvonne Ziemer-Popp  
T +49 30 2068-2684  
yziemerpopp@kpmg.com

## **Mitteldeutscher Governance-Stammtisch**

12. April 2016 in Leipzig  
Ihre Ansprechpartnerin:  
Birgit Müller  
T +49 30 2068-4763  
birgitmueller@kpmg.com

## **KNOW Business Breakfast**

13. April 2016 in München  
Ihre Ansprechpartnerin:  
Melanie Gierten  
T +49 89 9282-1756  
mgierten@kpmg.com

## **Nachgefragt: Was die Investmentsteuerreform für Sie und Ihre Klienten bedeutet**

13. April 2016 in Hamburg  
Ihre Ansprechpartnerin:  
Yvonne Ziemer-Popp  
T +49 30 2068-2684  
yziemerpopp@kpmg.com

## **Chefsache Health Care Compliance – damit Schäden nicht an Ihnen haften**

27. April 2016 in Dortmund  
Ihre Ansprechpartner:  
Guido Häuser  
T +49 211 475-8023  
ghaeuser@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 [www.kpmg.de/events](http://www.kpmg.de/events).

Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

\* Änderungen vorbehalten

## **Impressum**

### **Herausgeber**

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Klingelhöferstraße 18  
10785 Berlin

### **Redaktion**

**Dr. Martin Lenz (V.i.S.d.P.)**  
Tersteegenstraße 19–31  
40474 Düsseldorf  
T +49 211 475-7385

**Dr. Martin Ribbrock**  
THE SQUAIRE  
Am Flughafen  
60549 Frankfurt am Main  
T +49 69 9587-2307

### **Editorial**

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

### **Newsletter kostenlos abonnieren**

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

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

[www.kpmg.de/socialmedia](http://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.