

# KPMG-Mitteilungen

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

Juni 2016

### Inhalt (Auszug)

<b>Editorial</b>	<b>2</b>
<b>Steuerrecht</b>	<b>3</b>
Zur Mitunternehmerstellung im Rahmen einer Freiberuflerpraxis	3
Civilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen	4
Werbungskosten aus Fahrten zu Vermietungsobjekten	4
Nichtanwendungserlass von BFH-Urteilen zur Sperrwirkung von DBA-Normen (Art. 9 Abs. 1 OECD-MA) gegenüber § 1 AStG	6
Verfassungsmäßigkeit von Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e GewStG zum Gewinn aus Gewerbebetrieb	8
Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 6 UmwStG trotz Verbots vorheriger Teilwertabschreibung	9
Verdeckte Gewinnausschüttung versus Schenkung und Ruhen des Verfahrens bei bestimmten Erwerberfällen	10
Steuerfreie Lieferung eines Miteigentumsanteils an einem Buch	11
Nachweis einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung	12
<b>Zoll- und Außenwirtschaftsrecht</b>	<b>15</b>
Keine Stromsteuerentstehung für in einem Versorgungsnetz entstandene Umspann- und Leitungsverluste	15
<b>Literaturtipps</b>	<b>17</b>
<b>KPMG-Veranstaltungen</b>	<b>18</b>
<b>Impressum</b>	<b>19</b>

# Editorial



**Ursula Slapio**  
Tax, Düsseldorf

Die Umsatzsteuer gilt als eine der wichtigsten Steuern in Deutschland. Mit einem Anteil von über 30 % am gesamten Steueraufkommen der Gebietskörperschaften ist sie die größte Einnahmequelle des Staates. Entsprechend steht sie auch im Fokus der Finanzverwaltung, die gezielt im Rahmen von Außenprüfungen oder Nachschauen Fehler aufdeckt und Steuernachzahlungen einfordert. So führten allein im Jahr 2015 Umsatzsteuer-Sonderprüfungen für den Fiskus zu Mehrergebnissen von 1,68 Milliarden Euro (siehe BMF-Pressemitteilung vom 20.5.2016).

Für den Rechtsanwender ist es dabei oft schwierig, den Überblick zu behalten – die Dynamik der umsatzsteuerlichen Rechtsentwicklung ist beeindruckend. Dabei sind nicht nur gesetzliche Änderungen zu beachten, sondern insbesondere auch fortlaufend die neue Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) sowie Verwaltungsanweisungen. Nicht immer kann der Unternehmer hierbei allein auf den Wortlaut des Umsatzsteuergesetzes vertrauen. Dies zeigen beispielsweise die Regelungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft. So kann etwa laut Gesetz eine Personengesellschaft keine Organgesellschaft sein. Die neuere Rechtsprechung des BFH (zum Beispiel Urteil vom 19.1.2016, XI R 38/12) lässt dagegen aufgrund unionsrechtskonformer Auslegung wohl zumindest die kapitalistisch geprägte Personengesellschaft als Organgesellschaft zu. Auswirkungen für die Praxis werden derzeit im Schrifttum und auch innerhalb der Finanzverwaltung diskutiert.

Oftmals sind Änderungen in der Rechtsauslegung nicht ganz so offensichtlich, aber gleichwohl von Bedeutung. So qualifizierte der BFH unlängst die Veräußerung eines Miteigentumsanteils an einem Buch als Lieferung (BFH-Urteil vom 18.2.2016, V R 53/14; siehe auch den Beitrag auf Seite 11 dieser KPMG-Mitteilungen). Der Miteigentumsanteil an einer Sache wird nunmehr als Liefergegenstand statt als Übertragung eines Rechts im Sinne einer sonstigen Leistung qualifiziert. Für die Ermittlung der weiteren Rechtsfolgen wird wiederum auf die Sache selbst abgestellt. So lag im Urteilsfall eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, da das Buch nach Großbritannien gelangt war. Folgefragen, etwa im Hinblick auf einen ordnungsgemäßen Buch- und Belegnachweis, waren in diesem Fall nicht relevant. In vergleichbaren Sachverhalten stellen sich jedoch zukünftig solche Fragen durchaus. Es bleibt also spannend und Unternehmen sind gut beraten, der Umsatzsteuer erhöhte Aufmerksamkeit zu widmen, um eventuelle Nachzahlungen und Rechtsverluste zu vermeiden.

Die KPMG-Spezialisten analysieren bestehende Risiken, verbessern Steuererklärungsprozesse und beraten sowohl nationale als auch internationale Unternehmen in umsatzsteuerrechtlichen Belangen.

# Steuerrecht

## I Einkommensteuer

### Zur Mitunternehmerstellung im Rahmen einer Freiberuflerpraxis

Im Fall des BFH-Urteils vom 3.11.2015 (DStR 2016 S. 726) war streitig, ob eine Ärztin (B) im Streitjahr 2007 als Mitunternehmerin einer in der Rechtsform einer GbR geführten Gemeinschaftspraxis zu qualifizieren war. Die Kläger betrieben gemeinschaftlich eine Arztpraxis. Mit Wirkung zum 1.4.1998 schlossen sie mit der B einen „Vertrag über die Errichtung einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis“ in der Rechtsform einer GbR. Gemäß dem Gesellschaftsvertrag (GV) sollte die Geschäftsführung gemeinschaftlich ausgeübt werden. Nach § 11 Abs. 2 GV war die B bis zum 31.3.2001 „zu Null an den materiellen Werten der Gemeinschaft beteiligt“. Ihr wurde jedoch das Recht eingeräumt, mit Wirkung zum 31.3.2001 ein Drittel „der Praxis“ zu erwerben. Der Kaufpreis sollte durch einen Gutachter ermittelt werden (§ 11 Abs. 4 GV). Für den Bereich der Neuinvestitionen war die B von der gemeinsamen Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 11 Abs. 3 GV). Nach § 12 GV sollte die B bis zum 31.3.2001 einen bestimmten Prozentsatz vom eigenen Honorarumsatz erhalten, „sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wird“. Erst nach Ausübung der Option zur finanziellen Beteiligung sollte der B ein Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend ihrer Beteiligung zustehen (§ 12 Abs. 1 GV). Die B machte von der eingeräumten Erwerbsoption keinen Gebrauch. Im Jahr 2011 erwarb sie allerdings einen 2,5-%igen Gesellschaftsanteil.

Eine Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die B nicht als Mitunternehmerin anzusehen sei. Daraufhin erließ das Finanzamt im Jahr 2010 einen Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für eine aus den Klägern bestehende zweigliedrige GbR. Dabei wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und den beiden Gesellschaftern jeweils zur Hälfte zugerechnet. Sowohl die Kläger als auch die B erhoben gegen den maßgeblichen Bescheid erfolglos Einspruch. Die Klage wurde abgewiesen.

Die Würdigung des Finanzgerichts, die B im Streitjahr nicht als Mitunternehmerin der GbR zu qualifizieren, war nach Ansicht des BFH rechtmäßig. Die für die Entscheidung über die Mitunternehmerstellung erforderliche Gesamtwürdigung obliegt in

erster Linie der Tatsacheninstanz und ist revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar. Zu Recht hatte das Finanzgericht erkannt, dass die B nicht am Gewinn der GbR beteiligt war und an deren Verlust nur begrenzt teilnahm. Zudem war die B von einer Teilhabe an den stillen Reserven ausgeschlossen. Mithin ergab sich für sie – auch unter Berücksichtigung des von ihr als (Schein-)Gesellschafterin zu tragenden Haftungsrisikos – nur ein geringes Mitunternehmerrisiko. Dieses konnte nicht durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert werden.

Die in § 12 GV vorgesehene Regelung gewährt der B nur eine umsatzabhängige Vergütung. Am Verlust der GbR nahm die B infolge der Abhängigkeit ihres Vergütungsanspruchs von einem entsprechend hohen Gewinn der GbR nur begrenzt teil. Gestützt wird dies durch § 12 Abs. 1 GV, wonach die B erst „nach Ausübung der Option zur finanziellen Beteiligung“ einen „Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend“ ihrer „Beteiligung“ erhalten sollte. Der GV bietet keine hinreichende Gewähr für eine Beteiligung der B an den stillen Reserven der GbR. Nach § 11 Abs. 2 GV war die B nicht an den „materiellen Werten“ der GbR beteiligt. Zur Beteiligung der Gesellschafter an den immateriellen Wirtschaftsgütern der GbR fehlt eine ausdrückliche Regelung im GV. Dessen § 11 Abs. 4 sieht lediglich vor, dass die B zum 31.3.2001 „ein Drittel der Praxis“ unter Ermittlung des Kaufpreises durch einen Gutachter erwerben kann. Da § 11 Abs. 4 GV nicht zwischen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern differenziert, spricht dies gegen eine Beteiligung der B an den stillen Reserven im Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter. Bestätigt wird dies durch den tatsächlichen Erwerbsvorgang im Jahr 2011.

Insgesamt konnte nicht von einer besonders ausgeprägten Mitunternehmerinitiative ausgegangen werden. Wesentliche Bereiche waren von der gemeinsamen Geschäftsführung ausgenommen (§ 11 Abs. 3 GV). Schließlich führt auch der Umstand, dass die Beteiligten bei Abschluss des GV für die Zukunft eine gleichwertige Partnerschaft angestrebt und der B ein entsprechendes Optionsrecht zum Erwerb eines Drittels der Praxis eingeräumt hatten, nicht zur Annahme einer Mitunternehmerstellung. |

## **Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen**

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer nach näherer Maßgabe des § 33 EStG ermäßigt. Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Aufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Ausgeschlossen sind die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind.

Hinsichtlich der Kosten eines Zivilprozesses sprach nach der langjährigen Rechtsprechung des BFH eine Vermutung gegen deren Zwangsläufigkeit. Solche Kosten wurden nur als zwangsläufig erachtet, wenn auch das die Zahlungsverpflichtung verursachende Ereignis zwangsläufig war. Daran fehlte es nach der Rechtsprechung im Allgemeinen bei einem Zivilprozess. Als zwangsläufige Aufwendungen erkannte die Rechtsprechung Zivilprozesskosten nur an, wenn der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührte. Liefte der Steuerpflichtige ohne den Rechtsstreit Gefahr, seine Existenzgrundlage zu verlieren oder seine lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, könne er trotz unsicherer Erfolgsausichten gezwungen sein, einen Zivilprozess zu führen.

Diese Rechtsprechung änderte der BFH mit seinem Urteil vom 12.5.2011 (BStBl II 2011 S. 1015) dahin gehend, dass die Unausweichlichkeit von Zivilprozesskosten dann anzunehmen sei, wenn die Rechtsverfolgung hinreichend Aussicht auf Erfolg biete und nicht mutwillig erfolge. Mit dem Urteil vom 18.6.2015 (BStBl II 2015 S. 800) kehrte der BFH dann aber zu der früheren Rechtsprechung zurück. Zivilprozesskosten sind nur insoweit abziehbar, als der Prozess existenziell wichtige Bereiche oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt.

Nunmehr bestätigt der BFH diese Rückkehr zur früheren Rechtsprechung mit zwei Entscheidungen vom 17.12.2015 (DStR 2016 S. 794) beziehungsweise vom 20.1.2016 (Az.: VI R 19/14; [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)). In dem dem Urteil vom 17.12.2015 zugrunde liegenden Streitfall ging es um Prozesskosten für eine Klage auf Schadenersatz wegen eines ärztlichen Behandlungsfehlers.

Der BFH entschied, dass die vom Kläger geltend gemachten Ansprüche wegen immaterieller Schäden weder existenziell wichtige Bereiche noch den Kernbereich menschlichen Lebens berühren. Schmerzensgeld kann nur für Nichtvermögensschäden verlangt werden. Ansprüche wegen immaterieller Schäden betreffen nicht den existenziellen Bereich im Sinne des § 33 EStG, auch wenn sie auf den Ausgleich von Nichtvermögensschäden gerichtet sind. Sie mögen zwar von erheblicher wirtschaftlicher, nicht aber von existenzieller Bedeutung sein.

Auch in seinem Urteil vom 20.1.2016 lehnte der BFH eine Zwangsläufigkeit der geltend gemachten Aufwendungen ab. Konkret ging es um Prozesskosten für die Rückabwicklung eines Kauf- und Werkvertrags mit einem Bauträger bezüglich der Erstellung einer Doppelhaushälfte. Zwar seien Aufwendungen zur Wiederherstellung der Bewohnbarkeit eines selbstgenutzten Einfamilienhauses nach Eintritt eines ungewöhnlichen Schadensereignisses nicht grundsätzlich von der Anwendung des § 33 EStG ausgeschlossen. Im Streitfall führte das Eindringen des Wassers in den Keller der Doppelhaushälfte aufgrund von Baumängeln (Ursache zur Geltendmachung des Anspruchs) nach den Feststellungen des Finanzgerichts aber nicht zur Unbewohnbarkeit des Hauses. Soweit die von der Klägerin aufgewendeten Anwalts- und Gerichtskosten daher lediglich dazu gedient haben, die Baumängel an der Doppelhaushälfte der Klägerin zu beseitigen, scheidet ihre Erfassung nach § 33 EStG mangels existenzieller Bedeutung aus. ■

## **Werbungskosten aus Fahrten zu Vermietungsobjekten**

Im Fall des BFH-Urteils vom 1.12.2015 (Az.: IX R 18/15; [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) erzielten die Kläger Einkünfte aus der Vermietung mehrerer Wohnungen. Im Streitjahr 2010 machten sie unter anderem Werbungskosten aus Fahrten zu ihren Vermietungsobjekten geltend (40 Fahrten à 14 km, 125 Fahrten à 10 km und 175 Fahrten à 4 km). Die von dem Kläger vorgenommenen Tätigkeiten beschränkten sich nicht auf bloße Kontrollen, sondern umfassten nach den Feststellungen des Finanzgerichts auch regelmäßige Arbeiten wie Streuen, Fegen, Wässern oder Pflanzen. Der BFH entschied, dass insoweit als Werbungskosten nur die Entfernungspauschale geltend gemacht werden konnte.

Nach § 9 Abs. 3 EStG gilt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (Entfernungspauschale) auch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der § 9 Abs. 3 EStG wurde zum Zweck der Gleichstellung von Nichtarbeitnehmern mit Arbeitnehmern in das Gesetz eingefügt. Steuerpflichtige, die im Zusammenhang mit ihrer Vermietungstätigkeit außerhalb

ihrer Wohnung eine regelmäßige Tätigkeitsstätte begründet haben, können die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nicht pro tatsächlich gefahrenem Kilometer, sondern nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 Euro je Entfernungskilometer geltend machen.

Eine regelmäßige Tätigkeitsstätte in diesem Sinn liegt vor, wenn das vermietete Objekt den (ortsgebundenen) Mittelpunkt der dauerhaft und auf Überschusserzielung angelegten Vermietungstätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Hierbei ist besonders zu berücksichtigen, welche Tätigkeiten der Steuerpflichtige im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an dem oder den verschiedenen Vermietungsobjekten im Einzelnen wahnimmt und welches konkrete Gewicht diesen Tätigkeiten zukommt. Der regelmäßigen Tätigkeitsstätte muss eine hinreichend zentrale Bedeutung im Rahmen der mit dem Objekt erzielten Einkünfte zukommen. Der Umstand allein, dass der Steuerpflichtige das Vermietungsobjekt im zeitlichen Abstand immer wieder aufsucht (zum Beispiel zu Kontrollzwecken oder zum Ablesen von Zählerständen) reicht nicht aus. Vielmehr ist eine gewisse Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit der Tätigkeit am Vermietungsobjekt erforderlich.

Die Tätigkeit zur Erzielung von Vermietungseinkünften besteht im Wesentlichen zumeist in der Verwaltung des Grundbesitzes. Bei nicht umfangreichem Grundbesitz erfordert diese Verwaltung keine besonderen Einrichtungen wie zum Beispiel ein Büro, sondern erfolgt von der Wohnung des Steuerpflichtigen aus, die dann die regelmäßige Tätigkeitsstätte ist. Anders verhält es sich aber, wenn der Vermieter ein Vermietungsobjekt nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit – also fortdauernd und immer wieder – aufsucht und dort schwerpunktmäßig tätig wird. Dann unterhält er – vergleichbar einem Arbeitnehmer – eine regelmäßige Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG am Belegensort des Vermietungsobjekts. Dies ist vom Finanzgericht anhand einer Würdigung der tatsächlichen Umstände im Einzelfall zu beurteilen.

Im Streitfall hatte der Kläger nach den Feststellungen des Finanzgerichts die Mietobjekte nicht nur gelegentlich und zu Kontrollzwecken aufgesucht, sondern zum Teil mehrmals täglich – und damit wiederholt und immer wieder. Der BFH stimmte im Ergebnis der Schlussfolgerung des Finanzgerichts bezüglich des ortsgebundenen Mittelpunkts zu. Bei über 300 Fahrten innerhalb des Streitjahrs lag dieser an den jeweiligen Belegensorten der Objekte. ■

## **Keine Aufteilung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer**

Das BFH-Urteil vom 16.2.2016 (DStR 2016 S. 959) hatte sich mit der Frage befasst, ob die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer, das teilweise auch privat genutzt wird, anteilig abgezogen werden können. Im Streitfall entsprach die Ausstattung des betreffenden Raums derjenigen eines Arbeitszimmers. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts wurde das Zimmer aber nur zu 60 % beruflich genutzt. Das Finanzgericht hatte in seiner Entscheidung vom 24.4.2012 entsprechend den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 21.9.2009 (Aufteilung von Aufwendungen) den Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer anteilig zugelassen. Nachfolgend hatte der Große Senat des BFH mit seinem Beschluss vom 27.7.2015 (DStR 2016 S. 210) jedoch entschieden, dass der Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ dessen ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung für berufliche/betriebliche Zwecke voraussetzt. Hierfür spricht bereits die Bezeichnung „Arbeitszimmer“, die in aller Regel nicht für Räume gebraucht wird, die auch zu anderen Zwecken genutzt werden. Die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung hatte den Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“ bereits früher in dem Sinn geprägt, dass die entsprechende Räumlichkeit ausschließlich beziehungsweise nahezu ausschließlich beruflich/betrieblich genutzt wird. Wenn der Gesetzgeber diesen von der Rechtsprechung bereits geprägten Begriff in das Gesetz (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG) einfügt, muss davon ausgegangen werden, dass er den Begriff auch entsprechend dieser Prägung verwenden und für die weitere Zeit festsetzen will. Das gilt umso mehr, als sich diese Absicht des Gesetzgebers in der Gesetzesbegründung widerspiegelt. Somit ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG als Spezialnorm für den Abzug von Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer aufzufassen. Demgemäß scheidet ein Abzug anteiliger Aufwendungen für gemischt genutzte Räume aus.

Obwohl im Streitfall das Zimmer nach seiner Ausstattung der Erzielung von Einkünften diente und dem Kläger kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand, war daher ein – auch begrenzter – Abzug der Aufwendungen zu versagen. Der BFH hob daher das Urteil des Finanzgerichts auf und wies die Klage ab. ■

## I Körperschaftsteuer

### Verfassungsmäßigkeit der Körperschaftsteuererhöhung aus EK 02 und der Verschonung durch § 34 Abs. 16 KStG a.F.

Im Fall des BFH-Urteils vom 28.10.2015 (DStR 2016 S. 856) wurde eine in der Wohnungswirtschaft tätige GmbH (Klägerin – K) privatisiert. Nach dem Wegfall der früheren persönlichen Steuerbefreiung für gemeinnützige Wohnungsbauunternehmen nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG 1984 hatte die K in der letzten steuerlichen Schlussbilanz auf den 31.12.1990 ihre Wohnungsbestände nach § 13 Abs. 2 und 3 KStG 1984 auf die höheren Teilwerte aufgestockt. Der aus der Aufstockung erzielte Gewinn blieb steuerfrei und wurde von der K in der Gliederungsrechnung als Teilbetrag nach § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1991 (EK 02) erfasst. Die K beantragte die Weiteranwendung einer sogenannten ausschüttungsabhängigen Körperschaftsteuererhöhung. Mit dem Antrag sollte verhindert werden, dass eine Feststellung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG 2002 n. F. erfolgt. Das Finanzamt setzte den Erhöhungsbetrag hingegen mit rund 56 Millionen Euro fest und lehnte den Antrag ab. Die Sprungklage beim Finanzgericht blieb erfolglos.

Nach § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002 n. F. beträgt der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag 3 % des nach Abs. 4 dieser Vorschrift festgestellten Endbetrags. Dabei ist der Erhöhungsbetrag innerhalb eines zehnjährigen Zahlungszeitraums zu entrichten (§ 38 Abs. 6 KStG 2002 n. F.). Gemäß § 34 Abs. 16 Satz 1 KStG 2002 n. F. sind auf Antrag jedoch die §§ 38, 40 KStG 2002 a. F. weiter anzuwenden – mit der Folge, dass es (nur) im Fall von Ausschüttungen zu einer 30 %igen Nachbelastung des EK 02 kommt. Das Antragsrecht steht allerdings nur bestimmten Unternehmen aus dem Bereich der Wohnungswirtschaft sowie steuerbefreiten Körperschaften zu. Nicht streitig war, dass die K die Voraussetzungen des § 34 Abs. 16 KStG nicht erfüllt.

Der BFH ist nicht von der Verfassungswidrigkeit der Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 Abs. 5 und 6 KStG überzeugt. Bereits mit seinem Urteil vom 10.12.2014 (DStR 2015 S. 874) hatte er entschieden, dass die in pauschalierter Form – und damit verwendungsunabhängig – berechnete Körperschaftsteuererhöhung zwar mit einer unechten Rückwirkung einhergeht. Dennoch begründet die (bloße) Möglichkeit, bei Verzicht auf Ausschüttungen bis zum Ablauf des Übergangszeitraums eine Nachbelastung der vorhandenen EK 02-Bestände zu vermeiden, keine vertrauensrechtlich geschützte Vermögensposition. Der Senat sieht den Unterschied zur ausschüttungsabhängigen Nachbelastung im

bisherigen Recht nach der Neuregelung lediglich darin, dass eine Ausschüttung verwendungsunabhängig fingiert wird.

Des Weiteren ist der BFH nicht der Ansicht, dass die sogenannte Verschonungsregelung in § 34 Abs. 16 KStG 2002 n. F. gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Die durch die genannte Norm eingeräumte Option, einer sofortigen ausschüttungsunabhängigen Nachbelastung des Endbestands des EK 02 zu entgehen, begründet zwar eine Besserstellung steuerbefreiter Körperschaften sowie bestimmter Körperschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften der Wohnungswirtschaft. Im Sektor Wohnungswirtschaft erstreckt sich die Optionsmöglichkeit nur auf in diesem Bereich tätige Körperschaften, an denen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 beteiligt sind, sowie auf in der Wohnungswirtschaft tätige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften. Nach der Gesetzesbegründung dienen diese privilegierten Unternehmen einem öffentlichen oder gesetzlich festgelegten besonderem Zweck, der eine differenzierte Behandlung rechtfertigt. So kann davon ausgegangen werden, dass solche Unternehmen ihre Gewinne typischerweise häufiger thesaurieren, um auf Dauer durch eine Stärkung ihrer Eigenkapitalbasis den öffentlichen Zweck der Daseinsvorsorge erfüllen zu können. Schließlich sieht der BFH keine willkürliche Besserstellung von in der Wohnungswirtschaft tätigen Körperschaften, an denen juristische Personen des öffentlichen Rechts oder Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 beteiligt sind, durch die Einbeziehung (auch) mittelbarer Beteiligungen zu mindestens 50 %. I

## I Doppelbesteuerungsabkommen

### Nichtanwendungserlass von BFH-Urteilen zur Sperrwirkung von DBA-Normen (Art. 9 Abs. 1 OECD-MA) gegenüber § 1 AStG

Der BFH hatte in zwei Urteilen entschieden, dass der abkommensrechtliche Grundsatz des „Dealing-at-Arm's-Length“ bei verbundenen Unternehmen eine Sperrwirkung gegenüber sogenannten Sonderbedingungen entfaltet. In seinem Urteil vom 17.12.2014 (DStR 2015 S. 466) kam der BFH zum Ergebnis, dass für den maßgeblichen Vergleichsmaßstab des Art. 9 Abs. 1 DBA USA 1989 nur diejenigen Umstände des Sachverhalts berücksichtigt werden dürfen, die sich auf wirtschaftliche oder finanzielle Bedingungen auswirken, und damit die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten berühren.

In seinem Urteil vom 24.6.2015 (DStR 2015 S. 2120) entschied der BFH, dass unter Anwendung des Art. IV DBA Großbritannien 1964 eine Rückgängigmachung einer Teilwertabschreibung für ein unbeschichtetes Darlehen einer inländischen Muttergesellschaft an ihre ausländische Tochtergesellschaft nach § 1 Abs. 1 AStG nicht rechtmäßig sei. Nach dem BMF-Schreiben vom 30.3.2016 (DStR 2016 S. 811) sind diese Urteilsgrundsätze in vergleichbaren Fällen nicht anzuwenden.

Art. 9 Abs. 1 DBA USA 1989 und Art. 4 DBA Großbritannien 1964 entsprechen inhaltlich Art. 9 Abs. 1 des OECD-MA. Dabei gilt nach dem Wortlaut dieser Normen als Voraussetzung für die Korrektur von „Gewinnen“ von verbundenen Unternehmen, dass diese „in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden“. Nach Ansicht der Finanzbehörden kann aus dem Wortlaut der Normen die vom BFH postulierte ausschließliche Beschränkung der Korrektur auf Preise beziehungsweise Verrechnungspreise nicht abgeleitet werden. Vielmehr habe der Gesetzgeber den in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz national in § 1 AStG umgesetzt und konkretisiert.

In Bezug auf die Ausführungen des BFH-Urteils vom 24.6.2015 zum Konzernrückhalt wird darauf hingewiesen, dass das BMF-Schreiben vom 29.3.2011 (BStBl I 2011 S. 277) unverändert anzuwenden ist. Denn dieses BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibungen auf Darlehen zwischen nahestehenden Personen nach § 1 Abs. 2 AStG sei unter der Voraussetzung ergangen, dass § 1 AStG entgegen der BFH-Rechtsprechung durch DBA-Normen, die Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechen, nicht „gesperrt“ ist. Bei den Urteilsfällen vergleichbaren Sachverhalten ist in der Betriebsprüfungspraxis zunächst festzustellen, ob die Darlehensbeziehung steuerlich anzuerkennen ist und ob nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG die Voraussetzungen für die Anerkenntung einer Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung vorliegen. Ist beides zu bejahen, muss geprüft werden, ob die Anwendung des § 1 AStG auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 29.3.2011 dazu führt, dass die Einkünfte des Steuerpflichtigen um den Betrag der Teilwertabschreibung zu erhöhen sind. ■

## Doppelbesteuerungsabkommen/ Gewerbesteuer

### Keine Berücksichtigung von Währungsverlusten bei Liquidation einer ausländischen Unterpersonengesellschaft bei deutscher Oberpersonengesellschaft

In dem dem BFH-Urteil vom 2.12.2015 (DStR 2016 S. 853) zugrunde liegenden Sachverhalt war die Klägerin, eine GmbH & Co. KG (Oberpersonengesellschaft), mit einer Einlage von 10 Millionen US-Dollar und einem Anteil von rund 24 % an der X-LP (Unterpersonengesellschaft), einer Personengesellschaft US-amerikanischen Rechts, beteiligt. Im Streitjahr 2005 wurde die X-LP aufgelöst und die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte wurden mit 0 Euro sowie die nach „DBA steuerfreien Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ von ./ 432.724 Euro (Anteil der Klägerin am laufenden Verlust der X-LP) sowie ./ 1.384.416 Euro (Aufgabe-/Veräußerungsverlust der Klägerin) vom Finanzamt einheitlich und gesondert festgestellt. Der Feststellungsbescheid wurde bestandskräftig. Die Ergebnisanteile der Klägerin an der X-LP waren nach Art. 7 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA USA 1989 im Inland (unter Erfassung des Progressionsvorbehalts) steuerbefreit. Mithin erließ das Finanzamt gegenüber der Klägerin Bescheide zur Einkünftefeststellung sowie zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags. Mit der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage hatte die Klägerin die Feststellung eines – die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte mindernden – Währungsverlusts von 1.044.270 Euro aus der Liquidation der X-LP geltend gemacht. Die Klage blieb erfolglos.

Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht zu Recht angenommen, dass der geltend gemachte Währungsverlust im vorliegend angefochtenen und gegenüber den Gesellschaftern der Klägerin (Oberpersonengesellschaft) ergangenen Feststellungsbescheid nicht mehr berücksichtigt werden kann. Für den Fall, dass die im Ausland erzielten Einkünfte – wie im Streitfall die in den USA erzielten Betriebsstätteneinkünfte – nach dem einschlägigen DBA von der inländischen Ertragsbesteuerung (unter Erfassung des Progressionsvorbehalts) freigestellt werden, sieht § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO ein besonderes Feststellungsverfahren vor. Bei der Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (einheitliche und gesonderte Feststellung der einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte bei Beteiligung mehrerer Personen) einerseits und der Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO andererseits handelt es sich zwar um eigenständige Verwaltungsakte. Die Feststellungen können jedoch miteinander verbunden werden, wenn die Voraussetzungen beider Verfahren vorliegen.

Diese Grundsätze sind auch bei sogenannten doppelstöckigen Personengesellschaften anzuwenden. In diesen Fällen entfalten die gegenüber den Gesellschaftern der Unterpersonengesellschaft zu treffenden Feststellungen eine Bindung für das Feststellungsverfahren, das auf der Stufe der Oberpersonengesellschaft durchzuführen und inhaltlich an deren Gesellschafter gerichtet ist (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Für den Streitfall bedeutet dies, dass eine positive oder negative Entscheidung im Rahmen der bei der Unterpersonengesellschaft zu treffenden Feststellungen darüber, ob ein Währungsverlust im Zusammenhang mit der Rückzahlung von Einlagen der Oberpersonengesellschaft als Teil der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte anzusetzen ist, bindend in die Feststellungen der Oberpersonengesellschaft zu übernehmen ist.

Darüber hinaus kam der BFH zu dem Ergebnis, dass der Gewerbesteuermessbetrag, der gegenüber der Klägerin als Schuldnerin der Gewerbesteuer festgesetzt ist, nicht um die Währungsverluste aus der Rückzahlung ihrer Einlagen zu mindern ist, die in das Vermögen der X-LP geleistet wurden. Dabei musste der Senat auch nicht darauf eingehen, ob die Klägerin sich im Hinblick auf ihre 24 %ige Beteiligung an der US-amerikanischen X-LP auf die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit berufen kann. Denn auch in doppelstöckigen Strukturen ist die jeweilige Personengesellschaft nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG selbst Schuldnerin der Gewerbesteuer, wenn sie einen Gewerbebetrieb unterhält. Da die Verlusthinzurechnung nach § 8 Nr. 8 GewStG unabhängig davon greift, ob das Beteiligungsunternehmen der Gewerbesteuer unterliegt, und zudem auch Verluste aus der Beteiligungsveräußerung erfasst, kann für den Streitfall nichts anderes gelten. Damit sind Währungsverluste aus der Rückzahlung von Einlagen im Zusammenhang mit der Aufgabe des Betriebs einer ausländischen Unterpersonengesellschaft kausal und veranlassungsbezogen mit der mitunternehmerischen Beteiligung an der Unterpersonengesellschaft (X-LP) verknüpft. Sie sind der nach dem einschlägigen DBA „freigestellten“ Betriebsstätte zuzuordnen.

Schließlich sah der Senat auch keine Veranlassung, die aus § 8 Nr. 8 GewStG abzuleitende Zuordnung des Währungsverlusts unionsrechtlich infrage zu stellen. Der EuGH hatte mit dem Urteil vom 10.6.2015 (DStRE 2015 S. 1178) entschieden, dass ein Mitgliedstaat, der nach seinem Steuerrecht sowohl die Gewinne aus Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft von der Körperschaftsteuer befreit, als auch den Abzug der hiermit zusammenhängenden Verluste generell ausschließt, zur Gewährleistung der Grundfreiheiten des Unionsrechts nicht

verpflichtet ist, Wechselkursverluste aus der Veräußerung von solchen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften bei der inländischen Körperschaftsteuer zum Abzug zuzulassen. Nichts anderes kann demgemäß für gewerbesteuerrechtliche Normen gelten. Denn § 9 Nr. 2 und § 8 Nr. 8 GewStG sind darauf gerichtet, den Gewerbeertrag symmetrisch um Gewinne und Verluste aus der Beteiligung an in- oder ausländischen Personengesellschaften zu bereinigen. **I**

## **Gewerbesteuer**

### **Verfassungsmäßigkeit von Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d, e GewStG zum Gewinn aus Gewerbebetrieb**

Das Finanzgericht Hamburg hatte mit dem Beschluss vom 29.2.2012 (DStRE 2012 S. 478) dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die für die Ermittlung des Gewerbeertrags ab dem Jahr 2008 vorgesehene Hinzurechnung von verausgabten Zinsen, Mieten und Pachten zum Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.

Das BVerfG hat im Beschluss vom 15.2.2016 (DStR 2016 S. 862) die genannte Vorlage des Finanzgerichts Hamburg mangels hinreichender Begründung als unzulässig abgewiesen. Das Finanzgericht hat in seinem Vorlagebeschluss weder die ständige Rechtsprechung des BVerfG zu den Maßstäben des allgemeinen Gleichheitssatzes noch die jüngste (zitierte) Entscheidung des Ersten Senats des BVerfG zur Gewerbesteuer vom 15.1.2008 (DStRE 2008 S. 1003) in erforderlicher Weise gewürdigt.

So geht das Finanzgericht nicht auf die Erwägungen des BVerfG zu dem weiten Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes im Bereich der Gewerbesteuer ein. Zudem mangelt es an einer Auseinandersetzung mit der verfassungsrechtlichen Absicherung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG und den daraus zu ziehenden Folgerungen für ihre einfachgesetzliche Ausgestaltung. Schließlich findet keine nähere inhaltliche Auseinandersetzung mit den Ausführungen des BVerfG in seinem Beschluss vom 15.1.2008 zur weiterhin bestehenden finanzrechtlichen Bedeutung des Äquivalenzprinzips für die Rechtfertigung der Gewerbesteuer statt.

Das Finanzgericht misst dem objektiven Nettoprinzip im Gewerbesteuerrecht einen Verfassungsrang zu, der nicht aus der bisherigen Rechtsprechung des

BVerfG folgt. Dies gilt nicht zuletzt wegen der Ausgestaltung der Hinzurechnungsvorschriften. Absicht des Gesetzgebers bei der Neufassung der Hinzurechnungsnormen für Wirtschaftsgüter in § 8 Nr. 1 GewStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 war es nur, die bis dahin bestehenden Ungleichbehandlungen verschiedener Finanzierungsformen zu vermeiden und die Struktur der Hinzurechnungstatbestände zu vereinheitlichen. Mithin hat der Gesetzgeber durch die Ausweitung der unter die Hinzurechnung fallenden Eigenkapitalsubstitute in § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer lediglich verbreitert. So betont auch der BFH in seinem Urteil vom 4.6.2014 (DStR 2014 S.1912) zu Recht, dass es seit der Entscheidung des BVerfG vom 15.1.2008 keine Weiterentwicklung der Gewerbesteuer von einer Real- und Objektsteuer zu einer „reinen“ (Zusatz-)Ertragsteuer gegeben habe.

Schließlich setzt sich das Finanzgericht nicht mit der vermeintlichen Unvereinbarkeit von Objektsteuercharakter und Ist-Leistungsfähigkeitsprinzip hinreichend auseinander. Im Vorlagebeschluss bleibt unklar, inwiefern das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Bemessung der „objektivierten Ertragskraft“ unvereinbar sein sollen. Ebenso fehlt die für eine zulässige Vorlage erforderliche inhaltliche Auseinandersetzung des vorlegenden Gerichts mit der diametralen Rechtsprechung anderer Finanzgerichte zur Verfassungsgemäßheit der Gewerbesteuer. **I**

## **Umwandlungssteuergesetz**

### **Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlusts nach § 4 Abs. 6 UmwStG trotz Verbots vorheriger Teilwertabschreibung**

Im Fall des BFH-Urteils vom 5.11.2015 (DStR 2016 S. 796) war streitig, ob die vom Kläger (K) im Streitjahr 2005 geltend gemachte Teilwertabschreibung auf eine GmbH-Beteiligung als Betriebsausgabe zu erfassen war. Im Jahr 2006 wurde dem Finanzamt für das Einzelunternehmen des K eine berichtigte Einnahmenüberschussrechnung für 2005 vorgelegt. Grundlage der Berichtigung war der Erwerb aller Anteile an einer GmbH zu einem Kaufpreis von 77.999 Euro mit Wirkung zum 1.1.2003. Die 100 %ige Beteiligung sei notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Da die GmbH in den Jahren 2003 bis 2005 Verluste von 184.677 Euro erwirtschaftet habe, begehrte der K im Hinblick auf den Wert der Beteiligung zum 31.12.2005 von 1 Euro eine entsprechende Teilwertabschreibung.

Mit Vertrag vom 10.7.2006 wurde die GmbH liquidationslos auf das Einzelunternehmen des K verschmolzen. Die Verschmelzung wurde mit der am 9.8.2006 erfolgten Eintragung in das Handelsregister des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers wirksam. Für das unter der Firma „e. K.“ betriebene Einzelunternehmen wurde zum 1.1.2006 eine Eröffnungsbilanz (auf Basis der Schlussbilanz der GmbH zum 31.12.2005) erstellt, die einen Übernahmeverlust aus der Verschmelzung von 131.864 Euro auswies. Dieser Verlust resultierte aus einem negativen Wert des übertragenen Betriebsvermögens der GmbH zuzüglich der mit dem Teilwert angesetzten GmbH-Beteiligung von 1 Euro. Eine im Jahr 2009 durchgeführte Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die vorgenommene Teilwertabschreibung im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung nicht zulässig sei. Daraufhin begehrte der K einen Wechsel zum Bestandsvergleich und reichte im Jahr 2009 eine Anfangsbilanz zum 1.1.2005 und eine Schlussbilanz zum 31.12.2005 unter Geltendmachung eines Jahresfehlbetrags von 77.694 Euro beim Finanzamt ein. Gleichwohl versagte das Finanzamt die vorgenommene Teilwertabschreibung und erließ geänderte Einkommensteuerbescheide für 2004 (Streichung des Verlustrücktrags) und 2005. Einspruch und Klage beim Finanzgericht blieben erfolglos.

Nach Auffassung des BFH hatte das Finanzgericht zutreffend ausgeführt, dass der K sein Gewinnermittlungswahlrecht für das Jahr 2005 zugunsten der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ausgeübt hatte. Ein Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zum Bestandsvergleich scheidet aus, wenn der Steuerpflichtige nicht zeitnah zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums eine Eröffnungsbilanz aufgestellt und eine kaufmännische Buchführung eingerichtet hat. Im Streitfall hatte der K erst im Jahr 2009 eine Eröffnungsbilanz zum 1.1.2005 beim Finanzamt eingereicht. Bloße „Eröffnungsbilanzbuchungen“ zum 1.1.2005 in der Primanota sind jedoch nicht hinreichend. Der K konnte auch nicht im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung eine Teilwertabschreibung auf die GmbH-Beteiligung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG geltend machen, da bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 EStG unzulässig ist.

Im Streitfall war es nach Ansicht des BFH auch nicht möglich, im Jahr 2005 aufgrund aufgelaufener Verluste der GmbH einen der Verschmelzung vorgelagerten Abzug von Betriebsausgaben mit der Begründung zu bejahen, die für die Beteiligung aufgewendeten Mittel seien bereits vor dem 31.12.2005 endgültig verloren gewesen. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts war der

Verschmelzung die Schlussbilanz der GmbH zum 31.12.2005 zugrunde gelegt worden. Folglich musste für den übernehmenden Rechtsträger für das Jahr 2005 ein Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft ermittelt werden (§ 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG). Im Streitfall führte der negative Wert des übertragenen Vermögens dazu, dass sich der Übernahmeverlust um die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung auf 209.862 Euro (= 131.863 Euro + 77.999 Euro) erhöht. Die Nichtberücksichtigung des Beteiligungsaufwands beruht somit darauf, dass nach § 4 Abs. 6 UmwStG ein Übernahmeverlust außer Ansatz bleibt.

Ebenso kann die Teilwertabschreibung nicht aufgrund eines – auf den 31.12.2005 – vorzunehmenden Wechsels zum Bestandsvergleich gewinnmindernd erfasst werden. Der K war nicht gesetzlich verpflichtet, auf den 31.12.2005 zum Bestandsvergleich zu wechseln. Aber selbst im Rahmen einer Übergangsermittlung durch die Erstellung einer Übernahmobilanz auf den 31.12.2005 würde sich daran nichts ändern. Eine gewinnmindernde Abrechnung in Höhe der Teilwertabschreibung könnte nur vorgenommen werden, wenn in der aufzustellenden Bilanz eine GmbH-Beteiligung erstmals mit dem Teilwert anzusetzen wäre. Im Streitfall fände sich jedoch in der Übernahmobilanz keine GmbH-Beteiligung mehr, weil diese durch die Verschmelzung untergeht.

Es ist auch nicht möglich, den Wortlaut des § 4 Abs. 6 UmwStG 2002 teleologisch insoweit einzuschränken, dass ein Übernahmeverlust zu erfassen ist, soweit er auf der versagten Teilwertabschreibung beruht. Denn der Gesetzgeber hat Übernahmeverluste in § 4 Abs. 6 UmwStG ohne jegliche Differenzierungen einem uneingeschränkten Abzugsverbot unterworfen. Dieses Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG ist mit dem GG vereinbar, auch wenn die Vorschrift in verschiedenen Bereichen überschießende Tendenzen aufweist. Schließlich hätte der Steuerpflichtige die Option gehabt, die GmbH zu liquidieren. Danach wäre es dem K möglich gewesen, seine Anschaffungskosten für die Beteiligung im Rahmen der durch das Halbeinkünfteverfahren gesteckten Grenzen zur Hälfte (§ 3c Abs. 2 EStG) oder vollständig („ertragslose Beteiligung“) steuermindernd geltend zu machen. ■

## ■ Erbschaft-/Schenkungsteuer

### Verdeckte Gewinnausschüttung versus Schenkung und Ruhens des Verfahrens bei bestimmten Erwerberfällen

In der Kurzinformation der OFD Nordrhein-Westfalen vom 19.1.2016 (DStR 2016 S. 812) wird auf die weitere Behandlung von Fällen hingewiesen, in denen es darum geht, ob der Erwerber des maßgeblichen Vermögensvorteils ein Gesellschafter der Kapitalgesellschaft oder eine einem Gesellschafter der Kapitalgesellschaft nahestehende Person ist.

Für den erstgenannten Fall hatte der BFH mit seinem Urteil vom 30.1.2013 (DStR 2013 S. 649) ausschließlich für die „Gesellschafterfälle“ entschieden, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschaftern neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen, jedoch keine freigebigen Zuwendungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG geben kann. Zu diesem Urteil ist ein Nichtanwendungserlass (BStBl. I 2013 S. 1465) ergangen. Allerdings hat das Finanzgericht Niedersachsen mit dem Urteil vom 12.11.2014 (3 K 347/14) in einem vergleichbaren Fall erneut die Annahme eines schenkungsteuerbaren Vorgangs abgelehnt. Die hiergegen vom Finanzamt eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde mit dem BFH-Beschluss vom 2.9.2015 mit Bezug auf die Entscheidung vom 30.1.2013 zurückgewiesen. In der Verfügung vom 19.1.2016 wird deshalb vor Erlass von Einspruchentscheidungen in vergleichbaren Gesellschafter-Fällen um Abstimmung und Unterichtung über bereits anhängige Klageverfahren gebeten.

Noch keine höchstrichterliche Entscheidung liegt hingegen zu der von der Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 14.3.2012 (BStBl. I 2012 S. 331) in Tz. 2.6 vertretenen Rechtsauffassung vor, dass in den Fällen, in denen der Erwerber eines Vermögensvorteils eine sogenannte nahestehende Person ist, eine gemischte freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zur nahestehenden Person anzunehmen ist.

Nunmehr ist jedoch beim BFH unter dem Az. II R 54/15 ein Verfahren zwecks Klärung der Frage der Besteuerung eines Vermögensvorteils bei einer „nahestehenden Person“ anhängig. Dabei lag dem erinstanzlichen Urteil des Finanzgerichts Münster vom 22.10.2015 (DStR 2016 S. 400) folgender Sachverhalt zugrunde: Der Kläger als alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer einer GmbH vermietete an diese bewegliche Wirtschaftsgüter sowie ein

Grundstück zu einem unangemessen hohen Mietpreis. Dabei vertrat das Finanzgericht die Auffassung, dass der dem Kläger zugeflossene Vermögensvorteil aus zu hohen Mietzahlungen ausschließlich von ertragsteuerlicher Bedeutung sei. Demgegenüber ging das Finanzamt davon aus, dass der Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bei der Gesellschafterin gleichzeitig im entsprechenden Umfang eine Minderung der Vermietungseinkünfte des Klägers gegenüberstand. Mithin seien die überhöhten Zahlungen als Schenkungen nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der GmbH an die der Gesellschafterin nahestehende Person zu qualifizieren. Nach der Verfügung vom 19.1.2016 tritt aufgrund des anhängigen Revisionsverfahrens für vergleichbare Fälle Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ein. Dies gilt nicht, soweit nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 oder 4 AO die Steuer vorläufig festgesetzt wurde. I

## ■ Verfahren

### **Ablauf der Festsetzungsfrist bei Antragsveranlagung**

Besteht das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, so wird eine Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG nur auf Antrag durchgeführt. Dieser ist durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung zu stellen. Der Antrag ist zwar nicht fristgebunden, muss aber innerhalb der Festsetzungsfrist gestellt werden.

Nach § 108 Abs. 3 AO läuft eine Frist, wenn sie sonst an einem Samstag, Sonntag oder einem gesetzlichen Feiertag enden würde, erst mit Ablauf des nächstfolgenden Werktags ab. Für die Auslegung des § 108 Abs. 3 AO ist, wie aus der Verweisung auf die Fristbestimmungen des BGB hervorgeht, der Fristbegriff des bürgerlichen Rechts maßgebend. Der § 108 Abs. 3 AO erfasst demnach alle Arten von Fristen. Der Zweck des § 193 BGB – insofern gleichlautend mit § 108 Abs. 3 AO – ist, die Sonn- und Feiertagsruhe zu wahren und die allgemein übliche Fünftagewoche zu berücksichtigen. Die Regelung gilt für alle Fristen, also für die „eigentlichen“ Fristen (Handlungsfristen) wie auch für die „uneigentlichen“ Fristen.

Nach dem BFH-Urteil vom 20.1.2016 (DStR 2016 S. 753) ist auch die steuerrechtliche Festsetzungsfrist eine Frist in diesem Sinne. Es handelt sich um einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Zeitraum. Auch Verjährungsfristen zählen als gesetzliche Fristen zu den „uneigentlichen“ Fristen und werden mithin von dem Anwendungsbereich

des § 108 Abs. 3 AO erfasst. Dies bedeutet, dass die Festsetzungsfrist im gegebenen Fall erst mit dem nächstfolgenden Werktag abläuft. Sie ist insoweit gesetzlich verlängert.

Nach § 171 Abs. 3 AO läuft eine Festsetzungsfrist, soweit vor ihrem Ablauf ein Antrag auf Steuerfestsetzung oder auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung gestellt wird, nicht vor der unanfechtbaren Entscheidung über diesen Antrag ab. Im Streitfall hatte der Steuerpflichtige seinen Antrag auf Veranlagung zwecks Berücksichtigung von Werbungskosten durch Einreichung der Steuererklärung für 2007 gestellt. Der Antrag ging am 2.1.2012 beim Finanzamt ein. Die Festsetzungsfrist lief normalerweise nach §§ 169 ff. AO am 31.12.2011 ab. Dieser Tag war jedoch ein Samstag, sodass die Festsetzungsfrist gemäß § 108 Abs. 3 AO erst am 2.1.2012 endete. Der Antrag gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG, der an diesem Tag in der vorgeschriebenen Form der Einkommensteuererklärung dem Finanzamt zufiel, war daher vor Ablauf der Festsetzungsfrist eingereicht worden. Aus diesem Grund entschied der BFH, dass das Finanzamt die rechtzeitig beantragte Veranlagung vorzunehmen hatte. I

## ■ Umsatzsteuer

### **Steuerfreie Lieferung eines Miteigentumsanteils an einem Buch**

Der V. Senat des BFH hat mit dem Urteil vom 18.2.2016 (DStR 2016 S. 869) seine Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Veräußerung eines Miteigentumsanteils an einer Sache geändert. Das Urteil betrifft die Frage, ob die Veräußerung des Miteigentumsanteils an einem beweglichen Gegenstand als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt werden kann.

Im Streitfall ersteigte ein Kunsthändler im Jahr 2008 ein wertvolles Buch und verkaufte eine hälftige Beteiligung daran an eine Galerie in einem anderen Mitgliedstaat. Die Galerie holte das Buch ab und stellte es in dem anderen Mitgliedstaat zunächst aus. Nach einer weiteren Ausstellung im Jahr 2010 wurde es an eine amerikanische Sammlung veräußert. Dazu verkaufte der Kunsthändler seine restliche Beteiligung von 50 % an die Galerie. Beide Veräußerungen der Miteigentumsanteile behandelte der Kunsthändler als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen.

Das Urteil betrifft allein die erste Veräußerung im Jahr 2008. Das Finanzamt vertrat zuletzt die Auffassung, dass es sich bei der Veräußerung des

Miteigentumsanteils nicht um eine Lieferung, sondern um eine sonstige Leistung handele. Das Finanzamt folgte damit dem BFH-Urteil vom 27.4.1994 (BStBl II 1994 S. 826) und Abschnitt 3.5 Abs. 3 Nr. 2 UStAE. Die sonstige Leistung werde nach der damaligen Ortsregelung in § 3a Abs. 1 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Damit sei der Umsatz im Inland steuerbar und steuerpflichtig.

Unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung und nach Zustimmung des XI. Senats des BFH geht der V. Senat nunmehr davon aus, dass der Miteigentumsanteil an einem Gegenstand geliefert wird. Der BFH stützt sich dabei insbesondere auf das EuGH-Urteil vom 15.12.2005 in der Rechtsache „Centralan Property Ltd.“ (IStR 2006 S. 52).

Eine Beurteilung der Übertragung des Miteigentumsanteils an einem Gegenstand als sonstige Leistung wäre nach Auffassung des BFH nicht mit dem Unionsrecht vereinbar. Nach der MwStSystRL können nicht nur Gebäude, sondern auch „Gebäudeteile“ Gegenstand einer Lieferung sein. Dies setzt voraus, dass in Bezug auf einen Gegenstand gleichzeitig mehrere Lieferungen bewirkt werden können. Dementsprechend hat der EuGH in dem Urteil „Centralan Property Ltd.“ sowohl die Einräumung eines Besitzrechts an einem bebauten Grundstück als auch die damit eng verbundene Übertragung des „Resteigentums“ an einen anderen Erwerber jeweils als Lieferung beurteilt. Die Aufspaltung der Verfügungsmacht an einem körperlichen Gegenstand mit der Folge, dass mehrere Personen das Recht innehaben, über einen Gegenstand wie ein Eigentümer zu verfügen, entspricht laut BFH damit der Rechtsposition eines Miteigentümers, der nach § 747 Satz 1 BGB über seinen Miteigentumsanteil frei verfügen kann. Miteigentum nach Bruchteilen ist seinem Wesen nach dem Alleineigentum gleichartig, sodass der Miteigentümer dieselbe Rechtsposition hat wie ein Eigentümer.

Bei der Veräußerung des hälftigen Miteigentumsanteils handelt es sich vorliegend um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, auch wenn möglicherweise der Buch- und Belegnachweis nicht vollständig erbracht wurde. Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH sind die Nachweispflichten keine materiellen Voraussetzungen für die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung. Trotz Nichtvorliegens der formellen Nachweispflichten ist eine Lieferung steuerfrei, wenn die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung unstrittig feststehen. Vorliegend wurde das direkte Verbringen des Buchs von München nach London nicht bestritten. Da auch

die Unternehmereigenschaft der Galerie und die Erwerbsbesteuerung in Großbritannien zweifelsfrei feststehen, liegen die materiellen Voraussetzungen für eine steuerfreie Lieferung vor. ■

### **Nachweis einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung**

In dem dem Beschluss des BFH vom 3.2.2016 (BeckRS 2016, 94578) zugrunde liegenden Streitfall handelte ein Unternehmer im Jahr 2006 mit Kraftfahrzeugen (Kfz). Er erklärte unter anderem die Lieferungen von drei Kfz als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen nach Spanien. Das Finanzamt sah nach Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung diese drei Lieferungen als steuerpflichtig an und setzte deshalb die Umsatzsteuer höher fest. Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht sah die Lieferungen ebenfalls als umsatzsteuerpflichtig an. Hinsichtlich der ersten beiden Lieferungen lägen keine Speditions-erklärungen vor. Ohne diese könne aus der Zulassung der Fahrzeuge in Spanien nicht mit der erforderlichen Sicherheit geschlossen werden, dass der Unternehmer und nicht etwa ein Dritter die Fahrzeuge nach Spanien geliefert habe. Für die dritte Lieferung sei eine Speditionserklärung vorhanden, die jedoch nicht sämtliche Anforderungen der §§ 17a Abs. 4, 10 Abs. 1 UStDV erfülle. Da kein anderer Nachweis für das tatsächliche Gelangen nach Spanien – wie etwa eine Kopie der Zulassung – vorhanden sei, stand für das Finanzgericht nicht zweifelsfrei fest, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind.

Die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision hatte keinen Erfolg. Der Unternehmer hat die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache und die Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts nicht entsprechend den gesetzlichen Anforderungen dargelegt. Das gilt auch für den behaupteten Zulassungsgrund der Divergenz. Ferner liegen die vom Unternehmer geltend gemachten Verfahrensfehler entweder nicht vor oder sie sind nicht in einer den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Weise dargelegt.

Entgegen der Auffassung des Unternehmers ist das Urteil des Finanzgerichts mit Gründen versehen. Aus den Entscheidungsgründen ergibt sich hinreichend deutlich, dass die entsprechende Speditionserklärung zum Fahrzeug nicht alle Voraussetzungen in §§ 17a Abs. 4, 10 Abs. 1 UStDV erfüllt und das Finanzgericht angesichts dieser Mängel und des Fehlens anderer Nachweise (zum Beispiel einer Zulassung in Spanien) nicht davon überzeugt war, dass das Fahrzeug tatsächlich nach Spanien gelangt ist. Ob diese Schlussfolgerung aufgrund

der vorgelegten Unterlagen zutreffend ist, ist eine Frage der materiellen Richtigkeit des Urteils. Die Rüge fehlerhafter Rechtsanwendung vermag indes die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO grundsätzlich nicht zu begründen.

Der BFH erkennt auch keine unzulässige Überraschungsentscheidung oder Verletzung der Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung. In diesem Zusammenhang weist er unter anderem darauf hin, dass nach seiner ständigen Rechtsprechung die Zulassung eines Fahrzeugs im Ausland alleine nicht ausreicht, um nachzuweisen, dass die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen.

Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht bereits deshalb vor, weil das Finanzgericht – wie im Streitfall – den ihm vorliegenden Akteninhalt nicht entsprechend den klägerischen Vorstellungen gewürdigt hat oder die Würdigung fehlerhaft erscheint. Insoweit könnte es sich um einen materiell-rechtlichen Fehler handeln, nicht indes um einen Verfahrensverstoß. Selbst Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze sind in der Regel materiell-rechtliche Fehler und können nicht als Verfahrensmangel gerügt werden. Mit seinem Beschwerdevorbringen rügt der Unternehmer im Kern, dass das Finanzgericht aufgrund der von ihm vorgelegten Dokumente für alle drei Fahrzeuge hätte entscheiden müssen, dass die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung objektiv zweifelsfrei vorliegen. Damit legt der Unternehmer keinen Revisionsgrund dar, sondern stellt die materielle Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung infrage. Dies vermag die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht zu rechtfertigen. ■

### **Unternehmerische Mindestnutzung**

Der Beschluss des BFH vom 1.3.2016 (BeckRS 2016, 94573) betrifft die Frage des Vorsteuerabzugs bei einer teilweisen unternehmerischen und privaten Nutzung eines Grundstücks in den Jahren 2006 und 2007.

Eine unternehmerisch tätige GmbH & Co. KG errichtete auf ihrem Betriebsgelände ein „Betriebsleiterwohnhaus“ mit einer Gesamtwohnfläche von 234,89 qm. Es wurde von den Geschäftsführern der Komplementär-GmbH und deren Lebensgefährten zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Zur Wohnfläche gehörten ein Gästezimmer (15,44 qm), ein Gäste-WC (3,71 qm) und eine Diele, über die man zu den Gästeräumen und zum übrigen Gebäudebereich gelangte.

Die GmbH & Co. KG ordnete das Betriebsleiterwohnhaus – ausgehend von einer hälftigen unternehmerischen Nutzung – vollständig ihrem Unternehmen zu und machte den vollen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes geltend. Ebenso begehrte das Unternehmen den vollen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten einer Kläranlage, eines Bohrbrunnens und eines Blockheizkraftwerks. Diese Gegenstände dienten dem Betriebsleitergebäude, aber auch anderen – unstrittig dem Unternehmen zugeordneten – Gebäuden. Ferner machte die GmbH & Co. KG den vollen Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten einer Einbauküche geltend.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, das Betriebsleiterwohnhaus könne, da es zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt werde, nicht dem Unternehmen zugeordnet werden. Entsprechend verneinte es den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten sowie aus den Anschaffungskosten der Einbauküche. Der Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten der Kläranlage, des Bohrbrunnens und des Blockheizkraftwerks könne nur anteilig geltend gemacht werden. Das Finanzgericht folgte der Finanzverwaltung. Der von der GmbH & Co. KG begehrte Vorsteuerabzug scheiterte an dem Abzugs- und Aufteilungsverbot gemäß § 15 Abs. 1a UStG in Verbindung mit § 12 EStG. Selbst wenn dies nicht angenommen werde, sei ein Vorsteuerabzug aufgrund § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ausgeschlossen. Die unternehmerische Nutzung des Objekts liege unterhalb der Geringfügigkeitsgrenze von 10 % – mit der Folge, dass die Nutzung insgesamt als nicht unternehmerisch gelte.

Die Beschwerde der GmbH & Co. KG wegen Nichtzulassung der Revision hatte keinen Erfolg. Der BFH hat die Beschwerde als unzulässig verworfen, da das Unternehmen keinen Zulassungsgrund im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO den gesetzlichen Anforderungen entsprechend dargetan hat.

Die Revision war nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache oder Fortbildung des Rechts zuzulassen. Der BFH sieht keine Veranlassung zur Prüfung der Unionsrechtmäßigkeit des gesetzlichen Vorsteuerausschlusses. Sofern die GmbH & Co. KG die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache damit begründet, das Finanzgericht habe unzulässig Leerstandszeiten bei der Berechnung der unternehmerischen Nutzung nicht berücksichtigt, macht sie im Wesentlichen geltend, die Vorentscheidung sei falsch. Eine in einem Revisionsverfahren klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage wurde aber nicht bezeichnet. Im Übrigen habe das Finanzgericht in den Entscheidungsgründen zugunsten der GmbH & Co. KG

unterstellt, dass das Gästezimmer ganzjährig für Besucher vorgehalten wird und keinerlei außerunternehmerische Nutzung des Raums, etwa für private Gäste, erfolgt ist.

Die Revision war auch nicht wegen Divergenz zulassen. Soweit das Finanzgericht München mit seinem Urteil vom 23.2.2006 (EFG 2006 S.1018) § 15 Abs. 1a UStG in Verbindung mit § 12 EStG als unionsrechtswidrig einstuft, ist dies kein tragender Rechtssatz für das vorliegende Verfahren, da das Finanzgericht sein Urteil auch auf § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG gestützt hat. Die Revision war des Weiteren auch nicht wegen eines Verfahrensmangels zu zulassen. ■

# Zoll- und Außenwirtschaftsrecht

## Keine Stromsteuerentstehung für in einem Versorgungsnetz entstandene Umspann- und Leitungsverluste

Mit seinem Beschluss vom 24.2.2016 (BeckRS 2016, 94500) entschied der BFH, dass es stromsteuerlich nur ein Versorgungsnetz gibt, das nicht in verschiedene Teilnetze aufgespalten werden kann, und dass bei fehlender Entnahme keine Stromsteuer für Umspann- und Leitungsverluste in einem Versorgungsnetz entsteht.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte ist ein produzierendes Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten und verschiedenen Stromerzeugungseinheiten. Strom wird an den verschiedenen Verbrauchsstellen für eigene Zwecke verwendet sowie an einzelnen Standorten an Dritte weitergeleitet. Insofern verfügt die Klägerin über eine Versorgererlaubnis nach § 4 Stromsteuergesetz (StromStG). An den Verbrauchsstellen entstehen sowohl Umspannungs- beziehungsweise Trafoverluste als auch Kabel- und Leitungsverluste.

Streitig war, ob diese Umspann- und Leitungsverluste der Stromsteuer unterliegen. Die Beklagte beziehungsweise Revisionsklägerin (Hauptzollamt – HZA) vertrat die Auffassung, dass ein Versorgungsnetz nur dann vorliege, wenn Strom auch an Dritte geleistet oder an andere Versorger durchgeleitet würde. Dementsprechend erkannte das HZA nur Umspann- beziehungsweise Leitungsverluste für jene Verbrauchsstellen an, bei denen eine Leistung an Letztverbraucher oder andere Versorger vorgenommen wurde. Für die betrieblichen Netze, bei denen der Strom ausschließlich zum Selbstverbrauch entnommen wurde, liegt nach der Auffassung des HZA kein Versorgungsnetz vor, sodass entsprechende Verluste nicht berücksichtigt wurden.

Die daraufhin erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht München urteilte am 29.1.2015 (BeckRS 2015, 100081), dass eine Differenzierung nach einzelnen Betriebsstätten mit dem Stromsteuerrecht nicht zu vereinbaren sei. Somit umfasste das Versorgungsnetz alle Leitungen und Umspannvorrichtungen des Versorgers. Die Systematik des Stromsteuergesetzes spreche dafür, dass dem Versorgungsnetz sämtliche Leitungen und Umspannvorrichtungen in allen Niederlassungen des Versorgers zugerechnet werden müssten, da die Definition

des Versorgers nicht an eine Betriebsstätte anknüpfe.

Gegen diese Auslegung des Begriffs des Versorgungsnetzes richtete sich die Revision des HZA. Dieses führte aus, dass ein Versorgungsnetz nur ein öffentliches Stromnetz umfassen könne und insofern ein solches nur vorläge, wenn ein Dritter über dieses Netz mit Strom versorgt würde. Entsprechend sei eine Trennung der Netze in „echte“ Versorgungsnetze und ausschließlich betrieblich genutzte Netze vorzunehmen.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück. Stromsteuer entstehe zum einen dadurch, dass von dem im Steuergebiet ansässigen Versorger geleisteter Strom durch Letztverbraucher im Steuergebiet dem Versorgungsnetz entnommen wird. Zudem entstehe sie dadurch, dass der Versorger dem Versorgungsnetz Strom zum Selbstverbrauch entnimmt. In beiden Fällen setze die Tatbestandserfüllung den Realakt der Entnahme der verbrauchsteuerpflichtigen Ware aus dem Transportmedium voraus. Hinsichtlich der Stromsteuer gebe es jedoch die Besonderheit, dass die Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr und der Verbrauch zeitlich zusammenfallen. Damit sei die vom Gesetzgeber intendierte Folge verbunden, dass Leitungsverluste, die beim Strom in nicht unerheblichem Umfang regelmäßig auftreten, steuerlich nicht erfasst werden. Zusätzlich bedinge die Steuerentstehung die Zuführung zu einer eliminierenden Nutzung und damit ein menschliches Zutun, das im Fall von Umspann- und Leitungsverlusten nicht vorliege.

Weiterhin führt der BFH aus, dass nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG vom Bestehen eines einzigen Versorgungsnetzes des Steuerpflichtigen auszugehen sei. Denn nach dieser Vorschrift entsteht die Steuer durch Entnahme aus dem Versorgungsnetz. Abweichend hiervon entstehe die Steuer für Eigenerzeuger jedoch gemäß § 5 Abs. 1 Satz 2 StromStG mit der Entnahme von Strom zum Selbstverbrauch. Insofern gehe der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, dass Eigenerzeuger kein Versorgungsnetz unterhalten. Aufgrund des normierten Vorbehalt gelte dies jedoch nur für Eigenerzeuger, die nicht zugleich Versorger sind. Sofern Versorger Strom zum Selbstverbrauch entnehmen, entsteht die Steuer nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG, sodass ein Versorgungsnetz vorausgesetzt wird.

Entscheidend sei somit, dass das Leitungsnetz nicht ausschließlich dem Eigenverbrauch, sondern regelmäßig auch der Leistung von Strom dient. Dies könne bei einem Versorger vorausgesetzt werden. Die Umspann- und Leitungsverluste unterliegen folglich mangels Entnahme zum Selbstverbrauch gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 StromStG nicht der Stromsteuer. Der BFH führt explizit aus, dass sämtliche Leitungen und Umspannvorrichtungen in diesem Sinn zum Versorgungsnetz gehören – und zwar unabhängig davon, ob in den Betriebsstätten Strom von Dritten oder vom Versorger selbst entnommen wird. Eine Einzelbetrachtung nach verschiedenen Betriebsstätten beziehungsweise Verbrauchsstellen schließt der BFH insofern aus.

Der BFH-Beschluss stellt klar, dass ein Steuerpflichtiger nur ein Versorgungsnetz haben kann und dass Stromsteuer nur dann entsteht, wenn Strom aus diesem Versorgungsnetz zum Verbrauch entnommen wird. Eine Entnahme zum Verbrauch kann insofern bei Umspann- und Leitungsverlusten nicht vorliegen, sodass diese nicht der Stromsteuer unterliegen. Dies gilt jedoch nicht, wenn ein Eigenenerzeuger Strom zum Selbstverbrauch entnimmt. In diesen Fällen ist das Vorliegen eines Versorgungsnetzes nicht Voraussetzung einer Steuerentstehung, sodass die Beurteilung von Umspann- und Leitungsverlusten im Einzelfall zu prüfen ist. ■

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/2016/05/accounting-newsmai-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



## Neue Dimensionen der Realität

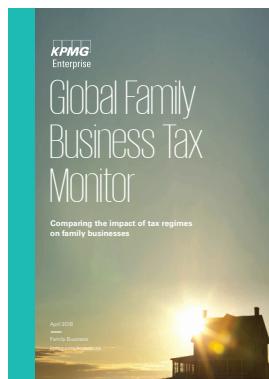
Executive Summary zur Studie der Potenziale von Virtual und Augmented Reality in Unternehmen

Die gemeinsame Studie von present4D und KPMG analysiert, wie virtuelle Technologie Industrien und Geschäftsprozesse beeinflusst und welche Potenziale sich dadurch für die gesamte Wirtschaft ergeben können. Die Untersuchung zeigt, dass Virtual- und Augmented-Reality-Anwendungen keine kurzfristige Modeerscheinung darstellen. In Zukunft dürften diese vielfach verstärkt zum Einsatz kommen und bisherige Abläufe und Prozesse gravierend verändern oder sogar revolutionieren. Auch im Business to Business-Bereich dürfte die virtuelle Technologie einen immer stärkeren Einfluss gewinnen. Langfristig könnten sich sogar neue Geschäftsmodelle herausbilden.

Gemäß der Studie werden Virtual- und Augmented Reality-Anwendungen insbesondere im Hinblick auf Kostensparnisse und Qualitätssteigerungen sowie bei der Ausbildung von Mitarbeitern oder reiseintensiven Tätigkeiten eine wichtige Rolle spielen. Auch im Marketing und im Vertrieb werden sie vielfach nicht mehr wegzudenken sein. Unternehmen sollten sich daher schon heute mit Virtual und Augmented Reality intensiv auseinandersetzen.

Die vollständige Studie erscheint voraussichtlich im Juni 2016.

Vorab ist bereits ein kostenfreier Download des Executive Summary möglich: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/virtual-reality-exec-summary-de.PDF>



## Global Family Business Tax Monitor

Comparing the Impact of Tax Regimes on Family Businesses

Familienunternehmen in aller Welt unterliegen sowohl im Erbfall als auch bei einer Nachfolgeregelung sehr unterschiedlichen Steuersätzen. Das zeigt diese Publikation von KPMG International, in der mittels einer Modellrechnung die Steuervorschriften in 42 Ländern verglichen wurden. Anhand eines fiktiven Familienunternehmens im Wert von umgerechnet 10 Millionen Euro wurde die Steuerbelastung für den Fall berechnet, dass das Unternehmen vererbt wird beziehungsweise im Zuge einer Nachfolgeregelung an die Nachkommen übergeht.

Die Untersuchung zeigt, dass – lässt man Ausnahmeregelungen unberücksichtigt – die potenzielle Steuerbelastung in den untersuchten Ländern im Erbfall zwischen 0 % und 45 % liegt (umgerechnet bis zu 4,5 Millionen Euro in Australien oder in einzelnen US-Bundesstaaten). Ein Drittel der Staaten (14) erhebt im Erbfall keinerlei Steuern. In weiteren elf Ländern liegt der Steuersatz bei umgerechnet maximal 10 % (oder 1 Million Euro).

Eine wichtige Erkenntnis der Untersuchung ist zugleich, dass zahlreiche Staaten die Übertragung von Betriebsvermögen besonders begünstigen oder auch gänzlich freistellen. Dies ist ein wichtiges Argument in der gegenwärtigen Diskussion über die Anpassung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungsregelungen, wenn man Standortnachteile Deutschlands vermeiden will.

Kostenfreier Download der englischsprachigen Publikation unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/global-family-business-tax-monitor.pdf>



## Die Brexit-Strategie

Gut gerüstet? Was Unternehmen bei einem eventuellen Austritt Großbritanniens beachten sollten

Am 23.6.2016 entscheiden die Briten, ob Großbritannien weiterhin in der Europäischen Union bleiben soll – oder ob das Vereinigte Königreich als erstes Land überhaupt aus dem Verbund der 28 Mitgliedstaaten austritt. Dabei ist weitgehend unklar, wie die künftigen Beziehungen zwischen der EU und Großbritannien im Fall eines sogenannten Brexit aussehen würden.

Die vorliegende Fokusanalyse untersucht, welche Szenarien denkbar sind, wie sich der Handel entwickeln könnte und welche Konsequenzen diese Entscheidung für deutsche Unternehmen hätte.

Kostenfreier Download unter <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/Whitepaper-Brexit-.pdf>

# KPMG-Veranstaltungen\*

## **Fit fürs Tax Accounting – Grundlagenseminar zum IAS 12**

*(Kostenpflichtige Veranstaltung)*

2. Juni 2016 in München  
9. Juni 2016 in Hamburg  
14. Juni 2016 in Berlin

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

## **Fallstricke bei der Lohnsteuer: Was Unternehmen beachten müssen**

2. Juni 2016 in Hamburg  
3. Juni 2016 in Bielefeld  
7. Juni 2016 in Dresden  
7. Juni 2016 in Kiel  
7. Juni 2016 in Köln  
8. Juni 2016 in Düsseldorf  
9. Juni 2016 in Stuttgart  
10. Juni 2016 in Bremen  
13. Juni 2016 in Hannover  
16. Juni 2016 in Mannheim  
16. Juni 2016 in Frankfurt am Main  
16. Juni 2016 in Berlin  
21. Juni 2016 in Essen  
21. Juni 2016 in München  
29. Juni 2016 in Freiburg im Breisgau  
12. Juli 2016 in Nürnberg

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

## **Elektronische Archivierung: Stapeln Sie noch oder scannen Sie schon?**

2. Juni 2016 in Stuttgart  
7. Juni 2016 in Berlin

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

## **Fahrt aufnehmen: Neue Steuertendenzen in der Versicherungsbranche**

7. Juni 2016 in Hannover  
8. Juni 2016 in München  
21. Juni 2016 in Köln

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

## **Ist Ihr Unternehmen gegen Geldwäsche gewappnet?**

7. Juni 2016 in Düsseldorf  
8. Juni 2016 in Hannover  
9. Juni 2016 in Frankfurt am Main  
22. Juni 2016 in Berlin  
28. Juni 2016 in München

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

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

9. Juni 2016 in Hannover

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

## **Verrechnungspreise strategisch managen: Aktuelle Brennpunkte im Transfer Pricing**

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 im Breisgau  
21. Juli 2016 in Karlsruhe

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

## **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

**Ursula Slapio**  
Tersteegenstraße 19–31  
40474 Düsseldorf  
T +49 211 475-7297

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