

Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

40547 Düsseldorf
Fritz-Vomfelde-Straße 6
Telefon (0211) 52 35-01
Telefax (0211) 52 35-100
E-Mail: Duesseldorf@ES-Treuberater.de

70176 Stuttgart
Rosenbergstraße 50/1
Telefon (0711) 9 93 40-0
Telefax (0711) 9 93 40-40
E-Mail: Stuttgart@ES-Treuberater.de

Oktober/November 2016

Gesetzgebung

1. Strommarktgesetz in Kraft getreten

Das Gesetz zur Weiterentwicklung des Strommarktes (Strommarktgesetz) ist am 30.7.2016 in weiten Teilen in Kraft getreten (vgl. Treuberater Juli 2016, S. 3898).

Die Betreiber von Elektrizitätsversorgungsnetzen können für die Netzplanung nunmehr davon ausgehen, dass die prognostizierte jährliche Stromerzeugung je einspeisende Windenergie oder Photovoltaikanlage um bis zu 3 % reduziert werden darf (Spitzenkappung). Hierdurch soll ein bedarfsge rechter und wirtschaftlich zumutbarer Ausbau der Netze erreicht werden.

Netzbetreiber, die die Spitzenkappung anwenden möchten, müssen Informationspflichten sowie erweiterte Dokumentationspflichten erfüllen. Die Anwendung der Spitzenkappung muss im Internet veröffentlicht werden und zusätzlich müssen der vorgelagerte Netzbetreiber, der Übertragungsnetzbetreiber, die Bundesnetzagentur und die zuständige Landesregulierungsbehörde informiert werden.

Zu den Redispatch-Maßnahmen gehören nun neben der Wirkleistungseinspeisung und Blindleistungseinspeisung auch der Wirkleistungsbezug.

Es wurden Kapazitätsreserven eingeführt, die zur Versorgungssicherheit beitragen sollen. Sie kommen zum Zuge, wenn trotz der Preisbildung auf dem freien Markt kein ausreichendes Angebot existiert, um die Nachfrage auszugleichen. Die Netzstabilitätsanlagen für die Netzreserve dürfen von den Übertragungsnetzbetreibern als besondere netztechnische Betriebsmittel errichtet werden.

Der BGH hat den Umlagemechanismus nach § 19 Abs. 2 StromNEV für nichtig erklärt, da die Regelung nicht von der Ermächtigungsgrundlage in § 24 EnWG erfasst worden sei. § 24 Satz 1 Nr. 3 EnWG und § 24 Satz 2 Nr. 5 EnWG wurden angepasst, um eine entsprechende Ermächtigungsgrundlage für den Umlagemechanismus zu schaffen.

Im Bilanzkreis- und Ausgleichensystem wurden Anreize zur Stärkung der Bilanzkreistreue geschaffen. Die Bundesnetzagentur hat künftig die Möglichkeit, den Bilanzkreisverantwortlichen über die Ausgleichsenergie die Kosten für die Regelleistung aus Sekundärregel- und Minutenreserveleistung in Rechnung zu stellen.

2. ARegV - Novelle, Bundeskabinett billigt Änderungen des Bundesrats

Am 8.7.2016 hat der Bundesrat der ARegV - Novelle zugestimmt, jedoch einige Änderungen vorgenommen. Das Bundeskabinett hat am 3.8.2016 die Reform der Anreizregulierungsverordnung endgültig mit den Änderungen des Bundesrats beschlossen.

Über die Novelle der ARegV haben wir bereits im Treuberater Juli 2016, S. 3897 berichtet.

Der Bundesrat hat es abgelehnt, die Übergangsregelung für den Sockeleffekt auf die vierte Regulierungsperiode zu verlängern. Die Bundesregierung solle rechtzeitig vor dem Ende der dritten Regulierungsperiode prüfen, ob auch ohne Verlängerung des Sockeleffekts eine vollständige Refinanzierung der effizienten Investitionen aus den Jahren 2007 bis 2016 gegeben ist.

Den Treuberater können Sie auch im Internet unter www.es-treuberater.de/Publikationen als regelmäßigen Newsletter bestellen.

Die auf die Investitionen entfallenden Netzan-schlusskostenbeiträge und Baukostenzuschüsse sind wie der Sockeleffekt zu reduzieren.

Der Bundesrat hat es abgelehnt, eine Deckelung für die Berücksichtigung von Personalzusatzkosten als dauerhaft nicht beeinflussbare Kostenanteile auf 35 % in der dritten Regulierungsperiode und 30 % in der vierten Regulierungsperiode einzuführen. Die Ineffizienzen sollen nun innerhalb einer Regulierungsperiode und nicht innerhalb von drei Jahren abgeschmolzen werden

Der Minimumabgleich nach § 4 Abs. 5a Strom-/ GasNEV fand die Zustimmung des Bundesrats. Bei konzernverbundenen Dienstleistern sollen nun nicht mehr die Kosten der Eigenrealisierung des Netzbetreibers, sondern die Kosten, wie sie beim Dienstleister unter Anwendung der Grundsätze der Entgeltbestimmung und § 6 Abs. 2 AREgV angefallen sind, als Obergrenze gelten.

3. Bundesrat stimmt Messstellenbetriebs-gesetz zu

Der Bundesrat hat am 8.7.2016 das Gesetz zur Digitalisierung der Energiewende gebilligt. Darin inbegriffen ist das Messstellenbetriebsgesetz (MsbG). Im Gesetzgebungsverfahren haben sich folgende Änderungen ergeben:

Der Anschlussnehmer kann ab dem 1.1.2021 den Messstellenbetreiber auswählen. Laufende Verträge enden entschädigungslos, wenn die bisherige Laufzeit mindestens fünf Jahre betragen hat und wenn und die vereinbarte Laufzeit mindestens zur Hälfte bereits abgelaufen ist. Im Referentenentwurf war noch vorgesehen, dass der Anschlussnehmer den Messstellenbetreiber für den Anschlussnutzer auswählen kann, wenn die Zählpunkte der Liegenschaft mit intelligenten Messsystemen ausgestattet werden, der Messstellenbetrieb für Strom mindestens mit einem Messstellenbetrieb für Gas, Fernwärme oder Heizwärme gebündelt wird und der gebündelte Messstellenbetrieb für die Anschlussnutzer in einer Liegenschaft ohne Mehrkosten durchgeführt wird. Vorgesehen war, dass die laufenden Messstellenverträge ohne Entschädigung enden, wenn mindestens die Hälfte der Laufzeit der Verträge bereits abgelaufen ist.

Die besondere Kostenregulierung nach § 7 MsbG richtet sich an den Verteilnetzbetreiber, der grundzuständiger Messstellenbetreiber ist. Für Netzbetreiber, die außerhalb ihres Netzes und ohne der grundzuständige Verteilnetzbetreiber zu sein, intelligente Messsysteme betreiben, gilt diese Regelung nicht. Ob höhere Preise als die regulierten Preise des grundzuständigen Messstellenbetreibers im Wettbewerb durchgesetzt werden können, ist allerdings fraglich.

Buchhalterisch wird zwischen altem Messwesen und dem neuen Messwesen unterschieden. Die direkten Kosten des alten Messwesens sind Bestandteil der Erlösobergrenze und die direkten Kosten des neuen Messwesens sind Bestandteil der besonderen Kostenregulierung.

Für den Wechsel des Messstellenbetreibers ist jetzt vorgesehen, dass das von der Bundesnetzagentur festgelegte Format und Verfahren zu nutzen ist, falls die Bundesnetzagentur ihre Festlegungskompetenz ausübt.

Der alte Messstellenbetreiber muss dem neuen Messstellenbetreiber die technischen Einrichtungen zur Messung zum Kauf anbieten. Kommt es zu keiner Einigung, muss der alte Messstellenbetreiber die Messeinrichtung ausbauen oder vom neuen Messstellenbetreiber ausbauen lassen.

Messsysteme, die bis zum 31.12.2016 eingebaut werden und nicht den technischen Anforderungen nach dem MsbG entsprechen, dürfen noch acht Jahre betrieben werden. Haushaltskunden nach dem EnWG können die Zustimmung zur Nutzung nicht MsbG - konformer Messsysteme widerrufen.

Vorgesehen ist auch der optionale Einbau von intelligenten Messsystemen für Verbräuche unter 6.000 kWh ohne Zustimmung der Letztverbraucher als auch für Anlagen mit einer installierten Leistung von 1 bis 7 kW.

Die Übertragungsnetzbetreiber erhalten für die Einbeziehung in die Bilanzkreisabrechnung die Aggregation von Last- und Einspeisegängen von Einzelzählpunkten mit intelligenter Messtechnik zu Bilanzkreisummenzeitreihen je Bilanzkreis und Bilanzierungsgebiet.

4. Bundesrat schlägt Änderungen für das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vor

Mit dem Gesetz sollen bestehende Defizite im internationalen Steuerrecht ausgeräumt werden. Basis ist das Ergebnis des Projekts der OECD gegen Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung ("Base Erosion and Profit Shifting"). Die Bundesrepublik Deutschland will mit diesem Gesetz auch ihre Besteuerungsrechte bei grenzüberschreitenden Sachverhalten stärker wahrnehmen. Der Regierungsentwurf sieht folgendes vor:

Multinationale Unternehmen sollen darlegen, dass ihre Verrechnungspreise mit verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleich standhalten und die notwendigen Informationen für eine Verrechnungspreisprüfung bereithalten.

Die Finanzverwaltungen sollen Informationen erhalten, mit denen sie eine Risikoeinschätzung für Verrechnungspreise von großen multinationalen Unternehmen vornehmen können.

Es sollen Informationen zwischen den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union und der Europäischen Kommission über grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise automatisch ausgetauscht werden. Dies soll die zutreffende Besteuerung in dem jeweiligen Mitgliedsstaat sicherstellen.

Der Bundesrat hat am 23.9.2016 über den Regierungsentwurf beraten und schlägt folgende Änderungen bzw. zusätzliche Regelungen vor:

Die Aufwendungen eines Mitunternehmers sollen nicht als Sonderbetriebsausgabe anerkannt werden, wenn dieselben Aufwendungen im Ausland die Besteuerungsbemessungsgrundlage senken.

Reine Fremdwährungsgeschäfte, die nicht unter § 20 Abs. 2 EStG fallen, werden durch die Wiedereinführung der Regelung, dass auch Veräußerungen, die vor der Anschaffung getätigt wurden, unter § 23 EStG fallen, der Besteuerung unterworfen.

Das Musterabkommen der OECD sieht vor, dass Anteilseigner von Grundstücksgesellschaften ihre Beteiligungsveräußerungen in dem Staat versteuern müssen, in dem die Grundstücke liegen. Für beschränkt Steuerpflichtige mit Beteiligung an einer Immobilien-Kapitalgesellschaft fehlte in Deutschland eine entsprechende Regelung, die nun ergänzt werden soll.

Abfindungen sollen für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen als zusätzliches Entgelt für frühere Tätigkeiten gelten. Damit liegt das Besteuerungsrecht im Tätigkeitsstaat.

Bis Ende des Jahres soll das Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen sein.

4. Regierungsentwurf zur 2. Änderung des Kreislaufwirtschaftsgesetzes passiert Bundesrat

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 14.10.2016 beschlossen, gegen den Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Kreislaufwirtschaftsgesetzes keine Einwendungen zu erheben. Der Regierungsentwurf wurde am 2.9.2016 von der Bundesregierung beschlossen und dem Bundesrat übermittelt.

Die Heizwertklausel in § 8 Abs. 3 Satz 1 des Kreislaufwirtschaftsgesetzes wird aufgehoben.

Die Abfallhierarchie sieht zunächst eine Abfallvermeidung und danach eine stoffliche Verwertung (Recycling) der Abfälle vor. Erst danach kann eine sonstige, insbesondere energetische Verwertung und Verfüllung vorgesehen werden. Bei der energetischen Verwertung handelt es sich um die Verbrennung des Abfalls für die Strom- und Wärmezeugung.

Die Heizwertklausel hatte die Gleichrangigkeit der energetischen Verwertung mit der stofflichen Verwertung unter bestimmten Bedingungen ermöglicht. Die Bundesregierung ist nach wissenschaftlichen Untersuchungen zu dem Ergebnis gekommen, dass der Heizwert zur effizienten und rechtssicheren Umsetzung der Abfallhierarchie nicht mehr erforderlich sei. Daher soll dieser mit dem Regierungsentwurf aufgehoben werden.

5. Entwurf eines Gesetzes über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen

Die Bundesregierung hat dem Bundestag den Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie 2014/55/EU über die elektronische Rechnungsstellung im öffentlichen Auftragswesen am 12.10.2016 vorgelegt. Der Bundesrat hat in der Sitzung vom 23.9.2016 Stellung zu dem Gesetz genommen und seine Änderungsvorschläge der Bundesregierung mitgeteilt (BT-Drucksache 18/9945).

Das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union haben die Richtlinie 2014/55/EU über die elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen (E-Rechnungsrichtlinie) erlassen. Sie muss bis zum 27.11.2018 in nationales Recht umgesetzt werden.

Mit dem Regierungsentwurf soll die EU-Vorgabe umgesetzt werden. Dazu werden Änderungen und Ergänzungen des Gesetzes zur Förderung der elektronischen Verwaltung (EGovG) vorgenommen.

Die mangelnde Interoperabilität der in den Mitgliedsstaaten vorhandenen Standards und Systeme zur elektronischen Rechnungsstellung führen zu Marktzutrittsschranken, die durch die E-Rechnungsrichtlinie abgebaut werden sollen. Die Auftraggeber sollen verpflichtet werden, elektronische Rechnungen, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen, anzunehmen und verarbeiten zu müssen. Der Regierungsentwurf ist für alle öffentlichen Auftraggeber des Bundes, für Sektorenauftraggeber sowie für Konzessionsgeber gleichermaßen verbindliche Rechtsgrundlage zum Empfang und zur Verarbeitung elektronischer Rechnungen. Das Datenformat muss noch erarbeitet werden.

Dieser Regierungsentwurf ist durch den Bundestag am 20.10.2016 an den Innenausschuss verwiesen worden.

6. Regierungsentwurf zur Umstellung auf H-Gas an den Ausschuss für Wirtschaft und Energie verwiesen

Der Entwurf eines Gesetzes zur Änderung von Vorschriften zur Bevorratung von Erdöl, zur Erhebung von Mineralölsteuern und zur Umstellung auf hochkalorisches Erdgas wurde von der Bundesregierung am 12.10.2016 an den Bundestag übermittelt. Dieser verwies den Regierungsentwurf am 20.10.2016 an den Ausschuss für Wirtschaft und Energie.

Neben Regelungen zur Erdölbevorratung werden Regelungen zur Erfassung von Daten durch die Landesstatistikämter getroffen.

Das Energiewirtschaftsgesetz muss angepasst werden, da aufgrund der rückläufigen niederländischen und einheimischen L-Gas-Produktion, die dauerhafte Umstellung der Gasqualität von L-Gas auf H-Gas erforderlich ist. Die Umstellung soll bis 2029 abgeschlossen sein.

Die aufgrund der Umstellung notwendigen technischen Anpassungen der Verbrauchsgeräte entstehenden Kosten werden auf alle Netznutzer umgelegt.

7. Bundestag beschließt Verlängerung der Förderung von Kommunalinvestitionen

Der Bundestag hat am 29.9.2016 den Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung des Kommunalinvestitionsförderungsgesetzes und zur Änderung weiterer Gesetze (BT-Drucksache 18/9231) angenommen.

Mit dem Gesetzentwurf sollen die Finanzhilfen in Höhe von 3,5 Mrd. Euro, die im Sondervermögen "Kommunalinvestitionsförderungsfonds" zur Verfügung stehen, auch tatsächlich in finanzschwache Kommunen investiert werden.

Am 1.1.2018 tritt der endgültige und bundeseinheitliche Verteilungsschlüssel für den Gemeindeanteil im Aufkommen der Umsatzsteuer in Kraft. Regelungen im Gemeindefinanzreformgesetz, die den Übergangszeitraum betrafen, sind damit hinfällig.

Durch den Gesetzentwurf werden der Förderzeitraum und die Umsetzungsfristen des Kommunalinvestitionsförderungsgesetzes um jeweils zwei Jahre verlängert. Das Sondervermögen wird dementsprechend zwei Jahre später aufgelöst.

8. Erbschaftsteuerreform passiert Bundestag und Bundesrat

Der Bundestag nahm am 29.9.2016 die Empfehlung des Vermittlungsausschusses von Bundestag und Bundesrat zum Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts an. Der Bundesrat hat am 14.10.2016 ebenfalls zugestimmt.

Firmenerben werden auch künftig weitgehend von der Erbschaftsteuer verschont, wenn sie das Unternehmen fortführen und Arbeitsplätze erhalten. Das Betriebsergebnis des Unternehmens soll für Bewertungszwecke maximal mit einem Kapitalisierungsfaktor von 13,75 multipliziert werden.

Die Möglichkeit, liquides Vermögen mittels einer GmbH erbschaftsteuerfrei zu vererben, wird nicht mehr bestehen (sog. Cash-Gesellschaft). Freizeit und Luxusgegenstände wie Yachten, Oldtimer und Kunstwerke sollen nicht mehr begünstigt werden.

9. Bundesrat stimmt Breitbandausbau zu

Der Bundesrat hat am 23.9.2016 dem Gesetz zur Erleichterung des Ausbaus digitaler Hochgeschwindigkeitsnetze (DigiNetzG) zugestimmt. Der Bundestag hatte dieses Gesetz (BT-Drucksache 18/8332) bereits am 7.7.2016 verabschiedet.

Im Jahr 2014 trat die EU-Richtlinie 2014/61/EU zur Reduzierung der Kosten des Ausbaus von Hochgeschwindigkeitsnetzen für die elektronische Kommunikation (Kostensenkungsrichtlinie) in Kraft und war bis zum 1.1.2016 in nationales Recht umzusetzen.

Ziel der Richtlinie und des DigiNetzG ist die Senkung der Kosten für den Auf- und Ausbau digitaler Hochgeschwindigkeitsnetze. Der wesentliche Teil der Kosten entsteht durch Hoch- und Tiefbaumaßnahmen. Die Kosten können gesenkt werden, wenn Ineffizienzen beim Infrastrukturausbau beseitigt werden und passive Netzinfrastrukturen (z.B. Leerrohre, Leitungsrohre) besser genutzt werden.

Mit dem Gesetz werden Ansprüche auf die Mitnutzung vorhandener Infrastrukturen und die Koordination von Bauarbeiten vorgesehen. Es wird eine zentrale Streitbeilegungsstelle und Informationsstelle für die Mitbenutzungskosten eingerichtet, um die Verhandlungen über Mitbenutzungskosten zu vereinfachen.

Es besteht eine Verpflichtung, bei öffentlich finanzierten Bauarbeiten eine bedarfsgerechte Mitverlegung von Glasfaserkabeln sicherzustellen. Zusätzlich werden die Wegerechtsregelungen im Telekommunikationsgesetz angepasst, um die Kosten für den Ausbau des Hochgeschwindigkeitsnetzes weiter zu senken.

10. Bundesrat stimmt Gesetz zur Förderung der Elektromobilität zu

In der Sitzung vom 14.10.2016 hat der Bundesrat dem Gesetz zur Förderung der Elektromobilität zugestimmt (BR-Drucksache 523/16). Seit dem 1.1.2016 gilt eine fünfjährige Steuerbefreiung für erstmals zugelassene Elektroautos. Diese Befreiung ist auf zehn Jahre verlängert worden.

Das Aufladen privater Elektro- oder Hybridfahrzeuge im Betrieb des Arbeitgebers ist nun steuerfrei möglich und wird nicht mehr als geldwerter Vorteil versteuert. Gleiches soll für zulassungspflichtige Elektrofahrräder, die schneller als 25 km/h fahren können, gelten.

Rechtsprechung

1. Erlösobergrenze: Beschluss zur Festlegung

Das Oberlandesgericht Schleswig hat mit Beschluss vom 10.3.2016, Az.: 16 Kart 3/14 zu Fragestellungen hinsichtlich der Festlegung der Erlösobergrenze Stellung genommen.

Die Beschwerdeführerin ist eine Gasverteilnetzbetreiberin, die ihr Gasnetz von ihrer Muttergesellschaft gepachtet hat (Netzpachtgesellschaft). Als Personal beschäftigt sie einen Geschäftsführer und einen Prokuristen. Das übrige Personal wird von der Muttergesellschaft zur Verfügung gestellt. Die Muttergesellschaft berechnet die Personalkosten ohne Aufschlag an die Beschwerdeführerin weiter.

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen den von der Beschwerdegegnerin erlassenen Beschluss zur Bestimmung der Erlösobergrenze für die zweite Regulierungsperiode.

Das Gericht stellt fest, dass bezüglich der Bestimmung von Umlaufvermögen und Abzugskapital für die Bemessung der Eigenkapitalbasis bzw. der Pachtkosten für das Umlaufvermögen 1/12 des Jahresumsatzes und nicht der anererkennungsfähigen Netzkosten anzusetzen sei. Der Verweis der Beschwerdegegnerin auf die kalkulatorische Welt, ließ das Gericht nicht gelten, da eine empirische Absicherung über die angemessene Höhe des Umlaufvermögens eines Netzbetreibers nicht sicher möglich sei. Dem regulatorischen Interesse sei dadurch Rechnung getragen, dass die zugelassene Quote deutlich niedriger als der Branchendurchschnitt sei.

Die Beschwerdeführerin bemängelt, dass die Gewerbesteuer im Wege einer "Vom-Hundert-Rechnung" auf die nach § 7 GasNEV ermittelte kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung als Bemessungsgrundlage ermittelt wurde. Die Beschwerdeführerin begehrt eine "Im-Hundert-Rechnung". Das Gericht folgt dem Begehren der Beschwerdeführerin. Die berechnete Eigenkapitalverzinsung stelle einen Betrag dar, der der Gewerbesteuer bereits unterzogen wurde. Wenn die Gewerbesteuer als weiterer Posten der Netzkosten berücksichtigt werden soll, liege es in der mathematischen Logik der Kalkulation, die Gewerbesteuer aus dem um diese Gewerbesteuer erhöhten Eigenkapitalbetrag zu berechnen. Der Verordnung sei nicht zu entnehmen, dass die "Vom-Hundert-Rechnung" angewendet werden müsse. Die GasNEV gebe nur vor, dass die Gewerbesteuer, die dem Netzbetrieb sachgerecht zuzuordnen sei, zu berücksichtigen sei. Hieraus folge, dass nur eine "Im-Hundert-Rechnung" richtig sei.

Das Gericht weicht hier von der Entscheidung des BGH ab, die die "Vom-Hundert-Rechnung" der Beschwerdegegnerin gebilligt hatte.

Das Gericht hat hinsichtlich des Zinssatzes für das negative Eigenkapital der Beschwerdeführerin Bedenken. Die Beschwerdegegnerin wendete den EK-I-Zinssatz für Neuanlagen an. Die Beschwerdeführerin verfügt jedoch nicht über Neuanlagen. Das Gericht hält den für die Aufnahme von Fremdkapital geltenden EK-II-Zinssatz für angemessen. Das negative kalkulatorische Eigenkapital stelle prinzipiell eine Überschuldung dar - auch wenn real keine vorliegt - sodass der Zinssatz für Verbindlichkeiten angemessener als der Zinssatz für Anlagegüter erscheine.

Die Kosten, die die Beschwerdeführerin durch den Personalüberleitungsvertrag für die bei ihr tätigen aber bei der Muttergesellschaft angestellten Mitarbeiter trägt, bzw. die ihr zugeschlüsselt werden, werden als dauerhaft nicht beeinflussbare Kostenanteile bewertet. Grundsätzlich betrifft § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 ARegV nur Kosten für solche Mitarbeiter, die unmittelbar bei der Beschwerdeführerin angestellt sind.

Eine am Regelungszweck der Vorschrift ausgelegte Orientierung spräche jedoch dafür, dass die von der Beschwerdeführerin zu tragenden Personalausgaben in der zweiten Regulierungsperiode als dauerhaft nicht beeinflussbare Kosten zu berücksichtigen seien. Es könne geboten sein, eine entflechtungsrechtlich zulässige Arbeitnehmerüberlassung, wie sie bei dem Verpachtungsmodell üblicherweise gewählt wird, entsprechend einer Überleitung der Arbeitnehmer zu behandeln. Es müsse eine Arbeitnehmerüberlassung als Folge der Umsetzung der Entflechtungsvorgaben vereinbart worden sein und der Netzbetreiber müsse die vollständigen Personalkosten übernehmen. Dies sei im Streitfall der Fall.

2. Konzessionsverfahren: Zulässigkeit der relativ vergleichenden Bewertungsmethode

Das Landgericht München I hat mit Beschluss vom 29.2.2016, Az.: 37 O 3123/16 einen Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz hinsichtlich des Abschlusses eines Gaskonzessionsverfahrens abgelehnt.

Die Antragsgegnerin hat die Konzession für ein Gasverteilernetz neu ausgeschrieben und nach dem Verfahren einem anderen Netzbetreiber den Zuschlag erteilt. Gegen den Abschluss des Konzessionsvertrags begehrt der unterlegene bisherige Gasnetzbetreiber (Antragstellerin) vorläufigen Rechtsschutz.

Die Antragstellerin hält die Durchführung der Ausschreibung nicht für diskriminierungsfrei und für intransparent.

Das Gericht hat den Antrag abgelehnt und festgestellt, dass die beanstandeten Auswahlkriterien weder materiell noch verfahrensbezogen gegen das Diskriminierungsverbot verstoßen würden.

In dem Auswahlverfahren wurde die relativ-vergleichende Bewertungsmethode gewählt, bei der der jeweils beste Bewerber die volle Punktzahl erhält und die anderen Bewerber graduelle Abzüge bei der Punktzahl erhalten. Anders als von der Antragstellerin vorgebracht, komme es durch die graduellen Abschläge im Vergleich zu dem besten Bewerber nicht zu einem Bewertungsbruch, da die Relation bei den Qualitätsdifferenzen gerade nicht ausgehebelt würden. Das Gericht sieht in der absoluten Bewertungsmethode eher ein Hindernis für einen freien Ideenwettbewerb. Damit würde einer bestmöglichen innovationsoffenen Erreichung der Ziele nach § 1 EnWG nicht hinreichend Rechnung getragen werden.

Das als Auswahlkriterium genannte örtliche Service-Konzept sei ein sachliches Kriterium und werde mit dem in § 1 Abs. 1 EnWG genannten Ziel der Verbraucherfreundlichkeit gedeckt.

Die Antragstellerin sah in der Ausschreibung verschiedene Nebenleistungen, die gegen § 3 KAG verstoßen sollen. Dem folgte das Gericht ebenfalls nicht.

Keine unzulässigen Nebenleistungen seien die Gewährung des höchstzulässigen Gemeinderabatts gemäß § 3 Nr. 1 KAV auf das Netzentgelt, lange Gewährleistungsfristen bei Baumaßnahmen, Kostentragung für Netzentflechtung und -einbindung bei der Endschäftsbestimmung, Abstimmung mit der Gemeinde und Information bei Baumaßnahmen (regelmäßige Berichtspflichten).

Das Auswahlkriterium Erfahrung als Netzbetreiber bzw. Betriebskonzept für das zu erwerbende Netz sei nicht diskriminierend. Neuanbieter, die noch nicht über die Erfahrung als Netzbetreiber verfügen können alternativ ein Betriebskonzept vorliegen, sodass Neuanbieter hierdurch nicht benachteiligt werden.

Auch eine mit einer Diskriminierung einhergehende Intransparenz vermochte das Gericht nicht zu erkennen.

3. Keine Energiesteuerentlastung für Schneefräse im Schienenverkehr

Die Klägerin betrieb Schienenbahnen für den öffentlichen Personennahverkehr. Für die Streitjahre 2008 und 2009 nahm sie die Steuerentlastung gemäß § 56 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG in der für die Streitjahre gültigen Fassung in Anspruch. Das Hauptzollamt lehnte die Steuerentlastung für den Diesellokstoff für eine Schneefräse und der dazugehörigen Diesellokomotive sowie für eine gleisgebundene Arbeitsmaschine ab.

Der Bundesfinanzhof folgte der Auffassung des Hauptzollamts und wies die Revision des Schienenbetreibers gegen die erfolglose Klage vor dem Finanzgericht zurück (Urteil vom 16.3.2016, Az.: VII R 17/14).

Die Tatbestände und Ausschlussstatbestände des § 102 Abs. 6 EnergieStV gelten erst ab dem 30.9.2011, sodass diese Vorschrift noch nicht auf diesen Streitfall anzuwenden war. Daher brauche das Gericht auch nicht zu klären, ob die Fahrt der Schneefräse unter den Ausschluss für Servicefahrzeuge fällt oder wie sie von den Hilfszugeinsatzfahrten abgegrenzt werden müsse.

Das Gericht stützt sich allein auf den Wortlaut des § 56 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG, der bezüglich der Steuerentlastung von zur "Beförderung von Personen bestimmten Schienenbahnen" spricht. Das Fahrzeug muss unmittelbar zur Beförderung von Personen dienen. Dies ist weder bei der Schneefräse, noch bei der zugehörigen Lokomotive noch bei der gleisgebundenen Arbeitsmaschine der Fall.

4. Kein vollständiger Vorsteuerauschluss bei teilweiser hoheitlicher Tätigkeit

Ein Landkreis erwarb Maschinen, die er im Wesentlichen für die im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbrachten Leistungen verwendete. Zu 2,65 % wurden die Maschinen auch für Dritte eingesetzt. Diese Leistungen unterlagen der Umsatzsteuerpflicht. Der anteilige Vorsteuerabzug auf die Maschinen wurde nicht zugelassen, da sie zu weniger als 10 % für das Unternehmen des Landkreises genutzt würden. Der Bundesfinanzhof legte dem Europäischen Gerichtshof die Frage vor, ob die Ausnahmeregelung für Deutschland, nach der der Vorsteuerabzug vollständig ausgeschlossen wird, wenn ein Gegenstand zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt wird, auch für diesen Fall anzuwenden sei, bei der der Gegenstand zwar nicht wirtschaftlich aber nicht unternehmensfremd genutzt werde.

Der EuGH hat mit Urteil vom 15.9.2016 (Rs. C-400/15) entschieden, dass der Ausschluss des Vorsteuerabzugs nicht gerechtfertigt sei.

Aus der 6. Richtlinie lasse sich entnehmen, dass die Verwendung für unternehmensfremde Zwecke der Mehrwertsteuer unterliegen kann. Die nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten fallen jedoch gar nicht unter die Sechste Richtlinie. Es sei nicht beabsichtigt gewesen, dass Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen als "unternehmensfremde" Tätigkeiten gelten. Während der Unternehmer bei Gegenständen, die sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt werden, ein Wahlrecht hat, ob der Gegenstand dem Unternehmen oder dem Privatvermögen zugeordnet wird, besteht für die Abgrenzung von wirtschaftlicher Tätigkeit und nichtwirtschaftlicher Tätigkeit kein solches Wahlrecht. Es bestehe der Grundsatz der

steuerlichen Neutralität. Dagegen werde verstoßen, wenn der Vorsteuerabzug ausgeschlossen werde, wenn ein Gegenstand zu weniger als 10 % wirtschaftlich genutzt werde.

5. Rabatffreibetrag bei Stromdeputat an Mitarbeiter eines Stromnetzbetreibers

Mitarbeiter eines Energieversorgers hatten für den Strombezug einen Werktarif, der zu einem verbilligten Strombezug führte, der als Sachbezug versteuert wurde. Der Rabatffreibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG in Höhe von 1.080 Euro wurde berücksichtigt. Im Rahmen der Entflechtung von Vertrieb und Verteilung wurde der Vertrieb in eine Tochtergesellschaft übertragen und der Netzbetrieb blieb bei dem Mutterunternehmen. Die Arbeitnehmer des Mutterunternehmens behielten den Werktarif. Das Finanzamt versagte daraufhin den Rabatffreibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG, da der Netzbetreiber den Strom weder herstelle noch liefere. Nach erfolglosem Einspruch wurde Klage eingereicht.

Das Finanzgericht München gab der Klage mit Urteil vom 30.5.2016, Az.: 7 K 428/15 statt.

Unstreitig ist, dass es sich bei dem verbilligten Strombezug um einen Sachbezug handelt. Strom gelte auch als Ware, die nach § 8 Abs. 3 EStG rabatffähig sei.

Das Gericht stellt zunächst klar, dass § 8 Abs. 3 EStG nicht anzuwenden sei, wenn die Ware oder Dienstleistung nicht direkt vom Arbeitgeber hergestellt oder vertrieben werde. Allerdings sei der Stromnetzbetreiber bei wertender Betrachtung als Hersteller von Strom anzusehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stellt ein Arbeitgeber die Ware nicht nur her, wenn er sie selbst produziert, sondern auch, wenn er damit vergleichbare sonstige gewichtige Beiträge zur Herstellung der Ware erbringt. Der Bundesgerichtshof hat entschieden, dass ein Stromnetzbetreiber, der sein Netz den Einspeisern und Abnehmern zur Verfügung stellt und darüber hinaus den Strom auf eine andere Spannungsebene transformiert, als Hersteller des Produkts Elektrizität i.S.d. Produkthaftungsgesetzes anzusehen sei. Der Stromnetzbetreiber verändere anders als der Stromvertrieb die Eigenschaft des Produkts Elektrizität durch den Spannungswechsel. Der Strom sei nur nach der Transformation auf Niederspannung von den Letztverbrauchern mit den üblichen Verbrauchsgeräten nutzbar.

Diese Grundsätze würden verdeutlichen, dass der Stromnetzbetreiber, der eine Transformation des Stroms auf die Spannung für die Letztverbraucher vornimmt, einen gewichtigen Beitrag zur Herstellung des Stroms leiste. Demnach kann der Netzbetreiber als Hersteller von Strom anerkannt werden und dem Arbeitnehmern der Rabatffreibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG gewährt werden.

6. Freistellung von der Anmeldepflicht für Beihilfen nur bei Erfüllung aller Voraussetzungen

Mit Urteil vom 21.7.2016, Az.: C-493/14, entschied der Europäische Gerichtshof, dass Artikel 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 800/2008 der Kommission vom 6.8.2008 zur Erklärung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem gemeinsamen Markt in Anwendung der Artikel 107 und 108 AEUV (allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung) dahin auszulegen sei, dass das Fehlen eines ausdrücklichen Verweises auf diese Verordnung unter Angabe des Titels sowie eines ausdrücklichen Hinweises auf die Fundstelle im Amtsblatt der Europäischen Union dazu führt, dass nicht alle Voraussetzungen für eine Freistellung von der in Artikel 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Anmeldepflicht erfüllt sind.

Ein österreichisches Hotel beantragte eine Energieabgabenvergütung für das Jahr 2011. Der Antrag wurde abgelehnt, da nach österreichischem Recht ab 2011 keine Dienstleistungsbetriebe mehr Anspruch auf eine Energieabgabenvergütung besaßen. Das Hotel vertrat die Auffassung, dass die Neuregelung in Österreich nicht mit dem EU-Recht übereinstimme und daher nicht anzuwenden sei. Das Gericht hatte ebenfalls Zweifel, ob die Regelung in Österreich mit EU-Recht übereinstimme und legte dem Europäischen Gerichtshof folgende Fragen vor:

"Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn eine Beihilferegulation das besondere Verfahren der Verordnung Nr. 800/2008 nach Art. 25 in Anspruch nimmt, um damit von der Anmeldepflicht nach Artikel 108 Abs. 3 AEUV freigestellt zu werden, aber verschiedene Verpflichtungen des Kapitels I dieser Verordnung nicht einhält und überdies auch keinen Hinweis auf diese Verordnung aufweist?"

Ebenfalls wollte das Gericht wissen, ob die Beihilferegulation auf die oben genannte Verordnung gestützt werden kann, auch wenn die Voraussetzungen "Förderung von Umweltschutzmaßnahmen oder Energiesparmaßnahmen" und in der Beihilferegulation kein Hinweis auf eine geforderte zeitliche Begrenzung der Beihilfe besteht.

Der Europäische Gerichtshof verweist darauf, dass Art. 3 Abs. 1 der Verordnung Nr. 800/2008 darauf hinweise, dass Beihilferegulationen, die alle Voraussetzungen erfüllen, von der Anmeldepflicht befreit seien. Eine Voraussetzung sei die Hinweispflicht auf diese Verordnung. Der Hinweis erlaube nämlich den Empfängern und ihren Wettbewerbern, die Gründe nachzuvollziehen, aus denen diese Maßnahme durchgeführt werden kann, obwohl sie bei der Kommission weder angemeldet noch von ihr genehmigt wurde. Demnach sei der Hinweis in der Beihilferegulation keine bloße Formalität sondern ihm käme vielmehr ein zwingender Charakter zu. Die Missachtung der Hinweispflicht stehe der Gewährung einer Freistellung von der Anmeldepflicht bei der Kommission entgegen.

Auf die übrigen Fragen ist der Europäische Gerichtshof nicht mehr eingegangen.

7. Einheitliche und Gesonderte Feststellung auch bei Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts

Das Finanzgericht Hamburg sah mit Urteil vom 22.6.2016, Az.: 2 K 250/14, keinen Ausnahmegrund als gegeben an, um auf eine gesonderte und einheitliche Feststellung unter Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts verzichten zu können.

An einer GmbH & Co. KG (Klägerin) waren die A GmbH als Komplementärin ohne Beteiligung, die geschäftsführende Kommanditistin B GmbH mit einer Kommanditeinlage von 1.000 Euro und das ärztliche Versorgungswerk mit einer Kommanditeinlage von 23.099.000 Euro beteiligt. Die Klägerin wurde im Jahr 2013 gegründet und erwarb und verpachtete eine Immobilie mit einem Investitionsvolumen von rund 42 Mio. Euro. Die Klägerin gab für 2013 eine Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab und beantragte zugleich, ab dem Jahr 2015 keine Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung mehr abgeben zu müssen. Sie begründete den Antrag damit, dass nur die B GmbH steuerpflichtige Gewinne in geringem Umfang zugewiesen bekomme und das ärztliche Versorgungswerk mit den Vermietungseinkünften nicht steuerpflichtig sei. Das Finanzamt lehnte den Antrag ab. Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg.

Gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind die einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Steuerpflichtige beteiligt sind. Die geschäftsführende Kommanditistin B GmbH ist in jedem Fall im Inland steuerpflichtig, das ärztliche Versorgungswerk ist nur mit einem Betrieb gewerblicher Art steuerpflichtig. Jedoch sei es Sache des Veranlagungsfinanzamtes des ärztlichen Versorgungswerks zu beurteilen, ob ein BgA mit gewerblichen Einkünften oder kein BgA mit den Vermietungseinkünften vorliege. Dies sei nicht Sache des Betriebsstätten-Finanzamtes der Klägerin.

Es läge angesichts der Investitionssumme von rd 42 Mio. Euro auch kein Fall von geringer Bedeutung i.S.v. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO vor. Die Einkünftermittlung sei nicht einfach und überschaubar, da unter anderem ein Pächter ein Kantinenbetreiber sei, dem über eine Treuhandstruktur Betriebsvorrichtungen verpachtet werden. Da der erste Bescheid zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sei, könne ein Streit über die Höhe und Art der Einkünfte im Rahmen einer noch zu erfolgenden Betriebsprüfung nicht ausgeschlossen werden.

Auch sei die Gefahr widersprüchlicher Entscheidungen im Rahmen der Veranlagungen nicht auszuschließen, da für die Klägerin, der B GmbH und das ärztliche Versorgungswerk verschiedene Finanzämter zuständig seien.

8. Vermietung eines Grundstücks bei entgeltlicher Überlassung einer Sportanlage

Ein Verein und eine Gemeinde schlossen einen Rahmenvertrag über die Nutzung eines Sportgeländes. Die Gemeinde stellte ein Grundstück zur Verfügung auf der der Verein das Sportgelände errichten sollte. Zu diesem Zweck wurde von dem Verein eine GmbH (Klägerin) gegründet, die von der Gemeinde das Grundstück pachtete und darauf die Sportanlage errichtete und diese an den Verein über 25 Jahre umsatzsteuerpflichtig verpachtete. Die Gemeinde bezuschusste die Klägerin für die Errichtung der Sportanlage.

Die Finanzbehörden sahen in der Verpachtung der Sportanlage sowohl eine steuerfreie Grundstücksverpachtung als auch eine steuerpflichtige Verpachtung der Betriebsvorrichtungen und nahmen eine entsprechende Aufteilung und Kürzung bei dem Vorsteuerabzug für die Eingangsleistungen bei der Klägerin vor. Des Weiteren sahen die Finanzbehörden eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Verein und Klägerin, zumindest solange bis der Förderverein des Vereins noch nicht zweiter Gesellschafter der Klägerin war. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht Düsseldorf gab mit Urteil vom 8.7.2016, Az.: 1 K 1397/13 U der Klage statt.

Zunächst stellte das Gericht klar, dass keine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Verein und Klägerin vorliege, da es an der wirtschaftlichen Eingliederung mangle. Der Verein (möglicher Organträger) erbringe keine Leistungen an die Klägerin (mögliche Organgesellschaft). Durch die Verpachtung des Sportgeländes erbringe die Klägerin Leistungen an den Verein.

Darüber hinaus erbringe die Klägerin mit der Verpachtung der Sportanlage eine einheitliche Vermietungsleistung, die in die Überlassung des Grundstücks und die Überlassung von Betriebsvorrichtungen als unselbständige Nebenleistung aufzuteilen sei. In diesem Fall sei die Verpachtung der Sportanlage einschließlich der Betriebsvorrichtungen und Gebäude an einen einzigen Vertragspartner nicht mit den Umsätzen des Betreibers einer Sportanlage, der eine Vielzahl von unterschiedlichen Leistungen an wechselnde Nutzer erbringe zu vergleichen. Im Streitfall gäbe die Vermietung des Grundstücks (ausnahmsweise) der Leistung das Gepräge.

Die Pachtdauer beträgt 25 Jahre und erfolgt ausschließlich an den Verein. In den vergangenen sieben Jahren hat die Gemeinde nur zweimal von ihrem Recht Gebrauch gemacht und die Sportanlage für die Bundesjugendspiele genutzt. Der Verein konnte als Nutzer das Grundstück wie ein Eigentümer in Besitz nehmen und andere Personen von diesem Recht ausschließen. Selbst die Gemeinde konnte die Sportanlagen nur dann nutzen, soweit dies den Verein nicht beeinträchtigt. Die Sportanlagen standen dem Verein auch ununterbrochen und nicht nur zu Zeiten, in denen tatsächlich Sport ausgeübt worden ist, zur Verfügung.

Die Klägerin war auch berechtigt, auf die Steuerfreiheit der Vermietung zu verzichten. Der pachtende Verein war Unternehmer, der steuerbare und steuerpflichtige Umsätze ausgeführt hat. Der Verein überlässt seinen Mitgliedern die Sportstätten gegen Zahlung des Mitgliedsbeitrags. Die Mitgliedsbeiträge seien umsatzsteuerpflichtig, da eine Befreiung nach § 4 Nr. 22 UStG nur sportliche Veranstaltungen selbst erfasse und nicht die Zurverfügungstellung von reinen Trainingsmöglichkeiten. Das der Verein die Mitgliedsbeiträge tatsächlich fälschlicherweise nicht der Umsatzsteuer unterworfen habe, stehe der Option zur Umsatzsteuerpflicht nicht entgegen.

Die Klägerin hat somit auch den vollen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten für die Sportanlage.

9. Vorsteuer bei gemischt genutzten Gebäuden

Der BFH hat mit Urteil vom 10.8.2016, Az.: XI R 31/09) die Leitlinien des EuGH-Urteils vom 9.6.2016, Az.: C-332/14, umgesetzt und die Rechtssache zur andersweitigen Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Die Klägerin ist eine Grundstücksgemeinschaft und hat 2001 mit einem Bau eines Wohn- und Geschäftshauses mit Tiefgaragenstellplätzen begonnen. Das Gebäude wurde ab Oktober 2002 teilweise vermietet, die endgültige Fertigstellung erfolgte im Jahr 2004. Die Klägerin beabsichtigte, Teile des Gebäudes umsatzsteuerpflichtig und Teile des Gebäudes umsatzsteuerfrei zu vermieten. Den Anteil der abziehbaren Vorsteuerbeträge ermittelte die Klägerin auf Basis der voraussichtlichen steuerpflichtigen Ausgangsumsätze mit ca. 78 %. Im Jahr 2004 wurden tatsächlich mehr Einheiten umsatzsteuerfrei vermietet als beabsichtigt. Die Klägerin nahm in ihrer Umsatzsteuererklärung eine entsprechende Korrektur nach § 15a UStG vor.

Das Finanzamt nahm für die Aufteilung einen Flächenschlüssel und kam zu einer für die Klägerin deutlich ungünstigeren Aufteilung. Das Finanzamt begründete den Flächenschlüssel mit der ab 1.1.2004 geltenden Regelung, dass für gemischt genutzte Gebäude nur dann die Umsätze als Auf-

teilungsmaßstab heranzuziehen seien, wenn keine wirtschaftliche Zurechnung möglich sei. Eine Zurechnung nach den Flächen sei jedoch bei der Klägerin möglich.

Das Gericht stellt zunächst fest, dass bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes für den Vorsteuerabzug nicht darauf abgestellt werden kann, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen. Es komme auf das prozentuale Verwendungsverhältnis des gesamten Gebäudes an. Dies stehe im Gegensatz zu den Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung des Gebäudes. Die Zuordnung der Eingangsleistungen bei der Herstellung eines Gebäudes seien zu komplex und schwierig.

Der EuGH hat vorgegeben, dass zu prüfen sei, ob die Heranziehung einer Methode zur Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug unter Anwendung des Flächenschlüssels zu einem präziseren Ergebnis führen könne als die Berechnung aufgrund des Umsatzschlüssels.

Regelmäßig ermöglicht der objektbezogene Flächenschlüssel eine präzisere Zuordnung als der Umsatzschlüssel.

Der Flächenschlüssel sei aber dann nicht sachgerecht, wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar seien, wenn zum Beispiel die Ausstattung der Räume (Höhe der Räume, Dicke der Wände, Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufwiesen. In solchen Fällen gilt der Umsatzschlüssel. Da das Finanzgericht zu den Geschosshöhen und der Ausstattung der Räume keine Feststellungen getroffen hat, wird die Sache an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Die vom Finanzamt aufgrund der ab dem Jahr 2004 gültigen Neuregelung der Aufteilungsschlüssel vorgenommene Vorsteuerkorrektur sei rechtmäßig. Durch den in 2004 in Kraft getretenen § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG seien die Verhältnisse geändert worden und das Finanzamt habe das Recht gehabt, die Umsatzsteuerberichtigung vorzunehmen.

10. Kurzhinweise

10.1. *Kein Baukostenzuschuss bei Änderung des Wasserhausanschlusses*

(Bundesgerichtshof, Beschluss vom 10.5.2016 - VIII ZR 176/15)

Wird ein bereits an die Wasserversorgung angeschlossen einheitliches Gebäude später geteilt und dann die einzelnen, rechtlich neuen Gebäude mit separaten Hausanschlüssen versehen, handelt es sich nicht um die (erstmalige) Erstellung eines Hausanschlusses, sodass nach § 9 AVBWasserV kein Baukostenzuschuss verlangt werden kann.

10.2. *EuGH: Rückwirkung bei Korrektur einer fehlerhaften Rechnung*

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 15.9.2016 - Rs. C-518/16)

Art. 167, Art. 178 Buchst. a, Art. 179 und Art. 226 Nr. 3 RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame MwSt-System sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach der Berichtigung einer Rechnung in Bezug auf eine zwingende Angabe nämlich die MwSt-IdNR, keine Rückwirkung zukommt, sodass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, sondern für das Jahr, in dem sie berichtigt wurde.

10.3. *Löschwasserkosten*

(Verwaltungsgerichtshof Kassel, Beschluss vom 18.4.2016 - 5 C 2174/13 N)

Bei Nutzung einer öffentlichen Wasserversorgungsanlage auch für Feuerlöschzwecke ist bei der Gebührenbemessung regelmäßig ein Abzug von 3 % der Gesamtkosten angemessen.

10.4 *Bilanzielle Behandlung einer Darlehensverbindlichkeit mit steigenden Zinssätzen*

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 25.5.2016 - I R 17/15)

1. Wegen der Verpflichtung, eine am Bilanzstichtag bestehende Darlehensverbindlichkeit in späteren Jahren höher zu verzinsen (Darlehen mit steigenden Zinssätzen), ist in der Bilanz grundsätzlich eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung wegen eines wirtschaftlichen Erfüllungsrückstandes auszuweisen.
2. Eine solche Zinsverbindlichkeit ist grundsätzlich abzuinzinsen.

10.5 *Steuerliche Anerkennung eines disquotalen Zinsverzichts*

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 12.4.2016 - VIII R 39/13)

1. Allein der Umstand, dass sich ein Zinsverzicht für den Verzichtenden als steuerlich günstig erweist, schließt seine steuerliche Anerkennung nicht aus.
2. Ist der Zinsverzicht steuerlich beachtlich, scheidet eine Abzinsung des vergleichsweise gezahlten Betrages, wie sie in den Fällen einer zinslosen Stundung von Forderungen unter Hinweis auf § 12 Abs. 3 BewG angenommen wird, aus.

Sonderfragen

1. **Bundesnetzagentur legt die Eigenkapitalzinssätze für die dritte Regulierungsperiode fest**

(Beschlüsse der BNetzA vom 5.10.2016, BKA-16-160 und BKA 16-161)

Am 6.7.2016 hat die Bundesnetzagentur ein Verfahren zur Festlegung der Eigenkapitalzinssätze für die dritte Regulierungsperiode eingeleitet (vgl. Treuberater Juli 2016, S. 3898) und die Entwürfe für die Festlegung der Eigenkapitalzinssätze vorgelegt.

Am 5.10.2016 hat die Bundesnetzagentur die Eigenkapitalzinssätze für Alt- und Neuanlagen für Betreiber von Gasversorgungsnetzen und Elektrizitätsversorgungsnetzen für die dritte Regulierungsperiode in der Anreizregulierung festgelegt.

Für Betreiber von Elektrizitätsversorgungsnetzen und von Gasversorgungsnetzen beträgt der Eigenkapitalzinssatz für die Dauer der dritten Regulierungsperiode für Neuanlagen 6,91 % und für Altan-

lagen 5,12 % vor Steuern. Diese Zinssätze entsprechen den Zinssätzen der im Juli vorgelegten Entwürfe.

2. **Umsatzsteuerliche Organschaft**

(OFD Frankfurt, Verfügung vom 11.7.2016 - S 7105 A - 22 - ST 110))

(Bezug: OFD Frankfurt, Verfügung vom 24.5.2016 - S 7105 A - 22 - ST 110))

Die Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 24.5.2016 (vgl. Treuberater September 2016, S. 3930) ist durch die Verfügung vom 11.7.2016 um folgenden Satz ergänzt worden:

"Darüber hinaus besteht ein Berufungsrecht nur, wenn alle betroffenen Steuerfestsetzungen noch änderbar sind."

Von einem erneuten vollständigen Abdruck der Verfügung haben wir abgesehen.

3. Teilwertabschreibungen gemäß § 6 Abs. 1 Nummer 1 und 2 EStG; Voraussichtlich dauernde Wertminderung, Wertaufholungsgebot

(Bezug: BMF-Schreiben vom 16.7.2014, BStBl I S. 1162)

I. Ermittlung des Teilwerts

II. Voraussichtlich dauernde Wertminderung

1. Begriff
2. Abnutzbares Anlagevermögen
3. Nicht abnutzbares Anlagevermögen
 - a) Grundstücke
 - b) Forderungen
4. Umlaufvermögen
5. Börsennotierte, börsengehandelte und aktienindexbasierte Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens
6. Festverzinsliche Wertpapiere, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen
7. Anteile an Investmentfonds, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden

III. Wertaufholungsgebot

1. Grundsätze
2. Nachweispflicht
3. Steuerrechtliche Sonderregelungen (z.B. § 3c Abs. 2 i.V.m. § 3 Nummer 40 EStG)

IV. Verbindlichkeiten

1. Grundsätze
2. Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs

V. Zeitliche Anwendung

1. Grundsätze
2. Bewertung festverzinslicher Wertpapiere im Umlaufvermögen
3. Anteile an Investmentfonds, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden
4. Anwendung der Bagatellgrenze bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens
5. Andere Wirtschaftsgüter

VI. Aufhebung eines BMF-Schreibens

Rz. 1

Gemäß § 6 Abs. 1 Nummer 1 Satz 2 und Nummer 2 Satz 2 EStG kann der niedrigere Teilwert nur angesetzt werden, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Gemäß § 6 Abs. 1 Nummer 1 Satz 4 und Nummer 2 Satz 3 EStG gilt ein striktes Wertaufholungsgebot.

Rz. 2

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird wie folgt Stellung genommen:

I. Ermittlung des Teilwerts

Rz. 3

Der Teilwert ist grundsätzlich nach den in den R 6.7 ff. EStR und den EStH enthaltenen Anweisungen zu ermitteln. Danach kann der Teilwert von zum Absatz bestimmten Waren retrograd ermittelt werden (vgl. R 6.8 Abs. 2 EStR). Wenn bei rentabel geführten Betrieben der Verkaufspreis bewusst nicht kostendeckend kalkuliert ist (sogenannte Verlustprodukte), ist eine Teilwertabschreibung nicht zulässig (BFH vom 29.4.1999, BStBl II S. 681 - IV R 14/98).

Rz. 4

Die Nachweispflicht für den niedrigeren Teilwert liegt beim Steuerpflichtigen. Darüber hinaus trägt der Steuerpflichtige auch die Darlegungs- und Feststellungslast für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung. Zudem ist im Rahmen des Wertaufholungsgebots nachzuweisen, dass und in welchem Umfang der Teilwert weiterhin unter der Bewertungsobergrenze liegt.

II. Voraussichtlich dauernde Wertminderung

1. Begriff

Rz. 5

Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bedeutet ein voraussichtlich nachhaltiges Absinken des Werts des Wirtschaftsguts unter den maßgeblichen Buchwert; eine nur vorübergehende Wertminderung reicht für eine Teilwertabschreibung nicht aus (vgl. auch § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB).

Rz. 6

Die Wertminderung ist voraussichtlich nachhaltig, wenn der Steuerpflichtige hiermit aus der Sicht am Bilanzstichtag aufgrund objektiver Anzeichen ernsthaft zu rechnen hat. Aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns müssen mehr Gründe für als gegen eine Nachhaltigkeit sprechen. Grundsätzlich ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Wert des Wirtschaftsguts die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen nicht erreichen wird. Wertminderungen aus besonderem Anlass (z.B. Katastrophen oder technischer Fortschritt) sind regelmäßig von Dauer. Werterhellende Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Handelsbilanz sind zu berücksichtigen. Wenn keine Handelsbilanz aufzustellen ist, ist der Zeitpunkt der Aufstellung der Steuerbilanz maßgeblich.

Davon zu unterscheiden sind Erkenntnisse, die einer Wertbegründung nach dem Bilanzstichtag entsprechen.

Rz. 7

Für die Beurteilung eines voraussichtlich dauernden Wertverlustes zum Bilanzstichtag kommt der Eigenart des betreffenden Wirtschaftsguts eine maßgebliche Bedeutung zu (BFH vom 26.9.2007, BStBl II 2009 S. 294 - I R 58/06 -; BFH vom 24.10.2012, BStBl II 2013 S. 162 - I R 43/11).

2. Abnutzbares Anlagevermögen

Rz. 8

Für die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mindestens für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (BFH vom 29.4.2009, BStBl II S. 899 - I R 74/08). Die verbleibende Nutzungsdauer ist für Gebäude nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG, für andere Wirtschaftsgüter grundsätzlich nach den amtlichen AfA-Tabellen zu bestimmen. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige beabsichtigt, das Wirtschaftsgut vor Ablauf seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu veräußern (BFH vom 29.4., a.a.O.).

Rz. 9

Beispiel 1:

Der Steuerpflichtige hat eine Maschine in 01 zu Anschaffungskosten von 100.000 Euro erworben.

Die Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre, die jährliche AfA beträgt 10.000 Euro. Im Jahre 02 beträgt der Teilwert nur noch 30.000 Euro bei einer Restnutzungsdauer von acht Jahren.

Lösung:

Eine Teilwertabschreibung auf 30.000 Euro ist zulässig. Die Minderung ist voraussichtlich von Dauer, da der Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung erst nach fünf Jahren (Ende Jahr 07), das heißt, erst nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer, erreicht wird.

Rz. 10

Abwandlung:

Der Teilwert beträgt 50.000 Euro.

Lösung:

Eine Teilwertabschreibung auf 50.000 Euro ist nicht zulässig. Die Minderung ist voraussichtlich nicht von Dauer, da der Wert des Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag bei planmäßiger Abschreibung schon nach drei Jahren (Ende Jahr 05) und damit früher als nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer erreicht wird.

3. Nicht abnutzbares Anlagevermögen

Rz. 11

Für die Wirtschaftsgüter des nichtabnutzbaren Anlagevermögens ist grundsätzlich darauf abzustellen, ob die Gründe für eine niedrigere Bewertung voraussichtlich anhalten werden.

a) Grundstücke

Rz. 12

Beispiel 2:

Der Steuerpflichtige ist Eigentümer eines mit Altlasten verseuchten Grundstücks. Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens betragen 200.000 Euro. Zum Bilanzstichtag ermittelt ein Gutachter den Wert des Grundstücks aufgrund der festgestellten Altlast mit nur noch 10.000 Euro.

Aus umweltrechtlichen Gründen ist der Steuerpflichtige grundsätzlich verpflichtet, die Altlast zu beseitigen. Mangels akuter Umweltgefährdung wird die zuständige Behörde die Schadensbeseitigung jedoch erst fordern, wenn der Steuerpflichtige die derzeitige Nutzung des Grundstücks ändert. Die Bildung einer Rückstellung ist aus diesem Grund nicht zulässig.

Lösung:

Eine Teilwertabschreibung in Höhe von 190.000 Euro auf den vom Gutachter ermittelten Wert ist zulässig. Zwar ist der Steuerpflichtige grundsätzlich verpflichtet, die Altlast zu beseitigen. Allerdings ist vor dem Hintergrund einer eventuellen Nutzungsänderung des Grundstücks nicht zu erwarten, dass der Steuerpflichtige in absehbarer Zeit behördlich zur Beseitigung des Schadens aufgefordert wird. Aus der Sicht am Bilanzstichtag ist daher von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung des Grundstücks auszugehen (vgl. Rn. 9 und 10 des BMF-Schreibens vom 11.5.2010, BStBl I S. 495). Wird die Altlast später beseitigt und erhöht sich dementsprechend der Wert des Grundstücks, ist eine Zuschreibung bis höchstens zu den ursprünglichen Anschaffungskosten vorzunehmen.

Rz. 13

Beispiel 3:

Der Steuerpflichtige betreibt ein Kiesausbeutunternehmen. Der zu dem Unternehmen gehörende Grund und Boden ist z.T. aufgeschlossen, z.T. rekultiviert und wieder der ursprünglichen landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt. Da die Preise für landwirtschaftliche Grundstücke allgemein gefallen sind, macht der Steuerpflichtige zum Bilanzstichtag eine Teilwertabschreibung für die Grundstücke geltend. Nach den Feststellungen des Finanzamtes übersteigen die Anschaffungskosten die Richtwerte für die verfüllten Grundstücke.

Lösung:

Eine Teilwertabschreibung ist ohne weiteres nicht zulässig. Die Preise auf dem Markt für landwirtschaftliche Grundstücke unterliegen ebenso wie die anderen Immobilienpreise marktbedingten Schwankungen. Die Preisschwankungen stellen deshalb eine nur vorübergehende Wertminderung dar. Aus diesem Grund ist es auch für die Grundstücke, auf denen noch die Kiesausbeute betrieben wird, nicht ausgeschlossen, dass die Preise bis zu dem Zeitpunkt, an dem die Kiesausbeute und die sich daran anschließende Wiederauffüllung abgeschlossen sein werden, die Anschaffungskosten wieder erreichen oder sogar noch übersteigen.

b) Forderungen

Rz. 14

Beispiel 4:

Der Steuerpflichtige hat eine Forderung aus einem Kredit im Nennwert von 100 an die Y-KG. Wegen unerwarteter Zahlungsausfälle ist die Y-KG im Laufe des Wirtschaftsjahrs notleidend geworden. Am Bilanzstichtag kann die Forderung des Steuerpflichtigen deshalb nur in Höhe von 20 % bedient werden. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung

stellt die Y-KG wider Erwarten eine Sicherheit in Höhe von 30 % der Forderung.

Lösung:

Am Bilanzstichtag ist eine Teilwertabschreibung auf die Forderung des Steuerpflichtigen in Höhe von 80 % zulässig, da mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nur mit einem Zahlungseingang von 20 % gerechnet werden kann. Zwar gewinnt die Forderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung durch die Gestellung der Sicherheit nachträglich an Wert. Dieses - nach dem Bilanzstichtag eingetretene - Ereignis ist jedoch als wertbegründend und daher als zusätzliche Erkenntnis nicht zu berücksichtigen.

Rz. 15

Der auf der Unverzinslichkeit einer im Anlagevermögen gehaltenen Forderung beruhende Wert ist keine voraussichtlich dauernde Wertminderung und rechtfertigt deshalb keine Teilwertabschreibung (BFH vom 24.10.2012, BStBl II 2013 S. 162 - I R 43/11).

4. Umlaufvermögen

Rz. 16

Die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind nicht dazu bestimmt, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Sie werden stattdessen regelmäßig für den Verkauf oder den Verbrauch gehalten. Demgemäß kommt dem Zeitpunkt der Veräußerung oder Verwendung für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine besondere Bedeutung zu. Hält die Minderung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz (vgl. Tz. II. 1., Rn. 6) oder dem vorangegangenen Verkaufs- oder Verbrauchszeitpunkt an, so ist die Wertminderung voraussichtlich von Dauer. Zusätzliche werterhellende Erkenntnisse bis zu diesen Zeitpunkten sind in die Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Wirtschaftsgüter zum Bilanzstichtag einzubeziehen.

5. Börsennotierte, börsengehandelte und aktienindexbasierte Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens

Rz. 17

Bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens ist von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Börsenwert zum Bilanzstichtag unter denjenigen im Erwerbszeitpunkt gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet. Bei einer vorangegangenen Teilwertabschreibung ist für die Bestimmung der Bagatellgrenze der Bilanzansatz am vorangegangenen Bilanzstichtag maßgeblich. In Fällen der Wertaufholung nach erfolgter Inanspruchnahme einer Teilwertabschreibung kommt die Bagatellgrenze von 5 % nicht zur Anwendung. Die Wertaufholung ist auf den aktuellen Börsenkurs am Bilanzstichtag, maximal auf die Anschaffungskosten vorzunehmen.

Rz. 18

Der Teilwert eines Wertpapiers kann nur dann nicht nach dem Kurswert (zuzüglich der im Fall eines Erwerbs anfallenden Erwerbsnebenkosten) bestimmt werden, wenn aufgrund konkreter und objektiv überprüfbarer Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass der Börsenpreis den tatsächlichen Anteilswert nicht widerspiegelt (BFH vom 21.9.2011, BStBl II 2014 S. 612 - I R 89/10). Dies wäre z.B. dann der Fall, wenn der Kurs durch Insidergeschäfte beeinflusst (manipuliert) wurde oder über einen längeren Zeitraum kein Handel mit den zu bewertenden Wertpapieren stattfand.

Rz. 19

Bei den bis zum Tag der Bilanzaufstellung eintretenden Kursänderungen handelt es sich um wertbeeinflussende (wertbegründende) Umstände, die die Bewertung der Wertpapiere zum Bilanzstichtag grundsätzlich nicht berühren (vgl. BFH-Urteil vom 21.9.2011, BStBl II 2014 S. 612 - I R 89/10).

Die besonderen Bestimmungen unter Tzn. II. 6. (Rn. 21 - 23) und II. 7. (Rn. 24 - 26) bleiben unberührt.

Rz. 20

Beispiel 5:

Der Steuerpflichtige hat Aktien der börsennotierten X-AG zum Preis von 100 Euro/Stück erworben. Die Aktien sind als langfristige Kapitalanlage dazu bestimmt, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Rz. 20a

a) Der Kurs der Aktien schwankt nach der Anschaffung zwischen 70 Euro und 100 Euro.

Am Bilanzstichtag beträgt der Börsenpreis 90 Euro. Am Tag der Bilanzaufstellung beträgt der Wert 92 Euro.

Lösung:

Eine Teilwertabschreibung auf 90 Euro ist zulässig, da der Kursverlust am Bilanzstichtag im Vergleich zum Erwerb mehr als 5 % beträgt. Die Kursentwicklung nach dem Bilanzstichtag ist als wertbegründender Umstand unerheblich.

Rz. 20b

wie a). Am Tag der Bilanzaufstellung beträgt der Wert 80 Euro.

Lösung:

Eine Teilwertabschreibung ist auf 90 Euro zulässig, da der Kursverlust am Bilanzstichtag im Vergleich zum Erwerb mehr als 5 % beträgt und die Kursentwicklung nach dem Bilanzstichtag als wertbegründender Umstand unerheblich ist. Eine Teilwertabschreibung auf 80 Euro ist daher nicht möglich.

Rz. 20c

c) Der Kurs der Aktien schwankt nach der Anschaffung zwischen 70 Euro und 100 Euro.

Am Bilanzstichtag beträgt der Börsenpreis 98 Euro und am Tag der Bilanzaufstellung 80 Euro.

Lösung:

Eine Teilwertabschreibung ist nicht zulässig, da der Kursverlust am Bilanzstichtag im Vergleich zum Erwerb nicht mehr als 5 % beträgt. Die Erkenntnisse zwischen Bilanzstichtag und Aufstellung der Bilanz bleiben bei der Feststellung der voraussichtlich dauernden Wertminderung unberücksichtigt. Eine Teilwertabschreibung auf 80 Euro ist daher nicht möglich.

6. Festverzinsliche Wertpapiere, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen

Rz. 21

Eine Teilwertabschreibung unter den Nennwert allein wegen gesunkener Kurse ist regelmäßig nicht zulässig, weil es bei festverzinslichen Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen, in der Regel an einer voraussichtlich dauernden Wertminderung fehlt. Eine Teilwertabschreibung unter den Nennwert ist nur zulässig, wenn ein Bonitäts- oder Liquiditätsrisiko hinsichtlich der Rückzahlung der Nominalbeträge besteht und die Wertpapiere bei Endfälligkeit nicht zu ihrem Nennbetrag eingelöst werden können (BFH vom 8.6.2011, BStBl II 2012 S. 716 - I R 98/10).

Rz. 22

Für börsennotierte festverzinsliche Wertpapiere, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen, gelten die unter Tz. II. 5. (Rn. 17 - 20c) dargestellten Grundsätze entsprechend. Die Bagatellgrenze von 5 % wird bei börsennotierten festverzinslichen Wertpapieren, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbriefen, aber nicht angewendet.

Rz. 23**Beispiel 6:**

Der Steuerpflichtige hält im Umlaufvermögen börsennotierte festverzinsliche Wertpapiere im Nennwert von 100 Euro, die er für 102 Euro erworben hat und die bei Endfälligkeit zu 100 % des Nennwerts eingelöst werden. Aufgrund einer Änderung des Zinsniveaus beträgt der Börsenkurs am Bilanzstichtag nur noch 98 Euro. Bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung hat sich der Börsenkurs auf 100,5 Euro erholt.

Lösung:

Der Tatsache, dass die festverzinslichen Wertpapiere im Umlaufvermögen gehalten werden, kommt bei der Beurteilung der voraussichtlichen Dauerhaftigkeit der Wertminderung keine besondere Bedeutung zu. Wie auch bei festverzinslichen Wertpapieren des Anlagevermögens ist eine Teilwertabschreibung grundsätzlich nur auf 100 Euro zulässig, weil die Papiere bei Fälligkeit zum Nennwert eingelöst werden (BFH-Urteil vom 8.6.2011, BStBl II 2012 S. 716, - I R 98/10). Die Bagatellgrenze in Höhe von 5 % ist nicht anzuwenden. Im Übrigen ist der Kursanstieg bis zur Bilanzaufstellung als wertbegründender Umstand unbeachtlich.

7. Anteile an Investmentfonds, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden

Rz. 24

Die unter Tz. II. 5. zur Bewertung von börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens aufgestellten Grundsätze sind entsprechend auf im Anlagevermögen gehaltene Investmentanteile an Publikums- und Spezial-Investmentfonds anzuwenden, wenn der Investmentfond überwiegend in börsennotierten Aktien als Vermögensgegenstände investiert ist, vgl. auch BFH vom 21.9.2011 (BStBl II 2014 S. 616 - I R 7/11). Der Investmentfond ist dann überwiegend in börsennotierten Aktien investiert, wenn mehr als 50 % seines Wertes zum Bilanzstichtag in Aktien investiert ist. Abzustellen ist auf die tatsächlichen Verhältnisse beim Investmentfond am Bilanzstichtag des Anlegers. Unerheblich ist, ob der zu bewertende Investmentanteil selbst börsennotiert ist.

Rz. 25

Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung i.S.d. § 6 Abs. 1 Nummer 2 Satz 2 EStG ist auszugehen, wenn der Preis, zu dem der Investmentanteil erworben werden kann (Ausgabepreis, zuzüglich der ggf. anfallenden Erwerbsnebenkosten), zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 5 % (sog. Bagatellgrenze) unter die Anschaffungskosten gesunken ist.

Rz. 26

Bei der Beurteilung der steuerlichen Auswirkungen einer Teilwertabschreibung auf Investmentanteile auf das zu versteuernde Einkommen eines betrieblichen Anlegers sind § 8 Abs. 3 InvStG und das BMF-Schreiben vom 18.8.2009, BStBl I S. 931, Rn. 162 ff. zu beachten.

III. Wertaufholungsgebot

1. Grundsätze

Rz. 27

Aufgrund des Wertaufholungsgebots ergibt sich der Wertansatz eines Wirtschaftsguts für jeden Bilanzstichtag aus dem Vergleich der um die zulässigen Abzüge geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle tretenden Werts als der Bewertungsobergrenze und dem niedrigeren Teilwert als der Bewertungsuntergrenze. Hat sich der Wert des Wirtschaftsguts nach einer vorangegangenen Teilwertabschreibung wieder erhöht, so ist diese Betriebsvermögensmehrung bis zum Erreichen der Bewertungsobergrenze steuerlich zu erfassen. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die konkreten Gründe für die vorherige Teilwertabschreibung weggefallen sind. Auch eine Erhöhung des Teilwerts aus anderen Gründen führt zu einer Korrektur des Bilanzansatzes (z.B. der Steuerpflichtige kann oder will eine dauernde Wertminderung nicht nachweisen - siehe "2. Nachweispflicht"). Gleiches gilt auch, wenn die vorherige Teilwertabschreibung steuerlich nicht oder nicht vollständig wirksam wurde (vgl. Tz. III. 3., Rn. 29).

Auf die Besonderheiten bei der Wertaufholung im Zusammenhang mit der Bagatellgrenze bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren (vgl. Tz. II. 5., Rn. 17) wird hingewiesen.

2. Nachweispflicht

Rz. 28

Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige die Bewertungsobergrenze anhand geeigneter Unterlagen (historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten) nachzuweisen. Vor allem bei unbebauten Grundstücken kann auf die beim zuständigen Grundbuchamt vorliegenden notariellen Verträge zurückgegriffen werden. Können die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht nachgewiesen werden, gilt der Buchwert, der in der ältesten noch vorhandenen Bilanz als Anfangswert für das Wirtschaftsgut ausgewiesen ist, als Bewertungsobergrenze, es sei denn, die Finanzbehörde legt - zum Beispiel auf Grund der dort vorhandenen Unterlagen - eine höhere Bewertungsobergrenze dar.

3. Steuerrechtliche Sonderregelungen (z.B. § 3c Abs. 2 i.V.m. § 3 Nummer 40 EStG)

Rz. 29

Steuerrechtliche Sonderregelungen stehen dem Wertaufholungsgebot nicht entgegen (vgl. Tz. III. 1., Rn. 27). So dienen die Regelungen der § 3 Nummer 40 und § 3c Abs. 2 EStG der Umsetzung des Teileinkünfteverfahrens. Die Teilwertabschreibung als solche und damit das Wertaufholungsgebot bleiben hiervon unberührt.

IV. Verbindlichkeiten

1. Grundsätze

Rz. 30

Verbindlichkeiten sind nach § 6 Abs. 1 Nummer 3 Satz 1 erster Halbsatz EStG unter sinngemäßer Anwendung der Regelungen in § 6 Abs. 1 Nummer 2 EStG anzusetzen. Verbindlichkeiten, die Kurschwankungen unterliegen (z.B. Fremdwährungsverbindlichkeiten), sind daher unter Berücksichtigung der in diesem Schreiben für das Aktivvermögen aufgestellten Grundsätze, mit Ausnahme der Tzn. II. 5. bis II. 7., wie folgt zu bewerten:

Rz. 31

Verbindlichkeiten sind mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Ist die Höhe der Zahlungsverpflichtung von einem bestimmten Kurswert abhängig (z.B. Fremdwährungsverbindlichkeiten), ist grundsätzlich der Wert zum Zeitpunkt des Entstehens der Verbindlichkeit maßgebend (bei Fremdwährungsverbindlichkeiten der entsprechende Wechselkurs). Nur unter der Voraussetzung einer voraussichtlich dauernden Erhöhung des Kurswertes kann an den nachfolgenden Bilanzstichtagen der höhere Wert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nummer 3 Satz 1 i.V.m. Nummer 2 Satz 2 EStG).

Rz. 32

Eine voraussichtlich dauernde Erhöhung des Kurswertes einer Verbindlichkeit liegt nur bei einer nachhaltigen Erhöhung des Wechselkurses gegenüber dem Kurs bei Entstehung der Verbindlichkeit vor. Die Änderung ist voraussichtlich nachhaltig, wenn der Steuerpflichtige hiermit aus der Sicht des Bilanzstichtages aufgrund objektiver Anzeichen ernsthaft rechnen muss. Aus Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns müssen mehr Gründe für als gegen eine Nachhaltigkeit sprechen. Bei Fremdwährungsverbindlichkeiten, die eine Restlaufzeit von jedenfalls zehn Jahren haben, begründet ein Kursanstieg der Fremdwährung grundsätzlich keine voraussichtlich dauernde Teilwerterhöhung; die Währungsschwankungen werden in der Regel ausgeglichen (BFH vom 23.4.2009, BStBl II S. 778 - IV R 62/06).

Rz. 33

Auf den Devisenmärkten übliche Wechselkurschwankungen berechtigen nicht zu einem höheren Ansatz der Verbindlichkeit.

2. Verbindlichkeiten des laufenden Geschäftsverkehrs

Rz. 34

Ist nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls eine Verbindlichkeit dem laufenden Geschäftsverkehr zuzuordnen und somit nicht dazu bestimmt, das Betriebskapital auf Dauer zu verstärken, kommt dem Zeitpunkt der Tilgung oder Entnahme der Verbindlichkeit für die Bestimmung einer voraussichtlich dauernden Werterhöhung eine besondere Bedeutung zu.

Rz. 35

Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH vom 31.10.1990, BStBl II 1991 S. 471 - I R 77/86) ist der Begriff "Verbindlichkeit des laufenden Geschäftsverkehrs" durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Ihr Entstehen hängt wirtschaftlich eng mit einzelnen bestimmbareren, nach Art des Betriebs immer wiederkehrenden und nicht die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens betreffenden laufenden Geschäftsvorfällen zusammen.
- Dieser Zusammenhang bleibt bis zur Tilgung der Verbindlichkeit erhalten.
- Die Verbindlichkeit wird innerhalb der nach Art des laufenden Geschäftsvorfalles allgemein üblichen Frist getilgt.

Rz. 36

Hält eine Wechselkurerhöhung im Zusammenhang mit einer Verbindlichkeit des laufenden Geschäftsverkehrs bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz (vgl. Tz. II. 1., Rn. 6) oder dem vorangegangenen Tilgungs- oder Entnahmezeitpunkt an, ist davon auszugehen, dass die Werterhöhung voraussichtlich von Dauer ist. Soweit keine Handelsbilanz aufzustellen ist, ist der Zeitpunkt der

Aufstellung der Steuerbilanz maßgebend. Zusätzliche Erkenntnisse bis zu diesen Zeitpunkten sind zu berücksichtigen. Allgemeine Entwicklungen, z.B. Wechselkurschwankungen auf den Devisenmärkten, sind zusätzliche Erkenntnisse und als solche in die Beurteilung einer voraussichtlich dauernden Werterhöhung einer Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag einzubeziehen.

V. Zeitliche Anwendung

1. Grundsätze

Rz. 37

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 enden, sind bei der Vornahme der steuerrechtlichen Teilwertabschreibung die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, BStBl I S. 239 zu beachten.

2. Bewertung festverzinslicher Wertpapiere im Umlaufvermögen

Rz. 38

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 8.6.2011 (a.a.O.) zur Bewertung von festverzinslichen Wertpapieren im Umlaufvermögen sind spätestens in der ersten auf einen Bilanzstichtag nach dem 22.10.2012 (Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 8.6.2011 im BStBl 2012 II S. 716) aufzustellenden Bilanz anzuwenden. Die Nichtanwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 8.6.2011 (a.a.O.) in einer auf einen Bilanzstichtag vor dem 23.10.2012 aufzustellenden Bilanz darf aber nicht zu einem niedrigeren als dem sich aufgrund der damaligen Verwaltungsauffassung ergebenden Bilanzansatz führen.

3. Anteile an Investmentfonds, die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden

Rz. 39

Bei der Teilwertabschreibung von Anteilen an Investmentfonds, die überwiegend in börsennotierten Aktien als Vermögensgegenstände investiert sind und die als Finanzanlage im Anlagevermögen gehalten werden, wird es nicht beanstandet, wenn bei einer Teilwertabschreibung vor dem 1.1.2015 noch die Regelungen des BMF-Schreibens vom 5.7.2011 (BStBl I S. 735) Anwendung finden, wonach bei der Ermittlung des niedrigeren Teilwerts der Rücknahmepreis zu Grunde zu legen ist.

4. Anwendung der Bagatellgrenze bei börsennotierten, börsengehandelten und aktienindexbasierten Wertpapieren des Anlage- und Umlaufvermögens

Rz. 40

Die unter Tz. II. 5. zur Bewertung börsennotierter, börsengehandelter und aktienindexbasierter Wertpapiere des Anlage- und Umlaufvermögens genannten Grundsätze zur Anwendung der Bagatell-

grenze von 5 % sind spätestens in der ersten auf einen Bilanzstichtag nach dem ... 2016 [Tag der Veröffentlichung dieses Schreibens im BStBl I] aufzustellenden Bilanz anzuwenden, soweit sie nicht bereits nach dem BMF-Schreiben vom 16.7.2014 (BStBl I S. 1162) anzuwenden waren.

5. Andere Wirtschaftsgüter

Rz. 41

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden, soweit § 176 AO einer Änderung nicht entgegensteht.

VI. Aufhebung eines BMF-Schreibens

Rz. 42

Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 16.7.2014 (BStBl I S. 1162).

4. IDW veröffentlicht Positionspapier zur Niedrigzinsphase und ergänzt Fragen & Antworten zur Funktion eines Schiedsgutachters

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat eine Arbeitsgruppe "Trendwatch" gegründet. Die Arbeitsgruppe soll sich wirtschaftlichen Themen annehmen, die Zusammenhänge erläutern und auf Auswirkungen auf die Gesellschaft hinweisen. Die Arbeitsgruppe hat nun ein Positionspapier herausgegeben, in dem die Folgen der fortwährenden Niedrigzinsphase für Banken, Privatanleger und die Altersversorgung diskutiert werden. Das Positionspapier kann auf der Homepage des IDW (www.idw.de) unter IDW-Aktuell vom 19.9.2016 heruntergeladen werden.

Wirtschaftsprüfer werden oft bei einem Streit um einen Unternehmenswert außergerichtlich als "Schiedsgutachter" beauftragt. Anders als in dem IDW-Standard IDW S1 i.d.F. 2008 vorgesehen, liegen oftmals keine zwei gegensätzlichen Unternehmensbewertungen vor, zwischen denen vermittelt werden muss. Der Fachausschuss für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) hat in seiner 121. Sitzung am 6.4.2016 die Fragen und Antworten - Liste ergänzt, die zu praktischen Fragestellungen bei der Erstellung eines Gutachtens in der Funktion eines Schiedsgutachters Stellung nimmt. Es liegt in der Eigenverantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, wie er den Schiedsgutachterwert ermittelt. Es hängt vom Einzelfall und von der Zielsetzung des Auftrags ab, ob ein objektivierter Unternehmenswert ermittelt werden soll oder ob für den Einigungswert über den objektivierten Unternehmenswert hinaus Anpassungen erforderlich sind.