

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

Juli/August 2019

Gesetzgebung

1. Referentenentwurf für die Novelle des Kreislaufwirtschaftsgesetz vom BMU vorgelegt

Das EU-Kreislaufwirtschaftspaket ist im Juli 2018 in Kraft getreten und muss bis Juli 2020 in deutsches Recht umgesetzt werden. Es enthält umfassende Änderungen von EU-Richtlinien im Abfallbereich. Das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit (BMU) hat einen Referentenentwurf für die Änderung des Kreislaufwirtschaftsgesetz an die entsprechenden Kreise gesendet.

Folgende wesentliche Änderungen werden dargestellt:

Der Begriff Verfüllung wird nun erstmals definiert. Darunter fallen lediglich Verfahren der Rekultivierung von Abgrabungen, eine oberirdische Verfüllung oder Verfahren zu bautechnischen Zwecken bei der Landschaftsgestaltung. Die Definition umfasst nur nicht gefährliche Stoffe.

Eine energetische Verwendung von Abfällen, die zur Vorbereitung, zur Wiederverwendung oder zum Recycling getrennt gesammelt werden, ist grundsätzlich unzulässig.

Die Sammelpflichten der örtlichen Entsorger für verschiedene Abfälle werden präzisiert und die örtlichen Entsorger ausdrücklich als Verpflichtete genannt.

In dem Referentenentwurf werden die Anforderungen an den Produktverantwortlichen präzisiert. Der Hersteller wird an den Kosten für die Reinigung der Umwelt und die anschließende umweltverträgliche Verwertung und Beseitigung der Abfälle beteiligt, die nach Gebrauch der von ihm in Verkehr gebrachten Erzeugnisse entstanden sind.

Der Umfang der freiwilligen Rücknahme durch Hersteller und Betreiber wird ebenfalls im Referentenentwurf konkretisiert.

Im Bereich der Abfallberatung wird der Schwerpunkt auf die Themen Abfallvermeidung und Wiederverwertung und auf die Vermeidung der Vermüllung der Umwelt gelegt.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts sollen bei der Beschaffung von Material oder bei Bauvorhaben Erzeugnisse bevorzugen, die besonders ressourcenschonend hergestellt wurden.

2. Informationsschreiben zur geänderten Stromsteuerbefreiungen

Am 01.07.2019 sind die Änderungen des Energie- und Stromsteuergesetzes in Kraft getreten. Die Generalzolldirektion hat mit Stand vom 17.07.2019 ein Informationsschreiben zu den Änderungen herausgegeben.

Das Gesetz zur Neuregelung von Stromsteuerbefreiungen sowie zur Änderung energiesteuerrechtlicher Vorschriften verfolgt das vorrangige Ziel, die Stromsteuerbefreiungen für aus erneuerbaren Energieträgern gewonnenen und in sogenannten Kleinanlagen erzeugten Strom im Einklang mit dem EU-Beihilferecht neuzufassen. Zugleich wurden die Durchführungsverordnungen im Strom- und Energiesteuerbereich angepasst.

Das Informationsschreiben geht auf die vorgenommenen Änderungen detailliert ein.

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

3. Befreiung vom Energieaudit für sparsame Unternehmen

Der Bundestag beschloss am 27.06.2019, dass Unternehmen mit einem geringen Energieverbrauch künftig teilweise vom Energieaudit befreit werden (BT-Drucks. 19/1969). Der Ausschuss für Wirtschaft und Energie hatte eine Beschlussempfehlung vorgelegt (BT-Drucks. 19/11186).

Vorgesehen ist, dass Unternehmen, die weniger als 500.000 Kilowattstunden Strom pro Jahr verbrauchen, von dem Energieaudit teilweise befreit werden. In diesen Fällen soll ein Mini-Audit genügen.

In die Änderung des Gesetzes wurde auch eine Fortbildungspflicht für Energieberater und die Verbesserung der Vollzugstransparenz durch die Einführung einer Online-Erklärung auf der Basis ausgewählter Eckdaten aus dem Energieauditbericht an das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle aufgenommen.

4. Grundsteuerreform an Finanzausschuss überwiesen

Am 27.06.2019 überwies der Bundestag drei Gesetzentwürfe (BT-Drucksache 19/11084, 19/11085, 19/11086) zur Grundsteuerreform an den Finanzausschuss. Das Bundesverfassungsgericht hat eine Reform der Grundsteuer vorgeschrieben.

In Zukunft soll bei der Erhebung der Steuer nicht allein auf den Bodenwert zurückgegriffen werden. Es sollen auch Erträge (z.B. Mieterträge) mitberücksichtigt werden. Eine Öffnungsklausel soll dafür sorgen, dass die Bundesländer nach anderen Bewertungsverfahren erheben können. Zur Vereinfachung des Verfahrens wird für Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke und Wohnungseigentum ein vorgegebener durchschnittlicher Sollertrag in Form einer Nettokaltmiete je Quadratmeter in Abhängigkeit von der Lage des Grundstücks typisie-

rend angenommen werden. Die Gemeinden können weiterhin den Hebesatz festlegen.

Die Gemeinden sollen die Möglichkeit erhalten, auf baureife Grundstücke einen erhöhten Hebesatz anzuwenden, damit Anreize zur sachgerechten und sinnvollen Nutzung der Grundstücke durch Bebauung gesetzt werden.

Durch eine Änderung des Grundgesetzes soll der Bund die uneingeschränkte konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zur Regelung der Grundsteuer erhalten. Den Ländern wird eine umfassende abweichende Regelungskompetenz eröffnet.

5. Bundesrat stimmt Sonderabschreibungen beim Mietwohnungsneubau zu

Am 28.06.2019 hat der Bundesrat den Sonderabschreibungen beim Mietwohnungsneubau zugestimmt (BR-Drucksache 303/19).

Private Investoren können auf vier Jahre befristet fünf Prozent der Anschaffungs- und Herstellungskosten einer neuen Wohnung bei der Steuer geltend machen. Dies ist zusätzlich zur linearen Abschreibung von 2% möglich, so dass in den ersten vier Jahren 28% der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Wohnung abgeschrieben werden können.

Die Anschaffungs- / Herstellungskosten dürfen jedoch 3.000 Euro je Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen. Darüber hinaus müssen die Wohnungen dauerhaft bewohnt sein, so dass die Wohnung nicht als Ferienwohnung vermietet werden kann.

Auch Investitionen in bestehende Gebäude werden begünstigt, wenn sie zu neuem Wohnraum führen.

Das Gesetz tritt am 09.08.2019 in Kraft.

Rechtsprechung

1. Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung der Schuldzinsen bei Cash-Pooling

(BFH, Urteil v. 11.10.2018 – III R 37/17)

Leitsätze:

1. Die Grundsätze einer ausnahmsweise zulässigen Saldierung von Zinsaufwendungen bei wechselseitig gewährten Darlehen gelten bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags auch für Darlehen innerhalb eines Cash-Pools.
2. Die vielfältigen wechselseitigen Schuldverhältnisse innerhalb eines Cash-Pools sind im Falle der Saldierung bankarbeitstäglich zu-

sammenzufassen und fortzuschreiben. Nur der für einen dann gegebenenfalls verbleibenden Schuldsaldo entstehende Zins ist hinzurechnungsfähiges Entgelt i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. a S. 1 GewStG. Dieses hinzurechnungsfähige Entgelt ist nicht mit danach entstandenen Guthabenzinsen zu verrechnen.

Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob bei der Hinzurechnung von Entgelten für Schulden nach § 8 Nr. 1a GewStG (für 2010 geltende Fassung) Zinserträge und Zinsaufwendungen im Rahmen eines Cash-Poolings saldiert werden dürfen. Die Klägerin ist eine GmbH, welche in einen Unternehmensverbund eingebettet ist. Konzernmutter ist eine AG mit Sitz im Ausland. Unternehmensgegenstand

der Klägerin ist die Erbringung von Dienstleistungen an andere Unternehmen aus dem Konzernverbund. Zur Zins- und Finanzierungsoptimierung findet eine Liquiditätsbündelung der Konten statt (sog. Cash-Pooling). Zwischen der Klägerin und der AG wurde ein Rahmenkreditvertrag geschlossen, in dem festgelegt wurde, dass die AG der Klägerin einen Rahmenkredit in einer für die Führung der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit üblichen Höhe zu einem Zinssatz von 5,5 % zur Verfügung stellt. Die Klägerin führte für jedes Quellkonto in ihrer Buchhaltung ein gesondertes Verrechnungskonto, auf dem täglich die Zinsen berechnet und die dann monatlich saldiert als Aufwand oder Ertrag gebucht wurden. Im Jahresabschluss des Streitjahres 2010 wurden Zinserträge und Zinsaufwendungen saldiert und im Ergebnis lediglich Zinserträge ausgewiesen. In der Gewerbesteuererklärung wurden Entgelte für Schulden erklärt, allerdings waren hierin keine Zinsaufwendungen aus dem Cash-Pooling enthalten. Im Rahmen einer Außenprüfung gelangte der Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass eine Saldierung von Zinsaufwendungen und -erträgen gewerbsteuerlich nicht zulässig sei. Daraufhin änderte das Finanzamt seinen Bescheid. Hiergegen erhob die Klägerin Einspruch, der abgewiesen wurde, gegen diese Abweisung richtet sich die Klage.

Der BFH führt aus, dass nach § 8 Nr. 1a S. 1 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus Entgelten für Schulden hinzugezogen wird, soweit dieser Betrag bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt wurde und soweit die Summe der nach § 8 Nr. 1 GewStG vorzunehmenden Hinzurechnungen den Betrag von 100.000 € übersteigt. Schuld in diesem Sinne meint eine Belastung des Vermögens, die als betrieblich veranlasste Verpflichtung gegenüber einem anderen rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht ist (Urteile des BFH hierüber bspw. vom 29.03.2007 – IV R 55/05). Im Rahmen der Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 8 Nr. 1a S. 1 GewStG vorliegen oder nicht muss grundsätzlich jedes Schuldverhältnis für sich betrachtet werden. Eine Zusammenfassung unterliegt dem sog. Saldierungsverbot. Dies gilt entsprechend auch für die Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von Fremdkapital - in erster Linie also die Zinsen. Grundsätzlich ist also die Saldierung von Schuld- und Habenzinsen wegen des Saldierungsverbots ausgeschlossen. Das Saldierungsverbot greift schlussendlich auch dann, wenn ein Guthaben- und ein Darlehenskonto einen wirtschaftlichen Zusammenhang aufweisen, ohne einander nicht denkbar sind und die Darlehensmittel nur zweckgebunden verwendet werden dürfen. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise tritt hinter die von den Vertragsparteien gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung zurück. Es kommt stets darauf an wie die Parteien ihre rechtliche Beziehung gestaltet haben und nicht wie sie sie hätten gestalten können. In Ausnahmefällen können mehrere Verbindlichkeiten als einheitliche Schuld angesehen werden. Dies ist dann der Fall, wenn ein Auseinanderziehen der Verbindlichkeiten dem Zweck des § 8 Nr. 1 GewStG widerspräche und ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Sinn und Zweck des § 8 Nr. 1a GewStG ist es, den Ertrag des im Betrieb arbeitenden Kapitals in vollem Umfang der Besteuerung

nach dem Gewerbeertrag zu unterwerfen und im Endeffekt eine Gleichstellung zu Erträgen aus eigen- und fremdfinanziertem Kapital zu schaffen.

Für Darlehensgewährungen innerhalb eines Cash-Pools hat der BFH bisher keine hiervon abweichenden Grundsätze festgestellt. Seitens der Literatur wird an die zivilrechtliche Qualifizierung der Kapitalströme im Cash-Pool als Darlehensverträge anknüpft. Im Zweifel wird dem bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung gefolgt.

Die bisher geltenden Grundsätze für eine mögliche Zusammenfassung gelten auch bei im Rahmen eines Cash-Pooling wechselseitig gegebenen Darlehen. Danach müssen die Darlehen für eine Zusammenfassung gleichartig sein, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig miteinander verrechnet werden.

Eine Saldierung von Zinserträgen und Schuldzinsen scheidet nicht allein schon deswegen aus, weil unterschiedliche voneinander getrennt anzusehende Schuldverhältnisse vorliegen. Die Saldierung setzt eigenständige Schuldverhältnisse voraus.

Durch das Cash-Pooling entstand eine Vielzahl von Schuldverhältnissen i.S.d. § 8 Nr. 1a S. 1 GewStG. Für jedes dieser Schuldverhältnisse wurde ein Konto bei drei unterschiedlichen Kreditinstituten eingerichtet. Diese Quellkonten wurden arbeitstäglich abgerechnet und entweder ein Ertrag dem Zielkonto gutgeschrieben oder ein negativer Saldo durch Überweisung ausgeglichen. Aus zivilrechtlicher Sicht entstanden hierdurch bankarbeitstäglich wechselseitige Gelddarlehen i.S.d. §§ 488 ff BGB zwischen Klägerin und AG. Durch den in der Vereinbarung zwischen den Parteien festgelegten Zinssatz i.H.v. 5,5 % p.a. entstand für jedes einzelne Quellkonto täglich ein entsprechender Zinsaufwand oder -ertrag.

Diese wechselseitig gewährten Darlehen waren gleichartig, dienten derselben Zweckbestimmung und es fand eine tägliche Verrechnung statt. Grundsätzlich ist somit eine Zusammenfassung der Schuldverhältnisse und eine Saldierung der Zinsen möglich.

Im Ergebnis sorgt die Saldierung dafür, dass eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung der Entgelte für Schulden nur insoweit in Betracht kommt, als nach bankarbeitstäglich Verrechnung ein Schuldsaldo verbleibt. Denn nur dieser spiegelt den bankarbeitstäglich Fremdfinanzierungsbedarf der Klägerin wider. Die vielzähligen Schuldverhältnisse der Klägerin sind mithin für jeden Bankarbeitstag zusammenzufassen, fortzuschreiben und fortlaufend festzustellen und mit Blick auf einen Schuldsaldo als hinzurechnungsfähiges Entgelt i.S.d. § 8 Nr. 1a S. 1 GewStG zu behandeln.

2. BGH bestätigt Eigenkapitalzinssätze der Bundesnetzagentur

(BGH Beschlüsse v. 09.07.2019 – EnVR 41/18 und EnVR 52/18)

Strom- und Gasnetzbetreiber müssen in der dritten Regulierungsperiode mit niedrigeren Netzentgelten kalkulieren. Der Bundesgerichtshof

(BGH) hat entschieden, dass die Bundesnetzagentur die Höhe der Eigenkapitalzinsen korrekt ermittelt hat.

Im Vorfeld hatte das OLG Düsseldorf die Zinssätze als zu niedrig angesehen und der Behörde rechtsfehlerhafte Bestimmung vorgeworfen. Daraufhin hat die Regulierungsbehörde Rechtsbeschwerde beim BGH eingereicht. Der BGH hat nun die Regulierungsbehörde bestätigt. Mit der Entscheidung des BGH bleibt es bei den niedrigen Eigenkapitalzinssätzen für Strom und Gas in der dritten Regulierungsperiode.

Die Eigenkapitalverzinsung legt fest, welche Rendite Netzbetreiber aus Investitionen erzielen können. Im Jahr 2016 hatte die Bundesnetzagentur den Zinssatz für Neuanlagen von 9,05 auf 6,91 % vor Steuern gesenkt. Bei Altanlagen liegt die Verzinsung bei 5,12 % nach zuvor 7,14 %. Die kalkulatorische Verzinsung gewichtet das Eigenkapital mit 40%. Für 60% der Investitionen werden niedrigere Fremdkapitalzinsen angesetzt (2,72% für Strom und 3,03% für Gas). Die Absenkung der Zinsen wurde mit der Zinsentwicklung am Kapitalmarkt begründet.

Das OLG Düsseldorf bestätigte das Vorgehen der Regulierungsbehörde grundsätzlich, allerdings sei die aktuell anhaltende Ausnahmesituation an den Finanzmärkten nicht ausreichend berücksichtigt worden. Dem ist der BGH nicht gefolgt. Er räumt der Bundesnetzagentur bei der Wahl der Methode der Zinssatzbestimmung einen Beurteilungsspielraum ein. Trotz der historischen Ausnahmesituation sieht der BGH keine Anhaltspunkte dafür, dass die Methode der Bundesnetzagentur unangemessen oder nicht geeignet sei diese benannten Besonderheiten in angemessenem Ausmaß zu berücksichtigen.

Aus Sicht der Verbraucher dürfte, der Berechnung der Deutschen Umwelthilfe zufolge, damit über die fünf Jahre der dritten Regulierungsperiode eine Entlastung von rund zwei Milliarden Euro entstehen. Vertreter der Netzwirtschaft sagen voraus, dass durch die Entscheidung des BGH Investitionen in den dringend benötigten Verteilnetzausbau erschwert würden, da für die Kapitalgeber bisher die attraktive Verzinsung entscheidungserheblich war.

Im Ergebnis bleibt abzuwarten, welche Entscheidungsgründe vorgebracht werden und welche Optionen den Netzbetreibern dann zur Verfügung stehen.

3. Die umsatzsteuerliche Behandlung von Entgelten für die Überlassung einer Trauerhalle, sog. Aufbewahrungs- bzw. Abschiedsräume

(Finanzgericht Münster 15. Senat, Urteil v. 29.01.2019, 15 K 2858/15 U)

Die Überlassung einer Trauerhalle und in einem Abschiedshaus befindlichen Abschiedsräumen stellt eine Vermietung und Verpachtung im Sinne von § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG

dar. Die Umsätze aus dieser Überlassung sind mithin steuerfrei.

Steuerfreie Vermietungsleistungen liegen dann nicht vor, wenn dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse die Überlassung des Grundstücks oder Grundstücksteiles zum Gebrauch von anderen wesentlichen Leistungen überdeckt wird.

Bei der Vermietung der Trauerhalle und den Abschiedsräumlichkeiten handelt es sich nicht um einen unselbstständigen Bestandteil besonderer Art im Rahmen der Erbringung einer vertraglich festgelegten Gesamtleistung. Die Vermietung der Trauerhalle und Abschiedsräumlichkeiten ist auch nicht als gemischte Leistung zu qualifizieren und somit folgerichtig auch nicht in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil aufzugliedern.

Mit der Überlassung der Räumlichkeiten an ihre Kunden hat sie zeitgleich die Verfügungsmacht über besagte Räume übertragen. Der Kunde kann in dieser Zeit über die Räumlichkeiten so verfügen als seien es seine eigenen. Dies qualifiziert die Vermietung als steuerfrei i.S.d. § 4 Nr. 12a UStG.

Der Senat sieht es als unschädlich an, dass die Klägerin die Räumlichkeiten nur über kurze Zeiträume ihren Kunden überlässt. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine steuerfreie Vermietung im Sinne des § 4 Nr. 12a UStG nur dann gegeben, wenn es sich um eine auf Dauer angelegte und nicht um eine kurzfristige Überlassung handelt. Der erkennende Senat des FG Münster wertet dieses Kriterium als Unterscheidung zwischen der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe (dann steuerpflichtiger Umsatz) einerseits und der Wohnraumvermietung (dann steuerfrei) andererseits. Die Verweildauer im Hotel unterscheidet sich für gewöhnlich von der in normalem Wohnraum. Unabhängig von der Überlassungsdauer soll, aus Sicht des erkennenden Senats, auch die kurzfristige Vermietungsleistung als eine solche zunächst nach § 4 Nr. 12a UStG qualifiziert werden.

Auch aus unionsrechtlicher Sicht ist kein anderes Ergebnis abzuleiten (Grundlage bildet hier Art. 135 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL). Hier wird „die Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung einschließlich der Vermietung in Ferienlagern“ von der Steuerfreiheit für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ausgeschlossen. Der erkennende Senat interpretiert die Rechtsprechung des EuGH so, dass die Dauer der Nutzungsüberlassung ein Kriterium - indes nicht das einzige Kriterium - sein kann, welches die Abgrenzung von (steuerfreien) Vermietungsleistungen und (steuerpflichtigen) Leistungen begründet. Etwaige Nebenleistungen, die die Vermietungsleistungen wegen ihrer Kurzfristigkeit in den Hintergrund treten lassen, erkannte der erkennende Senat nicht.

Dass die Klägerin neben den Räumlichkeiten auch Mobiliar und weitere Nebenleistungen überließ, ist im Blick auf oben genannte Ausführungen und § 4 Nr. 12a UStG unschädlich. Die Mitvermietung von Mobiliar stellt innerhalb einer einheitlichen Vermietungsleistung gegenüber der Überlassung von Räumlichkeiten eine bloße Nebenleistung dar (BFH-Urteil v. 20.08.2009 – V R 21/08). Die Qualifikation einer Nebenleistung ist die, dass die neben der

Überlassung der Räumlichkeiten erbrachte Leistung keinen ganz eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Vermietung als sonstige Leistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Nach der Rechtsprechung des EuGH spielt es dabei keine Rolle, ob die Nebenleistungen auch von einem beliebigen Dritten ausgeführt werden können.

Vorliegend handelt es sich um eine typische Nebenleistung. Gerade vor dem Hintergrund eines Trauerfalls ist es für den Kunden dienlich, sich nicht selbst um Mobiliar etc. kümmern zu müssen. Nach Ansicht des erkennenden Senats stellt die Überlassung der Trauerhalle und der Abschiedsräumlichkeiten keinen unselbständigen Teil einer aus dieser Überlassung und der Überlassung der in den von der Klägerin gepachteten Räumlichkeiten vorhandenen Leichenzellen dar. Es handelt sich dabei nicht um untrennbar verknüpfte Leistungen.

4. Teilnahme eines internen Betreibers nach Art. 5 Abs. 2 Verordnung (EG) Nr. 1370 an wettbewerblichem Vergabeverfahren im öffentlichen Personenverkehr bei vorhandener Altbetrauung

(EuGH, Urteil vom 21.3.2019 – C-350/17 und >C-351/17)

Art. 5 und Art. 8 II der Verordnung (EG) Nr. 1370/2007 sind dahingehend auszulegen, dass Art. 5 VO 1370 auf ein vor dem 03.12.2019 durchgeführtes Vergabeverfahren nicht anwendbar ist.

Art. 8 II VO 1370 betrifft nur die Anwendbarkeit von Art. 5 VO 1370 und ändert nichts an der Anwendbarkeit von Art. 4 VO 1370 auf die Vergabe von öffentlichen Dienstleistungsaufträgen, die unter die Übergangsregelung fallen.

In Italien wurde eine Konzession für den öffentlichen Nahverkehr vergeben. Es wurde zugunsten eines Betreibers B entschieden. Ein nicht berücksichtigter Bieter wendete sich gegen die Entscheidung mit der Begründung, dass B wegen eines Verstoßes gegen Art. 5 Abs. 2 lit. b VO 1370 vom Vergabeverfahren hätte ausgeschlossen werden müssen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass B eine Enkelgesellschaft der französischen „RATP“ sei, die wiederum die Konzession vor Inkrafttreten der VO 1370 durch Direktvergabe gemäß Art. 5 II VO 1370 erhalten habe. B agiere somit als verbundenes Unternehmen mittelbar aus einem geschützten Markt heraus am Wettbewerb.

Dem EuGH wurden vier Fragen zur Auslegung des Art. 5 Abs. 2 und Art. 8 der VO 1370 vorgelegt. Dies sollte der Entscheidung dienlich sein, ob dieser Betreiber von einem anderen Betreiber kontrolliert wird, an den vor dem Inkrafttreten eine Direktvergabe nach der VO 1370 erfolgte. Der EuGH nahm zu lediglich einer Frage Stellung. Nämlich zur zeitlichen Anwendbarkeit von Art. 5 VO 1370. Hierfür musste sich der EuGH damit auseinandersetzen, ob die Übergangsregelung des Art. 8 Abs. 2 VO 1370 von

der Beachtung des Art. 5 Abs. 2 lit. b VO 1370 befreit hatte.

Obwohl der Wortlaut der Vorschrift des Art. 8 Abs. 2 VO 1370 eindeutig den gesamten Art. 5 VO bis zum Ende des Übergangszeitraums von der Anwendung ausnimmt, war der klagende Konkurrent der Ansicht, dass man durch teleologische Reduktion zu dem Ergebnis kommt, dass lediglich Art. 5 Abs. 3 VO 1370 von der Übergangsregelung betroffen sei. Bislang wurde diese Auffassung auch von der Europäischen Kommission vertreten.

Der EuGH allerdings erteilte dieser einschränken- den Auslegung eine Absage. Die Norm befreit nach Ansicht des EuGH im Übergangszeitraum automatisch von Art. 5 VO 1370 insgesamt, so lange nationales Recht nichts Abweichendes regelt.

Mittlerweile kann die Frage dahinstehen, da mit Erlass des § 62 Abs. 1 S. 1 PBefG im deutschen ÖSPV klargestellt wurde, dass Art. 5 Abs. 2 VO 1370 im Übergangszeitraum des Art. 8 Abs. 2 VO 1370 ebenfalls zu beachten ist.

5. Ermittlung des betriebsnotwendigen Eigenkapitals

(BGH, Beschluss vom 29.01.2019 – EnVR 63/17)

Die Berücksichtigung von Abzugskapital hängt nicht davon ab, dass ein innerer Zusammenhang zum betriebsnotwendigen Eigenkapital besteht oder dass die zu Grunde liegende Überlassung von Kapital betriebsnotwendig war.

Die aus einem Gewinnabführungsvertrag resultierende Pflicht, den im Geschäftsjahr anfallenden Gewinn nach Erstellung der Bilanz zeitnah auszukehren, begründet eine Verbindlichkeit im Sinne von § 7 Abs. 2 S. 1 und 2 Nr. 5 GasNEV.

Zur Darlegung der Betriebsnotwendigkeit von Umlaufvermögen ist es erforderlich, die Entwicklung von Liquidität und kurzfristig fälligen Verbindlichkeiten über das gesamte Geschäftsjahr hinweg darzustellen.

In energiewirtschaftlichen Verwaltungsverfahren ist eine Anschlussrechtsbeschwerde entsprechend den Regeln über die Anschlussrevision im Zivilprozess statthaft.

Die Zulässigkeit der Anschlussrechtsbeschwerde hängt davon ab, dass sie einen Lebenssachverhalt betrifft, der mit dem von der Rechtsbeschwerde erfassten Gegenstand in einem unmittelbaren rechtlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang steht.

Im hier zu entscheidenden Fall geht es um einen Gasverteilnetzbetreiber, dem die Verteilanlagen von seiner Muttergesellschaft verpachtet wurden. Die BNetzA hat die Erlösobergrenze für die zweite Regulierungsperiode niedriger angesetzt als von der Betroffenen begehrt wurde. Die Betroffene wendete ein, dass die BNetzA Neuanlagen, welche im Basis-

jahr erstmals aktiviert wurden im Jahresanfangsbestand mit Null angesetzt hat. Zudem bemängelte die Betroffene, dass das Umlaufvermögen nur in Höhe von $\frac{1}{12}$ des Jahresumsatzes anerkannt und Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen als Abzugskapital berücksichtigt wurden.

Bezüglich der Neuanlagen und der Verbindlichkeiten aus Gewinnabführungsverträgen wurde die BNetzA vom Beschwerdegericht zur Neubescheidung verpflichtet. Dagegen legte die BNetzA Anschlussrechtsbeschwerde ein. Der BGH ist der Ansicht, dass die Behandlung als Abzugskapital nicht deshalb ausgeschlossen ist, weil die Verbindlichkeiten keinen Zusammenhang mit dem betriebsnotwendigen Eigenkapital haben, sondern dass ein solcher innerer Zusammenhang zwischen Eigenkapital und Abzugskapital gar nicht erforderlich sei.

Für die Ermittlung des für die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung maßgeblichen Eigenkapitals sind nach § 7 Abs. 1 S. 2 GasNEV zwei Schranken zu berücksichtigen. Für die erste Hürde dürfen Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens nur insoweit berücksichtigt werden, als sie betriebsnotwendig sind. Von diesem so ermittelten betriebsnotwendigen Kapital sind das Abzugskapital und das verzinsliche Fremdkapital abzuziehen. Der Senat hat bereits entschieden, dass Abzugskapital nach Maßgabe von § 7 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 GasNEV auch insoweit zu berücksichtigen ist, als sein Betrag den Betrag des betriebsnotwendigen Eigenkapitals übersteigt, so dass im Ergebnis ein negativer Kapitalbetrag anzusetzen wäre. Deshalb kann es durchaus sein, dass ein höherer Betrag für das notwendige Umlaufvermögen anzusetzen ist, gleichwohl hat der Netzbetreiber die Notwendigkeit des Umlaufvermögens auch in dieser Konstellation konkret darzulegen.

Daneben hängt die Behandlung als Abzugskapital nicht davon ab, ob die zu Grunde liegende Überlassung von Kapital betriebsnotwendig war. Eine solche Unterscheidung findet sich nicht im Wortlaut des § 7 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 GasNEV wieder. Sie würde auch dem Sinn und Zweck der Vorschrift widersprechen. Mit dem Abzug von zinslos überlassenen Kapital soll verhindert werden, dass ein Netzbetreiber eine Eigenkapitalverzinsung für Mittel erhält, für deren Bereitstellung ihm keine Kosten in Form von Zinsen entstanden sind. Dieser Ausschluss muss auch dann gelten, wenn die Überlassung der angezeigten Mittel für den Betrieb des Netzes nicht erforderlich ist.

Auch die Tatsache, dass die Pflicht zur Gewinnabführung auf gesellschaftlicher Grundlage beruht, führt nicht unweigerlich dazu, dass es an erforderlichem Netzbezug fehlt. Ein Netzbezug ist bereits schon dann anzunehmen, wenn die abzuführenden Gewinne aus dem Netzbetrieb stammen.

Ein Ausschluss des Abzugs kann auch nicht deshalb angenommen werden, weil die Verbindlichkeiten auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage beruhen und bei einem nicht zur Gewinnabführung verpflichteten Netzbetreiber nicht anfallen würden. § 7 Abs. 1 und 2 GasNEV differenziert nicht danach, auf welcher rechtlichen Grundlage die Kapitalüberlassung erfolgt ist. Entscheidend ist, ob es sich um eine Vermögensposition handelt, aus der eine (zinslose) Kapitalüberlassung durch Dritte resultiert. Es wäre

auch möglich, dass eine solche Konstellation bei Mitteln auftaucht, die dem Netzbetreiber auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage überlassen werden.

Der BGH führt weiter aus, dass die Pflichten aus Gewinnabführungsverträgen eine Verbindlichkeit im Sinne von § 7 Abs. 1 S. 1 und 2 Nr. 5 GasNEV begründen. Bei den abzuführenden Gewinnen handelt es sich nicht um Eigenkapital, da diese der Gesellschaft nicht auf Dauer zur Verfügung stehen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass mit dem Gewinnabführungsvertrag von vornherein feststeht, dass das betreffende Kapital der Gesellschaft nicht auf Dauer erhalten bleibt, da es auszukehren ist. Solche Mittel sind deshalb als kurzfristige und zinslose Überlassung anzusehen.

6. Kein Kapitalkostenaufschlag für die Jahre 2016 und 2017

(OLG Düsseldorf, Beschluss vom 07.03.2019 – 3 Kart 121/17 (V))

Mit (noch nicht rechtskräftigen Beschlüssen) stellt das OLG Düsseldorf fest, dass ein Gasverteilnetzbetreiber nach dem Wortlaut des § 10a ARegV keinen Anspruch auf Einbeziehung der Kapitalkosten der Jahre 2016 und 2017 für die in diesen Jahren getätigten Neuinvestitionen in den Kapitalkostenaufschlag für das Jahr 2018 hat.

Nach Ansicht des 3. Senats folgt aus einer systematischen Auslegung sowohl der Novelle der Anreizregulierungsverordnung (ARegV) als auch der Norm des § 10a ARegV, dass eine Ablösung des bisherigen Finanzinstrumentariums durch den Kapitalkostenaufschlag materiell erst mit der dritten Regulierungsperiode einsetze. Die periodenbezogene Zuordnung und Abgrenzung betreffe Kapitalkosten aus Erweiterungs- und Umstrukturierungsinvestitionen sowie Kapitalkosten aus Ersatzinvestitionen.

Auch der Sinn und Zweck des Kapitalostenaufschlags lässt kein anderes Urteil zu.

§ 10a Abs. 8 S. 1 ARegV i.V.m. § 10a Abs. 5 und 6 ARegV gibt eine 40%ige kalkulatorische Verzinsungsbasis vor, welche seinem Wortlaut nach eindeutig ist und keinen Raum für Auslegung lässt.

7. Bewerbung eines kommunalen Eigenbetriebs im Konzessionsverfahren

(LG Berlin, Urteil vom 04.04.2019 – 2 U 5/15 Kart)

Leitsätze:

- 1. Vorbeugender Rechtsschutz in Form einer Unterlassungsklage nach § 33 Abs. 2 GWB kann bei der Vergabe öffentlicher Verkehrswege für den Betrieb von Leitungen nach § 46 EnWG bereits vor der endgültigen Entscheidung der Kommune über die Konzessionsvergabe gewährt werden, wenn ernsthafte und greifbare tatsächliche Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Kommune**

- beabsichtigt, die Konzession an einen Mitbewerber zu vergeben.
2. Die Beteiligung eines rechtlich unselbständigen Eigenbetriebs der Kommune an einem solchen Verfahren ist, wie aus § 46 Abs. 6 EnWG folgt, grundsätzlich möglich.
 3. Das aus dem materiellen Kartellrecht folgende Neutralitätsgebot verlangt im Falle einer Eigenbewerbung der Kommune strikte organisatorische und personelle Trennung zwischen der verfahrensleitenden Stelle der Kommune und der als Bieter beteiligten Organisationseinheit der Kommune. Diese ist bei der Zuordnung beider Stellen zu demselben Ressort (hier: Senatsverwaltung für Finanzen) in der Regel nicht gewahrt.
 4. Bei der Gewichtung der Auswahlkriterien muss dem Kriterium des sicheren Netzbetriebs ein besonderer Stellenwert zukommen, da die Zuverlässigkeit der Versorgung und die Ungefährlichkeit des Betriebs der Verteilungsanlagen von fundamentaler Bedeutung für die Versorgungssicherheit ist. Die Bewertung des „sicheren Netzbetriebs“ mit einem Anteil von knapp 16% stellt eine mit den Zielen des § 1 EnWG unvermeidbare Mindergewichtung dar.
 5. Werden in dem von der Kommune mitgeteilten Katalog der Vergabekriterien der Sache nach Unterkriterien gebildet, so folgt aus dem Transparenzgebot, dass deren Gewichtung den Bietern vorab mitzuteilen ist.
 6. §§ 33 Abs. 1, 19 GWB begründen grundsätzlich keinen Anspruch auf Abschluss eines Konzessionsvertrags zugunsten des im Rahmen einer Konzessionsvergabe unbillig benachteiligten Bieters. Ein solcher Anspruch kann allenfalls dann in Betracht kommen, wenn das kartellrechtswidrige Verhalten auf andere Weise nicht vermieden werden kann. In der Regel besteht jedoch auch die Möglichkeit, das Konzessionsvergabeverfahren (teilweise) zu wiederholen.
 7. Ein Bieter kann im Fall seiner unbilligen Behinderung grundsätzlich auch nicht den Ausschluss des bevorzugten Konkurrenten vom Konzessionsvergabeverfahren verlangen. Das gilt auch für den Fall, dass der Konkurrent formale Vorgaben der verfahrensleitenden Stelle nicht eingehalten hat, da diese Vorgaben in erster Linie der Strukturierung des Verfahrens dienen und regelmäßig keine subjektiven Rechte der anderen Bieter begründen.

Kurzhinweise

1. Vergabe von Wasserkonzessionen

(BGH, Beschluss v. 26.02.2019 – KZR 22/18)

BGH weist Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision im Urteil des OLG Düsseldorf vom 21.03.2018 (VI-2 U (Kart) 6/16) zurück. In der hier vorliegenden Sache bestätigt der BGH, dass die Gemeinde bei der Vergabe von Trinkwasserkonzessionen an das Diskriminierungsverbot gebunden ist, das eine unbillige Behinderung der Bewerber verbietet, wenn sie in Ausübung ihres kommunalen Selbstverwaltungsrechts die Wasserversorgung nicht hoheitlich ausgestaltet, sondern privatrechtliche Konzessionen in einem wettbewerblichen Verfahren vergibt.

2. Konzessionsabgaben nicht auf Wassergebühren umlegbar

(VGH Hessen, Urteil vom 11.12.2018 – 5 A 1307/17)

Die Heranziehung von Grundstückseigentümern zu Wassergebühren durch eine Stadt für das Jahr 2012 erklärt der Hessische VGH für rechtswidrig. Es wurden Konzessionsabgaben unzulässigerweise auf die Grundstückseigentümer umgelegt. Der VGH stellte in seinem Urteil fest, dass im Streitfall keine wirksame satzungsrechtliche Grundlage vorgelegen habe. Die im Pacht- und Dienstleistungsentgelt enthaltene Konzessionsabgabe gehöre nicht zu den Kosten, die auf die Gebührenpflichtigen umgelegt werden dürfen. Hierdurch seien überhöhte Gebührensätze festgelegt worden. Dies sei rechtswidrig.

3. Keine Abzinsung von bestimmten Verbindlichkeiten nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Null- und Negativzinsen

(LfSt Niedersachsen, Verfügung vom 02.05.2019 – S 2741-436-St 242)

Grundsätzlich müssen nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG unverzinsliche Verbindlichkeiten, deren Laufzeit mindestens 12 Monate beträgt und die nicht auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen, abgezinst werden.

Folgende Verbindlichkeiten sind wegen der andauernden Niedrigzinsphase einer Verzinsung gleichzustellen:

- a) Kredite, die die Banken von der Zentralbank erhalten
- b) Weiterleitungsdarlehen, die die Banken für ausgewählte Investitionsvorhaben (z.B. Wohnungsbau) von Förderbanken erhalten
- c) Kundeneinlagen

4. Cum-ex-Verfahren: Klage mit klaren Worten abgewiesen

(FG Köln, PM vom 19.07.2019)

„Die mehrfache Erstattung einer nur einmal einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer ist bereits denkotwendig ausgeschlossen“, erklärt das Finanzgericht Köln in einem aktuellen Urteil mit deutlichen Worten zu cum-ex-Geschäften.

Im Streitfall ging es um Aktiengeschäfte, die außerbörslich im Rahmen eines Leerverkaufs getätigt worden waren. Die Aktiengeschäfte wurden vor dem Dividendenstichtag mit einem Anspruch auf die zu

erwartende Dividende (Cum-Dividende) abgeschlossen und nach dem Dividendenstichtag vereinbarungsgemäß mit Aktien ohne Dividendenanspruch (Ex-Dividende) angedient. In Frage stand nun, ob dem Aktienkäufer (Leerkäufer) ein Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer zustand.

Vom FG Köln wurde dies nun verneint. Der Käufer der Aktie wird bei einem außerbörslichen Leerverkauf nicht bereits durch Abschluss des Kaufvertrags wirtschaftlicher Eigentümer der ihm später zu liefernden Aktien. Somit steht ihm kein Erstattungsanspruch hinsichtlich der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer zu.

Sonderfragen

1. Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG bei Umsätzen im Zusammenhang mit Bestattungswäldern

(Verfügung des LfSt Niedersachsen vom 12.07.2018 - S 7168-113-St 173)

Nach dem niedersächsischen Bestattungsgesetz (BestattG) vom 08. Dezember 2005, Nds. GVBl 2005, S. 381, ist in Niedersachsen die Beisetzung von Urnen mit der Asche Verstorbener zwischen den Wurzeln von Bäumen in sog. Friedwäldern möglich, sofern der Friedwald ein Friedhof im Sinne des Gesetzes ist (§ 12 Absatz 5 Satz 1 BestattG). Träger von Friedhöfen können in Niedersachsen nur Gemeinden und Kirchengemeinden sein (§ 13 Abs. 1 Satz 1 BestattG); sie können aber Dritte mit dem Betrieb von Friedhöfen beauftragen (§ 13 Abs. 1 Satz 2 BestattG).

Nach bundeseinheitlich abgestimmter Rechtsauffassung erfolgt die Unterhaltung eines Bestattungswaldes durch eine juristische Person öffentlichen Rechts (jPöR) nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG. Ist das für den Betrieb eines Bestattungswaldes genutzte Grundstück allerdings einem bestehenden land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet, entfaltet die jPöR auch hinsichtlich der Leistungen des Bestattungswaldes eine unternehmerische Tätigkeit. Da es sich nicht um eine unproduktive Tätigkeit handelt, unterliegen die Leistungen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 2005 - V R 28/03 - BStBl 2006 II S. 280) [1].

Soweit das Einräumen von Liegerechten zur Einbringung von Urnen unter Begräbnisbäumen hier nach als steuerbar zu beurteilen ist, kann es als Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei sein. Erforderlich ist hierfür, dass räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzellen überlassen werden, sodass Dritte von einer Nutzung der Parzelle ausgeschlossen sind. Die Überlassung ist nicht steuerfrei, wenn die Kunden lediglich das Recht zur Beisetzung einer Urne im Wurzelbereich eines bestimmten Baumes erlangt haben

(BFH-Urteile vom 21. Juli 2017 - V R 3/17 - BStBl 2018 II S. 372 und V R 4/17 - BStBl 2018 II S. 370).

Steht der Bestattungswald nicht im Eigentum einer Gemeinde oder Kirchengemeinde, räumt der Waldbesitzer ihr eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit (§ 1090 BGB) zur Nutzung bestimmter Bäume für die Waldbestattung ein und erhält hierfür einen Anteil an den Bestattungsgebühren („Baumpacht“). Im Übrigen wird der Wald weiterhin forstwirtschaftlich genutzt. In diesen Fällen bestehen Leistungsbeziehungen zwischen dem Waldbesitzer und der Gemeinde einerseits und zwischen Gemeinde und dem Kunden andererseits. Die Leistung des privaten Waldbesitzers an die Gemeinde besteht in der Überlassung der beschränkten persönlichen Dienstbarkeit (§ 1090 BGB) zur Nutzung bestimmter Bäume für die Bestattung und die Leistung der Gemeinde an den Kunden in der Überlassung des Rechts auf Nutzung einer Ruhestätte.

Die Einräumung der beschränkten persönlichen Dienstbarkeit durch den Waldbesitzer an die Gemeinde ist umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 12 Buchstabe c UStG (Abschnitt 4.12.8. Abs. 1 UStAE). Hat der Waldbesitzer weitere Maßnahmen zur Erhaltung des Bestattungswaldes in einem angemessenen Zustand durchzuführen (z.B. Ersetzung eines abgestorbenen Bestattungsbaumes durch eine Jungpflanze), liegen insoweit steuerfreie Nebenleistungen im Sinne des Abschnitts 3.10. Abs. 5 UStAE vor. Alle weiteren Leistungen, die der Waldbesitzer im Zusammenhang mit dem Betrieb des Bestattungswaldes an die Gemeinde oder unmittelbar an den Kunden erbringt (z.B. Werbung für das Konzept, Kundenführungen, Unterhaltung der Ruhestättendatenbank, Durchführung von Beerdigungen, Einräumung des Rechts zur Nutzung einer Ruhestätte, Gebühreneinzahlung und -verteilung, Anlegen und Unterhalten eines Parkplatzes), sind umsatzsteuerpflichtig und unterliegen der Regelbesteuerung.

Betreibt der Waldbesitzer den Bestattungswald im eigenen Namen, sind seine Leistungen gegenüber den Kunden unter den Voraussetzungen der o. b. BFH-Urteile vom 21. Juni 2017 - V R 3/17 - und –

V R 8/17 - (a. a. O.) steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG.

2. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur unionsrechtskonformen Auslegung des § 9 Nr. 7 GewStG; Folgen aus dem Urteil des EuGH vom 20. September 2018 in der Rechtssache C-685/16 (EV)

Der EuGH hat mit Urteil vom 20. September 2018, BStBl 2019 II S. [1], entschieden, dass die Voraussetzungen für die Kürzung nach § 9 Nr. 7 GewStG bei Gewinnen aus Anteilen an einer Tochtergesellschaft, die ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz in einem Staat außerhalb der EU hat (Drittstaatsachverhalt), gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 ff. AEUV verstößt.

Nach dem Ergebnis einer Erörterung der obersten Finanzbehörden der Länder ist die geltende Gesetzesfassung des § 9 Nr. 7 GewStG auf Drittstaatsachverhalte mit folgenden Maßgaben anzuwenden:

- Die Beteiligung von mindestens 15 % an der Tochtergesellschaft muss zu Beginn des Erhebungszeitraums bestehen, wenn die in § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG enthaltene Voraussetzung, nach der die Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen bestehen muss, eine Kürzung ausschließen würde.
- Die besonderen Voraussetzungen für die Bruttoerträge, die von der Tochtergesellschaft bezogen werden, nach § 9 Nr. 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG müssen nicht erfüllt sein.
- Die besonderen Voraussetzungen für Gewinne aus Einzelgesellschaften, die über die Tochtergesellschaft bezogen werden, nach § 9 Nr. 7 Satz 4 bis 6 GewStG und die Nachweisvorschriften des § 9 Nr. 7 Satz 7 GewStG hierzu sind nicht anzuwenden.

Vorstehende Grundsätze gelten in allen offenen Fällen und bis zur Anwendung einer gesetzlichen Neuregelung des § 9 Nr. 7 GewStG.

Diese Erlasse ergehen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen.

3. Steuerliche Gewinnermittlung; Bewertung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG, Übergang auf die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“

(BMF, Schreiben vom 19.10.2018 (BStBl 2018 I S. 1107))

Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen sind u. a. die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik anzuwenden (§ 6a Absatz 3 Satz 3 Einkommensteuergesetz - EStG).

Sofern in diesem Zusammenhang bislang die „Richttafeln 2005 G“ von Professor Klaus Heubeck verwendet wurden, ist zu beachten, dass diese durch die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ ersetzt wurden.

Das BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2005 (BStBl 2005 I S. 1054) nimmt unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 13. April 1999 (BStBl

1999 I S. 436) zum Übergang auf neue oder geänderte biometrische Rechnungsgrundlagen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen Stellung. Unter Berücksichtigung der in diesen Schreiben dargelegten Grundsätze ergibt sich für die Anwendung der neuen „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ in der steuerlichen Gewinnermittlung nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

1. Steuerliche Anerkennung der „Heubeck-Richttafeln 2018 G“
 - [1] Die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ werden als mit den anerkannten versicherungsmathematischen Grundsätzen im Sinne von § 6a Absatz 3 Satz 3 EStG übereinstimmend anerkannt.
2. Zeitliche Anwendung
 - [2] Die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ können erstmals der Bewertung von Pensionsrückstellungen am Ende des Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt werden, das nach dem 20. Juli 2018 (Tag der Veröffentlichung der neuen Richttafeln) endet. Der Übergang hat einheitlich für alle Pensionsverpflichtungen und alle sonstigen versicherungsmathematisch zu bewertende Bilanzposten des Unternehmens zu erfolgen. Die „Richttafeln 2005 G“ können letztmals für das Wirtschaftsjahr verwendet werden, das vor dem 30. Juni 2019 endet.
3. Verteilung des Unterschiedsbetrages nach § 6a Absatz 4 Satz 2 EStG
 - [3] Nach § 6a Absatz 4 Satz 2 EStG kann der Unterschiedsbetrag, der auf der erstmaligen Anwendung der „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ beruht, nur auf mindestens drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt der jeweiligen Pensionsrückstellung zugeführt werden (Verteilungszeitraum). Die gleichmäßige Verteilung ist sowohl bei positiven als auch bei negativen Unterschiedsbeträgen erforderlich. Bei einer Verteilung des Unterschiedsbetrages auf drei Wirtschaftsjahre gilt Folgendes:
 - a) Zuführungen am Ende des Wirtschaftsjahres, für das die „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ erstmals anzuwenden sind (Übergangsjahr)
 - [4] Am Ende des Wirtschaftsjahres, für das die neuen Rechnungsgrundlagen erstmals anzuwenden sind (Übergangsjahr), ist die jeweilige Pensionsrückstellung zunächst auf der Grundlage der bisherigen Rechnungsgrundlagen (z. B. „Richttafeln 2005 G“) nach § 6a Absatz 3 und Absatz 4 Satz 1 und 3 bis 5 EStG zu ermitteln. Anschließend ist zu demselben Stichtag die so ermittelte Rückstellung um ein Drittel des Unterschiedsbetrages zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung am Ende des Übergangsjahres nach den „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ und den bisher verwendeten Rechnungsgrundlagen zu erhöhen oder – bei negativem Unterschiedsbetrag – zu vermindern. Ist die Pensionsrückstellung, die sich nach Satz 1 ergibt (Ist-Rückstellung auf Grundlage der bisherigen Rechnungsgrundlagen), niedriger als der Teilwert der Pensionsverpflichtung gemäß

§ 6a Absatz 3 EStG nach den bisherigen Rechnungsgrundlagen (Soll-Rückstellung), kann ein negativer Unterschiedsbetrag insoweit gekürzt werden (entsprechend R 6a Absatz 22 Satz 3 EStR 2012).

[5] Die Verteilungsregelung gilt auch für Versorgungszusagen, die im Übergangsjahr erteilt werden; das insoweit beim Bundesfinanzhof anhängige Verfahren (Aktenzeichen XI R 34/16) bleibt abzuwarten.

b) Zuführungen im Folgejahr

[6] In dem auf das Übergangsjahr folgenden Wirtschaftsjahr (Folgejahr) ist die Pensionsrückstellung zunächst auf Grundlage der „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ nach § 6a Absatz 3 und Absatz 4 Satz 1 und 3 bis 5 EStG zu ermitteln. Die so berechnete Pensionsrückstellung ist um ein Drittel des Unterschiedsbetrages gemäß Randnummer 4 zu vermindern oder zu erhöhen.

[7] Wird in einem Folgejahr eine Pensionszusage neu erteilt oder erhöht sich bei einer bestehenden Zusage die Verpflichtung, sind insoweit die Pensionsrückstellungen in vollem Umfang auf der Basis der „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ ohne Verteilung eines Unterschiedsbetrages zu bewerten.

c) Zuführungen im zweiten Folgejahr

[8] In dem auf das Übergangsjahr folgenden zweiten Wirtschaftsjahr (zweites Folgejahr) ist die Pensionsrückstellung auf Grundlage der „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ gemäß § 6a Absatz 3 und Absatz 4 Satz 1 und 3 bis 5 EStG zu ermitteln. Eine Kürzung der Rückstellung unterbleibt.

d) Arbeitgeberwechsel

[9] Die Grundsätze der Randnummern 4 bis 8 gelten auch bei einem Übergang des Dienstverhältnisses im Übergangsjahr und Folgejahr auf einen neuen Arbeitgeber aufgrund gesetzlicher Bestimmungen, z.B. nach § 613a BGB. In Fällen eines Arbeitgeberwechsels im Sinne von § 5 Absatz 7 Satz 4 EStG im Übergangsjahr oder in vorherigen Jahren hat der neue Arbeitgeber die Grundsätze der Randnummern 4 bis 8 entsprechend zu berücksichtigen.

e) Billigkeitsregelung

[10] Aus Billigkeitsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn der Unterschiedsbetrag für sämtliche Pensionsverpflichtungen eines Betriebes anstelle der Berechnung nach den Randnummern 4 bis 9 insgesamt als Differenz zwischen den Teilwerten nach den „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ und den bisherigen Rechnungsgrundlagen am Ende des Übergangsjahres ermittelt und dieser Gesamtunterschiedsbetrag in unveränderter Höhe auf das Übergangsjahr und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt wird, indem von der Summe der Pensionsrückstellungen nach den „Richttafeln 2018 G“ am Ende des Übergangsjahres zwei Drittel und am Ende des Folgejahres ein Drittel dieses Gesamtunterschiedsbetrages abgezogen werden.

[11] Hat sich der Bestand der Pensionsberechtigten im Folgejahr durch einen Übergang des

Dienstverhältnisses aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung verändert, ist das für dieses Wirtschaftsjahr zu berücksichtigende Drittel des Gesamtunterschiedsbetrages entsprechend zu korrigieren.

[12] Wird der maßgebende Unterschiedsbetrag über mehr als drei Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt, gelten die Regelungen der Randnummern 4 bis 11 unter Berücksichtigung der veränderten Zuführungsquoten und Übergangszeiträume entsprechend.

4. Andere Verpflichtungen, die nach § 6a EStG bewertet werden

[13] Die Grundsätze dieses Schreibens gelten für andere Verpflichtungen, die nach den Grundsätzen des § 6a EStG zu bewerten sind (z.B. Vorruhestandsleistungen), entsprechend.