

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

April 2013

Gesetzgebung

1. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften

Mit der BT-Drucksache 17/12375 vom 19.2.2013 haben die Fraktionen CDU/CSU und FDP einen neuen Gesetzesantrag eingebracht, in dem auch Gesetzesänderungen aus dem ursprünglichen, inzwischen gescheiterten, Jahressteuergesetz 2013 aufgenommen wurden.

Die Regelungen betreffen vor allem die Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie sowie Anpassungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, der Rechnungsstellungsrichtlinie sowie der so genannten Mutter-Tochter-Richtlinie. Letzere betrifft hauptsächlich die Doppelbesteuerung von Dividendenzahlungen und anderen Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaft. Darüber hinaus sind unter anderem Regelungen zur privaten Nutzung von Elektro-Geschäftsfahrzeugen enthalten.

2. Bundesrat stimmt Besteuerung von Streubesitzdividenden zu

In seiner Sitzung am 1.3.2013 hat der Bundesrat dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses (BT-Drucksache 17/12465) zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 (C-284/09) zugestimmt.

Damit sind u.a. Dividenden aus einer Beteiligung von weniger als 10 % (Streubesitz), gemäß § 8b Abs. 4 KStG, die nach dem 28.2.2013 einem Anteilseigner zufließen, steuerpflichtig; keiner Steuerpflicht dagegen unterliegen die Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen.

3. Anträge zur Verhinderung der Privatisierung der Wasserversorgung und Beschluss des Bundesrats zur Dienstleistungskonzessionsrichtlinie

Zahlreiche Fraktionen haben Anträge gegen eine "Privatisierung der Wasserversorgung durch die Hintertür" (Fraktionen Bündnis 90/die Grünen mit BT-Drucksache 17/12394 vom 20.2.2013, SPD-Fraktionen mit BT-Drucksache 17/12519 vom 27.2.2013 sowie Linksfraktionen mit BT-Drucksache 17/12482 vom 26.2.2013) eingebracht.

Nach Ansicht der Fraktionen gibt es Grund zur Annahme, dass bei der geplanten Vergabe von Dienstleistungskonzessionen durch die EU-Kommission die Wasserversorgung vielfach von Preiserhöhungen und mittelfristigen Qualitätsverlusten betroffen sein könnte. Eine private Bereitstellung der Wasserversorgung bringe hohe Risiken für das Allgemeinwohl, da die Gefahr besteht, dass notwendige Investitionen für die Instandhaltung und die Erneuerung der Versorgungsanlagen unterbleiben könnten und damit die Aufrechterhaltung der guten Wasserqualität auf der Strecke bleibe.

Mit Beschluss vom 1.3.2013 (BR-Drucksache 785/12 (B)) hat der Bundesrat über den Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Konzessionsvergabe entschieden, dass er - wie auch bereits im Beschluss vom März 2012 vertreten - keinen Bedarf für einen Legislativakt zur Vergabe von Dienstleistungskonzessionen auf europäischer Ebene sieht. Er wiederholte insbesondere seine Forderung, die Trinkwasserversorgung von dem Anwendungsbereich der Richtlinie auszunehmen, da es die notwendige Gewährleistung einer sicheren, qualitativ hochwertigen und gesundheitlich unbedenklichen Wasserversorgung verbiete, Wasser zur freien Handelsware werden zu lassen.

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

Rechtsprechung

1. Sponsoringtätigkeit eines Zweckverbands zur Wasserversorgung

Mit Beschluss vom 13.12.2012 (4 A 437/11) bestätigte das Sächsische Oberverwaltungsgericht die Entscheidung der Vorinstanz (VG Dresden, Urteil vom 3.5.2011, 7 K 1244/10), dass die Spenden- und Sponsoringtätigkeit als Beitrag zur Stabilisierung sozialer und kultureller Angebote keine weitere auf einen Wasserversorgungszweckverband übertragene Aufgabe ist.

Die Anordnung der Kommunalaufsichtsbehörde an einen Wasserversorgungszweckverband, sicherzustellen, dass seine Wasserversorgungs-GmbH, deren Alleingesellschafter der Zweckverband ist und deren er sich zur Erfüllung seiner Aufgaben bedient, ihre Spenden- und Sponsoringtätigkeit einstellt, ist rechtmäßig.

Ein kommunaler Zweckverband - ebenso wie die Wasserversorgungs-GmbH - beschränkt sich auf die Aufgaben, für die er gegründet wurde. Es gehört gerade nicht zu den ihm übertragenen Pflichtaufgaben, Spenden zu leisten und Sponsoring zu betreiben. Der Zweckverband ist Monopolist, dessen Kunden einem Anschluss- und Benutzungszwang unterliegen. Somit bedarf es keinerlei Maßnahmen zur Imagepflege oder Kundenwerbung. Zur Wahrnehmung der eigentlichen Verbandsaufgaben im Rahmen der Daseinsvorsorge, die sich am Gemeinwohl orientiert, gehört keine Spenden- und Sponsoringtätigkeit. Zulässig sind nur solche Maßnahmen im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit und der Werbung, die der konkreten Aufgabenerfüllung dienen, wie bspw. die Information der Versorgungsempfänger über den Benutzungszwang, die Anschlussbedingungen und die Kosten der Wasserversorgung.

Durch die Anordnung der Untersagung der Spenden- und Sponsoringtätigkeit liegt nach Ansicht der Richter auch kein Eingriff in das Selbstverwaltungsrecht gemäß Art. 28 Abs. 2 Satz 2 des Grundgesetzes vor. Der Zweckverband ist gebunden an die Erfüllung der satzungrechtlichen Aufgaben.

2. Zur Umsatzsteuerpflicht eines städtischen Betriebskostenzuschusses

Der von einer Stadt an einen Verein zur Förderung des Fremdenverkehrs in dieser Stadt gezahlte Betriebskostenzuschuss unterliegt nach dem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 21.11.2012 (4 K 526/11) nicht der Umsatzbesteuerung.

Folgender Fall liegt dem Urteil zu Grunde:

Der Verein erhielt im Streitfall neben einer vertraglich vereinbarten und umsatzsteuerpflichtig behandelten Zahlung von 160 000 € (brutto), für die Übernahme des touristischen Marketings eine weitere, mit Vertrag vom 27.9.1983 vereinbarte Zahlung, in Höhe von 525 000 € als Betriebskostenzuschuss. Dieser Zuschuss wurde vom Verein als echter Zuschuss ohne Leistungsaustausch und damit als nicht umsatzsteuerpflichtig behandelt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde der Betriebskostenzuschuss aufgrund eines angenommenen Leistungsaustauschverhältnisses seitens des Finanzamts der Umsatzsteuerpflicht unterworfen. Dagegen wehrte sich der Verein mit Erfolg.

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen. Dieser muss sich zwingend aus einem bestehenden Rechtsverhältnis ergeben, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Hierbei bildet die Vergütung den Gegenwert der Leistung. An eben diesem Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung fehlte es nach Ansicht des Gerichts, sodass mangels eines Leistungsaustausches keine Umsatzsteuerpflicht bestand.

Folgende Gründe werden weiter angeführt:

Die vom Verein erbrachten Leistungen kamen einer Vielzahl unterschiedlicher Leistungsempfänger zugute, in erster Linie den Bürgern der Stadt, den Touristen, dem Hotel- und Gaststättengewerbe, den Teilnehmern und Veranstaltern von Messen, Tagungen etc. Die Leistungen wirkten sich zwar im Interesse der Stadt aus, wurden allerdings nicht an die Stadt als Leistungsempfängerin erbracht. Auch orientierte sich die Höhe des Zuschusses nicht an den Vorteilen, die die Stadt möglicherweise aus den Leistungen des Vereins hätte ziehen können. Zwar war ohne die Zuschussgewährung die Leistungserbringung des Vereins nicht möglich, allerdings dienten die Zahlungen lediglich dazu, dem Verein seine unternehmerische Tätigkeit als solche zu ermöglichen. Ein Leistungsaustausch war nicht gegeben und ergab sich auch nicht aus der Vereinbarung.

Der Zuschuss stellte auch kein Entgelt von dritter Seite dar. Zwar erhielten die oben genannten Leistungsempfänger einen Vorteil in Form eines niedrigeren Entgelts für die Inanspruchnahme von Leistungen, allerdings war dies nicht der primäre Zweck der Zuschussgewährung (Förderung der Tätigkeit des Vereins), sondern nur eine - nach Ansicht der Richter - unbeachtliche Folge.

3. Konzessionsvergabe für die Wasserversorgung

Die Entscheidung einer Gemeinde, im Rahmen der öffentlichen Ausschreibung die Konzession für die Wasserversorgung nach dem für Sie vorteilhaftesten Angebot zu vergeben, verstößt nicht gegen die Verpflichtung zur Durchführung eines transparenten und diskriminierungsfreien Wettbewerbsverfahrens (Urteil des Oberlandesgerichts Hamm vom 26.9.2012, I-12 U 142/12).

Ein unterlegener Bieter hatte einstweiligen Rechtsschutz eingereicht, um die Konzessionsvergabe für den Betrieb eines Wasserversorgungsnetzes vorläufig schnellstmöglich zu verhindern. Die Gemeinde hätte, so der unterlegene Bieter, nach öffentlicher Ausschreibung ein kommunales Gemeindewerk bei der Vergabe bevorzugt und damit kein transparentes und diskriminierungsfreies Verfahren durchgeführt. Dem widersprach das OLG.

Das OLG stellte zunächst fest, dass die Konzessionsvergabe für die Wasserversorgung grundsätzlich aufgrund eines privatrechtlichen Vertrags erfolgte. Damit handelt es sich nicht um einen der vergaberechtlichen Nachprüfung unterliegenden öffentlichen Auftrag. Die Vergabe einer Dienstleistungskonzession, wie im vorliegenden Fall, unterliegt nicht den Voraussetzungen des GWB. Seinen Primärrechtsschutz kann der Bieter aber nach den §§ 280 Abs. 1, 311 Abs. 2, 241 Abs. 2 BGB erlangen.

Die Gemeinde habe bei der Vergabe nicht gegen die allgemeinen Wettbewerbsgrundsätze eines transparenten und diskriminierungsfreien Verfahrens verstoßen. Auch gelte dies für die Auswahl, die Gewichtung und die Bewertung der Zuschlagskriterien. Die Entscheidung der Gemeinde war zudem ausreichend begründet, sodass nach einer Interessensabwägung des Gerichts eine vorläufige Untersagung der Konzessionsvergabe unterblieben ist.

4. Zur Position der Kommune bei der Konzessionsvergabe

Dem Beschluss des Oberlandesgerichts Düsseldorf vom 9.1.2013 (VII-Verg 26/12) nach kann sich eine von Kommunen und einem strategischen Partner aus der Energiebranche neu gegründete Netzgesellschaft, nach Vergabe der Betriebsführung, um die Strom- und Gaskonzessionen der Kommunen selbst bewerben. Von einer grundsätzlichen Voreingenommenheit der Kommunen kann bei der Vergabe der Konzessionen nicht ausgegangen werden.

Nach einem im Vorfeld der Konzessionsvergabe EU-weit bekannt gemachten Verfahren nach der SektVO wurde ein strategischer Partner gesucht, der beim Betrieb der Versorgungsnetze Führungsaufgaben kaufmännischer und technischer Art übernehmen sollte. Entsprechende Zuschlagskriterien wie z.B. die Risikoabdeckung und die Wirt-

schaftlichkeit des Projekts waren in den Vergabeunterlagen enthalten. Bei der Entscheidung über die strategische Partnerschaft kam das wirtschaftlichste Angebot zum Tragen. Die gegen diese Entscheidung geäußerten Bedenken - Verstoß gegen das Nebenleistungsverbot des § 3 Abs. 2 KAV - verneinte das OLG Düsseldorf mit der Begründung, diese Vergabeentscheidung sei unabhängig von der Vergabe der Konzessionsverträge, sodass die nach § 46 Abs. 3 Satz 5 EnWG und §§ 2 und 3 KAV maßgebenden Wertungsfaktoren weder unmittelbar noch ausschließlich anzuwenden seien.

Eine einheitliche Vergabe der beiden Dienstleistungen sei zwar möglich, aber nicht zwingend, sodass eine Aufteilung der Verfahren nicht zu beanstanden ist. Das Gericht wies darauf hin, dass eine möglicherweise bestehende Voreingenommenheit der Kommunen und eine etwaige, nicht diskriminierungsfreie Auswahl des Konzessionsnehmers Vergaberechtsverstöße im Verfahren der Konzessionsausschreibung wären und nicht bei der vorgenannten streitbefangenen Vergabe der Betriebsführung anzusetzen sind.

5. EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung eines kommunaler Aquaparks

Nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs handelt es sich bei den Leistungen eines städtischen Aquaparks um gemeinschaftsrechtlich von der Mehrwertsteuer befreite Leistungen, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (EuGH-Urteil vom 21.2.2013, C-18/12).

Die vom EuGH entschiedene Vorlagefrage betraf einen Aquapark, der gegen Zahlung einer Eintrittsgebühr mehrere Schwimmbecken, ein Kinderplanschbecken, Wasserrutschen, ein Massagebad, ein Naturschwimmbad, ein Beachvolleyball-Feld, Tischtennisplatten und Sportgeräte zur Miete zur Verfügung stellte. Die Anlage wurde von keinem Sportverein, keiner Sporteinrichtung und keiner Schule genutzt.

Nach Art. 132 Buchstabe m) der Mehrwertsteuer-Richtlinie (MwStSysRL) befreien die Mitgliedstaaten bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben. Im Streitfall war dem EuGH u.a. die Frage vorgelegt worden, ob nicht organisierte und nicht planmäßige sportliche Betätigungen als "Sport" im Sinne der vorgenannten Vorschrift angesehen werden können. Dies bejahte der EuGH und führte zudem aus, dass der Zugang zu einem Aquapark, der den Besuchern nicht nur Einrichtungen anbietet, die der Ausübung sportlicher Betätigungen dienen, sondern auch andere Arten der Unterhaltung oder Erholung, eine in einem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistung darstellen kann.

Da die Umsetzung des Art. 132 Buchstabe m) der MwStSysRL im deutschen Umsatzsteuerrecht mit einem abweichenden Normzweck in § 4 Nr. 22b

UStG - hier umfasst die Steuerbefreiung sportliche Veranstaltungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht - erfolgte, bleibt abzuwarten, ob das Urteil weitergehende Auswirkungen auf die deutsche Finanzverwaltung, den Gesetzgeber und insbesondere kommunale öffentliche Bäderbetriebe haben wird.

6. Kurzhinweise

6.1. Klage der Bundesrepublik Deutschland gegen Qualifizierung der Sanierungsklausel als Beihilfe unzulässig

(Gericht der Europäischen Kommission, Beschluss vom 18.12.2012, T-205/11)

Die Klage der Bundesrepublik Deutschland wegen Nichtigerklärung des Beschlusses 2011/527/EU der Kommission vom 26.1.2011 über die staatliche Beihilfe Deutschland C 7/10 (Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG stellt eine rechtswidrige Beihilferegelung i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar, da sie selektiv Unternehmen in Schwierigkeiten begünstigt) wird abgewiesen.

Die Klage wurde erst nach Ablauf der Klagefrist eingereicht und ist damit unzulässig.

6.2. Kein Betriebsübergang bei Erwerb einer verwalteten Immobilie

(Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 15.11.2012, 8 AZR 683/11)

Das von einer Hausverwaltung betreute Grundstück stellt kein Betriebsmittel dar, sondern ist das Objekt der Verwaltungstätigkeit. Die Arbeitsverhältnisse der mit der Grundstücksverwaltung betrauten Arbeitnehmer der Hausverwaltungsgesellschaft gehen deshalb nicht auf den Erwerber der verwalteten Immobilie über.

6.3. Umsatzsteuerpflicht beim Umbau einer kommunalen Sportanlage

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 8.11.2012, C-299/11)

Für Plätze die im Eigentum eines Steuerpflichtigen Dritten stehen und die er durch einen Dritten hat umbauen lassen, ist das Europäische Recht wie folgt auszulegen:

Für die Zwecke einer mehrwertsteuerbefreiten wirtschaftlichen Tätigkeit wird auf Grundlage der Summe aus dem Wert des Grund und Bodens, auf dem sich diese Plätze befinden und den Kosten für den Umbau dieser Plätze Mehrwertsteuer erhoben, sofern der Steuerpflichtige die auf diesen Wert und Kosten entfallende Mehrwertsteuer noch nicht ent-

richtet hat und die benannten Plätze nicht unter eine Steuerbefreiung fallen.

6.4. Innergesellschaftliche Ausgleichsansprüche nach Versteuerung einer verdeckten Gewinnausschüttung

(Oberlandesgericht Frankfurt/Main, Urteil vom 28.11.2012, 23 U 118/03)

Ob und in welcher Höhe innergesellschaftliche Ausgleichsansprüche gegen einen Gesellschafter bestehen, der verdeckte Gewinnausschüttungen erhalten hat, wenn die Gesellschaft nach Aufdeckung des Sachverhalts durch die Steuerbehörden die sich daraus ergebende Steuerschuld erfüllt, entschied sich das Gericht für eine analoge Anwendung des § 426 BGB.

6.5. Umsatzsteuerliche Entnahme bei Strom- und Wärmenutzung aus BHKW im Einfamilienhaus

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 12.12.2012, XI U R 3/10)

Erzeugt der Betreiber eines Blockheizkraftwerks in einem Einfamilienhaus neben Wärme auch Strom, den er teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz einspeist, ist er umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer einzustufen.

Hat der Betreiber den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Blockheizkraftwerks geltend gemacht, liegt in der Verwendung von Strom und Wärme für den Eigenbedarf eine der Umsatzsteuer unterliegende Entnahme vor. Dies gilt jedoch nicht für die aus technischen Gründen nicht zur Heizung nutzbare Abwärme.

Bemessungsgrundlage der Entnahme von Strom und Wärme für den Eigenbedarf sind die für die Strom- und Wärmeerzeugung mit dem Blockheizkraftwerk angefallenen so genannten Selbstkosten. Allerdings nur dann, soweit ein Einkaufspreis für Strom und Wärme nicht zu ermitteln ist.

6.6. Wasserversorgungsanschluss für Hinterliegergrundstück

(Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg, Urteil vom 20.9.2012, 1 S 3072/11)

Die in einer Wasserversorgungssatzung einer Gemeinde dem einzelnen Eigentümer auferlegte Pflicht, sein Grundstück, auf dem Wasser verbraucht wird, an die öffentliche Wasserversorgungsanlage anzuschließen, wenn es an eine öffentliche Straße mit einer betriebsfertigen Versorgungsleitung grenzt oder seinen unmittelbaren Zugang zu einer solchen Straße durch einen Privatweg hat, setzt die tatsächliche und rechtliche Möglichkeit voraus, ein Grundstück an eine öffentliche Versorgungsleitung anzuschließen.

Bei leitungsgebundenen Einrichtungen der Wasserversorgung ist die tatsächliche Anschlussmöglichkeit regelmäßig gegeben, wenn das Grundstück unmittelbar an eine kanalisierte Straße angrenzt, in der die Leitungen, an die angeschlossen werden soll, bis in Höhe des anzuschließenden Grundstücks verlegt sind.

Ein Grundstück, das weder an eine öffentliche Straße grenzt noch seinen unmittelbaren Zugang zu einer solchen Straße durch einen Privatweg hat (Hinterliegergrundstück), ist rechtlich nur dann an die öffentliche Wasserversorgungsleitung anschließbar, wenn die Möglichkeit, Wasser durch ein anderes Grundstück zu leiten, dauerhaft gesichert ist. Erforderlich ist dabei eine dingliche Sicherung des Durchleitungsrechts.

Sonderfragen

1. Vorsteuerabzug aus Gebäudeaufwendungen im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage - Berichtigungszeitraum"

(LSF Sachsen, Verfügung vom 11.9.2012, S 7300 - 193/12 - 213)

Mit Urteilen vom 19.7.2011 (Az.: XI R 29/10, XI R 29/09, XI R 21/10) hat der BFH entschieden, dass Kosten für eine Dachsanierung bzw. für die Errichtung eines Gebäudes in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen aus dem Betrieb der auf dem Dach installierten Photovoltaikanlage (PV-Anlage) stehen.

1. Anschaffung/Herstellung eines ansonsten nichtunternehmerisch verwendeten Gebäudes

Das Betreiben einer PV-Anlage auf dem Dach eines ansonsten nichtunternehmerisch verwendeten Gebäudes führt dem Grunde nach zu einer unternehmerischen Mitbenutzung des Gebäudes.

Beträgt die unternehmerische Verwendung des Gebäudes mindestens 10 % (unternehmerische Mindestnutzung, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG), kann das Gebäude bzw. der entsprechende Gebäudeanteil dem Unternehmen zugeordnet werden. Wird das Gebäude teilweise nichtwirtschaftlich i.e.S. genutzt, besteht insoweit ein generelles Zuordnungsverbot. Besteht die nichtunternehmerische Nutzung in einer unternehmensfremden Verwendung, hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht; allerdings ist der Abzug der Vorsteuer aus dem unternehmensfremd genutzten Gebäudeteil nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen, sofern dieses nach dem 31.12.2010 hergestellt oder angeschafft wurde.

Zur Abgrenzung des unternehmerischen Verwendungsanteils von dem nichtunternehmerischen Verwendungsanteil des Gebäudes wendet der BFH die Grundsätze der Vorsteueraufteilung des § 15 Abs. 4 UStG analog an.

Der Anteil der unternehmerischen Nutzung ist nicht nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu berechnen, da die Nutzflächen innerhalb des Gebäudes nicht mit den Nutzflächen des Daches vergleichbar sind.

Vielmehr stellt der Umsatzschlüssel, vorbehaltlich einer anderen vom Steuerpflichtigen gewählten Schätzungsmethode, einen sachgerechten Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG dar. Der Umsatzschlüssel stellt auf das Verhältnis der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich der Dachfläche zur Summe der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich des Gebäudes und der Dachfläche ab.

Bei der Ermittlung des Umsatzschlüssels kann nicht auf die erzielten Umsätze für die Einspeisung des Stroms durch die PV-Anlage abgestellt werden. Denn damit würde kein adäquater Aufteilungsmaßstab gewählt werden. Soweit tatsächliche Vermietungsumsätze vorhanden sind, sind diese für die Ermittlung der Verhältnisse anzusetzen.

Zunächst hat der Unternehmer den Aufteilungsmaßstab zu ermitteln. Es bestehen keine Bedenken, diesem Aufteilungsmaßstab zu folgen, sofern kein offensichtliches Missverhältnis zwischen den (fiktiven) Umsätzen für die Vermietung des gesamten Gebäudes und den (fiktiven) Umsätzen für die Vermietung der Dachflächen besteht.

Soweit der Unternehmer das Gebäude zulässigerweise seinem Unternehmen zugeordnet hat, kann er die Vorsteuer aus den Herstellungskosten des Gebäudes inklusive Dach grundsätzlich entsprechend dem ermittelten Aufteilungsschlüssel abziehen. § 15 Abs. 1b i.V.m. § 27 Abs. 16 UStG sind zu beachten.

2. Dachsanierung im Zusammenhang mit dem Einbau einer PV-Anlage

Bei Dachsanierungsleistungen handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen, die das gesamte Gebäude betreffen. Bei Dachsanierungsleistungen im Zusammenhang mit dem Einbau einer PV-Anlage ist daher entsprechend den Ausführungen in Tz. 1 für den Vorsteuerabzug auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen. Auf die Grundsätze zur Ermittlung des zutreffenden Umsatzschlüssels in Tz. 1 wird verwiesen. Im prozentualen Verhältnis der unternehmerischen Dachnutzung ist in diesen Fällen ein Vorsteuerabzug möglich.

Nimmt der Unternehmer allein aus statischen Gründen für die PV-Anlage erforderliche Verstärkungen des Dachstuhl vor, besteht kein Nutzungs- und Funktionszusammenhang der Baumaßnahmen mit

dem Gebäude selbst. Vielmehr ist ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der Erzeugung und dem Verkauf des Stroms gegeben. Insoweit ist ein voller Vorsteuerabzug aus diesen Baumaßnahmen möglich.

3. Ermittlung der fiktiven Mieten

3.1 Dachpacht

Für die Ermittlung der fiktiven Vermietungsumsätze hinsichtlich der Dachfläche können Anhaltspunkte aus dem Internet entnommen werden, zum Beispiel unter:

- <http://www.photovoltaiik-web.de/dacheignung/dach-mieten-und-vermieten.html>
- <http://www.solaranlagen-portal.com/photovoltaik/wirtschaftlichkeit/dachflaechen-vermietung>
- <http://www.bauen.de/ratgeber/neue-energien-umwelt/solaranlagen-photovoltaik/photovoltaik/artikel/solardach-mieten-und-vermieten.html>

Die Bandbreite liegt zwischen 2 € bis 4 € pro m² mit Modulen überdeckter Dachfläche im Jahr bzw. zwischen 20 € bis 30 € je installiertem kWp (Kilowatt Peak, elektrische Leistung von Solarzellen/ Nennleistung) im Jahr.

Unter http://dachmiete.dachboerse.biz/?c=dachmiete_online_berechnen!-00014-1309606007-00000 ist eine überschlägige Berechnung der Dachmiete für 20 Jahre für Dächer ab einer Größe von 300 m² möglich.

Ein Mietzins am oberen Rand der Richtwerte ist nur bei optimalen Bedingungen erreichbar (Südausrichtung, Dachneigung 20° bis 30°, keine Verschattung, geringer Abstand zum Einspeisepunkt des Netzbetreibers).

Ein Ansatz von bis zu 3 € pro m² mit Modulen überdeckter Dachfläche im Jahr kann in der Regel ohne weitere Prüfung übernommen werden. Sollte der Unternehmer einen höheren Ansatz begehren, trägt er hierfür die Feststellungslast.

3.2 Vermietungsumsatz für das Gebäudeinnere

Die Finanzämter haben die erzielbare Miete für das Gebäude nach den Umständen des Einzelfalles selbst zu ermitteln. Zu berücksichtigen sind die Nutzungsart des Gebäudes, seine Bauweise, Lage usw. Anhaltspunkte können gegebenenfalls die Bewertungsstellen liefern. Ist das Gebäude selbstvermietet, ist die tatsächlich erzielte Miete oder Pacht zugrunde zu legen.

4. Anschaffung/Herstellung eines Gebäudes vor Gültigkeit des § 15 Abs. 1b UStG

Hatte der Unternehmer bei einem teilunternehmerisch genutzten Gebäude den Abzug der Vorsteuer aus den gesamten Herstellungs-/Anschaffungskosten beantragt und liegen die Voraussetzungen für eine Zuordnung des Gebäudes vor, soll das Finanzamt mit dem betreffenden Unternehmer klären, ob dieser seinen Antrag auf volle Zuordnung

des Gebäudes zum unternehmerischen Bereich aufrechterhalten möchte. Ist dies der Fall, ist die unternehmensfremde Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern.

5. Dachverpachtung

Die vorgenannten Grundsätze zur Bestimmung des Umfanges der unternehmerischen Nutzung sind auch auf Fälle anzuwenden, in denen das Dach nach einem Neubau oder einer Sanierung verpachtet wird.

6. PV-Anlagen auf landwirtschaftlichen Gebäuden

Wird das Gebäude im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs, der der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) unterliegt, verwendet, ist die Ermittlung der nicht abziehbaren Vorsteuer in entsprechender Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG ebenfalls nach dem Verhältnis der fiktiven Mieten vorzunehmen (Abschn. 24.7 Abs. 2 UStAE).

7. Berichtigungszeitraum

Der BFH hat mit Urteil vom 14.7.2010 (Az.: XI R 9/09) entschieden, dass für Betriebsvorrichtungen, die als wesentliche Bestandteile auf Dauer in ein Gebäude eingebaut werden, der für Grundstücke geltende Vorsteuerberichtigungszeitraum von 10 Jahren gilt.

Der BFH begründet dies damit, dass der Gesetzgeber in § 15a Abs. 1 UStG lediglich eine Differenzierung zwischen Wirtschaftsgütern, für die ein fünfjähriger Berichtigungszeitraum gilt, und Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, für die der zehnjährige Berichtigungszeitraum gilt, vorgenommen hat und keine besondere Regelung für Betriebsvorrichtungen vorsieht. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass Betriebsvorrichtungen im Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 UStG nicht als selbstständige Wirtschaftsgüter mit einem fünfjährigem Berichtigungszeitraum zu behandeln sind, wenn sie mit dem Grund und Boden fest verbunden oder in das Gebäude zu dessen Herstellung eingefügt sind, weil sie dann nach § 94 Abs. 1 und Abs. 2 BGB Teil des Grundstücks bzw. Gebäudes sind.

Aus dieser BFH-Entscheidung ergeben sich unter anderem Konsequenzen für Photovoltaikanlagen. Photovoltaikanlagen stellen Betriebsvorrichtungen dar, die als selbstständige Wirtschaftsgüter eigenständige (d.h. vom Grundstück unabhängige) Zuordnungsobjekte im umsatzsteuerlichen Sinne sind. Erfährt die Photovoltaikanlage z.B. durch einen Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung eine Änderung der Verhältnisse i.S. d. § 15a Abs. 7 UStG, bestimmt sich der Berichtigungszeitraum wie folgt:

7.1 Auf-Dach-Photovoltaikanlagen

Auf-Dach-Photovoltaikanlagen gehören regelmäßig nicht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes. Solche Anlagen sind im Allgemeinen für

die Zweckerfüllung des Gebäudes ohne jede Bedeutung. Das Gebäude wird vielmehr auch ohne die Anlage nach der Verkehrsanschauung regelmäßig als fertiggestellt angesehen.

Auf-Dach-Photovoltaikanlagen unterliegen deshalb grundsätzlich dem fünfjährigen Berichtigungszeitraum.

7.2 Dachintegrierte Photovoltaikanlagen

Dachintegrierte Photovoltaikanlagen dienen zugleich als Dachdeckungsersatz und sind somit wesentlicher Gebäudebestandteil nach § 94 Abs. 2 BGB, sodass für die Bestimmung des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG die ansonsten umsatzsteuerrechtlich selbständige Beurteilung der Anlage nicht in Betracht kommt. Es gilt der zehnjährige Berichtigungszeitraum.

2. Steuerlicher Querverbund - Keine Erteilung von verbindlichen Auskünften

(OFD Rheinland, Verfügung vom 23.11.2012, - S 2706 - 1039 - St 134 -)

Kriterien für die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art wegen enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung von einigem Gewicht nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG - Keine Erteilung von verbindlichen Auskünften.

Die Kriterien für die Anerkennung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art wegen einer objektiv engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG sollen zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder erörtert und abgestimmt werden.

Von der Erteilung verbindlicher Auskünfte zu der Thematik ist daher bis zum Abschluss der Erörterungen, über die wir gesondert informieren werden, abzusehen.

Dies gilt entsprechend für beantragte verbindliche Auskünfte zur Zusammenfassung von Tätigkeiten in einer Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG) oder durch vergleichbare Gestaltungen (z.B. Organschaft, § 15 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 und § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG).

Inhaltlich gleichlautend: OFD Münster vom 23.11.2012 - S 2706 - 151 - St 13 - 33.

3. Steuerpflicht kommunaler Kindertagesstätten

(OFD Niedersachsen, Verfügung vom 15.1.2013, S 2706 - 182 - St 241)

Der BFH hat mit Urteil vom 12.7.2012 (I R 106/10, BStBl II 2012 S. 837) entsprechend der bisherigen Verwaltungsauffassung entschieden, dass Kommunen mit dem Unterhalten von gebührenpflichtigen Kindergärten nicht hoheitlich tätig sind, sondern

Betriebe gewerblicher Art (BgA) unterhalten. Ertrag- und umsatzsteuerlich ergeben sich die folgenden Konsequenzen:

a) Körperschaftsteuer-Pflicht

Die Kommune ist wie alle anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) wegen jedes einzelnen von ihr unterhaltenen BgA Subjekt der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer ist dabei für jeden BgA gesondert zu ermitteln und mittels Steuerbescheid gegenüber der jPöR festzusetzen. Weil die jPöR nach § 1 Abs. 1 Nr. 4, § 4 KStG bereits dann subjektiv unbeschränkt körperschaftpflichtig ist, wenn der BgA nur mit Einnahmeerzielungsabsicht betrieben wird, ein Totalgewinn also nicht zu erwarten ist, ist auch bei dauerdefizitären Tätigkeiten grundsätzlich ein Einkommen zu ermitteln (§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG).

Nach § 156 Abs. 2 AO kann die Festsetzung von Steuern unterbleiben, wenn feststeht, dass die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Betrag stehen. Kommunale Kindergärten bzw. Kindertagesstätten sind i.d.R. dauerdefizitär (vgl. BMF-Schreiben vom 12.11.2009 - IV C 7 - S 2706/08/10004 [2009/074239], BStBl I 2009 S. 1303).

Es ist bei dauerdefizitären Kindergärten/Kindertagesstätten deshalb nicht zu beanstanden, wenn von der Kommune keine Körperschaftsteuer-Erklärungen abgegeben werden.

Eine ertragsteuerliche Auswirkung kann sich aber eventuell dann ergeben, wenn der Kindergarten bzw. die Kindertagesstätte aufgegeben wird. Die Aufgabe eines BgA führt zur Überführung sämtlicher im Betriebsvermögen des BgA befindlichen Wirtschaftsgüter ins Hoheitsvermögen der jPöR und zieht die Aufdeckung der darin enthaltenen stillen Reserven nach sich (insbesondere in Grundstücken).

Dasselbe gilt, wenn künftig der Besuch eines Kindergartens bzw. einer Kindertagesstätte beitragsfrei sein sollte, weil dies den Wegfall der oben genannten Einnahmeerzielungsabsicht und damit ebenfalls die Aufgabe des BgA zur Folge hat. Unabhängig von der Aufgabe des BgA führt auch die Veräußerung eines Grundstücks zur Aufdeckung der stillen Reserven.

Den Kommunen ist daher vom Niedersächsischen Städtetag mitgeteilt worden, dass es, auch wenn die Nichtabgabe von Steuererklärungen wie oben ausgeführt nicht beanstandet wird, im Einzelfall für die Kommune durchaus sinnvoll sein kann, die angefallenen Verluste durch das Finanzamt gesondert feststellen zu lassen, um diese mit einem gegebenenfalls später anfallenden Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn zu verrechnen.

R 73 Abs. 2 KStR 2004 sieht vor, dass Veranlagungen und gesonderte Feststellungen für Körperschaften, die unter § 156 Abs. 2 AO fallen, seitens der Finanzverwaltung durchzuführen sind, wenn die Körperschaften dies beantragen.

Soweit die Kindergärten/Kindertagesstätten bei den Finanzämtern steuerlich als steuerbegünstigte BgA Zweckbetriebe i.S. des § 68 Nr. 1 Buchst. b AO erfasst und als gemeinnützige anerkannt sind, ändert sich an der bisherigen ertragsteuerlichen Behandlung nichts.

Kindergärten, Kinderhorte und Kindertagesstätten der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften bilden keinen BgA, weil bei ihnen regelmäßig eine pastorale Aufgabenwahrnehmung im Vordergrund steht.

b) Umsatzsteuer-Pflicht

Umsatzsteuerlich hat die Entscheidung des BFH keine Auswirkungen, da die Leistungen von Kindergärten bzw. Kindertagesstätten i.d.R. nach § 4 Nr. 25 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind (unter gleichzeitigem Ausschluss des Vorsteuerabzugs).

Gleichwohl sind in dem Vordruck "Anl. UR zur Umsatzsteuer-Erklärung" die steuerfreien Kindergarten-Umsätze anzugeben (Veranlagungsverfügung III/8 Nr. 2 vom 26.7.2005, unter 3 c).

4. Steuerliche Behandlung von Entschädigungen, die den ehrenamtlichen ersten und weiteren Bürgermeistern und Bürgermeisterinnen, den gewählten Stellvertretern der Landräte und Landrätinnen sowie den Gemeinschaftsvorsitzenden von Verwaltungsgemeinschaften gewährt werden

(Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 7.2.2013 - S 2337.1.1-1/11 St32; (Bezug: FMS vom 28.12.2012, Az.: 34 - S 2337 - 007 - 46 791/12))

Zur steuerlichen Behandlung von Entschädigungen, die den ehrenamtlichen ersten und weiteren Bürgermeistern und Bürgermeisterinnen, den gewählten Stellvertretern der Landräte und Landrätinnen sowie den Gemeinschaftsvorsitzenden von Verwaltungsgemeinschaften gewährt werden, wird Folgendes bekannt gegeben (vgl. R 3.12 Abs. 3 Satz 10 LStR 2011):

1 Allgemeines

1.1 Einkünfte

Die den ehrenamtlichen Gemeinderatsmitgliedern und Kreisräten gewährten Entschädigungen nach Art. 20a Abs. 1 GO oder Art. 14a Abs. 1 LKrO unterliegen grundsätzlich als Einnahmen aus "sonstiger selbstständiger Arbeit" im Sinn des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG der Einkommensteuer (vgl. Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen zur Steuerlichen Behandlung der Entschädigungen, die den ehrenamtlichen Mitgliedern

kommunaler Vertretungsorgane gewährt werden vom 28.12.2012 (FMBI 2013 S. 3). Dagegen sind die den ehrenamtlichen kommunalen Wahlbeamten und Wahlbeamtinnen (Ehrenbeamten und Ehrenbeamtinnen) im Sinn des Art. 1 des Gesetzes über kommunale Wahlbeamte und Wahlbeamtinnen (KWBG) vom 24.7.2012 (GVBI 2012 S. 366, BayRS 2022-1-1), geändert durch Bekanntmachung vom 16.10.2012 (GVBI 2012 S. 528), gewährten Entschädigungen nach Art. 53 KWBG sowie die jährliche Sonderzahlung nach Art. 55 KWBG den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinn des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen. Sie unterliegen damit dem Steuerabzug vom Arbeitslohn (§§ 38 ff. EStG). Zu diesem Personenkreis gehören

- a. die ehrenamtlichen ersten Bürgermeister und Bürgermeisterinnen,
- b. die ehrenamtlichen weiteren Bürgermeister und Bürgermeisterinnen,
- c. der gewählte Stellvertreter des Landrats oder der Landrätin.

Die den Gemeinschaftsvorsitzenden der Verwaltungsgemeinschaften nach Art. 10 Abs. 2 VGemO in Verbindung mit Art. 30 Abs. 2 Satz 1, Art. 20a Abs. 1 GO gezahlten Entschädigungen sind ebenfalls den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinn des § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen, weil die Gemeinschaftsvorsitzenden ebenso wie die ehrenamtlichen ersten und weiteren Bürgermeister und Bürgermeisterinnen die Beschlüsse des Entscheidungsgremiums vollziehen.

1.2 Steuerfreiheit

Steuerfrei sind

- a. nach Maßgabe des § 3 Nr. 13 EStG Reisekostenvergütungen, die nach den Vorschriften des Bayerischen Reisekostengesetzes gewährt werden;
- b. nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG Aufwandsentschädigungen, soweit sie Aufwendungen abgelten, die einkommensteuerrechtlich berücksichtigungsfähige Aufwendungen abgelten.

2 Anerkennung steuerfreier Aufwandsentschädigungen (§ 3 Nr. 12 Satz 2 EStG)

2.1 Ehrenamtliche erste Bürgermeister und Bürgermeisterinnen

Von den ehrenamtlichen ersten Bürgermeistern und Bürgermeisterinnen gewährten Entschädigungen (Art. 53 Abs. 2 KWBG) bleibt monatlich ein Betrag von 33 1/3 v.H. steuerfrei, mindestens ein Betrag von 175 €, höchstens jedoch der Betrag der in Anlage 2 zu Art. 46 Abs. 1 KWBG für berufsmäßige erste Bürgermeister und Bürgermeisterinnen in kreisangehörigen Gemeinden als oberster Rahmenbetrag der Dienstaufwandsentschädigung festgesetzt ist (Art. 46 Abs. 1 in Verbindung mit Absatz 3 KWBG).

2.2 Ehrenamtliche weitere Bürgermeister und Bürgermeisterinnen

Von der weiteren Entschädigung, die ehrenamtlichen weiteren Bürgermeistern und ehrenamtlichen weiteren Bürgermeisterinnen nach Art. 53 Abs. 4 KWBG für ihre besondere Inanspruchnahme als kommunale Wahlbeamte und kommunale Wahlbeamtinnen neben der Vergütung für ihre Gemeinderatstätigkeit nach Art. 20a Abs. 1 GO zustehenden Entschädigung gezahlt wird, bleibt monatlich ein Betrag in Höhe von 33 1/3 v.H. steuerfrei, mindestens der Unterschiedsbetrag zwischen 175 € und dem für die ehrenamtliche Gemeinderatstätigkeit gemäß der Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen zur Steuerlichen Behandlung der Entschädigungen, die den ehrenamtlichen Mitgliedern kommunaler Vertretungsorgane gewährt werden vom 28.12.2012 (FMBl 2013 S. 3) berücksichtigten steuerfreien Betrag, höchstens jedoch der Betrag, um den der in Anlage 2 zu Art. 46 Abs. 1 KWBG für berufsmäßige weitere Bürgermeister und Bürgermeisterinnen in vergleichbaren Gemeinden als Dienstaufwandsentschädigung festgesetzte oberste Rahmenbetrag für die ehrenamtliche Gemeinderatstätigkeit in diesen Gemeinden gemäß der Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen zur Steuerlichen Behandlung der Entschädigungen, die den ehrenamtlichen Mitgliedern kommunaler Vertretungsorgane gewährt werden vom 28.12.2012 (FMBl 2013 S. 3) berücksichtigten steuerfreien Betrag übersteigt.

2.3 Gewählter Stellvertreter des Landrats oder der Landrätin

Von der weiteren Entschädigung für die besondere Inanspruchnahme als ehrenamtlicher gewählter Stellvertreter des Landrats oder der Landrätin, die dem gewählten Stellvertreter des Landrats oder der Landrätin nach Art. 53 Abs. 4 KWBG gezahlt wird, bleibt monatlich ein Betrag von 175 € steuerfrei.

2.4 Jährliche Sonderzahlung

In die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des nach den Nrn. 2.1 bis 2.3 steuerfreien Teils der Entschädigungen ist die nach Art. 55 KWBG zu leistende Sonderzahlung mit einzubeziehen.

2.5 Gemeinschaftsvorsitzende der Verwaltungsgemeinschaften

Von der dem Gemeinschaftsvorsitzenden einer Verwaltungsgemeinschaft gewährten Entschädigung bleibt monatlich ein Betrag von 175 € steuerfrei.

2.6 Nachholung nicht ausgeschöpfter Monatsbeträge

Die Nachholung nicht ausgeschöpfter Monatsbeträge in anderen Monaten desselben Kalenderjahres ist zulässig. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die in den Nrn. 2.1 bis 2.3 und 2.5 bezeichnete Tätigkeit jeweils während eines ganzen Kalenderjahres ausgeübt wurde.

2.7 Fahrtkostenerstattung

Soweit im Rahmen der Entschädigung nach Art. 53 Abs. 2 KWBG oder der weiteren Entschädigung nach Art. 53 Abs. 4 KWBG die tatsächlichen Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Dienststelle erstattet werden, werden diese neben den steuerfreien Beträgen nach den Nrn. 2.1 bis 2.6 als steuerfreie Aufwandsentschädigung anerkannt; bei Benutzung eines eigenen Kraftfahrzeugs ist die Wegstreckenentschädigung nach dem Bayerischen Reisekostengesetz maßgebend.

2.8 Mitglied mehrerer kommunaler Vertretungsorgane

Steuerpflichtige, die gleichzeitig Mitglied mehrerer kommunaler Vertretungsorgane sind bzw. mehrere Tätigkeiten als kommunale Wahlbeamte oder Wahlbeamtinnen ausüben, können steuerfreie Entschädigungen nach den Nrn. 2.1 bis 2.7, nach Nr. 2 der Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen zur Steuerlichen Behandlung der Entschädigungen, die den ehrenamtlichen Mitgliedern kommunaler Vertretungsorgane gewährt werden vom 28.12.2012 (FMBl 2013 S. 3) und nach Nr. 2 der Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen zur Steuerlichen Behandlung von Entschädigungen, die den ehrenamtlichen Bezirkstagsmitgliedern, den Bezirkstagspräsidenten und Bezirkstagspräsidentinnen und ihren gewählten Stellvertretern gewährt werden vom 28.12.2012 (FMBl 2013 S. 7) nebeneinander beziehen. R 3.12 Abs. 3 Satz 6 LStR 2011 ist insoweit nicht anzuwenden.

3 Wirkung der steuerfreien Aufwandsentschädigungen

Mit den steuerfreien Entschädigungen nach Nr. 2 sind alle Aufwendungen, die mit einer ehrenamtlichen Tätigkeit im Sinn der Nr. 2 zusammenhängen, mit Ausnahme der Aufwendungen für Dienstreisen, abgegolten. Es bleibt den Steuerpflichtigen unbenommen, ihre tatsächlichen Aufwendungen, soweit sie nicht Kosten der Lebensführung sind, die ihre wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt, gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. In diesem Falle können die tatsächlichen Aufwendungen insoweit, als sie die steuerfreien Entschädigungen übersteigen, als Werbungskosten berücksichtigt werden.

4 Schlussbestimmungen

Diese Bekanntmachung tritt mit Wirkung vom 1.8.2012 in Kraft. Mit Ablauf des 31.7.2012 tritt die Bekanntmachung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen zur Steuerlichen Behandlung von Entschädigungen, die den ehrenamtlichen Mitgliedern kommunaler Vertretungsorgane gewährt werden; hier: Ehrenamtliche erste und weitere Bürgermeister, gewählte Stellvertreter der Landräte, Gemeinschaftsvorsitzende von Verwaltungsgemeinschaften vom 22.1.1979 > abgedruckt in Karte 5.1< (FMBl 1979 S. 25), zuletzt geändert durch Bekanntmachung vom 27.5.2009 >abgedruckt in Karte 6.2< (FMBl 2009 S. 187), außer Kraft.

5. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG); Organisatorische Eingliederung; Überarbeitung von Abschnitt 2.8 UStAE

(BMF-Schreiben vom 7.3.2013, IV D 2 - S 7105/11/10001)

Der Bundesfinanzhof hat sich mit Urteil vom 7.7.2011 - V R 53/10 - zur organisatorischen Eingliederung bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft geäußert. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden die folgenden Abschnitte des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vom 1.10.2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch diverse BMF-Schreiben geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Absatz 7 wird wie folgt gefasst und danach werden folgende neue Absätze 8 bis 11 eingefügt:

"Organisatorische Eingliederung

(7) ¹Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen wird (BFH-Urteil vom 28.1.1999, V R 32/98, BStBl II S. 258). ²Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet (BFH-Urteile vom 5.12.2007, V R 26/06, BStBl 2008 II S. 451, und vom 3.4.2008, V R 76/05, BStBl II S. 905). ³Der aktienrechtlichen Abhängigkeitsvermutung aus § 17 AktG kommt keine Bedeutung im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung zu (vgl. BFH-Urteil vom 3.4.2008, V R 76/05, a.a.O.). ⁴Nicht ausschlaggebend ist, dass die Organgesellschaft in eigenen Räumen arbeitet, eine eigene Buchhaltung und eigene Einkaufs- und Verkaufsabteilungen hat, da dies dem Willen des Organträgers entsprechen kann (vgl. BFH-Urteil vom 23.7.1959, V 176/55 U, BStBl III S. 376). ⁵Zum Wegfall der organisatorischen Eingliederung bei Anordnung der Zwangsverwaltung und Zwangsversteigerung für ein Grundstück vgl. BMF-Schreiben vom 1.12.2009, BStBl I S. 1609.

(8) ¹Die organisatorische Eingliederung setzt in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus (BFH-Urteile vom 3.4.2008, V R 76/05, BStBl II S. 905, und vom 28.10.2010, V R 7/10, BStBl 2011 II S. 391). ²Dies ist z.B. bei einer Personenidentität in den Leitungsgremien beider Gesellschaften gegeben (vgl. BFH-Urteile vom 17.1.2002, V R 37/00, BStBl II S. 373, und vom 5.12.2007, V R 26/06, BStBl II S. 451). ³Für das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung ist

es jedoch nicht in jedem Fall erforderlich, dass die Geschäftsführung der Muttergesellschaft mit derjenigen der Tochtergesellschaft vollständig personenidentisch ist. ⁴So kann eine organisatorische Eingliederung z.B. auch dann vorliegen, wenn nur einzelne Geschäftsführer des Organträgers Geschäftsführer der Organgesellschaft sind (vgl. BFH-Urteil vom 28.1.1999, V R 32/98, BStBl II S. 258). ⁵Ob dagegen eine organisatorische Eingliederung vorliegt, wenn die Tochtergesellschaft über mehrere Geschäftsführer verfügt, die nur zum Teil auch in dem Leitungsgremium der Muttergesellschaft vertreten sind, hängt von der Ausgestaltung der Geschäftsführungsbefugnis in der Tochtergesellschaft ab. ⁶Ist in der Organgesellschaft eine Gesamtgeschäftsführungsbefugnis vereinbart und werden die Entscheidungen durch Mehrheitsbeschluss getroffen, kann eine organisatorische Eingliederung nur vorliegen, wenn die personenidentischen Geschäftsführer über die Stimmenmehrheit verfügen. ⁷Bei einer Stimmenminderheit der personenidentischen Geschäftsführer oder bei Einzelgeschäftsführungsbefugnis der fremden Geschäftsführer sind dagegen zusätzliche institutionell abgesicherte Maßnahmen erforderlich, um ein Handeln gegen den Willen des Organträgers zu verhindern (vgl. BFH-Urteil vom 5.12.2007, V R 26/06, a.a.O.). ⁸Eine organisatorische Eingliederung kann z.B. in Fällen der Geschäftsführung in der Organgesellschaft mittels Geschäftsführungsbefugnis vorliegen, wenn zumindest einer der Geschäftsführer auch Geschäftsführer des Organträgers ist und der Organträger über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der Organgesellschaft verfügt sowie zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der Organgesellschaft berechtigt ist (vgl. BFH-Urteil vom 7.7.2011, V R 53/10). ⁹Alternativ kann auch bei Einzelgeschäftsführungsbefugnis des fremden Geschäftsführers ein bei Meinungsverschiedenheiten eingreifendes, aus Gründen des Nachweises und der Inhaftungnahme schriftlich vereinbartes Letztentscheidungsrecht des personenidentischen Geschäftsführers eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft ausschließen und so die organisatorische Eingliederung herstellen (vgl. BFH-Urteil vom 5.12.2007, V R 26/06, a.a.O.). ¹⁰Die organisatorische Eingliederung kann auch über eine Beteiligungskette zur Organträgerin vermittelt werden, wenn sichergestellt ist, dass abweichende Willensbildungen in den Organgesellschaften ausgeschlossen sind. ¹¹Hingegen kann durch die personelle Verflechtung von Aufsichtsratsmitgliedern keine organisatorische Eingliederung hergestellt werden.

(9) ¹Neben dem Regelfall der personellen Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft kann sich die organisatorische Eingliederung aber auch daraus ergeben, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind (BFH-Urteil vom 20.8.2009, V R 30/06, BStBl 2010 II S. 863). ²Die nach dieser Rechtsprechung mögliche Berücksichtigung leitender Mitarbeiter des Organträgers bei der organisatorischen Eingliederung

zung beruht auf der Annahme, dass der leitende Mitarbeiter des Organträgers dessen Weisungen bei der Geschäftsführung der Organgesellschaft aufgrund eines zum Organträger bestehenden Anstellungsverhältnisses und einer sich hieraus ergebenden persönlichen Abhängigkeit befolgen wird und er bei weisungswidrigem Verhalten vom Organträger als Geschäftsführer der Organgesellschaft uneingeschränkt abberufen werden kann (vgl. BfH-Urteil vom 7.7.2011, V R 53/10, BStBl).³ Demgegenüber reicht es nicht aus, dass ein leitender Mitarbeiter des Mehrheitsgesellschafters nur Prokurist bei der vermeintlichen Organgesellschaft ist, während es sich beim einzigen Geschäftsführer der vermeintlichen Organgesellschaft um eine Person handelt, die weder Mitglied der Geschäftsführung noch leitender Angehöriger des Mehrheitsgesellschafters ist (vgl. BfH-Urteil vom 28.10.2010, V R 7/10, BStBl 2011 II S. 391).

(10)¹In Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen.²Voraussetzung für diese schwächste Form der organisatorischen Eingliederung ist jedoch, dass institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft gegeben sind (BfH-Urteil vom 3.4.2008, V R 76/05, BStBl II S. 905).³Der Organträger muss durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (z.B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen (BfH-Urteil vom 5.12.2007, V R 26/06, BStBl II 2008 S. 451).⁴Hat die Organgesellschaft mit dem Organträger einen Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG abgeschlossen oder ist die Organgesellschaft nach §§ 319, 320 AktG in die Gesellschaft des Organträgers eingegliedert, kann regelmäßig von dem Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen werden. Teilbeherrschungsverträge sind jedoch nicht ausreichend, um eine organisatorische Eingliederung herzustellen.

(11)¹Weder das mit der finanziellen Eingliederung einhergehende Weisungsrecht durch Gesellschafterbeschluss noch eine vertragliche Pflicht zur regelmäßigen Berichterstattung über die Geschäftsführung stellen eine institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft im Sinne des Absatzes 10 dar und reichen daher nicht zur Begründung einer organisatorischen Eingliederung aus.²Auch Zustimmungsvorbehalte zugunsten der Gesellschafterversammlung z.B. aufgrund einer Geschäftsführungsordnung können für sich betrachtet keine organisatorische Eingliederung begründen (vgl. BfH-Urteil vom 7.7.2011, V R 53/10, BStBl 2013 II).³Dasselbe gilt für Zustimmungserfordernisse bei außergewöhnlichen Geschäften (vgl. BfH-Urteil vom 3.4.2008, V R 76/05, BStBl II S. 905) oder das bloße Recht zur Bestellung oder Abberufung von

Geschäftsführern ohne weiter gehende personelle Verflechtungen über das Geschäftsführungsorgan (vgl. BfH-Urteil vom 7.7.2011, V R 53/10, a.a.O.).⁴Ebenso kann sich eine organisatorische Eingliederung nicht allein daraus ergeben, dass eine nicht geschäftsführende Gesellschafterversammlung und ein gleichfalls nicht geschäftsführender Beirat ausschließlich mit Mitgliedern des Mehrheitsgesellschafters besetzt sind, vertragliche Bedingungen dem Mehrheitsgesellschaftler "umfangreiche Beherrschungsmöglichkeiten" sichern und darüber hinaus dieselben Büroräume benutzt und das komplette Rechnungswesen durch gemeinsames Personal erledigt werden (vgl. BfH-Urteil vom 28.10.2010, V R 7/10, BStBl 2011 II S. 391)."

2. Der bisherige Absatz 8 wird Absatz 12.

Mit Wirkung vom 1.1.2013 wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert. Die Regelungen dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Soweit die am vermeintlichen Organkreis beteiligten Unternehmer vor dem 1.1.2013 unter Berufung auf Abschnitt 2.8 Abs. 7 UStAE in der bis zu diesem Stichtag geltenden Fassung übereinstimmend von einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen sind, wird es für vor dem 1.1.2014 ausgeführte Umsätze nicht beanstandet, wenn diese weiterhin unter Berufung auf Abschnitt 2.8 Abs. 7 UStAE in der bis zum 31.12.2012 geltenden Fassung übereinstimmend eine organisatorische Eingliederung annehmen.

6. Betrieblicher Schuldzinsenabzug nach § 4 Absatz 4a EStG; Bilanzierungskonkurrenz und Finanzierung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

(Bezug: Schreiben des BMF vom 17.11.2005 (BStBl I S. 1019) Entscheidungen des BFH vom 22.9.2011 (BStBl 2012 II S. 10) und vom 23.2.2012; BMF-Schreiben vom 18.2.2013 IV C 6 - S 2144/07/10001)

Mit Urteil vom 22.9.2011 (BStBl 2012 II S. 10) hat der BFH entschieden, dass die geänderte betriebsvermögensmäßige Zuordnung eines Wirtschaftsguts während des Bestehens einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung weder eine Entnahme beim abgebenden Betrieb noch eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG darstellt, wenn der Vorgang zum Buchwert stattgefunden hat. Mit Urteil vom 23.2.2012 hat der BFH entschieden, dass § 4 Absatz 4a Satz 5 EStG auch dann anzuwenden sei, wenn die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens durch die Belastung eines Kontokorrentkontos finanziert wird. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 17.11.2005 (BStBl I S. 1019) unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 7.5.2008 (BStBl I S. 588) sowie der Vereinfachungsregelung durch das BMF-Schreiben vom 4.11.2008 (BStBl I S. 957) geändert. Folgende Rdnrn. 10b und 41 werden neu eingefügt, Rdnr. 27 wird wie folgt neu gefasst:

"10b Die geänderte betriebsvermögensmäßige Zuordnung eines Wirtschaftsguts aufgrund des Bestehens einer Bilanzierungskonkurrenz stellt weder eine Entnahme beim abgehenden Betrieb noch eine Einlage beim aufnehmenden Betrieb i.S.d. § 4 Abs. 4a EStG dar, wenn der Vorgang zum Buchwert stattgefunden hat (BFH vom 22.9.2011, BStBl 2012 II S. 10).

Eine geänderte betriebsvermögensmäßige Zuordnung eines Wirtschaftsguts aufgrund des Bestehens einer Bilanzierungskonkurrenz im vorstehenden Sinne liegt u.a. vor, wenn:

- a) ein Wirtschaftsgut nach Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung einem anderen Betriebsvermögen zuzuordnen ist (BFH vom 22.9.2011, a.a.O.)
- b) ein Wirtschaftsgut nach Verschmelzung einem anderen Betriebsvermögen zuzuordnen ist.

Beispiel:

Zum Betriebsvermögen der A-GmbH gehört eine fremdfinanzierte Beteiligung an der B-GmbH. Die B-GmbH ist ihrerseits an der C-KG als Kommanditistin beteiligt. Weiteres Betriebsvermögen hat die B-GmbH nicht. Die B-GmbH wird auf die A-GmbH verschmolzen, sodass die A-GmbH nunmehr unmittelbar an der C-KG beteiligt ist. Da die Beteiligung an der C-KG das einzige Betriebsvermögen der B-GmbH war, wird das Refinanzierungsdarlehen, das bisher bei der A-GmbH zu passivieren war, aufgrund des geänderten Finanzierungszusammenhangs nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert in das Sonderbetriebsvermögen der C-KG überführt.

27 Hierzu ist nicht erforderlich, dass zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ein gesondertes Darlehen aufgenommen wird. Ob Schuldzinsen i.S.d. § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens vorliegen, ist ausschließlich nach der tatsächlichen Verwendung der Darlehensmittel zu bestimmen. Werden Darlehensmittel zunächst auf ein betriebliches Kontokorrentkonto überwiesen, von dem sodann die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bezahlt werden, oder wird zunächst das Kontokorrentkonto belastet und anschließend eine Umschuldung in ein Darlehen vorgenommen, kann

ein Finanzierungszusammenhang mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nur angenommen werden, wenn ein enger zeitlicher und betragsmäßiger Zusammenhang zwischen der Belastung auf dem Kontokorrentkonto und der Darlehensaufnahme besteht. Dabei wird unwiderlegbar vermutet, dass die dem Kontokorrentkonto gutgeschriebenen Darlehensmittel zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens verwendet werden, wenn diese innerhalb von 30 Tagen vor oder nach Auszahlung der Darlehensmittel tatsächlich über das entsprechende Kontokorrentkonto finanziert wurden. Beträgt der Zeitraum mehr als 30 Tage, muss der Steuerpflichtige den erforderlichen Finanzierungszusammenhang zwischen der Verwendung der Darlehensmittel und der Bezahlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nachweisen. Eine Verwendung der Darlehensmittel zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens scheidet aus, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt der Verwendung der Darlehensmittel bereits abschließend finanziert waren und die erhaltenen Darlehensmittellediglich das eingesetzte Eigenkapital wieder auffüllen (BFH vom 9.2.2010, BStBl 2011 II S. 257).

Werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über ein Kontokorrentkonto finanziert und entsteht oder erhöht sich dadurch ein negativer Saldo des Kontokorrentkontos, sind die dadurch veranlassten Schuldzinsen gemäß § 4 Abs. 4a Satz 5 EStG unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Der Anteil der unbeschränkt abziehbaren Schuldzinsen ist dabei nach der Zinszahlenstaffelmethode oder durch Schätzung zu ermitteln. Entsprechend den Rdnm. 11 bis 18 des BMF-Schreibens vom 10.11.1993 (BStBl I S. 930) ist für die Ermittlung der als Betriebsausgaben abziehbaren Schuldzinsen der Sollsaldo des Kontokorrentkontos anhand der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle nach seiner Veranlassung aufzuteilen und sind die Sollsalden des betrieblichen Unterkontos zu ermitteln. Hierbei ist davon auszugehen, dass mit den eingehenden Betriebseinnahmen zunächst private Schuldenteile, dann die durch sonstige betriebliche Aufwendungen entstandenen Schuldenteile und zuletzt die durch die Investitionen entstandenen Schuldenteile getilgt werden.

41 Die Rdnrn. 10b und 27 sind in allen offenen Fällen anzuwenden."