

# 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

Dezember 2014

## Gesetzgebung

### 1. Bundesamt nimmt zu Null-Abfallprogramm für Europa Stellung

Der Bundesrat hat das Bestreben der EU-Kommission begrüßt, die Themen Kreislaufwirtschaft und Ressourceneffizienz auf die Agenda zu setzen. (Bundesrat-Drucksache (311/14 vom 10.10.2014).

Das Ziel der Kommission, durch deutliche politische Signale einer Kreislaufwirtschaft und "Recycling-Gesellschaft" näher zu kommen, wird ausdrücklich vom Bundesrat befürwortet. Das vorrangige Ziel der Kommission ist die Deponierung von recyclingfähigen Abfällen zu begrenzen und die Ablagerung von Siedlungsabfällen möglichst zu beenden.

Der Bundesrat warnt davor, unrealistische Ziele zu formulieren und verweist darauf, dass bisher nur sechs Mitgliedsstaaten in den letzten 20 Jahren ihre Deponierung auf fünf Prozent gesenkt hätten. In 18 Mitgliedsstaaten würden mehr als 50 % der Abfälle auf Deponien landen. In einigen Mitgliedsstaaten beträgt die Quote mehr als 90 %. Zunächst sollten die bisherigen Ziele EU-weit erreicht werden, bevor neue noch anspruchsvollere Ziele definiert werden.

Ebenso ist dem Bundesrat wichtig, dass die quantitativen Quoten hinsichtlich der qualitativen Verwertung des Abfalls auf den Prüfstand gestellt werden. Wichtig sei, dass mit den recycelten Materialien tatsächlich auch primäre Rohstoffe ersetzt würden.

Darüber hinaus sieht der Bundesrat für manche Materialien (z.B. aus der Bauwirtschaft) keine Alternative zur Deponierung.

### 2. Referentenentwurf der "Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen und weiterer Vorschriften"

In dieser Mantelverordnung sollen mehrere Steuerverordnungen angepasst werden. Das Bundesministerium der Finanzen hat einen Referentenentwurf der "Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen und weiterer Vorschriften" vorgelegt. Betroffen sind unter anderem folgende Regelungsbereiche:

- Die bisherige Verwaltungspraxis bezüglich der Vollstreckung von Bescheiden über Forderungen der zentralen Stelle wird in die Altersvorsorge-Durchführungsverordnung aufgenommen.
- Die in der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung enthaltenen anzeigepflichtigen Angaben werden um die steuerliche Identifikationsnummer ergänzt.
- In der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung sollen folgende Punkte geändert werden:
  - Überarbeitung der Liste der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege
  - Umsatzsteuervergütungsverfahren: Klarstellung der Voraussetzungen
  - Anpassung der möglichen Anzahl von Anträgen zum Vorsteuer-Vergütungsverfahren für im Ausland ansässige Unternehmer an das Unionsrecht
  - Einführung der verpflichtenden elektronischen Übermittlung von Vorsteuer-Vergütungsanträgen für im Drittland ansässige Unternehmer.

Die einzelnen Regelungen sollen überwiegend ein Tag nach Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten.

Den Treuberater können Sie auch im Internet unter [www.es-treuberater.de/Publikationen](http://www.es-treuberater.de/Publikationen) als regelmäßigen Newsletter bestellen.

3732

### 3. Regierungsentwurf Jahressteuergesetz 2015

Die Bundesregierung hat am 24.9.2014 den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2015 als Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) verabschiedet.

Das Gesetz umfasst unter anderem folgende Eckpunkte:

- Technische und redaktionelle Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union, der ab dem 1.5.2016 den bisherigen Zollkodex ablösen soll.
- Die Mitteilungspflichten der Finanzämter hinsichtlich der Bekämpfung von Geldwäsche werden erweitert.
- Steuerfreiheit für Serviceleistungen des Arbeitgebers zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf im Wesentlichen durch Übernahme von Betreuungskosten.
- Die Kriterien für eine Erstausbildung werden definiert und zugleich zur bisherigen Praxis verschärft. Während die Kosten für eine Erstausbildung steuerlich nicht abzugsfähig sind, sind die Kosten der Folgeausbildung ggfs. als zukünftige Werbungskosten oder Betriebsausgaben von der Steuer abziehbar.
- Die Freigrenze für die Besteuerung eines geldwerten Vorteils bei Betriebsveranstaltungen wird von 110 € auf 150 € erhöht.
- Regelungsdefizite bei der lohnsteuerlichen Behandlung von Finanzierungsleistungen zur Altersvorsorge von Arbeitnehmern werden beseitigt.
- Dialyseleistungen werden von der Umsatzsteuer befreit.
- Einführung eines Schnellreaktionsmechanismus für die Einführung neuer Tatbestände für das Reverse Charge-Verfahren.

Die Änderungen des Einkommensteuergesetzes treten grundsätzlich einen Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft, die Änderungen der Umsatzsteuer zu Beginn des auf die Verkündung des Gesetzes folgenden Quartals und die Regelungen der Abgabenordnung zum 1.5.2016.

### 4. Workshop zur Reform der Anreizregulierung

Die Bundesnetzagentur hat in einem Workshop konkrete Vorschläge für eine Reform der Anreizregulierung unterbreitet (vgl. auch TREUBERATER 11/2014).

Als vereinfachende Maßnahmen stehen eine stärkere Pauschalierung der Kapitalverzinsung und die Abschaffung oder ggfs. Pauschalierung von Personalausatzkosten als dauerhaft nicht beeinflussbare Kosten im Raum. Im vereinfachten Verfahren soll eine Absenkung der dauerhaft nicht beeinflussbaren Kosten erfolgen und die Erlöse bei Teil-Netzübergängen verbindlich von Amts wegen festgelegt werden. Vorgesehen ist auch eine Veröffentlichung der Erlösobergrenze, des Erweiterungsfaktors und der Unterbrechungswerte der Netzbetreiber.

Die Bundesnetzagentur hat vier Modelle vorgestellt, die Investitionsanreize für die Netzbetreiber schaffen sollen.

Das erste Modell entspricht im Wesentlichen den bisherigen Regelungen, wobei jedoch die Ist-Kosten für die Refinanzierung der Investitionen im laufenden Jahr anerkannt werden sollen sowie Effizienzgewinne in die nächste Regulierungsperiode übertragen werden können.

Das zweite Modell entspricht dem Modell der hessischen Landesregulierungsbehörde (sog. Schäfer-Modell).

Das dritte Modell ist eine Erweiterung des zweiten Modells um eine Bonus-Regelung für besonders effiziente Netzbetreiber und einer Verkürzung der Regulierungsperiode auf zwei Jahre.

Das vierte Modell sieht für besonders vom Netzausbau betroffene Netzbetreiber eine Öffnung für Investitionsmaßnahmen vor, die sonst nur von Übertragungsnetzbetreibern oder größeren Verteilernetzbetreibern genutzt werden können.

### 5. Stellungnahme des Bundesrats: Entlastung von Ländern und Kommunen sowie Ausbau der Kindertagesbetreuung

Der Bundesrat hat am 10.10.2014 zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Entlastung von Ländern und Kommunen ab 2015 und zum quantitativen und qualitativen Ausbau der Kindertagesbetreuung Stellung genommen (Bundesrat-Drucksache 391/14).

Einerseits begrüßt der Bundesrat die vorgesehene finanzielle Unterstützung des Bundes beim Ausbau der Kindertagesbetreuung, fordert aber andererseits, dass die Beteiligung des Bundes verstetigt wird.

Der Bundesrat fordert daher den Länderanteil an der Umsatzsteuer dauerhaft zu erhöhen.

## Rechtsprechung

### 1. Keine Stromsteuerentlastung für Straßenbeleuchtung

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 24.9.2014 (VII R 39/13) entschieden, dass ein im Rahmen eines Straßenbeleuchtungsvertrags mit der Erzeugung von Licht und der Beleuchtung von Straßen und Flächen eines Stadtgebiets beauftragte Unternehmen nicht Nutzer des Lichts sei, und damit keine Steuerentlastung nach dem StromStG erhalten könne.

Die Klägerin ist ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes und ein Versorgungsunternehmen, das durch Ausgliederung aus den Stadtwerken der Stadt X entstanden ist. Seit 2001 war sie mit der Durchführung der Beleuchtung der öffentlichen Verkehrsflächen der Stadt X beauftragt. Die Stadt X hat der Klägerin die Beleuchtungsanlagen übertragen. Die Klägerin war für den Betrieb und die Instandhaltung der Anlagen verantwortlich und hat die Stadt von Haftungsansprüchen freigestellt.

Die Klägerin beehrte eine Steuerentlastung nach dem StromStG für den Strom, der für die Beleuchtung verwendet worden war.

Sowohl das Finanzgericht als auch der Bundesfinanzhof haben die Steuerentlastung abgelehnt. Das zur Erfüllung des Straßenbeleuchtungsvertrags erzeugte und zur Straßenbeleuchtung verwendete Licht sei nicht durch ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft genutzt worden. Für die Entnahme von Strom zur Erzeugung von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft und mechanische Energie wird die Entlastung nur unter der Voraussetzung gewährt, dass diese Erzeugnisse nachweislich durch ein Unternehmen des produzierenden Gewerbes oder der Land- und Forstwirtschaft genutzt werden. Die Klägerin sei nicht Nutzer des Lichts i.S.v. § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG, da sie das Licht nicht für die eigenen Räumlichkeiten genutzt, sondern der Stadt X zur Verfügung gestellt habe. Mit der Straßenbeleuchtung werde das im Eigentum der Stadt stehende städtische Straßennetz und nicht eigene Flächen oder Anlagen beleuchtet.

Nutzer des Lichts ist daher die Stadt X, der die Straßenbaulast und die Verkehrssicherungspflicht obliegen. Darüber hinaus hat sich die Stadt die Planungshoheit für die Neuerrichtung von Straßenbeleuchtungsanlagen vorbehalten. Nach Auffassung des Gerichts sei der Primärnutzer des Lichts i.S.d. § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG die Stadt X, auf deren Veranlassung und nach deren näheren Vorgaben z.B. Straßen und andere Flächen beleuchtet werden sollen.

Die in der Anzahl unbestimmten Anlieger und Straßenbenutzer sind lediglich nachrangige Nutzer des Lichts, die nicht als Nutzer i.S. des § 9b Abs. 1 Satz 2 StromStG angesehen werden können.

### 2. Weitere Konkretisierung von Netzübergängen nach § 46 EnWG

Der BGH hat mit Beschluss vom 3.6.2014 (EnVR 10/13) den Netzübergang nach § 46 EnWG weiter konkretisiert.

Die Entscheidung erging zu § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG in der bis zum 3.8.2011 geltenden Fassung (a.F.). Es sei jeweils das Recht anzuwenden, welches im Zeitpunkt des Entstehens des Anspruchs des neuen Energieversorgers gelte. Die Neufassung des § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG gelte nicht rückwirkend.

Umstritten war, ob nach § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG a.F. eine Übereignung oder nur eine Besitzverschaffung geschuldet wurde. Der BGH schließt sich der Auffassung an, dass eine Übereignung des Netzes geschuldet ist. Diese Auffassung wird einerseits auf die Gesetzesbegründung für die Vorgängerregelung im EnWG 1998 und andererseits auf die Systematik der Vorschrift gestützt. Die Vorschrift sei auf den regelmäßig wiederkehrenden Wettbewerb um das Netz ausgerichtet. Ein Dreiecksverhältnis zwischen Netzeigentümer, Besitzer des Netzes und dem neuen Energieversorger würde den Wettbewerb behindern.

Der Übereignungsanspruch umfasst auch gemischt genutzte Leitungen. Der Begriff des örtlichen Energieversorgungsnetzes sei weit zu fassen. Zum Netz der allgemeinen Versorgung gehören alle Anlagen, die für die Versorgung aller vorhandenen Netznutzer im Konzessionsgebiet notwendig sind. Nach Auffassung des Gerichts gehören dazu auch Mittelspannungsleitungen jedenfalls dann, wenn daran Letztverbraucher unmittelbar angeschlossen sind, ohne dass es eine Rolle spiele, ob die Leitungen von einem vorgelagerten Netzbetreiber auch für andere Zwecke genutzt werden.

Der neue Energieversorger hat für die Übereignung des Netzes die Möglichkeit, den vom bisherigen Netzeigentümer verlangten Preis unter Vorbehalt einer gerichtlichen Prüfung zu zahlen.

Das Gericht hat der Regulierungsbehörde ein weites Ermessen zugebilligt, ob und welche Maßnahmen sie zur Einhaltung der sich aus dem EnWG ergebenden Verpflichtungen nach § 65 EnWG ergreift. Die Verfolgung von Verstößen gegen das EnWG läge grundsätzlich im öffentlichen Interesse.

### 3. Erschließungsbeiträge bei Einführung eines öffentlich-rechtlichen Systems

Erlässt eine Gemeinde eine Wasserversorgungssatzung, entsteht die abstrakte Beitragsschuld auch dann, wenn die tatsächliche Anschlussmöglichkeit bereits vor Inkrafttreten der Satzung bestanden hat (VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 31.3.2014 2 S 2366/13).

Die Gemeinde hatte die Entgeltzahlungen für die Versorgung mit Trinkwasser ab den 70er Jahren privatrechtlich geregelt. Zum 1.1.2007 trat eine Wasserversorgungssatzung in Kraft, auf deren Grundlage die Gemeinde einen Wasserversorgungsbeitrag gegen den Kläger festgesetzt hat. Die Wasserversorgungshauptleitung war 1982/1983 in die vor dem Grundstück liegende Hauptstraße und ein Blindanschluss in das Grundstück verlegt worden. Das Grundstück ist als Bauland zu qualifizieren.

Das Entstehen der abstrakten Beitragsschuld setzt einerseits das Vorliegen einer gültigen Satzung und andererseits ein als Bauland qualifiziertes Grundstück voraus. Beide Kriterien waren mit Inkrafttreten der Satzung erfüllt. Das Kommunalabgabengesetz habe keine Vorschriften, die Grundstücke von der Beitragspflicht ausnehmen, die bereits vor Inkrafttreten der Satzung über eine Anschlussmöglichkeit an das Wasserversorgungsnetz verfügten. § 32 Abs. 2 KAG betrifft nur Grundstücke, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des KAG (1.4.1964) über eine Anschlussmöglichkeit verfügt haben.

Auch der zeitliche Abstand zwischen Einrichtung der Anschlussmöglichkeit und der Heranziehung zum Wasserversorgungsbeitrag im Jahr 2011 sieht das Gericht als nicht problematisch an. Bis zum Inkrafttreten der Satzung konnte ein öffentlich-rechtlicher Wasserversorgungsbeitrag schon dem Grunde nach nicht gefordert werden.

### 4. Umsatzsteuer: Zahlung aus einem Aufhebungsvertrag

Ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch liegt vor, wenn im Rahmen eines einvernehmlichen Aufhebungsvertrags gegen eine Vergütung auf eine vertraglich vereinbarte Leistung sowie auf das vertraglich vereinbarte Entgelt verzichtet wird (FG München, Urteil v. 27.6.2014 (2 K 596/12)).

Ein Hopfenhändler (Kläger) hatte mit Hopfenbauern (Lieferanten) Lieferverträge über mehrere Jahre über Hopfen zu vertraglich festgelegten Konditionen vereinbart. Als der Kunde des Klägers den Hopfen nicht mehr abnehmen wollte, schloss der Kläger mit seinen Lieferanten Aufhebungsverträge. Gegen eine Vergütung verzichteten die Lieferanten auf den Anbau und Lieferung des Hopfens an den Kläger. Der Kläger stellte für jedes Erntejahr eine Gutschrift an den jeweiligen Lieferanten aus und zahlte die Aufhebungsvergütung an den jeweiligen Lieferanten. Aus den Gutschriften begehrte der Kläger den Vorsteuerabzug. Die Finanzverwaltung sah in der

Aufhebungsvergütung keinen Leistungsaustausch, sondern einen echten Schadenersatz und versagte den Vorsteuerabzug.

Das Finanzgericht führt aus, dass die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Leistung einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Lieferung bzw. sonstigen Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraussetze sowie der Leistungsempfänger einen Vorteil erhalten habe, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führe. Ein Schadenersatz sei demgegenüber eine Zahlung, die nach Gesetz oder Vertrag für einen Schaden und seine Folgen geleistet werde. Hier bestünde kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Zahlung.

Die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch sind bei Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrags erfüllt, bei denen sich der eine Vertragspartner zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und der andere zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet. Dies gilt insbesondere dann, wenn ein Vertragspartner auf seine Rechtsposition gegen eine Vergütung verzichtet.

In der Rechtssache lag ein solcher Verzicht gegen Entgelt vor.

### 5. Kurzhinweise

#### 5.1. Zwischenveranlagung in Abwicklungsfällen

(BFH, Urteil vom 7.5.2014, I R 81/12)

Durch Anfechtung einer sog. Zwischenveranlagung (§ 11 Abs. 1 Satz 2 KStG) im laufenden Abwicklungsverfahren kann nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, bei der Steuerberechnung sei der (im Streitfall niedrigere) Steuersatz anzuwenden, der im Zeitpunkt des Abschlusses der Abwicklung maßgebend ist.

#### 5.2. Weiter Maßstab für die Umlage eines Zweckverbands

(VGH Baden-Württemberg, Urteil vom 5.5.2014, 3 S 1947/12)

- § 19 Abs. 1 Satz 2 GKZ BW eröffnet einen weiten Spielraum für die Bemessung des Maßstabs einer Umlage, die ein Zweckverband von seinen Mitgliedern zur Deckung seines Finanzbedarfs erhebt. Dieser Spielraum ist im Wesentlichen nur durch das Willkürverbot begrenzt. Der Beitragsmaßstab darf danach nicht sachwidrig und für das Wirken des Verbands völlig unpassend sein.
- Die Grundsätze des Wasserrechts sind in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, da sie nicht die Aufgabe haben, eine angemessene Lastenverteilung zwischen den Mitgliedern eines Zweckverbands zu bewirken.

## Sonderfragen

### 1. KWK-Umlage 2015 beträgt 0,254 Cent/kWh

Die vier Übertragungsnetzbetreiber haben auf Basis der Prognosen über die künftigen KWK-Strommengen eine KWK-Umlage 2015 von 0,254 Cent/kWh ermittelt. Für das Jahr 2014 betrug sie 0,178 Cent/kWh. Für Abnahmemengen ab 100.000 kWh beträgt die KWK-Umlage 0,051 Cent/kWh und für stromintensive Unternehmen 0,025 Cent/kWh.

### 2. Steuersatz auf Umsätze aus der Verabreichung von Heilbädern

(BMF vom 28.10.2014 - IV D 2 - S 7243/07/10002-02)

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7 % für die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern. Mit Urteil vom 12.5.2005, V R 54/02, BStBl II 2007, S. 283, hatte der BFH entschieden, dass die Verabreichung eines Heilbads i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen muss. Dagegen wurde es nach bislang geltender Verwaltungsauffassung für ausreichend erachtet, dass die verabreichten Heilbäder ihrer Art nach allgemeinen Heilzwecken dienen. Der Nachweis eines bestimmten Heilzweckes war im Einzelfall nicht erforderlich, insbesondere bedurfte es nicht einer ärztlichen Verordnung. Damit konnte für die Verabreichung von Saunabädern regelmäßig die Vergünstigung des § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 UStG in Anspruch genommen werden.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung der Umsatzsteuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG Folgendes:

#### I.

Für nach dem 30.6.2015 ausgeführte Umsätze ist für die Frage, ob die Verabreichung eines Heilbads nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG begünstigt ist, die Richtlinie des Gemeinsamen Bundesausschusses über die Verordnung von Heilmitteln in der vertragsärztlichen Versorgung (Heilmittel-Richtlinie/Heilm-RL in der jeweils geltenden Fassung) in Verbindung mit dem sog. Heilmittelkatalog maßgeblich. Die Heilmittel-Richtlinie und der Katalog verordnungsfähiger Heilmittel nach § 92 Abs. 6 SGB V (Zweiter Teil der Heilmittel-Richtlinie) stehen auf den Internetseiten des Gemeinsamen Bundesausschusses unter - Informationsarchiv - Richtlinien - (<https://www.g-ba.de/informationen/richtlinien/12/>) zum Herunterladen bereit. Entscheidend ist, dass die Verabreichung des Heilbads nach diesen Vorschriften als Heilmittel verordnungsfähig ist, unabhängig davon, ob eine ärztliche Verordnung tatsächlich vorliegt.

#### II.

Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1.10.2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 20.10.2014 - IV D 2 - S 7200/07/10022 :002 (2014/0823736), BStBl I S. 1372, geändert worden ist, wird in Abschnitt 12.11 wie folgt geändert:

Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

"Das ist z. B. der Fall, wenn in einem Sport- und Freizeitzentrum außer einem Schwimmbad weitere, nicht begünstigte Einrichtungen im Rahmen einer eigenständigen Leistung besonderer Art überlassen werden (vgl. BFH-Urteile vom 8.9.1994, V R 88/92, BStBl II S. 959, und vom 28.9.2000, V R 14, 15/99, BStBl 2001 II S. 78)." Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

"(3)<sup>1</sup> Die Verabreichung eines Heilbads im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG muss der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen (vgl. BFH-Urteil vom 12.5.2005, V R 54/02, BStBl 2007 II S. 283).<sup>2</sup> Davon ist auszugehen, wenn das Heilbad im Einzelfall nach § 4 der Richtlinie des Gemeinsamen Bundesausschusses über die Verordnung von Heilmitteln in der vertragsärztlichen Versorgung (Heilmittel-Richtlinie/Heilm-RL in der jeweils geltenden Fassung) in Verbindung mit dem sog. Heilmittelkatalog als Heilmittel verordnungsfähig ist, unabhängig davon, ob eine Verordnung tatsächlich vorliegt.<sup>3</sup> Die Heilmittel-Richtlinie und der Katalog verordnungsfähiger Heilmittel nach § 92 Abs. 6 SGB V (Zweiter Teil der Heilmittel-Richtlinie) stehen auf den Internetseiten des Gemeinsamen Bundesausschusses unter - Informationsarchiv - Richtlinien - (<https://www.g-ba.de/informationen/richtlinien/12/>) zum Herunterladen bereit.<sup>4</sup> Als verordnungsfähig anerkannt sind danach beispielsweise Peloidbäder und -packungen, Inhalationen, Elektrotherapie, Heilmassage, Heilgymnastik und Unterwasserdruckstrahl-Massagen.<sup>5</sup> Für diese Maßnahmen kommt eine Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG in Betracht, sofern sie im Einzelfall nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei sind.<sup>6</sup> Nicht verordnungsfähig und somit keine Heilbäder im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG sind nach § 5 der Heilmittel-Richtlinie u.a. folgende in der Anlage zu der Richtlinie aufgeführte Maßnahmen:

1. Maßnahmen, deren therapeutischer Nutzen nach Maßgabe der Verfahrensordnung des Gemeinsamen Bundesausschusses (VerfO) nicht nachgewiesen ist, z.B. Höhlen-/Speläotherapie, nicht-invasive Magnetfeldtherapie, Fußreflexzonenmassage, Akupunktmassage und Atlas-Therapie nach Arlen;

2. Maßnahmen, die der persönlichen Lebensführung zuzuordnen sind, z.B.:

- a. Massage des ganzen Körpers (Ganz- bzw. Vollmassagen), Massage mittels Geräten sowie Unterwassermassage mittels automatischer Düsen, sofern es sich nicht um eine Heilmassage handelt;
- b. Teil- und Wannenbäder, soweit sie nicht nach den Vorgaben des Heilmittelkataloges verordnungsfähig sind;
- c. Sauna, römisch-irische und russisch-römische Bäder;
- d. Schwimmen und Baden, auch in Thermal- und Warmwasserbädern - hier kommt allerdings eine Ermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 Satz 1 Alternative 1 UStG in Betracht;
- e. Maßnahmen, die der Veränderung der Körperform (z.B. Bodybuilding) oder dem Fitness-Training dienen

<sup>7</sup>Keine Heilbäder sind außerdem z.B. sog. Floating-Bäder, Heubäder, Schokobäder, Kleopatribäder, Aromabäder, Meerwasserbäder, Lichtbehandlungen, Garshan und Reiki."

3. Absatz 4 wird wie folgt geändert:

- a. Die Sätze 1 bis 4 werden gestrichen.
- b. Die bisherigen Sätze 5 bis 8 werden die neuen Sätze 1 bis 4.

Die Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses tritt am 1.7.2015 in Kraft. Gleichzeitig wird das BMF-Schreiben vom 20.3.2007, IV A 5 - S-7243 / 07 / 0002, Dok. 2007/0123239, BStBl I 2007, S. 307, aufgehoben.

### 3. Umsatzsteuerliche Beurteilung der Verpachtung dauerdefizitärer Einrichtungen durch juristische Personen des öffentlichen Rechts

(OFD Niedersachsen vom 1.10.2014 - S 7106-296-St 171)

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) betreiben dauerdefizitäre Einrichtungen wie Schwimmbäder, Stadthallen oder Jugendzentren häufig nicht selbst, sondern schalten Unternehmer des privaten Rechts als Betreiber ein. Der Betreiber kann ein von der jPdöR unabhängiger Dritter sein, es kann sich aber auch um eine privatrechtliche Gesellschaft handeln, an der die jPdöR mehrheitlich oder allein beteiligt ist. Vielfach verpachtet die jPdöR die Einrichtung an den Betreiber und gewährt ihm zum Unterhalt und Betrieb der dauerdefizitären Einrichtung einen Zuschuss oder Verlustausgleich, der die Pacht überschreitet.

Ob die Verpachtung eine unternehmerische Tätigkeit der jPdöR ist, hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalles ab.

1. Hat sich die jPdöR in dem Pachtvertrag verpflichtet, dem Betreiber einen Zuschuss oder Verlustausgleich zu gewähren, liegt eine tatsächliche und rechtliche Verknüpfung zwischen der vereinnahmten Pacht und dem gewährten Zuschuss bzw. Verlustausgleich vor. In dem Zuschuss bzw. Verlustausgleich ist eine Rückzahlung der wirksam vereinbarten Pacht i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu sehen. Die jPdöR verpachtet die Einrichtung nicht gegen Entgelt und ist folglich nicht als Unternehmerin tätig (§ 2 Abs. 1 UStG).
2. Fehlt es an einer rechtlichen Verknüpfung zwischen Pacht und Zuschuss bzw. Verlustausgleich, ist eine Verrechnung nicht zulässig. Dann verpachtet die jPdöR die Einrichtung gegen Entgelt. Die Verpachtung kann eine nicht umsatzsteuerbare Beistellung sein oder im Rahmen eines Leistungsaustausches erfolgen.

Hat sich der Betreiber gegenüber der jPdöR verpflichtet, den Betrieb der Einrichtung aufrechtzuerhalten oder die Einrichtung in einer von der jPdöR gewünschten konkreten Art und Weise (z.B. hinsichtlich Nutzung, Öffnungszeiten, Ausstattung, Mitarbeiterqualifikation und -einsatz) zu betreiben, erbringt der Betreiber eine Geschäftsbesorgungsleistung an die jPdöR. Der Zuschuss bzw. die Verlustübernahme ist Entgelt (s. auch BFH-Urteile vom 18.6.2009, V R 4/08, BStBl 2010 II S. 310, vom 19.11.2009, V R 29/08, nv und vom 11.2.2010, V R 30/08, nv). Zu der Geschäftsbesorgungsleistung leistet die jPdöR einen eigenen Beitrag in Form der Verpachtung der in ihrem Eigentum stehenden Einrichtung. Es handelt sich hierbei um eine Leistungsbeistellung i.S.v. Abschn. 1.1 Abs. 6 f UStAE. Der Beistellung liegt kein Bereicherungs- und Leistungswille zugrunde. Die vertraglich vereinbarte Pacht spricht zwar für eine steuerbare Leistung. Bei Würdigung der Gesamtumstände ist ein Leistungswille jedoch zu verneinen (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1959, V 205/56 S, BStBl 1959 III S. 227). Denknotwendig muss der Betreiber berechtigt sein, die Einrichtung zu nutzen. Ohne Nutzungsrecht könnte er weder die Geschäftsbesorgungsleistung gegenüber der jPdöR, noch die Leistungen gegenüber den Besuchern der Einrichtung erbringen. Wegen der nichtsteuerbaren Beistellung kann die Verpachtung keine Unternehmer-eigenschaft der jPdöR hinsichtlich der Einrichtung begründen.

Erbringt der Betreiber keine Geschäftsbesorgungsleistung an die jPdöR, erfolgt die entgeltliche Verpachtung der Einrichtung im Rahmen eines Leistungsaustausches. Die jPdöR handelt insoweit unternehmerisch i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG. Für die Unternehmereigenschaft einer jPdöR ist darüber hinaus erforderlich, dass die Tätigkeit zugleich den Begriff des Betriebes gewerblicher Art i.S.v. § 4 KStG erfüllt (§ 2 Abs. 3 UStG). Das ist der Fall, wenn die Umsätze des Betreibers nachhaltig die Grenze von 30.678,00 € überschreiten (§ 4 Abs. 4 KStG i.V.m. R 6 Abs. 5 Sätze 6 und 7 KStR 2004).

Zusammenstellung

Sachverhalt	Unternehmereigenschaft der jPdÖR durch Verpachtung der Einrichtung
Zwischen der vereinnahmten Pacht und dem gewährten Zuschuss bzw. Verlustausgleich liegt eine tatsächliche und rechtliche Verknüpfung vor	<b>nein</b> , Verpachtung ist keine entgeltliche Tätigkeit
Betreiber erbringt Geschäftsbesorgungsleistung an die jPdÖR	<b>nein</b> , Verpachtung ist eine nicht umsatzsteuerbare Beistellung
Betreiber erbringt keine Geschäftsbesorgungsleistung an die jPdÖR	<b>ja</b> , wenn Umsätze des Betreibers nachhaltig 30.678,00 EUR übersteigen

**4. Vordruckmuster für den Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und/oder Gebäudereinigungsleistungen**

(BMF-Schreiben vom 1.10.2014 - IV D 3 - S-7279 / 10 / 10004)

**I. Neubekanntgabe des Vordruckmusters**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

(1) Werden Bauleistungen und/oder Gebäudereinigungsleistungen von einem im Inland ansässigen Unternehmer nach dem 30.9.2014 im Inland erbracht, ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner unabhängig davon, ob er sie für eine von ihm erbrachte Leistung im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 und/oder Nr. 8 Satz 1 UStG verwendet, wenn er ein Unternehmer ist, der nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt (§ 13b Abs. 5 Satz 2 und 5 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 und 8 UStG i.d.F. von Artikel 8 Nr. 2 Buchstabe b Doppelbuchstaben bb und cc des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.7.2014 [BGBl. I S. 1266]). Davon ist auszugehen, wenn ihm das nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständige Finanzamt eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der derartige Leistungen erbringt. Für diesen Nachweis durch die Finanzämter wird das Vordruckmuster

**USt 1 TG- Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bau- und/oder Gebäudereinigungsleistungen -**

neu bekannt gegeben (Anlage). Es ersetzt das mit BMF-Schreiben vom 26.8.2014 - IV D 3 - S 7279/10/10004 (2014/0632681) - (BStBl I S. 1216) neu bekannt gegebene Vordruckmuster. Das vorgenannte BMF-Schreiben wird aufgehoben.

(2) Die Änderungen gegenüber dem bisherigen Vordruckmuster beruhen auf redaktionellen Anpassungen und der Aufnahme einer Rechtsbehelfsbelehrung.

(3) Der Nachweis nach dem Vordruckmuster USt 1 TG ist auf Antrag auszustellen, wenn die hierfür erforderlichen Voraussetzungen gegeben sind. Er kann auch von Amts wegen erteilt werden, wenn das zuständige Finanzamt feststellt, dass die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

(4) Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung ist auf längstens drei Jahre zu beschränken. Die Bescheinigung kann nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden. Wenn die Bescheinigung durch das Finanzamt widerrufen oder zurückgenommen wurde, darf sie der Unternehmer nicht mehr verwenden.

(5) Hat das Finanzamt dem Unternehmer einen Nachweis nach dem Vordruckmuster USt 1 TG ausgestellt, ist er auch dann als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er diesen Nachweis gegenüber dem leistenden Unternehmer nicht - im Original oder in Kopie - verwendet. Weitere Einzelheiten ergeben sich aus Abschnitt 13b.3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses.

(6) Der Vordruck ist auf der Grundlage des unveränderten Vordruckmusters herzustellen.

**II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden in Abschnitt 13b.3 Abs. 3 Satz 1 und Abschnitt 13b.5 Abs. 4 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1.10.2010, BStBl I S. 864, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 26.9.2014 - IV D 3 - S 7279/14/10002 (2014/0847817) -, BStBl I S. 1297, geändert worden ist, jeweils die Angabe "26.8.2014, BStBl S. 1216," durch die Angabe "**1.10.2014, BStBl I S. 1322,**" ersetzt.

Die Regelungen dieses Schreibens sind ab dem Tag dieses Schreibens anzuwenden.

## 5. Ausübung des Wahlrechts in Fällen der Einbringung nach § 20, 21, 24 und 25 UmwStG

(Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 7.7.2014 - S-1978d 2.1-17/1 St32)

Die nachfolgenden Regelungen gelten auch in Fällen des Anteilstausches nach § 21 UmwStG. Die Vorschriften des § 21 UmwStG werden jedoch nachfolgend nicht mehr explizit genannt.

### Ansatz gemeiner Wert

Bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) bzw. Personengesellschaft hat die übernehmende Gesellschaft bzw. Personengesellschaft nach den §§ 20 Abs. 2 S. 1, 2 4 Abs. 2 S. 1 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

### Antrag auf Buchwert- bzw. Zwischenwertansatz

Abweichend davon kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag auch mit dem Buchwert oder einem sog. Zwischenwert angesetzt werden (§§ 20 Abs. 2 S. 2, 2 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG). Der Antrag ist gemäß §§ 20 Abs. 2 S. 3, 24 Abs. 2 S. 3 UmwStG **spätestens** bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. Dies gilt auch, wenn ein Mitunternehmeranteil eingebracht wird (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl 2011 I S. 131 4, Rn 20.22, 2 4.03). Unter dem Begriff der steuerlichen Schlussbilanz ist die Bilanz zu verstehen, in der das übernommene Betriebsvermögen erstmals auszuweisen ist (sog. Übernahmebilanz).

### Veräußerungspreis für Einbringenden

Der Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft bzw. Personengesellschaft gilt vorbehaltlich der Regelungen des § 20 Abs. 3 S. 2 und 3 UmwStG für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§§ 20 Abs. 3 S. 1, 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG). Bezüglich des Antrags auf einen Wertansatz unter dem gemeinen Wert gilt Folgendes:

### Zeitpunkt der Erstellung der steuerlichen Schlussbilanz

Der Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz (= die auf den steuerlichen Übertragungstichtag zu erstellende Übernahmebilanz) bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft bzw. Personengesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, a.a.O., Rn 20.21, 2 4.03).

- Fallen der steuerliche Übertragungstichtag und der Bilanzstichtag auf denselben Tag, ist die steuerliche Schlussbilanz auf diesen Tag zu erstellen

**Beispiel:** Übertragungstichtag und Bilanzstichtag ist der 31.12. (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr); Die steuerliche Schlussbilanz des übernehmenden Rechtsträgers ist auf diesen Tag zu erstellen

- Liegt der steuerliche Übertragungstichtag vor dem Bilanzstichtag, so ist die steuerliche Schlussbilanz erst auf den Bilanzstichtag zu erstellen.

**Beispiel:** Steuerlicher Übertragungstichtag ist der 1.4.01 und Bilanzstichtag ist der 31.12.01 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr); hier ist die steuerliche Schlussbilanz des übernehmenden Rechtsträgers auf den 31.12.01 zu erstellen. Die Übernahme des Betriebsvermögens wird zwar bereits am 1.4.01 als laufender Geschäftsvorfall verbucht, die Bewertung und damit die Ausübung des Antrags erfolgt aber erst in der Übernahmebilanz zum 31.12.01.

### Steuerliche Schlussbilanz

Unter dem Begriff der steuerlichen Schlussbilanz ist eine eigenständige von der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG zu unterscheidende Bilanz zu verstehen (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, a.a.O., Rn 20.21, 24.03, 03.29, 03.01). Wird lediglich die Steuerbilanz i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG auf den Bilanzstichtag abgegeben, ohne weitere Erklärung, kann darin keine Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz i.S.d. §§ 20, 24 UmwStG gesehen werden. In diesen Fällen ist die Antragsfrist der §§ 20 Abs. 2 S. 3, 2 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG noch nicht verstrichen.

### Konkludenter Antrag durch Erklärung

Als Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz gilt jedoch die ausdrückliche Erklärung, dass die Steuerbilanz i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG gleichzeitig die steuerliche Schlussbilanz sein soll. Diese Erklärung ist unwiderruflich. In der Erklärung ist zugleich ein konkludent gestellter Antrag auf Ansatz des Buchwerts zu sehen (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, a.a.O., Rn 03.01).

### Bedingungsfeindlicher und unwiderruflicher Antrag

Der Antrag bedarf keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Ein vor Ablauf der Antragsfrist gestellter Antrag, kann auch nicht bis zum Ablauf der Antragsfrist widerrufen oder geändert werden. Aus dem Antrag muss sich ausdrücklich ergeben, ob das übergehende Vermögen zum Buchwert oder zu einem Zwischenwert anzusetzen ist (vgl. BMF-Schreiben vom 11.11.2011, a.a.O., Rn 03.29).

Aus diesen Gründen ist in Fällen der Einbringung nach den §§ 20, 24 UmwStG und in Fällen des Anteilstausches nach § 21 UmwStG wie folgt zu verfahren:

### Anforderung steuerliche Schlussbilanz

Fallen der steuerliche Übertragungstichtag und der Bilanzstichtag auf denselben Tag und gibt die übernehmende Gesellschaft bzw. Personengesellschaft keine Bilanz auf diesen Tag ab, ist eine steuerliche Schlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft/Personengesellschaft anzufordern und die Gesellschaft ist gleichzeitig aufzufordern, sich zur Ausübung des Bewertungswahlrechts i.S.d. §§ 20 Abs. 2 S. 2, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG ausdrücklich zu äußern.



### **Anforderung Erklärung zur Ausübung Bewertungswahlrecht**

Liegt der steuerliche Übertragungstichtag vor dem Bilanzstichtag und gibt die übernehmenden Gesellschaft bzw. Personengesellschaft lediglich die Steuerbilanz i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG auf den Bilanzstichtag ohne weitere Erklärung ab, so ist die Gesellschaft ebenfalls aufzufordern, sich zur Ausübung des Bewertungswahlrechts i.S.d. §§ 20 Abs. 2 S. 2, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG ausdrücklich zu äußern.

### **Vorlage UNIFA**

Für das Anschreiben wird unter UNIFA-Word mit dem nächsten Vorlagenpaket (verfügbar ab ca. Ende August) in folgenden Ordnern eine Vorlage zur Verfügung gestellt:

- Zentral\Veranlagung\Bearbeitung Steuererklärung
- Zentral\Körperschaftsteuerstelle\Bearbeitung Steuererklärung

### **Ablauf Antragsfrist**

Nach Eingang der Antwort der übernehmenden Gesellschaft bzw. Personengesellschaft ist die Antragsfrist verstrichen. Der ggfs. gestellte Antrag auf abweichenden Wertansatz kann danach nicht mehr geändert werden.

### **Ansatz gemeiner Wert**

Erfolgt von der übernehmenden Gesellschaft bzw. Personengesellschaft keine Antwort, so ist davon auszugehen, dass kein Antrag auf abweichenden Wertansatz gestellt wird. Es sind somit die gemeinen Werte anzusetzen und die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen.

### **Praxisfälle**

In der Praxis sind bereits vermehrt Fälle aufgetreten, bei denen i.R.v. Einbringungsfällen bei der übernehmenden Personengesellschaft eine Wertaufstockung auf die gemeinen Werte erfolgt ist (mit der Folge eines erhöhten Abschreibungsvolumens), die erforderliche Aufdeckung der stillen Reserven auf Seiten des Einbringenden ist jedoch unterblieben. Die übernehmende Personengesellschaft hatte entweder bisher noch keine Bilanz abgegeben (meist bei steuerlicher Übertragungstichtag 31.12.) oder bisher nur eine Steuerbilanz i.S.d. §§ 4, 5 EStG abgegeben (meist bei vom Bilanzstichtag abweichenden steuerlichen Übertragungstichtag) und keine Aussage zur Ausübung des Bewertungswahlrechts getroffen. Die o.g. Frist zur Ausübung des Bewertungswahlrechts war bei beiden Fallgestaltungen noch nicht abgelaufen.

Es ist daher in solchen Fällen unabdingbar eine konkrete Erklärung bezüglich der Ausübung des Bewertungswahlrechts der übernehmenden Gesellschaft bzw. Personengesellschaft anzufordern.

## **6. Zerlegung des GewSt-Messbetrags, wenn keine Arbeitslöhne i.S.d. § 29 GewStG gezahlt werden**

(OFD Magdeburg, Verfügung vom 25.8.2014 - G-1450 - 29 - St 216)

Es wurde angefragt, wie eine Zerlegung vorzunehmen sei, wenn keine Arbeitslöhne gezahlt werden. Dies betrifft überwiegend die von Unternehmen in unterschiedlichen Rechtsformen betriebenen Windkraft-, Solarkraft- bzw. Photovoltaikanlagen (WEA/SKA).

Die nachfolgenden Ausführungen sind mit dem Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt abgestimmt. Sie sind nicht nur für die o.g. Unternehmen, sondern auch für jede andere Branche anzuwenden. Voraussetzung ist, dass keine Arbeitslöhne i.S.d. §§ 29 und 31 GewStG gezahlt werden.

### **1. Grundsatz**

Sind im Erhebungszeitraum Betriebsstätten zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden unterhalten worden, so ist der Gewerbesteuermessbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile (Zerlegungsanteile) zu zerlegen. Für die nachfolgende Rechtsausführung ist es Voraussetzung, dass die gewerblichen Unternehmen jeweils eine Betriebsstätte in mehreren Gemeinden unterhalten.

§ 29 Abs. 1 GewStG a.F. oder § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG i.d.F. des JStG 2009 regeln, dass als Zerlegungsmaßstab grundsätzlich das Verhältnis der Arbeitslöhne der bei allen Betriebsstätten beschäftigten Arbeitnehmer zugrunde zu legen ist.

Bei Unternehmen, die nicht von juristischen Personen betrieben werden, sind für die im Betrieb tätigen (Einzel-)Unternehmer bzw. Mitunternehmer insgesamt 25.000 € jährlich anzusetzen (§ 31 Abs. 5 GewStG). Die Unternehmervergütungen sind insgesamt also nur einmal für alle (Mit-)Unternehmer anzusetzen.

Führt die Zerlegung nach § 28 GewStG bis § 31 GewStG jedoch zu einem offenbar unbilligen Ergebnis, so regelt § 33 GewStG, dass nach einem Maßstab zu zerlegen ist, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt. Einigen sich die Gemeinden mit dem Steuerschuldner über die Zerlegung, ist nach § 33 Abs. 2 GewStG der Steuermessbetrag nach Maßgabe der Einigung zu zerlegen.

WEA/SKA von Betreibergesellschaften sind als Betriebsstätte i.S.d. § 28 GewStG anzusehen, sodass grundsätzlich eine Zerlegung des Steuermessbetrages nach Arbeitslöhnen zu erfolgen hat. Da Betreibergesellschaften aber zum Teil keine Arbeitnehmer beschäftigen, sondern Betriebsführungsverträge hinsichtlich der technischen Durchführung abschließen, würde es bei einer Zerlegung des Messbetrages nach Arbeitslöhnen zu einem unbilligen Ergebnis kommen.

Der BFH hat mit Urteil vom 4.4.2007 (I R 23/06, BStBl II 2007 S. 836, entschieden, dass § 33 GewStG eng auszulegen ist. Die Voraussetzungen des § 33 GewStG sind nicht schon dann gegeben, wenn bei der Anwendung des Zerlegungsmaßstabes des § 29 GewStG eine Gemeinde unberücksichtigt bleibt (R 33.1 Abs. 1 Satz 2 GewStR 2009). Sachverhalte, wie in dem o.a. BFH-Urteil vom 4.4.2007 (a.a.O.) führen zu keinem unbilligen Ergebnis i.S.d. H 33.1 (offenbare Unbilligkeit) GewStH 2009. In derartigen Fällen würden die Standortgemeinden der WEA/SKA keinen Anteil am GewSt-Messbetrag erhalten.

Lediglich bei der Gemeinde des Geschäftsleitungs-sitzes nach § 31 Abs. 5 GewStG sind pauschal 25.000 € Arbeitslohn für die im Betrieb tätigen Einzelunternehmer bzw. Mitunternehmer anzusetzen und damit ist ihr der gesamte Gewerbeertrag zuzuweisen. Haben die Betreiber-gesellschaften ohne Arbeitnehmer die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, findet § 31 Abs. 5 GewStG keine Anwendung mit dem Ergebnis, dass mangels Arbeitslöhne keine Zerlegung nach Arbeitslöhnen möglich ist und daher eine besondere Zerlegung nach § 33 GewStG durchzuführen wäre.

## **2. Anwendung des § 33 Abs. 1 GewStG, wenn keine Arbeitslöhne gezahlt werden**

Nach Sarrazin in Lenski/Steinberg in § 33 GewStG Anm. 12 ist der Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 GewStG offenbar unbillig, wenn das Unternehmen, dessen GewSt-Messbetrag zu zerlegen ist, zwar mehrere Betriebsstätten unterhält, aber überhaupt keine Arbeitslöhne zahlt, weil z.B. die Arbeitslöhne von einem anderen Unternehmen des Konzerns übernommen werden.

Die in § 29 Abs. 1 GewStG vorgeschriebene Zerlegung nach den Arbeitslöhnen ist dann undurchführbar. Es muss folglich gemäß § 33 Abs. 1 GewStG ein Ersatzmaßstab für die Zerlegung gefunden werden. Dies wird durch BFH-Urteil vom 7.12.1994 - I K 1/93, BStBl II 1995 S. 175, und nachfolgend durch Beschluss des BVerfG vom 12.3.1998 - 1 BvR 409/95, bestätigt.

Das v.g. Urteil vom 7.12.1994 (a.a.O.) erging zwar zur Körperschaftsteuerzerlegung, verweist aber über § 2 Abs. 1 Satz 2 ZerlG wegen des Zerlegungsmaßstabes auf § 29 GewStG bis § 31 GewStG und § 33 GewStG. Zwar ist gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG die Zerlegung nach der Summe der Arbeitslöhne durchzuführen, die an die bei den verschiedenen Betriebsstätten beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind. Im Streitfall zahlte die Kapitalgesellschaft jedoch keinerlei Arbeitslöhne an Arbeitnehmer, weshalb der an sich vorgeschriebene Zerlegungsmaßstab undurchführbar ist. Rechtsfolgemäßig führt dies nicht zu einem Absehen von der Zerlegung. Letzteres wäre nur möglich, wenn Arbeitslöhne nur in einer Betriebsstätte gezahlt worden wären. Tatsächlich wurden sie aber in keiner Betriebsstätte gezahlt. Die Undurchführbarkeit des an sich vorgeschriebenen Maßstabes zwingt zur Anwendung des § 33 GewStG. Die Anwendung des § 29 GewStG ist

unbillig i.S.d. § 33 GewStG, weil die an sich zwingend vorgeschriebene Zerlegung nur wegen des Fehlens jeglicher Arbeitslöhne nicht vorgenommen werden kann. Die Unbilligkeit betrifft damit die Anwendung des an sich vorgesehenen Zerlegungsmaßstabes und nicht irgendein Zerlegungsergebnis (vgl. Blümich/Hofmeister, § 33 GewStG, Rdnrn. 3 ff., m. w. N.).

Im Ergebnis kann in den Fällen, in denen keine Arbeitslöhne gezahlt werden, kein Zerlegungsmaßstab unter Verwendung von Arbeitslöhnen zur Anwendung gelangen.

## **3. Ansatz eines praktisch sinnvollen Zerlegungsmaßstabes**

Führt die Zerlegung, wie in Tz. 2 dargestellt, zu einem offenbar unbilligen Ergebnis, so ist gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG nach einem Maßstab zu suchen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt.

Welcher Ersatzmaßstab im Einzelfall zu wählen ist, wird jedoch im § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG nicht eindeutig bestimmt. Diese Frage entscheidet sich nach den jeweiligen Umständen. Der von dem Regelmaßstab abweichende andere Zerlegungsmaßstab muss auf die tatsächlichen Gegebenheiten angemessen Rücksicht nehmen. Er muss der tatsächlichen Lage besser entsprechen als der Regelmaßstab der Zerlegung nach den Arbeitslöhnen.

Mögliche Ersatzmaßstäbe können z.B. das Verhältnis der Umsätze bzw. der Betriebseinnahmen aus den Betriebsstätten sein (vgl. Sarrazin in Lenski/Steinberg in § 33 GewStG Anm. 14). Auch das Verhältnis der übrigen Aufwendungen kann als Zerlegungsmaßstab herangezogen werden. Weitere Zerlegungsmaßstäbe wie z.B. Stromeinnahmen, Abgabemenge Strom, Anlagenwerte, Grundstücksflächen, Arbeitsstunden, Miete für Anlagegüter usw. sind auch möglich.

Da die Begebenheiten vor Ort und die Art des Unternehmens durch den Steuerpflichtigen besser beurteilt werden können, hat der Steuerpflichtige die Art des Zerlegungsmaßstabes im o.g. Sinne selbst zu bestimmen.

## **4. Anwendung des § 33 Abs. 2 GewSt**

Die Zerlegung nach § 33 Abs. 2 GewStG erfordert nicht, dass nach einer entsprechenden Einigung von Steuerschuldner und -gläubiger zusätzlich der Tatbestand des § 33 Abs. 1 GewStG ('Führt die Zerlegung nach den §§ 28 bis 31 zu einem offenbar unrichtigen Ergebnis ...') oder des § 30 GewStG ('Erstreckt sich die Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden, ...') erfüllt ist. Die Regelung des § 33 Abs. 2 GewStG hat eine Befriedungsfunktion und ist allein nach Maßgabe einer entsprechenden Einigung von Steuerschuldner und -gläubiger durchzuführen (vgl. GewSt-Kartei ST § 33 GewStG Karte 1). Es bleibt also unabhängig von § 33 Abs. 1 GewStG immer noch die Möglichkeit der Einigung i.S.d. § 33 Abs. 2 GewStG.

## Steuerterminkalender

### Die wichtigsten Steuertermine 2015

**Allgemeiner Hinweis:**

Steuern und Abgaben rechtzeitig zahlen. Bei verspäteter Zahlung erheben die Finanzämter und die Gemeinden Säumniszuschläge kraft Gesetzes. Diese betragen 1 % des (auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren abgerundeten) rückständigen Steuerbetrags für jeden angefangenen Monat der Säumnis. Bei einer verspäteten Zahlung bis zu drei Tagen werden jedoch keine Säumniszuschläge erhoben. Dies gilt nicht für Steuerzahlungen, die in bar bei der Finanzkasse erfolgen. Durch diese dreitägige "Schonfrist" werden aber die gesetzlichen Zahlungstermine grundsätzlich nicht verlängert, sodass z.B. verwirkte Säumniszuschläge vom Fälligkeitstag an und nicht etwa ab Ende der Schonzeit berechnet werden. Als Tag der Zahlung gilt bei Barzahlung der Tag des Geldeingangs, bei Zahlung durch Scheck der dritte Tag nach Scheckeingang bei der Steuerbehörde, bei Überweisung auf ein Konto der Steuerbehörde und bei Einzahlung mit Zahlkarte oder Postanweisung der Tag, an dem der Betrag der Finanzbehörde gutgeschrieben wird.

**Bei Steuerzahlungen in jedem Fall angeben:**

1. Steuernummer
2. Steuerart
3. Zeitraum, für den die Steuer gezahlt wird

**Zahlungstermine:**

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Zahlungstermine:

**Fällt der Fälligkeitstag auf einen Sonntag, einen allgemeinen Feiertag oder auf einen Samstag, verschiebt er sich auf den nächsten Werktag.**

### Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern

Zahlungstermine	Jan.	Febr.	März	April	Mai	Juni	Juli	Aug.	Sept.	Okt.	Nov.	Dez.
Steuerart												
1. Einkommensteuer			10			10			10			10
2. Körperschaftsteuer			10			10			10			10
3. Kirchensteuer			10			10			10			10
4. Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)	12	10	10	10	11	10	10	10	10	12	10	10
5. Lohnsteuer und Kirchenlohnsteuer	12	10	10	10	11	10	10	10	10	12	10	10
6. Gewerbesteuer		16			15			17			16	
7. Grundsteuer und Abgaben (Straßenreinigung, Kanalgebühren, Müllabfuhr)		16			15			17			16	
8. Stromsteuer	26	25	25	27	26	25	27	25	25	26	25	28
9. Energiesteuer	26	25	25	27	26	25	27	25	25	26	25	28

**Allen, die uns auch  
im zu Ende gehenden Jahr  
ihr Vertrauen geschenkt haben,  
wünschen wir ein frohes Weihnachtsfest  
und  
ein gutes, gesundes neues Jahr.**

**Für die gute Zusammenarbeit  
bedanken wir uns.**

**Wir werden uns bemühen,  
Sie auch weiterhin gut zu beraten  
und den an uns selbst gestellten  
hohen Qualitätsanspruch zu halten.**