

# 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 2015

## Gesetzgebung

### 1. Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2016/ZollkodexAnpG 2.0

Der Bundesrat hatte zum Jahressteuergesetz 2015 einige Änderungsvorschläge eingebracht, die im Jahressteuergesetz 2015 noch nicht umgesetzt wurden. Um die Zustimmung zu dem Gesetz vom Bundesrat zu erlangen, wurde zugesagt, die Änderungswünsche zeitnah in der Gesetzgebung im Jahr 2015 zu berücksichtigen.

- Es soll geprüft werden, ob die Besteuerung von Streubesitzdividenden auch auf Veräußerungsgewinne ausgedehnt werden soll.
- Es soll ein neues Investmentsteuerrecht geschaffen werden.
- In Sachen Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung multinationaler Konzerne soll eine Arbeitsgruppe eingerichtet werden (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting).
- Das Umwandlungssteuerrecht soll unter anderem hinsichtlich der Regelung zur steuerneutralen Einbringung, bei der neben der Gewährung von neuen Anteilen auch ein Barausgleich erfolgen kann, auf den Prüfstand.

Der Referentenentwurf hat unter anderem folgenden Inhalt:

- Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht wird ausgeweitet, in dem die Tätigkeiten in der ausschließlichen Wirtschaftszone bzw. dem Festlandsockel i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG nun auch alle aus dem UN-Seerechtsübereinkommen ableitbaren Besteuerungstatbestände umfassen. Darunter fallen unter anderen Fischzucht, die Ausbeutung von Bodenschätzen und

die Energieerzeugung unter Nutzung von erneuerbaren Energien.

- Die Nennung der Funktion für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g EStG soll entfallen.
- Die Konzernklausel in § 8c KStG solle ausgeweitet werden, um Konzernumstrukturierungen zu erleichtern.
- Die Höhe des Barausgleichs bei einer steuerneutralen Einbringung nach dem Umwandlungssteuergesetz soll eingeschränkt werden. Der gemeine Wert der neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährten sonstigen Leistungen darf 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens oder - begrenzt auf den Buchwert des Betriebsvermögens - 300.000,00 Euro nicht übersteigen.

### 2. Referentenentwurf: Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie

Die Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie (Richtlinie 2013/50/EU) ist bis zum November 2015 in nationales Recht umzusetzen. Am 6.2.2015 hat das Bundesministerium für Finanzen einen Referentenentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie veröffentlicht.

Es ergeben sich vor allem Änderungen im Wertpapierprospektgesetz, Kapitalanlagegesetzbuch, Handelsgesetzbuch sowie im Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz. Folgendes ist vorgesehen:

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

- Beim Erwerb oder bei der Veräußerung bedeutender Beteiligungen sollen die Meldepflichten zur vollständigen Unterrichtung der Anleger über die Unternehmensbeteiligungsstruktur angepasst werden.
- Im Rahmen der Regelpublizität soll die Veröffentlichung von Zwischenmitteilungen entfallen. Damit entfällt auch die prüferische Durchsicht von Quartalsberichten i.S.d. § 37x Abs. 3 WpHG.
- Unternehmen, die in der mineralgewinnenden Industrie tätig sind oder Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben, müssen einen jährlichen Zahlungsbericht veröffentlichen.
- Schaffung eines europaeinheitlichen Internetportals für den erleichterten Zugang zu vorgeschriebenen Informationen von börsennotierten Unternehmen in der Europäischen Union.
- Zwingende Veröffentlichung von Maßnahmen und Sanktionen durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht hinsichtlich bestimmter Verstöße gegen Transparenzpflichten. Damit geht ein erhöhter Buß- und Ordnungsgeldrahmen einher.

### 3. Kommunalabgabengesetz in Sachsen-Anhalt wird neu gefasst

Anlässlich einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zum Bayerischen Kommunalabgabengesetz (BVerfG, Beschluss vom 5.3.2013, 1 BvR 2457/08) hat der Landtag in Sachsen-Anhalt die Neufassung des Kommunalabgabengesetzes beschlossen. Die Regelung zur Festsetzungsverjährung war unvereinbar mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit, da diese eine zeitlich unbegrenzte Inanspruchnahme des Beitragsschuldners nach Erlangung des Vorteils ermöglichte. In der Neufassung des Kommunalabgabengesetzes in Sachsen-Anhalt wurde eine Höchstfrist für die Verjährung eingefügt. Ebenfalls wird die Möglichkeit einer degressiven Gestaltung von Gebühren für Trinkwasser und für Abwasser eingeführt.

Zu Gunsten der Gebührenzahler wird die Norm zur Abschreibung von unbereinigten Wiederbeschaffungskosten an die Rechtsprechung angepasst.

Des Weiteren wurden Anpassungen an das Bundesrecht sowie redaktionelle Änderungen und eine Rechtsbereinigung von mittlerweile überflüssigen und gegenstandslosen Normen vorgenommen.

Die Verzinsung von Vorausleistungen und Rentenzahlungen wurden an den Basiszinssatz nach § 247 BGB angeglichen.

## Rechtsprechung

### 1. KWK-Bonus als Entgelt eines Dritten

Die Klägerin betreibt eine Biogasanlage und ein daran angeschlossenes Blockheizkraftwerk. Der Strom wird an E.ON verkauft, die Wärme wird an zwei Unternehmen kostenlos abgegeben. Die Klägerin erhält von dem Netzbetreiber für die abgegebene Wärme den KWK-Bonus.

Das niedersächsische Finanzgericht hatte zu klären, ob und mit welcher Bemessungsgrundlage die Abgabe der Wärme trotz Zahlung eines KWK-Bonus der Umsatzsteuer zu unterwerfen war (Urteil vom 28.11.2013 - 16 K 247/12, Revision eingelegt beim BFH: XI R 2/14).

Während die Klägerin die kostenlose Abgabe der Wärme in Höhe des erhaltenen KWK-Bonus der Umsatzsteuer unterwarf, ging das Finanzamt von einer unentgeltlichen Zuwendung aus und setzte die auf Selbstkosten basierende Ersatzbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG an.

Das Gericht folgte der Auffassung der Klägerin. Eine unentgeltliche Zuwendung setze voraus, dass der Leistende dem Empfänger zielgerichtet einen Vermögensvorteil verschaffen wolle. Die Abgabe der Wärme zu einem Preis von 0,00 Euro ist keine

Zuwendung in diesem Sinne. Zu dem Entgelt gehöre auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Leistenden für diese Leistung zuwendet (Entgelt eines Dritten). Es muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung des Dritten und der erbrachten Leistung bestehen. Es darf sich jedoch nicht um das Entgelt von dem Dritten für eine an den Dritten erbrachte Leistung handeln.

Die Zahlung des KWK-Bonus steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lieferung der Wärme. Die Klägerin gab die Wärme nur ab, um den KWK-Bonus zu erhalten, da die Zahlung des KWK-Bonus mit der Abgabe von Wärme im EEG verknüpft ist. Der KWK-Bonus ist auch kein Entgelt für die Stromlieferung an den Netzbetreiber, da der KWK-Bonus ausschließlich die Wärmeabgabe vergütet. Ein Leistungsaustausch zwischen dem Netzbetreiber und der Klägerin hinsichtlich der Wärmeabgabe lag nicht vor.

Das Gericht hält den KWK-Bonus mit dem Gerätebonus eines Mobilfunkanbieters vergleichbar, der vom Mobilfunkanbieter an den Vermittler für den Vertragsabschluss mit "kostenloser" Lieferung eines Mobiltelefons gezahlt wird.

## 2. Bereinigung des Effizienzwerts: Hohe Ansprüche an die Darlegung von Besonderheiten

Der Beschwerdeführer betreibt ein Gasverteilnetz. Die Landesregulierungsbehörde setzte die Erlösobergrenze niedriger fest als beantragt. Die Bereinigung des Effizienzwerts wurde abgelehnt.

Der Beschwerdeführer vertrat die Auffassung, der Effizienzwert sei aufgrund des hohen Anteils an Stahlrohren und aufgrund der besonderen Bodenbeschaffenheit zu bereinigen. Ebenso seien die Kosten der Lastflusszusage nicht in vollem Umfang berücksichtigt worden. Das Beschwerdegericht hatte die Beschwerde zurückgewiesen. Der BGH hielt die zulässige Rechtsbeschwerde nur in einem Punkt für begründet (BGH, Beschluss vom 7.10.2014, EnVR 25/12).

Die Kosten der Lastflusszusage seien unstrittig keine Kosten aus der Inanspruchnahme vorgelegter Netze. Diese Kosten dürften jedoch nicht bei der Bestimmung der Erlösobergrenze gemäß § 6 ARegV unberücksichtigt bleiben. Sie sind grundsätzlich berücksichtigungsfähig. Bereits beim Ausgangsniveau nach § 6 Abs. 2 ARegV hätten diese Kosten berücksichtigt werden müssen. Dies habe die Landesregulierungsbehörde zu korrigieren.

Hinsichtlich der Durchführung des Effizienzvergleichs und der Ermittlung des Effizienzwerts war die Rechtsbeschwerde unbegründet.

Zum einen stehe der Regierungsbehörde bei der Auswahl der einzelnen Parameter und Methoden ein Spielraum zu. Zum anderen ist die BNetzA nicht gehalten, die für den Effizienzvergleich zugrunde liegenden Daten gegenüber den Netzbetreibern offenzulegen. Es bestehe ein Spannungsverhältnis zwischen dem Wunsch der Netzbetreiber nach einer höchstmöglichen Transparenz des Effizienzvergleichs und der Wahrung der Betriebsgeheimnisse der an dem Vergleich beteiligten Netzbetreiber.

Wegen der herangezogenen Bewertungskriterien hat die Landesregulierungsbehörde auf die Veröffentlichungen der BNetzA Bezug genommen. Das Erfordernis einer darüber hinausgehenden Begründung konnte in der Rechtsbeschwerde nicht ausreichend dargelegt werden.

Ebenso wenig sei die Landesregulierungsbehörde gehalten, zu einzelnen Parametern "Einzelbewertungen" mitzuteilen. Es sei weder Gegenstand noch Ziel der Anreizregulierung, den Netzbetreibern mitzuteilen, wie sie ihren Effizienzwert steigern können. Sie beschränkt sich darauf, Anreize einer Effizienzsteigerung zu setzen.

Der Umstand, dass ein hoher Anteil Stahlrohre im Netz verbaut sei, sei nicht als Besonderheit der Versorgungsaufgabe anzusehen.

Zur Versorgungsaufgabe gehörten in der zum Rechtsstreit maßgeblichen Fassung der ARegV alle Anforderungen, die an den Netzbetreiber von außen herangetragen werden und denen er sich nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand entziehen kann. Die technische Beschaffenheit des Netzes ist nicht von vornherein ein von außen herangetragenem Umstand auf den er keinen Einfluss hat. Es können sich allerdings aufgrund der langen Nutzungsdauer der Netze historisch bedingte Nachteile ergeben, die nicht innerhalb der ersten zwei Regulierungsperioden beseitigt werden können. Unterlassene Maßnahmen zur Verbesserung der Netzstruktur können nur dann als Besonderheit der Versorgungsaufgabe qualifiziert werden, wenn das Unterbleiben auf von außen herangetragenem Umständen beruht, auf die der Netzbetreiber keinen Einfluss hatte. Bis Ende der 1980-Jahre war die Verlegung von Stahlrohren Stand der Technik. Danach hätte der Netzbetreiber jedoch die Möglichkeit gehabt, bei Erweiterungen und Sanierungen PE-Rohre zu verwenden. Die Verwendung eines Netzes aus homogenen Materialien mag Vorteile aufweisen, sei aber seit Ende der Achtziger-Jahre nicht mehr alternativlos gewesen. Der Umstand, dass im fraglichen Netz 91 % im Gegensatz zum Bundesdurchschnitt von 53 % Stahlrohre verbaut gewesen seien, kann unter diesen Umständen nicht als Besonderheit der Versorgungsaufgabe gelten.

Der Effizienzwert kann auch nicht aufgrund der Bodenbeschaffenheit bereinigt werden.

Der Beschwerdeführer habe nicht aufgezeigt, inwieweit er durch die Bodenbeschaffenheit um drei Prozent höhere Kosten hatte.

Sie hat dargelegt, welche Kosten ihr durch die Beschaffenheit des Bodens der Bodenklasse 7 entstanden seien. Es fehle aber, welche Mehrkosten ihr durch die Bodenklasse 7 entstanden seien. Für die Darlegung der durchschnittlichen Kosten ohne Besonderheiten sei keine bundesweite Erhebung erforderlich. Es hätte genügt, wenn die Beschwerdeführerin die Daten vorgetragen hätte, woraus sie geschlossen hat, dass sie aufgrund der Bodenklasse 7 Mehraufwendungen hatte. Die Berechnung der Kosten auf Basis ihres Leistungsverzeichnisses für das Jahr 2009 war auch nicht zutreffend. Sie hätte die historischen Anschaffungskosten mit einem Index hochrechnen müssen.

## 3. Vorsteuerabzug bei Errichtung eines kommunalen Gebäudes

Die Gemeinde Hertogenbosch (Niederlande) ließ auf eigenem Grund und Boden ein Gebäude errichten. Das Gebäude sollte zu 94 % der Fläche für Aufgaben der öffentlichen Gewalt, zu 5 % der Fläche für die Leistungen der Gemeinde als Steuerpflichtiger und zu 1 % der Fläche für Leistungen der Gemeinde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten genutzt werden.

Die Finanzbehörden gewährten nur einen Vorsteuerabzug in Höhe von 6 % der in Rechnung gestellten Vorsteuer. Hiergegen klagte die Gemeinde, da sie den vollen Vorsteuerabzug begehrte. Nach Art. 5 Abs. 7 Buchst. a 6. MwSt-RL ist es möglich, die Zuordnung eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen, falls den Steuerpflichtigen der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechnen würde.

Dem EuGH wurde die Frage vorgelegt, ob diese Regelung auch auf ein Gebäude anzuwenden ist, welches auf eigenem Grund und Boden der Gemeinde errichtet und von ihr wie oben beschrieben in Gebrauch genommen wird (EuGH, Urteil vom 10.9.2014 - C-92/13).

Der europäische Gerichtshof hat entschieden, dass ein Gebäude, welches auf dem Grund und Boden der Gemeinde errichtet und von der Gemeinde in Gebrauch genommen wird, unter diese Regelung fällt. Die Zuordnung der Gegenstände selbst ist umsatzsteuerpflichtig, sodass die Gemeinde zwar den Vorsteuerabzug geltend machen kann, die Zuordnung des Gebäudes jedoch der Umsatzbesteuerung unterworfen muss. Nach Art. 17 Abs. 2 und 5 der 6. MwSt-RL kann die Gemeinde jedoch nur den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, soweit die betreffenden Gegenstände für ihre steuerpflichtigen Umsätze genutzt werden. Dies sind hier 5 % der Fläche des Gebäudes.

#### 4. Umsatzsteuer: Krankenhaus in privater Trägerschaft

Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 28.11.2012 (14 K 2883/10, Revision eingelegt: BFH XI R 8/13) entschieden, dass ein privates Krankenhaus, das keine Erlaubnis zur Behandlung von gesetzlich Versicherten hat, sich bezüglich der Umsatzsteuerbefreiung unmittelbar auf das Gemeinschaftsrecht berufen kann.

Ein Arzt und ein Rechtsanwalt betreiben eine Klinik in der Rechtsform der GmbH. Die Klinik erbringt allgemeine Krankenhausleistungen i.S.d. § 2 der Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze und wird nicht nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) gefördert.

Die Klinik hat ihre Umsätze aus den Tagespflegesätzen in umsatzsteuerfreie (ärztliche Leistungen) und umsatzsteuerpflichtige Umsätze (Verpflegung und Unterkunft) aufgeteilt. Nach einer steuerlichen Außenprüfung vertrat die Finanzbehörde die Auffassung, dass keine umsatzsteuerfreien Umsätze vorlägen. Die Klinik erhob Klage.

Das Finanzgericht stellte fest, dass eine Umsatzsteuerbefreiung nach nationalen Vorschriften nicht in Frage kommt. Da nicht nur Ärzte, sondern auch ein Rechtsanwalt das Krankenhaus betreiben, komme eine Befreiung nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG nicht in Betracht. Auch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. b. UStG in der für die Streitjahre gültigen Fassung scheitert an den Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 AO oder § 67 Abs. 2 AO.

Die Voraussetzungen nach § 67 Abs. 1 AO sind nicht erfüllt, da die Klinik weder unter die BPfIV noch in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes fällt und auch nicht nach KHG gefördert wird.

Auch die Voraussetzung für die Berechnung der Jahrespflegetagegrenze nach § 67 Abs. 2 AO wird nicht erfüllt. Dem Gericht konnte nicht nachgewiesen werden, dass die Tagessätze mit den Entgelten von Krankenhäusern i.S.d. § 67 Abs. 1 AO vergleichbar seien.

Die Umsätze sind jedoch nach Art. 13. Teil A Abs. 1 Buchst. b 6. MwSt-RL steuerfrei. Die Klägerin führt ärztliche Heilbehandlungen und mit diesen eng verbundene Umsätze aus, die grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit werden können. Bei der Klägerin handelt es sich um eine andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art i.S.d. Richtlinie. Die nationalen Regelungen können die Steuerbefreiung im Sinne der Richtlinie nicht ausschließen. Auch die Gewinnerzielungsabsicht ist kein Grund, die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 6. MwSt-RL zu verweigern. Das Gericht hat die Revision zugelassen.

#### 5. Restwert eines abgebrochenen Gebäudes

Im Jahr 1992 erwarb der Kläger ein Grundstück mit einem Gebäude, welches zunächst noch verpachtet war. Das Gebäude wurde 1994 abgebrochen. Es war beabsichtigt, ein Hotel zu errichten und zu verpachten. Unter anderem aufgrund von Verzögerungen bei der Baugenehmigung gab der Kläger die Verpachtungsabsicht 2005 endgültig auf. In der Einkommensteuererklärung 2005 setzte der Kläger den Restwert des abgebrochenen Gebäudes als vergebliche Werbungskosten an. Dies wurde vom Finanzamt nicht anerkannt. Das Finanzgericht Köln urteilte am 27.11.2013 (K 2413/11, rechtskräftig) zu Gunsten der Finanzbehörden.

Die Restwert des Gebäudes stellt Anschaffungskosten des erworbenen Grundstücks dar. Grundsätzlich wird der Restwert des alten Gebäudes bei Erwerb mit Abbruchsabsicht den Anschaffungskosten des neu zu errichtenden Gebäudes zugerechnet. Wird hingegen kein neues Gebäude errichtet, handelt es sich bei dem Restwert des abgebrochenen Gebäudes um nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstücks. Auf die Errichtungsabsicht eines neuen Gebäudes beim Erwerb des Grundstücks komme es nicht an.

## 6. Vorsteuerabzug bei korrigierten Rechnungen

Die Antragstellerin ist eine GmbH, die sonstige Dienstleistungen des Sports erbringt. Ihre Gesellschafterin ist Unternehmerin i.S.d. Umsatzsteuergesetzes.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung wurde festgestellt, dass Rechnungen, in denen Leistungen an die Antragstellerin erbracht worden waren, an die Gesellschafterin adressiert waren. Das Finanzamt versagte daraufhin den Vorsteuerabzug und erließ geänderte Bescheide. Die Rechnungen wurden zwischenzeitlich korrigiert und der richtige Leistungsempfänger ausgewiesen. Dem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung wurde nicht stattgegeben. Die Antragstellerin beantragte die Aussetzung der Vollziehung bei Gericht.

Das Finanzgericht Münster lehnte den Antrag mit Beschluss vom 16.12.2013 (5 V 1915/13 U) ab. Das Gericht hatte keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Bescheide. Dem Gericht lagen die korrigierten Rechnungen nicht vor. Es führte jedoch aus, dass bei Änderung des Rechnungsempfängers keine berichtigte sondern eine neue Rechnung vorläge. Daher kann die "berichtigte" Rechnung umsatzsteuerlich keine Rückwirkung entfalten und der Vorsteuerabzug ist erst ab Vorliegen der "berichtigten" Rechnung möglich. Es habe zumindest die abstrakte Gefahr bestanden, dass die Gesellschafterin ihrerseits die ausgewiesene Vorsteuer geltend macht. Wenn der Leistende die Rechnung an die Gesellschafterin nicht widerruft, schuldet er die ausgewiesene Umsatzsteuer einmal nach § 14c Abs. 2 UStG und einmal aus der Rechnung an die Antragstellerin.

## 7. Feststellung des Jahresabschlusses einer GmbH & Co. KG

Der Kläger wandte sich mit einer Klage gegen die Feststellung des Jahresabschlusses einer GmbH & Co. KG. Er trug vor, dass tatsächlich angefallene und richtig im Jahresabschluss in Ansatz gebrachte Aufwendungen sachlich ungerechtfertigt seien.

Das Oberlandesgericht Stuttgart kam zu dem Ergebnis, dass dieser Vortrag nicht geeignet sei, die Feststellung des Jahresabschlusses in Frage zu stellen (Hinweisbeschluss vom 27.2.2014, 14 U 58/13).

Wenn der Anspruch der KG auf Rückerstattung der fraglichen Aufwendungen unter den Gesellschaftern streitig sei, so könne dieser Anspruch in der Bilanz der KG erst aktiviert werden, wenn er vom Schuldner anerkannt oder rechtskräftig festgestellt worden sei. Dies könne frühestens in dem Jahresabschluss ab dem Jahr geschehen, in dem die Voraussetzungen erfüllt seien. Die Feststellung des Jahresabschlusses habe keine Feststellungswirkung i.S.e. Schuldanerkenntnisses im Hinblick auf die Gesellschafter, die gegen die Beschlussfassung gestimmt haben.

## 8. Kurzhinweise

### 8.1. *Potenzieller Wettbewerb durch Dienstleistungen einer Einrichtung des öffentlichen Rechts*

*(Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22.8.2013, 6 K 1961/09, Revision eingelegt, BFH V R 48/14)*

1. Ein an eine Behörde gerichteter Bescheid ist nicht deshalb wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nichtig, weil Inhaltsadressat die von der Behörde vertretene Gebietskörperschaft ist.
2. Erbringt eine Einrichtung des öffentlichen Rechts eine Leistung an eine andere Einrichtung des öffentlichen Rechts, die in dieser Form nur von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts und nicht von einem privaten Unternehmer erbracht werden kann, so ist es unerheblich, wenn die Leistungserbringung aufgrund eines privatrechtlich geschlossenen Vertrages erfolgt.
3. Kann eine als einheitliche Leistung zu beurteilende Gesamtleistung aufgrund militärischer Sicherheits- und Geheimhaltungsbestimmungen für einzelne Leistungsbestandteile nicht von einem privaten Unternehmer erbracht werden, so liegt keine potenzielle Wettbewerbssituation vor, auch wenn andere Leistungsbestandteile für sich gesehen von privaten Unternehmern erbracht werden könnten.

### 8.2. *Zur Relevanz von AfA-Tabellen für den AfA-Satz*

*(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 9.7.2014 - 9 K 98/14, Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt: BFH IV B 74/14)*

1. Ziel der Anwendung der AfA-Tabelle auf Wirtschaftsgebäude ist eine gleichheitsgerechte Anwendung von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG. Insofern sind die AfA-Tabellen anzuwenden, soweit sie nach der Einschätzung des Finanzgerichts den Einzelfall vertretbar abbilden.
2. Die AfA-Tabellen des BMF haben für das Finanzamt den Charakter einer Dienstanweisung. Für den Steuerpflichtigen handelt es sich um das Angebot der Verwaltung für eine tatsächliche Verständigung im Rahmen einer Schätzung, das er (z.B. durch die Anwendung der Tabellen bei der Berechnung seiner Einkünfte) annehmen kann, aber nicht muss.
3. Solange die AfA-Tabelle die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsguts im Einzelfall vertretbar abbildet, ist die Finanzverwaltung an die Erfahrungswerte der Tabelle im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung gebunden.

### 8.3. Freigiebige Zuwendung an Neugesellschafter bei einer Kapitalerhöhung

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 27.8.2014, II R 43/12)

1. Wird im Zuge einer Kapitalerhöhung einer GmbH ein Dritter zur Übernahme des neuen Gesellschaftsanteils zugelassen, kann eine freigiebige Zuwendung der Altgesellschafter an den Dritten vorliegen, wenn der gemeine Wert des

Anteils die zu leistende Einlage übersteigt. Die Altgesellschafter waren Kapitalgesellschaften. Eine freigiebige Zuwendung der Gesellschafter der zuwendenden Kapitalgesellschaften (Altgesellschaftern) an den Dritten kommt nicht in Betracht.

2. Auf den Erwerb des neuen Anteils können die Steuervergünstigungen des § 13a ErbStG anwendbar sein.

## Sonderfragen

### 1. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen Netzbetreiber und Energieversorgungsunternehmen

(BMF vom 18.3.2015 - IV D 2 - S 7105/14/10002)

Nach den Regelungen des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) sind die Versorgungsunternehmen verpflichtet, den Betrieb der Gas- und Stromnetze von den anderen Geschäftsbereichen zu trennen. Sie haben die Unabhängigkeit der verbundenen Netzbetreiber durch verschiedene Maßnahmen sicherzustellen. Ziel dieser Maßnahmen ist es, u.a., einen wirksamen und unverfälschten Wettbewerb bei der Versorgung mit Elektrizität und Gas sicherzustellen (§ 1 Abs. 2 EnWG). Dies soll durch eine weitgehende - nicht auf einzelne Bereiche eingegrenzte - Weisungsunabhängigkeit des Netzbetreibers erreicht werden. Damit schränkt das EnWG die Möglichkeit, Weisungen im laufenden Geschäftsbetrieb zu erteilen, sowohl qualitativ als auch quantitativ in wesentlich höherem Umfang ein, als dies im Bereich der Kreditwirtschaft oder der Kapitalanlagegesellschaften der Fall ist.

Im Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wurde daher beschlossen, dass die Regelungen des Energiewirtschaftsgesetzes zur operationellen Entflechtung einer organisatorischen Eingliederung einer Netzgesellschaft in das Unternehmen eines Energieversorgers entgegenstehen. Die Regelung in Abschnitt 2.8 Abs. 10 Satz 7 UStAE ist in diesen Fällen nicht anwendbar. Bestehende Organschaftsverhältnisse müssten somit spätestens zum 1.1.2015 aufgelöst worden sein. Sofern am 31.12.2014 eine Organschaft zwischen einem Energieversorger und einer Netzgesellschaft bestanden hat, wird es von der Finanzverwaltung jedoch nicht beanstandet, wenn dieses Organschaftsverhältnis bis zum 31.12.2015 fortgeführt wird.

### 2. Steuerliche Behandlung der Rabatte, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden

(BMF vom 20.1.2015 - IV C 5 - S-2360/12/10002)

Bezug: BMF-Schreiben vom 27.9.1993 (BStBl I 1993, Seite 814)

Der BFH hat mit Urteilen vom 18.10.2012 - VI R 64/11 - BStBl 2015 II, S. 184 und vom 10.4.2014 - VI R 62/11 - BStBl 2015 II, S. 191 seine Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung der Rabatte, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, weiterentwickelt und konkretisiert.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Urteile unter Beachtung folgender Grundsätze über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden:

#### Rz. 1

Preisvorteile, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, sind Arbeitslohn, wenn sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und wenn sie im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Ein überwiegend eigenwirtschaftliches Interesse des Dritten schließt die Annahme von Arbeitslohn dagegen in der Regel aus. Arbeitslohn liegt auch dann nicht vor, wenn und soweit der Preisvorteil auch fremden Dritten üblicherweise im normalen Geschäftsverkehr eingeräumt wird (z.B. Mengenrabatte).

#### Rz. 2

Es spricht dafür, dass Preisvorteile zum Arbeitslohn gehören, wenn der Arbeitgeber an der Verschaffung dieser Preisvorteile aktiv mitgewirkt hat. Eine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers in diesem Sinne liegt vor, wenn

- a) aus dem Handeln des Arbeitgebers ein Anspruch des Arbeitnehmers auf den Preisvorteil entstanden ist oder
- b) der Arbeitgeber für den Dritten Verpflichtungen übernommen hat, z.B. Inkassotätigkeit oder Haftung.

**Rz. 3**

Einer aktiven Mitwirkung des Arbeitgebers in diesem Sinne steht gleich, wenn

- a) zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten eine enge wirtschaftliche oder tatsächliche Verflechtung oder enge Beziehung sonstiger Art besteht, z.B. Organschaftsverhältnis, oder
- b) dem Arbeitnehmer Preisvorteile von einem Unternehmen eingeräumt werden, dessen Arbeitnehmer ihrerseits Preisvorteile vom Arbeitgeber erhalten.

**Rz. 4**

Eine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers an der Verschaffung von Preisvorteilen ist nicht anzunehmen, wenn sich seine Beteiligung darauf beschränkt:

- a) Angebote Dritter in seinem Betrieb z.B. am "schwarzen Brett", im betriebseigenen Intranet oder in einem Personalhandbuch bekannt zu machen oder
- b) Angebote Dritter an die Arbeitnehmer seines Betriebs und eventuell damit verbundene Störungen des Betriebsablaufs zu dulden oder
- c) die Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer zu bescheinigen oder
- d) Räumlichkeiten für Treffen der Arbeitnehmer mit Ansprechpartnern des Dritten zur Verfügung zu stellen.

**Rz. 5**

An einer Mitwirkung des Arbeitgebers fehlt es auch dann, wenn bei der Verschaffung von Preisvorteilen allein eine vom Arbeitgeber unabhängige Selbsthilfeeinrichtung der Arbeitnehmer mitwirkt.

**Rz. 6**

Die Mitwirkung des Betriebsrats oder Personalrats an der Verschaffung von Preisvorteilen durch Dritte ist für die steuerliche Beurteilung dieser Vorteile dem Arbeitgeber nicht zuzurechnen und führt allein nicht zur Annahme von Arbeitslohn. In den Fällen der Randziffern 2 und 3 wird die Zurechnung von Preisvorteilen zum Arbeitslohn jedoch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Betriebsrat oder Personalrat ebenfalls mitgewirkt hat.

**Rz. 7**

Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden und ersetzt das BMF-Schreiben vom 27.9.1993 (BStBl I 1993, Seite 814), welches hiermit aufgehoben wird.

**3. Zweifelsfragen zu den Nachweispflichten nach § 22 Abs. 3 UmwStG - Zuständige Finanzbehörde**

(Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. Verfügung vom 22.7.2014 - S-1978c A-51 - St 510)

Nach § 22 Abs. 3 S. 1 UmwStG hat der Einbringende in den dem Einbringungszeitpunkt folgenden sieben Jahren jährlich spätestens bis zum 31. Mai den Nachweis darüber zu erbringen, wem mit Ablauf des Tages, der dem nachfolgenden Einbringungszeitpunkt entspricht, die sperrfristbehafteten Anteile zuzurechnen sind. Den Nachweis hat der Einbringende nach Rn. 22.29 des BMF-Schreibens vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314 (UmwStE 2011) bei dem für ihn zuständigen Finanzamt zu erbringen.

Zur Frage, welches Finanzamt in den Fällen einer gesonderten (und einheitlichen) Feststellung sowie in Fällen der unentgeltlichen Rechtsnachfolge zuständig ist, wird folgende Auffassung vertreten:

**1. Gesonderte (und einheitliche) Feststellung**

In Fällen, in denen vor der Einbringung eine gesonderte (und einheitliche) Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO für die Einkünfte aus dem eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil vorgenommen wurde und das nach § 19 bzw. § 20 AO zuständige Finanzamt nicht mit dem Feststellungsfinanzamt identisch war, ist der Nachweis nach § 22 Abs. 3 S. 1 UmwStG beim Wohnsitzfinanzamt des Einbringenden zu erbringen. Darauf, dass beim Eintritt eines sperrfrist-schädlichen Ereignisses die Ermittlung und Feststellung des Einbringungsgewinns I durch das Feststellungsfinanzamt erfolgt, kommt es nicht an.

**Beispiel 1:**

A mit Wohnsitz in Wiesbaden und einem Gewerbebetrieb in Frankfurt bringt sein Einzelunternehmen nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG zum Buchwert in die B-GmbH ein.

A muss innerhalb der nachfolgenden sieben Jahre den Nachweis nach § 22 Abs. 3 S. 1 UmwStG beim Finanzamt Wiesbaden erbringen. Erlangt das überwachende Finanzamt Wiesbaden Kenntnis davon, dass A die Anteile an der B-GmbH innerhalb der Sperrfrist veräußert hat, informiert es darüber das Finanzamt Frankfurt, damit dieses den Einbringungsgewinn I ermitteln und rückwirkend auf den Einbringungsstichtag feststellen kann.

**Beispiel 2:**

An der AB-KG ist A als Kommanditist beteiligt. A hat seinen Wohnsitz in Wiesbaden. Die KG wird steuerlich in Frankfurt geführt. Die KG wird nach §§ 25 i.V.m. 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG unter Ansatz des Buchwertes formwechselnd in die AB-GmbH umgewandelt.

A muss innerhalb der nachfolgenden sieben Jahre den Nachweis nach § 22 Abs. 3 S. 1 UmwStG beim Finanzamt Wiesbaden erbringen. Erlangt das überwachende Finanzamt Wiesbaden Kenntnis davon, dass A die Anteile an der B-GmbH innerhalb der Sperrfrist veräußert hat, informiert es darüber das Finanzamt Frankfurt, damit dieses den Einbringungsgewinn I ermitteln und rückwirkend auf den Einbringungsstichtag feststellen kann.

Soweit der Nachweis gegenüber dem Feststellungsfinanzamt erbracht wird, ist verwaltungsintern sicherzustellen, dass das Wohnsitzfinanzamt über den Nachweis in Kenntnis gesetzt wird.

**2. Rechtsnachfolge**

In den Fällen der unentgeltlichen Rechtsnachfolge nach § 22 Abs. 6 UmwStG ist der Nachweis nach § 22 Abs. 3 S. 1 UmwStG beim Wohnsitz-Finanzamt des Rechtsnachfolgers zu erbringen.

**Beispiel:**

A mit Wohnsitz und Gewerbebetrieb in Wiesbaden bringt sein Einzelunternehmen nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG zum Buchwert in die B-GmbH ein. Nach erfolgter Einbringung verstirbt A. C mit Wohnsitz in Frankfurt erbt seine sperrfristbehafteten Anteile an der B-GmbH.

C muss den Nachweis nach § 22 Abs. 3 S. 1 UmwStG innerhalb der nachfolgenden sieben Jahre beim Finanzamt Frankfurt erbringen.

In den Fällen, in denen sämtliche Grundkennbuchstaben im Zeitpunkt der Einbringung gelöscht werden, ist für den Überwachungszeitraum eine VR-Sperre zu setzen. Die VR-Sperre stellt sicher, dass innerhalb des siebenjährigen Überwachungszeitraums keine Neuvergabe der Steuernummer, unter der der eingebrachte Betrieb bzw. die eingebrachte Mitunternehmerschaft bisher geführt wurde, an einen anderen Steuerpflichtigen erfolgt.

**4. Bilanzberichtigung bei Änderung der Verwaltungsauffassung; Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs - Beschluss des BFH vom 31.1.2013 - BStBl II S. 317**

(OFD Niedersachsen, Verfügung vom 29.7.2014 - S-2141 - 25 - St 221 / St 222)

Nach der bislang geltenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und auch nach der Verwaltungsauffassung (vgl. R 4.4 EStR) konnte eine durch BFH-Rechtsprechung geänderte Verwaltungsauffassung zu einer bestimmten Rechtsfrage frühestens in der ersten nach dem Datum der Entscheidung des BFH aufzustellenden Bilanz berücksichtigt werden. Sie war spätestens in der ersten nach amtlicher Veröffentlichung der Entscheidung im Bundessteuerblatt aufzustellenden Bilanz zu berücksichtigen. In Fällen, in denen der Steuerpflichtige bis zur amtlichen Veröffentlichung keine Bilanzberichtigung vorgenommen hat, konnte er dies rückwirkend bis zur ersten nach dem Entscheidungsdatum aufgestellten Bilanz nachholen. Darüber hinaus kam eine rückwirkende Berichtigung von Bilanzen, die einer nach den AO-Vorschriften noch änderbaren Veranlagung zugrunde lagen, nicht in Betracht. Es wurde davon ausgegangen, dass bis zur Änderung der Verwaltungsauffassung die Bilanzen als subjektiv richtig zu werten waren (sog. subjektiver Fehlerbegriff).

Diesem subjektiven Fehlerbegriff hat der Große Senat des BFH mit seinem o.g. Beschluss hinsichtlich bilanzieller Rechtsfragen eine Absage erteilt: Das Finanzamt ist auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar war. Es ist vielmehr an die objektiv richtige Rechtslage am Bilanzstichtag gebunden. Die Besteuerung knüpft an den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt an (§ 38 AO), nicht aber an Rechtsansichten des Steuerpflichtigen und erfolgt materiell-rechtlich ohne Rücksicht auf deren Vertretbarkeit oder ein Verschulden des Steuerpflichtigen.

Eine Bilanzberichtigung ist bei Änderung der Verwaltungsauffassung also grundsätzlich ab der ersten nach den AO-Vorschriften noch änderbaren Bilanz möglich. Das gilt unabhängig davon, ob sich die jetzt nicht mehr geltende Rechtsansicht zugunsten oder zulasten des Steuerpflichtigen ausgewirkt hat. Die Bilanzberichtigung kann bzw. muss vom Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden, jedoch ist auch das Finanzamt berechtigt und verpflichtet, eine eigenständige Gewinnermittlung der Besteuerung zugrunde zu legen.

Durch die Veröffentlichung des Beschlusses im BStBl ist das Urteil in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die dargestellten Grundsätze sind jedoch nur auf Rechtsfragen anzuwenden und nicht auf Tatsachenfragen zu übertragen. Für Tatsachenfragen gilt weiterhin der subjektive Fehlerbegriff.