

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

Juni 2012

Gesetzgebung

1. Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013

Am 23.5.2012 hat das Bundeskabinett den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 (JStG 2013) beschlossen. Vorgesehen sind insgesamt 49 Steuerrechtsänderungen wie z.B. die Anpassungen des Steuerrechts an das EU-Recht, an die Rechtsprechungen des EuGH sowie des BFH und die Umsetzung von Empfehlungen des Bundesrechnungshofs. Wesentliche Kernpunkte - neben redaktionellen Maßnahmen - sind:

- Umsetzung der neuen EU-Amtshilferichtlinie vom 15.2.2011 durch ein EU-Amtshilfegesetz, um vor allem die EU-weite Zusammenarbeit der Steuerbehörden effizienter zu gestalten;
- Anpassung zahlreicher Steuergesetzregelungen vor allem im EStG und KStG an die Mutter-Tochter-Richtlinie vom 30.11.2011 zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von Dividendenzahlungen und anderen Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaft;
- Anpassung des Umsatzsteuergesetzes an die EU-Rechnungsstellungsrichtlinie (insbesondere Anpassung von §§ 14 ff. UStG) sowie an die Richtlinie vom 12.2.2008 zum Ort der Dienstleistung;
- Neuschaffung einer Regelung zur einkommensteuerlichen Bewertung der privaten Nutzung von betrieblichen Elektrofahrzeugen durch Änderungen in § 6 Abs. 1 EStG.

2. Regierungsentwurf einer 8. GWB-Novelle

Der Bundesrat hat am 11.5.2012 zum Gesetzentwurf eines 8. Gesetzes zur Änderung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (8. GWB-Novelle, BR-Drucksache 176/12) - unter Berücksichtigung

des diesbezüglichen Sondergutachtens der Monopolkommission (BT-Drucksache 17/8541 vom 1.2.2012) - Stellung genommen und entsprechende Verbesserungen empfohlen.

Ziel des Gesetzes ist es, die wettbewerblichen Rahmenbedingungen, insbesondere im Bereich der Fusionskontrolle, der Missbrauchsaufsicht und des Verfahrens bei Kartellverstößen zu modernisieren. Schwerpunkte sind daher:

- Dauerhafte gesetzliche Verankerung des befristeten Verbots der so genannten Preis-Kosten-Schere sowie Verlängerung der speziellen Preismissbrauchsvorschrift für marktbeherrschende Strom- und Gasanbieter;
- Verbesserte Durchsetzung des Kartellrechts durch Verbraucherverbände;
- Pflicht zur Untersagung von Fusionen durch das Bundeskartellamt, sofern wirksamer Wettbewerb erheblich behindert wird. Angleichung der nationalen Fusionsbeurteilung an die Sichtweise der Europäischen Kommission;
- Einbeziehung des wettbewerblichen Handelns von Krankenkassen in das Kartellrecht.

3. Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der Öffentlichkeitsbeteiligung und Vereinheitlichung von Planfeststellungsverfahren (PLVereinHG)

Mit dem Gesetzentwurf (BR-Drucksache 171/12 vom 30.3.2012) soll eine frühzeitigere und verstärkte öffentliche Beteiligung bei der Planung von Großvorhaben erreicht werden.

4. Entwurf eines Gesetzes zur Entbürokratisierung der unentgeltlichen Beförderung Schwerbehinderter

Der Gesetzesantrag der Länder (Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, BR-Drucksache 217/12 vom 17.4.2012) hat u.a. zum Ziel, die komplizierten Kostenerstattungspflichten von Bund und Ländern gegenüber Verkehrsunternehmen im vorgenannten Zusammenhang deutlich zu vereinfachen.

5. Antrag auf Senkung der Schadstoffbelastung durch Abfallmitverbrennung

Nach dem Antrag einiger Abgeordneter und der SPD vom 9.5.2012 (BT-Drucksache 17/9555) sollen für Mitverbrennungsanlagen, bei denen Abfall in Industrieanlagen verbrannt wird, dieselben immissionsrechtlichen Auflagen gelten wie für reguläre Müllverbrennungsanlagen. Die derzeit bestehenden Ausnahmeregelungen in der 17. Bundesimmissionsverordnung, die meist eine kostengünstigere Verbrennung von Müll in Mitverbrennungsanlagen ermöglichen, sollten bei der vorgesehenen Novellierung der Verordnung überprüft werden.

Rechtsprechung

1. Berechnung der Konzessionsabgabe eines Wasserversorgers

Ein Versorgungsunternehmen darf seiner Gemeinde durch die Zahlung einer Konzessionsabgabe nicht Vermögensvorteile zuwenden, die es unter sonst gleichen Umständen einem fremden Dritten nicht gewährt hätte. Für die zulässige Höhe der Konzessionsabgabe Wasser ist die Größe der Gemeinde maßgeblich, die nach der vom Statistischen Landesamt amtlich fortgeschriebenen Einwohnerzahl bestimmt werden kann (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 31.1.2012, I R 1/11).

Strittig war die steuerlich anzuerkennende Höhe einer Wasser-Konzessionsabgabe und daraus resultierend die Höhe einer verdeckten Gewinnausschüttung an den kommunalen Gesellschafter. Für die Höhe der Konzessionsabgabe ist dabei gemäß der Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände vom 4.3.1941 (KAE 1941) ein auf die Bemessungsgrundlage angewandter Prozentsatz maßgeblich. Dieser Prozentsatz richtet sich nach der Einwohnerzahl der versorgten Gemeinden. Das Versorgungsunternehmen berechnete im Streitfall die Konzessionsabgaben nach dem für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von 100 000 bis 500 000 geltenden Satz von 15 % der Roheinnahmen und richtete sich für die Feststellung der Einwohnerzahl nach der vom Statistischen Landesamt für das Streitjahr festgestellten Einwohnerzahl von 101 910.

Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 4 KAE 1941 ist für die Bestimmung der Einwohnerzahl auf die Einwohnerzahl nach der Volkszählung vom 1939 zurückzugreifen. Daran anknüpfend sieht Abschnitt 32 Abs. 2 KStR 1990 in der für das Streitjahr 1994 geltenden Fassung vor, dass es auf das Ergebnis der Volkszählung auf den letzten vor dem Ende des Wirtschaftsjahres liegenden Stichtag - in diesem Fall wäre die maßgebende Volkszählung von 1987 anzuwenden gewesen - ankommt. Nach der maßgebenden Volkszählung von 1987 hätte die Einwohnerzahl unter 100 000 gelegen, sodass für die

Konzessionsabgabe ein Prozentsatz von 12 % angewandt hätte werden müssen.

Die Regelung in § 2 Abs. 4 KAE 1941 sah jedoch der BFH als willkürlich und nichtig an, entgegen der Ansicht der Vorinstanz. Als sachgerechter Maßstab sei auf die jeweils vom Statistischen Landesamt amtlich fortgeschriebene Einwohnerzahl abzustellen.

Diese Entscheidung bringt für die Konzessionsabgabe im Wasserbereich endlich Klarheit, was für die Konzessionsabgabe im Gasbereich ebenfalls wünschenswert wäre (Abgrenzung Tarif- und Sondervertragskunden).

2. Vorsteuerabzug bei Dauerverlustgeschäften

Nach dem Urteil des Finanzgerichts München vom 26.9.2011 (3 K 411/08) ist der Vorsteuerabzug einem dauerdefizitären Betrieb gewerblicher Art (BgA) nur anteilig im Rahmen der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewähren.

Im Streitfall begehrte eine Kommune für ihren BgA Kulturzentrum den Vorsteuerabzug für ein dem BgA zugeordnetes Kunstdenkmal. Das Finanzgericht ließ den Vorsteuerabzug nur in analoger Anwendung gemäß § 15 Abs. 4 UStG anteilig im Verhältnis der wirtschaftlichen zu nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten zu. Aufgrund des jährlich erwirtschafteten Defizits und einem durchschnittlichen Kostendeckungsgrad von ca. 17 % vertrat des Gericht die Auffassung, dass der BgA nicht ausschließlich wirtschaftliche Zwecke verfolgte. Als sachgerechten Aufteilungsmaßstab für den Vorsteuerabzug zogen die Richter den Kostendeckungsgrad des BgA, der auf 20 % aufgerundet wurde, heran.

Nach der Urteilsbegründung des Senats war die Frage, ob der BgA Kulturzentrum unternehmerisch bzw. wirtschaftlich tätig ist und ob das Kunstdenkmal in funktionalem Zusammenhang mit dem Kulturzentrum steht, nicht entscheidungsrelevant. Die Revision zu diesem Urteil wurde nicht zugelassen.

3. Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei Konzessionsabgaben auf Durchleitungsmengen und bei Dauerverlusten mit der Straßenbeleuchtung

In Bezug auf die kommunalfreundliche Entscheidung des Finanzgerichts Sachsen vom 15.12.2010 (4 K 635/08), die sich mit der steuerlichen Behandlung der Zahlung von Konzessionsabgaben auf Durchleitungsmengen und von Verlusten im Zusammenhang mit der Durchführung der Straßenbeleuchtung - in beiden Fällen waren keine verdeckten Gewinnausschüttungen anzunehmen - befasste, hat der Bundesfinanzhof die hierzu eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde abgewiesen. Das vorgenannte Urteil (siehe auch TREUBERATER März 2011, S. 3340) ist damit rechtskräftig.

Im Streitfall wurden **Konzessionsabgaben auf Durchleitungsmengen** an den Mehrheitsgesellschafter, eine Stadt, abgeführt. Basis war § 5 des Generalkonzessionsvertrags aus dem Jahr 1993, der auf die Konzessionsabgabenverordnung vom 9.1.1992 verwies. Durch die seit 1998 erfolgte Liberalisierung des Strommarktes wurden auch Konzessionsabgaben auf Durchleitungsfälle gezahlt, ohne dass eine entsprechende Anpassung des Vertrags erfolgte. Mangels einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung hatte das Finanzamt deshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen. Zusammen mit einer sachgerechten Vertragsauslegung ergibt sich - auch nach Ansicht des BFH - vor dem Hintergrund der Regelung in § 14 Abs. 2 EnWG 1998, dass die Konzessionsabgaben auch nach der Liberalisierung des Strommarktes für Lieferungen im Rahmen der Durchleitung und Weiterleitung von Strom gezahlt werden sollen. Eine explizite Neuregelung des Konzessionsvertrags war daher mit der Folge entbehrlich, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht angenommen werden durfte.

Die **Durchführung der Straßenbeleuchtung** für die Stadt im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art ist ein Dauerverlustgeschäft i.S. des (neuen) § 8 Abs. 7 S. 2 KStG, da aus verkehrspolitischen Gründen ein kostendeckendes Entgelt nicht erhoben werden konnte. § 8 Abs. 7 KStG war auch für die Streitjahre (2000 bis 2003) rückwirkend anzuwenden, was sich aus § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG ergab. Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung wegen der Verlusttragung aufgrund von Abschreibungen und des Abgangs von Straßenbeleuchtungsanlagen war daher zu verwerfen.

Die Revision hierzu hat der BFH abgewiesen, da der Frage seitens der Finanzverwaltung hinsichtlich einer Verlustverrechnung keine entscheidungserhebliche Bedeutung zukommt.

4. Steuerliches Einlagekonto bei Regiebetrieben und Eigenbetrieben im Verlustfall

Verluste, die ein als Regiebetrieb geführter BgA erzielt, gelten bereits zum Ende des Verlustjahres als durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen und führen daher auch zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto des BgA. Eine Begrenzung des Zugangs zum steuerlichen Einlagekonto auf nur zahlungswirksame Verluste kann dabei nicht erfolgen (Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 18.10.2011, 6 K 4267/09 K, G, F, H).

Durch die unmittelbare Integration eines Regiebetriebs im Haushalt einer Trägerkörperschaft - im Gegensatz zum gesonderten Ausweis von Eigenbetrieben im Haushaltsplan - und aufgrund des für den öffentlichen Haushalt geltenden Gesamtdeckungsprinzips gelten Verluste eines als Regiebetrieb geführten BgA bereits zum Ende des Verlustjahres als durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen. Damit zusammenhängend ergibt sich der Zugang im steuerlichen Einlagekonto des BgA, auch wenn der Gewinn bzw. der Verlust durch eine Einnahme-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wird.

Für die sich in diesem Zusammenhang ergebende Frage einer grundsätzlichen Begrenzung des Zugangs zum steuerlichen Einlagekonto auf nur zahlungswirksame Verluste, da die Trägerkörperschaft durch Buchverluste nicht belastet wird, sieht das Finanzgericht keine Rechtsgrundlage, zumal nach der Rechtsprechung des BFH feststeht, dass dieser nur von einem fiktiven Verlustausgleich ausgeht. Die unterschiedliche Abgrenzung von Verlusten bei Regie- und Eigenbetrieben resultiert daraus, dass der Eigenbetrieb als Sondervermögen in Verlustjahren einen bilanziellen Verlustvortrag bildet und in späteren Jahren diesen mit Gewinnen verrechnen kann, während der Regiebetrieb aufgrund der Integration in den Gesamthaushalt einen solchen Verlust nicht vortragen kann.

Trotz der unterschiedlichen verfahrensrechtlichen Folgen bei Regie- und Eigenbetrieben wirkt sich insgesamt die Höhe des kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinntransfers an die Trägerkörperschaft im Ergebnis nicht aus.

5. Rechtswidrigkeit einer GmbH-Satzung bei Aufsichtsratsbesetzung durch beratende Mitglieder

Der Bundesgerichtshof stellte mit Beschluss vom 30.1.2012 (II ZB 20/11) die Rechtswidrigkeit einer GmbH-Satzung fest, die für die Besetzung eines Aufsichtsrats gemäß Mitbestimmungsgesetz festgelegt hat, dass dieser neben zwanzig stimmberechtigten Aufsichtsratsmitgliedern auch aus weiteren Mitgliedern mit lediglich beratender Funktion besteht.

Dem Beschluss lag die Satzungsänderung einer GmbH zugrunde, die zahlreiche Tochtergesellschaften - mit insgesamt mehr als 2000 Arbeitnehmern - beherrschte und deren alleinige Gesellschafterin eine Kommune war. Nach dem Beschluss der Gesellschafterversammlung sollte der bisher aus zwanzig Mitgliedern (jeweils zehn Vertreter der Arbeitnehmerseite und aus dem Rat der Stadt) bestehende Aufsichtsrat um bis zu vier Mitglieder mit lediglich beratender Funktion erweitert werden.

Bei Gesellschaften, die dem Mitbestimmungsgesetz (MitbestG) unterliegen, darf gemäß § 7 Abs. 1 MitbestG der Aufsichtsrat höchstens aus zwanzig Mitgliedern bestehen. Neben diesem Verstoß lässt sich die Satzungsänderung auch nicht mit Verweis auf § 109 Abs. 1 Satz 2 AktG begründen, da diese Vorschrift die Hinzuziehung von Sachverständigen oder beratenden Auskunftspersonen nur ausnahmsweise im Rahmen der Beratung über einzelne Gegenstände erlaubt. Eine ständige Teilnahme beratender Mitglieder ist mit § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 MitbestG, der besagt, dass an den Sitzungen des Aufsichtsrates der beteiligten Gesellschaft keine Personen teilnehmen sollen, die nicht Mitglieder des Aufsichtsrats und des Vorstandes sind, nicht vereinbar. Da auch nur der Alleingesellschafterin das Recht zur Entsendung der zusätzlichen Mitglieder zugestanden hätte, wäre dies zudem nicht mit dem Grundsatz der paritätischen Zusammensetzung des Aufsichtsrats durch Mitglieder der Anteilseigner und Arbeitnehmer vereinbar. Zudem verletzt eine solche gesellschaftsrechtliche Gestaltungsfreiheit auch den Grundsatz der Gleichberechtigung aller Aufsichtsratsmitglieder (§ 107 AktG). Offen gelassen hat der BGH die Anwendung der vorgenannten Grundsätze auf den fakultativen Aufsichtsrat einer nicht dem MitbestG unterliegenden GmbH.

6. Mögliche Verfassungswidrigkeit der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften

Das Finanzgericht Hamburg hält nach seinem Vorlagebeschluss vom 29.2.2012 (1 K 138/10) die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Zinsen, Mieten und Pachten für möglicherweise verfassungswidrig. Es hat dem Bundesverfassungsgericht daher die Frage vorgelegt, ob die ab 2008 geltende Regelung über die gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Zinsen und Mieten mit dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz vereinbar ist.

Im Streitfall mussten erhebliche, als Betriebsausgabe berücksichtigte Pachtzinsen im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzugechnet werden. Eine Außerachtlassung von Pacht aufwendungen im Rahmen der Besteuerung verstoße nach Ansicht des Gerichts gegen die gleichmäßige Belastung aller Steuerpflichtigen nach ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit.

7. Kurzhinweise

7.1. Zur Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen

(Finanzgericht München, Urteil vom 27.7.2011, 3 K 829/08, rechtskräftig)

Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen in Form von objektiven Anhaltspunkten gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers. Die Zuordnungsentscheidung ist dabei bereits bei Bezug des Gegenstands zu treffen. Ein Mietvertrag, der auf beiden Seiten von derselben Person unterschrieben ist, welche zugleich Gemeinschaftler der Ehegattengrundstücksgemeinschaft als auch Vorstand der Mieterin ist, stellt keinen solchen objektiven Nachweis dar.

7.2. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen für niederländisches Darlehen europarechtskonform

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 7.12.2011, I R 30/08)

Die hälftige Hinzurechnung der Zinsen aus Darlehen der in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft zum Gewinn einer Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 2002 verstößt weder gegen die Richtlinien 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten - Anschluss an das EuGH-Urteil vom 21.7.2011 - Rs. C-397/09 "Scheuten Solar Technology" - noch gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit und auch nicht gegen die Diskriminierungsverbote des Art. 24 DBA-Niederlande.

7.3. Vorsteuerabzug für ein nicht sofort für unternehmerische Zwecke genutztes Investitionsgut

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 22.3.2011, C-153/11, Klub OOD ./ Direktor na Direksia)

Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der als solcher ein Investitionsgut erworben und es dem Vermögen des Unternehmens zugeordnet hat, berechtigt ist, die auf den Erwerb dieses Gegenstands entrichtete Mehrwertsteuer in dem Steuerzeitraum abzuziehen, in dem dieser Steueranspruch entstanden ist, auch wenn dieser Gegenstand nicht sofort für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu ermitteln, ob der Steuerpflichtige das Investitionsgut für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erworben hat, und gegebenenfalls zu prüfen, ob eine betrügerische Praxis vorliegt.

7.4. Konzessionsabgabe als privatrechtliches Entgelt

(Oberverwaltungsgericht Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 7.12.2011, 11 A 341/09)

Der Verwaltungsrechtsweg gemäß § 40 Abs. 1 Satz 1 VwGO ist bei einem Rechtsstreit im Zusammenhang mit energiewirtschaftsrechtlichen Konzessionsabgaben nicht gegeben.

Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Zahlung von Konzessionsabgaben sind grundsätzlich nach zivilrechtlichen Maßstäben zu beurteilen, weil Konzessionsabgaben privatrechtliche Entgelte für die Benutzung öffentlicher Verkehrswege zur unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern mit Strom oder Gas in einem Gemeindegebiet sind. Die Vergütung steht der Stadt bzw. Gemeinde als Wegeigentümerin zu, nicht aber auf Grund ihrer Stellung als Wegeherr für die Erteilung öffentlich-rechtlicher Genehmigungen.

Ein atypisches Dauerschuldverhältnis kann in entsprechender Anwendung der für die Dauerverträge des BGB getroffenen und im Wesentlichen übereinstimmenden Kündigungsbestimmungen der §§ 624 (626 a.F.), 723 BGB ordentlich gekündigt werden.

7.5. Rückwirkende notarielle Berichtigung eines Gewinnabführungsvertrags

(Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 12.12.2011, 6 K 3103/09)

Eine rückwirkende notarielle Berichtigung der Laufzeit eines Gewinnabführungsertrages ist nach Ablauf der vereinbarten Mindestlaufzeit steuerlich nicht beachtlich.

Sonderfragen

1. Umsatzsteuer: Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung des BMF-Schreibens vom 2.1.2012 - IV D 2 - S 7300/11/10002 (2011/1014846)-, BStBl I S. 60, zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 9.12.2010, V R 17/10, vom 12.1.2011, XI R 9/08, vom 13.1.2011, V R 12/08, vom 27.1.2011, V R 38/09, und vom 3.3.2011, V R 23/10

(BMF-Schreiben vom 24.4.2012 - IV D 2 - S 7300/11/10002)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird die Nichtbeanstandungsregelung des BMF-Schreibens vom 2.1.2012 - IV D 2 - S 7300/11/10002 (2011/1014846) -, BStBl I S. 60 (siehe auch TREUBERATER März 2012, S. 3442), verlängert und die Anwendung der Regelungen klarstellend ergänzt. Tz VI des BMF-Schreibens wird wie folgt gefasst:

"VI. Anwendung

Die Regelungen (Nr. 1 bis 15) sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn sich der Unternehmer für Eingangsleistungen, die vor dem 31.12.2012 bezogen werden, auf die bisher geltende Verwaltungsauffassung beruft. Dabei ist eine nur partielle, ausschließlich

auf den ungekürzten Abzug der Vorsteuer beschränkte Berufung auf die bisherige Verwaltungsauffassung nicht zulässig. Soweit ein Unternehmer von der Übergangsregelung für den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen Gebrauch macht, hat er vielmehr über den gesamten Zeitraum der Nutzung die zutreffende Belastung eines Endverbrauchers über die Wertabgabenbesteuerung herzustellen. Entsprechendes gilt für die Anwendung des § 15a UStG.

Bei einer teilunternehmerischen Verwendung eines Grundstücks ist für Leistungsbezüge der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG insoweit ausgeschlossen, als das Grundstück nicht für Zwecke des Unternehmens verwendet wird. Dies gilt nach bisheriger Verwaltungsauffassung in allen Fällen der nichtunternehmerischen Teilverwendung, d.h. sowohl für unternehmensfremde (private) Zwecke, als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. Wegen der bei Einführung des § 15 Abs. 1b UStG geschaffenen gesetzlichen Übergangsregelung des § 27 Abs. 16 UStG ist daher in allen Fällen der teilunternehmerischen Grundstücksnutzung eine Berufung auf die oben genannten Nichtbeanstandungsregelung nicht zulässig, soweit § 27 Abs. 16 UStG zeitlich zur Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG führt. Führt dagegen § 27 Abs. 16 UStG zur zeitlichen Nichtanwendbarkeit des § 15 Abs. 1b UStG für das Grundstück, ist es bei zeitlich gestreckten Herstellungsvorgängen nicht zu beanstanden, wenn sich der Unternehmer auch für solche die Herstellung des Grundstücks betreffenden Eingangsleistungen, die nach dem 31.12.2012 bezogen werden, noch auf die bisher geltende Verwaltungsauffassung beruft."

2. Umsatzsteuer: Berücksichtigung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG

(BMF-Schreiben vom 28.3.2012 - IV D 3 - 7360/11/10001)

Die Privatverwendung eines teilunternehmerisch verwendeten Gegenstands - ausgenommen Grundstücke im Sinne des § 15 Abs. 1b UStG - ist nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbar, wenn dieser Gegenstand dem Unternehmen vollständig zugeordnet worden ist und dessen unternehmerische Verwendung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Hieran fehlt es, wenn der Unternehmer als Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. In diesem Fall findet § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG keine Anwendung, sodass folglich bei der Berechnung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG eine unentgeltliche Wertabgabe nicht hinzuzurechnen ist.

Sofern der Kleinunternehmer einen solchen teilunternehmerisch verwendeten Gegenstand in einem Besteuerungszeitraum erworben hat, in dem die Voraussetzungen des § 19 UStG noch nicht vorliegen bzw. er auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG verzichtet und den Vorsteuerabzug geltend gemacht hat, liegt im Geltungsbereich des § 19 Abs. 1 UStG eine Änderung der Verhältnisse vor (§ 15a Abs. 7 UStG), die im Berichtigungszeitraum unter Berücksichtigung des § 44 UStDV zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führt. Auch in diesem Fall ist die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG bei der Berechnung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht zu berücksichtigen.

Die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist in die Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG einzubeziehen, wenn ein der Regelbesteuerung unterliegender Unternehmer seinen Gesamtumsatz des vorangegangenen Jahres im Hinblick auf die Grenze von 17 500 € ermittelt und die unentgeltliche Wertabgabe im vorangegangenen Kalenderjahr steuerbar war.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird Abschnitt 19.3 Abs. 1 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vom 1.10.2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 21.3.2012 - IV D 2 - S 7238/11/10001 (2012/0244719) geändert worden ist, wie folgt gefasst:

"² Zum Gesamtumsatz gehören nicht die private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, die nicht nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbar ist, und die Umsätze, für die der Unternehmer als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 UStG ist."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Die Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 2.1.2012, BStBl I S. 60, ist zu beachten.

3. Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG; Anlagenbegriff nach § 12b Abs. 2 StromStV

(BMF-Schreiben vom 30.3.2012 - III B 6 - V 4250/10003 :004)

I. Allgemeines

Strom ist von der Steuer befreit, wenn er in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von bis zu zwei Megawatt erzeugt wird und vom Betreiber der Anlage als Eigenerzeuger im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage zum Selbstverbrauch entnommen wird oder von demjenigen, der die Anlage betreibt oder betreiben lässt, an Letztverbraucher geleistet wird, die den Strom im räumlichen Zusammenhang zu der Anlage entnehmen (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG).

Von zentraler Bedeutung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist unter anderem die Frage, was unter einer Anlage im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG zu verstehen ist. Dazu war bisher in § 12a Abs. 1 StromStV (jetzt: § 12b Abs. 1 StromStV) lediglich geregelt, dass mehrere unmittelbar miteinander verbundene Stromerzeugungseinheiten an einem Standort als eine Anlage zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG gelten. Durch die Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung vom 20.9.2011 (BGBl. I S. 1890) wurde mit Wirkung vom 30.9.2011 zusätzlich folgender § 12b Abs. 2 neu in die Stromsteuer-Durchführungsverordnung aufgenommen:

"(2) Stromerzeugungseinheiten an unterschiedlichen Standorten gelten als eine Anlage zur Stromerzeugung nach § 9 Absatz 1 Nummer 3 des Gesetzes, sofern die einzelnen Stromerzeugungseinheiten zentral gesteuert werden, der Betreiber zugleich der Eigentümer der Stromerzeugungseinheiten ist, er die ausschließliche Entscheidungsgewalt über die Einheiten besitzt und der erzeugte Strom zumindest teilweise in das Versorgungsnetz eingespeist werden soll."

Die Summe der elektrischen Nennleistungen der einzelnen Stromerzeugungseinheiten gilt sowohl im Fall des § 12b Abs. 1 als auch des § 12b Abs. 2 StromStV als elektrische Nennleistung der Anlage (§ 12b Abs. 3 StromStV). Übersteigt die so ermittelte elektrische Nennleistung der aus mehreren Stromerzeugungseinheiten bestehenden Anlage zwei Megawatt, scheidet für den erzeugten Strom eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG aus.

II. Tatbestandsmerkmale des § 12b Abs. 2 StromStV

1. Stromerzeugungseinheiten

Der Begriff der Stromerzeugungseinheit im Sinne des § 12b Abs. 2 StromStV ist so auszulegen wie in § 12b Abs. 1 StromStV. Entsprechend der schon bisher angewandten Verfahrensweise bei der Bestimmung einer Anlage nach § 12b Abs. 1 StromStV sind deshalb in die Betrachtung auch solche Stromerzeugungseinheiten einzubeziehen, die die Nennleistungsgrenze von zwei Megawatt (§ 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG) überschreiten.

Beispiel:

Ein Unternehmen betreibt mehrere Blockheizkraftwerke (BHKW) an unterschiedlichen Standorten, und zwar

- BHKW 1 mit einer elektrischen Nennleistung von 6 Megawatt,
- BHKW 2 mit einer elektrischen Nennleistung von 1 Megawatt sowie
- BHKW 3 mit einer elektrischen Nennleistung von 0,5 Megawatt.

Sind alle weiteren Tatbestandsmerkmale des § 12b Abs. 2 StromStV erfüllt, werden die BHKW als eine Anlage zur Stromerzeugung im Sinne des § 12b Abs. 2 StromStV mit einer elektrischen Nennleistung von 7,5 Megawatt betrachtet. Eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG für den erzeugten Strom ist deshalb ausgeschlossen. Eine Zusammenfassung ausschließlich der BHKW 2 und 3 mit der Folge, dass die Nennleistungsgrenze von bis zu zwei Megawatt für diese BHKW nicht überschritten wird, ist nicht zulässig.

2. Zentrale Steuerung

Stromerzeugungseinheiten an unterschiedlichen Standorten gelten nur dann als eine Anlage zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG, sofern die einzelnen Stromerzeugungseinheiten zentral gesteuert werden.

a) Begriff der zentralen Steuerung

Durch eine zentrale Steuerung werden mehrere dezentral installierte Stromerzeugungseinheiten mit dem Ziel miteinander verknüpft, gemeinsam und bedarfsgerecht eine bestimmte Menge Strom zu erzeugen. Eine zentrale Steuerung der Stromerzeugungseinheiten kann z.B. über eine Leitstelle mittels DSL oder Mobilfunk erfolgen. Eine zusätzlich zur zentralen Steuerung vorgesehene unabhängige Fahrweise der Stromerzeugungseinheiten, z.B. für den Störfall, ist unbeachtlich.

Der Begriff der Steuerung im Sinne des § 12b Abs. 2 StromStV umfasst sowohl Steuer- als auch Regelvorgänge im technischen Sinn. Ein Steuerungsvorgang ist ein Vorgang, bei dem eine oder mehrere Größen als Eingangsgrößen andere Größen als Ausgangsgrößen aufgrund der dem System eigentümlichen Gesetzmäßigkeiten beeinflussen. Kennzeichen für einen Steuerungsvorgang ist der offene Wirkungsweg, bei dem die durch die Eingangsgrößen beeinflussten Ausgangsgrößen nicht fort-

laufend und nicht wieder über dieselben Eingangsgrößen auf sich selbst wirken. Ein Regelvorgang ist ein Vorgang, bei dem fortlaufend eine Größe, die Regelgröße (die zu regelnde Größe), erfasst, mit einer anderen Größe, der Führungsgröße, verglichen und im Sinne einer Angleichung an die Führungsgröße beeinflusst wird. Kennzeichen für das Regeln ist der geschlossene Wirkungsablauf, bei dem die Regelgröße im Wirkungsweg des Regelkreises fortlaufend sich selbst beeinflusst.

Eine zentrale Steuerung im Sinne des § 12b Abs. 2 StromStV liegt deshalb nicht vor, wenn die Verknüpfung der Stromerzeugungseinheiten über eine zentrale Stelle lediglich zum Zwecke der Überwachung erfolgt. Eine Überwachung dient im Wesentlichen dazu, den ordnungsgemäßen und reibungslosen Betrieb der Stromerzeugungseinheiten zu gewährleisten und trägt u.a. dazu bei, Fehler und Störungen frühzeitig zu erkennen. Ebenfalls werden Fallgestaltungen, in denen die Stromerzeugungseinheiten hauptsächlich aus Gründen der Aufrechterhaltung der Netzstabilität (z.B. Spannungshaltung im Verteilnetz, Frequenzhaltung im Übertragungsnetz, Stromstärkeregelung) über eine zentrale Stelle miteinander verknüpft werden, nicht vom Begriff der zentralen Steuerung im Sinne des § 12b Abs. 2 StromStV erfasst. Gleiches gilt für Maßnahmen des Netzbetreibers nach § 11 Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG).

b) Zentrale Steuerung zum Zwecke der Stromerzeugung

Ausweislich der Begründung zur Änderungsverordnung sollen durch die Regelung des § 12b Abs. 2 StromStV Fallgestaltungen erfasst werden, in denen eine zentrale Steuerung erfolgt, um im Ergebnis die Wirkung eines größeren Kraftwerkes zu erzielen. Eine zentrale Steuerung im Sinne dieser Vorschrift liegt deshalb nur dann vor, wenn die zentrale Steuerung darauf ausgerichtet ist, die Stromerzeugung der Stromerzeugungseinheiten zu steuern und in der Regel auch zu optimieren. Soll hingegen über die Verknüpfung der Anlagen als Hauptzweck die Wärmeerzeugung gesteuert werden, liegt keine zentrale Steuerung im Sinne des § 12b Abs. 2 StromStV vor.

Bei der Frage, ob die zentrale Steuerung zum Zwecke der Strom- oder Wärmeerzeugung erfolgt, sind insbesondere die nachfolgenden Anhaltspunkte zu berücksichtigen:

- Steuergröße

Bei einer zentralen Steuerung, die auf die Wärmeerzeugung ausgerichtet ist, ist in der Regel die Wärmemenge, bei einer zentralen Steuerung, die auf die Stromerzeugung ausgerichtet ist, zumeist die Strommenge als Steuergröße festgelegt. Die Steuergröße und die von ihr abhängigen Parameter sind in der Leistungssteuerung der zentralen Steuerungseinheit hinterlegt. Ist die Steuergröße die benötigte Wärmemenge, so liegt in der Regel kein Fall von § 12b Abs. 2 StromStV vor. Ist hingegen die Steuergröße die Strommenge, dann liegt in der Regel eine zentrale Steuerung nach § 12b Abs. 2 StromStV vor.

- Betriebszeit

Insbesondere wenn die beiden Betriebsweisen auf Grund der Steuergröße nicht eindeutig voneinander abgrenzbar sind (z.B. kombinierte Fahrweise) oder nicht ermittelbar sind, ist ein wichtiger Anhaltspunkt dafür, dass eine zentrale Steuerung zum Zwecke der Wärmeerzeugung erfolgt, eine jährliche Betriebszeit der im Verbund betriebenen Stromerzeugungseinheiten von jeweils 4 000 Stunden oder mehr. Liegt die Betriebszeit der einzelnen Stromerzeugungseinheiten dagegen bei jeweils weniger als 4 000 Stunden, spricht dies dafür, dass eine zentrale Steuerung zum Zwecke der Stromerzeugung vorliegt.

Die meisten Fallgestaltungen werden sich mit Hilfe dieser Kriterien klären lassen. Gleichwohl ist denkbar, dass sich in Einzelfällen aus dem Gesamtbild - unter Einbeziehung der Außendarstellung des Anlagenbetreibers - ergibt, dass mit der Einrichtung der zentralen Steuerung in erster Linie die Stromerzeugung optimiert werden soll, obwohl die o.g. Anhaltspunkte zu einem anderen Ergebnis führen würden. In diesen Fällen ist die Frage der Zentralen Facheinheit der Bundesfinanzdirektion Südwest zur Entscheidung vorzulegen.

3. Eigentum

§ 12b Abs. 2 StromStV bestimmt des Weiteren, dass der Betreiber der Anlage zugleich Eigentümer der einzelnen Stromerzeugungseinheiten sein muss. Insoweit ist auf das zivilrechtliche Eigentum an den Einheiten abzustellen. Die Zurechnungsregelung des § 39 Abs. 2 AO (sog. wirtschaftliches Eigentum), nach der Stromerzeugungseinheiten auch Betreibern zugerechnet werden könnten, die zwar nicht zivilrechtlicher, aber wirtschaftlicher Eigentümer der Einheiten sind, ist nicht anwendbar. Die Regelung hat zur Folge, dass Stromerzeugungseinheiten, die nicht im Eigentum des Anlagenbetreibers stehen, in die Berechnung, ob die Nennleistungsgrenze von zwei Megawatt überschritten ist, nicht einzubeziehen sind.

4. Ausschließliche Entscheidungsgewalt

Ausschließliche Entscheidungsgewalt im Sinne von § 12b Abs. 2 StromStV liegt vor, wenn der Betreiber der Anlage den Betrieb und die Fahrweise der Einheiten eigenverantwortlich bestimmen kann. Die ausschließliche Entscheidungsgewalt des Betreibers wird nicht dadurch beeinträchtigt, dass dem jeweiligen Netzbetreiber nach § 6 EEG eine Zugriffsmöglichkeit auf bestimmte Stromerzeugungseinheiten eingeräumt werden muss und der Netzbetreiber diese Anlagen gegebenenfalls nach § 11 EEG regeln kann. Entsprechendes gilt, wenn für den Fall besonderer Vorkommnisse (z.B. Störungsfälle, Notfälle) auch andere Personen in den Betrieb der Stromerzeugungseinheiten eingreifen können.

5. Abgrenzung der Anlagenbegriffe nach § 12b Abs. 1 und § 12b Abs. 2 StromStV

Sind die Voraussetzungen des § 12b Abs. 2 StromStV erfüllt, kommt es nicht darauf an, ob für einige der Stromerzeugungseinheiten gegebenenfalls auch die Voraussetzungen des § 12b Abs. 1 StromStV erfüllt sind. § 12b Abs. 2 StromStV geht insoweit der Regelung des § 12b Abs. 1 StromStV vor. Liegen hingegen die Voraussetzungen des § 12b Abs. 2 StromStV nicht vor, kann es sich bei den zu betrachtenden Stromerzeugungseinheiten gleichwohl um eine Anlage nach § 12b Abs. 1 StromStV handeln.

Beispiel:

Ein Unternehmen betreibt mehrere unmittelbar miteinander verbundene Blockheizkraftwerke (BHKW) an einem Standort, und zwar

- BHKW 1 mit einer elektrischen Nennleistung von 6 Megawatt,
- BHKW 2 mit einer elektrischen Nennleistung von 1 Megawatt sowie
- BHKW 3 mit einer elektrischen Nennleistung von 0,5 Megawatt.

Weiterhin betreibt das Unternehmen mehrere Blockheizkraftwerke an unterschiedlichen Standorten, und zwar

- BHKW 4 mit einer elektrischen Nennleistung von 1,5 Megawatt sowie
- BHKW 5 mit einer elektrischen Nennleistung von 1 Megawatt.

Sind für die BHKW 1 bis 5 die Tatbestandsmerkmale des § 12b Abs. 2 StromStV erfüllt, werden die BHKW als eine Anlage im Sinne des § 12b Abs. 2 StromStV mit einer elektrischen Nennleistung von 10 Megawatt betrachtet. Die BHKW 1 bis 3 erfüllen zwar auch die Tatbestandsmerkmale des § 12b Abs. 1 StromStV, doch kommt es hierauf in diesem Fall nicht an. Sind für die BHKW 1 bis 5 die Tatbestandsmerkmale des § 12b Abs. 2 StromStV nicht erfüllt, werden die BHKW 1 bis 3 als eine Anlage im Sinne des § 12b Abs. 1 StromStV mit einer elektrischen Nennleistung von 7,5 Megawatt betrachtet. Eine Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG für in den BHKW 1 bis 3 erzeugten Strom ist damit ausgeschlossen. Die BHKW 4 und 5 sind jeweils als eigenständige Anlagen mit einer Nennleistung von 1,5 bzw. 1 Megawatt zu betrachten.

III. Berichtspflicht

Die Bundesfinanzdirektionen werden gebeten, der Zentralen Facheinheit der Bundesfinanzdirektion Südwest über die in ihrem Zuständigkeitsbereich bekannten Fragestellungen, die sich im Zusammenhang mit der Umsetzung der Regelung in § 12b Abs. 2 StromStV ergeben, zu berichten. In den Berichten ist auch darauf einzugehen, ob nach den Erkenntnissen der Hauptzollämter vermehrt rechtliche Gestaltungsinstrumente eingesetzt wurden, um diese Regelung zu umgehen (z.B.: gezielte Übertragung des Eigentums an den Stromerzeugungseinheiten). Die Bundesfinanzdirektionen übersenden ihre Berichte an die Bundesfinanzdirektion Südwest bis zum 31.1.2013.