

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

März 2014

Gesetzgebung

1. Beihilfe: De-minimis-Verordnung verabschiedet

Am 1.1.2014 ist die neue europäische De-minimis Verordnung im Beihilferecht (Nr. 1407/2013) in Kraft getreten, nachdem am 18.12.2013 die EU-Kommission zugestimmt hat. Unverändert unterliegen staatliche Beihilfen unter 200.000 € innerhalb eines Dreijahreszeitraums nicht der EU-Beihilfekontrolle, sodass bis zu dieser Wertgrenze keine vorherige Genehmigung durch die EU-Kommission erforderlich ist.

Von dem im Entwurf vorgesehenen System eines verbindlichen öffentlichen Registers für alle De-minimis-Beihilfen wurde abgesehen und stattdessen ein Mitgliedstaatenwahlrecht eingeführt. Die Mitgliedstaaten können nun entscheiden, ob ein zentrales Register für De-minimis-Beihilfen oder ein System, das sich ausschließlich auf Erklärungen seitens der Unternehmen stützt, eingeführt werden soll.

2. Beihilferechtliche Konsultationen der EU-Kommission:

- Entwurf der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO)

Am 18.12.2013 hat die EU-Kommission einen überarbeiteten Entwurf einer Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung veröffentlicht. Die AGVO enthält Gruppen von Beihilfen, die ohne vorherige Prüfung durch die EU-Kommission - ausschließlich der Genehmigung der Mitgliedstaaten unterliegen.

Zur Diskussion stehen nun u.a. neue Freistellungen für Innovationsbeihilfen, bestimmte Beihilfen für Breitbandinfrastruktur, Kulturbeihilfen und Beihilfen zur Beseitigung von durch Naturkatastrophen verursachten Schäden. Einer Anmeldepflicht unterliegen allerdings große Beihilfemaßnahmen, sofern die Beträge jährlich 0,01 % des nationalen BIP sowie 100 Mio € übersteigen.

- Entwurf neuer Umwelt- und Energiebeihilfeleitlinien 2014 - 2020

Ebenso zur Konsultation am 18.12.2013 wurden Leitlinien vorgelegt, die das Zusammenspiel von Klima- und Energiepolitik beihilferechtlich stärker in den Fokus rücken. Die Leitlinien berücksichtigen die Förderung erneuerbarer Energien als Eckpfeiler und enthalten z.B. Vorschriften zur beihilferechtlichen Entlastung energieintensiver Unternehmen, sofern nationale Fördermaßnahmen im Zusammenhang mit erneuerbaren Energien deren Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtigen.

3. Neue EU-Vergaberichtlinien verabschiedet

Nachdem am 15.1.2014 das Europäische Parlament den neuen Richtlinien zur Modernisierung des EU-Vergaberechts zugestimmt hatte, wurden die Richtlinien am 11.2.2014 auch vom EU-Ministerrat gebilligt. Die Novellierung des europäischen Vergaberechts umfasst die Richtlinie über die öffentliche Auftragsvergabe, die Richtlinie über die Vergabe von Aufträgen durch Auftraggeber im Bereich der Wasser-, Energie- und Verkehrsversorgung sowie der Postdienste (Sektorenrichtlinie) sowie die Richtlinie über die Konzessionsvergabe (Konzessionsrichtlinie).

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

Folgende Punkte sind vor allem für kommunale Unternehmen von Interesse:

- der Sektor Wasserversorgung sowie bestimmte gemeinnützige Dienste - wie z.B. Rettungsdienste - sind von der Konzessionsrichtlinie ausgenommen;
- erstmalige Aufnahme von Regelungen zur Inhouse-Vergabe sowie für die interkommunale Zusammenarbeit: so liegt z.B. das Wesentlichkeitskriterium für die Befreiung von der Vergabepflicht bereits dann vor, wenn die von kommunaler Seite beherrschte juristische Person mehr als 80 % - bisher 90 % - ihrer Tätigkeit bzw. des Umsatzes für die Kommune ausübt;

- Erweiterung der elektronischen Vergabe;
- Berücksichtigung des so genannten wirtschaftlich günstigsten Angebots, bei dem soziale und umweltpolitische Kriterien im Vergabeverfahren stärker einfließen und nicht allein das preislich günstigste Angebot den Zuschlag erhalten muss.

20 Tage nach Veröffentlichung der Richtlinien im EU-Amtsblatt treten diese in Kraft, voraussichtlich noch im 1. Quartal 2014. Die Umsetzungsfrist für die Mitgliedstaaten in nationales Recht beträgt danach 2 Jahre.

Rechtsprechung

1. Unzulässige Verbrauchsschätzung führt nicht zu Forderungsausschluss des Versorgers

Der Bundesgerichtshof hat sich mit Urteil vom 16.10.2013 (VIII ZR 243/12) zu den Rechtsfolgen einer nach § 11 Abs. 3 StromGKV bzw. GasGKV unzulässigen Verbrauchsschätzung im Rahmen einer Schlussabrechnung geäußert und insbesondere dargelegt, dass die Unzulässigkeit der Schätzung des Verbrauchs nicht den Forderungsanspruch des Versorgers ausschließt.

Ein in der Grundversorgung mit Strom und Erdgas beliefertes Kunde beendete die Strom- und Erdgasverträge Anfang Mai 2010 aufgrund Lieferantenwechsels. Der bisherige Versorger las weder selbst die Zählerstände ab noch forderte er diese beim Kunden an. Die Schlussrechnung basierte auf geschätzten Verbrauchswerten. Der Kunde forderte die unter Vorbehalt geleistete Zahlung der Rechnung auf gerichtlichem Wege zurück, mit dem Hinweis, dass der Versorger zur Schätzung nicht berechtigt gewesen sei. Die Klage hatte vor dem BGH keinen Erfolg.

Die Richter stellten zunächst fest, dass gemäß § 11 Abs. 3 StromGKV/GasGKV der Verbrauch auf Basis der letzten Ablesung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse geschätzt werden kann, allerdings nur, wenn der Netzbetreiber, der Messstellenbetreiber oder der Grundversorger die Ableseräumlichkeiten zur Ablesung nicht betreten kann oder eine mit dem Kunden vereinbarte Selbstablesung nicht oder verspätet erfolgt. Diese Voraussetzungen waren im vorliegenden Fall nicht gegeben. Allerdings enthält § 11 Abs. 2 StromGKV/GasGKV ein eigenes Ablesungsrecht des Grundversorgers, wenn - wie hier vorliegend im Rahmen eines Lieferantenwechsels - Ablesedaten Dritter nicht zur Verfügung stehen.

Eine in diesem Zusammenhang erfolgte Verbrauchsschätzung ist daher unzulässig und - sofern die Verbrauchsschätzung bestritten würde - könnte der Versorger in einem gerichtlichen Verfahren den

tatsächlichen Verbrauch nachweisen bzw. durch gerichtliche Schätzung überprüfen lassen. Eine unzulässige Verbrauchsschätzung hindert allerdings als materielle Unrichtigkeit den Versorger nicht daran, eine Abrechnung zu erstellen.

§ 17 Abs. 1 StromGKV/GasGKV ist hier nicht einschlägig, da er nur die Voraussetzungen der Fälligkeit einer Abrechnung regelt und nur dann eine Zahlungsverweigerung erlaubt, wenn eine objektiv unrichtige Rechnung vorliegt, was auf die Abrechnung im Streitfall nicht zutrifft.

2. Zum Anspruch auf Stromnetzüberlassung und der Berücksichtigung der Ziele des EnWG bei der Konzessionsvergabe

Nach dem in der Fassung bis 4.8.2011 geltenden § 46 EnWG bestand bei der Konzessionsneuvorgabe kein Anspruch auf Netzübertragung, da die kodifizierte "Überlassung" des Netzes auch eine Besitzeinräumung ermöglichte. Allerdings entfällt auch ein solcher Anspruch, wenn die Konzessionsverträge wegen Verstoßes gegen das EnWG nichtig sind (Landgericht Frankfurt, Urteil vom 26.9.2013, 2-03 O 217/12).

Mit Datum vom 8.3.2011 schlossen zwei Gemeinden neue Konzessionsverträge für den Stromnetzbetrieb ab. Den Anspruch des Neukonzessionärs auf Netzübertragung verweigerte der Altkonzessionär - nach Ansicht der Richter zu Recht - mit Verweis auf die Nichtigkeit der neu abgeschlossenen Wegenutzungsverträge.

Zwar wurde der in § 46 Abs. 2 EnWG enthaltene Überlassungsanspruch hinsichtlich der Netzanlagen erst mit Wirkung ab 4.8.2011 in einen Übergangsanspruch geändert, sodass bis zum Abschluss der vorgenannten neuen Konzessionsverträge auch eine Besitzeinräumung hinsichtlich der Netze ausreichend gewesen wäre. Allerdings stellten die Richter hinsichtlich der Konzessionsvergabe einen Verstoß der Gemeinden gegen die allgemeinen und besonderen kartellrechtlichen Vorschriften

der §§ 46 EnWG, 20 GWB fest, mit der Folge, dass die Konzessionsverträge nichtig waren.

In den Vergabeverfahren orientierten sich lediglich drei von sechs Auswahlkriterien an den Zielen des § 1 EnWG. Die andere Hälfte der Kriterien wurde als diskriminierend eingestuft und würdigte die Ziele des EnWG nicht ausreichend. Das Kriterium "Effizienz" war darauf ausgelegt, ob ein Bewerber bereits andere Infrastruktureinrichtungen in der jeweiligen Gemeinde betrieb. Ausschließlich sachfremde Interessen wurden mit der "Stärkung der örtlichen Wirtschaft und des Arbeitsmarktes" sowie mit dem Kriterium "Einfluss auf den Netzbetreiber und dessen Geschäftspolitik" verfolgt.

3. Keine Netzbetreiberhaftung für Stromausfall mangels Verschulden

Die Verkehrssicherungspflichten eines Stromnetzbetreibers umfassen nicht Einzelkontrollen, die den Ausfall einer einzelnen Hausanschlussmuffe im Niederspannungsnetz hätten verhindern können, sodass eine Haftung des Netzbetreibers wegen Stromausfalls unterbleibt (Landgericht Karlsruhe, Urteil vom 14.6.2013, 6 O 310/12).

Nach einem Spannungsabfall im Niederspannungsnetz wurde die Stromzufuhr zu einem Lebensmittelgeschäft unterbrochen. Die in Kühlanlagen gelagerten Lebensmittel wurden beschädigt. Die Haftungsanspruchnahme des Netzbetreibers für die entstandenen Schäden lehnte das Gericht mangels Verschulden ab.

Aus § 11 Abs. 2 EnWG in Verbindung mit der Niederspannungsanschlussverordnung ergeben sich zwar Verkehrssicherungspflichten, die allerdings keine Kontrollen begründen, die den Ausfall einer nur einzelnen Muffe wegen reduzierter Isolierfähigkeit hätten verhindern können.

Hinsichtlich der Auswahl der Muffen treffe den Stromnetzbetreiber kein Organisationsverschulden, da die beschädigte Muffe bis zum Ausfall verkehrssicher funktioniert hat. Auch kann der Vorwurf einer unzureichenden Überwachung nicht geltend gemacht werden, da der Umfang der Überwachung aus der erwarteten Lebensdauer des verwendeten Materials resultiere. Nach der Planung des Netzbetreibers sollte die Funktionstüchtigkeit der Muffe 50 Jahre betragen. Da auch während der bisherigen Verwendungsdauer der Muffe von 34 Jahren sich keine Anhaltspunkte für eine kürzere Lebensdauer aufgrund z.B. eines signifikanten Anstiegs der Störanfälligkeit dieser Muffe ergeben hätten, war keine kürzere Lebensdauer anzunehmen. Darüber hinausgehende weitere Kontrollen, z.B. ein Aufgraben des Erdreichs mit anschließender Sicht- und Funktionskontrolle der Muffe als sog. Einzelkontrolle hält das Landgericht für unzumutbar und nicht erforderlich.

4. Zur Umsatzbesteuerung der Essensabgabe an Arbeitnehmer

Die Umsatzsteuer für die Essensabgabe an Arbeitnehmer bemisst sich nach richtlinienkonformer Auslegung weder nach dem tatsächlich gezahlten Entgelt noch nach den tatsächlich entstandenen Ausgaben (Mindestbemessungsgrundlage), sondern nach dem marktüblichen Entgelt (Finanzgericht Münster, Urteil vom 5.8.2013, 5 K 3191/10 U, Revision beim BFH anhängig: XI R 37/13).

Arbeitnehmer einer GmbH konnten gegen Erwerb von Essensmarken Mahlzeiten in der betriebseigenen Kantine einnehmen. Die Einnahmen aus dem Verkauf der Essensmarken, die nicht kostendeckend waren, unterzog die GmbH der Umsatzsteuer. Demgegenüber setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 UStG in Höhe des Wareneinsatzes sowie des an den Kantinenbetreiber gezahlten Dienstleistungsentgelts fest.

Das Finanzgericht hielt zwar die Mindestbemessungsgrundlage für grundsätzlich anwendbar, da die Kosten der Essensabgabe das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt überstieg. Allerdings ist bei richtlinienkonformer Auslegung diese Vorschrift so anzuwenden, dass der Umsatzbesteuerung mindestens das marktübliche Entgelt, das über dem Zahlungsbetrag der Arbeitnehmer und unter den tatsächlichen Kosten lag, zugrunde zu legen ist. § 10 Abs. 5 UStG ist nur dann anzuwenden, wenn Steuerhinterziehungen oder -umgehungen verhindert werden sollen. Diese Gefahr besteht allerdings nur dann, wenn das marktübliche Entgelt unterschritten wird. Daher ist im vorliegenden Fall nur das marktübliche Entgelt Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer und nicht die höheren tatsächlichen Kosten.

5. Gewerbliche Altpapiersammlung

Das Oberverwaltungsgericht Nordrhein-Westfalen hat die Untersagungsverfügung des Rhein-Kreises Neuss gegen eine flächendeckende Altpapiersammlung durch gewerbliche Unternehmen aufgehoben (Urteile vom 15.8.2013, 20 A 2798/11, 20 A 3043/11, 20 A 3044/11).

§ 17 des Kreislaufwirtschaftsgesetzes (KrWG) schränkt die Durchführung von gewerblichen Sammlungen dann ein, wenn überwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen. Im Streitfall waren gewerbliche Unternehmen für drei Kommunen mit der Einsammlung von Altpapier beauftragt gewesen. Nachdem im Jahr 2008 die Altpapierpreise stark gestiegen waren, lösten die Kommunen die bestehenden Vertragsverhältnisse auf. Die Unternehmen führten die Sammlungen mit entsprechenden Abfallbehältern weiterhin eigenständig durch. Im Juli 2010 untersagte der zuständige Rhein-Kreis Neuss die Sammlungen. Das OVG hob diese Verfügungen mit Verweis auf das neue KrWG auf, da ein überwiegendes öffentliches Interesse nicht feststellbar war.

Eine Gefährdung der Funktionsfähigkeit des öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgers, insbesondere eine Beeinträchtigung dessen Planungssicherheit und Organisationsverantwortung sei nicht ersichtlich, zumal die Kommunen im Vorfeld die Sammlungen von Altpapier ja bereits eingestellt hatten und ihnen daher kein Altpapier entzogen wurde. Gleiches gilt in Bezug auf die Funktionsfähigkeit des Rücknahmesystems für Verkaufsverpackungen. Auch hätte die Nicht-Durchführung der Altpapiersammlung keine relevanten Auswirkungen auf die Abfallgebühren, so die Richter. Insgesamt bestätigten sie damit die Zulässigkeit der gewerblichen Sammlungen und hoben die Untersagungsverfügungen auf.

6. Kurzhinweise

6.1. Grunderwerbsteuer bei Personengesellschaften

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 25.9.2013, II R 17/12)

Geht ein Grundstück von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand (gegebenenfalls nach § 1 Abs. 2a GrEStG auch nur fiktiv) über, wird bei Identität der Beteiligungsverhältnisse die Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG nicht erhoben. Vermindert sich die Höhe des Anteils einer im Zeitpunkt des Grundstücksübergangs an der Grundstückserwerbenden Gesamthand beteiligten Person innerhalb von fünf Jahren dadurch, dass diese über ihren Anteil zu Gunsten ihres Ehegatten oder eines Verwandten in gerader Linie oder durch freigebige Zuwendung unter Lebenden i.S. des § 7 Abs. 1 ErbStG verfügt, wirkt sich dies im Hinblick auf § 3 Nr. 2, Nr. 4 und Nr. 6 GrEStG auf die Nichterhebung der Steuer nicht aus, soweit die begünstigten Personen ihrerseits die Beteiligung an der Gesamthand i.S. von § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG unvermindert über den Zeitraum von fünf Jahren aufrechterhalten.

Geht die gesamthänderische Mitberechtigung der an der Grundstückserwerbenden Gesamthand beteiligten Personen innerhalb von fünf Jahren nach dem (u.U. auch nur fiktiven) Grundstücksübergang durch eine formwechselnde Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft verloren, entfallen die Voraussetzungen für die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer rückwirkend.

6.2. kalkulatorische Gewerbesteuer keine Betriebssteuer nach ARegV

(Bundesgerichtshof, Beschluss vom 9.7.2013, EnVR 37/11)

Die kalkulatorische Gewerbesteuer nach § 8 GasNEV ist keine Betriebssteuer im Sinne des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 ARegV. Sie zählt daher nicht zu den dauerhaft nicht beeinflussbaren Kostenanteilen, deren Änderung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 ARegV zu einer Anpassung der Erlösobergrenze führt.

6.3. Aktivierung eines Steuererstattungsanspruchs aufgrund EuGH-Urteils

(Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 8.7.2013, 6 K 2874/12, Revision beim BFH anhängig: I R 59/13)

Ein Steuererstattungsanspruch ist erst mit der Veröffentlichung des diesen Anspruch bejahenden EuGH-Urteils im Bundessteuerblatt zu aktivieren.

6.4. Offenlegungspflicht auch bei Selbstbelastung des Geschäftsführers

(Landgericht Bonn, Beschluss vom 18.11.2013, 12 T 414/13)

Die Pflicht zur Offenlegung gemäß § 325 ff. HGB besteht auch dann, wenn der Geschäftsführer der Gesellschaft sich mit der Offenlegung selbst belastet. § 393 Abs. 1 Satz 2 AO gilt nur im Besteuerungsverfahren und ist nicht entsprechend anwendbar.

Erfolgt die Offenlegung noch vor der Ordnungsgeldfestsetzung, steht dieser Umstand der Aufrechterhaltung der Festsetzung nicht entgegen.

6.5. Umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch bei so genannten Strohmanngeschäften

(Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 7.6.2013, 5 K 61/10)

Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vereinbarungen.

Soweit ein Mittelsmann die Rechte und Pflichten des Geschäfts auch im Außenverhältnis ernstlich übernehmen will, sind auch so genannte Strohmanngeschäfte anzuerkennen, denn die Parteien des Strohmanngeschäfts wollen die Rechtsfolgen der Vereinbarung wirklich herbeiführen, da anderenfalls der erstrebte wirtschaftliche Zweck nicht in rechtsbeständiger Weise erreicht werden würde. Das gilt auch dann, wenn der Vertragspartner die Strohmanneigenschaft kennt. Etwas anderes gilt für Scheinverträge, bei denen Einigkeit besteht, dass der Mittelsmann nur seinen Namen hergibt.

6.6. Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage: Vorplanungen auf unbebautes Grundstück

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 27.11.2013, II R 56/12)

Eine umfangreiche Vorplanung seitens der Veräußererseite reicht für sich allein nicht aus um anzunehmen, dass der Erwerber das - im Zeitpunkt des Erwerbs noch unbebaute oder unsanierte - Grundstück im bebauten oder sanierten Zustand erwirbt. Hinzukommen muss, dass die auf der Veräußererseite handelnden Personen auch zur Veränderung des körperlichen Zustands des Grundstücks verpflichtet sind.

6.7. Zulässigkeit der Beteiligung an wirtschaftlichem Unternehmen mit dem Ziel der Stadtplanung

(Verwaltungsgericht Karlsruhe, Urteil vom 17.9.2013, 6 K 3111/12)

Die bloße Benennung von Stadtplanung und Stadtentwicklung im Gesellschaftsvertrag eines wirtschaftlichen Unternehmens genügt nicht, um dessen Tätigkeit dem Bereich der Daseinsvorsorge mit der Folge einer Freistellung von der qualifizierten Subsidiaritätsklausel gemäß § 102 Abs. 1 Nr. 3 GemO BW zuzuordnen.

6.8. Vorsteuerabzug bei Konkurrenz mehrerer Steuerbefreiungen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 22.8.2013, V R 30/12)

Eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen, deren Lieferung im Inland ohne Recht zum Vorsteuerabzug steuerfrei wäre, berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Offen bleibt, ob dies auch für den Fall der Ausfuhrlieferung gilt.

Sonderfragen

1. Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile

(BMF-Schreiben vom 27.11.2013 - IV C 2 - S 2742/07/10009)

Mit dem Einfügen von § 272 Abs. 1a und 1b HGB durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) vom 25.5.2009 wurde der handelsbilanzielle Ausweis eigener Anteile rechtsformunabhängig geregelt. Der Nennbetrag der eigenen Anteile ist nunmehr nach § 272 Abs. 1a Satz 1 HGB stets auf der Passivseite in der Vorspalte offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Eine Aktivierung der eigenen Anteile, bei gleichzeitiger Bildung einer entsprechenden Rücklage kommt nicht mehr in Betracht.

Mit dem ausführlichen BMF-Schreiben vom 27.11.2013 hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass auf der Ebene der Gesellschaft die steuerrechtliche Behandlung künftig der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Handelsrechts folgt. In der Steuerbilanz sind der Erwerb und die Veräußerung eigener Anteile nicht als Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang, sondern wie eine Kapitalherabsetzung oder Kapitalerhöhung zu behandeln. Neben der Darstellung der handelsrechtlichen Grundlagen geht die Finanzverwaltung auf die steuerrechtlichen Konsequenzen ein und schließt mit Hinweisen zur Anwendung und zu den Übergangsregelungen.

2. Bewertung einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung; Vervielfältiger für Bewertungsstichtage ab 1.1.2014

(BMF-Schreiben vom 13.12.2013 - IV D 4 - S 3104/09/10001)

Das Statistische Bundesamt wird im Jahr 2013 keine aktuelle Sterbetafel veröffentlichen. Daher bleiben gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 BewG die Vervielfältiger zur Berechnung des Kapitalwerts lebenslänglicher Nutzungen oder Leistungen, die nach der am 2.10.2012 veröffentlichten Sterbetafel 2009/2011 des Statistischen Bundesamtes ermittelt

und mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26.10.2012 - IV D 4 - S 3104/09/10001, DOK 2012/0980556 (BStBl 2012 I S. 950) veröffentlicht wurden, auch für Bewertungsstichtage ab dem 1.1.2014 anzuwenden.

3. Dienstvorschrift Energiesteuer: Energiesteuerrechtliche Behandlung von Energieerzeugungsanlagen

(Bundesfinanzverwaltung - E-VSF-Nachrichten vom 31.1.2014)

Mit Datum vom 20.1.2014 hat die Bundesfinanzverwaltung ihre bisherige Dienstvorschrift zur energiesteuerrechtlichen Behandlung von Energieerzeugungsanlagen vom 6.6.2007 aktualisiert. Die umfangreiche Vorschrift erläutert die Bestimmungen zu den §§ 2, 3, 37, 53, 53a sowie 53b EnergieStG und den §§ 1, 1b, 9 bis 11 und 98 bis 99d EnergieStV und ist im Amtsblatt des Bundesministeriums der Finanzen veröffentlicht.

4. Umsatzsteuer: Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG

(BMF-Schreiben vom 2.1.2014 - IV D 2 - S 7300/12/10002:001)

Der BFH hat in seinen Urteilen vom 7.7.2011, V R 41/09, BStBl 2014 II S. 73, V R 42/09, BStBl 2014 II S. 76 und V R 21/10, BStBl 2014 II S. 81 über Fragen der Zuordnung eines einheitlichen Gegenstands zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG im Fall der Errichtung eines teilunternehmerisch genutzten Gebäudes entschieden. In drei weiteren Urteilen hat er sich grundsätzlich zu den Voraussetzungen und zum Umfang des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie geäußert (Urteile vom 19.7.2011, XI R 29/09, BStBl 2012 II S. 430, XI R 21/10, BStBl 2012 II S. 434, und XI R 29/10, BStBl 2012 II S. 438).

Über die Zuordnung von teilunternehmerisch genutzten Gegenständen hinaus werden in dem 46 Seiten umfassenden BMF-Schreiben die Grundsätze der Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG dargestellt. Das Schreiben geht dabei auf folgende Punkte ein:

- I. Grundsätze der Zuordnung
 1. Zuordnungsgebot, Zuordnungsverbot und Zuordnungswahlrecht
 2. Ermittlung der unternehmerischen Mindestnutzung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG
 3. Zuordnungsschlüssel
 4. Zuordnungsobjekt
 5. Prognosezeitraum
 6. Zeitpunkt und Dokumentation der Zuordnungsentscheidung - Auswirkung der Zuordnungsentscheidung auf den Vorsteuerabzug und dessen Berichtigung nach § 15a UStG
- II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses
- III. Entsprechungstabelle Abschnitt 15.2 UStAE a.F.
- IV. Anwendungsregelung.

5. Blockheizkraftwerk als Selbstversorgungseinrichtung i.S. des § 68 Nr. 2 Buchstabe b AO

(Bezug: HMdF-Erlass vom 30.9.2013 - S 0187 A - 026 - II 4a; OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 1.10.2013 - S 0187 A - 18 - St - 53)

Ein Blockheizkraftwerk kann eine Selbstversorgungseinrichtung i.S. des § 68 Nummer 2 Buchstabe b AO und damit einen Zweckbetrieb darstellen, wenn es sich um eine funktional abgrenzbare Einheit handelt, die der Versorgung der Körperschaft dient und Einspeisungen in das öffentliche Stromnetz nur gelegentlich im Rahmen der 20%-Grenze erfolgen.

6. Einbeziehung von Finanzierungskosten bei der Bemessung der Rückstellung für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

(Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 31.1.2014 - S 2175.2.1-20/4 St 32; Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 11.10.2012 (I R 66/11), BStBl 2013 II S. 676)

Der BFH hat mit oben genanntem Urteil entschieden, dass Finanzierungskosten bei der Bemessung der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen als notwendiger Teil der Gemeinkosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe b) EStG auch dann zu berücksichtigen sind, wenn die Finanzierung i.R.e so genannte Poolfinanzierung erfolgt ist.

Von einer Poolfinanzierung spricht man, wenn ein Steuerpflichtiger seine gesamten liquiden Eigen- und Fremdmittel in einen "Pool" gibt und daraus sämtliche Aufwendungen seines Geschäftsbetriebs finanziert.

Im zu Grunde liegenden Urteil war Aufbewahrungspflichtiger ein Kreditinstitut. Die Grundsätze des Urteils sind jedoch auch bei anderen Steuerpflichtigen anzuwenden.

1. Ansatz in der Steuerbilanz

1.1 Poolfinanzierung

Bereits die ursprüngliche Anschaffung bzw. Herstellung der Archivräume muss poolfinanziert gewesen sein. Sind die Gebäude oder die Gebäudeteile (in denen sich die Aufbewahrungsräume befinden) durch unmittelbar zuzuordnende Einzelkredite finanziert worden, scheidet insoweit ein Ansatz von Poolfinanzierungskosten aus. In einem solchen Fall sind die Zinsen aus dem Einzelkredit direkt den Archivräumen zuzuordnen (z. B. nach Nutzflächenanteil).

Der Aufbewahrungspflichtige hat in geeigneter Weise glaubhaft zu versichern, dass die ursprüngliche Anschaffung bzw. Herstellung der Aufbewahrungsräume im Rahmen eines Pools finanziert wurde und diesbezüglich keine Einzelkreditaufnahme erfolgt ist.

1.2 Verursachungsgerechte Kostenschlüsselung

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Finanzierungsaufwendungen als Gemeinkosten ist, dass die Zuordnung auf einer kaufmännisch vernünftigen, d.h. angemessenen und verursachungsgerechten Schlüsselung der Finanzierungskosten beruht. Bei einer Poolfinanzierung werden Eigen- und Fremdkapital untrennbar vermischt, sodass Kreditmittel nicht einer bestimmten Ausgabe konkret und unmittelbar zuordenbar sind. Aus diesen Gründen ist eine sachgerechte Schätzung erforderlich.

Es wird von der Annahme ausgegangen, dass eine kongruente Finanzierung der Aktiva vorliegt, d.h. der Zinsaufwand entfällt anteilig nach den Buchwerten auf die einzelnen Aktivposten (sog. Gleichverteilungshypothese).

Nach Ansicht des BFH besteht die Vermutung, dass der Zinsaufwand den für Archivierungszwecke genutzten Räumen nach der Fremdkapitalquote des Finanzierungspools zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung zuzurechnen ist.

Die Fremdkapitalquote des Finanzierungspools des Aufbewahrungspflichtigen im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung der Archivräume ist zu ermitteln. Eine reine Schätzung der Quote zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung aufgrund der derzeitigen Quote ist nicht ausreichend. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Aufbewahrungspflichtige durch geeignete Berechnungen die ursprüngliche Quote aus der derzeitigen Quote ableitet (z.B. Verlauf der Fremdkapitalquote in den letzten Jahren in der Branche o.ä.).

Ein weiteres zentrales Merkmal der Berechnung des Finanzierungskostenanteils ist der so genannte durchschnittliche Passivzinssatz (vgl. 1.6 Beispiel

zur Berechnung des Finanzierungskostenanteils). Der Zinssatz ermittelt sich als Quotient aus den tatsächlich gezahlten Zinsen und dem Fremdkapital (tatsächlich gezahlte Zinsen / Fremdkapital).

1.3 Höhe des Fremdkapitalanteils in den Wirtschaftsjahren nach Anschaffung/Herstellung

Es ist zu überprüfen, ob der Fremdkapitalanteil des Finanzierungspools in den Jahren nach der Anschaffung/Herstellung der Archivräume unter den bei der ursprünglichen Anschaffung/Herstellung bestehenden Anteil gesunken ist. Sollte dies der Fall sein, so ist nach Ansicht des BFH davon auszugehen, dass die auf die Archivräume rechnerisch entfallenden Refinanzierungsschulden anteilig durch einen höheren Einsatz von Eigenkapital getilgt worden sind. Bei diesem niedrigeren Ansatz verbleibt es dann auch, wenn der Fremdkapitalanteil in nachfolgenden Jahren wieder ansteigt (vgl. BFH a.a.O. Rz 30).

Der Verlauf der Fremdkapitalquote ist durch geeignete Maßnahmen nachzuweisen. Kreditinstitute sind beispielsweise verpflichtet, jährlich ihre Fremdkapitalquote an die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) zu melden. Die Meldung kann als geeigneter Nachweis für den Verlauf der Fremdkapitalquote herangezogen werden.

Der durchschnittliche Passivzinssatz hingegen kann sich in den Wirtschaftsjahren nach der Anschaffung/Herstellung verändern, d. h. er ist nicht auf die Höhe im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung begrenzt.

1.4 Minderung der Rückstellung in den Wirtschaftsjahren nach Anschaffung/Herstellung

Der BFH sieht es als sachgerechte Schätzung an, dass die auf die Archivräume entfallenden Zinsaufwendungen durch den (abschreibungsbedingten) Rückgang der Gebäudebuchwerte gemindert werden. Dies ist ein Ausfluss der kaufmännischen Schätzung, dass die den Aufbewahrungsräumen zugeordneten Kredite, ausgerichtet an der Nutzungsdauer, zurückgeführt werden (vgl. BFH a.a.O. Rz 31).

1.5 Höchstgrenzen bei Kreditinstituten

Handelt es sich bei dem Aufbewahrungspflichtigen um ein Kreditinstitut i.S. des § 1 des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG), so unterliegt die Schuldzinsenschlüsselung einer Obergrenze. Diese Kreditinstitute müssen bestimmte Solvabilitätsgrundsätze beachten (vgl. § 10 KWG), d.h. der Fremdkapitalanteil darf bestimmte Grenzen nicht überschreiten. Dies stellt auch gleichzeitig die Obergrenze für die Kostenschlüsselung dar.

Die Regelungen wie hoch die Fremdkapitalquote eines Kreditinstituts sein darf, sind sehr komplex. Die gesetzliche Grundlage findet sich in § 10 Abs. 1 Sätze 9 und 11 KWG i.V.m. § 2 der Verordnung über die angemessene Eigenmittelausstattung von Instituten, Institutgruppen, Finanzholding-Gruppen und gemischten Finanzholding-Gruppen (Solvabilitätsverordnung - SolvV). Das aufbewahrungspflichtige Kreditinstitut hat im Einzelfall durch geeignete Mittel nachzuweisen, dass es die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt. Die Kreditinstitute sind verpflichtet der Deutschen Bundesbank vierteljährlich ihren Bestand an Eigenmitteln mitzuteilen (§ 6 SolvV). Diese Mitteilungen sind geeignete Nachweismittel.

1.6 Beispiel zur Berechnung des Finanzierungskostenanteils

Der anteilige Buchwert (BuWe) der Archivräume beträgt zum 31.12.2001 10.000 €, die jährliche AFA beträgt 300 €. Im Jahr 2001 beträgt der durchschnittliche Passivzinssatz 3,5 %, im Jahr 2002 beträgt er 3,6 %. Die Geschäftsunterlagen sind 6 Jahre aufzubewahren. Im Zeitpunkt der Anschaffung der Archivräume betrug das Eigenkapital im Pool 20.000 € und das Fremdkapital 80.000 €. Die Quote ist bis einschließlich 2001 konstant geblieben. Im Jahr 2002 beträgt die Fremdkapitalquote des Finanzierungspools 79 %.

Berechnung:

$$\text{Fremdkapitalquote} = \frac{\text{Fremdkapital}}{\text{Fremdkapital} + \text{Eigenkapital}} = \frac{80.000 \text{ €}}{80.000 \text{ €} + 20.000 \text{ €}} = 0,8$$

Rückstellung zum 31.12.2001:

Jahr	Anteiliger BuWe	x	Fremdkapitalquote	x	durchschn. Passivzinssatz	=		
2002	9.700	x	0,8	x	0,035	=	272	
2003	9.400	x	0,8	x	0,035	=	263	
2004	9.100	x	0,8	x	0,035	=	255	
2005	8.800	x	0,8	x	0,035	=	246	
2006	8.500	x	0,8	x	0,035	=	238	
2007	8.200	x	0,8	x	0,035	=	230	
								1.504
Die durchschnittlichen Kosten pro Jahr betragen somit (:6 Jahre) =								251
Die jährlichen durchschnittlichen Kosten sind mit dem Faktor 3,5 zu multiplizieren								= 879

Der Anteil der Finanzierungskosten in der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen zum 31.12.2001 beträgt somit 879 €.

Durch den Faktor 3,5 wird der Tatsache Rechnung getragen, dass sich in den Archivräumen Unterlagen befinden, die noch unterschiedlich lange aufzubewahren sind.

Rückstellung zum 31.12.2002:

Jahr	Anteiliger BuWe	x	Fremdkapitalquote	x	durchschn. Passivzinssatz	=		
2003	9.400	x	0,79	x	0,036	=	267	
2004	9.100	x	0,79	x	0,036	=	259	
2005	8.800	x	0,79	x	0,036	=	250	
2006	8.500	x	0,79	x	0,036	=	242	
2007	8.200	x	0,79	x	0,036	=	233	
2008	7.900	x	0,79	x	0,036	=	255	
								1.476
Die durchschnittlichen Kosten pro Jahr betragen somit (:6 Jahre) =								246
Die jährlichen durchschnittlichen Kosten sind mit dem Faktor 3,5 zu multiplizieren								= 861

Der Anteil der Finanzierungskosten in der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen zum 31.12.2002 beträgt somit 861 €.

Würde die Fremdkapitalquote im oben genannten Beispiel im Jahr 2003 wieder auf 80 % ansteigen, so dürfte bei der Berechnung der Rückstellung zum 31.12.2003 nur die Quote von 79 % berücksichtigt werden (vgl. 1.3. Höhe des Fremdkapitalanteils in den Wirtschaftsjahren nach Anschaffung/ Herstellung).

Beträgt die Aufbewahrungsfrist 10 Jahre, so ist die obige Berechnung zunächst für 10 Jahre durchzuführen, die Summe durch 10 zu teilen und anschließend mit dem Faktor 5,5 zu multiplizieren.

1.7 Davon abweichende Berechnung in der Praxis

Folgende Berechnung ist nicht zutreffend (Aufbewahrungsfrist 10 Jahre):

Anteiliger BuWe	x	durchschnittlicher Passivzinssatz	x	Faktor 5,5
-----------------	---	-----------------------------------	---	------------

Bei dieser Berechnung wird nicht berücksichtigt,

- dass der Finanzierungspool auch einen Eigenkapitalanteil enthält und
- dass die in den zukünftigen Rechnungsperioden auf die Archivräume entfallenden Zinsen nach den in diesen Folgejahren jeweils geminderten Buchwerten zu berechnen sind.

2. Handelsrechtlicher Höchstansatz

Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass entsprechend R 6.11 Abs. 3 EStR 2012 die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten darf (zustimmend BFH a.a.O. Rz 14).

Die Regelung hat vor allem Bedeutung für Zeiträume auf die erstmals das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG - BGBl 2009 I S. 1102) anzuwenden ist. Durch das BilMoG wurde im Handelsrecht eine Abzinsungspflicht für Rück-

stellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr eingeführt (§ 253 Abs. 2 HGB). Diese handelsrechtliche Abzinsungspflicht besteht auch dann, wenn steuerlich nicht abzuzinsen ist, weil bei einer Sachleistungsverpflichtung mit der Erfüllung bereits begonnen wurde (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG).

Die maßgeblichen Regelungen des BilMoG sind verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Abweichend davon besteht ein Wahlrecht die neuen Vorschriften des BilMoG bereits auf nach dem 31.12.2008 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden (Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB).

Ergibt sich für den Steuerpflichtigen aufgrund der Neuregelungen durch das BilMoG ein niedrigerer handelsrechtlicher Wertansatz, so ist dieser nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch für die Steuerbilanz bindend. Ein dadurch evtl. entstehender Auflösungsgewinn kann nach R 6.11 Abs. 3 Satz 2 EStR 2012 durch eine gewinnmindernde Rücklage i.H.v. 14/15 des Bewertungsgewinns neutralisiert werden (jährliche gewinnerhöhende Auflösung i.H.v. mindestens 1/15 in den nachfolgenden Wirtschaftsjahren).

3. Verfahrensrechtliche Abwicklung

Durch das BFH-Urteil vom 31.01.2013 (GrS 1/10, BStBl 2013 II S. 317) wurde der so genannte subjektive Fehlerbegriff aufgegeben. Demnach kann die Einbeziehung von Finanzierungskosten (wenn die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind) grundsätzlich im ersten noch nicht bestandskräftig veranlagten Veranlagungszeitraum erfolgen. Dies gilt auch dann, wenn die Festsetzung dieses Jahres aus anderen Gründen bisher noch nicht in Bestandskraft erwachsen ist.

Wurde bereits eine Teil-Einspruchsentscheidung i.S. des § 367 Abs. 2a AO erlassen, so kann die Berücksichtigung der Finanzierungskosten nur erfolgen, wenn diese Besteuerungsgrundlage in der Teil-Einspruchsentscheidung von der Bestandskraft ausgenommen worden ist.

Alle nachfolgenden Veranlagungszeiträume sind dann nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) wegen des formellen Bilanzenzusammenhangs zu ändern. Die Ermittlung der Rückstellung ist zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres mit den materiell zutreffenden Werten durchzuführen.

Die Berechnung des Zinslaufs im ersten Änderungsjahr und in den Folgejahren richtet sich nach den normalen Grundsätzen; ein abweichender Zinslauf wird nicht ausgelöst (AEAO zu § 233a, Nr. 10.3.2).