

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

Juli 2016

Gesetzgebung

1. Bundesregierung legt Novelle des Konzessionsrechts vor

Die Bundesregierung hat bereits im Februar 2016 den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Vorschriften zur Vergabe von Wegenutzungsrechten zur leitungsgebundenen Energieversorgung vorgelegt. Der Bundesrat hat in seiner Sitzung vom 18.3.2016 Stellung zu dem vorgelegten Gesetzentwurf genommen. Die Bundesregierung hat am 21.4.2016 eine Gegenäußerung zu der Stellungnahme des Bundesrats vorgenommen.

Maßgeblich für den Netzkaufpreis bei einer Neuvergabe der Konzession soll nun der objektivierte Ertragswert des Netzes sein.

Der Bundesrat bemängelt, dass die Anforderungen an die Auswahlkriterien im Konzessionierungsverfahren, die zu zahlreichen Rechtsstreitigkeiten geführt hatten, nicht ausreichend angepasst worden seien.

Er hält die Formulierung der Regelung zu den Auswahlkriterien für unklar, da dort sowohl die Versorgungssicherheit als auch die Kosteneffizienz genannt werden. In der BGH-Rechtsprechung sei lediglich die Versorgungssicherheit als elementares Ziel i.S.d. § 1 EnWG genannt worden. Unklar sei, ob durch die Nennung der Kosteneffizienz dieses Ziel nun auch einen besonderen Rang erhalten solle. Die Bundesregierung teilt diese Bedenken nicht.

Der Bundesrat vertrat die Auffassung, dass der Ermessenspielraum der Kommunen gesetzlich nicht nur für die Gewichtung, sondern auch für die Auswahl der Kriterien und für die Bewertung geregelt werden müsste. Die Bundesregierung sieht den

Spielraum der Kommune bereits als gegeben an. Insbesondere sei durch die Rechtsprechung die relativ-vergleichende Bewertungsmethode anerkannt worden.

Die Bundesregierung ist einer gesetzlichen Klarstellung aufgeschlossen, bei der die Anwendbarkeit des § 46 EnWG auch für Unternehmen der Gemeinden ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z.B. Regiebetriebe) klargestellt wird. Bislang werden nur Eigenbetriebe ausdrücklich genannt.

Am 1.6.2016 fand eine öffentliche Anhörung im Ausschuss für Wirtschaft und Energie statt. Es wurden von Vertretern mehrerer Anwaltskanzleien Einwände gegen die geplanten Änderungen erhoben. So wurde unter anderem bemängelt, dass die EU-Konzessionsrichtlinie nicht umgesetzt werde. Ebenso wird der Ausschluss des Inhouse-Verfahrens als rechtspolitisch problematisch angesehen. Die Bundesregierung gehe über die europarechtlichen Anforderungen an die Vergabe von Dienstleistungskonzessionen weit hinaus. Die Rügeobliegenheit wurde zwar als sinnvoll erachtet, müsse aber noch angepasst werden, da sonst mit einer Überfrachtung von rechtlichen Verfahren bei der Konzessionsvergabe zu rechnen sei.

2. EU-Kommission veröffentlicht Aktionsplan zur Modernisierung der Mehrwertsteuer-Vorschriften

Die EU-Kommission hat einen Aktionsplan zur Modernisierung der Mehrwertsteuer-Vorschriften (VAT Action Plan) veröffentlicht.

Die Vorschriften der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie sollen nach dem Willen der EU-Kommission einfacher, unternehmensfreundlicher und weniger

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

3896

betrugsanfällig sein. Beim grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehr sollen Mehrwertsteuerliche Hindernisse beseitigt werden. Ebenfalls soll die Verwaltungszusammenarbeit zwischen den EU-Staaten und Drittstaaten verbessert werden und es soll mehr Freiheiten für die EU-Mitgliedsstaaten bei der Festsetzung der Umsatzsteuersätze geben.

Die EU-Kommission schlägt ein endgültiges MwSt-System vor, in dem inländische und grenzüberschreitende Lieferungen gleich behandelt werden. Das System der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen würde dann entfallen.

3 Bundeskabinett verabschiedet Grenzüberschreitende-Erneuerbare-Energien-Verordnung

Am 1.6.2016 hat das Bundeskabinett die Verordnung zur grenzüberschreitenden Ausschreibung der Förderung für Strom aus erneuerbaren Energien sowie zur Änderung weiterer Verordnungen zur Förderung der erneuerbaren Energien (Grenzüberschreitende - Erneuerbare-Energien-Verordnung - GEEV) verabschiedet.

Bislang war die Förderung von Strom aus erneuerbaren Energien auf Anlagen in Deutschland beschränkt. Im Rahmen der Notifizierung des EEG 2014 durch die Europäische Kommission hat diese der Bundesregierung vorgegeben, dass bei den Ausschreibungen ab dem Jahr 2017 5 % der jährlich installierten Leistung für Anlagen anderen EU-Mitgliedstaaten offenstehen müsse. Auch für PV-Freiflächenanlagen müsse die Förderung teilweise für Anlagen in anderen EU-Mitgliedsstaaten offenstehen. Die Verordnung soll diese Vorgaben umsetzen.

Ziel der Verordnung sei eine stärkere regionale Zusammenarbeit insbesondere bei den "elektrischen" Nachbarn. Die Förderung der erneuerbaren Energien solle in Deutschland stärker den Rahmenbedingungen in den anderen Mitgliedsstaaten angeglichen werden.

4. Bundeskabinett beschließt ARegV - Novelle

Ebenfalls am 1.6.2016 hat die Bundesregierung die Zweite Verordnung zur Änderung der Anreizregulierungsverordnung verabschiedet.

Mit der neuen Anreizregulierung will die Bundesregierung auf das geänderte energiewirtschaftliche Umfeld für Netzbetreiber reagieren. Durch den Ausbau der erneuerbaren Energien nehmen die Verteilnetzbetreiber vermehrt Strom von Einspeisern auf und verteilen diesen in die vorgelagerten Netze. Mit der Novelle soll der Umbau der Netze an die neuen Herausforderungen unterstützt werden. Ziel soll eine Verknüpfung von Investitionsanreizen und einer möglichst kostengünstigen Optimierung des Netzbetriebs sein.

Der jährliche Kapitalkostenabgleich wird als zentraler Baustein des novellierten Anreizsystems eingeführt. Er ersetzt die bisherigen Investitionsbudgets. Der bisherige Sockeleffekt, bei dem der kostenmindernde Effekt von Abschreibungen nicht jährlich sondern periodisch im jeweiligen Basisjahr berücksichtigt wurde, wird abgeschafft. Ebenfalls wurde der Erweiterungsfaktor und die gesondert zu beantragenden Investitionsmaßnahmen in Hochspannungsebene durch einen Kapitalkostenaufschlag für Netzbetreiber ersetzt. Investitionen können zukünftig ohne Zeitverzug über die Netzentgelte refinanziert werden. Die Netznutzer profitieren ihrerseits über den Kapitalkostenabzug von den Kostensenkungen, die durch Abschreibungen entstehen. Um kapitalintensive, ineffiziente und teure Lösungen zu vermeiden, wurde der Effizianzreiz gestärkt. Effiziente Verteilernetzbetreiber sollen einen Effizienzbonus erhalten.

5. Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes durch Kabinett vorgelegt

Die Bundesregierung hat zum 1.6.2016 den Gesetzentwurf "zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes und anderer Gesetze" verabschiedet.

Leiharbeit und Werkverträge seien wichtige Instrumente in einer arbeitsteiligen Wirtschaft. Mit dem vorliegenden Entwurf soll der Missbrauch von Leiharbeit verhindert, die Funktion der Arbeitnehmerüberlassung jedoch als Instrument zur zeitlich begrenzten Deckung eines Arbeitskräftebedarfs geschärft und die Stellung von Leiharbeitnehmern gestärkt werden. Werkverträge, die tatsächlich als Arbeitsverträge auszulegen sind, seien missbräuchlich. Folgende Maßnahmen sind vorgesehen:

- Leiharbeitnehmer können bis zu einer Überlassungshöchstdauer von 18 Monaten bei einem Entleiher eingesetzt werden. In Tarifverträgen können abweichende Höchstdauern festgelegt werden.
- Nach 9 Monaten werden Leiharbeitnehmer hinsichtlich des Arbeitsentgelts mit den Stammarbeitnehmern beim Entleiher gleichgestellt. Längere Abweichungen sind nur möglich, wenn durch Zuschlagstarifverträge sichergestellt wird, dass Leiharbeitnehmer an ein Arbeitsentgelt herangeführt werden, dass von den Tarifvertragsparteien der Zeitarbeitsbranche als gleichwertig mit dem tarifvertraglichen Arbeitsentgelt vergleichbarer Arbeitnehmer in der Einsatzbranche festgelegt ist. Dieses Entgelt muss spätestens nach 15 Monaten erreicht werden.
- Leiharbeitnehmer dürfen nicht als Streikbrecher eingesetzt werden.
- Leiharbeitnehmer sind bei den für die Mitbestimmung geltenden Schwellenwerten auch beim Entleiher mitzuzählen.

- Bei einer verdeckten Arbeitnehmerüberlassung werden der Werkunternehmer und sein Auftraggeber auch bei Vorliegen einer Verleiherlaubnis nicht besser als bei einer unerlaubten Arbeitnehmerüberlassung gestellt.

6. Festlegungsentwürfe für Eigenkapitalzinssätze für Strom- und Gasnetzbetreiber veröffentlicht

Die Bundesnetzagentur hat am 6.7.2016 ihren Entwurf zur Festlegung der Eigenkapitalzinssätze für Strom- und Gasnetzbetreiber veröffentlicht.

Der Zinssatz für Neuanlagen soll 6,91 % vor Körperschaftsteuer, der Zinssatz für Altanlagen 5,12 % betragen. Sie sollen ab der nächsten Regulierungsperiode (Gas: ab dem Jahr 2018, Strom: ab dem Jahr 2019) gelten. In den aktuellen Regulierungsperioden beträgt der Zinssatz für Neuanlagen 9,05 % und für Altanlagen 7,14 %.

Die Konsultation zu den Festlegungsentwürfen endet am 10.8.2016. Eine endgültige Entscheidung soll im September getroffen werden.

7. Gesetzliche Anpassungen bei Pensionsrückstellungen

Durch das bereits im Dezember 2015 verkündete Gesetz zur Umsetzung der EU-Mobilitäts-Richtlinie gibt es im Steuerrecht einige Anpassungen bei Ansatz und Bewertung von Pensionsrückstellungen. Das Gesetz ist grundsätzlich ab dem 1.1.2018 anzuwenden. Das Mindestalter des Berechtigten für den Pensionsrückstellungen gebildet werden dürfen, wurde auf 23 Jahre gesenkt und gilt für erstmalige Pensionszusagen nach dem 31.12.2017.

Ist die Pensionsanwartschaft unverfallbar, darf diese unabhängig vom Alter des Berechtigten gebildet werden. Ab dem 1.1.2018 tritt Unverfallbarkeit bereits nach wenigstens dreijähriger Dauer der Pensionszusage und wenn das Arbeitsverhältnis nach Vollendung des 21. Lebensjahres endet, ohne dass der Versorgungsfall eingetreten ist, ein. Das Mindestalter für den Betriebsausgabenabzug bei einer Unterstützungskasse wird ab dem 1.1.2018 auf 23 Jahre sinken.

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkredit-Richtlinie wurde für die Abzinsung von Pensionsrückstellungen in der Handelsbilanz festgelegt, dass der anzuwendende Zinssatz durchschnittlich über die letzten zehn statt sieben Jahre zu ermitteln ist. Der Differenzbetrag unterliegt handelsrechtlich der Ausschüttungssperre. Im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrags ist der ausschüttungsgesperrte Betrag dennoch an die Obergesellschaft abzuführen.

8. EEG - 2016 vom Bundestag und Bundesrat beschlossen

Am 8.7.2016 hat der Bundestag und der Bundesrat dem Entwurf eines Gesetzes zur Einführung von Ausschreibungen für Strom aus erneuerbaren Energien und zu weiteren Änderungen des Rechts der erneuerbaren Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz - EEG 2016) zugestimmt. Der Wirtschaftsausschuss hat noch zum ursprünglichen Gesetzentwurf Änderungen vorgenommen (BT-Drucksache 18/9096). Das Fördersystem wird auf Ausschreibungen umgestellt. Für den Bau von Windkraftanlagen, Photovoltaikanlagen und Biomasseanlagen müssen Ausschreibungen vorgenommen werden, damit die Zahlungen, die der Anlagenbetreiber für den Betrieb der Anlage benötigt, wettbewerblich ermittelt werden, so die Ausführungen in den Gesetzesmaterialien. Die Anträge zu einer Rückkehr zu festen Einspeisevergütungen sowie einer Ausrichtung des Gesetzes an den verschärften Klimaschutzziele des Pariser Klimaschutzabkommens wurden abgelehnt. Das Gesetz tritt am 1.1.2017 in Kraft.

9. Verordnung über abschaltbare Lasten vom Bundestag verabschiedet

In der Sitzung vom 7.7.2016 hat der Bundestag die Verordnung über die Vereinbarung zu abschaltbaren Lasten angenommen (BT-Drucksache 18/8561). Große und flexible Stromverbraucher können dem Netzbetreiber gegen Vergütung abschaltbare Lasten zur Verfügung stellen. Die abschaltbaren Lasten werden durch eine Ausschreibung ermittelt. Es gibt zwei Kategorien: Abschaltbare Lasten, die sich ferngesteuert sofort abschalten lassen und abschaltbare Lasten, die sich innerhalb von 15 Minuten abschalten lassen. Die Verordnung gilt bis zum 1.7.2022.

10. Strommarktgesetz beschlossen

Der Bundestag hat am 23.6.2016 den Gesetzentwurf zur Weiterentwicklung des Strommarktes (BT-Drucksache 18/7317) verabschiedet. Verabschiedet wurde die vom Wirtschaftsausschuss geänderte Fassung (BT Drucksache 18/8915). Durch das Gesetz soll in der Übergangsphase von der Kernenergie zu den erneuerbaren Energien die Versorgungssicherheit und die Synchronisierung von Einspeisung und Entnahme von Strom gewährleistet werden. Hierzu soll eine Kapazitätsreserve, die bei Bedarf außerhalb des Strommarktes genutzt werden kann, geschaffen werden. Die Kapazitätsreserven werden ausgeschrieben. Ab dem Jahr 2016 sollen die Braunkohlekraftwerke zur Erreichung der Klimaschutzziele Schritt für Schritt vom Netz genommen, jedoch noch als letzte Sicherheitsreserve eine Zeit lang vorgehalten werden, bevor sie endgültig still gelegt werden.

11. Digitalisierung Energiewende

Am 23.6.2016 hat der Bundestag den Gesetzentwurf zur Digitalisierung der Energiewende (BT-Drucksache 18/7555) in der vom Wirtschaftsausschuss geänderten Fassung (BT-Drucksache 18/8919) angenommen.

Der Umbau der Elektrizitätsversorgung durch die Energiewende soll mit Hilfe dieses Gesetzes beschleunigt werden. Die Stromversorgung soll in ein System mit Informations- und Stromflüssen in beide Richtungen umgebaut werden. Hierfür sind "Smart-Meter" erforderlich, die ab dem Jahr 2020 eingebaut werden sollen. In diesem Gesetz werden technische Vorgaben, Datenschutz und Interoperabilität geregelt. Geregelt sind auch die Preise für den Einbau des "Smart-Meters" je nach Jahresverbrauch.

Rechtsprechung

1. Geringe Gebühr für Abwasserentsorgungssystem kann zum Vorsteuerabzug bei der Errichtung führen

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 2.6.2016 (Az.: C-263/15 "Lajvér") entschieden, dass die Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten gegen eine Erhebung einer geringfügigen Gebühr eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Mehrwertsteuersystems darstelle. Die Frage war, ob die Höhe der erhobenen Gebühr geeignet ist, einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den erbrachten Dienstleistungen und dieser Gegenleistung zu begründen. Das vorlegende Gericht hat zu klären, ob die erbrachte Dienstleistung nicht nur teilweise vergütet wird und ob die Höhe der Gebühr nicht durch etwaige andere Faktoren bestimmt wurde, die den unmittelbaren Zusammenhang der Dienstleistung mit der Gegenleistung in Frage stellen könnte.

Die Kläger sind ungarische Handelsgesellschaften ohne Gewinnerzielungsabsicht. Die Kläger wurden zu dem Zweck gegründet, Landwirtschaftsbauten (Abwasserentsorgungssystem, Wassertank und Regenwasserbrunnen) zu errichten und zu betreiben. Im Wesentlichen waren die Gesellschaften verpflichtet, die Abwasserwege durch Wartung freizuhalten. Dieses Vorhaben ist im Wesentlichen durch staatliche Mittel und durch die Europäische Union finanziert worden. Die Erlaubnis der Grundbesitzer, auf deren Grundstücke diese Landwirtschaftsbauten errichtet wurden, war erteilt. Die Grundstückseigentümer sollten acht Jahre lang eine geringfügige Gebühr für die Nutzung der Landwirtschaftsbauten zahlen. Die Bauarbeiten wurden fremd vergeben. Die ungarischen Finanzbehörden versagten den Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen, da es sich bei dieser Tätigkeit nicht um eine "wirtschaftliche Tätigkeit" handele. Der ungarische oberste Gerichtshof legte dem Europäischen Gerichtshof die Fragen vor, ob von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen ist, wenn die Kläger nur ergänzend eine gewerbliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben können. Ist es von Belang, dass ein wesentlicher Teil der Investitionen durch staatliche Beihilfen finanziert wurde und eine geringe Gebühr erhoben wird? Ist es von Belang, dass die Erfüllung der Pflichten eine gesetzliche Verpflichtung war? Besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Gebühr und Dienstleistung?

Die Bewirtschaftung von Landwirtschaftsbauten fällt unter den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn diese zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Dies sah der Europäische Gerichtshof als gegeben an, da die Grundstückseigentümer acht Jahre und damit nachhaltig die Gebühr zahlen sollen. Keinen Einfluss auf diese Beurteilung hat die Tatsache, dass die Kläger nur ergänzend gewerblich tätig sein dürfen oder dass die Investitionen hauptsächlich staatlich finanziert wurden.

Zur Frage ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Dienstleistung und Gegenleistung besteht, erläutert der Europäische Gerichtshof, dass es nicht darauf ankomme, ob die Dienstleistung aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung erbracht wird. Eine geringe Gegenleistung ist bezüglich des unmittelbaren Zusammenhangs unschädlich, wenn sie im Vorhinein und nach genau festgelegten Kriterien bestimmt wird. Das vorlegende Gericht hat zu prüfen, ob die Dienstleistungen nicht nur teilweise vergütet werden und ob bei der Berechnung der Gebühr Faktoren berücksichtigt werden, die einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Dienstleistung und Gebühr in Frage stellen könnten.

2. Gesellschaftliche Zuordnung entscheidet über steuerrechtlichen Querverbund

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts betrieb einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) Hallenbad sowie eine 100%-Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft. In der Kommanditgesellschaft wurden 74,9 % der Anteile an den Stadtwerke GmbH sowie 100 % an der Stadtverkehr GmbH und 100 % an der Stadtbäder GmbH gehalten. Die Stadtwerke GmbH betrieb die Versorgung mit Strom, Gas, Wasser, Wärme, die Stadtverkehr GmbH den öffentlichen Personennahverkehr und die Stadtbäder GmbH ein Freibad und ein Blockheizkraftwerk. Das Hallenbad der jPdöR wurde durch die Stadtbäder GmbH im Namen und auf Rechnung der jPdöR betrieben. Zwischen der Kommanditgesellschaft und ihren Tochtergesellschaften bestanden Gewinnabführungsverträge. Die Kommanditbeteiligung wurde von der jPdöR als Betriebsvermögen des BgA Hallenbad geführt und die Verluste des BgA Hallenbad mit den Gewinnen aus der Kommanditbeteiligung verrechnet. Diese Verrechnung lehnten die Finanzbehörden

anlässlich einer steuerlichen Außenprüfung ab. Betroffen ist das Veranlagungsjahr 2008.

Das Finanzgericht Nürnberg hat die Auffassung des Finanzamts mit Urteil vom 16.6.2015 (Az.: 1 K 1305/13, Revision beim BFH: I R 83/15) bestätigt.

Die Klägerin sei nicht berechtigt, den Gewinn aus dem BgA Beteiligung mit dem Verlust des BgA Hallenbad zu verrechnen. Im Jahr 2008 läge kein steuerlicher Querverbund vor. Es läge weder eine Gleichartigkeit noch eine wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht vor. Das Finanzgericht sieht durch die gemeinsame Gewinnermittlung innerhalb der KG bereits eine Zusammenfassung des BgA Freibad mit dem BgA Versorgungsbetriebe und dem BgA Verkehrsbetriebe. Der BgA Hallenbad könne daher nicht mit dem bereits zusammengefassten BgA Beteiligung einen weiteren steuerlichen Querverbund begründen. Durch die gesellschaftsvertraglichen Regelungen sei bereits eine Zuordnung der verschiedenen BgA getroffen worden, an die die Klägerin auch bei der Gewinn- und Verlustverrechnung gebunden sei. Der Einwand der Klägerin, dass eine Verlustverrechnung unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen Strukturierung möglich sei, ginge an der Problematik vorbei. Der BgA Freibad präge nicht den BgA Beteiligung und deswegen sei der BgA Beteiligung und der BgA Hallenbad nicht gleichartig. Dem Freibad käme neben den Stadtwerken und dem Stadtverkehr nur eine untergeordnete Rolle zu. Auch eine enge technische-wirtschaftliche Verflechtung fehle, da das BHKW nur beim Freibad, nicht jedoch beim Hallenbad eingesetzt worden war.

3. EAV nicht anerkannt, bei dem die Ausgleichszahlung an den Gewinn der Organgesellschaft anknüpft

Zwischen einem Mutter- (Klägerin) und Tochterunternehmen bestand ein Gewinnabführungsvertrag. Die Regelungen zum Verlustausgleich für den Minderheitsgesellschafter an dem Tochterunternehmen sah einerseits eine feste Ausgleichszahlung je 1.000 Euro Nennkapital und andererseits eine variable Vergütung vor. Die variable Vergütung knüpfte als Ausgangsgröße der Berechnung an den Gewinn der Tochtergesellschaft vor Gewinnabführung an. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung bei der Klägerin versagten die Finanzbehörden die Anerkennung einer steuerlichen Organschaft mit der Begründung, dass nicht der ganze Gewinn an die Muttergesellschaft abgeführt worden sei. Nach erfolglosem Einspruch reichte die Klägerin Klage vor dem niedersächsischen Finanzgericht ein.

Das niedersächsische Finanzgericht folgte mit Urteil vom 11.11.2015 (Az.: 6 K 386/13, Revision beim BFH: I R 93/15) der Auffassung der Finanzbehörden.

Grundsätzlich sei ein variabler Anteil neben einer festen Ausgleichszahlung nicht schädlich. Der BFH hatte jedoch bereits geurteilt, dass der variable

Anteil dann schädlich ist, wenn der Minderheitsgesellschafter bezüglich seiner Ausgleichszahlung so gestellt würde, als ob es keinen Gewinnabführungsvertrag gäbe. In dem vorliegenden Streitfall war die Ausgleichszahlung jedoch geringer als bei einer quotalen Auskehrung des Gewinns.

Das Gericht führt aus, dass nicht der ganze Gewinn an den Organträger abgeführt werde, wenn sich der variable Teil der Ausgleichszahlung am Gewinn der Organgesellschaft und nicht, wie es § 304 AktG vorsähe, am Gewinn des Organträgers bemesse. Entscheidend für die steuerliche Schädlichkeit sei nicht die Höhe der variablen Ausgleichszahlung sondern die Tatsache, dass sich diese am Gewinn der Organgesellschaft bemesse. Der Minderheitsgesellschafter beziehe dann keine Ausgleichszahlung, sondern eine ihm nach Abschluss des Ergebnisabführungsvertrags nicht mehr zustehende Beteiligung am Ergebnis der Organgesellschaft. Bei einer prozentual am Gewinn der Organgesellschaft anknüpfenden Ausgleichszahlung würde dem gesellschaftsrechtlichen Schutzgedanken nicht mehr Genüge getan, da der Gewinn bei einem bestehenden Organschaftsverhältnis zu Lasten des Minderheitsgesellschafter manipulierbar sei.

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, da noch nicht höchstrichterlich geklärt sei, ob allein die Anknüpfung der Ausgleichszahlung an das Ergebnis der Organgesellschaft steuerschädlich sei.

4. Hoheitlicher Betrieb von Parkplätzen

Die Klägerin ist eine große Kreisstadt. Sie hat mehrere Parkflächen, die im Bebauungsplan als Verkehrsfläche mit besonderer Zweckbestimmung ausgewiesen sind. Nach Beschluss eines Parkraumkonzepts wurden diese Flächen als öffentlich zugängliche Flächen zum Abstellen von Kfz und die Höhe der Gebühren festgelegt. Die Kontrolle erfolgte durch den Gemeindevollzugsdienst. Es lag eine verbindliche Auskunft des Finanzamts vor, in dem die Überlassung der Parkplätze als hoheitliche Tätigkeit eingestuft wurde. Die steuerliche Außenprüfung kam zu der Auffassung, dass die Überlassung der Parkplätze einen steuerpflichtigen BgA darstelle. Der Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht Baden-Württemberg folgte der Auffassung der Klägerin mit Urteil vom 8.4.2016 (Az.: 10 K 1439/14).

Der überwiegende Teil der Parkflächen sei dem öffentlichen Verkehr gewidmet. Die Parkflächen seien nach § 44 Abs. 1 i.V.m. § 45 Abs. 1 und 3 StVO als öffentlich zugängliche Flächen festgelegt worden. Es handele sich daher nicht um Flächen außerhalb einer Straße und die Flächen fallen daher in den hoheitlichen Bereich der Straße. Sie sind in den Straßenkörper derart eingebunden, dass sie mit diesem eine Einheit bilden, z.B. durch Markierung mit weißen Linien oder Längsstreifen. Die Überlassung folge aus Gründen der Sicherheit und Ordnung. Der Verstoß gegen die Parkbestimmungen war bußgeldbewehrt und die Einhaltung der Bestimmungen erfolgte durch den Verkehrsüber-

wachungsdienst der Klägerin. Das Ziel der Handlungen der Klägerin war nicht eine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern die Verkehrssituation zu verbessern. Diese Tätigkeit sei auch nicht mit der Tätigkeit eines privaten Wirtschaftsteilnehmers vergleichbar. Der private Wirtschaftsteilnehmer könne weder Parkscheinautomaten aufstellen, noch Verstöße als Ordnungswidrigkeiten verfolgen. Die Zurverfügungstellung von Kurzzeitparkplätzen durch die Straßenverkehrsbehörde sei nicht dem wettbewerbsrelevanten Markt der gewerblichen Parkraumbewirtschaftung zuzurechnen. In dem vorliegenden Streitfall hätte bei einer anderen Beurteilung jedoch die verbindliche Auskunft Bestand gehabt, da hier die Voraussetzungen dafür vorgelegen hätten.

5. Zuschüsse zur Mensa steuerpflichtig

Der Bundesfinanzhof hat das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 7.8.2014 (vgl. Treiberater 3/2015, Seite 3769) aufgehoben und zu Lasten des Steuerpflichtigen entschieden (BFH, Urteil vom 18.2.2016, Az.: V R 46/14).

In dem Streitfall betrieb die Klägerin eine Campusrestauration (Studierendenmensa). Die Studierenden zahlen für das Mittagessen ein nicht kosten deckendes Entgelt. Zwischen der Fachhochschule und der Klägerin bestand eine Kooperationsvereinbarung. Die Klägerin war verpflichtet, eine Essensversorgung in Form eines Mittagessens gegen Leistung einer Ausgleichszahlung durch die Fachhochschule sicherzustellen. Parallel schlossen die Klägerin und das Land eine Sicherstellungsvereinbarung. Für die Sicherstellung der Essensversorgung erhielt die Klägerin vom Land einen jährlichen Zuschuss und vom lokalen Studierendenwerk einen Anteil an den studentischen Sozialbeiträgen.

In den Umsatzsteuererklärungen 2006 und 2007 wurden nur die Zahlungen der Fremdgäste als steuerpflichtige Leistungen angegeben. Die Zahlungen der Studierenden, der Fachhochschule und die Zuschüsse vom Land und Studierendenwerk wurden umsatzsteuerfrei behandelt.

Die Finanzbehörden vertraten die Auffassung, dass alle Umsätze steuerpflichtig seien. Dies wurde nun vom Bundesfinanzhof bestätigt.

Die Abgabe von Mahlzeiten an Studierende sei unstreitig eine steuerbare Leistung. Die Zahlungen der Fachhochschule, des Landes und des Studierendenwerks seien Drittentgelte i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG. Kommt der Zuschuss von Dritter Seite (Fachhochschule) dem Leistungsempfänger (Studierende) zugute, wird der Zuschuss gerade für die Erbringung einer bestimmten Leistung gezahlt und geht mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers auf Auszahlung des Zuschusses einher, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat, liegt ein Entgelt von Dritter Seite vor. Die Fachhochschule hat für jedes an Studierende ausgegebene Essen einen festen Zuschuss bezahlt, der den Studierenden als Leistungsempfänger unmittelbar zu Gute kommt.

Auch die Leistungen des Landes und des Studierendenwerks sind als Drittentgelte aufzufassen.

Die Klägerin ist weder ausschließlich und unmittelbar gemeinnützig noch verfolgt sie Ausbildungszwecke. Auch eine Steuerbefreiung nach Unionsrecht scheidet aus, da die Klägerin nicht als eine Einrichtung im Sinne der Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSysRL anerkannt war. Die Klägerin nimmt zwar eine Aufgabe des Studierendenwerks durch die Bewirtschaftung der Mensa wahr, führt diese aber nicht im Auftrag des Studierendenwerks, sondern durch Vertrag mit der Fachhochschule durch. Dadurch übernimmt die Klägerin keine gesetzliche Aufgabe, da weder Land noch Fachhochschule, sondern das Studierendenwerk für die Bewirtschaftung der Mensa gesetzlich zuständig ist. Darüber hinaus gab es im Streitjahr keine gesetzliche Grundlage für eine Aufgabenübertragung. Daher kann die Klägerin nicht als soziale Einrichtung i.S.d. MwStSysRL anerkannt werden. Auch durch die Kostenübernahme in Form der Zuschüsse des Landes kann keine Anerkennung als soziale Einrichtung erreicht werden.

6. Aufklärungspflichten in Zusammenhang mit Zinsswap-Geschäften

Die Klägerin ist eine GmbH. Sie schloss mit der Beklagten, einem Kreditinstitut zunächst einen Rahmenvertrag über Finanztermingeschäfte und später mehrere Zinsswap-Geschäfte ab. Den Zinsswaps lagen keine Grundgeschäfte zugrunde. Der Geschäftsführer und die Gesellschafter übernahmen selbstschuldnerische Bürgschaften für die Klägerin gegenüber der Beklagten und einer dritten Person. Noch während der Laufzeit der Zinsswaps vereinbarten Klägerin und Beklagte die Aufhebung der Geschäfte gegen Zahlung einer Ablöse durch die Klägerin. Zugleich nahm die Klägerin bei der Beklagten ein Darlehen zur Zahlung der Ablösesumme auf. In dem Darlehensvertrag wurde bereits vereinbart, dass wenn der Abschluss der Zinsswapgeschäfte nicht rechtswirksam sei, keine Ansprüche aus dem Darlehensvertrag entstünden.

Die Klägerin machte geltend, dass sämtliche Zinssatz-Swap-Verträge bei Abschluss einen anfänglichen negativen Marktwert aufgewiesen hätten und dass sie über dessen Vorhandensein und dessen Höhe von der Beklagten nicht unterrichtet worden sei. Die Gesellschafter und der Geschäftsführer klagten auf Herausgabe der Bürgschaftsurkunde.

Der Bundesgerichtshof folgte der Klägerin mit Urteil vom 22.3.2016 (Az.: XI ZR 93/15).

Der Bundesgerichtshof stellt fest, dass zwischen Klägerin und Beklagter ein Beratungsvertrag zustande gekommen ist. Die Beklagte wäre verpflichtet gewesen, die Klägerin über den anfänglichen negativen Marktwert der Swaps aufzuklären. Eine beratende Bank sei im Zweipersonenverhältnis zur Aufklärung über einen schwerwiegenden Interessenkonflikt wegen der Einpreisung eines anfänglichen negativen Marktwerts verpflichtet. Auch die

Höhe müsse angegeben werden. Eine diesbezügliche Pflichtverletzung sei haftungsrelevant. Für die Klägerin ist es ausreichend vorzutragen, dass ihr die Einpreisung des negativen Marktwertes verschwiegen worden sei, weil damit die objektiven Voraussetzungen einer Pflichtverletzung der Bank dargetan seien. Die Höhe des anfänglichen negativen Marktwerts muss der Kläger nicht beziffern. Der Kunde kann das Einstrukturieren der Bruttomarge der Bank in die Risikostruktur des Swap-Vertrags nicht erkennen.

Bezüglich der Herausgabe der Bürgschaftsurkunden stellte der Bundesgerichtshof fest, dass Bürgschaftsgläubiger nur der Gläubiger der Hauptforderung sein könne. Das Berufungsgericht habe nicht festgestellt, dass die dritte Person in irgendeiner Weise Gläubiger der Hauptschuld sei und damit Gläubiger der Bürgschaftsschuld sein könne. Aus der Entscheidung des Berufungsgerichts können nichts entnommen werden, in welchem Verhältnis die dritte Person zur Klägerin stehe.

7. Nach Eintragung einer Spaltung im Handelsregister keine geänderte Vermögenszuordnung mehr möglich

Eine Familien-GmbH & Co. KG hat von ihrer Tochter-GmbH einen Teilbetrieb auf eine Schwester-GmbH zur Neugründung abgespalten. Geschäftsführer der beiden Tochter-GmbHs wurde jeweils ein Sohn der Familie. Das Vermögen war ungleich zwischen den Tochter-GmbHs verteilt worden, sodass auf schuldrechtlicher Basis eine GmbH 1,2 Mio Euro an die andere Tochter-GmbH zahlte. Die Betriebsprüfung und das Finanzgericht Schleswig-Holstein mit Urteil vom 24.4.2015 (Az.: 3 K 106/11, Revision beim BFH: IV R 29/15) sahen in dieser Zahlung eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Familien-GmbH & Co. KG. Auch die Vorlage einer neuen Spaltungsbilanz vor Gericht vermochte der vGA nicht abhelfen. Das Gericht stellte fest, dass eine geänderte Vermögenszuordnung nach Abschluss der Spaltung, d.h., wenn diese im Handelsregister eingetragen wurde, nicht mehr möglich ist.

8. Indizwirkung eines Genehmigungsbescheids

Die Klägerin (Stromhändlerin) zahlte für das Jahr 2007 die Netznutzungsentgelte an den Beklagten (Verteilnetzbetreiber) unter Vorbehalt. Die Beklagte rechnete die Netzentgelte nach ihrem Preisblatt ab. Die Beklagte verlangte das von der Bundesnetzagentur genehmigte Höchstentgelt. Die Netzentgelte waren vom 1.9.2006 bis zum 31.12.2007 genehmigt. Die Bundesnetzagentur hatte sich im Genehmigungsbescheid einen Widerruf vorbehalten, von diesem jedoch keinen Gebrauch gemacht.

Das Oberlandesgericht Stuttgart führt in seinem Urteil vom 14.1.2016 (Az.: 2 U 89/15) folgende Punkte aus:

Die Indizwirkung des Genehmigungsbescheids beziehe sich sowohl auf die erste als auch auf die zweite Genehmigungsrunde. Nur wenn der Genehmigungsbescheid selbst zu erkennen gibt, dass die Regulierungsbehörde keine oder nur eine oberflächliche Prüfung vorgenommen hat, kann die Indizwirkung des Genehmigungsbescheids erschüttert sein. Die Darlegungslast hat der Netznutzer. Der Netznutzer muss die entsprechenden genehmigungsrechtlichen Unzulänglichkeiten aufzeigen, die dazu führen könnten, dass das genehmigte Entgelt kein Entgelt nach billigem Ermessen darstellt. Solange die Indizwirkung des Genehmigungsbescheides nicht erschüttert wird, hat der Netzbetreiber weder eine sekundäre Darlegungslast noch ist er zur Vorlage eines ungeschwärtzen Genehmigungsbescheids nach § 142 ZPO verpflichtet.

9. Zum Konkurrenzverhältnis zwischen privaten und öffentlichen Abfallentsorgungsunternehmen

Das Finanzgericht lehnte ein Auskunftersuchen der Klägerin, eine GmbH, über die Umsatzbesteuerung eines Konkurrenten mit Urteil vom 28.1.2016 (Az.: 1 K 2368/10, Revision beim BFH: V R 20/16) ab.

Die Klägerin hat im Auftrag von Kommunen in Nordrhein-Westfalen auf privatrechtlicher Vertragsbasis den privaten Hausmüll abgeholt. Einige dieser Kommunen gründeten einen Zweckverband, der wiederum ein Kommunalunternehmen gründete. Die am Zweckverband beteiligten Kommunen kündigten die Verträge mit der Klägerin und das Kommunalunternehmen übernahm die Abholung des privaten Hausmülls.

Die Klägerin begehrte eine Auskunft von den Finanzbehörden, ob und wann Umsatzsteuerbescheide gegen das Kommunalunternehmen ergangen sind. Das Auskunftersuchen wurde von den Finanzbehörden abgelehnt.

Die Klage ist zwar zulässig aber in der Sache unbegründet. Das Finanzamt ist dem Auskunftersuchenden vorbehaltlich des Steuergeheimnisses verpflichtet, eine Auskunft zu erteilen, wenn diese für ihn unerlässlich ist. Dies ist der Fall, wenn er seine steuerlichen Rechte unter zumutbaren Bedingungen effektiv wahrnehmen will. Der Auskunftersuchende muss substantiiert und glaubhaft darlegen, Wettbewerbsnachteile zu erleiden, weil ein Konkurrent unzutreffend besteuert bzw. nicht versteuert wird und diese Tatsache zumindest nicht gänzlich unwahrscheinlich ist.

Die Auskunftsklage ist aber dann als unbegründet zurückzuweisen, wenn von vornherein ausgeschlossen ist, dass die Rechte der Klägerin durch die steuerliche Behandlung der Umsätze des Konkurrenten verletzt sein könnten.

Die öffentlich-rechtliche Pflicht zur Abfallentsorgung ist wirksam von den Kommunen auf den Zweckverband und von diesem auf das Kommunalunterneh-

men übertragen worden. Das Kommunalunternehmen erfüllt mit der Abholung des Hausmülls seine originäre Pflicht. Die Klägerin ist im Gegensatz als Erfüllungsgehilfe auf privatrechtlicher Basis für die Kommunen tätig geworden. Insoweit liegt keine Wettbewerbssituation zwischen dem Kommunalunternehmen und der Klägerin vor. Diese könne nur im Verhältnis der Klägerin zu anderen Erfüllungsgehilfen bestehen.

10. Präklusion bei Einwänden gegen Konzessionsvergabe

Das Landgericht München I hat mit Beschluss vom 11.1.2016 (Az.: 1 HK O 8010/15, nicht rechtskräftig) entschieden, dass Einwände gegen eine Konzessionsvergabe rechtzeitig erfolgen müssen.

Die Beklagte wendete ein, dass der Abschluss des Konzessionsvertrags mit der Klägerin wegen Verstoßes gegen die kartellrechtlichen und energie-wirtschaftlichen Diskriminierungsverbote nichtig sei. Das Gericht führt aus, dass die Beklagte diesbezüglich präkludiert sei. Ihr hätte ein einstweiliger Rechtsschutz in Gestalt eines Antrags auf Erlass einer einstweiligen Verfügung zur Verfügung gestanden. Die Gemeinde hatte am 1.4.2014 die Konzessionsvergabe angekündigt. Danach hätte die Beklagte innerhalb von 15 Tagen eine einstweilige Verfügung beantragen müssen. Der Konzessionsvertrag wurde am 3.6.2014 geschlossen. Bis dahin habe die Beklagte keinen Versuch unternommen, einstweiligen Rechtsschutz zu erlangen. Die Klägerin ist Neukonzessionärin geworden und hat dem Grunde nach Anspruch auf Übereignung nach § 46 EnWG.

11. Rücklagenbildung bei Regiebetrieben

Die Klägerin ist eine gemeinnützige Körperschaft des öffentlichen Rechts ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Es gibt zum einen die Verbandstätigkeit und einen BgA "A". Der laufende Aufwand für ein Projekt "Y" des Berufsverbandes sei zunächst von dem BgA "A" bezahlt worden und als Vorräte in der Bilanz ausgewiesen worden.

Die Betriebsprüfung sah in der Übernahme der Kosten für das Projekt "Y" einen Vermögenstransfer von dem BgA "A" über die Trägerkörperschaft an den BgA "X" des Berufsverbands. Für Zwecke der Kapitalertragsteuer sei ein tatsächlicher Abfluss von Vermögen gegeben. Darüber hinaus vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass hier kein Eigenbetrieb, sondern ein Regiebetrieb vorliege und dass mit der Folge des unmittelbaren Zuflusses des Gewinns laut Handelsbilanz Kapitalertragsteuer zu erheben sei, da die gebildeten Rücklagen steuerlich nicht anzuerkennen seien. Die Finanzbehörden setzten daraufhin Kapitalertragsteuer fest. Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage.

Das Finanzgericht Düsseldorf folgte im Ergebnis der Klägerin mit Urteil vom 18.3.2016 (Az.: 6 K 2099/13 KE).

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gehören unter anderem nicht den Rücklagen zugeführte Gewinne eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Die Tatbestandsmerkmale sind erfüllt. Die Klägerin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Sie ist ein Regiebetrieb und es liegt unstreitig ein Betrieb gewerblicher Art vor. Auch die Aufspaltung der Betriebsprüfung in einen BgA "A" und einen BgA "X" sei zutreffend.

Allerdings haben die Finanzbehörden zu Unrecht die Bildung der Rücklagen nicht berücksichtigt. Kommunalrechtlich ist nach ihrer Auffassung eine Rücklagenbildung bei einem Regiebetrieb nicht möglich, da die Trägerkörperschaft unmittelbar über die Gewinne eines Regiebetriebes verfügt. Für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG wird die Rücklagenbildung jedoch anerkannt, soweit die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können. Das Erhalten der allgemeinen Leistungsfähigkeit des BgA reicht nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht aus.

Das Gericht vertritt hingegen die Auffassung, dass für den Regiebetrieb eine Einschränkung für die Rücklagenbildung nicht erforderlich ist, da solche Einschränkungen beim Eigenbetrieb und bei Kapitalgesellschaften auch nicht gelten. Die Verwendung der Mittel für den Regiebetrieb und nicht für die Trägerkörperschaft muss jedoch überprüfbar sein.

Das Gericht hat es offen gelassen, ob die Rücklage im steuerlichen Sinne mit der bilanzierten Rücklage übereinstimmen muss, da es im Streitfall der Fall war. Die Revision ist zugelassen.

12. Kurzhinweise

12.1. Anspruch auf Akteneinsicht im Konzessionsverfahren, welcher Rechtsweg ist der richtige?

*(Oberverwaltungsgericht Lüneburg,
Beschluss vom 26.2.2016 - 7 OB 13/16)*

Für den Anspruch eines Beteiligten an einem Konzessionsverfahren nach § 46 EnWG auf Akteneinsicht nach § 29 VwVfG analog ist der ordentliche Rechtsweg eröffnet. Das Akteneinsichtsrecht nach § 29 VwVfG (analog) ist ein Annex zu den Hauptrechten der Beteiligten eines Verfahrens (hier: des Konzessionsverfahrens nach § 46 EnWG). Eine für letzteres geltende Rechtswegzuweisung (§ 102 EnWG) ist daher auch auf die Geltendmachung des Akteneinsichtsrechts zu erstrecken.

12.2. *Verlustausgleichszahlungen an Krankenhausbetriebsgesellschaft*

(Bundesgerichtshof, Urteil vom 24.3.2016 - 1 ZR 263/14)

Verlustausgleichszahlungen eines Landkreises an seine Krankenhausbetriebsgesellschaft zum Ausgleich von Verlusten der von der Gesellschaft betriebenen Kreiskrankenhäuser verstoßen nicht gegen das EU-Beihilferecht, wenn sie auf einem wirksamen Betrauungsakt beruhen und der Aufrechterhaltung des Betriebs der öffentlich arbeitenden Krankenhäuser dienen. Medizinische Versorgungsleistungen von Kreiskrankenhäusern fallen in die Kategorie der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse. Aus der Aufnahme der Krankenhäuser in den Krankenhausplan ergibt sich, dass deren Betrieb zur bedarfsgerechten Versorgung der Bevölkerung notwendig ist. Der Landkreis hat den Betrieb der Kreiskrankenhäuser nach § 3 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 des Landeskrankenhausgesetzes Baden-Württemberg sicherzustellen.

12.3 *Höhe des Streitwerts im Verfahren um das Konzessionsverfahren*

(Oberlandesgericht Düsseldorf, Beschluss vom 17.2.2016 - VI-2 U (Kart) 4/15)

1. Maßgeblich für den Streitwert ist der Ertragswert des Stromnetzes, das aufgrund der Konzession der Verfügungsklägerin gebaut und betrieben werden kann (abzüglich der zu leistenden Konzessionsabgaben).
2. Für die Bestimmung des Streitwerts sind angelehnt an § 50 Abs. 2 GKG 5 % des Ertragswerts des Stromnetzes zu veranschlagen.

12.4 *Notar aus Bern kann keine GmbH-Gründung wirksam beurkunden*

(Amtsgericht Berlin-Charlottenburg, Beschluss vom 22.1.2016 - 99 AR 9466/15)

Die Beurkundung der Gründung einer deutschen GmbH durch einen Schweizer Notar aus dem Kanton Bern genügt nicht der Form des § 2 Abs. 1 Satz 1 GmbHG. Denn das dortige Beurkundungsverfahren weicht von der in Deutschland geltenden vollständigen Vorlesungspflicht von Urkunde nebst Anlagen als grundlegendes Kernstück der notariellen Beurkundungsverhandlung ab und kann schon deshalb als nicht gleichwertig angesehen werden.

12.5 *Ergebnisabführungsvertrag - vorzeitige Beendigung*

(Finanzgericht Hessen, Urteil vom 28.5.2015 - 4 K 677/14, rkr)

1. Eine vorzeitige Beendigung eines Gewinnabführungsvertrags durch Kündigung ist nach § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 KStG 2002 nur dann unschädlich, wenn ein wichtiger Grund die Kündigung rechtfertigt. Für die Frage, ob ein wichtiger Grund vorliegt, kommt es wegen der steuerrechtlichen Besonderheit der Mindestdauer von fünf Jahren nicht darauf an, ob gesellschaftsrechtlich oder nach den vertraglichen Vereinbarungen ein wichtiger Grund vorliegt. Vielmehr muss objektiv ein wichtiger Grund für die Abkürzung der Mindestlaufzeit bestehen.
2. Die Einbringung einer Organgesellschaft in eine Tochtergesellschaft des Organträgers ist nicht stets ein solcher wichtiger Grund. Ein wichtiger Grund liegt aber vor, wenn die Einbringung im Zuge einer betriebswirtschaftlich (hier der Spartenbildung dienenden) begründeten konzernweiten Umstrukturierung erfolgt und zugleich ernsthaft beabsichtigt ist, ab dem folgenden Wirtschaftsjahr Organschaften zwischen der Organgesellschaft und der aufnehmenden Gesellschaft einerseits und zwischen der aufnehmenden Gesellschaft und dem bisherigen Organträger andererseits zu begründen.
3. In diesem Fall ist es unschädlich, wenn auch die Beendigung des Gewinnabführungsvertrags und der bisherigen Organschaft nicht zum unterjährigen Einbringungsstichtag, sondern erst zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahres erfolgt.

Sonderfragen

1. Die handelsrechtliche Neuregelung von Pensionsrückstellungen führt zu keiner Ausschüttungssperre bei einem Ergebnisabführungsvertrag

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie wurde die Bewertung von Pensionsrückstellungen geändert. Der für die Abzinsung der Rückstellung anzuwendende Zinssatz ist nunmehr der durchschnittliche Marktzinssatz von zehn und nicht mehr von sieben Jahren. Der Differenzbetrag der Rückstellung zwischen neuer und alter Regelung ist für eine Ausschüttung gesperrt.

Fraglich war, ob bei einer ertragsteuerlichen Organshaft, bei der ein Ergebnisabführungsvertrag besteht, diese Differenz ebenfalls der Abführungssperre unterliegt oder ob diese an den Organträger abgeführt werden muss. Eine fehlerhafte Behandlung kann dazu führen, dass der Ergebnisabführungsvertrag als nicht durchgeführt gilt und die Organshaft dadurch nicht mehr anerkannt wird.

Das Bundesministerium der Finanzen vertritt nunmehr die Auffassung, dass der Gewinnabführungsvertrag nur tatsächlich durchgeführt wird, wenn auch der Differenzbetrag abgeführt wird. In § 301 AktG, der den Höchstbetrag der Gewinnabführung regelt, fehlt ein Verweis auf die Regelung der Ausschüttungssperre gemäß § 253 Abs. 6 HGB für den Differenzbetrag.

2. Änderung im Bereich der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts durch Artikel 12 des Steueränderungsgesetzes 2015, Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG

(BMF Schreiben vom 19.4.2016, III C 2 - S-7106/07/10012-06)

Durch Artikel 12 des Gesetzes vom 2.11.2015 (BGBl I S. 1834) wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts neu gefasst. Die Änderungen sind am 1.1.2016 in Kraft getreten. Es gilt eine Übergangsregelung, nach der die Anwendung des § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung weiterhin möglich ist.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung der Übergangsregelung in § 27 Absatz 22 UStG Folgendes:

Nach § 27 Abs. 22 Satz 1 UStG ist § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung auf Umsätze, die nach dem 31.12.2015 und vor dem

1.1.2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden. § 2b in der am 1.1.2016 geltenden Fassung ist nach § 27 Abs. 22 Satz 2 UStG auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden.

Im Kalenderjahr 2016 gelten die bisher bestehenden Regelungen somit weiter. Die Neuregelung des § 2b UStG ist frühestens ab dem 1.1.2017 anzuwenden. Nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG kann die juristische Person des öffentlichen Rechts dem Finanzamt gegenüber jedoch einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet.

Die Erklärung nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG (im Folgenden "Optionserklärung") ist durch die juristische Person des öffentlichen Rechts für sämtliche von ihr ausgeübte Tätigkeiten einheitlich abzugeben. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nicht zulässig. Die Abgabe einer Optionserklärung durch eine einzelne Organisationseinheit oder Einrichtung der juristischen Person des öffentlichen Rechts (z.B. Behörde, Dienststelle, Betrieb gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) nur für ihren Bereich ist nicht zulässig.

Die Optionserklärung ist durch den gesetzlichen Vertreter oder einen Bevollmächtigten abzugeben und grundsätzlich an das nach § 21 AO zuständige Finanzamt zu richten. Eine ggf. abweichende Zuständigkeit nach den Vorschriften der Abgabenordnung bleibt hiervon unberührt.

Das Umsatzsteuergesetz sieht für die Optionserklärung keine spezielle Form vor. Zur besseren Nachvollziehbarkeit sollen die Finanzämter die Schriftform anregen. Aus der Erklärung muss sich hinreichend deutlich ergeben, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet. Hat sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts bisher auf die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts berufen, kann sie dennoch eine Optionserklärung mit der Wirkung abgeben, dass für sie ab dem 1.1.2017 § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung anzuwenden ist.

Die Optionserklärung ist spätestens bis zum 31.12.2016 abzugeben. Es handelt sich um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist.

Die Optionserklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf muss sich hinreichend deutlich auf die ursprünglich abgegebene Optionserklärung beziehen. Nach einem

Widerruf ist die Abgabe einer erneuten Optionserklärung ausgeschlossen.

Eine nach dem 31.12.2016 neu errichtete juristische Person des öffentlichen Rechts kann wegen des Ablaufs der gesetzlichen Ausschlussfrist keine wirksame Optionserklärung abgeben. Im Fall der Gesamtrechtsnachfolge wirkt die Optionserklärung auch für den Rechtsnachfolger. Im Fall des Zusammenschlusses mehrerer bestehender Körperschaften, von denen nicht alle die Option wirksam ausgeübt haben, hat die daraus entstandene Körperschaft einheitlich zu entscheiden, ob die Rechtsfolgen der Option gelten sollen. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeiten ist auch in diesem Fall nicht möglich.

Ein Schreiben zu den Regelungen in § 2b UStG ergeht zu einem späteren Zeitpunkt.

3. Steuerfolgen einer vorübergehenden Umnutzung bisher betrieblich genutzter Hallen einer Kommune zur Unterbringung von Flüchtlingen

(BMF Schreiben vom 23.2.2016, IV C-2-S 2706/16/10001, III C 2-S 7030/15/10001)

Bezug: Schreiben des Deutschen Städtetags vom 14.1.2016 u. Pressemeldung der Zeitschrift "Der neue Kämmerer" vom 27.1.2016.

Mit o.g. Schreiben wurde um Stellungnahme zu verschiedenen ertrags- und umsatzsteuerlichen Aspekten im Zusammenhang mit der Flüchtlingsversorgung in kommunalen Notunterkünften gebeten. Die angeführte Pressemeldung nimmt Bezug auf dieses Schreiben, nach der die vorübergehende Umnutzung bisher betrieblich genutzter Sport-, Stadt- oder Mehrzweckhallen einerseits zur Besteuerung der stillen Reserven in den Hallen und andererseits zum Verlust des Vorsteuerabzugs bezogen auf die Hallen führen könnte.

Zu den in der Pressemeldung angesprochenen Aspekten wird Stellung genommen:

Die befürchteten ertragsteuerlichen Folgen treten nicht ein. Wie in der bekannten Verlautbarung des Ministeriums für Finanzen und Wirtschaft des Landes Baden-Württemberg vom 30.12.2015 ausgeführt, haben sich die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder darauf verständigt, dass es in Folge der vorübergehenden Umnutzung der fraglichen Hallen nicht zur Beendigung bestehender "Hallen-BgA" kommt. Damit entfällt eine Realisierung der in den Hallen steckenden stillen Reserven.

Des Weiteren haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beschlossen, auf Grund der derzeitigen besonderen Situation der Kommunen aus Billigkeitsgründen von den umsatzsteuerlichen Folgen der Nutzungsänderung (keine Vorsteuerberichtigung bzw. keine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe infolge der vor-

übergehenden Flüchtlingsunterbringung) abzusehen.

Diese Beschlüsse legen den Zeitraum, bei dem von einer vorübergehenden Umnutzung gesprochen werden kann, nicht fest. Eine solche wird in der Regel anzunehmen sein, wenn die Zwischenutzung der Halle erkennbar mit der Absicht vorgenommen wird, sie im Folgenden wieder betrieblich bzw. unternehmerisch zu nutzen.

Zu den übrigen im Schreiben vom 14.1.2016 aufgeworfenen Aspekten wird gesondert Stellung genommen.

4. Zweifelsfragen zur Durchführungsfiktion des Gewinnabführungsvertrages nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 KStG

(Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein, Erlass vom 22.02.2016, VI 3011 - S-2770 - 086)

Unter den drei kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen gilt der Gewinnabführungsvertrag auch dann nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 KStG als durchgeführt, wenn der abgeführte Gewinn oder ausgeglichene Verlust auf einem Jahresabschluss beruht, der fehlerhafte Bilanzansätze enthält, sofern

- der Jahresabschluss wirksam festgestellt ist,
- die Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen und
- ein von der Finanzverwaltung beanstandeter Fehler spätestens in dem nächsten nach dem Zeitpunkt der Beanstandung des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss der Organgesellschaft und des Organträgers korrigiert und das Ergebnis entsprechend abgeführt wird, soweit es sich um einen Fehler handelt, der in der Handelsbilanz zu korrigieren ist.

Zu Anwendungsfragen hinsichtlich dieser Durchführungsfiktion wird die folgende Auffassung vertreten:

1. Fehlerhafter Bilanzansatz

Ein fehlerhafter Bilanzansatz i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 1. Halbsatz KStG ist zunächst jegliche Art von Fehler unabhängig davon, ob dieser gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) verstößt oder nicht. Weist die Handelsbilanz der Organgesellschaft nicht das objektiv zutreffende Ergebnis aus, liegt ein Fehler vor. Für die Frage, ob überhaupt ein Fehler vorliegt, kommt es also auf die objektive Betrachtung an. Davon zu unterscheiden ist die Anwendung der Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 KStG (s. Punkt 2.). Unter den dort genannten Voraussetzungen gilt der Gewinnabführungsvertrag trotz eines Fehlers als durchgeführt. Eine der Voraussetzungen ist die unter § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 Buchst. c KStG geregelte

Korrekturpflicht. Die Korrektur kann dabei in der Mehrzahl der Fälle in laufender Rechnung erfolgen (vgl. Punkt 3). Der vor Einführung der Norm aufgestellte Katalog an Bilanzierungsfehlern (z.B. R 60 Abs. 5 Satz 1 KStR 2008 sowie BMF-Schreiben vom 15.10.2007, BStBl I S. 765), die seinerzeit einer tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegenstanden und keiner Korrektur bedurften, ist grundsätzlich nicht mehr anzuwenden. Auch solche Fehler stehen der Annahme der tatsächlichen Durchführung des Gewinnabführungsvertrags unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 KStG nicht entgegen.

2. Anknüpfung an den subjektiven Fehlerbegriff

Für die Anwendung der Durchführungsfiktion des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 KStG ist der subjektive Fehlerbegriff zugrunde zu legen. Dies ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b KStG. Maßgebend für die Beurteilung ist ein wirksam festgestellter handelsrechtlicher Jahresabschluss (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe a KStG), dessen Fehlerhaftigkeit bei Erstellung des Jahresabschlusses unter Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hätte erkannt werden müssen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b KStG). Eines klarstellenden Hinweises, dass für die Beurteilung, ob ein "fehlerhafter Bilanzansatz" in der Handelsbilanz die Voraussetzungen für die Anwendung der Durchführungsfiktion erfüllt, der subjektive und nicht objektive Fehlerbegriff maßgebend ist, bedarf es daher nicht.

3. Korrekturpflicht

Die zeitnahe Korrektur der fehlerhaften Bilanzansätze in der Handelsbilanz (als wesentlicher Bestandteil des gesetzgeberischen Konzepts) kann und wird grundsätzlich in laufender Rechnung erfolgen. Ist zwischen Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen streitig, ob eine Fehlerkorrektur erfolgen muss, z.B. wenn der Jahresabschlussprüfer die Auffassung der Finanzverwaltung als so falsch empfindet, dass er eine Korrektur nicht befürworten möchte, ist die Bestätigung des Abschlussprüfers, dass keine handelsbilanzielle Korrektur des Fehlers erforderlich ist, nicht automatisch ausreichend. Als Anhaltspunkt für eine Korrekturpflicht in laufender Rechnung bzw. die Pflicht zu Rückwärtsberichtigungen der Handelsbilanz i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe c KStG können die Kriterien der IDW RS HFA 6 herangezogen werden.

5. Ertragsteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken

(OFD Niedersachsen vom 11.5.2016 (S 2240 - 186 - St 222/St 221 - juris))

Die Verfügung vom 15.9.2015 (Az.: S 2240 - 186 - St 222/St 221) wird hiermit aufgehoben. Nachfolgend die geänderte Verfügung.

I. Allgemeines

Ein Blockheizkraftwerk dient der gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme (sogenannte Kraft-Wärme-Kopplung). Dabei wird mit einem Verbrennungsmotor zunächst mechanische Energie erzeugt und dann durch einen Generator in Strom umgewandelt. Die anfallende Abwärme des Generators und des Motors wird unmittelbar vor Ort zum Heizen eines Gebäudes und für die Warmwasserbereitung in dem Gebäude verwandt. Voraussetzung für einen sinnvollen Einsatz eines Blockheizkraftwerkes ist daher der gleichzeitige Bedarf an Strom und Wärme. Der selbst erzeugte Strom wird in der Regel insoweit in das öffentliche Netz eingespeist, als er nicht selbst verbraucht wird. Dabei sind die Netzbetreiber verpflichtet, Blockheizkraftwerke an ihr Netz anzuschließen und den in diesen Anlagen erzeugten Strom vorrangig abzunehmen.

Die Herstellung und der Verkauf des Stroms ist grundsätzlich als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.10.2013, III R 27/12, BStBl III 2014, 372, zur Einkunftserzielungsabsicht s. III. 1).

Blockheizkraftwerke werden für unterschiedliche Einsatzgebiete mit verschiedenen Wirkungsgraden hergestellt:

Kleine Blockheizkraftwerke mit einer elektrischen Leistung bis 50 Kilowatt (kW) werden in Wohn- und Geschäftshäusern anstelle oder zusätzlich zu einer Heizungsanlage eingebaut. Der Strom wird selbst genutzt, an die Mieter weitergegeben oder in das Stromnetz eingespeist. Mittlere Blockheizkraftwerke mit einer Leistung bis zu mehreren 100 kW werden z.B. von Stadtwerken zur Heizung von Wohnsiedlungen oder Hallenbädern genutzt. Dabei wird der Strom in das eigene Netz eingespeist. Hierzu gehören auch die Blockheizkraftwerke, die zusammen mit einer Biogasanlage betrieben werden. Große Blockheizkraftwerke über 10.000 kW eignen sich für die Strom- und Wärmeversorgung von großen Wohn- und Gewerbegebieten und Fabriken.

Die steuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken, die im Zusammenhang mit einer Biogasanlage betrieben werden, ergibt sich aus der Biogasfachprüferbesprechung 2014. Das Finanzgericht Münster hat mit rechtskräftigem Urteil vom 18.2.2015 (11 K 2856/13 F, EFG 2015, S. 891) entschieden, dass ein Blockheizkraftwerk ein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt, welches mit der Biogasanlage kein zusammengesetztes einheitliches Wirtschaftsgut bildet. Daher ist eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Blockheizkraftwerkes von zehn Jahren nicht zu beanstanden. Die Verwaltung hat die eingelegte Revision zurückgenommen und sich damit der Rechtsauffassung des Finanzgerichts Münster angeschlossen.

II. Abgrenzung Gebäudebestandteil - Betriebsvorrichtung

II. 1 Bisherige Verwaltungsauffassung

Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung waren Blockheizkraftwerke als selbstständige, vom Gebäude losgelöste bewegliche Wirtschaftsgüter und damit nicht als unselbständige Gebäudebestandteile zu behandeln. Dabei war es unerheblich, ob das Blockheizkraftwerk im Zuge einer Neuerrichtung eines Gebäudes oder einer Sanierungsmaßnahme hergestellt oder angeschafft worden ist und unter Umständen die einzige im Gebäude vorhandene Heizung darstellt.

II. 2 Aus der Rechtsprechung resultierende neue Verwaltungsauffassung

Das Niedersächsische Finanzgericht hatte mit Urteil vom 20.6.2008 (15K 370/07) für ein Blockheizkraftwerk keine gesonderte Absetzung für Abnutzung (AfA) für ein selbstständiges Wirtschaftsgut gewährt. Im Streitfall wurde die gesamte Heizungsanlage des Gebäudes ausgetauscht und durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt. Die Klägerin hatte mit Hilfe dieser Anlage ihr auf Lieferung von Strom gerichtetes Gewerbe unmittelbar betrieben. Auf der anderen Seite diente das Blockheizkraftwerk als Heizungsanlage auch unmittelbar dem Zweck, das zu Wohnzwecken genutzte Gebäude nach der Entfernung der alten Heizung überhaupt nutzbar zu machen. Nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts war der Funktionszusammenhang der Heizungsanlage zum Gebäude vorrangig (kein selbstständiges Wirtschaftsgut), weil die Anlage als Ersatz für eine verbrauchte Heizungsanlage installiert worden war.

Mit Urteil vom 23.9.2014 (3 K 2163/12), vertrat auch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz die Auffassung, dass das Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil anzusehen ist und damit die Anschaffungskosten als sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zu qualifizieren sind, wenn in einem Mietobjekt die verbrauchte Heizungsanlage durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt wird. Das Urteil ist rechtskräftig. Dieser Rechtsprechung haben sich die Einkommensteuer-Referatsleiter des Bundes und der Länder angeschlossen und entschieden, dass ein Blockheizkraftwerk nicht mehr wie ein selbstständiges bewegliches Wirtschaftsgut,

sondern als wesentlicher Gebäudebestandteil zu behandeln ist.

Bei Blockheizkraftwerken, die unmittelbar dem Gewerbe dienen (Betriebsvorrichtung), ist keine Änderung der Rechtsauffassung eingetreten. Die Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Blockheizkraftwerks gehören je nach Nutzung zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten des von ihm mit Wärme versorgten Gebäudes oder einer (selbständigen) Betriebsvorrichtung.

II. 2a Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil

Blockheizkraftwerke sind wesentliche Gebäudebestandteile, wenn sie neben der Stromerzeugung auch der Beheizung und Warmwasserversorgung dieses Gebäudes dienen. Ein Gebäude ohne Heizungsanlage ist nach der Verkehrsanschauung noch nicht als fertiggestellt anzusehen. Es ist dabei unerheblich, ob es sich um ein eigengenutztes oder vermietetes Gebäude handelt. Hier ist lediglich der einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude entscheidend.

II. 2b Blockheizkraftwerk als Betriebsvorrichtung

Ein Blockheizkraftwerk kann auch eine Betriebsvorrichtung darstellen. Dies ist z.B. der Fall, wenn das Blockheizkraftwerk dergestalt den unmittelbaren betrieblichen Zwecken des Gewerbebetriebs der Strom- und Wärmeerzeugung dient, dass demgegenüber der allgemeine Funktionszusammenhang mit dem Gebäude in den Hintergrund tritt (vgl. BFH vom 7.9.2000, III R 48/97, BStBl II 2001, S. 253 und BFH vom 5.9.2002, III R 8/99, BStBl II 2002, S. 877). Davon ist beispielsweise auszugehen, wenn ein separates Blockheizkraftwerk zur Versorgung eines Fernwärmenetzes (Betrieb durch einen Energieversorger) oder einer Reihenhaussiedlung dient. Eine Betriebsvorrichtung kann auch vorliegen, wenn der Einbau und der Betrieb des Blockheizkraftwerks von einem Dritten - also weder vom Grundstückseigentümer noch vom Mieter - vorgenommen wird (vgl. BFH-Urteil vom 6.8.1998, III R 28/97, BStBl II 2000, S. 144). Diese Grundsätze sind auch auf Blockheizkraftwerke anzuwenden, die zusammen mit einer Biogasanlage betrieben werden.

II.3 Übergangsregelung

Aus Vertrauensschutzgründen wird dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt, die bisherige Verwaltungsauffassung weiterhin anzuwenden. Dieses Wahlrecht ist auf alle Blockheizkraftwerke anzuwenden, die bis einschließlich 31.12.2015 angeschafft, hergestellt oder verbindlich bestellt worden sind. Der Steuerpflichtige hat das Wahlrecht gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuererklärung oder der Feststellungserklärung spätestens für den Veranlagungszeitraum 2015 auszuüben.

Erklärt der Steuerpflichtige bei der Veranlagung für das Jahr 2015 oder im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens für einen vorangegangenen Veranla-

gungszeitraum, das Blockheizkraftwerk nunmehr als Gebäudebestandteil zu behandeln, ist

- in den Fällen einer Neuerrichtung eines Blockheizkraftwerks als Ersatz für eine verbrauchte Heizungsanlage der Restbuchwert (des Blockheizkraftwerks) als sofort abziehbarer Aufwand (wie Erhaltungsaufwand) zu behandeln;
- in den Fällen des Erwerbs oder der Herstellung eines Gebäudes mit Blockheizkraftwerk aus den ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten (für das Gebäude) eine "separate AfA-Bemessungsgrundlage Blockheizkraftwerk" zu bilden und mit dem AfA-Satz für Gebäude abzuschreiben. Das AfA-Volumen ist um die bisher für ein bewegliches Wirtschaftsgut in Anspruch genommene AfA zu mindern.

Die sofort abziehbaren Aufwendungen bzw. die Gebäude-AfA sind entsprechend dem Anteil der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Wird das Blockheizkraftwerk weiterhin als ein selbstständiges Wirtschaftsgut behandelt und bleibt die zuvor bestehende Betriebsvermögenseigenschaft erhalten, kann das Blockheizkraftwerk - wie bisher - auf die Restnutzungsdauer abgeschrieben werden.

Bei Blockheizkraftwerken, die unmittelbar dem Gewerbe dienen (Betriebsvorrichtung), ist keine Änderung der Rechtsauffassung eingetreten, sodass keine Wahlmöglichkeit gegeben ist.

III. Ertragsteuerliche Behandlung

III. I Allgemeines

Bei einem selbstgenutzten Einfamilienhaus wird der durch das Blockheizkraftwerk (Gebäudebestandteil) erzeugte Strom zumindest teilweise in das öffentliche Netz eingespeist. Die erzeugte Wärme wird in der Regel selbst verbraucht; etwaige Überschüsse an Wärme bleiben ungenutzt. Somit liegt nur hinsichtlich der Stromerzeugung und des Stromverkaufs ein Gewerbebetrieb vor, die mit der Wärmeerzeugung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen (§ 12 EStG).

Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass eine Einkunftserzielungsabsicht gegeben ist. Bei Anzeichen für eine fehlende Einkunftserzielungsabsicht (z.B. Fremdfinanzierung) ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen.

III. 2 Betriebseinnahmen

Zu den Betriebseinnahmen gehören zunächst die Vergütungen für den in das Netz eingespeisten Strom. Daneben sind Vergütungen, welche die steuerpflichtige Person aus der Lieferung von Strom und Wärme an Dritte erzielt, Zuschläge nach dem Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz (KWKG) 2002, vermiedene Netznutzungsentgelte und eventuelle Energiesteuererstattungen nach dem Energiesteuergesetz als Betriebseinnahmen anzusetzen. Ist der Betreiber des Blockheizkraftwerks als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG anzusehen und wird er nicht als Kleinunternehmer behandelt, gehören auch die vereinnahmte Umsatzsteuer sowie Umsatzsteuererstattungen zu den Betriebseinnahmen <ggf. anteilig> (vgl. zur Umsatzsteuerlichen Behandlung A 2.5 Abs. 17 ff. UStAE).

Die Höhe der Einspeisevergütung richtet sich nach der Art des betriebenen Blockheizkraftwerks. Strom aus konventionell (wie beispielsweise Heizöl, Erdgas oder Flüssiggas) betriebenen Blockheizkraftwerken wird nach § 7 KWKG vergütet. Der Betreiber eines Blockheizkraftwerkes wird im Hinblick auf die Höhe der Einspeisevergütung regelmäßig nur den überschüssigen, nicht selbst verbrauchten Strom an den Netzbetreiber veräußern.

Sofern die Anlage ausschließlich mit regenerativen Energien (wie beispielsweise Holz- bzw. Strohpellets, Pflanzenöl, Bioethanol oder Biogas) betrieben wird, erfolgt eine Vergütung nach den Bestimmungen des Erneuerbare Energien Gesetzes (EEG 2009). Im Gegensatz zu Fotovoltaikanlagen bestehen aber erheblich niedrigere Einspeisetarife (vgl. § 27 EEG 2009 und zur weiteren Absenkung der Einspeisetarife ab 2016, § 27 EEG 2014).

Wenn das Blockheizkraftwerk als selbstständiges bewegliches Wirtschaftsgut behandelt wird, ist die Entnahme des Stroms durch die steuerpflichtige Person nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Dieser bestimmt sich grundsätzlich nach den anteiligen "Herstellungskosten" (Vollkosten) des selbst verbrauchten Stroms, zu denen auch die ertragsteuerlichen Abschreibungen und Finanzierungskosten gehören. Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 6.8.1985 (VIII R 280/81, BStBl II 1986, S. 17) auch entschieden, dass bei Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Betrieb der Teilwert durch den Marktpreis bestimmt wird.

Aus Vereinfachungsgründen kann der Entnahmewert auf Antrag auch aus dem Energie-/Strompreis des/eines regionalen Energieversorgers abgeleitet werden. Sofern ein konkreter Energie-/Strompreis fehlt, kann dieser Schätzung auch ein durchschnittlicher Preis aus den in Betracht kommenden Tarifen des Energieversorgers zugrunde gelegt werden. Dabei ist in sinngemäßer Anwendung der retrogra

den Bewertungsmethode ein kalkulatorischer Gewinnaufschlag abzuziehen. Liegen insoweit keine hinreichenden Kenntnisse über den tatsächlichen Gewinnaufschlag vor bzw. wäre dieser nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand zu ermitteln, bestehen insoweit keine Bedenken, einen Gewinnaufschlag von bis zu 20 % zugrunde zu legen (Nichtbeanstandungsgrenze).

Darüber hinaus ist die Entnahme der Wärme grundsätzlich ebenfalls mit den anteiligen Herstellungskosten zu bewerten. Sie kann auch in Anlehnung an den Preis geschätzt werden, den der Steuerpflichtige Dritten in Rechnung stellt (ggf. wiederum unter Abzug eines kalkulatorischen Gewinnaufschlags).

Es wird darauf hingewiesen, dass die im Rahmen einer Vermietung von Wohnraum an Dritte aus der Zurverfügungstellung von Wärme und Strom erzielten Einnahmen nicht als Nebenleistung bei den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen sind, sondern aufgrund des Subsidiaritätsprinzips des § 21 Abs. 3 EStG Betriebseinnahmen des Gewerbebetriebs darstellen.

Werden den Mietern dagegen lediglich die laufenden Kosten für die zum Betrieb des Blockheizkraftwerks erforderlichen Brennstoffe (z.B. Heizöl, Erdgas, Holz- oder Strompellets, Biogas) in Rechnung gestellt, handelt es sich um unselbständige Nebenleistungen der Vermietungstätigkeit nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

III. 3 Betriebsausgaben

III. 3.1 Abziehbare Betriebsausgaben

Als Betriebsausgaben kommen insbesondere in Betracht:

- Aufwendungen für den Einkauf von Brennstoff für das Betreiben des Motors < ggf. anteilig>,
- Reparatur- und Wartungskosten <ggf. anteilig>,
- Finanzierungskosten <ggf. anteilig>,
- Vorsteuer, wenn der Betreiber Unternehmer i.S.d. UStG ist <ggf. anteilig>, (vgl. zur umsatzsteuerlichen Behandlung A. 2.5 Abs. 17 ff. UStAE),
- AfA <ggf. anteilig>.

III. 3.2 Arbeitszimmer

Steht dem Betreiber für die Verwaltungstätigkeiten im Zusammenhang mit dem Blockheizkraftwerk kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, besteht grundsätzlich die Möglichkeit, die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben geltend zu machen, sofern überhaupt eine nahezu ausschließliche Nutzung des betreffenden Zimmers im Zusammenhang mit dem Betreiben des Blockheizkraftwerks gegeben ist. Allerdings ist der Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn das Arbeitszimmer nach Art und Umfang der Tätigkeit nicht erforderlich ist. Das Kriterium der Erforderlichkeit ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, jedoch aus deren Sinnzusammenhang (vgl.

BFH-Urteil vom 27.9.1996, VI R 47/96, BStBl II 1997, 68). Die Überwachung der Abrechnungen nur eines Energie-Abnehmers sowie die Erstellung von einfachen Umsatzsteuervoranmeldungen und Gewinnermittlungen reichen demnach für einen Betriebsausgabenabzug regelmäßig nicht aus (vgl. Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 19.3.2012, 3 K 308/11).

III. 4 Besonderheiten bei der AfA

III. 4.1 Blockheizkraftwerk als Gebäudebestandteil

III. 4.1.1 Selbstgenutztes Einfamilienhaus

Zunächst wird auf die Ausführungen zur Tz. III.1 (1. Absatz) verwiesen. Durch ein Blockheizkraftwerk verursachte Kosten sind im Wege der Aufwands-einlage als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, soweit sie auf den Gewerbebetrieb Stromerzeugung und Stromverkauf bzw. Wärmeerzeugung und Wärmeverkauf entfallen. Der betriebliche Anteil ist durch die steuerpflichtige Person im Einzelfall anhand der insgesamt erzeugten Energiemenge (Strom und Wärme) zu ermitteln. Dabei könnten ggf. auch die vom Hersteller der Anlage zu bescheinigenden Stromkennzahlen (vgl. § 3 Abs. 7 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 KWKG) oder die Leistungsangaben des Herstellers zum jeweiligen Anlagentyp als Aufteilungsmaßstab herangezogen werden.

Die Aufwendungen für den Einbau eines Blockheizkraftwerks sind entweder als anteilige AfA mit dem AfA-Satz für Gebäude (insbesondere in Neubaufällen bzw. im Rahmen anschaffungsnahe Aufwendungen i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a) EStG) zu berücksichtigen oder als Erhaltungsaufwendungen (bei Austausch einer schon vorhandenen Heizungsanlage) sofort abzugsfähig.

III. 4.1.1.1 Alternative A: Herstellungsfall

Bei einem Neubau des Gebäudes ist das Blockheizkraftwerk ein unselbstständiger Teil des Gebäudes. Die Aufwendungen für den Einbau des Blockheizkraftwerkes gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes. Für diese Aufwendungen ist eine "separate AfA-Bemessungsgrundlage Blockheizkraftwerk" zu bilden, die mit dem AfA-Satz für Gebäude abzuschreiben ist. Der sich ergebende AfA-Betrag ist dann lediglich in Höhe des Anteils der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Dies gilt sowohl bei vermieteten als auch bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden.

III. 4.1.1.2 Alternative B: Renovierungsfall

Wird eine vorhandene Heizungsanlage durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt, so handelt es sich dabei steuerlich um Erhaltungsaufwendungen. Diese sind entsprechend dem Anteil der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb anzusetzen. Da die Gewinnermittlung in der Regel nach § 4 Abs. 3 EStG erfolgt, sind die Erhaltungsaufwendungen im Jahr des Abflusses insgesamt anteilig als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

sichtigen. Sollte der Steuerpflichtige im Falle der Vermietung des Gebäudes von der Möglichkeit des § 82b EStDV Gebrauch machen, so gilt dies entsprechend bei der Berücksichtigung der anteiligen Betriebsausgaben.

III. 4.1.2 Geschäftshaus

Wenn das Blockheizkraftwerk nicht im Zuge der Herstellung des Gebäudes (Herstellungsfall), sondern erst später als Ersatz für eine schon vorhandene Heizungsanlage (Renovierungsfall) in das Geschäftshaus eingebaut wurde, stellen die Kosten sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen dar. Die zur Inbetriebnahme erforderlichen Aufwendungen sind daher in vollem Umfang als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb abziehbar, wenn von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen ist.

III. 4.1.3 Mietwohngrundstück

Wenn in einem Mietwohngrundstück eine vorhandene Heizungsanlage durch ein Blockheizkraftwerk ersetzt wird, stellen die Kosten sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen dar. Diese sind - soweit ein eigener Gewerbebetrieb Stromerzeugung und Stromverkauf bzw. Wärmeerzeugung und Wärmeverkauf vorliegt - entsprechend dem Anteil der gewerblichen Betätigung als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb abzugsfähig.

III.4.2 Blockheizkraftwerk als selbstständiges Wirtschaftsgut

Sollte das Blockheizkraftwerk als Betriebsvorrichtung zu beurteilen sein, so ist seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit zehn Jahren anzusetzen (vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.2000, BStBl I S. 1532).

III. 4.3 Übergangsregelung zu dem Investitionsabzugsbetrag (IAB)

Ist bereits im Jahr 2013 oder 2014 ein IAB gewinnmindernd abgezogen worden, weil der Steuerpflichtige eine Investitionsabsicht (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG) nachgewiesen und das Blockheizkraftwerk als damals begünstigtes Wirtschaftsgut seiner Funktion nach benannt hatte (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG), kann er aus Vertrauensschutzgründen das Wahlrecht auch auf Blockheizkraftwerke anwenden, die vor dem 1.1.2017 tatsächlich angeschafft oder hergestellt wurden. Es ist gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuererklärung oder der Feststellungserklärung für den Veranlagungszeitraum 2016 auszuüben.

III. 4.4 Auswirkungen auf den IAB

Sofern das Blockheizkraftwerk nach der neuen Verwaltungsauffassung als Gebäudebestandteil behandelt wird, kommt die Anwendung des IAB nicht in Betracht, da nach § 7g Abs. 1 S. 1 EStG nur bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begünstigt sind.

Ist das Blockheizkraftwerk dagegen nach den vorgenannten Grundsätzen weiterhin als selbstständiges Wirtschaftsgut (Betriebsvorrichtung) zu behandeln, ist die Anwendung des § 7g EStG dem Grunde nach möglich und die Rz. 41 des BMF-Schreibens vom 20.11.2013 (BStBl I 2013, S. 1493) ist insoweit zu beachten. Bei gleichzeitiger Strom- und Wärmeerzeugung kann die Voraussetzung einer ausschließlichen oder fast ausschließlichen Nutzung im inländischen Betrieb oder in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2b EStG und § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG) jedoch nicht ungeprüft unterstellt werden. Nach der bisherigen Rechtslage konnte für Zwecke des § 7g EStG davon ausgegangen werden, dass keine unmittelbare Privatnutzung des Blockheizkraftwerks vorliegt, sofern sowohl der erzeugte Strom ganz oder teilweise veräußert als auch die erzeugte Wärme ganz oder teilweise in das öffentliche Wärmenetz eingespeist, unmittelbar an Dritte (z.B. Mieter) veräußert oder für die Beheizung eigenbetrieblich genutzter Gebäude oder Einrichtungen verwendet wurde. Werden dagegen privat oder aus der Sicht des Strom erzeugenden Betriebs für fremdbetriebliche Zwecke genutzte Gebäude oder Einrichtungen mit Wärme versorgt, liegt insoweit keine betriebliche Nutzung i.S.d. § 7g EStG vor.