

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

Januar 2017

Gesetzgebung

1. Bundestag und Bundesrat verabschieden KWKG-Novelle

Am 15.12.2016 hat der Bundestag dem Gesetzentwurf zur Änderung der Bestimmungen zur Stromerzeugung aus Kraft-Wärme-Kopplung und zur Eigenversorgung zugestimmt. Der Gesetzentwurf basiert auf der vom Wirtschaftsausschuss geänderten Fassung (BT-Drucksache 18/10668).

Wie bisher wird der KWK-Strom aus Anlagen bis ein Megawatt, aus Anlagen mit mehr als 50 Megawatt und aus Bestandsanlagen mit einem festen Zuschlagsatz gefördert.

Für neue oder modernisierte KWK-Anlagen mit einer elektrischen Leistung von mehr als einem Megawatt bis 50 Megawatt erfolgt die Förderung im Rahmen einer Ausschreibung. Die Höhe der Zuschlagszahlung wird durch die Ausschreibung ermittelt.

Es wird eine neue Förderkategorie für innovative KWK-Systeme eingeführt, dessen Förderhöhe auch durch Ausschreibungen ermittelt werden soll. Hierbei handelt es sich um zukunftsweisende Systeme für eine besonders treibhausgasarme und energieeffiziente Weiterentwicklung der Kraft-Wärme-Kopplung und der netzgebundenen Wärmeversorgung.

Die Begünstigungsregelungen für stromkostenintensive Letztverbraucher wird an das EEG 2017 angeglichen.

Solange keine substanzielle Modernisierung erfolgt, bleiben Bestandsanlagen von der EEG-Umlage befreit. Neuanlagen sind von der EEG-Umlage nicht befreit, zahlen jedoch für Strom aus Erneuerbaren Energien und aus KWK nur 40 % des EEG-Umlage-Satzes. Der Eigenverbrauch wird in die Besondere Ausgleichsregelung einbezogen, so dass die Unternehmen, die die Kriterien erfüllen, höchstens 15 % der EEG-Umlage zahlen.

Der Bundesrat hat am 16.12.2016 ebenfalls zugestimmt.

2. Energiestatistikgesetz an Ausschuss für Wirtschaft und Energie überwiesen

Die Bundesregierung hat den Entwurf eines Energiestatistikgesetzes dem Bundestag vorgelegt.

Das bisherige Energiestatistikgesetz aus dem Jahr 2003 soll novelliert werden. Das bisherige Gesetz werde dem Datenbedarf einer modernen Energiepolitik nicht mehr gerecht.

Das Gesetz soll ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den Belastungen für die Wirtschaft und dem notwendigen Informationsbedürfnis der Gesellschaft gewährleisten.

In Zukunft werden die Betreiber von Stromerzeugungsanlagen ab einem Megawatt erfasst. Die Bundesregierung erwartet dadurch einen Anstieg der Meldepflichtigen von bisher 917 auf rund 1.500.

Das Gesetz ist vom Bundestag am 1.12.2016 an den Ausschuss für Wirtschaft und Energie zur weiteren Beratung überwiesen worden.

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

3960

3. Bundesrat will missbräuchlichen Entzug von Gewerbesteuer durch Lizenzzahlungen verhindern

In der Sitzung am 16.12.2016 hat der Bundesrat beschlossen, die Bundesregierung aufzufordern, einen Gesetzentwurf zur Unterbindung von Gestaltungsmodellen mit innerdeutschen Lizenzzahlungen vorzulegen.

Mit dem Gesetzentwurf soll ein Gestaltungsmodell verhindert werden, bei dem Firmen durch innerdeutsche Lizenzzahlungen ihre Gewinne in Gemeinden mit sehr geringen Gewerbesteuerhebesätzen verschieben.

Zu diesem Zweck wird in einer Gemeinde mit sehr niedrigem Gewerbesteuerhebesatz ("Gewerbesteuer-Oase") eine Personengesellschaft ("Lizenzgesellschaft") als Tochtergesellschaft gegründet und die im Betrieb vorhandenen Patente, Markenrechte oder Lizenzen steuerneutral zum Buchwert übertragen. Die Lizenz-Gesellschaft stellt die Patente und Lizenzen der operativen Gesellschaft gegen Entgelt zur Verfügung. Damit werden Gewinne der Produktionsgesellschaft in die Lizenz-Gesellschaft verlagert und es kommt zu einer Reduzierung der Gewerbesteuer. Durch die steuerneutrale Übertragung gehen auch die stillen Reserven der Patente und Lizenzen auf die Lizenz-Gesellschaft über, sodass bei einer Veräußerung ebenfalls der niedrigere Gewerbesteuerhebesatz der Gewerbesteuer-Oase zum Tragen kommt, obwohl diese Patente und Lizenzen bei der Muttergesellschaft, die ihren Sitz in einer Gemeinde mit höherem Gewerbesteuersatz hat, entwickelt wurden.

Der Bundesrat ist der Auffassung, dass Gewinne dort versteuert werden sollen, wo sie erwirtschaftet werden. Dies gelte auch innerhalb Deutschlands und nicht nur im internationalen Kontext.

Es obliegt nun der Bundesregierung, ob sie das Anliegen des Bundesrats aufgreift.

4. Bundesrat: Entschließung zur Weiterentwicklung der Speichertechnologie in Ausschüsse verwiesen

In der Sitzung des Bundesrats am 16.12.2016 wurde von Nordrhein-Westfalen eine Entschließung zur Weiterentwicklung der Stromspeichertechnologie vorgestellt. Diese wurde in die Ausschüsse zur weiteren Beratung verwiesen.

Vorgesehen ist, die Entwicklung und den Ausbau weiterer Stromspeicher voranzutreiben. Neben den Pumpspeichern sollen auch elektrische Energiespeicher ausgebaut werden. Der Bundesrat soll die Bundesregierung auffordern, eine Speicherstrategie zu entwickeln, die sowohl die langfristige Planung von großen Speichern mit langer Vorlaufzeit in der Planung als auch kleinere schneller zu realisierende dezentrale Speicher umfasst.

5. Bundestag verabschiedet geänderte Gewerbeabfallverordnung

In der Sitzung des Bundestags am 15.12.2016 wurde die Verordnung über die Bewirtschaftung von gewerblichen Siedlungsabfällen und von bestimmten Bau- und Abbruchabfällen (Gewerbeabfallverordnung - GewAbfV) auf Basis der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit (BT-Drucksache 18/10656) verabschiedet.

Das Kreislaufwirtschaftsgesetz vom 24.2.2012 hat die EU-Vorgaben bezüglich der abfallrechtlichen Regelungen umgesetzt. Die geltende Gewerbeabfallverordnung aus dem Jahr 2002 bezieht sich noch auf das Kreislaufwirtschaftsgesetz in der alten Fassung. Die geltende Verordnung geht noch von einem Gleichrang zwischen stofflicher und energetischer Verwertung aus. Die Novelle soll die Verordnung an die fünfstufige Abfallhierarchie, wie sie im Kreislaufwirtschaftsgesetz nunmehr verankert ist, anpassen. Die Abfallhierarchie sieht vor, dass Abfälle vorrangig zu vermeiden sind, ansonsten der Vorbereitung zur Wiederverwendung, dem Recycling, der sonstigen, insbesondere energetischen Verwertung oder der Verfüllung und schließlich der Beseitigung zuzuführen sind.

6. Bundesrat fordert Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Grundsteuer

Der Bundesrat hat am 6.1.2017 einen Gesetzentwurf zur Änderung des Grundgesetzes in den Bundestag eingebracht. Ziel der Gesetzesänderung ist, dem Bund die Gesetzgebungskompetenz für die Grundsteuer ausdrücklich zu übertragen (BT-Drucksache 18/10751). Davon betroffen sind auch die Bewertungsregelungen in Zusammenhang mit der Grundsteuer.

Die Länder beabsichtigen eine Reform der Grundsteuer durch ein Bundesgesetz. Ob derzeit dem Bund die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz zusteht, wird zum Teil angezweifelt. Die Länder begrüßen eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes, um niedrigere Vollzugs- und Befolgungskosten zu erreichen.

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer soll ein neues Bewertungsverfahren angewendet werden.

Die Länder sollen die Kompetenz für die Festlegung der Steuermesszahlen bei der Grundsteuer erhalten.

Die Bundesregierung will den Gesetzentwurf in Zusammenhang mit dem vom Bundesrat eingebrachten Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes (s. unten) beraten.

7. Bundesrat fordert Änderung des Bewertungsrechts

Der Bundesrat hat am 2.1.2017 einen Gesetzentwurf zur Änderung des Bewertungsgesetzes (BT-Drucksache 18/10753) in den Bundestag eingebracht.

Ziel ist die Modernisierung der Grundstücksbewertung für die Grundsteuer. Vorgesehen ist, die bisherigen Einheitswerte abzulösen und als neuen Bewertungsmaßstab den Kostenwert einzuführen. Der Kostenwert soll den Investitionsaufwand für die Immobilie abbilden. Die Ermittlung des Verkehrs-

werts wird nicht weiterverfolgt. Das neue Bewertungsverfahren soll weitgehend automatisiert durchgeführt werden. Dazu sollen programmtechnische Verbindungen zu Daten anderer Behörden wie Kataster- und Grundbuchämtern geschaffen werden.

Der Bundesrat befürchtet Einnahmehausfälle aus der Grundsteuer, falls das Bundesverfassungsgericht die Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung feststellen würde

Für Land- und Forstwirtschaft soll das neue Verfahren nicht angewendet werden und es soll der Ertragswert ermittelt werden.

Rechtsprechung

1. Konzessionsvergabe: Intransparenz bei Zusammenfassung verschiedener Unterkriterien unter konturlosem Oberbegriff

Der Stromkonzessionsvertrag zwischen Beklagter (Stadt) und Klägerin lief zum 31.10.2015 aus. Die Beklagte schrieb die Konzession neu aus und vergab die Konzession an eine andere Bieterin. Die Klägerin erreichte einstweiligen Rechtsschutz gegen den Vertragsschluss mit der anderen Bieterin. Hiergegen legte die Beklagte Widerspruch ein.

Das Landgericht Hannover wies den Widerspruch mit Urteil vom 8.9.2016 (Az.: 25 O 30/16) zurück und gab der Klägerin Recht.

Das Gericht stellte fest, dass die Ausgestaltung der Vergabekriterien intransparent war. Unter dem Hauptkriterium "sicherer Netzbetrieb" waren Unterkriterien "Netzbetriebskonzept" und "Netzübernahmekonzept" aufgeführt. Darunter waren eine Vielzahl von Einzelkriterien unterschiedlicher Art zusammengefasst, bei denen das konkrete prozentuale Gewicht angegeben hätte werden müssen. Nach dem Grundsatz der Transparenz müssen alle an dem Netzbetrieb interessierten Bieter erkennen können, worauf es der Gemeinde ankommt. Daher müssen sich aus den Bewertungskriterien und den Erläuterungen die Bedeutung der Bedingungen und Modalitäten ergeben und entsprechend ausgelegt werden können. Grundsätzlich hat die Gemeinde einen weiten Ermessensspielraum bei der Wahl der Kriterien. Insoweit kommen Unterkriterien oder Erläuterungen zu den Kriterien in Betracht. Dabei muss es sich jedoch um einen dem Kriterium innewohnenden Aspekt handeln. Das Gericht führt aus: "Deshalb müssen eigenständige Kriterien gebildet werden, wenn einzelne Aspekte nach ihrem gebotenen Begriffsverständnis so; unterschiedliche Aufgaben und Ausrichtungen in ihrer Zielsetzung betreffen, dass ihre Zusammenfassung zu einem Auswahlkriterium (mit einer Punktzahl) einen unüberbrückbaren Widerspruch begründet."

In diesem Fall wurden unter dem aus Sicht des Gerichts konturlosen Begriff "Netzbetriebskonzept" zehn Aspekte zusammengefasst. Der Aspekt "Personalausstattung des Netzbetreibers" habe beispielsweise keinen erkennbaren Zusammenhang mit den Aspekten "Investitionsstrategie und Investitionsumfang", dem "Risiko- und Krisenmanagement" oder dem "maximale Eingriffszeiten bei Störungen". Die Zusammenfassung der zehn aufgeführten Aspekte lasse nicht erkennen, wie jeder Aspekt gewichtet wird. Dies sei hier aber für die Transparenz des Verfahrens notwendig.

Gleiches habe bei dem Kriterium "Netzübernahmekonzept" gegolten, bei dem vier Unterkriterien genannt wurden, die allenfalls mittelbar in Zusammenhang stehen.

Die Klägerin war auch nicht nach § 107 III Nr. 1 GWB mit ihren Einwendungen ausgeschlossen. Der vorliegende Verstoß war im Vergabeverfahren noch nicht für die Klägerin erkennbar gewesen. § 46 EnWG selbst gibt keine konkreten Regelungen über die inhaltliche Ausgestaltung der Vergabekriterien vor. Die Anforderungen sind erst durch die Rechtsprechung in den Jahren 2015 und 2016 konkretisiert worden, wobei eine höchstrichterliche Entscheidung, inwieweit Erläuterungen und Unterkriterien zulässig bzw. erforderlich seien, noch ausstehe. Die relevanten Entscheidungen sind erst während des Vergabeverfahrens ergangen und mit entsprechender Verzögerung in den Fachzeitschriften veröffentlicht worden. Die entsprechenden Anforderungen waren für die Klägerin daher nicht erkennbar, die nicht zu einer fortlaufenden rechtlichen Überprüfung verpflichtet war.

2. Weiterleitung von Zuschüssen gegen Übernahme der Trinkwasserversorgung steuerbarer Leistungsaustausch, keine Organschaft mit Zweckverband als Organträger

Die Klägerin ist eine GmbH, die durch die Ausgliederung des Wasserversorgungsbetriebs aus dem Vermögen eines Zweckverbandes zur kommunalen Wasserversorgung entstanden ist. Die Klägerin betreibt die für die Wasserversorgung erforderlichen Anlagen, welche von dem Zweckverband zur Erfüllung der Trinkwasserversorgung auf sie übertragen wurden. Zwischen Klägerin und Zweckverband wurde ein "Versorgungsvertrag über die öffentliche Wasserversorgung im Verbandsgebiet des Regionalen Zweckverbandes kommunale Wasserversorgung" geschlossen. Die Klägerin verpflichtet sich zur Wasserversorgung der Kunden und rechnet mit diesen direkt ab. Sofern der Zweckverband Zuwendungsempfänger von Zuschüssen der öffentlichen Hand ist, werden diese soweit gesetzlich möglich an die Klägerin weitergeleitet. Anders als die Klägerin sah die Finanzverwaltung in der Weiterleitung der Zuschüsse eine steuerbare Leistung und veranlagte die Klägerin entsprechend. Hiergegen erhob die Klägerin erfolglos Einspruch und Klage.

Der Bundesfinanzhof bestätigt in der Revision die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung (BFH-Urteil vom 10.8.2016, Az.: XI R 41/14).

Die Klägerin hat gegenüber dem Zweckverband eine eigenständige Leistung erbracht, es handelt sich nicht um ein Entgelt von dritter Seite für die Wasserlieferung an den Kunden und es ist nicht der ermäßigte Steuersatz für Wasserlieferungen anzuwenden. Ebenfalls liegt keine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen dem Zweckverband und der Klägerin vor.

Die umsatzsteuerliche Organschaft scheidet daran, dass der Zweckverband nach den Feststellungen des Finanzgerichts kein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist und daher kein Organträger sein kann. Eine vom eindeutigen Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG abweichende richtlinienkonforme Auslegung komme an dieser Stelle nicht in Betracht.

Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine umsatzsteuerbare Leistung gegen Entgelt vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Leistung bildet. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich der erforderliche Leistungsaustausch vor.

Kein Leistungsaustausch liegt vor, wenn ein "Zuschuss" lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dient und keinen Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers darstellt.

Der BFH hatte bereits entschieden, dass ein Unternehmen, das die Verpflichtung der Abwasserbeseitigung von der Gemeinde gegen eine vereinbarte monatliche Zahlung sowie Weiterleitung der Fördergelder übernimmt, gegenüber der Gemeinde eine steuerbare Leistung erbringt. Es bestehe ein für einen Leistungsaustausch erforderlicher Zusammenhang zwischen der Leistung "Übernahme der Aufgabe der Wasserversorgung vom Zweckverband" und der "Weiterleitung der Zuschüsse".

Bei der Weiterleitung der Zuschüsse liegt auch kein Entgelt von dritter Seite vor. Zwar komme der Zuschuss den Endkunden nach dem Versorgungsvertrag zu Gute, jedoch werde der Zuschuss nicht für eine Wasserlieferung sondern für die Übernahme der Aufgabe der Wasserversorgung gezahlt. Dies geschehe unabhängig von einer Lieferung des Wassers an den Kunden.

Der ermäßigte Steuersatz war nicht anzuwenden, da es sich nicht um eine Leistung in Zusammenhang mit der Verbindung der Wasseranlage eines Grundstücks mit dem Wasserverteilungsnetz handelt.

3. Konzessionsverfahren: Relatives Bewertungsverfahren durch Landgericht Mannheim bestätigt

Die Beklagte schrieb eine Stromkonzession gemeinsam mit mehreren Kommunen neu aus. Eine gemeinsam von den Kommunen gegründete Gesellschaft beteiligte sich ebenfalls als Bieter. Nachdem die Klägerin den Zuschlag nicht erhalten hat, erreichte Sie vor Gericht, dass die bezuschlagte Gesellschaft keinen Anspruch auf die Netzüberlassung habe. Das Verfahren wurde wiederholt. Die Kommunen schrieben ihre Konzessionen parallel aus und bedienten sich derselben Berater. Die von den Kommunen gemeinsam gegründete Gesellschaft nahm nicht mehr als Bieter teil. Auch in den neuen Verfahren erhielt die Klägerin keinen Zuschlag. Sie klagte auf vorläufigen Rechtsschutz. Parallel klagte sie auch gegen die anderen drei Gemeinden, bei denen sie ebenfalls unterlegen war. In dieser Rechtssache erhielt eine Gesellschaft den Zuschlag, an dem die Beklagte beteiligt war.

Das Landgericht Mannheim lehnte den Erlass einer Verfügung mit Urteil vom 2.9.2016, Az.: 22 O 20/16) ab.

Das Gericht sah keine Vorfestlegung der Beklagten gemeinsam mit den anderen Kommunen. Eine Beteiligung der Beklagten an der Gesellschaft, die den Zuschlag erhielt, sei zulässig. Es habe eine personelle Entflechtung zwischen den Personen gegeben, die die Vergabeentscheidung getroffen

haben und den Personen, die die Bewerbung durchgeführt haben. Außerdem habe die gemeinsame Gesellschaft der Kommunen an dem zweiten Durchgang der Verfahren nicht mehr teilgenommen. Auch die gemeinsame Beauftragung des gleichen Beraters durch die Kommunen führe zu keiner spürbaren Wettbewerbsbeschränkung.

Bei der Gewichtung der Kriterien habe die Beklagte ihren Ermessensspielraum nicht überschritten. Das Kriterium "Preisgünstigkeit der Netzentgelte" war mit einer Gewichtung von 7 % der maximal erreichbaren Punkte nicht offensichtlich fehlerhaft gewichtet.

Das Gericht bestätigt, dass die relativ-vergleichende Bewertung der Angebote nicht per se intransparent sei und vom Beurteilungsspielraum der Kommunen erfasst sei. Es könne zu einer sachgerechteren Beurteilung von Kriterien, bei denen ein abstrakter Maßstab im Vorfeld nur schwer oder gar nicht festgelegt werden könne, führen. Auch die absolute Bewertungsmethode eröffne Möglichkeiten, die Ausschreibung auf einen bestimmten Bewerber abzustimmen.

Die Klägerin hat die Vergabeempfehlung, die als Grundlage für die Vergabeentscheidung des Gemeinderats gedient hat, nahezu ungeschwächt erhalten. Eine Akteneinsicht in die Angebote ist daher für die Transparenz des Verfahrens nicht erforderlich.

4. Zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Mieten für Ausstellungsflächen in Messehallen

Die Klägerin war als Durchführungsgesellschaft für Auslandsmessebeteiligungen der Bundesrepublik Deutschland und des Freistaats Bayern tätig. Im Auftrag der Bundesrepublik Deutschland und des Freistaats Bayern organisierte sie die Beteiligung an Auslandsmessen. Unternehmen konnten im Rahmen des Auslandsmesseprogramms über die Klägerin im Ausland auf gemeinsamen Messeständen zu günstigen Konditionen ausstellen. Die Klägerin bot den Unternehmen neben der Überlassung von Ausstellungsflächen auch andere messespezifische Dienstleistungen an.

Die Klägerin schloss ihrerseits in eigenem Namen Ausstellerverträge mit den jeweiligen Messeveranstaltern. Neben der Nutzung der Ausstellungsfläche konnten jeweils auch weitere messespezifische Leistungen hinzugebucht werden, die zum Teil auch gesondert von den Messeveranstaltern in Rechnung gestellt wurden. Grundsätzlich bemaß sich die Höhe des Entgelts nach der Quadratmeterzahl der gemieteten Fläche.

Die Finanzverwaltung hat die Entgelte für die Miete der Ausstellungsflächen bei der Klägerin nach § 8 Nr. 1 Buchst. e) GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags wieder hinzugerechnet. Einspruch und Klage waren erfolglos.

Der Bundesfinanzhof folgte mit Urteil vom 25.10.2016 (Az.: I R 57/15) der Rechtsauffassung der Klägerin.

Nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG in der für den Rechtsstreit maßgebenden Fassung wurden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus dreizehn Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, wieder hinzugerechnet. Dies ist unabhängig davon, ob der Standort der unbeweglichen Wirtschaftsgüter im Inland oder Ausland liegt. Hinzugerechnet werden Miet- und Pachtzinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts, sodass der Nutzungsvertrag seinem wesentlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtvertrag sein muss. Die Vorinstanz hatte bereits festgestellt, dass es sich bei den Ausstellerverträgen zwischen Messeveranstalter und Klägerin um Mietverträge handelt, was der Bundesfinanzhof nicht beanstandet hat.

Das hinzuzurechnende Entgelt bezieht sich auf die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen. Es sei darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters oder Pächters wären, wenn er ihr Eigentümer wäre. Die angemieteten Flächen wären bei der Klägerin kein Anlagevermögen, da die Klägerin diese nicht ständig für den Gebrauch in ihrem Betrieb vorhalten müssen. Die Durchleitung der Flächen an die Unternehmer an sich, stände einer Zuordnung zum Anlagevermögen nicht entgegen.

Bei der Zuordnung muss auch der Unternehmenszweck der Klägerin berücksichtigt werden. Diese wird nur auf Weisung der Auftraggeber (Bund und Bayern) tätig und führt die Teilnahme an von den Auftraggebern bestimmten Messen durch. Daher hängen die angemieteten Ausstellungsflächen von der Auswahlentscheidung der Auftraggeber ab und sind aus Sicht der Klägerin eher zufällig. Daher sei nicht davon auszugehen, dass die Klägerin entsprechende Flächen in ihrem Betrieb vorhalten würde. Dementsprechend komme eine Hinzurechnung der Mietzinsen in dieser Fallkonstellation nicht in Betracht.

5. Unberechtigter Umsatzsteuerausweis im Gebührenbescheid eines Zweckverbands zur Tierkörperbeseitigung

Der Kläger ist ein Zweckverband von Städten und Gemeinden in Thüringen, der die Verpflichtung zur Beseitigung von Tierkörpern übernommen hat. Ab dem Jahr 2002 müssen die Tierhalter ein Drittel der Beseitigungskosten tragen. Der Kläger bedient sich zur Erfüllung seiner Aufgabe privater Entsorgungsfirmen. Das Finanzamt hatte dem Kläger in einem Auskunftersuchen in 2001 mitgeteilt, dass in den Gebührenbescheiden an gewerbliche Tierhalter keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden dürfe, da der Kläger als juristische Person des öffentlichen Rechts nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art tätig sei und damit kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sei.

In den Gebührenbescheiden an die Tierhalter wurden die durch die privaten Entsorger angefallenen Entsorgungskosten netto sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer offen ausgewiesen.

Die Finanzverwaltung sah hierin einen unberechtigten Umsatzsteuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG und hat die entsprechende Umsatzsteuer gegen die Klägerin festgesetzt. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

Mit Urteil vom 21.9.2016 (Az.: XI R 4/15) schloss sich der Bundesfinanzhof der Auffassung der Finanzverwaltung an.

Unstreitig war zwischen den Parteien, dass die Klägerin nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig geworden ist. Das Gericht stellt fest, dass der Kläger wie ein Unternehmer abgerechnet und in seinen Gebührenbescheiden jeweils einen Steuerbetrag ausgewiesen hat. Wird ein Steuerbetrag in einer Rechnung gesondert ausgewiesen, obwohl der Rechnungssteller nicht zum gesonderten Ausweis der Steuer berechtigt war, wird der unberechtigt ausgewiesene Steuerbetrag nach § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG geschuldet. Gleiches gilt für den gesonderten Ausweis der Steuer, wenn der Rechnungssteller nicht Unternehmer ist (§ 14c Abs. 2 Satz 2 UStG).

Die Gebührenbescheide wurden vom Gericht als Rechnungen im Sinne von § 14c Abs. 2 angesehen. Eine Rechnung i.S.v. § 14c UStG setzt nicht voraus, dass sie alle vom Umsatzsteuergesetz vorgeschriebenen Merkmale einer Rechnung auch tatsächlich aufweist. Ausreichend sei, wenn der Rechnungsaussteller, der Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer genannt sind.

Der Hinweis des Klägers, dass es sich nicht um einen Ausweis der Steuer sondern um einen Hinweis auf die Steuer als Kostenbestandteil der Gebühr handele, überzeugte das Gericht nicht. Bei den Gebührenbescheiden sei unter anderem kein Hinweis vorhanden, dass die zur Erläuterung der Kostenbestandteile ausgewiesene Umsatzsteuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtige. Auch der Ausweis der Steuernummer des jeweilig beauftragten Entsorgungsunternehmens sei hierfür nicht erforderlich.

6. Keine Anwendung des Vergaberechts bei Aufgabenübertragung an einen Zweckverband

Die Region Hannover und die Landeshauptstadt Hannover waren in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet mit der Aufgabe der Abfallentsorgung und -bewirtschaftung beauftragt. Zunächst nahm die Stadt Hannover eine Kompetenzübertragung auf die Region Hannover vor. Die beiden Gebietskörperschaften beschlossen eine Verbandsordnung des Zweckverbands Abfallwirtschaft Region Hannover

zur Regelung der Arbeitsweise dieses Zweckverbands, eines öffentlich-rechtlichen Trägers. Der Zweckverband wurde von den beiden Gebietskörperschaften mit Befugnissen ausgestattet. Insbesondere wurde der Zweckverband Entsorgungsträger für die Region Hannover. Beide Gebietskörperschaften brachten ihre jeweiligen zur Aufgabenerfüllung der Abfallentsorgung, der Straßenreinigung und des Winterdienstes dienenden Einrichtungen unentgeltlich ein. Der Zweckverband darf sich zur Erfüllung seiner Aufgaben auch Dritter bedienen und darf auch Abfälle zur Verwertung entsorgen und zu diesem Zweck Verträge mit Dualen Systemen zur Sammlung von Verkaufsverpackungen eingehen.

Der Zweckverband arbeitet laut Verbandssatzung mindestens kostendeckend. Soweit die Ausgaben die Einnahmen übersteigen, werden die Verbandsmitglieder zu einer jährlich festzusetzenden Umlage verpflichtet.

Eine in der Abfallwirtschaft tätige Handelsgesellschaft stellte den Antrag auf Nachprüfung der Vergabe.

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 21.12.2016 (Az.: C-51/51) entschieden, dass eine Aufgabenübertragung an einen Zweckverband nicht dem Vergaberecht unterliegt.

Der Europäische Gerichtshof stellt klar, dass wenn der Vorgang aus mehreren Teilschritten besteht, für jeden Teilschritt geprüft werden müsse, ob ein öffentlicher Auftrag vorliege. Im Streitfall wurde im ersten Schritt der Zweckverband gegründet und ihm danach Kompetenzen übertragen.

Einer öffentlichen Stelle steht es frei, ihre im allgemeinen Interesse liegenden Aufgaben am Markt zu beauftragen oder davon Abstand zu nehmen. Im Streitfall erfülle die durchgeführte Kompetenzverlagerung nicht alle Kriterien eines öffentlichen Auftrags. Es fehle insbesondere an einem entgeltlichen Vertrag zwischen dem Zweckverband und den Verbandsmitgliedern. Die Verpflichtung, eventuelle Mehrkosten zu übernehmen, stelle kein Entgelt dar.

Für die Anerkennung der Kompetenzübertragung zwischen öffentlichen Stellen als Vorgang der internen Organisation müssen einige Voraussetzungen erfüllt sein. Die öffentliche Stelle, die die Aufgabe übernommen hat, muss auch die Kompetenz zur selbständigen Aufgabenerfüllung erhalten und es muss ein die Aufgabe betreffender rechtlicher Rahmen geschaffen werden. Auch muss die öffentliche Stelle über die finanzielle Unabhängigkeit verfügen. Auch wenn die öffentliche Stelle unabhängig sein soll, hat die die Aufgabe übergebende öffentliche Stelle gewisse Überwachungsrechte, wie z.B. einen Vertreter in der Verbandsversammlung.

Das Urteil erging zur Rechtslage nach der Richtlinie 2004/18/EG. In der neuen Richtlinie 2014/24/EU ist in Artikel 1 Abs. 6 eine Regelung für den Fall der Aufgabenübertragung enthalten.

7. Fremdüblichkeit von Zinsen innerhalb eines Konzerns

Die Klägerin ist eine GmbH mit Sitz in Deutschland. Ihre Muttergesellschaft Y hat ihren Sitz in den Niederlanden. Z ist eine niederländische Tochtergesellschaft der Y und damit eine Schwestergesellschaft der Klägerin. Die Klägerin hat von Z mehrere Darlehen aufgenommen. Die Zinssätze betragen zwischen 4,375 % und 6,45 %. Von der vertraglich vereinbarten Möglichkeit einer Sicherheitengestellung wurde keinen Gebrauch gemacht. Die Z refinanzierte sich über Eigen- und Fremdkapital.

Das Finanzamt sah in den Zinszahlungen der Klägerin eine verdeckte Gewinnausschüttung, da es sich um überhöhte Zinsen handele. Das Finanzamt sah auch die Mitwirkungspflichten der Klägerin als verletzt an, da sie die Refinanzierungskosten der Z nicht im Einzelnen nachgewiesen habe und schätzte den angemessenen Zinsaufwand. Der Einspruch blieb erfolglos, das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens zwischen Deutschland und Niederlande wurde nicht von beiden Parteien akzeptiert.

Das Finanzgericht Münster entschied mit Urteil vom 7.12.2016 (Az.: 13 k 4037/13 K,F), dass die von der Finanzverwaltung erkannte verdeckte Gewinnausschüttung rechtmäßig allerdings überhöht sei. Anzusetzen sei der fremdübliche Preis. Dieser kann durch verschiedene Methoden, die grundsätzlich gleichrangig nebeneinander stehen, ermittelt werden. Anerkannt sind die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Es sei Sache des Finanzgerichts, die für den jeweiligen Einzelfall am besten geeignete Methode zu bestimmen. In diesem Fall sieht das Gericht die Kostenaufschlagsmethode als die geeignete Methode an. Die Preisvergleichsmethode sei im Streitfall nicht anwendbar, weil ein interner Preisvergleich zu den von der Klägerin bei Banken aufgenommenen Darlehen nicht möglich sei. In diesem Fall hatte die Muttergesellschaft Y gebürgt. Auch ein externer Preisvergleich scheitere. Z ist eine konzerninterne Finanzierungsgesellschaft und sei mit einem externen Darlehensgeber nicht vergleichbar. Sie trete auch nicht am Markt sondern nur konzernintern auf. Auch die Wiederverkaufspreismethode sei nicht geeignet.

Das Finanzgericht hat für die Kosten des Eigenkapitals einen Faktor von 150 % im Vergleich zu den Fremdkapitalzinsen als angemessen angesehen, da Eigenkapital stets höher als Fremdkapital zu verzinsen sei.

8. Kurzhinweise

8.1. Rückwirkung der Rechnungsberichtigung

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 20.10.2016 - V R 26/15)

1. Berichtigt der Unternehmer eine Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV, wirkt dies auf den Zeitpunkt zurück, in dem die Rechnung erstmals ausgestellt wurde (Änderung der Rechtsprechung).
2. Eine berichtigungsfähige Rechnung liegt jedenfalls dann vor, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält.
3. Die Rechnung kann bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtigt werden.

8.2. Blockheizkraftwerk: Aufteilung der Vorsteuer

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 16.11.2016 - V R 1/15)

1. Unterhält der Unternehmer einen der Vorsteuerpauschalierung unterliegenden landwirtschaftlichen Betrieb und einen weiteren der Regelbesteuerung unterliegenden Gewerbebetrieb, richtet sich die Aufteilung der Vorsteuerbeträge für gemischt genutzte Eingangsleistungen (hier BHKW) nach § 15 Abs. 4 UStG.
2. Sachgerecht i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG ist dabei - entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung in Abschn. 2.5 Abs. 20 Satz 1 i.V.m. Abs. 12 Satz 3 UStAE - die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemenge (objektbezogener Umsatzschlüssel).

Sonderfragen

1. Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand; Anwendungsfragen des § 2b UStG

(Bundesministerium der Finanzen, koordinierter Ländererlass) vom 16.12.2016 - III C 2 - S-7107 / 16 / 10001)

I. § 2b Absatz 1 Satz 1 UStG

1. Juristische Personen des öffentlichen Rechts
2. Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts
3. Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt
4. Hilfsgeschäfte
5. Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt bei öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften

II. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG: größere Wettbewerbsverzerrungen

1. Wettbewerb
2. Wettbewerbsverzerrungen

III. § 2b Absatz 2 UStG

1. § 2b Abs. 2 Nummer 1 UStG: Wettbewerbsgrenze in Höhe von 17.500 Euro
2. § 2b Abs. 2 Nummer 2 UStG: vergleichbare steuerfreie Tätigkeiten privater Unternehmer

IV. § 2b Absatz 3 UStG

1. § 2b Abs. 3 Nummer 1 UStG: den jPöR vorbehaltene Leistungen
2. § 2b Abs. 3 Nummer 2 UStG: gemeinsame spezifische Interessen

V. Katalogtätigkeiten nach § 2b Abs. 4 UStG

1. Tätigkeiten im Sinne des § 2b Abs. 4 Nummer 1 bis 4 UStG
2. Tätigkeiten im Sinne des § 2b Abs. 4 Nummer 5 UStG

VI. Übergangsregelung (§ 27 Abs. 22 UStG)

VII. Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung (§§ 15, 15a UStG)

Auf dieses Schreiben wollen wir wegen seiner Länge nur hinweisen. Bei Fragen dazu wenden Sie sich gerne an uns.

2. Änderung des § 253 HGB durch das Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften; Auswirkung auf die Anerkennung steuerlicher Organschaften

(Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 23.12.2016 - IV C 2 - S-2770 / 16 / 10002)

Durch Artikel 7 des Gesetzes zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie und zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften vom 11.3.2016 (BGBl. I S. 396) wurde der handelsrechtliche Ansatz von Rückstellungen für Altersvorsorgeverpflichtungen geändert. Abzuzinsen sind derartige Rückstellungen nunmehr nicht mehr mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz, der sich aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren ergibt, sondern mit dem Marktzinssatz, der sich aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren ergibt (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n.F.). Nach Artikel 74 Absatz 6 EGHGB ist die Neuregelung erstmals auf Jahresabschlüsse für das nach dem 31.12.2015 endende Geschäftsjahr anzuwenden; wahlweise darf die Neuregelung bereits in einem Jahresabschluss angewandt werden, der sich auf ein Geschäftsjahr bezieht, das nach dem 31.12.2014 beginnt und vor dem 1.1.2016 endet (Artikel 75 Abs. 7 EGHGB). Hierdurch ergeben sich in den Handelsbilanzen der nächsten Jahre voraussichtlich geringere Rückstellungen und damit höhere Gewinne als bisher.

Für den jährlich zu ermittelnden Unterschiedsbetrag (Abstockungsgewinn), der sich aus der Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz für sieben bzw. zehn Geschäftsjahre ergibt, wurde in § 253 Abs. 6 HGB n.F. eine sogenannte Ausschüttungssperre geschaffen, die in jedem Geschäftsjahr, das unter die Neuregelung fällt, zu ermitteln ist. Eine korrespondierende Abführungssperre bei Gewinnabführungsverträgen wurde ausdrücklich nicht geregelt; § 301 AktG (bestimmt den Höchstbetrag der Gewinnabführung) ist unverändert geblieben.

Die nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 301 AktG notwendige Abführung des gesamten Gewinns setzt daher voraus, dass auch Gewinne, die auf der Anwendung des § 253 HGB beruhen, vollständig an den Organträger abgeführt werden. Eine analoge Anwendung der Ausschüttungssperre kommt nicht in Betracht.

Die Änderung des § 253 HGB rechtfertigt für sich alleine auch nicht die pauschale Einstellung des Abstockungsgewinns in eine Rücklage. Dies schließt allerdings eine Einstellung in eine Rücklage unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 4 KStG nicht aus, wenn dies im Einzelfall bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründbar ist.

Liegen die Voraussetzungen für eine Rücklagenbildung nicht vor, wird eine vor dem 23.12.2016 unterlassene Abführung nicht beanstandet, wenn die Abführung des entsprechenden Abstockungsgewinns spätestens in dem nächsten nach dem 31.12.2016 aufzustellenden Jahresabschluss nachgeholt wird.

3. Ertragsteuerliche Behandlung der Kindertagespflege

(Bundesministerium der Finanzen, koordinierter Ländererlass vom 11.11.2016 - IV C 6 - S-2246 / 07 / 10002 :005)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für in der Kindertagespflege vereinnahmte Gelder Folgendes:

I. Definition der Kindertagespflege

Bei der Kindertagespflege nach § 22 Sozialgesetzbuch VIII (SGB VIII) soll eine Kindertagespflegeperson ein in einer Kindertagesstätte ähnliches Angebot im familiären Rahmen bieten.

II. Einkunftsart

1. Selbstständige Kindertagespflegeperson

Wird die Kindertagespflege im Haushalt der Kindertagespflegeperson, der Personensorgeberechtigten des Kindes oder in anderen geeigneten Räumen vorgenommen und betreut die Kindertagespflegeperson Kinder verschiedener Personensorgeberechtigter eigenverantwortlich, handelt es sich um eine selbstständige erzieherische Tätigkeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nummer 1 Einkommensteuergesetz (EStG).

2. Nichtselbstständige Kindertagespflegeperson

Betreut die Kindertagespflegeperson ein Kind oder mehrere Kinder in dessen/deren Familie nach Weisungen der Personensorgeberechtigten, ist sie in der Regel Arbeitnehmer, die Personensorgeberechtigten sind die Arbeitgeber. In diesem Fall erzielt die Kindertagespflegeperson Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG. Von den Einnahmen aus der Tätigkeit als Kindertagespflegeperson können die tatsächlich angefallenen Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) oder alternativ der Arbeitnehmerpauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a EStG) von 1.000 Euro abgezogen werden.

III. Ermittlung des Gewinns bei einer selbstständigen Kindertagespflegeperson

1. Einnahmen

Nach § 23 SGB VIII erhält die Kindertagespflegeperson eine laufende Geldleistung, die neben der Erstattung des Sachaufwands die Förderungsleistung der Kindertagespflegeperson anerkennen soll. Diese Geldleistung ist als steuerpflichtige Einnahme aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nummer 1 EStG zu qualifizieren. Dies gilt unabhängig von der Anzahl der betreuten Kinder und von der Herkunft der vereinnahmten Mittel. § 3 Nummer 11 und 26 EStG sind nicht anwendbar.

Die vom Träger der öffentlichen Jugendhilfe geleisteten Erstattungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung, die Erstattungen zu einer angemessenen Alterssicherung und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung nach § 23 Abs. 2 Satz 1 Nummer 3 und 4 SGB VIII sind nach § 3 Nummer 9 EStG steuerfrei.

2. Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben

Von den steuerpflichtigen Einnahmen (vgl. III.1) sind die tatsächlich angefallenen und nachgewiesenen Betriebsausgaben abzuziehen.

Zu den Betriebsausgaben einer Kindertagespflegeperson gehören zum Beispiel folgende tätigkeitsbezogene Aufwendungen für

- Nahrungsmittel, Ausstattungsgegenstände (Mobiliar), Beschäftigungsmaterialien, Fachliteratur, Hygieneartikel,
- Miete und Betriebskosten der zur Kinderbetreuung genutzten Räumlichkeiten,
- Kommunikationskosten,
- Weiterbildungskosten,
- Beiträge für Versicherungen, soweit unmittelbar mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehend,
- Fahrtkosten,
- Freizeitgestaltung.

Keine Betriebsausgaben sind die von der Kindertagespflegeperson gezahlten Beiträge zur Alterssicherung, Unfallversicherung und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung.

3. Betriebsausgabenpauschalen

a) Betriebsausgabenpauschale für betreute Kinder

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Tätigkeit als Kindertagespflegeperson wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben von den erzielten Einnahmen 300 Euro je Kind und Monat pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der Betriebsausgabenpauschale liegt eine wöchentliche Betreuungszeit von 40 Stunden zugrunde. Soweit die tatsächlich

vereinbarte Betreuungszeit hiervon abweicht, ist die Betriebsausgabenpauschale zeitanteilig nach der nachfolgenden Formel zu kürzen:

$300 \text{ Euro} \times \text{vereinbarte wöchentliche Betreuungszeit (max. 40 Stunden)} : (8 \text{ Stunden} \times 5 \text{ Tage} =) 40 \text{ Stunden}$.

Bei tageweiser Belegung von sogenannten Freihalteplätzen (vgl. Ausführungen unter b) ist die gegebenenfalls nach der obigen Formel gekürzte Betriebsausgabenpauschale von 300 Euro/Monat/Kind zeitanteilig (Zahl der belegten Tage/pauschal 20 Arbeitstagen im Monat) zu gewähren.

Für Zeiten, in denen die Kindertagespflegeperson verhindert ist, die vereinbarten Betreuungszeiten selbst zu absolvieren (z.B. aufgrund von Urlaub, Krankheit oder Fortbildung), kann die Betriebsausgabenpauschale nur dann abgezogen werden, wenn das Betreuungsgeld für diese Zeit weiter gezahlt wird.

b) Betriebsausgabenpauschale für Freihalteplätze

Werden der Kindertagespflegeperson nach § 23 SGB VIII laufende Geldleistungen für sog. Freihalteplätze gezahlt, die im Fall einer Krankheits-, Urlaubs- oder Fortbildungsververtretung einer anderen Kindertagespflegeperson kurzfristig belegt werden können, wird bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass anstelle der tatsächlichen Betriebsausgaben von den für den Freihalteplatz gezahlten Einnahmen 40 Euro je Freihalteplatz und Monat pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden. Bei Belegung der Freihalteplätze ist die Betriebsausgabenpauschale zeitanteilig (Verhältnis der Tage der Belegung des Freihalteplatzes im Monat zu pauschal 20 Arbeitstagen im Monat) zu kürzen.

c) Voraussetzungen für den Abzug der Betriebsausgabenpauschale

Findet die Betreuung im Haushalt der Personensorgeberechtigten oder in unentgeltlich zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten als selbständige Tätigkeit statt, können die Betriebsausgabenpauschalen nicht abgezogen werden. In diesen Fällen ist nur der Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben möglich.

Die Betriebsausgabenpauschalen dürfen nur bis zur Höhe der Betriebseinnahmen abgezogen werden.

Es können entweder die Betriebsausgabenpauschalen in Anspruch genommen oder die tatsächlichen Betriebsausgaben abgezogen werden. Neben den Betriebsausgabenpauschalen ist ein zusätzlicher Abzug tatsächlicher Betriebsausgaben damit nicht zulässig.

IV. Berechnungsbeispiel zur Ermittlung der Betriebsausgabenpauschalen

Eine Kindertagespflegeperson betreut im Jahr 01 4 Kinder. Zudem hält die Kindertagespflegeperson einen Freihalteplatz vor. Kind 1 wird von Januar bis Dezember für jeweils 40 Wochenstunden betreut. Kind 2 wird von Februar bis November für 20 Wochenstunden betreut. Im Juni wird Kind 2 für 3 Wochen krankheitsbedingt nicht betreut. Die Zahlungen des Trägers der öffentlichen Jugendhilfe bleiben jedoch unverändert. Kind 3 wird von August bis Dezember für 45 Wochenstunden betreut. Kind 4 wird von Januar bis Dezember betreut, jedoch nur an 2 Tagen in der Woche für jeweils 9 Stunden.

Der Freihalteplatz ist nur im November für 12 Tage für jeweils 6 Stunden (Kind 5) und im Dezember für 4 Tage für jeweils 8 Stunden (Kind 6) belegt.

Die Kindertagespflegeperson kann im Jahr 01 folgende Betriebsausgabenpauschalen geltend machen:

| Kind | Berechnung der Pauschale | Pauschale |
|--|--|------------|
| Kind 1 | 300 Euro x 12 Monate | 3.600 Euro |
| Kind 2 | 150 Euro (300 Euro x 20 Stunden vereinbarte wöchentliche Betreuungszeit/ 40 Stunden) x 10 Monate | 1.500 Euro |
| Kind 3 | 300 Euro x 5 Monate | 1.500 Euro |
| Kind 4 | 135 Euro (300 € x 18 Stunden vereinbarte wöchentliche Betreuungszeit/40 Stunden) x 12 Monate | 1.620 Euro |
| Kind 5 (Belegung Freihalteplatz im November) | 6/8 x 300 Euro x 12 Tage/ 20 Tagen | 135 Euro |
| Kind 6 (Belegung Freihalteplatz im Dezember) | 300 Euro x 4 Tage/20 Tagen | 60 Euro |
| Freihalteplatz | 40 Euro x 10 Monate (Januar bis Oktober) | 400 Euro |
| | 40 Euro x 8 Tage/20 Tage für November | 16 Euro |
| | 40 Euro x 16 Tage/20 Tage für Dezember | 32 Euro |

Im Jahr 01 kann die Kindertagespflegeperson insgesamt 8.863 Euro pauschal als Betriebsausgaben geltend machen.

V. Anwendungsregelungen

Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Die BMF-Schreiben vom 17.12.2007 (BStBl 2008 I S. 17), vom 17.12.2008 (BStBl 2009 I S. 15) und vom 20.5.2009 (BStBl I S. 642) werden aufgehoben.

4. Wirtschaftliche Zurechnung bei Wertpapiergeschäften

*(Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 18.8.2015 (I R 88/13, DB 2016 S. 82)
BMF-Schreiben vom 11.11.2016 - IV C 6 -5
2134/10/10003-02 [2016/1026048])*

Mit Urteil vom 18.8.2015 hat der BFH für Recht erkannt, dass das wirtschaftliche Eigentum an Aktien, die im Rahmen einer sog. "Wertpapierleihe" an den "Entleiher" zivilrechtlich übereignet wurden, ausnahmsweise beim "Verleiher" verbleiben könne, wenn die zivilrechtliche Position des "Entleihers" lediglich eine formale sei. Dies ergebe sich in dem der Entscheidung zu Grunde liegenden Fall aus den Bestimmungen der abgeschlossenen Leihverträge und der Art ihres Vollzugs. Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten beziehungsweise auf das BFH-Urteil vom 18.8.2015 für die wirtschaftliche Zurechnung bei Wertpapierleihen, Kassa-Geschäften und anderen Wertpapiergeschäften die folgenden Grundsätze:

I. Einordnung eines Wertpapierdarlehens ("Wertpapierleihe")

Bei der "Wertpapierleihe" handelt es sich um ein Sachdarlehen (vgl. BT-Drucksache 14/6040 S. 258). Durch den Sachdarlehensvertrag wird der Darlehensgeber verpflichtet, dem Darlehensnehmer eine vereinbarte vertretbare Sache zu überlassen. Der Darlehensnehmer ist zur Zahlung eines Darlehensentgelts und bei Fälligkeit zur Rückerstattung von Sachen gleicher Art, Güte und Menge verpflichtet. Die Wertpapiere werden gegen Leistung eines Entgelts zu vollem Eigentum und zu freier Verfügung (Übergang aller Rechte aus dem Papier, auch diejenigen Rechte zum Weiterverkauf oder zur Verpfändung) überlassen.

II. Wirtschaftliche Zurechnung

Im Grundsatz sind dem Darlehensnehmer als zivilrechtlichem Eigentümer die im Rahmen des Darlehens übereigneten Wertpapiere auch wirtschaftlich zuzurechnen (§ 39 Abs. 1 AO, Grundfall). Maßgeblich ist hierfür die Ausübung der tatsächlichen Herrschaft in der Weise, dass er den Darlehensgeber im Regelfall und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Bei Aktien erlangt der Darlehensnehmer wirtschaftliches Eigentum ab dem Zeitpunkt, von dem ab er nach dem Willen der Vertragspartner über die Wertpapiere verfügen kann, i.d.R. sobald Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten, insbesondere die mit Wertpapieren gemeinhin verbundenen Kursrisiken und -chancen, auf den Erwerber übergegangen sind. Ob im Ausnahmefall eine wirtschaftliche Zurechnung beim Darlehensnehmer ausbleibt, ist im Rahmen einer Gesamtschau zu überprüfen.

Kein Übergang wirtschaftlichen Eigentums (Ausnahmefall)

Trotz des Übergangs zivilrechtlichen Eigentums auf den Darlehensnehmer spricht für eine wirtschaftliche Zuordnung der Wertpapiere beim Darlehensgeber, wenn die Wertpapiere über einen kurzen Zeitraum über den Dividendenstichtag hinaus übertragen werden oder die Eigentümerposition des Darlehensnehmers im Rahmen einer Gesamtschau aus den nachfolgend aufgeführten Kriterien als eine rein formale erscheint; als ein kurzer Zeitraum über den Dividendenstichtag gilt in jedem Fall eine Haltedauer von weniger als 45 Tagen. Der Darlehensnehmer trägt in diesen Fällen die Beweislast dafür, dass ihm die Wertpapiere gleichwohl wirtschaftlich zuzurechnen sind. Nachfolgend aufgeführte Kriterien sind i.S. einer Gesamtschau heranzuziehen.

a) Bemessung des Gesamtentgelts

Gegen eine wirtschaftliche Zurechnung beim Darlehensnehmer spricht, wenn aus dem Wertpapiergeschäft ein Steuervorteil für die Parteien oder Dritte entsteht und das Gesamtentgelt für das Wertpapiergeschäft - unter Berücksichtigung auch solcher Geschäfte, die im sachlichen Zusammenhang mit dem Wertpapierleihgeschäft stehen - auch hieran bemessen ist.

b) Keine Liquiditätsvorteile beim Darlehensnehmer aus der Dividendenzahlung

Gegen eine wirtschaftliche Zurechnung beim Darlehensnehmer spricht, dass ihm durch das Geschäft auch kein Liquiditätsvorteil aus einer Vereinnahmung und Verausgabung der mit dem Wertpapiergeschäft getätigten Zahlungen entsteht. etwa weil diese zeit- und betragsgleich erfolgen.

c) Keine Ausübung von Stimmrechten

Gegen eine wirtschaftliche Zurechnung beim Darlehensnehmer spricht, wenn die Ausübung des Stimmrechts vertraglich ausgeschlossen oder eingeschränkt wurde, sodass der Darlehensnehmer aus dem "Leihgeschäft" keinen gesellschaftsrechtlichen Vorteil erlangt. Dies gilt auch, wenn es dem Darlehensnehmer auf die Ausübung der Stimmrechte nicht ankommt.

d) Schwache Rechtsposition des Darlehensnehmers

Gegen den Übergang wirtschaftlichen Eigentums spricht, wenn dem Darlehensnehmer jederzeit oder mit nur kurzer Frist (z.B. innerhalb von drei Bankarbeitstagen) die Rechtsposition aus dem Wertpapiervertrag entzogen werden kann (z.B. durch Kündigung).

Von einer schwachen Rechtsposition ist ferner auszugehen, wenn dem Darlehensnehmer aufgrund sonstiger vertraglicher Rechte des Darlehensgebers keine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung der Wertpapiere möglich ist.

Ungeachtet der Voraussetzungen a) - d) spricht für eine Zuordnung beim Darlehensnehmer, wenn er aus dem Wertpapiergeschäft und den damit zusammenhängenden Geschäften (siehe a)) vor Steuer einen wirtschaftlichen Vorteil (positive Vorsteuerrendite) zieht und das zivilrechtliche Eigentum vor dem Dividendenstichtag übergegangen ist.

III. Rechtsfolgen

1. Bilanzielle Betrachtung

In Ermangelung besonderer Regelungen gelten die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Danach hat der Kaufmann seine Vermögensgegenstände und seine Schulden in der Bilanz auszuweisen.

a) Wirtschaftliche Zurechnung beim Darlehensnehmer gemäß § 39 Abs. 1 AO

Mit der zivilrechtlichen Übertragung des Eigentums ist dem Darlehensnehmer im Grundfall die Darlehensvaluta steuerlich zuzurechnen; eine Zurechnung beim Darlehensgeber ist ausgeschlossen. Dadurch wird vermieden, dass die Wertpapiere bei einer anschließenden Übereignung durch den Darlehensnehmer an einen Dritten mehrfach - nämlich sowohl beim Darlehensgeber als auch bei einem Dritten - erfasst werden. Beim Darlehensgeber tritt an die Stelle der Wertpapiere eine Forderung auf Lieferung von Wertpapieren gleicher Art, Güte und Menge. Diese Sachforderung ist mit dem Buchwert der hingegebenen Wertpapiere anzusetzen. Eine Gewinnrealisierung aufgrund der gegebenenfalls in den Wertpapieren enthaltenen stillen Reserven (z.B. durch Kurssteigerungen) tritt durch diesen Aktivtausch nicht ein. Beim Entleiher steht dem Zugang der Wertpapiere eine Passivierung der Lieferverpflichtung gegenüber.

b) Wirtschaftliche Zurechnung beim Darlehensgeber gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO

Führt die Gesamtbetrachtung zum Ergebnis, die Wertpapiere trotz der zivilrechtlichen Übertragung wirtschaftlich dem Darlehensgeber zuzuordnen sind die Wertpapiere ununterbrochen in der Bilanz des Darlehensgebers auszuweisen. Die Dividende ist wirtschaftlich dem Darlehensgeber zuzurechnen und bei diesem zu besteuern.

2. Anrechnung der Kapitalertragsteuer (KapESt)

Im Hinblick auf den Einbehalt und die Anrechnung der KapESt gelten die allgemeinen Grundsätze. Die KapESt wird bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Darlehensnehmer auf die ESt oder die Kapitalsteuer angerechnet, wenn

- dem Darlehensnehmer die Aktien zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 5 EStG i.V.m. § 39 AO),
- die KapESt erhoben wurde (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG)

und

- der Steuerpflichtige seinem Veranlagungs-Finanzamt die Steuerbescheinigung im Original vorlegt (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG).

Bei beschränkt steuerpflichtigen Darlehensnehmern sind insbesondere die §§ 43b, 50 Abs. 2 und 50d EStG sowie § 32 KStG zu beachten.

3. Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO

Die Wertpapiere sind dem Darlehensnehmer auch dann nicht wirtschaftlich zuzurechnen, wenn die gewählte Gestaltung als missbräuchlich einzuordnen ist. Vom Fehlen eines wirtschaftlich vernünftigen Grundes für das Rechtsgeschäft und damit von Gestaltungsmissbrauch ist bei Wertpapiergeschäften auszugehen, deren Wirtschaftlichkeit im Wesentlichen in einem Steuervorteil besteht. Dies ist im Grundsatz nicht der Fall, wenn der Darlehensnehmer aus dem Wertpapiergeschäft und den damit zusammenhängenden Geschäften vor Steuer einen wirtschaftlichen Vorteil (positive Vorsteuerrendite) erzielt.

IV. Übertragung der Grundsätze auf andere Wertpapiergeschäfte

Die vorgenannten Grundsätze gelten entsprechend für andere Wertpapiergeschäfte, soweit das Wertminderungsrisiko nach einer Gesamtwürdigung der Umstände nicht übergegangen ist. Hierzu gehören insbesondere Repo-Geschäfte, Wertpapierpensionsgeschäfte i.S.d. § 340b HGB und Kassa-Geschäfte.

V. Anwendbarkeit

Das BMF-Schreiben ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Redaktionelle Hinweise:

- Volltext-Urteil online: R51189204; vgl. dazu auch Brandt, StR kompakt, DB1193562; zur Vorinstanz vgl. Kreft, StR kompakt, DB0648618;
- zu ertragsteuerlichen Fragen bei Wertpapierdarlehensgeschäften vgl. OFD Frankfurt/M. vom 17.2.2016, DB 2016 S. 862;
- zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums im Rahmen einer Wertpapierleihe vgl. Ditz/Tchervenjachki, DB 2016 S. 615 = DB1191792;
- zum erneut im Fokus des Gesetzgebers stehenden Dividendenstripping vgl. Kußmaul/Kloster, DB 2016 S. 849 = DB1196058.

5. Basiszinssatz nach § 247 BGB unverändert

Die Deutsche Bundesbank legt halbjährlich den Basiszinssatz nach § 247 BGB fest. Dieser beträgt zum 1.1.2017 unverändert - 0,88 %. Der Basiszinssatz wird jeweils zum 1.1. und zum 1.7. eines Jahres festgelegt und dient als Basis für die Berechnung des Zinssatzes für Verzugszinsen.