

# Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

40547 Düsseldorf  
Fritz-Vomfelde-Straße 6  
Telefon (0211) 52 35-01  
Telefax (0211) 52 35-100  
E-Mail: Duesseldorf@ES-Treuberater.de

70176 Stuttgart  
Rosenbergstraße 50/1  
Telefon (0711) 9 93 40-0  
Telefax (0711) 9 93 40-40  
E-Mail: Stuttgart@ES-Treuberater.de

April/Mai 2017

## Gesetzgebung

### 1. Bundesregierung legt Gesetzentwurf zur Modernisierung der Netzentgeltstruktur vor

Am 23.3.2017 debattierte der Bundestag über den von der Bundesregierung eingebrachten Gesetzentwurf zur Modernisierung der Netzentgeltstruktur (BT-Drucksache 18/11528). Der Gesetzentwurf wurde zur weiteren Beratung an den Ausschuss für Wirtschaft und Energie überwiesen.

Mit dem Gesetzentwurf sollen die Zahlung vermiedener Netzentgelte an Erzeugeranlagen eingefroren und schrittweise bis zum Jahr 2030 abgeschafft werden. Der gesetzlich geltende Rahmen für die Netzentgeltregulierung stammt im Kern aus dem Jahre 2005. Zur damaligen Zeit wurde der Strom in die höchste Spannungsebene eingespeist und über die Netze "nach unten" an die Letztverbraucher verteilt. Man ging davon aus, dass dezentrale Einspeiser die Infrastruktur entlasten würden.

Durch die zunehmende dezentrale Einspeisung werden mittlerweile zusätzliche Netzkosten verursacht und der Strom werde auch nicht mehr vor Ort verbraucht, sondern über die vorgelagerten Netze in den Markt gebracht, so die Bundesregierung.

Die bisherige Systematik führe zu Fehlanreizen, da die Netzentgelte der vorgelagerten Netz- oder Umspannebene eine der maßgeblichen Berechnungsgrundlagen für die vermiedenen Netzentgelte sind. Die Höhe der sich daraus ergebenden vermiedenen Netzentgelte sei ein unbeabsichtigter Anreizfaktor, da die Netze mit den höchsten Netzkosten nicht zwingend den höchsten Bedarf an dezentralen Anlagen haben.

Vorgesehen ist, eine Übergangsregelung zur schrittweisen Abschaffung der Zahlungen aus vermiedenen Netzentgelten. Die Zahlungen, die in die

Netzkosten einfließen und über die Netzentgelte finanziert werden, sollen auslaufen.

Für Erzeugungsanlagen, die ab dem 1.1.2021 und Anlagen mit volatiler Erzeugung, die ab 1.1.2018 in Betrieb genommen werden, sollen keine vermiedenen Netzentgelte mehr gezahlt werden. Für die übrigen Anlagen gibt es Übergangsfristen bis spätestens 2030.

### 2. Bundesregierung will Fotovoltaikanlagen auf Wohngebäuden fördern

Die Bundesregierung will Anreize für den Ausbau von Fotovoltaikanlagen auf Wohngebäuden schaffen. Am 18.5.2017 will der Bundestag über einen Gesetzentwurf in erster Lesung beraten und diesen in den Ausschuss für Wirtschaft und Energie überweisen.

Vorgesehen ist, Mieterstrom aus Solaranlagen auf Hausdächern nach dem EEG zu fördern. Pro Jahr sollen 500 Megawatt installierte Leistung gefördert werden. Die Förderung wird auf Wohngebäude begrenzt. Mindestens 40% der Gebäudefläche sollen Wohnfläche sein.

Zusätzlich zum Erlös aus dem Stromverkauf an die Mieter soll der Vermieter je nach Anlagengröße einen Zuschlag zwischen 3,81 Cent pro Kilowattstunde und 2,21 Cent pro Kilowattstunde erhalten. Der Strom, den die Mieter nicht abnehmen und ins Netz eingespeist wird, soll nach der Einspeisevergütung nach dem EEG vergütet werden.

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

### 3. Begünstigung von Erdgaskraftstoff soll verlängert werden

Der Bundestag hat am 23.3.2017 einen Entwurf eines zweiten Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes (BT-Drucks. 18/11493) an den federführenden Finanzausschuss verwiesen.

Vorgesehen ist, die Energiesteuermäßigung von Erdgaskraftstoff beizubehalten. Nach bisheriger Gesetzeslage läuft die Steuervergünstigung für komprimiertes und verflüssigtes Erdgas Ende 2018 aus. Der Deutsche Bundestag hatte die Bundesregierung beauftragt, einen Gesetzentwurf für eine Verlängerung der Vergünstigung vorzulegen. Vorgesehen ist, dass die Vergünstigung für Compressed Natural Gas (CNG) und für Liquefied Natural Gas Ende 2026 ausläuft aber bereits ab 2024 stufenweise abgebaut wird.

Die Europäische Kommission hat in den Jahren 2013 und 2014 die Regelungswerke zu den staatlichen Beihilfen überarbeitet oder neu gefasst, die die materiellen Voraussetzungen zur Zulässigkeit von Beihilfen regeln. Die Steuervergünstigungen sind regelmäßig als staatliche Beihilfen anzusehen und müssen daher die materiellen Voraussetzungen für die Zulässigkeit erfüllen. Das Gesetz soll an die entsprechenden Erfordernisse sowie an die neuere Rechtsprechung des EuGH angepasst werden.

Bisher ist in der Energiesteuerrichtlinie keine allgemeine Befreiung oder Ermäßigung von der Stromsteuer für Elektrofahrzeuge vorgesehen. Der Gesetzentwurf sieht eine Steuerbegünstigung für die Verwendung von Strom zum Antrieb für Elektrofahrzeuge vor. Vorgesehen ist auch eine Steuerbegünstigung für elektrisch betriebene Fahrzeuge im Personennahverkehr. Diese Steuerbegünstigung muss jedoch noch beihilferechtlich genehmigt werden und kann erst nach der Genehmigung in Kraft treten.

Das Gesetz soll am 1. Januar 2018 in Kraft treten.

In einer Anhörung im Finanzausschuss am 15.5.2017 wurde das Gesetzesvorhaben weitgehend begrüßt.

### 4. Bundestag verabschiedet Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken in Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

Der Bundestag hat am 27.4.2017 den Gesetzentwurf gegen schädliche Steuerpraktiken in Zusammenhang mit Rechteüberlassungen verabschiedet. Verabschiedet wurde die Fassung der Empfehlung des Finanzausschusses (BT-Drucks. 18/12128).

Mit dem vorliegenden Gesetz wird die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzzahlungen sowie Aufwendungen für Rechteüberlassungen einge-

schränkt. Die Einschränkung soll greifen, wenn die Erträge beim Empfänger nicht oder nur niedrig (unter 25%) besteuert werden. Eine schädliche Steuerpraxis soll bei fehlender substantieller Geschäftstätigkeit des Empfängers vorliegen ("Nexus-Ansatz"). Die Regelung greift nur bei Gestaltungen unter nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 Außensteuergesetz sowie bei Zwischenschaltungsfällen.

Die Höhe der abzugsfähigen Betriebsausgaben richtet sich nach der Ertragssteuerbelastung beim Empfänger.

Die Regelungen treten am Tag nach der Verkündung im Gesetzesblatt in Kraft.

### 5. Bundestag beschließt Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Am 27.4.2017 hat der Bundestag das Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz StUmgBG (BT-Drucks. 18/12127) in der Ausschussfassung beschlossen.

Aufgrund der durch Journalisten veröffentlichten "Panama Papers" entstand eine Diskussion über die Steuerumgehung durch Nutzung von (ausländischen) Domizilgesellschaften (Briefkastenfirmen). Die Gründung von Domizilgesellschaften ist zwar nicht per se illegal, jedoch dienen sie regelmäßig zur Verschleierung von Vermögensverhältnissen, Zahlungsströmen oder wirtschaftlicher Aktivitäten.

Mit diesem Gesetz sollen die Finanzbehörden mehr Möglichkeiten erhalten, solche Sachverhalte besser feststellen zu können. Ob eine "Drittstaat-Gesellschaft" eigene wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet oder nicht, soll unerheblich sein. Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sollen für alle "Drittstaat-Gesellschaften" gelten und sind daher nicht auf Geschäftsbeziehungen zu Domizilgesellschaften beschränkt.

Mit dem Gesetz sollen "herrschende" Geschäftsbeziehungen der inländischen Steuerpflichtigen transparent gemacht werden. "Herrschende Geschäftsbeziehungen" sind Geschäftsbeziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Gesellschaften (z.B. Personengesellschaften, Körperschaften) mit Sitz oder Geschäftsleitung in Staaten, die nicht Mitglieder der Europäischen Union oder der Europäischen Freihandelsassoziation sind.

Der Finanzausschuss hat noch weitere Änderungen in der Abgabenordnung, der Einkommensteuer, der Erbschaftsteuer und des Investmentsteuerreformgesetzes vorgeschlagen.

## Rechtsprechung

### 1. Unternehmereigenschaft bei Verpachtung eines Freizeitparks zu einem sehr geringen Entgelt

Eine Gemeinde (Klägerin) errichtete ein Sportzentrum, bestehend aus einer Dreifeldturnhalle, einem Verbindungsbau und einem Freizeitbad. Die Klägerin vermietete die Dreifeldturnhalle mit Gastronomiekomplex an die A-GmbH zu einem Mietzins von 900 Euro. Die Gemeinde hielt 100% der Anteile an der K-GmbH, die wiederum 100% der Anteile an der A-GmbH hielt. Rückwirkend zum 1.1.2008 übertrug die Gemeinde den Betrieb des Sportzentrums auf die A-GmbH. Sie verpflichtete sich, den handelsrechtlichen Verlust auszugleichen, im Übrigen sollte das Sportzentrum auf eigene Rechnung und in eigenem Namen von der A-GmbH betrieben werden. Nach Fertigstellung des Freizeitbads wurde auch dieser Betriebsteil auf die A-GmbH übertragen. Die monatliche Pacht für das gesamte Sportzentrum betrug 5.974,50 Euro, die Verlustausgleiche betragen 350 TEuro für 2008, 663 TEuro für 2009 und 639 TEuro für 2010. Die Klägerin machte aus der Errichtung einen Vorsteuerabzug geltend und behandelte die Mieten als umsatzsteuerpflichtige Umsätze. Das Finanzamt hob die zunächst erlassenen Umsatzsteuerbescheide wieder auf, da die Gemeinde hier keinen Betrieb gewerblicher Art unterhalten habe. Gegen die erfolgreiche Klage beim Finanzgericht legte das Finanzamt Revision ein.

Der Bundesfinanzhof sah die Revision mit Urteil vom 15.12.2016 (Az.: V R 44/15) als begründet an.

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts sei nur dann umsatzsteuerlicher Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen gemäß § 2 Abs. 1 UStG ausübe, die sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung heraushebe. An der unternehmerischen Tätigkeit fehle es, wenn die vereinnahmten Beiträge nur einen kleinen Teil der Kosten decken würden, so der EuGH. Werden, wie in dem EuGH-Urteil vom 12.5.2016 – C-520/14 (vgl. Treuberater Mai 2016, Seite 3890) nur 3% der Kosten durch die Einnahmen gedeckt, deute dieses Ungleichgewicht darauf hin, dass keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliege.

Das Gericht stellt klar, dass nach ständiger Rechtsprechung ein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes als Grundvoraussetzung die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG erfüllen muss.

Das Finanzgericht hat in einem zweiten Rechtsgang die Frage zu klären, ob solch ein Ungleichgewicht vorliegt oder ob die Einnahmen und die Kosten zu saldieren seien und daher kein Entgelt für die Nutzungsüberlassung besteht oder ob es sich um eine Beistellung der Klägerin zu einer von der A-GmbH bezogenen Betriebsführungsleistung

handelt. Dies würde ebenfalls keine Unternehmereigenschaft begründen.

Das Gericht weist darauf hin, dass bei der fehlenden Unternehmereigenschaft die Klägerin auch nicht umsatzsteuerlicher Organträger sein könne.

### 2. Erstmalige Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos bei einem BgA

Die Gemeinde (Klägerin) führt einen BgA Trinkwasserversorgung als Regiebetrieb ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Der BgA erzielte bis zum Jahr 2011 jährlich weniger als 350.000 Euro Umsatz und weniger als 30.000 Euro Gewinn. Der BgA wurde gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine GmbH zum 1.1.2012 eingebracht. Streitig ist die Höhe des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2011.

Mit Urteil vom 1.2.2017 (Az.: 201/2 K 1059/16) folgte das Finanzgericht Sachsen der Klage.

Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft hat am Ende jeden Jahres die nicht in ihr Nennkapital geleisteten Einlagen auf einem gesonderten Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto ist gesondert festzustellen. Der Feststellungsbescheid ist ein Grundlagenbescheid für das nachfolgende Veranlagungsjahr. Der BgA erzielte erstmals 2011 einen Gewinn über 30.000 Euro, so dass erstmals ein steuerliches Einlagekonto gesondert festzustellen war. Der letzte erlassene Bescheid über Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG betraf das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2006 mit einem Wert von null Euro. Dieser Bescheid ist kein Grundlagenbescheid für das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2011, da der Bescheid zum 31.12.2006 nur Grundlagenbescheid zum nachfolgenden Feststellungszeitpunkt sein kann.

Die Feststellungsbescheide zum 31.12.2006 haben daher keinen Einfluss auf die Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2011.

Zur Ermittlung ist das Einlagekonto zum Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren zum 1.1.2001 zu ermitteln. Grundsätzlich sei nach Auffassung des BFH auf Grundlage der gesetzlichen Regelung von einem Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos von 0 auszugehen bei Körperschaften, die erstmals zur Führung des Kontos verpflichtet sind. Der BFH beanstandet die Verfahrensweise der Finanzverwaltung jedoch nicht, bei der das gesamte im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandene Eigenkapital in das steuerliche Einlagekonto eingestellt wird, soweit es das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße übersteigt. Bei BgA sei regelmäßig nicht mehr feststellbar, ob das zum Zeitpunkt des

Systemwechsels vorhandene Eigenkapital aus Gewinnrücklagen oder Einlagen stamme. Diesem Anfangsbestand seien die Verluste aus den Jahren 2001 bis 2009 hinzuzurechnen. Der Gewinn 2010 mindert das Einlagekonto nicht, jedoch der Gewinn 2011, der erstmals die Grenze von 30.000 Euro überschritten hat.

### 3. OLG Dresden zur Rügepräklusion im Konzessionierungsverfahren

Die Klägerin war erfolgreiche Bieterin im Stromkonzessionierungsverfahren nach § 46 EnWG in vier Kommunen. Der Konzessionsvertrag wurde geschlossen, nachdem die unterlegenen Bieter durch ein Vorabinformationsschreiben informiert worden sind. Die Klägerin begehrte Auskünfte von dem Beklagten (einem unterlegenen Bieter) über Daten zu den Stromverteilnetzen in den Kommunen. Die Beklagte wendete ein, dass das Konzessionsverfahren nicht ordnungsgemäß durchgeführt worden sei. Die Beklagte hatte außergerichtliche Rügen erhoben und gegen drei der vier Kommunen einen einstweiligen Rechtsschutz beantragt, die jedoch abgelehnt worden waren. Eine Beschwerde hat die Beklagte hiergegen jedoch nicht erhoben.

Das Oberlandesgericht Dresden folgte mit Urteil vom 29.11.2016 (Az.: U 1/16 Kart) der Beklagten.

Das zugrunde liegende Konzessionsverfahren sei fehlerhaft gewesen und die Beklagte sei nicht präkludiert gewesen.

Das Kriterium der preisgünstigen Versorgung, insbesondere die Höhe der Netzentgelte, sei nicht in der Auswahlmatrix berücksichtigt. Das Ziel der Effizienz sei mit 3,9% insgesamt nur unzureichend gewichtet worden.

Grundsätzlich hätten die unterlegenen Bieter nach dem Vorabinformationsschreiben der Stadt noch ausreichend Möglichkeiten gehabt, ihre Rechte zu wahren. Die Beklagte hat keine Rechtsmittel gegen die Ablehnung des Antrags auf einstweiligen Rechtsschutz eingelegt. Dieses Versäumnis habe aber kein so hohes Gewicht, dass dadurch die bereits geschlossenen Verträge als wirksam anzusehen seien.

Als die Beklagte das Vorabinformationsschreiben erhielt, bestand in diesem Zeitpunkt noch keine gesicherte Rechtslage, was unter Rechtswahrung zu verstehen sei. Das Gericht hielt es für ausreichend, dass die Beklagte außergerichtliche Rügen angestrengt habe und einstweilige Verfügungen gegen drei der vier Gemeinden beantragt habe. Daher könne nicht von einer Untätigkeit zur Wahrung des Rechts ausgegangen werden.

### 4. Kein Gewerbebetrieb bei Vermietung eines Einkaufszentrums

Eine Kommanditgesellschaft (Klägerin) hat ein Einkaufszentrum mit einer Verkaufsfläche von ca. 30.000 qm errichtet und an 40 Mieter überlassen,

die ihrerseits dort Waren und Dienstleistungen anbieten. Die Mieter wurden verpflichtet, mit zwei weiteren Gesellschaften Verträge zu schließen, in denen die Besorgung des laufenden Betriebs, die Bewachung des Einkaufszentrums und der Parkplätze sowie die Reinigung des Einkaufszentrums sowie der Sanitäreinrichtungen und Sozialräume geregelt waren.

Das Finanzamt sah hier die private Vermögensverwaltung als überschritten an und erließ Gewerbesteuerbescheide gegen die Klägerin.

Mit Urteil vom 14.7.2016 (Az.: IV R 34/13) sah der Bundesfinanzhof die Klage als begründet an.

Für die Abgrenzung zwischen der privaten Vermögensverwaltung von einem Gewerbebetrieb sieht die Rechtsprechung folgende Kriterien vor. Es liegt eine Überschreitung der privaten Vermögensverwaltung vor, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung der Vermögenswerte i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt. Ob noch eine Tätigkeit in die private Vermögensverwaltung fällt, ist nicht einheitlich, sondern es sind die jeweils artspezifischen Besonderheiten zu beachten. Grundsätzlich ist die Vermietung einer Gewerbeimmobilie noch private Vermögensverwaltung. Erst wenn besondere Umstände hinzutreten, die der Tätigkeit als Ganzes das Gepräge einer gewerblichen Betätigung geben und die Gebrauchsüberlassung des Gegenstandes in den Hintergrund tritt, ist von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen.

Für die Beurteilung der vom Vermieter erbrachten zusätzlichen Leistungen kommt es auf die Art des Vermietungsobjekts an und ob die Zusatzleistungen überwiegend im Interesse des Vermieters stehen.

In dem hier vorliegenden Fall sah das Gericht die Zusatzleistungen als üblich an, so dass diese nicht zu einer gewerblichen Tätigkeit führen. Die Reinigung, Bewachung und Gestellung von sanitären Anlagen und Sozialräumen stehe im Interesse des Vermieters. Damit werde der Zweck verfolgt, das Gebäude zu schützen und die Kunden zu einer längeren Verweildauer in dem Gebäude anzuhelfen. Bei der Vermietung einer Gewerbeimmobilie dieser Art sind dies übliche Zusatzleistungen.

### 5. Anreizregulierung: Personalzusatzkosten eines verbundenen Dienstleisters

Streitig ist, ob bestimmte Personalzusatzkosten als dauerhaft nicht beeinflussbare Kostenanteile anerkannt werden. Die Klägerin betreibt mehrere Verteilernetze, die sie von ihrem Mutterunternehmen gepachtet hat. Die Tätigkeiten für die Netze werden zum großen Teil von Arbeitnehmern der Muttergesellschaft und von einer weiteren verbundenen Gesellschaft durchgeführt. Die Tätigkeiten beruhen auf Dienstleistungsverträgen.

Die Landesregulierungsbehörde hat im Rahmen der Festlegung der Erlösobergrenze für die zweite Regulierungsperiode bestimmte Personalzusatzkosten für Personal der verbundenen Unternehmen nicht als dauerhaft nicht beeinflussbare Kosten anerkannt.

Der Bundesgerichtshof hat mit Beschluss vom 18.10.2016 (Az.: EnVR 27/15) der Landesregulierungsbehörde recht gegeben.

Nach § 11 II 1 Nr. 9 ARegV sind nur solche Personalzusatzkosten als dauerhaft nicht beeinflussbar anzuerkennen, die beim Netzbetreiber selbst entstehen. Der Wortlaut des Gesetzes ist an dieser Stelle jedoch nicht eindeutig, weil es nicht ausführt, bei welchem Rechtsträger die Kosten entstehen müssen. Allerdings sprechen Sinn und Zweck des § 11 II 1 ARegV dafür, dass nur die beim Netzbetreiber direkt entstehenden Personalzusatzkosten als dauerhaft nicht beeinflussbar gelten.

## 6. Kurzhinweise

### 6.1. Neutralitätsgebot im Konzessionsverfahren

(Oberlandesgericht Celle, Urteil vom 26.1.2017 – 13 U 9/16)

Mitwirkungsverbote entsprechend dem Rechtsgedanken aus § 6 VgV erstrecken sich in Konzessionsverfahren nur auf Entscheidungen "in einem" Konzessionsvergabeverfahren, nicht jedoch auf vorgelagerte Zeiträume, wie z.B. ein früheres, abgebrochenes Konzessionsverfahren der Gemeinde, ein einem ersten Konzessionsverfahren nachgelagertes gerichtliches Verfahren über das (Nicht-)bestehen eines Netzherausgabeanspruches oder auf Verfahren, die andere Gebiete betreffen. Dies gilt auch für von der Gemeinde herangezogene Berater. Die Annahme eines Verstoßes gegen das Neutra-

litätsgebot bedarf konkreter Anhaltspunkte einer Voreingenommenheit.

Bei der Bewertung der Angebote ist es zulässig, vertragliche Informations-, Mitwirkungs-, Nachverhandlungs-, Konsultations- und Sanktionsrechte im Rahmen der Erfüllung der Ziele des § 1 EnWG zu berücksichtigen.

### 6.2. Dreijahreslösung für Preisanpassungen

(Bundesgerichtshof, Urteil vom 5.10.2016 – VIII ZR 241/15)

Wenn der Kunde bei langlaufenden Energielieferungsverträgen zunächst die Preiserhöhungen nicht beanstandet aber später für zurückliegende Zeiträume diese doch beanstandet, entsteht bei einer unwirksamen Preisanpassung oder bei einer unwirksamen Einbeziehung einer Preisanpassungsklausel eine Regelungslücke. Diese wird dadurch geschlossen, dass der Kunde drei Jahre nach Zugang der Jahresabrechnung, in der die Preiserhöhung erstmals zum Tragen kommt, Zeit hat, diese zu beanstanden ("Dreijahreslösung").

Auf die Gründe des Widerspruchs kommt es nicht an. Der Kunde muss die Unwirksamkeit der Preiserhöhung weder kennen noch rügen.

Der sich aus der "Dreijahreslösung" ergebende Preis ist der endgültige Preis und ersetzt den Anfangspreis.

Wenn der nach der "Dreijahreslösung" geltende Preis später unterschritten wird, braucht der Kunde in dem Zeitraum, in dem der Preis unterschritten wird, nur die geringen Entgelte zu zahlen.

## Sonderfragen

### 1. Umsatzsteuerliche Behandlung von Saunaleistungen in Schwimmbädern; Aufteilung eines Gesamtentgelts

(Bundesfinanzministerium, Schreiben vom 12.4.2017 – III C 2 S 7243/07/10002-03)

I.

Seit dem 1. Juli 2015 sind Saunaleistungen mit dem Regelsteuersatz zu besteuern (BMF-Schreiben vom 28. Oktober 2014, BStBl I S. 1439), während die unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbads verbundenen Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ermäßigt zu besteuern sind.

Werden in einem Schwimmbad oder einer ähnlichen Einrichtung neben der Gelegenheit zum Schwimmen weitere Leistungen (wie z. B. Nutzung von Sauna, Solarium oder Geräten zur Steigerung der Fitness) angeboten, gelten für die Aufteilung eines einheitlichen Gesamtentgelts auf die dem ermäßigten Steuersatz bzw. dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistungen folgende Grundsätze:

#### 1. Schwimmbad im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG

Nach Abschnitt 12.11 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 UStAE muss ein Schwimmbad im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG dazu bestimmt und geeignet sein, eine Gelegenheit zum Schwimmen zu bieten. Dies setzt

voraus, dass insbesondere die Wassertiefe und die Größe des Beckens das Schwimmen oder andere sportliche Betätigungen ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 28. August 2014, V R 24/13, BStBl 2015 II S. 194). Die sportliche Betätigung muss nicht auf einem bestimmten Niveau oder in einer bestimmten Art und Weise, etwa regelmäßig oder organisiert oder im Hinblick auf die Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen, ausgeübt werden.

Erfasst werden sowohl Hallen- als auch Freibäder. Es ist unerheblich, ob es sich um Freibäder an natürlichen Gewässern oder um solche mit künstlichem Wasserbecken handelt. Auch der konzessionierte Seebadestrand einer Kurverwaltung kann sich als Betrieb eines Schwimmbads darstellen (FG Schleswig-Holstein vom 19. Dezember 1984, IV 61/83, rkr., EFG 1985, 419). Hauptbestandteil einer derartigen Anlage sind Bereiche zum Baden, Schwimmen, Schwimmsport sowie für andere Wassersportarten wie Wasserball, Springen und Tauchen. Darüber hinaus können zusätzlich weitere Möglichkeiten für sportliche Betätigungen wie z. B. Tischtennisplatten, Fußballwiese, Beachvolleyballfeld angeboten werden, ohne den Charakter eines begünstigungsfähigen "Schwimmbads" zu beeinträchtigen.

## 2. Leistungsumfang und Bemessungsgrundlage

Ob es sich bei den neben der Gelegenheit zum Schwimmen angebotenen weiteren Leistungen (wie z. B. Nutzung von Sauna, Solarium oder Geräten zur Steigerung der Fitness) um selbständige, getrennt zu beurteilende Leistungen oder - zusammen mit der Schwimmbadnutzung - um eine einheitliche Leistung handelt, ist nach den allgemeinen Regelungen zur Einheitlichkeit der Leistung (vgl. Abschnitt 3.10 Abs. 2 und Abs. 3 UStAE) und unter Berücksichtigung der nachfolgenden Grundsätze zu beurteilen.

### a) Selbständige Leistungen

Wird in einem Schwimmbad neben der Gelegenheit zum Schwimmen zusätzlich die Nutzung einer Sauna angeboten, liegen in der Regel zwei selbständige Leistungen vor, die für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes getrennt zu beurteilen sind. Denn aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers sind die Saunaleistungen weder untrennbar mit den Schwimmbadleistungen verbunden, noch stellen sie ein Mittel dar, um diese unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Vielmehr behalten beide Leistungen für den Besucher - auch bei Entrichtung eines einheitlichen Gesamtentgelts - jeweils ihren eigenständigen Charakter und treten nicht hinter einer komplexen Gesamtleistung zurück.

Ein Indiz für die Annahme zweier selbständiger Leistungen ist neben der räumlichen Trennung von Sauna- und Schwimmbadbereich die Möglichkeit zur Überprüfung der tatsächlichen Nutzung der einzelnen Bereiche, z. B. durch mechanische oder elektronische Zugangskontrolle (Drehkreuz, Chip- armbänder).

Werden für die Schwimmbad- und Saunanutzung getrennte Einzelentgelte erhoben, ist stets vom Vorliegen eigenständig zu beurteilender Hauptleistungen auszugehen.

### **Beispiel 1:**

Ein Schwimmbad verkauft Eintrittsberechtigungen, die ausschließlich die Nutzung des Schwimmbads (18 €) oder die Nutzung der Sauna (20 €) erlauben.

#### Lösung:

Es werden zwei selbständige Leistungen erbracht. Die Umsätze aus den Eintrittsberechtigungen für das Schwimmbad (18 €) unterliegen dem ermäßigten Steuersatz. Die Umsätze aus den Eintrittsberechtigungen für die Sauna (20 €) sind dem Regelsteuersatz zu unterwerfen.

#### *Schwimmbadnutzung:*

$18 \text{ €} \times 100/107 = 16,82 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)  
 $16,82 \text{ €} \times 7 \% = 1,18 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

#### *Saunanutzung:*

$20 \text{ €} \times 100/119 = 16,81 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)  
 $16,81 \text{ €} \times 19 \% = 3,19 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

Liegen selbständige Hauptleistungen vor, die unterschiedlich zu besteuern sind, und wird für diese ein einheitliches Nutzungsentgelt erhoben, so ist das Entgelt auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen. Dabei hat der Unternehmer grundsätzlich die einfachstmögliche sachgerechte Aufteilungs- methode zu wählen. Bestehen mehrere sachgerechte, gleich einfache Aufteilungsmethoden, kann der Unternehmer zwischen diesen Methoden frei wählen. Bietet der Unternehmer die im Rahmen des Gesamtverkaufspreises erbrachten Leistungen auch einzeln an, ist das Entgelt grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen (vgl. Abschnitt 10.1 Abs. 11 Sätze 1 bis 4 UStAE). Die Aufteilung nach den betrieblichen Kosten ist keine gleich einfache Aufteilungsmethode und danach nicht zulässig (vgl. Abschnitt 10.1 Abs. 11 Sätze 5 und 6 UStAE). Die Aufteilung auf die unterschiedlichen Leistungen darf zudem nicht missbräuchlich im Sinne des § 42 AO sein.

### **Beispiel 2:**

Ein Schwimmbad verkauft zusätzlich zu den im Beispiel 1 genannten Eintrittsberechtigungen auch solche, die den Kunden den Zutritt zu dem gesamten Schwimmbad- und Saunabereich erlauben, also die Nutzung beider Bereiche (23 €). Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

#### Lösung:

Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegen zwei selbständige Leistungen vor, die lediglich zu einem einheitlichen Entgelt angeboten werden. Das einheitliche Entgelt ist nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise wie folgt aufzuteilen:

$18 \text{ €}$  zu  $20 \text{ €} = 47 \%$  (Schwimmbad) zu  $53 \%$  (Sauna)

$23 \text{ €} \times 47 \% = 10,81 \text{ €}$  (Preisanteil Schwimmbad)

$23 \text{ €} \times 53 \% = 12,19 \text{ €}$  (Preisanteil Sauna)

#### *Schwimmbadnutzung:*

$10,81 \text{ €} \times 100/107 = 10,10 \text{ €}$  (Bemessungsgrund-

lage)  
 $10,10 \text{ €} \times 7 \% = 0,71 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)  
 Saunanutzung:  
 $12,19 \text{ €} \times 100/119 = 10,24 \text{ €}$  (Bemessungsgrund-  
 lage)  
 $10,24 \text{ €} \times 19 \% = 1,95 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

**Beispiel 3:**

Ein Schwimmbad verkauft Eintrittsberechtigungen, die ausschließlich die Nutzung des Schwimmbads (18 €) oder die Nutzung der Sauna (10 €) erlauben. Außerdem besteht die Möglichkeit, im Fall der Nutzung des Schwimmbads durch Aufzahlung von 5 € auch die Sauna zu nutzen. Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

Lösung:

Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegen zwei selbständige Leistungen vor, die im Fall der Aufzahlung für die Saunanutzung zu einem einheitlichen Entgelt angeboten werden. Das einheitliche Entgelt ist nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen:

Einheitliches Entgelt:  $18 \text{ €} + 5 \text{ €} = 23 \text{ €}$   
 $18 \text{ €}$  zu  $10 \text{ €} = 64 \%$  (Schwimmbad) zu  $36 \%$  (Sauna)

$23 \text{ €} \times 64 \% = 14,72 \text{ €}$  (Preisanteil Schwimmbad)

$23 \text{ €} \times 36 \% = 8,28 \text{ €}$  (Preisanteil Sauna)

Schwimmbadnutzung:

$14,72 \text{ €} \times 100/107 = 13,76 \text{ €}$  (Bemessungsgrund-  
 lage)

$13,76 \text{ €} \times 7 \% = 0,96 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

Saunanutzung:

$8,28 \text{ €} \times 100/119 = 6,96 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)

$6,96 \text{ €} \times 19 \% = 1,32 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

Sofern die Nutzung der Sauna nur durch Zahlung eines Aufschlags auf den ohnehin zu entrichtenden Eintritt für das Schwimmbad möglich ist, können die Beträge den Leistungen eindeutig zugeordnet werden, so dass es keiner Aufteilung bedarf.

**Beispiel 4:**

Ein Schwimmbad mit einem Saunabereich bietet nur Eintrittsberechtigungen für das Schwimmbad (18 €) an und verlangt für die Nutzung des Saunabereichs einen zusätzlichen Aufzahlungsbetrag (5 €). Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

Lösung:

Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegen zwei selbständige Leistungen vor. Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise ist nicht erforderlich, da die Eintrittsgelder eindeutig zugeordnet werden können. Der zusätzlich für die Sauna zu zahlende Betrag (5 €) unterliegt dem Regelsteuersatz.

Schwimmbadnutzung:

$18 \text{ €} \times 100/107 = 16,82 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)

$16,82 \text{ €} \times 7 \% = 1,18 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

Saunanutzung:

$5 \text{ €} \times 100/119 = 4,20 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)

$4,20 \text{ €} \times 19 \% = 0,80 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

Auch bei folgender Fallgestaltung können die

Beträge den Leistungen eindeutig zugeordnet werden, so dass es keiner Aufteilung bedarf.

**Beispiel 5:**

Ein Schwimmbad verkauft Eintrittsberechtigungen für die Sauna (16 €). Diese berechtigen auch zur Nutzung des Schwimmbads. Daneben werden Eintrittsberechtigungen für 5 € verkauft, die nur die Nutzung des Schwimmbads erlauben. Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

Lösung:

Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegen zwei selbständige Leistungen vor. Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise ist nicht erforderlich, da die Eintrittsgelder (Schwimmbad 5 €, Sauna 11 €) eindeutig zugeordnet werden können.

Schwimmbadnutzung:

$5 \text{ €} \times 100/107 = 4,67 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)

$4,67 \text{ €} \times 7 \% = 0,33 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

Saunanutzung:

$11 \text{ €} \times 100/119 = 9,24 \text{ €}$  (Bemessungsgrundlage)

$9,24 \text{ €} \times 19 \% = 1,76 \text{ €}$  (Umsatzsteuer)

**b) Einheitliche Leistung**

Eine einheitliche, nicht aufteilbare Leistung ist anzunehmen, wenn deren einzelne Faktoren so ineinandergreifen, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten. Entscheidend ist der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen. Besteht der wirtschaftliche Gehalt der Leistungen z. B. in der Bereitstellung der Nutzung sämtlicher Leistungen eines Sport- und Freizeitzentrums, so erwirbt der Leistungsempfänger das Recht, dieses Angebot in seiner Gesamtheit in Anspruch zu nehmen. Dabei ist unerheblich, ob und in welchem Umfang der Leistungsempfänger die ihm zur Verfügung gestellten Einrichtungen und Leistungen auch tatsächlich in Anspruch nimmt. In diesem Fall liegt eine einheitliche Leistung vor, die durch die Möglichkeit, alle Einrichtungen zu nutzen, geprägt wird (BFH-Urteil vom 8. September 1994, V R 88/92, BStBl II S. 959, Rn. 16).

Im Fall einer solchen Leistung eigener Art ist das gesamte Nutzungsentgelt mit dem Regelsteuersatz zu versteuern.

**Beispiel 6:**

Ein Schwimmbad verkauft ausschließlich Eintrittsberechtigungen, die den Kunden den freien Zutritt zum gesamten Schwimmbad- und Saunabereich erlauben (23 €). Es besteht keine Zugangskontrolle zwischen beiden Bereichen.

Lösung:

In diesem Fall erwirbt der Leistungsempfänger das Recht, sämtliche Leistungsangebote der Schwimmbad- und Saunaeinrichtung als Ganzes zu nutzen. Nach den vorgenannten Grundsätzen liegt eine Leistung eigener Art vor, die dem Regelsteuersatz unterliegt.

Im Einzelfall kann jedoch eine einheitliche Leistung insgesamt ermäßigt zu besteuern sein, wenn aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers der dominie-

rende Bestandteil dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

**Beispiel 7:**

Ein Schwimmbad bietet neben einer Gelegenheit zum Schwimmen zusätzlich die Nutzung einer kleinen Saunakabine, einer Dampfgrotte o.ä. an. Ein gesonderter Eintrittspreis wird hierfür nicht erhoben und es besteht keine Zugangskontrolle.

Lösung: Die ermäßigt zu besteuernende Leistung (Bereitstellung einer Gelegenheit zum Schwimmen) stellt in diesem Fall den dominierenden Bestandteil der einheitlichen Leistung dar, so dass auch die einheitliche Leistung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

II.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I Seite 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 21. März 2017 - III C 3 - S 7359/16/10003 (2017/0254785), BStBl I S. 482, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. In Abschnitt 3.10 Abs. 6 Nr. 15 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt und folgende Nr. 16 angefügt:

"16. zur Aufteilung eines Gesamtentgelts für die Nutzung von Saunaleistungen in Schwimmbädern vgl. BMF-Schreiben vom XX. XX. XXXX, BStBl I S. ...."

2. In Abschnitt 12.11 Abs. 1 werden die Sätze 5 und 6 wie folgt gefasst:

"<sup>5</sup>Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG scheidet aus, wenn die Überlassung des Schwimmbads mit weiteren, nicht begünstigten Einrichtungen im Rahmen einer eigenständigen Leistung besonderer Art erfolgt (vgl. BMF-Schreiben vom XX. XX. XXXX, BStBl I S. ... und BFH-Urteil vom 8. 9. 1994, V R 88/92, BStBl II S. 959)."

Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

## **2. Umsatzsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Wertabgabe von Sachspenden**

*(Oberfinanzdirektion Niedersachsen, Verfügung vom 27.3.2017 – S7109 – 31 – ST 171)*

Sachspenden unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die Umsatzbesteuerung dient der Kompensation des vorangegangenen Vorsteuerabzugs und verhindert einen systemwidrigen unversteuerten Letztverbrauch.

Die Bemessungsgrundlage einer Sachspende bestimmt sich nicht nach den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern nach dem fiktiven Einkaufspreis im Zeitpunkt der Spende. Das gilt auch für im Unternehmen selbst

hergestellte Gegenstände (Abschn. 10.6 Abs. 1 Satz 3 UStAE). Spendet ein Unternehmer Waren, die nicht mehr verkäuflich sind, wird der Wert naturgemäß gegen 0 EUR tendieren. Solche Waren sind zum Beispiel Lebensmittel, die kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen und Frischwaren, wie Obst und Gemüse mit Mängeln (s. Tz. III Nr. 2 USt-Kartei S 7100 Karte 4 zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Behandlung der Tafeln).

Auch bei Artikeln im Non-Food-Bereich kann sich eine Verkaufsunfähigkeit ergeben. Dies könnte zum Beispiel der Fall sein, wenn die Waren aufgrund eines Verpackungsfehlers, einer Falschetikettierung o. ä. vernichtet werden müssten oder aufgrund von erheblichen Materialfehlern nur schwer zu verkaufen sind. Hier ist ein entsprechend geringer Marktpreis als Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen. In diesen Fällen wird entweder keine oder nur eine geringfügige Umsatzsteuer entstehen.

## **3. BMF ruft FinTechRat ins Leben**

Das Bundesministerium der Finanzen hat am 22.3.2017 den FinTechRat gegründet. Durch Fortschritte in der Informations- und Kommunikationstechnologie werden neue Geschäftsmodelle bezüglich Digitaler Finanztechnologien ermöglicht. Darüber hinaus werden dadurch Wertschöpfungsketten verändert und neue Verbreitungskanäle geschaffen. Diese Veränderungen sollen durch Experten für das BMF beobachtet und begleitet werden.

Der FinTechRat soll zu Fragen der Informationstechnologischen Entwicklung und zu deren Chancen und Risiken das BMF beraten.

Der Rat setzt sich aus 20 Mitgliedern zusammen, die Banken und Versicherungen vertreten und aus Wissenschaftlern, die im Bereich der Digitalisierung des Finanzsektors forschen.