

# Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

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

70176 Stuttgart  
Rosenbergstraße 50/1  
(0211) 52 35-01 Telefon (0711) 9 93 40-0  
Telefax (0711) 9 93 40-40  
E-Mail: Stuttgart@ES-Treuberater.de

Februar/März 2018

## Gesetzgebung

### 1. Bessere Abschreibung für digitale Wirtschaftsgüter gefordert

Die FDP-Fraktion hat beantragt, die Abschreibungsmöglichkeiten bei digitalen Wirtschaftsgütern zu verbessern (BT-Drucksache 19/959). Am 01.03.2018 überwies der Bundestag den Antrag zur weiteren Beratung an den Finanzausschuss.

Mit dem Antrag soll die Bundesregierung aufgefordert werden, sich mit den Ländern für eine Überarbeitung der Abschreibungsvorschriften einzusetzen. Für digitale Investitionsgüter, die der digitalen Transformation dienen, sowie für die Einführung betriebswirtschaftlicher Software-Systeme soll die maximale Nutzungsdauer von drei Jahren eingeführt werden. Die Nutzungsdauer von sonstigen betrieblich genutzten Computerprogrammen oder Software soll einheitlich drei Jahre betragen. Damit entfielen die unterschiedliche Abschreibungsdauer von Standard-Software und Individualsoftware.

Die Abschreibung auf geringwertige Wirtschaftsgüter solle auf digitale Innovationsgüter ausgedehnt werden und befristet für diese Güter bis zum einem Betrag von 2.000 Euro möglich sein.

### 2. Intelligente Stromzähler: Start der Umrüstung weiter unklar

Es ist weiterhin unklar, wann mit dem Einbau intelligenter Stromzähler für Haushalte begonnen wird (BT-Drucksache 19/494). In einer Antwort auf eine kleine Anfrage der Fraktion Die Linke führte die Bundesregierung aus, dass derzeit die technische Möglichkeit zum Einbau intelligenter Messsysteme noch nicht vorliege. Es müssten erst drei voneinander unabhängige Anbieter solche Messsysteme anbieten, die das Anforderungsprofil vollumfänglich erfüllen. Erst dann könne das Bundesamt für

Sicherheit in der Informationstechnik die Freigabe zum Einbau erteilen.

### 3. Bundesrat fordert Rechtssicherheit für KWK-Neuanlagen bezüglich der Höhe der EEG-Umlage für Eigenstromnutzung

Mit einer Entschließung des Bundesrats vom 02.03.2018 (BR-Drucksache: 23/18) fordert der Bundesrat, eine Rechtssicherheit für KWK-Anlagen bei der Höhe der EEG-Umlage für Eigenstromnutzung zu gewährleisten.

Ende 2017 ist die Genehmigung der Beihilfen für EEG- und KWK-Anlagen in der Eigenstromversorgung ausgelaufen. Für Bestandsanlagen wurde im Dezember 2017 eine neue Genehmigung durch die Kommission erteilt. KWK-Anlagen, deren Inbetriebnahme ab dem 01.08.2014 erfolgte, sind jedoch von der neuen Genehmigung nicht erfasst. Bei diesen Anlagen, die bisher privilegiert waren, muss ab dem 01.01.2018 die volle EEG-Umlage gezahlt werden.

Der Bundesrat bittet daher die Bundesregierung, ihre Gespräche mit der Kommission zügig mit dem Ziel fortzusetzen, die Rechtssicherheit und die wirtschaftliche Grundlage für KWK-Anlagen in der Eigenstromversorgung schnellstmöglich zu gewährleisten. Dabei sollen die KWK-Neuanlagen, die nach dem 01.08.2014 in Betrieb gegangen sind, im Rahmen des geltenden Beihilferechts auch weiterhin anteilig von der EEG-Umlage befreit werden. Dies solle vor allem für die Anlagen gelten, die bis Ende 2018 in Betrieb gehen.

Die Bundesregierung solle sich für ein rückwirkendes Inkrafttreten einer solchen Regelung für hocheffiziente KWK-Anlagen ab dem 01.01.2018 einsetzen.

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

Darüber hinaus fordert der Bundesrat, dass zur Sicherstellung von kostengünstigem Strom, der regulatorische Rahmen für KWK-Neuanlagen insgesamt neu justiert und beihilferechtlich abgesichert wird, damit bestehende Energieeffizienzpotenziale gehoben und Industriestandorte in Deutschland gesichert werden können.

#### 4. Bundesrat diskutiert über Änderungen bei der Windenergie

Auf seiner Sitzung am 02.02.2018 hat der Bundesrat einen Antrag Niedersachsens zur Änderung des EEG in die Fachausschüsse überwiesen.

Das Ausschreibungsvolumen für Windenergie soll gemäß dem Antrag 2018 einmalig um 2.000 Megawatt erhöht werden. Darüber hinaus bringt der Bundesrat einen Gesetzentwurf zur Änderung des EEG in den Bundestag ein. Bestehende Sonderregelungen für Bürgerenergiegesellschaften sollen für 2018 und das erste Halbjahr 2019 ausgesetzt werden. Bürgerenergiegesellschaften dürfen bereits vor Erteilung der Anlagengenehmigung ein Gebot abgeben und haben zwei Jahre länger Zeit, das Projekt zu realisieren. Da diese Ausnahme der Regelfall geworden ist, fürchtet der Bundesrat für 2019 und 2020 eine "Zubaulücke" und schlägt daher vor, dass in den nächsten zwei Jahren nur Projekte mit vorhandener Anlagengenehmigung an der Ausschreibung teilnehmen dürfen.

## Rechtsprechung

### 1. Vergabe einer Konzession für ein Stromverteilernetz

Die Beklagte hat die Konzession für ein Stromverteilernetz neu ausgeschrieben. Die Klägerin beteiligte sich neben weiteren Bietern an der Ausschreibung. Die Beklagte teilte der Klägerin mit, dass sie sich für einen anderen Bieter entschieden habe. Die Klägerin beantragte Akteneinsicht und rügte eine Teilschwärzung des Auswertungsvermerks sowie das Fehlen der Bewertung des Bieters, der den Zuschlag erhalten soll. Dies wurde von der Beklagten abgelehnt. Daraufhin beantragte die Klägerin eine einstweilige Verfügung, dass die Beklagte der Abschluss eines Wegenutzungsvertrags über den Betrieb des Stromverteilernetzes mit dem Bieter, der das Verfahren gewonnen hat, untersagt. Die Klägerin obsiegte zwar vor dem Landgericht Wiesbaden, unterlag jedoch im Berufungsverfahren vor dem Oberlandesgericht Frankfurt durch Urteil vom 03.11.2017, Az.: 11 U 51/17 (Kart).

Gerügt wurde die Gewichtung der Auswahlkriterien. Das Unterkriterium "Umweltverträglichkeit" sei mit 8% zu niedrig und das Hauptkriterium Konzessionsvertrag mit 30% zu hoch gewichtet worden. Diese Gewichtung beanstandete das Gericht jedoch nicht. Der bei der Bestimmung der Kriterien bestehende Entscheidungsspielraum der Gemeinde wird erst dort überschritten, wo die Bedeutung eines Kriteriums in der Ausschreibungsgewichtung so grundlegend von dessen Bedeutung nach den energiewirtschaftsrechtlichen Zielsetzungen abweicht, dass daraus eine Verkennung des Kriteriums offenkundig wird, weil von einer angemessenen Bewertung auch im Lichte des Ermessensspielraums nicht mehr ausgegangen werden kann. Der Musterkriterienkatalog der Energiekartellbehörde Baden-Württemberg sieht für das Kriterium "Umweltverträgliche Versorgung der Allgemeinheit" eine Gewichtung von 20%-30% und für "Konzessionsvertrag" eine Gewichtung von 10%-15% vor. Der Musterkriterienkatalog der niedersächsischen Landeskartellbehörde sehe für Umweltverträglichkeit eine Gewichtung von 6% bis 10% vor. Eine Gewichtung des Konzessionsvertrags mit 30% wird im gemein-

samen Leitfaden von Bundeskartellamt und Bundesnetzagentur als "Safe Harbour" bezeichnet, gemäß des niedersächsischen Leitfadens soll eine Gewichtung von 49% noch zulässig sein. Die Musterkriterienkataloge geben lediglich einen Orientierungswert an.

Das Kriterium "Aktuelle Netzentgelte" hält das Gericht für zulässig, da das Kriterium "zukünftige Netzentgelte" ebenfalls zulässig, wenn nicht sogar geboten sei und die zukünftigen Netzentgelte im Gegensatz zu den aktuellen Netzentgelten mit einer Schätzungsgenauigkeit behaftet sind.

Auch eine Chance of control-Klausel ist nicht zu beanstanden. Die Beklagte hat ein Sonderkündigungsrecht mit einer Frist von 24 Monaten für den Fall, dass nach Abschluss der Konzessionsvereinbarung ein Unternehmen neu einen beherrschenden Einfluss auf den Elektrizitätsverteilernetzbetreiber ausüben kann. Damit soll der Gemeinde die Möglichkeit gegeben werden, auf eine Änderung der wirtschaftlichen Identität des Vertragspartners reagieren zu können. Diese Regelung sei auch nicht diskriminierend.

### 2. Tochtergesellschaft als öffentlicher Auftraggeber?

Die VLRD ist eine Handelsgesellschaft mit Sitz in Litauen, die im Rahmen der Umstrukturierung der staatlichen litauischen Eisenbahngesellschaft gegründet worden ist. Die Eisenbahngesellschaft hält 100% der Anteile an der VLRD. Der Unternehmenszweck der VLRD ist insbesondere die Herstellung und Instandhaltung von elektrischen Lokomotiven, Waggons und elektrischen Triebfahrzeugen. Ihr größter Kunde ist ihre Gesellschafterin, die Eisenbahngesellschaft. Die VLRD nahm eine vereinfachte offene Ausschreibung zur Beschaffung von Eisenmetallstäben vor. Die Klägerin gab ein Angebot ab und erhielt einen Teil des Auftrags. Sie beehrte eine erneute Ausschreibung des Auftrags im Einklang mit den Vorschriften des Gesetzes über das öffentliche

Auftragswesen der Republik Litauen, da VLRD ein öffentlicher Auftraggeber sei. Dem EuGH wurde die Frage vorgelegt, ob eine Tochtergesellschaft, die von einem öffentlichen Auftraggeber gegründet worden ist und die sowohl aufgrund von Inhouse-Geschäften für den öffentlichen Auftraggeber als auch im freien Wettbewerb tätig wird, als öffentlicher Auftraggeber anzusehen ist.

Der Europäische Gerichtshof nimmt mit Urteil vom 05.10.2017, Az.: C 567/15 wie folgt Stellung:

Unstreitig ist, dass die litauische Eisenbahngesellschaft, als Einrichtung des öffentlichen Rechts und daher als öffentlicher Auftraggeber einzuordnen ist. Eine Einrichtung des öffentlichen Rechts liegt vor, wenn die Einrichtung zu dem besonderen Zweck gegründet wurde, im Allgemeininteresse liegende Aufgaben nicht gewerblicher Art zu erfüllen, eine Rechtspersönlichkeit besitzt und drittens überwiegend vom Staat, oder anderen Einrichtungen des öffentlichen Rechts finanziert wird, und deren Leitung untersteht. Die VLRD hat eine Rechtspersönlichkeit und wird durch die Muttergesellschaft kontrolliert. Zu prüfen war jedoch, ob die VLRD eine Einrichtung ist, die zu dem besonderen Zweck gegründet wurde, im Allgemeininteresse liegende Aufgaben nicht gewerblicher Art zu erfüllen. Diese Anforderung muss von der VLRD selbst erfüllt werden. Allein die Tatsache, dass ein öffentlicher Auftraggeber eine Tochtergesellschaft gründet, führt noch nicht dazu, dass auch die Tochtergesellschaft als öffentlicher Auftraggeber einzustufen ist.

Die VLRD wurde im Rahmen der Umstrukturierung der Eisenbahngesellschaft gegründet. Sowohl die Gründung als auch die Tätigkeit der VLRD sind darauf gerichtet, die Aufgaben ihrer Gründerin zu erfüllen, nämlich im Allgemeininteresse liegende Aufgaben. Die Herstellung und Instandhaltung von Lokomotiven und Schienenfahrzeugen sowie die Erbringung der Dienstleistungen an die Eisenbahngesellschaft sind offenkundig erforderliche Tätigkeiten, damit die Eisenbahngesellschaft ihrerseits ihre im Allgemeininteresse liegenden Aufgaben erfüllen kann.

Ob dies tatsächlich so ist, ist durch das vorliegende Gericht zu prüfen. Unerheblich ist dabei, dass die VLRD neben den Dienstleistungen an ihre Gesellschafterin auch Dienstleistungen mit Gewinnerzielungsabsicht auf dem freien Markt erbringt. Im zweiten Schritt hat das Gericht zu prüfen, ob die Tätigkeiten für die Eisenbahngesellschaft gewerblich oder nicht gewerblich sind. Wenn eine Einrichtung hinsichtlich der Tätigkeiten zur Erfüllung von im Allgemeininteresse liegenden Aufgaben unter normalen Marktbedingungen tätig ist, Gewinnerzielungsabsicht hat und die mit diesen Tätigkeiten verbundenen Verluste trägt, ist es eher unwahrscheinlich, dass die Aufgaben nicht gewerblicher Art sind. Ein entwickelter Wettbewerb allein lässt jedoch auch nicht den Schluss zu, dass keine im Allgemeininteresse liegende Aufgabe nicht gewerblicher Art vorliegt. Darüber hat jedoch das vorliegende Gericht zu entscheiden.

### 3. Personalzusatzkosten als dauerhaft nicht beeinflussbare Kostenanteile

Die Betroffene betreibt ein Gasverteilnetz, welches sie von ihrer alleinigen Gesellschafterin gepachtet hat. Die Verpächterin stellt auf Grundlage eines Personalüberleitungsvertrags zusätzlich einen großen Teil des Personals, welches bei der Betroffenen beschäftigt ist.

Streitig ist die Höhe der Erlösobergrenze für die zweite Regulierungsperiode. Zum einen wird beanstandet, dass der passive Bilanzausgleichsposten als Abzugskapital behandelt wird und zum anderen, dass bestimmte Personalkosten nicht als dauerhaft nicht beeinflussbare Kostenanteile angesehen werden.

Der Bundesgerichtshof entschied durch Urteil vom 17.10.2017, Az.: EnVR 23/16 folgendermaßen:

Der passive Bilanzausgleichsposten ist als zinslos zur Verfügung stehendes Kapital im Sinne von § 7 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 Nr. 5 GasNEV zu werten, was vom BGH bereits so entschieden ist. Bilanzausgleichsposten sind zu bilden, wenn sich bei der Erstellung einer Bilanz für einen einzelnen Tätigkeitsbereich unterschiedliche Werte auf der Aktiv- und der Passivseite ergeben. Ein passiver Ausgleichsposten ist zu bilden, wenn die Summe der einem Tätigkeitsbereich zugeordneten Aktiva die Summe der ihm zugeordneten Passiva übersteigt. Daher ist ein passiver Ausgleichsposten eine Verbindlichkeit im Sinne von § 7 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 GasNEV. Unter diese Vorschrift fallen nicht nur als Verbindlichkeiten ausgewiesene Forderungen von Dritten, sondern vielmehr auch ein kalkulatorischer Passivposten, der sich daraus ergibt, dass das Unternehmen in verschiedenen Bereichen tätig ist und für einzelne Tätigkeitsbereiche gesonderte Bilanzen erstellt.

Bestimmte Kosten, die der Betroffene aufgrund des Personalüberleitungsvertrags für die bei ihm tätigen, aber bei der Verpächterin angestellten Mitarbeiter trägt, sind als dauerhaft nicht beeinflussbare Kosten zu werten. Grundsätzlich betrifft die Regelung in § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9, 10 und 11 ARegV nur Kosten für Mitarbeiter, die unmittelbar bei dem Netzbetreiber im Beschäftigungsverhältnis stehen. Eine Auslegung der Vorschrift am Regelungszweck spreche jedoch auch dafür, die Kosten für Arbeitnehmer aus einer Arbeitnehmerüberlassung anzuerkennen. Die Regelung knüpft an eine rechtliche Beziehung an, also die Kosten auf einer betrieblichen oder tarifvertraglichen Vereinbarung beruhen müssen, so dass zwischen der Vereinbarung und der Kostenbelastung des Netzbetreibers ein rechtlicher Zusammenhang bestehen muss. Es sei jedoch nicht zwingend, dass der Netzbetreiber an der betrieblichen oder tarifvertraglichen Vereinbarung auch Vertragspartner sein müsse. Ausreichend sei, wenn der Netzbetreiber die Kosten aus dieser Vereinbarung aus einem anderen Rechtsgrund zu tragen habe. Ob ein Zusammenhang besteht, sei nach wirtschaftlichen Kriterien zu beurteilen. Dieser Zusammenhang sei gegeben, wenn die Arbeitnehmer

auf Grundlage eines Arbeitnehmerüberlassungs- oder Personalüberleitungsvertrags dem Netzbetreiber zur Verfügung gestellt werden und der Netzbetreiber die Kosten dafür übernimmt. Bei wirtschaftlicher Betrachtung fallen diese Kosten nicht für die Inanspruchnahme einer fremden Dienstleistung, sondern für die Inanspruchnahme der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer an. Dass der Netzbetreiber in diesem Fall nicht der Arbeitgeber ist, ist für die rechtliche Einordnung von Bedeutung, die aber für die Regelung nach § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 ARegV nicht maßgebend sei.

Für die Kosten für Betriebs- und Personalrätstätigkeit sowie für Berufsausbildung, Weiterbildung und Kindertagesstätten gelte nichts anderes.

Diese als dauerhaft nicht beeinflussbar qualifizierten Kosten sind aber von Dienstleistungen zu differenzieren, bei denen das Entgelt nach anderen Kriterien bemessen und kalkuliert wird.

#### **4. Gewerbesteuer als Veräußerungskosten abzugsfähig**

Eine Komplementär-GmbH wurde auf die GmbH & Co. KG (Klägerin) verschmolzen. Im gleichen Jahr veräußerte ein Kommanditist seinen Anteil an einen Dritten. Aufgrund der fünfjährigen Behaltensfrist nach § 13 Abs. 3 UmwStG entstand Gewerbesteuer. Diese wurde auf den Käufer und den Verkäufer hälftig aufgeteilt. Die KG erklärte für den Veräußerer in einer Sonderbilanz den Gewinn unter Abzug der Gewerbesteuer als Veräußerungskosten. Dies lehnte die Finanzverwaltung ab.

Das Finanzgericht Saarland bestätigte mit seinem Urteil vom 16.11.2017, Az.: 1 K 144/15 die Auffassung der Klägerin.

Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Was Veräußerungskosten sind, definiert das Gesetz nicht. Es handelt sich um Kosten, die in unmittelbar sachlicher Beziehung zu dem Veräußerungsgeschäft stehen. Grundsätzlich zählen auch die durch den Veräußerungsvorgang selbst entstehende Steuer dazu. Das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5b EstG für Gewerbesteuer bezieht sich auf Betriebsausgaben im Rahmen der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften und nach dem Sinn und Zweck der Regelung nicht auf Veräußerungskosten im Sinne von § 16 Abs. 2 EstG, zumal hier auch ein Verweis auf diese Vorschrift fehlt. Für den Zeitraum bis 2007, als die Gewerbesteuer noch eine abzugsfähige Betriebsausgabe war, ist bereits höchstrichterlich geklärt, dass die Gewerbesteuer als Veräußerungskosten abzugsfähig ist.

#### **5. Öffentlich private Partnerschaft: Grundsteuerbefreiung**

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Kommanditistin ist ein Landkreis. Der Landkreis gewährte der Klägerin ein Erbbaurecht mit einer Laufzeit von

40 Jahren an einem Grundstück mit Schulgebäuden. Mit Ablauf des Erbbaurechts gehen alle bestehenden und von der Klägerin errichteten Gebäude und Anlagen in das Eigentum des Landkreises über. Der Landkreis hat unter bestimmten Voraussetzungen gegen Entschädigungszahlung das Erbbaurecht auf sich übertragen. Der Landkreis mietete die Schulgebäude für 25 Jahre plus Option auf weitere 10 Jahre zurück.

Das Finanzamt stellte Einheitswerte für das Erbbaurecht und für das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück fest. Über die Summe der Einheitswerte setzte das Finanzamt einen Grundsteuer-Messbescheid fest.

Eine Grundsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG lehnte das Finanzamt ab.

Der Bundesfinanzhof führt in seinem Urteil vom 27.09.2017 (Az.: II R 13/15) folgendes aus:

Während das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück zu Unrecht bei dem GrSt-Messbescheid berücksichtigt wurde, war dies für das Erbbaurecht rechters. Für Zwecke der Grundsteuer sind das Erbbaurecht und das mit dem Erbbaurecht belastete Grundstück zwei selbständige Grundstücke. Beträgt das Erbbaurecht weniger als 50 Jahre ist der Gesamtwert des belasteten Grundstücks auf die beiden Einheitswerte aufzuteilen und der Berechnung des Messbetrags die Summe der Einheitswerte zugrunde zu legen. Schuldner ist für beide Grundstücke der Erbbauberechtigte. Das Grundstück war von der Grundsteuer befreit, da es einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zuzurechnen war und eine Rechtsträgeridentität von Eigentümer und unmittelbar Nutzenden gab. Das Grundstück ist dem Landkreis nach § 39 AO zuzurechnen und der Landkreis nutzte das Grundstück unmittelbar für schulische Zwecke und somit für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch.

Das Erbbaurecht hingegen ist nicht von der Grundsteuer befreit. Die Klägerin ist als Kommanditgesellschaft keine juristische Person des öffentlichen Rechts und somit nicht nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 GrStG begünstigt. Die Beteiligung des Landkreises an der Klägerin ist für diese Beurteilung unerheblich. Darüber hinaus überließ sie das Grundstück dem Landkreis zur Nutzung und hat es nicht selbst für einen öffentlichen Dienst oder öffentlichen Gebrauch genutzt.

Auch nach § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG kann das Erbbaurecht nicht von der Steuer befreit werden. Diese Norm sieht eine Steuerbefreiung vor, wenn der Grundbesitz von einem nicht begünstigten Rechtsträger im Rahmen einer Öffentlich Privaten Partnerschaft (ÖPP) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für einen öffentlichen Dienst oder Gebrauch überlassen wird und die Übertragung auf den Nutzer am Ende des Vertragszeitraums vereinbart ist.

Das Gericht stellt fest, dass die nach § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG erforderliche Übertragungsvereinbarung am Ende des Vertragszeitraums nicht durch

ein Optionsrecht des Nutzers ersetzbar ist und wendet diese Grundsätze auch auf das Erbbaurecht an. Bei einem bloßen Optionsrecht bleibt offen, ob der Grundbesitz (hier das Erbbaurecht) am Ende des Vertragszeitraums tatsächlich übertragen wird. Das Gericht lässt offen, ob ein Erlöschen des Erbbaurechts am Ende der Vertragslaufzeit mit der Übertragung gleichzusetzen ist, da im Streitfall keine zeitliche Übereinstimmung zwischen Ende des Vertragszeitraums und dem Erlöschen des Erbbaurechts besteht.

## 6. Umsatzsteuerliche Beurteilung eines Dienstleistungsbündels

Stadion Amsterdam betreibt einen Mehrzweckgebäudekomplex (Arena), bestehend aus einem Stadion mit den dazugehörigen Einrichtungen sowie dem Museum des Fußballclubs AFC Ajax, welches sich in dem Gebäudekomplex befindet. Das Stadion wird an Dritte zur Abhaltung von Sportwettkämpfen sowie gelegentlich für Auftritte von Künstlern vermietet. Außerhalb der Veranstaltungen besteht die Möglichkeit von entgeltlichen und geführten Besichtigungstouren durch die Arena. Diese geführten Touren sind mit einem Besuch in dem Museum gekoppelt. Das Museum kann nur in Verbindung mit einer Besichtigungstour durch die Arena besucht werden. Stadion Amsterdam ging für diese Dienstleistung als Dienstleistung auf dem Gebiet der Kultur von einem ermäßigten Umsatzsteuersatz aus. Dies lehnte die Finanzverwaltung ab. Die nationalen Gerichte gehen von einer einheitlichen Leistung aus, bei der die Besichtigungstour die Hauptleistung darstelle. Teilt man die Leistungen auf, so entfällt von dem Gesamtentgelt von 10,00 Euro auf die Besichtigungstour ein Entgelt von 6,50 Euro und für den Museumsbesuch ein Entgelt von 3,50 Euro. Dem europäischen Gerichtshof wurde die Frage vorgelegt, ob bei einer einheitlichen Leistung, die sich aus zwei konkreten und spezifischen Bestandteilen zusammensetzt, für die jeweils für sich genommen unterschiedliche Mehrwertsteuersätze gelten, ein einheitlicher Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist.

Der EuGH führt in seinem Urteil vom 18.01.2018 (Az.: C-463/16) folgendes aus:

Zunächst sei zu klären, ob eine einheitliche Leistung oder zwei verschiedene Leistungen vorliegen. Das vorlegende Gericht hat den Vorgang als einheitliche Leistung eingestuft, was vom EuGH nicht beanstandet wurde. Dies gilt auch für den Fall, dass es möglich ist, den Preis für jeden Bestandteil der einheitlichen Leistung zu bestimmen. Würde für jeden Bestandteil der einheitlichen Leistung der jeweils geltende Mehrwertsteuersatz angewendet, käme es zu einer künstlichen Aufteilung der einheitlichen Leistung. Daher ist einheitlich der Mehrwertsteuersatz für die Hauptleistung auf die einheitliche Leistung anzuwenden. Die Nebenleistung teilt das Schicksal der Hauptleistung.

## 7. Ideenwettbewerb mit offener Kriteriengestaltung bei Konzessionsverfahren zulässig

Streitgegenständlich war der Kriterienkatalog sowie die im Verfahrensbrief mitgeteilte Bewertungsmethode im Konzessionsverfahren. Das Oberlandesgericht Schleswig hatte gegen den Kriterienkatalog mit Beschlüssen vom 19.09.2017 und 17.10.2017 (Az.: 16. U 68/17) keine Einwände.

Bei einer relativen Bewertungsmethode verstehe es sich von selbst, dass die Gemeinde nicht schon im Vorhinein und fest bestimmen kann, bei welcher Angebotsausgestaltung die volle Punktzahl erreicht werde. Bei der offenen Gestaltung der Auswahlkriterien seien allerdings hohe Anforderungen an die Detailtiefe der Auswertung erforderlich. Die Abfrage des regulatorischen Effizienzwertes sei nicht erforderlich. Das Ziel der effizienten Energieversorgung könne mit den Kriterien "effizienter Ressourceneinsatz", "Konzept zur Minimierung der Verlustenergie" sowie „Pläne zur Verwirklichung eines Konzepts und Monitoring zur Entwicklung eines intelligenten Netzes" abgebildet werden. Eine Gewichtung von 10% sei ausreichend.

Bei der Berücksichtigung der künftigen Netzentgelte komme es nicht darauf an, ob der Bieter etwas für ein höheres Preisniveau könne. Strukturelle Unterschiede zwischen den Bietern seien bei einer Gewichtung von 12% des Kriteriums hinzunehmen.

## 8. Nutzungsänderung bei gemischt genutztem Gebäude

Die Klägerin betreibt ein Altenpflegeheim und erzielt damit umsatzsteuerfreie Umsätze. Im Jahr 2003 eröffnete sie eine Cafeteria, die sowohl von den Heimbewohnern als auch von externen Gästen genutzt wurde. Ein bis zweimal im Jahr wurden in den Räumlichkeiten auch Versammlungen der Heimbewohner abgehalten. Mit dem Finanzamt einigte man sich auf eine umsatzsteuerpflichtige Nutzung von 90% und eine umsatzsteuerfreie Nutzung von 10%. Bei einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass das Gewerbe für die Cafeteria zum 28.2.2013 laut Gewerbeabmeldung aufgegeben worden ist. Wareneinkäufe haben seit 2008 nicht mehr stattgefunden und Umsätze wurden seit 2009 nicht mehr erwirtschaftet. Die Betriebsprüfung sah zumindest ab dem Jahr 2009 die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerberichtigung nach § 15a UStG als gegeben an.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz folgte mit Urteil vom 13.6.2017 (Az.: 3 K 1111/16 der Auffassung des Finanzamts.

Finanzamt und Klägerin waren sich über die Aufteilung des Nutzungsverhältnisses von 90% umsatzsteuerpflichtig und 10% umsatzsteuerfreie Nutzung durch die Heimgäste einig. Die Klägerin erläuterte, dass die Nutzung durch die Heimgäste unverändert fortbestehe. Die Klägerin sehe jedoch trotz Ausbleiben der Kunden daher keine Nutzungsänderung. Dem folgte das Gericht nicht.

Die Rechtsprechung, die bei einem zwischenzeitlichen Leerstand des Gebäudes auf die künftige tatsächliche Verwendung abstellte, ist aufgegeben worden, da diese Auslegung nicht richtlinienkonform sei. Eine durch objektive Anhaltspunkte belegte Nutzungsänderungsabsicht kann zu einer Vorsteuerkorrektur führen. Für das Gericht lagen diese objektiven Anhaltspunkte vor. Es fand weder ein Wareneinkauf statt noch wurde Personal für die Bedienung der Gäste vorgehalten. Da eine umsatzsteuerpflichtige Nutzung durch auswärtige Besucher weggefallen ist, die Nutzung durch die Heimbewohner jedoch weiterhin stattgefunden hat, haben sich die Verhältnisse dahingehend geändert, dass nunmehr eine Nutzung durch die Heimbewohner zu 100% erfolgt.

Aufgrund der stattgefundenen Gewerbeabmeldung geht das Gericht davon aus, dass es sich nicht um einen nur vorübergehenden Wegfall der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung handelt.

### 9. Keine Korrektur der Feststellung eines Steuerliches Einlagekonto

An dem Stammkapital einer GmbH (Klägerin) waren BD und F beteiligt. Sie veräußerten 2006 ihre Anteile an den Käufer GG. Dieser sollte ebenfalls die Anteile der 100%-Tochter der Klägerin erwerben. Übergang war der 01.01.2016. Vereinbarung war, dass BD und F vom Kaufpreis je 900.000 Euro in die Kapitalrücklage der Klägerin noch einbringen und die Klägerin ihrerseits diese Einlage in die Tochtergesellschaft einlegt.

Die Klägerin gab für 2006 eine nur mit einem Firmenstempel versehene aber nicht unterschriebene Körperschaftsteuererklärung und eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2006 ab. Der Schlussbestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2006 wurde mit 0 Euro erklärt. Im Jahresabschluss war die Kapitalrücklage mit 1.800.000 Euro (Vorjahr 0 Euro) bilanziert.

Mit Schreiben vom 23.06.2015 stellte die Klägerin den Antrag, die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den 31.12.2006 auf 1.800.000 Euro zu ändern. Das Finanzamt lehnte diesen Antrag ab.

Das Finanzgericht Münster wies die Klage mit Urteil vom 08.11.2017, Az.: 9 K 689/19 F) als unbegründet ab.

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den 31.12.2016 mit 1.800.000 Euro materiell richtig gewesen wäre. Allerdings ist keine Korrektornorm einschlägig. Der Bescheid ist zwar unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Dieser erlischt aber mit Ende der Feststellungsfrist, die am 31.12.2013 ausgelaufen war. Da aufgrund der fehlenden Unterschrift keine wirksame Steuererklärung abgegeben worden war, begann die Feststellungsfrist mit Ablauf des Jahres 2009 und endete mit Ablauf des Jahres 2013.

Eine Änderung aufgrund einer ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO kann ebenfalls nicht erfolgen. Eine ähnliche offenbare Unrichtigkeit kann nur vorliegen, wenn sie auf ein mechanisches Versehen zurückzuführen und die Möglichkeit eines Rechtsirrtums ausgeschlossen ist. Die Korrekturvorschrift ist schon dann nicht mehr anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler des Bearbeiters beim Finanzamt begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht. Es muss sich um einen Fehler handeln, der durch Unachtsamkeit, Flüchtigkeit, Gedankenlosigkeit, Abgelenktheit oder ähnliches entsteht. Ob ein solcher Fehler vorliegt, oder ein die Korrekturvorschrift ausschließender Rechtsirrtum oder Tatsachenirrtum vorliegt, ist im Einzelfall zu entscheiden.

Der Fehler muss nicht nur mechanisch sein, sondern auch offenkundig auf der Hand liegen und in der Sphäre der Behörde verursacht sein. Ausnahmsweise kann eine offenbare Unrichtigkeit vorliegen, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben in der Steuerklärung als eigenen Fehler übernimmt. Dies ist jedoch schon nicht mehr der Fall, wenn der Sachbearbeiter Vorakten nicht einsieht oder anderweitig notwendige Sachverhaltsaufklärungen nicht vornimmt.

Im Rechtsstreit kann nicht positiv ausgeschlossen werden, dass kein Rechtsanwendungsfehler vorliegt. Es geht aus der Aktenlage auch nicht hervor, dass die Übernahme der 0 Euro aus der eingereichten Feststellungserklärung auf einen unwillkürlichen Irrtum beruht. Eine Abweichung zwischen Kapitalrücklage laut Jahresabschluss und steuerlichem Einlagekonto ist denkbar, da handelsrechtlich die Erhöhung der Kapitalrücklage nach bilanziellen Maßstäben gebucht wird, während für die Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos das Zufluss-Abflussprinzip gilt. Der Sachbearbeiter konnte jedoch bei der Veranlagung nicht erkennen, ob bis Ende 2006 die Einlage bereits eingezahlt worden war.

Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (Bekanntwerden neuer Tatsachen) scheidet an der groben Fahrlässigkeit der Klägerin. Der Steuerpflichtige hat sich nach der Rechtsprechung auch ein Verschulden seines steuerlichen Beraters zurechnen zu lassen. Dieser hätte bei der Erstellung der Steuerklärung diesen Fehler erkennen müssen, zumal die Kapitalrücklage betragsmäßig nicht unerheblich zur Bilanzsumme war.

Der Bescheid war auch nicht richtig im Sinne von § 125 AO. Der Wert des festgestellten Einlagekontos weicht zwar von dem zutreffenden Wert erheblich ab, jedoch stellt dies aufgrund der Umstände des konkreten Falls keinen schwerwiegenden Fehler dar. Es hätte bei dem Erlass des Bescheides weiterer Nachforschungen bedurft, um die Abweichung von der materiellen Rechtslage feststellen zu können. Auch liegt keine objektiv willkürliche Schätzung vor, da ein Wert von 0 Euro erklärt worden ist.

## 10. Verpachtung einer Multifunktionshalle als BgA

Die Klägerin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Zu ihrem Vermögen gehört ein Eigenbetrieb B, dessen Aufgabe in der Verwaltung und Bewirtschaftung der städtischen Gemeinschaftseinrichtungen liegt. Zu dem Eigenbetrieb gehören verschiedene Stadthallen, Bürgerhäuser und ähnliche Anlagen, die der Eigenbetrieb selbst bewirtschaftet. Dieser Teil des Eigenbetriebs ist der BgA Stadthalle. Teilweise sind die gastronomischen Bereiche jedoch nicht selbst betrieben, sondern verpachtet. Dem Eigenbetrieb sind Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zugeordnet, um das Eigenkapital und die Finanz- und Ertragslage zu stärken.

Die Klägerin errichtete eine Multifunktionshalle und verpachtete diese an eine Betreibergesellschaft. Mangels kostendeckender Pachteinahmen erzielte die Klägerin seit Aufnahme der Verpachtung im Jahr 2005 ausschließlich Verluste, so auch für das Streitjahr 2012. Auf diese Verluste nahm das Finanzamt für 2012 eine verdeckte Gewinnausschüttung an, da es sich nicht um begünstigte Dauerverluste nach § 8 Abs. 7 KStG handele und setzte entsprechend Kapitalertragsteuer fest.

Das Finanzgericht Hessen folgte hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung der Auffassung des Finanzamts mit Urteil vom 14.09.2017, Az.: 4 K 1822/15.

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Grundsätzlich ist die KdöR mit jedem BgA gesondert unbeschränkt steuerpflichtig. Diese können jedoch unter anderem zusammengefasst werden, wenn sie gleichartig sind. Dies gilt auch, wenn die BgA's in einem Eigenbetrieb zusammengefasst sind.

Das Gericht stellt fest, dass die Verpachtung der Multifunktionshalle A einen BgA begründet, da nicht nur die Halle selbst, sondern auch das Inventar sowie IT-Dienstleistungen, Reinigungsdienstleistungen und Wartungsdienstleistungen, mithin ein funktionsfähiger Betrieb, überlassen wird und durch die tatsächlich eingenommenen Pachterlöse eine Einnahmeerzielungsabsicht bestand.

Das Gericht stellte weiterhin fest, dass eine Zusammenfassung des Verpachtungs-BgA mit dem BgA Stadthalle zulässig war. Die Nutzung von eigenen Veranstaltungsorten auf dem Stadtgebiet der Klägerin ist im Wesentlichen gleichartig. Die langfristige Verpachtung der Gastronomie in den Hallen ist Bestandteil des einheitlichen Betriebskonzepts zur Vermarktung und Nutzung der Veranstaltungsorte, so dass eine wirtschaftlich-technische Verflechtung zwischen der Verpachtung der Gastronomie und dem Betrieb der Veranstaltungsorte besteht. Eine weitere Zusammenfassung mit der Verpachtung der Multifunktionshalle ist ebenfalls möglich, da eine gleichartige Tätigkeit vorliegt. Die Verpachtung eines für sich als Betrieb lebensfähigen Gesamtheit von Wirtschaftsgütern wird dem

originären Betrieb gleichgestellt. Die Tätigkeiten des Betriebens der Multifunktionshalle ist mit dem Betrieb der übrigen Veranstaltungsorte gleichartig. Gegen die Zusammenfassung spricht nicht, dass die Verpachtung eines Dauerverlustbetriebs nicht nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigt sein kann.

Trotz der Zusammenfassung war es zulässig, eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen. Dauerverluste eines Betriebs gewerblicher Art, die nicht ausgeglichen werden, gelten grundsätzlich als verdeckte Gewinnausschüttungen. § 8 Abs. 7 KStG trifft Regelungen, unter welchen Voraussetzungen die verdeckten Gewinnausschüttungen nicht angesetzt werden sollen (begünstigte Dauerverluste). Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 KStG liegen schon deshalb nicht vor, weil die Multifunktionshalle verpachtet wird. § 8 Abs. 7 KStG verlangt, dass die dort genannten begünstigten Tätigkeiten selbst ausgeübt werden.

Nach Ablauf der Übergangsregelung nach Einführung des § 8 Abs. 7 KStG im Veranlagungszeitraum 2011 besteht für 2012 auch kein Vertrauensschutz auf die alte Rechtslage mehr, so dass ab dem Veranlagungszeitraum 2012 die Neuregelung des § 8 Abs 7 KStG anzuwenden ist.

Die Beteiligungserträge können die verdeckte Gewinnausschüttung nicht ausgleichen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind bezogen auf jeden Geschäftsvorfall zu ermitteln. Daher können die Erträge aus dem Geschäftsvorfall "Einlage einer Kapitalgesellschaft" im Grundsatz nicht mit den – die verdeckten Gewinnausschüttungen bewirkenden – Verlusten aus dem laufend verwirklichten Geschäftsvorfall "Verzicht auf kostendeckendes Entgelt" verrechnet werden. Ob etwas anderes gilt, wenn es zwischen den Geschäftsvorfällen eine schuldrechtliche Verknüpfung gibt, kann dahinstehen, da es diese im Streitfall offensichtlich nicht gab.

## 11. Gleichstellung in Aufsichtsräten kommunaler Gesellschaften

Die Gemeinde ist an einer GmbH mehrheitlich beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag der GmbH ist ein neunköpfiger Aufsichtsrat vorgesehen, in den die Gemeinde fünf Personen entsenden darf. Die Gemeindevertretung entsandte vier Männer und eine Frau. Gegen diesen Beschluss wurde Widerspruch eingelegt, da die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Gleichstellungsgesetz verletzt worden sei. Es hätte eine geschlechterparitätische Besetzung erfolgen müssen.

Mit Urteil vom 06.12.2017 (Az.: 3 LB 11/17) stellte das Oberverwaltungsgericht Schleswig fest, dass Frauen und Männer bei Benennungen und Entsendungen von Vertreterinnen und Vertretern einer Gemeinde in den Aufsichtsrat einer GmbH hälftig berücksichtigt werden sollen.

## 12. Einrichtung des öffentlichen Rechts

Eine ungarische Gemeinde gründete eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (NTN). NTN hatte keine Gewinnerzielungsabsicht. Sie schloss mit der Gemeinde einen Vertrag "über die Aufgabenwahrnehmung und die Vermögensnutzung". Mit dem Vertrag verpflichtete sich NTN öffentliche Aufgaben der Gemeinde gegen eine Ausgleichszahlung sowie gegen Gestellung von Gütern zu übernehmen. Zu den Aufgaben gehörten die Wohnungs- und Immobilienbewirtschaftung, der Betrieb kommunaler Straßen, die Beseitigung von Quarantäneschadern, die Mücken- und Insektenausdünnung, die Parkinstandhaltung, der Unterhalt öffentlicher Plätze und sonstiger Grünflächen, die Kadaverbeseitigung, Abdeckerei sowie die Abhaltung von Märkten.

NTN ist zur Führung von Tagebüchern verpflichtet, aus denen die Gemeinde ersehen kann, dass die Aufgaben fristgerecht und ordnungsgemäß erfüllt werden. NTN stellte für den erhaltenen Ausgleichsbetrag keine Rechnung aus und berechnete auch keine Umsatzsteuer.

Die Finanzbehörden sahen in der Tätigkeit der NTN eine steuerpflichtige Leistung gegen Entgelt und setzten Umsatzsteuer fest. Hiergegen klagte NTN.

Dem Europäischen Gerichtshof wurden vom ungarischen Obersten Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist eine Wirtschaftsgesellschaft, die zu 100% im Eigentum der Siedlungsselbstverwaltung steht, eine "Einrichtung des öffentlichen Rechts" im Sinne von Artikel 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 der Richtlinie 2006/112?
2. Kann die Wahrnehmung von Aufgaben, zu deren Wahrnehmung die Siedlungsselbstverwaltung verpflichtet ist, die sie aber der Wirtschaftsgesellschaft übertragen hat, so angesehen werden, dass die Wirtschaftsgesellschaft diese im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrnimmt?
3. Kann der Betrag, den die Siedlungsselbstverwaltung der Wirtschaftsgesellschaft für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben zahlt, als Entgelt angesehen werden?

Mit Urteil vom 22.02.2018 (Az.: C-182/17) nimmt der Europäische Gerichtshof wie folgt Stellung:

Zunächst sei zu prüfen, ob eine Dienstleistung gegen Entgelt vorliegt. Diese Entscheidung ist Sache des vorlegenden Gerichts. Einzige Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerpflichtigen Dienstleistung gegen Entgelt ist, dass es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dieser Leistung und einer vom Steuerpflichtigen tatsächlich empfangenen Gegenleistung gibt. Die Dienste würden von der NTN ununterbrochen gegenüber der Gemeinde erbracht und von dieser auch bezahlt. Wenn die Ausgleichszahlung pauschal und auf jährlicher Basis zur Deckung der Betriebskosten der Gesellschaft festgesetzt werden, würde dies allein nicht

dem unmittelbaren Zusammenhang entgegenstehen. Auch wird der unmittelbare Zusammenhang nicht durch die Vertragsklauseln gefährdet, wonach die Höhe der Ausgleichszahlungen unter bestimmten Umständen angepasst werden kann, noch dass diese unter dem Marktpreis liegen. Die Höhe der Ausgleichszahlung muss sich jedoch anhand vorher genau festgelegter Kriterien bestimmen lassen, die sicherstellen, dass sie zur Deckung der Betriebskosten ausreicht. Auch der Umstand, dass die von der NTN übernommenen Tätigkeiten für die Gemeinde eine gesetzliche Verpflichtung darstellt, hat keinen Einfluss auf den unmittelbaren Zusammenhang und auf die Frage der Entgeltlichkeit der Leistung.

Insoweit ist vorbehaltenlich der Überprüfung des vorlegenden Gerichts davon auszugehen, dass eine entgeltliche Dienstleistung vorliegt.

Für die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige im Sinne des Artikels 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Die Tätigkeiten müssen durch eine öffentliche Einrichtung ausgeübt werden und die Vornahme der Tätigkeiten muss im Rahmen der öffentlichen Gewalt erfolgen.

Im Streitfall verfügt die NTN über keine hoheitlichen Befugnisse, was allerdings vom vorlegenden Gericht noch zu prüfen ist. Es bestehen Zweifel, dass das Unternehmen ausreichend in die Organisation der öffentlichen Verwaltung dieser Gemeinde integriert ist. Sie ist nämlich vor allem eine juristische Person des Privatrechts und verfügt über eine klare Eigenständigkeit gegenüber der Gemeinde. Eine organschaftliche Verbindung zwischen NTN und der Gemeinde besteht nicht. Weitere Faktoren weisen darauf hin, dass die Gemeinde nicht in der Lage sei, einen bestimmenden Einfluss auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens auszuüben. Zudem ist die Gemeinde nicht der einzige Kunde der NTN. Die an Dritte erbrachten Leistungen sind nicht nur marginal, sondern auch steuerbar und auch tatsächlich besteuert worden. Insoweit liegt bei der NTN keine Einrichtung des öffentlichen Rechts vor.

## 13. Kurzhinweise

*13.1 Keine nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung an einer GmbH bei in der Krise stehen gelassenen Darlehen*

*(Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18.07.2017, 5 K 1003/16)*

Nach dem Wegfall des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG können Auflösungsgewinne/-verluste gem. § 17 Abs. 2 und 4 EStG nach den bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätzen nur dann mit dem Nennwert anzusetzende nachträgliche Anschaffungskosten sein, wenn die Gesellschafterdarlehen von vornherein krisenbestimmt oder in einen Finanzplan eingebunden gewesen sind. Handelt es sich hingegen um in der Krise der GmbH stehengelassene

Gesellschafterdarlehen, sind diese mit dem gemeinen Wert, der vielfach bei 0 Euro liegt, anzusetzen. Aus Vertrauensschutzgründen gelten die bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätze, jedoch nach der durch das BFH-Urteil vom 11.07.2017, IX R 36/15 geänderten Rechtsprechung nur noch bis zu dessen Veröffentlichung am 27.09.2017. Ab dem 28.09.2017 angefallene nachträgliche Anschaffungskosten sind hingegen nach den geänderten Rechtsprechungsgrundsätzen des BFH zu bestimmen.

### 13.2 Bestimmung des Ausgangsniveaus der Betreiber von Gasnetzen bei Kostenprüfungen

(Oberlandesgericht Düsseldorf, Beschluss vom 11.10.2017, VI-3 Kart 67/16 (V))

1. Die Festlegung der Bundesnetzagentur vom 22.04.2016 (BK 9-15/605-1) zur Durchführung der Kostenprüfung zur Bestimmung des Ausgangsniveaus der Betreiber von Gasversorgungsnetzen im Sinne des § 3 Nr. 6 EnWG für die dritte Regulierungsperiode nach § 6 Abs. 1 ARegV entfaltet Regelungscharakter nur, soweit sie integrierte Netzbetreiber dazu verpflichtet, eine im Gasnetzbetrieb höhere bilanzielle Eigenkapitalquote als im Gesamtunternehmen zu begründen. Sie enthält insbesondere keine Methodikvorgabe mit dem Inhalt, dass die Eigenkapitalquote der Netzsparte bis auf die Eigenkapitalquote des Gesamtunternehmens zu kürzen ist.
2. Die Bundesnetzagentur ist zur Abfrage der Begründung für eine im Vergleich zum Gesamtbetrieb höheren Eigenkapitalquote des Gasnetzbetriebs berechtigt. Die angeforderte Begründung stellt eine ergänzende Erläuterung zur Höhe der bilanziellen Eigenkapitalquote dar und ermöglicht der Bundesnetzagentur die Überprüfung, ob ein integrierter Netzbetreiber Fremdkapital vom Netzbetrieb zu anderen Unternehmenstätigkeiten verlagert und dadurch das Eigenkapital des Netzbetriebs und damit die Verzinsungsbasis erhöht hat. Die von der Bundesnetzagentur beabsichtigte Überprüfung der Höhe der bilanziellen Eigenkapitalquote im Gasnetzbetrieb steht weder im Widerspruch zum allgemeinen Prüfprogramm des § 7 GasNEV noch zu der Vorgabe einer maximalen Eigenkapitalquote in Höhe von 40 % in § 7 Abs. 1 S. 3 GasNEV.

### 13.3 Plausibilität des Effizienzvergleichsmodells zwischen Gasverteilternetzbetreibern

(Oberlandesgericht Düsseldorf, Beschluss vom 20.09.2017, VI-3 Kart 121/14 (V))

1. Es steht der Plausibilität des dem Effizienzvergleich der Gasverteilternetzbetreiber für die 2. Regulierungsperiode zugrundeliegenden Effizienzvergleichsmodells nicht entgegen, dass der Koeffizient für die Leitungslänge und

die Konstante, die die Kostenwirkung für die Anzahl der Ausspeisepunkte angibt, negativ sind.

2. Die Entscheidung der Bundesnetzagentur, regionale Lohnkostenunterschiede nicht als potentielle Kostentreiber in die Kostentreiberanalyse einzubeziehen, ist sachgerecht. Das regionale Lohnniveau ist kein den Vorgaben der ARegV entsprechender Vergleichsparameter.
3. Es ist hinzunehmen, wenn bei einer Effizienzwertbereinigung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 ARegV die durch die Verringerung der Kostenbasis entstehende Kostenreduktion zu einem größeren Teil auf den Störterm und nur zu einem geringeren Teil auf die ineffizienten Kosten entfällt.

### 13.4 Erlösbergrenze im Gasverteilternetz

(Bundesgerichtshof, Beschluss vom 25.04.2017, EnVR 57/15)

1. Konkreter Vortrag des Netzbetreibers zur Betriebsnotwendigkeit seines Umlaufvermögens ist auch dann nicht entbehrlich, wenn die Bundesnetzagentur einen Pauschalbetrag anerkannt hat, der nicht anhand des Jahresumsatzes, sondern anhand der anerkannten Netzkosten errechnet wurde.
2. Für die Verzinsung negativen Eigenkapitals aufgrund von § 4 Abs. 5 GasNEV ist der Eigenkapitalzinssatz für Neuanlagen anzusetzen.
3. Bemessungsgrundlage für die Berechnung der kalkulatorischen Gewerbesteuer ist die Eigenkapitalverzinsung. Eine Bereinigung der Eigenkapitalverzinsung um die Gewerbesteuer ("Im-Hundert-Rechnung") ist nach § 8 GasNEV ausgeschlossen.
- 4a. Rückstellungen für das Regulierungskonto sind auch dann nicht als Besonderheit im Sinne von § 6 Abs. 3 ARegV anzusehen, wenn sie auf einer witterungsbedingten Ausnahmesituation beruhen und besonders hoch ausfallen.
- 4b. Die Auflösung einer Rückstellung für Wartung und Instandhaltung ist nicht schon deshalb dem Grunde nach als eine Besonderheit im Sinne von § 6 Abs. 3 ARegV anzusehen, weil solche Auflösungen in den vorangegangenen Jahren nicht vorgenommen wurden.

## Sonderfragen

### 1. Steuererklärungsfristen für das Kalenderjahr 2017

*(Ministerium für Finanzen und Wirtschaft Baden-Württemberg, koordinierter Ländererlass vom 02.01.2018 – S-0320 / 56)*

#### Vorbemerkung

§§ 109 und 149 der Abgabenordnung (AO) in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StModernG) vom 18. Juli 2016 (BGBl. I S. 1679) sind zwar am 1. Januar 2017 in Kraft getreten. Die neuen Regelungen sind allerdings erstmals anzuwenden für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen, und Besteuerungszeitpunkte, die nach dem 31. Dezember 2017 liegen (Artikel 97 § 10a Absatz 4 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) i. d. F. des StModernG). Für Besteuerungszeiträume, die vor dem 1. Januar 2018 beginnen, und Besteuerungszeitpunkte, die vor dem 1. Januar 2018 liegen, sind daher weiterhin §§ 109 und 149 AO in der bis zum 31. Dezember 2016 geltenden Fassung anzuwenden.

#### I. Abgabefrist für Steuererklärungen

##### (1) Für das Kalenderjahr 2017 sind die Erklärungen

- zur Einkommensteuer - einschließlich der Erklärungen zur gesonderten sowie zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung sowie zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags-,
- zur Körperschaftsteuer - einschließlich der Erklärungen zu gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen, die in Zusammenhang mit der Körperschaftsteueranlagung durchzuführen sind, sowie für die Zerlegung der Körperschaftsteuer -,
- zur Gewerbesteuer - einschließlich der Erklärungen zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes und zur gesonderten Feststellung des Zuwendungsvortrags sowie für die Zerlegung des Steuermessbetrags -,
- zur Umsatzsteuer sowie
- zur gesonderten oder zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 18 des Außensteuergesetzes

nach § 149 Absatz 2 AO (in der für den Besteuerungszeitraum 2017 anzuwendenden Fassung) bis

zum **31. Mai 2018** bei den Finanzämtern abzugeben.

(2) Bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln, endet die Frist nicht vor Ablauf des fünften Monats, der auf den Schluss des Wirtschaftsjahres 2017/2018 folgt.

#### II. Fristverlängerung

(1) Sofern die vorbezeichneten Steuererklärungen durch Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften im Sinne der §§ 3 und 4 StBerG angefertigt werden, wird vorbehaltlich des Absatzes 2 die Frist nach § 109 AO (in der für den Besteuerungszeitraum 2017 anzuwendenden Fassung) allgemein bis zum **31. Dezember 2018** verlängert. Bei Steuererklärungen für Steuerpflichtige, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln (Abschnitt I Absatz 2), tritt an die Stelle des 31. Dezember 2018 der 31. Mai 2019.

(2) Es bleibt den Finanzämtern vorbehalten, Erklärungen mit angemessener Frist für einen Zeitpunkt vor Ablauf der allgemein verlängerten Frist anzufordern. Von dieser Möglichkeit soll insbesondere Gebrauch gemacht werden, wenn

- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum die erforderlichen Erklärungen verspätet oder nicht abgegeben wurden,
- für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Ende der Karenzzeit nach § 233a Absatz 2 Satz 1 AO nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,
- sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat,
- hohe Abschlusszahlungen erwartet werden,
- für Beteiligte an Gesellschaften und Gemeinschaften Verluste festzustellen sind oder
- die Arbeitslage der Finanzämter es erfordert.

Im Übrigen wird davon ausgegangen, dass die Erklärungen laufend fertig gestellt und unverzüglich eingereicht werden.

(3) Aufgrund begründeter Einzelanträge kann die Frist für die Abgabe der Steuererklärungen bis zum 28. Februar 2019 bzw. in den Fällen des

Abschnitts I Absatz 2 bis zum 31. Juli 2019 verlängert werden. Eine weitergehende Fristverlängerung kommt grundsätzlich nicht in Betracht.

(4) Die allgemeine Fristverlängerung gilt nicht für Anträge auf Steuervergütungen. Sie gilt auch nicht für die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen, wenn die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit mit Ablauf des 31. Dezember 2017 endete. Hat die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit vor dem 31. Dezember 2017 geendet, ist die Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr einen Monat nach Beendigung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit abzugeben (§ 18 Absatz 3 Satz 2 i. V. m. § 16 Absatz 3 des Umsatzsteuergesetzes).

Diese Erlasse ergehen im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen.

## 2. EU-Kommission legt neue Schwellenwerte für die Vergabe öffentlicher Aufträge fest

Die EU-Kommission hat für die Anwendung des EU-Vergaberechts für die Vergabe öffentlicher Aufträge neue Schwellenwerte festgelegt (Verordnung 2017/2364/EU, 2017/2365/EU und 2017/2366/EU).

Es gelten folgende Schwellenwerte ab 01.01.2018 für die Vergabe von:

- Bauaufträgen: 5.548.000 Euro,
- Liefer- und Dienstleistungsaufträgen: 221.000 Euro,
- Liefer- und Dienstleistungsaufträgen durch oberste und obere Bundesbehörden: 144.000 Euro,
- Liefer-, Bauleistungs- oder Dienstleistungsaufträgen im Sektorenbereich: 443.000 Euro,
- Bau- und Dienstleistungskonzessionen 5.548.000 Euro.

## 3. Entgelte für Abfall- und Abwasserentsorgung umsatzsteuerpflichtig?

Fraglich ist, ob die privatrechtliche Ausgestaltung der Entgelte für Abfall- und Abwasserentsorgung nach § 2b UStG trotz Anschluss- und Benutzungszwangs zu einer unternehmerischen Tätigkeit wird und damit die Leistungen umsatzsteuerpflichtig werden.

Anfang 2017 hatten sich die obersten Finanzministerien entschieden, dass die privatrechtliche Ausgestaltung nach § 2b UStG stets zu einer unternehmerischen Tätigkeit führt. Dies solle auch in Fällen gelten, in denen ein Anschluss- und Benutzungszwang besteht. Damit würden öffentlich-rechtliche Entsorger, die ein privatrechtliches Entgelt vereinnahmen, bei Anwendung des § 2b UStG umsatzsteuerpflichtig werden. Nur die Umstellung auf eine Gebühr vor erstmaliger Anwendung des § 2b UStG würde die Nichtsteuerbarkeit erhalten.

In einer Pressemitteilung vom 22.06.2017 der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin teilte diese

mit, dass sich die Finanzminister darauf geeinigt hätten, dass auch bei privatrechtlichen Entgelten keine Umsatzsteuerpflicht entstehe, wenn es einen Anschluss- und Benutzungszwang gäbe.

Eine Anfrage beim Bundesministerium der Finanzen habe ergeben, dass es kein gesondertes BMF-Schreiben zu dieser Fragestellung geben werde (vgl. KommunSense-Newsletter Nr. 6 vom 22.02.2018).

Die Rechtsunsicherheit, ob in solchen Fällen von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist, bleibt damit bestehen.

## 4. Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen

*(Bundesministerium der Finanzen, Erlass vom 27.02.2018 – III C 3 - S-7160-b / 13 / 10001)*

Mit Urteil vom 22. Oktober 2015 hat der EuGH entschieden, dass es sich bei dem Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der sog. virtuellen Währung Bitcoin und umgekehrt um eine Dienstleistung gegen Entgelt i. S. d. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSysRL handelt, die unter die Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSysRL fällt.

Daneben können den Urteilsgrundsätzen auch generelle Ausführungen zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von sog. virtuellen Währungen entnommen werden, die wie der Bitcoin als vertragliches unmittelbares Zahlungsmittel zwischen Wirtschaftsteilnehmern akzeptiert werden und die keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen.

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hierzu Folgendes:

I. Umsätze, die sich auf Bitcoin beziehen

### Der Umtausch von Bitcoin

Bei dem Umtausch von konventionellen Währungen in Bitcoin und umgekehrt handelt es sich um eine steuerbare sonstige Leistung, die im Rahmen einer richtlinienkonformen Gesetzesauslegung nach § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG umsatzsteuerfrei ist.

### Die Verwendung von Bitcoin als Entgelt

Die Verwendung von Bitcoin wird der Verwendung von konventionellen Zahlungsmitteln gleichgesetzt, soweit sie keinem anderen Zweck als dem eines reinen Zahlungsmittels dienen. Die Hingabe von Bitcoin zur bloßen Entgeltentrichtung ist somit nicht steuerbar.

Bei Zahlung mit Bitcoin bestimmt sich das Entgelt beim Leistenden grundsätzlich nach dem Gegenwert in der Währung des Mitgliedsstaates, in dem die Leistung erfolgt und zu dem Zeitpunkt, zu dem diese Leistung ausgeführt wird. In analoger Anwen-

dung des Art. 91 Abs. 2 MwStSystRL soll die Umrechnung zum letzten veröffentlichten Verkaufskurs (z. B. auf entsprechenden Umrechnungsportalen im Internet) erfolgen. Dieser ist vom leistenden Unternehmer zu dokumentieren.

#### Folgefragen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Bitcoin in Bezug auf weitere Umsätze

##### a) "Mining"

Die sog. "Miner" erfüllen in dem auf mathematischen Algorithmen beruhenden Programm des Bitcoin-Systems eine zentrale Aufgabe, da die Leistung ihrer Rechnernetzwerke Grundvoraussetzung für die Aufrechterhaltung des Systems ist. Miner stellen für das "Schürfen" von Bitcoin dem sog. Miningpool ihre Rechnerleistung zur Verfügung, zeichnen Transaktionen in einem sog. "Block" auf und transferieren diesen anschließend in die sog. "Blockchain".

Bei den Leistungen der Miner handelt es sich um nicht steuerbare Vorgänge. Die sog. Transaktionsgebühr, welche die Miner von anderen Nutzern des Systems erhalten können, wird freiwillig gezahlt und steht in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den Leistungen der Miner.

Auch die Entlohnung in Form des Erhalts neuer Bitcoin durch das System selbst ist nicht als Entgelt für die Minerleistungen anzusehen, da die Minerleistungen nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden. Dieses setzt neben dem Leistenden das Vorhandensein eines identifizierbaren Leistungsempfängers voraus.

##### b) "Wallet"

Die "Wallets" (elektronische Geldbörsen) werden auf dem Computer, Tablet oder Smartphone gespeichert und dienen der Aufbewahrung der sog. virtuellen Währung.

Eine Wallet kann z. B. eine App für ein Smartphone sein, die aus einem Appstore heruntergeladen werden kann. Soweit Anbieter für die digitalen Wallets eine Zahlung von Gebühren verlangen, liegen auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG vor, die nach Maßgabe des § 3a Abs. 2 bzw. Abs. 5 Satz 1 UStG steuerbar und steuerpflichtig sind, soweit der Leistungsort im Inland liegt (vgl. hierzu auch Abschnitt 3a.9a Abs. 1 bis 8 UStAE).

##### c) Handelsplattformen

Stellt der Betreiber einer Handelsplattform seine Internetseite als technischen Marktplatz zum Erwerb bzw. Handel von Bitcoin den Marktteilnehmern zur Verfügung, handelt es sich um die Ermöglichung der rein EDV-technischen Abwicklung. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 UStG kommt hierfür nicht in Betracht. Soweit der Betreiber der Plattform allerdings den Kauf und Verkauf von Bitcoin als Mittelsperson im eigenen Namen vornimmt, kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG in Betracht.

#### II. Umsätze, die sich auf andere sog. virtuelle Währungen beziehen

Angesichts der Urteilsgründe und unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes werden auch andere sog. virtuelle Währungen den gesetzlichen Zahlungsmitteln gleichgestellt, soweit diese Währungen von den an der Transaktion Beteiligten als alternatives vertragliches und unmittelbares Zahlungsmittel akzeptiert worden sind und keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen.

Dementsprechend ist der Umtausch solcher sog. virtuellen Währungen in gesetzliche Zahlungsmittel und umgekehrt steuerbefreit. Dies gilt nicht für virtuelles Spielgeld (sog. Spielwährungen oder Ingame-Währungen, insbesondere in Onlinespielen), da dieses kein Zahlungsmittel i.S.d. MwStSystRL darstellt.

#### III. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 7. Februar 2018 - III C 3 - S 7433/15/10001 (2018/0108025) geändert worden ist, wird in Abschnitt 4.8.3 nach Absatz 3 folgender neuer Absatz 3a eingefügt:

"(3a) <sup>1</sup>Sog. virtuelle Währungen (Kryptowährungen, z.B. Bitcoin) werden den gesetzlichen Zahlungsmitteln gleichgestellt, soweit diese sog. virtuellen Währungen von den an der Transaktion Beteiligten als alternatives vertragliches und unmittelbares Zahlungsmittel akzeptiert worden sind und keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen (vgl. EuGH-Urteil vom 22. Oktober 2015, C-264/14, Hedqvist). <sup>2</sup>Dies gilt nicht für virtuelles Spielgeld (sog. Spielwährungen oder Ingame-Währungen, insbesondere in Online-Spielen)."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.