

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

Dezember 2011

Gesetzgebung

1. Gesetzentwurf zur Neuregelung energie-wirtschaftsrechtlicher Vorschriften

Mit Beschluss vom 28.6.2011 hatte der BGH (siehe TREUBERATER September 2011, S. 3382) festgestellt, dass die Regelung des generellen sektoralen Produktivitätsfaktors gemäß § 9 der Anreizregulierungsverordnung (ARegV) nicht vollständig von der Ermächtigungsgrundlage in § 21a EnWG gedeckt ist. Mit dem vorgelegten Gesetzentwurf (BT-Drucksache 17/7632 vom 8.11.2011) sollen § 21a EnWG und die Regelungen in der ARegV angepasst werden, um den generellen sektoralen Produktivitätsfaktor rechtssicher auszugestalten.

Mit der Berücksichtigung des generellen sektoralen Produktivitätsfaktors bei der Berechnung der Erlösobergrenzen der Netzbetreiber im Strom- und Gasbereich soll sichergestellt werden, dass die Netzbetreiber die spezifische Produktivitätssteigerung in der Netzwirtschaft, die sich von der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung unterscheiden kann, nachvollziehen. Für die erste und zweite Regulierungsperiode wird der generelle sektorale Produktivitätsfaktor mit jährlich 1,25 % bzw. 1,50 % für die zweite Regulierungsperiode festgelegt. Ab der dritten Regulierungsperiode ermitteln diesen die Bundesnetzagentur und die Landesregulierungsbehörden.

2. Neues Kreislaufwirtschaftsgesetz vom Bundestag beschlossen

Am 28.10.2011 hat der Bundestag der Novelle des Kreislaufwirtschaftsgesetzes mit Änderungen zugestimmt. Wesentliche neue Schwerpunkte sind u.a. die Stärkung der kommunalen Wertstoffeffassung, Kaskadennutzung bei der Verwertung, Überprüfung des Heizwerts und Genehmigungen für Biogasanlagen.

Die Kommunen als öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger werden auch weiterhin die Verantwortung für die Entsorgung der Abfälle aus privaten Haushalten haben. Gewerbliche Sammlungen sind zwar künftig möglich, können jedoch eingeschränkt oder verboten werden, wenn die Funktionsfähigkeit, die Planungssicherheit, die Organisationsverantwortung oder gar die Gebührenstabilität des öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgers gefährdet ist. Auch kann die zuständige Behörde bestimmen, dass eine gewerbliche Sammlung mindestens für einen bestimmten Zeitraum - längstenfalls jedoch für 3 Jahre - durchzuführen ist.

Der Bundesrat wird sich Ende November mit dem Gesetz befassen.

3. Steuerliche Behandlung von virtuellen Kraftwerken

Mit der am 30.9.2011 in Kraft getretenen Verordnung zur Änderung der Energiesteuer- und der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) wurde der Begriff der Anlage zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG präzisiert. Nach dem neuen § 12b Abs. 2 StromStV gelten Stromerzeugungseinheiten an unterschiedlichen Standorten als eine Anlage zur Stromerzeugung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG, sofern die einzelnen Stromerzeugungseinheiten zentral gesteuert werden, der Betreiber zugleich der Eigentümer der Stromerzeugungseinheiten ist, er die ausschließliche Entscheidungsgewalt über die Einheiten besitzt und der erzeugte Strom zumindest teilweise in das Versorgungsnetz eingespeist werden soll. Mit der neuen Begriffsbestimmung befasst sich auch die Antwort der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/7324 vom 12.10.2011) über die steuerliche Behandlung von virtuellen Kraftwerken in der Energiesteuer- und Stromsteuer-Durchführungsverordnung.

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

4. Contracting: Referentenentwurf eines Mietrechtsänderungsgesetzes

Der vorgenannte Referentenentwurf eines Gesetzes über die energetische Modernisierung von vermietetem Wohnraum und über die vereinfachte Durchsetzung von Räumungstiteln (Mietrechtsänderungsgesetz) vom 25.10.2011 des Bundesministeriums der Justiz enthält u.a. auch neue rechtliche Rahmenbedingungen für die Umlage von Kosten einer gewerblichen Wärmelieferung durch Dritte (so genanntes Contracting) in Mietverhältnissen.

Vorgesehen ist, dass § 556c BGB einen Anspruch zur Umlage von Contracting-Kosten als Betriebskosten auf Mieter kodifiziert. Voraussetzung ist zum einen eine Effizienzsteigerung bei der Umstellung von der Versorgung in Eigenregie auf die gewerbliche Wärmelieferung, zum anderen die Kostenneutralität der Umstellung für den Mieter aufgrund einer vergleichenden Kostenbetrachtung.

5. Vorschlag einer neuen Bilanzierungsrichtlinie für KMU

Die Europäische Kommission hat am 25.10.2011 ein Paket von Maßnahmen vorgelegt, die unter anderem zur Verringerung des Verwaltungsaufwands für KMU beitragen sollen. Mit den Änderungsvorschlägen zu den Rechnungslegungsrichtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG sollen Vereinfachungen bei der Erstellung der Jahresabschlüsse für kleine Unternehmen erreicht werden.

Rechtsprechung

1. Vergaberechtliche Beurteilung der Rekommunalisierung der Wasserversorgung

Im Zusammenhang mit der Rückübertragung der Wasserversorgung von einer kommunalen Stadtwerke GmbH auf einen Eigenbetrieb hat das OLG Frankfurt am 30.8.2011 (11 Verg 3/11) entschieden, dass der Betriebsführungsvertrag ausschreibungsfrei an die Stadtwerke GmbH vergeben werden durfte.

Ein kommunaler Eigenbetrieb pachtete von einer Stadtwerke GmbH, an der neben der Stadt ein Minderheitsgesellschafter beteiligt war, das Wasserversorgungsnetz. Gleichzeitig schloss er mit dieser einen Vertrag über die kaufmännische und technische Betriebsführung. Zwischen der Stadt und der Stadtwerke GmbH bestand seit 1994 ein auf eine Laufzeit von 20 Jahren geschlossener Konzessionsvertrag. Das gegen den Abschluss des Betriebsführungsvertrages angestrebte Verfahren hatte auch vor dem OLG keinen Erfolg.

Zunächst stellte das Gericht fest, dass kein vergaberechtsfreies Inhouse-Geschäft vorlag, da die Tätigkeit der Stadtwerke im Wesentlichen für die an ihr beteiligte Gesellschafterin - die Stadt - erfolgen hätte müssen. Da die Gesamtumsätze in der Strom- und Gassparte weit über diejenigen der Sparte Wasserversorgung lagen, war die Gesellschaft nicht im Wesentlichen für die Stadt tätig. Auch die Anwendung der Ausnahme nach § 100 Abs. 2 lit. o) GWB (Konzernprivileg) scheiterte daran, dass der Auftraggeber bereits im Zeitpunkt der Auftragserteilung eine der in § 98 Nr. 4 GWB aufgeführten Tätigkeit aus dem Versorgungssektor ausüben hätte müssen. Bei Abschluss des Betriebsführungsvertrags war dies jedoch noch nicht der Fall.

Die Ausschreibungsfreiheit des Betriebsführungsvertrags ergab sich jedoch nach § 3a Nr. 2 lit. c VOL/A bzw. § 6 Abs. 2 Nr. 3 SektVO aufgrund des Ausschließlichkeitsrechts. Danach konnte aufgrund des ausschließlichen Rechts "Eigentum" der Stadtwerke an den Wasserversorgungsanlagen eine Ausschreibung verhindert und ein Verhandlungsverfahren ermöglicht werden.

2. ©

Mit Beschluss vom 13.9.2011 hat das Verwaltungsgericht Aachen (1 L 286/11) den Abschluss eines Gas-Konzessionsvertrages durch eine Stadt wegen Änderung der maßgeblichen Auswahlkriterien während des laufenden Auswahlverfahrens gestoppt.

Während eines Auswahlverfahrens eines Netzbetreibers für einen neuen Vertragspartner zum Abschluss eines Wegenutzungsvertrags nach § 46 EnWG, bei dem zuvor die Auswahlkriterien festgelegt und bekannt gegeben worden waren, hatte die Bundesnetzagentur zusammen mit dem Bundeskartellamt den "Gemeinsamen Leitfaden zur Vergabe von Strom- und Gaskonzessionen" veröffentlicht. Daraufhin änderte die Stadt die Auswahlkriterien entsprechend. Den Vertragsabschluss mit dem Unternehmen, das auf der Basis dieser geänderten Kriterien als neuer Konzessionär ausgewählt wurde, hatte das VG untersagt. Mit der Änderung der Auswahlkriterien in einem laufenden Verfahren verstoße die Stadt gegen das aus dem Europäischen Gemeinschaftsrecht abzuleitende Transparenzgebot.

Zwar hat die Stadt grundsätzlich das Recht, die Auswahlkriterien während eines laufenden Verfahrens zu ändern. Dies hat jedoch die Folgewirkung, dass das laufende Verfahren beendet und ein neues Verfahren durchgeführt werden muss.

Der Beschluss ist noch nicht rechtskräftig, da eine Beschwerde beim OVG des Landes Nordrhein-Westfalen (11 B 1187/11) eingelegt wurde.

3. Zum Begriff der Nennleistung im Rahmen der Stromsteuerbefreiung für kleine Anlagen

Mit Urteil vom 7.6.2011 (VII R 55/09) hat sich der BFH zum Begriff der Nennleistung einer Stromerzeugungsanlage geäußert.

Für Stromerzeugungsanlagen mit einer Nennleistung von bis zu 2 MW Leistung besteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG eine Befreiung von der Stromsteuer, wenn der erzeugte Strom in räumlichem Zusammenhang zur Erzeugungsanlage entnommen und an Verbraucher abgegeben wird. Wird die Leistungsgrenze von 2 MW überschritten, führt dies zum Verlust der Steuerbegünstigung.

Der BFH hatte sich damit zu befassen, ob der durch den Betrieb der Anlage selbst (z.B. für Ventilatoren oder Pumpen) verbrauchte Strom zur Nennleistung gehört. Nach dessen Ansicht kommt es beim Begriff der Nennleistung nur auf die im Dauerbetrieb der Anlage abgebbare Strommenge an. Die Strommenge, die dem Eigenbedarf des Stromerzeugers dient, ist der Nennleistung zuzurechnen.

Weiterhin führte der BFH aus, dass die Finanzbehörden bei der Beurteilung der Voraussetzungen für die Gewährung einer Stromsteuerbefreiung weder an die Angaben in Herstellerbescheinigungen, noch an die in einer vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle für Zwecke der KWK-G-Zuschlagsgewährung in einem Zulassungsbescheid genannten Angaben gebunden sind.

4. Abwasserbeseitigung und Abfallentsorgung kein produzierendes Gewerbe

Abwasserbeseitigung und Abfallentsorgung sind kein produzierendes Gewerbe im stromsteuerlichen Sinn.

Das Finanzgericht München (Urteil vom 28.7.2011, 14 K 1335/10) hat darauf verwiesen, dass bei der Zuordnung von Unternehmen zum produzierenden Gewerbe nach der Definition in § 2 Nr. 2a, 3 StromStG auf die vom Statistischen Bundesamt herausgegebene Klassifikation der Wirtschaftszweige, Ausgabe 2003 (Wz 2003) abzustellen ist.

Geklagt hatte ein Entsorgungsbetrieb, der die Stromsteuerermäßigung mit Verweis auf die seit 1.1.2008 geltende Klassifikation der Wirtschaftszweige (Wz 2008) beim Hauptzollamt beantragt hatte. Der Entsorgungsbetrieb hatte sich darauf berufen, dass er ebenso wie die Wasserversorgung, mit der er - zusammen mit der Abwasserbeseitigung - in Abschnitt E der Wz 2008 erfasst wird und dadurch als Produzierendes Gewerbe einzustufen ist. In der Wz 2003 wurde die Energie- und Wasserversorgung gemeinsam im Abschnitt E erfasst, während die Energieversorgung nun in der Wz 2008 im Abschnitt D geführt wird.

Begründet hat das Gericht seine Entscheidung damit, dass § 2 Nr. 2a StromStG einen ausdrücklichen Verweis auf die Wz 2003 enthalte. Die Ersetzung der Wz 2003 durch die Wz 2008 vom Statistischen Bundesamt, wodurch eine geänderte Zuordnung von Unternehmen zum produzierenden Gewerbe erfolgte, hat allerdings keinen Einfluss auf die Zuordnung nach dem StromStG, solange keine Gesetzesänderung vorgenommen wird.

Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig, da die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist.

5. Überplanmäßige Kassenkreditaufnahme ist Untreuehandlung

Der Bundesgerichtshof schloss sich mit seinem Urteil (13.4.2011, 1 StR 592/10) der Vorinstanz an und bestätigte, dass die unrechtmäßige Aufnahme von Kassenkrediten durch einen Bürgermeister und den Kämmerer einer Gemeinde einen Untreue-schaden in Höhe der Kreditzinsen darstellt.

Bürgermeister und Kämmerer einer Gemeinde verbuchten im Haushaltsjahr angefallene Ausgaben im darauf folgenden Jahr und Einnahmen des Folgejahres umgekehrt bereits im laufenden Jahr, um dem Gemeinderat die Höhe der unter Überschreitung ihrer satzungsmäßigen Kompetenzen aufgenommenen Kredite zu verschleiern. Folge war, dass Kreditaufnahmen im Haushaltsjahr 2007 "nicht mehr geplant" bzw. im Haushalt 2008 "nicht mehr vorgesehen" waren. Vor diesem Hintergrund beschloss der Gemeinderat Baumaßnahmen. Die sich daraus ergebenden Finanzierungslücken wurden durch den Bürgermeister und Kämmerer unter Überschreitung ihrer Kompetenzen im Juli 2007 und im März 2008 durch die Aufnahme von Kassenkrediten in Höhe von jeweils 2 Mio € gedeckt. Die Kassenkredite wurden für Ausgaben der Gemeinde verwendet.

Die unplanmäßigen Kreditaufnahmen wurden vom Landgericht als Untreue im Sinne vom § 266 StGB gewertet, da ein Verstoß gegen haushaltsrechtliche Vorgaben vorlag. Werden Investitionen nicht aus dem Haushalt einer Gemeinde finanziert, bedarf es einer in der Haushaltssatzung gemäß Art. 63 und 71 BayGO festzusetzenden und genehmigungspflichtigen Aufnahme von Kommunaldarlehen.

6. Keine Rückstellung für Kostenüberdeckungen nach dem SächsKAG

Für nach dem Sächsischen Kommunalabgabengesetz (§ 10 Abs. 2 Satz 2 - SächsKAG) verpflichtend auszugleichende Kostenüberdeckungen kann steuerlich keine Rückstellung gebildet werden (Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 10.8.2011, 1 K 1487/07).

Ein Wasser- und Abwasserzweckverband hatte für Kostenüberdeckungen der Jahre 2003 bis 2006 im Jahresabschluss Rückstellungen gebildet, da die Kostenüberdeckungen in den folgenden Entgeltkalkulationen gemäß SächsKAG entgeltmindernd zu berücksichtigen sind.

Nach Ansicht des 1. Senats vermindern sich wegen des periodenübergreifenden Kostenausgleichs lediglich die zukünftig zu vereinnahmenden Gebühren. Nach § 5 Abs. 2a EStG dürfen Verpflichtungen, die nur aus künftigen Gewinnanteilen zu tilgen sind, nicht in der Steuerbilanz angesetzt werden. Es besteht daher keine Verpflichtung gegenüber den bisherigen Kunden des Zweckverbands.

Die Entscheidung des Sächsischen Finanzgerichts über die Anerkennung der Rückstellung für Kostenüberdeckungen nach dem KAG hat sicherlich auch Ausstrahlungswirkung auf die Rückstellungen für die Mehrerlösabschöpfung bzw. die periodenübergreifende Saldierung nach der Strom- und GasNEV und das Regulierungskonto nach der ARegV. Die Revision gegen das Urteil wurde wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache zugelassen. Bleibt abzuwarten, ob der BFH nun die Chance ergreift und ein Grundsatzurteil fällt.

7. Kurzhinweise

7.1. Abgeschlossener Vergleich begrenzt die Rückstellung für Schadensersatz

(Finanzgericht Köln, Urteil vom 17.3.2011, 13 K 52/11)

Ein wirksamer, nicht angefochtener Vergleich über Schadensersatz steht einer die Vergleichssumme übersteigenden Rückstellung entgegen.

Wertaufhellende Tatsachen können nicht mehr berücksichtigt werden, wenn sie erst nach dem Zeitpunkt bekannt werden, an dem der Steuerpflichtige die Bilanz spätestens hätte aufstellen müssen.

7.2. Anforderungen an die organisatorische Eingliederung bei umsatzsteuerrechtlicher Organschaft

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 7.7.2011, V R 53/10)

Die organisatorische Eingliederung einer GmbH im Rahmen einer Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) kann sich daraus ergeben, dass der Geschäftsführer der GmbH leitender Mitarbeiter des Organträ-

gers ist, der Organträger über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der GmbH verfügt und zur Bestellung und Abberufung des GmbH-Geschäftsführers berechtigt ist.

Offen bleibt, ob an der bisherigen Rechtsprechung festzuhalten ist, nach der es für die organisatorische Eingliederung ausreicht, dass bei der Organgesellschaft eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist.

7.3. Personenbeförderung in einer Skihalle unterliegt umsatzsteuerlich der Regelbesteuerung

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 18.6.2011, XI B 87/10)

Die Beförderung von Personen mit Hilfe eines Sessel- oder Schlepplifts in einer Skihalle unterliegt dem allgemeinen Steuersatz und nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG.

7.4. Umsatzbesteuerung von Leistungen eines Alten- und Wohnheims

(Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18.1.2011, 5 K 5110/07)

Die Umsätze aus der Medienlieferung (Strom, Wasser und Heizung) eines Altenheims an den Betreiber des Restaurants sind nach § 4 Nr. 16 Buchstabe d UStG umsatzsteuerfrei.

Die Umsätze aus Betreuungsverträgen mit den Bewohnern des Bereichs "Betreutes Wohnen" (Hausnotruf), die nicht im Rahmen des Alten- und Pflegeheims erbracht werden, sind nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit.

Nicht steuerbefreit sind die gegenüber den Bewohnern des Bereichs "Betreutes Wohnen" erbrachten Umsätze aus einem Wäscheservice.

7.5. Unternehmerische Tätigkeit bei Lieferung von Baugrundstücken

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 15.9.2011, Rs. C-180/10, Slaby und Rs. C-181/10, Kuc)

Die Lieferung eines für eine Bebauung vorgesehenen Grundstücks unterliegt nach dem nationalen Recht eines Mitgliedstaats der Mehrwertsteuer, wenn dieser Mitgliedstaat von der Befugnis nach Art. 12 Abs. 1 MwStSystRL in der durch die Richtlinie 2006/138 geänderten Fassung Gebrauch gemacht hat, unabhängig davon, ob der Umsatz nachhaltig ist oder ob die Person, die die Lieferung getätigt hat, als Erzeuger, Händler oder Dienstleistender tätig ist, soweit dieser Umsatz nicht die bloße Ausübung des Eigentums durch seinen Inhaber darstellt.

Eine natürliche Person, die eine landwirtschaftliche Tätigkeit auf einem Grundstück ausgeübt hat, das aufgrund einer Änderung der Bebauungspläne, die aus dem Willen dieser Person unabhängigen Gründen erfolgte, in ein für eine Bebauung vorgesehenes Grundstück umklassifiziert wurde, ist nicht als mehrwertsteuerpflichtig i.S. der Art. 9 Abs. 1 und 12 Abs. 1 MwStSystRL in der durch die RL 2006/138 geänderten Fassung anzusehen, wenn sie begonnen hat, das Grundstück zu verkaufen, falls die Verkäufe im Rahmen der Verwaltung des Privatvermögens dieser Person erfolgen.

Unternimmt diese Person hingegen zur Vornahme der Verkäufe aktive Schritte zum Vertrieb von Grund und Boden, indem sie sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender i.S. von Art. 9 Abs. 1 Unterabschs. 2 MwStSystRL in der durch die RL 2006/138 geänderten Fassung, übt sie eine "wirtschaftliche Tätigkeit" i.S. dieses Artikels aus und ist folglich als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen.

Dass diese Person ein "Pauschallandwirt" i.S. von Art. 295 Abs. 1 Nr. 3 MwStSystRL in der durch die RL 2006/138 geänderten Fassung ist, ist dabei unbeachtlich.

Sonderfragen

1. Bundesnetzagentur: Festlegung von kalkulatorischen Eigenkapitalzinssätzen

Gemäß § 7 Abs. 6 StromNEV bzw. GasNEV hat die Regulierungsbehörde vor Beginn einer Regulierungsperiode durch Festlegung nach § 29 Abs. 1 EnWG über die kalkulatorischen Eigenkapitalzinssätze für Strom- und Gasnetzbetreiber nach § 21 Abs. 2 EnWG zu entscheiden. Die Zinssätze fließen in die Ermittlung der zulässigen Erlösobergrenze eines Netzbetreibers ein. Am 31.10.2011 hat die Bundesnetzagentur beschlossen (BK4-11-304), dass für die Bestimmung der Erlösobergrenzen nach § 4 ARegV i.V.m. § 6 ARegV für die Dauer der zweiten Regulierungsperiode für Neuanlagen ein Eigenkapitalzinssatz in Höhe von 9,05 % vor Steuern und für Altanlagen ein Eigenkapitalzinssatz in Höhe von 7,14 % vor Steuern festgelegt wird.

Die zweite Regulierungsperiode beginnt für Gasnetzbetreiber am 1.1.2013 und endet am 31.12.2017. Für Elektrizitätsversorgungsnetzbetreiber beginnt die zweite Regulierungsperiode am 1.1.2014 und endet am 31.12.2018.

2. Prüfung von EU-Beihilfen

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat in seiner 225. Sitzung am 7.9.2011 den IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Beihilfen nach Artikel 107 AEUV insbesondere zugunsten öffentlicher Unternehmen (IDW PS 700, Stand: 7.9.2011) verabschiedet.

Der Prüfungsstandard will für den Umgang mit beihilferechtlichen Risiken im Rahmen der Jahresabschlussprüfung sensibilisieren. Unternehmen, die unzulässige Beihilfen erhalten haben, sind zur Rückzahlung dieser verpflichtet. Darüber hinaus führen Verstöße gegen das europäische Beihilferecht nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Nichtigkeit der jeweiligen Rechtsakte. Diesbezügliche Risiken sind im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu beurteilen.

3. Anwendungsfragen zur gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen

(im Entwurf überarbeitete, gleich lautende Ländererlasse vom 26.8.2011)

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben den vorgenannten Ländererlass zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 im Entwurf überarbeitet. Finanzierungsaufwendungen sind die Entgelte für Schulden, Rentenzahlungen und dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter und auch Finanzierungsanteile in Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen. Nach dem Entwurf des Erlasses sind folgende Änderungen hervorzuheben:

- Keine Hinzurechnung von Aufwendungen für die Benutzung eines Stromnetzes (Netzentgelte) - dies dürfte gleich lautend auch für die Benutzung von Gasnetzen gelten. Der Hinzurechnungstatbestand nach § 8 Nr. 1 Buchst. f. GewStG in Bezug auf Konzessionsabgaben bleibt unverändert bestehen;
- Hinzurechnungspflichtige Mietaufwendungen sind auch Entgelte im Zusammenhang mit dem Zugang zur Teilnehmeranschlussleitung (so genannte "letzte Meile") und für die Nutzung von Schienennetzen;
- Keine Hinzurechnung von Aufwendungen, die als Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlage- oder Umlaufvermögens aktiviert wurden;
- Keine Hinzurechnung von Aufzinsungsbeträgen nach § 6a Abs. 3 EStG;
- Hinzurechnungen haben auch dann zu erfolgen, wenn eine auf einen Hinzurechnungstatbestand gerichtete Rückstellung gebildet worden ist.

Der Erlass-Entwurf geht insgesamt auf folgende Punkte ein:

- I. Allgemeine Hinweise
 1. Allgemeine Grundsätze zur Anwendung bestehender Richtlinien zu § 8 GewStG
 2. Hinzurechnung von gewinnmindernden Aufwendungen
 3. Hinzurechnung unabhängig von der gewerblichen Behandlung beim Überlasser des Betriebskapitals
 4. Aufteilung gemischter Verträge
 5. Folgen der Einordnung der Nutzungsüberlassung als Übergang des wirtschaftlichen Eigentums
- II. Einzeltatbestände des § 8 Nr. 1 GewStG
 1. Hinzurechnung von Entgelten für Schulden nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG
 2. Hinzurechnung für Renten und dauernde Lasten nach § 8 Nr. 1 Buchstabe b GewStG
 3. Hinzurechnung von Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters nach § 8 Nr. 1 Buchstabe c GewStG
 4. Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter nach § 8 Nr. 1 Buchstabe d und e GewStG
 5. Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten nach § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG
 6. Freibetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG

4. Umsatzsteuerliche Behandlung von Biogasanlagen

(OFD Karlsruhe, Verfügung vom 25.8.2011, S 7410)

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Biogasanlagen gilt - ergänzend zu den allgemeinen Regelungen im BMF-Schreiben vom 14.3.2011 (IV D 2 - S 7124/07/10002, BStBl I 2011, 254) - Folgendes:

1. *Biogas- und Energieerzeugung durch pauschalierende Landwirte zur Verwendung im landwirtschaftlichen Betrieb*

Werden im Rahmen einer Biogasanlage aus Biomasse erzeugter Strom/Wärme insgesamt im landwirtschaftlichen Betrieb verwendet, ist die Biogasanlage eine Einrichtung des landwirtschaftlichen Betriebs. Ein Vorsteuerabzug ist nicht zulässig (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG).

2. *Biogas- und Energieerzeugung durch pauschalierende Landwirte im Rahmen eines Mischbetriebs*

Auf eigenen oder gepachteten Flächen erzeugte Biomasse (z.B. Mais) oder bei der Erzeugung von Pflanzen und Tieren im eigenen Betrieb angefallene Abfallstoffe (z.B. Gülle) sind landwirtschaftliche Erzeugnisse (§ 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG). Die Verarbeitung von Biomasse zu Biogas ist keine landwirtschaftliche Verarbeitungstätigkeit, weil das Erzeugnis "Biogas" aus Sicht des Durchschnitts-

verbrauchers nicht als landwirtschaftliches Erzeugnis angesehen wird (Abschn. 24.2 Abs. 2 Satz 2 UStAE).

Umsätze aus der Abgabe von Biogas oder daraus erzeugtem Strom/Wärme fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 24 UStG (so genannter Mischbetrieb). Wird Strom/Wärme teilweise im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet, ist die Vorsteuer aus der Anschaffung und dem laufenden Betrieb der Anlage in entsprechender Anwendung der Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG im Verhältnis der Strom- und Wärmemengen aufzuteilen (Abschn. 24.7 Abs. 2 UStAE). Bei geänderten oder stark schwankenden Nutzungsverhältnissen kann in nachfolgenden Jahren eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG in Betracht kommen.

Wurde Biogas nach den Regelungen des BMF-Schreibens vom 6.3.2006 (IV B 7 - S 2734 - 4/05, BStBl II 2006, 248) als landwirtschaftliches Produkt eines Nebenbetriebs angesehen, ist die Anwendung des § 24 UStG für vor dem 1.4.2011 ausgeführte Umsätze nicht zu beanstanden.

3. *Biogas- und Energieerzeugung als nahezu ausschließliche Tätigkeit*

Verwertet ein Landwirt nahezu seine gesamte Ernte als Biomasse in einer Biogasanlage, liegt ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nicht mehr vor. Die Erzeugung der Biomasse und die Verarbeitung zu Strom ist aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers eine nicht-landwirtschaftliche Betätigung, die insgesamt der Regelbesteuerung unterliegt. Es bestehen keine Bedenken, das Merkmal der "nahezu gesamten Ernte" bei der Umsatzsteuer in Anlehnung an die Grundsätze des R 15.5 Abs. 1 Sätze 4 bis 6 EStR in Verbindung mit Teil 1 Nr. 1 Buchst. b des BMF-Schreibens vom 6.3.2006 (IV B 7 - S 2734 - 4/05, a.a.O.) zu prüfen.

4. *Biogas- und Energieerzeugung durch gemeinschaftliche Betriebe oder durch Genossenschaften*

Erfolgt die Biogas- und Energieerzeugung durch Zusammenschluss mehrerer Land- und Forstwirte in einer gemeinschaftlich betriebenen Anlage oder durch eine Genossenschaft, unterliegen der gemeinschaftliche Betrieb oder die Genossenschaft der Regelbesteuerung. Eine nach Menge/Energiegehalt vergütete Abgabe von selbst erzeugter Biomasse durch den Landwirt an den Zusammenschluss oder die Genossenschaft erfolgt im Rahmen eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches und fällt in den Anwendungsbereich des § 24 UStG.

Dienstleistungen einzelner Gesellschafter/Genossen für den gemeinschaftlichen Betrieb oder für die Genossenschaft fallen bei der Umsatzsteuer als Dienstleistungen an einen Nichtlandwirt in die Regelbesteuerung (Abschn. 24.3 Abs. 5 Satz 4 bis 6 UStAE).

5. Bemessungsgrundlage beim Tausch von Biomasse gegen Düngemittel

Düngemittelfähiges Substrat (Biogasgülle, Gärrest) sind Reststoffe der zum Betrieb einer Biogasanlage eingesetzten Biomasse und Abfallstoffe. Bei der Lieferung von Biomasse an Biogasanlagenbetreiber unter vereinbarter Rücklieferung von düngemittelfähigem Substrat ist eine Beschränkung der Bemessungsgrundlage auf die jeweilige Baraufgabe nicht anzuerkennen, weil Gehaltslieferungen (§ 3 Abs. 5 UStG) mangels Nämlichkeit der Stoffe nicht vorliegen (keine bloße Trennung der Inhaltstoffe wie z.B. bei der Zuckergewinnung aus Zuckerrüben).

Bei der Hinlieferung von Biomasse und der Rücklieferung von düngemittelfähigem Substrat handelt es sich um Tauschumsätze (§ 3 Abs. 12 UStG, sowie - hinsichtlich Gülle und "grünem" Abfall - BMF vom 1.12.2008, IV B 8 - S 7203/07/10002, BStBl I 2008, 992). Biogasanlagen sind nach dem Gesetz über Erneuerbare Energien sowie der Düngeverordnung verpflichtet, Bilanzen über Einsatzstoffe und abgegebene Reststoffe zu erstellen. Der als Bemessungsgrundlage anzusetzende gemeine Wert (§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG) wird von den jeweiligen Nährstoffgehalten (Stickstoff, Phosphat, Kali) beeinflusst. Auch örtliche Verhältnisse (z.B. viehstarke Regionen mit großen Güllemengen) oder größere Entfernungen zwischen Biogasanlage und den zur Ausbringung bestimmten Wirtschaftsf lächen mindern die örtlichen Verbrauchspreise der so genannten Biogasgülle.

Zur Prüfung der vom Biogasanlagenbetreiber in Gutschriften und Rechnungen angesetzten Werte bzw. zur Schätzung bisher nicht angesetzter Werte für Biogasgülle kann bei durchschnittlichen Verhältnissen von einem Nährstoffwert bei Biogasgülle von 8,50 €/m³ ausgegangen werden. Werden bei den Entfernungen "Anlage/Wirtschaftsf lächen" durchschnittliche Verhältnisse angenommen, kann für Prüfungszwecke ein Nettowert von etwa 3,00 €/m³ als Anhaltswert angenommen werden.

Düngemittelfähiges Substrat aus pflanzlichen und tierischen Rückständen unterliegt dem ermäßigten Steuersatz. Das durch Vermischung von Biogasgülle mit Erde entstandene Erzeugnis "Pflanzenerde" unterliegt dem Regelsteuersatz.

5. Rückstellung für die Verpflichtung zur Gewährung von Beihilfen

(Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 12.8.2011 - S 2137.1.1 - 5/21 St 32 -)

Der BFH hat in seinem Urteil vom 30.1.2002 (BStBl 2003 II S. 279) entschieden, dass für die Verpflichtung, Pensionären und aktiven Mitarbeitern während der Zeit ihres Ruhestandes in Krankheitsfällen, Geburtsfällen und Todesfällen Beihilfe zu gewähren, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit zu passivieren ist. Die Erörterung auf Bund-Länder-Ebene hat ergeben, dass die

Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für diese Verpflichtung auch dann noch vorliegen, wenn eine so genannte Beihilfeversicherung abgeschlossen wird.

Rückstellungsbildung

Auch bei Abschluss einer Beihilfeversicherung, die gegen laufend zu zahlende individuelle Monatsbeiträge die Krankheitskosten übernimmt, ist aus Sicht des Bilanzstichtags eine Inanspruchnahme des Verpflichteten wahrscheinlich.

Die Verpflichtung zur Zahlung der Beihilfe in der Ruhestandszeit ist durch den aktiven Dienst in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht. Durch den Abschluss einer Beihilfeversicherung werden die Verpflichtungen gegenüber den Beihilfeberechtigten nicht berührt. Der Arbeitgeber wird deshalb mit Sicherheit in Anspruch genommen. Der Sachverhalt ist nicht mit dem System der umlagefinanzierten Versorgungskasse (BFH-Urteile vom 5.4.2006, BStBl II S. 688, und vom 8.10.2008, BStBl II 2010 S. 186) identisch und auch nicht vergleichbar, da es sich bei der Beihilfeversicherung um ein zweiseitiges (Versicherungs-)Vertragsverhältnis zwischen dem Arbeitgeber und dem Versicherungsunternehmen handelt und **keine Solidargemeinschaft** vorliegt.

Die Versicherungsbeiträge für einen bestimmten Zeitraum begründen keine Ansprüche auf nach Ablauf des Versicherungszeitraums entstehende Beihilfeaufwendungen und führen auch zu keiner Kapitalbildung. Die Erstattung künftiger Krankheitskosten setzt künftige Versicherungsbeiträge voraus. Mit letzteren muss sich der Arbeitgeber also die Erstattung künftiger Krankheitskosten erst erkaufen. Künftige Vorteile im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe c EStG sind daher nicht gegeben.

Höhe der Rückstellung

Zurückzustellen sind - entsprechend der wirtschaftlichen Verursachung während der aktiven Zeit - die voraussichtlich zu tragenden Krankheitskosten, nicht dagegen künftige Versicherungsbeiträge.

Bilanzberichtigung

Nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ist eine Berichtigung der Bilanz zulässig, soweit die Bilanz nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den einkommensteuerbilanziellen Vorschriften entspricht und deshalb fehlerhaft ist. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein Bilanzansatz nur dann fehlerhaft, wenn der Steuerpflichtige den objektiv gegebenen Rechtsverstoß nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung - bezogen auf die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse - erkennen konnte. Dieser subjektive Fehlerbegriff gilt nach bisheriger Rechtsprechung nicht nur für Tatsachenerkenntnisse, sondern auch für die Beurteilung der rechtlichen Verhältnisse. Zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung war

die Nichtbilanzierung der Rückstellung subjektiv richtig, daher ist eine Berichtigung des Bilanzansatzes nicht möglich. Aufgrund des Vorlagebeschlusses des I. Senats vom 7.4.2010 (I R 77/08, BStBl II S. 739) wird der Große Senat des BFH zu klären haben ob sich der subjektive Fehlerbegriff auch weiterhin auf die Beurteilung bilanzrechtlicher Rechtsfragen erstreckt.

Bilanzänderung

Eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist unter den dort genannten Voraussetzungen möglich. Noch offen gehaltene Fälle können nun im Sinne des Ergebnisses abgeschlossen werden.

Zusatz des BayLfSt:

Bei der Prüfung der Beihilferückstellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung oder Außenprüfung der BNV ist ein Fachprüfer für versicherungsmathematische Fragen zu beteiligen, wenn Zweifel hinsichtlich der Bewertung von Beihilferückstellungen bestehen oder der Rückstellung mehr als 50 000 € zugeführt werden.

Insoweit sind die Ausführungen der Verfügung vom 15.1.2010 Az.: S 1536.2.2010-1/St44 (AIS: Themen/Arbeitsbereiche/BP/Fachprüfung bzw. Themen/Arbeitsbereiche/BNV/Dienst- und Arbeitsanweisung) unter Tz. 1.3 entsprechend anzuwenden.

In Zusammenarbeit mit dem Bayerischen Landesamt für Steuern wurden einvernehmlich die Bewertungsgrundsätze für Beihilferückstellungen bei Sparkassen festgelegt.

6. Einbringung zum Privatvermögen gehörender Wirtschaftsgüter in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft

(BMF-Schreiben vom 11.7.2011, IV C 6 - S 2178/09/10001)

Das BMF nimmt mit vorgenanntem Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung der Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Personengesellschaft Stellung. Die Finanzverwaltung reagiert damit u.a. auf das BFH-Urteil vom 24.1.2008 (IV R 37/06), wonach Wirtschaftsgüter auch dann gegen Gewährung von Mitunternehmeranteilen (Veräußerungsvorgang) eingebracht werden, wenn der Wert des übertragenen Einzelwirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto, sondern weiteren Kapitalunterkonten gutgeschrieben wird. Nach dem BMF-Schreiben stellt eine ausschließliche Verbuchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto noch einen unentgeltlichen Vorgang dar. Bei einer Einlage in das Gesamthandsvermögen und teilweiser Buchung auf einem Kapitalkonto sowie auf einem weiteren Kapitalkonto oder dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto geht die Finanzverwaltung von einem vollentgeltlichen Vorgang aus.

7. Bemessungsgrundlage bei Leistungen von Vereinen an Mitglieder

(OFD Karlsruhe, Verfügung vom 25.8.2011, S 7200)

Erbringen Vereine Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, ist Bemessungsgrundlage das vereinbarte Entgelt und in bestimmten Fällen der Mitgliedsbeitrag als pauschaliertes Sonderleistungsentgelt (vgl. Abschn. 1.4 Abs. 1 Satz 2 UStAE). Decken die Einnahmen aus Entgelten und Mitgliedsbeiträgen nicht den Finanzbedarf, werden die Vereine von ihren Mitgliedern, von Sponsoren und von staatlichen Stellen bezuschusst. Übersteigen in diesen Fällen die vorsteuerbelasteten Kosten die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG, kommt bei Leistungen an Mitglieder und andere nahe stehende Personen eine Anwendung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG in Betracht (so genannte Mindestbemessungsgrundlage).

Bei Zweckbetrieben gemeinnütziger Vereine ist aus Vereinfachungsgründen die Mindestbemessungsgrundlage erst dann zu ermitteln, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind (Abschn. 10.7 Abs. 1 Beispiel 2 UStAE). Dies ist in allen Fällen zu prüfen, in denen die Sonderleistungsentgelte nicht mindestens 50 % der Aufwendungen betragen. Zu den anzusetzenden Kosten gehören auch Ausgaben, die aus Zuschüssen finanziert werden (Abschn. 10.6 Abs. 3 Satz 7 UStAE sowie BFH vom 11.4.2002, V R 65/00, BStBl II 2002, 782 und vom 21.9.2005, V R 160/04, BFH/NV 2006, 144).

Wird ein Teil des Mitgliedsbeitrags als pauschaliertes Sonderleistungsentgelt behandelt, entspricht dieser Betrag der Mindestbemessungsgrundlage (vgl. Abschn. 1.4 Abs. 7 UStAE). Bei den in R 42 bis R 44 KStR bezeichneten Vereinen (z.B. Fremdenverkehrsvereine, land- und forstwirtschaftliche Beratungsdienste) ist die körperschaftsteuerliche Aufteilung in echten Mitgliedsbeitrag und anteiliges Sonderleistungsentgelt auch für die Umsatzbesteuerung maßgebend.

8. Merkblatt - Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen, die seit dem 1.1.2010 durch im Ausland ansässige Unternehmer an inländische juristische Personen öffentlichen Rechts ausgeführt werden (Stand 1.7.2011)

(OFD Niedersachsen, Verfügung vom 12.8.2011, S 7117 - 65 - St 173)

Erbringt ein Unternehmer mit Sitz im Ausland (Europäische Union oder Drittland) eine sonstige Leistung an eine juristische Person öffentlichen Rechts (jPöR), z.B. eine Gemeinde, eine Stadt oder einen Landkreis, kann die sonstige Leistung der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterliegen. Das hat zur Folge, dass die jPöR steuerliche Erklärungspflichten zu erfüllen und Umsatz-

steuer zu entrichten hat. Eine sonstige Leistung unterliegt in Deutschland der Umsatzbesteuerung, wenn der Ort der sonstigen Leistung nach §§ 3a und 3b Umsatzsteuergesetz (UStG) Deutschland ist. Der Leistungsort ist abhängig davon, ob die jPöR Unternehmer ist oder ob ihr eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) erteilt worden ist sowie von der Art der Leistung.

1. Grundsätze

Bezieht die jPöR eine sonstige Leistung von einem Unternehmer mit Sitz im Ausland, ist grundsätzlich der Status der jPöR für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung entscheidend.

1.1 Die jPöR ist **nicht unternehmerisch tätig** und ihr ist **keine USt-IdNr.** erteilt worden:

Der leistende Unternehmer erbringt die Leistung dort, wo er sein Unternehmen betreibt¹⁾. Folglich hat er die Leistung nach dem Recht seines Staates zu besteuern und der jPöR eine Rechnung mit ausländischer Umsatzsteuer zu erteilen. Die jPöR hat in Deutschland keine steuerlichen Pflichten zu erfüllen.

1) § 3a Abs. 1 UStG

1.2 Die jPöR ist **nicht unternehmerisch tätig** und ihr ist eine **USt-IdNr.** erteilt worden:

Der jPöR ist die USt-IdNr. vom Bundeszentralamt für Steuern erteilt worden, weil sie einen Gegenstand von einem Unternehmer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erworben hat und die jPöR den Erwerb als innergemeinschaftlichen Erwerb²⁾ der deutschen Umsatzbesteuerung unterwerfen muss.

2) § 1a Abs. 1 Nr. 2b UStG

Beim Bezug einer sonstigen Leistung gilt die nichtunternehmerisch tätige jPöR, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, nach der Gleichstellungsfiktion in § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG als Unternehmer. Der leistende Unternehmer erbringt die Leistung dort, wo die jPöR ihren Sitz hat. Folglich unterliegt die Leistung der deutschen Umsatzsteuer. Die jPöR ist Steuerschuldner³⁾ und hat die Umsatzsteuer anzumelden und zu bezahlen. Sie muss dem leistenden Unternehmer gegenüber die USt-IdNr. verwenden, damit der leistende Unternehmer den Leistungsort zutreffend bestimmen kann.

3) § 13b Abs. 1 bzw. Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 Halbsatz 1 UStG

1.3 Die jPöR ist **unternehmerisch tätig** im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Körperschaftsteuergesetz

(KStG) oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Ihr sind für diesen Betrieb und/oder für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe ihrer hoheitlich tätigen Organisationseinheiten **USt-IdNrn.** erteilt worden:

Es kommt nicht (mehr) darauf an, ob die Leistung für den unternehmerischen oder für den hoheitlichen Bereich der jPöR ausgeführt wird. Ist die Leistung für den unternehmerischen Bereich, sowohl für den unternehmerischen als auch für den hoheitlichen Bereich oder ausschließlich für den hoheitlichen Bereich bestimmt, richtet sich der Leistungsort immer nach dem Sitz der jPöR⁴⁾. Die jPöR ist Steuerschuldner und hat die Umsatzsteuer anzumelden und zu bezahlen. Sie muss dem leistenden Unternehmer gegenüber die USt-IdNr. verwenden, damit dieser den Leistungsort zutreffend bestimmen kann.

4) § 3a Abs. 2 UStG

Hiervon ausgenommen sind nur die Leistungen, die die jPöR für den **privaten Bedarf ihres Personals** bezieht. Hier richtet sich der Leistungsort grundsätzlich nach dem Sitz oder der Betriebsstätte des leistenden Unternehmers, wenn die Leistung von dieser aus erbracht wird⁵⁾; gegebenenfalls richtet sich der Leistungsort nach den Spezialregelungen für den Leistungsort in § 3a Abs. 3 bis 8, § 3b und § 3e UStG (s. Anlage). In diesen Fällen darf die jPöR weder die ihr für den unternehmerischen Bereich noch die ihr für Zwecke der Umsatzbesteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe erteilte USt-IdNr. verwenden.

5) § 3a Abs. 1 UStG

2. Ausnahmen

Von den Grundsätzen nach Tz. 1. gibt es zahlreiche Ausnahmen, die in der Anlage dargestellt sind.

Befindet sich danach der Ort der sonstigen Leistung in Deutschland, unterliegt die Leistung der deutschen Umsatzsteuer. Die jPöR ist Steuerschuldner⁶⁾ und hat die Umsatzsteuer anzumelden und zu bezahlen.

6) § 13b Abs. 1 bzw. Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 Halbsatz 1 UStG

Ist die jPöR Unternehmer oder gilt sie nach der Gleichstellungsfiktion in § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG als Unternehmer, **muss** sie dem leistenden Unternehmer gegenüber die USt-IdNr. verwenden, damit dieser den Leistungsort zutreffend bestimmen kann.

Bestimmung des Ortes von sonstigen Leistungen, die seit dem 1.1.2010 durch im Ausland ansässige Unternehmer an inländische juristische Personen öffentlichen Rechts ausgeführt werden (Stand 1.7.2011)

	Art der bezogenen Leistung und Leistender Unternehmer	jPöR ist kein Unternehmer und hat keine USt-IdNr.	jPöR ist kein Unternehmer, hat aber USt-IdNr.	jPöR ist Unternehmer und bezieht Leistung für privaten Bedarf ihres Personals	jPöR ist Unternehmer und bezieht Leistung für hoheitlichen und/oder unternehmerischen Bereich
Grundsatz					
1.	nicht unter 2. bis 19. aufgeführte sonstige Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Sitzort Leistender Ausland § 3a Abs. 1 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Sitzort Leistender Ausland § 3a Abs. 1 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
Ausnahmen					
2.	Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Belegenheit Grundstück § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG	Belegenheit Grundstück § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG	Belegenheit Grundstück § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG	Belegenheit Grundstück § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG
3.	kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch EU-Unternehmer	Ort der Übergabe des Fahrzeugs § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG	Ort der Übergabe des Fahrzeugs § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG	Ort der Übergabe des Fahrzeugs § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG	Ort der Übergabe des Fahrzeugs § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG
4.	kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung im Inland	Inland § 3a Abs. 6 Nr. 1 UStG			
5.	langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung im Inland	Inland § 3a Abs. 6 Nr. 1 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Inland § 3a Abs. 6 Nr. 1 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
6.	kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer bis 31.12.2010	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG
7.	kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer ab 1.1.2011 (Gesetzgebungsverfahren zu Art. 4 Nr. 4a JStG 2010)	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
8.	Abgabe von Speisen und Getränken im Inland durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Abgabe Inland § 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG	Ort der Abgabe Inland § 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG	Ort der Abgabe Inland § 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG	Ort der Abgabe Inland § 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG
9.	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Begutachtung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Ort der Tätigkeit § 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
10.	Vermittlungsleistung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort des vermittelten Umsatzes § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Ort des vermittelten Umsatzes § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
11.	Einräumung der Eintrittsberechtigung zu kulturellen, künstlerischen und ähnlichen Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer ab 1.1.2011 (Gesetzgebungsverfahren zu Art. 4 Nr. 4a JStG 2010)	Sitzort Leistender Ausland § 3a Abs. 1 UStG	Ort der Veranstaltung § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG	Sitzort Leistender Ausland § 3a Abs. 1 UStG	Ort der Veranstaltung § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG
12.	auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung durch Drittlandsunternehmer	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 5 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 5 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
13.	in § 3a Abs. 4 Nr. 1 - 10 UStG genannte Leistungen (z.B. Beratungs- und Datenverarbeitungsleistungen) durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung oder Auswertung im Inland	Inland § 3a Abs. 6 Nr. 2 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Inland § 3a Abs. 6 Nr. 2 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
14.	Telekommunikations- sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen durch Drittlandsunternehmer zur Nutzung im Inland	Inland § 3a Abs. 6 Nr. 3 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Inland § 3a Abs. 6 Nr. 3 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
15.	in § 3a Abs. 8 UStG in der ab 1.1.2011 geltenden Fassung (Gesetzgebungsverfahren zu Art. 4 Nr. 4c JStG 2010) genannte im Drittland genutzte oder ausgewertete Leistung (z.B. Güterbeförderung, Arbeit an oder Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen) durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Je nach Leistung entsprechend dieser Tabelle z.B. § 3b oder § 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG	Drittland § 3a Abs. 8 UStG	Je nach Leistung entsprechend dieser Tabelle z.B. § 3b oder § 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG	Drittland § 3a Abs. 8 UStG
16.	Personenbeförderung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG	Inland, soweit die Beförderungsstrecke im Inland liegt § 3b Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG
17.	Güterbeförderung durch EU- oder Drittlandsunternehmer innerhalb eines Staates	Inland, wenn die Beförderungsstrecke im Inland liegt § 3b Abs. 1 Satz 3 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Inland, wenn die Beförderungsstrecke im Inland liegt § 3b Abs. 1 Satz 3 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
18.	innergemeinschaftliche Güterbeförderung durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort des Beginns der Beförderung § 3b Abs. 3 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Ort des Beginns der Beförderung § 3b Abs. 3 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG
19.	mit einer Güterbeförderung in Zusammenhang stehende Leistungen durch EU- oder Drittlandsunternehmer	Ort der Tätigkeit § 3b Abs. 2 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG	Sitzort jPöR Inland § 3a Abs. 2 UStG

Steuerterminkalender

Die wichtigsten Steuertermine 2012

Allgemeiner Hinweis:

Steuern und Abgaben rechtzeitig zahlen. Bei verspäteter Zahlung erheben die Finanzämter und die Gemeinden Säumniszuschläge kraft Gesetzes. Diese betragen 1 % des (auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abgerundeten) rückständigen Steuerbetrags für jeden angefangenen Monat der Säumnis. Bei einer verspäteten Zahlung bis zu drei Tagen werden jedoch keine Säumniszuschläge erhoben. Dies gilt nicht für Steuerzahlungen, die in bar bei der Finanzkasse erfolgen. Durch diese dreitägige "Schonfrist" werden aber die gesetzlichen Zahlungstermine grundsätzlich nicht verlängert, sodass z.B. verwirkte Säumniszuschläge vom Fälligkeitstag an und nicht etwa ab Ende der Schonzeit berechnet werden. Als Tag der Zahlung gilt bei Barzahlung der Tag des Geldeingangs, bei Zahlung durch Scheck der dritte Tag nach Scheckeingang bei der Steuerbehörde, bei Überweisung auf ein Konto der Steuerbehörde und bei Einzahlung mit Zahlkarte oder Postanweisung der Tag, an dem der Betrag der Finanzbehörde gutgeschrieben wird.

Bei Steuerzahlungen in jedem Fall angeben:

1. Steuernummer
2. Steuerart
3. Zeitraum, für den die Steuer gezahlt wird

Zahlungstermine:

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Zahlungstermine:

Fällt der Fälligkeitstag auf einen Sonntag, einen allgemeinen Feiertag oder auf einen Samstag, verschiebt er sich auf den nächsten Werktag.

Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern

Zahlungstermine	Jan.	Febr.	März	April	Mai	Juni	Juli	Aug.	Sept.	Okt.	Nov.	Dez.
Steuerart												
1. Einkommensteuer			10			10			10			10
2. Körperschaftsteuer			10			10			10			10
3. Kirchensteuer			10			10			10			10
4. Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
5. Lohnsteuer und Kirchenlohnsteuer	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
6. Gewerbesteuer		15			15			15			15	
7. Grundsteuer und Abgaben (Straßenreinigung, Kanalgebühren, Müllabfuhr)		15			15			15			15	
8. Stromsteuer	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
9. Energiesteuer	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25

**Allen, die uns auch
im zu Ende gehenden Jahr
ihr Vertrauen geschenkt haben,
wünschen wir ein frohes Weihnachtsfest
und
ein gutes, gesundes neues Jahr.**

**Für die gute Zusammenarbeit
bedanken wir uns.**

**Wir werden uns bemühen,
Sie auch weiterhin gut zu beraten
und den an uns selbst gestellten
hohen Qualitätsanspruch zu halten.**