

# Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

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

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

Juli 2014

## Gesetzgebung

### 1. Referentenentwurf Anpassung des Steuerrechts

Der Referentenentwurf für das "Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften" liegt vor. Neben der rückwirkend ab dem Beitrittsdatum von Kroatien zur EU (1.7.2013) geltenden Ausweitung der Mutter-Tochter-Richtlinie auf Kroatien sind weitere Änderungen des Steuerrechts vorgesehen.

Die §§ 52 und 52a EStG, die die Anwendungsregelungen des EStG enthalten, werden neu und übersichtlicher strukturiert; eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden.

Die Auszahlung von Lebensversicherungen bei Eintritt des versicherten Risikos ist steuerfrei. Werden Lebensversicherungen erworben, soll dies nicht gelten, da der Erwerb solcher Lebensversicherungen nicht der Absicherung des versicherten Risikos dient. Insoweit sollen die Erträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG steuerpflichtig sein. Ausgenommen soll jedoch der Erwerb der Versicherung durch die versicherte Person von einem Dritten sein.

Bei der Besteuerung von Erlösen aus privaten Veräußerungsgeschäften bei Fremdwährungsgeschäften wird die First-In-First-Out (FiFo)-Methode wieder eingeführt.

Bis zum Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung soll das Finanzamt künftig Lohnsteueranmeldungen in allen Fällen sowohl zu Ungunsten als auch zu Gunsten des Arbeitgebers ändern können.

Einrichtungen zur ambulanten Rehabilitation sollen wie die Einrichtung der stationären Rehabilitation von der Gewerbesteuer befreit werden.

Arbeitsmarktdienstleistungen nach SGB II und SGB III sind ab dem Jahr 2015 von der Umsatzsteuer befreit.

Die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen wird ab dem Jahr 2015 in bestimmten Fällen von der Umsatzsteuer befreit. Hierzu gehören die Personalgestellung für Zwecke der Krankenhausbehandlung und ärztlichen Heilbehandlungen in Krankenanstalten, der Sozialfürsorge, der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung, des Schul- und Hochschulunterrichts und der Aus- und Fortbildung.

### 2. Bundesrat gegen Mindestabstände von Windparks

Die Bundesregierung plant die Einführung einer Länderöffnungsklausel zur Vorgabe von Mindestabständen zwischen Windenergieanlagen und Wohnanlagen. Der Bundesrat lehnt dieses Vorhaben ab. Bereits das geltende Recht biete den Ländern und Kommunen die Möglichkeit, angemessene Abstände über bauplanungsrechtliche und immissionsschutzrechtliche Regelungen festzulegen. Darüber hinaus würde die Privilegierung der Windenergie gegebenenfalls ausgehöhlt werden, da durch die hohe Siedlungsdichte in Deutschland die Festlegung des Mindestabstands eine zentrale Stellenschraube sei, wie viel Raum für die Windenergienutzung zur Verfügung stehe. Die Bundesregierung will an dem Gesetzentwurf festhalten.

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

3688

### 3. EEG-Reform: Experten üben Kritik/ Bundesrat verlangt Änderungen

Der Bundesrat verlangt bei der EEG-Reform Änderungen an der geplanten besonderen Ausgleichsregelung für Unternehmen im Rahmen der EEG-Reform. Diese betreffen vor allem die Regelungen für Bahnen, Schiffe sowie Übergangsvorschriften und Härtefallregelungen. Der Bundesrat befürchtet, dass die Erhöhung der Umlage für Schienenbahnen zu Fahrpreiserhöhungen führen werde und die Länderhaushalte belasten könne bzw. dass es zu Abbestellungen von Leistungen im Schienenpersonennahverkehr kommen könne. Dies sei hinsichtlich der Klimaziele der falsche Weg. Die Bundesregierung lehnt dieses Ansinnen ab. Die Umlage werde nur moderat erhöht und zugleich könnten auch Schienenbahnen erstmals in den Genuss der besonderen Ausgleichsregelung kommen, denen das bisher verwehrt gewesen sei.

In einer öffentlichen Anhörung des Ausschusses für Umwelt, Naturschutz, Bau und Reaktorsicherheit am 4.6.2014 nahmen mehrere Experten zu der geplanten EEG-Reform Stellung. Zum einen wurde kritisiert, dass die Ausbaukorridore zu niedrig seien und dadurch die Ausbaugeschwindigkeit gedrosselt würde. Die Einführung der Direktvermarktung des Stroms sowie die Einführung des Ausschreibungsmodells werden kritisch gesehen. Es wird befürchtet, dass der weitere Ausbau der erneuerbaren Energien nunmehr durch wenige große Stromkonzerne erfolge und nicht mehr wie bisher durch einen eher dezentralen und verbrauchsnahe Ausbau durch Bürger vor Ort. Hinsichtlich der Direktvermarktung wurde die Einführung einer Bagatellgrenze für Bürger und Kleinunternehmer gefordert.

## Rechtsprechung

### 1. Umsatzsteuerfreie Nutzungsüberlassung von Standflächen auf Wochenmärkten und Kirmesveranstaltungen

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 13.2.2014 (V R 5/13) entschieden, dass die Vermietung von Standflächen im vollen Umfang umsatzsteuerfrei ist und die Gemeinde hinsichtlich der Vermietung von Standflächen auf zivilrechtlicher Grundlage als Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuerrechts handelt.

Eine Gemeinde (Klägerin) hat Standflächen bei Wochenmärkten und Kirmesveranstaltungen an andere Unternehmer überlassen. Die Überlassung wurde in einem Mustervertrag geregelt.

Die Gemeinde erklärte die aus der Überlassung entstandenen Umsätze im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen als steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 UStG. Das Finanzamt setzte die Umsätze aus den Standgeldern für die Kirmesveranstaltungen in voller Höhe und die Umsätze aus den Standgeldern für Märkte zunächst zum Teil als steuerpflichtige Umsätze an.

Der Bundesfinanzhof hat zunächst festgestellt, dass die Gemeinde hinsichtlich der Standplatzüberlassung als Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig geworden ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts als Unternehmerin tätig, wenn sie eine wirtschaftliche und damit eine nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen ausübt, die sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung heraushebt. Da die Gemeinde durch die Verwendung des Mustervertrags auf privatrechtlicher Grundlage handelte, bedarf es für die Unternehmereigenschaft keiner weiteren Voraussetzungen.

Die Standplatzmiete ist zudem in voller Höhe umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 UStG. Ob eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegt, hängt nicht von den Vorschriften des nationalen Zivilrechts ab. Eine Vermietung von Grundstücken liegt nach der MwStSysRL dann vor, wenn einem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er der Eigentümer und jede andere Person von diesem Recht ausschließen kann.

Da in diesem Fall die Überlassung der Standplätze das wesentliche Leistungselement war, liegt eine einheitliche umsatzsteuerfreie Leistung vor. Die erbrachten Nebenleistungen - Organisationsleistung der Gemeinde, Bereitstellung von Strom und die Reinigung des Standplatzes - sind für den Händler nur im Rahmen der sich durch den Standplatz ergebenden Verkaufsmöglichkeiten von Interesse. Die Nebenleistungen gehen daher in die steuerfreie Hauptleistung mit ein.

### 2. Dauerdefizitärer Betrieb gewerblicher Art kann gewerbsteuerpflichtig sein

Werden die Verluste eines dauerdefizitären Betriebs gewerblicher Art durch Erträge aus gehaltenen Anteilen an einer Körperschaft ausgeglichen, liegen gewerbsteuerpflichtige Einkünfte vor (Finanzgericht Köln, Urteil vom 19.12.2013, 10 K 2933/11, rechtskräftig).

Eine Kommune betrieb ein Freibad. Mit dem Freibad wurden dauerhaft Verluste erwirtschaftet. Zur Stärkung des Betriebsvermögens wurden Anteile an einer Stromversorgungs-GmbH eingebracht. Die Beteiligungshöhe betrug 3,2277 %. Die Verluste aus dem Freibad wurden durch die Gewinnausschüttungen überkompensiert, sodass der Betrieb gewerblicher Art einen Gewinn erwirtschaftete.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass ein gewerbsteuerpflichtiger BgA vorliege und berief sich auf BFH-Rechtsprechung.

Das Finanzgericht Köln kam zu dem Ergebnis, dass der Betrieb gewerblicher Art Freibad mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde. Nach BFH-Rechtsprechung läge auch dann Gewinnerzielungsabsicht vor, wenn eine Trägerkörperschaft zur Verbesserung der Ertragslage Aktien in ihren dauerdefizitären BgA einlege. Mit der Einlage der Aktien ändere sich die Ertragslage des BgA erheblich.

Das Finanzgericht Köln könne nicht erkennen, dass trotz der Einlage der Anteile auf Dauer nicht mit einem Totalgewinn gerechnet werden könne.

Der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG in Höhe von 3.900,00 € darf vom Steuermessbetrag abgezogen werden.

Klargestellt hat das Finanzgericht Köln auch, dass die Hinzurechnung der Gewinnausschüttung bei der Ermittlung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht zu 100 % zu erfolgen hat, sondern nur soweit sie nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz geblieben ist (95 %).

Das Finanzgericht Düsseldorf hatte in einem ähnlich gelagerten Fall in Abgrenzung zur BFH-Rechtsprechung keine Gewerbsteuerpflicht erkannt (FG Düsseldorf, Urteil vom 22.6.2006, 15 K 2567/03). Die Einlage der Anteile führe nicht zur Gewinnerzielungsabsicht, da die Einlage von Anteilen keine betriebswirtschaftlich sinnvolle Maßnahme der Strukturverbesserung darstelle und dadurch eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit nicht in den steuerbaren Bereich verlagert werden könne. Darüber hinaus war das Gericht davon überzeugt, dass trotz der Einlage nicht mit einem Totalgewinn zu rechnen sei.

Das Finanzgericht Köln diskutierte das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf, kam aber wie oben beschrieben zu einem anderen Ergebnis.

### **3. Defizitärer Betrieb gewerblicher Art kann kein Organträger sein**

Das Finanzgericht Düsseldorf hat zu der Frage geurteilt, ob ein defizitärer Betrieb gewerblicher Art ein körperschaftsteuerlicher Organträger sein kann (Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 18.3.2014, 6 K 3493/11 K, Revision eingelegt).

Die Stadt A ist mit dem BgA Bäderbetrieb mit 64 % der Anteile an der Klägerin (GmbH) beteiligt. Zwischen dem BgA Bäderbetrieb und der Klägerin wurde ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen. Die Klägerin hatte die Gas-, Wasser- und Elektrizitätsversorgung der Stadt A als Unternehmensgegenstand. Der BgA Bäderbetrieb verursachte mit dem Betrieb der Bäder dauerhaft Verluste, seit der Beteiligung an der Klägerin werden positive Einkünfte erzielt, sodass mit einem Totalgewinn zu rechnen ist.

Das Finanzamt hat den BgA als Organträger nicht anerkannt und entsprechend veranlagt. Hiergegen hat die Klägerin Sprungklage eingereicht.

Das Finanzgericht Düsseldorf weist die Klage als unbegründet ab. Der Betrieb gewerblicher Art sei kein geeigneter Organträger. Ein BgA kann nur dann ein Organträger sein, wenn der Betrieb ein gewerbliches Unternehmen ist. Eine der Voraussetzungen ist unter anderem das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht. Bei Betrieben gewerblicher Art sei die Gewinnerzielungsabsicht wie bei Einzelgewerbetreibenden und Personengesellschaften nicht einheitlich für die gesamte Tätigkeit, sondern gesondert für die jeweilige Betätigung zu prüfen (Segmentierung). Der BgA verfüge anders als Kapitalgesellschaften auch über eine außerbetriebliche Sphäre. Das Betreiben der Schwimmbäder und die Verwaltung der Beteiligungen seien zwei selbstständige gewerbliche Tätigkeiten. Der Betrieb der Bäder sei eine Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht und die Verwaltung der Beteiligungen eine vermögensverwaltende Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht. Der Betrieb sei daher kein gewerbliches Unternehmen i.S.v. § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. mit § 17 Satz 1 KStG.

Aus der Gewerbesteuerdurchführungsverordnung ergäbe sich auch nichts anderes. Zum Umfang des Unternehmens wird auf § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG verwiesen, wonach mehrere Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst werden können, wenn eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Eine solche läge hier nicht vor. Das im GmbH-Vermögen stehende Blockheizkraftwerk sei nicht einschlägig, da auf die Beteiligung der GmbH und nicht auf die Wirtschaftsgüter der GmbH abgestellt werde.

Das Finanzgericht Düsseldorf folgt ausdrücklich nicht der Auffassung des BFH, dass die Einlage von Anteilen an Körperschaften zur Verbesserung der Ertragslage eine Gewinnerzielungsabsicht begründe.

Die Revision wurde hinsichtlich der Abweichung vom BFH und des (oben unter 2. erläuterten) Urteils des Finanzgerichts Köln zugelassen. Die Revision wurde eingelegt und wird beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen I R 26/14 geführt.

### **4. Übergang einer Kommanditbeteiligung von einer GmbH auf eine Personengesellschaft mit demselben Gesellschafter grunderwerbsteuerpflichtig**

Das Finanzgericht Münster urteilte über die Grunderwerbsteuerfreiheit einer Übertragung von Kommanditanteilen von einer GmbH auf eine Schwesterpersonengesellschaft (Finanzgericht Münster, Urteil vom 28.11.2012, 8 K 2285/09 F Revision eingelegt, Aktenzeichen beim BFH II R 1/13).

Die HPQ-GmbH hält 100 % der Kommanditanteile an der Klägerin, die Grundstücke im Vermögen hält. An der HPQ-GmbH ist Herr Q zu 100 % beteiligt. Komplementärin der Klägerin ist die Q-GmbH, die zu 100 % von der HPQ-GmbH gehalten wird. Im Rahmen einer Umwandlung durch Abspaltung wurden die Anteile an der Klägerin und der Q-GmbH auf eine Q-Beteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG übertragen. Nach einer Betriebsprüfung bei der Klägerin vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass der Abspaltungsvorgang nach § 1 Nr. 2a GrEStG grunderwerbsteuerpflichtig sei. Eine Befreiung nach § 6 Abs. 3 GrEStG sei nicht möglich.

Die Klägerin teilte die Auffassung, dass der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt sei, vertrat jedoch abweichend die Ansicht, dass die Befreiungsvorschrift nach § 6 Abs. 3 GrEStG anwendbar sei. Das Grundvermögen sei Herrn Q sowohl vor als auch nach der Abspaltung letztendlich zuzurechnen.

Das Finanzgericht Münster wies die Klage als unbegründet zurück. Anders als eine Personengesellschaft sei eine Kapitalgesellschaft nicht transparent, sodass bei einer Kapitalgesellschaft nicht auf den Anteilseigner durchgeschaut werden könne. Demnach sei vor der Abspaltung das Vermögen der Klägerin der HPQ-GmbH und nach der Abspaltung Herrn Q zuzurechnen.

Der dem Bundesfinanzhof-Urteil vom 29.2.2012 (II R 57/09) zugrunde liegende Sachverhalt sei als Ausnahmefall hier nicht einschlägig. In dem Sachverhalt wurde eine Gesamthandsgemeinschaft zwischengeschaltet, indem diese vom Alleingesellschafter sowohl Anteile an einer Kapitalgesellschaft und Anteile an einer Personengesellschaft übernommen hatte.

## **5. Kommunale Eigengesellschaft (Rettungsdienst) kann als gemeinnützig eingestuft werden**

Der Bundesfinanzhof hat sich umfassend mit der Frage auseinandergesetzt, unter welchen Voraussetzungen eine kommunale Eigengesellschaft gemeinnützig und damit steuerbegünstigt sein kann (BFH-Urteil vom 27.11.2013, I R 17/12).

Nach dem brandenburgischen Rettungsdienstgesetz sind die Landkreise und kreisfreien Städte Träger des landgebundenen Rettungsdienstes, die diese als Selbstverwaltungsaufgabe zu erfüllen haben. Der Landkreis gründete eine GmbH (Klägerin), die die Aufgaben nach dem Rettungsdienstgesetz wahrzunehmen hat. Die Klägerin sollte selbstlos tätig sein und im Gesellschaftsvertrag war unter anderem geregelt, dass die Mittel nur für satzungsgemäße Zwecke zu verwenden seien, Überschüsse seien einer Rücklage zuzuführen, die nur zur Sicherung und Erfüllung des Gesellschaftszwecks verwendet werden darf und der Landkreis darf weder Gewinnanteile noch Zuwendungen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter erhalten.

Für die Durchführung des Rettungsdienstes wurde zwischen dem Landkreis und der Klägerin ein Dienstleistungsvertrag abgeschlossen.

Die Klägerin beehrte die Anerkennung als gemeinnützige und von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreite Körperschaft. Das Finanzamt lehnte die Gemeinnützigkeit im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass die Klägerin nicht selbstlos tätig werde, weil sie eine hoheitliche Pflichtaufgabe für ihren Gesellschafter erbringe.

Der Bundesfinanzhof hat im Ergebnis das Verfahren an das Finanzgericht zurückverwiesen und folgende Leitlinien postuliert:

Eine Steuerbefreiung kam nach § 52 Abs. 2 Nr. 11 AO (Förderung der Rettung aus Lebensgefahr) nicht in Betracht, da diese Vorschrift im Streitjahr noch nicht galt. Eine Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens nach § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO kam auch nicht in Betracht, da hier eine von dem einzelnen Patienten losgelöste, auf das öffentliche Gesundheitswesen bezogene, übergreifende Funktion der Förderung verlangt wird.

Der BFH sah mit der Durchführung des Rettungsdienstes die Vorschrift § 53 Nr. 1 AO (Verfolgung mildtätiger Zwecke) als erfüllt an.

Strittig war, ob eine Gemeinnützigkeit bei der Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten vorliegen könne. Das BMF sowie Teile der Literatur vertreten die Auffassung, dass der Staat generell gemeinnützigkeitsunfähig sei. Nur Private können die Voraussetzung der Selbstlosigkeit erfüllen. Die neuere Literatur vertritt nunmehr die Auffassung, dass die Gemeinnützigkeitsbestimmungen auch für die öffentliche Hand anwendbar seien, wenn sich diese privat-rechtlich im allgemeinen Wirtschaftsverkehr betätige.

Der BFH hatte diese Frage bislang offen gelassen, bejaht jetzt aber, dass eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich - auch wenn sie hoheitliche Pflichten für ihren Gesellschafter erfüllt - steuerbegünstigt sein kann.

Neben der selbstlosen Tätigkeit ist eine weitere Voraussetzung, dass die Mittelverwendung ebenfalls selbstlos erfolgt. Daran mangelt es, wenn es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung auch in Form einer verhinderten Vermögensmehrung kommt. Der zwischen der Klägerin und dem Landkreis abgeschlossene Dienstleistungsvertrag muss dem Drittvergleich standhalten. Der Dienstleistungsvertrag muss angemessen vergütet werden (Kostenausgleich zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags). Fehlt es an einem angemessenen Gewinnaufschlag, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Form einer verhinderten Vermögensmehrung vor. Dies ist gemeinnützigkeitsschädlich. Dass der öffentliche Haushalt damit entlastet wird, ist unerheblich.

Weitere Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist, dass der Geschäftsbetrieb ein Zweckbetrieb i.S.v. §§ 65 bis 68 AO ist. Die Durchführung des Rettungsdienstes könnte ein Betrieb der Wohlfahrtspflege i.S.v. § 66 AO sein, wenn mindestens 2/3 der erbrachten Leistungen den hilfsbedürftigen Personen i.S.v. § 53 AO zu Gute kommen. Problematisch war bislang, dass der Dienstleistungsvertrag über die Ausführung des Rettungsdienstes zwischen dem Landkreis und der Klägerin abgeschlossen war, somit die Leistungen nicht unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbracht wurden. Bislang hat der BFH aus diesem Grund eine Einstufung als Wohlfahrtspflege nicht anerkannt. Mit diesem Urteil ändert der BFH seine Rechtsprechung. Nach neuerer Rechtsprechung zur Einschaltung Dritter durch steuerbegünstigte Körperschaften kann auch die "Hilfsperson" steuerbegünstigt sein, wenn sie mit der Hilfstätigkeit zugleich eigene steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Soweit es um den steuerbegünstigten Zweck der Mildtätigkeit geht, muss die Leistung der "Hilfsperson" zumindest faktisch unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbracht werden. Nach Auffassung des BFH werden die Rettungsdienste faktisch unmittelbar an den Hilfsbedürftigen erbracht.

Bezüglich der Frage, ob die Tätigkeit zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeführt wird, schränkt der BFH seine bisherige Rechtsprechung ein. Demnach ist ein Zweckbetrieb auszuschließen und eine Erwerbsorientierung gegeben, wenn Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen Geschäftsbetriebs übersteigen.

## 6. Umsatzsteuer: Abgrenzung von Leistungsaustausch und Schadensersatz

Die Klägerin erbrachte IT-Dienstleistungen für ihre Gesellschafter (Krankenkassen). Der Dienstleistungsvertrag war mit einer neunmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Jahresende kündbar. Der Vertrag verlängerte sich automatisch um jeweils ein Jahr, wenn keine Kündigung erfolgt war. Die Gesellschafterin B-BKK kündigte den Vertrag zum 31.12.2003 fristgerecht im Oktober 2002 und kündigte an, ab dem 1.1.2003 keine Dienstleistungen mehr in Anspruch nehmen zu wollen. Im Dezember 2002 verglichen sich der Dienstleister und die B-BKK. Die B-BKK verpflichtete sich zur Zahlung einer Vergütung für die nicht abgerufene Leistung und für Schadensersatz. Streitig war zwischen der Klägerin und dem Finanzamt, ob die Vergütung für die nicht abgerufene Leistung und für den Schadensersatz der Umsatzsteuer zu unterwerfen war.

Der Bundesfinanzhof hat geurteilt (Urteil vom 16.1.2014 V R 22/13 - nicht veröffentlicht), dass der Verzicht auf eine Rechtsposition gegen Vergütung eine sonstige Leistung darstelle und umsatzsteuerpflichtig sei.

Der BFH führt aus, dass die Prüfung der Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch ausschließlich nach Unionsrecht geprägten umsatz-

steuerrechtlichen Maßstäben und nicht nach zivilrechtlichen Maßstäben zu erfolgen habe.

Verzichtet ein Steuerpflichtiger auf eine ihm, sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage, zustehende Rechtsposition gegen Entgelt, sind die Voraussetzungen für einen entgeltlichen Leistungsaustausch gegeben. Auch der teilweise oder vollständige Verzicht auf die Ausübung einer beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit sei gemäß § 3a Abs. 4 Nr. 9 UStG eine sonstige Leistung.

Dem stünde auch das Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 18.7.2007 (C-277/05) nicht entgegen. In dem Sachverhalt wurde ein Angeld bei Reservierung einer Beherbergungsleistung gezahlt. Das Angeld sei keine Gegenleistung für eine eigenständige bestimmbare Leistung, sondern eine Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts des Gastes entstandenen Schadens. Der Hotelier komme nur seinen sich aus dem Beherbergungsvertrag ergebenden Pflichten nach und erbringe für das Angeld keine zusätzlichen Dienstleistungen.

## 7. Kurzhinweise

### 7.1. Stromlieferung Grundversorgungsvertrag oder Sonderkundenvertrag?

(*OLG Hamm, Urteil vom 24.1.2014 I-19 U 77/13*)

Der Beklagte hatte in einem Zeitraum von 3 Jahren über 80.000 kWh Strom aus dem Versorgungsnetz der Klägerin entnommen. Durch die faktische Stromentnahme ist es zwischen den Parteien konkludent zu einem Abschluss eines Stromversorgungsvertrags gekommen. Streitig war unter anderem, ob ein Grundversorgungsvertrag oder ein Sonderkundenvertrag vorlag.

Für die Beurteilung komme es darauf an, ob das betreffende Versorgungsunternehmen die Versorgung zu öffentlich bekannt gemachten Bedingungen und Preisen im Rahmen einer Versorgungspflicht nach den entsprechenden Vorschriften oder unabhängig davon im Rahmen der allgemeinen Vertragsfreiheit anbietet. Welcher Vertrag vorliegt, sei durch Auslegung zu ermitteln. Die Einordnung als Grundversorgungstarif könne sich sowohl aus den Allgemeinen Geschäftsbedingungen, einem Angebotsformular, einem Tarifblatt, einem Preisblatt oder einem Begrüßungsschreiben ergeben. Der Vortrag des Stromabnehmers (Beklagter), die Unterscheidung zwischen HT und NT (Schwachlast) würde zu einem Sondertarif führen, überzeugte das Gericht nicht. Es entspreche weder dem EnWG noch dem Sinn und Zweck der Grundversorgung, dass es im Grundversorgungstarif zwingend nur eine Entgeltstellung gäbe.

Auch die abgenommene Strommenge führe nicht zu einer Einstufung als Sondervertragskunde. Eine Regelung, wonach ab einer bestimmten Strommenge ein Sondervertragskunde anzunehmen sei, existiere nicht.

**7.2. Interkommunale Abstimmung nach BImSchG im Genehmigungsverfahren für Windkraftanlagen erforderlich**

(Verwaltungsgericht Koblenz Beschluss vom 18.10.2013, 4 L 951/13.KO)

Die Planung von Windkraftanlagen (WKA) kann einen Koordinierungsbedarf auslösen, dem nur eine Abwägung im Rahmen einer förmlichen Planung angemessen Rechnung zu tragen vermag. Dies ist u.a. der Fall, wenn Vorhaben im Außenbereich den planerischen Entscheidungen, vorliegend der Ausschlusswirkung von Konzentrationsflächenplanungen von Nachbargemeinden, widersprechen. Das daraus erwachsende interkommunale Abstimmungsgebot stellt sicher, dass eine Gemeinde nicht die von den geplanten WKA ausgehenden Nachteile zu bewältigen hat, ohne auf deren Genehmigung Einfluss zu haben.

**7.3. Handelsregistereintragung eines rückwirkend aufgehobenen Betriebspachtvertrags**

(Oberlandesgericht Zweibrücken Beschluss vom 29.10.2013, 3 W 82/13)

Eine analoge Anwendung der Regelung in § 296 Abs. 1 Satz 1 und 2 AktG auf die rückwirkende Aufhebung eines zwischen Gesellschaften mit beschränkter Haftung geschlossenen "anderen Unternehmensvertrags" im Sinne von § 292 AktG

scheidet aus, wenn der Schutz der abhängigen Gesellschaft, ihrer Aktionäre und Gläubiger vor der rückwirkenden Beseitigung ihrer aus dem Unternehmensvertrag folgenden Ansprüche dies nicht erfordert.

In dem vorliegenden Betriebspachtvertrag wurden etwa 85 % des Gewinns der Gesellschaft an den Verpächter abgeführt. Da nicht der vollständige Gewinn abgeführt wurde, lag kein Gewinnabführungsvertrag sondern ein "anderer Unternehmensvertrag" vor.

**7.4. Umsatzsteuer: Leistung eines Postkonsolidierers**

(Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 11.12.2013, 2 K 267/12, Revision eingelegt: BFH XI R 4/14)

Ein so genannter Postkonsolidierer, der im eigenen Namen und für fremde Rechnung gegenüber der Deutschen Post AG auftritt und deshalb Gläubiger des Briefbeförderungsanspruchs wird, erhält und erbringt gemäß § 3 Abs. 11 UStG eine Briefbeförderungsleistung.

Als Entgelt und umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für diese Leistung ist das Netto-Porto abzüglich von Gutschriften gegenüber dem Auftraggeber des Konsolidierers anzusetzen.

**Sonderfragen**

**1. Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG**

(FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 18.2.2014 - 3-S450.1/41)

- 1 Allgemeines
  - 1.1 Personengesellschaft
  - 1.2 Vom Tatbestand erfasste Grundstücke
  - 1.3 Anteil am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft
- 2 Alte und neue Gesellschafter
  - 2.1 Altgesellschafter
  - 2.2 Neugesellschafter
- 3 Ermittlung des Vorhundertersatzes
- 4 Fünfjahreszeitraum
- 5 Grundstückserwerbe von einem Gesellschafter
- 6 Verhältnis zu § 1 Abs. 3 GrEStG
- 7 Verhältnis zu Befreiungsvorschriften
- 8 Verhältnis zu § 6 Abs. 3 GrEStG
- 9 Verhältnis zu § 16 GrEStG
- 10 Bemessungsgrundlage
- 11 Steuerschuldner und Bekanntgabe des Steuerbescheids
- 12 Anzeigepflicht
- 13 Zeitlicher Anwendungsbereich

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

**2. Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto**

(OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 4.2.2014, S 2244 A - 41 - St 215)

**1. Sinn und Zweck des steuerlichen Einlagekontos**

Das Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft gliedert sich gemäß § 266 Abs. 3 HGB wie folgt:

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Im gezeichneten Kapital wird die im Rahmen einer Gründung oder Kapitalerhöhung geleistete Einlage ausgewiesen. Kapitalrücklagen sind bestimmte Zahlungen von Gesellschaftern, die nicht auf das gezeichnete Kapital geleistet werden, z.B. ein Agio bei Anteilsausgaben oder Zuzahlungen für Vorzugsrechte. Gewinnrücklagen werden aus dem Ergebnis des laufenden oder eines früheren Geschäftsjahres

gebildet; hierunter fallen z.B. gesetzliche oder satzungsmäßige Rücklagen. Der Gewinnvortrag enthält den nicht ausgeschütteten Teil des Bilanzgewinns, der nicht den Rücklagen zugeführt und auch nicht anderweitig verwendet worden ist. Der Verlustvortrag stellt den Bilanzverlust des Vorjahres dar. Der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag ergibt sich aus der Gewinn- und Verlustrechnung des aktuellen Geschäftsjahres.

Werden offene oder verdeckte Einlagen geleistet, schlagen sie sich im Eigenkapital der Kapitalgesellschaft nieder. Dort sind auch die von der Gesellschaft erwirtschafteten Erträge enthalten. Für Gewinnausschüttungen ist es jedoch erforderlich, das Eigenkapital in Erträge und Einlagen zu trennen. Denn die Ausschüttung von Erträgen unterliegt dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungssteuer, während die Rückzahlung von Einlagen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen gehört und keine Kapitalertragsteuerpflicht auslöst. Zudem ist die Kapitalgesellschaft gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG verpflichtet, zuerst alle Erträge auszuschiütten (sog. ausschüttbarer Gewinn). Einlagen hingegen dürfen erst zurückgewährt werden, wenn kein ausschüttbarer Gewinn mehr vorhanden ist.

Aus diesem Grund werden im steuerlichen Einlagekonto gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG alle offenen und verdeckten Einlagen erfasst mit Ausnahme der Einlagen, die in das gezeichnete Kapital (Nennkapital, Stammkapital) der Gesellschaft erbracht werden. Die Summe aus gezeichnetem Kapital, welches regelmäßig nur Einlagen ausweist, und steuerlichem Einlagekonto gibt Auskunft über die im Eigenkapital enthaltenen Einlagen. Das verbleibende Eigenkapital ist der ausschüttbare Gewinn.

Das steuerliche Einlagekonto wird außerhalb der Bilanz und nur für steuerliche Zwecke geführt. Es wird zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres für die Gesellschaft gesondert festgestellt. Werden bei Ausschüttungen Einlagen zurückgewährt, mindert sich das steuerliche Einlagekonto entsprechend.

#### *Beispiel 1:*

Die A-GmbH weist zum 31.12.2008 ein Eigenkapital von insgesamt 325.000 € aus. Davon entfallen 75.000 € auf das Stammkapital. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos beträgt 185.000 €. Im Oktober 2009 schüttet die A-GmbH für 2008 90.000 € aus.

Das gezeichnete Kapital (Stammkapital) i.H.v. 75.000 € zuzüglich des steuerlichen Einlagekontos i.H.v. 185.000 € ergibt die im gesamten Eigenkapital enthaltenen Einlagen i.H.v. 260.000 €. Das verbleibende Eigenkapital i.H.v. 65.000 € ist der ausschüttbare Gewinn. Die Gewinnausschüttung i.H.v. 90.000 € besteht daher i.H.v. 65.000 € aus Erträgen, die beim Gesellschafter zu Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen, und i.H.v. 25.000 € aus der Rückzahlung von Einlagen, die gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören. Sie mindern jedoch die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters.

## **2. Auswirkung auf die Anschaffungskosten der Beteiligung**

Während einerseits offene und verdeckte Einlagen die Anschaffungskosten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft und - mit Ausnahme der Stammeinlage - das steuerliche Einlagekonto erhöhen, mindert im Gegenzug die Rückzahlung von Einlagen das steuerliche Einlagekonto und die Anschaffungskosten der Beteiligung. Wird ein Veräußerungs- oder Auflösungsgewinn nach § 17 EStG geltend gemacht, ist bei der Höhe der Anschaffungskosten daher immer zu prüfen, ob Zahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto an den Gesellschafter geleistet wurden und diese Anschaffungskostenminderung erklärt wurde. Diese Prüfung ist auch erforderlich, wenn der Gesellschafter keine geleisteten Einlagen als Anschaffungskosten geltend macht (vgl. Beispiel 2 und 3).

Der VTB K stellt das steuerliche Einlagekonto der Gesellschaft gesondert fest, die Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos jedes einzelnen Gesellschafters wird im DTB Beteiligungsverhältnisse gepflegt. Ob im Einzelfall Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgt sind, kann daher im VTB K erfragt werden.

Gleichzeitig sind die Kapitalgesellschaften verpflichtet, bei Gewinnausschüttungen, die auch Rückzahlungen aus dem steuerlichen Einlagekonto beinhalten, diese Leistungen neben den steuerpflichtigen Erträgen auf der Steuerbescheinigung auszuweisen. Begehrt der Gesellschafter im Rahmen der Veranlagung eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer auf den steuerpflichtigen Anteil der Gewinnausschüttung und werden auf der Steuerbescheinigung Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto ausgewiesen, empfiehlt es sich, diese im Überwachungsbogen Anteile an Kapitalgesellschaften (KSt GU/ÜKG, vgl. VTB-Handbuch Fach 5 Karte 2) zu vermerken.

## **3. Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG durch Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto**

Gewinnausschüttungen erfolgen an die zum Zeitpunkt der Gewinnausschüttung beteiligten Gesellschafter entsprechend ihrer quotalen Beteiligung. Dies führt häufig dazu, dass die in einer Gewinnausschüttung enthaltene Einlagenrückgewähr nicht an den Gesellschafter geleistet wird, der die Einlage zuvor getätigt hatte. Übersteigt die zurückgewährte Einlage die Anschaffungskosten des Gesellschafters, ist der entstehende Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens zu versteuern. Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ist im Zeitpunkt des Zuflusses der Gewinnausschüttung (§ 11 Abs. 1 EStG), bei beherrschenden Gesellschaftern bereits im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses.

**Beispiel 2:**

A und B gründen die AB-GmbH. Beide erbringen ihren Anteil an der Stammeinlage i.H.v. je 25.000 €. Das für den Geschäftsbetrieb zusätzlich benötigte Kapital leistet nach einem Gesellschafterbeschluss allein A i.H.v. 100.000 €. Drei Jahre später erfolgt eine Gewinnausschüttung i.H.v. je 120.000 € an A und B. In der Gewinnausschüttung ist eine Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto i.H.v. je 30.000 € enthalten.

Die Gewinnausschüttung unterliegt i.H.v. je 90.000 € bei A und B dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer. In Höhe der Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto von 30.000 € mindern sich jeweils die Anschaffungskosten von A und B.

Die (fortgeführten) Anschaffungskosten von A betragen 95.000 € (Stammeinlage 25.000 € + offene Einlage 100.000 € ./. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto 30.000 €). Bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation der Gesellschaft sind die Anschaffungskosten nur noch i.H.v. 95.000 € zu berücksichtigen.

Die (fortgeführten) Anschaffungskosten von B betragen 0 €, sie werden sogar um den Betrag von 5.000 € überschritten (Stammeinlage 25.000 € ./. Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto 30.000 €). In Höhe des die Anschaffungskosten übersteigenden Betrags von 5.000 € liegt bei B ein Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG vor, der ebenfalls dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation der Gesellschaft sind die Anschaffungskosten nur noch i.H.v. 0 € zu berücksichtigen.

**Beispiel 3:**

A kauft 100 % der Anteile an der X-GmbH, die in wirtschaftlichen Schwierigkeiten steckt, für 1 €. Er führt die Gesellschaft aus der Krise und erwirtschaftet in den nachfolgenden Jahren Gewinne. Bei einer Gewinnausschüttung i.H.v. 200.000 € werden 50.000 € aus dem steuerlichen Einlagekonto verwendet. Die zurückgewährten Einlagen stammen vom vorhergehenden Gesellschafter X.

Die Gewinnausschüttung unterliegt i.H.v. 150.000 € bei A dem Teileinkünfteverfahren bzw. der Abgeltungsteuer. In Höhe der Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto von 50.000 € mindern sich die Anschaffungskosten von A. Da A nur Anschaffungskosten i.H.v. 1 € hatte, entsteht in Höhe des übersteigenden Betrags von 49.999 € ein Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG, der ebenfalls dem Teileinkünfteverfahren unterliegt.

X konnte die 50.000 € geleistete Einlage im Jahr der Veräußerung der Beteiligung bei dem Veräußerungsverlust nach § 17 EStG gegebenenfalls mit weiteren nachträglichen Anschaffungskosten mindernd ansetzen.

Nach dem BFH-Urteil vom 19.2.2013 (BStBl II 2013, 484) ist ein Steuerbescheid änderbar, wenn bei Veranlagung zwar die Rückzahlung aus dem

steuerlichen Einlagekonto und die Beteiligung i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG bekannt war, nicht jedoch die Höhe der Anschaffungskosten. Da allein der übersteigende Teil des Rückzahlungsbetrags steuerbare Einnahme ist, handelt es sich bei der positiven Differenz der Rückgewähr von Einlagen gegenüber den Anschaffungskosten um eine Tatsache, sodass bei nachträglichem Bekanntwerden der Anschaffungskosten die Änderungsnorm des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO greift.

**4. Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG bei Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto**

Nach § 17 Abs. 3 EStG bleibt der Veräußerungsgewinn grundsätzlich in Höhe eines Freibetrages steuerfrei. Der Freibetrag wird jedoch nur bis zur Höhe desjenigen Teils gewährt, der dem veräußerten Anteil entspricht. Im Falle der Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto gemäß § 17 Abs. 4 EStG ist ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG nicht zu gewähren, da keine Gesellschaftsanteile veräußert werden.

**3. Vorsteuerabzug aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens**

(BMF-Schreiben vom 10.4.2014 - IV D 2 - S 7306/13/10001 [2014/0338741])

**I. Vorsteuerabzug aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens**

Der Unternehmer ist nach § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und damit für seine unternehmerischen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt. Bei der Prüfung des Vorsteuerabzugs sind die Ausschlusstatbestände nach § 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG zu berücksichtigen. Zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung muss nach dem objektiven Inhalt der bezogenen Leistung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen; nur mittelbar verfolgte Zwecke sind unerheblich. Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und - als solche - Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten entgeltlichen Leistungen sind (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2 UStAE).

Mit Urteil vom 24.4.2013, XI R 25/10, hat der BFH entschieden, dass bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens regelmäßig auf das Verhältnis der gesamten Umsätze im Besteuerungszeitraum abzustellen sei und dass ein im Voranmeldungsverfahren vorläufiger Aufteilungsschlüssel im Rahmen der Jahresfestsetzung deshalb angepasst werden könne.



**II. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 4.4.2014 - IV D 3 - S 7155-a/07/10002 (2014/0323101), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Abschnitt 15.2b Abs. 2 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

<sup>2</sup>Bei der Prüfung des Vorsteuerabzugs sind die Ausschlussstatbestände nach § 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG zu berücksichtigen (vgl. Abschnitte 15.6, 15.6a und 15.12 bis 15.14)."

2. Abschnitt 15.12 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 7 wird wie folgt gefasst:

<sup>7</sup>Im Rahmen des § 15 Abs. 2 und 3 UStG kommt es entscheidend darauf an, ob der Unternehmer im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die Absicht hat, die Eingangsumsätze für solche Ausgangsumsätze zu verwenden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (BFH-Urteil vom 22.3.2001, V R 46/00, BStBl 2003 II S. 433); zum Vorsteuerabzug aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens siehe Abschnitt 15.16.Abs. 2a."

b) In Absatz 5 wird nach Satz 7 folgender Satz 8 angefügt:

<sup>8</sup>Zum Vorsteuerabzug aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens siehe Abschnitt 15.16 Abs. 2a."

3. In Abschnitt 15.16 wird nach Absatz 2 folgender neuer Absatz 2a eingefügt:

"(2a) Bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2 S. 4) ist regelmäßig auf das Verhältnis der gesamten Umsätze im Besteuerungszeitraum abzustellen. Wird ein Aufteilungsschlüssel im Voranmeldungsverfahren vorläufig angewandt, z.B. auf der Grundlage der Umsätze des vorangegangenen Jahres, führt die Festsetzung des endgültigen, abweichenden Aufteilungsschlüssels zu einer Berichtigung der nach dem vorläufigen Aufteilungsschlüssel ermittelten Vorsteuerbeträge in der Jahresfestsetzung (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.2013, XI R 25/10, BStBl 2014 II S. xxx)."

**III. Anwendungsregelung**

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

**4. Abgrenzung zwischen Kauf nach Miete, Mietkauf und Leasing**

(OFD Frankfurt/M. vom 5.3.2014 - S 2170 A - 103 - St 224 juris)

Ertragsteuerlich gestalten sich Mietkauf-, Miet- und Leasingverträge hinsichtlich der Zurechnung der Wirtschaftsgüter und der Behandlung der einzelnen Mietzahlungen bzw. Leasingraten oftmals problematisch. Bei der rechtlichen Beurteilung von entsprechenden Sachverhalten ist deshalb grundsätzlich zwischen folgenden Vertragstypen zu unterscheiden:



**1. Kauf nach Miete**

Bei einem Kauf nach Miete wird zunächst ein unbefristeter Mietvertrag über ein Wirtschaftsgut zu einem angemessenen Mietzins abgeschlossen, wobei der Mietvertrag schließlich durch Veräußerung des Wirtschaftsguts zum Zeitwert (= Teilwert) beendet wird. Die gezahlten Mieten haben dabei auf den vereinbarten Kaufpreis keine Auswirkung (es erfolgt keine Anrechnung).

In einem solchen Fall treten ertragsteuerlich folgende Rechtsfolgen ein:

während der Mietzeit	
beim Vermieter:	beim Mieter
<ul style="list-style-type: none"> <li>Miete = Betriebs-einnahme</li> <li>AfA-Berechtigung</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Miete = Betriebsausgabe, wenn im betrieblichen Bereich</li> </ul>

im Fall der Veräußerung	
beim bisherigen Vermieter:	beim bisherigen Mieter
<ul style="list-style-type: none"> <li>laufender Gewinn/Verlust</li> <li>evtl. Veräußerungsgewinn/-verlust nach § 16 EStG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Anschaffungsvorgang</li> <li>Aktivierung der Anschaffungskosten</li> <li>AfA Berechtigung</li> </ul>

**2. Mietkaufverträge**

Bei "Mietverträgen", die im Ergebnis Mietkaufverträge sind, wird dem Mieter vertraglich das Recht eingeräumt, den gemieteten Gegenstand unter Anrechnung der gezahlten Miete auf den Kaufpreis zu erwerben. Sie enthalten damit Elemente des Miet- und des Kaufvertrags.

Zu unterscheiden sind die so genannten "echten Mietkäufe" von den so genannten "unechten Miet- oder verdeckten Ratenkäufen". Merkmale hierfür sind:

<b>echter Mietkauf</b>	<b>unechter Mietkauf/ verdeckter Ratenkauf</b>
Abschluss eines Mietvertrags, weil die Vertragsparteien <u>zunächst</u> ernsthaft ein Mietverhältnis beabsichtigen.	Abschluss eines als "Mietvertrag" bezeichneten Vertrags, obwohl die Vertragsparteien von Anfang an die Veräußerung des Wirtschaftsguts beabsichtigen.
Dem Mieter wird das Recht eingeräumt, jederzeit den Mietgegenstand zu erwerben (die Ausübung der Kaufoption liegt im Ermessen des Mieters)	Evtl. beiderseits unkündbarer "Mietvertrag" bzw. die "Mietdauer" wird so bemessen, dass bei Ablauf dieses Zeitraums das Wirtschaftsgut wirtschaftlich verbraucht ist und der "Mieter" daher praktisch keine Möglichkeit mehr hat, dem „Vermieter“ das Wirtschaftsgut zurückzugeben (vgl. BFH vom 25.10.1963, BStBl. 1964 III S. 44)
Die vereinbarte Miete ist angemessen.	Die vereinbarte "Miete" ist bei wirtschaftlicher Betrachtung hinsichtlich Höhe, Dauer und Fälligkeit ungewöhnlich. Sie entspricht eher einer Kaufpreisrate (BFH vom 18.11.1970. BStBl. 1971 II S. 133).
Anrechnung der bis zur Veräußerung gezahlten Mietbeträge auf den Kaufpreis (Listenpreis); häufig wird der Kaufpreis erst bei Abschluss des Kaufvertrags i. H. des Zeitwerts festgelegt.	Der Kaufpreis entspricht dem bei Abschluss des "Mietvertrags" geltenden Listenpreis, wobei die überhöhten "Mietbeträge" auf den Kaufpreis angerechnet werden; hierbei ergibt sich ein Restkaufpreis, der regelmäßig erheblich unter dem Teilwert des Wirtschaftsguts liegt.

Bei den vorgenannten Merkmalen handelt es sich um Indizien; es ist daher auf die Gesamtgestaltung des jeweiligen Einzelsachverhaltes abzustellen (vgl. im einzelnen BFH vom 12.9.1991, BStBl. 1992 II S. 182).

Es ergeben sich nachstehende Rechtsfolgen:

<b>echter Mietkauf</b>	<b>unechter Mietkauf/ verdeckter Ratenkauf</b>
Während der Mietdauer ist der Sachverhalt als Mietverhältnis zu behandeln.	Der Vertrag gilt von Anfang an als Kaufvertrag (verdeckter Ratenkauf).
Erst durch den späteren Kaufvertrag ergeben sich folgende Konsequenzen:	Sofortiger Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber ("Mieter").
Anschaffungskosten beim Erwerben	"Mietzahlungen" gelten als Kaufpreisraten.
<p><u>restlicher Kaufpreis</u> + angerechnete Miete ./ verbrauchte "AfA" (Wertverzehr) vom Listenpreis für die Mietdauer (ab Ingebrauchnahme durch den späteren Käufer bis zum Erwerbszeitpunkt), höchstens angerechnete Miete</p> <p>= <u>Anschaffungskosten beim Erwerb</u></p> <p>Die Anrechnung der gezahlten Miete gilt (wirtschaftlich betrachtet) als Rückgängigmachung des ursprünglichen Mietaufwands.</p> <p>Abschreibung ab Erwerb auf die Restnutzungsdauer des Wirtschaftsguts.</p>	

**3. Leasing-Verträge**

Leasing ist eine Sonderform der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung von beweglichen oder unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Es handelt sich hierbei um eine besondere Art der Miete. Bei der Beurteilung von Leasing-Verträgen geht es daher zunächst regelmäßig um die Frage, wem das Wirtschaftsgut zuzurechnen ist, dem Leasing-Geber oder dem Leasing-Nehmer. In der Praxis werden Leasing-Verträge in der Regel so gestaltet, dass das Wirtschaftsgut dem Leasing-Geber zuzurechnen ist. In Ausnahmefällen (z.B. bei der Inanspruchnahme von Investitionszulagen oder Sonderabschreibungen) ist der Leasing-Nehmer am wirtschaftlichen Eigentum interessiert und wird auf einer entsprechenden Vertragsgestaltung bestehen.

Wirtschaftlich verbergen sich hinter Leasing-Verträgen grundsätzlich Mietverträge und zuweilen auch Ratenkaufverträge. Die im Rahmen eines Leasing-Vertrages vom Leasing-Nehmer zu erbringenden Geldleistungen übersteigen den Aufwand, der sich bei einer Eigenanschaffung ergeben würde.

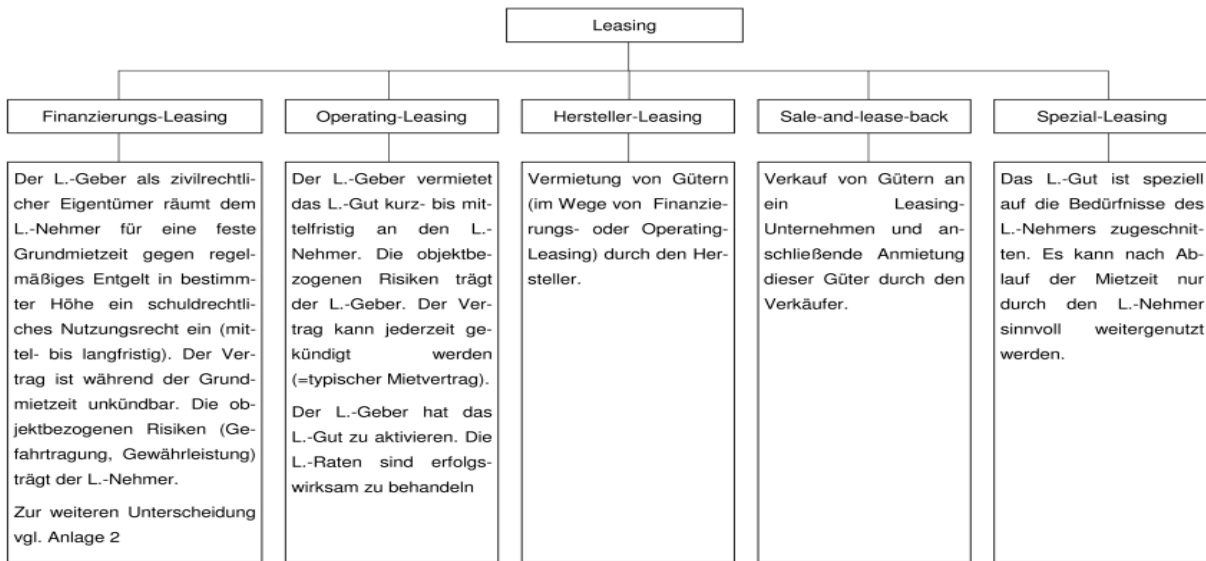
Die Vorteile des Leasing bestehen insbesondere darin, dass

- der Leasing-Nehmer mit modernsten, dem neuesten technischen Stand entsprechenden Wirtschaftsgütern arbeiten kann,
- die Liquidität des Betriebs weitgehend erhalten kann,
- keine banküblichen Sicherheiten bereitstellen muss,
- die Aufwendungen exakt kalkulieren kann.

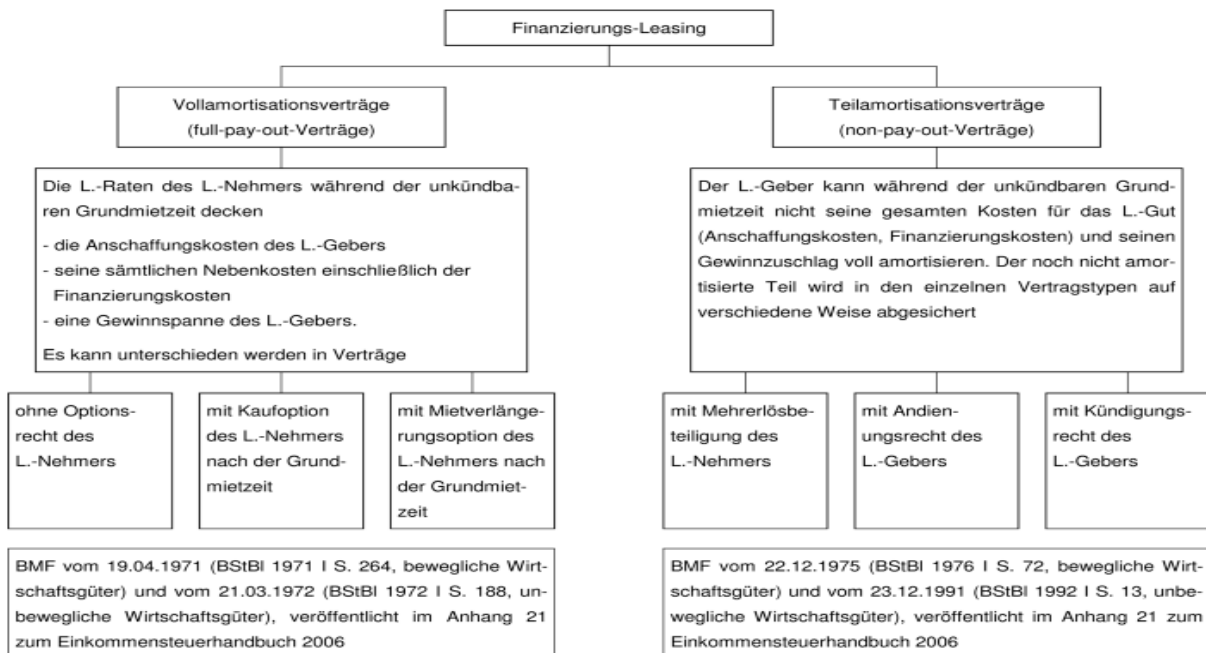
Anders als bei den üblichen Mietverträgen ist hier in der Regel der Leasing-Nehmer verpflichtet, den Gegenstand in einem zum vertragsmäßigen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten.

- Die Praxis hat zahlreiche verschiedene Vertragstypen entwickelt. Die wichtigsten sind nachstehend mit Hinweisen zu deren steuerlicher Behandlung aufgeführt (Anlage 1).
- Anlage 2 enthält eine Übersicht über das Finanzierungs-Leasing.
- Anlage 3 enthält eine Übersicht über die steuerliche Zurechnung des Leasing-Gegenstandes beim Finanzierungs-Leasing (bewegliche Wirtschaftsgüter).

**Anlage 1: Übersicht über die gebräuchlichsten Leasing-Arten**



**Anlage 2: Übersicht über Finanzierungs-Leasing**



**Anlage 3: Finanzierungs-Leasing**

Grundmietzeit beträgt:	mit Kaufoption	mit Mietverlängerungsoption	ohne Kauf- oder Mietverlängerungsoption
------------------------	----------------	-----------------------------	---

**Der Leasing-Gegenstand ist regelmäßig zuzurechnen dem...**

mehr als 90 v.H. der bgND	LN	LN	LN
weniger als 40 v.H. der bgND	LN	LN	LN
zwischen 40 und 90 v.H. der bgND	Restlicher Kaufpreis ist niedriger als der Buchwert oder gemeine Wert zum Zeitpunkt der möglichen Verlängerung LN	Anschlussmiete geringer als der Buchwert oder gemeine Wert bezogen jeweils auf ein Jahr der Restnutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes LN	LG
	Restlicher Kaufpreis ist mindestens so hoch wie der Buchwert oder gemeine Wert zum Zeitpunkt der möglichen Veräußerung LG	Anschlussmiete ist mindestens so hoch wie der Buchwert oder gemeine Wert bezogen jeweils auf ein Jahr der Restnutzungsdauer des Leasing-Gegenstandes LG	
	Der Buchwert errechnet sich wie folgt: Listenpreis des Leasing-Gegenstandes . / . lineare AfA nach amtlicher Afa-Tabelle (Wertverzehr) bis zum Zeitpunkt der Option = Buchwert zum Zeitpunkt der möglichen Option (Veräußerung oder Mietverlängerung)		
ohne Bedeutung	Spezial-Leasing ist regelmäßig dem LN zuzurechnen		