



Realitätsferne Steuerzinsen und realitätsnahe Zukunftskonzepte

Ein Spannungsfeld mit noch vielen Unbekannten und Unschärfen

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

heutige Steuerzinssätze weichen so sehr von der Realität sonstiger aktueller Verzinsungsniveaus ab, dass man geneigt ist, von einem „Mondpreisniveau“ zu sprechen. Dies betrifft sowohl den Abzinsungssatz von 6% bei Pensionsrückstellungen als auch Zinssätze aus Steuerschuldverhältnissen. Die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der vorgegebenen Verzinsungshöhe bestehen seit Jahren – mehr über den sich insoweit füllenden Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts erfahren Sie im Brennpunkt-Beitrag dieses Themenhefts.

Ähnlich weit entfernt wie früher die Reisen zum Mond kommen manchem Normalbürger heute die Tangles und Bitcoins vor, deren zugrundeliegende Technologien verdeutscht als Gewirr bzw. Kette beschreibbar sind. Neben der Blockchain-Technologie und dem darauf basierenden Bitcoin-Zahlungsmittel wird bereits fieberhaft an Alternativen gearbeitet. So wurde kürzlich das Tangle-Konzept vorgestellt, das weit mehr Effizienzgewinne mit sich bringen könnte.

Und auch jenseits solcher Zukunftsbilder wird an anderen Beiträgen deutlich, wie sehr die Einflüsse der Digitalisierung auch den Öffentlichen Sektor nicht nur erreicht haben, sondern mehr und mehr durchdringen. Einen ersten Eindruck davon vermittelt der Beitrag über Kundenbindung im Zeitalter von Robotics ab S. 14, der ein effektives Vorgehen am Beispiel der Kundenrückgewinnung in der Versorgungswirtschaft beschreibt. Der intelligente Messstellenbetrieb in Grundversorgungs- und Sonderkundenverträgen (Strom) ist ein weiteres Beispiel für neuzeitliche Einflüsse – lesen Sie mehr ab S. 18 über die Einordnung des Messstellenbetriebs und Abrechnungsfragen.

Wer dann zum Beitrag ab S. 26 weiterblättert bzw. scrollt, wird unschwer erkennen, dass neben der Versorgungswirtschaft auch die Verkehrswirtschaft betroffen ist. Integration innovativer Verkehrskonzepte und Digital-Lösungen im Mobilitätsumfeld stehen in den nächsten Monaten und Jahren auf der Politik-Agenda. Dass hier die eingangs adressierten realitätsfernen Steuerzinsen die finanziellen Mittel schmälern, die die Umsetzung der realitätsnahen Konzepte erfordert, wird problemverschärfend wirken.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» BRENNPUNKT

- » Verfassungsmäßigkeit steuergesetzlich festgelegter Zinssätze? – Der Prüfstand des BVerfG füllt sich **S. 3**

» STEUERRECHT

- » Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Fahrzeugs an Arbeitnehmer – BMF klärt Zweifelsfragen **S. 5**
- » Teilnahme eines städtischen Bediensteten an einer Außenprüfung? – Neues Urteil zu einem bekannten Thema **S. 9**
- » Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Verlegung eines Wasser-Hausanschlusses durch Bauunternehmen – Neue BFH-Entscheidung mit klaren Vorgaben **S.10**

» RECHNUNGSWESEN

- » Tangle nach Blockchain: Das Gewirr oder die Kette? – Innovative Technologien für die Kommunikation im Internet der Dinge..... **S. 12**

» VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

- » Kundenbindung im Zeitalter von Robotics: Effektives Vorgehen am Beispiel der Kundenrückgewinnung **S. 14**
- » Das Mieterstrommodell: Überblick, Ausgestaltung und Umsetzung **S. 15**
- » Intelligenter Messstellenbetrieb in Grundversorgungs- und Sonderkundenverträgen (Strom) – Einordnung des Messstellenbetriebs und Abrechnung **S. 18**

» VERKEHRSWIRTSCHAFT

- » Umsatzbesteuerung von Subunternehmerleistungen im genehmigten Bus-Linienverkehr: Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern sorgt für Rechtsunsicherheiten **S. 24**
- » Politik-Agenda: Integration innovativer Verkehrskonzepte und Digital-Lösungen im Mobilitätsumfeld ... **S. 26**

» KURZ NOTIERT

- » Grundsteuer: Quo Vadis? **S. 27**
- » Ausgleichszahlungen an einen Minderheitsgesellschafter im Rahmen der Körperschaftsteuerlichen Organschaft **S. 27**
- » Keine Kapitalertragsteuer auf Rücklagen bei Regiebetrieben **S. 27**

» BRENNPUNKT

Verfassungsmäßigkeit steuergesetzlich festgelegter Zinssätze?

Der Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts füllt sich

Seit dem Jahr 1982 unterliegen Pensionsverpflichtungen in der Steuerbilanz unverändert einem gesetzlich vorgegebenen Abzinsungssatz von 6%. Die Diskrepanz zwischen den realen und nachhaltig niedrigen Marktzinsen und dem steuerlich vorgegebenen Zinssatz von 6% führt inzwischen zu einer massiven Unterbewertung von Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz. Vor diesem Hintergrund hält das FG Köln den steuerbilanziellen Abzinsungssatz für verfassungswidrig und hat dazu das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) angerufen. Auch der im Steuerverfahrensrecht in § 238 AO gesetzlich festgelegte Zinssatz von 0,5 % pro Monat (6 % p.a.) ist Gegenstand von zwei anhängigen Verfassungsbeschwerden, über die das BVerfG vermutlich noch in diesem Jahr entscheiden wird. Dieser Zinssatz gem. § 238 AO kommt bei verschiedenen Verzinsungstatbeständen im Steuerrecht zur Anwendung, u.a. bei der Verzinsung für Steuernachforderungen und Steuererstattungen.

1. Überprüfung des Abzinsungssatzes von 6% bei Pensionsrückstellungen

Nach § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG ist bei der Berechnung des Teilwerts der Pensionsverpflichtung in der Steuerbilanz eine konstante Abzinsung von 6% vorzunehmen. Je höher der Abzinsungssatz angesetzt ist, desto geringer fällt die daraus resultierende Pensionsrückstellung aus. Durch die seit Jahren andauernde Phase der niedrigeren Marktzinsen hat sich bei der Berechnung von Pensionsrückstellungen eine Diskrepanz zu dem steuerlich anzusetzenden Zinssatz ergeben, die dazu führt, dass steuerlich nur ein Teil der tatsächlich benötigten Zuführungen erfolgswirksam zur Erfüllung von Pensionsverpflichtungen geltend gemacht werden kann und „Scheingewinne“ der Besteuerung zugeführt werden.

» **Hinweis:** Das Institut der deutschen Wirtschaft hat in einer Studie aus dem Jahre 2016 errechnet, dass aufgrund des unrealistisch hohen

Abzinsungssatzes notwendige Zuführungsbeiträge zu den Pensionsrückstellungen im Umfang von ca. 68 – 85 Mrd. € bislang steuerlich nicht geltend gemacht werden konnten und fiktive Gewinne bei einem unterstellten Ertragsteuersatz von 30% eine Steuerlast von 20 bis 25 Mrd. € auslösten.

Vor diesem Hintergrund ist der Aussetzungsbeschluss des FG Köln vom 12.10.2017 (Az.: 10 K 977/17) einzuordnen. Das FG hält den Rechnungszinsfuß von 6% zur Ermittlung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG für das Streitjahr 2015 für verfassungswidrig. Zwar sei der Gesetzgeber befugt, den Rechnungszinsfuß in Höhe eines festen Prozentsatzes zu typisieren. Allerdings sei der Gesetzgeber auch gehalten, in regelmäßigen Abständen zu überprüfen, ob die Typisierung noch realitätsgerecht ist. Diese in Intervallen vorzunehmende Überprüfung des Gesetzgebers habe nicht statt-

Der Gesetzgeber darf typisieren, muss aber in regelmäßigen Abständen die Typisierung überprüfen.

gefunden, obwohl sich das reale Zinsumfeld inzwischen von der gesetzlich vorgegebenen Zinshöhe weit entfernt habe.

Aus der also fehlenden Überprüfung und Anpassung leitet das FG Köln die Ansicht ab, dass die Vorschrift in § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG in Bezug auf die dort genannte Höhe des Rechnungszinsfußes von 6% für das Streitjahr 2015 gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Das BVerfG erhält im Rahmen des Normenkontrollverfahrens die Möglichkeit zur endgültigen Entscheidung (Az. des BVerfG: 2 BvL 22/17). Rechtsbehelfsverfahren, in denen sich die Einspruchsführer auf vorgenanntes Verfahren beziehen, ruhen kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

» **Hinweis:** Im Fall einer positiven Entscheidung des BVerfG könnte vermutlich auch der Abzinsungssatz für andere Rückstellungen geändert werden; der in § 6 Abs. 1 Nr. 3e EStG vorgegebene Zinssatz von 5,5% wird ebenfalls als überhöht angesehen.

2. Überprüfung des Zinssatzes aus Steuerschuldverhältnissen

2.1 Verfassungsbeschwerden gegen Nachforderungszinsen

Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis werden gem. § 233 Satz 1 AO nur verzinst, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist. In Betracht kommen

- Stundungszinsen,
- Hinterziehungszinsen,
- Prozesszinsen auf Erstattungsbeträge und
- Zinsen bei Aussetzung der Vollziehung.

Mit der Verzinsung verfolgt der Gesetzgeber die Absicht, einen finanziellen und in typisierter Form vorgegebenen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zwar jeweils spätestens zum Jahresende entstehen, aber zu unterschiedlichen Zeiten festgesetzt und fällig werden. Der Gesetz-

geber hat den in § 238 Abs. 1 AO vorgegebenen Zinssatz von 0,5% pro Monat (6% p.a.) seit Jahren weder überprüft noch der allgemeinen Entwicklung der Marktzinsen angepasst. Insoweit entspricht das Verhalten des Gesetzgebers der vorgenannten Ausgangslage bei der Abzinsung von Pensionsverpflichtungen.

Die Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der vorgegebenen Verzinsungshöhe bestehen seit Jahren. Diesbezüglich sind zwei Verfassungsbeschwerden vor dem 1. Senat des BVerfG anhängig, mit denen über die Rechtmäßigkeit des zugrunde gelegten Zinssatzes bei der Berechnung von Nachforderungszinsen aus Gewerbesteuernachzahlungen der Jahre 2003, 2005 und 2006 zu befinden sein wird (Az. des BVerfG: 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17).

2.2 Neuer BFH-Beschluss

Ferner hat der BFH in einem zur Aussetzung der Vollziehung ergangenen Beschluss vom 25.4.2018 Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Nachzahlungszinsen für Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2015 geäußert. Nach Ansicht des IX. BFH-Senats bestehen schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel, ob der Zinssatz dem aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Übermaßverbot entspricht. Die realitätsferne Bemessung der Zinshöhe wirke in Zeiten eines strukturellen Niedrigzinsniveaus wie ein rechtsgrundloser Zuschlag auf die Steuerfestsetzung. Hier bleibt abzuwarten, ob es zu einem Hauptverfahren vor dem BFH kommen wird.

» **Empfehlung:** Mit Blick auf die anhängigen Verfassungsbeschwerden können Rechtsbehelfsverfahren, in denen sich die Einspruchsführer auf vorgenanntes Verfahren beziehen, kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ruhen.

3. Umsatzsteuerlicher Anwendungsbezug: Wettbewerbsverzerrungen?

Die Verzinsungsfrage erfährt zumindest in Anwendungsfällen mit Umsatzsteuern eine zusätzliche



Bedeutung, da es sich bei der Umsatzsteuer um ein europäisch harmonisiertes Recht handelt, das nicht nur der bundesdeutschen Verfassung, sondern auch europäischen Vorgaben zu genügen hat. Der im Unionsrecht verankerte und unterschiedlich ausgeprägte Grundsatz der Neutralität des Umsatzsteuersystems zielt u.a. auf eine vollständige Entlastung des jeweiligen Unternehmens von Umsatzsteuern ab.

Sofern Zinsen aus umsatzsteuerlichen Nachforderungen erhoben bzw. auf Erstattungen gewährt werden, müssen die einzelnen Mitgliedstaaten in

Ermangelung unionsrechtlicher Bestimmungen darauf achten, dass Zinssatz und Berechnungsmethode diesem Grundsatz der Neutralität entsprechen, da anderenfalls eine Unvereinbarkeit mit Unionsrecht vorliegt. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dürfte folglich verletzt sein, wenn ein Mitgliedstaat den Zinssatz für die Nacherhebung bzw. Erstattung von Umsatz-/Vorsteuern nicht marktgerecht festlegt, mit der Folge, dass dem Unternehmen dadurch finanzielle Beträge abgeschöpft werden, die einer vollständigen Entlastung des Unternehmens von Umsatzsteuern entgegenstehen.

» STEUERRECHT

Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Fahrzeugs an Arbeitnehmer

BMF klärt Zweifelsfragen

Zahlreiche Zweifelsfragen zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines Dienstfahrzeugs an Arbeitnehmer soll ein neues BMF-Schreiben vom 4.4.2018 klären. Es ersetzt dabei eine Vielzahl bereits ergangener BMF-Schreiben und fasst die zu Einzelfragen ergangenen Verwaltungsanweisungen der letzten Jahre zusammen – mit mehr Durchblick für Anwender?

1. Einführung

Grundsätzlich wird die lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kfz an Arbeitnehmer in § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG sowie in Abschnitt 8.1 der Lohnsteuerrichtlinien (LStR) geregelt. Als weitere Anwendungsbestimmung ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nrn. 4 und 4a EStG zu nennen, die zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zu Fahrten von der Wohnung zu einem Sammelpunkt oder zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ergangen ist.

Das im April veröffentlichte BMF-Schreiben soll zu einzelnen Zweifelsfragen ergänzend Stellung beziehen; hierbei wird insbesondere auf die pauschale Nutzungswertmethode sowie auf die Individuelle Nutzungswertmethode eingegangen. Zum Schluss des BMF-Schreibens werden einzelne spezielle Themen aufgegriffen.

2. Nutzungswertmethoden

2.1 Pauschalregelung

Die Anwendung der pauschalen Nutzungswertmethode in Form der 1%-Regelung, der 0,03%-Regelung oder der 0,002%-Regelung folgt grundsätzlich den Bestimmungen in den o.g. Sätzen des § 8 Abs. 2 EStG. Der pauschale Nutzungswert wird gedeckelt durch den Kostenbetrag, der bei dem Arbeitgeber insgesamt anfällt. Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist kein geldwerter Vorteil anzunehmen, wenn dem Arbeitnehmer ausschließlich an den Tagen ein dienstliches Fahrzeug überlassen wird, an denen der Fall auftreten kann, dass dienstliche Fahrten von der Wohnung aus angetreten oder beendet werden.

Methoden zur
Nutzungswert-
ermittlung bei
Kfz-Überlassung

Zur Berechnung des pauschalen Nutzungswerts ist die einfache Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zugrunde zu legen. Maßgebend ist dabei die kürzeste benutzbare Straßenverbindung. Im Falle der Existenz von verschiedenen Wohnungen ist bei der Anwendung der 0,03%-Regelung der pauschale Monatswert unter Zugrundelegung der Entfernung zur näher gelegenen Wohnung anzusetzen. Für jede Fahrt in Verbindung mit der weiter entfernt liegenden Wohnung ist zusätzlich ein pauschaler Nutzungswert von 0,002% des inländischen Listenpreises anzusetzen, und zwar für jeden Kilometer, der die Entfernung zur näher gelegenen Wohnung übersteigt.

In den Fällen, in denen das Fahrzeug ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird, ist die 0,03%-Regelung unabhängig von der 1%-Regelung selbstständig anzuwenden. Etwaige Vorgaben zu diversen Nutzungseinschränkungen sind zu berücksichtigen.

Das BMF-Schreiben enthält weiterhin die Option, unter bestimmten Voraussetzungen eine auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,002% des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage im Jahr anzusetzen. Die formalen Voraussetzungen sind in den Buchst. a bis f des Abschnitts zu Rz. 10 des BMF-Schreibens genannt.

Weitere Ausführungen zur pauschalen Nutzungswertmethode befassen sich mit ergänzenden Hinweisen zu Sonderfällen wie z.B. Fahrzeugwechsel, Fahrzeugpool oder Überlassung mehrerer Fahrzeuge.

2.2 Individuelle Methode (Fahrtenbuch)

Die individuelle Nutzungswertmethode oder auch Fahrtenbuchmethode ist ebenfalls in den eingangs genannten Vorschriften geregelt. Das BMF-Schreiben befasst sich mit weiteren Hinweisen für ein einheitliches Verfahren.



Vorgaben zu diversen Nutzungseinschränkungen könnten die Fahrfreude dämpfen

Wird das Kraftfahrzeug sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen, kann die individuelle Nutzungswertermittlung nicht auf die beiden genannten Fahrten beschränkt werden. Das bei der individuellen Methode zu führende Fahrtenbuch kann laut dem BMF-Schreiben nur dann anerkannt werden, wenn aus diesem dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch hervorgehen. Dabei muss dieses laufend geführt werden und die berufliche Veranlassung plausibel erscheinen lassen. Auf einzelne geforderte Angaben, welche sich aus der Lohnsteuerrichtlinie ergeben, kann in besonderen Einzelfällen verzichtet werden, solange die erforderliche Aussagekraft und Überprüfbarkeit nicht beeinträchtigt wird.

Die weiteren Ausführungen zur Fahrtenbuchmethode ergänzen die Vorgaben in den LStR oder vertiefen genannte Begrifflichkeiten. Soweit der Nutzungswert nicht monatlich genau erfasst werden kann, besteht die Möglichkeit, bei Erhebung der Lohnsteuer monatlich ein Zwölftel des Vorjahresbetrags zugrunde zu legen. Dabei können bei der Ermittlung des individuellen Nutzungswerts je Fahrtkilometer vorläufig 0,001% des inländischen Listenpreises angesetzt werden. Nach Ablauf des Kalenderjahres oder des Dienstverhältnisses ist der tatsächlich zu versteuernde individuelle Nutzungswert zu ermitteln; eine etwaige zu versteuernde Differenz ist nach Vorgabe der §§ 41c, 42b EStG auszugleichen.

3. Ermittlung der Gesamtkosten

Bei Nichtanwendung der pauschalen Nutzungswertmethode kann der Arbeitgeber den privaten Nutzungswert mit den für das Kfz entstandenen Aufwendungen ansetzen, die auf die privaten Fahrten entfallen. Die in der LStR 8.1 Abs. 9 Nr. 2 genannten Gesamtkosten entfallen laut BMF-Schreiben auf

- die Absetzung für Abnutzung (AfA) bzw. Leasing- und Leasingsonderzahlungen,

- Treibstoffkosten sowie Wartungs- und Reparaturkosten,
- Kraftfahrzeugsteuer,
- Beiträge für Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen,
- Garagen- und Stellplatzmiete,
- Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen,
- Aufwendungen für die Waschpflege sowie für nicht steuerbefreiten Ladestrom.

Bzgl. der AfA ist bei einem Pkw von 12,5% der Anschaffungskosten verteilt auf eine achtjährige (Gesamt-)Nutzungsdauer auszugehen. Die vom Arbeitnehmer unmittelbar getragenen oder vom Arbeitgeber weiterbelasteten Kosten können den Gesamtkosten zugerechnet werden. Hingegen gehören Fahrkosten, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren, Parkgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherung, jegliche Buß- oder Verwarngelder, Ladevorrichtungen bei Elektrofahrzeugen und der steuerfreie Ladestrom nicht zu den Gesamtkosten.

4. Nutzungsentgelt

Wird vom Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt an den Arbeitgeber oder an einen Dritten für die außerbetriebliche Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs gezahlt, so mindert dies den Nutzungswert. Als Nutzungsentgelt sind i.S. der LStR 8.1 Abs. 9 Nr. 4 LStR bei der pauschalen und individuellen Nutzungswertmethode

- ein arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen Rechtsgrundlage vereinbarter pauschaler Betrag,
- ein an den gefahrenen Kilometern ausgerichteteter Betrag oder
- die vom Arbeitnehmer übernommenen Leasingraten

zu verstehen. Bei der pauschalen Nutzungswertmethode kann auch die Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten durch den Arbeitnehmer als minderndes Nutzungsentgelt angesehen werden. Kein Nutzungsentgelt im Sinne der vorgenannten LStR 8.1 ist insbesondere der Bar-

Nutzungsentgelte der Arbeitnehmer mindern den Nutzungswert.

Ein unterjähriger Wechsel zwischen der 1%-Regelung und der Fahrtenbuchmethode ist nicht zulässig.



Nutzungswertermittlung als Rechenexempel, aber nicht am Steuer!

lohnverzicht des Arbeitnehmers im Rahmen einer Gehaltsumwandlung. Das Nutzungsentgelt führt nicht zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers, sodass die gesetzlichen Voraussetzungen einer Einnahme i.S. des § 8 Abs. 1 EStG nicht vorliegen. In den Fällen, in denen das Nutzungsentgelt den Nutzungswert übersteigt, führt der negative Betrag nicht zu negativem Arbeitslohn oder zu Werbungskosten.

» **Hinweis:** Ein unterjähriger Wechsel zwischen der 1%-Regelung und der Fahrtenbuchmethode für dasselbe Fahrzeug ist nicht zulässig.

5. Leasing

Least der Arbeitgeber ein Kfz und überlasst es dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung, ist die Nutzung nach der pauschalen Nutzungswertmethode bzw. der individuellen Nutzungswertmethode zu bewerten, wenn der Anspruch aus der Kfz-Überlassung aus dem Arbeitsvertrag oder einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage resultiert, welche einer Vereinbarung über eine steuerlich anzuerkennende Gehaltsumwandlung mit Wirkung für die Zukunft enthält.

Dabei wird vorausgesetzt, dass der Arbeitneh-

mer unter Änderung des Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber Sachlohn in Form des Nutzungsrechts überlässt oder die Nutzungsüberlassung ein arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist.

» **Hinweis:** Bei diesen Regelungen ist der Arbeitgeber als zivilrechtlicher Leasingnehmer anzusehen.

6. Elektromobilität

Die zur einkommen- und lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung von betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen an Arbeitnehmer bereits ergangenen BMF-Schreiben gelten unverändert weiter.

7. Fazit

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Das ergangene Schreiben ersetzt eine Reihe von Verwaltungsregelungen, die in den letzten Jahren veröffentlicht wurden. Da nicht alle Themenbereiche vollumfänglich abgedeckt werden können, bleiben einige Abgrenzungsfragen offen. Insoweit besteht die Möglichkeit einer kostenfreien Anrufungsauskunft beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt gem. § 42e EStG.

Teilnahme eines städtischen Bediensteten an einer Außenprüfung?

Neues Urteil zu einem bekannten Thema

Dass das Finanzamt die Teilnahme eines städtisch Bediensteten an einer Betriebsprüfung anordnen darf, hat das FG Düsseldorf kürzlich im Januar 2018 entschieden. Mit Veröffentlichung dieses Urteils existiert eine neue Meinung zu einer bislang unklaren, nicht endgültig entschiedenen Thematik. Das im letzten Themenheft 02/2017 diskutierte Urteil des FG Düsseldorf hatte eine gegensätzliche Meinung zur Teilnahme-Thematik aufgegriffen, indem es weder dem Finanzamt noch der Gemeinde das Recht zusprach, über die Teilnahme eines städtischen Bediensteten zu entscheiden (Az.: 10 V 3186/16 A(AO)). Im neuen Urteil argumentiert das FG Düsseldorf anders.

1. Ausgangslage

In dem zugrundeliegenden Fall des neuen Urteils vom 19.1.2018 (Az.: 1 K 2190/17 AO) hatte eine Stadt im Rheinland gegenüber dem Finanzamt ihr Interesse geäußert, an den Betriebsprüfungen bestimmter Unternehmen teilzunehmen, um steuerlich relevante Sachverhalte der Gewerbesteuer zu überprüfen. Das Finanzamt folgte dem Interesse der Stadt und ordnete bei dem klagenden Unternehmen neben der Prüfung selbst auch die Teilnahme eines städtischen Bediensteten an. Das betroffene Unternehmen reagierte auf diese Anordnung mit einem Einspruch bzw. einer Klage und führte an, dass die Teilnahme der Stadt durch keine gesetzliche Ermächtigung geregelt sei.

2. Bezugnahme auf Gesetzeslage und auf die Grundsätze des BVerwG

Das FG wies die Klage ab und macht damit deutlich, dass es die Teilnahme der Stadt durch

einen Bediensteten akzeptiert. Gestützt wird die Entscheidung auf die Gesetzeslage und die Rechtsprechung:

(1) Gesetzeslage: Die Düsseldorfer Richter verweisen zunächst auf die Vorschrift des § 21 Abs. 3 des Finanzverwaltungsgesetzes, nach der den Gemeinden das Recht eingeräumt wird, im Bereich der Realsteuern an den Außenprüfungen der Landesfinanzbehörden teilzunehmen; daraus folge die Pflicht des steuerpflichtigen Unternehmens, das Mitwirken eines Gemeindebediensteten zu dulden und diesem Zutritt zu den Geschäftsräumen zu gewähren.

(2) Rechtsprechung: Mit einem weiteren Verweis auf das Grundsatzurteil des Bundesverwaltungsgerichts (BverwG) vom 27.1.1995 wird begründet, dass das Teilnahmerecht der Gemeinde sich ausschließlich aus dem internen Verhältnis der Gemeinde zur Finanzverwaltung ergibt und dass die Teilnahme dem Steuerpflichtigen durch Aufnahme des Namens in die Prüfungsanordnung mitzuteilen ist.

Somit sei die Teilnahmeanordnung materiell rechtmäßig. Des Weiteren bestehe keine „Konkurrenzsituation“ zwischen dem betroffenen Unternehmen und der Stadt, welche den Schutz des Steuergeheimnisses nach sich ziehen würde.

3. Empfehlung

Da die Entscheidung durch die Revision des klagenden Unternehmens nicht rechtskräftig ist, bleibt die BFH-Entscheidung abzuwarten. Es erscheint vorläufig weiterhin geboten, in ähnlichen Fällen auf die gefestigte Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zurückzugreifen.

Das Teilnahmerecht der Gemeinde bleibt strittig.

Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Verlegung eines Wasser-Hausanschlusses durch Bauunternehmen

Neue BFH-Entscheidung mit klaren Vorgaben

Das Legen eines Hauswasseranschlusses ist auch dann als „Lieferung von Wasser“ i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V. mit Nr. 34 der Anlage 2 zum UStG anzusehen und dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu unterwerfen, wenn diese Leistung nicht von dem Wasserversorgungsunternehmen erbracht wird, der das Wasser liefert. Dies entschied der BFH kürzlich mit einem Urteil vom 7.2.2018 und entwickelte damit eine schon in 2008 wurzelnde Rechtsauffassung weiter.

1. Entwicklung der Rechtsprechung

Mit der erfreulich deutlichen Entscheidung vom 7.2.2018 (Az.: XI R 17/17) entwickelte der XI. BFH-Senat eine Rechtsauffassung weiter, die vom EuGH und vom BFH mit Urteilen aus dem Jahr 2008 eingeleitet und vom BGH in einer Entscheidung aus dem Jahr 2012 übernommen worden war.

Der EuGH hatte seinerzeit mit Urteil vom 3.4.2008 entschieden, dass unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ auch das Legen eines Wasserhausanschlusses fällt, mit dem die physische Verbindung des Wasserverteilungsnetzes mit der Wasseranlage eines Grundstücks herbeigeführt wird, da dieser für die Aufnahme der Wasserversorgung unentbehrlich sei. Der EuGH verwendete in seiner Entscheidung nicht die Begriffe „Hauptleistung“ oder „unselbstständige Nebenleistung“, sondern subsumierte das Legen eines Hausanschlusses unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“.

Der BFH übernahm diese EuGH-Rechtsprechung im Urteil vom 8.10.2008 und wies ergänzend darauf hin, dass es für die ermäßigt

unter dem Begriff „Lieferung von Wasser“ zu steuernden Leistungen nicht auf die Identität des Empfängers der Hausanschluss-Leistung ankommt; vielmehr liege eine ermäßigt zu steuernde Leistung auch dann vor, wenn die Anschlussleistung nicht an den späteren Wasserbezieher erbracht wird (sog. Bauunternehmer- oder Bauträgerfälle).

2. Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung schränkte in dem bis heute gültigen BMF-Schreiben vom 7.4.2009 die Anwendung ermäßigter besteuert Leistungen in diesem Bereich ein und verlangt eine Personenidentität auf Seiten des Leistenden, d.h. nach Verwaltungsansicht setzt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes voraus, dass die Hauswasseranschlussleitung, die Wasserbereitstellung sowie die Errichtung und Unterhaltung des Wasserverteilungsnetzes durch ein und denselben Unternehmer erfolgen müssen. Auf Seiten des Leistungsempfängers wird keine Identität gefordert.

» **Hinweis:** Diese restriktive Verwaltungsmeinung führte bei den betroffenen Unternehmen zu aufwändigen und suboptimalen Gestaltungen (wie etwa das „Kommissionsmodell“ – Tätigkeiten im eigenen Namen und auf fremde Rechnung – oder das „Agenturmodell“ – Tätigkeiten im fremden Namen und auf fremde Rechnung), die von dem Ziel getrieben waren, die Erbringung von Wasserhausanschluss-Leistungen durch Bauunternehmen unter Ansatz des Regelsteuersatzes zu vermeiden.

Die Verwaltungsmeinung erfuhr auch dann keine Änderung, als sich der BGH mit Urteil vom 18.4.2012 im Rahmen einer (zivilrechtlichen) Zahlungsklage der Rechtsmeinung von EuGH und BFH anschloss.

Restriktive Verwaltungsmeinung führte bei betroffenen Unternehmen zu aufwändigen und suboptimalen Gestaltungen.



Neue Rechtsprechung erlaubt Überlegungen zur Neupositionierung.

Wasseranschluss technisch einfach, aber steuerlich kompliziert

3. Konsequenzen

Mit dem BFH-Urteil vom 7.2.2018 liegt nun erstmals eine höchstfinanzgerichtliche Entscheidung vor, nach der auch dann ein ermäßigter Steuersatz für das Verlegen eines Wasserhausanschlusses zugrunde zu legen ist, wenn diese Leistung nicht von dem Wasserversorgungsunternehmen selbst erbracht wird, das das Wasser später liefert. Zwecks Befriedung der Streitigkeiten in dieser seit Jahren schwelenden Rechtsfrage ist die Finanzverwaltung aufgefordert, ihre abwei-

chende Auffassung im BMF-Schreiben vom 7.4.2009 aufzugeben.

» **Empfehlung:** Wasserversorgungsunternehmen, die bislang nicht selbst den Wasserhausanschluss verlegten, sondern den ermäßigten Steuersatz nur unter Wahrnehmung eines Kommissions- bzw. Agenturmodells den Leistungsempfängern in Rechnung stellen konnten, können sich nunmehr auf dieses BFH-Urteil bei ihren Überlegungen zur Neupositionierung berufen.

» RECHNUNGSWESEN

Tangle nach Blockchain: Das Gewirr oder die Kette?

Innovative Technologien für die Kommunikation im Internet der Dinge

Neben der Blockchain-Technologie und dem darauf basierenden Bitcoin-Zahlungsmittel wird bereits fieberhaft an Alternativen gearbeitet. So wurde kürzlich das Tangle-Konzept vorgestellt, das weit mehr Effizienzgewinne mit sich bringen könnte.

1. Einführung: Neue Zahlungswelten

Als vom 23.-27.4.2018 die Hannover Messe stattfand, wurde am Stand von Fujitsu ein Industrieprozess simuliert: Zwei kleine Roboter tauschten über ein Laufband Bauklötze aus, die jeweils mit einem QR-Code versehen waren.

Durch dieses Modell wurde veranschaulicht, wie sich die Historie von Produktionsteilen fälschungssicher nachvollziehen lässt, um somit Produktmanipulationen schnell und einfach zu identifizieren. Die Technologie, mit der dieses Verifikationsverfahren umgesetzt wurde, heißt Tangle; auf deutsch: „Gewirr“.

Zeitgleich erschien ein Beitrag im deutschsprachigen Fujitsu-Blog, in dem prophe-

zeit wird, dass die dahinterstehende Technologie zukünftig auch das Rechnungswesen, z.B. in Bezug auf die Zahlungsabwicklung, verändern kann: „Es gibt kein Rechnungswesen, keine Rechnungsstellung und kein Mahnwesen. Das braucht man alles nicht, denn das Geld ist einfach da.“

Um besser zu verstehen, was das für eine revolutionäre Technologie ist und wie diese alles möglich machen soll, gehen wir ein paar Monate zurück.

2. Bitcoins als Zahlungsmittel

Im September vergangenen Jahres begann der rasante Kursanstieg des Bitcoins, der seinen vorläufigen Höhepunkt im Dezember 2017 erreichte. Was bei der öffentlichen Berichterstattung bis heute jedoch keine Rolle spielt, ist eine sachliche Auseinandersetzung mit dem Bitcoin als zukünftigem Zahlungsmittel, insbesondere im Anwendungsbereich des Internet of Things (IoT), also in einer Welt vollständig vernetzter elektronischer Geräte.

Die zentrale Idee dieser IoT-Welt ist, dass die elektronischen Geräte Informationen sammeln, teilen und möglichst automatisch interagieren. Der eigentliche Mehrwert der IoT-Ver-netzung und -Interaktion ist die Reduzierung von Transaktionskosten, sei es in Form von günstigeren Preisen oder als Zeitersparnis.



Abb. 1: Tangle als Gewirr

» **Beispiel Bezahlung von Parkgebühren:** Zukünftig, so die derzeitige Vorstellung, werden wir die Parkgebühren nicht mehr an einer Säule durch Einwerfen von Münzen bezahlen oder mit Hilfe einer App. Vielmehr werden die „Dinge“ – in diesem Fall das Auto – direkt mit dem Parkautomaten kommunizieren und

die Abrechnung voll automatisch vornehmen.

Einen solchen Betrag mit Kryptowährungen (wie z.B. Bitcoins) zu bezahlen, ist möglich, jedoch werden die anfallenden Transaktionsgebühren i.d.R. höher sein als die eigentliche Zahlung. Im Februar 2018 lag die durchschnittliche Gebühr für eine Bitcoin-Transaktion bei 2,5 US-Dollar. Zwar sind die Gebühren seitdem wieder gesunken, jedoch wird sich der Bitcoin für die sog. Micropayments, d.h. Geschäftsvorfälle mit Zahlungen im Cent-Bereich, wohl

auch langfristig nicht etablieren können. Hauptgrund für die anfallenden Transaktionsgebühren ist der enorme Rechenaufwand, der für die Erzeugung neuer Blöcke für die Blockchain notwendig ist (vgl. den Beitrag im PKF Themenheft ÖS 02/2017).

3. IOTAs als Alternative zu Bitcoins

Vor diesem Hintergrund wurde bereits im Jahr 2015 von David Sønstebø, Sergey Ivanchev, Dominik Schiener und Serguei Popov die IOTA-Foundation mit Sitz in Berlin gegründet. Die Stiftung hat zum einen eine Kryptowährung gleichen Namens entwickelt, zum anderen hat – und darauf liegt das Interesse der Industrie – die IOTA-Foundation mit dem Tangle die erste ernstzunehmende Alternative zur Blockchain erfunden. „Die meisten Effizienzgewinne wird der Schritt von der Blockchain zum sog. Tangle hervorbringen“ (Gilbert Fridgen, Fraunhofer Blockchain-Labor, erschienen in Zeit-Online: „An die Kette gelegt“, 21.5.2018).

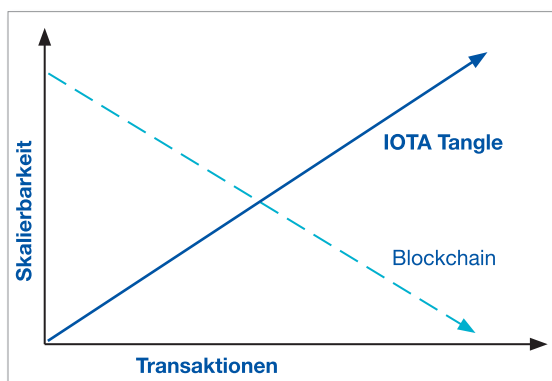


Abb. 2: Skalierung und Anzahl Transaktionen

Transaktionen werden nicht mehr in einer Kette (Blockchain) gespeichert und verwaltet, sondern in einem gerichteten azyklischen Graphen (Tangle, vgl. Abb. 1 auf S. 12). Hauptvorteile dieser Technologie sind u.a.

- kostenlose Transaktionen,
- unbeschränkte Skalierbarkeit sowie
- die Möglichkeit zur offline-Nutzung (z.B. in Firmen-Netzwerken).

Dies erklärt auch, wieso führende nationale und internationale Wirtschaftsunternehmen als Entwicklungspartner mit der IOTA-Foundation zusammenarbeiten.

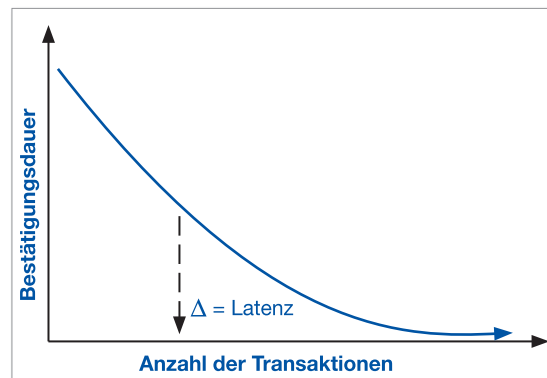


Abb. 3: Latenzdauer bei zunehmender Anzahl der Transaktionen

Hauptunterschied zur Blockchain ist der Entfall von Mining und damit einhergehend der Wegfall von Transaktionsgebühren. Dies hat zur Folge, dass es für die Marktteilnehmer zunächst keinen Anreiz mehr gibt, Transaktionen zu überprüfen und damit zur Sicherheit des Systems beizutragen. IOTA löst dieses Problem dadurch, dass neue Transaktionen nur dann in die Tangle aufgenommen werden, wenn der Marktteilnehmer zwei alte Transaktionen, die zufällig ausgewählt werden, verifiziert hat.

Erachten hinreichend viele Marktteilnehmer eine Transaktion als korrekt, gilt sie als bestätigt. Je mehr Transaktionen somit getätigt werden, desto schneller werden solche auch bestätigt bzw. reduziert sich die sog. Latenz. Die beiden Grafiken (Abb. 2 und 3) verdeutlichen den Unterschied der Skalierbarkeit zwischen Blockchain und Tangle.

» **Fazit:** Es bleibt abzuwarten, welche Technologie und in welcher Abwandlung am Ende die höhere Anwendungszahl findet. Eines wird aber schon jetzt deutlich: Wer sich der Technologie-Entwicklung versperrt, der gefährdet mehr als nur das Verpassen eines Trends.

Hauptunterschied
und Vorteil zur
Blockchain ist der
Wegfall von Trans-
aktionsgebühren.

» **VERSORGUNGSWIRTSCHAFT**

Kundenbindung im Zeitalter von Robotics

Effektives Vorgehen am Beispiel der Kundenrückgewinnung

Energieversorgungsunternehmen geraten immer mehr in einen Verdrängungswettbewerb. Die Strom- und Gaskunden werden sowohl durch „Haustürgeschäfte“ als auch über die Online-Portale mit günstigen Tarifen abgeworben. Unterstützt durch das Preisbewusstsein und die Wechselbereitschaft der Kunden verlieren Energieversorger, insbesondere die Grundversorger, immer mehr Kunden, die aber mit Hilfe einer geeigneten Kundenbindungsstrategie zu einem beachtlichen Teil gehalten werden können.

1. Differenzierte Kundenansprache

Aus Energieversorgersicht ist eine effektive Kundenbindung meist aufwendig und kostenintensiv. Daher sind die Vorgehensweisen insbesondere bei der Wahl der Maßnahmen nach Kundengruppen differenziert zu betrachten. Bei Geschäfts- und Haushaltskunden (Massengeschäft) kann ein Kundenbindungsprozess nur wirtschaftlich sein, wenn

die zwingenden Fragen möglichst automatisch beantwortet werden. In der Tab. 1 ist das am Beispiel der Kundenrückgewinnung veranschaulicht.

2. Effiziente Gestaltung mittels 3-stufigem PKF-Modell

Bereits ein einzelner Anruf kann bei Haushaltskunden die Marge aufzehren. Deshalb ist es nur mittels IT-gestützter, hochautomatisierter Prozesse möglich, einen effizienten und wirtschaftlichen Kundenbindungsprozess umzusetzen. Ein effizienter Kundenbindungsprozess in der Ausprägung Kundenrückgewinnung könnte wie folgt dargestellt in 3 Stufen ablaufen (angelehnt an die Lösung: PKF Customer Relation (CR) Assistant):

Stufe 1 – Automatisierte Verarbeitung eingehender (Kündigungs-)Nachrichten: Für eingehende EDIFACT-Nachrichten und Kunden-E-Mails erfolgt eine automatische Interpretation bzw. Textanalyse. Liegt eine Kündigung vor, so werden die notwendigen Stammdaten

Fragestellung	Antwortspektrum
Soll der Kunde überhaupt gehalten werden?	Für Kunden mit einem niedrigen Deckungsbeitrag, einer hohen Zahlungsausfallwahrscheinlichkeit oder bei sog. „Vertragshopperrn“ sollten keine Maßnahmen zur Kundenbindung eingeleitet werden.
Wie soll der Kunde kontaktiert werden?	Für wertvolle Kunden empfiehlt sich ein Anruf oder sogar ein Besuch vor Ort. Aufgrund des Massengeschäfts und unter Berücksichtigung der Absatzmenge dürfte aus wirtschaftlichen Erwägungen in vielen Fällen ein automatisierter Mailversand hinreichend sein.
Was wird dem Kunden angeboten?	Nicht jeder Kunde hat die gleiche Motivation, weshalb er gekündigt hat. Daher sollte das Angebot an einen Kunden im Rahmen der Kundenrückgewinnung zwar automatisiert, jedoch trotzdem möglichst individuell sein. Vielleicht ist der Kunde ökologisch orientiert und damit auch bereit, einen höheren Preis zu zahlen. Wenn dies bekannt ist (z.B. aufgrund der Information über den neuen Lieferanten), dann wäre es ein logischer Schluss, diesem Kunden einen Ökostromtarif anzubieten.

Tab. 1: Fragestellungen im Rahmen der Kundenrückgewinnung

automatisch ermittelt und für die weiteren Analysen bereitgestellt.

Stufe 2 – Individuelle Kundenwertermittlung:

Der Kundenwert errechnet sich aus internen (u.a. dem kundenspezifischen Deckungsbeitrag) und externen Daten des Energieversorgers. Insbesondere werden die individuellen Preisbestandteile des Kundentarifs unter Berücksichtigung der plausibilisierten Verbrauchsmenge herangezogen. Es werden

individuelle, zählpunktscharfe Verbrauchsberechnungen, die gleichzeitig Risikomuster in den Stamm- und Bewegungsdaten enthalten, identifiziert.

Stufe 3 – Effiziente Maßnahmenabwicklung und Tarifberechnung:

Eine individuelle Handlungsempfehlung



lung leitet sich anhand der ermittelten Wettbewerbsposition des Lieferanten und dem Kundenwert unter Berücksichtigung der Kosten der jeweiligen Maßnahme ab. Die Ermittlung der Wettbewerbsposition erfolgt versorgungsgebietsspezifisch und anhand der Wechselquote des Zählpunkts. Aus den ermittelten Kundenkennziffern wird der optimale Tarif ermittelt und bei Wunsch ein individueller Bonus berechnet.

» **Hinweis:** Für weitere Informationen verweisen wir auf: <https://www.pkf-fasselt.de/Schwerpunkte/Energiewirtschaft/Massendatenanalyse-Kundenrueckgewinnung-103330>



Das Mieterstrommodell

Überblick, Ausgestaltung und Umsetzung

Zum 24.7.2017 ist die Förderung des Mieterstroms in das EEG 2017 aufgenommen worden. Ziel ist es, Mieter in die Energiewende einzubeziehen, indem Photovoltaik-Anlagen auf Wohngebäuden gefördert werden. Die Erfüllung der Fördervoraussetzungen und Erzielung von Steuervorteilen ist je nach Mieterstromkonzept mit unterschiedlichen Anforderungen verbunden.

1. Mieterstrom-Zuschlag: Begriff und Voraussetzungen

1.1 Begriff

Neben der Einspeisevergütung nach EEG erhält der Anlagenbetreiber für den Stromanteil, der an Mieter geliefert wird, eine als Mieterstrom-Zuschlag bezeichnete Förderung. Dieser Zuschlag setzt sich aus der gesetzlichen För-

derung (Einspeisevergütung) abzgl. 8,5 ct/kWh zusammen und wird – analog zur Einspeisevergütung – über 21 Jahre (20 zzgl. Inbetriebnahmejahr) gezahlt.

1.2 Voraussetzungen für den Erhalt des Mieterstrom-Zuschlags

Um den Mieterstrom-Zuschlag nach § 21 Abs. 3 EEG 2017 zu erhalten, sind gewisse Voraussetzungen zu erfüllen:

- Die PV-Anlage darf eine Leistung von 100 kWp nicht übersteigen;
- die Belieferung aus der PV-Anlage muss in räumlicher Nähe zur Anlage erfolgen;
- mindestens 40% des Gebäudes müssen dem Wohnen dienen;
- für den Mieterstrom ist die volle EEG-Umlage zu zahlen;
- die PV-Anlage muss im Vorfeld im Marktstammdatenregister gemeldet werden;



Abb. 1: Tätigkeitsbereiche im Rahmen des Contracting

■ der Mieterstrom-Zuschlag ist begrenzt auf 500 MW Zubau/a.

» **Hinweis:** Der Anspruch auf den Mieterstrom-Zuschlag besteht jedoch nicht, wenn der Strom zwischengespeichert wird (§ 21 Abs. 3 Satz 3 EEG).

1.3 Weitere Voraussetzungen

Der Mietvertrag und der Mieterstromvertrag müssen getrennte Verträge sein, damit sich der Mieter frei für den Bezug von Mieterstrom entscheiden kann. Die Laufzeit des Mieterstromvertrags ist auf ein Jahr begrenzt.

Um einen wettbewerbsfähigen Preis zu erhalten, darf der Mieterstrompreis der gesamten Strombelieferung durch den Vermieter als Preisobergrenze maximal 90% des Grundversorgungstarifs betragen.

2. Marktrollen mit ihren Tätigkeitsbereichen

Zu den wesentlichen Marktrollen im Mieterstrommodell zählen: **(1)** Anlagenbetreiber bzw. Contractor, **(2)** Mieter, **(3)** Immobilieneigentümer sowie **(4)** Elektrizitätsversorgungsunternehmen (EVU) und Netzbetreiber (VNB).

(1) Der Anlagenbetreiber bzw. Contractor errichtet, wartet und betreibt die Photovoltaik-Anlage. Er schließt die Verträge zur Strombelieferung mit dem Mieter ab, beschafft den Zusatz- und Reservestrom zur Deckung des gesamten Bedarfs des Mieters und ist gem. § 42 EnWG zur Stromkennzeichnung verpflichtet, um eine Doppelvermarktung zu verhindern. Im Rahmen des Contractings gibt es eine Vielzahl von Varianten und Bausteinen, die einzeln wählbar sind. Die Bandbreite des Tätig-

keitsspektrums liegt zwischen einem autarken Anlagenbetrieb bis hin zum Vollcontracting. Abb. 1 verdeutlicht die Inhalte der verschiedenen Tätigkeiten.

(2) Der Mieter wird an der Energiewende beteiligt und hat dabei das Wahlrecht, sich zwischen dem Mieterstrom und dem Bezug aus dem öffentlichen Netz zu entscheiden. Entgeltlich ist ihm ein Strompreis unterhalb der Grundversorgung sicher.

(3) Für den **Immobilien Eigentümer** bietet dies eine Option, seine Immobilie aufzuwerten und gleichzeitig die Anforderungen der EnEV zu erfüllen. Es kann Förderungen – z.B. durch die KfW – beantragen.

(4) Für das **EVU** bedeutet das Mieterstrommodell eine Umstellung, aber auch Erweiterung des Vertriebskonzepts – mit der Möglichkeit, neue Geschäftsfelder im Rahmen von Dienstleistungen und Beratungen zu erschließen.



Abb. 2: Tätigkeitsbereiche des EVU



Komplexe Anlagen mit komplexen Abrechnungsmodalitäten

Auch hier ist eine Vielzahl von Tätigkeitsausprägungen möglich, die in Abb. 2 dargestellt sind.

3. Steuerliche Auswirkungen

Mittels Gestaltung des Mieterstrommodells kann – insbesondere durch Contracting – Gewerbesteuer vermieden werden, indem der Immobilieneigentümer die Photovoltaik-Anlage an das EVU langfristig verpachtet. Die Einkünfte unterliegen dem § 21 EStG.

Grundsätzlich unterliegt der Mieterstrom der Stromsteuer. Eine Stromsteuerbefreiung ist jedoch möglich, wenn der Strom aus einem „grünen Netz“ nach § 9 Nr. 1 StromStG entnommen wird oder wenn die Anlage mit einer Nennleistung von max. 2 MW im räumlichen Zusammenhang verwendet wird (§ 9 Nr. 3b StromStG).

» **Hinweis:** Sofern jedoch die Stromsteuerbefreiung greift, ist das Anrechnungsgebot nach § 53c EEG 2017 zu beachten. Dies bedeutet,

dass die Einspeisevergütung auf den eingespeisten Strom um die Stromsteuer zu reduzieren ist.

4. Fazit und Empfehlungen

Es gibt vielfältige Möglichkeiten der Umsetzung des Mieterstrommodells. Bedeutsam ist dabei die Frage, wer Anlagenbetreiber wird. Dies können der Vermieter, die Mietergemeinschaft oder auch ein Contractor sein. Die damit einhergehenden steuerlichen und wirtschaftlichen Aspekte sollten vor der Umsetzung intensiv geprüft werden.

Bei der Abrechnung des Mieterstroms sind das jeweilige Tarifmodell und die verfügbaren Messdaten zu berücksichtigen. Abhängig vom gewählten Messaufbau sowie den Umsetzungen der Anforderungen des Messstellenbetriebsgesetzes (vgl. dazu nachfolgend den Beitrag zum sog. intelligenten Messstellenbetrieb) kann dies komplexe Abrechnungsmodalitäten nach sich ziehen. Hier gibt es Möglichkeiten, Dienstleister oder Berater heran zu ziehen.

Mittels Gestaltung des Mieterstrommodells kann Gewerbesteuer vermieden werden.



Eine Fülle von Konstellationen muss abgedeckt werden

Intelligenter Messstellenbetrieb in Grundversorgungs- und Sonderkundenverträgen (Strom)

Einordnung des Messstellenbetriebs und Abrechnung

Das Messstellenbetriebsgesetz (MsbG) ist bereits seit dem 2.9.2016 in Kraft. Auch jetzt noch sind Umsetzungsfragen offen: Unklar ist u.a., ob der intelligente Messstellenbetrieb (iMSB) Teil des Grundversorgungsvertrags oder Inhalt eines gesonderten Messstellenvertrags ist. Werden die Entgelte für den iMSB im Rahmen der Grundversorgung eingezogen oder muss der grundzuständige Messstellenbetreiber eine gesonderte Abrechnung aufbauen? Auf der vertrieblichen Seite müssen sich Energieversorgungsunternehmen (EVU) entscheiden, ob sie den

iMSB mit in Sonderkundenverträge aufnehmen möchten. In der Praxis ist bezogen auf die Erbringung des Messstellenbetriebs eine Fülle von Konstellationen denkbar. Hier sollen nur die gebräuchlichsten behandelt werden.

1. Intelligenter Messstellenbetrieb im Bereich der Grundversorgung

1.1 Inhalte des Grundversorgungsvertrags bezogen auf den konventionellen Messstellenbetrieb (kMSB) und ...

Der Inhalt eines Grundversorgungsvertrags bestimmt sich grundsätzlich nach den Regeln der StromGVV. Wesentlicher Bestandteil des Vertrags ist die Belieferung mit Strom.

Aber auch der Messstellenbetrieb findet Eingang in den Grundversorgungsvertrag. Denn der Grundversorger ist verpflichtet, die für die Durchführung der Versorgung erforderlichen Verträge mit Netzbetreibern abzuschließen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 StromGKV). Zur Durchführung der Versorgung benötigt der Grundversorger u.a. das Recht, das Netz zu nutzen, an das der betreffende Letztverbraucher angeschlossen ist. Dementsprechend gehört zu den abzuschließenden Verträgen auch der Lieferantenrahmenvertrag (der von der Bundesnetzagentur [BNetzA] vorgegeben wird). Mit dem Abschluss des Lieferantenrahmenvertrags kauft der Grundversorger die Netznutzung ein, die er für die Belieferung seines Kunden benötigt. Die Netznutzung ist dann Teil der Leistung, die der Grundversorger dem Letztverbraucher gegenüber erbringt.

» **Hinweis:** Hier soll nicht verkannt werden, dass in der Praxis Grundversorger und Netzbetreiber vielfach zwei Marktrollen derselben juristischen Person sind (vertikal integriertes Energieversorgungsunternehmen - viU). Der formale Abschluss eines Lieferantenrahmenvertrags ist in diesen Fällen nicht möglich. Dies ändert allerdings nichts an den hier geschilderten Verhältnissen zwischen den Marktrollen Lieferant und Netzbetreiber oder grundzuständiger Messstellenbetreiber. Diese spielen sich im viU entsprechend in internen Beziehungen ab.

Teil der Leistung Netznutzung wiederum ist die Erbringung des Messstellenbetriebs. Dies gilt aber ausschließlich für den kMSB. Denn nur der kMSB ist vom Lieferantenrahmenvertrag umfasst. Das betrifft nach den eindeutigen Erläuterungen der BNetzA sowohl den vor als auch den nach Inkrafttreten des MsbG geltenden Lieferantenrahmenvertrag.

Über den Grundversorgungsvertrag stellt der Grundversorger seinem Kunden daher (zumindest) drei Leistungen zur Verfügung:

- die Stromlieferung,

- die Netznutzung und
- den kMSB.

... bezogen auf den iMSB

Wie erläutert muss der Grundversorger die für die Durchführung der Versorgung erforderlichen Verträge und damit auch den Lieferantenrahmenvertrag abschließen. Der Lieferantenrahmenvertrag umfasst nur den kMSB. Den iMSB müsste der Grundversorger dann gesondert bei einem Messstellenbetreiber einkaufen. Hierzu ist der Grundversorger aber nicht verpflichtet. Sein Kontrahierungszwang gem. StromGKV bezieht sich nur auf Verträge mit Netzbetreibern – nicht auf Verträge mit Messstellenbetreibern. Daran hat sich auch nichts geändert, als die StromGKV im Zuge des Inkrafttretens des MsbG überarbeitet worden ist.

Es liegt damit im Ermessen des Grundversorgers, ob er den iMSB bei einem Messstellenbetreiber kontrahiert. Dann aber kann der iMSB nicht von der StromGKV erfasst und Gegenstand eines Grundversorgungsvertrags sein.

1.2 Messstellenvertrag: Zustandekommen und Inhalte

Ist der iMSB nicht Element des Grundversorgungsvertrags, kann – im Verhältnis zwischen grundzuständigem Messstellenbetreiber und Anschlussnehmer/Anschlussnutzer – die Erbringung des iMSB nur Gegenstand eines (gesonderten) Messstellenvertrags sein (geregelt in § 9 Abs. 1 Nr. 1 MsbG). Maßgeblich im vorliegenden Zusammenhang sind die Fragen,

- wann in Abgrenzung zu einem Grundversorgungsvertrag ein Messstellenvertrag mit Anschlussnutzer oder Anschlussnehmer zustande kommt und
- welchen Inhalt dieser hat.

(1) Keine Entbehrlichkeit des Messstellenvertrags wegen Vorliegen eines kombinierten Vertrags: Ein Messstellenvertrag zwischen dem Messstellenbetreiber und Anschlussnutzer oder Anschlussnehmer ist

Ermessens-
potentiale des
Grundversorgers

Entscheidend ist, ob ein Grundversorgungsvertrag „Regelungen der Messstellenverträge“ enthält.

entbehrlich, wenn ein sog. kombinierter Vertrag vorliegt (Vertrag zwischen Lieferant und Anschlussnutzer/Anschlussnehmer). Unter einem kombinierten Vertrag wird ein Vertrag verstanden, der „Regelungen der Messstellenverträge“ und darüber hinaus zumindest die Energiebelieferung umfasst (§ 9 Abs. 2 MsbG). Wäre ein Grundversorgungsvertrag ein kombinierter Vertrag, würde sein Vorliegen einen Messstellenvertrag also entbehrlich machen. Entscheidend ist damit, ob ein Grundversorgungsvertrag „Regelungen der Messstellenverträge“ enthält. Um zu beantworten, was „Regelungen der Messstellenverträge“ sind, muss klargestellt werden, welchen Anwendungsbereich § 9 MsbG insgesamt hat. Entgegen seinem offenen Wortlaut ist auch nach der Gesetzesbegründung davon auszugehen, dass § 9 MsbG sich nur auf den iMSB bezieht. „Regelungen der Messstellenverträge“ können damit nur Regelung zum iMSB sein. Diese sind aber – wie erläutert – nicht im Grundversorgungsvertrag enthalten. Der Grundversorgungsvertrag kann kein kombinierter Vertrag sein, er kann einen Messstellenvertrag zwischen grundzuständigem Messstellenbetreiber und Anschlussnehmer/Anschlussnutzer nicht entbehrlich machen.

(2) Zustandekommen des Messstellenvertrags durch die Entnahme von Strom:

Der Messstellenvertrag zwischen grundzuständigem Messstellenbetreiber und Anschlussnehmer oder Anschlussnutzer kann ausdrücklich abgeschlossen werden. Bislang sind solche Vertragsabschlüsse aber aus PKF-Sicht nicht zu beobachten. Regelfall wird daher sein, dass der Messstellenvertrag durch die Entnahme von Strom zustande kommt (§ 9 Abs. 3 MsbG).

(3) Inhalt des Messstellenvertrags iMSB:

Der Inhalt des Messstellenvertrags im Detail bestimmt sich nach im Internet veröffentlichten Bedingungen für die jeweilige Verbrauchsgruppe. Zur Veröffentlichung dieser Bedingungen ist der grundzuständige Messstellenbetreiber verpflichtet.

2. Intelligenter MSB im Bereich von Sonderkundenverträgen

Sonderkundenverträge gibt es grundsätzlich in zwei Ausprägungen:

- all-inclusive-Verträge, die neben der Stromlieferung auch die Netznutzung beinhalten,
- reine Stromlieferverträge.

Nachfolgend soll der Focus auf all-inclusive-Verträgen liegen.

2.1 Inhalte von Sonderkundenverträgen und iMSB

Bislang umfassen Sonderkundenverträge im Wesentlichen die Stromlieferung, die Netznutzung und damit auch den kMSB. Nunmehr steht ein Lieferant vor der Frage, ob er auch den iMSB in einen Sonderkundenvertrag einbeziehen soll. Ob er dies tut oder nicht, ist seine unternehmerische Entscheidung. Einen rechtlichen Zwang hierzu gibt es nicht.

Will der Lieferant den iMSB im Rahmen eines Liefervertrags mit erbringen, muss er den iMSB einkaufen (oder sich im Rahmen eines viU intern zur Verfügung stellen lassen). Wie erläutert wird die Erbringung des iMSB nicht vom Lieferantenrahmenvertrag der BNetzA umfasst. Der Lieferant muss den iMSB daher gesondert von einem Messstellenbetreiber einkaufen. Dies kann z.B. über den Mustervertrag von BDEW/VKU (Messstellenvertrag Strom) oder über andere Verträge geschehen.

Unabhängig von der vertraglichen Ausgestaltung ist es im Wesentlichen eine strategische Frage, ob der Lieferant seinem Stromkunden gegenüber auch den iMSB erbringt. Betrachtet werden soll die bei vielen Stadtwerken vorliegende Konstellation, bei der der Lieferant Teil eines viU (nachfolgend: Stadtwerk) ist. Das Stadtwerk übt auch die Marktrolle als grundzuständiger Messstellenbetreiber für den iMSB aus. Dabei muss zwischen der Belieferung im „eigenen“ Netzgebiet und Belieferung out of area unterschieden werden.



Komplizierte Technik ist beherrschbar – verschachtelte Vertragsregelungen auch?

2.2 Belieferung im „eigenen“ Netzgebiet

Schließt das Stadtwerk in der Marktrolle als Lieferant „normale“ Stromlieferverträge für die Belieferung von Kunden im „eigenen“ Netzgebiet ab, sind darin keine Regelungen über den iMSB enthalten. Entnimmt der Kunde dann in Ausübung dieses Vertrags (über eine moderne Messeinrichtung / ein intelligentes Messsystem) Strom aus dem Netz, so kommt ein Messstellenvertrag über den iMSB mit dem Stadtwerk in der Marktrolle als grundzuständiger Messstellenbetreiber zustande (§ 9 Abs. 3 MsbG). Somit besteht für das Stadtwerk keine Notwendigkeit zur Aufnahme des iMSB in den Liefervertrag.

2.3 Belieferung out of area

Bei einer Belieferung out of area ist das Stadtwerk „nur“ Lieferant. Die Marktrolle als Messstellenbetreiber wird es i.d.R. nicht ausüben. Nimmt das Stadtwerk den iMSB dann nicht als Leistung mit in den Stromliefervertrag auf, entsteht folgende Situation:

Ein mit einer modernen Messeinrichtung oder einem intelligenten Messsystem ausgestatteter Kunde entnimmt Strom aus dem Netz. In den meisten Fällen wird dadurch ein Messstellenvertrag über den iMSB zwischen dem Kunden und dem betreffenden grundzuständigen Messstellenbetreiber zustande kommen. Die Kundenbeziehung wird damit aufgesplittet. Der Kunde bekommt neben dem Stadtwerk den grundzuständigen Messstellenbetreiber als zweiten Ansprechpartner. Dieser ist ggf. ein Konkurrent bezogen auf die Belieferung des Kunden. Zudem wird der Strombezug für den Kunden unkomfortabler. Er hat zwei Ansprechpartner und erhält zwei Rechnungen (s. dazu unter Abschn. 3.2).

Erfolgt eine Einbeziehung in den Liefervertrag, so wird man den betreffenden Liefervertrag als kombinierten Vertrag nach § 9 Abs. 2 MsbG ansehen müssen. Der Abschluss eines gesonderten Messstellenvertrags über den iMSB zwischen grundzuständigem Messstellenbetreiber und

Anschlussnehmer / Anschlussnutzer würde damit entbehrlich.

3. Abrechnung der Entgelte für den iMSB

3.1 Abrechnung vor Inkrafttreten des MsbG

Vor Inkrafttreten des MsbG wurde der Messstellenbetrieb als kMSB durch den Netzbetreiber erbracht. Die Entgelte für den kMSB waren Teil der Netzentgelte. Netznutzer und damit Schuldner der Netzentgelte waren in den meisten Fällen die Lieferanten. Diese erbrachten die Netznutzung und damit den kMSB als Teil des Liefervertrags im Form des all-inclusive-Vertrags gegenüber dem Kunden. Netzentgelte und Entgelte für den kMSB berechnete der Lieferant dem Letztverbraucher weiter. Zwischen dem Netzbetreiber und dem Anschlussnutzer/Anschlussnehmer bestand in der Regel keine abrechnungsrelevante Beziehung. Entgelte für iMSB wurden normalerweise nicht abgerechnet.

3.2 Abrechnung des Messstellenbetriebs seit Inkrafttreten des MsbG im Rahmen der Grundversorgung ...

Bezogen auf den kMSB hat sich nichts geändert. Seine Erbringung erfolgt nach wie vor im Rahmen der Netznutzung, das Entgelt für den kMSB wird mit dem Netznutzungsentgelt (i.d.R. gegenüber dem Lieferanten) abgerechnet.

Beim iMSB ist davon auszugehen, dass er i.d.R. Bestandteil eines Messstellenvertrags zwischen Anschlussnutzer/Anschlussnehmer und grundzuständigem Messstellenbetreiber ist, der durch die Entnahme von Strom zustande kommt. Der Netzbetreiber als grundzuständiger Messstellenbetreiber hat nunmehr eine eigene Rechtsbeziehung zum Anschlussnutzer/Anschlussnehmer. Diese gab es vor Inkrafttreten des MsbG noch nicht. Der grundzuständige Messstellenbetreiber muss somit eine Rechnung über die Erbringung des iMSB gegenüber Anschlussnehmer/Anschlussnutzer stellen. Damit kommt ein immenser Aufwand auf den grundzustän-

digen Messstellenbetreiber zu. Auch beim Kunden wird es wie geschildert zu Irritationen führen, wenn sich dieser mit zwei Rechnungen konfrontiert sieht.

» **Empfehlung:** Ein möglicher Ausweg kann darin bestehen, dass der grundzuständige Messstellenbetreiber eine Vereinbarung mit dem jeweiligen Stromlieferanten abschließt. Der Stromlieferant könnte die Entgelte für den iMSB dem Kunden gegenüber mit in Rechnung stellen und dann an den grundzuständigen Messstellenbetreiber weiter leiten.

... und im Rahmen von Sonderkundenverträgen

Der Lieferant kann frei entscheiden, ob er die Erbringung des iMSB in einen Liefervertrag einbezieht. Tut er dies, wird der Liefervertrag einen kombinierten Vertrag nach § 9 Abs. 2 MsbG darstellen, in dem der iMSB mit abgerechnet wird. Ein gesonderter separater Messstellenvertrag über den iMSB ist dann entbehrlich. Die Frage der gesonderten Abrechnung der Leistung iMSB stellt sich nicht.

Bezieht der Lieferant den iMSB nicht in den Liefervertrag ein, stellt dieser keinen kombinierten Vertrag dar. Ein gesonderter Messstellenvertrag über den iMSB wird nicht entbehrlich. Wie im Rahmen der Grundversorgung entsteht dann für den grundzuständigen Messstellenbetreiber die Notwendigkeit, die Leistungen des iMSB gegenüber Anschlussnehmer/Anschlussnutzer abzurechnen.

» **Hinweis:** Auch hier muss der grundzuständige Messstellenbetreiber abwägen, ob er mit dem betreffenden Lieferanten eine Vereinbarung über das Inkasso der Entgelte für den iMSB abschließt.

4. Aufgaben

Der grundzuständige Messstellenbetreiber muss allgemeine Bedingungen für die Erbringung des iMSB im Internet veröffentlichen.

Immenser Aufwand für den Messstellenbetreiber erfordert Ausweggestaltungen.

Er hat zudem die Frage zu klären, ob er die Entgelte für die Erbringung des iMSB selbst gegenüber Anschlussnehmer/Anschlussnutzer in Rechnung stellen oder eine Inkassovereinbarung mit dem betreffenden Lieferanten schließen will.

Stromlieferanten müssen insbesondere klären, wie sie sich auf dem Markt platzieren und ob sie (bei einer Belieferung out of area) den iMSB in Sonderkundenverträge einbeziehen möchten.

» **Hinweis:** Natürlich könnte diese Liste der Aufgaben ohne Weiteres verlängert werden. Grundzuständige Messstellenbetreiber müssen die erforderlichen Preisblätter entwerfen, es sind Lieferverträge zu erstellen, die den iMSB mit umfassen, und vieles mehr.

5. Praktische Relevanz

Die vorstehend abgeleiteten Lösungsansätze lauten in Thesen zusammengefasst wie folgt:

- Die Durchführung des konventionellen Messstellenbetriebs (kMSB) ist nach wie vor Teil der Leistung Netznutzung und wird im Rahmen des Grundversorgungsvertrags mit erbracht.
- Die Durchführung des iMSB ist im Verhältnis zwischen grundzuständigem Messstellenbetreiber und Anschlussnehmer/Anschlussnutzer durch einen gesonderten Messstellenvertrag geregelt. Diesen Vertragstyp gab es vor Inkrafttreten des MsbG nicht!
- Der Messstellenvertrag wird vielfach durch die Entnahme von Strom (über eine moderne Messeinrichtung / ein intelligentes Messsystem) zustande kommen.

- Versorgt ein Stromlieferant Kunden out of area und bezieht er den iMSB nicht in den Liefervertrag ein, kommt ein Messstellenvertrag mit dem betreffenden grundzuständigen Messstellenbetreiber zustande (Aufsplittung der Kundenbeziehung).
- Mit Zustandekommen des Messstellenvertrags muss der grundzuständige Messstellenbetreiber/Netzbetreiber den iMSB grundsätzlich gegenüber dem Anschlussnehmer/Anschlussnutzer abrechnen.
- Umsetzungserfordernisse (wie Veröffentlichung allgemeiner Bedingungen für den iMSB, Klärung der Abrechnungsfragen) bestehen unmittelbar - moderne Messeinrichtungen werden z.B. bei Neubauten bereits installiert.

Besonders hinzuweisen ist abschließend darauf, dass vielfach verkannt wird, dass nicht nur der Betrieb von intelligenten Messsystemen, sondern auch der von modernen Messeinrichtungen zum iMSB gehört. Solche modernen Messeinrichtungen müssen und werden seit Inkrafttreten des MsbG eingebaut bei Neubauten und Gebäuden, die einer größeren Renovierung im Sinne des Gesetzes unterzogen werden.

Sobald ein Kunde über die moderne Messeinrichtung Strom aus dem Netz entnimmt, kommt ein Messstellenvertrag nach § 9 Abs. 3 MsbG zustande. Der Vertragsinhalt ergibt sich aus den im Internet zu veröffentlichenden allgemeinen Bedingungen. Ist eine solche Veröffentlichung noch nicht erfolgt, kommt der betreffende Messstellenbetreiber den Anforderungen des MsbG nicht nach.

Achtung: Auch der Betrieb von modernen Messeinrichtungen gehört zum iMSB.

» VERKEHRSWIRTSCHAFT

Umsatzbesteuerung von Subunternehmerleistungen im genehmigten Bus-Linienverkehr

Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern sorgt für Rechtsunsicherheiten

Das Bayerische Landesamt für Steuern hat sich mit einer Verfügung vom 20.2.2018 abweichend zu den Ausführungen des A 12.13 Abs. 5 Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) geäußert und damit länderübergreifend Rechtsunsicherheit in der Umsatzbesteuerung von Subunternehmerleistungen im genehmigten Linienverkehr hervorgerufen.

1. Umsatzsteuersatz im Meinungsstreit

Das Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt) hat zunehmende Diskussionen im Rahmen von Außenprüfungen zum Anlass genommen, mit Verfügung vom 20.2.2018 (Az.: S 7244.2.1-11/28 St 33) zur Umsatzbesteuerung von Subunternehmerleistungen im genehmigten Linienverkehr Stellung zu nehmen. Nach Ansicht des BayLfSt unterliegen Leistungen für die Beförderung von Personen im genehmigten Linienverkehr mit Kfz – innerhalb einer Gemeinde oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km beträgt – nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Zur Begründung wird auf ein BFH-Urteil vom 23.9.2015 verwiesen, welches zur Umsatzbesteuerung im öffentlichen Nahverkehr durch Taxen erging. Im zugrundeliegenden Sachverhalt hatte ein Unternehmer, der selbst über keine Genehmigung zum Verkehr mit Taxen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 PBefG verfügte, einen Subunternehmer (der über eine entsprechende Genehmigung verfügt) mit der Durchführung der Leistung beauftragt. Der Unternehmer selbst belegte die Leistung gegenüber seinem Auftraggeber mit dem ermäßigten Steuersatz gem.

§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG. Die zuständige Finanzbehörde unterwarf die Leistungen dem allgemeinen Steuersatz mit der Begründung, dass der Unternehmer nicht selbst über eine entsprechende Genehmigung verfüge.

Dieser Ansicht der Finanzverwaltung folgten aber weder das Finanzgericht noch der BFH: Dass der Unternehmer nicht über die Genehmigung nach dem PBefG verfügt, sei in umsatzsteuerlicher Sicht unerheblich. Die umsatzsteuerliche Vorschrift knüpfe an die Leistungserbringung, nicht hingegen an den Leistungserbringer an.

2. Grundsätze gem. Verfügung vom 20.2.2018

In seiner Verfügung vom 20.2.2018 wendet das BayLfSt die Grundsätze dieser BFH-Rechtsprechung nun auf Subunternehmerleistungen im Linienverkehr an. Demnach unterliegen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG Leistungen dem ermäßigten Steuersatz, die folgende Merkmale erfüllen:

- Beförderung von Personen
- im genehmigten Linienverkehr
- innerhalb einer Gemeinde oder einer Beförderungsstrecke von nicht mehr als 50 km.

Das Tatbestandsmerkmal „im genehmigten Linienverkehr“ müsse hierbei nicht in der Person des Leistungserbringers erfüllt sein (der Leistungserbringer muss nicht Genehmigungsinhaber oder Betriebsführer sein), sondern er müsse die Leistung im Rahmen eines nach dem PBefG genehmigten Verkehrs erbringen. Soweit auch die beiden anderen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, unterlägen die Leistungen des Subunternehmers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Wer Genehmigungsinhaber ist, sei uner-

Die umsatzsteuerliche Vorschrift knüpft an die Leistungserbringung an, nicht hingegen an den Leistungserbringer.



Buslinien-Betrieb im Steuersatzstreit

heblich. Sofern also Genehmigungsinhaber (z.B. Stadtwerke) Subunternehmerleistungen für Leistungen im genehmigten Linienverkehr beauftragen, unterliegen diese Leistungen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

3. Anwendung in der Praxis

Das BayLfSt weicht mit dieser Verfügung von den Regelungen des A 12.13 des UStAE ab. Ferner hat bisher kein weiteres Bundesland entsprechende Verfügungen erlassen, so dass die Rechtsanwendung für diese Frage derzeit uneinheitlich geregelt ist. Nach unserer Kenntnis ist die Problematik derzeit im Bundesamt für Finanzen in Bearbeitung.

Generell gilt für unzutreffend zum Regelsteuersatz abgerechnete Subunternehmerleistungen:

Der leistende Unternehmer schuldet auch die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 14c Abs.1 UStG); beim Leistungsempfänger ist ein Vorsteuerabzug auf die materiell-rechtlich geschuldete Steuer begrenzt. Eine unzutreffende Abrechnung von Subunternehmerleistungen führt also zu nicht unerheblichen steuerlichen Risiken.

Da der Freistaat Bayern in seinem Verfügungsbereich eine Nichtbeanstandungsregelung getroffen hat, nach der für unzutreffend abgerechnete Leistungen bis 31.12.2018 keine Beanstandung durch die (bayerische) Finanzverwaltung erfolgt, bleibt bis zum Ende 2018 für das BMF Zeit, eine für alle Bundesländer einheitliche Auslegung zur Anwendung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung herbeizuführen.

Eine unzutreffende Abrechnung von Subunternehmerleistungen führt zu erheblichen steuerlichen Risiken.

Politik-Agenda: Integration innovativer Verkehrskonzepte und Digital-Lösungen im Mobilitätsumfeld

Beabsichtigte Maßnahmen im Überblick

Gleich in mehreren Bereichen beabsichtigt das von CSU-Minister Andreas Scheuer geführte Bundesverkehrsministerium, verkehrswirtschaftliche Innovationen zu forcieren. Neben der Modernisierung des Personenbeförderungsrechts soll durch einen Förderfonds die Entwicklung digitaler Lösungen im Mobilitätsumfeld gefördert werden.

- Zum anderen soll die Stärkung der Mobilität im ländlichen Raum vor allem durch Ruf- und Bürgerbusse sowie eine bessere Verzahnung des bestehenden ÖPNV mit anderen Mobilitätsangeboten erreicht werden.

Ein weiterer Fokus liegt auf dem möglichst umweltfreundlichen ÖPNV. Die Elektromobilität soll ausgebaut und alternative Antriebe sollen gezielt gefördert werden.

2. Öffnung des Rechtsrahmens

Ferner strebt die Regierung eine Überarbeitung bzw. Öffnung des Rechtsrahmens an, um neue Mobilitätsangebote zu ermöglichen. Hierbei sollen aber – wie bisher – die Steuerungsmöglichkeiten durch die Kommunen erhalten bleiben. Ein Paradigmenwechsel in Bezug auf die unterschiedlichen Marktzugangsmöglichkeiten öffentlicher und privater Verkehrsunternehmen ist somit nicht zu erwarten.

3. Ergänzende Maßnahmen

Dem Radverkehr soll eine bedeutendere Rolle im Mobilitätsmix zukommen.

Ebenfalls ist beabsichtigt, den Rechtsrahmen für vollautonom fahrende Fahrzeuge zu gestalten.

4. Umsetzungsperspektiven

Auch wenn der im Koalitionsvertrag zum Ausdruck gebrachte politische Wille zur Stärkung des ÖPNV begrüßenswert ist, könnte die Umsetzung der dazu erforderlichen Maßnahmen ambitionierter nicht sein. Der ÖPNV ist in Deutschland geprägt durch eine Vielzahl von Akteuren der öffentlichen Hand und privater Verkehrsunternehmen. Deren teilweise in nicht unwesentlichem Maße divergierende Interessen stellen eine der größten Herausforderungen zur Erreichung der genannten Ziele dar.

Innovative Mobilitätsangebote mit Plattformcharakter

1. Weiterentwicklung von Mobilitätsangeboten

Generell werden der Ausbau und die Weiterentwicklung von Mobilitätsplattformen angestrebt, um die Mobilitätsangebote bundesweit zu verknüpfen. Bei den bestehenden Mobilitätsangeboten will es die neue Koalition aber nicht belassen: „Alternative Bedienungsformen“ ist das Zauberwort, mit dem die Bundesregierung zudem die Emissionsgrenzwerte einhalten möchte – auch als weiteres Mittel gegen Fahrverbote.

- Das soll zum einen durch digitale Mobilitätsplattformen erfolgen, über die alle Fortbewegungsmittel – unabhängig ob von privaten oder öffentlichen Betreibern – geplant, gebucht und bezahlt werden können.



Fahrradangebote im Mobilitätsmix

» KURZ NOTIERT

Grundsteuer: Quo Vadis?

Das Bundesverfassungsgericht hat die Vorschriften zur Einheitsbewertung und damit zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer als verfassungswidrig erklärt (vgl. Urteil vom 10.4.2018 mit den Az.: 1 BvL 11/14,

**Gesetzliche Neuregelung zur Einheitsbewertung erforderlich**

1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11 und 1 BvR 889/12). Hintergrund hierfür ist, dass die Bewertung für Grundstücke in Westdeutschland auf der Basis der Maßstäbe zum 1.1.1964 vorgenommen und bis zum heutigen Tage nicht weiter aktualisiert wurde. Zwar war die Rechtslage in den „neuen Bundesländern“ (wo die Bewertung noch auf der Basis der Verhältnisse zum 1.1.1935 erfolgt) nicht explizit Gegenstand des Vorlagebeschlusses, jedoch lässt sich aus der Urteilsbegründung ableiten, dass die „Einheitsbewertung“ grundsätzlich als nicht mit dem Grundgesetz vereinbar verworfen wurde.

Dem Gesetzgeber wurde nun eine Verpflichtung zur Schaffung einer gesetzlichen Neuregelung bis spätestens zum 31.12.2019 auferlegt, welche nach Ablauf einer Übergangsfrist spätestens bis zum 31.12.2024 Anwendung finden muss.

» **Hinweis:** Wie diese Neuregelung aussehen kann und was diese monetär für die Grundstücksbesitzer bedeu-

tet, ist derzeit noch vollkommen offen. Auf der politischen Ebene wurden in den vergangenen Jahren bereits mehrere Modelle bzw. Vorschläge diskutiert, ohne jedoch konkret zu werden bzw. erste Maßnahmen zur Umsetzung einzuleiten.

Ausgleichszahlungen an einen Minderheitsgesellschafter im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft

In unserer Ausgabe 09/2016 hatten wir Ihnen ausführlich die erstinstanzliche Entscheidung des FG Niedersachsen (Urteil vom 11.11.2015) zur steuerlichen Anerkennung von variablen Ausgleichszahlungen im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft vorgestellt. Im Rahmen des hierzu geführten Revisionsverfahrens (Az.: I R 93/15) hat der BFH mit Entscheidung vom 10.5.2017 seine bisherige Rechtsauffassung bestätigt, wonach eine variable Ausgleichszahlung nicht am Gewinn der Organgesellschaft, sondern korrespondierend nach § 304 AktG am Gewinn des Organträgers zu bestimmen ist.

Die Finanzverwaltung hat das Urteil bis dato nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Seitens der kommunalen Spitzenverbände wurden zwischenzeitlich (Schreiben vom 1.12.2017 und vom 22.5.2018) dem Bundesfinanzministerium der Vorschlag zu einem zeitlichen unbegrenzten Nichtanwendungserlass wie auch der Entwurf einer Änderung von § 14 KStG und damit die Schaffung einer gesetzlichen Regelung unterbreitet.

» **Hinweis:** Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten – wir werden Sie auf dem Laufenden halten.

Keine Kapitalertragsteuer auf Rücklagen bei Regiebetrieben

Zur Minderung der Kapitalertragsteuer durch Rücklagenbildung bei Regiebetrieben hat sich der BFH mit Urteil vom 30.1.2018 (Az.: VIII R 42/15) geäußert. Er entschied, dass Regiebetriebe ungeachtet dessen, dass ihre Gewinne unmittelbar in den Haushalt der Trägerkörperschaft flie-

Ben, Rücklagen bilden können, die bis zu ihrer Auflösung die Kapitalertragsteuer mindern. Damit wendet sich der BFH gegen die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung, die bei Regiebetrieben eine Rücklagenbildung nur dann für zulässig erklärt, wenn die Mittel für bestimmte Vorhaben angesammelt werden und die Zwecke des Betriebs gewerblicher Art ohne die Rücklagenbildung nicht erfüllt werden können.

Der BFH begründet seine Entscheidung mit einem Hinweis auf das Gesetz, welches keine Differenzierung zwischen Eigen- und Regiebetrieben vorsieht; es bestehe somit keine Grundlage für die von der Finanzverwaltung angeführten Voraussetzungen. Darüber hinaus muss nach Auffassung des BFH auch keine haushaltsrechtliche Mittelreservierung vorliegen. Für die Anerkennung der Rücklagenbildung reiche es aus, die Gewinne im Eigenkapital stehen zu lassen, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen werden kann, dass dem Regiebetrieb die zurückgestellten Mittel in Form von Eigenkapital nach wie vor zur Verfügung stehen.

Ergänzend zu diesem Urteil VIII R 42/15 sind zwei weitere Entscheidungen des BFH vom 30.1.2018 ergangen:

- Einerseits hat der BFH im Urteil VIII R 15/16 entschieden, dass die Grundsätze zur Rücklagenbildung neben Regiebetrieben kommunaler Gebietskörperschaften auch bei Regiebetrieben von Verbandskörperschaften greifen.
- Daneben hat der BFH im Urteil VIII R 15/16 die Ansicht vertreten, dass die Gewinne des Jahres 2001 aufgrund der Formulierung der zeitlichen Anwendungsregelung bei Einführung des § 20 Abs.1 Nr. 10 Buchst. b EStG zur Rücklagenbildung steuerfrei bleiben, auch wenn diese zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgelöst wurden.

» **Fazit:** Die vorgenannten Urteile sind für die öffentliche Hand mit ihren Regiebetrieben von großer praktischer Bedeutung, da durch den BFH eine bestehende Auslegungsfrage zum § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG geklärt wurde. Auch wenn abzuwarten bleibt, wie sich die Finanzverwaltung zu der Rechtsprechung positioniert, sei hier betont, dass eine entsprechende Anwendung wünschenswert ist.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552 -0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 |

www.pkf.de

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.