

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

Juni 2010

Gesetzgebung

1. Referentenentwurf für ein Jahressteuergesetz 2010

Mit Datum vom 29.3.2010 hat das BMF den Referentenentwurf für ein Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vorgelegt. Der Entwurf enthält zahlreiche thematisch nicht oder nur partiell miteinander verbundene Einzelmaßnahmen mit Änderungen v.a. im Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuergesetz. Folgende Kernpunkte sind dabei hervorzuheben:

- Nichtsteuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§§ 22, 23 EStG);
- Ausschluss bestimmter öffentlich geförderter Maßnahmen - z.B. über steuerfreie Zuschüsse oder zinsverbilligte Darlehen - aus der Steuerermäßigung nach § 35a EStG (haushaltsnahe Dienstleistungen);
- Vereinfachungen und Korrekturen beim Kapitalertragsteuerabzug;
- Steuerneutrale Behandlung inländischer Kapitalmaßnahmen durch Ausdehnung der Regelung des § 20 Abs. 4a EStG auch auf Inlandsbeteiligungen;
- Diverse Anpassungen des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes, der Regelungen zu Übertragungen nach dem Versorgungsausgleichsgesetz, zur Besteuerung von Versorgungsleistungen, zum Abzug und zur Besteuerung von Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs sowie im Bereich der Riester-Rente;
- Aktualisierungen und Anpassungen im Bereich der Elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale;

- Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen von Versicherungsunternehmen nach § 21 Abs. 2 KStG, § 34 KStG;
- Anpassungen des Umsatzsteuergesetzes an EU-Recht und aktuelle Entwicklungen, z.B.:
 - Umsetzung der "Anti-Seeling-Regelung" (§ 15 Abs. 1b UStG): mit der EU-Richtlinie 2009/ 162/EU vom 22.12.2009 wurde Art. 168a MwStSystRL eingefügt, der vorsieht, dass die Mitgliedstaaten das so genannte Seeling-Modell ab dem 1.1.2011 nicht mehr zulassen dürfen. Die neue Regelung soll für alle nach dem 31.12.2010 angeschafften oder fertig gestellten Grundstücke gelten;
 - Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs bei der Einfuhr (§ 5 UStG);
 - Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Umsatzsteuer auf Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen sowie Leistungen von Gebäudereinigern (§ 13b UStG).

2. In Kraft getreten: Ausgleichsmechanismus-Ausführungsverordnung

Die Ausgleichsmechanismus-Ausführungsverordnung (Ausgl-MechAV) ist am 27.2.2010 in Kraft getreten. Schwerpunkt sind Regeln für die Übertragungsnetzbetreiber zur Vermarktung von nach dem EEG zu vergütendem Strom. Ein unmittelbarer Handlungsbedarf für Verteilungsnetzbetreiber und Vertriebe ergibt sich aus der Verordnung nicht.

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

3253

Rechtsprechung

1. Zum Zeitfenster bei unterlassener Mehrerlösabschöpfung

Das Oberlandesgericht Stuttgart hat sich in seiner Entscheidung vom 21.1.2010 (202 EnWG 3/09) zur zeitlichen Durchführung einer unterlassenen Mehrerlösabschöpfung geäußert.

Im Rahmen der so genannten Mehrerlösabschöpfung sollen diejenigen materiell überhöhten Entgelte, die im Übergangszeitraum zwischen dem erstmaligen Antrag auf Genehmigung der Netzentgelte nach dem EnWG 2005 und der Erteilung der Genehmigung auf Basis der beibehaltenen, ursprünglichen Entgelte vereinnahmt wurden, an die Netznutzer zurückgegeben werden. Der BGH hatte bereits in seiner Vattenfall-Entscheidung festgestellt, dass Mehrerlöse "in der nächsten Genehmigungsperiode entgeltmindernd in Ansatz zu bringen" sind.

Zum verbleibenden Zeitfenster der Mehrerlösabschöpfung in der Anreizregulierung verweist das OLG auf die Vorschrift des § 34 Abs. 1 ARegV zur Behandlung von Differenzbeträgen. Grundsätzlich hätten Differenzbeträge aus dem Jahr 2006 bei der Erteilung einer (zweiten) Entgeltgenehmigung für 2008 bereits in die Kalkulationsperiode 2008 zu 1/3 eingestellt werden müssen; dies resultiert aus der bis zum 31.12.2008 geltenden Regelung in § 11 Satz 4 StromNEV, nach der eine Saldierung jeweils über die drei folgenden Kalkulationsperioden zu erfolgen habe. Die Verteilung der weiteren 2/3 vollzieht sich über die Jahre 2009 bis 2013 (erste Anreizregulierungsperiode im Strom). Die Abschöpfung desjenigen ersten Drittels des Mehrerlösbetrags, der bereits bei Erteilung der vorgeannten zweiten Genehmigung hätte berücksichtigt werden sollen, kann allerdings in der ersten Anreizregulierungsperiode nicht mehr nachgeholt werden.

2. Zur Abgrenzung von Tarif- und Sondervertragskunden bei Preisanpassungen

Die Frage, ob es sich um Sonderkunden oder Allgemeine Tarifkunden bzw. Grundversorgungskunden handelt, ist für das Recht zur Preisanpassung eines Versorgungsunternehmens von erheblicher Bedeutung. Das Oberlandesgericht Dresden (Urteil vom 26.1.2010, 14 U 983/08) vertritt die Auffassung, dass nur die Versorgung zu dem "allgemeinsten" Tarif als Tarifkundenvertrag anzusehen ist und bei Gewährung bestimmter Preise, einer bestimmten Brennerleistung, einer Mindestabnahmemenge oder dem Erfordernis der Erteilung einer Einzugsermächtigung ein Sondervertrag vorliegt, bei dem sich ein Preisanpassungsrecht nicht aus § 4 Abs. 2 AVBGasV ergibt.

Hinsichtlich der Abgrenzung, ob ein Allgemeiner Tarifkundenvertrag oder ein Sondervertrag vorliegt, ist die Bezeichnung des Tarifs unerheblich. Nur die Versorgung zu dem "allgemeinsten" Tarif ist als Tarifkundenvertrag anzusehen, da der Grundversorger nach § 10 EnWG 1998 verpflichtet sei, alle Interessierten bis zur Grenze der Unzumutbarkeit anzuschließen und der für die Grundversorgung maßgebliche Tarif im Verhältnis zu anderen Tarifen besonders hoch kalkuliert sein müsse. Neben der Zusicherung bestimmter Preise oder der Festlegung einer Mindestabnahmemenge deutet das Erfordernis der Erteilung einer Einzugsermächtigung, was von der AVBGasV abweicht, auf einen Sondervertrag hin. Im Streitfall hatte der Kunde in den Aufträgen zur Belieferung mit Gas die AVBGasV ausdrücklich anerkannt, was zudem für einen Sonderkundenvertrag spreche. Bei Tarifkundenverträgen ergäbe sich die Geltung der AVBGasV (bzw. GasGVV) - und damit das in diesen Verordnungen geregelte Preisanpassungsrecht - bereits aus dem Gesetz.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts reicht der Hinweis bei Vertragsabschluss auf die AVBGasV für die Einbeziehung nach § 305 Abs. 2 BGB nicht aus, diese hätten dem Kunden übersandt werden müssen. Auch eine ergänzende Vertragsauslegung stand das OLG dem beklagten Versorgungsunternehmen nicht zu, sodass insgesamt kein Preisanpassungsrecht vereinbart worden ist. Die vorgenommenen Preisanpassungen waren daher für unwirksam zu erklären.

3. Belastungsausgleich für Strommengen nach EEG

In den Ausgleichsmechanismus des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) muss auch der Strom einbezogen werden, der außerhalb eines Netzes für die allgemeine Versorgung erzeugt und an Endverbraucher geliefert wird. Mit Urteil vom 9.12.2009 (VIII ZR 35/09) hat der Bundesgerichtshof die Entscheidung der Vorinstanz bestätigt, die festgestellt hat, dass das beklagte Energieversorgungsunternehmen verpflichtet ist, den gesamten Strom, der vom Kläger, einem überregionalem Übertragungsnetzbetreiber geliefert wurde, in den Ausgleichsmechanismus des EEG einzubeziehen.

Der Kläger betreibt ein überregionales Stromübertragungsnetz und versorgt dabei auch Unternehmen eines im Bereich dieses Netzes angesiedelten Industrieparks mit Elektrizität. Er bezog den Strom teilweise von einem anderen Unternehmen, teilweise von einem Gasturbinenkraftwerk, das er auf dem Gelände des Industrieparks betrieb. Der Kläger rechnete zwar die Einspeisung des Stroms, der ihm von dem Unternehmen geliefert wurde, anstandslos ab, weigerte sich aber, auch den Strom aus dem Gasturbinenkraftwerk in den EEG-Ausgleich einzubeziehen. Als Begründung gab er

an, dass dieser ja außerhalb des öffentlichen Netzes erzeugt worden sei.

Der BGH hat festgehalten, dass in den Belastungsausgleich gemäß § 14 Abs. 3 EEG-2004 nicht nur Strom einzubeziehen ist, der aus einem Netz für die allgemeine Versorgung bezogen wird, sondern auch Strom, der außerhalb eines solchen Netzes erzeugt und an Letztverbraucher geliefert wird. Auch solche Strommengen werden erfasst, die von einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen außerhalb eines der allgemeinen Versorgung dienenden Netzes an verbundene Unternehmen geliefert werden. Davon ausgenommen ist nur selbst erzeugter und selbst verbrauchter Strom - dies aber nur in ganz engen Grenzen: die Lieferung an verbundene Unternehmen, die eigenständige juristische Personen sind, zählt nach Auffassung des BGH nicht zum Eigenverbrauch und begründet deshalb keine Ausnahmeregelung.

4. Organschaft: Ergebnisabführungsvertrag muss mindestens fünf volle Zeitjahre laufen

Mit der Frage, ob für die Anerkennung einer Organschaft die Mindestlaufzeit eines Ergebnisabführungsvertrags fünf Zeit- oder Wirtschaftsjahre betragen muss, hat sich das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 9.12.2009 (13 K 4379/07) befasst.

Die Anerkennung eines steuerlichen Organschaftsverhältnisses setzt gemäß § 14 Abs. 1 KStG eine Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrags von fünf Jahren voraus. Zweck der Fünf-Jahres-Bindung ist es, missbräuchliche Gewinnverschiebungen zwischen verbundenen Unternehmen zu vermeiden. Bei einer vertraglichen Bindung von mindestens fünf Jahren spricht eine Vermutung dafür, dass auch wesentliche außersteuerliche Gründe für den Abschluss des Gewinnabführungsvertrags maßgeblich waren. In der Fachliteratur wird kontrovers diskutiert, ob unter dem Tatbestandsmerkmal "Jahre" Zeit- oder Wirtschaftsjahre zu verstehen sind. Das Finanzgericht Köln schließt sich der herrschenden Meinung an, wonach der Fünf-Jahres-Zeitraum fünf Zeitjahre umfassen muss. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

5. Keine Verlustfortführung bei Überführung eines BgA in eine Anstalt des öffentlichen Rechts

Festgestellte Verluste eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) sind nach Ansicht des Niedersächsischen Finanzgerichts (Urteil vom 12.11.2009, 6 K 31/09, Revision beim BFH anhängig: I R 112/09) nicht vortragsfähig, wenn eine Gebietskörperschaft den BgA in eine Anstalt des öffentlichen Rechts überführt.

Eine Verlustabzugsberechtigung besteht nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich nur bei Personenidentität: nur derjenige, der einen Verlust getragen hat, kann diesen auch im Rahmen von

§ 10d EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) abziehen. Eingeschränkt wird dieser Grundsatz zum einen durch die Regelung des § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG in der für das Streitjahr (hier 2005) geltenden Fassung und zum anderen durch die Regelungen des UmwStG, die demgegenüber in bestimmten Fällen eine Übertragung des verbleibenden Verlustabzugs zulassen, obwohl es an der vorgenannten Personenidentität fehlt.

Beide Sonderregelungen waren im Streitfall jedoch nicht einschlägig. § 8 Abs. 4 KStG war zum einen nicht anwendbar, da sich die Norm auf Körperschaften, d.h. rechtsfähige Personenvereinigungen beschränkt. Eine Anstalt des öffentlichen Rechts ist keine solche mitgliederschaflich ausgelegte Organisationsform. Ebenso wenig ist das UmwStG unmittelbar noch analog anwendbar, da es sich bei einer Rechtsnachfolge gemäß § 113a Abs. 1 Satz 1 NGO (Niedersächsische Gemeindeordnung), wonach eine Gemeinde bestehende Eigenbetriebe im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die Rechtsform einer rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts umwandeln kann, weder um eine Verschmelzung noch um eine andere vom UmwStG erfasste Umwandlung handelt.

Mangels einschlägiger Sondertatbestände verbleibt es somit für die Verlustfortführung beim Erfordernis der Personenidentität. Diese ist vorliegend jedoch nicht gewahrt, eine Fortführung des Verlustabzugs war daher zu versagen.

6. Dienstleistungskonzession als Ausnahme von der Vergabe

Mit seinem Beschluss vom 12.1.2010 (Verg W 7/09) erweitert das OLG Brandenburg die Definition von Dienstleistungskonzessionen und schränkt den Geltungsbereich des Vergaberechts ein.

Dem Entscheidungsfall lag die Beauftragung eines Privaten mit Dienstleistungen der Tierkörperbeseitigung zugrunde. Im Land Brandenburg obliegt den Landkreisen und kreisfreien Städten die Tierkörperbeseitigung, wobei die Beseitigungspflicht vertraglich auch auf private Unternehmen übertragen werden kann, was im vorliegenden Fall gemacht wurde. Nach dem Dienstleistungsvertrag erhielt das private Unternehmen vom Land und den beseitigungspflichtigen Kommunen je ein Drittel der für die Tierkörperbeseitigung nachgewiesenen Kosten. Zur Deckung des verbleibenden Drittels war der Unternehmer berechtigt, von den Nutzern der Dienstleistung ein privatrechtliches Entgelt zu erheben. Verblieben dem Unternehmer dennoch Unterdeckungen, war ein Ausgleich dieser in den folgenden Abrechnungszeiträumen möglich.

Das OLG sah in der Beauftragung des Unternehmers trotz des Auftraggeberentgelts eine Dienstleistungskonzession und keinen vergabepflichtigen Dienstleistungsauftrag. Wesentliches Merkmal der Dienstleistungskonzession ist das Recht des Auftragnehmers, die von ihm zu erbringende Leistung zu nutzen und für die Leistung ein Entgelt verlangen zu dürfen. Dabei muss das vom Auftragnehmer

zu tragende wirtschaftliche Risiko nach den Erwägungen des Gerichts nicht notwendigerweise erheblich sein. Durch die Ausgleichsmöglichkeit war das Betriebsrisiko im Streitfall noch vorhanden und somit nur eingeschränkt. Liegt das Risiko hingegen beim Auftraggeber, handelt es sich um einen vergebepflichtigen Auftrag.

7. Kurzhinweise

7.1. Steuerbilanzielle Behandlung einer bei Unternehmenserwerb übernommenen Drohverlustrückstellung

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 16.12.2009, I R 102/08)

Betriebliche Verbindlichkeiten, welche beim Veräußerer aufgrund von Rückstellungsverboten (hier: für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften) in der Steuerbilanz nicht bilanziert worden sind, sind bei demjenigen Erwerber, der die Verbindlichkeit im Zug eines Betriebserwerbs gegen Schuldfreistellung übernommen hat, keinem Passivierungsverbot unterworfen, sondern als ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen und von ihm auch an den nachfolgenden Bilanzstichtagen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997 mit ihren Anschaffungskosten oder ihrem höheren Teilwert zu bewerten.

7.2. Arbeitgeberzuschuss ist Entgelt von dritter Seite für Speisenerlieferung

(Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 24.4.2009, 1 K 4135/07 U)

Eine pro Tischgast von einem Arbeitgeber an einen Kantinenpächter zu zahlende so genannte Festkostenpauschale ist als Entgelt von dritter Seite für die Speisenerlieferung des Pächters zu qualifizieren, die dieser im eigenen Namen und für eigene Rechnung an den einzelnen Arbeitnehmer erbringt; als Entgelt für die Übernahme der Kantinenbewirtschaftung durch den Pächter als solche ist sie dagegen nicht zu qualifizieren, mit der Folge, dass dem Arbeitgeber aus einer Abrechnung des Pächters über die Pauschale ein Vorsteuerabzug nicht zusteht.

7.3. Zu Preisanpassungen in Gassonderverträgen

(Bundesgerichtshof, Urteil vom 13.1.2010, VIII ZR 81/08)

Eine Preisanpassungsklausel in einem Sonderkundenvertrag ist unwirksam, wenn keine Verpflichtung eines Versorgungsunternehmens besteht, bei einer Preisanpassung Kostensenkungen ebenso zu berücksichtigen wie Kostenerhöhungen und den Zeitpunkt einer Preisanpassung so zu wählen, dass Kostensenkungen nicht nach für den Kunden un-

günstigeren Maßstäben Rechnung getragen wird als Kostenerhöhungen.

7.4. Bei Ausführung von Hoheitsaufgaben durch private Unternehmer keine Grundsteuerbefreiung

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 16.12.2009, II R 29/08)

Grundbesitz der öffentlichen Hand ist nicht nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 GrStG von der Grundsteuer befreit, wenn er zur Durchführung hoheitlicher Aufgaben einem privaten Unternehmer überlassen wird.

7.5. Abschreibung bei Gebäuden auf fremden Grund und Boden

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 25.2.2010, IV R 2/07)

Die vom Steuerpflichtigen getragenen Herstellungskosten eines fremden Gebäudes, das er zu betrieblichen Zwecken nutzen darf, sind bilanztechnisch "wie ein materielles Wirtschaftsgut" zu behandeln und nach den für Gebäude geltenden AfA-Regeln abzuschreiben.

Für die Behandlung von Herstellungskosten eines fremden Gebäudes "wie ein materielles Wirtschaftsgut" ist es ohne Bedeutung, ob die Nutzungsbefugnis des Steuerpflichtigen auf einem unentgeltlichen oder auf einem entgeltlichen Rechtsverhältnis beruht, dem Steuerpflichtigen zivilrechtliche Ersatzansprüche gegen den Eigentümer des Grundstücks zustehen oder ob er von vornherein auf solche Ansprüche verzichtet, und die Übernahme der Herstellungskosten durch den Steuerpflichtigen eine unentgeltliche Zuwendung an den Eigentümer des Grundstücks oder Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks ist.

7.6. Anforderung an den Sachverstand eines Aufsichtsratsmitglieds

(Landgericht München I, Urteil vom 5.11.2009, 5 HKO 15312/09, anhängig beim OLG München: 23 U 5517/09)

Die Neuregelung des § 100 Abs. 5 AktG über den Sachverstand des unabhängigen Mitglieds des Aufsichtsrats auf den Gebieten der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verlangt nicht, dass dieses Mitglied Organmitglied einer Kapitalgesellschaft mit dem Zuständigkeitsbereich für diese Bereiche oder auch nur schwerpunktmäßig beruflich mit diesen Bereichen befasst gewesen sein müsste.

Sonderfragen

1. Steuerschuldnerschaft eines Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG, der selbst Bauleistungen erbringt

(BMF-Schreiben vom 11.3.2010, IV D3 - S 7279/97/10006)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden zur Klarstellung die Absätze 6 und 7 des BMF-Schreibens vom 16.10.2009, IV B 9 - S 7279/0 (BStBl I 2009, 1295) zur Anwendung der Steuerschuldnerschaft eines Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG, der selbst Bauleistungen erbringt, wie folgt gefasst:

... "(6) Der Leistungsempfänger ist für an ihn erbrachte, in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG genannte Leistungen nicht Steuerschuldner, wenn er nicht nachhaltig Bauleistungen selbst erbringt. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt deshalb vor allem nicht für Nichtunternehmer sowie für Unternehmer mit anderen als den vorgenannten Umsätzen, z.B. Baustoffhändler, die ausschließlich Baumaterial liefern oder Unternehmer, wenn sie ausschließlich Leistungen - und keine Werklieferungen i.S. des § 3 Abs. 4 UStG - erbringen, die unter das GrEStG fallen.

(7) Bei Unternehmern (Bauträgern), die sowohl Umsätze erbringen, die unter das GrEStG fallen, als auch Bauleistungen i.S. von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, sind die allgemeinen Grundsätze des Abschn. 182a Abs. 10 bis 16 UStR sowie der Abs. 1 bis 4 dieses Schreibens anzuwenden. Unternehmer, die eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebauen (z.B. Bauträger), sind danach nur dann für die von anderen Unternehmern an sie erbrachten Bauleistungen nicht Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG, wenn die Bemessungsgrundlage der von ihnen getätigten Bauleistungen - einschließlich Grundstücksgeschäfte, soweit es sich um Werklieferungen (§ 3 Abs. 4 UStG) i.S. von § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG handelt - nicht mehr als 10 % der Summe ihrer steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze beträgt (vgl. Absatz 3)."

Dieses Schreiben wird im BStBl I veröffentlicht.

Anmerkung zum BMF-Schreiben: Im bisherigen Schreiben vom 16.10.2009 wurden in Absatz 6 Satz 2 solche Unternehmer aus dem Anwendungsbereich des § 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG herausgenommen, die unter das GrEStG fallende "Umsätze" erbringen. Durch die Neufassung wird klargestellt, dass nur die unter das GrEStG fallenden "Lieferungen", die keine Werklieferungen darstellen, unschädlich sind. Ebenso unschädlich ist die reine Lieferung von Baumaterial. In Absatz 7 Satz 2 des bisherigen Schreibens war geregelt, dass Unternehmen, die eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebauen (z.B. Bauträger), nur

dann nicht unter § 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG fallen, wenn sie "ausschließlich" unschädliche Grundstücksgeschäfte tätigen. Durch die Neufassung wird das Kriterium der Ausschließlichkeit abgemildert. Unschädlich ist nunmehr auch noch die Erbringung von Bauleistungen, sofern diese 10 % der Gesamtumsätze nicht überschreiten.

2. Betriebsstätteneigenschaft bei vermietetem Betriebsvermögen am Beispiel sogenannter Objektgesellschaften; Auswirkungen auf die Gewerbesteuerzerlegung des vermieteten Unternehmens

(OFD Niedersachsen, Verfügung vom 25.1.2010, G 1450 - 30 - St 252)

1. Sachverhalt

Gegenstand einer Erörterung auf Bund-/Länder-Ebene war die Frage, ob ein Unternehmen, das neben seiner Geschäftsleitung in der Gemeinde A in verschiedenen anderen Gemeinden vermietete Objekte (Immobilien) unterhält, in diesen Belegengemeinden jeweils eine Betriebsstätte unterhält, die im Rahmen der Zerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrags zu berücksichtigen sind.

Die Frage wurde diskutiert anhand eines Konzerns, der aus 250 gewerblich geprägten Kommanditgesellschaften besteht. Jede Gesellschaft ist Eigentümerin eines einzigen Gebäudes, das als Kaufhaus, Verbrauchermarkt, Baumarkt usw. von einer konzernzugehörigen Vertriebslinie als Pächterin genutzt wird. Die jeweilige Objektgesellschaft beschäftigt weder am Belegengort des Objektes noch an ihrem Verwaltungssitz eigenes Personal. Stattdessen übernehmen innerhalb eines Konzerns selbstständige Managementgesellschaften im Rahmen einer Geschäftsbesorgung für die jeweilige Objektgesellschaft die Verwaltung des Objektes sowie die kaufmännische Organisation (Buchhaltung, Rechnungswesen).

Die Objektgesellschaft selbst hat sich allerdings dazu verpflichtet, Reparaturen zur Substanzerhaltung durchzuführen, bei Erweiterungsbauten mitzuwirken und die Mietverträge mit den Haupt- und Drittmietern abzuschließen. Außerdem ist sie berechtigt, die Einhaltung vereinbarter Instandhaltungszyklen und die Auslastung der Verkehrsflächen zu überwachen.

2. Rechtsprechung

Nach dem BFH-Urteil vom 30.8.1960, I B 148/50 (BStBl III 1960, 468) begründet eine verpachtete Betriebsanlage (hier: Immobilie am Belegengort) grundsätzlich keine Betriebsstätte des Verpächters. Eine Betriebsstätte liegt dagegen vor, wenn die Immobilie durch Personal des Überlassenden unterhalten (d.h. erhalten, erneuert oder

erweitert) wird und diese Tätigkeit der Verpachtung dient.

Dabei ist es nach der Entscheidung ausreichend, wenn nicht eigenes Personal, sondern beauftragtes Personal (z.B. des Pächters) eingesetzt wird. Der tatsächlich Tätige erfüllt dann regelmäßig den Tatbestand des ständigen Vertreters.

Letzterem steht allerdings das BFH-Urteil vom 13.6.2006, I R 84/05 (BStBl II 2007, 94) entgegen. Danach liegt eine betriebsstättenbegründende Tätigkeit des Verpächters bei Einsatz von Fremdpersonal bei der Unterhaltung der Immobilie nur vor, wenn der Verpächter - vor Ort - eigene betriebliche Handlungen vornimmt, die auch in der Überwachung des Fremdpersonals bestehen kann. Diese Überwachungstätigkeit vor Ort muss zusätzlich eine gewisse Nachhaltigkeit aufweisen.

3. Lösung

Nach Auffassung der Sitzungsteilnehmer ist für das Vorliegen einer Betriebsstätte am Belegenheitsort der verpachteten Immobilie damit Voraussetzung, dass

- der gewerbliche Verpächter am Belegenheitsort die Immobilie durch eigenes Personal unterhält oder
- die Unterhaltung durch Fremdpersonal vorgenommen wird, das aber vor Ort nachhaltig überwacht wird.

Sollte im Einzelfall hiernach am Belegenheitsort eine Betriebsstätte begründet sein, ist sie in die Zerlegung einzubeziehen. Maßstab für die Zerlegung ist das Verhältnis der Arbeitslöhne, die in den einzelnen Betriebsstätten (Geschäftsleitungs- und Belegenheitsbetriebsstätten) gezahlt werden.

Entgelte, die an Dritte (Leiharbeiter bzw. Personal des Pächters) entrichtet werden, werden grundsätzlich nicht berücksichtigt. Eine Berücksichtigung kann ausnahmsweise unter Beachtung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 12.2.2004, IV R 29/02 (BStBl II 2004, 602) in Betracht kommen (hier: Ausschließliches Tätigwerden für den Verpächter, Unterstehen der alleinigen Weisungsbefugnis des Verpächters, Inrechnungstellung der reinen AN-Kosten ohne Verwaltungskosten- und Gewinnaufschlag durch Leiharbeitgeber bzw. Pächter und Fehlen eines eigenen wirtschaftlichen Interesses des Leiharbeitgebers bzw. des Pächters).

Ist dies nicht der Fall, ist der Betriebsstättegemeinde ein Zerlegungsanteil von Null zuzurechnen.

3. Aktuelle Informationen zu den EEG-Strommengen 2010

Seit dem 1.1.2010 werden die EEG-Strommengen gemäß den Vorschriften der Verordnung zur Weiterentwicklung des bundesweiten Ausgleichsmechanismus (Ausgleichsmechanismusverordnung - AusglMechV) vom 17.7.2009 durch die Übertragungsnetzbetreiber vermarktet. Die Veröffentlichungen gemäß § 7 Abs. 4 AusglMechV sind auf der gemeinsamen Internetseite der Übertragungsnetzbetreiber auf der Seite "EEG-Konten-Übersicht" einsehbar.

Bis zum 31.12.2009 erfolgte die Weitergabe der EEG-Strommengen von den Übertragungsnetzbetreibern an die Letztverbraucher versorger (vertikaler physikalischer Belastungsausgleich) gemäß § 37 EEG. Die Umsetzung ist in der Branchenlösung zur Profilwälzung des BDEW beschrieben.

Die Prognosen der Übertragungsnetzbetreiber zu den monatlichen EEG-Strommengen, Vergütungszahlungen und Letztverbräuchen, die hieraus ermittelten EEG-Quoten und Durchschnittsvergütungen sowie vorläufige Ist-Daten für Windenergie auch als 1/4-h-Leistungsprofile sind für die einzelnen Jahre bis 2009 auf der Internet-Seite des BDEW verfügbar.

Gemäß § 17 Abs. 1 Nr. 8 StromNZV werden Daten zur vorgesehenen und zur tatsächlichen Windenergieeinspeisung auch durch die Übertragungsnetzbetreiber auf deren eigenen Internetseiten veröffentlicht.

4. Neuregelung des Ortes der Dienstleistung ab 1.1.2010 hinsichtlich der Regelungen bei Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts

(BMF-Schreiben vom 18.3.2010 - IV C 3 - S 67117/08/10001-03)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden zur Klarstellung die Rz. 13 und 19 des BMF-Schreibens vom 4.9.2009 - IV B 9 - S 7111/08/10001 (BStBl I, S. 1005, TREUBERATER Oktober 2009, S. 3183f.) neu gefasst und das BMF-Schreiben um die neuen Rz. 19a und 19b ergänzt:

"13 (7) Für Zwecke der Bestimmung des Leistungsorts werden nach § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen für die Umsatzbesteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe eine USt-IdNr. erteilt wurde - die also für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst sind -, einem Unternehmer gleichgestellt. Hierunter fallen insbesondere juristische Personen

des öffentlichen Rechts, die ausschließlich hoheitlich tätig sind, aber auch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind (z.B. eine Holding, die ausschließlich eine bloße Vermögensverwaltungstätigkeit ausübt). Ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-IdNr. erteilt worden ist, müssen diese gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden, damit dieser die Leistungsortregelung des § 3a Abs. 2 UStG, anwenden kann. Verwendet die nicht unternehmerisch tätige juristische Person als Leistungsempfänger keine USt-IdNr., hat der leistende Unternehmer nachzufragen, ob ihr eine solche Nummer erteilt worden ist.

Beispiel:

Der in Belgien ansässige Unternehmer U erbringt an eine juristische Person des öffentlichen Rechts J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung. J verwendet für diesen Umsatz keine USt-IdNr. Auf Nachfrage teilt J dem U mit, ihr sei keine USt-IdNr. erteilt worden.

Da J angegeben hat, ihr sei keine USt-IdNr. erteilt worden, kann U davon ausgehen, dass die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG nicht erfüllt sind. Der Ort der Beratungsleistung des U an J liegt in Belgien (§ 3a Abs. 1 UStG). Zur Bestimmung des Leistungsortes bei sonstigen Leistungen an juristische Personen, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig sind, vgl. Rz. 19 bis 19b.

19 (13) Bei Leistungsbezügen juristischer Personen des privaten Rechts, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig sind, kommt es für die Frage der Ortsbestimmung darauf an, ob die Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden ist. § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG findet in diesen Fällen keine Anwendung.

19a (13a) Bei Leistungsbezügen juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die hoheitlich und im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (§ 2 Abs. 3 UStG) unternehmerisch tätig sind, kommt es für die Frage der Ortsbestimmung darauf an, ob die Leistung für diese unternehmerische Tätigkeit ausgeführt worden ist. § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG findet in diesen Fällen keine Anwendung. Haben die Gebietskörperschaften Bund und Länder für einzelne Organisationseinheiten (z.B. Ressorts, Behörden und Ämter) von der Vereinfachungsregelung in Abschnitt 282a Abs. 3 Satz 4 UStR Gebrauch gemacht, ist die jeweilige, der einzelnen Organisationseinheit erteilte USt-IdNr. bei Leistungsbezügen nicht zu verwenden, wenn dieser Leistungsbezug nicht für einen Betrieb gewerblicher Art, sondern für den hoheitlichen Bereich erfolgt. Dies gilt entsprechend, wenn die Organisationseinheit ausschließlich hoheitlich tätig ist und ihr eine USt-IdNr. nur für Zwecke der Umsatzbesteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe erteilt wurde. Rz. 13 Satz 3 ist entsprechend nicht anzuwenden.

Beispiel:

Der in Luxemburg ansässige Unternehmer U erbringt an eine juristische Person des öffentlichen Rechts J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung ausschließlich für deren Hoheitsbereich. J hat neben dem hoheitlichen Bereich noch einen Betrieb gewerblicher Art, der für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst und dem eine USt-IdNr. erteilt worden ist. J ist darüber hinaus für den hoheitlichen Bereich für Zwecke der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs eine besondere USt-IdNr. erteilt worden.

Da die Beratungsleistung für den hoheitlichen (nicht unternehmerischen) Bereich der J verwendet wird, ist deren Leistungsort nach § 3a Abs. 1 UStG in Luxemburg. J hat weder die ihr für Zwecke der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs erteilte USt-IdNr. noch die dem Betrieb gewerblicher Art erteilte USt-IdNr. zu verwenden.

Wird eine der Art nach unter § 3a Abs. 2 UStG fallende Leistung sowohl für den unternehmerischen als auch für den hoheitlichen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht, ist Rz. 14 Abs. 2 entsprechend anzuwenden.

19b (13b) Soweit inländische und ausländische Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts untereinander entgeltliche sonstige Leistungen ausführen, gelten hinsichtlich der Umsatzbesteuerung solcher zwischenstaatlicher Leistungen deshalb die allgemeinen Regelungen zum Leistungsort. Der Leistungsort bestimmt sich bei zwischenstaatlichen Leistungen der Rundfunkanstalten nach § 3a Abs. 2 UStG, wenn die die Leistung empfangende Rundfunkanstalt

- Unternehmer ist und die Leistung entweder ausschließlich für den unternehmerischen oder sowohl für den unternehmerischen als auch nicht-unternehmerischen Bereich bezogen wurde oder
- eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person ist (siehe Rz. 7).

Ist die Rundfunkanstalt weder ein Unternehmer noch eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person, richtet sich der Leistungsort grundsätzlich nach § 3a Abs. 1 UStG. Bei den in Satz 2 genannten Fällen ist die inländische Rundfunkanstalt als Leistungsempfänger Steuerschuldner (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Sätze 1 bis 4 sind entsprechend anzuwenden, wenn an den zwischenstaatlichen Leistungen eine andere ausländische Rundfunkorganisation, z.B. die European Broadcasting Union (EBU), beteiligt ist."

5. Betriebliche Altersversorgung; Bildung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG bei Erbringung der Versorgungsleistungen durch externe Versorgungsträger im so genannten Umlageverfahren

(Bayer. Landesamt für Steuern, Verfügung vom 10.3.2010, S 2176.1.1-1 St 31)

Zu den BFH-Urteilen vom 5.4.2006, I R 46/04, BStBl II 2006, 688, und vom 8.10.2008, I R 3/06, BStBl II 2010, 187, betreffend die Frage der Bildung einer Pensionsrückstellung, obwohl ein externer Versorgungsträger installiert ist, hat das BMF mit Schreiben vom 26.1.2010, IV C 6 - S 2176/07/10005, BStBl I 2010, 138, u.a. wie folgt Stellung genommen:

Durch die Veröffentlichung dieser Entscheidungen im BStBl II sind die Grundsätze der Urteile auch in vergleichbaren Fällen anzuwenden.

Bei entsprechenden umlagefinanzierten Versorgungssystemen können Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG künftig regelmäßig nicht mehr passiviert werden. Das gilt unabhängig davon, ob es sich um öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Versorgungszusagen handelt. Geht die Erfüllung der Versorgungsverpflichtung wieder auf den Arbeitgeber über (z.B. aufgrund einer Zahlungsunfähigkeit der Versorgungskasse), ist eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG zu passivieren; Abs. 4 Satz 3 EStG gilt entsprechend. Gewährleistet die Versorgungskasse dagegen ausschließlich die Durchführung der einzelnen Pensionsverpflichtungen (z.B. Berechnung und Auszahlung der Altersversorgungen) und erstattet der Arbeitgeber der Versorgungskasse die hierfür erforderlichen Aufwendungen, hat der Arbeitgeber Rückstellungen nach § 6a EStG auszuweisen. In diesen Fällen ist weiterhin von einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme des Arbeitgebers aus den Pensionsverpflichtungen auszugehen, da die Versorgungskasse lediglich seine Versorgungsverpflichtungen ausführt und die Zahlungen an die Versorgungskasse keine Beiträge zur Finanzierung der Versorgungslasten aller in der Solidargemeinschaft zusammengeschlossenen Arbeitgeber darstellen. Zudem können die Zahlungen an die Versorgungskasse den jeweiligen Pensionszusagen des Arbeitgebers zugerechnet werden, sodass eventuell bestehende Ansprüche gegenüber der Versorgungskasse zu aktivieren sind.

Anwendungsregelung

Die Grundsätze der BFH-Urteile sind erstmals in nach dem 5.4.2006 (Entscheidungsdatum des ersten BFH-Urteils) aufgestellten Bilanzen zu berücksichtigen. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn diese Grundsätze erstmals der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres zugrunde gelegt werden, das nach dem Tag der Veröffentlichung dieses Schreibens im BStBl endet.

Anmerkung des BayLfSt: Tag der Veröffentlichung war der 26.2.2010

Rücklagenbildung zur Abmilderung der Folgen der Rückstellungsauflösung

Für den Gewinn, der sich aus der Auflösung der Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG im Zusammenhang mit der oben genannten Rechtsprechung ergibt, kann in Höhe von 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Viertel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum).

Rücklagenauflösung bei Passivierung der Rückstellung oder Wegfall der Verpflichtung

Entfallen während des Auflösungszeitraums die Gründe für die Nichtpassivierung der Pensionsrückstellungen (z.B. bei Zahlungsunfähigkeit der Versorgungskasse, Beendigung der Mitgliedschaft), ist die verbleibende Rücklage in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen.

Entsprechendes gilt, soweit die betreffenden Versorgungsverpflichtungen nicht mehr bestehen. So ist beispielsweise bei Tod des Berechtigten die insoweit verbleibende Teilrücklage in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen.