

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

Januar 2011

Gesetzgebung

1. Jahressteuergesetz 2010 verabschiedet

Der Bundesrat hat am 26.11.2010 dem vom Deutschen Bundestag am 28.10.2010 beschlossenen Gesetz zugestimmt.

Das Gesetz enthält eine Vielzahl von Einzelmaßnahmen und Änderungen, die thematisch meist nicht miteinander zusammenhängen. Gegenüber dem Gesetzentwurf (siehe TREUBERATER September 2010, S. 3278) haben sich vor allem folgende Änderungen ergeben:

- Steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für ein **häusliches Arbeitszimmer** bis zu 1 250 €, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.
- Steuerpflicht von **Erstattungszinsen** nach § 233a AO: Als Reaktion auf das aktuelle BFH-Urteil zur Steuerfreiheit von Erstattungszinsen wird in § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG verankert, dass Zinsen nach § 233a AO Erträge aus Kapitalforderungen sind und damit der Steuerpflicht unterliegen.
- Novellierung der **Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren** durch Neufassung des § 36 KStG, der rückwirkend auf alle noch nicht bestandskräftigen Feststellungen angewendet werden soll.
- Erweiterung des **Revers-Charge-Verfahrens** in der Umsatzsteuer: Neben den Leistungen der Gebäudereiniger und der Lieferung von Abfällen fällt künftig auch die Lieferung von Gold unter die Umkehr der Steuerschuldnerschaft.
- Gleichstellung eingetragener **Lebenspartnerschaften** beim Erbschaftsteuerrecht.

2. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Energiewirtschaftsgesetzes

Kommunen, die ihre Strom- und Gasnetze in Zukunft wieder selber betreiben bzw. den Netzbetreiber wechseln wollen, sollen das künftig nach dem vorgenannten Gesetzentwurf (BT-Drucksache 17/3182 vom 5.10.2010), den die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen vorgelegt hat, leichter tun können.

Durch eine Novellierung des § 46 Abs. 2 EnWG soll eine Verpflichtung des bisherigen Nutzungsberechtigten zur Übertragung des Eigentums sämtlicher für den Betrieb des örtlichen Verteilernetzes notwendiger Anlagen aufgenommen werden. § 46 Abs. 2 EnWG soll so formuliert werden, dass möglichst klare Grundlagen zur Feststellung des tatsächlichen Wertes des Netzes und der entsprechenden Entschädigung, die unter Berücksichtigung der mit dem Netz zu erzielenden Erlöse nach dem Ertragswertverfahren zu ermitteln wäre, für den bisherigen Nutzungsberechtigten geschaffen werden. Der bisherige Nutzungsberechtigte und Konzessionsnehmer soll verpflichtet werden, dem neuen Energieversorgungsunternehmen bzw. der Kommune alle relevanten Daten über das Netz und seinen Zustand zur Verfügung zu stellen.

3. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der EU-Richtlinien zu erneuerbaren Energien

Die Bundesregierung hat den vorgenannten Gesetzentwurf (BT-Drucksache 17/3629 vom 8.11.2010) für ein Europarechtsanpassungsgesetz Erneuerbare Energien (EAG EE) vorgelegt, um die EU-Richtlinie zur Förderung der Nutzung von Energie aus erneuerbaren Quellen (2009/28/EG vom 23.4.2009) umzusetzen.

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

Danach müssen im Jahr 2020 mindestens 18 % des deutschen Endenergieverbrauchs aus Erneuerbaren Energien bereitgestellt werden. Durch die Umsetzung der Richtlinie werden u.a. die Grundlagen für die Einrichtung eines elektronischen Registers für Herkunftsnachweise für Strom aus Erneuerbaren Energien geschaffen und eine Pflicht zur Nutzung Erneuerbarer Energien für öffentliche Gebäude eingeführt, die ab dem Jahr 2012 grundlegend renoviert werden. Das Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) und das Erneuerbare-Energien-Wärmegezet (EEWärmeG) werden insoweit an die EU-Richtlinie angepasst.

4. Energiekonzept der Bundesregierung - Zwischenspeicherung von Strom in Pumpspeicherkraftwerken

Pumpspeicherkraftwerke werden genutzt, um zu einem bestimmten Zeitpunkt nicht benötigten Strom zwischen zu speichern. Nach einer Antwort der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/3329 vom 19.10.2010) auf eine Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen plant die Bundesregierung derzeit nicht, die zurzeit für die Zwischenspeicherung von Atomstrom genutzten Kapazitäten in Pumpspeicherkraftwerken für die Speicherung von

überschüssigem Strom aus Wind und Sonne umzuwidmen. Zudem sei nicht beabsichtigt, die Nutzung von deutschen Pumpspeicherkraftwerken für die Zwischenspeicherung von französischem oder tschechischem Atomstrom zu unterbinden, da sie dies für unvereinbar mit den Vorschriften des europäischen Binnenmarktes hält.

5. Rohstoffstrategie der Bundesregierung: Einführung einer "trockenen Wertstofftonne"

Nach der Unterrichtung der Bundesregierung zur Rohstoffstrategie (BT-Drucksache 17/3399 vom 21.10.2010) prüft die Regierung derzeit die flächendeckende Einführung einer "trockenen Wertstofftonne". Darin sollen zusätzlich zu den Verpackungen, die heute schon - beispielsweise in gelben Säcken - gesammelt werden, weitere Wertstoffe aus dem Restmüll recycelt werden.

Darüber hinaus werden die Aufgaben der Anfang Oktober 2010 gegründeten Deutschen Rohstoffagentur dargestellt. Die Agentur soll u.a. analysieren, wie viel Potenzial in der Gewinnung von Erdgas aus Tongesteinen ("Shale Gas") in Deutschland steckt.

Rechtsprechung

1. Schadensersatz gegenüber Abwasserzweckverband aus Zinssatz-Swap-Geschäften

Nach dem Urteil des Oberlandesgerichts Stuttgart vom 27.10.2010 (9 U 148/08) steht einem kommunalen Abwasserzweckverband Schadensersatz wegen fehlerhafter Beratung der Bank im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Zinssatz-Swaps zu.

Bei dem im Jahr 2005 vereinbarten Zinsswap-Vertrag handelte es sich um einen so genannten "CMS Spread Sammler-Swap". Dabei verpflichtete sich die Bank, an den Zweckverband für die Dauer von 5 Jahren Zinsen in Höhe eines festen Zinssatzes (hier 3 %) aus einem fiktiven Betrag von 5 Mio € zu zahlen. Der Zweckverband verpflichtete sich im Gegenzug, einen Zinssatz an die Bank zu zahlen, der sich nach einer komplizierten Rechenformel und in Abhängigkeit zu der Differenz zwischen zwei Interbankenzinssätzen berechnete.

Der 9. Zivilsenat des OLG Stuttgart hält dabei unverändert an seiner früheren Entscheidung zu solchen Swap-Verträgen fest, wonach diese als ein von der Bank konstruiertes Glücksspiel anzusehen seien. Die Bank müsse darüber aufklären, dass sie die Chancen zum Nachteil des Kunden gestaltet habe und dieser nach den anerkannten Wahrscheinlichkeitsmodellen eine höhere Verlustwahr-

scheinlichkeit habe. Der Verband sei im Streitfall ein Risiko von 1 Mio € eingegangen. Die Zinsentwicklung für einen Zeitraum von 5 Jahren könne nicht ohne Rechenmodelle zuverlässig prognostiziert werden, wobei der anfängliche negative Marktwert des Vertrags von zentraler Bedeutung sei. Diesen hatte die Bank dem Kunden - aber auch im Prozess selbst dem OLG - nicht offengelegt. Die Bank vertrat dabei die Auffassung, dass ihr eine Vergütung für ihre Leistung zustehe und diese mit der Ausgleichszahlung für den Marktwert aufgerechnet werden könne. Dem stimmte das OLG nicht zu und bekräftigte, dass der Kunde sowohl über die Optionsprämie aufgeklärt werden müsse als auch über die Höhe, die davon als Vergütung für seine Leistung beansprucht würde.

Da die Bank als Expertin für kommunales Finanzmanagement mit hohem Fachwissen aufgetreten sei, habe sie auch gewusst, dass ein kommunaler Verband keine riskanten Geldanlagegeschäfte beschließen dürfe. Entgegen ihrer Kenntnisse habe die Bank das kommunalrechtliche Spekulationsverbot gerade zum Gegenstand ihrer Beratung gemacht und somit nicht anlegergerecht beraten.

Allein aus der Tatsache, dass ein Anleger bereits Vorerfahrungen mit Swap-Verträgen hatte, lässt sich nicht auf ausreichend fundierte Kenntnisse schließen, die zu einer verantwortbaren Entscheidung befähigen.

2. Zum Vorsteuerabzug bei Vermietung eines Gemeindesaals

Mit der Abgrenzung zwischen steuerbefreiter Vermietung und der Erbringung einer insgesamt steuerpflichtigen Leistung an den Endnutzer hatte sich das Finanzgericht Baden-Württemberg zu befassen (Urteil vom 19.5.2010, 1 K 29/10).

Strittig war der Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten einer Stadt für den Bürgersaal und den Erwerb von überlassenen Betriebsvorrichtungen in den Streitjahren 2001 und 2002.

Die Stadt verpachtete den Bürgersaal einschließlich der Betriebsvorrichtungen an eine GmbH, die den Bürgersaal wiederum umsatzsteuerpflichtig zur kurzfristigen Nutzung an Unternehmen, Vereine, oder Parteien vermietete. Für die Nutzung der technischen Ausstattung des Saals (Bühnentechnik, Beleuchtung, Beschallung usw.) stellte die GmbH ebenso wie für Bewirtung, Eingangskontrolle und Garderobe eigenes Personal zur Verfügung.

Nach Auffassung des Finanzgerichts stellt die kurzfristige Überlassung eines Saals einschließlich der Betriebsvorrichtungen in der Regel keine steuerfreie Vermietung i.S. des § 4 Abs. 12a UStG, sondern eine insgesamt steuerpflichtige Leistung an den jeweiligen Endnutzer dar, da zusätzliche Leistungen durch die vermietende GmbH erbracht wurden. Die Stadt hat in Bezug auf ihre Vermietungsumsätze wirksam auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG und im Hinblick auf die Optionsbeschränkung des § 9 Abs. 2 UStG 1993 verzichtet. Nach § 9 Abs. 2 UStG ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Vermietungsumsätzen nur zulässig, soweit der Unternehmer nachweist, dass das Grundstück weder Wohnzwecken noch anderen nichtunternehmerischen Zwecken dient. Dabei gilt die Beschränkung der Verzichtsmöglichkeit nicht, wenn die Nutzungsüberlassung an den Leistungsempfänger auf der Endstufe steuerpflichtig ist, wie im vorliegenden Fall.

Die Vermietung des Bürgersaals an die GmbH konnte, da keine Beschränkung des Optionsrechts vorlag, als steuerpflichtig behandelt werden, sodass der Vorsteuerabzug unbeschränkt zulässig war.

3. Leistungsaustausch bei Errichtung und Betrieb eines Schwimmbades gegen Verlustausgleich durch private Unternehmer

In dem vom BFH entschiedenen Fall (Urteil vom 11.2.2010, V R 30/08) hatte ein privater Unternehmer ein Schwimmbad auf einem von der Stadt entgeltlich erworbenen Grundstück gebaut und gegen Verlustausgleich betrieben.

Verpflichtet sich nach Ansicht des BFH ein privater Unternehmer gegenüber einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Vertrag gegen Entgelt zur Übernahme und Durchführung einer kommunalen Pflichtaufgabe wie der Errichtung und dem Betrieb eines Schwimmbades, liegt hierin ein

umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch. Die Leistung unterliegt dabei dem Regelsteuersatz und nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG. Der ermäßigte Steuersatz ist zwar auf Zahlungen zur Aufrechterhaltung des Schwimmbadbetriebs sowie auf Zahlungen für die diesem Betrieb dienenden Betriebsführungsleistungen anzuwenden, nicht jedoch auf Zahlungen, die - einheitlich - für den Betrieb und die Errichtung des Schwimmbads erfolgen.

Nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist der Wert des Grundstücks, da der Verkauf nicht unter dem Marktwert erfolgte. Bemessungsgrundlage ist demnach der vertraglich vereinbarte Verlustausgleichsbetrag, zu dessen Zahlung sich die Stadt verpflichtet hatte.

Der BFH verwies abschließend zum Leistungszeitpunkt darauf, dass sich bei einer Verpflichtung des Unternehmers, das Schwimmbad 10 Jahre zu betreiben, er bei Fehlen von Teilleistungen seine Leistung erst mit Ablauf des Betriebszeitraums erbringt. Da bezüglich der Zeitpunkte der Zahlungen weitere Feststellungen erforderlich sind, wurde die Sache an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

4. Fotovoltaikanlage als eigenständiger Gewerbebetrieb

Das Betreiben einer Fotovoltaikanlage auf dem Betriebsgelände eines Einzelunternehmers ist ein eigenständiger Gewerbebetrieb; das hat das Finanzgericht Schleswig-Holstein festgestellt (Urteil vom 22.9.2010, 2 K 282/07, Revision beim BFH anhängig; X R 36/10).

Ein Einzelhandelskaufmann installierte auf dem Dach seines Handelsunternehmens eine Fotovoltaikanlage und erzielte hieraus ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Strom wurde in das Netz des Energieversorgers eingespeist und vergütet.

Nach Ansicht des Finanzgerichts handelt es sich beim Betrieb der Fotovoltaikanlage um einen selbstständigen Gewerbebetrieb. Nur wenn mehrere Betriebe eine wirtschaftliche Einheit bilden, d.h. organisatorisch, wirtschaftlich oder finanziell zusammenhängen, liegt nur ein Gewerbebetrieb vor. Wegen der Ungleichartigkeit der Tätigkeiten und des Fehlens der organisatorischen und wirtschaftlichen Verflechtung - eine Verbindung lag nur in der Person des Gewerbetreibenden vor - nahm das Finanzamt zu Recht zwei getrennte Gewerbebetriebe an.

Die Fotovoltaikanlage ist eigenständiges Anlagevermögen (Betriebsvorrichtung) des Betriebs Fotovoltaikanlage. Aufgrund der geringen Erlöse des Erstjahres wurde der vor allem abschreibungsbedingte Verlust mit gesondertem Bescheid als vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt und nicht mit dem Gewinn aus Gewerbebetrieb Einzelhandel verrechnet.

Erzielen beide Gewerbebetriebe einen Gewinn, so kann der Freibetrag mit 24 500 € bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für beide Betriebe in Anspruch genommen werden.

5. Entscheidungsübersicht zum Thema Erlösbergrenzen

Für die Höhe der Netzentgelte von erheblicher Bedeutung ist die Festlegung der Erlösbergrenze durch die Regulierungsbehörden. Zur Auslegung der Regelungen der Anreizregulierungsverordnung (ARegV) werden dabei oftmals die Gerichte bemüht.

Zur Berücksichtigung eines **sektoralen Produktivitätsfaktors** (§ 9 ARegV) gibt es inzwischen konträre Auffassungen. Das OLG Naumburg (Beschlüsse vom 5.11.2009 - 1 W 1/09 (EnWG) und 1 W 6/09 (EnWG)) und das OLG Brandenburg (Beschluss vom 12.1.2010 - Kart W 7/09) sehen in § 21a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EnWG keine ausreichende Grundlage zur Einführung des sektoralen Produktivitätsfaktors. Das OLG Stuttgart (Beschluss vom 21.1.2010, 202 EnWG 3/09), das OLG Düsseldorf (Beschluss vom 24.3.2010, VI-3 Kart 166/09 (V)), aber auch das OLG Schleswig-Holstein (Beschluss vom 25.3.2010 - 16 Kart 34/09) hingegen vertreten die Rechtmäßigkeit der Regelung in § 9 ARegV.

Auch bezüglich der Berücksichtigung steigender Kosten für die **Beschaffung von Verlustenergie** gibt es divergierende Auffassungen. Nach Ansicht des OLG Naumburg (Beschlüsse vom 5.11.2009 - 1 W 1/09 (EnWG) und 1 W 6/09 (EnWG)) bietet die Härtefallvorschrift des § 4 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ARegV keinen Ansatzpunkt zur Geltendmachung. Diese Auffassung wird auch vom OLG Stuttgart (Beschluss vom 21.1.2010, 202 EnWG 3/09) und vom OLG Brandenburg (Beschluss vom 12.1.2010, Kart W 2/09) vertreten. Im Gegensatz dazu sieht das OLG Düsseldorf (Beschluss vom 24.3.2010, VI-3 Kart 166/09 (V)) sehr wohl Anpassungsmöglichkeiten der Erlösbergrenzen über die Härtefallvorschrift gegeben.

Befinden sich die Netzbetreiber im vereinfachten Verfahren, vertreten die Oberlandesgerichte einheitlich die Auffassung, dass eine Verweigerung des **pauschalierten Investitionszuschlages** rechtmäßig ist.

Bezüglich des **Erweiterungsfaktors** vertreten die Landesregulierungsbehörde Baden-Württemberg sowie das OLG Stuttgart (Beschluss vom 14.1.2010, 202 EnWG 39/09) gleich lautend, dass auch erhebliche Änderungen der Versorgungsaufgaben in den Jahren 2007 und 2008 nicht im Rahmen des Erweiterungsfaktors berücksichtigungsfähig sind. Begründet wird dies mit dem Wortlaut des § 10 ARegV, der nur Änderungen der Versorgungsaufgabe umfasst, die während der Regulierungsperiode eingetreten sind.

6. Pauschalisiertes Abzugsverbot für Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG verfassungsgemäß

Mit Beschluss vom 12.10.2010 hat das Bundesverfassungsgericht klargestellt, dass die Pauschalierungsregelung des § 8b Abs. 3 und Abs. 5 KStG mit dem Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz vereinbar ist.

Die seit dem Jahr 2004 erzielten Erträge, die einer Kapitalgesellschaft aus der Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft zufließen, sind nach der Regelung in § 8b Abs. 1 und 2 KStG steuerfrei. Pauschal 5 % der steuerfreien Beteiligungserträge und Veräußerungsgewinne gelten dabei gemäß § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (so genanntes pauschalisiertes Betriebsausgabenabzugsverbot). Dies geschieht in der Weise, dass 5 % der steuerfreien Erträge dem zu versteuernden Einkommen der beteiligten Kapitalgesellschaft steuererhöhend hinzugerechnet werden, wobei es auf die Höhe der tatsächlich in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang entstandenen Betriebsausgaben, auch wenn diese niedriger sind, nicht ankommt.

Nach Ansicht des entscheidenden Senats verstößt die Regelung nicht gegen den Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, denn selbst wenn die Beteiligungseinkünfte bei der Muttergesellschaft mit Betriebsausgaben in einem Umfang von weniger als 5 % der Einkünfte oder gar ganz ohne tatsächliche Betriebsausgaben erzielt worden sein sollten, geht die gleichwohl im Ergebnis um 5 % "erhöhte Besteuerung" stets mit einem weitaus höheren Zuwachs an leistungssteigernden (steuerfreien) Beteiligungseinnahmen, die von der Tochtergesellschaft zufließen, einher.

Da sich die 5%ige Hinzurechnung der Beteiligungseinkünfte innerhalb des Gesamtkonzepts des Körperschaftsteuerrechts bewegt, liegt darin keine verfassungswidrige Durchbrechung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit: das 5%ige pauschale Abzugsverbot der Betriebsausgaben bei der Muttergesellschaft ersetzt lediglich den ansonsten einschlägigen, allgemeinen Abzugausschluss der Betriebsausgaben gemäß § 3c EStG. Danach können Aufwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, nicht zusätzlich ertragsmindernd geltend gemacht werden.

7. Kurzhinweise

7.1. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen

(Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 27.5.2010, 2 K 68/08, Revision beim BFH anhängig: I R 51/10)

Kontokorrentkredite eines Betriebs bei drei Kreditinstituten sind als einheitliche Schuld zu behandeln, wenn die Kredite wirtschaftlich eng miteinander verbunden sind und durch die Vereinbarungen zwischen den Kreditgebern und dem Kreditnehmer

derart verknüpft sind, dass dadurch der Kreditmittelbedarf des Kreditnehmers insgesamt und für eine längerfristige Nutzung gesichert wird.

Kontokorrentschulden sind als Dauerschulden zu behandeln, wenn aus den Umständen der Kreditgewährung und Kreditabwicklung geschlossen werden muss, dass trotz der äußeren Form des Kontokorrentkontos dem Unternehmen ein bestimmter Mindestkredit dauerhaft zur Verfügung stehen soll. Eine Ausnahme hiervon gilt für Warenschulden nur dann, wenn Warengeschäft und Kreditgeschäft derart miteinander verbunden sind, dass die Kreditmittel nur zur Finanzierung der Warengeschäfte eingesetzt und die Erlöse zur Rückführung der Kredite verwendet werden.

7.2. Ausschüttungsbedingte Verwendung des steuerlichen Einlagekontos

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 9.6.2010, I R 43/09)

Ob das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt, richtet sich allein nach dem ausschüttbaren Gewinn zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto ist nicht möglich.

Ist auf Ausschüttungen noch das Anrechnungsverfahren anwendbar, beurteilt sich die Frage, ob eine Einlagenrückgewähr vorliegt, allein nach altem Recht. Das steuerliche Einlagekonto kann nicht negativ werden.

7.3. EuGH-Vorlage zur Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken nach Umsatzschlüssel

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 22.7.2010, V R 19/09)

Dem EuGH wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 17 Abs. 5 Unterabsatz 3 RL 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass er die Mitgliedstaaten ermächtigt, für die Aufteilung der Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischt-genutzten Gebäudes vorrangig einen anderen Aufteilungsmaßstab als den Umsatzschlüssel vorzuschreiben?

7.4. Rückwirkende Organschaft in Umwandlungsfällen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 28.7.2010, I R 89/09)

Die Voraussetzungen einer Organschaft gemäß §§ 14 ff. KStG 2002 sind infolge der in § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 1995 angeordneten Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Gesellschaft in die Position der übertragenden Gesellschaft auch nach einer vorangegangenen Ausgliederung eines Teilbetriebs zur Neugründung und einer anschließenden Anteilseinbringung von Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft an erfüllt.

7.5. Verfassungsvorlage zur Mindestbesteuerung abgelehnt

(Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 10.12.2010, 2 BvL 59/06)

Die Vorlage des BFH (Beschluss vom 26.8.2010, I B 49/10, TREUBERATER Dezember 2010, S. 3310) zur Mindestbesteuerung des § 2 Abs. 3 EStG nach dem StEntlG 1999/2000/2002 ist unzulässig.

7.6. Verkauf von verzehrfähig zubereiteten Speisen an Ort und Stelle unterliegt Regelbesteuerung

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 4.6.2009, 16 K 10040/07, Revision beim BFH anhängig: V R 18/10)

Umsätze aus dem Verkauf von verzehrfähig zubereiteten Speisen unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2 zum UStG. Mit der Vermarktung von Lebensmitteln ist nicht notwendig deren Zubereitung zu einem bestimmten Zeitpunkt in einen verzehrfähigen Gegenstand verbunden.

Die Abgabe von durch Erhitzen in einen verzehrfähigen Zustand zubereiteten Speisen i.V.m. Vorrichtungen zu deren Verzehr an Ort und Stelle sowie der Zurverfügungstellung von Zutaten wie Ketchup und Senf zur Selbstbedienung ist keine Lieferung von Lebensmitteln, sondern eine sonstige Leistung, bei der über der mit der reinen Lieferung von Lebensmitteln verbundenen Leistungselemente in einem erheblichen Umfang vorliegen.

Sonderfragen

1. Aufhebung der Umsatzsteuerrichtlinien - neuer Umsatzsteuer-Anwendungserlass des BMF

(BMF-Schreiben vom 1.10.2010, IV D 3 - S 7015/10/10002)

Mit Wirkung zum 1.11.2010 hat die Bundesregierung die Aufhebung der Umsatzsteuerrichtlinien 2008 (UStR 2008) beschlossen. An die Stelle der

bisherigen UStR tritt ebenso zum 1.11.2010 der zeitlich nicht befristete - neue Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE), der vom BMF am 1.10.2010 herausgegeben wurde. Der UStAE soll fortlaufend ergänzt bzw. geändert werden, vor allem soll die aktuelle Rechtsprechung von EuGH, BVerfG und BFH nun zeitnah übernommen werden.

Der neue Anwendungserlass gilt für Umsätze, die nach dem 31.12.2010 ausgeführt werden.

2. Umkehr der umsatzsteuerlichen Steuerschuldnerschaft bei Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen ab 1.1.2011

Mit dem Jahressteuergesetz 2010 (siehe hierzu Seite 3321 in diesem TREUBERATER) wird der Übergang der Steuerschuld für Lieferungen bestimmter Abfallstoffe mit Wirkung zum 1.1.2011 in einer neuen Nr. 7 zu § 13b Abs. 2 UStG aufgenommen. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wird erweitert auf steuerpflichtige Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen. Bei Lieferungen von solchen werthaltigen Abfallstoffen an einen Unternehmer schuldet nicht (mehr) der leistende Unternehmer, sondern der Leistungsempfänger die Steuer. Steuerschuld und Vorsteuerabzug fallen somit beim Leistungsempfänger zusammen.

Ziel der Erweiterung ist, Umsatzsteuerausfälle zu verhindern, die dadurch eintreten, dass bei diesen Leistungen nicht sichergestellt werden kann, dass diese von den leistenden Unternehmern vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim Leistenden realisieren kann.

Der neue § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG enthält jedoch die betreffenden Stoffe und Materialien nicht selbst, sondern verweist auf eine neue Anlage 3 zum UStG, die bei der Definition der Stoffe auf die einzelnen Zolltarifpositionen Bezug nimmt. Der neuen Steuerschuldnerschaftsumkehr unterliegen damit die Lieferungen der folgenden Gegenstände:

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
1	Granulierte Schlacke (Schlackensand) aus der Eisen- und Stahlherstellung	Unterposition 2618 00 00
2	Schlacken (ausgenommen granulierte Schlacke), Zunder und andere Abfälle der Eisen- und Stahlherstellung	Unterposition 2619 00
3	Schlacken, Aschen und Rückstände (ausgenommen solche der Eisen- und Stahlherstellung), die Metalle, Arsen oder deren Verbindungen enthalten	Position 2620
4	Abfälle, Schnitzel und Bruch von Kunststoffen	Position 3915
5	Abfälle, Bruch und Schnitzel von Weichkautschuk, auch zu Pulver oder Granulat zerkleinert	Unterposition 4004 00 00
6	Bruchglas und andere Abfälle und Scherben von Glas	Unterposition 7001 00 10
7	Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen; andere Abfälle und Schrott, Edelmetalle oder Edelmetallverbindungen enthaltend, von der hauptsächlich zur Wiedergewinnung von Edelmetallen verwendeten Art	Position 7112

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
8	Abfälle oder Schrott, aus Eisen oder Stahl; Abfallblöcke aus Eisen oder Stahl	Position 7204
9	Abfälle und Schrott, aus Kupfer	Position 7404
10	Abfälle und Schrott, aus Nickel	Position 7503
11	Abfälle und Schrott, aus Aluminium	Position 7602
12	Abfälle und Schrott, aus Blei	Position 7802
13	Abfälle und Schrott, aus Zink	Position 7902
14	Abfälle und Schrott, aus Zinn	Position 8002
15	Abfälle und Schrott, aus anderen unedlen Metallen	aus Position 8101 bis 8113
16	Abfälle und Schrott, von elektrischen Primärelementen, Primärbatterien und Akkumulatoren; ausgebrauchte elektrische Primärelemente, Primärbatterien und Akkumulatoren	Unterposition 8548 10

Neben dem Übergang der Steuerschuld ordnet § 13b Abs. 1 UStG außerdem an, dass die Steuerschuld in den Fällen einer Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen mit Ausstellung der Rechnung, spätestens aber mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats entsteht.

3. Anwendung des Teileinkünfteverfahrens in der steuerlichen Gewinnermittlung (§ 3 Nummer 40, § 3c Absatz 2 EStG)

(BMF-Schreiben vom 8.11.2010 - IV C 6 - S 2128/07/10001)

Zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens auf Aufwendungen im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung und auf Teilwertabschreibungen von betrieblichen Darlehensforderungen sowie zu weiteren Fragen zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3c Absatz 2 EStG) wird unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

1. Aufwendungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung

Für die Frage, ob die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entstehen, ganz oder gemäß § 3c Absatz 2 EStG nur anteilig als Betriebsausgaben abgezogen werden können, ist die Abgrenzung nach dem Veranlassungszusammenhang maßgeblich.

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft vollentgeltlich, d.h. zu fremdüblichen Konditionen, ist § 3c Absatz 2 EStG nicht anwendbar, weil die Aufwendungen in erster Linie mit den vereinbarten Miet- oder Pachtzinsen und nicht mit den erwarteten Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen/Dividenden und Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils) in Zusammenhang stehen.

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft dagegen unentgeltlich oder teilentgeltlich, d.h. zu nicht fremdüblichen Konditionen, ist § 3c Absatz 2 EStG anzuwenden, weil in diesem Fall die Aufwendungen ganz oder teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Einkünften des Gesellschafters, nämlich den Beteiligungserträgen in Form von Gewinnausschüttungen/Dividenden und den Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils, zusammenhängen. Werden Wirtschaftsgüter teilentgeltlich überlassen, ist eine Aufteilung in eine voll entgeltliche und eine unentgeltliche Überlassung vorzunehmen. Die Aufteilung muss dabei im Verhältnis der vereinbarten Konditionen zu den fremdüblichen Konditionen unter ansonsten gleichen Verhältnissen vorgenommen werden. In den Fällen der Betriebsaufspaltung beruhen die fehlende Fremdüblichkeit und damit die Teilentgeltlichkeit im Regelfall auf einem zu niedrigen Pachtentgelt. Als Aufteilungsmaßstab ist in diesen Fällen grundsätzlich das Verhältnis des tatsächlich gezahlten Pachtentgelts zum fremdüblichen Pachtentgelt heranzuziehen.

2. Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen

Ein Darlehen, das einer Kapitalgesellschaft gewährt wird, an der der Darlehensgeber beteiligt ist, kann dem Betriebsvermögen des Darlehensgebers zuzuordnen sein. Die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und die Darlehensforderung stellen auch in diesem Fall jeweils selbstständige Wirtschaftsgüter dar, die getrennt auszuweisen und einzeln zu bewerten sind.

Bei Anwendung des § 3c Absatz 2 EStG auf die Teilwertabschreibung von im betrieblichen Bereich gewährten Darlehen gilt der einheitlich sowohl für die Handelsbilanz als auch für die steuerliche Gewinnermittlung anzuwendende Begriff der Anschaffungskosten des § 255 Absatz 1 HGB.

Ob der durch das Darlehen eines Gesellschafters veranlasste Aufwand (Teilwertabschreibung) in den Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG fällt, ist auch hier nach dem Veranlassungszusammenhang im Hinblick auf die zukünftigen Erträge zu beurteilen. Die Gewährung von Darlehen ist damit im Ergebnis genauso wie die Überlassung von anderen (physischen) Wirtschaftsgütern zu behandeln.

Erfolgt danach eine Darlehensgewährung zu fremdüblichen Konditionen, steht das gewährte Darlehen mit vollumfänglich steuerpflichtigen Zinserträgen in einem Veranlassungszusammenhang,

sodass der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG nicht eröffnet ist. Erfolgt die Darlehensüberlassung hingegen unentgeltlich oder teilentgeltlich, d.h. zu nicht fremdüblichen Konditionen, steht das Darlehen mit nach § 3 Nummer 40 EStG teilweise steuerfreien Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen/Dividenden und Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils) in einem wirtschaftlichen Zusammenhang, sodass insoweit § 3c Absatz 2 EStG zur Anwendung kommt.

Ist die Darlehensüberlassung teilentgeltlich erfolgt, ist einkommensteuerrechtlich auch hier eine Aufteilung in eine voll entgeltliche und eine unentgeltliche Überlassung vorzunehmen (vgl. auch BFH-Urteil vom 25.6.2000, BStBl 2001 II S. 698).

In die Überprüfung der Fremdüblichkeit der Darlehensüberlassung sind neben dem vereinbarten Zinssatz auch weitere Gesichtspunkte einzubeziehen. Für die Annahme einer Fremdüblichkeit des Darlehens ist es erforderlich, dass die Zinsvereinbarung nicht nur formell vereinbart, sondern auch tatsächlich durchgeführt wird und dass die gestellte Sicherheit drittbüchlichen Anforderungen entspricht. Insbesondere in den folgenden Fällen ist davon auszugehen, dass eine Darlehensüberlassung nicht als fremdüblich anzusehen ist:

- Das Darlehen ist nicht verzinslich. In diesem Fall ist der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG in vollem Umfang eröffnet.
- Das Darlehen ist zwar voll verzinslich, aber es wurden keine Sicherheiten gestellt, obwohl dies unter Fremden bei einem vergleichbaren Darlehen zu vergleichbaren Konditionen üblich wäre. In diesem Fall ist von einer teilentgeltlichen Überlassung des Darlehens auszugehen, sodass der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG zumindest teilweise eröffnet ist.
- Das Darlehen ist zwar voll verzinslich und es wurden auch Sicherheiten gestellt, diese entsprechen allerdings nicht fremdüblichen Anforderungen. In diesem Fall ist ebenfalls von einer teilentgeltlichen Überlassung des Darlehens auszugehen, sodass der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG zumindest teilweise eröffnet ist.
- Das Darlehen ist verzinslich und es wurden auch Sicherheiten gestellt, aber das Darlehen wird bei Eintritt der Krise der Gesellschaft nicht zurückgefordert. Das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft führt unabhängig davon, ob das Darlehen fremdüblich besichert war, in vollem Umfang zu einer unüblichen Darlehensüberlassung, sodass der Anwendungsbereich des § 3c Absatz 2 EStG in vollem Umfang eröffnet ist.

In Bezug auf die Gestellung von Sicherheiten im Konzernverbund ist die BFH-Entscheidung vom 29.10.1997 (BStBl 1998 II S. 573) zu beachten.

Liegt eine Teilentgeltlichkeit der Darlehensgewährung vor, weil trotz Verzinsung keine oder keine fremdüblichen Sicherheiten gestellt wurden, ist zunächst der fremdübliche Zinssatz für entsprechende teilweise besicherte Darlehen zu ermitteln und anschließend ist die Aufteilung im Verhältnis dieses Zinssatzes zu dem im Einzelfall tatsächlich vereinbarten und gezahlten Zins vorzunehmen. Ist eine Ermittlung des fremdüblichen Zinssatzes nicht möglich, ist der fremdübliche Zinssatz grundsätzlich zu schätzen. Kann ein fremdüblicher Zinssatz aber auch nicht geschätzt werden, weil ein entsprechendes Darlehen ohne die Gestellung von fremdüblichen Sicherheiten erst gar nicht (auch nicht zu einem höheren Zinssatz) gewährt worden wäre, so ist davon auszugehen, dass die Gewährung des Darlehens allein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und das Darlehen daher - trotz eines gegebenenfalls vereinbarten Zinssatzes - in vollem Umfang mit teilweise steuerbefreiten Beteiligungserträgen in Zusammenhang steht, sodass hier § 3c EStG in vollem Umfang zur Anwendung kommt.

Das ausschließlich zum Bereich der Körperschaftsteuer (§ 8b Absatz 3 Satz 3 KStG) ergangene BFH-Urteil vom 14.1.2009 (BStBl II S. 674) hat keine Auswirkungen auf die Anwendung von § 3c Absatz 2 EStG.

3. Wechsel des Veranlassungszusammenhangs

Der für die unter 1. und 2. vorzunehmende Einordnung maßgebliche Veranlassungszusammenhang hinsichtlich des überlassenen Wirtschaftsguts oder des gewährten Darlehens kann sich ändern. Das ist z.B. dann der Fall, wenn sich im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit dem Abschluss einer Vereinbarung über den künftigen Verzicht auf Erhebung eines marktüblichen Miet- oder Pachtzinses ein Übergang von einer voll entgeltlichen Überlassung zu einer voll unentgeltlichen Überlassung vollzieht.

In Fällen also, in denen zwar die Pachtentgelte zu fremdüblichen Bedingungen vereinbart worden sind, der Verpächter aber zu einem späteren Zeitpunkt auf die Pachtzahlungen ganz oder teilweise verzichtet hat, ist darauf abzustellen, ob der Verzicht schuldrechtlich veranlasst ist oder auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht. Ein (teilweiser) Verzicht ist z.B. schuldrechtlich veranlasst, wenn die vergleichbaren marktüblichen Pachtentgelte generell gesunken sind und fremde Dritte eine Pachtanpassung vereinbart hätten oder wenn der Verzicht im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen, an denen auch gesellschaftsfremde Personen teilnehmen, zeitlich befristet ist. War der Verzicht des Verpächters dagegen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil ein fremder Dritter den vereinbarten Verzicht weder in zeitlicher Hinsicht noch der Höhe nach akzeptiert hätte, unterliegen die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Aufwendungen nach dem Wechsel des Veranlassungszusammenhangs in voller Höhe - bei teilweisem Verzicht anteilig - dem Teileinkünfteverfahren.

Für die Prüfung der Frage, ob eine Teilwertabschreibung steuerlich voll oder nur anteilig abziehbar ist, ist auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Abschreibung abzustellen; die Berücksichtigung späterer Zeitpunkte kommt nicht in Betracht.

4. Spätere Wertaufholung auf die Darlehensforderung

Liegen in späteren Wirtschaftsjahren die Voraussetzungen für den niedrigeren Teilwert nicht mehr vor, ist für die zunächst auf den niedrigeren Teilwert abbeschriebene Darlehensforderung eine Wertaufholung gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 2 EStG vorzunehmen. War in diesem Fall die zugrunde liegende Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung nach den oben unter 2. dargestellten Grundsätzen nur anteilig abziehbar, ist auch der spätere Gewinn aus der Zuschreibung nicht voll, sondern nur anteilig steuerpflichtig ("umgekehrte" Anwendung des § 3c Absatz 2 EStG).

5. Wirkungen eines späteren Forderungsverzichts auf Ebene der schuldenden Kapitalgesellschaft

Sollte einer nur anteilig abziehbaren Teilwertabschreibung ein Verzicht auf die Darlehensforderung nachfolgen, ist dieser Verzicht auf der Ebene der schuldenden Kapitalgesellschaft wie folgt zu behandeln:

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 9.6.1997 (BStBl 1998 II S. 307) führt der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Forderungsverzicht in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung zu einer verdeckten Einlage in die Kapitalgesellschaft. Beim Gesellschafter gilt der Darlehensbetrag insoweit als zurückgezahlt und anschließend in die Kapitalgesellschaft eingelegt.

Die Kapitalgesellschaft bucht die Darlehensverbindlichkeit, die bei ihr i.d.R. noch in voller Höhe passiviert ist, ertragswirksam aus.

6. Rückgriffsforderungen aus einer Bürgschaftsinanspruchnahme

In der Praxis erfolgt insbesondere in den Fällen einer Betriebsaufspaltung häufig eine Gestellung von Sicherheiten des Besitzunternehmens in Form einer Bürgschaftserklärung für die Verbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft. Für die Abschreibung von Rückgriffsforderungen nach erfolgter Bürgschaftsinanspruchnahme sind die unter 1. bis 5. dargestellten Grundsätze sinngemäß anzuwenden. Entsprechendes gilt bei der Gestellung anderer Sicherheiten.

7. Grundsätze des BFH-Urteils vom 25.6.2009 (BStBl 2010 II S. 220)

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 25.6.2009 - IX R 42/08 - (BStBl 2010 II S. 220) sind für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2010 zu beachten.