

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

August 2011

Gesetzgebung

1. Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BeitrRLUmsG)

Der Gesetzentwurf (BT-Drucksache 17/6263 vom 22.6.2011) basiert auf der EU-Beitreibungsrichtlinie 2010/24/EU vom 16.3.2010 und enthält zum einen das Gesetz über die Durchführung der Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und zum anderen weitere steuerrechtliche Änderungen. Neben der Verbesserung des EU-Informationsaustausches und der Vereinfachung von Zustellungs- und Beitreibungsverfahren enthält der Gesetzentwurf auch die Aufhebung der so genannten Sanierungsklausel gemäß § 8c Abs. 1a KStG. Damit folgt die Bundesregierung dem Beschluss der Europäischen Kommission vom 26.1.2011, in dem die Sanierungsklausel für beihilferechteswidrig angesehen wurde.

2. Verordnung zur Änderung von Rechnungslegungsverordnungen in Kraft getreten

Der Bundesrat hat am 27.5.2011 der vorgenannten Änderungsverordnung zugestimmt. Mit Inkrafttreten der Verordnung werden die Bilanzformblätter in sechs verschiedenen Rechnungslegungsverordnungen für Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen, Zahlungsinstitute, Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute, Versicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds an die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) eingetretenen Änderungen - insbesondere in § 272 HGB (Ausweis ausstehender Einlagen) - angepasst.

Die Verordnung wurde am 16.6.2011 im Bundesgesetzblatt I S. 1041 ff. verkündet; die Wesentlichen Änderungen treten rückwirkend zum 31.12.2010 in Kraft. Wurden bereits Bilanzen erstellt, die nicht den neuen Reformblättern entsprechen, ist dies nach Ansicht des IDW unschädlich.

3. Bundesrat stoppt Steuervereinfachungsgesetz

Der Bundesrat hat am 8.7.2011 das von der Bundesregierung eingebrachte Gesetz zur Steuervereinfachung vorerst gestoppt. Vor allem die geplante Möglichkeit für Bürger, künftig wahlweise nur noch alle zwei Jahre eine Steuererklärung abgeben zu müssen und die Anhebung des Arbeitnehmerpauschbetrags auf 1 000 € wurden von der Länderkammer abgelehnt. Die Bundesregierung muss nun den Vermittlungsausschuss anrufen.

4. Grunderwerbsteuererhöhungen geplant

Nach dem Gesetzentwurf über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer (Drucksache des Landtags in NRW 15/1924 vom 10.5.2011) ist vorgesehen, zur Verringerung der Neuverschuldung den Steuersatz der Grunderwerbsteuer in **Nordrhein-Westfalen** von 3,5 % auf 5 % für Erwerbsvorgänge ab dem 1.10.2011 anzuheben. Ebenso soll nach dem am 21.6.2011 von der Landesregierung beschlossenen Gesetzentwurf in **Rheinland-Pfalz** die Grunderwerbsteuer zum 1.3.2012 von 3,5 % auf 5 % steigen.

Zwar sieht das Grunderwerbsteuergesetz einen Steuersatz von 3,5 % vor, allerdings wurde die Bestimmung des Steuersatzes im Rahmen der Föderalismusreform II ab 1.9.2006 auf die Länder übertragen. Auch **Baden-Württemberg** plant nach dem Koalitionsvertrag der neuen Regierung eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer auf 5 %.

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

3373

Rechtsprechung

1. Zum Vorsteuerabzug aus Aufwendungen zur Sanierung eines Marktplatzes

Der BFH hat - entgegen der derzeitigen Auffassung der Finanzverwaltung - entschieden, dass eine Gemeinde aus den Kosten der Sanierung eines als öffentliche Straße gewidmeten Marktplatzes zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Bahnbrechend ist das Urteil dahingehend, da der BFH erstmals die Aussage trifft, dass bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) die Entnahme bzw. Verwendung eines Gegenstandes in bzw. für den hoheitlichen Bereich keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG darstellt (Urteil vom 3.3.2011, V R 23/11).

Eine Gemeinde nutzte einen als öffentliche Straße gewidmeten und insoweit hoheitlich genutzten Marktplatz bei der Veranstaltung von Wochenmärkten dadurch als Unternehmerin, dass sie Standplätze an Markttagen unter Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung für Vermietungsleistungen an Händler vermietete. In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 machte sie u.a. den strittigen Vorsteuerabzug für Sanierungsarbeiten am Marktplatz in voller Höhe geltend.

Eine jPöR ist dann Unternehmerin, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die sich aus ihrer Gesamtbetätigung heraushebt. Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es für ihre Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht an. Übt sie ihre Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage z.B. durch Verwaltungsakt aus, ist sie Unternehmerin, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmerin zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Trotz der ansonsten hoheitlichen Nutzung ist die Gemeinde aufgrund der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung der Standflächen zum anteiligen Vorsteuerabzug aus den Kosten für die Sanierung des Marktplatzes berechtigt. Der BFH führte hierzu aus, dass die Gemeinde nur zum anteiligen Vorsteuerabzug und nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sei, da es sich bei der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeinde um eine Verwendung für Hoheitszwecke, nicht aber um eine Verwendung für eine Privatentnahme i.S. von § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG handelt.

Auf die Vorsteueraufteilung für Leistungsbezüge, die einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dienen, ist § 15 Abs. 4 UStG analog anzuwenden.

2. Berechnung der Konzessionsabgabe eines Wasserversorgers

Ein Versorgungsunternehmen darf seiner Gemeinde durch die Zahlung einer Konzessionsabgabe nicht Vermögensvorteile zuwenden, die es

unter sonst gleichen Umständen einem fremden Dritten nicht gewährt hätte (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10.2.2010, 1 K 1292/06, Revision beim BFH anhängig: I R 1/11).

Strittig ist die steuerlich anzuerkennende Höhe einer Wasser-Konzessionsabgabe. Für die Höhe der Konzessionsabgabe ist dabei gemäß der Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbänden vom 4.3.1941 (KAE 1941) ein auf die Bemessungsgrundlage angewandter Prozentsatz maßgeblich. Dieser Prozentsatz richtet sich nach der Einwohnerzahl der versorgten Gemeinden. Das Versorgungsunternehmen berechnete die Konzessionsabgaben nach dem für Gemeinden mit einer Einwohnerzahl von 100 000 bis 500 000 geltenden Satz von 15 % und richtete sich für die Feststellung der Einwohnerzahl nach der vom Statistischen Landesamt für das Streitjahr festgestellte Einwohnerzahl von 101 910.

Nach Auffassung des Finanzgerichts komme es nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 4 KAE 1941 für die Bestimmung der Einwohnerzahl auf die Einwohnerzahl nach der Volkszählung von 1939 an. Daran anknüpfend sieht Abschnitt 32 Abs. 2 KStR 1990 in der für das Streitjahr 1994 geltenden Fassung vor, dass es auf das Ergebnis der Volkszählung auf den letzten vor dem Ende des Wirtschaftsjahres liegenden Stichtag ankommt. Nach der maßgebenden Volkszählung von 1987 jedoch habe die Einwohnerzahl unter 100 000 gelegen, sodass für die Konzessionsabgabe ein Prozentsatz von 12 % angewandt hätte werden müssen.

3. Direktvergabe im öffentlichen Personennahverkehr

Das Oberlandesgericht München hat entschieden, dass die von der Stadt Lindau beabsichtigte Direktvergabe an eine kommunale Stadtverkehrsgesellschaft unwirksam ist (Beschluss vom 22.6.2011, Verg 6/11).

Im Streitfall ging es um die Durchführung des örtlichen Omnibusverkehrs durch ein kommunales Unternehmen, das mittels Betrauungsaktes und ohne förmliches Vergabeverfahren die Verkehrsleistungen erbringen sollte.

Das OLG stellt zunächst fest, dass die Betrauungsanweisung weder als reine verwaltungsinterne Organisationsmaßnahme angesehen werden kann noch einen Verwaltungsakt darstelle, sondern vielmehr ein dem Vergaberecht unterfallender Vertrag vorliegt. Die Direktvergabe scheiterte im Streitfall daran, dass die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 2e VO EG Nr. 1370/07 nicht erfüllt sind, da die Stadt der Enkel-Verkehrsgesellschaft eingeräumt hatte, unbeschränkt Subunternehmer zu beschäfti-

gen. Der Meinung der Vorinstanz schlossen sich die Richter jedoch nicht an, die Vergabekammer Südbayern forderte, dass ein förmliches Vergabeverfahren durchzuführen wäre. Das OLG hat vielmehr der Stadt Lindau aufgegeben, bei der geplanten Direktvergabe die Anforderungen des Art. 5 Abs. 2e VO EG Nr. 1370/2007 durch entsprechende vertragliche Regelungen sicherzustellen. Die Durchführung eines förmlichen Vergabeverfahrens nach den Vorschriften der VOL/A müsse nicht zwangsläufig erfolgen, da die VO die Möglichkeit der Direktvergabe nach bestimmten Vorgaben erlaubt.

4. Zur Billigkeitskontrolle von Tarifierhöhungen beim Strompreis

Das OLG Stuttgart bestätigte im Tariffkundenbereich die Vereinbarung eines einseitigen Leistungsbestimmungsrechts gemäß § 315 BGB (sog. Billigkeitskontrolle) zwischen einem Stromversorger und dessen Kunden (Urteil vom 30.12.2010, 2 U 94/10).

Eine Stromversorgerin machte gegen einen Kunden für drei Jahresabrechnungszeiträume (2005 bis 2007) restliche Kaufpreisansprüche für Stromlieferungen geltend.

Zunächst hat das Gericht dargelegt, dass es sich bei dem strittigen Lieferverhältnis - der Kunde wurde zu einem Wahltarif beliefert - um ein Tarifkundenverhältnis handelt. Zwar wurde im vorliegenden Fall automatisch nach dem Prinzip der "Bestabrechnung" verfahren, dies führt aber nicht ohne weiteres dazu, dass ein Sondervertrag anzunehmen war. Aus Sicht des Kunden ist entscheidend, ob die Belieferung im Rahmen der allgemeinen Vertragsfreiheit oder im Rahmen der Versorgungspflicht zu öffentlich bekannt gemachten Preisen und Bedingungen, was hier der Fall war, durchgeführt wird. Aufgrund des unmittelbar anwendbaren § 4 Abs. 1, 2 AVBEitV stand der Versorgerin grundsätzlich das Recht zu einseitigen Tarifänderungen, und damit für die Preiserhöhungen zum 1.4.2005 und zum 1.4.2006, zu. Mit der Ersetzung des EnWG 1998 durch das EnWG 2005 und der AVBEitV durch die StromGKV änderte sich an der Abgrenzung zu Sondervertragskunden nichts. Demgemäß stand der Versorgerin zum 1.1.2007 das Recht auf einseitige Preisanpassung gemäß StromGKV ebenso zu.

Diese Preisanpassungen unterlagen jedoch einer gerichtlichen Billigkeitskontrolle nach § 315 BGB, die dazu führte, dass nur die vor der Erhöhung zum 1.4.2005 geltenden Preise in Rechnung gestellt werden konnten. Die Stromversorgerin traf die Darlegungs- und Beweislast: weder der Bezugskostenanstieg noch, ob ein solcher durch Kosteneinsparungen in anderen Bereichen kompensiert werden konnte, wurde hinreichend dargelegt.

5. Staatsdrittel zum Ausbau von Schienenkreuzungen kein Leistungsentgelt

Das nach § 13 Abs. 1 EKRg von einem Land an einen Schienennetzbetreiber gezahlte "Staatsdrittel" ist nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.12.2010 (V R 16/10) kein umsatzsteuerpflichtiges Entgelt.

Der Schienennetzbetreiber erneuerte in Zusammenarbeit mit verschiedenen Trägern der Straßenbaulast mehrere Bahnübergänge an Straßen, die Schienenwege kreuzen, um die Bahnübergänge an die erhöhte Streckengeschwindigkeiten anzupassen. Die kreuzungsbedingten Kosten wurden nach § 13 Abs. 1 des Gesetzes über Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen - Eisenbahnkreuzungsgesetz - (EKrG) zu je einem Drittel von der Betreiberin (erstes Kostendrittel), vom Straßenbaulastträger (zweites Kostendrittel) und vom Land (drittes Kostendrittel oder Staatsdrittel) getragen.

Nach Ansicht des Finanzgerichts als Vorinstanz handelt es sich bei dem Staatsdrittel um einen nicht umsatzsteuerbaren, so genannten echten Zuschuss und nicht um ein umsatzsteuerbares Entgelt für sonstige Leistungen. Dieser Ansicht schloss sich auch der BFH an. Zu Recht hatte das Finanzgericht dargelegt, dass aus § 1 Abs. 6 EKRg ein abgeleiteter Leistungsaustausch nur zwischen der Betreiberin und dem jeweiligen Träger der Straßenbaulast bestehen kann. Nicht beteiligt an diesem Gemeinschaftsverhältnis sind Bund oder Land, die nur Kostenträger nach § 13 EKRg sind. Aus der bloßen Kostentragungspflicht ergibt sich nicht, dass an den Kostentragungsverpflichteten eine Leistung erbracht wird, denn die Betreiberin hat gegenüber dem Land keine dem Land obliegende Aufgabe übernommen oder durchgeführt. Das Staatsdrittel kann auch nicht als Entgelt eines Dritten nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG beurteilt werden, denn die Zahlungen des Landes erfolgten - unter Berufung auf die Rechtsprechung des BVerfG - aufgrund einer bereits kraft Gesetzes bestehenden Kostentragungspflicht, die bereits eine Kostenentstehung bei den beiden Kreuzungsbeteiligten verhinderte.

6. Verlustabzug bei unterjähriger Anteilsübertragung

Entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung hat das Finanzgericht Münster (Urteil vom 30.11.2010, 9 K 1842/10 K, Revision beim BFH anhängig: I R 14/11) entschieden, dass das Verlustverrechnungsverbot des § 8c Abs. 1 KStG nicht für Gewinne des laufenden Wirtschaftsjahres, die bis zum Beteiligungserwerb angefallen sind, gilt.

Im Streitfall fand bei einer GmbH ein Gesellschafterwechsel von 50 % der Anteile statt. Damit lag gemäß § 8c Abs. 1 KStG ein so genannter schädlicher Beteiligungserwerb vor, da innerhalb von fünf Jahren mehr als 25 %, aber nicht mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an einen Erwerber über-

tragen wurden. Als Rechtsfolge sieht § 8c KStG vor, dass die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte anteilig, d.h. in Höhe von 50 % nicht mehr abziehbar sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 4.7.2008, BStBl I 2008, 736, Rz 31) gelte dies auch dann, wenn - wie im Streitfall - der schädliche Beteiligungserwerb während des laufenden Wirtschaftsjahres stattfindet; ein bis zum Beteiligungserwerb erzielter Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres kann nicht mit den noch nicht genutzten Verlusten verrechnet werden.

Der Verwaltungsauffassung hat der 9. Senat nun widersprochen: das Abzugsverbot erfasse nicht den Abzug eines zum Schluss des Vorjahres festgestellten verbleibenden Verlustvortrags von einem bis zum Zeitpunkt eines unterjährigen schädlichen Beteiligungserwerbs entstandenen Gewinns. Denn nach dem Gesetzeszweck sollten in früherer Zeit erwirtschaftete Verluste für das „neue wirtschaftliche Engagement“ unberücksichtigt bleiben. Im Streitfall aber werde der vorherige Verlustvortrag gerade nicht für das "neue", sondern noch für das "alte" wirtschaftliche Engagement genutzt.

7. Beratungspflicht der Bank vor Abschluss eines Zinssatz-Swap-Vertrages

Der Bundesgerichtshof hat entschieden, dass die beklagte Bank - hier die Deutsche Bank - Schadensersatz leisten muss, weil sie ihre Pflichten bei der Beratung über den Abschluss eines von ihr konstruierten Zinssatz-Swap-Vertrages (CMS Spread Ladder Swap-Vertrag) verletzt hat (Urteil vom 22.3.2011, XI ZR 33/10).

Die Bank muss nach Ansicht des XI. Zivilsenats des BGH bei der Anlageberatung vor der Abgabe einer Empfehlung die Risikobereitschaft des Anlegers erfragen, es sei denn, diese ist ihr aus einer langjährigen Geschäftsbeziehung oder dem bisherigen Anlageverhalten des Anlegers bereits bekannt. Die berufliche Qualifikation einer Mitarbeiterin des Anlegers als Diplom-Volkswirtin lässt für sich allein weder den Schluss auf deren Kenntnis von den spezifischen Risiken des CMS Spread Ladder Swap-Vertrags zu, noch kann allein aus etwaigen vorhandenen Vorkenntnissen auf die konkrete Risikobereitschaft des Anlegers geschlossen werden.

Im Streitfall hatte die Bank nicht über den negativen Marktwert des CMS aufgeklärt, den sie in die Formel zur Berechnung der variablen Zinszahlungspflicht des Anlegers einstrukturiert hat. Zwar muss eine Bank, die eigene Anlageprodukte empfiehlt, grundsätzlich nicht darüber aufklären, dass sie mit diesen Produkten Gewinne erzielt. Allerdings ist der bestehende Interessenskonflikt offenkundig, sodass auf ihn nicht gesondert hingewiesen werden muss, es sei denn, es treten besondere Umstände hinzu. Solche besonderen Umstände liegen jedoch bei dem hochkomplexen Anlageprodukt wie dem CMS Spread Ladder Swap-Vertrag vor, weil dessen Risikostruktur von der Bank bewusst zu Lasten des Anlegers gestaltet worden ist,

um unmittelbar im Zusammenhang mit dem Abschluss des Anlagegeschäfts das Risiko verkaufen zu können, das der Kunde aufgrund ihrer Beratungsleistung übernommen hat. Hierin sah der BGH die der Bank obliegenden besonderen Beratungspflichten als verletzt an.

8. Kurzhinweise

8.1. Umsatzsteueroption bei Zwischenvermietung eines Bürgersaals

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 25.2.2011, XI B 63/10)

Hat eine Stadt einen Bürgersaal an eine GmbH vermietet, die ihrerseits den Saal in der Folgezeit zur kurzfristigen Nutzung an Unternehmen, Vereine, Verbände, Parteien etc. vermietet, steht der Option der Stadt zur Steuerpflicht ihrer Vermietungsumsätze an die GmbH die Vorschrift des § 9 Abs. 2 UStG nicht entgegen, wenn die GmbH aus der maßgebenden Sicht eines Durchschnittsverbrauchers gegenüber den jeweiligen Endnutzern ein Leistungsbündel erbracht hat, das neben der reinen Grundstücksüberlassung weitere erhebliche prägende Leistungen der GmbH beinhaltet.

8.2. Abzinsung von Gesellschafterdarlehen nach geschätzter Restlaufzeit

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 5.1.2011, I B 118/10)

Es unterliegt keinem Zweifel, dass auch auf unbestimmte Zeit gewährte Gesellschafterdarlehen, die erst wenige Monate vor dem Bilanzstichtag gegeben wurden und die mit einer Frist von drei Monaten kündbar sind, abzuzinsen sind, wenn zum Bilanzstichtag aufgrund der tatsächlichen Umstände der Schluss gerechtfertigt ist, die Darlehen würden nicht gekündigt werden.

Die mutmaßliche restliche Laufzeit der Darlehen kann analog § 13 Abs. 2 BewG geschätzt werden, wenn für eine objektive Schätzung keine Anhaltspunkte vorliegen. Die handelsrechtliche Pflicht, eine Verbindlichkeit auszuweisen, hindert eine Abzinsung nicht.

8.3. Anschaffungskosten bei Errichtung eines Windkraftfonds

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 14.4.2011, IV R 15/09)

Aufwendungen eines in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG geführten Windkraftfonds für die Platzierungsgarantie, für die Prospekterstellung und -prüfung, für die Koordinierung/Baubetreuung und für die Eigenkapitalvermittlung sind in der Steuerbilanz der KG in voller Höhe als Anschaffungskosten zu behandeln, wenn sich die Kommanditisten aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligen.

8.4. Zur Abschreibung der Wirtschaftsgüter eines Windparks

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 14.4.2011, IV R 46/09)

Jede Windkraftanlage, die in einem Windpark betrieben wird, stellt mit dem dazugehörigen Transformator nebst der verbindenden Verkabelung ein zusammengesetztes Wirtschaftsgut dar. Daneben ist die Verkabelung von den Transformatoren bis zum Stromnetz des Energieversorgers zusammen mit der Übergabestation als weiteres zusammengesetztes Wirtschaftsgut zu behandeln, soweit dadurch mehrere Windkraftanlagen miteinander verbunden werden. Auch die Zuwegung stellt ein eigenständiges Wirtschaftsgut dar.

Alle Wirtschaftsgüter eines Windparks sind in Anlehnung an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Windkraftanlagen grundsätzlich über denselben Zeitraum abzuschreiben.

8.5. Anspruch eines Wettbewerbers auf Rückforderung rechtswidriger Beihilfen

(Bundesgerichtshof, Urteil vom 10.2.2011, I ZR 136/09)

Das beihilferechtliche Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV ist zugunsten der Wettbewerber des Beihilfeempfängers Schutzgesetz i.S. des § 823 Abs. 2 BGB.

Nimmt ein Wettbewerber den Beihilfegeber erfolgreich auf Rückforderung einer unter Verstoß gegen das Durchführungsverbot gewährten Beihilfe in Anspruch, so kann es dem Beihilfeempfänger versagt sein, sich auf eine inzwischen eingetretene Verjährung des Rückforderungsanspruchs zu berufen, wenn der Beihilfegeber aufgrund des von dem Wettbewerber erwirkten Urteils die Rückzahlung der Beihilfe begehrt.

§ 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV ist eine Marktverhaltensregelung i.S. des § 4 Nr. 11 UWG.

Kann die Rückforderung einer unter Verstoß gegen das Durchführungsverbot gewährten Beihilfe nicht nur nach allgemeinem Deliktsrecht, sondern auch wettbewerbsrechtlich begründet werden, findet die kurze Verjährung des § 11 UWG auf die Abwehr- und Schadensersatzansprüche aus § 823 Abs. 2 BGB in Verbindung mit Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV keine Anwendung.

8.6. Unberechtigter Steuerausweis nach § 14c UStG bei unvollständiger Rechnung

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 17.2.2011, V R 39/09)

Ein unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG setzt nicht voraus, dass die Rechnung alle in § 14 Abs. 4 UStG aufgezählten Pflichtangaben aufweist.

Die an den Rechnungsbegriff des § 15 Abs. 1 UStG und den des § 14c UStG zu stellenden Anforderungen sind nicht identisch.

Sonderfragen

1. IDW zur Bilanzierung von Bewertungseinheiten

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 10.6.2011 die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Bilanzierung von Bewertungseinheiten (IDW RS HFA 35) verabschiedet. Der Rechnungslegungsstandard erläutert die Voraussetzungen, unter denen Grundgeschäfte und Sicherungsinstrumente nach § 254 HGB zu Bewertungseinheiten zusammengefasst werden dürfen und wie Bewertungseinheiten in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden.

2. Leitfaden zum EEG-Einspeisemanagement

Die Bundesnetzagentur hat am 19.4.2011 ihren Leitfaden zum EEG-Einspeisemanagement veröffentlicht, der die Rangfolge, in der die Stromerzeuger auf Anforderung der Netzbetreiber gemäß

§ 11 EEG (Erneuerbare-Energien-Gesetz 2009) ihre Einspeiseleistung bei Netzüberlastungen vorübergehend reduzieren müssen, regelt.

Betroffen sind vom Einspeisemanagement Anlagen zur Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien, Kraft-Wärme-Kopplung oder Grubengas mit einer Leistung von über 100 kW. Voraussetzung ist, dass andernfalls die Kapazität im jeweiligen Netzbereich durch diesen Strom überlastet wäre und dass die Netzbetreiber sichergestellt haben, die größtmögliche Strommenge aus erneuerbaren Energien und aus Kraft-Wärme-Kopplung abzunehmen. Zunächst müssen jedoch immer die Daten über die Ist-Einspeisung in der jeweiligen Netzregion abgerufen worden sein und vorrangige Maßnahmen ergriffen werden, insbesondere gegenüber den konventionellen Kraftwerken.

Können Anlagenbetreiber aufgrund des EEG-Einspeisemanagements vorübergehend weniger Strom aus erneuerbaren Energien oder aus Kraft-Wärme-Kopplung einspeisen, müssen Netzbetreiber Entschädigungen zahlen. Ist keine

Vereinbarung getroffen, so sind die entgangenen Vergütungen zuzüglich entgangener Wärmeerlöse und abzüglich der ersparten Aufwendungen zu leisten. Hinweise zur Berechnung dieser Entschädigungen sowie zu deren Berücksichtigung bei den Netzentgelten sind im Leitfaden enthalten.

3. Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab dem 1.1.2011, § 15 Abs. 1b UStG

(BMF-Schreiben vom 22.6.2011, IV D 2 - S 7303-b/10/10001:001)

Durch Art. 4 Nr. 3, 9 und 10 des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8.12.2010 (BGBl. I S. 1768) ist der Vorsteuerabzug für Grundstücke neu geregelt worden, die der Unternehmer sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals nutzt (teilunternehmerisch genutzte Grundstücke). Die Ergänzungen in § 3 Abs. 9a Nr. 1, § 15 Abs. 4 und § 15a Abs. 8 UStG, sowie die neu eingefügten § 15 Abs. 1b und § 15a Abs. 6a UStG sind am 1.1.2011 in Kraft getreten.

Das Bundesministerium der Finanzen hat hierzu am 22.6.2011 ein umfangreiches BMF-Schreiben herausgegeben.

4. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG); Konsequenzen der BFH-Urteile vom 22.4.2010 - V R 9/09 - und vom 1.12.2010 - XI R 43/08 -

(BMF-Schreiben vom 5.7.2011, IV D 2 - S 7105/10/10001)

Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen.

Mit Urteilen vom 22.4.2010 - V R 9/09 - und vom 1.12.2010 - XI R 43/08 - hat der BFH entschieden, dass eine finanzielle Eingliederung sowohl bei einer Kapital- als auch bei einer Personengesellschaft als Organträger eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Kapital- oder Personengesellschaft an der Organgesellschaft voraussetzt. Deshalb reicht es auch für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht aus, dass letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist. Das

Fehlen einer eigenen mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung der Gesellschaft kann nicht durch einen Beherrschungsvertrag und Gewinnabführungsvertrag ersetzt werden.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird Abschnitt 2.8 Abs. 5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1.10.2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 29.6.2011 - I V D 2 - S 7234/07/10001 - geändert worden ist, wie folgt gefasst:

"Finanzielle Eingliederung

(5) Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen, ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 % beträgt, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für die Beschlussfassung in der Organgesellschaft erforderlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 1.12.2010, XI R 43/08). Eine finanzielle Eingliederung setzt eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft voraus. Es ist ausreichend, wenn die finanzielle Eingliederung mittelbar über eine unternehmerisch oder nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft des Organträgers erfolgt. Eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft wird dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises. Ist eine Kapital- oder Personengesellschaft nicht selbst an der Organgesellschaft beteiligt, reicht es für die finanzielle Eingliederung nicht aus, dass nur ein oder mehrere Gesellschafter auch mit Stimmenmehrheit an der Organgesellschaft beteiligt sind (vgl. BFH-Urteile vom 2.8.1979, V R 111/77, BStBl 1980 II S. 20, vom 22.4.2010, V R 9/09 und vom 1.12.2010, XI R 43/08, a.a.O.). In diesem Fall ist keine der beiden Gesellschaften in das Gefüge des anderen Unternehmens eingeordnet, sondern es handelt sich vielmehr um gleich geordnete Schwestergesellschaften. Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligung eines Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft ertragsteuerlich zu dessen Sonderbetriebsvermögen bei einer Personengesellschaft gehört. Das Fehlen einer eigenen unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung der Gesellschaft kann nicht durch einen Beherrschungsvertrag und Gewinnabführungsvertrag ersetzt werden (BFH-Urteil vom 1.12.2010, XI R 43/08, a.a.O.)."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für die Zurechnung von vor dem 1.1.2012 ausgeführten Umsätzen wird es nicht beanstandet, wenn die am vermeintlichen Organkreis beteiligten Unternehmer unter Berufung auf Abschnitt 2.8 Abs. 5 UStAE in der am 4.7.2011 geltenden Fassung übereinstimmend eine finanzielle Eingliederung annehmen.

5. Steuerliche Gewinnermittlung; Bilanzsteuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei der Übernahme von schuldrechtlichen Verpflichtungen

(BMF-Schreiben vom 24.6.2011, IV C 6 - S 2137/0-03)

Zur Anwendung der bilanzsteuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bei der Übernahme von schuldrechtlichen Verpflichtungen wird nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

1 Verpflichtungen können entweder im Wege einer Schuldübernahme nach den §§ 414 ff. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) oder durch Übernahme der mit der Verpflichtung verbundenen Lasten (Schuldfreistellung) übernommen werden.

1. Schuldübernahme nach §§ 414 ff. BGB

2 Eine Schuld kann von einem Dritten durch Vertrag mit dem Gläubiger in der Weise übernommen werden, dass der Dritte an die Stelle des bisherigen Schuldners tritt (§§ 414 ff. BGB). Verpflichtungen können einzeln, im Rahmen einer entgeltlichen Betriebsübertragung nach § 613a BGB oder durch Ankauf aller Aktiva und Passiva eines Unternehmens (sog. Assel Deal) übertragen werden.

3 Der Erwerber eines Betriebes hat die übernommenen Wirtschaftsgüter nach § 6 Absatz 1 Nummer 7 EStG mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind Anschaffungsvorgänge erfolgsneutral zu behandeln. Das gilt auch für übernommene Verpflichtungen. In der für die Besteuerung maßgebenden Schlussbilanz des Erwerbers kommt der handelsrechtliche Grundsatz der Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen jedoch nur insoweit zur Anwendung, als keine steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte bestehen; die Regelungen in § 5 Absatz 2a bis 4b, Absatz 5 Satz 1 Nummer 2, § 6 Absatz 1 Nummer 3, 3a und § 6a EStG sind zu beachten.

4 In der ersten für die Besteuerung maßgebenden Schlussbilanz nach Übernahme von Verpflichtungen führt die Anwendung der in Randnummer 3 genannten Vorschriften regelmäßig zu Gewinnen. Das handelsrechtliche Realisationsprinzip gemäß § 252 Absatz 1 Nummer 4 zweiter Teilsatz HGB kommt wegen der bilanzsteuerrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte nicht zur Anwendung (vgl. hierzu auch Urteil des Bundesfinanzhofes - BFH - vom 27.1.2010, BStBl II S. 478, wonach das einen Gewinn verursachende Abzinsungsgebot für Verbindlichkeiten nach § 6 Absatz 1 Nummer 3 EStG nicht zu beanstanden ist).

5 Beispiel 1

A veräußert seinen Betrieb mit allen Vermögensgegenständen, Schulden und Verträgen an B. Die steuerliche Abschlussbilanz stellt sich wie folgt dar:

Steuerbilanz A

Aktiva		Passiva	
Grundstück	200 000 €	Darlehen	40 000 €
		Kapital	160 000 €

Die stillen Reserven des unbebauten betrieblichen Grundstücks betragen 100 000 €. Das betriebliche Darlehen mit einem Nennwert von 50 000 € ist unverzinslich und wurde zutreffend mit dem abgezinsten Wert von 40 000 € passiviert (§ 6 Absatz 1 Nummer 3 EStG). Nicht ausgewiesen wurde wegen § 5 Absatz 4a EStG der drohende Verlust aus einem für den Betrieb nutzlosen Mietvertrag in Höhe der noch zu zahlenden Mieten (100 000 €).

B hat den Mietvertrag mit Zustimmung des Vermieters übernommen. Da in dem Mietverhältnis eine Belastung zu sehen ist, weil der künftigen Zahlungsverpflichtung kein entsprechender künftiger Vorteil gegenübersteht und daher insoweit ein Verlust droht, haben A und B die Mietzahlungsverpflichtung wie die übernommene Darlehensverbindlichkeit kaufpreismindernd berücksichtigt.

Der Veräußerungspreis, den B mit privaten Mitteln bezahlt, wurde zutreffend wie folgt ermittelt:

Grundstück (Buchwert + stille Reserven):	300 000 €
abzgl. übernommene Schuld (Darlehen):	- 50 000 €
abzgl. Drohverlust (noch zu zahlende Mieten):	- 100 000 €
Veräußerungspreis (Zahlung B an A):	150 000 €

Für B ergibt sich folgende handels- und steuerrechtliche Eröffnungsbilanz (Ansatz der Anschaffungskosten):

Eröffnungsbilanz B

Aktiva		Passiva	
Grundstück	300 000 €	drohender Verlust (Mietzahlungen)	100 000 €
		Darlehen	50 000 €
		Kapital (Einlage)	150 000 €

In der für die Besteuerung maßgebenden Schlussbilanz sind jedoch die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorbehalte zu beachten.

Die übernommene Mietzahlungsverpflichtung des B gegenüber dem Vermieter ist keine (gewisse) Verbindlichkeit, da die künftigen Mieten am Bilanzstichtag noch nicht entstanden sind. Auch scheidet die Bildung einer Rückstellung aus, da es sich um ein (übernommenes) schwebendes Geschäft handelt und somit keine Rückstellung passiviert werden kann (ein Erfüllungsrückstand liegt nicht vor). Aufgrund des schwebenden Geschäftes kommt handelsrechtlich nur - wie beim Veräußerer A - eine Drohverlustrückstellung in Betracht. Ein solcher Ansatz scheidet jedoch steuerlich aus (§ 5 Absatz 4a EStG). Auch andere steuerliche Bilanzposten sind nicht zulässig. Folglich ist die in der Eröffnungsbilanz ausgewiesene Drohverlustrückstellung wegen der Mietzahlungsverpflichtung (gewinnerhöhend) aufzulösen. Das unverzinsliche Darlehen ist - wie bei A - gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 3 EStG mit dem abgezinsten Wert anzusetzen. Das Grundstück ist mit den Anschaffungskosten zu aktivieren.

Die steuerliche Schlussbilanz des B stellt sich wie folgt dar (auf die Berücksichtigung der verkürzten Restlaufzeit des Darlehens bei der Abzinsung wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet):

Aktiva		Passiva	
Grundstück	300 000 €	Darlehen	40 000 €
		Kapital	
		Anfangsbestand	0 €
		+ Einlage	150 000 €
		+ Gewinn Auflösung	
		- Drohverlust	100 000 €
		+ Gewinn	
		- Abzinsung	10 000 €
			260 000 €

Der Veräußerungsverlust i.S.d. § 16 EStG des A ermittelt sich wie folgt:

Veräußerungspreis (Zahlung B)	150 000 €
abzgl. Buchwert Grundstück:	- 200 000 €
zuzgl. Passivposten übertragenes Darlehen:	+ 40 000 €
	- 10 000 €

Bei einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung werden im Ergebnis die stillen Reserven besteuert (hier: 100 000 € des Grundstücks). Abzuziehen sind die "negativen" stillen Reserven (hier: 10 000 € Abzinsung Darlehen und 100 000 € Drohverlust). Wären das Darlehen mit dem Nennwert und der drohende Verlust passiviert worden, bestünden insoweit keine stillen Lasten, die den Gewinn aus den veräußerten Aktiva mindern könnten. Der Veräußerungsgewinn würde dann 100 000 € betragen.

2. Übernahme der mit einer Verpflichtung verbundenen Lasten (Schuldfreistellung)

6 Wird im Rahmen eines Übertragungsvorgangs eine Verpflichtung nicht übertragen, d.h. das bisherige Vertragsverhältnis zwischen dem Verkäufer und dem Gläubiger der Verpflichtung besteht unverändert fort, und verpflichtet sich der Übernehmer, den Veräußerer von den künftigen Leistungspflichten freizustellen, begründet dieser Vorgang ein neues Schuldverhältnis, das in der Bilanz des Freistellungsverpflichteten als gewisse oder ungewisse Verbindlichkeit auszuweisen ist (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 16.12.2009). Der Freistellungsberechtigte hat eine entsprechende Forderung zu aktivieren.

7 Werden die Lasten aus Versorgungsverpflichtungen im Sinne von § 6a EStG übernommen, sind die Regelungen des BMF-Schreibens vom 16.12.2005 (BStBl I S. 1052) zum sog. Schuldbeitritt entsprechend anzuwenden.

8 Beispiel 2

Wie Beispiel 1, jedoch wird der Mietvertrag nicht übertragen, sondern B verpflichtet sich, A von der gegenüber dem Vermieter weiter bestehenden Zahlungsverpflichtung freizustellen (Erstattung der Mieten).

B müsste an A für die übernommenen Wirtschaftsgüter abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Schulden 300 000 € - 50 000 € = 250 000 € zahlen, da der Mietvertrag nicht übernommen wurde. Die Vertragsparteien haben jedoch die Freistellung des A von den Mietzahlungen vereinbart (B erstattet dem A die künftigen Mieten in Höhe von 100 000 €). B zahlt daher an A lediglich einen Kaufpreis in Höhe von 150 000 €. Die Freistellungsverpflichtung ist bilanziell auszuweisen. Zu passivieren ist eine (gewisse) Verbindlichkeit, da die zu übernehmenden Mietzahlungen feststehen.

A hat den Freistellungsanspruch gewinnerhöhend zu aktivieren. Nach der Übertragung des Grundstücks und des Darlehens ergibt sich folgende Steuerbilanz (der Verkaufserlös wurde dem betrieblichen Bankkonto gutgeschrieben):

Aktiva		Passiva	
Bank	150 000 €	Kapital	
Freistellungsanspruch	100 000 €	Anfangsbestand	160 000 €
		+ Gewinn Grundstücksverkauf	100 000 €
		- Verlust	
		- Abzinsung	10 000 €
			250 000 €

In den Folgejahren ist der Freistellungsanspruch rätterlich in Höhe der von B erstatteten Mieten gewinnmindernd aufzulösen; die Erstattungen sind gleichzeitig Betriebseinnahmen (im Ergebnis somit keine Gewinnauswirkungen). Die von A weiterhin an den Vermieter gezahlten Mieten sind Betriebsausgaben, wodurch sich der (nicht passivierte) drohende Verlust entsprechend vermindert.

Für B ergibt sich im Übertragungsjahr folgende Steuerbilanz (auf die Abzinsung der Freistellungsverbindlichkeit und die Berücksichtigung der verkürzten Restlaufzeit bei der Abzinsung des Darlehens wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet):

Aktiva		Passiva	
Grundstück	300 000 €	Freistellungsverbindlichkeit	100 000 €
		Darlehen	40 000 €
		Kapital	
		Anfangsbestand	0 €
		+ Einlage	150 000 €
		+ Gewinn	
		- Abzinsung	10 000 €
			160 000 €

Die Freistellungsverbindlichkeit ist in den Folgejahren in Höhe der an A gezahlten Mieten gewinnneutral aufzulösen.

9 Die Randnummern 1 bis 8 sind in allen offenen Fällen anzuwenden und gelten unabhängig davon, in welchem Zusammenhang eine Übertragung erfolgt. So ist es bilanzsteuerrechtlich unerheblich, ob eine Verpflichtung einzeln, im Rahmen eines entgeltlichen Betriebsübergangs nach § 613a BGB, bei einem Kauf aller Aktiva und Passiva eines Unternehmens (sog. Asset Deal) oder bei einer Übertragung nach § 123 Umwandlungsgesetz (UmwG) erfolgt. In allen Fällen bleiben die bilanzsteuerrechtlichen Ansatz und Bewertungsvorbehalte weiter maßgebend.