

# 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 2010

## Gesetzgebung

### 1. Rückstellungsabzinsungsverordnung in Kraft getreten

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) wurde die verpflichtende Abzinsung von Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr eingeführt (§ 253 Abs. 2 HGB). Die Deutsche Bundesbank ermittelt dazu für die Restlaufzeiten von einem Jahr bis zu 50 Jahren den durchschnittlichen Marktzinssatz und gibt die monatlich berechneten Zinssätze mit verbindlicher Wirkung bekannt.

Die vom BMJ erlassene Verordnung über die Ermittlung und Bekanntgabe der Sätze zur Abzinsung von Rückstellungen (RückAbzinsV) wurde am 25.11.2009 im Bundesgesetzblatt (BGBl I 2009, 3790) verkündet und trat am darauffolgenden Tag in Kraft.

### 2. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie weiterer steuerrechtlicher Regelungen

Nach dem Referentenentwurf des Bundesministeriums für Finanzen vom 17.11.2009 sollen insbesondere die im Jahr 2009 ergangenen Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs, die Konsequenzen für das nationale deutsche Steuerrecht haben, umgesetzt werden. Dies betrifft vor allem folgende wesentliche Änderungen:

- Gewährung der Altersvorsorgezulage ("Riester") unabhängig vom steuerrechtlichen Status der jeweiligen Person;
- Ausweitung der degressiven Abschreibung auf Gebäude im EU- und EWR-Ausland;
- Abziehbarkeit von Spenden an Einrichtungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU ansässig und dort als gemeinnützig anerkannt sind;

- Umsatzsteuerbefreiung für Post-Universaldienstleistungen im Bereich der Grundversorgung;
- Regelung zur steuerlichen Förderung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen, die durch Entgeltumwandlung finanziert werden.

### 3. Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Altersteilzeitgesetzes

Die Fraktion der SPD hat mit der BT-Drucksache 17/20 vom 10.11.2009 einen Gesetzentwurf zur Verlängerung der Förderung der Altersteilzeit eingebracht: Nach dem Willen der SPD soll die Förderung der Altersteilzeit durch die Bundesagentur für Arbeit um fünf Jahre bis Ende 2014 verlängert werden, wobei nur noch solche Betriebe durch die Bundesagentur gefördert werden, die den in Folge der Altersteilzeit frei gewordenen Arbeitsplatz mit einem Arbeitnehmer nach Abschluss der Ausbildung oder - in Kleinbetrieben - mit einem Auszubildenden wiederbesetzen. Die bisherige Förderung bei einer Wiederbesetzung mit einem Arbeitslosen ist nicht mehr vorgesehen.

### 4. Sondergutachten der Monopolkommission: Strom und Gas 2009 - Energiemärkte im Spannungsfeld von Politik und Wettbewerb

Die Bundesregierung hat am 15.9.2009 als Unterrichtung das vorgenannte Sondergutachten gemäß § 62 EnWG (BT-Drucksache 16/14060) vorgelegt. Die Monopolkommission nimmt darin zum Stand und zur absehbaren Entwicklung des Wettbewerbs Stellung und beurteilt die Frage, ob funktionsfähiger Wettbewerb auf den Märkten der leitungsgebundenen Versorgung mit Elektrizität und Gas in der Bundesrepublik Deutschland besteht.

## Rechtsprechung

### 1. Organträgereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

In seinem Urteil vom 20.8.2009 (V R 30/06) bestätigte der BFH, dass eine Körperschaft des öffentlichen Rechts bei Vorliegen der finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung Organträger im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft sein kann.

Eine Flussgenossenschaft (Körperschaft des öffentlichen Rechts) war mit 51 % an der X-GmbH beteiligt, die mit dem Betrieb einer von der T-GmbH gepachteten Trocknungsanlage unternehmerisch tätig war. An der T-GmbH war die Flussgenossenschaft zu 80 % beteiligt. Fraglich war u.a., ob die X-GmbH Anzahlungen von der Flussgenossenschaft zu versteuern hat und ob beide eine umsatzsteuerliche Organschaft bilden.

Der BFH hat seine Urteilsbegründung in folgende Leitsätze zusammengefasst: Bei richtlinienkonformer Auslegung nach Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 KStG, wenn sie Leistungen gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage unter den gleichen Bedingungen wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer erbringt. Die organisatorische Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann sich daraus ergeben, dass die Geschäftsführer der Organgesellschaft leitende Mitarbeiter des Organträgers sind. Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG muss eine Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen des Organträgers und der Organgesellschaft bestehen. Stellt der Organträger für eine von der Organgesellschaft bezogene Leistung unentgeltlich Material bei, reicht dies zur Begründung der wirtschaftlichen Eingliederung nicht aus. Die wirtschaftliche Eingliederung kann sich auch aus einer Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften ergeben. Ist die wirtschaftliche Eingliederung zu bejahen, sind Leistungen der Organgesellschaft an den Organträger auch dann als sog. Innenleistungen nicht steuerbar, wenn der Organträger die Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke verwendet.

### 2. Minderung der Herstellungskosten eines Altenpflegeheims durch Baukostenzuschüsse

Als Baukostenzuschuss erhaltene öffentliche Finanzierungshilfen mindern nach Ansicht des BFH (Urteil vom 14.7.2009, IX R 7/08) die Herstellungskosten eines Altenpflegeheims. Damit bestätigt das Urteil die ständige Rechtsprechung, die nur dann von Einnahmen i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgeht, wenn der Zuschuss die Gebrauchs-

oder Nutzungsüberlassung des Grundstücks abgelten soll.

In den Jahren 1993 bis 1997 wurden umfangreiche Neubau-, Umbau-, Sanierungs- und Modernisierungsmaßnahmen an einem Altenpflegeheim durchgeführt. Auf der Grundlage des Art. 52 PflegeVG sowie der Richtlinie über die Gewährung von Zuwendungen zu Investitionsmaßnahmen im Rahmen des Investitionsprogramms Pflege des Landes Brandenburg wurden Baukostenzuschüsse bewilligt sowohl seitens des Landes Brandenburg als auch durch die Stadt. Da die Mittel vornehmlich gewährt wurden, um Pflegeeinrichtungen im Beitrittsgebiet erst zu schaffen, waren die Zuschüsse auf die Nutzungsdauer der damit errichteten Gebäude zu verteilen; die Zweckbindung war auf 30 Jahre angelegt.

Die Finanzverwaltung räumt in betrieblichen Bereichen dem Steuerpflichtigen zwar ein Wahlrecht ein, den Zuschuss als Betriebseinnahme oder erfolgsneutral durch Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu behandeln, allerdings divergiert in diesem Fall die Rechtsprechung. Der I. Senat des BFH geht von Betriebseinnahmen aus und erkennt das Wahlrecht an, der IV. und der hier entscheidende IX. Senat sehen keine Rechtsgrundlage für das Wahlrecht.

### 3. Verlustübernahme durch die öffentliche Hand als umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch

Der Bundesfinanzhof hatte in seinem Urteil vom 18.6.2009 über die umsatzsteuerrechtliche Einstufung von Verlustausgleichszahlungen (echter oder unechter steuerbarer Zuschuss) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an ihre Betreibergesellschaft zu entscheiden.

Basierend auf einem Geschäftsbesorgungsvertrag mit einer Stadt, die neben einer Gemeinde zu 75 % an einer GmbH beteiligt war, übernahm die GmbH die Bewirtschaftung des Schwimmbads, des Tierparks und zweier Sportplätze. Diese Einrichtungen waren bis dahin von der Stadt in Eigenregie betrieben worden. Neben der Erbringung entgeltlicher Leistungen im Bereich des Winterdienstes übernahm die Stadt die Verpflichtung, die Verluste, die nach Verrechnung mit den Einnahmen verblieben, der GmbH zu erstatten (Ausgleichszahlungen).

Nach Ansicht des BFH kann es sich bei den Ausgleichszahlungen der Stadt, welche als Verlustausgleich mit dem Betrieb der übernommenen Einrichtungen (Tierpark, Schwimmbad und Sportplatz) verbunden sind, entweder um Entgelte der Stadt nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die gegenüber den Nutzern der Einrichtungen erbrachten Leistungen oder um Entgelte für eine gegenüber der Stadt ausgeführte Betriebsführungsleistung handeln.

Im Streitfall waren die Kriterien für die Zuordnung als so genannte echte (nichtsteuerbare) Zuschüsse nicht erfüllt, da die Zahlungen nicht z.B. aus struktur- oder allgemeinpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen erfolgt sind und auch nicht lediglich dazu dienen, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein zu fördern.

Darüber hinaus bestätigte der BFH die Auffassung der Vorinstanz, dass zwischen der Stadt und der GmbH keine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG mangels fehlender wirtschaftlicher Eingliederung bestand. Zwar hat die Mehrheitsgesellschafterin gegenüber seiner Tochtergesellschaft entgeltliche Leistungen erbracht, jedoch kommt dieser eine mehr als nur unwesentliche Bedeutung zu.

#### 4. Zur Wirksamkeit eines körperschaftsteuerlichen Organschaftsvertrags

Im Rahmen der Überprüfung der körperschaftsteuerlichen Voraussetzungen zur Wirksamkeit des Organschaftsvertrags bejahte der BFH die Frage, ob das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr einer GmbH bereits mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Vor-GmbH beginnt.

Grundsätzlich muss ein Gewinnabführungsvertrag nach den §§ 17, 14 Nr. 4 KStG der für die Streitjahre 1997 und 1998 gültigen Fassung bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, für das § 14 Satz 1 KStG erstmals angewendet werden soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres zivilrechtlich wirksam werden. Im Streitfall wurde der Gewinnabführungsvertrag erstmals im (Rumpf-)Wirtschaftsjahr 1996 angewendet, während der Vertrag erst mit dessen Eintragung in das Handelsregister der Organgesellschaft im Jahr 1998 zivilrechtlich wirksam wurde, also nicht schon bis zum Ende des der erstmaligen Anwendung folgenden Wirtschaftsjahres 1997.

Ergänzend dazu führte der BFH aus, dass die geforderte fünfjährige Mindestlaufzeit dann nicht mehr zu erreichen war, wenn man von der Wirksamkeit des Vertrags ab dem Jahr 1998 ausgeht. Der Vertrag war erstmals auf das (Rumpf-)Wirtschaftsjahr 1996 anzuwenden und hatte nach der konkreten Vereinbarung (Abschluss auf fünf Jahre ab dem Wirtschaftsjahr 1996) nur eine Laufzeit bis einschließlich dem Wirtschaftsjahr 2000. Selbst wenn man den Vertrag steuerlich bereits für das Wirtschaftsjahr 1997 anerkennen würde, weil der Vertrag bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres 1998 wirksam geworden ist, könne die fünfjährige Mindestlaufzeit nicht erreicht werden.

## 5. Kurzhinweise

### 5.1. *Salix-Folgeentscheidung: umsatzsteuerbare Grundstücksverwaltung durch öffentliche Einrichtung*

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 20.8.2009, V R 70/05; Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 4.6.2009, C-102/08, siehe TREUBERATER August 2009 S. 3163)

Die Bundesrepublik Deutschland kann Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG von der Steuer befreit sind (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken), nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabschnitt 4 der Richtlinie 77/388/EWG als Tätigkeiten "behandeln", die diesen juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

### 5.2. *Aktionärsvereinbarung über Change-of-Control-Klausel: BGB-Innengesellschaft*

(Bundesgerichtshof, Beschluss vom 21.9.2009, II ZR 250/07)

Eine Aktionärsvereinbarung, deren wesentlicher Zweck darin besteht, die Gesellschafter durch die Vinkulierung von Namensaktien zu binden und auch das nur mittelbare Eindringen unerwünschter Dritter in den Aktionärskreis zu verhindern, ist eine BGB-Innengesellschaft.

Die Regeln über die fehlerhafte Gesellschaft finden nicht allein auf Gesellschaften mit einem Gesamthandsvermögen Anwendung, sie gelten deswegen auch für eine BGB-Innengesellschaft. Eine unwirksame, bis dahin nicht vollzogene BGB-Gesellschaft wird nicht dadurch vollzogen, dass ihr weitere Interessenten beitreten.

### 5.3. *Nichtbesteuerung der Unternehmen der öffentlichen Hand in Irland gemeinschaftsrechtswidrig*

(EuGH, Urteil vom 16.7.2009, C-554/0, Kommission/Irland)

Irland hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus den Art. 2, 9 und 13 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verstoßen,

- dass es im nationalen Recht keine allgemeine Vorschrift vorgesehen hat, nach der wirtschaftliche Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, soweit diese nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt handeln, der Mehrwertsteuer unterliegen,

- dass es im nationalen Recht weder eine allgemeine Vorschrift vorgesehen hat, nach der die in Ausübung öffentlicher Gewalt handelnden Einrichtungen des öffentlichen Rechts der Mehrwertsteuer unterliegen, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte, noch ein Kriterium, um das insoweit bestehende Ermessen des Finanzministers einzugrenzen, und
- dass es im nationalen Recht keine allgemeine Vorschrift vorgesehen hat, wonach Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die in Anhang I der Richtlinie 2006/112 aufgeführte Tätigkeiten ausüben, der Mehrwertsteuer unterliegen, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

#### 5.4. Verkabelung und Wartungswege eines Windparks sind selbstständige Wirtschaftsgüter

*(Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 30.9.2009, K 134/08)*

Die Verkabelung und Zuwegung eines Windparks sind selbstständig bewertbare Wirtschaftsgüter. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Verkabelung und der Zuwegung beträgt in Anlehnung an die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Windkraftanlage 16 Jahre.

## Sonderfragen

### 1. Aufteilung des einheitlichen Kaufpreises für ein vom Veräußerer zu modernisierendes und sanierendes Objekt

*(OFD Münster, Verfügung vom 14.8.2009 S 1988 - 100 - St 11 - 33)*

Die Verwaltung hat sich auf Bundesebene mit der Frage befasst, ob anhängigen Einspruchsverfahren zur Kaufpreisaufteilung in Modernisierungsfällen unter Berücksichtigung der vom Finanzgericht Thüringen in dem rechtskräftigen Urteil vom 20.2.2008 - III 740/05 aufgestellten Grundsätze abzuhelfen ist. Das Finanzgericht Thüringen vertrat in diesem und weiteren Urteilen die Auffassung, dass nur dann nennenswerte Zweifel an der Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag bestehen, wenn der Grund und Boden und/oder die Altbausubstanz deutlich unter dem Einstandswert (Anschaffungskosten einschließlich Anschaffungsnebenkosten) veräußert wurden.

Nach Verwaltungsansicht ist der Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag nur zu folgen, wenn der Bau-träger bzw. Initiator im Rahmen der Kaufpreisaufteilung für den Grund und Boden den Bodenrichtwert oder einen höheren Wert angesetzt hat.

An dem Grundsatz der Aufteilung des Kaufpreises nach dem Verhältnis der Verkehrswerte soll darüber hinaus festgehalten werden. Das bedeutet, dass eine vom Kaufvertrag abweichende Kaufpreisaufteilung in den Fällen vorzunehmen ist, in denen der Grund und Boden nicht unwesentlich unter dem Bodenrichtwert und/oder die Altbausubstanz unter dem Einstandswert veräußert wird.

Diese Regelung gilt aufgrund der gleich lautenden gesetzlichen Regelungen auch in den Fällen der Kaufpreisaufteilung nach den §§ 3 und 3a InvZulG 1999 sowie nach den §§ 7h, 7i, 10f EStG.

### 2. Anpassung der Netzentgelte (Strom) bei Steigerung der vorgelagerten Netzkosten

*(Mitteilung der Bundesnetzagentur: symmetrische Anwendung des Regulierungskontos gemäß § 5 Abs. 3 ARegV)*

In den Fällen, in denen die Kostensteigerung für das vorgelagerte Stromnetz mehr als 5 % der zugestanden Erlöse ausmacht, hält es die Bundesnetzagentur für zulässig, die Entgelte zum 1.1.2010 in Höhe der gesamten Kostensteigerung nach Maßgabe des § 17 ARegV anzupassen.

Die Beschlusskammer 8 beabsichtigt in Analogie zur Regelung des § 5 Abs. 3 ARegV, den vorzeitigen Abbau des Regulierungskontos zum 1.1.2010 unter bestimmten Bedingungen zuzulassen. Allerdings wird diese Möglichkeit der Anpassung nur für die Steigerung der vorgelagerten Netzkosten gewährt und nicht für weitere Positionen wie z.B. vermiedene Netzentgelte. Die tatsächlichen Kosten des vorgelagerten Netzes dürften jedoch zum Zeitpunkt der Entgeltermittlung für 2010 noch nicht abschließend bekannt sein, sodass in diesen Fällen die Bundesnetzagentur eine sachgerechte Schätzung zulässt. Der gemäß § 5 Abs. 2 ARegV bei der Ermittlung des Betrags der Kostensteigerung zustehende Zins darf mit berücksichtigt werden.

Machen Netzbetreiber in der Zuständigkeit der Bundesnetzagentur von dieser Regelung Gebrauch, so müssen sie dies spätestens bis zum 30.6.2010 unter Angabe der angewandten Berechnungen und der eingetretenen Kostensteigerungen bei der Bundesnetzagentur anzeigen.



### 3. Umsatzsteuerliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen - Erörterung von Zweifelsfragen

(Bezug: BMF-Schreiben vom 7.4.2009 - IV B 8 - S 7100/07/10024, TREUBERATER Juni 2009, S. 3149f.; BMF-Schreiben vom 1.9.2009 - IV B 8 - S 7100/07/10024)

Das Bundesministerium der Finanzen hat sich in Bezug auf Zweifelsfragen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Wasseranschlussbeiträgen geäußert und insbesondere klargestellt, dass das vorgenannte BMF-Schreiben nicht auf Leistungen anderer Unternehmer, die nicht durch eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft mit dem Wasserversorgungsunternehmen verbunden sind (z.B. zertifizierte Handwerksbetriebe) Anwendung findet. Bedenken äußert das BMF auch bezüglich der Einbeziehung von Unternehmen, die lediglich Wasserversorgungsnetze betreiben. Bei Leistungen, die die Errichtung bzw. den Erhalt des öffentlichen Wasserverteilungsnetzes einschließlich der Erstellung von Hausanschlüssen durch Netzbetreiber unmittelbar gegenüber Endkunden betreffen, bleibt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Leistungen, die bis zum 31.12.2009 ausgeführt werden, bis zur endgültigen Klärung der Frage, unbeanstandet.

Leistungen eines Wasserversorgers zur Herstellung und Unterhaltung eines Wasserverteilungsnetzes einschließlich der Hausanschlüsse, die im Rahmen eines Eigengeschäftsmodells, eines Kommissionsmodells oder eines Agenturmodells erbracht werden, unterliegen beim Wasserversorger dem Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes. Unbeachtlich ist dabei, ob das Wasserverteilungsnetz im Eigentum des Netzbetreibers steht oder vom Wasserversorger gepachtet ist.

### 4. Kommunaler Querverbund: Anwendungsfragen zu den Regelungen im JStG 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

(BMF-Schreiben vom 12.11.2009 - IV C 7 - S 2706/08/10004)

Durch das JStG 2009 wurden die Regelungen zum so genannten steuerlichen Querverbund bei der Besteuerung von wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand gesetzlich festgeschrieben. Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nimmt das vorgenannte BMF-Schreiben zu diesbezüglichen Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Zusammenfassung von BgA, der Einkommensermittlung eines BgA, der Sonderregelung zum Ausschluss einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 7 KStG), den Verlustnutzungen bei zusammengefassten BgA

(§ 8 Abs. 8 KStG), der Spartenrennung bei Eigengesellschaften (§ 8 Abs. 9 KStG), den Sonderregelungen bei Organschaftsgestaltungen, der Ermittlung des Gewerbeertrags bei Betrieben der öffentlichen Hand und Eigengesellschaften und der gewerbsteuerlichen Zusammenfassung von Betrieben der öffentlichen Hand ausführlich Stellung.

Für Rückfragen oder nähere Informationen zur Anwendung der Querverbundregelungen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

### 5. Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter von Organgesellschaften (§§ 14, 16 KStG) - BFH-Urteil vom 4.3.2009 - I R 1/08

(OFD Münster, Kurzinformation KSt Nr. 5/2009 vom 28.10.2009)

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung kann eine Ausgleichszahlung dergestalt bemessen werden, dass der Minderheitsgesellschafter zusätzlich neben einem Festbetrag eine variable - gewinnabhängig ermittelte - Ausgleichszahlung erhält (BMF-Schreiben vom 13.9.1991 - IV 8 7 - S 2770 - 11/91). Dementgegen erkennt der BFH die variable Bemessung der Ausgleichszahlung nach dem BFH-Urteil vom 4.3.2009 - I R 1/08 nicht an.

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben bisher nicht abschließend erörtert, ob dieses BFH-Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden ist und ob das oben genannte BMF-Schreiben gegebenenfalls mit einer Übergangsregelung aufgehoben wird. Es sollen bis auf Weiteres zu dieser Rechtsfrage keine verbindlichen Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO erteilt werden, da in absehbarer Zeit mit einer Verwaltungsanweisung in dieser Angelegenheit zu rechnen ist (AEAO zu § 89 Nr. 3.5.4. Satz 2).

### 6. Umfang der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten

(OFD Hannover, Verfügung vom 5.10.2009, S 7279 - 27 - StO 183)

Bei steuerpflichtigen Dauerleistungen im Rahmen der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten, bei denen der Leistungs- oder Teilleistungszeitraum nach dem 31.3.2004 endet, ist der Leistungsempfänger für die Leistung oder Teilleistung nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG Steuerschuldner. Entsprechend hat der leistende Unternehmer eine Rechnung auszustellen, in der das (Netto-)Entgelt anzugeben ist sowie ein Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 14a Abs. 5 UStG). Dies ist unabhängig davon,

- ob der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 1.4.2004 vereinbart hat oder nicht, und
- ob der im Zeitpunkt der Umsatzbesteuerung einer Anzahlung für eine Leistung oder Teilleistung anzuwendende Steuersatz von dem im Zeitpunkt des Endes des Leistungs- oder Teilleistungszeitraums anzuwendenden Steuersatz abweicht oder nicht.

Hat der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 1.4.2004 vereinbart, waren die Anzahlungen im Zeitpunkt ihrer Vereinbarung zu dem jeweils geltenden Steuersatz nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG von diesem zu versteuern. Wird die Leistung bzw. Teilleistung erst nach dem 31.3.2004 ausgeführt, hat der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 und 3 UStG den Umsatz bzw. die Teilleistung insgesamt zu versteuern. Kommt es während des über den 1.4.2004 reichenden Leistungs- oder Teilleistungszeitraums auch zu einer Erhöhung des Steuersatzes, erfolgt die entsprechende "Nachversteuerung" der Anzahlung daher durch den Leistungsempfänger im Rahmen seiner Versteuerung der gesamten Leistung nach § 13b UStG zum letztlich bei Leistungserbringung geltenden Steuersatz.

Die Frage, ob der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger die Nachversteuerung der Anzahlung infolge einer Steuererhöhung durchzuführen hat, stellt sich hier nicht.

Hat der leistende Unternehmer über die Anzahlung eine Rechnung mit offenem Steuerausweis erstellt, hat er die Rechnung(en) über die Zahlungen im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Ausführung der Leistung zu berichtigen. In der Schlussrechnung sind die gezahlten Abschlagsrechnungen nur dann mit ihrem Bruttobetrag (einschließlich Umsatzsteuer) anzurechnen, wenn die Umsatzsteuer bis zum Zeitpunkt der Erteilung der Schlussrechnung nicht an den Leistungsempfänger zurückgestellt wurde.

Zur Vermeidung dieses sehr aufwendigen Verfahrens lässt es das BMF zu, dass die Vereinfachungsregelung für Bauleistungen in Tz 22 des BMF-Schreibens vom 31.3.2004, IV D 1-S 7279-107/04 (BStBl II 2004, 453) entsprechend angewendet wird. Danach ist es nicht zu beanstanden, wenn es bei der Mindest-Ist-Versteuerung der An- und Vorauszahlungen beim leistenden Unternehmer verbleibt und der Leistungsempfänger nur das am 1.4.2004 noch nicht gezahlte Restentgelt bei Leistungsausführung der Umsatzsteuer unterwirft. Die in den vorliegenden Fällen erforderliche Nachversteuerung der Vorauszahlung infolge der Steuererhöhung(en) ist dann ebenfalls vom Leistungsempfänger vorzunehmen.

## 7. Bewertung von Pensionsrückstellungen bei Umwandlung einer GmbH in eine Personengesellschaft

(Bayerisches Landesamt für Steuern vom 23.10.2009 - S 1978a.1.1 - 2/9 St31/St32)

Nach dem Ergebnis der Erörterungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gilt hinsichtlich der Bewertung von Pensionsrückstellungen bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft Folgendes:

Bei der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft wird der (Gesellschafter-)Geschäftsführer Mitunternehmer der übernehmenden Personengesellschaft. Ein mit der übertragenden Kapitalgesellschaft bestehendes Dienstverhältnis geht auf die übernehmende Personengesellschaft über - es endet im steuerlichen Sinne nicht mit der Verschmelzung.

Eine von der Kapitalgesellschaft zugunsten des (Gesellschafter-)Geschäftsführers zulässigerweise gebildete Pensionsrückstellung ist daher von der übernehmenden Personengesellschaft fortzuführen und mit dem Teilwert gemäß § 6a Abs. 3 S. 2 Nr. 1 EStG zu bewerten.

### Zusatz des LfSt:

Wenngleich auch das Dienstverhältnis nicht endet, wandelt es sich aber von einem Arbeitsverhältnis im Sinne des § 19 EStG zu einem Mitunternehmerverhältnis. Damit sind zwar in der Gesamthandbilanz keine weiteren Konsequenzen zu ziehen, in einer Sonderbilanz für den (Gesellschafter-)Geschäftsführer aber ist ein Korrekturbetrag zu berücksichtigen, weil Zuführungen zur Pensionsrückstellung, soweit sie auf nach dem Umwandlungsstichtag durch seine Tätigkeit für die Personengesellschaft erdiente Pensionsansprüche (= Vergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) entfallen, den Gewinn der Personengesellschaft nicht mindern dürfen (vgl. BFH-Urteil vom 2.12.1997, VIII R 15/96, BStBl II 2008, 174; Finanzgericht Köln, Urteil vom 22.5.2007, 8 K 1874/06, Finanzgericht Nürnberg, Beschluss vom 26.6.2002, IV 229/98).

## 8. Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art - Entgeltlichkeit der Verpachtung

(OFD Hannover, Verfügung vom 23.9.2009 - S 2706 - 290 - StO 241)

Nach § 4 Abs. 4 KStG gilt die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) als BgA. Verpachtung eines BgA ist jede entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten, die beim Verpächter einen BgA darstellen würde



(Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, Anm. 56 zu § 4 KStG; Gosch, KStG, § 4 KStG Anm. 91; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 KStG Anm. 56).

Die unentgeltliche Verpachtung begründet keinen BgA i.S. des § 4 Abs. 4 KStG. Insbesondere bei der Verpachtung eines defizitären BgA (z.B. öffentliches Schwimmbad) ist es verbreitet, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts dem Pächter (Betreiber) einen Zuschuss zum Unterhalt der Einrichtung gewährt. Sofern der Zuschuss höher ist als das vertraglich vereinbarte Entgelt für die Verpachtung des BgA, stellt sich die Frage, ob überhaupt eine entgeltliche Verpachtung vorliegt. Wirtschaftlich gesehen ist die juristische Person des öffentlichen Rechts durch die Verpachtung im Ergebnis nicht bereichert, vielmehr führt sie bei ihr zu einer Belastung.

Wirtschaftlich macht es auch keinen Unterschied, ob in Zuschussfällen die Verpachtung ohne Entgelt oder mit Entgelt und einem entsprechend höheren Zuschuss erfolgt. Aufgrund der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind in diesen Fällen Pachtentgelt und Zuschuss als Einheit zu beurteilen. Andernfalls hätte die juristische Person des öffentlichen Rechts die Möglichkeit, einen wirtschaftlich gleichen Sachverhalt so zu gestalten, dass er von § 4 Abs. 4 KStG erfasst bzw. nicht erfasst wird. Ergibt sich bei einheitlicher Betrachtung eine Belastung für die juristische Person des öffentlichen Rechts, weil der Zuschuss das Entgelt für die Verpachtung übersteigt, ist eine entgeltliche Verpachtung zu verneinen. Ein BgA i.S. des § 4 Abs. 4 KStG liegt dann nicht vor.

Dies gilt auch bei der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts an eine Eigengesellschaft. In diesen Fällen findet zwar grundsätzlich das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung Anwendung. Für die Annahme eines BgA ist aber auch hier Voraussetzung, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen gegen Entgelt an die Eigengesellschaft verpachtet werden (so z.B. auch Dötsch/Jost/Pung/Witt, a.a.O., § 4 KStG Anm. 71 und Mössner/Seeger, KStG, § 7 KStG Anm. 107).

Die Rechtfertigung für die Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung bei BgA liegt nämlich darin, dass es andernfalls juristischen Personen des öffentlichen Rechts möglich wäre, am wettbewerbsrelevanten Marktgeschehen teilzunehmen und gleichzeitig einen Teil der Markteinkünfte in den nicht steuerpflichtigen Bereich zu verlagern (Mössner/Seeger, a.a.O., mit Hinweis auf das BFH-Urteil vom 14.3.1984, BStBl II 1984 S. 496). Zwar hat die Rechtsprechung das Verhältnis zwischen Trägerkörperschaft und BgA grundsätzlich dem Verhältnis zwischen einer KapGes. und ihren Gesellschaftern gleichgestellt. Diese Gleichstellung hat jedoch dort ihre Grenze, wo die Besonderheiten des BgA eine andere Sachbehandlung gebieten (BFH vom 14.3.1984, a.a.O.). Daraus ergibt sich auch die Grenze für die Verwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung. Bei der unentgeltlichen Überlassung werden keine Einkünfte verla-

gert, sodass es auch nicht des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung bedarf, um eine sachgerechte Besteuerung herbeizuführen.

## 9. Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

(BMF-Schreiben vom 11.12.2009 - IV C 7 - S 2706/07/10006)

Der BFH hat im Urteil vom 29.10.2008 (I R 51/07) zum Betrieb eines Krematoriums zur Frage Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen eine Betätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) als hoheitliche Tätigkeit angesehen werden kann.

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze dieser Entscheidung unter Berücksichtigung der nachfolgenden Ausführungen über den unterschiedenen Einzelfall hinaus bei der Beurteilung von Tätigkeiten der jPöR (einschließlich des Betriebs eines Krematoriums) in Ergänzung der Ausführungen in R 9 und H 9 KStH allgemein anzuwenden.

### 1. Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit

Eine Tätigkeit der jPöR ist, sofern es sich nicht um eine Tätigkeit eines Betriebs i.S. des § 4 Absatz 3 KStG handelt, nur wirtschaftlich (und damit unter den übrigen Voraussetzungen als BgA) einzuordnen, wenn sie der jPöR nicht eigentümlich und vorbehalten ist. Bei der Prüfung, ob eine der jPöR vorbehaltene Tätigkeit vorliegt, gilt Folgendes:

#### 1. Aufgabenzuweisung an die jPöR

##### a) Grundsatz

Eine Tätigkeit ist der jPöR vorbehalten, soweit die jPöR (z.B. Kommune) sie in Erfüllung einer ihr gesetzlich (z.B. durch Bundesrecht, Landesrecht oder Landesrecht auf der Grundlage von Bundesrecht) zugewiesenen Aufgabe ausübt. Entsprechendes gilt, soweit eine derart zugewiesene Aufgabe von der jPöR auf eine andere jPöR (Zweckverband oder Anstalt öffentlichen Rechts) übertragen wird.

Ist eine Tätigkeit hiernach in einem Bundesland der jPöR vorbehalten und besteht hier ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang, bleibt die Tätigkeit ihr vorbehalten, auch wenn die Tätigkeit in einem anderen Bundesland der jPöR nicht vorbehalten ist.

Eine vorbehaltene Tätigkeit liegt nicht vor, wenn die jPöR die Aufgaben auf private Dritte übertragen kann (vgl. unter 2.). Eine Übertragung einer Auf-

gabe auf einen Dritten liegt nicht vor, wenn sich die jPöR bei ihrer Durchführung privater Dritter lediglich als Erfüllungshelfen bedient.

Beispiel:

Auf der Grundlage des bis Februar 2010 geltenden § 18a Absatz 2a Wasserhaushaltsgesetzes bzw. des ab März 2010 geltenden § 56 Wasserhaushaltsgesetzes bestimmt Artikel 41b Absatz 1 Satz 1 des Bayerischen Wassergesetzes, dass die Aufgabe der Abwasserbeseitigung der Kommune zugewiesen ist, in der die Abwässer anfallen. Der Abwassererzeuger ist zur Überlassung seiner Abwässer an die Kommune verpflichtet (öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang).

Die Aufgabe der Entsorgung dieser Abwässer ist der Kommune - auch wenn sie sich bei der Durchführung der Aufgabe eines privaten Dritten bedient (z.B. einem privaten Kläranlagenbetreiber) - vorbehalten. Es liegt unter Berücksichtigung der übrigen Kriterien des § 4 KStG eine hoheitliche Tätigkeit vor.

b) Ausnahme

Trotz einer Aufgabenzuweisung an die jPöR liegt keine vorbehaltene Tätigkeit vor, wenn kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht, sodass die Leistung auch bei einem Dritten nachgefragt werden kann, der keine in- oder ausländische jPöR ist.

Beispiel:

§ 13 Absatz 1 des Hamburger Bestattungsgesetzes weist den Betrieb von Feuerbestattungsanlagen in der Hansestadt einer jPöR zu; ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang dieser Anlagen besteht nicht; d.h., auch andernorts ansässige Unternehmen, die derartige Tätigkeiten anbieten, können von Hamburgern in Anspruch genommen werden.

Mangels bestehendem öffentlich-rechtlichem Benutzungszwang liegt keine der jPöR vorbehaltene Aufgabe vor. Die der jPöR zugewiesene Aufgabe führt bei dieser zu einem BgA.

c) Rückausnahme

Dies gilt ausnahmsweise nicht, wenn der Markt für die von der jPöR ausgeübte Tätigkeit örtlich so eingeschränkt ist, dass eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen im In- und Ausland ausgeschlossen werden kann.

## 2. Aufgabenübertragung auf private Dritte

a) Grundsatz

Kann die der jPöR zugewiesene Aufgabe auf einen privaten Dritten übertragen werden, handelt es sich mangels einer der jPöR vorbehaltenen Aufgabe um eine wirtschaftliche Tätigkeit, die - soweit auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind - zu einem BgA der jPöR führt.

Beispiel:

Nach § 39 Absatz 2 des Hessischen Wassergesetzes (und vergleichbarer Regelungen in den anderen Bundesländern) kann die den Gemeinden zugewiesene Aufgabe der ausreichenden Versorgung der Bevölkerung mit Trinkwasser von diesen auf private Dritte übertragen werden.

Die Trinkwasserversorgung begründet bei einer jPöR damit einen BgA.

b) Ausnahme

Trotz der Möglichkeit, die der jPöR zugewiesene Aufgabe auf einen privaten Dritten zu übertragen, ist die Tätigkeit der jPöR allerdings vorbehalten, wenn

- die Übertragung auf den privaten Dritten nur im Wege der Beleihung möglich ist und
- ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht, sodass die Leistung nur von jPöR oder von Belehenden erbracht werden kann. Besteht in einem Bundesland ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang, ist die Tätigkeit der jPöR in diesem Land vorbehalten und damit unter Berücksichtigung der übrigen Voraussetzungen des § 4 KStG hoheitlich, auch wenn dieses Vorbehalten in einem anderen Bundesland nicht vorliegt.

Eine Beleihung in diesem Sinne setzt voraus, dass der private Dritte seine ihm übertragene Aufgabe nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Handlungsformen zu erfüllen hat.

Beispiel:

Nach § 2 Absatz 2 Satz 1 des Vermessungs- und Katastergesetzes NRW wird die Aufgabe des amtlichen Vermessungswesens, das nach § 2 Absatz 1 des Vermessungs- und Katastergesetzes NRW den Kreisen und kreisfreien Städten übertragen ist, auch von einem in NRW zugelassenen öffentlich bestellten Vermessungsingenieur erbracht, der diese Aufgabe in den Handlungsformen des öffentlichen Rechts auszuüben hat.

Die genannte Vermessungstätigkeit der Katasterbehörden in NRW ist hoheitlich, da privaten Dritten diese Aufgabe nur im Wege der Beleihung übertragen werden kann und nicht beliehene private Dritte die Leistung nicht erbringen können. Für Zwecke der Umsatzsteuer ist § 2 Absatz 3 Satz 2 Nummer 4 UStG zu beachten.

## II. Übergangsregelung

Soweit zu vorstehenden Grundsätzen in einzelnen Bundesländern bisher abweichende Regelungen galten, sind diese Grundsätze erstmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden.