

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 2010

Gesetzgebung

1. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der EU-Richtlinie über Endenergieeffizienz und Energiedienstleistungen

Der Gesetzentwurf (BT-Drucksache 17/1719 vom 17.5.2010) dient der Anpassung des Bundesrechts an die zwingenden Vorgaben der EU-Richtlinie 2006/32 vom 5.4.2006 über Endenergieeffizienz und Energiedienstleistungen und zur Aufhebung der Richtlinie 93/76/EWG.

Kernpunkte der Richtlinie sind:

- Festlegung eines generellen nationalen Energieeinsparrichtwerts;
- Auswahl von - durch bestimmte Energieunternehmen einzuhaltenden - Vorgaben, um die Voraussetzungen für die Entwicklung und Förderung eines Marktes für Energiedienstleistungen und für die Erbringung anderer Maßnahmen zur Verbesserung der Energieeffizienz für die Endverbraucher zu schaffen;
- Übertragung der Gesamtkontrolle und Gesamtverantwortung für die Aufsicht über den durch den nationalen Energieeinsparrichtwert festgelegten Rahmen an eine oder mehrere Behörden.

Nach dem Gesetzentwurf müssen unter anderem Kunden von Energieunternehmen mindestens einmal jährlich über die Anbieter von Energiedienstleistungen, Energieaudits oder Energieeffizienzmaßnahmen an ihrem Wohnsitz unterrichtet werden.

Neben der Schaffung eines neuen Gesetzes über Energiedienstleistungen und andere Energieeffizienzmaßnahmen (EDL-G) ergeben sich Änderungen des Energiewirtschaftsgesetzes, der Stromgrundversorgungs- und der Gasgrundversorgungsverordnung und der Verordnung über Allgemeine Bedingungen für die Versorgung mit Fernwärme.

2. Neue Vergabeverordnung in Kraft getreten

Am 10.6.2010 wurde die Änderung der Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge (Vergabeverordnung, VgV) im Bundesgesetzblatt I (Nr. 30, S. 724 ff) bekannt gemacht. Die VgV und mit ihr die neuen Vergabe- und Vertragsordnungen VOL, VOB und VOF traten am 11.6.2010 in Kraft.

Ab dem 11.6.2010 sind somit für Vergabeverfahren oberhalb der EU-Schwellenwerte nur noch die neuen Vergabe- und Vertragsordnungen anzuwenden. Für nationale Vergabeverfahren unterhalb der EU-Schwellenwerte sind die neuen Vergabe- und Vertragsordnungen mit In-Kraft-Treten der jeweiligen Einführungserlasse anzuwenden.

Viele Regelungen der bisherigen VgV sind in das Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) übernommen worden, wie z.B. die Regeln zum vergaberechtlichen Rechtsschutz. Inhaltlich neu ist für Auftraggeber vor allem die Verpflichtung beim Kauf, Ersetzen oder Nachrüsten von technischen Geräten nach § 4 VgV von Bietern Angaben zum Energieverbrauch zu fordern. Der Energieverbrauch kann darüber hinaus als Zuschlagskriterium berücksichtigt werden.

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

3269

3. Beschleunigung des Ausbaus der Höchstspannungsnetze

Die Beschleunigung des Ausbaus der Höchstspannungsnetze ist Inhalt einer Kleinen Anfrage der SPD-Fraktionen (BT-Drucksache 17/2047 vom 9.6.2010). Die Abgeordneten fragen unter anderem

an, wie der Stand des Leitungsneubaus ist und welchen Investitionsbedarf die Bundesregierung für die kommenden Jahrzehnte in den Leitungsausbau erkennt. Darüber hinaus ist u.a. von Interesse, wie groß der Anteil der regenerativ erzeugten Strommengen ist, die aufgrund einer drohenden Netzinstabilität nicht eingespeist werden konnten.

Rechtsprechung

1. Steuerbefreite GmbH als Organträgerin

Die Befreiung einer Kapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer für den Betrieb eines Senioren- und Pflegeheims erstreckt sich nicht auf die Gewinnabführung einer Tochter-GmbH, die ausschließlich Dienstleistungen (Zubereitung von Speisen und Reinigungsarbeiten) für das Heim erbringt. Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 10.3.2010 (I R 41/09) klargestellt.

Im Streitfall betrieb eine GmbH ein gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe c GewStG 2002 von der Gewerbesteuer befreites Senioren- und Pflegeheim. Ihre Tochter-GmbH erbrachte Dienstleistungen ausschließlich für das Heim. Zwischen der GmbH als Organträgerin und ihrer Tochtergesellschaft bestand nach Abschluss eines Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrags eine Organschaft. Die Gewinnabführung der Tochtergesellschaft behandelte die GmbH als gewerbesteuerfrei. Das Finanzamt rechnete jedoch den Gewerbeertrag der Tochtergesellschaft der GmbH als gewerbesteuerpflichtig zu und setzte den Gewerbesteuermessbetrag für die GmbH entsprechend fest. Hiergegen wehrt sich die GmbH erfolglos.

Die Gewerbesteuerbefreiung des von der GmbH betriebenen Senioren- und Pflegeheims umfasste nicht den Gewerbeertrag, der ihr von der Tochtergesellschaft aufgrund der Organschaft zugerechnet wird. Die Tätigkeit der Tochter-GmbH ist weder selbst von der Gewerbesteuer befreit, noch gehört die Beteiligung an der Tochtergesellschaft bei der GmbH zum steuerbefreiten Bereich. Die Gewinnabführung der Tochtergesellschaft war daher zu Recht der Gewerbesteuer unterworfen worden.

2. Bilanzierung bei Ausgabe von Dienstleistungsgutscheinen

Nach dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24.8.2009 (9 K 547/05, Revision beim BFH anhängig: IV R 45/09) rechtfertigt die Ausgabe von Dienstleistungsgutscheinen am Ende eines Jahres zur Einlösung im Folgejahr im Jahr der Ausgabe keine Bilanzierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen.

Der Streitfall betraf die bilanzielle Behandlung der Einlösungsverpflichtungen aus der Hingabe von Weihnachtsgutscheinen in Friseursalons bei einer GmbH. Die Gutschein-Einlösung war nur bei Entgegennahme einer weiteren Dienstleistung, das

heißt nicht voraussetzungslos, im Folgejahr möglich.

Das Finanzgericht sah die Verpflichtung, aufgrund des Gutscheins einen Preisabschlag zu gewähren, rechtlich erst im Folgejahr wirksam werden, wenn sich der Gutscheininhaber dann gegenüber dem Gutscheinausgeber zur Abnahme einer Dienstleistung verpflichtet. Die Gutscheine begründen für den Inhaber lediglich den Anspruch auf die Einräumung eines Preisvorteils für den Fall, dass dieser die Dienste der GmbH im Folgejahr in Anspruch nimmt. Da die Verpflichtung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhing, rechtfertigte dies keine Bilanzierung einer ungewissen Verbindlichkeit im Jahr der Gutscheinausgabe.

Die Verpflichtung war auch wirtschaftlich noch nicht im Geschäftsjahr verursacht, in dem die GmbH den Kunden Gutscheine für das Folgejahr aushändigte. Durch die Gewährung des Preisabschlags wurden allein die Erlöse des Folgejahres gemindert. Der Preisabschlag war damit wirtschaftlich so eng mit den künftigen Dienstleistungen verknüpft, dass er allein als Belastung des Betriebsvermögens im Folgejahr anzusehen war.

Da die Revision beim BFH anhängig ist, empfiehlt es sich, entsprechende Bescheide offen zu halten.

3. Ermessensentscheidung bei der Dimensionierung von Wasserzählern

Wasserversorgungsunternehmen obliegt es nach dem Urteil des BGH vom 21.4.2010 (VIII ZR 97/09), eine Ermessensentscheidung zu treffen, ob ein Austausch eines Wasserzählers im Interesse des Kunden vorzunehmen ist, wenn sich der technische Standard in einem wesentlichen Maße ändert und beachtenswerte Interessen des Kunden geltend gemacht werden.

Strittig war in diesem Fall, ob eine Wohnungseigentümergeinschaft (21 Wohnungen) einen Anspruch gegenüber dem Wasserversorgungsunternehmen auf Austausch eines Wasserzählers hat. Als Entnahmemarmatur war ein Wasserzähler der Größe Qn 6 (mit Nenndurchfluss von 6 cbm/h) eingebaut. 2007 bat die Gemeinschaft um den Einbau eines Wasserzählers Qn 2,5 (Nenndurchfluss 2,5 cbm/h). Das Versorgungsunternehmen lehnte dies mit dem Hinweis, dass es dadurch zu Beeinträchtigungen der Versorgung nach Menge und Druck kommen könne, ab. Der monatliche Grund-

preis für die Wasserbereitstellung lag bei Zählern der Größe Qn 2,5 bei 29,50 €. Bei Wasserzählern mit einer Leistung von Qn 6 bei 68,00 €. Der Servicepreis für Schmutzwasser beträgt im erstgenannten Fall 15,00 € pro cbm und im letztgenannten Fall 36,00 € pro cbm.

Das Versorgungsunternehmen hat nach Ansicht des BGH mit der Verweigerung des Einbaus eines Wasserzählers der Dimensionierung Qn 2,5 sein Leistungsbestimmungsrecht gemäß § 18 Abs. 2 Satz 2 und 4 AVBWasserV nicht ermessensfehlerfrei ausgeübt. Aus den vertraglich bestehenden Schutz- und Rücksichtnahmepflichten folgt ein Anspruch auf erneute Ausübung des Leistungsbestimmungsrechts jedenfalls dann, wenn sich der technische Standard, der einen Einfluss auf die Auswahl der Messgeräte hat, in einem wesentlichen Maße ändert und beachtenswerte Interessen des Kunden - hier die Kostenbelastung aus Grund- und Servicepreis - geltend gemacht werden. Ob ein Austausch des Wasserzählers unter Berücksichtigung des aktuellen Standes der Technik im Interesse des Kunden vorzunehmen ist, konnte der BGH - mangels ausreichender Feststellungen der Vorinstanz - nicht entscheiden, sodass die Sache diesbezüglich an das Landgericht Leipzig zurückverwiesen wurde.

4. Zum Auskunftsanspruch bei Wechsel des Konzessionsnehmers

Das OLG Brandenburg hatte darüber zu entscheiden (Beschluss vom 29.12.2009, Kart W 13/09), ob vor Ablauf des bestehenden Konzessionsvertrages der Konzessionsnehmer zur Herausgabe von Netzdaten und -informationen an die Kommune oder an potenzielle Interessenten am Abschluss eines neuen Konzessionsvertrages bzw. den neuen Konzessionsvertragspartner verpflichtet ist. Dies verneinte das OLG.

Der Anspruch auf Herausgabe von Daten wurde dabei zum einen auf die im Konzessionsvertrag enthaltenen ausdrücklichen Regelungen in § 8 und zum anderen als Nebenanspruch aus der gesetzlichen Überlassungsregelung gemäß § 46 Abs. 2 EnWG gestützt.

Einen vertraglichen Anspruch auf Datenherausgabe sah das OLG als nicht gegeben an, denn der Altkonzessionsvertrag enthalte zwar eine entsprechende Verpflichtung des Konzessionsvertragspartners gegenüber der Gemeinde. Dieser vertragliche Anspruch der Gemeinde kann jedoch nur wirksam mit Zustimmung des ursprünglichen Konzessionsvertragspartners der Kommune übertragen werden. Eine solche Zustimmung lag jedoch nicht vor.

Im Zusammenhang mit der gesetzlichen Pflicht des Konzessionsinhabers, nach Ablauf des Wegenutzungsvertrages Verteilungsanlagen dem neuen Energieversorgungsunternehmen zu überlassen, verwies das OLG darauf, dass als Nebenanspruch ein Auskunftsanspruch gegen den bisher Nut-

zungsberechtigten denkbar ist. Dieser wird jedoch nicht vor dem Ablauf bestehender Konzessionsverträge fällig.

5. Rückforderungsverfahren von vermeintlich überhöhten Netzentgelten

Netzbetreiber haben nach dem Urteil des OLG Düsseldorf vom 18.3.2010 (VI - 2 U (Kart) 5/06) bezüglich des Preisbestimmungsrechts gegenüber dem Netznutzer (hier: Stromhandelsunternehmen) die Verpflichtung zur nachvollziehbaren Kalkulation von Netzentgelten.

Der Streitfall betraf die Angemessenheit bzw. Billigkeit gemäß § 315 Abs. 3 BGB der vom Netzbetreiber gegenüber einem anderen Unternehmen, das Endkunden in diesem Netzgebiet mit Strom belieferte, im Jahr 2002 in Rechnung gestellten Netzentgelte. Der Netzbetreiber trug vor Gericht nur fragmentarisch zu seiner Preisbildung vor bzw. legte rechnerische Teilergebnisse offen. Eine in sich geschlossene, nachvollziehbare Gesamtdarstellung der Kalkulation der Netzentgelte bzw. der Preisbildung wurde nicht vorgelegt.

Das OLG führte in seinem Urteil aus, dass zwar dem Netzbetreiber grundsätzlich ein einseitiges Preisbestimmungsrecht hinsichtlich der erhobenen Netzentgelte zusteht, allerdings trifft den Netzbetreiber bei Zahlungen unter Vorbehalt die Darlegungslast, dass die Preisbestimmung billigem Ermessen entspricht. Dabei hat der Netzbetreiber dies mittels eines in sich geschlossenen Vortrags zu den Einzelheiten der Kalkulation der Netzentgelte, d.h. in Bezug auf die kalkulatorische Kosten- und Erlösrechnung einschließlich weiter gewalzter Netzentgelte der vorgelagerten Netzebenen, aufzuschlüsseln. Kommt der Netzbetreiber dieser Darlegungslast nicht nach, so kann seitens des Gerichts kein nach billigem Ermessen entsprechendes Entgelt bestimmt oder geschätzt werden. Zu Lasten des Netzbetreibers war das Netzentgelt auf 0,00 € festzusetzen.

6. Kurzhinweise

6.1. Aufhebung der Grunderwerbsteuer bei Rückerwerb

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 16.10.2009, II B 37/09)

Folgen mehrere Erwerbsvorgänge aufeinander, ist notwendige Voraussetzung für die Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung, dass die jeweiligen Erwerbsvorgänge in ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit aufgehoben werden. Kommt es zu einer direkten Rückübertragung eines Grundstücks von einem Dritterwerber auf den Erstveräußerer, muss folglich die Rückübertragung im Wege eines abgekürzten Leistungswegs auch den Zwischenerwerbern zugerechnet werden können.

6.2. *Disquotale Gesellschaftereinlage in die GmbH: keine freigebige Zuwendung an die anderen Gesellschafter*

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 9.12.2009, II R 28/08)

Erhöht sich der Wert der GmbH-Beteiligung eines Gesellschafters dadurch, dass ein anderer Gesellschafter Vermögen in die GmbH einbringt, ohne eine dessen Wert entsprechende Gegenleistung zu erhalten, liegt keine freigebige Zuwendung des einbringenden Gesellschafters an den anderen Gesellschafter vor (Bestätigung der Rechtsprechung, Abweichung von R 18 Abs. 3 ErbStR).

Dies gilt auch, wenn bei der Kapitalerhöhung einer GmbH die neu entstehende Stammeinlage durch eine Sacheinlage erbracht wird und diese Einlage mehr wert ist als die übernommene neue Stammeinlage.

6.3. *Gewerbsteuerzerlegung bei unterjähriger Sitzverlegung und Änderung des Geschäftszwecks*

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 25.11.2009, I R 18/08)

Hat eine Kapitalgesellschaft während des Jahres ihren Sitz und ihre Betriebsstätte in eine andere Kommune verlegt und gleichzeitig ihren Unternehmensgegenstand geändert (bisher: Charterflugbetrieb; nunmehr: Dienstleistungen für den von einer Schwestergesellschaft übernommenen Charterflugbetrieb), so bleibt sie für den gesamten Erhebungszeitraum Trägerin eines einheitlichen Gewerbebetriebs, sodass eine Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags nach § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG unabhängig davon vorzunehmen ist, wann oder wie lange die jeweilige Betriebsstätte im Erhebungszeitraum jeweils bestanden hat.

Die Zerlegung ist auch dann nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne vorzunehmen, wenn die Gesellschaft vor der Sitzverlegung infolge eines hohen Personalaufwands einen Fehlbetrag und anschließend infolge eines niedrigen Personalaufwands einen hohen Gewinn erzielt hat; bei der Zerlegung sind auch die an das "fliegende Personal" gezahlten Vergütungen einzubeziehen.

6.4. *Zum Ergebnisabführungsvertrag bei Organschaft*

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 3.3.2010, I R 68/09)

Der als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft erforderliche Ergebnisabführungsvertrag muss eine dem § 302 AktG entsprechende Vereinbarung enthalten. Das erstreckt sich auf § 302 AktG in seiner Gesamtheit und in allen seinen Bestandteilen (in den jeweiligen Regelungsfassungen), also auch auf § 302 Abs. 3 AktG, wonach die abhängige Gesellschaft auf den Verlustausgleichsanspruch erst drei Jahre nach dem Tag, an dem die Eintragung der Beendigung des Vertrags in das Handelsregister bekannt gemacht worden ist, verzichten oder sich über ihn vergleichen kann.

Die von § 17 S. 2 Nr. 2 KStG 1999 nach wie vor geforderte Vereinbarung einer entsprechenden Anwendung des § 302 AktG wird auch infolge der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung der Zivilgerichte zum GmbH-Konzern, wonach § 302 AktG zivilrechtlich analog anzuwenden ist, nicht entbehrlich oder "sinnlos".

Gegen die an den Ergebnisabführungsvertrag bei Vereinbarung eines steuerlichen Organschaftsverhältnisses gestellten steuerlichen Sondererfordernisse bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Sonderfragen

1. **Anhängiges Gerichtsverfahren bezüglich der Stromsteuerermäßigung für Unternehmen der Abfall- und Abwasserbeseitigung - Wirtschaftszweigklassifikation 2008**

Mit Änderung der Klassifikation der Wirtschaftszweige durch das Statistische Bundesamt zum 1.1.2008 (WZ 2008) hat sich die Einordnung der Unternehmen der Abwasser- und Abfallbeseitigung dahingehend geändert, dass diese nun gemeinsam mit der Wasserversorgung im Abschnitt E erfasst werden. In der bisherigen WZ 2003 waren die Energie- und die Wasserversorgung noch zusammen im Abschnitt E enthalten; die Energieversorgung wird in der WZ 2008 in Abschnitt D geführt.

Durch die Einstufung der Abwasser- und Abfallbeseitigung in einen gemeinsamen Abschnitt E mit der Wasserversorgung ergibt sich für diese Unternehmen die Einstufung als Produzierendes Gewerbe und damit die Möglichkeit, die Stromsteuerermäßigung nach dem StromStG zu beantragen. Die Anträge werden jedoch derzeit seitens der Hauptzollämter vor dem Hintergrund der am 4.1.2010 klarstellenden Äußerung durch das BMF (siehe TREUBERATER April 2010, S. 3239 f.) abgelehnt.

Gegen die Ablehnungsbescheide sollte Einspruch eingelegt werden und mit Verweis auf die derzeit vorliegende Klage vor dem Finanzgericht München (Az. 14 K1335/10) das Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO beantragt werden. Die Klage vor dem Finanzgericht München betrifft

einen nicht stattgegebenen Einspruch, mit dem sowohl für die Abwasser- als auch die Abfallbeseitigung eine Stromsteuerermäßigung begehrt wurde.

2. Wasserkonzessionsabgabe auf Basis der Volkszählung 1939 oder 1987

Die Kartellbehörde von Baden-Württemberg fordert eine Senkung der Konzessionsabgabe unter Berufung auf den Wortlaut der KAE (Anordnung des Reichskommissars für die Preisbildung von 1941). Die Konzessionsabgabe beim Wasser beruht derzeit noch auf der vorgenannten KAE, während für die Strom- und Gaskonzessionsabgabe auf die 1992 erlassene KA-Verordnung zurückgegriffen wird. Beide Regelungsvorschriften gestehen einwohnerstärkeren Kommunen höhere Konzessionsabgabesätze zu. Die KAE knüpft bei der Staffellung der KAE-Sätze jedoch an die Volkszählung von 1939 an. Allerdings verwendeten einige Kommunen Einwohnerzahlen aus der letzten aktuellen Volkszählung aus dem Jahre 1987. Hiergegen richtet sich die Forderung der Stuttgarter Kartellbehörde.

Sowohl Gemeindetag als auch Städtetag stehen dieser Forderung ablehnend gegenüber, nicht zuletzt vor dem Hintergrund eines Vergleichs von 37 Betriebskennzahlen bei baden-württembergischen Wasserunternehmen. Laut dem Gemeindetag Baden-Württemberg liegt bei überdurchschnittlicher Qualität ein unterdurchschnittliches Preisniveau vor.

3. Bundesrat lehnt gemeinschaftsrechtliche Regelungen zur Vergabe von Dienstleistungskonzessionen ab

Vor dem Hintergrund der Mitteilung der EU-Kommission zum Ausbau öffentlich-privater Partnerschaften bekräftigt der Bundesrat mit Beschluss vom 12.2.2010 (BR-Drucksache 846/09), dass die EU keine umfassende Regelungskompetenz für die Fragen der ÖPP in den Mitgliedstaaten hat. Dies betreffe insbesondere die auf Dienstleistungskonzessionen gerichteten Regulierungsbestrebungen der Kommission, die die Gefahr begründen, die notwendige Flexibilität bei der Ausgestaltung attraktiver und effektiver ÖPP-Projekte zu behindern.

ÖPP-Projekte erfordern nach Ansicht des Bundesrats keine zusätzlichen gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zur Vergabe von Konzessionen. Die bestehenden vergaberechtlichen Regelungen reichen aus. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH gelten die primärrechtlichen Grundsätze der Gleichbehandlung, Nichtdiskriminierung und der Transparenz.

Da seit 2004 keine Änderungen oder Entwicklungen eingetreten sind, die einen neuen Vorstoß der Kommission rechtfertigen würden, bleibt der Bundesrat bei seiner bereits am 9.7.2004 beschlossenen Ablehnung bezüglich der Regelungen zur Vergabe von Dienstleistungskonzessionen.

4. Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung (Mandantenstamm - Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn)

(SenFin. Berlin, Verfügung vom 28.12.2009 - III B - S 2242 - 1/2009)

Zur ertragsteuerlichen Behandlung des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung wird wie folgt Stellung genommen:

Scheidet ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Personengesellschaft aus und wird diese gleichzeitig von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt, liegt kein Fall der (steuerneutralen) Realteilung vor. Denn nach steuerlicher Rechtsprechung des BFH, die auch von der Finanzverwaltung geteilt wird (vgl. BMF-Schreiben vom 28.2.2006, BStBl. I 2006 S. 228), ist Voraussetzung dafür die Beendigung der bisherigen Mitunternehmerschaft.

Es handelt sich vielmehr um die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gegen Sachwertabfindung. Bei dem mit Sachwertabfindung ausscheidenden Mitunternehmer entsteht regelmäßig ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dies gilt auch für das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung und gleichzeitiger Fortführung des Betriebs als Einzelunternehmen durch den nicht ausgeschiedenen Mitunternehmer.

Überführt der ausscheidende Mitunternehmer die ihm zugeteilten Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens oder in sein Sonderbetriebsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, hat er nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 i.V. mit Satz 1 EStG zwingend die Buchwerte fortzuführen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Soweit Verbindlichkeiten übernommen werden, liegt allerdings zumindest insoweit ein teilentgeltlicher Veräußerungsvorgang vor (vgl. BMF-Schreiben vom 7.3.2001, BStBl. I 2001 S. 367, Nr. 5).

Wird dem ausscheidenden Mitunternehmer auch ein - anteiliger - selbst geschaffener Mandantenstamm zugewiesen, ist dieser nach § 5 Abs. 2 EStG grundsätzlich weder bei der abgebenden Personengesellschaft noch in dem aufnehmenden Unternehmen anzusetzen.

Die spätere Besteuerung der stillen Reserven in dem übernommenen Mandantenstamm oder dem Geschäfts- oder Firmenwert ist sicherzustellen. Die weitere Behandlung des - anteiligen - Mandantenstamms muss bei dem aus der Mitunternehmerschaft ausgeschiedenen Sozius alleine schon wegen der Sperrfrist in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG nachvollzogen werden können. Daher muss der betreffende Steuerpflichtige die Übertragung oder auch die Überführung des Wirtschaftsguts nach § 6 Abs. 5 EStG in ein anderes Betriebsvermögen in geeigneter Weise dokumentieren (§§ 88 und 90

AO). Dies kann z.B. in der Weise erfolgen, dass der Steuerpflichtige aufzeigt, wie viele Mandate mit seinem Ausscheiden auf das Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens oder auf sein Sonderbetriebsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft übergegangen sind. Fehlt diese Dokumentation, ist der gesamte Vorgang als Aufgabe eines Mitunternehmeranteils gegen Sachwertabfindung zu beurteilen. Bei dem mit Sachwertabfindung ausscheidenden Mitunternehmer entsteht ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entsteht auch, wenn der ausscheidende Mitunternehmer die Wirtschaftsgüter nicht in ein Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens oder in sein Sonderbetriebsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, sondern in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft überführt.

5. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung

(BMF-Schreiben vom 22.6.2010 - IV C 6 - S 2133/09/10001)

Das BMF-Schreiben vom 12.3.2010 (BStBl I S. 239, TREUBERATER Mai 2010, S. 3245 ff) enthält unter Randnummer 8 eine Regelung zur steuerrechtlichen Aktivierungspflicht der in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB aufgeführten Kosten als Herstellungskosten im Sinne des § 6 Abs. 1 Nummer 2 Satz 1 EStG.

Zur zeitlichen Anwendung dieser Regelung wird im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder das BMF-Schreiben vom 12.3.2010 (a.a.O.) um folgende Randnummer 25 ergänzt:

"Soweit Randnummer 8 von R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 abweicht, ist es nicht zu beanstanden, wenn für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, noch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 verfahren wird."

6. Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken; Konsequenzen der BFH-Beschlüsse vom 15.10.2009 - XI R 6/08 - und - XI R 37/08 - sowie vom 27.10.2009 - V R 3/07 - und - V R 35/08 -

(BMF-Schreiben vom 29.3.2010 - IV D 2 - S 7100/07/10050)

1 Mit Beschlüssen vom 15.10.2009 - XI R 6/08 - und - XI R 37/08 - sowie vom 27.10.2009 - V R 3/07 - und - V R 35/08 - hat der Bundesfinanzhof die genannten Verfahren ausgesetzt und dem Europäischen Gerichtshof Vorabentscheidungsersuchen zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts im Zusammenhang mit der Abgrenzung von Liefere-

runge und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken vorgelegt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

2 Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 16.10.2008 - IV B 8 - S 7100/07/10050 - (BStBl I S. 949) sind vorbehaltlich der Randziffer 3 bis auf weiteres anzuwenden.

3 Die Bestuhlung in Kinos, Sporthallen und Stadien ist nicht als Verzehreinrichtung anzusehen, sofern keine zusätzlichen Vorrichtungen vorhanden sind, die den bestimmungsgemäßen Verzehr der Speisen und Getränke an Ort und Stelle ermöglichen. Getränkehalter, die das bloße Abstellen eines Getränks ermöglichen, sind keine zusätzlichen Vorrichtungen in diesem Sinne.

4 Die Regelung in Randziffer 3 ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 1.7.2010 ausgeführte Umsätze wird es jedoch nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die Bestuhlung nach Maßgabe des BMF-Schreibens vom 16.10.2008 (a.a.O.) als Verzehreinrichtung ansieht.

7. Vermittlung von Beherbergungsleistungen an Unternehmer - Ergänzung des BMF-Schreibens vom 4.9.2009 - IV B 9 - S 7117/08/10001 - (BStBl I S. 1005)

(BMF-Schreiben vom 14.6.2010 - IV D 3 - S 711/09/10002)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden die Rz. 32 und 57 des BMF-Schreibens vom 4.9.2009 - IV B 9 - S 7117/08/10001 - (BStBl I S. 1005) wie folgt gefasst:

„**32** (9) In engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen auch die Einräumung dinglicher Rechte, z.B. dinglicher Nießbrauch, Dienstbarkeiten, Erbbaurechte sowie sonstige Leistungen, die dabei ausgeführt werden, z.B. Beurkundungsleistungen eines Notars. Unter die Vorschrift fällt ferner die Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken, nicht aber die Vermittlung der kurzfristigen Vermietung von Zimmern in Hotels, Gaststätten oder Pensionen, von Fremdenzimmern, Ferienwohnungen, Ferienhäusern und vergleichbaren Einrichtungen.

57 (1) Der Leistungsort einer Vermittlungsleistung bestimmt sich nur bei Leistungen an Nichtunternehmer (siehe Rz. 1) nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG. Hierunter fällt auch die Vermittlung der kurzfristigen Vermietung von Zimmern in Hotels, Gaststätten oder Pensionen, von Fremdenzimmern, Ferienwohnungen, Ferienhäusern und vergleichbaren Einrichtungen an Nichtunternehmer. Bei Leistungen an einen Unternehmer oder an eine

gleichgestellte juristische Person (siehe Rz. 7) richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG (vgl. Rz. 7 bis 23), bei der Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG."

Dieses Schreiben ist auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30.6.2010 ausgeführt werden.

8. Neuregelungen bei der betrieblichen und privaten Altersvorsorge

(BMF-Schreiben vom 31.3.2010 - IV C 3 - S 2222/09/10004)

Das BMF erläutert auf 127 Seiten die steuerliche Förderung der privaten und betrieblichen Altersversorgung und aktualisiert sein BMF-Schreiben vom 20.1.2009. Das BMF-Schreiben ist bezüglich der neuen Regelungen zum Versorgungsausgleich seit dem 1.9.2009 anzuwenden, im Übrigen mit Wirkung ab dem 1.1.2010.

Das Schreiben beinhaltet insbesondere die Neuregelungen durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (vom 8.4.2010, BGBl I 2010, 386) bei der Riester-Rente sowie die Anpassungen an das Gesetz zur Strukturreform des Versorgungsausgleichs (vom 3.4.2009, BGBl I 2009, 700) bei der betrieblichen und privaten Altersvorsorge.

Nachfolgend eine Darstellung dieser beiden Kernpunkte.

Riester-Rente

Durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften wurden die Vorgaben des EuGH (Urteil vom 10.9.2009 - Rs. C-269/07) umgesetzt, indem die private Altersvorsorge ab 2010 nicht mehr gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft sowie gegen die freie Wahl des Wohnsitzes verstößt und auch nicht mehr zu einer Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führt. Unverändert geblieben sind hingegen die Förderbedingungen.

Staatliche Förderung seit 2008:

Grundzulage pro Person und Jahr	154 €
Zulage für vor 2008 geborene Kinder	185 €
Zulage für nach 2007 geborene Kinder	300 €
Berufsstarter-Bonus (einmalig)	200 €
Sonderausgabenabzug	2 100 €

Geförderte Sparprodukte:

- Rentenversicherungen
- Banksparpläne
- Fondssparpläne
- Kreditverträge (normaler Darlehensvertrag, Kombi-Produkt als Sparvertrag mit einer Darlehensoption, Vorfinanzierungsdarlehen)
- Bausparvertrag

Die Neuregelungen betreffen drei Aspekte:

1. Ausländische Arbeitnehmer

Insbesondere Grenzgängern und Wanderarbeitern wird ein unmittelbarer Förderanspruch im Hinblick auf die Altersvorsorgezulage eingeräumt. Die Berechtigung zur Altersvorsorgezulage ist nicht mehr von der unbeschränkten Steuerpflicht des Sparers oder des Ehegatten abhängig. Dementsprechend wird die Altersvorsorgezulage jedem Förderberechtigten gewährt, der in einem inländischen gesetzlichen Alterssicherungssystem (z.B. gesetzliche Rentenversicherung, Beamtenversorgung, Alterssicherung der Landwirte) pflichtversichert ist.

Nicht begünstigt sind hingegen Personen, die in einem ausländischen gesetzlichen Alterssicherungssystem pflichtversichert sind. Für diese Personen gibt es jedoch unter bestimmten Voraussetzungen einen Bestandsschutz.

2. Geförderte Wohnung außerhalb Deutschlands

Die steuerliche Förderung eines Riester-Vertrags kann auch für die Bildung von selbstgenutztem, im EU-/EWR-Ausland belegtem Wohneigentum eingesetzt werden (§ 92a Abs. 1 Satz 2 EStG). Weiterhin erforderlich bleibt aber, dass die für Wohn-Riester begünstigte Wohnung mit Beginn der Selbstnutzung die Hauptwohnung oder den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Zulageberechtigten darstellt, sodass Ferien- oder Wochenendwohnungen im Aus- und Inland auch künftig von der Förderung ausgeschlossen sind.

3. Auslandsuzug

Auf die Rückforderung der steuerlichen Förderung bei Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht im Fall des Wegzugs des Förderberechtigten ins EU-/EWR-Ausland wird verzichtet (§ 95 Abs. 1 EStG). Eine Rückforderung bei ausländischen Arbeitnehmern oder den so genannten Mallorca-Rentnern erfolgt nur noch in ganz bestimmten Fällen.

Bei Umzug in ein Drittland besteht die Möglichkeit, dass die Tilgung des Rückzahlungsbetrags bis zu Beginn der Auszahlungsphase gestundet wird (§ 95 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Versorgungsausgleich

Mit dem Versorgungsausgleichsgesetz wurden die Vorschriften ab dem 1.9.2009 grundlegend geändert. Es gilt nunmehr für alle ausgleichsreifen Anrechte auf Altersversorgung der Grundsatz der internen Teilung, während zuvor alle von den Gatten während der Ehe erworbenen Anrechte auf eine Versorgung wegen Alter und Invalidität bewertet und im Wege eines Einmalausgleichs ausgeglichen wurden, vorrangig über die gesetzliche Rentenversicherung.

Interne Teilung

Diese stellt den Grundsatz des Versorgungsausgleichs für alle Systeme der betrieblichen und privaten Altersvorsorge dar. Hierbei werden die von den Ehegatten in den unterschiedlichen Altersversorgungssystemen erworbenen Anrechte zum Zeitpunkt der Scheidung innerhalb des jeweiligen Systems geteilt und für den ausgleichsberechtigten Ehegatten eigenständige Versorgungsanrechte geschaffen.

Die Übertragung der Anrechte auf die ausgleichsberechtigte Person zum Zeitpunkt des Versorgungsausgleichs wird für beide Ehegatten nach § 3 Nr. 55a EStG steuerfrei gestellt, weil auch bei den übertragenen Anrechten das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung bestehen bleibt. Die später zufließenden Leistungen gehören dabei bei beiden Ehegatten zur gleichen Einkunftsart. Lediglich die individuellen Merkmale für die Besteuerung sind bei jedem Ehegatten gesondert zu ermitteln.

Externe Teilung

Zu einem Ausgleich über ein anderes Versorgungssystem kommt es nur noch in Ausnahmefällen. Bei einer externen Teilung entscheidet die ausgleichsberechtigte Person über die Zielversorgung und bestimmt, in welches Versorgungssystem der Ausgleichswert zu transferieren ist (z.B. Aufstockung einer bestehenden oder Neubegründung einer Anwartschaft). Dabei darf die Zahlung des Kapitalbetrags an die gewählte Zielversorgung nicht zu nachteiligen steuerlichen Folgen bei der ausgleichspflichtigen Person führen, es sei denn,

sie stimmt der Wahl der Zielversorgung zu. Die gesetzliche Rentenversicherung ist Auffang-Zielversorgung, wenn die ausgleichsberechtigte Person ihr Wahlrecht nicht ausübt und es sich nicht um eine betriebliche Altersversorgung handelt. Bei einer betrieblichen Altersversorgung wird bei fehlender Ausübung des Wahlrechts ein Anspruch in der Versorgungsausgleichskasse begründet.

Die Übertragung der Anrechte kann zur Besteuerung führen, da die Teilung regelmäßig mit einem Wechsel des Versorgungssystems verbunden ist. § 3 Nr. 55b Satz 1 EStG stellt die Leistung des Ausgleichswerts jedoch für beide Ehegatten steuerfrei, soweit das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung insgesamt eingehalten wird. Soweit die späteren Leistungen bei der ausgleichsberechtigten Person jedoch nicht der nachgelagerten Besteuerung unterliegen werden (z.B. Besteuerung mit dem Ertragsanteil), greift die Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 55b Satz 2 EStG nicht. Dann ist die Leistung des Ausgleichswerts bereits im Zeitpunkt der Übertragung beim ausgleichspflichtigen Ehegatten zu besteuern.

Die Besteuerung der später zufließenden Leistungen erfolgt bei jedem Ehegatten unabhängig davon, zu welchen Einkünften die Leistungen beim jeweils anderen Ehegatten führen, und richtet sich danach, aus welchem Versorgungssystem sie jeweils geleistet werden. Unerheblich ist, zu welchen Einkünften die Leistungen aus dem übertragenen Anrecht bei der ausgleichspflichtigen Person geführt hätten, da mit der externen Teilung ein neues Anrecht begründet wurde. Bei der ausgleichsberechtigten Person unterliegen Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen oder Direktversicherungen, die auf dem nach § 3 Nr. 55b Satz 1 EStG steuerfrei geleisteten Ausgleichswert beruhen, insoweit in vollem Umfang der nachgelagerten Besteuerung.

Beim neu geregelten Versorgungsausgleich können sich auch Auswirkungen auf die Riester-Rente ergeben; Ausführungen hierzu ergeben sich aus dem BMF-Schreiben.