

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

März 2011

Gesetzgebung

1. Aktienrechtsnovelle 2011

Das Bundesjustizministerium hat am 2.11.2010 einen Referentenentwurf für ein Gesetz zur Änderung des Aktiengesetzes (Aktienrechtsnovelle 2011) vorgestellt. Kernpunkte sind

- Einführung von so genannten umgekehrten Wandelschuldverschreibungen, bei denen die Gesellschaft ein Wandlungsrecht hat; bei Wandelschuldverschreibungen hat bisher nur der Gläubiger ein Umtauschrecht.
- Schaffung von Vorzugsaktien ohne Nachzahlung, um Kernkapital auch durch die Ausgabe stimmrechtsloser Vorzugsaktien bilden zu können.
- Nichtbörsennotierte Aktiengesellschaften werden darauf festgelegt, Namensaktien auszugeben. Ein Wahlrecht zwischen Inhaber- und Namensaktien soll nur noch bei börsennotierten Gesellschaften bestehen. Derzeitig ausgegebene Inhaberaktien können innerhalb einer Frist in Namensaktien umgewandelt werden können.
- Unterwerfung der Nichtigkeitsklage einer relativen Befristung. Wird gegen einen Beschluss der Hauptversammlung eine Beschlussmängelklage erhoben, so müssen (weitere) Nichtigkeitsklagen gegen den Beschluss innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung des ursprünglichen Beschlussmängelverfahrens erhoben werden.

- Ein neuer § 394 Satz 4 AktG-E eröffnet Satzungsfreiheit bezüglich der Verschwiegenheitspflicht und der Öffentlichkeit der Sitzungen des Aufsichtsrates, wenn an der nichtbörsennotierten Gesellschaft eine Gebietskörperschaft beteiligt ist oder ihr die Anteile der Gesellschaft vollständig gehören.

2. Verhinderung von Marktmanipulationen an der Strombörse

In der Antwort der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/4469 vom 20.1.2011) auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen geht es um das Regelungsregime für den Stromspotmarkt EPEX Spot SE, einer gemeinsamen Tochtergesellschaft der EEX AG und der Powernext SA. Nach Auskunft der Bundesregierung liegen keine Informationen über größere Manipulationen beim Stromhandel vor. Das geht aus einer am 13.1.2011 vorgestellten Sektorenuntersuchung des Bundeskartellamtes, die den Zeitraum 2007 bis 2008 umfasst, hervor.

3. Initiativen zur Reform der Grundsteuer

Eine "länderoffene Arbeitsgruppe" wird der Finanzministerkonferenz bis zu deren ersten Sitzung in diesem Jahr einen Bericht zur Reform der Grundsteuer vorlegen. Darin werden die von den Ländern entwickelten Reformansätze zur Schaffung einer zeitgemäßen Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer bewertet, heißt es in der Antwort der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/4387 vom 5.1.2011) auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen.

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

3337

Rechtsprechung

1. Zur Kalkulation der gesplitteten Abwassergebühr

Die unterschiedlichen Kosten für die Beseitigung von Schmutzwasser einerseits und Niederschlagswasser sowie Wasser von öffentlichen Straßen andererseits dürfen geschätzt werden, wenn eine exakte Berechnung ihres Verhältnisses mit einem vertretbaren Verwaltungsaufwand nicht möglich ist. Dies hat der baden-württembergische Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 20.9.2010 (2 S 136/10) bestätigt.

Strittig waren die mit den Abwassergebührenbescheiden für die Jahre 2004 bis 2006 festgesetzten Gebührensätze für die Benutzung der öffentlichen Abwasseranlagen.

Nach § 17 Abs. 3 KAG BW sind bei der Erhebung von Gebühren für die öffentliche Abwasserbeseitigung die anteiligen Kosten, die auf die Entwässerung von öffentlichen Straßen, Wegen und Plätzen entfallen, vorab von den Kosten nach § 14 Abs. 1 S. 1 KAG BW abzuziehen. Die Kosten für diejenigen Anlagenanteile, die sowohl der Grundstücksentwässerung als auch der Straßenentwässerung dienen, sind bei kostenorientierter Betrachtung in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die (fiktiven) Kosten selbstständiger Entwässerungsanlagen für den jeweiligen Zweck zueinander stehen. Da eine exakte Berechnung dieses Verhältnisses nicht mit einem vertretbaren Aufwand möglich war, durften die betreffenden Kostenanteile auch geschätzt werden.

Die Erhebung von Gebühren für die Beseitigung von Schmutzwasser einerseits und Niederschlagswasser andererseits erfordert getrennte Gebührekalkulationen, um die den unterschiedlichen Gebührenmaßstäben entsprechenden Gebührensätze zu ermitteln. Dazu bedarf es einer Aufteilung der Kosten der Abwasserbeseitigung auf die beiden Teilleistungsbereiche. Bei denjenigen Teileinrichtungen, die wie z.B. ein Mischwasserkanal der Beseitigung sowohl des Schmutzwassers als auch des Niederschlagswassers dienen, ist eine rechnerisch exakte Aufteilung mit vertretbarem Verwaltungsaufwand ebenso nicht möglich. Auch diese Kostenanteile dürfen daher mit Hilfe allgemeiner Erfahrungswerte geschätzt werden.

Eine Orientierung an den in der Literatur genannten Empfehlungen, nach denen bei einer Gegenüberstellung der ermittelten Herstellungskosten für die Kanalisation im Mittel von einem Verhältnis von 60 zu 40 und bei den Herstellungskosten der Kläranlage ein Verhältnis von 90 zu 10 zwischen den auf die Beseitigung des Schmutzwassers und den auf die Beseitigung des Niederschlagswassers entfallenden Kosten ausgegangen werden kann, ist dabei nicht zu beanstanden.

2. Festsetzung der Erlösobergrenze für Netzentgelte: Effizienzvergleich

Das OLG Stuttgart hat in seinem Beschluss vom 25.3.2010 (202 EnWG 20/09) dargelegt, dass es den von der Bundesnetzagentur auf der Grundlage der §§ 12 - 14 ARegV durchgeführten Effizienzvergleich der Gasverteilnetzbetreiber sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht für rechtmäßig hält. Die Beschwerde bezüglich der Entscheidung der Landesregulierungsbehörde (LRegB) über die erstmalige Festsetzung der Erlösobergrenzen, die auf dem Effizienzvergleich basiert, hat das Gericht vollumfänglich zurückgewiesen.

Mit der Beschwerde wendete sich ein Gasverteilnetzbetreiber gegen die Ablehnung einer Bereinigung seines Effizienzwertes gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 ARegV. Darüber hinaus hielt der Netzbetreiber den zur Ermittlung des individuellen Effizienzwertes von der Bundesnetzagentur durchgeführten bundesweiten Effizienzvergleich für nicht nachvollziehbar, wobei insbesondere die mangelhafte Dokumentation sowie die fehlerhaft vorgenommene Ausreißerbereinigung gemäß Anlage 3 zu § 12 ARegV, die mangelnde Nachvollziehbarkeit der Spezifizierung der so genannten DEA- und SFA-Methode sowie die rechtsfehlerhafte Auswahl der Vergleichsparameter gemäß § 13 ARegV gerügt wurden.

Das OLG Stuttgart lehnte einen Begründungsman gel ab. Den Regulierungsbehörden sei ein Vorgehensspielraum bei der Durchführung des Effizienzvergleichs mit der ARegV eingeräumt worden. Ziel des Ermessensspielraums ist es, durch die Auswahl der Vergleichsparameter die strukturelle Vergleichbarkeit der Netzbetreiber möglichst weitgehend zu gewährleisten. Dabei wurden auch Sicherheitsmechanismen bei der Verfahrensgestaltung wie die Best-of-four-Abrechnung gemäß § 12 Abs. 3, 4a ARegV und die Ausreißerbereinigung vorgesehen.

Bezüglich der Bereinigung des Effizienzwertes gemäß § 15 Abs. 1 ARegV verwies das Gericht darauf, dass es sich hierbei um eine Ausnahmever schrift handele und daher den Netzbetreiber eine vollumfängliche Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen treffe.

3. Zum Rückforderungsanspruch von Mehrerlösen bei Netzentgelten für 2005

Das OLG Frankfurt a.M. hat sich mit der Thematik überhöhter Stromnetzentgelte für das Streitjahr 2005 detailliert auseinandergesetzt (Urteil vom 5.10.2010, 11 U 31/09 (Kart)).

Für den Zeitraum 1.1.2005 bis 28.10.2005 hat das Gericht eine ersatzweise gerichtliche Leistungsbestimmung gemäß § 315 Abs. 3 BGB vorgenommen und das für billig erachtete Entgelt festgesetzt. In Höhe der Differenz zwischen dem festgesetzten und dem tatsächlich gezahlten Entgelt wurde ein Rückzahlungsanspruch bejaht. Dabei hat das OLG das billige Entgelt anhand der Ergebnisse des Netzentgeltgenehmigungsverfahrens für das Energieversorgungsunternehmen ermittelt. Die dreijährige Verjährungsfrist für den Rückzahlungsanspruch, die am 1.1.2006 begonnen hatte, war rechtzeitig durch Klageerhebung am 12.12.2008 gehemmt und somit im Streitfall noch nicht abgelaufen gewesen.

Zu einem anderen Ergebnis gelangte das Gericht für den Zeitraum ab 29.10.2005, denn ab diesem Zeitpunkt hatten Betreiber von Elektrizitätsversorgungsnetzen ihre Netzentgelte gemäß § 32 Abs. 2 StromNEV zu bestimmen (§ 118 Abs. 1b S. 1 EnWG a.F.). Nach der Rechtsprechung des BGH (Beschluss vom 14.8.2008 - KVR 39/07 - Vattenfall, siehe auch Beilage zum TREUBERATER Januar 2009) schließt § 23a Abs. 5 EnWG für den Zeitraum vom 29.10.2005 bis zur tatsächlichen Entgeltgenehmigung allerdings eine Rückabwicklung in der Beziehung zwischen Netzbetreiber und Netznutzer aus.

Davon unberührt bleibt, dass der Netzbetreiber unter dem regulierungsrechtlichen Ordnungsrahmen etwa vereinnahmte Mehrerlöse nicht behalten darf, sondern einer periodenübergreifenden Mehrerlösabschöpfung ausgesetzt ist. Rückforderungsansprüche für diese Zeiträume waren daher zurückzuweisen.

4. Konzessionsvergabe an ein Energieversorgungsunternehmen als Betrieb gewerblicher Art einer Gemeinde: Vorsteuerabzug aus Stromleitungsbau

Einer Gemeinde steht der Vorsteuerabzug aus dem Bau der 20 kV-Leitung zur Hälfte zu, da sie diese Leitung unmittelbar (ausschließlich) dazu verwendet hat, um im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) erhöhte Konzessionsabgaben von einem Energieversorgungsunternehmen (EVU) zu erzielen. Gegen dieses Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 16.3.2010 (3 K 2115/05) ist jedoch die Revision beim BFH (XI R 8/10) noch anhängig.

Eine Gemeinde hatte mit einem EVU einen Konzessionsvertrag abgeschlossen, aufgrund dessen sich das EVU verpflichtet hatte, jedermann in der Gemeinde mit elektrischer Energie zu versorgen. Die Gemeinde räumte dem EVU für die Dauer des Vertrages das ausschließliche Recht ein, alle öffentlichen Straßen, Wege und Plätze ober- und unterirdisch zu nutzen. Für die eingeräumten Rechte war eine Vertragsabgabe zu entrichten. Die Gemeinde errichtete zur Sicherstellung der Energieversorgung ein Mittelspannungsnetz und verpachtete dieses für einen einmaligen Betrag an das EVU, welches darüber hinaus die vollständige

Betriebsführung ohne gesondertes Entgelt übernahm. Die Gemeinde machte den Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Netzes geltend. Das Finanzamt lehnte dies mit dem Verweis darauf ab, dass kein Betrieb gewerblicher Art bestehe. Die darauf gerichtete Klage hatte nur zum Teil Erfolg.

Nach Ansicht des Finanzgerichts stellt die Vergabe einer Konzession durch eine Gemeinde an ein EVU einen BgA dar, mit dem durch Duldung der Nutzung von Verkehrsflächen steuerfreie und durch Erlaubnis zur Elektrizitätsversorgung steuerpflichtige Umsätze erzielt werden. Eine hälftige Aufteilung der Umsätze war als sachgerechter Maßstab zur Ermittlung des steuerpflichtigen Anteils anzusehen. Der Vorsteuerabzug aus der Errichtung der 20 kV-Stromleitung in das Stadtgebiet war für den Anteil ausgeschlossen, der den Eingangsumsatz für den steuerbefreiten Teil des Konzessionsvertrages betraf. Dass die Konzessionsvergabe zu Unrecht nicht der Umsatzsteuer unterworfen wurde, schloss den hälftigen Vorsteuerabzug nicht aus. Umsatzsteuerlich unbeachtlich war die Motivation der Gemeinde, durch den Bau der 20 kV-Leitung erhöhte Umsätze mit Wasser und Fernwärme - diese Sparten wurden durch den Eigenbetrieb Stadtwerke der Gemeinde betrieben - zu erzielen bzw. Fernwärme durch die Ansiedelung weiterer Unternehmen besser einkaufen zu können.

5. Kein kartellrechtlicher Auskunftsbeschluss bei Wassergebühren

Wasserversorger, die öffentlich-rechtlich tätig werden und Wasser-Gebühren erheben, unterliegen nach dem Beschluss des OLG Düsseldorf (VI-2 Kart 1/10 (V), vom 8.12.2010) nicht der kartellrechtlichen Preiskontrolle nach den Vorschriften des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB).

Das Bundeskartellamt erließ gegen 45 Trinkwasserversorgungsunternehmen kartellrechtliche Auskunftsbeschlüsse gemäß § 59 Abs. 1 Nr. 1 GWB, um Informationen über Entgelte, Kosten und Erlöse in möglichen Vergleichsgebieten zu erhalten. Hiergegen legte ein Zweckverband, der Berliner Wasserbetrieb (BWB), erfolgreich Rechtsbeschwerde ein.

Nach Ansicht des OLG ist der BWB kein Unternehmen im Sinne des GWB. Die Versorgungstätigkeit des Zweckverbands war wegen des satzungsrechtlich vorgesehenen Anschluss- und Benutzungszwangs nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Die Anwendbarkeit des GWB setze potenzielle Wettbewerbsbeziehungen zu Dritten voraus. Versorgt ein Wasserversorger die Verbraucher auf Grund öffentlich-rechtlicher Rechtsbeziehungen auf der Grundlage eines Anschluss- und Benutzungszwangs mit Trinkwasser, dann ist ein solcher Versorger aufgrund der hoheitlichen Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses kein Unternehmen im Sinne des GWB. Wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage, hat das OLG die Rechtsbeschwerde gemäß § 74 Abs. 2 GWB gegen die einstweilige Anordnung zugelassen.

6. Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei Konzessionsabgaben auf Durchleitungsmengen und bei Dauerverlusten mit der Straßenbeleuchtung

Sowohl bezüglich der Konzessionsabgaben auf Durchleitungsmengen als auch in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Verlusten im Zusammenhang mit der Durchführung der Straßenbeleuchtung gelangt das Finanzgericht Sachsen zu einer kommunalfreundlichen Entscheidung (Urteil vom 15.12.2010, 4 K 635/08). In beiden Fällen waren verdeckte Gewinnausschüttungen nicht anzusetzen.

Im Streitfall wurden **Konzessionsabgaben auf Durchleitungsmengen** an den Mehrheitsgesellschafter, eine Stadt, abgeführt. Basis war § 5 des Generalkonzessionsvertrags aus dem Jahr 1993, der auf die Konzessionsabgabenverordnung vom 9.1.1992 verwies. Durch die seit 1998 erfolgte Liberalisierung des Strommarktes wurden auch Konzessionsabgaben auf Durchleitungsfälle gezahlt, ohne dass eine diesbezügliche Anpassung des Vertrags erfolgte. Mangels einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung hatte das Finanzamt diesbezüglich eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen. Zusammen mit einer sachgerechten Vertragsauslegung ergibt sich nach Ansicht des Gerichts vor dem Hintergrund der Regelung in § 14 Abs. 2 EnWG 1998, dass die Konzessionsabgaben auch nach der Liberalisierung des Strommarktes für Lieferungen im Rahmen der Durchleitung und Weiterleitung von Strom gezahlt werden sollen. Eine explizite Neuregelung des Konzessionsvertrags war daher mit der Folge entbehrlich, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht angenommen werden durfte.

Die **Durchführung der Straßenbeleuchtung** für die Stadt im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art ist ein Dauerverlustgeschäft i.S. des (neuen) § 8 Abs. 7 S. 2 KStG, da aus verkehrspolitischen Gründen ein kostendeckendes Entgelt nicht erhoben werden konnte. § 8 Abs. 7 KStG war auch für die Streitjahre (2000 bis 2003) rückwirkend anzuwenden, was sich aus § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG ergab. Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung wegen der Verlusttragung aufgrund von Abschreibungen und des Abgangs von Straßenbeleuchtungsanlagen war daher zu verwerfen.

7. Verzicht auf Schadensersatz gegenüber Vorstand und Aufsichtsratsmitglied als verdeckte Gewinnausschüttung

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann nach Auffassung des BFH (Beschluss vom 12.10.2010, I B 1/10) dann vorliegen, wenn der Vorstand einer AG einem Aufsichtsratsmitglied die Geschäftsführung eines neuen Geschäftsfelds (Wertpapiere) unter Verstoß gegen § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG überträgt und die AG gegenüber dem Vorstand und dem Aufsichtsratsmitglied auf Ersatz des ihr durch

die Übertragung entstandenen Schadens verzichtet.

Nach § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG können Maßnahmen der Geschäftsführung nicht auf den Aufsichtsrat übertragen werden. Die im Streitfall übertragenen Wertpapiergeschäfte umfassten 16 % bis 30 % der gesamten Erlöse und etwa 29 % bis 82 % des Materialaufwands. Damit hatte der Vorstand nach Ansicht des BFH einen erheblichen Teil der Geschäfte der AG auf einen Aufsichtsrat übertragen und gegen § 111 Abs. 4 Satz 1 AktG verstoßen.

Führen einzelne Geschäfte eines Vorstands einer AG unter Verletzung gesellschaftsinterner oder gesetzlicher Kompetenzordnungen zu einem Schaden der Kapitalgesellschaft, ist der Nachweis möglich, dass bei Einhaltung der Kompetenzvorschriften gleichwohl der Schaden entstanden wäre. Ein entsprechender Nachweis wurde im vorliegenden Fall jedoch nicht geführt.

8. Kurzhinweise

8.1. Rückstellungen für die Kosten einer Betriebsprüfung

(Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 14.10.2010, 3 K 2555/09)

Die Bildung einer Rückstellung für die Kosten einer Betriebsprüfung ist auch ohne Vorliegen einer Prüfungsanordnung zulässig. Zwar untersagt H 5.7 Abs. 4 EStH die Rückstellungsbildung für künftige BP-Kosten, solange es an einer Prüfungsanordnung fehlt. Allerdings besteht bei Großbetrieben die überwiegende Wahrscheinlichkeit einer Anschlussprüfung, was statistisch untermauert werden kann, sodass die Rückstellungsbildung nicht zu beanstanden ist.

8.2. Rückstellung für Rücknahmeverpflichtung von Mehrwegpaletten

(Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 22.9.2010, 2 K 2467/08)

Für die Verpflichtung zur Rücknahme und Vergütung von Mehrwegpaletten, die durch entsprechende Kennzeichnungen individualisiert sind, kann eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 1. Alternative HGB gebildet werden.

8.3. Veräußerungspreis bei Einbringung von GmbH-Anteilen in Aktiengesellschaft

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 11.5.2010, IX R 26/09)

Veräußert der Gesellschafter einer GmbH einen Teil seiner an dieser gehaltenen Anteile gegen im Zuge einer Kapitalerhöhung entstehende Aktien an eine AG, gilt für die Bemessung des gemäß § 17

Abs. 2 EStG anzusetzenden Veräußerungspreises § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995. Die Höhe des Veräußerungspreises entspricht deshalb dem von der übernehmenden Kapitalgesellschaft (in Ausübung ihres gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG 1995 bestehenden Wahlrechts) für die eingebrachten Anteile angesetzten Wert.

Eine Anteilsveräußerung ist nur dann nach § 17 Abs. 1 EStG steuerbar, wenn das Veräußerungsgeschäft vollständig abgewickelt wird; hieran fehlt es, wenn der Anteilsveräußerer die Gegenleistung letztlich nicht erlangt hat.

8.4. Weiterbeschäftigung eines GmbH-Geschäftsführers nach Abberufung

(Bundesgerichtshof, Urteil vom 11.10.2010, II ZR 266/08)

Der Geschäftsführer einer GmbH hat nach Widerruf seiner Bestellung bei fortbestehendem Anstellungsverhältnis grundsätzlich keinen Anspruch auf Weiterbeschäftigung in einer seiner früheren Tätigkeit vergleichbaren leitenden Funktion. Etwas anderes kann gelten, wenn sich dem Anstellungsvertrag eine dahingehende Vereinbarung entnehmen lässt.

8.5. Zur Gebührenpflicht einer verbindlichen Auskunft

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 24.6.2010, 6 K 12181/08)

Die Regelung über die Festsetzung und Erhebung einer Gebühr für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft in § 89 Abs. 3 bis 5 AO ist verfassungsrechtlich gerechtfertigt.

8.6. Nachholverbot für Abschreibung auf verspätet als Betriebsvermögen erfasstes Wirtschaftsgut

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 22.6.2010, VIII R 3/08)

Es besteht die Pflicht, die abschnittsbezogene lineare (so genannte Normal-)AfA auch tatsächlich vorzunehmen. Wegen des Prinzips der Gesamtgewinnlichkeit ist auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die AfA im selben Umfang vorzunehmen wie beim Betriebsvermögensvergleich.

Bei einem bilanzierenden Steuerpflichtigen ist die verspätete Erfassung notwendigen Betriebsvermögens eine fehlerberichtigende Einbuchung, bei der sich der Bilanzansatz nach dem Wert richtet, mit dem das bisher zu Unrecht nicht bilanzierte Wirtschaftsgut bei von Anfang an richtiger Bilanzierung zu Buche stehen würde. Deshalb darf auch im

Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die versäumte AfA auf ein zunächst nicht als Betriebsvermögen erfasstes Wirtschaftsgut nicht nachgeholt werden.

8.7. Ausschüttung an steuerpflichtige Gesellschafter ist rückwirkend gemeinnützigkeitsschädlich

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 12.10.2010, I R 59/09)

Ist die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen GmbH nicht während des gesamten Besteuerungszeitraums auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet, führt dies grundsätzlich nur zu einer Versagung der Steuerbefreiung für diesen Besteuerungszeitraum. Schüttet eine gemeinnützige GmbH jedoch die aus der gemeinnützigen Tätigkeit erzielten Gewinne überwiegend verdeckt an ihre steuerpflichtigen Gesellschafter aus, liegt ein schwer wiegender Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO vor, der die Anwendung des § 61 Abs. 3 AO ermöglicht.

8.8. Vorsteuerabzug bei gemischt-genutzten Gebäuden

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 7.5.2010, 16 K 189/09, Revision beim BFH anhängig: V R 21/10)

Der vollständige Vorsteuerabzug bei Errichtung eines gemischt-genutzten Gebäudes erfordert eine sofortige Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs sowie die zeitnahe Dokumentation dieser Zuordnungsentscheidung durch Beweisanzeichen. Beweisanzeichen für die Zuordnungsentscheidung zum Unternehmensvermögen ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs. Diese hat in der ersten möglichen Steuererklärung und damit i.d.R. in der ersten USt-Voranmeldung zu erfolgen.

8.9. Übertragung der Organisation kommunaler Turn- und Sporthallen umsatzsteuerpflichtig

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 5.8.2010, V R 54/09; Bestätigung des Urteils der Vorinstanz: Niedersächsisches Finanzgericht vom 20.10.2009; siehe auch Urteilsbesprechung in TREUBERATER April 2010, S. 3231)

Die Verwaltung von Sporthallen sowie das Einziehen der Hallenmieten einschließlich des Mahn- und Vollstreckungswesens durch einen gemeinnützigen Verein gegen Entgelt im Auftrag einer Stadt ist weder nach § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG als "sportliche Veranstaltung" noch nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m der RL 77/388/EWG steuerbefreit.

Sonderfragen

1. Basiszinssatz unverändert bei 0,12 %

Die Deutsche Bundesbank hat den Basiszinssatz gemäß § 247 Abs. 1 BGB berechnet: Er beträgt unverändert 0,12 %. Der Basiszinssatz wird jeweils zum 1.1. und zum 1.7. angepasst. Er hat vor allem Bedeutung für die Berechnung von Verzugszinsen, die säumigen Debitoren in Rechnung gestellt werden können. Der Verzugszins zwischen Unternehmen gemäß § 288 Abs. 2 BGB beträgt 8,12 %; der Verzugszins bei Beteiligung von Verbrauchern gemäß § 288 Abs. 1 BGB beträgt 5,12 %.

2. Umsatzsteuer: Änderung beim Revers-Charge-Verfahren

(BMF-Schreiben vom 4.2.2011, - IV D 3 - S 7279/10/10006)

Das umfangreiche BMF-Schreiben erläutert die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Schuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2010 mit Wirkung vom 1.1.2011.

3. Umsatzsteuer: Änderung des Ortes der sonstigen Leistung (§ 3a UStG) durch das JStG 2010

(BMF-Schreiben vom 4.2.2011, - IV D 3 - S 7117/10/10006)

Mit dem JStG 2010 wurde § 3a UStG betreffend den Ort der sonstigen Leistung mit Wirkung zum 1.1.2011 geändert. Das BMF hat mit dem vorgenannten Schreiben den Umsatzsteuer-Anwendungserlass - die ehemaligen Umsatzsteuerrichtlinien - entsprechend geändert. Die Änderungen betreffen insbesondere den Leistungsort bei Messen und Veranstaltungen.

4. Steuerliches Einlagekonto bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

(OFD Niedersachsen, Verfügung vom 23.8.2010, S 2836 - 17 - St 241)

Nach den Rechtsgrundsätzen im BFH-Urteil vom 23.1.2008 - I R 18/07 (BStBl II 2008 S. 573) gelten Verluste, die ein als Regiebetrieb geführter BgA erzielt, im Verlustjahr als durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen und führen zu einem Zugang in entsprechender Höhe im steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG). Der BFH begründet dies damit, dass Regiebetriebe rechtlich unselbstständige Einheiten der Trägerkörperschaften sind, die finanzwirtschaftlich nicht Sondervermögen der Gemeinde darstellen. Demgemäß fließen Einnahmen der Regiebetriebe unmittelbar in den Haushalt und Ausgaben werden unmittelbar aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft bestritten. Die Grundsätze des BFH-

Urteils sind auf im Übrigen nach § 5 KStG steuerbefreite Körperschaften entsprechend anzuwenden. Auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständige Vermögensbestandteile der steuerbefreiten Trägerkörperschaft. Verluste der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe führen deshalb in entsprechender Höhe zu einem Zugang im steuerlichen Einlagekonto.

Bei der Ermittlung der Höhe des Zugangs ist Rdn. 17 Satz 2 des BMF-Schreibens vom 11.9.2002 (IV A 2 - S 1910 - 194/02, BStBl I 2002 S. 935) sinngemäß anzuwenden. Ermittelt die steuerbefreite Körperschaft den Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch eine Einnahmenüberschussrechnung, ist der Gewinn für Zwecke der Berücksichtigung von Verlusten als Zugang im steuerlichen Einlagekonto nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs zu schätzen.

5. Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften (R 18 ErbStR, H 18 ErbStH)

(Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichl. Verfügung vom 20.10.2010)

1. Im Hinblick auf die ergangenen, der Verwaltungsauffassung entgegenstehenden Entscheidungen des BFH zur Behandlung von Leistungen von Gesellschaftern und Dritten an Kapitalgesellschaften oder von Kapitalgesellschaften an Gesellschafter oder Dritte ist R 18 ErbStR nicht mehr anzuwenden.

2. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder wird H 18 des gleich lautenden Erlasses der obersten Finanzbehörden der Länder vom 17.3.2003 (BStBl I Sondernummer 1/2003, S. 91), zuletzt geändert durch gleich lautende Erlasse vom 1.12.2005 (BStBl I 2005, 1032), wie folgt gefasst:

Schenkungen unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften/Genossenschaften - Einzelfälle

1. Offene oder verdeckte Einlage

1.1 Führt ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft im Wege einer offenen oder verdeckten Einlage einen Vermögenswert zu und erhöht sich infolge dieses Vermögenszugangs der gemeine Wert sämtlicher Anteile an der Kapitalgesellschaft, stellt die Werterhöhung der Beteiligungsrechte der anderen Gesellschafter grundsätzlich keine steuerbare Zuwendung an diese dar (BFH vom 9.12.2009, II R 28/08, BStBl II 2010, 566; vom 25.10.1995, II R 67/93, BStBl II 1996, 160).

Erfolgt in zeitlichem Zusammenhang mit einer Einlage eine offene oder verdeckte Ausschüttung, ist regelmäßig der an die anderen Gesellschafter ausgeschüttete Betrag Gegenstand einer Zuwendung des Einlegenden an die Ausschüttungsbegünstigten i.S. einer Weiterleitung des eingelegten Vermögens an den jeweiligen Beschenkten (BFH vom 19.6.1996, II R 83/92, BStBI II 1996, 616).

1.2 Wird eine Kapitalgesellschaft neu gegründet und erbringt ein Gesellschafter seine Stammeinlage, ohne dafür eine gleichwertige Kapitalbeteiligung zu erhalten, bilden die Vereinbarungen ein einheitliches Rechtsgeschäft mit der Folge, dass die Mitgesellschafter ihren Geschäftsanteil an der Kapitalgesellschaft mit dem gemeinen Wert nach der Einbringung des Unternehmens in die Kapitalgesellschaft vom erbringenden Gesellschafter geschenkt erhalten (BFH vom 12.7.2005, II R 8/04, BStBI II 2005, 845). Die vom jeweiligen Beschenkten geleistete Einlage stellt Erwerbsaufwand dar und ist vom gemeinen Wert der gewährten Anteile abzuziehen.

1.3 Erwirbt ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine Einlage, die den Wert der Anteile übersteigt, kommt regelmäßig die Annahme einer steuerbaren Zuwendung an die übrigen Gesellschafter nicht in Betracht (BFH vom 9.12.2009, II R 28/08, BStBI II 2010, 566).

1.4 Erwirbt ein Gesellschafter im Rahmen einer Kapitalerhöhung neue Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen eine nach Maßgabe der Wertverhältnisse zu geringe Einlage und ohne weitere Verpflichtungen eingehen zu müssen, ist er mit der Eintragung im Handelsregister auf Kosten der Altgesellschafter bereichert. Hierbei ist der gemeine Wert der Anteile maßgebend. Die Leistung der Einlage stellt Erwerbsaufwand dar und ist von dem gemeinen Wert der gewährten Anteile abzuziehen (BFH vom 20.12.2000, II R 42/99, BStBI II 2001, 454).

1.5 Übernimmt ein Gesellschafter freigebig eine Einlageverpflichtung eines Mitgeschafters, unterliegt dies als Zuwendung des Gesellschafters an den Mitgeschafters mit dem gemeinen Wert der Einlageverpflichtung der Schenkungsteuer.

1.6 Verzichtet eine einem Gesellschafter nahe stehende Person auf eine Forderung gegen die Kapitalgesellschaft, liegt darin eine steuerbare Zuwendung der nahe stehenden Person an die Kapitalgesellschaft (vgl. BFH vom 7.11.2007, II R 28/06, BStBI II 2008, 258). Entsprechendes gilt, wenn in einem gegenseitigen Vertrag zwischen einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person und der Kapitalgesellschaft Leistung und Gegenleistung nicht gleichwertig sind. Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands vgl. 6.1.

1.7 Ein Vermächtnis zugunsten einer Kapitalgesellschaft, deren (mittelbarer) Alleingeschafter der Erblasser war, unterliegt der Erbschaftsteuer auch dann, wenn auf den mit dem Vermächtnis belasteten Alleinerben im Wege der Gesamtrechtsnach-

folge auch die (mittelbare) Alleingeschafterstellung des Erblassers übergegangen ist (BFH vom 17.4.1996, II R 16/93, BStBI II 1996, 454).

2. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften

2.1 Wird bei einer Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft von der übernehmenden Gesellschaft eine den Wert der übertragenden Gesellschaft übersteigende Beteiligung gewährt, liegt eine steuerbare Zuwendung der Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft in Höhe des übersteigenden Wertes vor.

2.2 Unterschreitet die gewährte Beteiligung den Wert der übertragenden Gesellschaft und erhalten die begünstigten Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft bereits vorab als Gesellschafter keine zusätzlichen Anteile, liegen keine freigebigen Zuwendungen vor, vgl. 1.1.

3. Verzicht auf ein Bezugsrecht

3.1 Nimmt ein Gesellschafter an einer Kapitalerhöhung nicht im vollen Umfang des ihm zustehenden Bezugsrechts teil und lässt er dieses Bezugsrecht insoweit verfallen, kann dieser Verzicht als steuerbare Zuwendung an den an der Kapitalerhöhung Teilnehmenden zu qualifizieren sein, wenn diesem durch die Kapitalerhöhung eine Wertsteigerung zufließt, die den Wert einer von ihm zu erbringenden Einlage übersteigt (Kapitalerhöhung gegen zu geringes Aufgeld).

3.2 Erfolgt die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und nicht durch Erhöhung des Nennbetrags der Alt-Anteile ("Aufstockung", vgl. § 57h GmbHG), erwerben die Gesellschafter die neuen Anteile zwingend im Verhältnis ihrer bisherigen Geschäftsanteile (§ 57j GmbHG, § 212 AktG). Der "Verzicht" eines Gesellschafters auf dieses Bezugsrecht bedeutet deshalb eine Zuwendung der neu entstandenen Anteile an die anderen Gesellschafter.

4. Übergang des Anteils eines Gesellschafters auf die Gesellschaft (Erwerb eigener Anteile)

4.1 Bleibt die zu leistende Abfindung oder das Entgelt hinter dem gemeinen Wert der Anteile zurück, ergibt sich eine Bereicherung der Gesellschaft, die nach § 7 Abs. 7 Satz 1 ErbStG steuerpflichtig ist.

Beispiel: A und S (Sohn des A) sind Gesellschafter einer GmbH. Beide halten je einen Geschäftsanteil in Höhe von 50 000 € (nominal). Im Gesellschaftsvermögen sind erhebliche stille Reserven gebunden. A veräußert seinen Anteil an die GmbH zum Nennwert.

4.2 Übersteigt die zu leistende Abfindung oder das Entgelt den gemeinen Wert der Anteile, unterliegt dies nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG als freigebige Zuwendung der Gesellschaft an den ausscheidenden Gesellschafter der Schenkungsteuer.

Der gemeine Wert des Anteils liegt deutlich über der von der GmbH erbrachten Gegenleistung. Da A durch die Anteilsveräußerung aus der Gesellschaft ausscheidet, liegt eine Schenkung an die Gesellschaft selbst vor. In diesem Fall richtet sich die Besteuerung nach dem Steuerwert des übertragenden Anteils.

5. Einziehung eines Anteils (§ 34 GmbHG)

Wird ein Anteil eingezogen, geht er durch die Einziehung unter; der Gesellschafter scheidet durch die Einziehung aus der Gesellschaft aus. Erfolgt die Einziehung gegen eine den gemeinen Wert des Anteils nicht deckende Abfindung, erhöht die Differenz zwischen dem Wert des untergehenden Anteils und der Abfindung den Wert der verbleibenden Anteile und gilt als Zuwendung des ausscheidenden Gesellschafters an die verbleibenden Gesellschafter (§ 7 Abs. 7 Satz 2 ErbStG).

Beispiel: A und B sind mit Geschäftsanteilen im Betrag von je 50 000 € Gesellschafter einer GmbH. Der Gesellschaftsvertrag lässt die Einziehung der Geschäftsanteile zu. Die Gesellschafterversammlung beschließt, dass der Anteil des B ohne Abfindung (oder alternativ: gegen eine Abfindung in Höhe des anteiligen Buchwerts des Betriebsvermögens) eingezogen wird. B stimmt der Einziehung zu. Folge der Einziehung des Anteils ist, dass das Gesellschaftsvermögen in den nach der Einziehung verbleibenden Geschäftsanteilen verkörpert ist. Deren Wert erhöht sich deshalb, sofern die Abfindung nicht dem gemeinen Wert des auf den eingezogenen Anteil entfallenden Geschäftsvermögens entspricht.

6. Zuwendungen an Gesellschafter oder an nahe stehende Personen

6.1 Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters, einer diesem nahe stehenden Person, die nicht Gesellschafter ist, überhöhte Vergütungen, liegt regelmäßig keine freigebige Zuwendung des Gesellschafters an die nahe stehende Person vor, sondern eine gemischte freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zur nahe stehenden Person (BFH vom 7.11.2007, II R 28/06, a.a.O.). Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands der freigebigen Zuwendung reicht bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge regelmäßig das Bewusstsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus; auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschieds kommt es hingegen nicht an (BFH vom 12.7.2005, II R 8/04, a.a.O.). Dabei kommt es auf das Bewusstsein der für die Kapitalgesellschaft handelnden Organe an. Etwaige Ersatzansprüche der Gesellschaft gegen die handelnden Organe oder den Veranlassenden Gesellschafter schließen eine Freigebigkeit nicht aus. Entsprechendes gilt z.B., wenn eine Kapitalgesellschaft auf eine Forderung gegenüber einer einem Gesellschafter nahe stehenden Person verzichtet.

6.2 Zahlt eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter überhöhte Vergütungen, führt das über die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote hinaus Verteilte zu einer Bereicherung des Gesellschafters

auf Kosten der Gesellschaft. Es liegt eine gemischte freigebige Zuwendung im Verhältnis der Kapitalgesellschaft zum Gesellschafter vor. Die Auszahlung erfolgt nicht in Erfüllung eines Gesellschaftszwecks. Entsprechendes gilt z.B., wenn eine Kapitalgesellschaft auf eine Forderung gegenüber einem Gesellschafter verzichtet. Wegen der Freigebigkeit vgl. 6.1.

Beispiel 1: A und B sind mit Geschäftsanteilen im Betrag von je 25 000 € Gesellschafter einer GmbH. A erhält mit Duldung des B von der GmbH einen Pkw zu einem um 100 000 € unangemessen zu niedrigen Kaufpreis. In Höhe von (50 % von 100 000 € =) 50 000 € liegt eine freigebige Zuwendung der GmbH an A vor.

Beispiel 2: Sachverhalt wie in Beispiel 1. Im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erhält jedoch auch B mit Duldung des A von der GmbH einen Pkw zu einem um 100 000 € unangemessen zu niedrigen Kaufpreis. In diesem Fall liegt weder A noch an B eine freigebige Zuwendung der GmbH vor.

Beispiel 3: Sachverhalt wie in Beispiel 2. Der Vorteil für B beträgt jedoch nur 60 000 €. In diesem Fall liegt eine freigebige Zuwendung der GmbH an A in Höhe von (50 % von (100 000 € - 60 000 €) =) 20 000 € vor.

6.3 Verzichtet ein Gesellschafter zugunsten eines Mitgesellschafters auf einen bereits entstandenen Gewinnanspruch, liegt regelmäßig eine freigebige Zuwendung des Verzichtenden zugunsten des Mitgesellschafters vor.

7. Mittelbare Anteilsschenkung

Zur mittelbaren Anteilsschenkung gelten die Grundsätze des R 16 ErbStR entsprechend.

8. Beteiligungen an Genossenschaften

Die Tz. 1 bis 7 gelten bei Beteiligungen an Genossenschaften entsprechend.

Rechtlicher Zusammenhang mit Gemeinschaftszweck vgl. BFH vom 1.7.1992, II R 70/88 (BStBl II 1992, 921, 924, 925).

Verzicht auf die zukünftige Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens vgl. BFH vom 12.7.1979, II R 26/78 (BStBl II 1979, 631), vom 30.3.1994 (BFH/NV 1995, 70) und vom 2.3.1995 (BFH/NV 1995, 341).

Zuwendungsabsicht vgl. BFH vom 25.10.1995, II R 67/93 (a.a.O.).

Die geänderte Fassung ist auf alle Erwerbsfälle anzuwenden, für die die Steuer nach dem 20.10.2010 entsteht. Eine Anwendung auf Erwerbsfälle, für die die Steuer vor dem 21.10.2010 entstanden ist, ist möglich, soweit R 18 ErbStR, H 18 ErbStH und die amtlich veröffentlichte Rechtsprechung des BFH dem nicht entgegenstehen.

Dieser Erlass ergeht als gleich lautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder wird im BStBl veröffentlicht.