

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

Juni 2011

Gesetzgebung

1. EU-Rechtssetzungsinitiative zu Dienstleistungskonzessionen

Die Bundesregierung will die angekündigte EU-Rechtssetzungsinitiative zu Dienstleistungskonzessionen prüfen, heißt es in ihrer Antwort (BT-Drucksache 17/5624 vom 19.4.2011) auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/die Grünen (DT-Drucksache 17/5288 vom 25.3.2011, siehe auch TREUBERATER Mai 2011, S. 3350).

Nicht für erforderlich bzw. sinnvoll hält die Regierung eine Eilbeziehung der Dienstleistungskonzessionen ins Vergaberecht. Mit Verweis auf den Koalitionsvertrag soll das Vergabeverfahren und die Festlegung der Vergaberegeln insgesamt weiter vereinfacht und gestrafft und die Transparenz bei der Vergabe öffentlicher Aufträge verbessert werden. Eine endgültige Bewertung durch die Bundesregierung soll erst in Kenntnis der konkreten Ausgestaltung des Rechtssetzungsvorschlags der EU-Kommission erfolgen.

2. Zukünftige Finanzierung des ÖPNV

Die Zukunft der ÖPNV-Finanzierung ist ungewiss. Das teilt die Bundesregierung in ihrer Antwort (BT-Drucksache 17/5685 vom 29.4.2011) auf eine Kleine Anfrage der Fraktion der SPD mit. Mit der Föderalismusreform hat der Bund die Finanzierungsverantwortung weitgehend an die Länder abgegeben. Das Gemeindeverkehrsfinanzierungsgesetz (GVFG) als wichtige Grundlage der ÖPNV-

Finanzierung läuft 2019 aus. Schon 2013 verlieren die den Ländern gezahlten Kompensationsmittel für die ehemaligen GVFG-Landesprogramme ihre verkehrsbezogene Zweckbindung. Die Ergebnisse der Studie "Finanzierungsbedarf des öffentlichen Personennahverkehrs bis 2025" hat die Bundesregierung zur Kenntnis genommen und wird sich nach eigenen Angaben kritisch mit ihnen auseinandersetzen.

3. Sachverständigenrat zur Strom-Vollversorgung aus erneuerbaren Energien

In dem von der Bundesregierung als Unterrichtung vorgelegten Sondergutachten des Sachverständigenrates für Umweltfragen (BT-Drucksache 17/4890 vom 18.2.2011) werden die Wege zu einer Stromvollversorgung aus erneuerbaren Energien vorgestellt. Danach ist eine hundertprozentige Vollversorgung mit Strom aus erneuerbaren Energien möglich, sicher und bezahlbar. Eine zentrale Rolle beim Übergang zur Vollversorgung spielt nach Ansicht des Sachverständigenrates insbesondere der Ausbau der Energieinfrastruktur in Form von Übertragungsnetzen und Speichern. Darin wird der zentrale Engpass für den schnellen Ausbau der Nutzung der regenerativen Energiequellen für die Stromversorgung in Deutschland und Europa gesehen. Zur Schaffung von Speicherkapazitäten soll vor allem die Wasserkraft in Norwegen genutzt werden.

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

3357

Rechtsprechung

1. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Mieten bei Durchleitungsmietverhältnissen

Werden angemietete Wohnimmobilien weitervermietet, unterliegen die Mietaufwendungen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschrift in § 8 Nr. 1e GewStG. Nach dem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27.10.2010 (9 K 1022/10, Revision beim BFH anhängig: IV R 55/10) ist die Vorschrift auch in diesen Fällen verfassungsgemäß und verstößt weder gegen die Eigentumsgarantie noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

Nach § 8 Nr. 1e GewStG sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb 25 % (bis 2009: 13/20) der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, hinzuzurechnen. Ob es sich bei den Mietimmobilien um eigen genutzte oder um weitervermietete Immobilien handelt, ist für die Anwendung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschrift nicht relevant, da die Immobilien zum dauernden Einsatz im Geschäftsbetrieb - im vorliegenden Fall handelte es sich um Wohnimmobilien - bestimmt waren.

2. Nachholung gekürzter Wasser-Konzessionsabgabe als verdeckte Gewinnausschüttung

Mit Urteil vom 9.12.2010 (I R 28/09) bestätigte der BFH die Ansicht der Vorinstanz, dass die Nachrichtung einer ursprünglich ergebnisbedingt gekürzten Wasserkonzessionsabgabe einer kommunalen Eigengesellschaft an die Gebietskörperschaft als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu qualifizieren ist.

Aus einem städtischen Eigenbetrieb, der die Sparten Gas, Wasser, Bäder, Strom und Fernwärme führte, wurde die Sparte Strom auf eine Eigengesellschaft (GmbH) ausgegliedert. Insgesamt wurde im Eigenbetrieb - nach der Ausgliederung - der Mindestgewinn im Verbund unterschritten, sodass die Konzessionsabgabe (KA) für jeden Versorgungsbereich gesondert berechnet und die KA für die Sparte Wasser entsprechend gekürzt werden musste. Nach § 5 Abs. 5 KAE kann die gekürzte Konzessionsabgabe in den nächsten 5 Jahren, sofern ein entsprechender Mindestgewinn in der Sparte überschritten wurde, nachgezahlt werden. Da in der Sparte Wasser in den folgenden Jahren keine Gewinne, die eine Nachholung der gekürzten KA ermöglicht hätten, erzielt wurden, überführte die Stadt die (ertragsstarke) Sparte Strom von der GmbH wieder in den Eigenbetrieb. Durch die Sparte Strom war es in den folgenden Jahren möglich, die Nachzahlung der gekürzten Wasser-KA-Beträge vorzunehmen.

Hierin sah der BFH eine verdeckte Gewinnausschüttung, weil die Nachzahlung der KA durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.

Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde keine Verbindlichkeiten, die ein anderer eingegangen war, begleichen (Fremdvergleich): Der Ausgleich mit Vermögen (hier der Sparte Strom, die im Wege des § 175 Nr. 1 UmwG auf den Eigenbetrieb übertragen wurde), welches zum Zeitpunkt der Entstehung der Nachzahlungsverpflichtung nicht vorhanden war, würde gegen den vorgenannten Grundsatz verstoßen und damit eine vGA darstellen.

Auch unter Berücksichtigung der Vorschriften des BMF-Schreibens vom 9.2.1998 war eine vGA anzunehmen. Nicht die Regelung über Verbundbetriebe (Textziffer A.VI. 2. des vorgenannten BMF-Schreibens) sei anzuwenden, sondern die Regelung über die Spartentrennung, weil auch nach der Rückgliederung der GmbH in den Eigenbetrieb wegen der Sparte Bäder im Eigenbetrieb für die Berechnung der KA eine Spartentrennung durchzuführen ist (Textziffer A.V. 1. des BMF-Schreibens). Die Nachzahlung der gekürzten KA müsse aus der Sparte "Wasser" erfolgen.

3. Mehrerlösabschöpfung und Rückforderung von Netzentgelten

Zur so genannten Mehrerlösabschöpfung, die die Netzentgelte des Zeitraums zwischen Beantragung und Erlass der ersten Netzentgeltgenehmigung nach § 23a EnWG betrifft, hat der BGH mit seinem Beschluss vom 30.3.2011 (KZR 70/10) seine bisherige Rechtsprechung bestätigt.

Erzielt der Netzbetreiber dadurch Mehrerlöse, dass er bis zur Genehmigung der Netznutzungsentgelte seine ursprünglichen Entgelte beibehält, sind diese periodenübergreifend auszugleichen. § 23a Abs. 5 EnWG schafft in diesem Zusammenhang einen modifizierten Rechtsgrund, sodass ein Rückzahlungsanspruch im Verhältnis zwischen Netzbetreiber und Netznutzer ausgeschlossen ist. Durch die periodenübergreifende Saldierung gemäß §§ 9, 11 StromNEV liegt eine Abwicklungsmethode zur Abschöpfung der vom Netzbetreiber vereinnahmten Mehrerlöse vor. Zwar kann aufgrund des Zeitversatzes die Kompensation über die Mehrerlösabschöpfung für den einzelnen Netznutzer nicht immer deckungsgleich sein, weil die Lieferbeziehungen zu den einzelnen Netznutzern nicht in demselben Umfang auch in der nächsten Planperiode fortbestehen müssen. Allerdings sind diese Defizite in der Deckungsgleichheit von Belasteten und Begünstigten unvermeidlich und insoweit hinzunehmen. Der Ordnungsgeber hat dies durch die Regelungen zur periodenübergreifenden Saldierung bewusst in Kauf genommen.

Die Möglichkeit, dass der Netzbetreiber die Leistungsbeziehungen mit seinen Netznutzern auf der Basis der niedrigeren, entsprechend der Stromnetzentgeltverordnung gebildeten Entgelte abrechnen müsse, hat der Kartellsenat verworfen. Nach dem Zweck der Regelung des § 23a Abs. 5 Satz 1 EnWG soll dem Netzbetreiber ein gewisses Maß an Vertrauensschutz gewährt werden und verhindern, dass sämtliche Rechtsbeziehungen des Netzbetreibers mit den Stromversorgern auf der Grundlage der später genehmigten Preise korrigiert werden müssen. Würde später - nach Erteilung der Genehmigung - eine solche rückwirkende Abrechnung erfolgen, würde die Zielsetzung der Regelung verfehlt.

4. Mehrerlösabschöpfung und Genehmigungsfiktion

Auch das Oberlandesgericht Düsseldorf (Beschluss vom 6.4.2011, VI-3 Kart 133/10 (V)) schließt sich hinsichtlich der Mehrerlösabschöpfung der vorgenannten BGH-Sichtweise an und hält die Mehrerlösabschöpfung grundsätzlich für rechtmäßig. Allerdings konnte sich der Netzbetreiber - in diesem Fall erfolgreich - auf die Genehmigungsfiktion gemäß § 23a Abs. 4 Satz 2 EnWG berufen, sodass der mehrerlösrelevante Zeitraum einzugrenzen war.

Mit Antragseingang vom 30.1.2006 hatte der Netzbetreiber die Genehmigung von Netzentgelten nach § 23a EnWG für den Zeitraum ab dem 1.8.2006 beantragt. Innerhalb von sechs Monaten nach Einreichung der vollständigen Entgeltantragsunterlagen hatte die Regulierungsbehörde jedoch noch keine Genehmigungsentscheidung gemäß § 23a Abs. 3 EnWG getroffen.

Zugunsten des Netzbetreibers galt dann die Genehmigung als erteilt (sog. Genehmigungsfiktion), sodass die beantragten Entgelte für einen Zeitraum von einem Jahr als bewilligt gelten. Die Vollständigkeit der eingereichten Unterlagen war auf den Zeitpunkt der Antragstellung zu beurteilen. Zwar hat die Regulierungsbehörde die bis dahin noch nicht geforderten Unterlagen nachgefordert, dadurch werde nach Ansicht des Gerichts jedoch der ursprünglich allen Anforderungen genügende Antrag nicht unvollständig. Wegen des Eintritts der Genehmigungsfiktion war daher nur noch der Zeitraum vom 30.1.2006 bis zum 31.7.2006 in Bezug auf die Mehrerlösabschöpfung relevant.

5. Keine Direktvergabe von Buslinien im Nahverkehr

Das Oberlandesgericht Düsseldorf hat am 2.3.2011 (VII-Verg 48/10) die geplante Direktvergabe ohne transparentes Vergabeverfahren von Busverkehrsleistungen der Münsterlandkreise an die kommunale Regionalverkehr Münsterland (RVM) untersagt.

Die EU-Verordnung 1370/07 erlaubt die Direktvergabe von Verkehrsverträgen an eigene kommunale Unternehmen nur, wenn diese einen "bedeutenden

Teil" der Leistungen selbst und keine Verkehrsdienste außerhalb des Auftraggebergebiets erbringen. Da jedoch Tochterunternehmen der RVM Leistungen im Bereich anderer Aufgabenträger im Wettbewerb anbieten, war eine Direktvergabe unzulässig.

Mit Verweis auf § 2 Abs. 10 des Gesetzes über den öffentlichen Personennahverkehr in Nordrhein-Westfalen (ÖPNVG NRW) hält der Vergabesenat des Oberlandesgerichts Düsseldorf grundsätzlich eine Direktvergabe in Nordrhein-Westfalen für unzulässig, da das Gesetz verlangt, dass alle Verkehrsunternehmen zu vergleichbaren Bedingungen am ÖPNV beteiligt werden.

Für die Überprüfung von Vergaben nach der VO 1370/07 sind die Vergabekammern und -senate zuständig, denn die VO verlangt, dass Auftragsvergaben wirksam und schnell gerichtlich überprüft werden können. Dies gilt auch dann, wenn die Entscheidung - wie hier - eine Dienstleistungskonzession oder In-House-Vergabe betrifft. Von einer Dienstleistungskonzession geht das OLG dann aus, wenn das Marktrisiko der Höhe der Fahrgeldeinnahmen bei der RVM liegt und die Zuschüsse geringer als die Fahrgeldeinnahmen sind.

6. Beschränkung der umsatzsteuerlichen Mindestbemessungsgrundlage bei marktüblichen Entgelten

Die EU-konforme Auslegung der Mindestbesteuerungsregelung in § 10 Abs. 5 UStG führt nur dann zur Anwendung der Vorschrift, wenn die Gefahr von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen besteht. Daran fehlt es, wenn der Unternehmer für seine Leistungen zwar ein geringeres als das marktübliche Entgelt verlangt, jedoch der Umsatzbesteuerung das marktübliche Entgelt zugrunde legt (BFH-Urteil vom 7.10.2010, V R 4/10).

Im Streitfall ging es um die Bemessungsgrundlage für die Aufnahme von Gewerkschaftsmitgliedern in Ferien- und Erholungsheimen, die ein Berufsverband unterhielt. Die Halbpensionspreise lagen unter den marktüblichen Preisen und noch deutlicher unter den Selbstkosten. Der Berufsverband erfasste in der Umsatzsteuererklärung diese Umsätze nicht nach dem Entgelt, sondern bereits nach dem höheren marktüblichen Preis. Das Finanzamt begehrte - zu Unrecht - den Ansatz der Selbstkosten als umsatzsteuerpflichtige Bemessungsgrundlage.

Bei der Mindestbemessungsgrundlage handelt es sich EU-rechtlich um eine Sondermaßnahme zur Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen, bei der grundsätzlich eine enge Auslegung geboten ist. Eine Regelung, nach der bei einem Umsatz zwischen nahe stehenden Personen die entstandenen Kosten die Besteuerungsgrundlage auch dann bilden, wenn das vereinbarte Entgelt dem marktüblichen Entgelt entspricht, aber offensichtlich niedriger ist als diese Kosten, beschränkt sich nicht auf die Einführung der Maßnahmen, die unbedingt erforderlich sind, um die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung zu verhindern

und ist demnach durch Art 27 der EU-Richtlinie 77/388/EWG (bzw. Art 395 MwStStStRL) nicht gedeckt.

Der Umsatz war nach § 10 Abs. 5 Satz 1 UStG zumindest auch dann nach dem marktüblichen Entgelt zu bemessen, wenn der Unternehmer für die Leistung an die nahe stehende Person zwar ein niedrigeres als das marktübliche Entgelt vereinbart hat, seine Leistung aber nach dem marktüblichen Entgelt versteuert. Eine Besteuerung nach der das marktübliche Entgelt übersteigenden Bemessungsgrundlage (z.B. Selbstkosten) des § 10 Abs. 4 UStG ist nach der BFH-Entscheidung nicht gerechtfertigt.

7. Preisanpassungsklauseln in Fernwärmelieferverträgen

Eine individuelle Vereinbarung von Preisanpassungsklauseln in einem Fernwärmeliefervertrag kann nach Ansicht des Oberlandesgerichts Nürnberg (Urteil vom 10.11.2010, 12 U 565/10) dann vorliegen, wenn der Vertragsschluss mit den Abnehmern bereits vor Errichtung einer Fernwärmanlage erfolgte und die Anlage auf die Bedürfnisse des Hauptabnehmers zugeschnitten war.

Strittig war in diesem Fall die Wirksamkeit der zwischen den Parteien vereinbarten Preisanpassungsklauseln und daraus hervorgehender Zahlungsansprüche. Die Wärmelieferung erfolgte aus einem mit Hackschnitzeln betriebenen Biomasseheizwerk, welches speziell auf die Bedürfnisse des Kunden zugeschnitten war und in dessen Projektierung der Kunde von Anfang an eingebunden war. Grundlage für die Investitionsentscheidung zur Errichtung des Heizwerkes war der Abschluss des Wärmelieferungsvertrages. Faktisch war die Heizanlage auf die Bedürfnisse eines einzigen oder einiger weniger Hauptabnehmer abgestellt. Vor diesem Hintergrund sah das OLG die vertragliche Preisanpassungsklausel als individuell ausgehandelt an.

Die Preisanpassungsklausel unterliegt damit weder dem Recht der Allgemeinen Geschäftsbedingungen gemäß § 305 ff. BGB, noch den Vorgaben der Fernwärmeverordnung, insbesondere der Regelung des § 24 Abs. 3 AVBFernwärmeV. Dies gilt auch dann, wenn die Vertragsparteien die ergänzende Geltung der AVBFernwärmeV vertraglich ausdrücklich vorgesehen haben. Kann der Wärmelieferant von der Möglichkeit einer Preisanpassung Gebrauch machen oder nicht, so unterliegen seine diesbezüglichen Entscheidungen einer Billigkeitskontrolle gemäß § 315 BGB.

8. Kurzhinweise

8.1. Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 18.1.2011, X R 14/09)

Für die Pflicht zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist eine Rückstellung für ungewisse Ver-

bindlichkeiten in Höhe der voraussichtlich zur Erfüllung der Aufbewahrungspflicht erforderlichen Kosten zu bilden.

Für die Berechnung der Rückstellung sind nur diejenigen Unterlagen zu berücksichtigen, die zum betreffenden Bilanzstichtag entstanden sind. Die voraussichtliche Aufbewahrungsdauer bemisst sich grundsätzlich nach § 147 Abs. 3 Satz 1 AO. Wer sich auf eine voraussichtliche Verlängerung der Aufbewahrungsfrist beruft, hat die tatsächlichen Voraussetzungen dafür darzulegen.

8.2. Zur Aktivierung bestrittener Steuererstattungsansprüche

(Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 21.9.2010, 6 K 1271/08 K – Revision beim BFH anhängig: I R 96/10)

Steuererstattungsansprüche sind bei einem Bestreiten des Finanzamts und entsprechenden ablehnenden, aber nicht bestandskräftigen Steuerbescheiden frühestens in der Bilanz zu aktivieren, die einem entsprechenden höchstrichterlichen Urteil nachfolgt.

8.3. Bilanzierung von Darlehensverbindlichkeiten, deren Tilgung von künftigen Gewinnen abhängig ist

(Finanzgericht München, Urteil vom 22.10.2010, 7 K 1396/08, Revision beim BFH anhängig: I R 100/10)

Es besteht keine ausschließliche Abhängigkeit der Darlehensverbindlichkeit von künftigen Gewinnen, wenn die Schuldnerin mit dem Liquidationsüberschuss haftet. Die Verpflichtung stellt eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung dar.

8.4. Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von Leistungen an Gesellschafter

(Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 21.12.2009, 3 K 744/99)

Anders als beim Verwendungseigenverbrauch sind bei der Umsatzbesteuerung von Leistungen, die eine Kapitalgesellschaft gegen ein unter den Selbstkosten liegendes Entgelt an ihre Gesellschafter erbracht hat, die nicht mit Vorsteuer behafteten Kosten nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Auch Zuschüsse der öffentlichen Hand können die Bemessungsgrundlage nicht schmälern.

8.5. Zur fünfjährigen Mindestlaufzeit bei Ergebnisabführungsverträgen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 12.1.2011, I R 3/10)

Die fünfjährige Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags bei der Körperschaftsteuerlichen Organschaft bemisst sich nach Zeitjahren (60 Monate) und nicht nach Wirtschaftsjahren.

8.6. Voraussetzungen einer finanziellen Eingliederung im Rahmen einer Organschaft

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 1.12.2010, XI R 43/08)

Eine finanzielle Eingliederung i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG setzt sowohl bei einer Kapitalgesellschaft als auch bei einer Personengesellschaft als Organträger eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft an der Organgesellschaft voraus. Deshalb reicht es auch für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht aus, dass letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist (Änderung der Rechtsprechung im BFH-Urteil vom 20.1.1999 – XI R 69/97).

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

8.7. Gewerbesteuererlegung bei mehrgemeindlicher Betriebsstätte eines Bergwerks

(Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 28.10.2010, 4 K 1962/2008)

Das nach der allgemeinen Lebensauffassung als zusammengehörendes Betriebsgelände gewertete, also das oberirdisch flächenmäßig zusammenhängende und im Rahmen des lokalen betrieblichen Geschehens genutzte Gelände ist als einheitliche Betriebsstätte i.S. von § 28 Abs. 1 Satz 2 1. Alt., § 30 GewStG anzusehen.

Lagerflächen, die integraler Bestandteil des lokalen, flächenmäßig zusammenhängenden Betriebsgeschehens und für die Aufrechterhaltung des Betriebs notwendig sind, sind Betriebsstätten i.S. des § 30 GewStG. Für die Annahme einer Betriebsstätte i.S. von § 30 GewStG genügt jedenfalls bei einem flächenmäßig verbundenen Betriebsgelände die allgemeine Bestimmung als Lagerfläche; das tatsächliche Ausmaß der Flächennutzung ist irrelevant.

8.8. Stromsteuerbefreiung bei Betrieb von Biogasanlagen

(Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 9.11.2010, 4 K 94/10)

Strom, der für den Betrieb einer Biogasanlage entnommen wird, ist nicht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG, § 12 Abs. 1 Nr. 1 StromStV von der Stromsteuer befreit. Begünstigt werden nur diejenigen Verbräuche, die dem Zweck der Stromerzeugung unmittelbar dienen, nicht hingegen solche, die primär einen anderen Zweck verfolgen und nur mit-

telbar für die Stromerzeugung genutzt werden. Das Erfordernis der Unmittelbarkeit ist bei einer Biogasanlage nicht erfüllt. Selbst wenn die Biogasanlage mit dem Blockheizkraftwerk technisch verbunden ist, stellt sie keinen Strom, sondern einen Brennstoff her, der dann seinerseits durch Verbrennen für die Stromerzeugung verwandt wird.

8.9. Zur Umsatzsteuerpflicht von Zuschüssen an Abwasserbeseitigungs-GmbH

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 22.12.2010, XI B 109/09)

In Fällen, in denen ein anderer Unternehmer die Erfüllung der Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts übernimmt und im Zusammenhang damit Geldzahlungen erhält, bestimmt sich in erster Linie nach den Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung ("Zuschuss") verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet.

8.10. Zur umsatzsteuerlichen Beurteilung der Lieferung von Speisen und Getränken

(EuGH, Urteil vom 10.3.2011, Rs. C-497/09, Bog, Rs. C-499/09, Cinemaxx Entertainment, Rs. C-501/09, Lohmeyer, Rs. C-502/09, Fleischerei Nier)

Die Art. 5 und 6 der 6. EG-RL in der durch die RL 92/111/EWG des Rates vom 14.12.1992 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass

- die Abgabe frisch zubereiteter Speisen oder Nahrungsmittel zum sofortigen Verzehr an Imbissständen oder -wagen oder in Kino-Foyers eine Lieferung von Gegenständen i.S. des genannten Art. 5 ist, wenn eine qualitative Prüfung des gesamten Umsatzes ergibt, dass die Dienstleistungselemente, die der Lieferung der Nahrungsmittel voraus- und mit ihr einhergehen, nicht überwiegen;
- die Tätigkeiten eines Partyservice außer in den Fällen, in denen dieser lediglich Standardspeisen ohne zusätzliches Dienstleistungselement liefert oder in denen weitere besondere Umstände belegen, dass die Lieferung der Speisen der dominierende Bestandteil des Umsatzes ist, Dienstleistungen i.S. des genannten Art. 6 darstellen.

Bei Lieferung von Gegenständen ist der Begriff "Nahrungsmittel" in Anhang H Kategorie 1 der durch die RL 92/111 geänderten 6. EG-RL dahin auszulegen, dass er auch Speisen oder Mahlzeiten umfasst, die durch Kochen, Braten, Backen oder auf sonstige Weise zum sofortigen Verzehr zubereitet worden sind.

Sonderfragen

1. Umsatzbesteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG); Neufassung von Abschnitt 13.5 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

(BMF-Schreiben vom 15.4.2011, IV D 2 - S 7270/10/10001)

Im Rahmen eines Tauschs oder tauschähnlichen Umsatzes können auch Anzahlungen in Lieferungen oder sonstigen Leistungen bestehen. Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist dabei eine Lieferung oder sonstige Leistung bereits in dem Zeitpunkt als Entgelt oder Teilentgelt im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG anzusehen, wenn dem Leistungsempfänger ihr wirtschaftlicher Wert zufließt. Für eine Vereinnahmung im Sinne dieser Vorschrift durch den Leistungsempfänger ist es daher in diesen Fällen nicht erforderlich, dass die Leistung selbst bereits als ausgeführt gilt und die Steuer hierfür nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG entstanden ist.

Abschnitt 13.5 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1.10.2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 11.4.2011 - IV D 3 - 5 7130/07/10008 (2011/0294414) - geändert worden ist, wird daher wie folgt gefasst:

"(2) Anzahlungen können außer in Barzahlungen auch in Lieferungen oder sonstigen Leistungen bestehen, die im Rahmen eines Tauschs oder tauschähnlichen Umsatzes als Entgelt oder Teilentgelt hingegeben werden. Eine Vereinnahmung der Anzahlung durch den Leistungsempfänger wird in diesen Fällen nicht dadurch ausgeschlossen, dass diese Leistung selbst noch nicht als ausgeführt gilt und die Steuer hierfür nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG noch nicht entstanden ist."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

2. Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG, der selbst Bauleistungen erbringt (Bau-träger)

(OFD Karlsruhe, Verfügung vom 5.4.2011, S 7279)

Nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für Bauleistungen, wenn er Unternehmer ist und selbst Bauleistungen erbringt.

Nach den BMF-Schreiben vom 16.10.2009 (BSBl I 2009, 1298) und vom 11.3.2010 (IV D 3 - S 7279/09/10006, DOK 2010/0188031, BStBl I 2010, 254) sind Unternehmer, die eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen (Bau-träger),

dann von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgenommen, wenn sie ausschließlich Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1 UStG aufgrund von Kaufverträgen bewirken, d. h. die von ihnen bebauten Grundstücke erst nach Fertigstellung vermarkten. Beim Weiterverkauf bereits beim Ankauf vollständig fertig gestellter bzw. sanierter Wohneinheiten liegen keine Bauleistungen i.S. von § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG vor.

Werden dagegen die Verträge mit den Kunden bereits zu einem Zeitpunkt geschlossen, in dem der Kunde noch Einfluss auf die Bauausführung und Baugestaltung nehmen kann, liegt regelmäßig ein Werk- oder Werklieferungsvertrag vor mit der Folge, dass der Bau-träger grundsätzlich zum Personenkreis des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG gehört. Dies gilt unabhängig davon, ob dieser Umsatz steuerpflichtig ist oder unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG fällt.

Beispiel 1:

Bau-träger A erwirbt unbebaute Flächen, parzelliert dies und plant die Bebauung. Die Grundstücke mit Wohnhäusern oder Wohnungen werden bereits in der Bauphase veräußert. Die Erwerber können Abweichungen gegenüber der Baubeschreibung mit dem Bau-träger oder den Handwerkern vereinbaren (Sonderwünsche, höherwertige Grundausstattung).

Der Verkauf der Grundstücke in der Bauphase stellt eine Werklieferung i.S. des § 3 Abs. 4 UStG dar, weil der Kunde auf die Bauausführung - unabhängig vom Umfang - noch Einfluss nehmen kann. Sofern diese Umsätze mehr als 10 % seiner Weltumsätze betragen, schuldet er die Umsatzsteuer für an ihn erbrachte Bauleistungen von inländischen Unternehmern nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 UStG. Unabhängig davon, ob A selbst Bauleistungen erbringt, schuldet er für Bauleistungen ausländischer Unternehmer immer die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG. Ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht, da die Ausgangsumsätze nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sind.

Beispiel 2:

Bau-träger A erwirbt unbebaute Flächen, parzelliert und bebaut diese mit identisch ausgestatteten Häusern. Die fertig gestellten Immobilien werden anschließend veräußert. Daneben erbringt er Bauleistungen i.S. des Beispiels 1, die 20 % seines Weltumsatzes betragen.

A erbringt mit der Veräußerung der fertig gestellten Immobilie Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1 UStG. Da mehr als 10 % seiner Weltumsätze Bauleistungen i.S. des § 13b UStG sind, schuldet er für alle an ihn erbrachten Bauleistungen von inländischen Unternehmen die Umsatzsteuer nach

§ 13b Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 UStG Unabhängig davon, ob A selbst Bauleistungen erbringt, schuldet er für Bauleistungen ausländischer Unternehmer immer die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG. Ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht, da die Ausgangsumsätze nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sind.

Beispiel 3:

Wie Beispiel 2, die von A erbrachten Bauleistungen betragen 5 % seines Weltumsatzes.

A erbringt mit der Veräußerung der fertig gestellten Immobilie Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1 UStG. A ist nicht Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 UStG. Für die von ausländischen Unternehmern erbrachten Bauleistungen schuldet er die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG. Ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht, da die Ausgangsumsätze nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sind.

Soweit Bauträger nach dem 31.12.2009 aufgrund der früheren Verwaltungsregelung in Abschn. 182a Abs. 17 Satz 2 UStR 2008 fälschlicherweise § 13b UStG nicht angewendet haben, ist es bei vor dem 1.1.2011 erbrachten Umsätzen nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer von der Steuerschuld des leistenden Unternehmers ausgegangen ist und der Umsatz in zutreffender Höhe versteuert wurde (= in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in einer Steuererklärung für das Kalenderjahr angemeldet). In derartigen Fällen ist keine Berichtigung der über geleistete Abschlagszahlungen erteilten Rechnungen durchzuführen.

3. Steuerschuld des Leistungsempfängers für bestimmte Lieferungen von Industrieschrott und Altmetall, das Reinigen von Gebäuden und bestimmte Lieferungen von Gold (§ 13b Abs. 2 Nr. 7 bis 9 UStG)

(OFD Karlsruhe, Verfügung vom 5.4.2011 - S 7279)

Mit Wirkung vom 1.1.2011 wurde der Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers um die Lieferungen der in der Anlage 3 des UStG bezeichneten Gegenstände (insbesondere Industrieschrott und Altmetalle, § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG), das Reinigen von Gebäuden (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG) sowie bestimmte Lieferungen von Gold (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG) erweitert.

1. Lieferungen der in der Anlage 3 des UStG bezeichneten Gegenstände

Bestehen Zweifel, ob ein Gegenstand unter die Anlage 3 des UStG fällt, haben der Lieferer und der Abnehmer die Möglichkeit, bei dem zuständigen Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke (uvZTA) einzuholen.

UvZTA können auch von den Landesfinanzbehörden (z.B. den Finanzämtern) beantragt werden (Abschn. 13b.1 Abs. 22a Satz 2 UStAE).

Leistungsbeschreibung	ja	nein	Bemerkungen § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG
Bruchglas	X	X	wenn es sich um eine Lieferung handelt wenn der Anlieferer ein Entsorgungsentgelt bezahlen muss und der Wert des Bruchglases auf das Entsorgungsentgelt keinen Einfluss hat
Container-Gestellung		X	
Kupfergranulat		X	
Mahlgut, das aus Abfällen, Schnitzeln und Bruch von Kunststoffen hergestellt wird		X	
Papier		X	

Bei der Abgabe von werthaltigen Abfällen, für die gesetzliche Entsorgungspflichten bestehen, sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 1.12.2008 (BStBl 2008 I S. 992; Abschn. 10.5 Abs. 2 Satz 9 UStAE) zu beachten.

Beispiel

Unternehmer A übernimmt gegenüber dem Reifenhersteller R die Entsorgung von Fehlproduktionen und Materialresten für 80 € je Tonne. Die Beteiligten verabreden, dass R an den von A bei der Veräußerung von daraus gewonnenem Gummi- granulat und Stahl erzielten Erlösen zu 25 % beteiligt wird. Im Ergebnis zahlt R nur 60 € je Tonne für die Entsorgungsleistung.

A erbringt mit der Entsorgung eine sonstige Leistung an R, die nicht unter § 13b UStG fällt. Soweit R an dem Mehrerlös beteiligt wird, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor. Die Bemessungsgrundlage für die Entsorgungsleistung beträgt 80 € (60 € + 20 € für den Wert der überlassenen Abfälle). R erhält für die gelieferten Abfälle 20 € je Tonne. Da es sich um Liefergegenstände der Nr. 5 der Anlage 3 zum UStG handelt, ist A insoweit Steuerschuldner nach § 13b UStG.

2. Gebäudereinigungsleistung

Auf die Regelungen in Abschn. 13b.1 Abs. 22e und 22f UStAE wird hingewiesen.

Reinigungsleistung	ja	nein	Bemerkungen § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG
Bahnhöfe, Bahnsteige und Haltestellen	X		
Bierzapfanlagen		X	keine haustechnische Anlage, kein Gebäudebestandteil
Busse		X	
Gartenarbeiten		X	
Gehwege	X	X	im Zusammenhang mit Gebäuden, wenn im Gesamtauftrag für Gebäudereinigung enthalten
Gleisanlagen	X	X	wenn eigenständige Leistung wenn im Gesamtauftrag für Bahnhofsreinigung im Bahnhofsbereich enthalten
durch Hausmeisterdienst	X		wenn er auch Gebäudereinigungsdienstleistungen beinhaltet. Dies gilt auch für die an ihn erbrachten Reinigungsleistungen durch Subunternehmer.

Reinigungsleistung	ja	nein	Bemerkungen § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG
Heizung, Klimaanlage	X	X	wenn Wartung, d.h. wesentlicher Inhalt der Tätigkeit ist die Überprüfung der Funktionsfähigkeit. Gegebenenfalls Bauleistung, wenn Teile verwendet werden
Parkplätze	X	X	im Zusammenhang mit Gebäuden, wenn im Gesamtauftrag für Gebäudereinigung enthalten
durch Pflegedienst	X		wenn er auch Gebäudereinigungsdienstleistungen beinhaltet. Dies gilt auch für die an ihn erbrachten Reinigungsleistungen durch Subunternehmer.
Züge		X	

3. Lieferungen von Gold

Liefergegenstand	ja	nein	Bemerkungen § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG
Galvanik		X	kein mechanisches, sondern ein elektrochemisches Verfahren
Goldmünzen		X	
Kaliumgoldcyanid-salz		X	
fertige oder halbfertige Erzeugnisse (z.B. vergoldete Kugelschreiber)		X	auch wenn für die Herstellung Gold verwendet wird
Zahngoldplattierungen	X	X	wenn die Legierung 2 Gewichts-hundertteile (GHT) oder mehr Platin enthält

4. Anerkennung von ertragsteuerlichen Organschaftsverhältnissen

Anforderungen an die Vereinbarung einer Verlustübernahme i.S. von § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i.V.m. § 302 AktG - BMF-Schreiben vom 19.10.2010 - IV C 2 - S 2770/08/10004 (siehe TREUBERATER Dezember 2010, S. 3315)

(OFD Rheinland, Verfügung vom 3.12.2010 - S 2770 - 1015 - St 131)

Nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG kann ein Organschaftsverhältnis zu einer Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH nur anerkannt werden, wenn eine Verlustübernahme entsprechend den Voraussetzungen des § 302 AktG vereinbart wird (BFH-Urteil vom 22.2.2006 - I R 73/05, I R 74/05 vom 16.6.2008 - IV R 76/06 und vom 17.6.2008 - IV R 88/05).

Es war geplant, mit dem JStG 2010 § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG neu zu fassen und das Erfordernis einer ausdrücklichen Vereinbarung im oben genannten Sinn aufzugeben. Diese beabsichtigte Rechtsänderung ist im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens nicht umgesetzt worden.

Die Körperschaftsteuer-Referatsleiter des Bundes und der Länder hatten zunächst beschlossen, dass die nachfolgende vertragliche Regelung kein wirksamer Allgemeinverweis auf § 302 AktG sei:

"Die ... GmbH verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der ... GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind".

Nach dem BFH-Beschluss vom 28.7.2010 (I B 27/10) ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass mit der vorgenannten Vertragsklausel eine wirksame und steuerlich anzuerkennende Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird. Die Körperschaftsteuer-Referatsleiter des Bundes und der Länder halten deshalb an ihrer bisherigen Rechtsauffassung nicht länger fest. Nach dem BMF-Schreiben vom 19.10.2010 (a.a.O.) sind die Grundsätze aus diesem BFH-Beschluss auch im Rahmen der Steuerfestsetzung in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die vorgenannte Vertragsklausel ist somit nicht mehr zu beanstanden.

Nach dem oben genannten BMF-Schreiben vom 19.10.2010 (a.a.O.) reicht es aus, wenn die Vertragsklausel insgesamt auf § 302 AktG Bezug nimmt und der übrige Vertragstext den Regelungsinhalt des § 302 AktG nicht erkennbar einschränkt.

Die Verfügung der OFD Rheinland vom 12.8.2009 (S 2770 - 1015 - St 131 (Rhld) / S 2770 - 249 - St 13 - 33 (Ms)), wird hiermit aufgehoben. Anhängigen Einsprüchen und Klageverfahren kann auf Basis der vorstehenden Entscheidung abgeholfen werden.