

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

Oktober 2011

Gesetzgebung

1. Verordnung über die Zuteilung von Treibhausgas-Emissionsberechtigungen

Die "Verordnung über die Zuteilung von Treibhausgas-Emissionsberechtigungen" in der Handelsperiode 2013 bis 2020 (Zuteilungsverordnung 2020 - ZuV 2020; BT-Drucksache 17/6850 vom 25.8.2011) dient der Umsetzung der neuen Vorgaben der EU-Kommission zur EU-weit einheitlichen Zuteilung kostenloser Zertifikate an Unternehmen, die dem Emissionshandel unterliegen.

Die Verordnung setzt einen Beschluss der EU-Kommission vom 27.4.2011 zur Festlegung EU-weiter Übergangsvorschriften zur Harmonisierung der kostenlosen Zuteilung von Emissionszertifikaten gemäß der Emissionsrichtlinie 2003/87/EG um. Bislang wurden die Zuteilungsregeln von den Mitgliedstaaten in ihren nationalen Allokationsplänen festgelegt.

2. Sechstes Energieforschungsprogramm der Bundesregierung

Die Bundesregierung legt mit dem 6. Energieforschungsprogramm "Forschung für eine umwelt-schonende, zuverlässige und bezahlbare Energieversorgung" (BT-Drucksache 17/6783 vom 5.8.2011) die Grundlinien und Schwerpunkte ihrer Förderpolitik für die kommenden Jahre fest. Für Forschungs- und Entwicklungsförderung zukunftsfähiger Energietechnologien stehen von 2011 bis 2014 ca. 3,5 Mio € zur Verfügung.

Als Kernpunkte, die bis zum Jahr 2050 umgesetzt sein sollen, werden genannt: Reduktion der Treibhausgasemissionen um 80 bis 95 % gegenüber dem Jahr 1990, Verminderung des Primärenergieverbrauchs um 50 % gegenüber dem Jahr 2008, Absenkung des Stromverbrauchs um 25 % gegenüber dem Jahr 2008 und Ausbau der erneuerbaren Energien auf einen Anteil von 60 % am Bruttoend-

energieverbrauch bzw. 80 % am Bruttostromverbrauch.

3. Kleine Anfrage zur Projektentwicklung beim Energieeffizienzfonds

Aus einer Antwort der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/6729 vom 3.8.2011) geht hervor, dass bisher für den seit 1.1.2011 bestehenden Effizienzfonds im Energie- und Klimafonds zwei Projektanträge gestellt wurden. Die Anträge der Deutschen Energie-Agentur (dena) betreffen "Energieeffiziente Energiesysteme - Information und Dialog für eine zukunftsfähige Energieversorgung" und die "Einführungsplattform PKW-Label". Der Energieeffizienzfonds ist im Jahr 2011 mit 90 Mio € dotiert, ab dem Jahr 2012 wird der Fonds allein aus den Erlösen der Versteigerung von Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (für das Jahr 2012 ca. 780 Mio €, ab dem Jahr 2013 jährlich ca. 3,3 Mrd. €) gespeist.

4. Gesetz über die Sicherung von Tarif-treue und Sozialstandards sowie fairen Wettbewerb bei der Vergabe öffentlicher Aufträge in NRW

Mit dem Gesetzentwurf der Landesregierung vom 14.7.2011 (Landtag Nordrhein-Westfalen, Drucksache 15/2379) werden Mindestanforderungen an die Transparenz, Gleichbehandlung und Nichtdiskriminierung im Rahmen der öffentlichen Auftragsvergabe, die den gestiegenen europarechtlichen Anforderungen auch für Vergaben unterhalb der für das europäische Vergaberecht maßgeblichen Auftragswerte Rechnung tragen, festgelegt. Kernelement ist die Verankerung einer an tariflichen Regelungen orientierten Mindestvergütung in Höhe von 8,62 €/Stunde der in die Ausführung öffentlicher Aufträge einbezogenen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer.

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

3389

Rechtsprechung

1. Abführung des ganzen Gewinns im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 31.3.2011 (I B 177/10) entschieden, dass für die Begründung einer ertragsteuerlichen Organschaft die Abführung des "ganzen Gewinns" erforderlich ist.

Im vorliegenden Fall war an einer Organgesellschaft neben der Organträgerin auch eine andere Person atypisch still beteiligt. Die Organgesellschaft besaß zudem eine Betriebsstätte im Ausland. Es wurde von den Beteiligten im Jahr 1996 beschlossen, dass der stille Gesellschafter nur am Ergebnis der ausländischen Betriebsstätte beteiligt sein soll. Zwischen der Organgesellschaft und der Organträgerin wurde mit Wirkung zum 1.1.2000 ein Gewinnabführungsvertrag beschlossen.

Der BFH hat die Organschaft nicht anerkannt und zur Begründung ausgeführt, dass es an einer Verpflichtung der Organgesellschaft zur Abführung ihres "ganzen Gewinns" fehlt. Die Regelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG verlangt, dass die nachgeordnete Gesellschaft ihren gesamten Gewinn aus allen ihren Betätigungen an das herrschende Unternehmen abführen muss. Eine Aufteilung des Gesamtgewinns zwischen dem atypisch stillen Gesellschafter und dem Organträger erfülle diese Voraussetzung nicht. Diese Sichtweise gilt auch hinsichtlich eines ausländischen Betriebsstättengewinns, der möglicherweise nach einem Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei gestellt sei. Die Frage der Steuerbefreiung ändert nichts an dem Umstand, dass auch dieser Gewinn Teil des gesamten Gewinns im Sinne der vorgenannten Vorschriften ist.

2. Abfallberatung als hoheitliche Tätigkeit

Die gegen Entgelt geleistete Abfallberatung gemäß § 6 Abs. 4 Satz 8 Verpackungsverordnung (VerpackV) stellt nach Ansicht des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg (Urteil vom 16.2.2011, 12 K 8281/06 B, Revision beim BFH anhängig: I R 22/11) keinen Betrieb gewerblicher Art, sondern einen Hoheitsbetrieb dar.

Im Streitfall hatte ein Landkreis die nach § 6 Abs. 4 Satz 8 VerpackV vorgeschriebene Abfallberatung gegen Entgelt durchgeführt. Strittig war, ob die Tätigkeit im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) durchgeführt wurde oder einen Hoheitsbetrieb darstellt. Durch die Einführung der VerpackV ist die Pflicht zur Verwertung von Verpackungen deren Herstellern und Vertriebern außerhalb der öffentlichen Abfallentsorgung auferlegt worden. Die Verantwortung für das System nach

§ 6 Abs. 3 VerpackV ist damit auf die Privatwirtschaft übergegangen, sodass die Erfüllung von Aufgaben nach der VerpackV nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt. Betätigt sich ein Hoheitsträger im Bereich des Sammelns, Sortierens oder Verwertens von Wertstoffen, ist er demzufolge wirtschaftlich und nicht hoheitlich tätig.

Streitbehaftet war allerdings nicht diese Tätigkeit des Landkreises, sondern die nach § 6 Abs. 4 Satz 8 VerpackV durchgeführte Abfallberatung. Die vorgenannte Regelung besagt, dass die Systembetreiber verpflichtet sind, sich anteilig an den Kosten der öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger zu beteiligen, die diesen durch Abfallberatung für ihr jeweiliges System und durch die Errichtung, Bereitstellung, Unterhaltung sowie Sauberhaltung von Flächen entstehen. Die vorgenommene Abfallberatung ist daher allein juristischen Personen des öffentlichen Rechts, nämlich dem öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger, vorbehalten. Eine Wettbewerbssituation besteht nicht, da die Beratung verpflichtend durch die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger vorzunehmen ist und eine Abfallberatung durch Privatunternehmen nicht vorgesehen ist.

3. Rechtswidriger Erlass von Abgabebescheiden durch GmbH für Zweckverband

Das Bundesverwaltungsgericht hat mit mehreren Urteilen vom 23.8.2011 (9 C 2.11, 9 C 3.11 und 9 C 4.11) bestätigt, dass ein Wasser- und Abwasser-Zweckverband den Erlass von Gebührenbescheiden nicht durch vertragliche Vereinbarung auf eine privatrechtlich organisierte Gesellschaft mit beschränkter Haftung übertragen darf. Die angefochtenen Bescheide waren aufzuheben. Diese waren zwar unter dem Briefkopf des Wasser- und Abwasserzweckverbands, der über kein eigenes Personal verfügte, erstellt worden. Allerdings wurde die Berechnung der Wasser- und Abwassergebühren sowie die Erstellung und Versendung der Bescheide einer privaten GmbH als Geschäftsbesorgerin übertragen.

Die Rechtswidrigkeit der Bescheide ergab sich aus der Art der Aufgabenerledigung. Die Veranlagung zu den Gebühren einschließlich der Prüfung der Voraussetzungen der Gebührentatbestände unterliegt nach dem Thüringer Landesrecht der hoheitlichen Entscheidungskompetenz des Zweckverbands. Formal konnte die GmbH zwar die Abgabebescheide versenden, jedoch waren diese mangels inhaltlicher Zuständigkeit der GmbH rechtswidrig. Die Zahlung der Wasser- und Abwassergebühren brauchten daher nicht von dem Kläger geleistet werden.

4. Vor Vertragsabschluss veröffentlichte Preisänderungen gelten als vereinbart

Ist bereits zu Beginn eines Stromlieferungsvertrags neben dem aktuell geltenden Anfangspreis auch ein künftiger erhöhter Preis öffentlich bekannt gemacht worden, so gilt dieser nach dem BGH-Urteil vom 13.4.2011 (VIII ZR 127/10) als vereinbart.

Nach den Feststellungen der Richter ist der Stromlieferungsvertrag im Rahmen der Grundversorgung zwischen den Parteien dadurch zustande gekommen, dass die Beklagten die in der Bereitstellung der Versorgung liegende Realofferte auf Abschluss eines Versorgungsvertrags am 1.10.2007 mit der Entnahme von Energie aus dem Netz der Versorgerin angenommen haben. Zu diesem Zeitpunkt waren sowohl der zunächst geltende Anfangspreis von 14,9 ct/kWh als auch der ab 1.11.2007 maßgebende erhöhte Tarif von 17,3 ct/kWh öffentlich bekannt gemacht.

Für die Wirksamkeit der konkludent zustande gekommenen Preisvereinbarung kommt es weder auf die AGB-rechtlichen Bestimmungen noch darauf an, ob die Energieversorgerin dem Kunden die ab 1.11.2007 geltenden, erhöhten Preise auch brieflich bekannt gegeben hat. Denn die brieflichen Mitteilungen, die verpflichtend für jeden Versorgungsunternehmer sind, finden nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 2 StromGVV nur bei Änderungen der allgemeinen Preise durch den Versorger Anwendung, nicht jedoch auf Preisvereinbarungen.

Beide Tarife wurden damit zum vereinbarten Preis im Rahmen des Vertragsverhältnisses und waren nicht zu beanstanden.

5. Zur Abgrenzung zwischen Sondervertrag und Tarifvertrag für die Versorgung mit Gas

Das Urteil des LG Bonn (8 S 333/10 vom 26.5.2011) befasst sich mit der Abgrenzung des Gasversorgungsverhältnisses von Tarif- und Sonderkunden im Rahmen der Überprüfung von Gaspreiserhöhungen. Maßgebend für die Abgrenzung ist, ob das Versorgungsunternehmen die Versorgung aus der Sicht eines durchschnittlichen Abnehmers im Rahmen einer Versorgungspflicht oder unabhängig davon im Rahmen der allgemeinen Vertragsfreiheit anbietet.

Zunächst war festzustellen, dass das strittige Vertragsverhältnis durch die Entnahme von Gas aus dem Netz zustande gekommen ist. Besondere Vertragsbedingungen sind dabei nicht vereinbart worden. Die Tatsache, dass auf einem übersandten Informationsblatt des Energieversorgers der berechnete Tarif "Vollversorgung 1" unter der Überschrift "Sondervertragspreise für die Versorgung mit Gas" aufgeführt war, bedeutet nach Ansicht des Landgerichts nicht zwingend, dass ein Sondervertragsverhältnis vorliegt. Auch, dass die gewählte Tarifstufe "Vollversorgung 1" erst ab einem bestimmten jährlichen Gasverbrauch zum Tragen kommt, steht der Einstufung als Tarif- bzw. Grund-

versorgungsvertrag nicht entgegen, denn bei dem Tarif handelt es sich nicht um einen eigenständigen Sondertarif, sondern um einen Bestandteil des aus fünf Staffelpreisen gebildeten Grundversorgungstarifs. Ebenso wenig kann von einem Sondervertrag ausgegangen werden, wenn das Versorgungsunternehmen gegenüber der Stadt die geringere Sondervertragskonzessionsabgabe anstelle der Tarifkonzessionsabgabe abrechnet.

Im Ergebnis kommt das Gericht zu dem Schluss, dass insgesamt kein Sondervertrag anzunehmen war.

6. Weisungsrecht des Stadtrats gegenüber seinen Vertretern im Aufsichtsrat

Kommunale Gremien dürfen ihren Vertretern im Aufsichtsrat kommunaler Unternehmen Weisungen erteilen, soweit die Weisungsfreiheit nicht ausdrücklich im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist. Das entschied das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 31.8.2011 (8 C 16.10).

Erfolglos geklagt hatten Mitglieder eines fakultativen Aufsichtsrats einer Versorgungs-GmbH, an der die Kommune eine Mehrheitsbeteiligung hält. Die Divergenzen über die Zulässigkeit von Weisungen betrafen insbesondere das Abstimmungsverhalten bei Preisfestsetzungen des Versorgungsunternehmens.

Zwar hatte der Gesellschaftsvertrag die Vorschriften des Aktiengesetzes abbedungen, jedoch über die Frage des Weisungsrechts keine ausdrückliche Regelung getroffen. Im Wege der Auslegung hat das BVerwG festzustellen, was der Gesellschaftsvertrag an Stelle der aktienrechtlichen Vorschriften - unter anderem diejenigen über die Weisungsfreiheit der Aufsichtsratsmitglieder - regeln wollte. Hierzu wurde auf die kommunalrechtliche Vorschrift von § 108 Abs. 5 Nr. 2 GO NRW zurückgegriffen, die besagt, dass sich eine Gemeinde nur dann an einer GmbH mit einem fakultativen Aufsichtsrat beteiligen darf, wenn durch die Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags sichergestellt ist, dass der Rat den von der Gemeinde bestellten oder auf Vorschlag der Gemeinde gewählten Mitgliedern des Aufsichtsrats Weisungen erteilen kann. Daher ist davon auszugehen, dass die Gesellschafter die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen für die Relevanz dieser Weisungen im Gesellschaftsvertrag schaffen wollten und daher ein Weisungsrecht gegenüber den Mitgliedern des Aufsichtsrats durch die Kommune besteht.

7. Ordnungsgeld gegen Stadtrat wegen Verletzung der Verschwiegenheit

Ein gegenüber einem Stadtrat vom Gemeinderat verhängtes Ordnungsgeld wegen Verletzung der Verschwiegenheit ist rechtmäßig (Beschluss des VGH Baden-Württemberg vom 9.2.2011, 1 S 1318/11).

In nichtöffentlicher Sitzung eines Gemeinderats war ein Grundstücksverkauf beschlossen worden. Ein Stadtrat, der der Ansicht war, dass das Grundstück weit unter Wert veräußert worden sei, hatte Einzelheiten des Gemeinderatsbeschlusses öffentlich gemacht. Der Gemeinderat hatte daraufhin in nicht-öffentlicher Sitzung den Beschluss gefasst, gegen den Stadtrat wegen der Verletzung der Verschwiegenheitspflicht ein Ordnungsgeld in Höhe des Höchstbetrags von 1 000,00 € zu verhängen. Hiergegen wehrte sich der Stadtrat erfolglos.

Der VGH begründete seinen Beschluss damit, dass die Verschwiegenheitspflicht unabhängig davon gelte, ob der in nichtöffentlicher Sitzung getroffene Beschluss des Gemeinderats rechtmäßig oder rechtswidrig ist. Auch der Gedanke einer „Flucht in die Öffentlichkeit“ als ultima ratio zur Wahrung des Demokratiegebots rechtfertigt einen solchen Verstoß nicht. Der Stadtrat hätte anderweitig auf Abhilfe dringen müssen; er habe weder dem Gemeinderat Gelegenheit zur Wahrung des Öffentlichkeitsgrundsatzes gegeben, noch die Aufsichtsbehörde eingeschaltet.

Das Ordnungsgeld ist auch nicht unverhältnismäßig, da eine bewusste Missachtung der dem Stadtrat bekannten Verschwiegenheitsverpflichtung vorlag. Auch die Beschlussfassung des Gemeinderats über die Verhängung des Ordnungsgeldes in nicht-öffentlicher Sitzung ist nicht zu beanstanden, da befürchtet werden musste, dass weitere Einzelheiten zum Grundstücksverkauf ansonsten in der Öffentlichkeit - im Rahmen einer öffentlichen Sitzung - dargestellt würden.

8. Kurzhinweise

8.1. Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Stadtrundfahrten im Linienverkehr

(Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 3.3.2010, 8 K 1902/09, Revision beim BFH anhängig: V R 44/10)

Für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG kommt es auf den Zweck der Beförderungsfahrt nicht an, sodass auch Vergnügungsfahrten hierunter fallen können. Entgelte für Stadtrundfahrten mit Kraftomnibussen im genehmigten Linienverkehr unterliegen dem ermäßigten Steuersatz, wenn im Beförderungsentgelt keine Eintrittsgelder für Museen oder Entgelte für die Teilnahme an Führungen enthalten sind und der Kunde deswegen im Wesentlichen für die Beförderung bezahlt.

8.2. Bewertung eingelegter Kapitalgesellschaftsanteile und durch Anteilsvereinigung ausgelöste Grunderwerbsteuern

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 14.03.2011, I R 40/10)

Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts in eine Tochtergesellschaft eingelegt hat, sind bei dieser mit dem Teilwert und nicht mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

Die infolge einer Sacheinlage von Gesellschaftsanteilen aufgrund Anteilsvereinigung ausgelösten Grunderwerbsteuern erhöhen weder den Teilwert der eingelegten Anteile noch sind sie den bereits vorher gehaltenen (Alt-)Anteilen als nachträgliche Anschaffungs(neben)kosten zuzurechnen.

8.3. Investitionskostenübernahme ohne vertragliche Grundlage ist gemeinnützigkeitsschädlich

(Finanzgericht München, Urteil vom 7.2.2011, 7 K 1794/08, Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH anhängig: I B 25/11)

Begünstigt ein Verein einen Vertragspartner dadurch, dass er diesem mehr an wirtschaftlichen Vorteilen zuwendet, als es der Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung entspricht, verhält er sich fremdnützig und verstößt gegen das Gebot der Drittnützigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO.

8.4. Software als immaterielles Wirtschaftsgut nicht nach § 7g EStG ansparabschreibungsfähig

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 18.5.2011, X R 26/09)

Software ist ein immaterielles Wirtschaftsgut. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn es sich um Standardsoftware handelt, die auf einem Datenträger gespeichert ist.

8.5. Keine Teilwertabschreibung auf festverzinsliche Wertpapiere unter Nennwert

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 8.6.2011, I R 98/10)

Bei festverzinslichen Wertpapieren, die eine Forderung in Höhe des Nominalwerts der Forderung verbrieft, ist eine Teilwertabschreibung unter ihrem Nennwert allein wegen gesunkener Kurse regelmäßig nicht zulässig. Dies gilt auch dann, wenn die Wertpapiere zum Umlaufvermögen gehören.

Sonderfragen

1. IDW-Rechnungslegungshinweis: Einzelfragen zur Behandlung der Umsatzsteuer im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 10.6.2011 den Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.017 verabschiedet. Der Hinweis behandelt den Ausweis der Umsatzsteuer in der Gewinn- und Verlustrechnung, der Bilanz und im Anhang. Aufgrund der Aufhebung des § 250 Abs. 1 Satz 2 (Nr. 2) HGB durch das BilMoG war eine Überarbeitung der bisherigen IDW-Stellungnahme HFA 1/1985 i.d.F.1990 erforderlich geworden. In handelsrechtlichen Jahresabschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, besteht keine Möglichkeit mehr, die auf erhaltene Anzahlungen entfallende Umsatzsteuer nach der so genannten Bruttomethode auszuweisen.

2. Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage

(Verfügung der OFD Niedersachsen vom 31.3.2011, S 7330 - 25 - St 181)

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, so hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, während der unternehmerische Leistungsempfänger den entsprechenden Vorsteuerabzug ändern muss (§ 17 Abs. 1 Satz 1 und UStG). Wird ein anderer Unternehmer als der Leistungsempfänger als Folge der Entgeltminderung wirtschaftlich begünstigt, hat dieser die Vorsteuerberichtigung vorzunehmen, § 17 Abs. 1 Satz 3 und 4 UStG. Die Berichtigungen sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist, § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG.

§ 17 Abs. 1 UStG beinhaltet einen eigenständigen materiell-rechtlichen Berichtigungstatbestand und gilt für Fälle, in denen sich die ursprüngliche, nach § 13 Abs. 1 UStG bzw. § 13b UStG entstandene Umsatzsteuer durch nachträglich eingetretene Umstände oder Ereignisse ändert. Hat der Unternehmer das Entgelt insgesamt vereinnahmt, kann die Bemessungsgrundlage nicht mehr durch bloße Vereinbarung, sondern nur durch tatsächliche Rückzahlung des vereinnahmten Entgelts geändert werden. Erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt ist, ist die Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Denn die Umsatzbesteuerung beschränkt sich (letztlich) auf den Umfang der tatsächlich vereinnahmten Gegenleistung, siehe BFH-Urteil vom 18.9.2008 - V R 56/06 -, BStBl 2009 II

S. 250. Für die Berichtigung des Umsatzsteuer- und Vorsteuerbetrages bei Mängelrügen und der nachträglichen Gewährung von Boni, Skonti und Rabatten ist daher der Zeitpunkt der Auszahlung bzw. der Inanspruchnahme der Gutschrift durch den Kunden maßgeblich, siehe Abschnitt 17.1. Absatz 2 UStAE, bei Über- oder Doppelzahlungen der Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung, siehe Abschnitt 10.1. Absatz 3 Satz 6 UStAE.

Verbrauchsabrechnungen der Versorgungsunternehmen

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 18.9.2008 (a.a.O.) sind auch auf die Abrechnungen der Versorgungsunternehmen anzuwenden. Ergeben sich bei der Lieferung von elektrischem Strom, Gas, Wärme oder Wasser Erstattungen, so sind die damit verbundenen Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigungen nach § 17 UStG beim Versorgungsunternehmen und dem Kunden nicht bereits bei Ablauf der Abrechnungsperiode, sondern erst in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Rückzahlung erfolgt. Wird eine Rückzahlung mit der ersten Abschlagszahlung für die Folgezeit verrechnet, gilt als Zeitpunkt der Minderung der Bemessungsgrundlage das Fälligkeitsdatum der Abschlagszahlung bzw. deren tatsächlicher früherer Zahlung durch den Kunden. Wegen des erforderlichen Umstellungsprozesses wurde den betroffenen Unternehmen eine Nichtbeanstandungsregelung bis zum 30.9.2010 gewährt. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage im Sinne des § 17 UStG liegt dagegen nicht vor, wenn das tatsächliche (durch Ablesung ermittelte Entgelt) höher ist, als das bereits im Rahmen der Anzahlungen erhaltene Entgelt. In diesen Fällen entsteht die Steuer erstmalig in Höhe des Differenzbetrags. Das Versorgungsunternehmen hat insoweit einen Umsatz zu erklären und der Kunde kann unter den Voraussetzungen des § 15 UStG einen Vorsteuerabzug geltend machen.

Die Pflicht zur Berichtigung der Steuer besteht auch dann, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung uneinbringlich geworden ist, siehe § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Uneinbringlichkeit liegt nach dieser Vorschrift nicht nur bei Zahlungsunfähigkeit und Insolvenzeröffnung vor, sondern z.B. auch, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann, BFH-Urteil vom 20.7.2006 - V R 13/04 -, BStBl 2007 II S. 22. Auch soweit der Leistungsempfänger das Bestehen oder die Höhe des vereinbarten Entgelts substantiiert bestreitet, kommt eine Berichtigung der Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit in Betracht. Weitere Ausführungen und Beispiele siehe auch Abschn. 17.1. Absatz 5 UStAE.

Nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG gilt § 17 Abs. 1 UStG sinngemäß, wenn eine steuerpflichtige Leistung rückgängig gemacht worden ist. Die Vorschrift greift jedoch nicht bei einer erbrachten Dienstleistung, die sich mit ihrer Erbringung verbraucht hat und deshalb nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, z.B. Geschäftsführerleistungen oder Maklerlohn, siehe BFH-Urteil vom 18.9.2008, a.a.O.

Zur Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen und Maßnahmen zur Verkaufsförderung siehe Abschnitt 17.2. UStAE.

3. Verkauf von selbst erschlossenen Grundstücken durch die Gemeinde, Erschließungsbeiträge

(Verfügung der OFD Münster vom 15.2.2011, S-4521 - 27 - St 24 - 35;
Bezug: Erlass des FinMin Nordrhein-Westfalen vom 16.8.2002, S-4521 - 2 - VA2)

Zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen die Erschließungskosten für die von einer Gemeinde veräußerten und bereits erschlossenen Grundstücke mit in die Grunderwerbsteuerliche Gegenleistung einzubeziehen sind, ist die in dem oben genannten Bezugsbeschluss unter Tz. 1 und durch BFH-Urteil vom 23.9.2009 (II R 20/08, BStBl 2010 II, 495) bestätigte Rechtsauffassung zu vertreten.

Eine Ausnahme hiervon ergibt sich nur dann, wenn der Erschließungsbeitrag von der veräußernden Gemeinde abgabenrechtlich geltend gemacht wird, z.B. durch eine Ablösevereinbarung, die auch mit dem Kaufvertrag verbunden sein kann. In diesem Fall gehört der Erschließungsbeitrag nicht mit zur Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks. Hierzu reicht aber der bloße Hinweis auf die Erschließungskosten im Kaufvertrag oder eine spätere Bescheinigung der Gemeinde, dass in dem Kaufpreis auch Ablösebeiträge enthalten seien, nicht aus (siehe hierzu das oben genannte BFH-Urteil vom 23.9.2009). Dies gilt entsprechend auch in Bezug auf die Ablösevereinbarung als solche, wenn diese erst im Nachhinein nachgewiesen wird.

Für Zwecke der Grunderwerbsteuer kann von einer abgabenrechtlichen Geltendmachung des Erschließungsbeitrages ausgegangen werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

Im Vertrag muss zunächst eine Ablösevereinbarung enthalten sein, die ausdrücklich bestimmt, dass mit der Entrichtung des vereinbarten Kaufpreises auch die für das erworbene Grundstück künftig entstehenden Erschließungsbeiträge abgegolten sein sollen.

Der Ablösebeitrag muss betragsmäßig separat ausgewiesen werden.

In Zweifelsfällen kann die Gemeinde als Veräußerin des Grundstücks und damit als Beteiligte i.S. von § 97 AO gebeten werden, die konkreten Ablösebestimmungen vorzulegen, da Voraussetzung für eine zivilrechtlich wirksame Ablösebestimmung u.a. ist, dass bei der Gemeinde hinreichende Ablösebestimmungen in Form einer Satzung oder eines Gemeinderatsbeschlusses vorliegen, die zumindest die Berechnungsweise des gesamten abzulösenden Erschließungsaufwandes und dessen Verteilung auf die einzelnen Grundstücke festlegen (vgl. hierzu auch den DNotl-Report 17/2007).

Hiermit wird die bisherige Verfügung der Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster vom 29.10.2009 in der durch Verfügung vom 4.3.2010 aktualisierten Fassung ersetzt. Die vorstehenden Ausführungen sind auf alle offenen Fälle »Verkauf eines gemeindeeigenen und bereits erschlossenen Grundstücks« entsprechend anzuwenden.

4. Pauschaler Kilometersatz für Auswärtstätigkeiten bei Nutzung des eigenen Pkw als Werbungskosten

(OFD Münster, Kurzinfo ESt Nr. 20/2011 vom 20.7.2011)

In den Finanzämtern gehen vermehrt Einsprüche ein, mit denen - in Anlehnung an die reisekostenrechtlichen Regelungen anderer Bundesländer - für durch Auswärtstätigkeit verursachte Kosten für Fahrten mit dem eigenen Pkw ein pauschaler Kilometersatz von 0,35 €/km als Werbungskosten geltend gemacht wird.

Nach R 9.5 Abs. 1 Satz 5 LStR können Kosten für die Fahrten mit dem eigenen Pkw, die als Reisekosten zu berücksichtigen sind, ohne Einzelnachweis mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nach der höchsten Wegstrecken- und Mitnahmeentschädigung nach dem BRKG festsetzt. Nach § 5 Abs. 2 BRKG beträgt die Wegstreckenentschädigung bei Nutzung eines eigenen Pkw unverändert 0,30 € (vgl. auch BMF vom 20.8.2001, BStBl I 2001 S. 54).

Beim BVerfG ist zu dieser Problematik eine Verfassungsbeschwerde anhängig (2 BvR 1008/11). Diese richtet sich gegen den BFH-Beschluss vom 15.3.2011 (VI B 145/10). Wird in einem Einspruch Bezug auf die anhängige Verfassungsbeschwerde genommen, ruht insoweit das Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Zur Klarstellung wird darauf verwiesen, dass dies nicht gilt, wenn ein höherer (als der gesetzlich vorgesehene) Ansatz der Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte begehrt wird.

5. Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen i.S. des § 8b KStG; Allgemeines, Hinweise und Zweifelsfragen - Stand: April 2011

(Verfügung der OFD Niedersachsen vom 11.4.2011, S 2750a-18-St 242)

1. Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG a.F. auf verdeckte Einlagen

Mit Urteil vom 14.12.2006 (6 K 201/05) hat das Finanzgericht Niedersachsen entschieden, dass § 8b Abs. 2 KStG auch schon für Zeiträume vor dem Jahr 2001 auf verdeckte Einlagen anzuwenden ist.

Es handelt sich um eine Einzelfallentscheidung, an der Verwaltungsauffassung ist weiterhin festzuhalten (vgl. Abschn. 41 Abs. 5 Satz 4 KStR 1995).

2. Steuersparkonzept; Freistellung eines wirtschaftlichen Zinses über § 8b KStG zuzüglich Fiktion eines steuerwirksamen Verlustes

In Bayern und Nordrhein-Westfalen ist ein Steuersparmodell bekannt geworden, bei dem die steuerliche Freistellung eines wirtschaftlichen Zinses über § 8b KStG im Vordergrund steht. Dieses Primärziel wird noch um ein weiteres steuerliches "Bonbon" in Form eines fingierten steuerwirksamen Verlustes ergänzt. Das Modell wird vor allem von mittelständischen Unternehmen genutzt.

Dieses neue Konzept stellt sich vereinfacht wie folgt dar:

Freistellung nach § 8b KStG:

- Die X-GmbH kauft heute eine Aktie für 100,00 €.
- Gleichzeitig wird vereinbart, dass diese Aktie in sechs Monaten vom Anbieter des Modells (Bank) für 103,00 € erworben wird.
- Die X-GmbH erzielt aus diesem Geschäft einen sicheren Gewinn von 3,00 €, der über § 8b KStG steuerlich freigestellt wird.

Fingierter Verlust:

- Zudem wird im Vorfeld vertraglich vereinbart, dass die X-GmbH - für den Fall, dass der Kurs der Aktie über 103,00 € steigt - ein entsprechendes 1:1 Aktienzertifikat von der Bank erwerben kann. Hiermit kann sie dann (anstatt der Aktie) das Termingeschäft vereinbarungsgemäß einlösen.
- Sollte der Kurs der Aktie z.B. auf 110,00 € steigen, verkauft die X-GmbH die Aktie an Dritte und erzielt hierbei einen nach § 8b KStG steuerbefreiten Gewinn von 10,00 €. Gleichzeitig wird das Aktienzertifikat für 110,00 € erworben und hiermit das Termingeschäft bedient. Nach Auffassung des Modellanbieters führt dieses zu

einem steuerwirksamen Verlust von 7,00 € (dieses wird zumindest geltend gemacht).

- Die X-GmbH würde also in diesem Beispiel neben dem festen Gewinn von 3,00 € noch eine Freistellung nach § 8b KStG in Höhe von 10,00 € und einen vermeintlich steuerwirksamen Verlust von 7,00 € erhalten.

In einem in Nordrhein-Westfalen hierzu aufgegriffenen Praxisfall vertritt die OFD Rheinland derzeit die Auffassung, dass es sich bei diesem Vertragswerk wirtschaftlich um ein Geschäft handelt und dass - gemünzt auf den Beispielfall - seitens der X-GmbH ein steuerpflichtiger Ertrag von 3,00 € erzielt wird.

Sollten derartige Sachverhalte auch in Ihrem Zuständigkeitsbereich auffallen und aufgegriffen werden, wird um einen entsprechenden Bericht gebeten.

3. Anwendung des § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG, wenn zuvor vorgenommene Teilwertabschreibungen zum Teil voll steuerwirksam und zum Teil nicht steuerwirksam waren

Mit BFH vom 19.8.2009 (I R 2/09, BStBl II 2010, 760) hat der BFH entschieden, dass so genannte Wertaufholungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG, denen in früheren Jahren sowohl steuerwirksame als auch steuerunwirksame Abschreibungen von Anteilen auf den niedrigeren Teilwert vorausgegangen sind, nach Maßgabe von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG a.F./§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG n.F. zunächst mit den nicht steuerwirksamen und erst danach mit den steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu verrechnen sind ("Last in-First out"). Entsprechend den Grundsätzen dieser Entscheidung ist nach einem Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ab sofort zu verfahren.

4. Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG auf Gewinnminderungen bei Beteiligungen an in- und ausländischen Investmentfonds

Zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen bei Beteiligungen an in- und ausländischen Investmentfonds Wertminderungen - insbesondere Teilwertabschreibungen - steuerlich berücksichtigt werden können, wird mit Rundverfügung OFD Hannover vom 25.4.2005 (S 2750 a-14-StO 242) Stellung genommen.

Ergänzend zur Tz. 2.1.1 der o.g. Rundverfügung gilt Folgendes:

Zu der Problematik, ob es sich bei der Neuregelung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG i.d.F. Korb II i.V.m. § 8b Abs. 3 KStG n.F. um eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung handelt, sind mehrere finanzgerichtliche Verfahren anhängig.

Eine Entscheidung des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern (1 K 479/04) steht noch aus. Die Finanzgerichte Münster und München sowie der BFH haben sich hingegen bereits mit der Rechtsfrage auseinandergesetzt:

Nach Auffassung des Finanzgerichts Münster war § 8b Abs. 3 KStG bis zu der Anfügung des § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG durch das Korb-II-Gesetz nicht auf Anteilsscheine anwendbar. Das Gericht hat die Entscheidung zunächst ausgesetzt und das BVerfG zu der Frage angerufen, ob § 43 Abs. 18 KAGG i.d.F. des Korb-II-Gesetzes insoweit gegen das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 2 Abs. 1 GG) verstößt, als darin die rückwirkende Anwendung des gleichzeitig angefügten § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG auf alle noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen angeordnet worden ist (Vorlagebeschluss vom 22.2.2008, 9 K 5096/07 K). Das Verfahren beim BVerfG trägt das Az. 1 BvL 5/08.

Während das Finanzgericht München die klarstellende Funktion der Regelung in § 40a Abs. 1 Satz 2, § 43 Abs. 18 KAGG i.d.F. des Korb-II-Gesetzes bestätigte (keine Rückwirkung in verfassungsrechtlich unzulässiger Weise auf bereits abgelaufene Veranlagungszeiträume, deren Festsetzungen noch nicht bestandskräftig sind; Finanzgericht München vom 28.2.2008, 7 K 917/07), hat der BFH im Revisionsverfahren mit Urteil vom 28.10.2009, I R 27/08 (BStBl II 2011, 229) hingegen entschieden, dass das aus § 40a Abs. 1 Satz 2 KAGG i.V.m. § 8b Abs. 3 KStG 1999 abzuleitende Abzugsverbot für negative Aktiengewinne aus Investmentvermögen mit ausländischen Aktien in 2001 gegen Art. 56 EGV verstößt. Der Senat bezieht sich hierbei im Wesentlichen auf das EuGH-Urteil vom 22.1.2009, C-377/07 (STEKO). Das BMF hat nunmehr mit Schreiben vom 1.2.2011 (IV C 1 - S 1980 -1/09/10006, BStBl I 2011, 201) zur Anwendung des o.a. BFH-Urteils vom 28.10.2009 beim Aktiengewinn Stellung genommen. Änderungsanträge infolge der STEKO- bzw. o.a. BFH-Entscheidung können nunmehr nach den Vorgaben des BMF-Schreibens bearbeitet werden (vgl. auch Tz. 7).

Aufgrund des beim BVerfG anhängigen Verfahrens liegen die Voraussetzungen für die Verfahrensruhe in den übrigen Fällen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO vor.

5. Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG und § 8 Nr. 5 GewStG auf die verdeckte Einlage von Investmentanteilen i.S. des § 8 Abs. 2 InvStG

Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Urteil vom 9.9.2010, 6 K 165/09 entschieden, dass die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG auf den Fall einer Gewinnminderung durch Realisierung eines negativen Aktiengewinns i.S. des § 8 Abs. 2 InvStG aufgrund der verdeckten Einlage von Investmentanteilen anzuwenden ist. Darüber hinaus sind Erträge aus Investmentanteilen nach § 8 Nr. 5 GewStG dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen, soweit diese nach § 2 Abs. 2 InvStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens

außer Ansatz geblieben sind. Die Entscheidung ist revisionsbefangen (I R 92/10).

6. Pauschalisiertes Abzugsverbot für Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG

Mit Beschluss des BVerfG vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07 (BGBl I 2010, 1766) wurde das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG als mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt.

Die bislang ruhenden Einspruchsverfahren sind nach den Grundsätzen der bisherigen nunmehr vom BVerfG bestätigten Verwaltungsauffassung zu entscheiden. Die Voraussetzungen für eine Verfahrensruhe gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO liegen nicht mehr vor. Es besteht auch keine Veranlassung, die Einspruchsverfahren im Hinblick auf die Fortführung des Verfahrens vor dem Finanzgericht Hamburg nunmehr nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO mit Zustimmung des Einspruchsführers ruhen zu lassen (vgl. Rdvfg. OFD Niedersachsen vom 2.2.2011, S 2750 a-40-St 241).

7. Teilwertabschreibung auf eigenkapitalersetzende Darlehen

Der BFH hat mit Urteil vom 14.1.2009 (I R 52/08, BStBl II 2009, 64) entschieden, dass Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen keine Gewinnminderungen i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 darstellen. § 8b Abs. 3 KStG 2002 erfasse ausschließlich substanzbezogene Wertminderungen des Anteils. Bei kapitalersetzenden Darlehen handele es sich dagegen um eigenständige Schuldverhältnisse, die von der Beteiligung als solcher unbeschadet ihrer gesellschaftlichen Veranlassung zu unterscheiden seien. Dieses Urteil ist zwischenzeitlich im BStBl mit dem Zusatz veröffentlicht worden, dass zur steuerlichen Behandlung von Teilwertabschreibungen auf Darlehen an verbundene ausländische Unternehmen und zur Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG im Rahmen eines gesonderten BMF-Schreibens Stellung genommen werden soll. Das BMF-Schreiben zu § 3c EStG ist am 8.11.2010 (IV C 6 - S 2128/07/10001, DOK 2010/080544, BStBl I 2010, 1292) veröffentlicht worden, das Schreiben zu § 1 AStG stammt vom 29.3.2011 und ist zur Veröffentlichung im BStBl vorgesehen.

In Fällen, die unter § 8b Abs. 3 KStG 2002 (und nicht unter § 3c Abs. 2 EStG) fallen, ist wie folgt zu verfahren:

- Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen an inländische Körperschaften:
==> Diese Fälle können auf Grundlage des BFH-Urteils vom 14.1.2009, I R 52/08 (a.a.O.) abschließend bearbeitet werden.
- Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen an nicht gemäß § 1 Abs. 2 AStG nahe stehende ausländische Körperschaften (z.B. Beteiligung des Gesellschafters unmittelbar oder mittelbar unter 25 %; Entsprechendes gilt für

Schwestergesellschaften):

==> Diese Fälle können auf gleicher Grundlage abschließend bearbeitet werden.

- Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen an gemäß § 1 Abs. 2 AStG nahe stehende ausländische Körperschaften (z.B. Beteiligung des Gesellschafters unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 25 %):
==> Es wird gebeten, die Fälle auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 9.3.2011 (IV B5 - S 1341/09/10004, BStBl I 2011, 227) zu bearbeiten.

Das BFH-Urteil betrifft Gewinnminderungen bis einschließlich VZ 2007. Ab VZ 2008 erfasst § 8b Abs. 3 Satz 4 - 8 KStG i.F. des JStG 2008 ausdrücklich auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit (bestimmten) Gesellschafterforderungen.

8. Erstmalige Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG bei Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften

Mit Urteil vom 22.1.2009 (C-377/07, a.a.O.) hat der EuGH in der Rs. STEKO entschieden, dass bei einer Beteiligung einer inländischen Kapitalgesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft von weniger als 10 % die frühere Geltung des Abzugsverbotes für Gewinnminderungen (Teilwertabschreibungen) nach § 8b Abs. 3 KStG bereits im Jahr 2001 wegen des Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG gemeinschaftswidrig ist.

Das BMF hat mit Schreiben vom 11.11.2010 (IV C 2 - S 2750 - a/07/10006, BStBl I 2011, 40) zur Anwendung des vorstehenden EuGH-Urteils Stellung genommen.

Dabei wurde in Drittstaatssachverhalten eine Beschränkung auf Teilwertabschreibungen aus Streubesitzbeteiligungen mit folgender Begründung vorgenommen: Wenn eine Beteiligung vorhanden ist, die einen sicheren Einfluss auf die Gesellschaft vermittelt, liegt ein die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) verdrängender Vorrang der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) vor. Letztere ist in Drittstaatssachverhalten nicht einschlägig. Es kann in diesen Fällen also kein Verstoß gegen europäische Grundfreiheiten vorliegen. Dies ergibt sich aus der aktuellen Rechtsprechung des EuGH; vergleiche zum Beispiel EuGH vom 4.6.2009 in den verbundenen Rechtssachen KBC Bank NV (C-439/07) und Beleggen (C-499/07) sowie EuGH vom 21.1.2010 in der Rs. SGI (C-311/08). Gegen das anders lautende Urteil des BFH vom 26.11.2008, I R 7/08, ist eine Verfassungsbeschwerde anhängig (Az. beim BVerfG: 2 BvR 862/09), vgl. Tz. 9).

Zudem beinhaltet das BMF-Schreiben eine Einschränkung auf "börsenkursbedingte" Teilwertabschreibungen. Die Notwendigkeit, eine effektive Steuerkontrolle sicherzustellen, kann einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des AEUV rechtfertigen. Der EuGH selbst hat in seinem Urteil in der Rechtssache STEKO eine solche Rechtfertigung zwar nicht näher geprüft. Er weist aber ausdrücklich darauf hin, dass er eine solche Prüfung nur deshalb

unterlassen konnte, weil es in dem ihm vorgelegten Sachverhalt um börsenkursbedingte Teilwertabschreibungen ging (EuGH vom 22.1.2009, C-377/07, a.a.O., Rz. 55).

Die Bearbeitung gleichgelagerter Fälle bzw. Einspruchsverfahren kann nunmehr erfolgen.

Zur Anwendung der Entscheidung STEKO auf in Investmentfonds gehaltene Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften vgl. das BMF-Schreiben vom 1.2.2011 (IV C 1 - S 1980 - 1/09/10006, DOK 2011,0089896, a.a.O.).

9. Anwendbarkeit des Betriebsausgabenabzugsverbots gemäß § 8b Abs. 3 und Abs. 5 Sätze 1 und 2 KStG auf nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 3 Nr. 41 EStG steuerfreie Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne

Es war die Frage zu klären, ob auf Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne, die nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 3 Nr. 41 EStG steuerfrei sind, das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 3 und 5 KStG Anwendung findet.

§ 3 Nr. 41 EStG stellt Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne steuerfrei, soweit aufgrund einer Beteiligung an einer ausländischen Zwischengesellschaft innerhalb der vorangegangenen sieben Jahre eine Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7-14 AStG vorausgegangen ist.

Nach Abstimmung auf Bund-/Länder-Ebene im Rahmen eines schriftlichen Verfahrens sind § 8b Abs. 5 und § 8b Abs. 3 Sätze 1 und 2 KStG in diesen Fällen anzuwenden. Der Wortlaut der Vorschrift stellt nicht darauf ab, dass eine Befreiung nach § 8b Abs. 1 oder 2 KStG vorausgegangen ist. Die Formulierungen "Bezüge i.S. des Absatzes 1" bzw. "Gewinn i.S. des Absatzes 2" schließen alle Bezüge und Gewinne ein, die dem Grunde nach in den Abs. 1 und 2 angesprochen sind.

10. Europarechtswidrigkeit des § 8b Abs. 5 KStG (vormals § 8b Abs. 7 KStG) für die Veranlagungszeiträume 1999 - 2003

- Allgemeines
§ 8b Abs. 5 bzw. vormals § 8b Abs. 7 KStG in den für die Veranlagungszeiträume 1999-2003 geltenden Fassungen sehen im Falle von steuerfreien Bezügen von ausländischen Körperschaften vor, dass pauschal 5 % dieser Bezüge als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln sind. Der BFH hat zwischenzeitlich in drei Entscheidungen die Auffassung vertreten, dass die Vorschrift gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten der freien Wahl der Niederlassung nach Art. 43 und 48 EG sowie des freien Kapitalverkehrs nach Art. 56 und 58 EG verstößt.

- Ausschüttungen von EU/EWR-Kapitalgesellschaften
Zwei - zwischenzeitlich im BStBI veröffentlichte - BFH-Urteile vom 13.6.2006, I R 78/04 (BStBI II 2008, 821) sowie vom 9.8.2006, I R 50/05 (BStBI II 2008, 823) betreffen Ausschüttungen von EU-Kapitalgesellschaften. Das BMF hat mit Schreiben vom 30.9.2008 (IV C 7 - 5 2750 - a107/10001, DOK 2008, 0525132, BStBI I 2008, 940) zur steuerlichen Behandlung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Dividenden, die von EU/EWR-Gesellschaften ausgeschüttet worden sind, für die VZ 1993 - 2003 Stellung genommen.

Die Bearbeitung entsprechender Rechtsbehelfsverfahren bzw. Änderungsanträge kann entsprechend erfolgen.

- Ausschüttungen von Drittstaatenbeteiligungen
Das BMF hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die beiden vorstehenden Urteile nur auf Ausschüttungen aus EU/EWR-Staaten anzuwenden sind. Im Zusammenhang mit Drittstaatenbeteiligungen ist § 8b Abs. 5 KStG als geltendes Recht hingegen weiterhin anzuwenden (vgl. Spalte 4 der Anlage zum BMF-Schreiben vom 30.9.2008, IV C 7 - 5 2750 - a/07/10001, DOK 2008, 0525132, a.a.O.). Zwar betrifft das dritte BFH-Urteil vom 9.8.2006, I R 95/05 (a.a.O.) eine Mehrheitsbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft in einem Drittstaat. Dieses Urteil ist jedoch nach dem BMF-Schreiben vom 21.3.2007 (IV B7 - G 1421/0, BStBI I 2007, 302) über den entschiedenen Fall hinaus nicht anzuwenden, soweit der BFH einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 EG annimmt. Dies deswegen, weil bei einer Beteiligung von mehr als 50 % nicht die Kapitalverkehrsfreiheit, sondern die bei Drittstaatenbeteiligungen keinen Schutz gewährende Niederlassungsfreiheit greife.
Derzeit wird zudem auf Bundesebene abgestimmt, ob der Vorrang der Niederlassungsfreiheit bereits bei Beteiligungen von mehr als 25 % greift, weil bei einer Beteiligungsquote in dieser Höhe schon eine gewisse Kontrolle über das Unternehmen oder ihre Leitung unterstellt werden kann. Für Beteiligungsquoten zwischen mehr als 10 und weniger als 25 % wird derzeit über eine Einzelfallprüfung diskutiert.
Zur Frage des Verhältnisses von Kapitalverkehrs- zur Niederlassungsfreiheit bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen in Drittstaaten hat der BFH mit Urteil vom 26.11.2008, I R 7/08 (a.a.O.) die vorausgegangene Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 9.11.2007, 9 K 2912/04, bestätigt, wonach entgegen dem vorgenannten BMF-Schreiben der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht durch den sachlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit verdrängt wird. Da der BFH von einer Vorlage an den EuGH abgesehen hat, ist gegen das Urteil Verfassungsbeschwerden eingelegt worden (Az. 2 BvR 862/09).

Etwaige Rechtsbehelfsverfahren ruhen unter den Voraussetzungen des § 363 Abs. 2 Satz 2 AO. Andernfalls ist ein Ruhen mit Zustimmung des Einspruchsführers nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO möglich. Es bestehen keine Bedenken, in entsprechenden Fällen Aussetzung der Vollziehung zu gewähren.

- Veranlagungszeitraum ab 2004
Ab VZ 2004 gilt § 8b Abs. 5 KStG i.d.F. des Korb-II-Gesetzes vom 22.12.2003 (BStBI I 2004, 14). Danach ist das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot sowohl auf in- als auch auf ausländische Dividendeneinnahmen anzuwenden mit der Folge, dass keine gemeinschaftswidrige Ungleichbehandlung mehr vorliegt.

11. Wertpapierleihe (sog. "strukturierte Wertpapierleihe"): Vermeidung der Anwendung des § 8b Abs. 10 KStG

Zur steuerlichen Behandlung der strukturierten Wertpapierleihe gilt ab Veranlagungszeitraum 2007 die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (BGBl I 2008, 1912) neu eingefügte Regelung des § 8b Abs. 10 KStG.

Über Sachverhaltsgestaltungen, die zu einer Umgehung dieser Vorschrift führen, wird gebeten zu berichten.

12. Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz und Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung; nicht kooperierende Staaten und Gebiete

Aufgrund des Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetzes (BGBl I 2009, 2302) i.V.m. der Steuerhinterziehungsbekämpfungsverordnung (BGBl I 2009, 3046) ist die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 KStG ab Veranlagungszeitraum 2010 bei Nichterfüllung besonderer Nachweis- und Mitwirkungspflichten in Fällen mit Bezug zu so genannten "nicht kooperativen" Staaten und Gebieten zu versagen (§ 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e KStG i.V.m. § 1 Abs. 2 und Abs. 5 sowie § 4 SteuerHBekV).

Mit Schreiben vom 5.1.2010, (IV B2 - S 1315/08/10001-09, DOK 2009, 816912, BStBI I 2010, 19) stellt das BMF fest, dass zum 1.1.2010 kein Staat oder Gebiet die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der SteuerHBekV erfüllt. Es wird Staaten und Gebieten, die künftig die Voraussetzungen für Maßnahmen nach der SteuerHBekV erfüllen, zum jeweils gegebenen Zeitpunkt bekannt geben. Bis dahin bestehen für die Steuerpflichtigen keine zusätzlichen Mitwirkungs-, Nachweis- oder Aufklärungspflichten i.S. des § 33 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e KStG sowie § 90 Abs. 2 Satz 3 AO.

6. Zeitpunkt der Verwirklichung von Grunderwerbsteuerlichen Tatbeständen

(Verfügung der OFD Münster vom 16.8.2011, S 4430 - 28 - St 24 - 35)

Durch das Gesetz über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer vom 25.7.2011 (Gesetz- und Verordnungsblatt NRW, GV.NRW.2011 S. 389) wurde der Grunderwerbsteuersatz in NRW von 3,5 % auf 5 % erhöht (vgl. § 1 des Gesetzes). Diese Erhöhung gilt für alle Erwerbsvorgänge, die nach dem 30.9.2011 verwirklicht werden (§ 1 Abs. 2 i.V.m. § 2 des oben genannten Gesetzes).

Zur Erleichterung der Entscheidung, wann ein Erwerbsvorgang verwirklicht worden ist, möchten wir auf die nachstehenden Ausführungen und die Anlage verweisen. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass es immer auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommt, die hier nicht abgebildet werden können. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) ist ein Grunderwerbsteuerlicher Erwerbsvorgang verwirklicht, wenn das auf einen Erwerbsvorgang abzielende Wollen in rechtsgeschäftliche Erklärungen umgesetzt worden ist, wenn also die Vertragspartner im Verhältnis zueinander gebunden sind, und zwar unabhängig davon, ob dieser verwirklichte Rechtsvorgang bereits die Entstehung der Steuer auslöst oder nicht (BFH-Urteile vom 17.9.1986 II R 136/84, BStBl 1987 II S. 35; vom 20.12.1989 II R 31/88, BStBl 1990 II S. 234; vom 25.11.1992 II R 67/89, BStBl 1993 II S. 308; vom 18.5.1999 II R 16/98, BStBl 1999 II S. 606; vom 8.2.2000 II R 51/98, BStBl 2000 II S. 318; vom 22.4.2004 II R 45/02, BFH/NV 2005, 1137 und vom 29.9.2005 II R 23/04, BStBl 2006 II S. 137).

Zeitliche Rückbeziehungen nach dem Zivilrecht (vgl. § 184 BGB und § 17 Abs. 2 UmwG) wie Steuerrecht (vgl. § 2 Abs. 1 UmwStG i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG) bleiben für Zwecke der Grunderwerbsteuer unberücksichtigt.

Auch der Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten, der Zahlung des Kaufpreises und der Eintragung in das Grundbuch haben keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des Grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes.

1. Bedingte bzw. genehmigungsbedürftige Erwerbsvorgänge i.S. von § 14 GrEStG

Aufschiebend bedingte (§ 14 Nr. 1 GrEStG) oder genehmigungsbedürftige (§ 14 Nr. 2 GrEStG) Rechtsgeschäfte sind grundsätzlich bereits mit Abschluss des jeweiligen Vertrages und damit bereits vor Eintritt der Bedingung bzw. vor Erteilung der Genehmigung verwirklicht, da das bedingte bzw. genehmigungsbedürftige Rechtsgeschäft bereits mit Abschluss des Vertrages vollendet und voll gültig ist und sich nur die Rechtswirkungen des Vertrages bis zum Eintritt der Bedingung oder der Erteilung der Genehmigung in der Schwebe befinden. Hiervon sind beispielsweise die Genehmigung

- des Grundstückseigentümers (Erbauberechtigten) bei der Veräußerung des Erbaurechtes durch den Erbauberechtigten (§§ 5, 6 ErbbauRG);
- der anderen Wohnungseigentümer oder eines Dritten (bspw. des Hausverwalters) bei der Veräußerung einer Eigentumswohnung bzw. Teileigentumseinheit (§ 12 WEG);
- bei der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (§ 2 GrdstVG);
- des Bundeskartellamtes aus Wettbewerbsgründen;

betroffen, d.h. nur der Zeitpunkt der Steuerentstehung wird für den im Übrigen verwirklichten Erwerbsvorgang i.S. von § 1 GrEStG bis zur Erteilung der Genehmigung bzw. Eintritt der Bedingung gemäß § 14 GrEStG hinausgeschoben.

Dies gilt aber nur, soweit die Bedingung bzw. Genehmigung nicht die Willenserklärung eines Vertragsteils betrifft. Im letzteren Fall wird der Tatbestand erst dann verwirklicht, wenn die bisher aufschiebend bedingte bzw. genehmigungsbedürftige Willenserklärung zivilrechtlich gültig wird. Hierzu zählen z.B.

- Handeln ohne Vertretungsmacht (BFH-Urteil vom 7.11.2000 II R 51/99)
- Fehlen einer vormundschaftsgerichtlichen Genehmigung (BFH-Urteil vom 8.2.2000 II R 51/98, BStBl 2000 II S. 318)

2. Aufschiebend bedingte und nachträglich vereinbarte Gegenleistung

Ist das Rechtsgeschäft als solches wirksam, beinhaltet dieses aber eine aufschiebend bedingte Gegenleistung oder wird die vereinbarte Gegenleistung nachträglich i.S. von § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG erhöht, so wird mit Eintritt der Bedingung bzw. im Zeitpunkt der nachträglichen Erhöhung der Gegenleistung ein eigenständiger (neuer) Erwerbsvorgang verwirklicht (vgl. Erlass des FM NRW vom 1.4.1997 S 4521 - 3 - V A 2 sowie BFH-Urteile vom 22.11.1995 II R 26/92, BStBl 1996 II S. 162 und vom 26.4.2006 II R 3/05, BStBl 2006 II S. 604).

Bei weiteren Zweifelsfragen und Problemen zum Zeitpunkt der Verwirklichung eines Grunderwerbsteuerlichen Tatbestandes wird auf die Kommentierung und Rechtsprechung zu § 14 GrEStG verwiesen.

Übersicht zum Zeitpunkt der Verwirklichung

Die Verwirklichung eines Erwerbsvorgangs hängt von der jeweiligen Art des Rechtsgeschäftes ab, an den das GrEStG den Tatbestand knüpft. Die folgende Auflistung ist ohne Berücksichtigung des § 14 GrEStG erstellt.

Tatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG

| Rechtsgeschäft | Verwirklichung | Besonderheit/ Fundstelle |
|---|--|--|
| Kaufvertrag | mit dem wirksamen Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes | grundsätzlich mit Beurkundung gemäß § 311b BGB |
| Erwerb von Erbbaurechten | mit dem wirksamen Abschluss des Erbbaurechtsvertrages | grundsätzlich mit Beurkundung gemäß § 311b BGB |
| Erwerb von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden | mit dem wirksamen Abschluss des schuldrechtlichen Übertragungs- oder Nutzungsvertrages | |
| Ausübung eines Vorkaufsrechtes | mit wirksamer Ausübung des Vorkaufsrechtes | BFH-Urteil vom 20.12.2000 II R 13/99, BFH/NV 2001, 937 |
| aufschiebend bedingte Gegenleistung | mit Eintritt der Bedingung | Erlass des FM NRW vom 1.4.1997 S 4521 - 3 - V A 2 BFH-Urteil vom 22.11.1995 II R 26/92, BStBl 1996 II S. 162 |
| nachträglich vereinbarte/ zusätzliche Gegenleistung | mit wirksamer Vereinbarung (insoweit) | BFH-Urteil vom 26.4.2006 II R 3/05, BStBl 2006 II S. 604 |

Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 2 GrEStG

| Rechtsgeschäft | Verwirklichung |
|----------------|--|
| Auflassung | mit wirksamer Erklärung der Auflassung |

Tatbestände des § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG

| Rechtsgeschäft | Verwirklichung |
|----------------|--|
| Formwechsel | grundsätzlich nicht steuerbarer Rechtsgang, ansonsten mit Eintragung in das Handelsregister des Rechtsträgers neuer Rechtsform (§ 198 Abs. 2 UmWG) |
| Verschmelzung | mit Eintragung in das Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmWG), Erlass des FM NRW vom 7.3.2000 S 4520 - 1 - V A 2, Punkt A. I., 1.2. |
| Aufspaltung | mit Eintragung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers (§ 131 UmWG), Erlass des FM NRW vom 7.3.2000 S 4520 - 1 - V A 2, Punkt A. II. 1.2. |
| Abspaltung | mit Eintragung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers (§ 131 UmWG), Erlass des FM NRW vom 7.3.2000 S 4520 - 1 - V A 2, Punkt A. II. 2.2. |
| Ausgliederung | mit Eintragung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers (§ 131 UmWG), Erlass des FM NRW vom 7.3.2000 S 4520 - 1 - V A 2, Punkt A. II. 3.2. |

| Rechtsgeschäft | Verwirklichung |
|----------------------|--|
| Vermögensübertragung | mit Eintragung in das Handelsregister des übertragenden Rechtsträgers (§ 176 Abs. 3 UmWG), Erlass des FM NRW vom 7.3.2000 S 4520 - 1 - VA 2, Punkt A. III.2. |
| Anwachsung | grundsätzlich im Zeitpunkt der Vereinbarung über das Ausscheiden der (des) anderen Gesamthänder(s) |
| Umliegungen | mit Unanfechtbarkeit bzw. Bekanntgabe des Umliegungsplans |
| Flurbereinigung | Zeitpunkt lt. Ausführungsanordnung |
| Enteignung | mit Unanfechtbarkeit des Verwaltungsaktes |
| Erbfall | Zeitpunkt des Erbanfalls |

Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 GrEStG

| Rechtsgeschäft | Verwirklichung |
|----------------|---------------------------------------|
| Meistgebot | mit wirksamer Abgabe des Meistgebotes |

Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 5 - 7 GrEStG

| Rechtsgeschäft | Verwirklichung |
|-------------------|--|
| Zwischengeschäfte | mit wirksamer Abtretung des Übereignungsanspruches |

Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG

| Rechtsgeschäft | Verwirklichung |
|----------------------|---|
| Verwertungs-befugnis | mit wirksamer Verschaffung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verwertungs-befugnis |

Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG

| Rechtsgeschäft | Verwirklichung |
|-----------------------|---|
| Gesellschafterwechsel | mit Erlangung der Gesellschafterstellung, d.h. dingliche Wirkung der schuldrechtlichen Vereinbarung, welche frühestens mit Vertragsabschluss eintritt, Erlass des FM NRW vom 25.2.2010 S 4501 - 10 - V A 6, Tz. 1.3 |

Tatbestände des § 1 Abs. 3 GrEStG

| Rechtsgeschäft | Verwirklichung |
|-------------------------------|--|
| § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 3 GrEStG | mit dem wirksamen Abschluss des Vertrages bzgl. der übertragenden Anteile |
| § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG | mit Eintritt der Tatbestandsvoraussetzungen <ul style="list-style-type: none"> • aufgrund Umwandlung: mit Eintragung im maßgeblichen Handelsregister • von Todes wegen: Zeitpunkt des Erbanfalls |