

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

Mai 2012

Gesetzgebung

1. Gesetzentwurf zur Änderung der Solarförderung

Nach dem Entwurf des Gesetzes zur Änderung des Rechtsrahmens für Strom aus solarer Strahlungsenergie und zu weiteren Änderungen im Recht der erneuerbaren Energien (BT-Drucksache 17/8877 vom 6.3.2012) sollen die Vergütungssätze für solare Strahlungsenergie verringert sowie die Degression der Vergütungssätze verstetigt und monatlich abgesenkt werden. Bei neuen Anlagen sollen nur noch bestimmte Strommengen pro Jahr vergütungsfähig sein (sog. Marktintegrationsmodell). Der Zubaukorridor für neue Fotovoltaikanlagen soll ab dem Jahr 2014 jährlich gesenkt werden. Im Gegensatz dazu soll u.a. der Strombezug von Stromspeichern von der EEG-Umlage befreit werden.

2. Gesetzentwurf zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes für kommunale Zusammenschlüsse

Mit dem vorgenannten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes - Grunderwerbsteuerbefreiung bei Zusammenschlüssen kommunaler Gebietskörperschaften (BR-Drucksache 737/11 vom 30.3.2012) sollen die Zusammenschlüsse von kommunalen Gebietskörperschaften und die Aufhebungen der Kreisfreiheit von Gemeinden steuerlich erleichtert werden. Vorgesehen ist die Erweiterung des Katalogs der Ausnahmen von der Besteuerung in § 4 GrEStG für vorgenannte Fälle.

3. Zwölf-Punkte-Plan zur Vereinfachung und Modernisierung der Unternehmensbesteuerung

Am 14.2.2012 hat die Koalitionsfraktion von CDU/CSU und FDP zwölf Punkte zur Reform der Unternehmensbesteuerung vorgestellt. Kernpunkte des Zwölf-Punkte-Plans sind im Einzelnen:

- Vereinfachung der steuerlichen Organschaftsbesteuerung durch Einführung einer Gruppenbesteuerung: zwar soll künftig das Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrags entbehrlich sein, allerdings sollen die Mindestbeteiligungsquoten von derzeit 50 % auf 75 % oder gegebenenfalls auch auf 95 % angehoben werden;
- Anhebung der Verlustrücktragsgrenze gemäß § 10d Abs. 1 EStG von derzeit 511 500 € auf 1 Mio €;
- Vereinfachung des Verlustabzugs bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG: das maximale Verlustausgleichsvolumen soll künftig auf das vom Kommanditisten aufgewendete Kapital (steuerliches Kapitalkonto) begrenzt werden;
- Einführung einer Sicherheitsleistung und Verzinsung des derzeit über fünf Jahre gestreckten Steueranspruchs bei Sitzverlegung ins Ausland.

4. EU-Verordnung über Integrität und Transparenz im Energiegroßhandel

Am 28.12.2011 trat die Verordnung (EU) Nr. 1227/2011 über die Integrität und Transparenz des Energiegroßhandelsmarkts (REMIT) in Kraft. Ziel der unmittelbar auch in Deutschland geltenden Verordnung ist die Erhöhung von Transparenz und Stabilität der europäischen Energiemärkte durch Bekämpfung des Insiderhandels und von Marktmanipulationen. Wesentliche Inhalte der Verordnung sind:

- Verbot von Insiderhandel und Marktmanipulation;
- Verpflichtung der Marktteilnehmer zur Registrierung;
- Verpflichtung der Marktteilnehmer zur Meldung von Transaktionen am Energiegroßhandelsmarkt, zum Publizieren von Insiderinformationen und zur Meldung von aufgedeckten Vorkommnissen.

Als Marktteilnehmer am Energiegroßhandelsmarkt im Sinne der Verordnung gelten alle juristischen und natürlichen Personen, die Handelstransaktionen zu Energiegroßhandelsprodukten durchführen wie z.B. Energiehändler, Übertragungs- und Fernleitungsnetzbetreiber, Strom- und Gasbörsen sowie Energiebroker. Betroffen sind Großhandelsprodukte wie Lieferverträge, Transportverträge oder Derivate, wobei Endkundenverträge erst ab einer Größe von 600 GWh pro Jahr in einem geographischen Marktgebiet unter die Verordnung fallen.

Mit der Umsetzung der Verordnung ist die Europäische Agentur für die Zusammenarbeit der Regulierungsbehörden (ACER) beauftragt.

5. Verkündungen im Gesetzblatt:

- Das Gesetz zur Neuordnung des Kreislaufwirtschafts- und Abfallrechts wurde am 29.2.2012 im Bundesgesetzblatt verkündet (BGBl. I, Nr. 10, S. 212).
- Die Fünfte Verordnung zur Änderung der Vergabeverordnung wurde am 21.3.2012 veröffentlicht (BGBl. I, S. 488). Seit dem 22.3.2012 gelten neue Schwellenwerte für öffentliche Aufträge (siehe TREUBERATER Februar 2012, S. 3429).
- Die Verordnung zur Änderung der Anreizregulierungsverordnung (ARegVÄndV) ist am 22.3.2012 in Kraft getreten (BGBl. I S. 489, siehe auch TREUBERATER Februar 2012, S. 3429).

6. Verkündung im EU-Amtsblatt

Am 21.3.2012 wurde die Richtlinie 2012/6/EU über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinbetrieben im Amtsblatt der europäischen Union (ABI EU L 81) veröffentlicht.

Rechtsprechung

1. Einkünfte aus Kapitalvermögen bei Betrieb gewerblicher Art

Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 16.11.2011, I R 108/09) hat im vorgelegten Streitfall über die Voraussetzungen für das Entstehen von Einkünften aus Kapitalvermögen bei einem als Eigenbetrieb geführten Betrieb gewerblicher Art (BgA) ausführliche Leitsätze wie folgt formuliert:

Die Auflösung von Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen der Trägerkörperschaft. Dies gilt auch für Gewinne des BgA, die im ersten Jahr der Geltung des KStG i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000 erwirtschaftet wurden. Die Annahme, der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen würden gleichzeitig erzielt, gilt nicht für einen nach den Eigenbetriebsgesetzen der Länder geführten BgA.

Gewinne eines als Eigenbetrieb geführten BgA, deren Überführung in den allgemeinen Haushalt noch nicht beschlossen wurde und die auch nicht ohne einen entsprechenden Beschluss tatsächlich an die Trägerkörperschaft zur allgemeinen Verwendung geleistet wurden (vGA), führen noch nicht zu Ein-

künften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002, sondern gelten als den Rücklagen zugeführt.

In die Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 sind - von Kapitalherabsetzungen abgesehen - sämtliche Transferleistungen des Eigenbetriebs an seine Trägerkörperschaft, die nicht auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden (fiktiven) gegenseitigen Vertrags erbracht werden, einzubeziehen. Allein der Ausschüttungsbeschluss führt zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos.

Vor dem Hintergrund des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG 2002, der den Zweck verfolgt, eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer wirtschaftlichen Betätigung durch einen rechtlich unselbstständigen BgA steuerlich einem Anteilseigner einer wirtschaftlich tätigen Kapitalgesellschaft gleichzustellen, geht es im Urteil um die Belastung des Gewinns eines BgA mit Kapitalertragsteuer. Diese fällt solange nicht an, wie der Gewinn eines (Eigenbetriebs-)BgA mangels Beschlusses nicht der Trägerkörperschaft zur Verwendung im Haushalt zur Verfügung gestellt wird.

2. Zur Preiskontrolle bei der Wasserversorgung

Ein Wasser- und Abwasserzweckverband, der Trinkwasser auf der Grundlage eines Anschluss- und Benutzungszwangs und einer Gebührensatzung liefert, ist im Sinne des § 59 Abs. 1 GWB "Unternehmen" und nach dieser Vorschrift zur kartellrechtlichen Auskunft über seine wirtschaftlichen Verhältnisse an das Bundeskartellamt verpflichtet (Beschluss des BGH vom 18.10.2011, KVR 9/11).

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 der Niederbarnimer Wasser- und Abwasserzweckverband Beschwerde ein.

Nach Ansicht des BGH ist der Zweckverband allerdings als Unternehmen im Sinne des GWB anzusehen, da im Kartellrecht ein funktionaler Unternehmensbegriff gelte. Daher kann auch eine öffentlich-rechtliche Körperschaft, die hoheitlich tätig ist, als Unternehmerin in diesem Sinne anzusehen sein, wenn und soweit sie daneben in einer Wettbewerbsbeziehung zu anderen Unternehmen steht. Da es im vorliegenden Fall lediglich um ein Auskunftersuchen nach § 59 GWB ging, damit die Kartellbehörde ausreichende Informationen beschaffen kann, um Aufschluss über die Erlöse und Kosten von Wasserversorgern zu erhalten, die mit demjenigen Unternehmen, dessen Preisgestaltung untersucht werden soll, gleichartig im Sinne des § 103 Abs. 5 GWB sind, war das Auskunftsverlangen nicht zu beanstanden. Ob ein Wasserversorger sein Leistungsverhältnis öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestaltet hat, ist für den vorgenannten Anspruch nicht relevant.

Zur Frage, ob der Grundsatz aus der bisherigen BGH-Rechtsprechung, dass öffentlich-rechtlich organisierte Körperschaften dem Anwendungsbereich des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen entzogen sind, auch dann gilt, wenn die öffentlich-rechtliche und die privatrechtliche Ausgestaltung der Leistungsbeziehung in der Wasserversorgung überwiegend austauschbar sind und ein öffentlich-rechtlich organisierter Wasserversorger grundsätzlich als Unternehmen im kartellrechtlichen Sinne anzusehen ist, hat sich der BGH nicht geäußert.

3. Rückwirkende Anwendung der Neufassung der ARegV

Der Kartellsenat des BGH hat sich am 31.1.2012 - nach seinen Beschlüssen vom 28.6.2011 (siehe TREUBERATER September 2011, S. 3382) - erneut mit der Regulierung der Stromnetzentgelte nach der Anreizregulierungsverordnung (ARegV) befasst (EnVR 16/10).

Vor dem Hintergrund der mit den vorgenannten Beschlüssen festgestellten mangelhaften Verordnungsermächtigung in § 21a EnWG a.F. für die Berücksichtigung des generellen sektoralen Produktivitätsfaktors gemäß § 9 Abs. 1 ARegV a.F. hatte der Gesetzgeber mit dem Zweiten Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftlicher Vorschriften vom 22.12.2012 § 21a EnWG und § 9 ARegV entsprechend geändert.

Die Wirksamkeit der Neufassung des § 9 ARegV sowie dessen rückwirkende Anwendbarkeit auf die erste Regulierungsperiode hat nun der Kartellsenat bestätigt. Damit ist in der ersten Regulierungsperiode ein genereller sektoraler Produktivitätsfaktor von 1,25 % p.a. bei der Bestimmung der Erlösobergrenzen zu berücksichtigen.

Des Weiteren hat der BGH angemerkt, dass die Grundsätze zur Mehrerlössaldierung auch in der Übergangsphase von der kostenbasierten Entgeltregulierung zur Anreizregulierung weiterhin anzuwenden sind. Mehrerlöse der Netzbetreiber, welche nicht bereits bei der kostenbasierten Entgeltregulierung angesetzt worden sind, sind danach im Anwendungsbereich der ARegV auszugleichen.

4. Bundeskartellamt zu wettbewerbswidrigen Konzessionsvergaben

Das Bundeskartellamt (BKartA) schränkt mit zwei aktuellen Beschlüssen zur Vergabe von Strom- oder Gaskonzessionen den Handlungsspielraum für Gemeinden bei der Vergabe von Dienstleistungskonzessionen ein (B 10-6/11 vom 18.10.2011 und B10-17/11 vom 21.11.2011).

Im ersten Streitfall bemängelte das BKartA die wettbewerbsfreie Vergabe von Konzessionen durch eine Stadt an ihren Eigenbetrieb Stadtwerke sowie an ein weiteres Energieversorgungsunternehmen mit dem Hinweis, dass kein transparentes, diskriminierungsfreies Verfahren zur Konzessionsvergabe durchgeführt worden ist und die Stadt ihre marktbeherrschende Stellung missbräuchlich durch die Direktvergabe genutzt hätte. § 46 EnWG fordert zur Konzessionsvergabe ein wettbewerbliches Verfahren.

Im weiteren Verfahren stellte das Kartellamt das Fehlen der Transparenz der Entscheidungskriterien - diese waren den Konzessionsbewerbern nicht bekannt gegeben worden - bei der Konzessionsvergabe fest. Darüber hinaus wurde die Entscheidung nicht unter Angabe der ausschlaggebenden Gründe veröffentlicht. Damit stellte das BKartA auch hier Verstöße gegen die Vorgaben gemäß § 46 EnWG - insbesondere den Missbrauch der marktbeherrschenden Stellung der Stadt i.S. des §§ 19, 20 GWB - fest, die zu einer unzulässigen wettbewerbsfreien Direktvergabe führten.

5. Zur Beendigung eines Ergebnisabführungsvertrags und damit der ertragsteuerlichen Organschaft

Wird ein Ergebnisabführungsvertrag vor Ablauf von fünf Jahren vorzeitig beendet, so führt dies zur Nichtanerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft von Beginn an, es sei denn, dass ein wichtiger Grund zur Beendigung vorliegt. Wirtschaftliche Schwierigkeiten der Organgesellschaft stellen nach Ansicht des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg (Urteil vom 19.10.2011, 12 K 12078/08) keinen wichtigen Grund dar.

§ 14 Abs. 1 KStG setzt für die Wirksamkeit der steuerlichen Organschaft u.a. voraus, dass der Ergebnisabführungsvertrag (EAV) auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und auch durchgeführt wird. Eine vorzeitige Beendigung des EAV innerhalb der ersten fünf Jahre ist dabei grundsätzlich steuer-schädlich, es sei denn, dass ein wichtiger Grund die Beendigung rechtfertigt. Ein solcher wichtiger Grund läge z.B. dann vor, wenn der Fortbestand des EAV die Lebensfähigkeit des ganzen Konzerns bedroht oder der Organträger voraussichtlich nicht mehr in der Lage sein wird, seine Pflichten aus dem EAV zu erfüllen.

Im vorliegenden Fall bestanden zwar Unstimmigkeiten zwischen der Organgesellschaft und dessen besonders wichtigen Vertragspartner, die nach Ansicht der Organträgerin zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Organgesellschaft hätten führen können. Dafür, dass allerdings die Fortführung des gesamten Konzerns gefährdet gewesen wäre, gab es keine Anhaltspunkte. Die - wenn auch einvernehmliche - Beendigung des EAV führte daher zur Aberkennung der Voraussetzungen einer ertragssteuerlichen Organschaft, die damit von Beginn an als nicht wirksam anzusehen war.

6. Kurzhinweise

6.1. Bilanzierung von Verbindlichkeiten bei qualifiziertem Rangrücktritt

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 30.11.2011, I R 100/10)

Eine Verbindlichkeit, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt zu werden braucht, kann mangels gegenwärtiger wirtschaftlicher Belastung nicht ausgewiesen werden.

6.2. Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 9.2.2012, V R 40/10)

Eine Holdinggesellschaft, die nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt, ist wirtschaftlich tätig und insoweit Unternehmer.

Verfügt die Holding über umfangreiche Beteiligungen, die sie ohne Bezug zu ihren entgeltlichen Ausgangsleistungen hält, ist sie entsprechend § 15 Abs. 4 UStG nur insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, als die Eingangsleistungen ihren entgeltlichen Ausgangsleistungen wirtschaftlich zuzurechnen sind.

6.3. Vorsteuerabzug bei Kauf von zahlungsgestörten Forderungen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 26.1.2012, V R 18/08)

Ein Unternehmer, der aufgrund der Vorgaben des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, S. 737, zahlungsgestörte Forderungen unter "Vereinbarung" eines vom Kaufpreis abweichenden "wirtschaftlichen Werts" erwirbt, erbringt an den Forderungsverkäufer keine entgeltliche Leistung.

Liegt beim Kauf zahlungsgestörter Forderungen keine entgeltliche Leistung an den Forderungsverkäufer vor, ist der Forderungserwerber aus Eingangsleistungen für den Forderungserwerb und den Forderungseinzug nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG berechtigt.

Eine Rechnungsberichtigung lässt die Steuerschuld nach § 14c UStG nicht mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung entfallen.

6.4. In GmbH ausgegliederter Krankenhauslaborbetrieb ist kein Zweckbetrieb

(Finanzgericht Münster, Urteil vom 30.5.2011, 9 K 73/09 K,F, Revision beim BFH anhängig: I R 59/11)

Werden bisher als unselbstständiger Teil von Krankenhaus-Zweckbetrieben geführte Labore in eine von den Krankenhausträgern gegründete GmbH ausgegliedert, so unterhält die GmbH selbst keinen steuerbegünstigten Zweckbetrieb, wenn sie ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung nach darauf ausgerichtet ist, Laborleistungen nicht nur für die Krankenhäuser ihrer Gesellschafter, sondern auch für fremde Dritte zu erbringen.

6.5. Zur Billigkeit von Gaspreiserhöhungen

(Oberlandesgericht Düsseldorf, Urteil vom 21.12.2011, VI-3 U (Kart) 4/11)

Ein Gasversorger kann mehrere allgemeine Tarife sowie zusätzliche Sondertarife anbieten.

§§ 4 Abs. 1, Abs. 2 AVBGasV bzw. 5 Abs. 2 GasGVV sind anwendbar, auch wenn der BGH mit Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH die Frage

geklärt wissen will, ob § 4 Abs. 1, Abs. 2 AVBGasV den europarechtlichen Transparenzanforderungen an Preisanpassungsklauseln der EU-Richtlinie (Gasrichtlinie) entspricht. Selbst wenn der EuGH die Europarechtskonformität des § 4 Abs. 1 Satz 2 AVBGasV nicht bestätigen würde, müsste dem Versorger ein Preisanpassungsrecht im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung zugestanden werden.

Im Rahmen der Darlegungs- und Beweisbelastung des Versorgers gemäß § 315 BGB ist eine Gesamtbetrachtung mehrerer Lieferzeiträume unzulässig. Jedoch ist eine kumulierte Betrachtung der jeweils in einem Gaswirtschaftsjahr (vom 1.10. eines Jahres bis zum 1.10. des Folgejahres) vorgenommenen Preisänderungen angemessen.

Bei der Entscheidung des Versorgers kommt ihm ein Entscheidungsspielraum zu. Eine Preiserhöhung ist nicht unbillig, wenn in dem Gaswirtschaftsjahr insgesamt ein angemessenes Verhältnis zwischen Tarif- und Bezugskostenerhöhungen erzielt wird.

Sonderfragen

1. Festlegung von Preisindizes zur Ermittlung von Tagesneuwerten für die Kostenprüfung von Gasnetzbetreibern

Mit Beschluss vom 26.10.2011 hat die 9. Beschlusskammer der Bundesnetzagentur (BK9-11-602) die anlagengruppenspezifischen Preisindizes zur Ermittlung von Tagesneuwerten nach § 6 Abs. 3 GasNEV festgelegt.

Die Preisindizes sind auf alle Netzentgeltgenehmigungsverfahren nach § 23a EnWG oder bei Verfahren im Rahmen der Anreizregulierung, die auf dem Basisgeschäftsjahr 2010 beruhen, anzuwenden; sie fließen in die Berechnung der kalkulatorischen Abschreibungen des zu Tagesneuwerten anzusetzenden Sachanlagevermögens und der Ermittlung der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung ein.

2. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Fahrzeugen (Werbemobile) an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen

(Verfügung der OFD Karlsruhe vom 25.8.2011 - S 7100)

Werbefirmen erfüllen ihre Aufträge gegenüber ihren Kunden häufig durch das Anbringen von Werbeflächen auf Kraftfahrzeugen.

Hierfür wird verschiedenen Institutionen (soziale Einrichtungen, Vereine, Verbände, Kommunen, Interessenverbände, Golfclubs usw.) ein entsprechend mit Werbeflächen versehenes Fahrzeug - je nach Bedarf Kleinbus, Kombi oder Golfcar - überlassen (sog. Werbemobil).

Bisher sind folgende Sachverhalte bekannt geworden:

- a) Die Werbefirma übergibt das Fahrzeug der Institution zur Nutzung, behält jedoch den Fahrzeugbrief bis zum Ende der Vertragslaufzeit, die der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entspricht, zurück. Nach Vertragsende wird das Eigentum an dem Werbemobil auf die Institution übertragen.
- b) Die Werbefirma übergibt das Fahrzeug der Institution zur Nutzung, behält jedoch den Fahrzeugbrief bis zum Ende der Vertragslaufzeit zurück. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist länger als die Vertragslaufzeit. Nach Vertragsende wird das Eigentum an dem Werbemobil auf die Institution übertragen.
- c) Die Werbefirma übergibt das Fahrzeug der Institution zur Nutzung, behält jedoch den Fahrzeugbrief zurück. Nach Vertragsende wird das Fahrzeug an die Werbefirma zurückgegeben.

Die Institution verpflichtet sich im Gegenzug, das Fahrzeug bis zum Vertragsende möglichst werbewirksam und häufig zu nutzen sowie die Werbung zu dulden. Für die Gebrauchsüberlassung sind keine Zahlungen an die Werbefirma zu leisten.

1. Umsatzsteuerrechtliche Würdigung der durch die Werbefirma erbrachten Leistungen

1.1 Steuerbarkeit

Bei Sachverhalt a) erbringt die Werbefirma mit Übergabe des Fahrzeugs eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG), da schon zu Beginn des vereinbarten Nutzungszeitraums das wirtschaftliche Eigentum an dem Fahrzeug auf die Institution übergeht.

Die Institution hat bereits zu diesem Zeitpunkt die Verfügungsmacht an dem Fahrzeug erlangt, da der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung während der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Fahrzeugs nicht gekündigt werden kann und das bürgerlichrechtliche Eigentum mit Ablauf des vereinbarten Nutzungszeitraums auf die Institution übergeht. Eine vorgeschaltete sonstige Leistung (Fahrzeugüberlassung) ist daher nicht gegeben. Die für das Leasing entwickelten Grundsätze sind hier entsprechend anzuwenden (vgl. Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE sowie Anhang 21 EStH).

Die Entscheidung, ob die Fahrzeugüberlassung bei den Sachverhalten b) und c) eine Lieferung oder eine sonstige Leistung ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls. Eine Lieferung des Fahrzeugs liegt insbesondere dann vor, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gegenstands zwar erheblich länger als die Grundmietzeit ist, jedoch dem Nutzenden ein Recht auf Mietverlängerung oder Kauf zusteht und bei Ausübung der Option nur ein geringer Mietzins oder Kaufpreis zu entrichten ist (BFH-Urteil vom 16.4.2008, XI R 56/06, BStBl 2008 II S. 909). Die Lieferung bzw. die sonstigen Leistungen erfolgen im Rahmen von tauschähnlichen Umsätzen, da das Entgelt in der Werbeleistung besteht, die die Institution mit der Duldung der Anbringung der Werbeflächen und dem werbewirksamen Einsatz des Fahrzeugs an die Werbefirma erbringt (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG).

1.2 Bemessungsgrundlage und Entstehung der Steuer

Bemessungsgrundlage für die Lieferung bzw. die sonstigen Leistungen ist der gemeine Wert der Werbeleistung der Institution (§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG). Der als Entgelt anzusetzende subjektive Wert, den die Werbeleistung hat, bestimmt sich nach dem Betrag, den der leistende Unternehmer hierfür aufgewendet hat. Das sind die ungekürzten Anschaffungskosten des Fahrzeugs ohne die Kosten für die Anbringung der Werbung.

Die Umsatzsteuer für die Lieferung in Sachverhalt a) entsteht bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Werbemobil an die Institution übergeben wurde (Vertragsbeginn), vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG. Dies gilt auch für die Sachverhalte b) und c), wenn das Fahrzeug nach den Leasinggrundsätzen ertragsteuerlich der Institution zuzurechnen ist.

Ist das Fahrzeug bei den Sachverhalten b) und c) nach den Leasinggrundsätzen ertragsteuerlich der Werbefirma zuzurechnen, entsteht die Umsatzsteuer für die Fahrzeugüberlassung grundsätzlich mit Ablauf der vertraglich vereinbarten Nutzungsdauer (Abschn. 13.1 Abs. 3 UStAE), wenn keine Teilleistungen vereinbart sind. Anzahlungen sind stets im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu versteuern (Abschn. 13.1 Abs. 3 Satz 3 UStAE). Diese können auch in Lieferungen oder sonstigen Leis-

tungen 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 (Abschn. 13.5 Abs. 2 UStAE). Ist der leistende Unternehmer zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet, muss er die Versteuerung zeitanteilig in jedem Voranmeldungszeitraum vornehmen.

2 Umsatzsteuerrechtliche Würdigung der durch die Institution erbrachten Leistungen

2.1 Steuerbarkeit

Die Werbeleistung der nutzenden Institution begründet unter den im BMF-Schreiben vom 18.2.1998 (BStBl 1998 I S. 212) bezeichneten Voraussetzungen bei einem Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (allgemeiner Steuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG).

Dies ist dann der Fall, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft aktiv an der Werbemaßnahme mitwirkt (z.B. bei vertraglicher Verpflichtung, das Fahrzeug über den zu eigenen Zwecken notwendigen Umfang hinaus einzusetzen oder es werbewirksam abzustellen, Pressekonferenzen zu veranstalten und Kontakte zwischen potenziellen Werbeträgern und dem Werbeunternehmen herzustellen).

Auch wenn der Verein nicht aktiv an der Werbemaßnahme mitwirkt und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzunehmen ist, liegt umsatzsteuerlich Leistungsaustausch vor. (Vermögensverwaltung, ermäßigter Steuersatz Buchst. a UStG). Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) kann ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) begründet werden, wenn diese aktiv an der Werbemaßnahme mitwirken und somit eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung der Einnahmen ausüben (§ 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG).

Der Betrieb des Werbemobils führt jedoch nur dann zu einem BgA, wenn diese Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich heraushebt und von einigem Gewicht ist (R 6 Abs. 5 KStR).

Für die Beurteilung der Umsatzgrenzen nach R 6 Abs. 4 und 5 KStR ist das einmalig empfangene Entgelt (Wert des Fahrzeugs) auf die Laufzeit der Werbeleistung zu verteilen, da die wirtschaftliche Tätigkeit "Werbeleistung" über die gesamte Laufzeit erbracht wird.

Wirkt die jPdöR nicht aktiv an der Werbemaßnahme mit, liegt ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich nichtsteuerbare Vermögensverwaltung vor.

2.2 Bemessungsgrundlage und Entstehung der Steuer

Bemessungsgrundlage für die Werbeleistung ist der gemeine Wert des Fahrzeugs (§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG). Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, den Einkaufspreis des Fahrzeugs zu Grunde zu legen.

Die sonstige Leistung der Institution wird erst im Zeitpunkt ihrer Vollendung, also mit Ablauf der Nutzungsdauer des Werbemobils erbracht (Teilleistungen liegen nur vor, wenn gesonderte Entgeltvereinbarungen für bestimmte Teile der Leistung getroffen wurden).

Die Institution erhält im Sachverhalt a) die Gegenleistung im Rahmen des tauschähnlichen Umsatzes, nämlich die Lieferung des Fahrzeugs jedoch bereits zu Beginn des Vertrages. Dies führt im Rahmen der Sollbesteuerung zur sofortigen Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (vgl. Abschn. 13.1 Abs. 1 und 2 UStAE). Dies gilt auch für die Sachverhalte b) und c), wenn das Fahrzeug der Institution zuzurechnen ist.

Ist das Fahrzeug bei den Sachverhalten b) und c) der Werbefirma zuzurechnen, entsteht die Umsatzsteuer für die Werbeleistung grundsätzlich mit Ablauf der vertraglich vereinbarten Nutzungsdauer (Abschn. 13.1 Abs. 3 UStAE), wenn keine Teilleistungen vereinbart sind.

Anzahlungen sind stets im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu versteuern (Abschn. 13.1 Abs. 3 Satz 3 UStAE). Diese können 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 (Abschn. 13.5. Abs. 2 UStAE).

2.3 Vorsteuerabzug

Sofern die Institution über den Bezug des Werbemobils eine ordnungsgemäße Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erhalten hat, kommt ein Vorsteuerabzug unter den Voraussetzungen des § 15 UStG grundsätzlich in Betracht, wenn die Institution das Fahrzeug zulässigerweise ihrem unternehmerischen Bereich zuordnet. Voraussetzung ist, dass die unternehmerische Nutzung des Fahrzeugs mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Führt die Institution zusätzliche Werbefahrten durch, ist unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG eine Zuordnung des Fahrzeugs zum Unternehmensvermögen zulässig. Führt die Institution keine zusätzlichen Werbefahrten durch, gilt Folgendes:

- a) Die Institution verwendet das Fahrzeug unmittelbar nur für ideelle Vereinszwecke bzw. bei jPdÖR für hoheitliche Zwecke oder im Rahmen der Vermögensverwaltung (nicht unternehmerische Zwecke). Eine Zuordnung des Fahrzeugs zum unternehmerischen Bereich kommt nicht in Betracht.
- b) Die Institution verwendet das Fahrzeug unmittelbar auch für unternehmerische Zwecke. In diesem Fall kann die Institution das Fahrzeug ihrem Unternehmensvermögen zuordnen. Die Verwendung für nicht unternehmerische Zwecke unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer.

3. Ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer bei einem Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft (§ 1 Abs. 2a GrEStG) und bei der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 GrEStG)

(OFD Rheinland, Verfügung vom 23.1.2012 - S 2174 - St 141 (01/2009) (Rhld)/S 2174 - 2001 - St 141 (Rhld))

Grunderwerbsteuer (GrESt), die gemäß § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) entsteht

Mit Urteil vom 20.4.2011 (I R 2/10, BStBl II 2011 S. 761) hat der BFH entgegen der Verwaltungsauffassung zur Frage der ertragsteuerlichen Behandlung der Grunderwerbsteuer aufgrund einer Anteilsvereinigung i.S. des § 1 Abs. 3 GrEStG entschieden, dass die infolge einer Sacheinlage von Gesellschaftsanteilen aufgrund einer Anteilsvereinigung ausgelösten Grunderwerbsteuern von der aufnehmenden Gesellschaft nicht als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sind.

In seiner Begründung führt der BFH aus, dass Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts nur solche Kosten sein können, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dessen Beschaffung tatsächlich zuzuordnen seien. Ein bloßer kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung sei hingegen nicht ausreichend. Vielmehr komme es auf die Zweckbestimmung der Aufwendungen (finaler Begriff der Anschaffungskosten) an. Der durch das Grunderwerbsteuergesetz fingierte Erwerb der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Grundstücke finde im Ertragsteuerrecht keine Entsprechung. Die Verfügungsmacht über die Grundstücke sei weder rechtlich noch wirtschaftlich Gegenstand der Erwerbsvorgänge in Bezug auf die Geschäftsanteile. Insoweit fehle es ertragsteuerlich an einem über die reine Kausalität hinausgehenden inhaltlichen Zusammenhang zwischen Aufwendungen und dem Anschaffungsvorgang. Aus diesem Grunde handele es sich bei diesen Grunderwerbsteuern um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

Das Urteil wurde im BStBl veröffentlicht und ist allgemein anzuwenden. Die bisherige Verwaltungsauffassung hierzu ist damit überholt.

Grunderwerbsteuer, die gemäß § 1 Abs. 2a Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) entsteht

Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung der Grunderwerbsteuer bei einem Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft (§ 1 Abs. 2a GrEStG) gilt nach Abstimmung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder - unabhängig von der Veröffentlichung des o.g. BFH-Urteils zur ertragsteuerlichen Behandlung von Grunderwerbsteuern nach § 1 Abs. 3 GrEStG - weiterhin Folgendes:

Grunderwerbsteuern, die aufgrund eines Wechsels im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft nach § 1 Abs. 2a GrEStG zu zahlen sind, stellen keine sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar. Sie sind unmittelbar Folgekosten des Wechsels der Beteiligung an der Personengesellschaft und demzufolge grundsätzlich als Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu aktivieren. Diese Beurteilung fußt auf der insgesamt für den Erwerb von Anteilen an Mitunternehmerchaften geltenden Sichtweise, dass ein neu eintretender Gesellschafter Anteile an allen einzelnen Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft erwirbt

- Transparenzprinzip (vgl. auch BFH-Beschluss vom 25.2.1991 - GrS 7/89, BStBl II 1991 S. 691). Gemäß § 1 Abs. 2a Grunderwerbsteuergesetz anfallende Grunderwerbsteuern sind somit als Anschaffungskosten zu aktivieren.

Ausnahme:

Besteht in Fällen eines mittelbaren Gesellschafterwechsels "bis zur Ebene" der die Grunderwerbsteuer schuldenden Personengesellschaft keine ununterbrochene Mitunternehmerkette, sondern ist eine Kapitalgesellschaft zwischengeschaltet, führt die Beachtung des Transparenzprinzips dazu, dass es sich bei den in diesen Fällen anfallenden Grunderwerbsteuern ausnahmsweise um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten und nicht um Anschaffungsnebenkosten handelt.

Behandlung der Grunderwerbsteuer in Umwandlungssachverhalten

Zur Behandlung der Grunderwerbsteuer in Fällen, die dem Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) unterliegen, wird auf die Rdn. 04.34 und 23.01 des BMF-Schreibens zur Anwendung des Umsatzwandlungssteuergesetz i.d.F. des SEStEG vom 11.11.2011 (IV C 2 - S 1978-b/08/10001) (2001/0903665) verwiesen.