

Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

40547 Düsseldorf
Fritz-Vomfelde-Straße 6
Telefon (0211) 52 35-01
Telefax (0211) 52 35-100
E-Mail: Duesseldorf@ES-Treuberater.de

70176 Stuttgart
Rosenbergstraße 50/1
Telefon (0711) 9 93 40-0
Telefax (0711) 9 93 40-40
E-Mail: Stuttgart@ES-Treuberater.de

März 2015

Gesetzgebung

1. Regierungsentwurf des BilRuG dem Bundestag und Bundesrat vorgelegt

Die Bundesregierung hat den Entwurf des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG) dem Bundesrat am 23.1.2015 zur Stellungnahme und dem Bundestag am 20.2.2015 zur Beschlussfassung vorgelegt. Folgende wesentliche Regelungen sind vorgesehen:

- Rohstoffunternehmen, die groß i.S.d. § 267 HGB oder kapitalmarktorientiert sind, haben neue Berichtspflichten zu erfüllen. Davon sind Unternehmen betroffen, die Erdöl, Erdgas, Kohle, Salze oder Erze fördern sowie Unternehmen die Steine oder Erden abbauen oder Unternehmen, die Holzeinschlag in Primärwäldern betreiben. Sie müssen über alle wesentlichen Zahlungen an staatliche Stellen berichten und den Bericht veröffentlichen. Aus dem Bericht muss hervorgehen, an welche staatlichen Stellen welche Zahlung aus welchem Grund geflossen ist.
- Anhebung der Schwellenwerte für die Klassifizierung der Größe von Kapitalgesellschaften nach § 267 HGB: Bilanzsumme 6 Mio Euro und Umsatzerlöse 12 Mio Euro für die Grenze zwischen kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften und Bilanzsumme 20 Mio Euro und Umsatzerlöse 40 Mio Euro für die Grenze zwischen mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften
- Reduzierung des Katalogs der Anhangangaben für kleine Kapitalgesellschaften
- Für Kleinstgenossenschaften werden die Erleichterungen eingeführt, die bereits für vergleichbare Kapitalgesellschaften bestehen

- Der Begriff der Umsatzerlöse wird ausgedehnt und schließt nun auch Vermietung und Verpachtung sowie die Erbringung von Dienstleistungen mit ein, die bislang üblicherweise unter den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesen wurden.

Die Regelungen sollen im Wesentlichen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen, in Kraft treten.

2. KWKG-Novelle angemahnt

Einige Bundestagsabgeordnete und die Fraktion BÜNDNIS90/DIE GRÜNEN haben am 4. 2.2015 mit einem Antrag die Vorlage eines Gesetzentwurfs zur Novelle des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes durch die Bundesregierung angemahnt. (BT-Drucksache 18/3919).

Die gleichzeitige Erzeugung von Strom und Wärme durch Kraft-Wärme-Kopplung trage maßgeblich zur Energieeffizienz und Ressourcenschonung bei.

Die Antragsteller sehen die Gefahr, dass durch den Verfall der Strompreise an der Börse und durch den Verfall der CO₂-Preise insbesondere die Gas-KWK-Anlagen einen Wettbewerbsnachteil gegenüber konventionellen Kohlekraftwerken erleiden und trotz hoher Effizienz hinsichtlich des Klimaschutzes nicht mehr betrieben werden. Hinzu käme, dass durch die EEG-Reform der eigengenutzte Strom aus den KWK-Anlagen teilweise der EEG-Umlage unterliege.

Um das von der Bundesregierung vorgegebene Ziel, den KWK-Anteil an der Stromerzeugung bis 2020 auf 25 % zu erhöhen, zu erreichen, bestehe dringender Handlungsbedarf.

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

Die Bundesregierung wird daher aufgefordert, unverzüglich einen Gesetzentwurf zur weiteren Förderung der KWK vorzulegen. Mit der Novelle sollen folgende Ziele erreicht werden:

- Vermeidung der drohenden Abschaltung von effizienter Gas-KWK
- Sicherstellung, dass im Jahr 2020 das Ausbauziel von 25 % KWK erreicht wird
- Abbau von systematischen Barrieren, wie die Belastung des eigenverbrauchten Stroms mit EEG-Umlage
- Umsetzung der Empfehlungen des Monitoring-Berichts zur Evaluierung des KWK-G aus dem Oktober 2014
- Anforderungen des Klimaschutzes und eines immer stärker durch fluktuierende Erneuerbare Energien bestimmten Stromsystems sollen durch die KWKG-Novelle Rechnung getragen werden.

3. Zustimmung zum Elektromobilitätsgesetz (EMoG) im Ausschuss für Verkehr und digitale Infrastruktur

Der Ausschuss für Verkehr und digitale Infrastruktur hat sich mit dem von der Bundesregierung vorgelegten Entwurf eines Gesetzes zur Bevorrechtigung der Verwendung elektrisch betriebener Fahrzeuge (Elektromobilitätsgesetz - EmoG) befasst und in geänderter Fassung zugestimmt.

Ziel des Gesetzentwurfs ist es, elektrisch betriebene Fahrzeuge zu fördern. Bislang gibt es im deutschen Recht keine Ermächtigungsgrundlagen, die eine Parkbevorrechtigung und Parkgebührenbefreiung für elektrisch betriebene Fahrzeuge im öffentlichen Verkehrsraum sowie die dafür erforderliche Kennzeichnung der Fahrzeuge zur Förderung der Elektromobilität ermöglichen.

Die Regelungen ermöglichen auf Grundlage einer unselbstständigen Verordnungsermächtigung die Einführung der Befugnis der zuständigen Behörden der Länder, Bevorrechtigungen in die Straßenverkehrs-Ordnung einzuführen.

Bevorrechtigungen sollen möglich sein

1. für das Parken auf öffentlichen Straßen oder Wegen,
2. bei der Nutzung von für besondere Zwecke bestimmten öffentlichen Straßen oder Wegen oder Teilen von diesen,
3. durch das Zulassen von Ausnahmen von Zufahrtbeschränkungen oder Durchfahrtsverboten,
4. im Hinblick auf das Erheben von Gebühren für das Parken auf öffentlichen Straßen oder Wegen.

4. Geplante Energieunion, Stromkauf in ganz Europa

Der für Klima- und Energiepolitik zuständige EU-Kommissar Miguel Arias Canete besuchte den Ausschuss des Bundestags für Wirtschaft und Energie.

Der EU-Kommissar erläuterte die fünf Bereiche der europäischen Energieunion, mit der Arbeitsplätze geschaffen werden und niedrigere Energiepreise erreicht werden sollen.

Die fünf Bereiche der geplanten Energieunion sind:

- Energieeffizienz
- Verringerung des Ausstoßes von Kohlendioxid
- Versorgungssicherheit, Prüfung neuer Gaslieferquellen und Strategie zur Nutzung von Flüssiggas
- Innovation
- Binnenmarkt für Strom mit der Möglichkeit für Stromverbraucher, den Strom in ganz Europa kaufen zu können.

5. EU fordert Stärkung der Kreislaufwirtschaft

Der erste Vizepräsident der EU-Kommission und Verantwortliche für nachhaltige Entwicklung Frans Timmermans forderte vor dem Parlamentarischen Beirat für nachhaltige Entwicklung eine stärkere Beachtung der Kreislaufwirtschaft.

Das bisherige Fehlen einer Kreislaufbetrachtung habe dazu geführt, dass Vorschläge zum Thema Abfall durch die Kommission wieder zurückgezogen worden seien. Bereits bei der Produktion müsse die Nachhaltigkeit eine Rolle spielen. Timmermans kündigte weitere Vorschläge an.

Timmermans will die Nachhaltigkeit in allen Bereichen integrieren und diesen Prozess koordinieren, damit es zu einer kohärenten Nachhaltigkeitsstrategie kommt. Er forderte den Bundestag auf, seine guten Erfahrungen mit der Architektur der Nachhaltigkeit auf europäischer Ebene einzubringen.

6. Änderung des Energieauditgesetzes

Der Ausschuss für Wirtschaft und Energie stimmte am 4.2.2015 dem geänderten Entwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Teilumsetzung der Energieeffizienzrichtlinie und zur Verschiebung des Außerkrafttretens des § 47g Abs. 2 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen zu. (vgl. auch Treiberater Januar 2015, S. 3745).

Unternehmen, die Energiemanagementsysteme einführen wollen und damit über die Pflicht zu Energieaudits hinausgehen, müssen den Energieaudit nun nicht mehr bis zum 5.12.2015 durchführen.

Es soll ermöglicht werden, bei vergleichbaren Standorten Cluster zu bilden, damit nicht in jeder Filiale ein Energieaudit durchgeführt werden muss. Abgelehnt wurde der Antrag, neben großen Unter-

nehmen auch kleine und mittlere energieintensive Unternehmen in die Auditpflicht einzubeziehen.

Rechtsprechung

1. Zur Transparenz von Kriterien beim gemeindlichen Konzessionsvergabeverfahren

Anlässlich eines Rechtsstreits mit dem Altkonzessionär wiederholte die Gemeinde das Konzessionsvergabeverfahren. Die geforderten Wertungskriterien wurden in einer Matrix mit Kriterien und Unterkriterien sowie deren Gewichtung dargestellt und den Bewerbern zur Kenntnis gebracht. Das jeweils beste Angebot sollte die volle Punktzahl, die schlechteren Angebote sollten gestaffelte Abschläge erhalten. Die Konzession wurde an den Eigenbetrieb der Gemeinde vergeben. Der unterlegene Bieter klagte dagegen.

Das Landgericht Stuttgart hatte eine Kostenentscheidung zu treffen und erlegte die Kosten des Verfahrens der Gemeinde auf (Landgericht Stuttgart, Beschluss vom 21.11.2014 - 11 O 180/14).

Bei den Unterkriterien seien einige Unter-Unterkriterien gebildet worden, für die eine Gewichtung fehle. Die Vergabe von Punkten sei nicht nachvollziehbar. Außerdem habe der Verfahrensbrief keine Angaben zu den Voraussetzungen für die Abwertungen für schlechtere Angebote gemacht.

Eine Vergabe der vollen Punktzahl für das beste Angebot und den Abschlägen für schlechtere Angebote stelle keine Auswahl nach sachlichen Kriterien dar. So könne ein schlechter Bieter für ein Kriterium die volle Punktzahl erreichen, nur weil die anderen Bieter noch schlechter seien.

2. Abgrenzung zwischen einem Mietvertrag und einem öffentlichen Bauauftrag

Der EuGH hat mit Urteil vom 10.7.2014 - C 213/13 eine Abgrenzung zwischen einem (vergaberechtsfreien) Mietvertrag und einem öffentlichen Bauauftrag vorgenommen.

Die Stadt Bari hatte ein Gerichtsgebäude zur Errichtung ausgeschrieben und im Anhang der Ausschreibung das Anforderungsprofil an das Gebäude dargelegt. Es war eine Verpflichtung vorgesehen, dass das Gebäude nach Fertigstellung vermietet werden muss.

Fraglich war, ob es sich bei diesem Vertrag um einen öffentlichen Bauauftrag handelt, der unter das Vergaberecht fällt oder um einen Mietvertrag, der nicht unter das Vergaberecht fällt.

Der EuGH führt aus, dass der Hauptgegenstand des Vertrags über ein noch nicht existierendes Gebäude die Errichtung des Gebäudes sei, zumal die Gemeinde einen erheblichen Einfluss auf die Ausführung der Bauleistung hatte.

Wenn der öffentliche Auftraggeber jedoch keinen maßgeblichen Einfluss auf die Ausführung der Bauleistung hat, unterliegt der Vertrag über die Vermietung eines noch zu errichtenden Gebäudes nicht dem Vergaberecht.

3. Rückstellungen für den Rückbau von stillgelegten Fernwärmeleitungen nicht zulässig

Das Finanzgericht Sachsen nahm mit Urteil vom 26.6.2014, 4 K 393/12 zu der Zulässigkeit von Rückstellungen für den Rückbau von stillgelegten Fernwärmeleitungen Stellung.

Ein Energieversorgungsunternehmen hatte eine Rückstellung für den Rückbau von stillgelegten Fernwärmeleitungen im Jahresabschluss gebildet. Zwischen dem Energieversorgungsunternehmen und den Fernwärmekunden gab es keine Vereinbarung über die Verpflichtung zum Rückbau der Leitung nach Stilllegung.

Viele der hier in Frage stehenden Leitungen waren bereits vor mehr als zehn Jahren stillgelegt worden.

Das Gericht sieht keine konkreten Anhaltspunkte für eine Rückbauverpflichtung. Die Grundstückseigentümer haben in der Vergangenheit den Rückbau der Leitungen in keiner Weise gefordert. In Einzelfällen wurde das Energieversorgungsunternehmen entgeltlich beauftragt, Leitungen zu entfernen oder umzuverlegen.

Aus § 8 AVBFernwärmeV lasse sich keine Pflicht zum Rückbau der Leitung ableiten.

Wenn eine Rückbauverpflichtung auf § 1004 BGB gestützt wird, müsste der Beseitigungsanspruch hinreichend konkretisiert sein. Wenn der Eigentümer des Grundstücks seit Jahrzehnten von seinem Recht keinen Gebrauch macht, spricht dies gegen eine überwiegende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme des Energieversorgungsunternehmens.

4. Leistung gegen Entgelt vs. Gesellschafterbeitrag

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte über die Frage zu urteilen, ob es sich bei einer Stromlieferung von einem Kommanditisten um eine Leistung gegen Entgelt oder um einen Gesellschafterbeitrag handelte (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 9.10.2014, 6 K 1704/12).

Der Kläger erwarb einige Module in einem Solarpark sowie einen Miteigentumsanteil an der Infrastruktur. Er beteiligte sich als Kommanditist an der A GmbH & Co. KG. Zweck der Gesellschaft war es, den Strom aus dem Solarpark zu vermarkten und ein Erlöspooling zwischen den Kommanditisten zu gewährleisten. Die Photovoltaikmodule blieben im Eigentum des Klägers.

Die Erlöse aus dem eingespeisten Strom wurden im Verhältnis der Nennleistung der Module zur Gesamtnennleistung des Solarparks den Kommanditisten gutgeschrieben. Der Kläger hatte keinen direkten Anschluss an das öffentliche Stromnetz. Der Einspeisevertrag wurde zwischen der A GmbH & Co. KG und dem Netzbetreiber geschlossen.

Der Kläger machte die Vorsteuer aus dem Erwerb der Photovoltaikmodule geltend. Dies wurde von den Finanzbehörden abgelehnt, da es sich bei der Lieferung von Strom an die A GmbH & Co. KG um einen nicht umsatzsteuerbaren Gesellschafterbeitrag handle. Der Einspruch und die Klage blieben erfolglos.

Das Finanzgericht führt aus, dass keine Verbindung zwischen der Zahlung und der konkreten Leistung bestehe. Ein Gesellschafterbeitrag ist anzunehmen, wenn die erbrachte Leistung durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werde.

Für die Lieferung gegen Entgelt fehle es an einer konkret messbaren Leistung, da an den Modulen des Klägers kein eigener Zähler installiert sei. Das "Entgelt" richte sich lediglich nach der im gesamten Solarpark produzierten Strommenge.

5. Abgrenzung Dienstleistungsauftrag zu Dienstleistungskonzession

Fraglich war, ob das Aufstellen von Altkleidercontainern und die Verwertung der Altkleider ein Dienstleistungsauftrag oder eine Dienstleistungskonzession darstellt (OLG Celle, Beschluss vom 4.9.2014, 13 Verg 7/14).

Die Antragsgegnerin machte eine Ausschreibung zum Aufstellen von Altkleidercontainern auf städtischen Flächen als Dienstleistungskonzession bekannt. Die Sammelbehälter sollten mindestens einmal pro Woche geleert und die Alttextilien einer ordnungsgemäßen Verwertung i.S.d. Kreislaufwirtschaftsgesetzes zugeführt werden.

Der Antragsteller rügte Vergaberechtsverstöße und vertrat die Auffassung, dass es sich nicht um eine Dienstleistungskonzession, sondern um einen Dienstleistungsauftrag handle.

Das Oberlandesgericht Celle führt zu der Abgrenzungsfrage folgendes aus:

Eine Dienstleistungskonzession ist gegenüber dem entgeltlichen Dienstleistungsauftrag dadurch gekennzeichnet, dass die Gegenleistung des Auftraggebers nicht in einem geldwerten Vorteil, sondern nur in dem Recht zur wirtschaftlichen Verwertung der erbrachten Leistung, ggf. zuzüglich der Zahlung eines Preises, besteht, wobei der Leistungserbringer ganz oder jedenfalls zu einem erheblichen Teil das Nutzungsrisiko übernimmt.

Entgeltzahlungen der Antragsgegnerin an den Vertragspartner waren nicht vorgesehen. Der Vertragspartner hat eine Vergütung für die Stellflächen zu zahlen und übernimmt das Risiko und die Chance aus der Verwertung der Alttextilien, weshalb von einer Dienstleistungskonzession auszugehen war.

6. Überlassung von Altpapier

Ein privates Abfallentsorgungsunternehmen (Beschwerdeführerin) führte zunächst die Altpapierfassung aus. Nach einer Neuausschreibung wurde der Auftrag nicht mehr an die Beschwerdeführerin vergeben. Die Beschwerdeführerin stellte weiterhin Altpapier-Sammelcontainer auf und schloss mit Hausverwaltungen und Wohnungsbau-gesellschaften Verträge für die Übernahme von Altpapier. Ferner stellte sie Altpapiercontainer vor Supermärkten auf.

In einer Verfügung untersagte die Stadt der Beschwerdeführerin die Sammeltätigkeit. Private Haushalte seien verpflichtet, das Altpapier der Stadt zu überlassen.

Das OVG Schleswig bestätigte die Untersagungsverfügung nach einer Zurückverweisung der Sache vom BVerwG teilweise. Der Beschwerdeführerin ist es untersagt, Altpapier von Privathaushaltungen und grundstücksnahe Straßenbündelsammlungen durchzuführen, soweit die Beschwerdeführerin dem Bild eines dauerhaft beauftragten Entsorgungsunternehmens und nicht einer gewerblichen Sammlung entspreche. Demgegenüber waren das Aufstellen von Sammelcontainer an Supermärkten und grundstücksferne Straßenbündelsammlungen zulässig.

Die Verfassungsbeschwerde gegen die Ablehnung der Nichtzulassungsbeschwerde durch das BVerwG hat das Bundesverfassungsgericht nicht zur Entscheidung angenommen (BVerG, Beschluss vom 28.8.2014 - 2 BvR 2639/09).

Die Auslegung der Überlassungspflicht nach dem Kreislaufwirtschaftsgesetz sowie der Begriff der gewerblichen Sammlung seien verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Nach Art. 106 III AEUV könne die Wettbewerbsfreiheit zu Gunsten von Unternehmen, die mit Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse betraut sind, beschränkt werden, wenn andernfalls die Erfüllung der übertragenen besonderen Aufgaben rechtlich oder tatsächlich verhindert werde.

Das Abholen und die Behandlung von Haushaltsabfällen sind öffentliche Aufgaben im Allgemeininteresse.

Die wirtschaftliche Aufgabenerfüllung des mit der Wahrnehmung von Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse beauftragten Unternehmens sei nicht mehr gewährleistet, wenn Private Zugang zum Altpapiersammeln hätten.

Durch den ungehinderten Zugriff Dritter sei das Mindestmaß an Planbarkeit der Hausmüllentsorgung durch den öffentlichen Entsorgungsträger nicht mehr gewährleistet.

7. Abfallentsorgung als marktfähige Leistung im Gegensatz zu einer vergaberechtsfreien Kooperation

Das Oberlandesgericht Koblenz hat in dem Beschluss vom 3.12.2014 (Verg 8/14) die Abfallentsorgung als marktfähige Leistung von einer horizontalen kommunalen Zusammenarbeit abgegrenzt.

Die Antragstellerin, ein privates Entsorgungsunternehmen, entsorgt im Auftrag des Landkreises Bioabfälle. Dieser Vertrag läuft zum 31.12.2015 aus. Der Kreistag hat beschlossen, ab dem 1.1.2016 den Bioabfall durch den Eigenbetrieb eines anderen Landkreises behandeln und verwerten zu lassen.

Zu diesen Zweck wurde zwischen den Landkreisen eine Zweckvereinbarung abgeschlossen, wonach der eine Landkreis die Behandlung und Verwertung von Bioabfällen übernimmt und der andere Landkreis dafür einen Jahresdeckungsbeitrag entrichtet.

Die Antragstellerin hält diese Zweckvereinbarung für einen unionsweit auszuschreibenden Dienstleistungsauftrag und nicht für eine vergaberechtsfreie horizontale Zusammenarbeit kommunaler Gebietskörperschaften.

Das Oberlandesgericht folgt dem Antragsteller und führt aus:

Die Zweckvereinbarung erfüllt alle Tatbestandsmerkmale eines ausschreibungspflichtigen öffentlichen Auftrags. Der Annahme eines Auftrags im Sinne des Vergaberechts steht nicht entgegen, dass die Vereinbarung öffentlich-rechtlicher Natur und der Ausführende seinerseits öffentlicher Auftraggeber sei. Es handele sich um einen Dienstleistungsauftrag, da weder etwas geliefert noch gebaut werde.

Das deutsche Recht enthalte keine Regelung, dass eine Vereinbarung zwischen öffentlichen Auftraggebern, die alle Tatbestandsmerkmale eines öffentlichen Auftrags erfülle, von der Anwendbarkeit des Ersten Abschnitts des Vierten Teils des GWB ausgenommen sei.

Eine Zusammenarbeit sei schon begrifflich mehr als eine bloße Leistung gegen Bezahlung und meine ein bewusstes Zusammenwirken bei der Verrichtung einer Tätigkeit zur Erreichung eines gemeinsamen Ziels. Jeder Beteiligte müsse seinen Beitrag leisten. Beschränkt sich der Beitrag eines Beteiligten auf die bloße Zahlung, ist dies nicht ausreichend.

8. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Übernahme der Unterhaltskosten für Wanderwege

Der Eigenbetrieb eines anerkannten Kurorts hat laut Eigenbetriebssatzung die Aufgabe, die Errichtung und den Betrieb von Kureinrichtungen sowie die Förderung des Fremdenverkehrs in der Gemeinde. Der Eigenbetrieb trägt die Kosten für die Befestigung der Wege eines weitläufigen Netzes von Spazier- und Wanderwegen im Gemeindegebiet und deren Unterhalt sowie den Winterdienst. Etwa 81 % der Wege waren als beschränkt-öffentliche Wege dem öffentlichen Verkehr gewidmet.

Das Finanzamt qualifizierte die Übernahme der Kosten durch den Eigenbetrieb als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

Der BFH lehnte die Nichtzulassungsbeschwerde ab und schloss sich damit dieser Auffassung mit Beschluss vom 22.10.2014 (I-B-99/13) an.

Das Finanzgericht habe seine Entscheidung nicht nur auf das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung über die Verteilung von Aufgaben und Kosten in Bezug auf die Wanderwege gestützt, sondern das Fehlen jeglicher - ausdrücklicher oder konkludenter - Absprachen, Übereinkünfte, Beschlüsse oder Regelungen zwischen Kurort und Eigenbetrieb festgestellt.

Der Kläger ging davon aus, dass es keiner Regelung bezüglich der Aufgaben und Kosten bedürfe, da es die Aufgabe eines Kurbetriebs sei, die Wege zu unterhalten und für die Kosten aufzukommen. Das Gericht kommt jedoch zu dem Ergebnis, dass die Unterhaltung der Wege zunächst eine Pflichtaufgabe der Gemeinde sei. Soll diese Pflichtaufgabe auf einen Eigenbetrieb übertragen werden, bedürfe es einer Regelung.

Insoweit lag eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) des Eigenbetriebs an den Kurort vor.

9. Umsatzsteuer: Zuschüsse für Mensa steuerfrei

Die Klägerin in der Rechtsform einer GmbH betreibt an einer Fachhochschule eine Mensa. Sie erhält neben den nicht kostendeckenden Entgelten der Studierenden für die Menüs zusätzlich Zuschüsse vom Land und behandelte die Umsätze insgesamt als umsatzsteuerfreie Umsätze.

Nach einer steuerlichen Außenprüfung wurden die Umsätze dem Regelsteuersatz unterworfen und die Landeszuschüsse als Entgelt von Dritter Seite bei der Bemessungsgrundlage berücksichtigt.

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 7.8.2014 (6 K 1387/11) entschieden, dass die Zuschüsse vom Land umsatzsteuerfrei sind, die von den Studenten gezahlten Entgelte jedoch der Umsatzsteuer unterliegen.

Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG komme nicht in Betracht, da die GmbH weder ein amtlich anerkannter Wohlfahrtsverband noch Mitglied in einem Wohlfahrtsverband ist.

Die Befreiung nach § 4 Nr. 23 UStG scheidet aus, da die GmbH keine Jugendlichen zu Ausbildungszwecken bei sich aufnimmt.

Eine unmittelbare Berufung auf Art. 132 Abs. 1 lit i MwStSystRL sei jedoch möglich. Demnach werden Bildungsdienstleistungen unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit. Hierunter fallen auch eng mit der Bildungstätigkeit verbundene Leistungen. Das Gericht sah die Mensa auch als Ort des Lernens, des Austausches und der Kommunikation. Gleichwohl dürfe eine Umsatzsteuerbefreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung mit anderen der Umsatzsteuer unterliegenden Unternehmern führen.

Die Zuschüsse vom Land seien kein Entgelt von Dritter Seite. Hinsichtlich der Leistung der GmbH gegenüber der FH und dem Land gäbe es keinen potenziellen Wettbewerb.

10. Zu hohe Gründungskosten in der Satzung einer GmbH sind nicht zulässig

Das Oberlandesgericht Celle entschied in dem Beschluss vom 22.10.2014 (9 W 124/14, rechtskräftig) über die Eintragungsfähigkeit eines Formwechsels in eine GmbH, bei dem in dem Gesellschaftsvertrag 60 % des Stammkapitals als Gründungskosten angesetzt wurden.

Bei dem Formwechsel in eine GmbH wurde in dem Gesellschaftsvertrag ein Stammkapital von 25.000 Euro sowie ein von der GmbH zu übernehmender Gründungsaufwand von 15.000 Euro festgelegt. Das Registergericht beanstandete die Gründungskosten in Höhe von 60 % des Stammkapitals.

Die dagegen eingereichte Beschwerde hatte beim Oberlandesgericht Celle keinen Erfolg.

Die vorgesehene Belastung des Stammkapitals in Höhe von 60 % stellt einen Verstoß gegen den das GmbH-Recht beherrschenden, dem Gläubigerschutz dienenden Grundsatz der Kapitalaufbringung und -erhaltung dar. In der Praxis werde mangels gesetzlicher Bestimmung einer Obergrenze vielfach eine Grenze von 10 % des Stammkapitals für die Gründungskosten angewendet.

Es sei zum einen unerheblich, dass die Höhe der Gründungskosten in der Satzung aufgedeckt werde, auch sei es unerheblich, dass hier ein Formwechsel und keine Neugründung der Gesellschaft vorliege. Der Gesellschaftsgläubiger sei bei einer durch Formwechsel entstandenen GmbH genauso schützenswert wie bei einer Neugründung.

11. Periodenübergreifende Saldierung: Einbeziehung von vorgelagerten Netzkosten und vermiedener Netzentgelte

Die Beschwerdeführerin wandte sich gegen die von der BNetzA festgesetzte Erlösobergrenze. In der periodenübergreifenden Saldierung für die Jahre 2007 und 2008 waren die tatsächlich angefallenen Kosten der Jahre 2007 und 2008 für dezentrale Erzeugungsanlagen eingeflossen. Die Beschwerdeführerin begehrte den Ansatz der kalkulatorischen Kosten der Geschäftsjahre 2004 bzw. 2006. Der Bundesgerichtshof wies die Beschwerde mit Beschluss vom 3.6.2014 (EnVR 72/12) zurück.

Die periodenübergreifende Saldierung nach § 11 StromNEV dient dem Ausgleich von Abweichungen aufgrund von Prognosefehlern und bezieht sich auf mengenmäßige Abweichungen. Die Kosten für vorgelagerte Netze seien mit einzubeziehen.

Im Ergebnis soll der Netzbetreiber die Erlöse erhalten, die er bei zutreffender Mengenprognose erhalten hätte.

Nach dem Prinzip der Kostenwälzung darf der Netzbetreiber die Kosten aus vorgelagerten Netzen vollständig an die Netznutzer weiterbelasten. Dies gelte auch für die Kosten für die Entgelte an dezentrale Erzeuger. Diese stünden in engem Zusammenhang mit den Kosten der vorgelagerten Netze, da sich diese mangels Nutzung durch den dezentralen Einspeiser reduzieren. Für den Netzbetreiber mache es jedoch keinen Unterschied, da das Entgelt für den dezentralen Einspeiser den vermiedenen Netzentgelten entspreche.

12. Beihilferecht: Zurechenbarkeit einer Bürgerschaft

Der Geschäftsführer einer im Besitz einer Gemeinde stehenden Gesellschaft übernahm mehrere Bürgschaften für Rüstungsunternehmen

gegenüber einem Kreditinstitut. Er holte die satzungsgemäß erforderliche Zustimmung des Aufsichtsrats nicht ein und hielt die Übernahme der Bürgschaft vor dem Gesellschafter geheim.

Nachdem das Kreditinstitut die Kredite gegenüber den Rüstungsunternehmen gekündigt hatte, wurde die im Eigentum der Gemeinde stehende Gesellschaft von dem Kreditinstitut in Anspruch genommen. Diese zahlte jedoch nicht. Die Gerichte lehnten eine Pflicht zur Zahlung aus der Bürgschaft ab, da diese dem Beihilferecht unterlägen hätten und damit nach niederländischem Recht mangels Anmeldung bei der EU-Kommission nichtig seien.

Dem EuGH wurde von dem Hoge Raad der Niederlande die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob Art. 107 Abs. 1 AEUV dahin auszulegen ist, dass es für die Feststellung, ob die Übernahme von Bürgschaften durch ein öffentliches Unternehmen dem Träger dieses Unternehmens zuzurechnen ist, von Bedeutung ist, dass der Geschäftsführer bei der Übernahme der Bürgschaften nicht ordnungsgemäß gehandelt hat und der genannte Träger der Übernahme der Bürgschaften widersprochen hätte, wenn er davon gewusst hätte. Darüber hinaus soll geklärt werden, ob die im Sachverhalt vorliegenden Umstände genügen, um eine Zurechnung der Bürgschaften zu dem Träger auszuschließen.

Der EuGH führt in seinem Urteil vom 3.9.2014 (C 201/13) aus, dass bei der Klärung der Frage der Zurechenbarkeit sämtliche Indizien herangezogen werden müssten wie auch die Tatsache, dass der Geschäftsführer nicht die Zustimmung des Aufsichtsrats eingeholt, die Übernahme der Bürgschaft verheimlicht hat und der Träger der Übernahme der Bürgschaft bei Kenntnis nicht zugestimmt hätte.

Eine Ablehnung der Zurechenbarkeit komme nur in Betracht, wenn sich ergibt, dass die Bürgschaft ohne Beteiligung des Trägers übernommen worden ist.

Die übernommenen Bürgschaften unterliegen grundsätzlich Art. 107 Abs. 1 AEUV. Die Tatsache, dass die Bürgschaft von einem vom Staat kontrollierten Unternehmen übernommen worden ist, reiche noch nicht, die Übernahme dem Staat zuzurechnen.

Das Bestehen der organisatorischen Verbindung zwischen der Gemeinde und der Gesellschaft spräche jedoch für eine Beteiligung des Staates.

Der Umstand des nicht ordnungsgemäßen Handelns des Geschäftsführers sei für sich alleine nicht geeignet, eine Beteiligung des Staates auszuschließen. Der Verstoß gegen die Satzung, die fehlende Einholung der Zustimmung und die bewusste Geheimhaltung wiederum könne darauf hindeuten, dass der Staat nicht beteiligt war.

13. Kurzhinweise

13.1. Errichtung eines Windparks - keine Rücklage nach § 6c EStG bei Übertragung von Nutzungsrechten

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 30.10.2013, 3 K 487/12, Revision eingelegt, BFH IV R 41/13)

1. Ein Nutzungsrecht zur Errichtung eines Windparks kann ein vom Grund und Boden getrenntes, eigenständiges Wirtschaftsgut darstellen.
2. Die Rechtsprechung des BFH zur Qualifizierung eines Bodenschatzes als Wirtschaftsgut ist auch auf Rechte zur überirdischen Nutzung von Grundstücken anzuwenden.
3. Wird vom Käufer eines Grundstücks eine als Entschädigungsprovision bezeichnete Zahlung an den Verkäufer geleistet, weil ein bereits vor dem Verkauf vereinbartes Nutzungsrecht zur Errichtung eines Windparks auf dem Grundstück in Anspruch genommen wird, handelt es sich nicht um einen nachträglichen Veräußerungserlös für den Grund und Boden, sondern um einen gegebenenfalls nicht steuerbaren Kaufpreis für ein eigenständiges Wirtschaftsgut Nutzungsrecht.
4. Eine Rücklage nach § 6c EStG kann insoweit nicht gebildet werden.

13.2. Umsatzsteuer: Keine Rückwirkung der Verkehrsgenehmigung

(Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 11.6.2014, 7-K-7090/13, Revision eingelegt, BFH XI R 32/14)

1. Auch touristischen Zwecken dienende Stadtrundfahrten können dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG unterliegen, wenn es sich insoweit um genehmigten Linienverkehr handelt.
2. Der Unternehmer, der sich auf die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG berufen will, muss derjenige sein, der gegenüber den Leistungsempfängern der Beförderungsleistungen als Erbringer dieser Beförderungsleistungen auftritt, und muss ferner im Besitz einer nach dem PBefG erforderlichen Genehmigung sein.
3. Behördliche Verwaltungsakte können zwar dem Grunde nach auf zurückliegende Zeiträume zurückwirken. Ob ein Verwaltungsakt Rückwirkung hat, bestimmt sich nicht nach § 184 Abs. 1 BGB, sondern aus dem Genehmigungserfordernis selbst und den mit ihm in Zusammenhang stehenden Bestimmungen.

4. Eine rückwirkende Linienverkehrsgenehmigung gemäß § 42 PBefG oder § 43 PBefG ist dem Personenbeförderungsrecht fremd. Ist die rückwirkende Übertragung der Genehmigung von einem anderen auf das klagende Unternehmen beantragt worden, so kann die von der zuständigen Behörde erteilte Genehmigung im Hinblick auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG allenfalls dann Rückwirkung entfalten, wenn die Rückwirkung in der Genehmigung ausdrücklich ausgesprochen wird. Ansonsten ist von einer Genehmigung mit Wirkung nur für die Zukunft auszugehen.

13.3. Grunderwerbsteuer: Umstrukturierung im Konzern

(Finanzgericht München, Urteil vom 22.10.2014, 4 K 37/12, Revision eingelegt BFH II R 58/14)

Da § 6a Satz 4 GrEStG nicht grundstücksbezogen auszulegen ist, gilt die vorgelagerte Fünfjahres-Mindesthaltefrist nicht nur für die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der übertragenden, grundbesitzenden, sondern auch für dessen Beteiligung an der aufnehmenden "abhängigen Gesellschaft".

13.4. Vorzeitige Beendigung des Konzessionsvertrags

(Bundesgerichtshof, Urteil vom 18.11.2014, EnZR 33/13 - Stromnetz Schlerke)

Die öffentliche Bekanntgabe der vorzeitigen Beendigung eines Konzessionsvertrags und des Vertragsendes hat nach § 46 Abs. 3 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EnWG durch Veröffentlichung im Bundesanzeiger zu erfolgen.

Konzessionsverträge, die unter Verstoß gegen § 46 Abs. 3 Satz 3 i.V.m. Satz 1 EnWG geschlossen worden sind, sind gemäß § 134 BGB grundsätzlich nichtig.

13.5. Verschmelzung: Übergang eines Verlustvortrags

(Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 9.9.2014, 10 V 10043/14, rechtskräftig)

Die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UmwStG 1995 n.F. sind erfüllt, wenn die übernehmende Körperschaft den Betrieb der übertragenden Körperschaft in dem Umfang in dem er zum Übertragungstichtag bestand, übernimmt und ihn in vergleichbarem Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt. Übernimmt die übernehmende Körperschaft den gesamten Betrieb der übertragenden Körperschaft und führt diesen fort, kommt es nicht darauf an, welche Betriebsteile den Verlust verur-

sacht haben und ob diese Betriebsteile zum Übertragungstichtag noch vorhanden sind.

13.6. Fehlerhafte Versammlungsleitung führt nicht zur Haftung des Aufsichtsrats

(Landgericht Ravensburg, Urteil vom 8.5.2014, 7 O 51/13 KfH 1)

Die Leitung einer Hauptversammlung einer AG gehört nicht zu den gesetzlichen Pflichten eines Aufsichtsrats. Aus diesem Grund scheiden bei einer fehlerhaften Leitung der Hauptversammlung persönliche Organansprüche und schuldrechtliche Ansprüche aus. Gegebenenfalls kommt eine deliktische Haftung nach § 826 BGB in Frage. Dies sei aber dann ausgeschlossen, wenn die Versammlungsleitung aufgrund eines nicht unvertretbaren Rechtsrats übernommen worden ist.

13.7. Vorsteuerabzug bei einem nicht gemeinnützigen Verein

(Finanzgericht München, Urteil vom 18.9.2013 – 3 K 2796/11, Revision eingelegt BFH V R 54/13)

1. Trotz fehlender Anerkennung als gemeinnützig, kann ein als Idealverein eingetragener Verein sowohl wirtschaftliche als auch nichtwirtschaftliche Zwecke verfolgen.
2. Für die Frage, ob ein Verein neben wirtschaftlichen auch nichtwirtschaftliche Zwecke verfolgt, kann insbesondere auf die satzungsmäßigen Zwecke des Vereins, die für öffentliche Zuwendungsbescheide maßgeblichen Businesspläne, die Kostenstruktur des Vereins und die Vereinsregistereintragung als Idealverein abgestellt werden.
3. Der Vorsteuerabzug beschränkt sich auf die Aufwendungen, welche dem wirtschaftlichen Bereich des Vereins zugeordnet werden können. Der Aufteilungsmaßstab ist ggf. nach dem Verhältnis der erzielten Umsätze zu den gesamten Einnahmen des Vereins (Umsätze, Mitgliedsbeiträge, öffentliche Zuschüsse) zu schätzen.

13.8. Tauschähnlicher Umsatz Renovierung eines Dachs gegen Nutzungsrechte für eine Photovoltaikanlage

(Finanzgericht München, Urteil vom 23.9.2014 - 2 K 3435/11, rechtskräftig)

1. Lässt der Betreiber einer Photovoltaikanlage die ihm für den Betrieb vom Eigentümer überlassene Dachfläche sanieren, liegt hierin eine steuerpflichtige Weiterlieferung der Dachsanierung an den Eigentümer des Dachs im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes.
2. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt für die Dachsanierung.

Sonderfragen

1. Ertragsteuerliche Beurteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und von Reisekosten unter Berücksichtigung der Reform des steuerlichen Reisekostenrechts zum 1.1.2014

(BMF vom 23.12.2014 - IV C 6 - S-2145/10/10005 :001)

1. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte
 - a) Begriffsbestimmung Betriebsstätte
 - b) Erste Betriebsstätte
 - c) Keine erste Betriebsstätte
2. Reisekosten
3. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung

Auf dieses Schreiben wollen wir wegen seiner Länge nur hinweisen. Bei Fragen dazu wenden Sie sich gerne an uns.

2. Ausübung des Wahlrechts in Fällen der Einbringung nach §§ 20, 21, 24 und 25 UmwStG

(Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 11.11.2014 – S 1978d.2.1-17/10 St32)

Diese Verfügung ersetzt die Verfügung vom 7.7.2014 (im Treuberater Dezember 2014, S. 3739 abgedruckt).

Ansatz gemeiner Wert

Die nachfolgenden Regelungen gelten auch in Fällen des Anteilstausches nach § 21 UmwStG. Die Vorschriften des § 21 UmwStG werden jedoch nachfolgend nicht mehr explizit genannt.

Bei der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) bzw. Personengesellschaft hat die übernehmende Gesellschaft bzw. Personengesellschaft nach den §§ 20 Abs. 2 S. 1, 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Veräußerungspreis für Einbringenden

Der Wertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Gesellschaft bzw. Personengesellschaft gilt vorbehaltlich der Regelungen des § 20 Abs. 3 S. 2 und 3 UmwStG für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§§ 20 Abs. 3 S. 1, 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG).

Antrag auf Buchwert- bzw. Zwischenwertansatz

Abweichend vom Ansatz des gemeinen Wertes kann das übernommene Betriebsvermögen auf Antrag auch mit dem Buchwert oder einem sog. Zwischenwert angesetzt werden (§§ 20 Abs. 2 S. 2, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG). Der Antrag ist gemäß §§ 20 Abs. 2 S. 3, 24 Abs. 2 S. 3 UmwStG spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen Finanzamt zu stellen. Dies gilt auch, wenn ein Mitunternehmeranteil eingebracht wird (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl 2011 I S. 1314, Rn 20.21 20.22 und 24.03).

Steuerliche Schlussbilanz

Unter dem Begriff der steuerlichen Schlussbilanz ist keine eigenständige von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG zu unterscheidende Bilanz des übernehmenden Rechtsträgers zu verstehen. Vielmehr ist die (reguläre) Steuerbilanz gemeint, in der das übernommene Betriebsvermögen erstmals anzusetzen ist.

Wird die Steuerbilanz i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG auf den Bilanzstichtag abgegeben, ohne weitere Erklärung zur Ausübung des Wahlrechts, ist die Antragsfrist der §§ 20 Abs. 2 S. 3, 24 Abs. 2 S. 3 UmwStG verstrichen und der darin angesetzte Wert maßgebend. Wird lediglich eine Handelsbilanz gegebenenfalls mit notwendigen Korrekturen i.S.d. § 60 Abs. 2 EStDV eingereicht und wird diese der Steuerfestsetzung zu Grunde gelegt, gilt das Bewertungswahlrecht als ausgeübt (vgl. zustimmend Urteil des Finanzgericht München vom 22.10.2013, 6 K 3548/12; Revision anhängig, Az. des BFH I R 77/13).

Maßgeblicher Bilanzstichtag

Bezüglich der Ausübung des Bewertungswahlrechts gilt Folgendes:

- Fallen der steuerliche Übertragungstichtag und der Bilanzstichtag auf denselben Tag, ist die steuerliche Schlussbilanz auf diesen Tag maßgebend.

Beispiel: Steuerlicher Übertragungstichtag und Bilanzstichtag ist der 31.12. (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Maßgebend ist die steuerliche Schlussbilanz auf diesen Tag.

- Liegt der steuerliche Übertragungstichtag vor dem Bilanzstichtag, so ist das Bewertungswahlrecht in der ersten auf den steuerlichen Übertragungstichtag folgenden Schlussbilanz auszuüben.

Beispiel: Steuerlicher Übertragungstichtag ist der 1.4.2001 und Bilanzstichtag ist der 31.12.2001 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Hier ist die steuerliche Schlussbilanz des über-

nehmenden Rechtsträgers auf den 31.12.2001 maßgebend.

Bei einer Einbringung zur Aufnahme wird die Übernahme des Betriebsvermögens zwar bereits am 1.4.2001 als laufender Geschäftsvorfall verbucht, die Bewertung und damit die Ausübung des Antrags erfolgt aber erst in der steuerlichen Schlussbilanz zum 31.12.2001, bis zur Abgabe dieser Schlussbilanz kann das Wahlrecht ausgeübt werden.

Bei einer Einbringung zur Neugründung wird das übernommene Betriebsvermögen in der Eröffnungsbilanz angesetzt, die Frist zur Ausübung des Bewertungswahlrechts endet jedoch erst mit Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz auf den 31.12.2001.

Bedingungsfeindlicher und unwiderruflicher Antrag

Der Verweis im BMF-Schreiben vom 11.11.2011 (a. a. O.) in den Rn 20.21, 24.03 auf 03.29 bezieht sich lediglich auf die Form des Antrags. Der Antrag bedarf demnach keiner besonderen Form, ist bedingungsfeindlich und unwiderruflich. Ein vor Ablauf der Antragsfrist gestellter Antrag, kann auch nicht bis zum Ablauf der Antragsfrist widerrufen oder geändert werden. Aus dem Antrag muss sich ausdrücklich ergeben, ob das übergehende Vermögen zum Buchwert oder zu einem Zwischenwert anzusetzen ist. Der Antrag auf abweichenden Wertansatz kann ausdrücklich oder konkludent (durch Abgabe der Steuererklärung mit einer Bilanz, die der Steuerfestsetzung zu Grunde gelegt wird) erfolgen.

Aus diesen Gründen ist in Fällen der Einbringung nach den §§ 20, 24 UmwStG und in Fällen des Anteilstausches nach § 21 UmwStG wie folgt zu verfahren:

Anforderung steuerliche Schlussbilanz

Fallen der steuerliche Übertragungstichtag und der Bilanzstichtag auf denselben Tag und gibt die übernehmende Gesellschaft bzw. Personengesellschaft keine Bilanz auf diesen Tag ab bzw. korrigiert sie nicht eine bereits bestehende Bilanz (bei rückwirkender Einbringung in einen bestehenden Rechtsträger), ist eine steuerliche Schlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft/Personengesellschaft anzufordern und die Gesellschaft ist gleichzeitig aufzufordern, sich zur Ausübung des Bewertungswahlrechts i.S.d. §§ 20 Abs. 2 S. 2, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG ausdrücklich zu äußern.

Anforderung Erklärung zur Ausübung Bewertungswahlrecht

Liegt der steuerliche Übertragungstichtag vor dem Bilanzstichtag und gibt die übernehmenden Gesellschaft bzw. Personengesellschaft lediglich die Steuerbilanz i.S.d. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG auf den Bilanzstichtag ohne weitere Erklärung ab und bestehen hinsichtlich der Ausübung des Wahlrechts Zweifel, so ist die Gesellschaft ebenfalls aufzufordern, sich zur Ausübung des Bewertungswahlrechts i.S.d. §§ 20 Abs. 2 S. 2, 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG ausdrücklich zu äußern. Es bestehen Zweifel, wenn sich der übernehmende Rechtsträger widersprüchlich verhält (z. B. Ansatz eines Wertes zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert ("Zwischenwert") bei nicht einheitlicher Aufstockung der stillen Reserven, vgl. BMF vom 11.11.2011, a.a.O., Rz 23.14 i.V.m. 03.25).

Auch in Fällen des § 24 UmwStG ist von der für die übernehmende Personengesellschaft zuständigen Stelle zwingend eine Kontaktaufnahme mit der für den Einbringenden zuständigen Veranlagungsstelle erforderlich, um die steuerliche Behandlung auf beiden Seiten zu überprüfen.

Ansatz gemeiner Wert

Erfolgt von der übernehmenden Gesellschaft bzw. Personengesellschaft keine Antwort, so ist davon auszugehen, dass kein Antrag auf abweichenden Wertansatz gestellt wird. Es sind somit die gemeinen Werte anzusetzen und die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen.

Praxisfälle

In der Praxis sind bereits vermehrt Fälle nach folgendem Muster aufgetreten:

Es liegt eine rückwirkende Einbringung in eine neu zu gründende Personengesellschaft vor, handelsrechtlicher Umwandlungstichtag ist der 1.1.2002 (Ausgliederung zur Neugründung im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge). Die Personengesellschaft gibt eine Eröffnungsbilanz auf den 1.1.2002 und eine Schlussbilanz auf den 31.12.2002 unter Ansatz aufgestockter Werte ab (erhöhtes Abschreibungsvolumen).

Steuerlicher Übertragungstichtag ist der 31.12.2001, § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 i.V.m. § 20 Abs. 6 UmwStG. Der einzige Geschäftsvorfall der übernehmenden Personengesellschaft im Jahr 2001 ist die Übernahme des Betriebsvermögens. Maßgebende Bilanz für die Ausübung des Bewertungswahlrechts ist die Schlussbilanz auf den 31.12.2001. Die Frist zur Ausübung des Bewertungswahlrechts war bei dieser Konstellation noch nicht abgelaufen. Es ist daher in solchen Fällen zwingend erforderlich die steuerliche Schlussbilanz auf den 31.12.2001 anzufordern.

Zeitlicher Anwendungsbereich

Diese Verfügung ersetzt die Verfügung vom 7.7.2014 (S 1978d.2.117/1 St32) und ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

3. Verdeckte Gewinnausschüttung: Rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG bei unzulässiger Zusammenfassung von Tätigkeiten in Eigengesellschaften

(OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 7.1.2015 - S 2706 - 2014/0016-St 152)

Durch das JStG 2009 (BGBl 2008 I, Seite 2794) wurde der steuerliche Querverbund gesetzlich geregelt.

Nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG sind bei Betrieben gewerblicher Art die Rechtsfolgen der vGA nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG ausüben. Bei Kapitalgesellschaften gilt dies unter der Voraussetzung, dass die mehrheitlichen Stimmrechte bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts liegen und nur diese die Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft tragen (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG). Die Neufassung ist nach § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG bereits für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden.

Flankiert wird diese Regelung für Kapitalgesellschaften durch § 8 Abs. 9 KStG n.F., der eine sog. Spartenrennung vorsieht, damit es nicht zu unzulässigen Verlustverrechnung zwischen Gewinn- und Verlusttätigkeiten kommt, wenn diese entgegen den Zusammenfassungsgrundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG n.F. in einer Kapitalgesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen (z.B. organschaftliche Holding) zusammengefasst werden. § 8 Abs. 9 KStG ist gemäß § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden.

Wurden in einer Kapitalgesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen in Veranlagungszeiträumen vor 2009 Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst, die in einem Betrieb gewerblicher Art nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, ist die steuerliche Ergebnisverrechnung entsprechend den Ausführungen unter Punkt 4 der Verfügung vom 21.08.2008 - S 2742 - 196 - St 13 - 33 (Ms.)/S 2742 - 1013 - St 134(Rhld.) - weiterhin durch den Ansatz einer vGA zu versagen (zur Höhe der vGA vgl. Rz. 52 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303).

R 7 Abs. 2 KStR 2004 sowie die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 7.12.2007, BStBl I 2007 S. 905, sind insoweit weiter anzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei der Verlusttätigkeit um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft gemäß § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG handelt.

§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG hindert den Ansatz einer vGA nicht. Aus dem Gesetzgebungsverfahren und der Systematik des § 8 Abs. 7 KStG ergibt sich, dass § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG vor der zeitlichen Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG nur

- Eigengesellschaften, die nur eine Tätigkeit ausüben und

- Eigengesellschaften, die Tätigkeiten ausüben, die zulässigerweise nach der bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Verwaltungsauffassung (vgl. R 7 Abs. 2 KStR 2004) zusammengefasst werden dürfen,

erfasst.

Nur in diesen Fällen werden die Rechtsfolgen der vGA aus der Übernahme einer Verlusttätigkeit in Veranlagungszeiträumen vor 2009 nicht gezogen (vgl. dazu Punkt 1 und 3 der Verfügung vom 21.8.2008).

Die Frage der rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG war bereits Gegenstand mehrerer Finanzgerichtsverfahren (Finanzgericht Köln vom 9.3.2010, EFG 2010, 1345, Finanzgericht Düsseldorf vom 9.3.2010, EFG 2010, 1443).

Vor dem Finanzgericht Niedersachsen war zu der Rechtsfrage, inwieweit die rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG die Rechtsfolgen der vGA auch bei einer unzulässigen Zusammenfassung von begünstigten Dauerverlustgeschäften mit Gewinntätigkeiten in Veranlagungszeiträumen vor 2009 verhindert, ein Klageverfahren (Az. 6 K 176/09) anhängig. Da Verfahren wurde zwischenzeitlich nach Klagerücknahme eingestellt.

Zuletzt hat das Sächsische Finanzgericht mit Urteil vom 15.12.2010, Az. 4 K 635/08, die Rechtsfolgen der vGA in den Veranlagungszeiträumen 2000 bis 2003 bei einer nach den o.g. Grundsätzen unzulässigen Zusammenfassung einer begünstigten dauerdefizitären Tätigkeit (Betrieb von Straßenbeleuchtungsanlagen) mit einer gewinnträchtigen Versorgungstätigkeit aufgrund der rückwirkend anwendbaren gesetzlichen Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG verneint. Gegen das Urteil hatte das Finanzamt Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt, die vom BFH mit Beschluss vom 25.1.2012, BFH/NV 2012 S. 1003, als unbegründet verworfen wurde, weil das Finanzamt als beklagte Behörde der Einlassung der Klägerin, sie habe zu keinem Zeitpunkt vertreten, dass die Verluste aus dem Bereich Straßenbeleuchtung mit den Gewinnen aus der Versorgungssparte verrechnet werden könnten, nicht entgegengetreten sei.

Die gegen ein weiteres Urteil des Sächsischen Finanzgerichts (Urteil vom 9.12.2010, Az. 1 K 184/07) vom Finanzamt eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde vom BFH angenommen (I R 58/11). Das Revisionsverfahren wurde durch Rücknahme der Klage 2 Tage vor der mündlichen Verhandlung beendet, sodass das ursprüngliche Finanzgerichts-Urteil als nicht ergangen gilt.

Einspruchsverfahren zu der Problematik, die auf Grundlage dieses BFH-Verfahrens bisher gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ruhen, werden aufgenommen.

Auf Antrag der Steuerpflichtigen kann in den o.g. Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Gewinn Tätigkeiten und begünstigten Dauerverlust Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder durch vergleichbare Gestaltungen (z.B. Organschaft) auch bereits in Veranlagungszeiträumen vor 2009 "allein" auf die Ergebnisverrechnung verzichtet und vom Ansatz der verdeckten Gewinnausschüttung abgesehen werden. Die Verluste aus den Dauerverlust Tätigkeiten erhöhen dann zwar nicht als verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der Gesellschaft und es ist auch kein Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttung bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts als Anteilseignerin anzunehmen. Eine Verrechnung der Verluste mit den Ergebnissen der Gewinn Tätigkeit(en) findet gleichwohl nicht statt.

Die Ergebnisse aus den Gewinn Tätigkeiten unterliegen der Körperschaftsteuer.

Die Verluste aus den Dauerverlust Tätigkeiten sind gemäß § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen und finden Eingang in den Verlust-Anfangsbestand der entsprechenden Sparte(n) gemäß § 34 Abs. 6 Satz 10 KStG für den Veranlagungszeitraum 2009.

Die Verlustfeststellung ist personell durchzuführen.

Diese Verfügung ersetzt die gemeinsame Verfügung der Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster vom 22.01.2010, Az. S 2706 - 136 - St 13 - 33 (OFD Ms) und S 2706 - 1015 - St 134 (OFD Rhld.)

4. Umsatzsteuer; Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 UStG und bei Gebäudereinigungsleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 5 i.V.m. Abs. 2 Nr. 8 UStG

Klarstellung der Nichtbeanstandungsregelung in Abs. 5 des BMF-Schreibens vom 5.2.2014 - IV D 3 - S 7279/11/10002(2014/0120973), BStBl I S. 233

Bezug: BMF-Schreiben vom 13.1.2015 - IV D 3 - S 7279/11/10002-04 (2015/0017108) -

(Bundesministerium der Finanzen, koordinierter Ländererlass vom 4.2.2015, IV D 3 - S 7279/11/10002-04)

Absatz 5 des BMF-Schreibens vom 5.2.2014 - IV D 3 - S 7279/11/10002 (2014/0120973), BStBl I S. 233, i.d.F. von Abschnitt II des BMF-Schreibens vom 8.5.2014 - IV D 3 - S 7279/11/10002(2014/0419586), BStBl I S. 823, enthält eine Nichtbeanstandungsregelung, nach der es in Fällen, in denen leistender Unternehmer und Leistungsempfänger die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für eine Bauleistung, die vor dem 15.2.2014 ausgeführt worden ist, einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Verwaltungsanweisungen in Abschnitt 13b.3 und 13b.8 UStAE angewendet haben, nicht beanstandet wird, wenn sie nach dem 14.2.2014 ebenso einvernehmlich entscheiden, an der seinerzeitigen Entscheidung festzuhalten, auch wenn in Anwendung des BFH-Urteils vom 22.8.2013, V R 37/10 (BStBl 2014 I S. 128) der leistende Unternehmer Steuerschuldner wäre. Diese Nichtbeanstandungsregelung gilt auch bei Bauleistungen, mit deren Ausführung vor dem 15.2.2014 begonnen worden ist.

Es ist die Frage gestellt worden, ob diese Nichtbeanstandungsregelung auch dann gilt, wenn eine Bauleistung, mit der vor dem 15.2.2014 begonnen worden ist, erst nach dem 30.9.2014 abgeschlossen wurde und der Leistungsempfänger für diesen Umsatz nicht die Steuer nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 2 UStG in der seit dem 1.10.2014 geltenden Fassung schuldet.

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

Absatz 5 des BMF-Schreibens vom 5.2.2014 - IV D 3 - S 7279/11/10002 (2014/0120973), BStBl I S. 233, i.d.F. von Abschnitt II des BMF-Schreibens vom 8.5.2014 - IV D 3 - S 7279/11/10002(2014/0419586), BStBl I S. 823, kann auch bei einer Bauleistung angewendet werden, die vor dem 15.2.2014 begonnen, aber erst nach dem 30.9.2014 erbracht worden ist und die nicht unter die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 2 UStG in der seit dem 1.10.2014 geltenden Fassung fällt.