

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 2010

Gesetzgebung

1. Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Mit Veröffentlichung am 15.1.2010 ist die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 zur Änderung mehrerer Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2006/112/EG) in Kraft getreten.

Neben Klarstellungen zur Lieferung von Gas, Elektrizität sowie Kälte und Wärme hinsichtlich des Ortes der Lieferung (Sitz des Wiederverkäufers bzw. Ort des tatsächlichen Verbrauchs durch den Erwerber) und einer Präzisierung der Steuerbefreiung durch Rückerstattung für internationale Einrichtungen beinhaltet die Richtlinie auch Regelungen zur Begrenzung des Vorsteuerabzugs auf den unternehmerisch genutzten Teil eines Gebäudes. Die Vorschriften hierzu wurden in einem neuen Artikel 168a verankert. Darüber hinaus besteht für die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, diese Regelung auch auf die Mehrwertsteuer auf Ausgaben im Zusammenhang mit anderen Gegenständen auszudehnen.

Die Mitgliedstaaten haben diese Vorschriften bis zum 1.1.2011 in nationales Recht umzusetzen.

2. Koalitionsfraktionen wollen Umsatzsteuerbetrug beim Emissionshandel stoppen

In der Sitzung des Finanzausschusses am 27.1.2010 legten die Unions- und FDP-Fraktionen mehrere Änderungsvorschläge zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (siehe TREUBERATER Januar 2010, S. 3205) vor.

Ziele des Gesetzentwurfes waren bisher die Gleichstellung von Post-Unternehmen im Bereich der so genannten Universaldienstleistungen bei der Umsatzsteuer, Änderungen bei der Riesterförderung für Grenzarbeitnehmer, die Ausweitung der degressiven Abschreibung für Gebäude im Ausland sowie die steuerliche Anerkennung von Spenden, die an gemeinnützige Einrichtungen in anderen EU-Staaten gehen.

Neben der Gleichstellung der Leasingunternehmen bei der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung mit anderen Finanzdienstleistern wollen die Koalitionsfraktionen durch die Änderungen auch einem drohenden Umsatzsteuerbetrug beim Handel mit Treibhausgas-Emissionszertifikaten einen Riegel vorschieben.

Rechtsprechung

1. Billigkeit von Gaspreiserhöhungen im Sonderkundenbereich

Nimmt ein Gaskunde die auf erhöhten Tarifen basierenden Jahresrechnungen unbeanstandet hin und bezieht weiterhin Gas, ohne in angemessener Zeit eine Überprüfung der Billigkeit nach § 315 BGB zu verlangen, so liegt kein einseitig bestimmter,

sondern ein vereinbarter Preis vor (OLG Frankfurt a.M., Urteil vom 13.10.2009, 11 U 28/09 (Kart)).

Das Gasversorgungsunternehmen veröffentlichte in den Bedingungen für bestimmte Staffeltarife, dass Preisänderungen und Änderungen der Bedingungen nach öffentlicher Bekanntmachung in der örtlichen Presse wirksam sind. Nach Nr. 3 der Bedingungen

gelte die AVBGasV, soweit nichts Abweichendes geregelt sei. Mit Schreiben vom 20.12.2004 widersprach der Versorgungsempfänger einer Erhöhung der Tarifpreise ab 1.8.2004 in der Abrechnung vom 14.12.2004 und wandte sich mit der Klage gegen die Jahresendabrechnungen 2004 bis 2007.

Bei dem Versorgungsverhältnis handelt es sich um einen Normsonderkundenvertrag, da die Belieferungen nicht zu den Allgemeinen Versorgungsbedingungen der AVBGasV, sondern zu anderen Konditionen erfolgt. Das Versorgungsunternehmen hat den Kunden auch auf die Bedingungen hingewiesen und sie diesem mitgeteilt. Gemäß Nr. 3 der Bedingungen i.V.m. § 4 AVBGasV war der Versorger nach § 315 BGB auch zu Preisänderungen berechtigt. Die vertragliche Preisanpassungsklausel stimmt inhaltlich mit § 4 AVBGasV überein und benachteiligt den Sonderabnehmer nicht unangemessen. Im Übrigen sei der bis zum 29.11.2003 gebildete Preissockel der Billigkeitskontrolle entzogen, da insoweit ein vereinbarter Preis vorliegt.

Das OLG stützt sich auf die aktuellen Entscheidungen des VIII. Zivilsenats des BGH und zeigt dabei auf, unter welchen Umständen auch im Sonderkundenbereich ein vereinbarter Preis vorliegt.

2. EuGH: Inhouse-Geschäft mit einer kommunalen Aktiengesellschaft

Der EuGH hat die Merkmale zur Ausgestaltung des vergabefreien Inhouse-Geschäfts - insbesondere das Inhouse-Kriterium der "Kontrolle wie über eine eigene Dienststelle" - mit Urteil vom 10.9.2009 (C-573/07 - Sea) konkretisiert.

Nach Ansicht des EuGH kann grundsätzlich auch eine Aktiengesellschaft (hier: italienischen Ursprungs) vergabefrei beauftragt werden, wenn die Satzung eine wirksame "Kontrolle wie über eine Dienststelle" erlaubt. Die satzungsmäßige Möglichkeit, dass sich Privatpersonen am Kapital der Gesellschaft beteiligen können, reicht zur Verneinung einer Kontrolle alleine nicht aus. Allerdings betonte der EuGH, dass wie bisher jede tatsächliche Beteiligung Privater inhouse-schädlich ist, da in einem solchen Fall keine "Kontrolle wie über eine Dienststelle" mehr gegeben ist.

Daneben bestätigte der EuGH ausdrücklich seine Rechtsprechung zur gemeinsam ausgeübten Kontrolle über Inhouse-Gesellschaften. Mehrere öffentliche Stellen (Kommunen) können eine Gesellschaft, deren Anteile sie gemeinsam halten und der sie eine gemeinwirtschaftliche Aufgabe übertragen haben, auch gemeinsam kontrollieren. Im Streitfall erfolgte die Vergabe einer Dienstleistung zur Sammlung, Beförderung und Beseitigung von Abfällen durch einen Minderheitsgesellschafter.

Die Aktiengesellschaft war hinsichtlich ihres Wirkungsbereichs auf das geografische Gebiet ihrer Aktionäre beschränkt. Tätigkeiten für private Dritte

waren laut Satzung nur gestattet, wenn sie "nicht den Gesellschaftszwecken zuwiderlaufen oder wenn sie deren Verwirklichung begünstigen." Diese Möglichkeit zur Eingehung von Geschäftsverbindungen mit Dritten sah der EuGH als nicht inhouse-schädlich an, sofern die wesentliche Tätigkeit, die in der Erbringung öffentlicher Dienstleistungen für die Gesellschafter bestand, lediglich ergänzt werde. Das Gericht machte in diesem Zusammenhang erstmalig deutlich, dass eine Inhouse-Fähigkeit nur gegeben ist, wenn die Tätigkeit auf das örtliche Gebiet der genannten Körperschaften begrenzt ist und im Wesentlichen für diese ausgeübt wird.

3. Preismissbrauch in der Wasserversorgung

Der Bundesgerichtshof bestätigt den Vorwurf des Preismissbrauchs in der Wasserversorgung und erklärt eine Preissenkungsverfügung der Hessischen Landeskartellbehörde für rechtmäßig (BGH, Beschluss vom 2.2.2010 - KVR 66/08).

Die Landeskartellbehörde hatte den Wasserversorger der Stadt Wetzlar, die enwag Energie und Wassergesellschaft mbH, im Mai 2007 verpflichtet, ihre Wasserpreise für die Zeit bis 31.12.2008 um ca. 30 % zu senken. Vorausgegangen war ein Vergleich des Wasserpreises der enwag mit den Wasserpreisen von 18 anderen Wasserversorgern aus dem gesamten Bundesgebiet. Umstände, die die höheren Wasserpreise der enwag rechtfertigen könnten, hatte diese nicht vorgetragen.

Der BGH führte in seinem Beschluss aus, dass öffentliche Wasserversorger grundsätzlich der verschärften kartellrechtlichen Missbrauchsaufsicht nach § 103 Abs. 5, § 22 Abs. 5 GWB (i.d.F. der Bekanntmachung vom 20.2.1990) unterworfen sind. Diese Vorschriften ermöglichen es der Kartellbehörde, einen Preismissbrauch von Versorgungsunternehmen durch einen Vergleich mit den Preisen gleichartiger Versorgungsunternehmen festzustellen und legen dem betroffenen Unternehmen auf, seine höheren Preise zu rechtfertigen. Zwar wurden die vorgenannten Vorschriften für Strom- und Gasversorger bereits 1999 außer Kraft gesetzt, sie gelten allerdings für die Wasserversorger weiter.

Das geltende Recht ermächtigt die Kartellbehörde allerdings nur zu einem zukunftsgerichteten Einschreiten, nicht aber zu für zurückliegende Abrechnungszeiträume geltenden Maßnahmen. Daher hatte der Bescheid der Kartellbehörde insoweit, als er die Wasserpreise der enwag schon seit dem 1.7.2005 - und damit bereits vor dem Erlass der Verfügung - zu senken verfügte, keinen Bestand.

Anzumerken ist bei dem Urteil, dass die Preissenkungsverfügungen der Hessischen Landeskartellbehörde gegen Wasserversorger auf Preisvergleichen basieren, die lediglich die Grund- und Arbeitspreise, nicht aber die Höhe der von den Versorgern geforderten Baukostenzuschüsse berücksichtigen. Hierdurch können sich allerdings Verzerrungen im Preisvergleich ergeben, je nachdem, in welcher

prozentualen Höhe Baukostenzuschüsse die tatsächlichen Anschlusskosten abdecken. Jedoch waren bereits nach der Auffassung des Senats der Vorinstanz (OLG Frankfurt, Beschluss vom 18.11.2008, 11 W 23/07 (Kart)) Baukostenzuschüsse nicht als Bestandteil des Tarifs anzusehen, sondern als Teil der Allgemeinen Geschäftsbedingungen der Versorgungsunternehmen, die damit einer Überprüfung nicht unterlägen.

4. Weisungsgebundenheit kommunaler Vertreter im fakultativen Aufsichtsrat einer GmbH

Das Oberverwaltungsgericht in Münster nimmt in seinem Urteil vom 24.4.2009 (15 A 2592/07) ausführlich zur Gebundenheit der kommunalen Vertreter im fakultativen Aufsichtsrat einer kommunalen GmbH an die Anweisungen des Rats der Gemeinde Stellung.

In Nordrhein-Westfalen findet das Weisungsrecht seine Rechtsgrundlage in § 113 Abs. 1 GO NRW, wonach die Vertreter der Gemeinde in Aufsichtsräten juristischer Personen, an denen die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, an die Beschlüsse des Rates gebunden sind. Im Gegensatz dazu gilt die Regelung des § 111 Abs. 5 AktG im Streitfall gerade nicht, wonach die Aufsichtsratsmitglieder ihr Amt höchstpersönlich wahrzunehmen haben.

Die für die Mitglieder einer Aktiengesellschaft konzipierte Regelung zur Weisungsfreiheit ist auch nicht entsprechend aufgrund der Verweisung in § 52 Abs. 1 GmbHG anwendbar. Nach dieser Vorschrift wären, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag ein Aufsichtsrat zu bestellen ist, u.a. die genannten Vorschriften des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden, soweit nicht im Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmt ist. Im Streitfall war in § 7 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der GmbH bestimmt, dass die Regelungen des Aktiengesetzes auf den Aufsichtsrat gerade keine Anwendung finden.

Damit erfolgt die konkrete Ausformung des fakultativen Aufsichtsrats und des Rechts seiner Mitglieder vielmehr nicht durch gesetzliche Regelung, sondern maßgeblich durch den Gesellschaftsvertrag und durch das jeweilige Landeskommunalrecht. § 113 Abs. 1 GO NRW enthält für Nordrhein-Westfalen die entsprechende Ausgestaltung des Verhältnisses der kommunalen Vertreter zu der durch sie repräsentierten Gemeinde.

5. Kurzhinweise

5.1. Teilwertabschreibung auf Pachtforderungen des Besitzunternehmens an die Betriebsgesellschaft

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 14.10.2009, X R 45/09)

Der Teilwert einer Forderung des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft kann nur nach den Maßstäben abgeschrieben werden, die für die Teilwertberichtigung der Beteiligung am Betriebsunternehmen durch das Besitzunternehmen bestehen; es ist eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten von Besitz- und Betriebsunternehmen notwendig.

Sind die Ertragsaussichten dauerhaft so gering, dass der gedachte Erwerber des Besitzunternehmens für die Anteile am Betriebsunternehmen einen Preis zahlen würde, der unter dem Buchwert der Beteiligung am Betriebsunternehmen liegt, ist (auch) eine Teilwertabschreibung der Darlehensforderung (Pachtforderung) gerechtfertigt.

Diese Grundsätze gelten auch für eigenkapitalersetzende Darlehen.

5.2. Zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 25.6.2009, IV R 3/07)

Wird ein Gesellschaftsanteil unter einer aufschiebenden Bedingung veräußert, geht das wirtschaftliche Eigentum an dem Gesellschaftsanteil grundsätzlich erst mit dem Eintritt der Bedingung auf den Erwerber über, wenn ihr Eintritt nicht allein vom Willen und Verhalten des Erwerbers abhängt.

5.3. Vorsteueraufteilung weiterhin nach Umsatzschlüssel möglich

(Finanzgericht Münster, Urteil vom 8.12.2009, 15 K 5079/05 U)

Die Regelung des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG, die ab 1.1.2004 eine Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel faktisch ausschließt, ist mit Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG nicht vereinbar.

Die Steuerpflichtigen können sich unmittelbar auf die entsprechenden Regelungen der Sechsten Richtlinie berufen, sodass die Anwendung des Umsatzschlüssels zur Aufteilung der Vorsteuern auf steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze auch ab 2004 zulässig ist.

Sonderfragen

1. Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Überlassung von Hebedaten von Wasserversorgungsbetrieben an Abwasserbeseitigungsbetriebe

(Verfügung der OFD Karlsruhe, KSt-Aktuell 2/2009 vom 28.9.2009)

Der BFH hat mit Urteilen vom 10.7.1996 (BStBl II 1997 S. 230) und vom 28.1.2004 (BFH/NV 2004 S. 736) entschieden, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vorliegt, wenn Bedienstete eines BgA "Wasserversorgung" die Ableseergebnisse von Wassermesseinrichtungen (Hebedaten) ohne übliches Entgelt zu deren hoheitlichen Zwecken (Abwassergebührenerhebung) zur Verfügung stellen. Fraglich war bisher, wie diese vGA zu bemessen ist und ob sie gegebenenfalls auf die durch die Weitergabe entstehenden Zusatzkosten beschränkt werden kann.

Durch Artikel 10 des Gesetzes zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts vom 4.5.2009 (GBl. BW 2009 S. 185) wurde § 2 Abs. 4 KAG (Kommunalabgabengesetz) geändert und folgender Satz 3 angefügt: "Für die Datenübermittlung, unabhängig davon, auf welcher Grundlage sie erfolgt, dürfen nur angemessene Zusatzkosten erstattet werden". Das bedeutet, dass ab dem In-Kraft-Treten der gesetzlichen Neuregelung zum 9.5.2009 eine für steuerliche Zwecke ausreichende gesetzliche Regelung hinsichtlich der Kostenerstattung vorliegt. Nach der bisherigen Fassung des § 2 Abs. 4 KAG hätte zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung in der Satzung des Wasserversorgungsbetriebs oder Abwasserbetriebs eine § 2 Abs. 4 KAG a.F. entsprechende Klausel aufgenommen werden müssen. Aufgrund der Neuregelung ist nun eine Satzungsänderung bzw. -anpassung nicht mehr notwendig. Eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S. des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG ist nur noch darin anzunehmen, wenn der Abwasserbeseitigungsbetrieb dem Wasserversorgungsbetrieb (der gleichen Trägerkörperschaft) weniger als die Zusatzkosten erstattet.

Dem Innenministerium Baden-Württemberg wurde eine Übergangsregelung zugesagt. Demnach ist wie folgt zu verfahren:

- Fälle, in denen bisher (ohne Satzungsklausel) nur die Zusatzkosten erstattet wurden, sind nicht aufzugreifen.
- In den Fällen, in denen bisher weniger als die Zusatzkosten erstattet wurden, ist die BFH-Rechtsprechung anzuwenden (= vGA in Höhe von 50 % der beim Versorgungsbetrieb angefallenen Kosten für die Ermittlung der Hebedaten).

2. Abfallentsorgung: Durchführung der Entsorgung von Abfallstoffen durch private Unternehmen und Vereine

(Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 24.3.2009 - S - 7106 A - 1/80 - St 110)

1. Allgemeines

Nach § 15 Abs. 1 des Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetzes vom 27.9.1994 (KrW-/AbfG) haben Städte und Landkreise als öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger die in ihrem Gebiet angefallenen und überlassenen Abfälle aus privaten Haushaltungen zu verwerten oder zu beseitigen, soweit die Entsorgung nach der Verpackungsverordnung nicht dem Dualen System Deutschland obliegt. Die Erzeuger und Besitzer von Abfällen aus privaten Haushaltungen sind nach § 13 Abs. 1 KrW-/AbfG verpflichtet, diese den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern zu überlassen.

Nach § 15 Abs. 2 KrW-/AbfG können die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger nur eingeschränkt ihre Pflichten zur Entsorgung auf Dritte oder private Entsorgungsträger übertragen. § 16 Abs. 1 KrW-/AbfG erlaubt eine solche Übertragung, wenn diese nur die tatsächliche Durchführung und nicht auch die gesetzliche Aufgabe umfasst. Aus Kostengründen schließen daher öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger zur Entsorgung von wertstoffhaltigen Abfällen - u.a. Altpapier - vermehrt Verträge mit privaten Unternehmen der Abfallwirtschaft bzw. mit von diesen gebildeten Arbeitsgemeinschaften (Argen).

Die Abfallentsorger übernehmen danach die mit der Sammlung und Entsorgung der wertstoffhaltigen Abfälle zusammenhängenden Tätigkeiten. Die Entsorgungsträger erhalten für den gelieferten Abfall eine fest vereinbarte mengenabhängige Rückvergütung, die sich an den Verwertungserlösen des Entsorgers orientiert und auf die Entsorgungsleistung angerechnet wird.

2. Leistungsbeziehungen

Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ist das nach außen gerichtete Auftreten des zwischengeschalteten Abfallentsorgers entscheidend.

2.1. Direkte Leistungsbeziehung zwischen Abfallentsorger und Abfallerzeuger oder -besitzer

Der BFH hat mit Urteil vom 28.2.2002, V R 19/01 (BStBl II 2003 S. 950) entschieden, dass ein mit der Durchführung der hoheitlichen Pflichtaufgabe betrauter Unternehmer umsatzsteuerrechtlich Leistungen an den Bürger erbringt, wenn er bei der Ausführung der Leistung ihm gegenüber - un-

abhängig von der öffentlich-rechtlichen Berechtigung - im eigenen Namen auftritt (vgl. Abschn. 23 Abs. 3 Satz 2 UStR). Erhält der Unternehmer in diesem Zusammenhang auch Zahlungen des Hoheitsträgers, sind diese weiterhin als Entgelt zu beurteilen, da durch das Auftreten im eigenen Namen das bestehende Leistungsverhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Hoheitsträger nicht entfällt.

2.2. Abfallentsorger als Erfüllungsgehilfe

Wird der private Entsorgungsunternehmer mit der Durchführung der Abfallbeseitigung durch den Entsorgungsträger beauftragt und tritt er im Außenverhältnis nur als Erfüllungsgehilfe des Entsorgungsträgers auf, erbringt er mit der Entsorgungsleistung eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung an den Hoheitsbereich des Entsorgungsträgers. Gleichzeitig erbringt der Entsorgungsträger nicht steuerbare Leistungen an den Abfallerzeuger/-besitzer. Erhält der eingeschaltete Unternehmer das Entgelt für seine Entsorgungsleistung unmittelbar von den Abfallerzeugern/-besitzern, wird so lediglich der Zahlungsweg Bürger - hoheitlicher Entsorgungsträger - eingeschalteter Unternehmer abgekürzt, vgl. Abschn. 23 Abs. 3 Satz 4 UStR und BMF-Schreiben vom 27.12.1990 - IV A 2 - S 7300 - 66/90, BStBl I 1991 S. 81.

2.3. Art und Umfang der Entsorgungsleistung

Die Entsorgungsleistung stellt eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG dar, sofern der Entsorgung eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn über die Entsorgung ein Entsorgungsnachweis ausgestellt wird. Die sonstige Leistung besteht im Wesentlichen in der Sammlung/Gefäßgestaltung, dem Transport einschließlich der Planung, Lagerung, Sortierung sowie der Verwertung und Vermarktung des Abfalls. Der Charakter der Leistung als Entsorgungsleistung ändert sich nicht, wenn der Abfallentsorger für die in dem Abfall enthaltenen Wertstoffe einen Preis erzielt, der höher ist als die vereinbarte Vergütung für die Entsorgungsleistung (Abschn. 153 Abs. 2 Satz 5 UStR).

2.4. Abgabe von werthaltigen Abfällen

Abfälle sind dann werthaltig, wenn ihnen ein wirtschaftlicher Wert beizumessen ist. In welchen Fällen bei der Überlassung von werthaltigen Abfällen von einem tauschähnlichen Umsatz (Entsorgungsleistung gegen Lieferung des Abfalls) gegebenenfalls mit Baraufgabe - auszugehen und wie dann der jeweilige Umsatz zu bemessen ist, regelt das BMF-Schreiben vom 1.12.2008 - IV B 8 S 7203/07/10002, BStBl I 2008, S. 992.

2.5. Ort der Entsorgungsleistung

Der Ort der Entsorgungsleistung bestimmt sich grundsätzlich nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c Satz 1 UStG.

2.6. Steuersatz

Die Leistung unterliegt dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG. Dies gilt auch für Leistungen von eingeschalteten Körperschaften i.S. des § 51 AO, da sie wegen fehlender Selbstlosigkeit nicht gemeinnützig tätig werden. Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG ist daher nicht anzuwenden.

3. Vorsteuerabzug

Zu Fragen des Vorsteuerabzugs wird auf die Rdvfg. S 7300 A 127 - St IV 21 (USt-Kartei OFD Ffm. zu § 15 - Karte 27) verwiesen.

4. Vereinssammlungen

Häufig sind Vereine dergestalt in die Entsorgung von Altpapier aus privaten Haushaltungen eingebunden, dass sie den Wertstoff einsammeln und beim privaten Entsorgungsunternehmen anliefern bzw. den Wertstoff in bereitgestellten Containern abladen.

Für diese Straßensammlungen erhalten die Vereine unter Zusage eines Mindestpreises eine mengenabhängige Vergütung, die ihnen der öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger oder das private Entsorgungsunternehmen ausbezahlt. Übernimmt das Entsorgungsunternehmen die Abrechnung mit den Vereinen, berechnet es die Zahlungen nach Mengen- und Qualitätsfeststellungen an den Entsorgungsträger weiter. Die Straßensammlungen werden von den Vereinen in eigenem Namen durchgeführt. Es bestehen zwischen den Entsorgungsunternehmen und den Vereinen keine vertraglichen Beziehungen.

Sofern die Vereine die Vergütung von den privaten Abfallentsorgern erhalten, liegt lediglich ein verkürzter Zahlungsweg vor. Die privaten Abfallentsorger und die Argen sind nicht berechtigt, über diese durchlaufenden Posten unter gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer abzurechnen oder aus ausgestellten Gutschriften einen Vorsteuerabzug vorzunehmen.

Die Überlassungspflicht der privaten Haushaltungen entfällt bei den Vereinssammlungen nicht nach § 13 Abs. 3 Nr. 2 KrW-/AbfG, da es sich nicht um gemeinnützige Sammlungen im Sinne dieser Vorschrift handelt. Die Sammlung wäre nur dann gemeinnützig, wenn der Träger nach § 52 AO als gemeinnützig anerkannt ist und mit der Sammlung die als gemeinnützig anerkannten Zwecke verfolgt werden. Da die vorbenannten Sammlungen der Einnahmeerzielung dienen, werden die Vereine insoweit jedoch im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs tätig.

Die Vereine sind nicht als Abnehmer oder Lieferant des Altpapiers anzusehen, sondern erbringen mit der Sammlung des Altpapiers eine sonstige Leistung an die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger, vgl. Finanzgericht Münster vom 16.6.1998. (EFG 1998 S. 1364). Die erhaltenen Vergütungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG.

3. Erschließungsbeiträge als Teil der Gegenleistung

(FinMin. Baden-Württemberg, Erlass vom 16.12.2009 - 3 - S 452.1/13)

Nach Tz. 1 und Tz. 2 des Erlasses vom 20.3.2003 (3 - S 452.1/13) ist bei der Veräußerung gemeindeeigener, erschlossener Grundstücke hinsichtlich der Einbeziehung von Erschließungsbeiträgen in die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung danach zu unterscheiden, ob es sich um Erschließungsbeiträge nach dem BauGB oder um entsprechende Beiträge auf der Grundlage des Kommunalabgabengesetzes (KAG) handelt. Erschließungsbeiträge nach dem BauGB sind, sofern sie von der Kommune abgabenrechtlich geltend gemacht worden sind, nicht Teil der Gegenleistung (vgl. hierzu auch Tz. 1 letzter Satz des bundeseinheitlich abgestimmten Erlasses vom 25.7.2002 - 3 - S 452.1/13), während die auf der Grundlage des KAG erhobenen Beiträge stets dann in die Gegenleistung einzubeziehen sind, wenn die entsprechende Erschließungsanlage im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs bereits fertig gestellt war.

Mit Art. 1 Gesetz zur Neuregelung des kommunalen Abgabenrechts und zur Änderung des Naturschutzgesetzes vom 17.3.2005 (BGBl I 2005 S. 206) wurde u.a. zum 1.10.2005 das Erschließungsbeitragsrecht in Landesrecht übernommen und in das neu gefasste KAG einbezogen. Die §§ 20 - 28 KAG enthalten gemeinsame Vorschriften für Erschließungsbeiträge und Beiträge nach dem KAG. Nach § 24 i.V. mit § 16 KAG gilt bei Grundstücken, die im Eigentum des Beitragsberechtigten stehen, die Beitragsschuld in dem Zeitpunkt als entstanden, in dem sie bei einem Dritten entstehen würde. Die Beitragsschuld für Anschlussbeiträge entsteht, sobald das Grundstück an die Einrichtung oder den Teil der Einrichtung angeschlossen werden kann bzw. an den übrigen in § 32 KAG genannten Zeitpunkten. Die Beitragsschuld für Erschließungsbeiträge entsteht, wenn die Erschließungsanlage sämtliche zu ihrer erstmaligen endgültigen Herstellung vorgesehenen Teileinrichtungen im erforderlichen Umfang aufweist und diese den Merkmalen der endgültigen Herstellung entsprechen, ihre Herstellung die Anforderungen des § 125 BauGB erfüllt und die Anlage öffentlich genutzt werden kann (vgl. § 41 Abs. 1 KAG).

Aufgrund dieser Rechtsänderung kann an der nach dem Erlass vom 20.3.2003 (a.a.O.) bei gemeindeeigenen Grundstücken vorzunehmenden grunderwerbsteuerrechtlichen Differenzierung zwischen Erschließungsbeiträgen nach dem BauGB und Bei-

trägen nach dem KAG nicht mehr festgehalten werden. Der in § 24 i.V. mit § 16 KAG fingierte Entstehungszeitpunkt für die Beitragsschuld hat zur Folge, dass die vom Grundstückserwerber übernommenen Anschluss- und Erschließungskosten dann zur Gegenleistung gehören, wenn die entsprechenden Anlagen zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs bereits anschlussfähig oder die übrigen Voraussetzungen für das Entstehen der Beitragsschuld erfüllt sind (vgl. § 32 KAG) bzw. wenn die Erschließungsanlage endgültig hergestellt ist (vgl. § 41 KAG).

Die vorgenannten Grundsätze sind in allen einschlägigen, noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden.

4. Einsprüche gegen die Festsetzung von Gebühren für verbindliche Auskünfte nach § 89 Abs. 3 - 5 AO

(Finanzbehörde Hamburg, Verfügung vom 4.11.2009 - 51 - S 0224 - 002/09)

Mit dem rechtskräftigen und damit als Urteil wirkenden Gerichtsbescheid vom 14.7.2009 (VIII R 22/08) hat der BFH der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 20.5.2008 (1 K 46/07) stattgegeben und das Urteil aufgehoben. Die Entscheidung des BFH beruht ausschließlich auf verfahrensrechtlichen Gründen. Der BFH hat den Rechtsstreit an das Finanzgericht zurückverwiesen. Zu den materiellrechtlichen Fragen hat der BFH mit seiner Entscheidung in keiner Weise Stellung genommen. Der Grund für die Zwangsrufe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO von Einspruchsverfahren wegen der Gebührensatzung ist damit weggefallen. Die Bearbeitung der Einsprüche ist wieder aufzunehmen und die Einsprüche sind zurückzuweisen. Einer Fortsetzungsmitteilung i.S. des § 363 Abs. 2 Satz 4 AO bedarf es nicht. Für die Begründung der zurückweisenden Entscheidung kann bei Einsprüchen, mit denen die Gebührenpflicht und ihre Verfassungsmäßigkeit dem Grunde nach in Frage gestellt wird, auf die Entscheidungsgründe des durch den BFH aufgehobenen Urteils des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 20.5.2008 (1 K 46/07) zurückgegriffen werden, da die dortigen Ausführungen weiterhin als überzeugend gelten. Bei Einsprüchen, mit denen auch eine mangelnde Verfassungsmäßigkeit bzw. Angemessenheit der Höhe der Gebühr geltend gemacht wird, kann ergänzend auf den BFH-Beschluss vom 3.12.2008 (VII 13 65/08, BFH/NV 2009 S. 707) zur Verfassungsmäßigkeit der Höhe von Pfändungsgebühren nach § 339 AO in der bis 2004 geltenden Fassung verwiesen werden. Die Verfassungsmäßigkeit der Höhe dieser Gebühren war nie in Frage gestellt worden, obwohl mit einer Pfändung - anders als bei der verbindlichen Auskunft - keine Gegenleistung des Finanzgerichts verbunden ist und die Pfändungsgebühren nicht nach oben "gedeckelt" waren (anders bei Gebühren für verbindliche Auskünfte vgl. Nr. 4.2.4 AEAO zu § 89). Einsprüche, mit denen konkret die Festsetzung der Höchst-

gebühr wegen Verfassungsmäßigkeit bzw. Angemessenheit angegriffen und sich auf das beim Finanzgericht Schleswig-Holstein anhängige Verfahren mit dem Az. 1 K 282/07 berufen wird, können mit Blick auf dieses Verfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 1 AO aus Zweckmäßigkeitsgründen weiterhin ruhen.

5. Steuerliche Anerkennung einer Organshaft nach Änderung des § 301 AktG und des § 249 HGB durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts - BilMoG -; keine Anpassung bestehender Gewinnabführungsverträge

(BMF-Schreiben vom 14.1.2010, IV C 2 - S 2770/09/10002)

Es ist gefragt worden, inwieweit sich die Änderung einzelner Bilanzierungsvorschriften durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts - BilMoG - vom 25.5.2009, BGBl I 2009 Seite 1102 auf die steuerliche Anerkennung ertragsteuerlicher Organschaftsverhältnisse auswirkt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt dazu Folgendes:

Änderung des Höchstbetrags der Gewinnabführung nach § 301 AktG

Die steuerliche Anerkennung der Organschaft bleibt durch die Änderung des § 301 AktG i.V. mit § 268 Absatz 8 HGB grundsätzlich unberührt. Bei der Durchführung der Gewinnabführung sind jedoch die Neuregelungen zum Höchstbetrag der Gewinnabführung nach § 301 AktG ungeachtet gegebenenfalls abweichender vertraglicher Vereinbarungen zwingend zu beachten.

Für Organgesellschaften in der Rechtsform der GmbH fordert § 17 Satz 2 Nummer 1 KStG nicht, dass die Begrenzung der Gewinnabführung gemäß § 301 AktG in den Gewinnabführungsvertrag ausdrücklich aufgenommen wird.

Änderung des § 249 HGB

Wird das Wahlrecht nach Artikel 67 Absatz 3 EG-HGB n. F. zur Beibehaltung der im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1.1.2010 beginnende Geschäftsjahr bestehenden, nach § 249 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 2 HGB in der bis zum 25.5.2009 geltenden Fassung gebildeten Aufwandsrückstellungen nicht ausgeübt, stellt die daraus resultierende Auflösung dieser Rückstellungen sowie die unmittelbare Einstellung der aufgelösten Beträge in eine Gewinnrücklage keine Verletzung der Grundsätze des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 KStG dar.

6. Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen; Auswirkung einer Vermögensanlage auf die Steuerbefreiung

(OFD Hannover, Verfügung vom 4.1.2010, S 2738e - 1 - St 241)

Juristische Personen des öffentlichen Rechts begründen mit ihren Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen - bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 4 KStG - einen Betrieb gewerblicher Art (BgA). Wird in dem BgA auch Auftragsforschung betrieben, ist die Tätigkeit der Auftragsforschung nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 erster Halbsatz KStG steuerbefreit. Es handelt sich dabei um eine rein tätigkeitsbezogene Steuerbefreiung, d.h. es wird nicht der gesamte BgA von der Steuerbefreiung erfasst.

Zu der begünstigten Auftragsforschung zählt nach Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder auch die Vermögensanlage zugeflossener Mittel, die der BgA während des Fortgangs der jeweiligen Auftragsforschung verbraucht, d.h. die Erträge aus dieser Vermögensanlage sind auf Ebene des BgA steuerfrei. Ebenso sind auf Ebene der BgA Gewinne steuerfrei, die in Folge des Auftrages anfallen. Werden diese Mittel allerdings im BgA nicht für weitere Auftragsforschungen nachvollziehbar thesauriert, sind hieraus fließende Erträge auf Ebene des BgA steuerpflichtig.

Soweit auf Ebene des BgA steuerpflichtige Erträge anfallen, unterliegen diese auf der Ebene der Trägerkörperschaft dem Steuertatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG.

7. Umsatzsteuerliche Behandlung von Zahlungen der Kommunen an Krankenhäuser in kommunaler Trägerschaft; Betrauungsakt der Kommune hinsichtlich Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse

(BMF-Schreiben vom 19.10.2009 - IV B 8 - S 7200/07/10010)

Die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von Defizitausgleichszahlungen der Kommunen an Krankenhäuser in kommunaler Trägerschaft aufgrund eines Betrauungsakts wurde mit den Referatsleitern Umsatzsteuer der obersten Finanzbehörden der Länder in der Sitzung USt IV/09 erörtert.

Die Referatsleiter Umsatzsteuer haben folgenden Beschluss gefasst:

"Für die Frage, ob die Zuwendung einer Kommune an einen Dritten aufgrund eines Betrauungsakts nach der Freistellungsentscheidung der EU-Kom-

mission (2005/842/EG) ein echter Zuschuss i.S. des Abschn. 150 Abs. 7 UStR 2008 ist, sind die Gesamtumstände des Einzelfalls maßgeblich. Die beihilferechtliche formale Voraussetzung eines Betrauungsakts ändert nichts an den Voraussetzungen einer steuerbaren Leistung."

Die Referatsleiter Umsatzsteuer sehen zwar, dass bei Fehlbetragsfinanzierungen der Kommunen im Krankenhaussektor viel dafür spricht, dass echte Zuschüsse vorliegen. Insoweit gehen sie davon aus, dass sich durch das Erfordernis eines Betrauungsakts nichts an den bestehenden Voraussetzungen eines echten Zuschusses geändert hat.

Es ist jedoch nicht möglich, im Fall eines Betrauungsakts einer Kommune im Krankenhaussektor generell anzunehmen, dass geleistete Ausgleichszahlungen echte Zuschüsse sind. Insbesondere wurde es als nicht ausreichend für die Annahme eines echten Zuschusses erachtet, dass ein bestimmtes Muster für einen Betrauungsakt - wie z.B. das vom Landkreistag Baden-Württemberg erstellte Muster - verwendet wird. Die Steuerverwaltungen der Länder können nicht von der erforderlichen Prüfung des Einzelfalls entbunden werden.

Das bedeutet, dass jeweils zu prüfen ist, ob die Ausgleichszahlungen der Kommune eine Gegenleistung für einzelne, im Betrauungsakt aufgeführte Dienstleistungen sind. Hierbei gelten die allgemeinen Grundsätze des Abschn. 150 Abs. 7 UStR zu echten Zuschüssen. Die Referatsleiter Umsatzsteuer sehen keine Veranlassung, für den Krankenhaussektor besondere Feststellungen zu treffen.

Um Rechtssicherheit im Einzelfall zu erlangen, besteht die Möglichkeit, eine verbindliche Auskunft des zuständigen Finanzamts nach § 89 Abs. 2 AO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Ausgleichszahlungen der Kommune zu beantragen.

8. Ertragsteuerliche Behandlung der durch einen Umwandlungsvorgang entstandenen objektbezogenen Kosten des Vermögensübergangs

(BMF-Schreiben vom 18.1.2010, IV C 2 - S 1978-b/0)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes in der bis zur Neufassung durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, ber. BGBl I 2007, 68) geltenden Fassung sowie zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes in der vorgenannten Neufassung, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) vom 22.12.2009 (BGBl I 2009, 3950), Folgendes:

Mit Urteil vom 15.10.1997, I R 22/96 (BStBl II 1998, 168) zur Verschmelzung von Genossenschaften und mit Urteil vom 17.9.2003, I R 97/02 (BStBl II 2004, 686) zur Verschmelzung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft hat der BFH entschieden, dass es sich bei einer Verschmelzung auf Ebene des übertragenden und des übernehmenden Rechtsträgers um ein Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäft handelt. Der BFH geht dabei davon aus, dass sich die Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und das Vorliegen eines Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfts tatbestandlich nicht ausschließen.

Die aufgrund einer Verschmelzung beim übernehmenden Rechtsträger anfallenden objektbezogenen Kosten der Vermögensübertragung - insbesondere die Grunderwerbsteuer - sind daher als Nebenkosten der Anschaffung aktivierungspflichtig. Das gilt auch dann, wenn z.B. der übertragende und der übernehmende Rechtsträger vereinbart haben, die Grunderwerbsteuer jeweils zur Hälfte zu übernehmen. Wirtschaftlich gesehen, handelt es sich bei der Steuer gleichwohl um ausschließlich eigenen Aufwand des übernehmenden Rechtsträgers, für den der übertragende Rechtsträger in seiner Übertragungsbilanz keine Rückstellung bilden darf. Der Grunderwerbsteueranspruch entsteht erst nach Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister und damit bei der Übernehmerin. Ein Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten kommt insoweit nicht in Betracht. Für die Aufspaltung und Abspaltung gilt dies - mit Ausnahme der Aussagen zur Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung bei der Abspaltung - entsprechend. Vereinbarungen, wonach der übertragende Rechtsträger aufgrund einer Abspaltung anfallende Grunderwerbsteuer voll oder teilweise trägt, sind im Hinblick auf das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) bzw. einer Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) zu prüfen.

Abweichend von den oben genannten Grundsätzen zur Aktivierungspflicht von objektbezogenen Kosten der Vermögensübertragung gilt aus Gründen des Vertrauensschutzes in allen noch offenen Anwendungsfällen der §§ 3 und 16 UmwStG - in der bis zur Neufassung durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, ber. BGBl I 2007, 68) geltenden Fassung - die Tz. 04.43 des BMF-Schreibens vom 25.3.1998, 4 B 7 - S 1978 - 21/98 (BStBl II 1998, 268) mit der Maßgabe, dass ein Wahlrecht zur Aktivierung der Grunderwerbsteuer oder zur Behandlung als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe oder Werbungskosten besteht. Dieses Wahlrecht kann vom übernehmenden Rechtsträger nur einheitlich für alle noch offenen Anwendungsfälle ausgeübt werden.