

# 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

Februar 2011

## Gesetzgebung

### 1. Referentenentwurf für ein Steuervereinfachungsgesetz 2011

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 sollen Maßnahmen zur Entlastung der Bürger, der Unternehmen aber auch der Steuerverwaltung vom Erklärungs- und Prüfaufwand im Besteuerungsverfahren umgesetzt werden. Kernpunkte sind:

- Anhebung des jährlichen Arbeitnehmer-Pauschbetrags von 920 € auf 1 000 € (§ 9a EStG);
- Verzicht auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen der Eltern bei Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten (§§ 9c, 10 EStG);
- Eröffnung der Möglichkeit zur gemeinsamen Abgabe von Einkommensteuererklärungen für zwei Jahre (§ 25a EStG);
- Einführung einer Bagatellgrenze bei der Gebührenpflicht für die verbindliche Auskunft (§ 89 AO): Streichung der Gebührenpflicht bei einem Gegenstandswert von weniger als 10 000 € oder einer Bearbeitungszeit von unter zwei Stunden;
- Erleichterungen bei der elektronischen Rechnungsstellung (§ 14 UStG).

### 2. Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes

Der in den Bundesrat eingebrachte Gesetzentwurf (BR-Drucksache 847/10 vom 31.12.2010) enthält die so genannte Drehtürklausel. Sie verhindert, dass Stammbeschäftigte entlassen und unmittelbar oder nach kurzer Zeit als Zeitarbeitskräfte wieder in ihrem ehemaligen Unternehmen oder einem anderen Unternehmen desselben Konzerns zu schlechteren Arbeitsbedingungen eingesetzt werden können.

Der Gesetzentwurf setzt zudem Regelungen der Europäischen Richtlinie über Leiharbeit (2008/104/EG) in nationales Recht um.

### 3. JStG 2010: Änderungen des UStG mit Wirkung ab 1.1.2011

Das Jahressteuergesetz 2010 (BGBl I 2010 S. 1768 vom 13.12.2010) hat zahlreiche Vorschriften im Umsatzsteuergesetz vor allem mit Wirkung zum 1.1.2011 geändert. Wesentliche Eckpunkte sind hierbei:

- Erweiterung des Katalogs für die **Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen** gemäß einer neuen Anlage 3 zum UStG sowie auf das **Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen**. Für letztere Leistungen geht die Steuerschuld nur auf den Leistungsempfänger über, wenn dieser Unternehmer ist und ebenfalls entsprechende Reinigungsleistungen erbringt.
- **Abschaffung des so genannten "Seeling-Modells"**: Verwendet ein Unternehmer ein Grundstück sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den privaten Bedarf seines Personals, ist die Umsatzsteuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit diesem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt.
- Die bisherige Leistungsartregelung des § 3g UStG für die Lieferung von Gas und Elektrizität ist um die **Lieferung von Wärme oder Kälte** über Wärme- oder Kältenetze ergänzt worden.

Den Treuberater können Sie auch im Internet unter [www.es-treuberater.de/Publikationen](http://www.es-treuberater.de/Publikationen) als regelmäßigen Newsletter bestellen.

3329

- **Eintrittsberechtigungen** zu kulturellen oder anderen Veranstaltungen im B2B-Bereich sind dort steuerbar, wo die Veranstaltung stattfindet.
- Abgabe der **Umsatzsteuer-Jahreserklärung** ist ab 1.1.2011 nur noch elektronisch möglich.

#### 4. EU-Rechtssetzungsinitiative zur Vergabe von Dienstleistungskonzessionen

In ihrer am 27.10.2010 veröffentlichten Mitteilung "Auf dem Weg zu einer Binnenmarktakte" (Single-Market-Act, KOM (2010) 608 endg.) hat die EU-Kommission erklärt, dass sie im Jahr 2011 eine Richtlinieninitiative zur Vergabe von Dienstleistungskonzessionen auf den Weg bringen will. Nach Ansicht der Kommission würden klare und angemessene Regeln den europäischen Unternehmen einen besseren Marktzugang verschaffen und gleichzeitig Transparenz, Gleichbehandlung und gleiche Spielregeln für alle Wirtschaftsbeteiligten gewährleisten. Öffentlich-private Partnerschaften würden gefördert und Dienstleistungsnutzer und öffentliche Auftraggeber könnten von einem besseren Preis-Leistungs-Verhältnis profitieren.

Derzeit sind Dienstleistungskonzessionen von den EU-Vergaberichtlinien, insbesondere der Vergabekoordinierungsrichtlinie (2004/18/EG vom 31.3.2004) und der Sektorenrichtlinie (2004/17/EG vom 31.3.2004) ausgenommen.

Zudem soll in der für das Jahr 2011 angekündigten Mitteilung zum Thema Dienstleistungen ein Maßnahmenpaket vorgelegt werden, in dem sowohl es

um Fragen der Finanzierung (Beihilfe Problematik) als auch der Verwaltungszusammenarbeit und damit der interkommunalen Zusammenarbeit geht.

#### 5. Kleine Anfrage zu Erneuerbaren Energien und Primärregelleistung in Deutschland

Die Bundesregierung hat sich zum Ziel gesetzt, erneuerbare Energien zukünftig stärker an den Regelenergiemärkten teilnehmen zu lassen. Dies geht aus einer Antwort auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (BT-Drucksache 17/3284 vom 12.10.2010) hervor. Die bestehenden Zugangsschwellen für die Teilnahme der erneuerbaren Energien an diesen Märkten sollen abgebaut werden, indem der Markteintritt für kleinere Anbieter erleichtert werde.

#### 6. Kleine Anfrage zur EU-Regulierung für Stromspotmarkt

Die Bundesregierung erwartet, dass der Stromspotmarkt auf europäischer Ebene einer umfassenden Regulierung unterworfen wird. Nach der Antwort der Bundesregierung vom 21.12.2010 (BT-Drucksache 17/4322) auf die Kleine Anfrage der SPD-Fraktion diene die geplante Verordnung zur Integrität und Transparenz der Energiemärkte, die europaweit einheitlich geltende Vorschriften zu Insiderhandel und Marktmanipulation enthalten und ein europaweites Aufsichtsregime schaffen soll.

## Rechtsprechung

### 1. Deckung des kommunalen Eigenbedarfs durch Gesellschaft in Privatrechtsform

Nach dem Urteil des Oberverwaltungsgerichts Münster (15 A 440/08 vom 26.10.2010) dürfen Kommunen Dienstleistungen für den Eigenbedarf auch mit einer GmbH (Privatrechtsform) erbringen lassen. Das OVG hat mit dem Urteil eine Verfügung der Bezirksregierung Düsseldorf aufgehoben, die von einer Gemeinde das Ausscheiden aus einer GmbH verlangt hatte, an der diese sich zur Deckung des Eigenbedarfs beteiligt hatte.

Die Gemeindeordnung in Nordrhein-Westfalen (GO NRW) verlangt bei einer wirtschaftlichen Betätigung einer Gemeinde in der Privatrechtsform, dass die Gemeinde leistungsfähig und die Einrichtung im Einzelfall erforderlich ist (Ausrichtung auf einen öffentlichen Zweck). Zudem muss sich die Gemeinde gemäß § 108 GO NRW einen Einfluss auf die Gesellschaft sichern. Die Ansicht, welche sich an § 8 Abs. 1 GO NRW orientiert, dass eine öffentliche Einrichtung nur dann in der Rechtsform des privaten Rechts betrieben werden könne, wenn diese unmittelbar der wirtschaftlichen, sozialen oder kulturellen Betreuung der Einwohner diene und

womit die Deckung des kommunalen Eigenbedarfs nicht eingeschlossen sei, war damit zu verwerfen.

Das Urteil eröffnet kommunalen Handlungsspielraum zur Deckung des Eigenbedarfs z.B. in Form von Beschaffungsgesellschaften, IT-Dienstleistungsgesellschaften oder dem Facility-Management.

### 2. Zur Ausschreibungspflicht von ÖPNV-Aufträgen

In dem Beschluss vom 7.10.2010 (VK 6/10) hat sich die Vergabekammer Münster mit der Abgrenzung zwischen Dienstleistungskonzession und Dienstleistungsauftrag und den Kriterien für eine vergaberechtsfreie In-House-Vergabe im ÖPNV befasst.

Vier Landkreise planten eine Direktbeauftragung einer von ihnen gemeinschaftlich gehaltenen GmbH mit der Erbringung von 374 Buslinienverkehren; dies hatten sie im EU-Amtsblatt bekannt gegeben. Die GmbH konnte nur 55 % der beauftragten Fahrleistungen mit eigenen Betriebsmitteln ausführen. Für den Rest sollten Subunternehmer eingesetzt werden.

Die VK Münster stellte die Unwirksamkeit der geplanten Direktvergabe nach § 101b GWB fest. Für die Einstufung als öffentlicher Dienstleistungsauftrag im Sinne der Vergabekoordinierungsrichtlinie (RL 2004/18/EG) war ausschlaggebend, dass die GmbH nach der Gesamtgestaltung des Geschäftsmodells trotz einer Deckungsquote von 60 % durch Fahrgeldeinnahmen kein wesentliches unternehmerisches Risiko trug. Eine vergaberechtsfreie Dienstleistungskonzession hat die Kammer dadurch ausgeschlossen.

Auch konnte der Auftrag nicht vergaberechtsfrei als sog. In-House-Geschäft vergeben werden, da die GmbH ihre Tätigkeiten im Wesentlichen nicht für die vier Landkreise erbrachte. Bei der Prüfung dieses Kriteriums stellte die Vergabekammer darauf ab, ob bzw. inwieweit die GmbH die ihr von ihren kommunalen Gesellschaftern übertragenen Aufgaben in operativer Hinsicht selbst auszuführen in der Lage wäre. Dies wurde vor dem Hintergrund, dass die operative Betriebsleistung nur zu 55 % selbst erbracht werden konnte und für die restlichen 45 % Subunternehmer am Markt beauftragt werden müssten, verneint. Danach hätte der Vertrag zwischen der GmbH und den Landkreisen öffentlich ausgeschrieben werden müssen.

### **3. Entnahme von Trinkwasser zur Brandbekämpfung**

Das OLG Brandenburg hat sich mit dem Urteil vom 28.7.2010 (4 U 95/09) mit dem Kostenersatzanspruch für Trinkwasserlieferungen eines Wasser- und Abwasserzweckverbands im Zusammenhang mit der Brandbekämpfung auseinandergesetzt.

Im Gebiet der beklagten Gemeinde wurde durch die Feuerwehr zur Brandbekämpfung Trinkwasser aus dem Leitungsnetz des Klägers, einem Zweckverband, entnommen. Eine Messung der entnommenen Löschwassermengen erfolgte durch die beteiligten Feuerwehren nicht. Der Löschwasserverbrauch wurde rechnerisch ermittelt und mit dem Gebührensatz für Trinkwasser der Gemeinde - soweit noch nicht verjährt - nach Ansicht des Gerichts zutreffend in Rechnung gestellt.

Der Anspruch auf Ersatz der Aufwendungen, die dem Zweckverband durch die Löschwasserentnahme entstanden sind, ergibt sich aus § 47 i.V.m. § 15 Abs. 2, Abs. 1 Satz 2 Brandenburgisches Brand- und Katastrophenschutzgesetz (BrbBKG). Gemäß Verbandssatzung ist dem Zweckverband lediglich die Planung, der Bau, der Betrieb und die Unterhaltung von Wasserleitungen und zugehöriger Bauwerke, die zur Wasserversorgung der Verbandsmitglieder notwendig sind, sowie die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser übertragen worden, nicht hingegen die als Teil der Gefahrenabwehr zu qualifizierende Versorgung mit Löschwasser.

Zudem handelt es sich bei den Mitgliedern des Zweckverbands nicht ausschließlich um amtsfreie Gemeinden. Nur amtsfreie Gemeinden sind gemäß § 3 Abs. 1 Ziffer 1 BrbBKG verpflichtet, eine ange-

messene Löschwasserversorgung zu gewährleisten. Sofern unterstellt würde, dass dem Zweckverband auch die Löschwasserversorgung übertragen worden sei, wären somit aber auch amtsangehörige Gemeinden über die Verbandsumlage an solchen Kosten beteiligt, die nicht in ihrem Aufgabenbereich entstanden sind.

### **4. Rückzahlung von Netzentgelten für die Zeit vor In-Kraft-Treten des EnWG (2005)**

Der Bundesgerichtshof hat zur Frage, ob eine Bestimmung des billigen Netzentgeltes durch das Gericht möglich ist, wenn der Netzbetreiber keine oder nur unzureichende Angaben über die Netzentgeltmittlung gemacht hat, Stellung genommen und eine Festsetzung auf 0,00 € zurückgewiesen (Urteil vom 20.7.2010, EnZR 23/09).

Strittig war die Angemessenheit der Stromnetzentgelte für die Jahre 2003 und 2004 - einem Zeitraum vor In-Kraft-Treten der Netzentgeltregulierung durch das Energiewirtschaftsgesetz 2005 - und damit die Rückzahlung des zuviel gezahlten Entgelts. Der Kläger, ein Stromhändler, hatte gegenüber dem Netzbetreiber geltend gemacht, dass dieser um mindestens 30 % überhöhte Netzentgelte verlange. Das Landgericht hatte das billige Netzentgelt für die strittigen Jahre auf 84 % der von der Klägerin dargelegten Beträge festgesetzt und die Beklagte zur Rückzahlung des zuviel entrichteten Betrags verpflichtet. Das Urteil des Landgerichts hält der Revision durch den BGH stand.

Das Landgericht hatte sich bei der Kürzung des Netzentgelts am mittleren Wert der Kürzungen bei regionalen oder lokalen Netzbetreibern von 16 % orientiert. Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des billigen Netzentgelts waren Erkenntnisse aus den nach dem In-Kraft-Treten des EnWG 2005 durchgeführten Entgeltgenehmigungsverfahren, bei denen es laut Bundesnetzagentur zu Kürzungen von 10 bis 16 % bei den geltend gemachten Netzkosten und von 8 bis 25 % bei den Netto-Netzentgelten gekommen sei.

Die Feststellung der Unbilligkeit der Netzentgeltbestimmung hat nach Ansicht des BGH nicht zur Folge, dass die gezahlten Netzentgelte für die Jahre 2003 und 2004 mindestens in Höhe des als übersteuert angegebenen Betrags oder sogar in voller Höhe zurück verlangt werden könne. Nach § 315 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 BGB kann im Falle einer unterbliebenen Leistungsbestimmung eine Ersatzleistungsbestimmung durch das Gericht getroffen werden, was im Streitfall auf Antrag der Klägerin zu Recht erfolgte.

### **5. Erschließungsverträge mit kommunalen Eigengesellschaften**

Eine kommunale Eigengesellschaft, die von einer Gemeinde (ganz oder mehrheitlich) beherrscht wird, kann nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts in Leipzig (Urteil vom 1.12.2010, 9 C 8/09) nicht "Dritter" im Sinne von § 124 Abs. 1 BauGB sein.

Im Streitfall ging es um die vertragliche Übertragung der Erschließung eines Neubaugebiets durch eine Stadt auf eine von ihr beherrschte Gesellschaft. Im Erschließungsvertrag war festgelegt, dass die Wohnbaugesellschaft die Erschließungskosten auf die Eigentümer der unbebauten Grundstücke umlegt. Die Käufer eines im Neubaugebiet gelegenen Grundstücks übernahmen diese Verpflichtung zwar im Kaufvertrag, verweigerten jedoch später die Zahlung.

Das Gericht befand den Erschließungsvertrag für nichtig. Grundsätzlich ist die Erschließung der Grundstücke eine Aufgabe der Gemeinden (§ 123 Abs. 1 BauGB). Zur Deckung der Kosten kann die Gemeinde Erschließungsbeiträge erheben. Dabei dürfen die Kosten nur für bestimmte Anlagen von den Grundstückseigentümern gefordert werden; 10 % des beitragsfähigen Aufwands muss die Gemeinde tragen. § 124 Abs. 1 BauGB gestattet, dass die Erschließung durch Vertrag auf einen Dritten übertragen werden kann. Der Dritte ist von den genannten Einschränkungen des Beitragsrechts befreit. Die Einschaltung einer gemeindlichen Eigengesellschaft ist jedoch kein Dritter i.S. des § 124 Abs. 1 BauGB, da wirtschaftlich die Gemeinde "im Mantel des Privaten" vertraglich die Erschließungskosten auf die Eigentümer bzw. Käufer abwälzen würde, ohne den Begrenzungen des Beitragsrechts zu unterliegen.

Darüber hinaus war der Erschließungsvertrag nichtig, da sich die Stadt umfangreiche Befugnisse vorbehalten hatte, die praktisch auf ein unbeschränktes Recht zur Selbstvornahme hinausliefen und daher tatsächlich keine "Übertragung" der Erschließungsleistung vorlag.

## 6. Herstellung von Erschließungsanlagen als entgeltliche Werklieferung

Übernimmt ein Unternehmer gegen Entgelt die Herstellung von Erschließungsanlagen auf öffentlichen Flächen einer Gemeinde für diese sowie zusätzlich aufgrund von privatrechtlichen Verträgen mit Grundstückseigentümern, erbringt der Unternehmer gegenüber der Gemeinde eine umsatzsteuerpflichtige Werklieferung (BFH-Urteil vom 22.7.2010, V R 14/09). Der BFH vertritt in diesem Urteil eine andere Auffassung als die Finanzverwaltung, denn entgegen dem BMF-Schreiben vom 31.5.2002 (BStBl I 2002 S. 631) liegt keine unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG vor.

Im Streitfall hatte sich eine GmbH durch städtebaulichen Vertrag mit einer Stadt sowie durch Erschließungsverträge mit drei privaten Grundstückseigentümern zur Herstellung der Erschließungsanlagen im Baugebiet verpflichtet. Die Erschließung führte die GmbH im eigenen Namen und auf eigene Rechnung durch. Nach Abschluss der Erschließungsarbeiten erklärte die Stadt die Übernahme der öffentlichen Erschließungsanlagen in ihre Verwaltung und Unterhaltung. Gegenüber den drei anderen Grundstückseigentümern rechnete die GmbH mit Umsatzsteerausweis ab.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts, dass in Form der Errichtung der Erschließungsanlagen auf den öffentlichen Flächen eine unentgeltliche Zuwendung der GmbH an die Stadt vorläge, vertrat der BFH die Ansicht, dass die GmbH eine steuerpflichtige Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG erbracht hat. Dabei sind die Zahlungen der anderen drei Grundstückseigentümer gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG Entgelte Dritter für die Werklieferung der GmbH an die Stadt.

Die Lieferung von Erschließungsanlagen war auch nicht nach § 4 Nr. 9 Buchst.a UStG steuerfrei. Neben der Übertragung von Grundstücken unterliegt zwar nach § 2 Abs. 2 GrEStG auch die Übertragung von Gebäuden der Grunderwerbsteuer. § 2 Abs. 2 GrEStG gilt jedoch nicht für die Lieferung von Straßenbauwerken.

## 7. Kurzhinweise

### 7.1. Schätzung der unentgeltlichen Wertabgabe aus dem Betrieb eines Blockheizkraftwerks

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 10.9.2009, 16 K 41/09, Revision beim BFH anhängig: XI R 3/10)

Betreibt ein Steuerpflichtiger in seinem selbst genutzten Einfamilienhaus ein Blockheizkraftwerk, das er vollständig seinem Unternehmen zugeordnet hat, so ist die unentgeltliche Abgabe von Strom und Wärme an den nicht unternehmerisch genutzten Wohnbereich vom Gericht zu schätzen, wenn keine Aufzeichnungen über die zum Heizen verbrauchte Wärmeenergie oder Unterlagen über die Effizienz des Heizkraftwerkes oder das konkrete Verhältnis von Strom- und Wärmeerzeugung vorgelegt werden.

Als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sind dabei die Selbstkosten und nicht der Einkaufspreis (Wiederbeschaffungspreis bei fremden Energieversorgern) heranzuziehen.

### 7.2. Umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen Verein und Mitgliedern

(Finanzgericht Köln, Urteil vom 11.6.2010, 15 K 1571/07)

Für einen Leistungsaustausch zwischen einem Verein und seinen Mitgliedern reicht es aus, wenn der Verein gleichzeitig für alle Mitglieder die Leistungen erbringt und dabei seinen Vereinszweck erfüllt.

Die Leistung kann auch darin liegen, dass der Verein seinen Mitgliedern die Möglichkeit eröffnet, ein Produkt gemeinsam zu entwickeln, am Markt zu verbreiten und sodann selbst zu nutzen, um letztlich im Interesse des jeweiligen Mitglieds Kosten im eigenen Unternehmen einzusparen. Entgegen Abschnitt 4 Abs. 1 und 2 UStR 2008 bedarf es einer Unterscheidung zwischen so genannten echten und unechten Mitgliedsbeiträgen nicht.

### 7.3. Organschaft bei rückwirkender Ausgliederung eines Teilbetriebs

(Finanzgericht Köln, Urteil vom 10.6.2010, 13 K 416/10, Revision beim BFH anhängig: I R 84/10)

Wird ein Teilbetrieb mit Rückwirkung gemäß § 20 Abs. 7 UmwStG ausgegliedert, ist diese Rückwirkungsfiktion auch für die Beurteilung der tatbestandlichen Voraussetzungen einer körperschaftsteuer- bzw. gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zu beachten.

Das Merkmal der finanziellen Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger kann durch eine rückwirkende Ausgliederung eines Teilbetriebs rückbezogen werden.

### 7.4. Vororganschaftliche Verlustverrechnung für vertragsgemäße Ergebnisabführung erforderlich

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 21.10.2010, IV R 21/07)

Ein Ergebnisabführungsvertrag ist nicht tatsächlich durchgeführt, wenn der Jahresüberschuss der Organgesellschaft nicht mit einem vororganschaftlichen Verlustvortrag verrechnet, sondern an den Organträger abgeführt wird.

### 7.5. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer Klinik nicht gewerbesteuerbefreit

(Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 20.5.2010, 4 K 807/08, Revision beim BFH anhängig: I R 59/10)

Nur die unmittelbar mit dem Betrieb eines Krankenhauses zusammenhängenden Tätigkeiten sind begünstigt i.S. von § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG und nicht auch die hier streitigen, nur mittelbar mit

dem Betrieb eines Krankenhauses zusammenhängenden weiteren wirtschaftlichen Tätigkeiten aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Der Umfang dieser begünstigten Tätigkeiten kann aus der Definition des Begriffes Krankenhaus abgeleitet werden. Die Vorschriften des Steuerrechts knüpfen an das Sozialrecht an, sodass § 2 Nr. 1 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes und § 107 SGB V erläuternd heranzuziehen sind.

### 7.6. Aufteilung nicht direkt zuordenbarer Vorsteuern beim Betrieb von Geldspielgeräten

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 4.5.2010, 16 K 329/07)

Die Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuern im Rahmen einer Schätzung des § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG kann für jeden Leistungsbezug nach einer gesondert begründeten sachgerechten Aufteilungsmethode erfolgen.

Die Aufteilung der im Zusammenhang mit den Raumkosten angefallenen Vorsteuern nach einem Flächenschlüssel stellt beim Betrieb einer Spielhalle grundsätzlich einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab dar. Bei der Bestimmung des Flächenschlüssels sind die durch die Spielverordnung (SpielV) vorgegebenen Mindestflächen für Geldspielgeräte nicht zu berücksichtigen, da die Vorgaben der SpielV abweichend vom USt-Recht ihren inneren Grund in der sozialstaatsbedingten Lenkungsfunction haben, die Anzahl der Geldspielgeräte und die Möglichkeit an ihnen zu spielen zu begrenzen.

Der im Rahmen einer Schätzung des § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG anzuwendende USt-Schlüssel ist im Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Nettoumsätzen zu ermitteln.

## Sonderfragen

### 1. Anforderungen an den Bestätigungsvermerk für den Beschluss zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln

Die Gesellschafterversammlung einer GmbH kann gemäß § 57c Abs. 1 GmbHG zur Erhöhung des Stammkapitals auch die Umwandlung von Rücklagen beschließen. Der Anmeldung des Beschlusses über die Erhöhung des Stammkapitals zur Eintragung in das Handelsregister ist die der Kapitalerhöhung zugrunde gelegte, mit einem Bestätigungsvermerk der Prüfung versehene Bilanz beizufügen.

Bei nach § 316 HGB prüfungspflichtigen Gesellschaften erfordert dies i.d.R. keinen weiteren Aufwand, wenn der geprüfte Jahresabschluss verwendet wird. Ist der Jahresabschluss jedoch älter als

acht Monate, so muss ein Zwischenabschluss erstellt und geprüft werden. Handelt es sich um eine kleine Kapitalgesellschaft, so unterliegt diese nicht der gesetzlichen Pflichtprüfung. Lässt eine kleine Gesellschaft dennoch den Jahresabschluss prüfen, um die Bilanz für die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verwenden zu können, führt dies nicht zur Anwendung der Vorschriften über die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses. Maßgebend bleibt vielmehr der Prüfungsgegenstand des § 57f Abs. 2 GmbHG, dem der Bestätigungsvermerk zu entsprechen hat.

Der Prüfungsgegenstand wird im Fall einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln dadurch bestimmt, dass das Registergericht in die Lage versetzt werden soll, eine präventive Werthaltigkeitskontrolle durchzuführen. Bei einer Kapitalerhöhung

durch Umwandlung von Rücklagen bezieht sich die Prüfung darauf, ob die Rücklage, die umgewandelt werden soll, in vollem Umfang werthaltig ist. Dem entspricht der Inhalt der nach § 57f Abs. 2 Satz 1 GmbHG vorgesehenen Bilanzprüfung. Die Prüfung umfasst daher nicht den Inhalt einer gesetzlichen Abschlussprüfung, denn die Bilanz braucht nicht als Teil der Beurteilung der Lage der Gesellschaft insgesamt zu dienen. Nach Ansicht des OLG Hamm (Beschluss vom 6.7.2010, 15 W 334/09) darf sich der Prüfungsauftrag, die Prüfung des Wirtschaftsprüfers und der Bestätigungsvermerk auf den Zweck der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln beschränken.

## **2. Verlustabzug: Änderung des BMF-Schreibens vom 16.4.1999 aufgrund des BFH-Urteils vom 27.5.2009 betreffend die Fortführung des verlustverursachenden Betriebs; Aufhebung des BMF-Schreibens vom 7.4.2006**

(BMF-Schreiben vom 4.10.2010, IV C 2 - S 1978-b/0-01)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder zu den Auswirkungen des BFH-Urteils vom 27.5.2009 (BStBl II 2010 Seite 937) wird das BMF-Schreiben vom 7.4.2006 (BStBl I Seite 344) aufgehoben und die Textziffern 38 und 43 des BMF-Schreibens vom 16.4.1999 (BStBl I Seite 455) wie folgt neu gefasst:

### *Textziffer 38*

Der Verlustabzug geht auf die übernehmende Körperschaft nur über, wenn der ursprüngliche Betrieb, der den Verlust verursacht hat, fortgeführt wird. Wegen des Umfangs des verlustverursachenden Betriebs gelten die Ausführungen zu § 8 Absatz 4 KStG (Tz 15 bis 19) entsprechend. Ist der ursprüngliche Betrieb im Umfang erheblich reduziert worden (z.B. bei Einstellung der in dem Betrieb bisher ausgeübten produktiven Tätigkeit), steht § 12 Absatz 3 Satz 2 UmwStG dem Übergang des auf den Betrieb entfallenden verbleibenden Verlustabzugs entgegen, es sei denn, die Steuerpflichtige weist nach (z.B. aufgrund ihrer Betriebsabrechnung), dass der Verlust oder ein Teil des Verlustes einem bestimmten Betriebsteil zugeordnet werden kann, für den die Voraussetzungen der Fortführung erfüllt sind.

### *Textziffer 43*

Erforderlich ist die Fortführung des Betriebs oder Betriebsteils durch die übernehmende Körperschaft. Diese Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn der zunächst auf die übernehmende Körperschaft übergegangene verlustverursachende Betrieb in der Folge (z.B. im Fall der Verpachtung eines bisher aktiv betriebenen Geschäftsbetriebs oder der Begründung einer Betriebsaufspaltung) von einem anderen Unternehmen fortgeführt wird (BFH-Urteil vom 27.5.2009, BStBl II 2010 Seite 937). Überträgt die übernehmende Körperschaft

den übernommenen Betrieb oder Betriebsteil im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge (z.B. Veräußerung, Umwandlung), ist der Verlustübergang (nachträglich) zu versagen, wenn bei dem Erwerber bzw. Übernehmer die Voraussetzungen für die Fortführung des betreffenden Betriebs oder Betriebsteils nicht mehr gegeben sind.

Dieses Schreiben gilt in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen.

## **3. IDW-Rechnungslegungshinweis zu Besonderheiten latenter Steuern bei Wohnungsunternehmen: IDW RH IFA 1.001**

Die Bilanzierung latenter Steuern nach handelsrechtlichen Vorschriften im Jahres- und Konzernabschluss ist durch das BilMoG neu geregelt worden.

In dem IDW Rechnungslegungshinweis IDW RH IFA 1.001 werden die Besonderheiten nach § 274 HGB bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen infolge der Teilwertaufstockung nach § 13 KStG i.d.F. des StRefG 1990 erläutert. Eingegangen wird auch auf die Bilanzierung im Zusammenhang mit Bauinstandhaltungsrückstellungen, steuerlichen Sonderposten und steuerfreien Rücklagen sowie vermögensverwaltenden Wohnungsunternehmen.

## **4. Vorsteuerabzug aus berechtigten Rechnungen**

(Verfügung der OFD-Karlsruhe vom 25.8.2010, S 7300/226B - St 237)

Nach derzeitiger Verwaltungsauffassung kann der Vorsteuerabzug erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden, zu welchem dem Leistungsempfänger eine ordnungsgemäße Rechnung i.S. des § 4 Abs. 4 UStG im Original vorliegt (vgl. Abschn. 192 Abs. 5 UStR). Eine Rückwirkung auf den Zeitpunkt, zu dem erstmalig ein Vorsteuerabzug hätte vorgenommen werden können, tritt bei einer Berichtigung oder Ergänzung einer fehlerhaften oder unvollständigen Rechnung nicht ein (vgl. Rn. 87 und 91 des BMF-Schreibens vom 29.1.2004, BStBl 2004 I S. 258). Demgegenüber hat der EuGH mit Urteil vom 15.7.2010 entschieden, dass der aufgrund fehlerhafter Angaben in einer Rechnung ursprünglich zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuerabzug erhalten bleibt, wenn die materiellrechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Steuerpflichtige der Finanzbehörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte (ordnungsgemäße) Rechnung zugeleitet hat. Im Urteilsfall hat der EuGH eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen (fehlerhaften) Rechnungsausstellung zugelassen. Zur Umsetzung des Urteils bleibt eine Entscheidung der obersten Finanzbehörden des

Bundes und der Länder abzuwarten. Anträge auf (rückwirkende) Anwendung der Urteilsgrundsätze sind daher bis auf weiteres zurückzustellen.

## 5. Auslegungsfragen zu Randnummer 28 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 zum steuerlichen Querverbund (§ 8 Abs. 7 KStG)

(Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 18.10.2010, S-2706 1.1-14/2 St 31)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gilt zur Auslegung der Randnummer 28 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 (siehe auch TREUBERATER Januar 2010, S. 3209) Folgendes:

### 1. Verlusttragungspflicht bei mehreren beteiligten jPöR

Nach § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 KStG ist die Sonderregelung auch auf Kapitalgesellschaften anzuwenden, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf jPöR entfällt und diese Gesellschafter nachweislich ausschließlich die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

Diese Regelung könnte dahin ausgelegt werden, dass immer wenn jPöR unmittelbar oder mittelbar an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind und zusammen die Mehrheit der Stimmrechte haben, nur dann eine begünstigte Eigengesellschaft vorliegt, wenn von dieser jPöR das Tatbestandsmerkmal der Verlusttragung (anteilig) erfüllt wird.

Ein derartiger Einbezug aller an der Eigengesellschaft beteiligten jPöR ist nicht geboten. Es ist ausreichend, wenn von den an der Eigengesellschaft beteiligten jPöR eine oder eine Gruppe die Mehrheit der Stimmrechte innehat und diese oder diese Gruppe das Tatbestandsmerkmal der Verlusttragung (anteilig) erfüllt. Im Falle einer mehrheitlich beteiligten Gruppe jPöR haben diese Beteiligten untereinander den letzten Satz der Randnummer 28 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 zu beachten.

Die übrigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten jPöR sind für die Frage, ob eine begünstigte Eigengesellschaft vorliegt, nicht relevant.

### 2. Verlusttragung zwischen jPöR abweichend von der Beteiligungsquote

Nach Randnummer 28 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 müssen die jPöR, die mehrheitsvermittelnd an der Eigengesellschaft beteiligt sind, die Verluste entsprechend ihrer Beteiligungsquote tragen. Hiernach sind abweichende Verlusttragungsvereinbarungen nicht zulässig.

Hiervon kann ausnahmsweise bei einem Sachverhalt im Verkehrsbereich abgewichen werden. Auf

die gefahrenen Jahreskilometer kann abgestellt werden, wenn beispielsweise die Kreise A und B eine ÖPNV-GmbH gründen, an der sie hälftig beteiligt sind, die GmbH Verkehrsdienstleistungen in den beiden Kreisgebieten in unterschiedlichem Umfang erbringt und vereinbart ist, dass die Gesellschafter die Verluste der Gesellschaft entsprechend der in den jeweiligen Kreisen erbrachten Verkehrsdienstleistungen tragen. Eine auf nachprüfbar vernünftigen Gründen beruhende Verlusttragungsvereinbarung ist dann ausnahmsweise abweichend von den Vorgaben der Randnummer 28 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 anzuerkennen.

### 3. Verlusttragung Dritter außerhalb gesellschaftlicher Vereinbarungen

Wird mit einem Betreiber einer Betriebssparte einer Eigengesellschaft einer jPöR, die dauerhaft Verluste erzielt, vereinbart, dass dieser in bestimmten Umfang Verluste aus der Betriebssparte zu übernehmen hat, so ist hierin ein Anreiz zu kostenminimierenden Betriebsführung zu sehen. Kann der Betreiber diese Kostenvorgaben nicht einhalten und muss der demnach in vertraglichen vorbestimmten Umfang die Verluste der Eigengesellschaft ausgleichen, so führt das bei der Gesellschaft zu Einnahmen. Der nach dieser Vereinnahmung verbleibende Verlust muss von der jPöR getragen werden, um die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 KStG zu erfüllen.

An den Grundsätzen der Randnummern 83 und 84 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 ist festzuhalten. Hiernach ist es folgerichtig, dass im Falle der Beauftragung einer konzernzugehörigen Eigengesellschaft zur entgeltlichen Erbringung von Serviceleistungen (z.B. Buchführungsarbeiten) gegenüber den übrigen Konzerneigengesellschaften, diese Tätigkeit bei der die Leistung erbringenden Gesellschaft der Sparte i.S. § 8 Absatz 9 Satz 1 Nummer 3 KStG zu zuordnen ist. Sind die einzelnen Gesellschaften in eine Organschaft eingebunden, wird dies regelmäßig dazu führen, dass der Gewinn aus der Servicetätigkeit voll der Besteuerung unterliegt, wogegen der Aufwand bei den die Servicetätigkeit nachfragenden Gesellschaften teilweise den nicht verrechenbaren Verlustsparten zuzuordnen ist.

Dieses Ergebnis wird vereinzelt als unbillig angesehen, da im Falle eines Einheitsunternehmens derartige Serviceleistungen als interne Vorgänge keine Steuerrelevanz auslösen. Dem ist nicht zu folgen, da die unterschiedlichen Steuerfolgen Ausfluss der unterschiedlichen Sachverhalte sind.

## 6. Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften

Das BMF hat mit Schreiben vom 26.11.2010 (IV A 4 - S 0316/08/10004-07) die Vorschriften zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften neu geregelt. Betroffen sind Bargeschäfte unter Verwendung folgender Geräte:

- Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion,
- Taxameter und Wegstreckenzähler.

Die neuen Regelungen sind auch bei kommunalen Einrichtungen wie z.B. **Parkhäusern oder Bäderbetrieben** von Bedeutung, bei denen mittels Kassenautomaten Bargeschäfte in digitaler Form erfasst werden.

Seit dem 1.1.2002 sind Unterlagen i.S. des § 147 Abs. 1 AO, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO). Die vorgenannten Geräte sowie die mit ihrer Hilfe erstellten digitalen Unterlagen müssen seit diesem Zeitpunkt neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme vom 7.11.1995 auch den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen vom 16.7.2001 entsprechen (§ 147 Abs. 6 AO). Die Feststellungslast liegt beim Steuerpflichtigen.

Unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden müssen insbesondere alle steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht) inklusive etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen i.S. des § 14 UStG.

Eine Verdichtung dieser Daten oder ausschließliche Speicherung der Rechnungssummen ist unzulässig.

Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend. Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbarem Datenformat vorliegen.

Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten - bei der Registrierkasse insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten - innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.

Die konkreten Einsatzorte und -zeiträume der vorgenannten Geräte sind zu protokollieren und diese Protokolle aufzubewahren (vgl. § 145 Abs. 1 AO, § 63 Abs. 1 UStDV).

Außerdem müssen die Grundlagenaufzeichnungen zur Überprüfung der Bareinnahmen für jedes einzelne Gerät getrennt geführt und aufbewahrt werden. Die zum Gerät gehörenden Organisationsunterlagen müssen aufbewahrt werden, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung des Geräts (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Soweit mit Hilfe eines solchen Geräts unbare Geschäftsvorfälle (z.B. EC-Cash, ELV-Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst werden, muss aufgrund der erstellten Einzeldaten ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge und deren zutreffende Verbuchung im Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk gewährleistet sein.

Soweit ein Gerät bauartbedingt den in dem oben genannten BMF-Schreiben niedergelegten gesetzlichen Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt, wird es nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige dieses Gerät längstens bis zum **31.12.2016** in seinem Betrieb weiterhin einsetzt. Voraussetzung hierfür ist, dass der Steuerpflichtige technisch mögliche Softwareanpassungen und Speichererweiterungen mit dem Ziel durchführt, die in dem oben genannten BMF Schreiben konkretisierten gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen.

Bei Registrierkassen, die technisch nicht mit Softwareanpassungen und Speichererweiterungen ausgerüstet werden können, müssen die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 9.1.1996 weiterhin vollumfänglich beachtet werden.

Das BMF-Schreiben zum "Verzicht auf die Aufbewahrung von Kassensstreifen bei Einsatz elektronischer Registrierkassen" vom 9.1.1996 gilt im Übrigen nicht mehr.

Insbesondere im Hinblick auf eventuell steuerliche Außenprüfungen sollte mit dem Softwareanbieter abstimmt werden, inwieweit die eingesetzten Geräte die Voraussetzungen des neuen BMF-Schreibens bereits jetzt oder gegebenenfalls mit Softwareanpassungen/Speichererweiterungen erfüllen.

## 7. Steuerrechtliche Anerkennung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen

(BMF-Schreiben vom 23.12.2010, IV C 6 - S 2144/07/10004)

Das BMF nimmt mit vorgenanntem Schreiben Stellung zur Beurteilung von Darlehensverträgen zwischen Angehörigen oder zwischen einer Personengesellschaft und Angehörigen der die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter. Dabei geht das BMF auf folgende Punkte ein:

1. *Allgemeine Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung*
2. *Fremdvergleich bei Darlehensverträgen zwischen Angehörigen*
  - a) *Allgemeines*
  - b) *Fremdvergleich bei wirtschaftlich voneinander unabhängigen Angehörigen*
  - c) *Zivilrechtliche Unwirksamkeit*
3. *Schenkweise begründete Darlehensforderung*