

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

Januar 2012

Gesetzgebung

1. Entwurf eines Gesetzes zum Abbau der kalten Progression

Das Bundeskabinett hat am 7.12.2011 den vorgenannten Gesetzentwurf beschlossen, um die steuerlichen Mehrbelastungen, die aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs bei einem Anstieg des Einkommens in Höhe des Inflationsausgleichs entstehen, zu reduzieren. Hierzu wird unter anderem der Tarifverlauf bis 2014 um insgesamt 4,4 % angepasst. Darüber hinaus wird der Grundfreibetrag bis 2014 um insgesamt 350 Euro bzw. 4,4 % auf 8 354 Euro angehoben.

2. Kreislaufwirtschaftsgesetz im Vermittlungsausschuss

Am 25.11.2011 hat der Bundesrat beschlossen, in Bezug auf die Novellierung des Kreislaufwirtschaftsgesetzes den Vermittlungsausschuss anzurufen (BT-Drucksache vom 29.11.2011, 17/7931). Strittig ist insbesondere die derzeit vorgesehene so genannte Gleichwertigkeitsprüfung. Danach würden private Entsorger im Rahmen gewerblicher Sammlungen von werthaltigen Abfällen aus Haushalten immer dann den Zuschlag bekommen, wenn sie eine höherwertige Sammlung anbieten können als der kommunale Anbieter.

3. Gesetz zur Stärkung der Finanzkraft der Kommunen

Der Bundesrat hat am 25.11.2011 dem Gesetz zur Stärkung der Finanzkraft der Kommunen (siehe TREUBERATER November 2011, S. 3401) zugestimmt. Damit hebt der Bund seine Beteiligung an den Kosten der Kommunen für die Grundsicherung

im Alter und bei Erwerbsminderung schrittweise an, um die Kommunen finanziell zu entlasten.

4. Zur Förderung der Verbrennung von Holz aus Biomasse in Kohlekraftwerken

Für den Einsatz von Biomasse zur Mitverbrennung in Kohlekraftwerken müssen keine CO₂-Emissionszertifikate erworben werden. Dies macht den Einsatz von Biomasse zur Stromerzeugung für die Energiewirtschaft interessant. Im Jahr 2010 wurden in Deutschland in vier Braunkohle- und fünf Steinkohlekraftwerken insgesamt 30 000 Tonnen holzartige Biomasse als eigenständige Brennstofffraktionen zur Mitverbrennung eingesetzt.

Die Bundesregierung hebt in ihrer Antwort (BT-Drucksache vom 30.11.2011, 17/8037) hervor, dass derzeit nicht beabsichtigt sei, ein Förderinstrument (EEG-Förderung) für die Mitverbrennung holzartiger Biomasse in Kohlekraftwerken zu schaffen.

5. Regulierung der Wasserversorgung

Der vom Bundeskartellamt vorgelegte Tätigkeitsbericht (BT-Drucksache 17/6640 vom 20.7.2011 einschließlich der Stellungnahme der Bundesregierung) befasst sich u.a. auch mit der Wasserpreiskontrolle im Bereich der kommunalen Wasserversorgung. Darin spricht sich das Bundeskartellamt gegen die weitreichende Regulierungsforderung der Monopolkommission aus, dass das Kartellrecht eine effektive Preiskontrolle im Wasserbereich ermögliche. Vielmehr sei der mit der Regulierung verbundene hohe Aufwand kaum durch die zu erzielenden Einsparmöglichkeiten zu rechtfertigen.

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

3421

Rechtsprechung

1. Bestellung von Aufsichtsratsmitgliedern bei kommunalen Beteiligungen

Bei einer kommunalen Beteiligung an einem Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts mit einem Aufsichtsrat ist durch die Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrags sicherzustellen, dass die für die Gemeinde tätigen Aufsichtsratsmitglieder auf der Grundlage eines Stadtratsbeschlusses bestellt werden. Die Festlegung geborener Mitglieder eines Aufsichtsrats in einem Gesellschaftsvertrag ist nicht zulässig. Dies hat das Sächsische Obergericht (Urteil vom 8.2.2011, 4 A 637/10) hinsichtlich der Auslegung von § 98 Abs. 2 SächsGemO entschieden.

Im Streitfall sah der Gesellschaftsvertrag eines kommunalen Unternehmens vor, dass der gesetzliche Vertreter der Stadt oder ein von diesem benannter Beigeordneter Mitglied des Aufsichtsrats ist. Die übrigen Mitglieder des Aufsichtsrats sollten von der Gesellschafterversammlung gewählt und abberufen werden.

§ 98 Abs. 2 SächsGemO sah das OVG als auslegungsbedürftig an, da darin vorgeschrieben wird, dass die Mitglieder des Aufsichtsrates vom Gemeinderat widerruflich bestellt werden. Diese Regelung will der Senat weit verstanden wissen: Nicht nur, wenn der Gesellschaftsvertrag des kommunalen Unternehmens die Bestellung von Aufsichtsratsmitgliedern vorzieht, hat eine solche durch den Gemeinderat zu erfolgen, sondern immer dann, wenn generell für die Gemeinde Aufsichtsratsmitglieder zu bestimmen sind, hat dies auf der Grundlage einer Beschlussfassung durch den Gemeinderat zu erfolgen. Die zwar nach dem Gesellschaftsrecht bei GmbHs mit fakultativem Aufsichtsrat zulässige Festlegung von geborenen Aufsichtsratsmitgliedern kann somit gemeindeverfassungsrechtlich - wie durch die sächsische Gemeindeordnung geschehen - ausgeschlossen werden.

2. EuGH zur umsatzsteuerlichen Beurteilung einer Geschäftsveräußerung im Ganzen

Der EuGH hat auf die Vorlagefrage des BFH entschieden, dass eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen auch dann vorliegen kann, wenn die für die Unternehmensfortführung notwendige Immobilie zurückbehalten und über ein kurzfristiges Mietverhältnis zur Verfügung gestellt wird (Urteil vom 10.11.2011, Rs. C-444/10, Schriever).

Im vorgelegten Fall ging es um die Vermietung des Ladenlokals eines Einzelhandelsgeschäfts auf unbestimmte Zeit unter Übereignung des Warenbestands und der Geschäftsausstattung des Einzelhandelsgeschäfts an den Mieter und die Möglichkeit, ein solches Rechtsgeschäft als "Übertragung

eines Gesamtvermögens" i.S. des Art. 5 Abs. 8 der 6. EG-Richtlinie einzustufen.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist auch dann von einer Geschäftsveräußerung auszugehen, wenn einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mit übereignet werden, sofern sie langfristig zur Nutzung überlassen werden. Der BFH sah dabei bisher eine Mietdauer von zehn Jahren als ausreichend an, während das Finanzgericht Baden-Württemberg eine Dauer von fünf Jahren als zu kurz einstufte.

Im Gegensatz dazu hat der EuGH nun dargelegt, dass ein unbefristeter Mietvertrag mit kurzer Kündigungsfrist ausreichend sein kann. Der im Streitfall maßgebende Mietvertrag konnte von jeder Mietpartei spätestens am dritten Werktag eines Kalendervierteljahrs zum Ablauf des folgenden Kalendervierteljahrs gekündigt werden. Die Dauer des Mietvertrags und die Bedingungen für seine Beendigung sind als solches nicht ausreichend, dem Erwerber zu unterstellen, dass er den übertragenen Geschäftsbetrieb nicht fortführen wird. Aus der Gesamtwürdigung der Umstände des Streitfalls ergab sich demgegenüber, dass der Erwerber den übertragenen Geschäftsbetrieb dauerhaft fortführen konnte, er dies über eine gewisse Zeit auch tatsächlich getan hat und er im Erwerbszeitpunkt nicht beabsichtigt hatte, die betreffende Geschäftstätigkeit abzuwickeln. Damit lag eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor.

3. Bei Pflichtverletzung im Rahmen einer Kapitalerhöhung haften Vorstand und Aufsichtsrat

Verfügt ein organschaftlicher Vertreter einer Gesellschaft - Vorstand einer AG oder Geschäftsführer einer GmbH - selbst nicht über die erforderliche Sachkunde, um eine notwendige Prüfung der Rechtslage vorzunehmen, so genügt er nach dem Urteil des Bundesgerichtshofs vom 20.9.2011 (II ZR 234/09) seinen Sorgfaltspflichten nur dann, wenn er sich unter umfassender Darstellung der Verhältnisse der Gesellschaft und Offenlegung der erforderlichen Unterlagen von einem unabhängigen, für die zu klärende Frage fachlich qualifizierten Berufsträger beraten lässt und den erteilten Rechtsrat einer sorgfältigen Plausibilitätskontrolle unterzieht.

Im Streitfall ging es um die Folgewirkungen einer im Rahmen einer Kapitalerhöhung missglückten Sacheinlage eigener Aktien. Die eigenen Aktien der Gesellschaft konnten nicht als Sacheinlage eingebracht werden. Auch ein Verzicht auf den Anspruch auf Rückerstattung von darlehensweise an die Gesellschaft überlassenen Aktien, der als Sacheinlage festgesetzt wird, kann nicht als Sacheinlage eingebracht werden. Werden Aktien vor Leistung des Ausgabebetrags - wie im Streitfall - ausgegeben, sind die Mitglieder des Vorstands nach dem Aktiengesetz zum Schadensersatz verpflichtet.

Daran ändert sich auch nichts, wenn eine Bareinlageverpflichtung wegen der Unwirksamkeit einer Sacheinlagevereinbarung entsteht.

Um den strengen Anforderungen an der dem Vorstand obliegenden Prüfung der Rechtslage und der Beachtung von Gesetz und Rechtsprechung zu genügen, reicht nach Ansicht des BGH eine schlichte Anfrage bzw. Einholung einer mündlichen Auskunft bei einer von dem organschaftlichen Vertreter für fachkundig gehaltenen Person nicht aus. Nach den strengen Anforderungen an die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters hätte eine Beratung durch einen fachlich qualifizierten Berufsträger stattfinden müssen.

Der BGH merkte zudem an, dass Aufsichtsratsmitglieder, die über beruflich erworbene Spezialkenntnisse - im Streitfall diejenigen eines Rechtsanwalts - verfügen, und soweit im Einzelfall deren Spezialgebiet betroffen ist, einem erhöhten Sorgfaltsmaßstab unterliegen.

4. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Installation einer Fotovoltaikanlage

Mit drei Grundsatzurteilen vom 19.7.2011 (XI 29/09, XI R 21/10 und XI R 29/10) hat sich der BFH eingehend mit dem Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen im Zusammenhang mit der Installation von Fotovoltaikanlagen auf Dächern von Bauwerken geäußert. Ausschlaggebend für den Vorsteuerabzug war jeweils der Anteil der unternehmerischen Nutzung an den jeweiligen Gebäuden.

Im ersten Fall ging es um den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines anderweitig nicht genutzten Schuppens, auf dessen Dach die FV-Anlage durch einen privaten Stromerzeuger installiert wurde. Ein Vorsteuerabzug ist dabei nur insoweit möglich, als der Schuppen für die Stromlieferungen unternehmerisch genutzt wird. Die unternehmerische Nutzung des Schuppens muss jedoch mindestens 10 % der Gesamtnutzung betragen. Für den im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermittelnden unternehmerischen Nutzungsanteil verweist der BFH auf einen Umsatzschlüssel, bei dem ein fiktiver Vermietungsumsatz für den nicht-unternehmerisch genutzten inneren Teil des Schuppens einem fiktiven Umsatz für die Vermietung der Dachfläche an einen Dritten gegenübergestellt wird.

Im zweiten Fall war auf dem Dach eines Carports, der zur Unterstellung eines privaten PKW verwendet wurde, eine PV-Anlage installiert. Nach der damaligen Rechtslage konnte der Carport insgesamt dem Stromerzeugungsunternehmen zugeordnet werden, was zum vollen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Carports berechtigte. Die private Verwendung des Carports muss dann jedoch als so genannte unentgeltliche Wertabgabe versteuert werden. Auch hier verwies der BFH zur Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils auf einen noch zu ermittelnden fiktiven Umsatzschlüssel.

Im letzten Fall ging es um den Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen zur Neueindeckung eines Dachs einer leerstehenden Scheune im Rahmen der Installation einer PV-Anlage. Der Vorsteuerabzug aus den vorgenannten Aufwendungen war nur insoweit möglich, als das gesamte Gebäude für die Stromlieferungen unternehmerisch genutzt wurde (fiktiver Umsatzschlüssel). Die 10%-Grenze war hier nicht anzuwenden, weil es nicht um die Herstellungskosten eines gelieferten Gegenstands ging, sondern um Erhaltungsaufwendungen.

5. Zur Schenkungssteuerpflicht von verdeckten Gewinnausschüttungen

Mit seinem erst Mitte 2011 veröffentlichten Urteil vom 19.8.2009 (4 K 1477/09 Erb) schließt sich das Finanzgericht Düsseldorf der gefestigten Rechtsprechung des BFH zur Behandlung von Schenkungen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften an und entschied, dass die Schenkungssteuerpflicht freigebiger Zuwendungen auch dann nicht entfällt, wenn diese Zuwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) behandelt worden sind.

Eine Kapitalgesellschaft hatte für eine Privatwohnung Mietzahlungen und Renovierungskosten übernommen. Der Sohn des Mieters war Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Seitens des Betriebs-Finanzamts wurden die Zahlungen der GmbH als vGA und seitens des Schenkungssteuerfinanzamts als steuerpflichtige freigebige Zuwendung der GmbH an den Vater behandelt. In Auslegung des Erbschaftsteuergesetzes (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 und § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) liegt auch dann eine zu besteuerte freigebige Zuwendung vor, wenn der Zuwendende keine natürliche Person, sondern - wie im Streitfall - eine juristische Person ist.

Eine Übermäßigkeit der Besteuerung ist mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 7.11.2007 (II R 28/06) nicht zu sehen: zwar wurden die Zuwendungen der GmbH bei ihr und dem Sohn des Beschenkten als vGA behandelt, allerdings unterliegt die Zuwendung nur beim Vater der Schenkungssteuer; hinsichtlich des Vaters ist kein Übermaß der Besteuerung gegeben.

6. Kurzhinweise

6.1. Steuerlich nicht aktivierbare Herstellungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts rückstellungsfähig

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 8.9.2011, IV R 5/09)

Die Kosten für die Zulassung eines neu entwickelten Pflanzenschutzmittels nach dem Pflanzenschutzgesetz sind Bestandteil der Herstellungskosten für die Rezeptur des Pflanzenschutzmittels.

Aufwendungen zur Herstellung eines selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, das gemäß § 5 Abs. 2 EStG nicht aktiviert werden darf, sind steuerlich sofort abziehbare Betriebsausgaben. Für solchen Aufwand kann bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.

Eine im Gewinnermittlungszeitraum dem Grunde nach rechtlich entstandene Verbindlichkeit ist auch wirtschaftlich vor dem Bilanzstichtag verursacht, wenn sie unabhängig davon zu erfüllen ist, ob der Unternehmer seine Tätigkeit in Zukunft fortführt oder den Betrieb zum jeweiligen Bilanzstichtag beendet.

6.2. Zum Vorsteuerabzug eines gemeinnützigen Vereins

(Finanzgericht München, Urteil vom 21.4.2010, 3 K 2780/07)

Ein auch unternehmerisch tätiger gemeinnütziger Verein kann die Vorsteuer aus den Kosten für die Herstellung eines Vereinshefts abziehen, soweit ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang der Ausgangsumsätze (hier: im Bereich Werbung) mit den Herstellungskosten des Vereinshefts besteht. Eine anteilige Beschränkung des Vorsteuerabzugs auf den Werbeteil der Zeitschrift ist jedenfalls dann nicht geboten, wenn die Werbeeinnahmen die Herstellungskosten der Zeitschrift übersteigen.

Ein Vorsteuerabzug aus den Kosten der Jugendarbeit ist nicht zulässig, wenn der Verein weder einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen diesen Eingangsumsätzen und seinen Ausgangsumsätzen im Bereich Werbung, Veranstaltungen und Vereinsheimverpachtung nachweist noch hinreichend belegt, dass diese Kosten zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und - als solche - Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind.

6.3. Produktion von Energieerzeugnissen in Biogasanlage nicht nach StromStG privilegiert

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 9.9.2011, VII R 75/10)

Der für den Betrieb einer einem Blockheizkraftwerk vorgeschalteten Biogasanlage eingesetzte Strom wird nicht zur Stromerzeugung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 StromStG, sondern für die Herstellung eines Energieerzeugnisses entnommen, sodass für diese Strommengen die Gewährung des stromsteuerrechtlichen Herstellerprivilegs nicht in Betracht kommt.

6.4. Körperschaftsteuerliche Organschaft

(Finanzgericht Köln, Urteil vom 12.4.2011, 13 K 3136/04)

§ 17 KStG in der Auslegung des BFH ist nicht verfassungswidrig. Eine körperschaftsteuerliche Organschaft im GmbH-Konzern setzt eine ausdrückliche Vereinbarung auch des § 302 Abs. 3 AktG voraus.

6.5. Einbringung eines Betriebs in eine Kapitalgesellschaft

(Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 19.4.2011, 11 K 4386/08)

Eine Sacheinlage gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG kann auch vorliegen, wenn bei der Bargründung einer GmbH der Gesellschafter zusätzlich zu der Bareinlage die Verpflichtung übernimmt, als Aufgeld (Agio) einen Betrieb in die Kapitalgesellschaft einzubringen. Dies setzt jedoch eine verbindliche Regelung im Gesellschaftsvertrag der GmbH voraus.

6.6. Rückstellung für eine freiwillige Jahresabschlussprüfung

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26.5.2011, 14 K 229/09, Revision beim BFH anhängig: IV R 26/11)

Nicht prüfungspflichtige Personengesellschaften können für die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Prüfung ihrer Jahresabschlüsse in der Steuerbilanz keine Rückstellung bilden.

6.7. Gesetzliche Gebührenzuständigkeit vertraglich nicht änderbar

(Verwaltungsgericht Gera, Urteil vom 27.7.2011, 2 K 2398/09)

Eine gesetzliche Zuständigkeit kann grundsätzlich nicht durch Vertrag geändert werden. Eine Gemeinde bleibt für ihr zuzurechnende Abgabebescheide auch dann zuständig, wenn während des laufenden Widerspruchsverfahrens die Aufgabe auf einen Zweckverband übertragen wird.

Der Zweckverband, dem eine gemeindliche Aufgabe übertragen wird, ist insoweit nicht Rechtsnachfolger der Gemeinde.

Eine Gemeinde, die Gebührenforderungen wegen nichtigem Satzungsrecht nicht geltend machen kann, kann eine erbrachte Leistung für die Entsorgung von Abwasser nicht über den allgemein öffentlich-rechtlichen Erstattungsanspruch geltend machen. Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung sowie § 2 Abs. 1 ThürKAG, wonach Abgaben nur aufgrund einer besonderen Satzung erhoben werden dürfen, verpflichten die Gemeinde, wirksames Satzungsrecht zu schaffen, um Abgaben geltend machen zu können. Hinsichtlich der erforderlichen Satzungscompetenz ist auf den zeitlichen Geltungsbereich abzustellen, den die zu erlassende Satzung erfassen soll.

Sonderfragen

1. EEG-Umlage ab 1.1.2012

Die Stromübertragungsnetzbetreiber haben für 2012 die EEG-Umlage mit 3,592 ct/kWh bekanntgegeben. Damit steigt die Umlage gegenüber 2011 nur geringfügig um 0,062 ct/kWh an. Das EEG sieht eine jährliche Anpassung der Umlage vor, mit der der Ausbau der erneuerbaren Energien gefördert wird.

2. Netzentgelt-Befreiung für große Stromkunden

Mit dem Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften, welches am 4.8.2011 in Kraft getreten ist, wurde u.a. auch die Regelung des § 19 Abs. 2 StromNEV geändert. Neben der bisher schon geltenden Regelung, einem Letztverbraucher unter bestimmten Voraussetzungen ein individuelles Netzentgelt anzubieten, gibt es seit 4.8.2011 die Möglichkeit, sich vollständig von den Netzentgelten befreien zu lassen.

Der neue § 19 Abs. 2 Satz 2 StromNEV ermöglicht es Letztverbrauchern, deren Stromabnahme aus dem Netz der allgemeinen Versorgung an einer Abnahmestelle die Benutzungsstundenzahl von mindestens 7 000 Stunden erreicht und deren Stromverbrauch an dieser Abnahmestelle 10 GWh übersteigt, sich von den Netzentgelten befreien zu lassen. Die Befreiung bedarf - ebenso wie die Vereinbarung eines individuellen Netzentgeltes nach § 19 Abs. 2 Satz 1 StromNEV - der vorherigen Genehmigung durch die Regulierungsbehörde.

Da die Neuregelung des § 19 Abs. 2 Satz 2 StromNEV mangels expliziter Regelung eines späteren Wirksamkeitszeitpunkts bereits am 4.8.2011 in Kraft getreten ist, kann die Befreiung bereits für das gesamte Jahr 2011 beantragt werden.

Die Bundesnetzagentur hat im Zusammenhang mit der Neuregelung der StromNEV ihren Leitfaden vom 29.10.2010 aktualisiert. Der Leitfaden zur Genehmigung von individuellen Netzentgelten nach § 19 Abs. 2 Satz 1 StromNEV und von Befreiungen von den Netzentgelten nach § 19 Abs. 2 Satz 2 StromNEV mit Stand September 2011 ist im Internet veröffentlicht.

3. Kapitalertragsteuer bei Beteiligung eines BgA an einer "Mitunternehmerschaft": Zuflussfiktion i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG

(Verfügung der OFD Münster vom 17.7.2009, aktualisiert am 5.9.2011, S 2706a-107-St 13-33)

Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) an einer Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

begründet einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG (R 6 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004). Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG gehört der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder Überschreiten einer Umsatzgrenze von 350 000 € oder Gewinngrenze von 30 000 € zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Diese Einkünfte unterliegen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG (bis VZ 2008) bzw. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (ab VZ 2009) dem Kapitalertragsteuerabzug. Die jPdöR ist mit diesen Einkünften beschränkt steuerpflichtig nach § 2 Nr. 2 Satz 1 KStG. Die Körperschaftsteuer auf diese Einkünfte ist gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten.

Der Zuflusszeitpunkt für Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG aus dem nicht den Rücklagen zugeführten Gewinn ist der Bilanzstichtag (= Schluss des Wirtschaftsjahres) des BgA, sodass die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens jedoch acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres entsteht (§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG; vgl. Verfügung vom 3.9.2008, S 2706a - 1000 - St 134 (Rhld) bzw. S 2706a - 107 - St 13 - 33 (Ms)).

Aufgrund der Fiktion des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG, den Zufluss mit Ablauf des Wirtschaftsjahres anzunehmen, sofern der Gewinn nicht den Rücklagen zugeführt wird, bleiben der Zufluss der Einkünfte und die Entstehung der Kapitalertragsteuer auch dann unberührt, wenn der Gewinn der Mitunternehmerschaft z.B. aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses nicht oder nur in einer bestimmten Höhe durch die Mitunternehmer entnommen werden darf. Dadurch wird der BgA "Mitunternehmerschaft" auch dann mit der definitiven Kapitalertragsteuer auf den anteiligen Gewinn der Mitunternehmerschaft belastet, wenn der BgA und damit die jPdöR nicht frei über den Gewinn verfügen können.

Soweit bisher die Auffassung vertreten wurde, dass zur Vermeidung unnötiger Härten der Zufluss i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erst zum Zeitpunkt und nur in der Höhe angenommen werden könne, in dem bzw. in der der Gewinn tatsächlich aus der Mitunternehmerschaft entnommen werde, ist daran nach einer Entscheidung der Körperschaftsteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder für Gewinne, die die Mitunternehmerschaft ab dem ersten in 2012 beginnenden Wirtschaftsjahr erzielt, nicht mehr festzuhalten.

Für vor diesem Zeitraum erzielte Gewinne bzw. daraus gebildete Rücklagen gilt die Billigkeitsregelung wie bisher unter der Voraussetzung weiter, dass sichergestellt ist, dass die jPdöR nicht im Entnahmezeitpunkt den Einwand der Verjährung der Kapitalertragsteuer mit der Begrün-

dung erheben kann, dass die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt der Gewinnerzielung hätte erhoben werden müssen.

4. Steuerliche Gewinnermittlung: Rückstellungen für Verpflichtungen, zu viel vereinnahmte Entgelte mit künftigen Einnahmen zu verrechnen (Verrechnungsverpflichtungen)

(BMF-Schreiben vom 28.11.2011, IV C 6 - S 2137/09/10004)

Zur bilanzsteuerrechtlichen Behandlung von Verpflichtungen im Rahmen von Dauerschuldverhältnissen (z.B. Miet- oder Nutzungsverträge), in der Vergangenheit zu viel vereinnahmte Entgelte nicht sofort zu erstatten, sondern mit den in Zukunft zu erhebenden Entgelten zu verrechnen (Verrechnungsverpflichtungen), wird nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

Dauerschuldverhältnisse sind schwebende Geschäfte im Sinne von R 5.7 Absatz 7 EStR. Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften werden nicht passiviert, es sei denn, das Gleichgewicht von Leistung und Gegenleistung ist durch Erfüllungsrückstände gestört.

Die Verrechnungsverpflichtungen sind Bestandteil der schwebenden Geschäfte. Sie setzen voraus, dass die Vertragsverhältnisse weiterhin bestehen und treten nicht als gesonderte Verpflichtung neben die Rechte und Pflichten aus dem jeweiligen schwebenden Geschäft. Im schwebenden Geschäft werden die noch zu erfüllenden künftigen Verpflichtungen nicht passiviert, es sei denn, das Gleichgewicht von Leistung (z.B. Zurverfügungstellung der Mietsache) und Gegenleistung (regelmäßig Entgelt) ist durch Erfüllungsrückstände gestört. Ein solcher Erfüllungsrückstand besteht aber nicht, da die in der Vergangenheit zu viel vereinnahmten Entgelte vereinbarungsgemäß erst in der Zukunft periodenübergreifend zu verrechnen sind. Die Bildung von Rückstellungen scheidet daher aus. Das gilt unabhängig davon, ob die Vertragsparteien die Verrechnungsverpflichtung unmittelbar vereinbaren, oder sich die Verpflichtung aus einer öffentlich-rechtlichen Regelung ergibt.

Für die Verrechnungsverpflichtung kann auch kein Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 EStG angesetzt werden, da es sich bei den zu viel vereinnahmten Entgelten nicht um Einnahmen handelt, die Ertrag für eine bestimmte Zeit in der Zukunft darstellen. Der Ansatz eines sonstigen Ausgleichspostens scheidet bilanzsteuerrechtlich aus.

Vereinbaren die Vertragsparteien dagegen eine sofortige Erstattung von in der Vergangenheit zu viel gezahlten Entgelten und steht die Auszahlung am Bilanzstichtag noch aus, ist eine entsprechende Verbindlichkeit unabhängig davon zu passivieren,

ob das Dauerschuldverhältnis noch besteht oder bereits beendet wurde.

Dieses Schreiben betrifft auch die periodenübergreifende Saldierung und das Regulierungskonto nach der StromNEV bzw. ARegV. Damit hat der BMF die Haltung zur Mehrerlösabschöpfung konsequent fortgesetzt.

5. Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG; Unterbliebene Offenlegung der geänderten Handelsbilanz

(FinMin. Schleswig-Holstein, Kurzinformation vom 30.6.2011, VI 304-S2141-011)

§§ 325 ff. HGB regeln für Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften, deren Haftungsstrukturen mangels einer vollhaftenden natürlichen Person denen von Kapitalgesellschaften vergleichbar sind, die Pflicht zur Offenlegung u.a. des Jahresabschlusses, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang. Der Begriff "Offenlegung" beinhaltet die Einreichung beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers (§ 325 Abs. 1 Satz 1 HGB) und die Bekanntmachung im elektronischen Bundesanzeiger (§ 325 Abs. 2 HGB).

Bei Änderungen bereits offengelegter Unterlagen müssen nach § 325 Abs. 1 Satz 6 HGB auch diese Änderungen beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers nachgereicht und im elektronischen Bundesanzeiger bekanntgemacht werden. Diese Vorschrift ist entsprechend auf rückwirkende Änderungen der Handelsbilanz nach einer Betriebsprüfung anzuwenden.

Zu der Frage, ob aus ertragsteuerlicher Sicht einer nach HGB prüfungs- und offenlegungspflichtigen GmbH & Co KG eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zu versagen ist, die die KG durch entsprechende Änderung ihrer Handelsbilanz zur Kompensation von Gewinnerhöhungen durch im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellte fehlerhafte Bilanzansätze vorgenommen hat, diese Änderung aber nicht gemäß § 325 Abs. 1 Satz 6 HGB zur Bekanntmachung im Bundesanzeiger eingereicht hat, gilt Folgendes:

Die angesprochene Frage betrifft die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, die in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG normiert ist; vgl. auch Rn. 1 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, BStBl I 2010, S. 239, IV C 6 - S 2133/09/10001. Handelsrechtlich ist der - bei Prüfungspflicht zuvor geprüfte - Jahresabschluss allein mit der Aufstellung und Feststellung rechtlich wirksam. Verstöße gegen die Offenlegungspflichten nach § 325 HGB stellen weder einen Grund zur Anfechtung des Jahresabschlusses noch einen Nichtigkeitsgrund dar; derartige Verstöße können mit Ordnungsgeld sanktioniert werden. Für eine wirksame Änderung der Handelsbilanz ist eine Offenlegung nicht erforderlich, sodass auch eine nicht offengelegte geänderte Bilanz der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann.

6. Umsatzsteuer: Haftungsvergütung einer Personengesellschaft an einen persönlich haftenden Gesellschafter

(BMF-Schreiben vom 14.11.2011, IV D 2 - S 7100/07/10028 :003)

Mit Urteil vom 3.3.2011, V R 24/10, hat der BFH entschieden, dass die Festvergütung, die der geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Komplementär einer KG von dieser für seine Haftung nach §§ 161, 128 HGB erhält, als Entgelt für eine einheitliche Leistung, die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung umfasst, umsatzsteuerpflichtig ist.

Die Haftungsübernahme besitzt ihrer Art nach Leistungscharakter und kann im Falle einer isolierten Erbringung Gegenstand eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sein.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1.10.2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 11.10.2011, IV D 2 - S 7421/07/10002 (2011/0800930) geändert worden ist, wie folgt geändert:

Abschnitt 1.6 Absatz 6 wird wie folgt gefasst:

"(6) ¹Auch andere gesellschaftsrechtlich zu erbringende Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft können bei Zahlung eines Sonderentgelts als Gegenleistung für diese Leistung einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch begründen.

²Sowohl die Haftungsübernahme als auch die Geschäftsführung und Vertretung besitzen ihrer Art nach Leistungscharakter und können daher auch im Fall der isolierten Erbringung Gegenstand eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches sein.

Beispiel:

¹Der geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Komplementär einer KG erhält für die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung eine Festvergütung.

²Die Festvergütung ist als Entgelt für die einheitliche Leistung, die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung umfasst, umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig (vgl. BFH-Urteil vom 3.3.2011, V R 24/10, BStBl II S. xxx).

³Weder die Geschäftsführung und Vertretung noch die Haftung nach §§ 161,128 HGB haben den Charakter eines Finanzgeschäfts im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird nicht beanstandet, wenn eine gegen Sonderentgelt erbrachte isolierte Haftungsübernahme vor dem 1.1.2012 als nicht umsatzsteuerbar behandelt wird. Dies gilt nicht für die Fälle, in denen der persönlich haftende Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft

zudem umsatzsteuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen erbringt.

7. Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Absatz 2 Satz 1 und 2 EStG: Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 26.8.2010 - I B 49/10 -)

(BMF-Schreiben vom 19.10.2011, IV C 2 - S 2741/10/10002)

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 26.8.2010 - I B 49/10 - entschieden, dass es ernstlich zweifelhaft ist, ob die so genannte Mindestgewinnbesteuerung gemäß § 10b Absatz 2 Satz 1 EStG 2002 n.F. verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen (hier: nach § 8c KStG) endgültig ausgeschlossen ist.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zur Frage der Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO, § 69 Absatz 2 FGO) von Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerermessbetragsbescheiden wie folgt Stellung genommen:

Aussetzung der Vollziehung ist auf Antrag in den in dem Beschluss genannten Fällen zu gewähren, in denen es aufgrund des Zusammenwirkens der Anwendung der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10b Absatz 2 Satz 1 und 2 EStG oder § 10a GewStG und eines tatsächlichen oder rechtlichen Grundes, der zum endgültigen Ausschluss einer Verlustnutzungsmöglichkeit führt, zu einem Definitiveffekt kommt.

Im Einzelnen handelt es sich um Fälle

- des schädlichen Beteiligungserwerbs nach § 8c KStG in den Fassungen vor dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22.12.2009 (BStBl 2010 I Seite 2),
- der Umwandlung beim übertragenden Rechtsträger (§ 12 Absatz 3 i.V.m. § 4 Absatz 2 Satz 2 UmwStG),
- der Liquidation einer Körperschaft,
- der Beendigung der persönlichen Steuerpflicht (Tod einer natürlichen Person) bei fehlender Möglichkeit der "Verlustvererbung".

Die Aussetzung der Vollziehung ist auf die oben genannten Fallgruppen beschränkt.

Keine Aussetzung der Vollziehung ist dementsprechend insbesondere in den Fällen des § 10a GewStG bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Mitunternehmerschaft zu gewähren.

Aussetzung der Vollziehung ist nicht in Missbrauchsfällen (Rz. 19 des BFH-Beschlusses) zu gewähren. Dies gilt insbesondere für den endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung in Fällen des § 8 Absatz 4 KStG 2002 a.F. (so genannte Mantelkaufregelung).

Kommt es aufgrund eines rechtlichen Grundes (§ 8c KStG - in den Fassungen vor dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz - bzw. § 12 Absatz 3 i.V.m. § 4 Absatz 2 Satz 2 UmwStG) zu einem endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung, ist die Aussetzung der Vollziehung auf Veranlagungszeiträume (VZ) bzw. Erhebungszeiträume (EZ) bis zu dem schädlichen Ereignis beschränkt.

Beispiel 1:

Aufgrund einer Veräußerung von 100 % der Anteile an der X-GmbH zum 1.1.2009 sind nicht genutzte Verluste nach § 8c KStG [i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007, BStBl I Seite 630] (bzw. § 10a Satz 10 GewStG) ab dem VZ (bzw. EZ) 2009 endgültig nicht mehr abziehbar. Im Wirtschaftsjahr (Wj. = Kj.) 2009 erzielt die GmbH Gewinne.

Ergebnis: Eine Aussetzung der Vollziehung des Körperschaftsteuerbescheids für den VZ 2009 und des Gewerbesteuermessbetragsbescheids für den EZ 2009 ist nicht zu gewähren. Die Aussetzung der Vollziehung ist auf VZ/EZ bis einschließlich 2008 beschränkt.

Die Aussetzung der Vollziehung ist bei einem quotalen Verlustuntergang nach § 8c Satz 1 KStG [i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007, BStBl I Seite 630] bzw. § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG [i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung vom 16.7.2009, BGBl I Seite 1959] (schädlicher Beteiligungserwerb von bis zu 50 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft) wie folgt zu berechnen:

Beispiel 2:

Veräußert werden zum 1.1.2009 40 % der Anteile an der Y-GmbH; der Tatbestand des § 8c Satz 1 KStG [i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007, BStBl I Seite 630] ist erfüllt. Im VZ 2008 wird von dem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 4 000 000 € ein Verlustabzug nach § 10b Absatz 2 Satz 1 EStG in Höhe von 2 800 000 € (= 1 000 000 € + 60 % von 3 000 000 €) vorgenommen. Es ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen von 1 200 000 €. Der verbleibende Verlustabzug zum 31.12.2008 beträgt

- a) 1 000 000 €
- b) 1 500 000 €
- c) 4 000 000 €

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 legt die Y-GmbH Einspruch ein und beantragt Aussetzung der Vollziehung.

Ergebnis: Aussetzung der Vollziehung ist in Höhe von 40 % (= quotaler Verlustuntergang nach § 8c KStG) des aufgrund der Mindestgewinnbesteuerung nicht gewährten Verlustabzugs, max. in Höhe von 40 % des verbleibenden Verlustabzugs, zu gewähren. Danach kann die Steuer auf folgende Beträge von der Vollziehung ausgesetzt werden:

- a) 40 % von 1 000 000 € = 400 000 €
- b) 40 % von 1 200 000 € = 480 000 €
- c) 40 % von 1 200 000 € = 480 000 €

Kommt bei einem unterjährigen Beteiligungserwerb in einem VZ (bzw. EZ) sowohl § 8c Satz 1 KStG [i.d.F. des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007, BStBl I Seite 630] bzw. § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG [i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung vom 16.7.2009, BGBl I Seite 1959] als auch die Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Absatz 2 Satz 1 EStG zur Anwendung, kann Aussetzung der Vollziehung für diesen VZ/EZ nicht gewährt werden (Rz. 31 des BMF-Schreibens vom 4.7.2008 (BStBl I Seite 736)).

Beispiel 3:

Wie Beispiel 2. Die Veräußerung der Anteile erfolgt aber zum 30.9.2008.

Ergebnis: Eine Aussetzung der Vollziehung für den VZ 2008 ist abzulehnen.

Die allgemeinen Grundsätze für die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung sind zu beachten. Eine Aussetzung der Vollziehung setzt insbesondere die Vollziehbarkeit eines Steuerbescheids voraus (AEAO zu § 361, Nr. 2.3).

Beispiel 4:

Aufgrund der in Beispiel 1 dargestellten Anteilsveräußerung zum 1.1.2009 wendet sich die X-GmbH gegen die Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Absatz 2 Satz 1 EStG und beantragt die Änderung des formell bestandskräftigen Körperschaftsteuerbescheids 2007 nach § 164 Absatz 2 AG bzw. § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO. Gegen die Ablehnung der Änderung des Bescheids legt die X-GmbH Einspruch ein und beantragt Aussetzung der Vollziehung.

Ergebnis: Eine Aussetzung der Vollziehung ist abzulehnen (AEAO zu § 361, Nr. 2.3.2, 3. Spiegelstrich).

8. Umsatzsteuer: Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf bestimmte Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen - Überarbeitung insbesondere von Abschnitt 13b.1 Abs. 22j und 22k UStAE

(BMF-Schreiben vom 22.9.2011 - IV D 3 - S 7279/11/10001-02)

Das BMF präzisiert mit dem vorgenannten Schreiben die bisherigen Verwaltungsregelungen in Abschnitt 13b.1 Absatz 22j und 22k UStAE sowie im BMF-Schreiben vom 24.6.2011 (BStBl I, S. 687) zur Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen (§ 13b Absatz 2 Nummer 10 und Absatz 5 Satz 1 UStG) und äußert sich zu Zweifelsfragen.

Schwerpunkt des Schreibens sind die Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses sowie die Übergangsregelungen für Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen.