

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 2012

Gesetzgebung

1. Gesetzentwurf zur Aktienrechtsnovelle 2012

Das Bundeskabinett hat am 20.12.2011 den vorgenannten Gesetzentwurf beschlossen. Eckpunkte der Weiterentwicklung des Aktienrechts sind insbesondere:

- Einführung von so genannten umgekehrten Wandelanleihen, bei denen auch zugunsten der Gesellschaft ein Wandlungsrecht vereinbart werden kann;
- Beibehaltung des Wahlrechts für nichtbörsennotierte Gesellschaften zur Ausgabe von Inhaber- oder Namensaktien, wobei Inhaberaktien nur ausgegeben werden dürfen, wenn die Einzelverbriefung ausgeschlossen ist und Sammelurkunden hinterlegt wurden;
- Relative Befristung der nachgeschobenen Nichtigkeitsklage aufgrund Beschlussmängel der Hauptversammlung;
- Klarstellung bei Gesellschaften mit staatlicher Beteiligung, dass die Begründung einer Berichtspflicht für entsandte Aufsichtsräte durch Gesetz oder Rechtsgeschäft erfolgen kann.

2. Verordnung zur Änderung der Anreizregulierungsverordnung

Mit Beschluss vom 14.12.2011 hat das Bundeskabinett der Änderungsverordnung zugestimmt und diese an den Bundesrat (BR-Drucksache 860/11 vom 30.12.2011) weitergeleitet.

Kosten aus Investitionsmaßnahmen sollen künftig unmittelbar im Jahr ihrer Entstehung in der Erlösobergrenze des jeweiligen Netzbetreibers abgebildet werden und nicht mehr - wie nach der derzeitigen Rechtslage - nur mit einem zeitlichen Verzug

von zwei Jahren nach ihrer Entstehung in die Erlösobergrenze einfließen. Der Ausgleich ggf. zu hoch angesetzt Kosten soll über das bereits bestehende Regulierungskonto erfolgen.

3. Entwurf einer 5. Verordnung zur Änderung der Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge

Die Änderung der Vergabeverordnung (BR-Drucksache 859/11 vom 21.12.2011) berücksichtigt die durch die EU-Kommission erfolgte Anpassung der Schwellenwerte zum 1.1.2012. Gemäß EU-Verordnung werden die Schwellenwerte turnusmäßig alle zwei Jahre angepasst; sie steigen wie folgt:

- Für Vergaben von Bauaufträgen von 4 845 T€ auf 5 000 T€;
- für Vergaben von sonstigen Liefer- und Dienstleistungsaufträgen von 193 T€ auf 200 T€;
- für Liefer- und Dienstleistungsaufträge der oberen oder obersten Bundesbehörden von 125 T€ auf 130 T€.

Mit der Veröffentlichung der Änderungsverordnung wird im März 2012 gerechnet. Die Sektorenverordnung muss nicht angepasst werden, da die SektVO eine dynamische Verweisung auf die EU-Schwellenwerte enthält. Ab dem 1.1.2012 beträgt hier der Schwellenwert 400 T€ für sonstige Liefer- und Dienstleistungsaufträge.

4. Gesetzentwurf zur Änderung des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf (BR-Drucksache 854/11 vom 30.12.2011) zur Novelle des KWKG soll ein beschleunigter Ausbau von hoch-

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

3429

effizienten KWK-Anlagen, Wärmenetzen und Wärmespeichern erreicht werden. Kernpunkte sind:

- Moderate Erhöhung der Zuschläge bei emissionshandlungspflichtigen Anlagen, die ab 2013 in Betrieb gehen;
- Aufnahme der Förderung der Nachrüstung von Kondensationskraftwerken und entsprechenden Industrieanlagen;
- Erleichterung der Modernisierungsförderung von KWK-Anlagen;
- Ausweitung der Förderung von Wärmenetzen und Unterstützung von Wärmespeichern sowie von aus KWK-Anlagen gespeisten Kältenetzen und -speichern;
- Pauschalierung der Zuschlagszahlung für kleine KWK-Anlagen und Brennstoffzellen bis 2 KW.

5. Referentenentwurf für ein 8. Gesetz zur Änderung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (8. GWB-Novelle)

Das Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie hat am 10.11.2011 den Referentenentwurf für die 8. GWB-Novelle veröffentlicht. Ziel des Referentenentwurfs ist es, die wettbewerblichen Rahmenbedingungen, insbesondere im Bereich der Fusionskontrolle, der Missbrauchsaufsicht, der Bußgeldvorschriften und des Verfahrens bei Kartellverstößen zu modernisieren.

Die Novelle verlängert u.a. die derzeit bis Ende 2012 befristete besondere Missbrauchskontrolle für marktbeherrschende Strom- und Gasanbieter in § 29 GWB um weitere fünf Jahre. Für den Bereich der Wasserversorgung, die einer besonderen kartellrechtlichen Missbrauchsaufsicht unterliegt, werden die bisher in § 103 GWB i.d.F. von 1990 enthaltenen Vorschriften in einen neuen § 31 GWB überführt. Dies erfolgt auch vor dem Hintergrund der in der Grundsatzentscheidung des BGH vom 2.2.2010 (KVR 66/08, TREUBERATER März 2010, S. 3222) bestätigten Anwendbarkeit der verschärften kartellrechtlichen Missbrauchskontrolle neben der allgemeinen Missbrauchsaufsicht nach §§ 19, 32 GWB.

Die GWB-Novelle soll zum 1.1.2013 in Kraft treten.

6. Richtlinienvorschlag zur Änderung der EU-Vergaberichtlinien

Die EU-Kommission hat am 20.12.2011 Vorschläge zur Modernisierung der bisherigen EU-Vergaberichtlinien vorgelegt. Neben der Vereinfachung und Flexibilisierung der Vergaberegelungen soll auch eine neue Richtlinie über Konzessionen das Gesamtpaket ergänzen.

Die Konzessionsrichtlinie betrifft nach der Pressemitteilung der Kommission i.d.R. Vereinbarungen zwischen öffentlichen Stellen und privaten Unternehmen, wobei i.d.R. das private Unternehmen das Betriebsrisiko für die Wartung und Entwicklung von Infrastrukturen übernimmt (Häfen, Wasserversorgung, Parkhäuser, gebührenpflichtige Autobahnen, usw.) oder aber Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse erbringt (Energie, Gesundheitswesen, Wasserversorgung und -behandlung, Abfallbeseitigung, usw.). Dienstleistungskonzessionen, die bisher nicht dem EU-Vergaberecht unterliegen, sollen in die Richtlinie einbezogen werden.

7. EU-Mitteilung zum Mehrwertsteuersystem

Die EU-Kommission hat am 6.12.2011 eine Mitteilung zur Zukunft des Mehrwertsteuersystems herausgegeben. Vor dem Hintergrund, dass Privatisierungen und Deregulierungen bei bestimmten Dienstleistungen den Wettbewerb zwischen öffentlichen Stellen und privaten Unternehmen verstärken, plant die EU-Kommission, bis Ende 2013 Vorschläge zur Neuordnung vorzulegen, die sich auf Bereiche konzentrieren, in denen sich zunehmend private Unternehmen betätigen und in denen aufgrund der derzeitigen Umsatzsteuerregelungen ein hohes Risiko für Wettbewerbsstörungen gesehen wird. Die EU-Kommission weist darauf hin, dass neue Umsatzsteuerregelungen möglicherweise zu einem Anstieg der Kosten für öffentliche Dienstleistungen führen könnten.

Rechtsprechung

1. Zur Wirksamkeit von Laufzeitvereinbarungen in Wärmeversorgungsverträgen

Eine Laufzeitvereinbarung in einem vorformulierten Wärmelieferungsvertrag von 10 Jahren ist nach Ansicht des Bundesgerichtshofs (Urteil vom 21.12.2011, VIII ZR 262/09) unwirksam.

Der BGH stellte fest, dass es sich bei dem streitbefangenen Fernwärmeliefervertrag nicht um einen klassischen Fernwärmeliefervertrag handelte, für den gemäß § 32 Abs. 1 der Verordnung über all-

gemeine Bedingungen für die Versorgung mit Fernwärme (AVBFernwärmeV) eine Laufzeit von bis zu 10 Jahren zulässig gewesen wäre. Nach dem gesetzlich nicht definierten Begriff Fernwärme ist ausschlaggebend, dass die Wärme aus einer nicht im Eigentum des Gebäudeeigentümers befindlichen Heizungsanlage geliefert wird. Nach den Vertragsbedingungen im Streitfall war vereinbart, dass der Energieversorger den dem Gebäudeeigentümer gehörenden Heizraum sowie die Heizstation pachtet. Die Kosten für Instandhaltungsmaßnahmen an der Heizstation sowie Ersatzinvestitionen waren vom Eigentümer der Anlage zu tragen. Damit war Vertragsgegenstand nicht die Lieferung von Fern-

wärme mit der Folge, dass der vertragliche Verweis auf die Laufzeitklausel in der AVBFernwärmeV nicht wirksam war. Der Vertrag durfte daher nach 5 Jahren wirksam gekündigt werden.

Die Laufzeitklausel unterliegt nach Ansicht des BGH auch nicht der Inhaltskontrolle des § 307 BGB, da mangels vom Wärmelieferer zu tragender hoher Investitions- und Instandhaltungskosten eine 10jährige Vertragsbindung sachlich nicht gerechtfertigt ist.

2. Außerordentliche Kündigung eines Ergebnisabführungsvertrags

Eine außerordentliche Kündigung eines Ergebnisabführungsvertrags durch den Organträger ist auch dann nicht möglich, wenn der Organträger als Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft dessen Auflösung beschlossen hat (Beschluss des OLG München vom 20.6.2011, 31 Wx 163/11).

Eine außerordentliche Beendigung eines Unternehmensvertrages ist nur dann wirksam, wenn ein wichtiger Grund i.S. des § 297 Abs. 1 AktG vorliegt. Dabei muss die Fortsetzung des Vertrags wegen ernsthafter und nicht behebbarer Schwierigkeiten für einen oder beide Vertragsparteien unzumutbar sein. An einem wichtigen Grund mangelt es, wenn ein Alleingesellschafter einer beherrschten GmbH, der die Auflösung der GmbH ohne ersichtlichen objektiven Grund selbst beschlossen hat, die Fortführung des mit dieser GmbH bestehenden Ergebnisabführungsvertrages aus diesem Grunde für unzumutbar hält. Auch das Heranziehen der Verschlechterung der Ertragslage der abhängigen Gesellschaft aufgrund anhaltender Verluste kann als Grund für eine außerordentliche Kündigung nicht herangezogen werden. Dies gilt auch dann, wenn die weitere Durchführung des Vertrags ebenso zu Verlusten führen würde. Solche Tatsachen sind vom Organträger zu vertreten, da es auf das vertraglich übernommene Risiko ankommt. Im vorliegenden Fall war das Risiko bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Ergebnisabführungsvertrages vorhersehbar gewesen.

3. Dienstleistungskonzession nach § 16 Abs. 1 KrW-/AbfG unzulässig

Die Vergabe einer Dienstleistungskonzession im Abfallbereich ist nach Ansicht des OLG Düsseldorf (Beschluss vom 19.10.2011, VII-Verg 51/11) nach § 16 Abs. 1 KrW-/AbfG nicht zulässig. Wird dennoch eine Konzession vergeben, stellt dies eine Umgehung des Vergaberechts dar.

Eine Stadt erteilte ihrer Tochtergesellschaft eine Dienstleistungskonzession zur Erfassung von Abfällen und der Überlassung an den Kreis. Die öffentlich-rechtliche Verantwortung sollte bei der Stadt als Aufgabenträgerin verbleiben. Die Konzessionsinhaberin erhielt die Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmen gegenüber den Nutzern.

Das OLG beurteilte die Vereinbarung als Dienstleistungsauftrag. Da es sich nach dem äußeren Anschein allerdings um eine Dienstleistungskonzession gehandelt hat, war die Vergabenachprüfungsinstanz zuständig. Eine Dienstleistungskonzession liegt dann vor, wenn die Gegenleistung für die Erbringung der Dienstleistungen in dem Recht zur Nutzung der Dienstleistung besteht. Dies ist dann gegeben, wenn der Auftragnehmer von dem öffentlichen Auftraggeber kein Entgelt für seine Dienstleistungen erhält, sondern ihm lediglich - wie im Streitfall - vertraglich das Recht eingeräumt wird, Entgelte von den Nutzern zu erheben.

Die Vergabe einer solchen Dienstleistungskonzession ist jedoch nach § 16 Abs. 1 KrW-/AbfG unzulässig. Zwar konnte nach § 16 Abs. 1 KrW-/AbfG die Tochtergesellschaft mit der Erfüllung der Aufgaben der entsorgungspflichtigen Stadt beauftragt werden, jedoch bleibt die Verantwortlichkeit der Stadt für die Erfüllung davon unberührt. Die Tochtergesellschaft wird lediglich als Erfüllungsgehilfe der weiterhin entsorgungspflichtigen Stadt tätig. Die Rechtsbeziehungen bestehen allein zwischen der Stadt und der Tochtergesellschaft einerseits und den Nutzern andererseits. Nur die Stadt darf gegenüber den Nutzern die entsprechenden Entgelte erheben. Dieses Recht konnte nicht auf die Tochtergesellschaft übertragen werden.

Mit der Wahl der Vergabe einer Dienstleistungskonzession anstelle eines ausschreibungspflichtigen Dienstleistungsauftrags wurde das Vergaberecht umgangen. Die Vergabenachprüfungsinstanzen sind dafür nach § 104 Abs. 2 GWB zuständig.

4. Auskunftsverfügung bei Wasserentgelten im hoheitlichen Bereich

Das OLG Frankfurt a.M. äußerte an der Rechtmäßigkeit einer Auskunftsverfügung einer Landeskartellbehörde an eine zwischenzeitlich im Rahmen der Rekommunalisierung hoheitlich ausgestaltete Wasserversorgung einer Kommune ernsthafte Zweifel (Beschluss vom 20.9.2011, II W 24/11).

Die Wasserversorgung einer hessischen Stadt wurde bis 31.12.2010 auf privatrechtlicher Grundlage von einer Tochtergesellschaft, an der die Stadt mit 50,1 % beteiligt war, durchgeführt. Nach kartellrechtlicher Anweisung durch eine Missbrauchsverfügung zur Senkung der missbräuchlich überhöhten Wasserpreise hat die Stadt beschlossen, die Wasserversorgung ab dem Jahr 2011 wieder in öffentlich-rechtlicher Form durch einen Eigenbetrieb zu organisieren. Mit Erlass der streitgegenständlichen Auskunftsverfügung gemäß § 59 GWB im April 2011 wurden seitens der Kartellbehörde Unterlagen in Bezug auf die Preiskalkulation angefordert. Hiergegen richtete sich die Beschwerde der Stadt.

Zwar verweist das OLG darauf, dass die Stadt als hoheitliche Wasserversorgerin keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und deshalb kein Unternehmen i.S. von § 59 Abs. 1 Nr. 1 GWB ist. Allerdings gilt die Stadt gemäß § 36 Abs. 3 GWB als Unternehmerin, weil ihr die Mehrheitsbeteiligung an einem Unternehmen - sie ist weiterhin unverändert mit 50,1 % an dem Tochterunternehmen beteiligt, mit dem seit dem Jahr 2011 ein Pacht- und Betriebsführungsvertrag besteht - zusteht. Unter dieser Voraussetzung besteht die Auskunftspflicht gemäß § 59 GWB auch für die wirtschaftlichen Verhältnisse der Stadt selbst.

Das OLG führt in seiner Begründung aus, dass das Auskunftsverlangen zur Aufgabenerfüllung erforderlich sein muss. Darin, dass eine Stadt die seither privatrechtlich organisierte Wasserversorgung nunmehr durch einen hoheitlichen Eigenbetrieb vornimmt, um eine kartellrechtliche Kontrolle zu vermeiden, kann nicht ohne Weiteres eine von der Kartellbehörde zu verfolgende Umgehung des Kartellrechts gesehen werden, da insoweit eine legitime Wahl einer von mehreren gesetzlich zugelassenen Rechtsformen der Versorgungstätigkeit vorliegt. Ein Auskunftsverlangen der Kartellbehörde zur Ermittlung, ob ein kartellrechtlicher Umgehungstatbestand gegeben ist, muss darlegen, weshalb die geforderte Auskunft zur Aufklärung des Verstoßes gegen kartellrechtliche Normen erforderlich erscheint.

5. Zur Auslagerung des Betriebs einer Abwasserentsorgungsanlage

Die Qualifizierung einer Abwasserentsorgungsanlage als öffentliche Einrichtung i.S. des § 9 Abs. 1 SächsKAG scheidet nicht daran, dass wesentliche Funktionen der Abwasserentsorgung von einer Fondsgesellschaft wahrgenommen werden und das wirtschaftliche Eigentum an den Entsorgungsanlagen nicht dem Zweckverband, sondern der Fondsgesellschaft zusteht. Die Abwassergebührenerhebung durch den Zweckverband war daher nach dem Beschluss des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts vom 6.9.2011 (5 B 205/10) rechtmäßig.

Abweichend von der Vorinstanz vertrat das Sächsische OVG die Auffassung, dass der Zweckverband berechtigt war, Abwassergebühren zu erheben. Ausschlaggebend war, dass es sich bei der Abwasserentsorgung um eine öffentliche Einrichtung des Zweckverbands handelte. Durch den Abschluss des Grundlagenvertrages und eines Ergänzungsvertrages zwischen dem Zweckverband und der Fondsgesellschaft ist die Eigenschaft der Abwasserentsorgung als öffentliche Einrichtung des Zweckverbands nicht entfallen. Eine Übertragung der Pflicht zur Abwasserentsorgung auf die Fondsgesellschaft hat nicht stattgefunden, was sich aus der Abwassersatzung ergibt. Zudem hat sich der Zweckverband in dem Grundlagenvertrag die nach § 63 Abs. 3 des Sächsischen Wassergesetzes nötigen Einwirkungsbefugnisse vorbehalten. Unerheblich war, dass wesentliche Funktionen der Abwasserentsorgung von einer Fondsgesellschaft wahrgenommen wurden.

Hinsichtlich der Gebührenfähigkeit des Kapitalkostenersatzes, der aus einer Verzinsung des Anlagekapitals und einem Fondsentgelt in Höhe der Abschreibungen der Abwasserentsorgungsanlagen bestand, kam es nicht darauf an, ob der Zweckverband wirtschaftlicher Eigentümer der der Abwasserentsorgung dienenden Anlagen war. Voraussetzung für die Gebührenerhebung war, dass es sich bei der Abwasserbeseitigungsanlage um eine öffentliche Einrichtung handelt. Die Eigentumsverhältnisse spielen insoweit keine Rolle, so dass die vorgenannten kalkulatorischen Kosten auch dann gebührenfähig sind, wenn der Aufgabenträger zwar rechtlicher, aber nicht wirtschaftlicher Eigentümer ist. Die Frage der tatsächlichen Eigentumszurechnung war deshalb vom zuständigen Senat nicht weiter zu klären.

6. Kurzhinweise

6.1. Zum Anspruch auf Beteiligung am Verbandsvermögen bei Ausscheiden aus einem Zweckverband

(Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg, Urteil vom 8.5.2008, 1 S 667/05)

Eine aus einem Zweckverband ausgeschiedene Gemeinde hat nach ihrem Ausscheiden einen Anspruch auf Beteiligung am Verbandsvermögen in entsprechender Anwendung der Satzungsregelungen für die Verteilung des Verbandsvermögens nach (Teil-)Liquidierung des Verbands.

6.2. Verlustfortführung bei Abwärtsverschmelzung

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 20.6.2011, I B 108/10)

Der bei der sog. Abwärtsverschmelzung stattfindende Wechsel der Inhaberschaft an den Anteilen der Tochtergesellschaft von der bisherigen Muttergesellschaft auf deren Gesellschafter ist mit einer Anteilsübertragung im Sinne des Regelbeispiels des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG 1996 n.F. vergleichbar.

Eine Fortführung des Geschäftsbetriebs mit dem zugeführten Betriebsvermögen liegt bei der Abwärtsverschmelzung unabhängig davon vor, ob der verlustverursachende Geschäftsbetrieb der aufnehmenden Gesellschaft und das zugeführte Betriebsvermögen der vormaligen Muttergesellschaft als selbstständige Betriebszweige oder als betriebswirtschaftliche Einheit fortgeführt werden.

6.3. Keine Hinzurechnung von Zinsaufwendungen nach § 8a Abs. 6 KStG bei mittelbarem Anteilserwerb

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 6.7.2011, 6 K 82/09)

Der Tatbestand des § 8a Abs. 6 KStG a.F. ist nicht erfüllt, wenn eine Kapitalgesellschaft Beiträge in die Kapitalrücklage einer Tochtergesellschaft leistet und diese die in die Kapitalrücklage geleisteten Beträge dazu verwendet, um Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften zu erwerben (sog. mittelbarer Anteilserwerb).

6.4. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 7.7.2011, 10 K 78/10, Revision beim BFH anhängig: IV R 38/11)

Die Hinzurechnung anteiliger Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG i.d.F. des JStG 2008 entfällt nicht dadurch, dass der Gewerbetreibende das angemietete Objekt weitervermietet.

Sonderfragen

1. Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 25.11.2011 den Entwurf einer Neufassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung von Energieversorgungsunternehmen nach dem Energiewirtschaftsgesetz (IDW ERS ÖFA 2 n.F.) verabschiedet.

Die Neufassung berücksichtigt die Änderungen des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) vom 26.7.2011. Neben der Umsetzung der formalen Änderungen - die Vorschriften zur Rechnungslegung und Buchführung von Energieversorgungsunternehmen sind nunmehr in § 6b EnWG anstatt wie bisher in § 10 EnWG a.F. enthalten - geht der Standard auch darauf ein, dass künftig die Tätigkeitsabschlüsse im elektronischen Bundesanzeiger zusammen mit dem Jahresabschluss offenlegt werden müssen.

2. Anwendung der Entflechtungsregelungen auf ehemalige Objektnetzbetreiber

Der Hauptfachausschuss des IDW hat sich mit der erstmaligen Anwendung der Entflechtungsregelungen des § 6b Abs. 3 EnWG auf ehemalige Objektnetzbetreiber i.S. von § 110 EnWG a.F. befasst und verweist darauf, dass mit der Aufstellung des ersten Jahresabschlusses nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Neuregelung von energiewirtschaftlichen Vorschriften am 4.8.2011 für jeden der in § 6b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 - 6 EnWG genannten Tätigkeitsbereiche jeweils ein Tätigkeitsabschluss aufzustellen ist. Die Bundesnetzagentur hat in diesem Zusammenhang mitgeteilt, dass in analoger Anwendung des § 114 EnWG davon auszugehen ist, dass die buchhalterische Entflechtung für ehemalige Objektnetze erst für das Geschäftsjahr 2012 erfüllt werden muss. Zwar ist § 114 EnWG nicht direkt anwendbar, allerdings kann dieser Norm entnommen werden, dass eine interne Buchführung nicht unterjährig für das laufende Geschäftsjahr erfolgen soll.

3. Rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG bei unzulässiger Zusammenfassung von Tätigkeiten in Eigen-gesellschaften

(OFD Rheinland, Verfügung vom 21.1.2010, zuletzt aktualisiert am 21.12.2011, S - 2706 - 1015 - St 134)

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

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

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

Wurden in einer Kapitalgesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen in Veranlagungszeiträumen vor 2009 Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst, die in einem Betrieb gewerblicher Art nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, ist die steuerliche Ergebnisverrechnung entsprechend den Ausführungen unter Punkt 4 der Verfügung vom 21.8.2008 - S 2742 - 196 - St 13 - 33 (Ms.) - S 2742 - 1013 - St 134 (Rhld.) - weiter-

hin durch den Ansatz einer vGA zu versagen (zur Höhe der vGA vgl. Rz. 52 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303).

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

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

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

erfasst. Zur ausführlichen Begründung wird auf das BMF-Schreiben vom 17.11.2009 verwiesen.

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

Vor dem Finanzgericht Niedersachsen ist zu der Rechtsfrage, inwieweit die rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG die Rechtsfolgen der vGA auch bei einer unzulässigen Zusammenfassung von begünstigten Dauerverlustgeschäften mit Gewinnmöglichkeiten in Veranlagungszeiträumen vor 2009 verhindert, ein Klageverfahren anhängig (Az. 6 K 176/09). Gleichgelagerte anhängige Einsprüche können mit Zustimmung des Einspruchsführers gemäß § 363 Abs. 2 Satz 1 AO ruhend gestellt werden.

Das Verfahren vor dem Finanzgericht Niedersachsen (Az. 6 K 176/09) wurde inzwischen nach Klagerücknahme eingestellt.

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

Zuletzt hat das Sächsische Finanzgericht mit Urteil vom 15.12.2010, Az. 4 K 635/08, die Rechtsfolgen der vGA in den Veranlagungszeiträumen 2000 - 2003 bei einer nach den oben genannten Grundsätzen unzulässigen Zusammenfassung einer begünstigten dauerdefizitären Tätigkeit (Betrieb von Straßenbeleuchtungsanlagen) mit einer gewinnträchtigen Versorgungstätigkeit aufgrund der rückwirkend anwendbaren gesetzlichen Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG verneint. Gegen das Urteil hat das Finanzamt Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. I B 17/11).

Die gegen ein weiteres Urteil des Sächsischen Finanzgerichts (Urteil vom 9.12.2010, Az. 1 K 184/07) vom Finanzamt eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde inzwischen vom BFH angenommen. Das Verfahren wird unter dem Az. I R 58/11 geführt.

Einspruchsverfahren zu der Problematik, die sich auf das anhängige BFH-Verfahren stützen, ruhen gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

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

Die Ergebnisse aus den Gewinnmöglichkeiten unterliegen der Körperschaftsteuer.

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

Die Verlustfeststellung ist personell durchzuführen.

4. Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art "Sponsoring" der Kommunen

(OFD-Münster, Verfügung vom 2.1.2012 - S 2706 - 54 - St 13 - 33)

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) erbringen vielfach in unmittelbarem Zusammenhang insbesondere mit kulturellen und sportlichen Veranstaltungen aktive Werbeleistungen, die der Finanzierung dieser Veranstaltungen dienen.

Werden für die kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen keine Eintrittsgelder oder Teilnehmergebühren erhoben, so fehlt es mangels Einnahmeerzielungsabsicht an einem Betrieb gewerblicher Art (BgA). Die im Zusammenhang mit der Durchführung dieser Veranstaltungen erbrachten aktiven Werbeleistungen der Kommune begründen unter den Voraussetzungen des § 4 KStG und R 6 KStR 2004 gegebenenfalls einen oder mehrere eigenständige BgA "Werbung/Sponsoring".

Nach bundeseinheitlich abgestimmter Verwaltungsauffassung ist § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO nicht analog auf die Gewinnermittlung eines solchen BgA "Werbung/Sponsoring" anwendbar.

Ein pauschaler Betriebsausgabenabzug in Höhe von 25 % der Einnahmen ist jedoch nicht zu beanstanden.

Erbringt die jPdöR die Werbeleistungen im Zusammenhang mit einem von ihr unterhaltenen Zweckbetrieb i.S. des § 65 ff. AO, kann bezogen auf die Leistungen § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO hingegen zur Anwendung kommen. Voraussetzung ist, dass die Werbeleistungen nach der Verkehrsauffassung zu einem BgA gehören (vgl. R 6 Abs. 3 Satz 3 KStR 2004), der für sich, mit Ausnahme des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs "Werbung", nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit ist.

5. Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen

(OFD-Karlsruhe, Verfügung vom 25.8.2011, S 7270)

Werden Gutscheine ausgegeben, die nicht zum Bezug von hinreichend bezeichneten Leistungen berechtigen, handelt es sich lediglich um den Umtausch eines Zahlungsmittels (z.B. Bargeld) in ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein). Die Hingabe des Gutscheins selbst stellt keine Lieferung dar. Eine Anzahlung i.S. von § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG liegt ebenfalls nicht vor, da die Leistung nicht hinreichend konkretisiert ist. Erst bei Einlösung des Gutscheins unterliegt die Leistung der Umsatzsteuer.

Beispiele

Ein Kino stellt einen Gutschein aus, der sowohl für Filmvorführungen als auch beim Erwerb von Speisen (z.B. Popcorn) und Getränken eingelöst werden kann.

Ein Kaufhaus stellt einen Gutschein aus, der zum Bezug von Waren aus seinem Sortiment berechtigt.

Ein Buchhändler stellt Geschenkgutscheine aus, die zum Bezug von Büchern oder Kalendern berechtigen.

Werden dagegen Gutscheine über bestimmte, konkret bezeichnete Leistungen ausgestellt, unterliegt der gezahlte Betrag als Anzahlung der Umsatzsteuer gemäß § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Bei Ausführung der Leistung unterliegt der gegebenenfalls noch zu zahlende Differenzbetrag der Umsatzsteuer.

Beispiele

Ein Restaurant stellt einen Gutschein über ein Frühstücks- und Lunchbuffet aus.

Ein Kino erstellt Gutscheine über Filmvorführungen.

Ein Fitnessstudio stellt einen Gutschein zur Benutzung der Sonnenbank aus.

6. Umsatzsteuer: Übertragung von Gesellschaftsanteilen als Geschäftsveräußerung im Ganzen, Anwendung des BFH-Urteils vom 27.1.2011 - V R 38/09 -

(BMF-Schreiben vom 3.1.2012, IV D 2 – S 7100-b/11/10001)

Mit Urteil vom 27.1.2011 - V R 38/09 - hat sich der Bundesfinanzhof auch zum Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen geäußert. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung dieser Entscheidung Folgendes:

Gemäß § 1 Abs. 1a UStG unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebs im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht werden. Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.

Im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG kann die unternehmerische Tätigkeit des Erwerbers auch erst mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs beginnen. Entscheidend ist, dass die übertragenen Vermögensgegenstände ein hinreichendes Ganzes bilden, um dem Erwerber die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit zu ermöglichen, und der Erwerber dies auch tatsächlich tut (vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 1 UStAE).

Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen stellt nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH keine unternehmerische Tätigkeit dar. Vielmehr ist eine solche Tätigkeit erst bei Hinzutreten weiterer Umstände (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 3 Satz 5 UStAE) als unternehmerisch veranlasst anzusehen.

Demnach wird bei der Veräußerung eines bloßen Gesellschaftsanteils kein hinreichendes Ganzes übertragen, das dem Erwerber allein die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit ermöglicht. Auf die Höhe der Beteiligung kommt es dabei nicht an. Erst wenn der Erwerber in Rechtsverhältnisse eintritt, durch die das Halten der Beteiligung beim Veräußerer als unternehmerisch veranlasst anzusehen war, wird ein hinreichendes Ganzes zur Fortführung eines Geschäftsbetriebs übertragen. Diese Voraussetzung ist in den Fällen der Organschaft insbesondere dann erfüllt, wenn der Erwerber in die die wirtschaftliche Eingliederung vermittelnden Beziehungen zwischen bisherigem Organträger und der Organgesellschaft eintritt. Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung kann in diesen Fällen auch dann vorliegen, wenn zwischen dem Erwerber der Beteiligung und der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, aus anderen Gründen kein Organschaftsverhältnis begründet wird.

Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses:

Abschnitt 1.5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1.10.2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 2.1.2012 - IV D 2 - S 7300/11/10002 (2011/1 014846) - geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Absatz 6 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

"⁴Soweit einkommensteuerrechtlich eine Teilbetriebsveräußerung angenommen wird (vgl. R 16 Abs. 3 EStR 2008), kann *vorbehaltlich des Absatzes 9* umsatzsteuerrechtlich von der Veräußerung eines gesondert geführten Betriebs ausgegangen werden."

2. Nach Absatz 8 wird folgender neuer Absatz 9 angefügt:

"Gesellschaftsrechtliche Beteiligungen

(9) ¹Bei der Veräußerung eines bloßen Gesellschaftsanteils wird kein hinreichendes Ganzes übertragen, das dem Erwerber allein die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit ermöglicht. ²Auf die Höhe der Beteiligung kommt es dabei nicht an. ³Erst wenn der Erwerber in Rechtsverhältnisse eintritt, durch die das Halten der Beteiligung beim Veräußerer als unternehmerisch veranlasst anzusehen war (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 3 Satz 5), wird ein hinreichendes Ganzes zur Fortführung eines Geschäftsbetriebs übertragen. ⁴Diese Voraussetzung ist in den Fällen der Organschaft insbesondere dann erfüllt, wenn der Erwerber in die die wirtschaftliche Eingliederung vermittelnden Beziehungen zwischen bisherigem Organträger und der Organgesellschaft eintritt. ⁵Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung kann in diesen Fällen auch dann vorliegen, wenn zwischen dem Erwerber der Beteiligung und der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, aus anderen Gründen kein Organschaftsverhältnis begründet wird."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 31.3.2012 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer bei Vorliegen der Voraussetzungen von R 16 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStR 2008 von der Veräußerung eines gesondert geführten Betriebs ausgeht.

7. Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG, der selbst Bauleistungen erbringt (Bau-träger)

(OFD-Karlsruhe, Verfügung vom 25.8.2011, S 7279)

Nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für Bauleistungen, wenn er Unternehmer ist und selbst Bauleistungen erbringt. Wann ein Bau-träger Bauleister i.S.d. § 13b UStG ist und damit die Umkehr der Steuerschuldnerschaft anzuwenden hat, führte in der Praxis oftmals zu Zweifelsfragen. Die Verfügung der OFD-Karlsruhe ergänzt die bisher durch das BMF ergangenen Schreiben durch eine Zusammenfassung der Regelungen und der Darstellung zahlreicher praxisbezogener Beispiele.

8. Neuer Umwandlungssteuererlass

(BMF-Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001)

Das BMF hat am 11.11.2011 einen umfangreichen Anwendungserlass zum Umwandlungssteuergesetz 2006 i.d.F. SEStEG (Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften) veröffentlicht. Ungefähr 5 Jahre nach der erstmaligen Anwendung des neuen UmwStG 2006 nimmt die Finanzverwaltung zu vielen Zweifels- und Auslegungsfällen Stellung. Der Erlass steht auf der Internetseite des BMF als Download zur Verfügung.