

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

Oktober 2012

Gesetzgebung

1. Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Neu- regelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften

Das Bundeskabinett hat am 29.8.2012 den vorge-
nannten Gesetzentwurf, in dem es vor allem um die
Beschleunigung des Ausbaus der Offshore-Wind-
energie geht, beschlossen. Kernpunkte sind die
Einführung eines Offshore-Netzentwicklungsplans
und Offshore-Haftungsregelungen. Übertragungs-
netzbetreiber (ÜN) sollen verpflichtet werden, einen
jährlichen Offshore-Netzentwicklungsplan vorzu-
legen und die darin enthaltenen Ausbaumaßnah-
men zeitgerecht umzusetzen. Bei verzögertem Bau
von Anbindungsleitungen für Offshore-Anlagen oder
bei Betriebsstörungen soll künftig ein Anspruch auf
Entschädigung gegenüber dem anbindungsver-
pflichteten ÜN geltend gemacht werden können.
Der ÜN kann diese Kosten der Entschädigung
- verschuldensgradabhängig - über eine Umlage
wälzen.

2. Entwurf eines MietRändG

Mit dem Entwurf eines Gesetzes über die energeti-
sche Modernisierung von vermietetem Wohnraum
und über die vereinfachte Durchsetzung von
Räumungstiteln (Mietrechtsänderungsgesetz -
MietRändG; BT-Drucksache 17/10485 vom
15.8.2012) wird u.a. geregelt, dass Contracting-
Kosten als Betriebskosten auf den Mieter umgelegt
werden können, sofern eine vergleichende Kosten-
berechnung die Kostenneutralität bestätigt. Ein
weiterer Eckpunkt des Gesetzes sind energetische
Modernisierungsmaßnahmen: es soll diesbezüglich
festgelegt werden, dass innerhalb eines begrenzten
Zeitraums von drei Monaten Mietminderungen wäh-
rend der Durchführung solcher Maßnahmen nicht
zugelassen sind, es sei denn, die Wohnung ist wäh-
rend dieser Zeit nicht benutzbar.

3. Stellungnahme des Bundesrats zum JStG 2013

Der Bundesrat hat sich in seiner Stellungnahme
vom 6.7.2012 für zahlreiche Änderungen des JStG
2013 (siehe TREUBERATER Juni 2012, S. 3464)
ausgesprochen. Unter anderem sollen die Maßnah-
men zur Vereinfachung der ertragsteuerlichen Or-
ganschaft in Bezug auf die Inhalte und die Durch-
führung des Ergebnisabführungsvertrags und des
steuerlichen Reisekostenrechts, die Erhöhung des
Verlustrücktrags auf 1 Mio € sowie die Einführung
einheitlicher formaler Regelungen für die Ausübung
des umwandlungssteuerlichen Bewertungswahl-
rechts in ein separates Gesetzgebungsverfahren
einfließen.

4. Managementprämienverordnung

Mit der BT-Drucksache 17/10571 vom 29.8.2012
hat die Bundesregierung einen Entwurf einer Ver-
ordnung über die Höhe der Managementprämie für
Strom aus Windenergie und solarer Strahlungs-
energie (MaPrV) vorgelegt. Die Managementprämie
- ein Bestandteil der zum 1.1.2012 eingeführten
Marktprämie - soll die Kosten decken, die Anlagen-
betreibern bei der Direktvermarktung des Stroms
entstehen. Da diese Kosten inzwischen deutlich
niedriger sind als die Höhe der Managementprämie
für fluktuierende erneuerbare Energien, soll diese
- unter Berücksichtigung der Anlagen-Fernsteuer-
barkeit - vermindert werden.

5. Gesetz zur Änderung des Kraft-Wärme- Kopplungsgesetzes veröffentlicht

Das vorgenannte Gesetz wurde am 18.7.2012 im
BGBl I (Nr. 33, S. 1494 ff) veröffentlicht. Bezüglich
der Änderungen verweisen wir auf TREUBERATER
Juli 2012, S. 3472 und Februar 2012, S. 3429).

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

Rechtsprechung

1. Entsorgung von PPK-Verkaufsverpackungen ohne vertragliche Vereinbarung

Bei Miterfassung von PPK-Verkaufsverpackungen durch einen öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger ohne vertragliche Vereinbarung steht dem Entsorgungsträger ein Anspruch auf Aufwandsersatz für die Entsorgungstätigkeit zu (Landgericht Köln, Urteil vom 20.4.2012, 7 O 146/11).

Systembetreiber sind gemäß § 6 Abs. 3 der Verpackungsverordnung (VerpackV) verpflichtet, gebrauchte Verkaufsverpackungen aus Papier/Pappe/Karton (PPK-Verpackungen) einzusammeln und zu entsorgen. Nachdem der öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger dies im Streitfall für die Jahre 2008 und 2009 aufgrund vertraglicher Vereinbarung gegen Entgelt durchgeführt hatte, entsorgte er auch ab 2010, nachdem eine Einigung über neue Vertragsbedingungen scheiterte, weiterhin die PPK-Fractionen zusammen mit dem kommunalen Altpapier. Für die Entsorgungstätigkeiten machte der Entsorgungsträger einen Aufwandsersatzanspruch geltend.

Das Landgericht befürwortete diesen mit dem Hinweis auf die vorliegende „Geschäftsführung ohne Auftrag“. Dadurch, dass der Entsorger mit dem kommunalen Altpapier auch die PPK-Verpackungen, zu deren Entsorgung der Systembetreiber verpflichtet war, entsorgt hat, führte er ein Geschäft des Systembetreibers. Das vorausgegangene Bemühen auf Abschluss einer Vereinbarung verdeutlicht auch den Fremdgeschäftsführungswillen des Entsorgers.

Mangels ausreichender Grundlagen konnte über die Höhe des Aufwandsersatzanspruchs noch nicht entschieden werden; grundsätzlich könne jedoch von einer üblichen Vergütung für die Entsorgung ausgegangen werden, da der Entsorger in Ausübung seines Berufes tätig wurde.

2. Zum Vorsteuerabzug aus Stromleitungsbau und der umsatzsteuerlichen Behandlung der Konzessionsabgabe

Der Bundesfinanzhof hat sich mit seinem Urteil vom 14.3.2012 (XI R 8/10) vor dem Hintergrund des strittigen Vorsteuerabzugs einer Gemeinde aus der Errichtung einer 20 kV-Leitung mit der umsatzsteuerlichen Behandlung der Konzessionsabgabe befasst.

Eine Gemeinde hatte mit einem Energieversorgungsunternehmen (EVU) einen Konzessionsvertrag geschlossen, aufgrund dessen sich das EVU verpflichtet hatte, jedermann in der Gemeinde mit elektrischer Energie zu versorgen. Die Gemeinde räumte dem EVU für die Dauer des Vertrages das ausschließliche Recht ein, alle öffentlichen Straßen,

Wege und Plätze ober- und unterirdisch zu nutzen. Für die eingeräumten Rechte war eine Vertragsabgabe zu entrichten. Die Gemeinde errichtete zur Sicherstellung der Energieversorgung ein Mittelspannungsnetz und verpachtete dieses für einen einmaligen Betrag an das EVU, welches darüber hinaus die vollständige Betriebsführung ohne gesondertes Entgelt übernahm. Die Gemeinde machte den Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Netzes geltend.

Entgegen der Vorinstanz (Finanzgericht Sachsen, Urteil vom 16.3.2010, 3 K 2115/05, siehe auch TREUBERATER März 2011, S. 3339), die den hälftigen Abzug der Vorsteuer zuließ, versagte der BFH der Gemeinde den vollen Vorsteuerabzug. Zur Begründung führte der Senat an, dass die Konzessionsabgabe in vollem Umfang eine Gegenleistung für die Einräumung des Nutzungsrechts der öffentlichen Straßen und Wege darstelle. Damit handele es sich bei der Konzessionsabgabe um einen steuerbaren Umsatz, der gemäß § 4 Nr. 12 UStG als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Generell besteht zwar die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung gemäß § 9 UStG zu verzichten. Ein solcher Verzicht wurde allerdings im vorliegenden Fall nicht ausdrücklich erklärt.

3. Zur Wassergebührensrechnung nach Kommunalabgabengesetz

Rechtswidrige Entgelte sind im Rahmen der Wassergebührensrechnung nicht berücksichtigungsfähig (Verwaltungsgericht Gießen, Urteil vom 1.2.2012, 8 K 2781/11.GI).

Der Eigenbetrieb einer Gemeinde betreibt die öffentlichen Wasserversorgungsanlagen und erhebt gemäß § 10 HessKAG für deren Nutzung Gebühren. Die Gebührensätze erwiesen sich als rechtswidrig, da zum einen im Wasserpreis die an einen Wasserbeschaffungsverband (WBV) gezahlten Investitionskostenbeiträge und der Ausgleich für Wasserlieferungen und zum anderen die Konzessionsabgabe in Höhe von 8 % gebührensatzwidrig berücksichtigt wurden.

Zwar gehören Fremdleistungskosten zu den gemäß § 10 Abs. 2 Satz 2 HessKAG ansatzfähigen Kosten, allerdings war im Streitfall die Satzung und damit die rechtliche Grundlage des WBV nichtig, sodass auch die Beiträge rechtswidrig erhoben wurden. Die nach dem Wasserverbandsgesetz geforderte Bestimmung des Verbandsgebiets als einer der Mindestinhalte der Satzung führte zur Nichtigkeit der Satzung. Selbst wenn die Satzung rechtsgültig gewesen wäre, entsprach die Beitragserhebung des WBV nicht dessen Satzungsvorgaben: Denn danach setzten sich die Beiträge aus dem Wasser(beschaffungs)preis, dem Investitionskostenbei-

trag und einer Umlage für ungedeckte Kosten zusammen. Da eine Umlage nicht erhoben wurde, war von einer rechtswidrigen, den satzungsrechtlichen Vorgaben nicht entsprechenden Beitragserhebung auszugehen.

Darüber hinaus war die Gebührenerhebung rechtswidrig, da gemäß Beschluss der Gemeindevertretung eine Konzessionsabgabe in Höhe von 8 % enthalten war. So genannte sonderrechtsbedingte Verschiebungen, wie von der Gemeinde zu ihrem Eigenbetrieb, die sich nur aufgrund der gewählten Organisationsform der Wasserversorgung als Eigenbetrieb der Gemeinde ergeben, dürfen nach Ansicht des Gerichts keinen Einfluss auf die Höhe der Gebühren der Gemeinde haben. Unbeachtlich bleiben in diesem Zusammenhang erstellte Gebührennachkalkulationen oder Nachberechnungen, die belegen könnten, dass eine Konzessionsabgabe in der Gebühr nicht (mehr) berücksichtigt ist.

4. Umsatzsteuerliche Beurteilung einer Grundstücksvermietung mit Betriebsvorrichtungen

In dem am 15.8.2012 veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 21.4.2010 (5 K 860/08 U) geht es um die umsatzsteuerliche Beurteilung der Vermietung eines Gebäudes sowie den als Betriebsvorrichtungen zu beurteilenden Einrichtungsgegenständen.

Eine GmbH & Co. KG erwarb ein Theatergebäude und vermietete dieses nach Umbauarbeiten umsatzsteuerpflichtig an eine GmbH für die Dauer von mindestens 10 Jahren. Die GmbH vermietete wiederum das Gebäude u.a. an ein - steuerfreie Umsätze ausführendes - Orchester. Der von der GmbH & Co. KG begehrte Vorsteuerabzug aus dem Erwerb und den Umbaumaßnahmen wurde nur hinsichtlich eines Anteils von 56,3 % vom Finanzamt anerkannt, da dieser Anteil die steuerpflichtige Überlassung von Betriebsvorrichtungen und nicht die nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Grundstücksüberlassung betraf. Das Finanzgericht wies die auf vollen Vorsteuerabzug gerichtete Klage - mit dem Hinweis auf die so genannte Verböserung - ab.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts wäre der Vorsteuerabzug insgesamt ausgeschlossen, da bei einer langfristigen Vermietung eines Theaters die steuerfreie Grundstücksvermietung prägend und nicht als unselbstständige Nebenleistung zur Vermietung von Betriebsvorrichtungen anzusehen ist. Auch der Umstand, dass zusammen mit dem Gebäude als Betriebsvorrichtungen zu qualifizierende Einrichtungsgegenstände überlassen wurden, führte im Streitfall nicht dazu, dass die Gebäudevermietung (einschließlich der Betriebsvorrichtungen) als einheitliche steuerpflichtige sonstige Leistung anzusehen wäre. Eine einheitliche Leistung liegt mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 17.12.2008 (XI R 23/08, langfristige Vermietung einer Turnhalle mit Betriebsvorrichtungen, siehe

TREUBERATER Juni 2009, S. 3149) nur dann vor, wenn mehrere Leistungen vorliegen, die so aufeinander abgestimmt sind, dass sie ihre Selbstständigkeit verlieren oder wenn es sich um eine Haupt- und eine Nebenleistung handelt.

Aufgrund der langfristigen Vermietung des eingerichteten Gebäudes und dem vom Wortlaut her zu qualifizierenden Mietvertrag als eindeutigen Gebäudemietvertrag ging das Finanzgericht von einer steuerfreien Grundstücksvermietung aus. Der Senat hat letztlich offen gelassen, ob die Vermietung des Gebäudes einschließlich der Betriebsvorrichtungen als zwei selbstständige Leistungen zu beurteilen wäre und ob das Finanzamt zu Recht einen anteiligen Vorsteuerabzug für die Betriebsvorrichtungen gewährt hat. Die Revision war nicht zugelassen worden. Die dagegen eingelegte Beschwerde wurde vom BFH mit Beschluss vom 4.3.2011 (V B 51/10) abgelehnt.

5. Netzübergang bei Mängel im Konzessionsvergabeverfahren

Mängel im Konzessionsvergabeverfahren können dem Netzübergangsanspruch sowie einem damit verbundenen Auskunftsanspruch eines Neukonzessionärs durch einen Altkonzessionär nicht entgegengehalten werden (Bundesnetzagentur, Beschluss vom 19.6.2012, BK 6-11-079).

Im Rahmen der Vergabe einer Stromkonzession durch eine Gemeinde an einen neuen Netzbetreiber verweigerte der Altkonzessionär neben der Übergangung so genannter gemischt genutzter Verteilungsanlagen der Mittelspannungsebene auch die Auskunft über netzbezogene Daten, wie die erstmaligen Anschaffungs- und Herstellungskosten, das Jahr der jeweiligen Aktivierung, Instandhaltungskosten, vereinnahmte und nicht aufgelöste Netzanschlusskosten und Baukostenzuschüsse. Der Altkonzessionär berief sich dabei auf Mängel im Vergabeverfahren, wonach der neue Konzessionsvertrag nichtig wäre.

Voraussetzung des Auskunfts- und Übergangsanspruchs gemäß § 46 Abs. 2 EnWG des Neukonzessionärs ist nach den Ausführungen der Bundesnetzagentur (BNetzA) das Auslaufen des Altkonzessionsvertrags. Die Wirksamkeit des neuen Konzessionsvertrags betreffe nicht das Rechtsverhältnis zwischen altem und neuem Netzbetreiber, sondern die Gemeinde und den Neukonzessionär bzw. die Gemeinde und die unterlegenen Bieter. Dies gilt vor dem Hintergrund, dass der neue Konzessionsvertrag nicht an einem offensichtlichen und schwerwiegenden Mangel leidet. Orientierten sich die Auswahlkriterien im Vergabeverfahren der Gemeinde nicht an § 1 EnWG, sondern einseitig an fiskalischen Interessen, so ist dies kein Mangel im vorgenannten Sinne. Die BNetzA verpflichtete daher den Altkonzessionär v.a. entsprechende Auskünfte zu erteilen und die strittigen Leitungen zu übergängen bzw. den Besitz hieran zu verschaffen.

6. Kurzhinweise

6.1. Umsatzsteuerliche Behandlung der Portfolioverwaltung

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 19.7.2012, C-44/11, Deutsche Bank AG)

Eine Leistung der Vermögensverwaltung mit Wertpapieren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, d.h. eine entgeltliche Tätigkeit, bei der ein Steuerpflichtiger aufgrund eigenen Ermessens über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren entscheidet und diese Entscheidung durch den Kauf und Verkauf der Wertpapiere vollzieht, besteht aus zwei Elementen, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige wirtschaftliche Leistung bilden.

Art. 135 Abs. 1 Buchstabe f bzw. g MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass eine Vermögensverwaltung mit Wertpapieren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht gemäß dieser Bestimmung von der MwSt befreit ist.

Art. 56 Abs. 1 Buchstabe e MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass er nicht nur die in Art. 135 Abs. 1 Buchstabe a - g dieser RL genannten Leistungen umfasst, sondern auch die Leistungen der Vermögensverwaltung mit Wertpapieren.

6.2. Bilanzierung von Umsatzsteuernachforderungen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 15.3.2012, III R 96/07)

Weist ein Unternehmer Umsatzsteuer doppelt aus - sowohl in Abschlagsrechnungen als auch in Endrechnungen -, ohne dass ihm eine Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist, so hat er die zusätzlich geschuldeten Umsatzsteuerbeträge in den Jahren zu passivieren, in denen sie infolge des doppelten Ausweises entstanden sind, und nicht erst im Jahr der Aufdeckung dieser Vorgänge durch die Betriebsprüfung.

Werden die Rechnungen in einem späteren Jahr berichtigt, so sind die sich daraus ergebenden Steuervergütungsansprüche im Jahr der Rechnungskorrektur zu aktivieren.

6.3. Vorsteuerabzug bei Steuerhinterziehung auf Umsatzvorstufen

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 21.6.2012, C-142/11)

Die Art. 167, 168 Buchstabe a, 178 Buchstabe a, 220 Nr. 1 und 226 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Praxis entgegenstehen, nach der die Steuerbehörde einem Steuerpflichtigen das Recht, den für die an ihn erbrachten Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzu-

ziehen, mit der Begründung verweigert, der Aussteller der Rechnung über diese Dienstleistungen oder einer der Dienstleistungserbringer des Rechnungsausstellers habe Unregelmäßigkeiten begangen, ohne dass diese Behörde anhand objektiver Umstände nachweist, dass der betroffene Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der zur Begründung dieses Rechts geltend gemachte Umsatz in eine vom Rechnungsaussteller oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war.

6.4. Organschaft und Veräußerung einer Organgesellschaft

(Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 10.5.2012, 6 K 140/10, Revision beim BFH anhängig: I R 45/12)

Die Veräußerung einer Organgesellschaft innerhalb eines Konzerns ist kein wichtiger Grund für eine vorzeitige Beendigung der Organschaft.

6.5. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Darlehenszinsen für durchgeleitete Kredite

(Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 30.5.2011, 2 K 140/09)

Darlehenszinsen sind dem Gewinn als Dauerschulden zuzurechnen, wenn eine Muttergesellschaft ein von ihr aufgenommenes Darlehen zu gleichen Bedingungen an ihre 100%ige Tochtergesellschaft weiterleitet, damit diese mit den Darlehensmitteln Beteiligungsgesellschaften erwirbt. Hierbei handelt es sich nicht um so genannte Durchlaufkredite, weil die Muttergesellschaft auch eigene betriebliche Interessen fördert.

6.6. Unternehmerische Tätigkeit bei Holzlieferungen

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 19.7.2012, C-263/11, Ainars Redlihs)

Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL in der durch die RL 2006/138/EG des Rates vom 19.12.2006 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass Holzlieferungen, die von einer natürlichen Person zur Abmilderung der Auswirkungen eines Ereignisses höherer Gewalt durchgeführt werden, zur Nutzung eines körperlichen Gegenstands zählen, die als "wirtschaftliche Tätigkeit" i.S. dieser Bestimmung zu beurteilen ist, sofern diese Lieferungen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgen. Das nationale Gericht hat bei der Feststellung, ob die Nutzung eines körperlichen Gegenstands, etwa eines Waldes, zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen erfolgt, sämtliche Gegebenheiten des Einzelfalls zu würdigen.

Sonderfragen

1. Bestimmung der Einwohnerzahl bei der Bemessung von Konzessionsabgaben bei öffentlichen Betrieben im Bereich "Wasser" (Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 31.1.2012 - I R 1/11)

(BMF-Schreiben vom 24.8.2012 - IV C 2 - S 2744/07/10001:002)

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist das BFH-Urteil vom 31.1.2012 - I R 1/11 - allgemein anzuwenden. Abweichend von Tz. A. II. 2. Satz 3 des BMF-Schreibens vom 9.2.1998 (BStBl I, S. 209) gilt danach Folgendes:

Liegt der Stichtag für eine Volkszählung oder einen Zensus im Wirtschaftsjahr, ist das Ergebnis dieser Zählung für die Feststellung der Einwohnerzahl maßgeblich. In anderen Fällen ist die von dem jeweiligen Statistischen Landesamt amtlich fortgeschriebene Einwohnerzahl auf den letzten Stichtag heranzuziehen, der vor dem Ende des Wirtschaftsjahres liegt. Auf Antrag des Versorgungsbetriebs kann Tz. A. II. 2. Satz 3 des BMF-Schreibens vom 9.2.1998 (a.a.O.) für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2013 enden, weiter angewendet werden.

2. Verfahrensgrundsätze zur Aktualisierung der Taxonomien

(Bezug: Veröffentlichung der aktualisierten Taxonomien (Version 5.1)- BMF-Schreiben vom 5.6.2012)

(OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 2.7.2012 - S 2133b A - 2 - St 210)

Nach Rdn. 28 und 29 des o.g. BMF-Schreibens wird die Taxonomie regelmäßig auf notwendige Aktualisierungen geprüft. Nach Veröffentlichung einer aktuelleren Taxonomie ist diese unter Angabe des Versionsdatums zu verwenden. Mit jeder Version bleibt sichergestellt, dass eine Übermittlung auch für frühere Wirtschaftsjahre möglich ist. Eine Taxonomie ist so lange zu verwenden, bis eine aktualisierte Taxonomie veröffentlicht wird.

Darüber hinaus gilt Folgendes:

Eine Taxonomie ist grundsätzlich nur für ein Wirtschaftsjahr zu verwenden. Für die Übermittlung der Inhalte der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung durch Datenfernübertragung muss die jeweils für dieses Wirtschaftsjahr geltende Taxonomie verwendet werden. Es wird nicht beanstandet, wenn diese Taxonomie auch für das Vorjahr verwendet wird.

Die Übermittlung von Datensätzen aufgrund einer Taxonomie für ein kalendergleiches Wirtschaftsjahr wird regelmäßig mit dem Release des ELSTER-Rich-Client (ERiC) im November des Vorjahres (= Veröffentlichungsjahr) ermöglicht. Sie gilt auch für abweichende Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12. des Veröffentlichungsjahres beginnen. Ist ausnahmsweise keine Aktualisierung in der Taxonomie erforderlich, ist die letzte Taxonomie auch für die folgenden Wirtschaftsjahre zu verwenden.

Hiermit wird das aktualisierte Datenschema der Taxonomien (Version 5.1) als amtlich vorgeschriebener Datensatz nach § 5b EStG veröffentlicht. Die aktualisierten Taxonomien (Kern- und Branchentaxonomien) stehen ab sofort unter www.estuer.de zur Ansicht und zum Abruf bereit. Der technische Leitfaden wird zeitgleich angepasst. Die Taxonomien sind grundsätzlich für die Bilanzen aller Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen, zu verwenden. Sie gelten entsprechend für die in Rdn. 1 des o.a. BMF-Schreibens genannten Bilanzen (z.B. Liquidationsbilanzen) sowie für Eröffnungsbilanzen; sofern diese nach dem 31.12.2012 aufzustellen sind. Es wird nicht beanstandet, wenn diese auch für das vorangehende Wirtschaftsjahr 2012 oder 2012/2013 verwendet werden. Die Übermittlungsmöglichkeit mit dieser neuen Taxonomie wird voraussichtlich ab November 2012 gegeben sein.

3. Beurteilung der privaten Verwendung des Stroms als Sachentnahme

(Finanzministerium Schleswig Holstein, Verfügung vom 2.8.2012 - VI 306 - S 2139b - 003)

Zu der Frage, ob der von einer Photovoltaikanlage produzierte und für den Privatgebrauch - z.B. zur Versorgung des eigenen Wohnhauses - verwendete Strom als schädliche außerbetriebliche Nutzung i.S. des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchstabe b, Abs. 6 Nr. 2 EStG anzusehen ist, ist folgende Auffassung zu vertreten:

Nach Rdn. 46 des BMF-Schreibens vom 8.5.2009 (ESt-Kartei, Karte 2.1 zu § 7g EStG) wird ein Wirtschaftsgut ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, wenn der Steuerpflichtige es zu nicht mehr als 10 % privat nutzt. Dabei kommt es maßgeblich auf die unmittelbare Verwendung des Wirtschaftsguts an, für das ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen werden soll. Im Fall des gewerblichen Betriebs einer Photovoltaikanlage ist der private Verbrauch des Stroms keine private Verwendung der Anlage, sondern eine Sachentnahme des produzierten Stroms.

4. Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

(OFD Niedersachsen, Verfügung vom 27.7.2012 S 7106 - 283 - St 171)

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) handelt nur dann als Unternehmerin, wenn sie im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) tätig ist (§ 2 Abs. 3 UStG). Mithin ist sie keine Unternehmerin, wenn ihre Tätigkeit nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen nicht als Betrieb gewerblicher Art, sondern als Vermögensverwaltung oder Beistandsleistung zu beurteilen ist.

Nach den BFH-Urteilen vom

- 20.8.2009 (V R 70/05)
- 20.8.2009 (V R 30/06)
- 17.3.2010 (XI R 17/08)
- 25.4.2010 (V R 10/09)
- 2.3.2011 (XI R 65/07)
- 3.3.2011 (V R 23/10)
- 10.11.2011 (V R 41/10)
- 1.12.2011 (V R 1/11)

kommt der bisherigen Besteuerungspraxis zur Vermögensverwaltung, zur Beistandsleistung und zur Anwendung der 30 678,00 Euro-Grenze in R 6 Abs. 5 KStR 2004 bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Unternehmereigenschaft einer jPöR keine Bedeutung zu. Der BFH legt § 2 Abs. 3 UStG unter Beachtung von Artikel 4 Abs. 5 6. EGRL (jetzt Artikel 13 MwStSystRL) aus. Danach führt die nachhaltige gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage zur Unternehmereigenschaft der jPöR.

Die BFH-Urteile werden zurzeit nicht amtlich veröffentlicht. Eine Arbeitsgruppe prüft, welche Notwendigkeiten und Möglichkeiten bestehen, die Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung der Rechtsprechung an die Vorgaben des Unionsrechts anzupassen.

Beruft sich eine jPöR vor Veröffentlichung auf die BFH-Urteile, ist dies nicht zu beanstanden. Das Berufungsrecht kann die jPöR jedoch nur für ihr gesamtes Unternehmen einheitlich ausüben und nicht auf bestimmte Unternehmensteile oder Umsätze beschränken.

5. Grunderwerbsteuer: Anwendung des § 6a GrEStG

(Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 19.6.2012, BStBl I S. 662 ff)

1 Allgemeines

Unter der Überschrift "Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern" gibt die Vorschrift eine eigenständige Beschreibung für die an einem begünstigungsfähigen Erwerbsvorgang beteiligten

Rechtsträger. Der Kreis der an einem nach § 6a GrEStG begünstigungsfähigen Erwerbsvorgang beteiligten Rechtsträger ist beschränkt auf das eine über den gesamten Verbund herrschende Unternehmen und/oder von diesem abhängige Gesellschaften. Die beteiligten Rechtsträger verlieren ihre Eigenschaft, Rechtsträger zu sein, durch ihre Einbindung in den beschriebenen Verbund nicht. Dem Verbund selbst kommt keine Rechtsträgereigenschaft zu.

2 Beteiligte

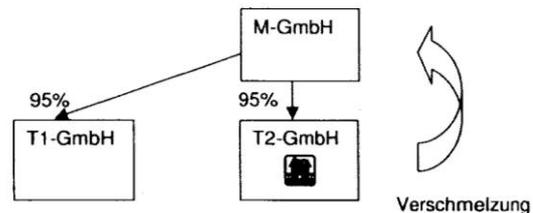
2.1 Grundsatz

Die durch einen Umwandlungsvorgang begünstigungsfähigen Erwerbsvorgänge (Tz. 3) setzen voraus, dass an diesem Umwandlungsvorgang ausschließlich entweder das herrschende Unternehmen und eine oder mehrere von diesem abhängige Gesellschaft(en) oder mehrere von dem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind (§ 6a Satz 3 GrEStG). Unerheblich ist, ob sich der Sitz der beteiligten Gesellschaften im Inland oder Ausland befindet.

Der für den jeweiligen Umwandlungsvorgang zu bestimmende Verbund besteht aus dem herrschenden Unternehmen und der oder den am Umwandlungsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaft(en) sowie den dieses Beteiligungsverhältnis vermittelnden abhängigen Gesellschaften.

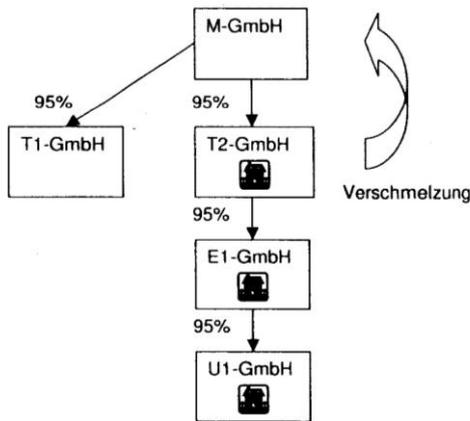
Der Umwandlungsvorgang, durch den der Verbund begründet oder beendet wird, ist nicht begünstigt. Wird ein Verbund durch Ausgliederung oder Abspaltung zur Neugründung aus einem herrschenden Unternehmen begründet, liegt kein begünstigungsfähiger Vorgang vor (vgl. Beispiel 1 zu Tz. 4). Spiegelbildlich liegt kein begünstigungsfähiger Vorgang vor, wenn die letzte am Umwandlungsvorgang beteiligte abhängige Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen verschmolzen wird.

Beispiel 1:



Die Verschmelzung der T2-GmbH auf die M-GmbH ist nicht nach § 6a GrEStG begünstigt, da der Verbund hierdurch erlischt. Auf die Beendigung dieses Verbundes hat die T1-GmbH keinen Einfluss. Die T1-GmbH ist weder am Umwandlungsvorgang beteiligt noch hat sie die Beteiligung der M-GmbH an der T2-GmbH als abhängige Gesellschaft vermittelt.

Beispiel 2:



Die Verschmelzung der T2-GmbH auf die M-GmbH ist nicht nach § 6a GrEStG begünstigt, da der Verbund hierdurch erlischt. Unerheblich ist, dass die E1-GmbH und die U1-GmbH ebenfalls Grundstücke besitzen, da die beiden Gesellschaften in Bezug auf diesen Umwandlungsvorgang nicht zum Verbund gehören. Die aus der Verschmelzung der T2-GmbH auf die M-GmbH resultierende Verkürzung der Beteiligungskette in Bezug auf die E1-GmbH und die U1-GmbH ist nicht steuerbar.

Auf die Beendigung des Verbundes hat die T1-GmbH keinen Einfluss. Die T1-GmbH ist weder am Umwandlungsvorgang beteiligt noch hat sie die Beteiligung der M-GmbH an der T2-GmbH als abhängige Gesellschaft vermittelt.

2.2 Herrschendes Unternehmen

Das herrschende Unternehmen der abhängigen Gesellschaften kann eine natürliche oder juristische Person oder eine Personengesellschaft sein. Das herrschende Unternehmen muss selbst Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn sein. Unternehmer ist hiernach, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig wird. Grunderwerbsteuerrechtlich verlieren Organgesellschaften ihre Rechtsträgereigenschaft durch das umsatzsteuerrechtliche Organschaftsverhältnis nicht. Daher können sie ungeachtet ihrer umsatzsteuerrechtlichen Unselbstständigkeit herrschende Unternehmen i.S. des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG sein. Die Grundsätze der Anteilsvereinigung im Organkreis (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 in Verbindung mit Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b GrEStG) gelten nicht.

Auch eine Gebietskörperschaft kann das herrschende Unternehmen sein, soweit die Beteiligungen an den abhängigen Gesellschaften dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind. Bei natürlichen Personen dürfen die Anteile an der Gesellschaft nicht im Privatvermögen gehalten werden. Das herrschende Unternehmen darf keine reine Finanzholdinggesellschaft sein.

Das im Zeitpunkt der Verwirklichung des Umwandlungsvorgangs herrschende Unternehmen hat sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen (Mindestbeteiligungsquote, Unternehmereigenschaft) inner-

halb der Vor- und Nachbehaltensfristen ununterbrochen einzuhalten. Bei Gesamtrechtsnachfolge einer natürlichen Person hat der Gesamtrechtsnachfolger die Fristen einzuhalten.

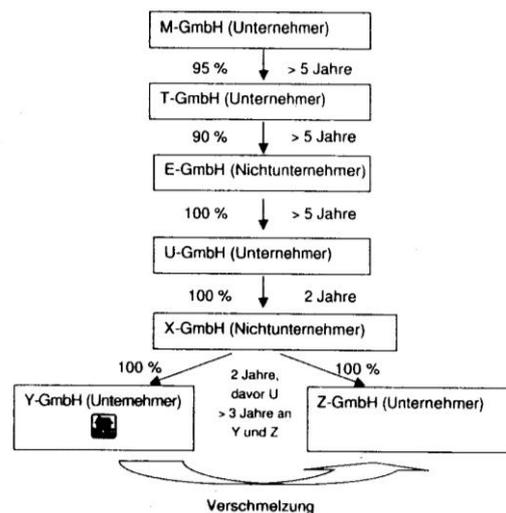
Das herrschende Unternehmen i.S. des § 6a GrEStG ist der oberste Rechtsträger, der die Voraussetzungen des § 6a Satz 4 GrEStG erfüllt und Unternehmer im oben genannten Sinne ist. Zur Bestimmung des herrschenden Unternehmens ist wie folgt vorzugehen:

- (1) Zunächst ist von unten nach oben der oberste Rechtsträger zu bestimmen, der ausgehend von den am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften die Mindestbeteiligungshöhe an diesen erfüllt.
- (2) Beginnend bei dem so ermittelten Rechtsträger ist nach unten zu prüfen, welcher Rechtsträger als oberster die Unternehmereigenschaft im oben genannten Sinne erfüllt.
- (3) Erfüllt der so ermittelte Rechtsträger die Vorbehaltensfrist (Unternehmereigenschaft und Mindestbeteiligungshöhe hinsichtlich der am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften), ist dieser das herrschende Unternehmen. Andernfalls ist die Prüfung nach unten so lange fortzusetzen, bis das herrschende Unternehmen gefunden ist.

Soweit kein Rechtsträger die vorstehenden Voraussetzungen erfüllt, ist eine Anwendung des § 6a GrEStG mangels Verbund ausgeschlossen.

Beispiel 1:

Die nachstehende Struktur besteht seit mehr als fünf Jahren. Die X-GmbH wurde durch einen Umwandlungsvorgang vor zwei Jahren zwischen die U-GmbH und den an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften (V-GmbH und Z-GmbH) geschoben.



Zur Bestimmung des herrschenden Unternehmens in der vorstehenden Struktur ist zu prüfen, bis zu welcher Stufe im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs die Mindestbeteiligungshöhe erreicht ist. Danach kommt zunächst die E-GmbH als

herrschendes Unternehmen in Betracht. Die T-GmbH scheidet als herrschendes Unternehmen aus, da sie an den am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften nicht in der Mindestbeteiligungshöhe von 95 vom Hundert beteiligt ist. Eine weitere Prüfung nach oben entfällt, weil die Beteiligungskette hier unterbrochen wird.

Jedoch erfüllt die E-GmbH nicht die Unternehmer-eigenschaft und scheidet aus diesem Grund als herrschendes Unternehmen aus. Danach ist die U-GmbH der oberste Rechtsträger, der die Unternehmereigenschaft erfüllt und daher als herrschendes Unternehmen in Betracht kommt.

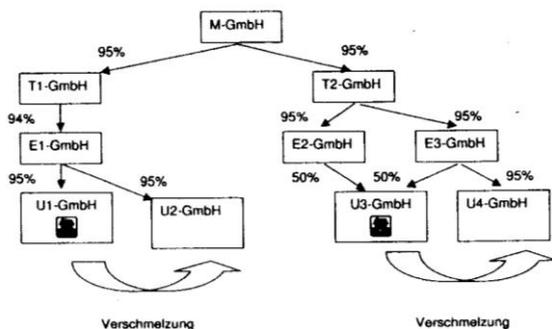
Bei der Prüfung der Vorbehaltensfrist ist entscheidend, dass die Beteiligung der U-GmbH in Bezug auf die am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften gegeben ist. Es ist unerheblich, dass sich die Beteiligung durch den Einschub der X-GmbH vor zwei Jahren von einer unmittelbaren zu einer mittelbaren abgeschwächt hat.

Ergebnis: Die U-GmbH ist das herrschende Unternehmen.

Beispiel 2:

Nachfolgend dargestellte Struktur besteht seit mehr als fünf Jahren. Die M-GmbH ist eine reine Finanzholdinggesellschaft. Alle anderen Gesellschaften sind Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn.

Die U1-GmbH wird auf die U2-GmbH und die U3-GmbH wird auf die U4-GmbH verschmolzen.



Beide Verschmelzungen unterliegen der Grunderwerbsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG).

Bei der Verschmelzung der U1-GmbH auf die U2-GmbH ist herrschendes Unternehmen die E1-GmbH, da sie der oberste Rechtsträger ist, der die Voraussetzungen des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG (Mindestbeteiligungshöhe und Vorbehaltensfrist) erfüllt. Sie ist Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn. § 6a GrEStG ist zu gewähren.

Bei der Verschmelzung der U3-GmbH auf die U4-GmbH ist herrschendes Unternehmen die T2-GmbH, da sie der oberste Rechtsträger ist, der die Voraussetzungen des § 6a Satz 3 und 4 GrEStG erfüllt. Sie ist Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn. § 6a GrEStG ist zu gewähren.

Die M-GmbH ist nicht Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinn.

2.3 Abhängige Gesellschaften

Abhängige Gesellschaften können sowohl Kapitalgesellschaften als auch Personengesellschaften sein. Abhängig ist eine Gesellschaft, wenn während eines Zeitraums von jeweils fünf Jahren vor und nach dem Rechtsvorgang eine Mindesthöhe von 95 vom Hundert der unmittelbaren, mittelbaren oder teils unmittelbaren, teils mittelbaren Beteiligung des herrschenden Unternehmens an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen ununterbrochen besteht.

Abzustellen ist für die Berechnung der Fünfjahreszeiträume auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs. Bei Umwandlungsvorgängen ist der Erwerbsvorgang mit der Eintragung im Register verwirklicht. Für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, ist regelmäßig die den Vermögensübergang bewirkende Eintragung in die nach den Rechtsvorschriften des jeweiligen Staates zuständigen Register maßgebend.

2.4 Beteiligung

Das herrschende Unternehmen muss am Kapital oder Gesellschaftsvermögen der abhängigen Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert beteiligt sein. Eine mittelbare Beteiligung am Kapital oder Gesellschaftsvermögen einer Gesellschaft in Höhe von mindestens 95 vom Hundert liegt dann vor, wenn auf jeder Stufe mindestens eine kapital- oder vermögensmäßige Beteiligung in dieser Höhe besteht.

3 Begünstigungsfähige Erwerbsvorgänge

Die Begünstigung erfasst die nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 (Satz 1), Abs. 2a Satz 1 und Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 4 GrEStG aufgrund einer Umwandlung verwirklichten steuerbaren Erwerbsvorgänge sowie die aufgrund einer derartigen Umwandlung übergehende Verwertungsbefugnis im Sinne des § 1 Abs. 2 GrEStG.

Die Begünstigung nach § 6a GrEStG ist in den Fällen des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG insoweit anteilig zu gewähren, als durch die Umwandlung § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG erfüllt wird oder die Umwandlung innerhalb der vorangehenden Fünfjahresfrist zur Erfüllung des Tatbestands beiträgt. Die Begünstigung ist hierbei auf die vermögensmäßige Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers an der Personengesellschaft begrenzt. Nicht erforderlich ist, dass die grundbesitzende Personengesellschaft selbst zum Verbund gehört.

Anders als der Tatbestand des § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG sind die Tatbestände des § 1 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 4 GrEStG nicht zeitraumbezogen.

§ 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG ist in dem Zeitpunkt verwirklicht, in dem sich 95 vom Hundert der Anteile in der Hand des Erwerbers vereinigen. Ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG durch einen be-

günstigen Umwandlungsvorgang erfüllt, dann wird die Steuer nach § 6a GrEStG in vollem Umfang nicht erhoben. Unerheblich ist, wann und wodurch der Erwerber die ihm bereits zustehenden Anteile erworben hat.

§ 6a GrEStG umfasst nicht die durch einen Umwandlungsvorgang nach § 5 Abs. 3, § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG ausgelöste Grunderwerbsteuer für den nach § 5 Abs. 1 oder 2 oder nach § 6 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 1 GrEStG begünstigten Erwerb eines Grundstücks durch eine Gesamthand. Denn diese Missbrauchsverhinderungsvorschriften betreffen keinen nach § 6a GrEStG begünstigungsfähigen steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG, sondern einen dieser Umwandlung vorausgegangenen selbstständigen Rechtsvorgang.

3.1 Umwandlungsvorgänge nach UmwG

Begünstigt sind Umwandlungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG:

- Verschmelzung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UmwG),
- Spaltung: Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG),
- Vermögensübertragung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UmwG).

Die formwechselnde Umwandlung (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwG) ist nicht begünstigt.

Darüber hinaus sind Umwandlungen im Sinne des § 1 Abs. 2 UmwG begünstigt, wenn sie durch ein anderes Bundesgesetz oder ein Landesgesetz ausdrücklich vorgesehen sind.

3.2 Weitere Umwandlungsvorgänge

Die Begünstigung erfasst auch Umwandlungen im Sinne des Art. 17 Abs. 1, Abs. 2 Buchst a VO (EG) 2157/2001 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 78/855/EWG und § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum.

Eine Umwandlung nach dem Recht eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gilt als entsprechende Umwandlung im Sinne des § 6a Satz 2 GrEStG, wenn die Regelung inhaltlich den Umwandlungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG entspricht:

- Eine entsprechende Verschmelzung liegt vor, wenn im Wege der Gesamtrechtsnachfolge Anteile an die Anteilsinhaber des oder der übertragenden Rechtsträger gewährt werden.
- Eine entsprechende Aufspaltung oder Abspaltung liegt vor, wenn im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge Anteile der übernehmenden Rechtsträger an die Anteilsinhaber des übertragenden Rechtsträgers gewährt werden.

- Eine entsprechende Ausgliederung liegt vor, wenn im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge Teile des Vermögens eines Rechtsträgers als Gesamtheit auf übernehmende Rechtsträger übertragen und Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger gewährt werden.

4 Vorbehaltensfrist

Die Mindestbeteiligung des herrschenden Unternehmens (vgl. Tz. 2.2) von 95 vom Hundert an der am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaft bzw. an den am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaften muss bereits fünf Jahre vor dem Umwandlungsvorgang ununterbrochen bestanden haben. Stichtag für die Berechnung der fünfjährigen Vorbehaltensfrist ist die Eintragung der Umwandlung im Register (vgl. Tz. 2.3).

Gesellschaften, die vor weniger als fünf Jahren vor der zu begünstigenden oder durch die zu begünstigende Umwandlung entstanden sind, können keine abhängigen Gesellschaften sein. Davon ausgenommen sind so genannte "verbundgeborene" Gesellschaften, die durch einen Umwandlungsvorgang ausschließlich aus einer oder mehreren Gesellschaften entstanden sind, die spätestens im Zeitpunkt des zu beurteilenden Erwerbsvorgangs abhängige Gesellschaft ist bzw. abhängige Gesellschaften sind. Im Ergebnis werden somit die Behaltenszeiten Verbund zusammengerechnet.

Beispiel:

Jahr 01:

Die M-GmbH, die seit mindestens fünf Jahren unternehmerisch tätig ist, überträgt im Wege der Ausgliederung zur Neugründung einen Teilbetrieb mit Grundbesitz auf die T-GmbH.

Die Ausgliederung unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. § 6a GrEStG ist nicht anwendbar, da durch die Ausgliederung erstmalig ein Verbund entsteht (vgl. Tz. 2.1). Die Vorbehaltensfrist ist nicht erfüllt.

Jahr 03:

T-GmbH überträgt im Wege der Ausgliederung zur Neugründung einen Teilbetrieb mit Grundbesitz auf die E-GmbH.

Die Ausgliederung unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. § 6a GrEStG ist nicht anwendbar. Sowohl die T-GmbH als auch der Verbund bestehen erst seit zwei Jahren. Die Vorbehaltensfristen sind daher nicht erfüllt. Die T-GmbH und die E-GmbH sind im Zeitpunkt der Ausgliederung noch keine abhängigen Gesellschaften.

Jahr 05:

Die E-GmbH überträgt im Wege der Ausgliederung zur Neugründung einen Teilbetrieb mit Grundbesitz auf die U-GmbH.

Die Ausgliederung unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. § 6a GrEStG ist nicht anwendbar. Die E-GmbH besteht erst seit zwei Jahren. Selbst mit Zusammenrechnung der Behaltenszeit der T-GmbH wird die Vorbehaltensfrist nicht erfüllt, da der Verbund erst seit vier Jahren besteht. Die T-GmbH, die E-GmbH und die U-GmbH sind im Zeitpunkt der Ausgliederung im Jahre 05 noch keine abhängigen Gesellschaften.

Jahr 06:

Die U-GmbH überträgt im Wege der Ausgliederung zur Neugründung einen Teilbetrieb mit Grundbesitz auf die Z-GmbH.

Die Ausgliederung unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. § 6a GrEStG ist anwendbar. Die U-GmbH besteht seit einem Jahr und erfüllt daher nicht in eigener Person die Vorbehaltensfrist. Sie ist aufgrund der Ausgliederung aus der E-GmbH eine so genannte "verbundgeborene" Gesellschaft, sodass ihr die Behaltenszeit der E-GmbH zuzurechnen ist. Diese ist wiederum eine so genannte "verbundgeborene" Gesellschaft, sodass hier außerdem noch die Behaltenszeit der T-GmbH zugerechnet werden muss. Zusammengerechnet (U-GmbH ein Jahr, E-GmbH zwei Jahre und T-GmbH zwei Jahre) ist somit die Vorbehaltensfrist erfüllt. Im Zeitpunkt der Verwirklichung des zu beurteilenden Rechtsvorgangs ist die U-GmbH, aus der die Z-GmbH entstanden ist, eine abhängige Gesellschaft.

Unschädlich ist der Formwechsel, wenn die kapital- oder vermögensmäßige Beteiligung von mindestens 95 vom Hundert bestehen bleibt.

Jede Veränderung der Art der Beteiligung (z.B. vollständige oder teilweise Verkürzung oder Veränderung der Beteiligungskette) ist unbeachtlich. Voraussetzung ist, dass die erforderliche Mindestbeteiligung des im Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs durch Umwandlung bestimmten herrschenden Unternehmens von 95 vom Hundert erhalten bleibt.

5 Nachbehaltensfrist

Die Einhaltung der Nachbehaltensfrist setzt grundsätzlich voraus, dass der Verbund nach der Verwirklichung des Erwerbsvorgang durch Umwandlung noch mindestens fünf Jahre fortbesteht. Die Mindestbeteiligung von 95 vom Hundert an der abhängigen Gesellschaft muss fünf Jahre nach dem Rechtsvorgang fortbestehen. Erlischt die übertragende abhängige Gesellschaft bei der Umwandlung, so muss nur die übernehmende abhängige Gesellschaft fünf Jahre fortbestehen und an ihr die Mindestbeteiligung von 95 vom Hundert bestehen bleiben.

Erlöschen die übertragende oder die übernehmende abhängige Gesellschaft innerhalb der Nachbehaltensfrist durch einen weiteren Umwandlungsvorgang (z.B. Kettenumwandlungen) ausschließlich mit anderen abhängigen Gesellschaften, sind die Behaltenszeiten zusammenzurechnen,

sofern an diesen Gesellschaften die Mindestbeteiligung von 95 vom Hundert besteht.

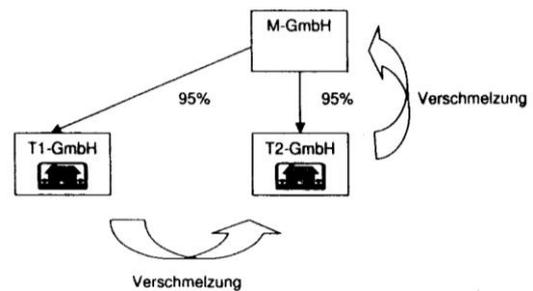
Die Nachbehaltensfrist ist nicht eingehalten, wenn die Mindestbeteiligung des herrschenden Unternehmens von 95 vom Hundert am Kapital oder Gesellschaftsvermögen auch nur einer am Umwandlungsvorgang beteiligten Gesellschaft unterschritten wird oder nicht mehr besteht. Dabei ist auf dasjenige Unternehmen abzustellen, welches bei der Verwirklichung des nach § 6a GrEStG begünstigten Umwandlungsvorgangs herrschendes Unternehmen war.

Unerheblich ist, ob der zur Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist führende Vorgang selbst der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Die Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften, die den übertragenden bzw. den übernehmenden Rechtsträgern nachgeordnet sind, ist unschädlich. Sie sind nicht Beteiligte des Umwandlungsvorgangs, sondern nur Gegenstand des Umwandlungsvorgangs.

Beispiel 1:

Die T1-GmbH wird im Jahr 01 auf die T2-GmbH verschmolzen. Im Jahr 03 wird die T2-GmbH auf die M-GmbH verschmolzen.

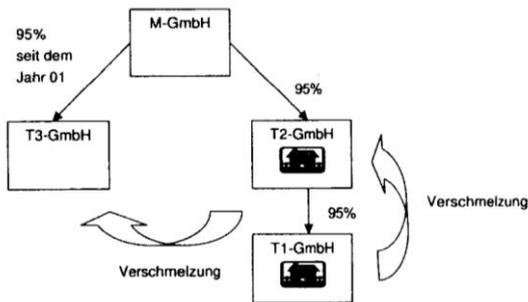


Die Verschmelzung der T1-GmbH auf die T2-GmbH unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. § 6a GrEStG ist anwendbar, da der Rechtsvorgang durch einen Umwandlungsvorgang ausgelöst wird, an dem nur abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

Die Verschmelzung der T2-GmbH auf die M-GmbH unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. § 6a GrEStG ist nicht anwendbar, da der Verbund durch die Verschmelzung der einzigen abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen erlischt. Hierdurch entfällt außerdem nachträglich die Begünstigung im Jahr 01, da die Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG nicht eingehalten wird.

Beispiel 2:

Die T1-GmbH wird im Jahr 04 auf die T2-GmbH verschmolzen. Im Jahr 07 wird die T2-GmbH auf die T3-GmbH verschmolzen.



Die Verschmelzung der T1-GmbH auf die T2-GmbH unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. § 6a GrEStG ist anwendbar, da der Rechtsvorgang durch einen Umwandlungsvorgang ausgelöst wird, an dem nur abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

Die Verschmelzung der T2-GmbH auf die T3-GmbH unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. § 6a GrEStG ist anwendbar, da der Rechtsvorgang durch einen Umwandlungsvorgang ausgelöst wird, an dem nur abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Die von der T2-GmbH zu erfüllende Nachbehaltensfrist aufgrund der Verschmelzung in 04 ist nun von der T3-GmbH als übernehmende abhängige Gesellschaft fortzuführen.

6 Folgen der Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist

6.1 Anzeigepflicht

Eine im Sinne von § 6a Satz 4 GrEStG schädliche Änderung des Beherrschungsverhältnisses (vgl. Tz. 2 und 5) ist nach § 19 Abs. 2 Nr. 4a GrEStG anzuzeigen. Anzeigepflichtig sind die Steuerschuldner.

6.2 Verfahrensrechtliche Folgen

Wird die Nachbehaltensfrist nicht eingehalten, entfällt die Begünstigung. Die Verletzung der Nachbehaltensfrist stellt ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 2 Satz 1 AO dar. Die Grunderwerbsteuer ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO festzusetzen; ein Freistellungsbescheid ist nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eintritt.

Ohne Bedeutung ist, ob dem oder den übernehmenden Rechtsträger(n) das Grundstück noch gehört bzw. Grunderwerbsteuerrechtlich zuzuordnen ist (vgl. Tz. 1).

7 Verhältnis der §§ 5, 6 GrEStG zu § 6a GrEStG

Die Steuervergünstigungen der §§ 5, 6 und § 6a GrEStG bestehen gleichrangig nebeneinander. Soweit die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung nicht vorliegen oder später entfallen, kann eine andere Steuervergünstigung von Amts wegen gewährt werden, sofern die Voraussetzungen vorliegen.

8 Anwendungsbereich der Vorschrift

Nach § 23 Abs. 8 Satz 1 GrEStG ist § 6a GrEStG erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 verwirklicht werden. Maßgeblich für die Verwirklichung des Erwerbsvorgangs ist die Eintragung der Umwandlung im Register (vgl. Tz. 2.3).

Nicht anzuwenden ist § 6a GrEStG nach § 23 Abs. 8 Satz 2 GrEStG, wenn ein im Zeitraum vom 1.1.2008 bis 31.12.2009 verwirklichter Rechtsvorgang nach dem 9.10.2009 (vgl. Bundestags-Drucksache 17/15 vom 9.10.2009) rückgängig gemacht wird und die Steuer nach § 16 Abs. 1 oder 2 GrEStG nicht zu erheben oder eine Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern ist. Es handelt sich um eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift, durch die verhindert werden soll, dass ein Erwerbsvorgang nur deshalb rückgängig gemacht wird, um die Steuervergünstigung in Anspruch zu nehmen. Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn zwischen Rückgängigmachung und an sich zu begünstigender Umwandlung ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang besteht.

Dieser Erlass tritt an die Stelle der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 1.12.2010 (BStBl I S. 1321) sowie vom 22.6.2011 (BStBl I S. 673) und ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn sich der Steuerpflichtige für Rechtsvorgänge, die nach dem 31.12.2009 und vor dem 13.7.2012 verwirklicht wurden, auf die bisher geltende Verwaltungsauffassung beruft.

9 Zusammenfassendes Beispiel

Seit mehr als fünf Jahren besteht folgende Beteiligungsstruktur:

Das herrschende Unternehmen M-GmbH ist zu jeweils 100 vom Hundert an der T1-GmbH und T2-GmbH beteiligt. Die T1-GmbH ist zu 95 vom Hundert und die T2-GmbH ist zu 5 vom Hundert am Vermögen der grundbesitzenden E2-KG beteiligt. Die T1-GmbH hält zudem 100 vom Hundert der Anteile an der grundbesitzenden E1-GmbH. Die E1-GmbH ist wiederum zu 95 vom Hundert an der grundbesitzenden U-KG beteiligt, an der auch der verbundfremde F zu 5 vom Hundert beteiligt ist.

Im **Jahr 01** wird die T1-GmbH auf die T2-GmbH verschmolzen.

Die Verschmelzung hat in Bezug auf die einzelnen Gesellschaften folgende grunderwerbsteuerrechtliche Rechtsfolgen:

Da keine Grundstücke im Eigentum der T1-GmbH stehen, wird bei ihrer Verschmelzung auf die T2-GmbH insoweit kein grunderwerbsteuerbarer Vorgang verwirklicht.

Durch die Verschmelzung sind 100 vom Hundert der Anteile an der E1-GmbH von der T1-GmbH auf die GmbH übergegangen. Dieser Übergang bereits vereinigter Anteile ist nach § 1 Abs. 3 GrEStG grunderwerbsteuerbar.

Da infolge der Eintragung der Verschmelzung in das Register des Sitzes der T2-GmbH das Mitgliedschaftsrecht der T1-GmbH an der grundbesitzenden E2-KG auf die T2-GmbH unter gleichzeitiger Vollbeendigung der E2-KG auf die T2-GmbH übergeht, geht der Grundbesitz der E2-KG grunderwerbsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 GrEStG auf die T2-GmbH im Wege der Anwachsung über.

Der Wechsel des Alleingeschafters der E1-GmbH führt zu einem mittelbaren Gesellschafterwechsel bei der U-KG, sodass hierdurch 95 vom Hundert der Anteile am Vermögen der U-KG auf neue Gesellschafter übergegangen sind und ein grunderwerbsteuerbarer Vorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG vorliegt. Soweit der Altgesellschafter F an der U-KG beteiligt bleibt, wird die Grunderwerbsteuer nach § 6 Abs. 3 GrEStG i.H.v. 5 vom Hundert nicht erhoben.

Da die vorgenannten grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgänge durch einen Umwandlungsvorgang ausgelöst werden, an dem nur abhängige Gesellschaften beteiligt sind, wird die Grunderwerbsteuer nach § 6a GrEStG nicht erhoben. Für den nach § 1 Abs. 2a GrEStG durch den Umwandlungsvorgang ausgelösten steuerbaren Gesellschafterwechsel wird die Grunderwerbsteuer nach § 6a GrEStG nur i.H.v. 95 vom Hundert nicht erhoben. Dies gilt unter der weiteren Voraussetzung, dass das Talbestandsmerkmal der fünfjährigen Nachbehaltensfrist erfüllt ist.

Im **Jahr 02** verkauft die T2-GmbH ein Grundstück aus dem Grundbesitz, der durch Anwachsung auf sie übergegangen ist, an einen Dritten.

Die Veräußerung ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar und steuerpflichtig. Da die Begünstigung nach § 6a GrEStG nicht grundstücks-, sondern anteilsbezogen ist, hat die Veräußerung des Grundbesitzes auf die gewährte Befreiung nach § 6a GrEStG keinen Einfluss.

Im **Jahr 03** veräußert die M-GmbH sämtliche Anteile an der T2-GmbH an die X-GmbH.

Der Übergang bereits vereinigter Anteile an der T2-GmbH unterliegt nach § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer in Bezug auf sämtliche der T2-GmbH noch zuzurechnenden Grundstücke.

Bei der X-GmbH findet durch den Erwerb der Anteile an der T2-GmbH eine mittelbare Übertragung der vereinigten Anteile in Bezug auf die E1-GmbH statt. Die Grundstücke der E1-GmbH sind dabei im Rahmen des § 1 Abs. 3 GrEStG grunderwerbsteuerrechtlich der T2-GmbH zuzurechnen.

Der Übergang der bereits vereinigten Anteile an der T2-GmbH, die alle Anteile an der E1-GmbH hält, führt mittelbar zu einem Gesellschafterwechsel bei der U-KG. Durch diesen Gesellschafterwechsel sind 95 vom Hundert der Anteile an deren Vermögen auf neue Gesellschafter übergegangen. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG ist dadurch erfüllt. Soweit der Altgesellschafter F an der U-KG beteiligt bleibt, wird die Grunderwerbsteuer nach § 6 Abs. 3 GrEStG i.H.v. 5 vom Hundert nicht erhoben.

Die vorstehenden der Grunderwerbsteuer unterliegenden Vorgänge im Jahr 03 sind auch steuerpflichtig.

Mit der Veräußerung sämtlicher Anteile der T2-GmbH an die X-GmbH ist die Nachbehaltensfrist des § 6a Satz 4 GrEStG verletzt, da das grunderwerbsteuerlich erforderliche Beteiligungsquantum von mindestens 95 vom Hundert nicht ununterbrochen fünf Jahre bestanden hat. Die Grunderwerbsteuerbegünstigung nach § 6a GrEStG für alle im Jahr 01 begünstigten Rechtsvorgänge entfällt nachträglich und somit auch für das im Jahr 02 von der T2-GmbH bereits veräußerte Grundstück. Das gilt unabhängig davon, dass der die Nacherhebung auslösende Rechtsvorgang (Veräußerung der Beteiligung) selbst grunderwerbsteuerpflichtig ist.

