

# 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

Mai 2010

## Gesetzgebung

### 1. Referentenentwurf zur Änderung des Umwandlungsgesetzes

Das Bundesjustizministerium hat einen Gesetzentwurf zur Änderung des Umwandlungsgesetzes vorgelegt, der Vereinfachungen bei der Verschmelzung und Spaltung von Unternehmen vorsieht und der sich insbesondere bei der Umstrukturierung von Aktiengesellschaften auswirkt.

Das Änderungsgesetz dient der Umsetzung der Richtlinie 2009/109/EG vom 16.9.2009, die am 22.10.2009 in Kraft getreten ist und die zu Änderungen hinsichtlich der Berichts- und Dokumentationspflichten bei Verschmelzungen und Spaltungen von Gesellschaften führt. Das deutsche Umwandlungsrecht beruht zum Teil auf Vorgaben des Gemeinschaftsrechts und muss daher bis zum 30.6.2011 angepasst werden.

Geplant ist insbesondere eine weitere Vereinfachung der Vorbereitung der Hauptversammlung, die über die Umwandlungsmaßnahme beschließen soll. Dies umfasst die Bereitstellung von Unterlagen zur Unterrichtung der Aktionäre auf elektronischem Wege und die Möglichkeit, auf eine gesonderte Zwischenbilanz zu verzichten. Für die Gründungs- und Sacheinlagenprüfung nach aktienrechtlichen Vorschriften im Zusammenhang mit Verschmelzungen bzw. Spaltungen soll von der Möglichkeit Gebrauch gemacht werden, personenidentische Sachverständige zu bestellen.

### 2. Kleine Anfrage zur Preissenkungsverfügung für Wasser und deren Auswirkungen auf die Wasserwirtschaft in Deutschland

Nach einer Antwort der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/1046 vom 16.3.2010) auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen im Zusammenhang mit dem Urteil des BGH vom 2.2.2010 zur Preissenkungsverfügung der hessischen Landeskartellbehörde erwartet die Bundesregierung, dass die Kartellbehörden die Wasserversorger in Zukunft verstärkt auf eventuell missbräuchlich überhöhte Preise überprüfen. Auswirkungen auf die hohe Wasserqualität und die Versorgungssicherheit seien infolge der Entscheidung des BGH nicht zu erwarten, da dies unter anderem durch die Verordnung über die Qualität von Wasser für den menschlichen Gebrauch (Trinkwasserverordnung) und entsprechende Kontrollen gewährleistet würde.

Die Bundesregierung weist dabei darauf hin, dass nach derzeitiger Rechtslage mit der kartellrechtlichen Missbrauchsaufsicht ausschließlich Wasserversorgungsunternehmen überprüft werden, die privatrechtliche Entgelte (Trinkwasserpreise) erheben. Ist die Wasserversorgung hingegen öffentlich-rechtlich organisiert und werden Wassergebühren erhoben, erfolgt eine Kontrolle durch die Kommunalaufsicht nach den Regelungen des jeweiligen Kommunalabgabengesetzes. Die Anwendung der kartellrechtlichen Missbrauchsaufsicht auf Wassergebühren ist nicht möglich.

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

3241

### 3. Änderungsentwurf zum Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG)

Mit dem Gesetzentwurf (BT-Drucksache 17/1147 vom 23.3.2010) soll eine Überförderung bei der Erzeugung von Strom aus Solaranlagen abgebaut werden (siehe hierzu auch TREUBERATER April 2010, S. 3229 f.).

Der Entwurf sieht u.a. vor, die Vergütung für Solaranlagen zum 1.7.2010 einmalig um 16 % zu senken. Bei Anlagen auf Freiflächen soll die Absenkung 15 % betragen. Strom aus Anlagen auf ehemaligen Ackerflächen soll grundsätzlich nicht mehr vergütet werden, wenn die Anlage nach dem 30.6.2010 in Betrieb genommen wurde.

## Rechtsprechung

### 1. BGH erklärt Kopplung des Gaspreises an Heizölpreis für unwirksam

Der BGH hat am 24.3.2010 (VIII ZR 178/08 und VIII ZR 304/08) die Grundsatzentscheidung getroffen, dass Preisanpassungsklauseln in Erdgas-Sonderkundenverträgen, die den Arbeitspreis für Erdgas allein an die Entwicklung des Preises für extra leichtes Heizöl (HEL) binden, die Kunden unangemessen benachteiligen und deshalb nicht Grundlage einer Preisanpassung sein können.

Der achte Senat in Karlsruhe kippte damit Klauseln aus Sonderverträgen zweier Energieversorger aufgrund der Klagen eines Verbraucherschutzverbandes sowie mehrerer Kunden zweier Energieversorger. Die verwendeten Preisberechnungsklauseln würden die Kunden unangemessen benachteiligen und damit nach § 307 Abs. 1 Satz 1 BGB unwirksam sein. Ein schutzwürdiges Interesse der Versorgungsunternehmen an der Verwendung der Klauseln liegt nicht vor. Zwar könne in langfristigen Vertragsverhältnissen ein Bedürfnis bestehen, den jeweils geschuldeten Preis am Marktpreis zu orientieren. Für die Lieferung von leitungsgebundenem Gas an Endverbraucher existiert jedoch mangels eines wirksamen Wettbewerbs nach wie vor kein Marktpreis. Dass sich der Gaspreis vielfach parallel zum Preis für leichtes Heizöl entwickelt, beruht nicht auf Markteinflüssen, sondern darauf, dass die Ölpreisbindung der Gaspreise einer gefestigten Praxis entspricht.

Auch das somit allein verbleibende Interesse der Gaslieferanten, Kostensteigerungen an ihre Kunden weiterzugeben, führt nicht zur Wirksamkeit der Klauseln. Eine Klausel, die es ermöglicht, über die Abwälzung konkreter Kostensteigerungen hinaus einen zusätzlichen Gewinn zu erzielen, benachteiligt die Kunden unangemessen. Bei den beanstandeten Preisanpassungsklauseln ergibt sich die Möglichkeit einer unzulässigen Gewinnsteigerung (schon) daraus, dass sie als einzige Variable für die Anpassung des Arbeitspreises den Preis für extra leichtes Heizöl vorsehen. Eine Gaspreiserhöhung wäre demnach selbst dann erlaubt, wenn der steigende Bezugspreis durch Kostensenkungen an anderer Stelle aufgefangen wird.

### 2. Zuschuss für den Betrieb eines Schwimmbades ist umsatzsteuerpflichtig

Überträgt die öffentliche Hand Schwimmbäder an einen Privaten und zahlt diesem auf Grund eines gegenseitigen Vertrages Betriebskostenzuschüsse für die Aufrechterhaltung des öffentlichen Badebetriebes, liegt darin ein steuerbarer Leistungsaustausch (BFH-Urteil vom 19.11.2009, V R 29/08).

Eine KG, deren Gegenstand die Übernahme und der Betrieb von modernisierungsbedürftigen Hallen- und Freibädern von Städten und mehreren Gemeinden ist, erhielt für die "Aufrechterhaltung des öffentlichen Badebetriebs" von der Stadt und den Gemeinden so genannte Betriebsführungszuschüsse sowie für die Bereitstellung der Bäder für Schulen und Vereine weitere so genannte Schulzuschüsse.

Hinsichtlich der Betriebsführungszuschüsse verwies der BFH darauf, dass dann umsatzsteuerbare entgeltliche Leistungen vorliegen, wenn zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet. Unerheblich ist dabei, ob die für die Gemeinde übernommene Aufgabe bei dieser eine Pflichtaufgabe oder freiwillige Aufgabe darstellt und ob der Zuschussgeber bewirkt, dass der Empfänger hiermit seinen Gesellschaftszweck verwirklicht.

Der Betriebsführungszuschuss unterliegt damit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG, da der Zuschuss als unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbunden gilt. Keine abschließende Entscheidung konnte in Bezug auf die Schulzuschüsse - mangels Feststellung, wofür diese streitigen Zuschüsse genau gezahlt worden sind - ergehen; die Sache ging insoweit zur Nachholung entsprechender Feststellungen an die Vorinstanz zurück.

### 3. Firmierung unter dem Stadtwerke-Kürzel kann wettbewerbswidrig sein

Ein privates Energieversorgungsunternehmen darf die Bezeichnung "Stadtwerke" nicht in seinem Namen führen, da hierdurch der Verbraucher in die Irre geführt wird, so das OLG Bremen (Beschluss vom 22.10.2009, 2 W 92/09).

Im Jahr 1999 entstand im Rahmen einer Privatisierung aus den kommunalen Stadtwerken Bremen eine Aktiengesellschaft (swb AG), wobei die Stadt Bremen vorübergehend 51 % der Aktien hielt, später nur noch eine Aktie. Ein Wettbewerber wandte sich gerichtlich gegen die weitere Verwendung der Firmierung, da sie Fehlvorstellungen von nicht geringer wettbewerblicher Relevanz hervorriefe.

Das Bremer OLG führte aus, dass die Verwendung des Begriffs "Stadtwerke" den Eindruck erweckt, das Unternehmen befände sich noch in kommunaler Hand. Gerade älteren Menschen ist die bis 1999 geltende Firmenbezeichnung "Stadtwerke Bremen" noch geläufig und diejenigen, die mit swb noch die Abkürzung für die ehemaligen Stadtwerke Bremen verknüpfen, verbinden mit einem kommunalen Unternehmen eine größere Verlässlichkeit und Seriosität als mit einem privaten Unternehmen und würden einen solchen staatlichen Anbieter gegenüber der privaten Konkurrenz bevorzugen.

### 4. Rückstellung für Sanierungsgelder an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder

Mit Urteil vom 27.1.2010 (I R 103/08) lehnte der BFH die Bildung einer Rückstellung zum 31.12.2001 für die ab dem Jahr 2002 an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) abzuführenden Sanierungsgelder ab.

Eine kommunale GmbH war Mitglied bei der VBL, welche den Arbeitnehmern der GmbH Anwartschaften und Ansprüche auf zusätzliche Alters-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenversorgung gewährte. Strittig waren Rückstellungen in der Bilanz der GmbH zum 31.12.2001 für so genannte Sanierungsgelder, die künftig an die VBL zu erbringen waren. Die Rückstellung ermittelte sie, indem sie das Sanierungsgeld, das sich für 2001 ergeben hätte, wenn die ab 2002 geltenden neuen Regelungen bereits zuvor anwendbar gewesen wären, kapitalisierte und dabei eine unbegrenzte Laufzeit annahm.

Die Satzungsänderung bei der VBL, mit der die Bestimmung des § 65 über die Erhebung der Sanierungsgelder geschaffen worden war, war am 22.11.2002 wirksam geworden, allerdings mit Rückwirkung zum 1.1.2001. Da es sich jedoch um eine Änderung zeitlich nach dem Bilanzstichtag handelte, durch die die Rechtspflicht der GmbH begründet wurde, die in Rede stehenden Zahlungen zu leisten, war die Rückstellung zwar hinreichend wahrscheinlich, jedoch rechtlich noch nicht entstanden. Zudem knüpft die Zahlung der Sanierungsgel-

der erst an künftige Arbeitslöhne an, sodass es nach Auffassung des BFH an dem für die Rückstellungsbildung erforderlichen Vergangenheitsbezug fehlt.

Nicht zu entscheiden hatte der BFH, ob für die Steuerbilanz eine Rückstellung zum 31.12.2002 in Betracht kommt.

## 5. Kurzhinweise

### 5.1. Keine mehrfache Energiesteuerentlastung

*(Bundesfinanzhof, Urteil vom 1.12.2009, VII R 48/08)*

Betreiber von Bodenstromaggregaten zur Bordstromversorgung von Flugzeugen können für das Kalenderjahr 2004 neben der nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG zu gewährenden Steuerbefreiung für den erzeugten Strom nicht zusätzlich eine Vergütung der auf dem zur Stromerzeugung eingesetzten Gasöl lastenden Energiesteuer beanspruchen.

Einem unmittelbar aus Art. 14 Abs. 1 Buchstabe a EnergieStRL abzuleitenden Anspruch auf Befreiung der bei der Stromerzeugung verwendeten Energieerzeugnisse von der Energiesteuer steht die Regelung in Art. 21 Abs. 5 Unterabsatz 3 EnergieStRL entgegen, die der deutsche Gesetzgeber in einer für die betroffenen Verwender erkennbaren Weise in nationales Recht umgesetzt hat.

### 5.2. Leistungen gegen Entgelt führen nicht zum steuerbefreiten Zweckbetrieb

*(Bundesfinanzhof, Urteil vom 16.12.2009, I R 49/08)*

Verpflichtet sich eine gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft gegenüber der steuerpflichtigen Vermieterin von Wohnungen, Leistungen gegen Entgelt im Bereich des altenbetreuten Wohnens zu erbringen, begründet die Körperschaft damit weder einen Betrieb der Wohlfahrtspflege noch einen steuerbefreiten Zweckbetrieb.

### 5.3. Keine Rückzahlung von Steuern bei Ausstieg aus einer Versorgungsanstalt

*(Finanzgericht Köln, Urteil vom 25.3.2009, 12 K 5166/04, Revision beim BFH anhängig: VI R 31/09)*

Einer Körperschaft öffentlichen Rechts steht bei Ausscheiden aus einer umlagefinanzierten Versorgungsanstalt kein Anspruch auf Rückerstattung pauschaler Lohnsteuer zu. Dem steht nicht entgegen, dass sich die Ansprüche rentenferner Jahrgänge gegen die Versorgungsanstalt anstatt auf die in Aussicht stehende Versorgungsrente anschließend auf eine niedrigere Versicherungsrente beschränken.

**5.4. Nutzungsüberlassung einer Eislaufhalle durch gemeinnützige GmbH unterliegt ermäßigtem Umsatzsteuersatz**

(Finanzgericht Bremen, Urteil vom 12.11.2008, 2 K 28/08 (1) - Revision beim BFH anhängig: V R 64/09)

Auch gemeinnützige juristische Personen des Privatrechts, deren (Mit-)Gesellschafter die öffentliche Hand ist, können Zweckbetriebe unterhalten und die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG in Anspruch nehmen.

Die Frage, ob eine Wettbewerbsbeeinträchtigung i.S. des § 65 Nr. 3 AO vorliegt, ist bei ortsbezogenen Leistungen, bei denen Anbieter von vornherein nur örtlich beschränkt in Wettbewerb miteinander treten können, nur dann zu bejahen, wenn der potentielle Wettbewerb im jeweiligen Einzugsbereich beeinträchtigt ist.

**5.5. Betrieb gewerblicher Art einer gesetzlichen Krankenversicherung durch Vermittlungstätigkeit**

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 3.2.2010, I R 8/09)

Gesetzliche Krankenversicherungen unterhalten einen Betrieb gewerblicher Art, wenn sie ihren Mitgliedern private Zusatzversicherungsverträge vermitteln und dafür von den privaten Krankenversicherungen einen Aufwendungsersatz erhalten.

## Sonderfragen

**1. Neue Anforderungen durch die Biomassestrom-Nachhaltigkeitsverordnung (BioSt-NachV) auf die EEG-Vergütung für Strom**

Die Biomassestrom-Nachhaltigkeitsverordnung (BioSt-NachV) ist am 29.7.2009 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht worden und am 24.8.2009 in Kraft getreten. Sie setzt die Nachhaltigkeitsanforderungen für flüssige Brennstoffe aus erneuerbaren Energien der am 25.6.2009 in Kraft getretenen EG-Richtlinie zur Förderung der Nutzung von Energien aus erneuerbaren Quellen (EE-RL - 2009/28/EG) um.

Die Verordnung legt im Einzelnen fest, wie flüssige Biomasse, die für die Stromerzeugung eingesetzt wird, hergestellt und verwendet werden muss. Die flüssige Biomasse muss im Interesse des Umwelt-, Klima- und Naturschutzes so hergestellt werden, dass ihr Einsatz zur Energieerzeugung gegenüber fossilen Energieträgern deutlich weniger Treibhausgase freisetzt und dass der Anbau der Pflanzen keine besonders schützenswerten Flächen (Flächen mit hohem Naturschutzwert, mit hohem Kohlenstoffbestand oder Torfmooren) zerstört. Flüssige Biomasse ist Biomasse im Sinne der Biomasseverordnung (BiomasseV), die zum Zeitpunkt des Eintritts in den Brenn- oder Feuerraum flüssig ist. Nicht umfasst von der Verordnung ist flüssige Biomasse, die zur Anfahr-, Zünd- oder Stützfeuerung eingesetzt wird.

Anlagebetreiber, die für Strom aus Anlagen, bei denen flüssige Biomasse zur Stromerzeugung eingesetzt wird, die Grundvergütung nach § 27 Abs. 1 EEG bzw. den Bonus für nachwachsende Rohstoffe (Nawaro-Bonus) nach § 27 Abs. 4 Nr. 2 EEG erhalten, müssen gemäß § 3 bzw. § 10 BioSt-NachV verschiedene Voraussetzungen im Hinblick

auf die eingesetzte Biomasse erfüllen.

Nach den Übergangsbestimmungen gemäß § 78 BioSt-NachV ist Folgendes zu beachten: Wird flüssige Biomasse vor dem 1.7.2010 zur Stromerzeugung eingesetzt, ist hinsichtlich der Nachhaltigkeitsanforderungen gemäß §§ 4 bis 7 BioSt-NachV kein Nachweis zu führen. Wird flüssige Biomasse nach dem 30.6.2010 und vor dem 1.1.2011 in diesem Sinne eingesetzt, ist entweder ein formloser Nachweis über den Erntetermin vor dem 1.1.2010 oder - falls der Erntetermin nach dem 31.12.2009 liegt - der Nachhaltigkeitsnachweis nach § 14 BioSt-NachV zu führen. Bei Verstromung flüssiger Biomasse nach dem 31.12.2010 ist in jedem Fall der vorgenannte Nachhaltigkeitsnachweis vorzulegen.

Flüssige Biomasse muss darüber hinaus gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 8 BioSt-NachV bis zum 1.1.2017 ein Treibhausgas-Minderungspotenzial von mindestens 35 % aufweisen. Ab 1.1.2017 erhöht sich der Wert auf mindestens 50 % und - wenn die Ölmühle nach dem 31.12.2016 in Betrieb genommen wird - ab dem 1.1.2018 auf mindestens 60 %. Es gelten die gleichen Übergangsregelungen wie im vorgenannten Absatz zum Nachhaltigkeitsnachweis dargelegt, wobei darüber hinaus zu beachten ist, dass das Treibhausgas-Minderungspotenzial von mindestens 35 % erst ab dem 1.4.2013 einzuhalten ist, wenn die Ölmühle vor dem 23.1.2008 in Betrieb genommen worden ist. Von dieser Erleichterung kann allerdings nur in Bezug auf die Grundvergütung nach § 27 Abs. 1 EEG Gebrauch gemacht werden. Für den zusätzlichen Nawaro-Bonus nach § 27 Abs. 4 Nr. 2 EEG muss gemäß § 10 BioSt-NachV das Treibhausgas-Minderungspotenzial bereits vor dem 1.4.2013 erbracht werden.

Zusätzlich vorgesehen ist die Registrierung der mit flüssiger Biomasse betriebener Stromerzeugungsanlagen im Anlagenregister der Bundesanstalt für Landwirtschaft und Ernährung. Gemäß § 64 BioSt-NachV muss die Registrierung im Anlagenregister vor der Inbetriebnahme der Anlage beantragt werden. Sind Anlagen vor dem 1.1.2010 in Betrieb genommen worden, muss die Registrierung der Anlagen bis zum 30.6.2010 beantragt sein. Bei verspäteter Beantragung der Registrierung der Anlage besteht gemäß § 65 BioSt-NachV für den Zeitraum bis zur Registrierungsbeantragung weder ein Anspruch auf die Grundvergütung nach § 27 Abs. 1 EEG noch auf den Nawaro-Bonus nach § 27 Abs. 4 Nr. 2 EEG.

## 2. Ausgleichszahlungen an außen stehende Anteilseigner; Anwendung des BFH-Urteils - I R 1/08 - vom 4.3.2009

(BMF-Schreiben vom 20.4.2010; IV C 2 - S 2770/08/10006)

In dem Urteil vom 4.3.2009 - I R 1/08 - vertritt der BFH die Auffassung, dass eine Vereinbarung von Ausgleichszahlungen des beherrschenden Unternehmens an einen außen stehenden Aktionär der beherrschten Gesellschaft der steuerrechtlichen Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags entgegensteht, wenn neben einem bestimmten Festbetrag ein zusätzlicher Ausgleich in jener Höhe vereinbart wird, um die der hypothetische Gewinnanspruch des Außenstehenden ohne die Gewinnabführung den Festbetrag übersteigen würde. Abweichend davon hatte die Finanzverwaltung bisher auch Vereinbarungen zugelassen, in denen sich ein an einen Minderheitsgesellschafter gezahlter Zuschlag auf einen festen Mindestbetrag an dem Gewinn der Organgesellschaft orientiert, sofern der feste Mindestbetrag den Mindestausgleich des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG nicht unterschreitet (BMF-Schreiben vom 13.9.1991 - IV B 7 - S 2770 - 11/91 -).

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Rechtsgrundsätze des Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Das Urteil steht nicht im Einklang mit § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG und den Grundsätzen des § 304 Aktengesetz (AktG).

§ 304 AktG bezweckt den Schutz des außen stehenden Gesellschafters, indem dieser weitestgehend so gestellt werden soll, als würde der Gewinnabführungsvertrag nicht bestehen. Nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG ist dem außen stehenden Aktionär als fester Ausgleich mindestens der Betrag zuzusichern, den er nach der bisherigen Ertragslage und den künftigen Ertragsaussichten der Gesellschaft voraussichtlich als durchschnittlichen Gewinnanteil erhalten hätte. Darüber hinausgehende (feste oder variable) Ausgleichszahlungen sind nicht ausgeschlossen, da § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG im festen Zahlungsbetrag nur das Minimum

des aktienrechtlich vorgeschriebenen Ausgleichs vorsieht.

Eine zivilrechtlich zulässigerweise vereinbarte Ausgleichszahlung steht daher der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegen.

## 3. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Abs. 1 EStG durch das BilMoG

(BMF-Schreiben vom 12.3.2010, IV C 6 - S 2133/09/10001)

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG vom 25.5.2009, BGBl I 2009, 1102, BStBl I 2009, 650) wurde § 5 Abs. 1 EStG geändert. Danach ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG knüpfen die Ausübung steuerlicher Wahlrechte an bestimmte Dokumentationspflichten. Zur Anwendung des § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. des BilMoG wird im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

### I. Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung

#### 1. Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG

1 Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die dies freiwillig machen, ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 EStG). Soweit der Steuerpflichtige keine gesonderte Steuerbilanz aufstellt, ist Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung die Handelsbilanz unter Beachtung der vorgeschriebenen steuerlichen Anpassungen (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV).

2 Die allgemeinen Grundsätze zur Aktivierung, Passivierung und Bewertung der einzelnen Bilanzposten wurden durch das BilMoG nicht geändert und sind für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit wird durch die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorhalte durchbrochen (§ 5 Abs. 1a bis 4b, Abs. 6, §§ 6, 6a und 7 EStG).

a) *Ansatz von Wirtschaftsgütern, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten*

aa) *Aktivierungsgebote, Aktivierungsverbote und Aktivierungswahlrechte*

**3** Handelsrechtliche Aktivierungsgebote und Aktivierungswahlrechte führen zu Aktivierungsgeboten in der Steuerbilanz, es sei denn, die Aktivierung in der Steuerbilanz ist aufgrund einer steuerlichen Regelung ausgeschlossen.

**Beispiel:** Selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB/§ 5 Abs. 2 EStG)

Nach § 248 Abs. 2 HGB können selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden, soweit es sich nicht um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt. Eine Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist nach § 5 Abs. 2 EStG ausgeschlossen. Das Aktivierungswahlrecht in der Handelsbilanz führt nicht zu einem Aktivierungsgebot in der Steuerbilanz.

bb) *Passivierungsgebote, Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte*

**4** Handelsrechtliche Passivierungsgebote sind - vorbehaltlich steuerlicher Vorschriften - auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich. So sind für Pensionsverpflichtungen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden (im Einzelnen Rnrrn. 9 bis 11).

Passivierungsverbote und Passivierungswahlrechte in der Handelsbilanz führen zu Passivierungsverboten in der Steuerbilanz (BFH vom 3.2.1969, GrS 2/68, BStBl II 1969, 291).

b) *Bewertungswahlrechte und Bewertungsvorbehalte*

**5** Bewertungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, ohne dass eine eigenständige steuerliche Regelung besteht, wirken wegen des maßgeblichen Handelsbilanzansatzes auch auf den Wertansatz in der Steuerbilanz.

**6 Beispiel 1:** Fremdkapitalzinsen (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB; R 6.3 Abs. 4 EStR)

Zinsen für Fremdkapital gelten gemäß § 255 Abs. 3 Satz 2 HGB als Herstellungskosten des Vermögensgegenstands, wenn das Fremdkapital zur Herstellung eines Vermögensgegenstands verwendet wird. Sind handelsrechtlich Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten einbezogen worden, sind sie gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch in der neuerlichen Gewinnermittlung als Herstellungskosten zu beurteilen.

**7 Beispiel 2:** Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 240 Abs. 3 und 4 HGB)

Nach § 240 Abs. 3 (Festwertbewertung) und 4 (Gruppenbewertung) HGB werden bei der Bewertung bestimmter Wirtschaftsgüter unter den genannten Voraussetzungen Erleichterungen gewährt. Steuerliche Regelungen hierzu bestehen nicht. Aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sind bei Anwendung dieser Bewertungsvereinfachungsverfahren die Wertansätze der Handelsbilanz in die Steuerbilanz zu übernehmen.

**8 Beispiel 3:** Einbeziehungswahlrechte (§ 255 Abs. 2 Satz 3 HGB)

Nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ist der Kaufmann nicht verpflichtet, sondern berechtigt, angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebes für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung bei der Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG die Herstellungskosten anzusetzen, also alle Aufwendungen, die ihrer Art nach Herstellungskosten sind (BFH vom 21.10.1993, IV R 87/92, BStBl II 1994, 176). Dazu gehören auch die in § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB aufgeführten Kosten. Die steuerrechtliche Bewertungsvorschrift geht wegen des Bewertungsvorbehaltes in § 5 Abs. 6 EStG der handelsrechtlichen Regelung vor. Das gilt auch dann, wenn der Kaufmann gemäß § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB vom Ansatz dieser Kosten als Teil der Herstellungskosten in der Handelsbilanz absehen kann (BFH vom 21.10.1993, IV R 87/92, a.a.O.).

c) *Ansatz und Bewertung von Pensionsverpflichtungen i.S. von § 6a EStG*

**9** Nach § 249 HGB müssen in der Handelsbilanz für unmittelbare Pensionszusagen Rückstellungen gebildet werden. Dieses Passivierungsgebot gilt auch für die steuerliche Gewinnermittlung. Die bilanzsteuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften des § 6a EStG schränken jedoch die Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Passivierungsgebotes ein.

**10** In der steuerlichen Gewinnermittlung sind Pensionsrückstellungen nur anzusetzen, wenn die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 und 2 EStG (z.B. Schriftformerfordernis, § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG) erfüllt sind. Die Passivierung einer Pensionszusage unterliegt zudem dem Bewertungsvorbehalt des § 6a Abs. 3 und 4 EStG. Die Bewertung kann somit vom handelsrechtlichen Wert abweichen; die Regelungen in R 6a Abs. 20 Satz 2 bis 4 EStR, wonach der handelsrechtliche Ansatz der Pensionsrückstellung die Bewertungsobergrenze ist, sind nicht weiter anzuwenden.

**11** Für laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen, die vor dem 1.1.1987 rechtsverbindlich zugesagt worden sind (sog.

Altzusagen), gilt nach Art. 28 des Einführungsgesetzes zum HGB in der durch Gesetz vom 19.12.1985 (BGBl I 1985, 2355, BStBl I 1986, 94) geänderten Fassung weiterhin das handels- und steuerrechtliche Passivierungswahlrecht.

## 2. Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG

**12** Steuerliche Wahlrechte können sich aus dem Gesetz oder aus den Verwaltungsvorschriften (z.B. R 6.5 Abs. 2 EStR, R 6.6 EStR oder BMF-Schreiben) ergeben.

### a) Steuerliche Wahlrechte

**13** Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, können unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Die Ausübung des steuerlichen Wahlrechtes wird insoweit nicht nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG durch die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beschränkt.

### 14 Beispiel 1: Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter (§ 6b EStG)

Stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter können zur Vermeidung der Besteuerung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer bestimmter Wirtschaftsgüter übertragen werden. Dazu sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindern. Soweit die Übertragung auf ein anderes Wirtschaftsgut nicht vorgenommen wird, kann der Steuerpflichtige eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Eine Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die Bildung einer entsprechenden Rücklage in der Handelsbilanz ist nach den Vorschriften des HGB nicht zulässig. Die Abweichung vom Handelsbilanzansatz in der Steuerbilanz wird durch § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG zugelassen.

### 15 Beispiel 2: Teilwertabschreibungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG)

Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens sind bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßig abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4 HGB). Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 EStG kann bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Teilwert angesetzt werden. Die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz ist nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen; der Steuerpflichtige kann darauf auch verzichten.

Hat der Steuerpflichtige in einem Wirtschaftsjahr eine Teilwertabschreibung vorgenommen und verzichtet er in einem darauf folgenden Jahr auf den Nachweis der dauernden Wertminderung (z.B. im Zusammenhang mit Verlustabzügen), ist zu prüfen, ob eine willkürliche Gestaltung vorliegt.

### b) Handelsrechtliche und steuerliche Wahlrechte

**16** Wahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden.

### 17 Beispiel 1: Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 HGB/§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG)

Nach § 256 HGB kann für den Wertansatz gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens eine bestimmte Verbrauchsfolge unterstellt werden (Fifo und Lifo). Steuerrechtlich besteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG dieses Wahlrecht nur für das Verbrauchsfolgeverfahren, bei dem die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert werden (Lifo).

Die Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens in der Steuerbilanz setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige die Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz unter Verwendung von Verbrauchsfolgeverfahren bewertet. Eine Einzelbewertung der Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz steht der Anwendung des Verbrauchsfolgeverfahrens nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG unter Beachtung der dort genannten Voraussetzungen nicht entgegen.

### 18 Beispiel 2: Lineare und degressive Absetzung für Abnutzung (§ 253 HGB/§ 5 Abs. 6 i.V.m § 7 Abs. 2 EStG)

Gemäß § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Es ist demnach eine lineare oder degressive Abschreibung und eine Leistungsabschreibung sowie auch eine progressive Abschreibung möglich.

Gemäß § 7 Abs. 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets "Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung" vom 21.12.2008 (BGBl I 2008, 2896; BStBl I 2009, 133) kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeiträgen (lineare Absetzung für Abnutzung) die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeiträgen (degressive Absetzung für Abnutzung) in Anspruch genommen werden. Die Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 2 EStG setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige auch in der Handelsbilanz eine degressive Abschreibung vornimmt.

## II. Aufzeichnungspflichten

**19** Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufnahme der Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse. Die

Verzeichnisse sind Bestandteil der Buchführung. Sie müssen nach § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechtes und die vorgenommenen Abschreibungen enthalten. Bei der Ausübung steuerlicher Wahlrechte für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens ist eine gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht erforderlich. Dies gilt auch für Umwandlungsvorgänge des Umwandlungssteuerrechtes.

**20** Eine besondere Form der Verzeichnisse ist nicht vorgeschrieben. Soweit die Angaben bereits im Anlagenverzeichnis oder in einem Verzeichnis für geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG (für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind) enthalten sind, oder das Anlagenverzeichnis um diese Angaben ergänzt wird, ist diese Dokumentation ausreichend. Zum Ausweis des Feldinventars genügt das Anbauverzeichnis nach § 142 AO. Die Aufstellung der Verzeichnisse kann auch nach Ablauf des Wirtschaftsjahres im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung (z.B. bei vorbereitenden Abschlussbuchungen) erfolgen.

**21** Die laufende Führung des in § 5 Abs. 1 Satz 3 EStG genannten Verzeichnisses ist Tatbestandsvoraussetzung für die wirksame Ausübung des jeweiligen steuerlichen Wahlrechtes. Wird das Verzeichnis nicht oder nicht vollständig geführt, ist der Gewinn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsguts durch die Finanzbehörde so zu ermitteln, als wäre das Wahlrecht nicht ausgeübt worden. Wird ein steuerliches Wahlrecht im Wege der Bilanzänderung erstmals ausgeübt, ist dies durch eine Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu dokumentieren.

**22** Für die Bildung von steuerlichen Rücklagen ist eine Aufnahme in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis nicht erforderlich, wenn die Rücklage in der Steuerbilanz abgebildet wird. Wird die Rücklage in einem folgenden Wirtschaftsjahr auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes übertragen, handelt es sich um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts i.S. des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG. Das Wirtschaftsgut ist mit den erforderlichen Angaben in das besondere, laufend zu führende Verzeichnis aufzunehmen. Soweit sich die Angaben aus der Buchführung i.S. des § 6b Abs. 4 EStG ergeben, ist diese Dokumentation ausreichend.

**23** Behandelt ein Steuerpflichtiger Zuschüsse für Anlagegüter erfolgsneutral, indem er die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Wirtschaftsgut um die erhaltenen Zuschüsse mindert (R 6.5 Abs. 2 Satz 3 EStR), ist die gesonderte Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG erforderlich. Die Aufzeichnungspflicht entfällt, sofern der Steuerpflichtige die Zuschüsse als Betriebseinnahme ansetzt (R 6.5 Abs. 2 Satz 2 EStG).

### III. Anwendungsregelung

**24** § 5 Abs. 1 EStG i.d.F. des BilMoG ist nach § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. Art. 15 des BilMoG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009, d.h. für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 enden, anzuwenden. Danach ist die Ausübung steuerlicher Wahlrechte nicht mehr an die Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz gebunden. Änderungen in der Handelsbilanz, wie z.B. die Auflösung eines auf der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechtes beruhenden Sonderpostens mit Rücklagenanteil nach § 247 Abs. 3 HGB a.F., haben ab diesem Zeitpunkt keine Auswirkungen auf die Steuerbilanz. Soweit handelsrechtlich die steuerlichen Ansätze im Rahmen der Übergangsvorschriften zum BilMoG noch beibehalten werden, bestehen die besonderen Aufzeichnungspflichten nicht.

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

(BMF-Schreiben vom 17.11.2009, IV C 7 - S 2706/08/10004)

In der Sitzung zum Entwurf eines BMF-Schreibens zum Querverbund vom 14. bis 15.7.2009 wurde entschieden, dass in das Schreiben keine Ausführungen zu so genannten "Mehrtätigkeits-BgA bzw. Mehrtätigkeits-Eigen-gesellschaften" aufgenommen werden sollen. Das BMF sagte zu, zur Problematik der rückwirkenden Anwendung des § 8 Absatz 7 KStG auf Veranlagungszeiträume vor 2009 in Fällen so genannter "Mehrtätigkeits-Eigen-gesellschaften" gesondert Stellung zu nehmen. Bei "Mehrtätigkeits-BgA" stellt sich eine vergleichbare Problematik nicht, da eine Zusammenfassung hier nur unter Beachtung des § 4 Absatz 6 KStG steuerlich anerkannt wird.

#### I. Ausgangs-problematik

Übt eine Eigen-gesellschaft Gewinn- und Verlust-tätigkeiten aus, die auf Ebene eines BgA nicht zusammenfassbar sind, wird eine steuerliche Ergebnis-verrechnung nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 22.8.2007 (BStBl II S. 961) durch den Ansatz einer vGA in Höhe der Verluste aus der Verlust-tätigkeit verhindert.

Handelt es sich bei der Verlust-tätigkeit um eine Tätigkeit im Sinne des § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG, so kommt es insoweit nach den Neuregelungen des JStG 2009 nicht mehr zum vGA-Ansatz. Die Regelung ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden (§ 34 Absatz 6 Satz 4 KStG). Daraus wird die Auffassung abgeleitet, dass - entgegen BFH, R 7 Absatz 2 KStR bzw. BMF-Schreiben vom 7.12.2007 (BStBl I S. 905) - für Veranlagungszeiträume vor 2009 eine Ergebnis-verrechnung in der Eigen-gesellschaft möglich wäre. Die Sparten-trennung des § 8 Absatz 9 KStG ver-



hindere dies nicht, da sie erst ab Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden sei (§ 34 Absatz 6 Satz 8 KStG).

## II. Stellungnahme

Dieser Auffassung ist bei der Bearbeitung von Anträgen, in denen bei Eigengesellschaften, die mehrere Tätigkeiten ausüben, die aber auf BgA-Ebene nicht zusammenfassbar wären, nicht zu folgen.

### 1. EU-konforme Auslegung

§ 34 Absatz 6 Satz 4 KStG muss EU-konform ausgelegt werden, um EU-rechtliche Sanktionen zu vermeiden.

Bekanntlich ist die Regelung zum steuerlichen Querverbund unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten sensibel. Das zentrale, gegen eine rechtswidrige Beihilfe i.S. des Artikels 1 Buchstabe f der Verordnung (EG) Nummer 659/1999 sprechende Argument ist, dass mit der gesetzlichen Festschreibung im JStG 2009 hinsichtlich des steuerlichen Querverbunds nur der Status Quo, also die bisherige Rechtslage und Verwaltungspraxis abgesichert wurde. Dem würde es widersprechen, wenn für Jahre vor 2009 nunmehr sehr viel großzügigere Verlustverrechnungsmöglichkeiten eröffnet würden.

Die Sonderregelung des § 8 Absatz 7 KStG, die eine Ergebnisverrechnung durch Ausschluss einer vGA ermöglicht, ist eine selektiv wirkende, nur Eigengesellschaften der öffentlichen Hand begünstigende Maßnahme. Sie stellt in Folge des mit der Regelung verbundenen Steuerverzichts einen Einsatz staatlicher Mittel dar, der wettbewerbsrelevant ist bzw. sein kann. Damit sind die Grundtatbestände des Artikels 87 Absatz 1 EG (Beihilfetatbestände) erfüllt. Solche Beihilfen sind grundsätzlich unzulässig. Sie sind der Kommission vor Einführung anzuzeigen und dürfen vor einer abschließenden Entscheidung der Kommission über die Maßnahme nicht angewandt werden (vgl. Artikel 88 Absatz 3 EG).

§ 34 Absatz 6 Satz 4 KStG enthält keinerlei Durchführungsvorbehalt, den der Gesetzgeber in anderen Fällen stets vorsieht (vgl. z.B. Artikel 8 Absatz 2 (zu § 34 Absatz 6 KStG) des MoRaKG). Der fehlende Durchführungsvorbehalt lässt darauf schließen, dass der Gesetzgeber für Veranlagungszeiträume vor 2009 keine Verbesserung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten über den Status Quo hinaus regeln wollte und gibt so eine Handhabe für eine EU-konforme Auslegung. Das ergibt sich aus Folgendem:

- Für Fälle von Eigengesellschaften, die mehrere Tätigkeiten ausüben, die auf BgA-Ebene zusammenfassbar wären, ist ein Durchführungsvorbehalt nicht erforderlich. In diesen Fällen liegt eine so genannte bestehende Beihilfe vor. Es handelt sich insoweit in § 8 Absatz 7 KStG um die bloße Festschreibung eines Rechtszustandes, der bereits im Zeitpunkt des Beitritts Deutschlands zur EWG bestand. Auf die Aus-

führungen in den Nummern 109 bis 132 des Urteils des Gerichts Erster Instanz des EuGH vom 11.6.2009 (T-301/02) bzw. in den Nummern 87 bis 104 des Urteils des Gerichts Erster Instanz des EuGH vom 11.6.2009 (T-222/04) wird verwiesen.

- Für Fälle von Eigengesellschaften, die mehrere Tätigkeiten ausüben, die aber auf BgA-Ebene nicht zusammenfassbar wären, hätte es eines Durchführungsvorbehalts nur bedurft, wenn der Gesetzgeber die Absicht gehabt hätte, hier für Veranlagungszeiträume vor 2009 eine Weiterung der Ergebnisverrechnung vorzusehen, denn in diesem Fall hatte die Regelung den Tatbestand der bestehenden Beihilfe nicht erfüllt und wäre folglich eine rechtswidrige Beihilfe gewesen. Eine derartige Absicht hatte der Gesetzgeber nicht; eines Durchführungsvorbehalts bedurfte es daher nicht.

### 2. Anwendung weiterer Auslegungsgrundsätze

Dieses Ergebnis wird durch Anwendung weiterer Auslegungsgrundsätze gestützt:

#### a) Historische Auslegung

Nach R 7 Absatz 2 KStR, der für die hier relevanten Fälle im Ergebnis vom BFH im Urteil vom 22.8.2007 (a.a.O.) bestätigt worden ist, und den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 7.12.2007 (a.a.O.) war bereits vor In-Kraft-Treten der Querverbundregelungen im JStG 2009 eine Ergebnisverrechnung bei Eigengesellschaften, in der Tätigkeiten zusammengefasst wurden, die auf BgA-Ebene nicht zusammenfassbar wären, nicht möglich.

Diesen Rechtszustand wollte der Gesetzgeber mit dem JStG 2009 gesetzlich festschreiben (vgl. zum ursprünglichen Gesetzentwurf BR-Drucksache 545/08 S. 107 im dritten Absatz unter Allgemein zu § 8 Absatz 7 KStG). Dies wird auch durch die Begründung zur Anwendung des § 8 Absatz 7 im Gesetzentwurf bestätigt, nach der die Regelung ausdrücklich keine Rechtsänderung zur Folge haben soll (vgl. BR-Drucksache 545/08 S. 111 im letzten Absatz der Seite zu § 34 Absatz 6 KStG).

In den parlamentarischen Beratungen des Gesetzentwurfs, bei der es u.a. zu Änderungen bei § 8 Absatz 7 KStG und zur Schaffung des § 8 Absatz 9 KStG kam, hat sich an dieser Grundvorgabe des Festschreibens des Status Quo nichts geändert (vgl. allgemein BT-Drucksache 16/11108 S. 6 rechte Spalte zweiter Absatz). Zu den Änderungen bei § 8 Absatz 7 KStG wird in BT-Drucksache 16/11108 S. 27 linke Spalte erster Absatz ausdrücklich ausgeführt, dass es sich hier um redaktionelle Änderungen handelt. Diese sind im Zusammenhang mit der Einführung des § 8 Absatz 9 KStG zu sehen, mit dem ab Veranlagungszeitraum 2009 die Ergebnisverrechnung bei Eigengesellschaften festgeschrieben wird.

Vor dem Hintergrund der Schaffung dieser speziellen Regelung aufgrund des Vorschlags des BT-Finanzausschusses sind die Ausführungen zum zeitlichen Geltungsbereich des BMF-Schreibens vom 7.12.2007 (a.a.O.) in der Begründung zum Gesetzentwurf in BR-Drucksache 545/08 auf S. 112 im zweiten Absatz zu sehen. Die dortigen Ausführungen sind dahin auszulegen, dass durch die Schaffung des § 8 Absatz 9 KStG ab Veranlagungszeitraum 2009 das BMF-Schreiben für die Vorjahre insoweit noch gilt, wie ansonsten das Festschreiben des Status Quo nicht erreicht werden könnte.

#### b) *Auslegung nach Sinn und Zweck*

Anlass für die gesetzlichen Regelungen zum Querverbund im JStG 2009 war das BFH-Urteil vom 22.8.2007 (a.a.O.), dessen allgemeine Anwendung zur Folge gehabt hätte, dass die bisherigen Verwaltungsgrundsätze zur Ergebnisverrechnung (hier bei Eigengesellschaften), denen der BFH in der Vergangenheit nicht widersprochen hatte, nicht hätten beibehalten werden können. Hätte der Gesetzgeber die neuen BFH-Grundsätze allgemein zur Anwendung gelangen lassen wollen, hätte es keiner gesetzlichen Regelung bedurft.

Diese ist nur sinnvoll vor dem Hintergrund, dass Zweck der Regelungen die Festschreibung des Status Quo war. Eine rückwirkende Erweiterung der Ergebnisverrechnung für Veranlagungszeitraum vor 2009 und die Festschreibung der bisherigen Grundsätze ab Veranlagungszeitraum 2009 wäre vor diesem Hintergrund nicht sinnvoll bzw. würde die Regelungen in sich widersprüchlich erscheinen lassen.

#### c) *Grundsatz der Normenklarheit*

Gegen diese Auffassung kann seitens des Steuerpflichtigen auch nicht eingewandt werden, sie sei aus dem Gesetzeswortlaut nicht erkennbar, mit der Folge, dass gegen das Gebot der Normenklarheit verstoßen würde. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Anforderungen der Normenklarheit sich im Einzelfall nach der Schwere des jeweiligen Eingriffs richten; je schwerwiegender der Eingriff, desto höher die Anforderungen an die Normenklarheit. Im vorliegenden Fall stellt die dargelegte Rechtsauffassung keinen Eingriff in bestehende Rechte des Steuerpflichtigen dar. Sie schreibt nur die bestehenden Grundsätze der Ergebnisverrechnung bei nicht zusammenfassbaren Tätigkeiten gesetzgeberisch fest. Im Übrigen ist zu beachten, dass die mit den Regelungen des § 8 Absatz 7 bis 9 KStG vom Gesetzgeber verfolgte Absicht des Festschreibens des Status Quo bzw. der Nichtausweitung bestehender Ergebnisverrechnungsmöglichkeiten im Vorfeld des Gesetzgebungsverfahrens und während des Gesetzgebungsverfahrens verlautbart und damit den Betroffenen bekannt war. Auf die Ausführungen unter 4. der Gründe im BFH-Urteil vom 18.3.2009, I R 37/08, wird ergänzend verwiesen.

Sollte der Steuerpflichtige gleichwohl den Rechtsweg beschreiten, ist darauf hinzuweisen, dass die Gerichte dann das angesprochene Durchführungsverbot des Artikels 88 Absatz 3 EG zu beachten haben. Dies setzt voraus, dass das Gericht die Frage klärt, ob die rückwirkende Anwendung i.S. des § 34 Absatz 6 Satz 4 KStG eine Beihilfe ist oder nicht. Im Ergebnis käme hierzu eine Vorlage an den EuGH in Betracht. Seitens der Finanzverwaltung sollte in einschlägigen Finanzgerichtsverfahren darauf hingewirkt werden, dass eine europarechtliche Klärung im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens geschieht, wenn Zweifel an der oben unter II. 1. dargestellten Rechtsauffassung und ihrer Implikationen bestehen. Andernfalls besteht das Risiko, dass die EU-Kommission die Problematik von sich aus aufgreift, u.U. die gesamten Querverbundsregelungen untersucht und eine rechtswidrige Beihilferegulierung mit entsprechenden Rechtsfolgen für die Betroffenen feststellt.

### **5. Besteuerung der Forstwirtschaft; Auswirkungen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 5.6.2008 (BStBl II Seite 960 und Seite 968)**

(BMF-Schreiben vom 2.3.2010 - IV D 4 - S 2232/0)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung des Wirtschaftsguts Baumbestand das Folgende:

#### **A. Wirtschaftsgut Baumbestand**

##### *I. Definition*

Als Wirtschaftsgut ist beim stehenden Holz der in einem selbstständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende Baumbestand anzusehen (BFH vom 5.6.2008 - BStBl II Seite 960 und vom 5.6.2008 - BStBl II Seite 968). Dieser ist ein vom Grund und Boden getrennt zu bewertendes Wirtschaftsgut des nicht abnutzbaren Anlagevermögens. Der Umfang der einzelnen Wirtschaftsgüter (Baumbestand) ergibt sich vorrangig aus einem amtlich anerkannten Betriebsgutachten oder aus einem Betriebswerk, ansonsten aus den Regelungen zum Anbauverzeichnis nach § 142 AO (vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.1981 - BStBl I Seite 878 - Teilziffer 3.3.3).

Ein Baumbestand innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs tritt in der Regel nur dann als ein selbstständiges Wirtschaftsgut nach außen in Erscheinung, wenn er eine Flächengröße von zusammenhängend mindestens einem Hektar aufweist (vgl. BFH vom 5.6.2008 - BStBl II Seite 960). Baumbestände auf verschiedenen räumlich voneinander entfernt liegenden Flurstücken stehen nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang und sind deshalb auch dann selbstständige Wirtschaftsgüter, wenn deren Größe einen Hektar unterschreitet.

## II. Ausweis der Wirtschaftsgüter

Jedes selbstständige Wirtschaftsgut Baumbestand ist im Anlageverzeichnis bzw. dem laufend zu führenden Verzeichnis nach § 4 Absatz 3 Satz 5 EStG auszuweisen.

### B. Bilanzierung des Wirtschaftsguts Baumbestand

Bei der Bilanzierung des Wirtschaftsguts Baumbestand ist zwischen Holznutzungen in Form von Kahlschlägen und anderen Holznutzungen zu unterscheiden.

#### I. Holznutzungen in Form von Kahlschlägen

##### 1. Definition

Ein Kahlschlag im ertragsteuerrechtlichen Sinne liegt vor, wenn das nutzbare Derbholz auf der gesamten Fläche eines Baumbestandes, der ein selbstständiges Wirtschaftsgut ist, eingeschlagen wird und keine gesicherte Kultur bestehen bleibt. Dieses gilt gleichermaßen für den Fall, dass auf einer mindestens ein Hektar großen zusammenhängenden Teilfläche ein Kahlschlag erfolgt, unabhängig davon, ob er in verschiedenen aneinander angrenzenden Baumbeständen oder innerhalb eines Baumbestandes vorgenommen wird. Dabei sind Einschnitte innerhalb eines Zeitraums von fünf aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren einheitlich zu beurteilen.

##### 2. Übergang ins Umlaufvermögen

Mit dem Einschlag des Holzes wird der Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum bisherigen Wirtschaftsgut Baumbestand gelöst und das eingeschlagene Holz wird Umlaufvermögen.

##### 3. Minderung des Buchwerts

Mit dem Kahlschlag eines Baumbestandes, der ein selbstständiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gewesen ist, wird dessen Buchwert im Umfang des Einschlags gemindert und in gleicher Höhe den Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes (Umlaufvermögen) zugerechnet. Gleiches gilt für den Kahlschlag auf einer mindestens ein Hektar großen zusammenhängenden Teilfläche. Die Minderung des Buchwerts des Baumbestandes ist grundsätzlich entsprechend dem Flächenanteil des Kahlschlags vorzunehmen.

##### 4. Wiederaufforstungskosten nach einem Kahlschlag

Wiederaufforstungskosten nach einem Kahlschlag sind Herstellungskosten für das neu entstehende Wirtschaftsgut Baumbestand und als nicht abnutzbares Anlagevermögen zu aktivieren.

Die Wiederaufforstung beginnt mit den Pflanzmaßnahmen, der Naturverjüngung oder der Saat. Sie endet mit der Sicherung des Baumbestandes, die nach Ablauf von fünf Wirtschaftsjahren nach dem

Wirtschaftsjahr des Beginns der Wiederaufforstung anzunehmen ist. Zu den Wiederaufforstungskosten gehören insbesondere die Aufwendungen für Setzlinge, Pflanzung, Befestigung des Pflanzgutes (z.B. Pfähle und Drähte), Pflegemaßnahmen sowie Löhne. Dagegen führen Aufwendungen für Kulturzäune zu Herstellungskosten für ein selbstständiges Wirtschaftsgut und werden über R 6.3 Absatz 1 EStR entsprechend berücksichtigt.

Sofern die Wiederaufforstung erst in einem späteren Wirtschaftsjahr vorgenommen wird, ist eine Rückstellung nach § 5 Absatz 4b EStG nicht zulässig.

#### 5. Aufwendungen für Verjüngung und Pflege

Aufwendungen für Bestandsverjüngung und Bestandspflege sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

#### II. Holznutzungen, die keine Kahlschläge sind

##### 1. Abgrenzung zum ertragsteuerrechtlichen Kahlschlag

Führen Holznutzungen nicht zu Kahlschlägen im ertragsteuerrechtlichen Sinn, bleibt das Wirtschaftsgut Baumbestand erhalten. Daher kommt eine Buchwertminderung grundsätzlich nicht in Betracht.

##### 2. Minderung des Buchwerts

Sofern die planmäßige Ernte hiebsreifer Bestände im Einzelfall zu einer weitgehenden Minderung der Substanz und des Wertes des Wirtschaftsgutes Baumbestand führt, kann dies eine Buchwertminderung begründen (vgl. BFH vom 5.6.2008 - BStBl II Seite 968). Die Buchwertminderung ist begrenzt auf den Unterschied zwischen dem bisherigen Buchwert des jeweiligen Baumbestandes und dem Teilwert des verbleibenden Baumbestandes. Diese Voraussetzungen und der Teilwert des verbleibenden Baumbestandes (§ 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG) sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Der Betrag, um den der Buchwert gemindert wurde, ist den Herstellungskosten des eingeschlagenen Holzes (Umlaufvermögen) zuzurechnen.

##### 3. Aufwendungen für die Wiederaufforstung

Soweit infolge einer Holznutzung, die keinen Kahlschlag darstellt und die nicht zu einer Buchwertminderung entsprechend Teilziffer B.II.2. geführt hat, dennoch eine Wiederaufforstungsverpflichtung entsteht, sind die Wiederaufforstungskosten nicht zu aktivieren. Sie sind entsprechend dem Umfang der Verpflichtung und den Wertverhältnissen am Bilanzstichtag in eine Rückstellung einzustellen, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung gemäß R 5.7 Absatz 4 EStR erfüllt sind (für Rückstellung aufgrund öffentlich-rechtlicher Verpflichtung vgl. BFH vom 13.12.2007 - BStBl 2008 II Seite 516). Die Grundsätze von R 6.11 Absatz 1 EStR sind zu berücksichtigen (z.B. Zuschüsse).

Ist dagegen nach Teilziffer B.II.2. eine Buchwertminderung vorgenommen worden, sind die Wiederaufforstungskosten als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren, soweit die Aufwendungen für die Wiederaufforstung der gesicherten Kultur den bei der Buchwertminderung zugrunde gelegten Wert dieser Kultur übersteigen.

Zum Umfang der Wiederaufforstungskosten vgl. Teilziffer B.I.4., zu den Aufwendungen für Verjüngung und Pflege vgl. Teilziffer B.I.5.

#### **C. Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG und § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 EStG**

Soweit beim Übergang vom nicht abnutzbaren Anlagevermögen zum Umlaufvermögen von den (fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten des Baumbestands ein Betrag abzuspalten ist, der bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich als Herstellungskosten für das eingeschlagene Holz zu berücksichtigen wäre, sind im Wirtschaftsjahr des Einschlags in dieser Höhe Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

#### **D. Wertansätze für bereits vorhandene Baumbestände**

Die Verpflichtung zum Ausweis eines Wertansatzes für die einzelnen Wirtschaftsgüter Baumbestand (vgl. Teilziffer A.) besteht auch für Baumbestände, die vor der Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 5.6.2008 (BStBl II Seite 960 und 968) am 31.12.2008 angeschafft oder hergestellt wurden. Dabei ist es regelmäßig nicht zu beanstanden, wenn die Aufteilung eines bisher einheitlichen Wertansatzes auf die einzelnen Wirtschaftsgüter Baumbestand nach dem Umfang der entsprechenden Flächen vorgenommen wird.

Ein bisher für mehrere Wirtschaftsgüter Baumbestand ausgewiesener einheitlicher Wertansatz kann so lange fortgeführt werden, bis sich eine ertragsteuerrechtliche Auswirkung ergibt. In einem solchen Fall sind die bisher bestehenden Wertansätze insgesamt auf die einzelnen Wirtschaftsgüter nach dem Verhältnis der einzelnen Teilwerte im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung aufzuteilen. Aus Vereinfachungsgründen kann regelmäßig eine Aufteilung eines bisher einheitlichen Wertansatzes nach dem Umfang der entsprechenden Flächen vorgenommen werden. Für die übrigen Wirtschaftsgüter Baumbestand kann der Wertansatz weiterhin einheitlich ausgewiesen werden, bis sich bei diesen eine ertragsteuerrechtliche Auswirkung ergibt.

#### **E. Kalamitätsnutzungen**

Soweit durch Kalamitätsnutzungen ein Kahlschlag entsteht, kann abweichend von den unter B. dargestellten Grundsätzen der Buchwert dieses Baumbestandes beibehalten werden. Die Wiederaufforstungskosten sind in diesem Fall sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig.

#### **F. Pauschsätze nach § 51 EStDV**

Mit einer Holznutzung im Zusammenhang stehende Wiederaufforstungskosten, die sofort abziehbare Betriebsausgaben sind, sind durch die Pauschsätze nach § 51 EStDV abgegolten. Dies gilt unabhängig vom Wirtschaftsjahr ihrer Entstehung.

Im Falle eines Kahlschlags (vgl. Teilziffer B.I.1.) ist der Buchwertabgang mit dem jeweiligen Pauschsatz abgegolten und die Wiederaufforstungskosten sind als Herstellungskosten in dem nach § 4 Absatz 3 Satz 5 EStG laufend zu führenden Verzeichnis auszuweisen. Dabei sind der Umfang des Kahlschlags und die Höhe der Wiederaufforstungskosten nachzuweisen.

#### **G. Forstschäden-Ausgleichsgesetz**

Bei der Anwendung des § 4 Forstschäden-Ausgleichsgesetz gelten die Grundsätze der Teilziffer C.

Bei der Ausübung des Wahlrechts nach § 4a Forstschäden-Ausgleichsgesetz sind Buchwertminderungen im Wirtschaftsjahr des Einschlags als Betriebsausgaben sofort abziehbar, soweit von einer Aktivierung abgesehen worden ist.

#### **H. Tarifvergünstigung nach § 34b EStG**

Buchwertminderungen im Sinne der Teilziffer B. und die sofort als Betriebsausgaben abziehbaren Wiederaufforstungskosten (Teilziffer B.II.3.) gehören zu den anderen Betriebsausgaben im Sinne des § 34b Absatz 2 Nummer 2 EStG.

##### *I. Anwendungsregelung*

Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. R 34b.2 Absatz 1 Satz 4 EStR ist nicht mehr anzuwenden.

Soweit sich aus diesem Schreiben für einen Steuerpflichtigen Verschlechterungen gegenüber der bisherigen bundeseinheitlichen Verwaltungsauffassung ergeben, sind die Regelungen erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30.6.2010 beginnen.

#### **6. Mehrerlösabschöpfung Vorab-Info**

Der BMF beabsichtigt, die Mehrerlösabschöpfungsrückstellung steuerlich nicht anzuerkennen. Er ist derzeit in der Abstimmungsphase mit den Bundesländern.