

# 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

Juli 2010

## Gesetzgebung

### 1. Entwurf zur Neufassung der Gasnetz-zugangsverordnung

Die Bundesregierung hat am 19.5.2010 die Neufassung der Gasnetzzugangsverordnung (GasNZV) beschlossen. Sie hat zum Ziel, über die Transportnetze auch neuen Wettbewerbern und Betreibern neuer Gaskraftwerke den Zugang zu Kunden und Beschaffungsmärkten zu erleichtern und damit den Wettbewerb auf dem Gasmarkt zu beleben.

Kernpunkte des Entwurfs sind:

- Reduzierung der Zahl der Gas-Marktgebiete von derzeit sechs auf höchstens zwei bis zum Jahr 2013;
- Versteigerung knapper Transportkapazitäten statt des bisher verbreiteten Windhundprinzips (wer zuerst kommt, mahlt zuerst);
- Betreiber neuer Gaskraftwerke erhalten das Recht, Kapazitäten gegen angemessene Gebühr maximal drei Jahre lang zu reservieren, damit dies nicht vor dem Investitionsentscheid geschehen muss.

### 2. Bundesrat fordert Vermittlungsausschuss über die Senkung der Einspeisevergütung für Solaranlagen

Der Bundesrat stimmt der geplanten einmaligen Senkung der Einspeisevergütung für Solaranlagen im Erneuerbare-Energien-Gesetz nicht zu und verlangt deshalb die Anrufung des Vermittlungsausschusses, heißt es in einer entsprechenden Unter richtung vom 8.6.2010 (BT-Drucksache 17/1950).

Die einmalige zusätzliche Absenkung der Einspeisevergütung solle nach Meinung des Bundesrates eine Grenze von zehn Prozent nicht überschreiten. Stattdessen müsse bei der Preisentwicklung eine "Langfristbetrachtung angestellt" werden. Außerdem gefährde die Kürzung aus Sicht der Länderkammer eine Vielzahl von Projekten für Solarförderung und stehe den nationalen Klimaschutz- und Ausbauzielen für erneuerbare Energien entgegen.

## Rechtsprechung

### 1. Zusammenwirken mehrerer steuerbefreiter Körperschaften

Der Bundesfinanzhof hat in seinem aktuellen Urteil vom 17.2.2010 (I R 2/08) zum Vorliegen eines steuerbefreiten Zweckbetriebs Stellung genommen.

Steuerbegünstigter Gegenstand einer GmbH war die Erbringung von heilpädagogischen Dienstleistungen zur ergänzenden und begleitenden Betreuung

von entwicklungsgestörten und behinderten Menschen. Im Auftrag ihrer Gesellschafter erbrachte sie Betreuungsleistungen, die sie selbst mit den Sozialämtern abrechnete, aber auch mit den Gesellschaftern.

Die GmbH unterhielt durch die selbstständig und nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, mit denen Einnahmen erzielt wurden, jeweils einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO. Nicht ab-

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

schließlich geklärt hat der BFH, ob ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb nach § 65 AO vorliegen kann. Dieser setzt zum einen voraus, dass er der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke dient und diese nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb verwirklicht werden können. Hierzu hat der BFH festgehalten, dass der satzungsmäßige Zweck auch mit den gegenüber den Gesellschaftern erbrachten Betreuungsleistungen verwirklicht wird. Zwar stelle eine bloße Personalüberlassung keinen Zweckbetrieb dar, jedoch war die GmbH vielmehr eigenverantwortlich und selbstständig in der Betreuung entwicklungsgestörter und behinderter Menschen tätig. Der Annahme eines Zweckbetriebs steht es nicht entgegen, dass sie zugleich in der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke der Gesellschafter eingebunden war. Die Tätigkeit war auch zwecknotwendig.

Zum anderen ist Voraussetzung, dass die GmbH nicht mehr als erforderlich in Wettbewerb zu steuerpflichtigen Betrieben ähnlicher Art tritt. Dieser Aspekt konnte nicht abschließend beurteilt werden, daher wurde die Sache zur Klärung an die Vorinstanz zurückverwiesen.

## 2. Zur Billigkeit von Gaspreiserhöhungen

Das Oberlandesgericht Koblenz (Urteil vom 26.2.2010, U 272/09 Kart) hatte darüber zu entscheiden, ob Preiserhöhungen in Gaslieferverträgen der Billigkeit i.S. von § 315 BGB entsprechen.

Ungeachtet der Einordnung des Versorgungsverhältnisses als Grundversorgungs- oder Sondervertrag war es nach Ansicht des Gerichts im Streitfall zu konkludenten Preisvereinbarungen gekommen, soweit die Kläger nach Erhalt der Jahresrechnungen den Gasbezug von dem Energieversorger unbeanstandet fortgesetzt haben. Eine Berechtigung des Versorgungsunternehmens zur einseitigen Preisänderung lag auf der Grundlage von § 4 Abs. 2 AVBGasV vor. Grundsätzlich bekräftigte der Senat, dass der Vortrag zur Entwicklung der Kosten für die Gasversorgung durch Zeugenvernehmung unter Beweis gestellt werden kann. Das Versorgungsunternehmen hatte durch Vernehmung von Zeugen dargestellt, dass der Anstieg ihrer Bezugskosten den Anstieg ihrer Abgabepreise im maßgeblichen Zeitraum überstiegen habe und der Anstieg der Bezugskosten nicht durch anderweitige Kostensenkungen kompensiert worden sei.

Das OLG stellte fest, dass die Zeugenaussage allerdings wesentliche Aussagen offen gelassen hat und daher ein Sachverständigengutachten einzuholen sei. Zu klären wäre die Frage, ob die Preisänderungsklausel im Vorlieferantenverhältnis richtig angewandt worden sei, die Angabe zur Entwicklung der übrigen Kosten geprüft worden wäre, es der Gasversorger unterlassen hat, günstigere Beschaffungsalternativen zu nutzen und, ob betriebswirtschaftlich gebotene Kosteneinsparungen an anderer Stelle unterblieben sind.

Insoweit weicht das Urteil von der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs ab, als das OLG geprüft

haben will, ob etwaige Bezugskostensteigerungen nicht durch Kostensenkungen in anderen Bereichen der Gassparte hätten ausgeglichen werden können.

## 3. Vorsteuerabzug für Dachsanierung im Zusammenhang mit Errichtung einer Fotovoltaikanlage

Wird im Zusammenhang mit der Errichtung einer Fotovoltaikanlage vorab ein eternithaltiges Dach saniert und erweitert, ist nach dem rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichts Nürnberg (Urteil vom 29.9.2009, 2 K 784/2009) der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen zur gewähren.

Ein Landwirt hatte auf dem Dach eines ehemals landwirtschaftlich genutzten Stallgebäudes eine Fotovoltaikanlage errichtet. Die Anlage bedeckte die gesamte nach Südosten geneigte Dachfläche. Im Zuge der Errichtung der Anlage musste er den Stall umdecken, d.h. die asbesthaltigen Eternitplatten abnehmen und entsorgen und das Dach neu eindecken. Darüber hinaus wurde der West- und Ostgiebel um ca. einen Meter verlängert und das Dach nach Süden erweitert. Daneben fielen u.a. Kosten für einen Regenwasserablauf an.

Das Finanzgericht ließ - im Gegensatz zum Finanzamt - den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Dachsanierung in vollem Umfang zu. Entscheidend war der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem Unternehmen der Stromgewinnung aus der Fotovoltaikanlage. Da eine Montage auf asbesthaltigen Dächern grundsätzlich verboten sei, wären die durchgeführten Maßnahmen ohne die Errichtung der Fotovoltaikanlage nicht notwendig gewesen. Unerheblich war, ob das Gebäude im Übrigen landwirtschaftliches Betriebsvermögen sei und zu landwirtschaftlichen - oder auch privaten - Zwecken genutzt werde.

## 4. Zum Vorsteuerabzug bei Sanierung und Umgestaltung eines Marktplatzes mit Parkplätzen

Mit Urteil vom 22.10.2009 (V R 33/08) hat der BFH in Bezug auf den Vorsteuerabzug aus der Sanierung eines Marktplatzes zur Abgrenzung zwischen öffentlicher Sondernutzung und zivilrechtlicher Vermietung Stellung genommen. Neben der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen muss sichergestellt sein, dass das Tätigwerden juristischer Personen des öffentlichen Rechts auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt.

Strittig war der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen für die Sanierung und Umgestaltung eines Marktplatzes sowie dem in räumlichem Zusammenhang mit dem Marktplatz stehenden Parkplatz. Die Gemeinde überließ Standflächen einschließlich zugehöriger Einrichtungen (z.B. Strom- und Wasseranschlüsse, Abfallbehälter) an Marktbesucher gegen Entgelt zur Durchführung von Wochen-, Frisch-, Weihnachts- und Spezialmärkten. Der Markt wurde an 89 Tagen im Jahr für Marktveranstaltungen - im Rahmen eines Betriebs gewerb-

licher Art (BgA) - genutzt. Der Parkplatz ist ebenso wie der Marktplatz allgemein zugänglich; ein Benutzungsentgelt wird nicht erhoben.

Der BFH verwies auf die allgemeinen Grundsätze, die auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts - hier der Gemeinde - zur Anwendung kommen: die Zuordnung eines Leistungsbezugs zum Unternehmen ist möglich, wenn der Gegenstand im Umfang des vorgesehenen Einsatzes für unternehmerische Zwecke in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen Tätigkeit steht und diese fördern soll. Ihre Grenze findet die Bestimmungsfreiheit bei der Zuordnung dort, wo der Bezug einer Leistung nach den gesamten Umständen allein für den nicht-unternehmerischen Bezug bestimmt ist.

Die Beantwortung der strittigen Frage, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig wird, richtet sich danach, ob sie im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen tätig wird oder ob sie die Tätigkeit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausübt wie private Wirtschaftsteilnehmer. Nach dem Sächsischen Straßengesetz vom 21.1.1993 kann die Nutzung öffentlicher Straßen für Wochenmärkte eine über den Gemeingebrauch hinausgehende Sondernutzung sein und ihre Gestattung damit ein Hoheitsakt; die Erhebung von Marktgebühren könne darauf schließen lassen. Allerdings besteht auch die Möglichkeit, dass die Gemeinde das Recht auf Sondernutzung als Veranstalterin der Wochenmärkte und Eigentümerin der Verkehrsflächen selbst in Anspruch nimmt und den Marktbesckern lediglich die Standplätze im Rahmen privatrechtlicher Verträge überlässt. Eine bloße Überlassung von Standplätzen auf Wochenmärkten wäre keine hoheitliche Tätigkeit.

In diesem Punkt hat der BFH die Sache an das FG zur weiteren Prüfung zurückverwiesen.

## 5. Verdeckte Gewinnausschüttung durch Veräußerung eigener Anteile zum Buchwert an GmbH-Gesellschafter

Erwerben die Gesellschafter einer GmbH mit vollen Mitgliedschafts- und Beteiligungsrechten ausgestattete eigene Anteile, führt dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form einer verhinderten Vermögensmehrung. Der BFH (Beschluss vom 3.3.2010, I B 102/09) bestätigte damit das Urteil der Vorinstanz.

Gesellschafter einer GmbH waren A mit 64,96 % und B mit 3,42 %. Die restlichen Geschäftsanteile von 31,62 % hielt die GmbH selbst. Im Jahr 1998 erwarben B und der bisher nicht an der GmbH beteiligte C von A weitere Geschäftsanteile zu einem über dem Nennwert liegenden Kaufpreis. Die nominelle Beteiligung des A betrug danach 51,26 %, die des B 10,27 % und die des C 6,85 %. Im Jahr 1999 veräußerte die GmbH die eigenen Anteile jeweils zum Buchwert, der dem Nennwert

entsprach, proportional im Verhältnis der jeweiligen Beteiligung an die bisherigen Gesellschafter.

Das Finanzamt beurteilte die Veräußerung der eigenen Anteile in Höhe der Differenz zum höheren gemeinen Wert der Anteile zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung. Den gemeinen Wert der Anteile bemaß das Finanzamt anhand der bei den Anteilsverkäufen im Jahr 1998 zwischen A und B bzw. C vereinbarten Kaufpreise.

## 6. Kurzhinweise

### 6.1. Stromerzeugung mit Fotovoltaikanlage durch Kirchengemeinde

(Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 22.3.2010, 16 K 11189/08)

Die Stromerzeugung mit einer Fotovoltaikanlage durch eine Kirchengemeinde ist auch dann ein Betrieb gewerblicher Art, wenn der Jahresumsatz den Betrag von 30 678 € nicht übersteigt (Abweichung von der Regelung in Abschnitt 23 Absatz 4 UStR).

### 6.2. Verdeckte Gewinnausschüttung durch Zahlungen an Schwester-GmbH

(Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 20.11.2009, VII 141/2006)

Zahlungen einer GmbH an eine wirtschaftlich demselben Steuerpflichtigen gehörende (Schwester-) GmbH führen auch dann zu verdeckten Gewinnausschüttungen, wenn es sich zwar möglicherweise um Provisionszahlungen gehandelt hat, deren Höhe aber vom Steuerpflichtigen willkürlich festgesetzt bzw. in das Ermessen des von ihm als Strohmännchen eingesetzten Geschäftsführers der zahlenden GmbH gestellt wurde.

### 6.3. Sammelgruben-Abwasserbeseitigungsentgelt als durchlaufender Posten

(Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 11.12.2009, 3 K 4/09)

Auch wenn die Abwasserbeseitigungsanstalt bei Einleitung des Abwassers von den Namen der Abwassergrubenbesitzer keine Kenntnis nimmt, handelt der Transportunternehmer gleichwohl im Namen der Grubenbesitzer, wenn die Kenntnisnahme aufgrund ordnungsbehördlicher Nachweis- und Aufbewahrungspflichten jederzeit möglich wäre.

Der Transportunternehmer kann für Rechnung der Grubenbesitzer handeln, wenn diese neben dem Transportunternehmer zumindest auch Entgeltschuldner werden. Die Schuldnerschaft ergibt sich aus dem Kommunalabgabenrecht.

Selbst bei privatrechtlicher Entgeltgestaltung gelten die öffentlich-rechtlichen Bindungen, insbesondere der Gleichheitssatz; dieser auch bezüglich wirtschaftlicher Belastung mit Umsatzsteuer.

#### 6.4. Zahlung der Organgesellschaft auf die Umsatzsteuerschuld des Organträgers

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 23.9.2009, VII R 43/08)

Bezahlt in einer umsatzsteuerlichen Organschaft die Organgesellschaft kurz vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen die Steuerschuld des Organträgers, so ist die Zahlung nach § 134 InsO anfechtbar, wenn die Steuerforderung gegenüber dem Organträger nicht werthaltig (uneinbringlich) war.

Hat die Organgesellschaft die Steuerschuld des Organträgers vor Fälligkeit bezahlt, obwohl der Organträger leistungsfähig war, ist diese Zahlung gegenüber dem Finanzamt nicht gemäß § 131 Abs. 1 Nr. 1 InsO anfechtbar, weil das Finanzamt nicht Insolvenzgläubiger ist.

#### 6.5. Ausgabe von Dienstleistungsgutscheinen rechtfertigt keine Bilanzierung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen

(Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 24.8.2009, 9 K 547/05, Revision beim BFH anhängig: IV R 45/09)

Gibt ein Unternehmen am Ende eines Jahres Gutscheine an seine Kunden aus, die einen bestimmten Rabatt für Dienstleistungen des Unternehmens im Folgejahr versprechen, rechtfertigt

allein die Ausgabe der Gutscheine noch keine Bilanzierung von Verbindlichkeiten oder die Bildung von Rückstellungen.

Eine ausführliche Urteilsbesprechung ist im nächsten Treiberater für den Monat August 2010 enthalten.

#### 6.6. Durch Gutachterausschuss ermittelte Bodenrichtwerte

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 16.12.2009, II R 15/09)

Hat der Gutachterausschuss lediglich einen Bodenrichtwert für erschließungsbeitragspflichtiges Bauland ermittelt, darf das Finanzamt bei der Ermittlung des Grundstückswerts nicht von sich aus einen Zuschlag wegen der Erschließungsbeitragsfreiheit des Grundstücks vornehmen.

#### 6.7. Ernstliche Zweifel an Gewinnrealisierung bei Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen Schwesterpersonengesellschaften

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 15.4.2010, IV B 105/09)

Auch nach Ergehen des BFH-Urteils vom 25.11.2009 - I R 72/08 ist ernstlich zweifelhaft, ob die Übertragung eines Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Personengesellschaft auf eine beteiligungsidentische Schwester-Personengesellschaft zur Aufdeckung stiller Reserven führt.

## Sonderfragen

### 1. Bilanzsteuerrechtliche Behandlung von schadstoffbelasteten Grundstücken: Bildung von Rückstellungen für Sanierungsverpflichtungen und Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nummer 2 Satz 2 EStG

(BMF-Schreiben vom 11.5.2010 - IV C 6 - S 2137/07/10004)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 19.11.2003 - I R 77/01, entschieden, dass in den Fällen, in denen die zuständige Behörde von der Schadstoffbelastung eines Grundstückes und der dadurch bedingten Sanierungsverpflichtung Kenntnis erlangt, ernsthaft mit der Inanspruchnahme aus dieser Verpflichtung gerechnet werden müsse. Eine mögliche Teilwertabschreibung sei unabhängig von der Bildung einer Rückstellung für die Sanierungsverpflichtung zu prüfen.

Zur Bildung von Rückstellungen für Sanierungsverpflichtungen und zu Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nummer 2 Satz 2 EStG im Zusammenhang mit schadstoffbelasteten Grundstücken wird nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

#### I. Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten

1 Nach R 5.7 Absatz 2 der Einkommensteuerrichtlinien 2008 (EStR 2008) ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nur zu bilden, wenn

- es sich um eine Verbindlichkeit gegenüber einem anderen oder eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung handelt,
- die Verpflichtung vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist,

- mit einer Inanspruchnahme aus einer nach ihrer Entstehung oder Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist und

- die Aufwendungen in künftigen Wirtschaftsjahren nicht zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut führen.

1. *Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen nach dem Gesetz zum Schutz vor schädlichen Bodenveränderungen und zur Sanierung von Altlasten - Bundes-Bodenschutzgesetz (BBodSchG) - vom 17.3.1998 (BGBl I S. 502), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Gesetz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9.12.2004 (BGBl I S. 3 214)*

**2** Nach § 4 Absatz 3 BBodSchG sind der Verursacher einer schädlichen Bodenveränderung oder Altlast sowie dessen Gesamtrechtsnachfolger, der Grundstückseigentümer und der Inhaber der tatsächlichen Gewalt über ein Grundstück verpflichtet, den Boden und Altlasten sowie durch schädliche Bodenveränderungen oder Altlasten verursachte Verunreinigungen von Gewässern so zu sanieren, dass dauerhaft keine Gefahren, erhebliche Nachteile oder Belästigungen für den Einzelnen oder die Allgemeinheit entstehen.

2. *Keine hinreichende Konkretisierung der Verpflichtung nach dem BBodSchG*

**3** Die hinreichende Konkretisierung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung liegt vor, wenn sich ein inhaltlich bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums unmittelbar durch Gesetz oder Verwaltungsakt ergibt und an die Verletzung der Verpflichtung Sanktionen geknüpft sind (vgl. R 5.7 Absatz 4 Satz 1 EStR 2008).

**4** Die allgemeinen Grundpflichten zur Beseitigung von Altlasten nach dem BBodSchG schreiben kein inhaltlich bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums vor. Die Erfüllung der Grundpflicht ist auch nicht sanktionsbewehrt. Eine Ordnungswidrigkeit setzt vielmehr voraus, dass der Verpflichtete einer vollziehbaren Anordnung zuwider handelt (§ 26 Absatz 1 Nummer 2 BBodSchG). Da sich die öffentlich-rechtliche Verpflichtung nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, sondern den Erlass einer behördlichen Verfügung (Verwaltungsakt) voraussetzt, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten erst zu bilden, wenn die zuständige Behörde einen vollziehbaren Verwaltungsakt erlassen hat, der ein bestimmtes Handeln innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums vorschreibt (R 5.7 Absatz 4 Satz 2 EStR 2008).

3. *Wirtschaftliche Verursachung der Verpflichtung*

**5** Die wirtschaftliche Verursachung einer Verpflichtung liegt zum Zeitpunkt des Erlasses der in Randnummer 4 genannten behördlichen Anordnung vor. Der Tatbestand, an den der Verwaltungsakt die Verpflichtung knüpft, ist bereits verwirklicht (vgl. R

5.7 Absatz 5 EStR 2008). Die Erfüllung der Verpflichtung knüpft an Vergangenes an und gilt Vergangenes ab.

4. *Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung*

**6** Mit Bekanntgabe der behördlichen Anordnung (vgl. Randnummer 4) ist auch mit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung im Sinne von R 5.7 Absatz 6 EStR 2008 ernsthaft zu rechnen.

**II. Teilwertabschreibungen nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG bei schadstoffbelasteten Grundstücken**

**7** Nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG erfordert eine Teilwertabschreibung eine voraussichtlich dauernde Wertminderung.

1. *Grundsatz*

**8** Die Frage einer Teilwertabschreibung ist losgelöst von der Bildung einer Rückstellung für Sanierungsverpflichtungen zu prüfen. Es handelt sich um zwei unterschiedliche Sachverhalte, die im Hinblick auf den Grundsatz der Einzelbewertung und des Vollständigkeitsgebotes - vorbehaltlich der Randnummer 9 - unabhängig voneinander zu beurteilen sind (vgl. auch Entscheidungsgründe unter II Nr. 8 Buchstabe b des Urteils vom 19.11.2003).

2. *Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für eine Sanierungsverpflichtung liegen vor*

**9** Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für eine Sanierungsverpflichtung nach den Randnummern 1 bis 6 vor, scheidet eine mit der bestehenden Schadstoffbelastung begründete Teilwertabschreibung oder die Beibehaltung eines niedrigeren Teilwertes gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 und 3 EStG aus, soweit die Sanierung voraussichtlich zu einer Wertaufholung führen wird. In diesen Fällen kommt eine Teilwertabschreibung nur insoweit in Betracht, als der Steuerpflichtige anhand geeigneter Nachweise (z.B. Gutachten) darlegen kann, dass trotz der voraussichtlichen Sanierung eine dauernde Wertminderung anzunehmen ist.

3. *Die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung für eine Sanierungsverpflichtung liegen nicht vor*

**10** Ist nach den Grundsätzen der Randnummern 1 bis 6 eine Rückstellungsbildung nicht zulässig, kommt eine Teilwertabschreibung nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG in Betracht (vgl. Randnummern 11 bis 13 des BMF-Schreibens vom 25.2.2000 - BStBl I S. 372 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schreiben vom 26.3.2009 - BStBl I S. 514). Das gilt nicht, wenn die Rückstellung aufgrund § 5

Absatz 4b Satz 1 EStG nicht gebildet werden kann. In diesen Fällen ist Randnummer 9 anzuwenden.

## 2. Sanierungsklausel der Regelung zur Verlustverrechnungsbeschränkung bei Körperschaften (§ 8c KStG); Einleitung eines förmlichen Prüfverfahrens durch die Europäische Kommission - Staatliche Beihilfe - C 7/2010 -

(BMF-Schreiben vom 30.4.2010 - IV C 2 - S 2745-a/08/10005 : 002)

Die Europäische Kommission hat mit Schreiben vom 24.2.2010 mitgeteilt, dass sie Zweifel an der Vereinbarkeit der Regelung zur Sanierungsklausel des § 8c Absatz 1a KStG mit dem Gemeinsamen Markt hat. Sie hat daher das förmliche Prüfverfahren nach Artikel 108 Absatz 2 AEUV (früher Artikel 88 Absatz 2 EG) eröffnet. Daraus ergeben sich folgende Auswirkungen:

1. Die Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG ist mit Veröffentlichung dieses Schreibens im BStBl I bis zu einem abschließenden Beschluss der Kommission nicht mehr anzuwenden. Entsprechende Bescheide können unmittelbar unter Hinweis auf den Beschluss der EU-Kommission vom 24.2.2010 begründet werden. Das gilt auch in den Fällen, in denen bereits eine verbindliche Auskunft erteilt worden ist. Die betroffenen Bescheide sind unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) zu erlassen. Die Voraussetzungen für vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 Absatz 1 AO liegen nicht vor.

Bereits unter Anwendung der Sanierungsklausel durchgeführte Veranlagungen bleiben einschließlich der entsprechenden Verlustfeststellungen bis auf Weiteres bestehen. Potenzielle Beihilfeempfänger sind darauf hinzuweisen, dass im Falle einer Negativentscheidung durch die Kommission alle rechtswidrigen Beihilfen von den Empfängern zurückgefordert werden müssten.

2. Alle potenziellen Beihilfeempfänger sind über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens durch Übermittlung einer Kopie des Schreibens der Kommission vom 24.2.2010 zu informieren.

## 3. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Guthaben aus der Verbrauchsabrechnung bei Energie- und Wasserversorgungsunternehmen

(Verfügung der Thüringer Landesfinanzdirektion vom 25.3.2010, S 7330 A - 03 - A 3.12)

### 1. Allgemeines

Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Im Gegenzug ist auch der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (§ 17 Abs. 1 S. 7 UStG).

Nach der bisherigen Rechtsprechung (BFH vom 30.11.1995, BStBl 1996 II S. 206) war der für eine Lieferung geschuldete Steuerbetrag bereits in dem Besteuerungszeitraum zu berichtigen, in dem eine Vereinbarung über die Herabsetzung des Kaufpreises geschlossen worden war. So wird im A 223 Abs. 2 S. 3 UStR unter Hinweis auf das genannte BFH-Urteil ausgeführt, dass sich das Entgelt bereits im Zeitpunkt der Vertragsänderung mindert.

Inzwischen hat sich die BFH-Rechtsprechung geändert.

Nach dem BFH-Urteil vom 18.9.2008, BStBl 2009 II S. 250 mindert sich die Bemessungsgrundlage gemäß § 17 Abs. 1 S. 1 UStG nur, soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird und zwar in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rückgewähr erfolgt.

Demzufolge kann die Bemessungsgrundlage nicht mehr durch bloße Vereinbarung, sondern nur durch tatsächliche Rückzahlung des vereinbarten Entgelts geändert werden. Erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem das Entgelt tatsächlich zurückbezahlt ist, ist die Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 S. 1 UStG zu berichtigen.

Daher ist A 223 Abs. 2 S. 3 UStR nicht mehr anzuwenden.

Wegen des in § 17 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG angestrebten Gleichgewichts von Steuerbetrag und in Anspruch genommenem Vorsteuerabzug ist der Vorsteuerabzug bei dem Leistungsempfänger erst in dem Besteuerungszeitraum zu berichtigen, in dem er das zuviel gezahlte Entgelt zurückerhalten hat. So ist bei der Gewährung von (Jahres-)Bonis, Skonti und Rabatten der Zeitpunkt der Auszahlung bzw. die Inanspruchnahme der Gutschrift durch den Kunden maßgeblich (EuGH-Urteil vom 29.5.2001 - C86/99).

## 2. *Behandlung von Guthaben aus der Verbrauchsabrechnung bei Energie- und Wasserversorgungsunternehmen*

Es wurde die Frage gestellt, ob die Grundsätze des BFH-Urteils vom 18.9.2008, BStBl 2009 II S. 250, auch auf die Abrechnung von Guthaben des Kunden am Ende des jeweiligen Ableszeitraumes anzuwenden seien. In den Fällen, in denen sich aus der Endabrechnung ein Guthaben der Kunden des jeweiligen Versorgungsunternehmens ergibt und diesen im Februar des Folgejahres erstattet wird, wurde die Berichtigung bisher für den Voranmeldungszeitraum Dezember vorgenommen.

Nach Erörterung der USt-Referatsleiter sind die Grundsätze des angeführten BFH-Urteils auch auf die Abrechnungen der verschiedenen Versorgungsunternehmen anzuwenden. Danach ist von den Beteiligten die jeweilige Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Rückzahlung erfolgt ist. Der zutreffende Voranmeldungszeitraum wäre dementsprechend der Februar des Folgejahres. Da nach dem Vortrag des Verbandes kommunaler Unternehmen e.V. die Anwendung der geänderten BFH-Rechtsprechung einen erheblichen technischen Umstellungsaufwand zur Folge hat, wird den betroffenen Unternehmen eine Nichtbeanstandungsregelung für Abrechnungen bis zum 30.6.2010 gewährt.

## 4. **Bilanzielle Behandlung des Regulierungskontos nach § 5 ARegV**

(IDW-Schreiben an die Bundesnetzagentur vom 22.12.2009)

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat der Bundesnetzagentur im Dezember 2009 seine Auffassung zur bilanziellen Behandlung des Regulierungskontos gemäß § 5 ARegV mitgeteilt. Zuvor hatten Besprechungen zwischen den beiden Organisationen stattgefunden.

Danach sind auf dem Regulierungskonto gebuchte negative Beträge Verpflichtungen zur künftigen Entgeltabsenkung und daher nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB passivierungspflichtig. Soweit ein positiver Saldo auf dem Regulierungskonto besteht, entfällt jedoch der Ansatz einer Forderung mangels zum Bilanzstichtag realisierten Ansprüchen. Diese Ansprüche gegenüber Dritten sind aber, sofern wechselseitige Kausalität vorliegt, bei der Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen gegen zu rechnen.

Tatsächlich blieben auch nach diesem Schreiben noch einige Punkte offen, die bei Abschlusserstellung unterschiedliche Bilanzansätze vertretbar erscheinen lassen.

Das Regulierungskonto kann bei der einzelnen Gesellschaft z.B. auf verschiedene Spannungsebenen heruntergebrochen werden, die grundsätzlich gesondert bei den Netzentgelten betrachtet werden. Auf der anderen Seite sind bei rechtlich nicht entflochtenen Unternehmen in der Realität auch ein Großteil eventueller Netzentgeltreduktionen später gegenüber dem eigenen Vertrieb in Rechnung zu stellen. Hier bestehen unterschiedliche Auffassungen zur Vertretbarkeit solcher Rückstellungen im Gesamtjahresabschluss. Während zur Periodenübergreifenden Saldierung (PüS) - der Vorgängerin des Regulierungskontos - mehrheitlich die Meinung vertreten wird, dass nur "externe" Rückstellungen in der Handelsbilanz möglich sind, unterscheidet das IDW in diesem Schreiben bei vertikal integrierten Unternehmen nicht zwischen interner und externer Netznutzung, sondern bestimmt insgesamt eine Passivierungspflicht, ohne auf Details im Unbundling-Bereich einzugehen.

Analog sollen diese Überlegungen auch Anwendung für die Periodenübergreifende Saldierung (PüS) aus der Zeit vor Beginn der Regulierung und die Mehrerlösabschöpfung auf die Zeit vor erstmaligem Netzentgeltantrag finden.

## 5. **Körperschaftsteuer der kommunalen Verkehrsbetriebe**

(Verfügung des Bayer. Landesamtes für Steuern vom 11.2.2010, S 2706.1.1-13/12 St 31)

### 1. **Verdeckte Gewinnausschüttung bei Unternehmen des öffentlichen Personennahverkehrs**

Kommunale Verkehrsbetriebe des öffentlichen Personennahverkehrs (Eigenbetriebe, Eigengesellschaften) können ihre Pflichten nach dem Personenbeförderungsgesetz (Betriebs-, Fahrplan-, Beförderungs- und Tarifpflicht) oftmals nicht kostendeckend erfüllen. Die Trägergemeinden übernehmen in solchen Fällen vielfach die Verluste, die auf andere Weise nicht gedeckt werden können. Es ist gefragt worden, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung darin zu sehen ist, dass ein Verkehrsbetrieb seiner Beförderungspflicht aufgrund von Tarifen nachkommt, die schon in ihrer Anlage nicht kostendeckend sind und dadurch zu Verlusten führen.

Im Einvernehmen mit dem BMF und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder wird gebeten, die Auffassung zu vertreten, dass in diesen Fällen keine Vorteilsgewährung an die Gemeinde (Gesellschafter) vorliegt. Ob die Übernahme des Verlustes durch die Gemeinde einen Ertragszuschuss oder eine gesellschaftsrechtliche Einlage darstellt, kann nur nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalles entschieden werden.

## **II. Ertragsteuerliche Behandlung von Zuwendungen und Ausgleichszahlungen für gemeinwirtschaftliche Verkehrsleistungen im ÖPNV**

### **a) Steuerliche Auswirkungen der VO (EWG) Nr. 1191/69 i.d.F. der VO (EWG) Nr. 1893/91**

Das BMF hat mit Schreiben an den Deutschen Städte- und Gemeindebund vom 14.7.1994 zu den steuerlichen Auswirkungen der VO (EWG) Nr. 1191/69 in der Fassung der VO (EWG) Nr. 1893/91 (kurz: EU-VO), soweit diese auch für den ÖPNV gilt, Folgendes mitgeteilt: Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben entschieden, dass eine Gebietskörperschaft als Anteilseignerin einer Verkehrsgesellschaft den von dieser nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Verlust auch bei Geltung der EU-VO auf gesellschaftsrechtlicher Basis wirtschaftlich durch (steuerneutrale) Einlagen ausgleichen kann. Insbesondere unter Berücksichtigung der verkehrsrechtlichen Auslegung der EU-VO bleiben die ertragsteuerlichen Wirkungen des Querverbands - mit der Möglichkeit der Verlustverrechnung - im Bereich des ÖPNV bei allen Gestaltungen so lange erhalten, wie das Verkehrsunternehmen die Verkehrsleistungen eigenwirtschaftlich erbringt. Unter welchen Voraussetzungen Verkehrsleistungen eigenwirtschaftlich erbracht werden, regelt § 8 Abs. 4 Satz 1 und 2 des Personenbeförderungsgesetzes in der Fassung des Artikels 6 Abs. 116 des Eisenbahnneuordnungsgesetzes vom 27.12.1993 (BGBl II 1993, 2378, 2418). Leistet die zuständige Behörde für gemeinwirtschaftlich erbrachte Verkehrsleistungen Ausgleichszahlungen nach der EU-VO, erhöhen diese als Betriebseinnahmen den Gewinn.

*(Zusatz des BayLfSt: § 8 Abs. 4 Satz 1 und 2 Personenbeförderungsgesetz in der o.a. Fassung hat folgenden Wortlaut: "Verkehrsleistungen im öffentlichen Personennahverkehr sind eigenwirtschaftlich zu erbringen. Eigenwirtschaftlich sind Verkehrsleistungen, deren Aufwand gedeckt wird durch Beförderungserlöse, Erträge aus gesetzlichen Ausgleichs- und Erstattungsregelungen im Tarif- und Fahrplanbereich sowie sonstige Unternehmenserträge im handelsrechtlichen Sinne.")*

### **b) Auswirkung des In-Kraft-Tretens der EU-Verordnung (EU-VO) Nr. 1370/2007 auf die steuerliche Behandlung des ÖPNV**

**aa) Nach dem BMF-Schreiben vom 7.1.2010, IV C 7 - S 2706/07/10002, gilt zur Frage der Auswirkungen des In-Kraft-Tretens der EU-Verordnung Nr. 1370/2007 Folgendes:**

Die EU-VO Nr. 1370/2007 vom 23.10.2007 (ABIEU 2007 L 315/1) ist am 3.12.2009 in Kraft getreten. Sie löst die bisherige VO (EWG) Nr. 1191/69 (i.d.F.

der VO (EWG) Nr. 1893/91) ab. Unter der Herrschaft der bisherigen Verordnung war verkehrsrechtlich zu unterscheiden, ob eigenwirtschaftliche Verkehre i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 1 und 2 PBefG oder gemeinwirtschaftliche Verkehre i.S. des § 8 Abs. 4 Satz 3 PBefG vorliegen. Die bisherige Verordnung fand nur Anwendung auf gemeinwirtschaftliche Verkehre; für eigenwirtschaftliche Verkehre galt eine so genannte Bereichsausnahme. Nach der neuen Verordnung ist eine Unterscheidung nach eigenwirtschaftlichen und gemeinwirtschaftlichen Verkehren nicht mehr möglich, d.h., die bisherige Bereichsausnahme entfällt.

Sowohl die bisherige als auch die neue Verordnung hatten bzw. haben ihre Ursache in der Regelung beihilferechtlicher Fragestellungen; steuerliche Aspekte sind nicht Gegenstand der Verordnungen.

Gleichwohl hatte die Finanzverwaltung die bisherige Verordnung zum Anlass genommen, zu den Auswirkungen auf den steuerlichen Querverbund, d.h. konkret auf die ertragsteuerliche Behandlung von Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen Stellung zu nehmen (vgl. BMF vom 14.7.1994, IV B 7 - S 2721 - 34/94 und vom 26.10.1994, IV B 7 - S 2721 - 49/94). Im Ergebnis beider Schreiben können Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen ertragsteuerlich als Einlagen behandelt werden.

*bb) Auf das Ersuchen des Verbands Deutscher Verkehrsunternehmen (VDV), klarzustellen, dass die "Einlagenfinanzierung" öffentlicher Verkehrsunternehmen auch unter der Herrschaft der neuen Verordnung steuerlich erhalten bleibt, hat das BMF wie folgt geantwortet:*

Nach den BMF-Schreiben vom 14.7.1994 und 26.10.1994, nach denen u.a. grundsätzlich nach eigen- und gemeinwirtschaftlichen Verkehren zu unterscheiden war, stand die bisherige Verordnung nicht entgegen, Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen im Ergebnis ertragsteuerlich als Einlagen zu behandeln.

Soweit Vereinbarungen von Gesellschaftern bzw. Trägern öffentlicher Verkehrsunternehmen mit den Unternehmen unter den Regelungsbereich der EU-VO Nr. 1370/2007 fallen, bedarf es einer Unterscheidung nach eigen- und gemeinwirtschaftlichen Verkehren nicht.

Im Übrigen lässt die Verordnung zu, dass die Vereinbarungen schuldrechtlich oder gesellschaftsrechtlich ausgestaltet sind. Ist Letzteres der Fall, führen die Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger ertragsteuerlich zu Einlagen. Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalles.