

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

April 2011

Gesetzgebung

1. Zum Potenzial von Pumpspeichieranlagen in Deutschland

In Deutschland sind gegenwärtig Pumpspeicherkraftwerke mit einer Kapazität von 6 988 MW installiert. Ein neues Pumpspeicherkraftwerk ist nach der Antwort der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/4968 vom 1.3.2011) auf die Kleine Anfrage der Linksfraktion (BT-Drucksache 17/4636) mit einer Kapazität von 1 000 MW und Baubeginn im Jahr 2014 geplant.

Allerdings reichen die Potenziale von Pumpspeichertechnologien in Deutschland nicht aus, um die fluktuierende Stromerzeugung durch erneuerbare Energien auszugleichen. Die Bundesregierung will daher in diesem Jahr ein Energieforschungsprogramm vorlegen, das Energiespeichertechnologien als einen Schwerpunkt enthält und ressortübergreifende Förderinitiativen vorsieht.

2. Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes

Der Bundesrat hat am 11.2.2011 das vom Bundestag am 16.12.2010 verabschiedete vorgenannte Gesetz (siehe auch TREUBERATER September 2010, S. 3278) angenommen. Das Gesetz tritt zum 1.4.2011 in Kraft, begünstigende Regelungen gelten rückwirkend zum 1.1.2011.

Die vom Finanzausschuss des Bundesrates ursprünglich empfohlenen Steuerentlastungen zugunsten der Fernwärme waren im Gesetzgebungsverfahren wieder gestrichen worden. Der Bundes-

rat hat jedoch gegenüber der Bundesregierung eine Entschließung zur steuerlichen Entlastung von Fernwärme gefasst, um vor allem die Wettbewerbsnachteile der Fernwärme abzubauen.

Eine spezifische Steuervergünstigung für Fernwärme ist nach der Antwort der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/4795 vom 15.2.2011) auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen nicht vorgesehen. Die Erzeugung von Wärme in Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen wird derzeit mit einem Entlastungsvolumen von rd 500 Mio € jährlich begünstigt. Die Bundesregierung verweist in diesem Zusammenhang auf die im Jahr 2011 vorgeschriebene Zwischenüberprüfung des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes.

3. Grünbuch der Europäischen Kommission zur Reform der Mehrwertsteuer

Gegenstand der Kleinen Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (BT-Drucksache 17/4750 vom 10.2.2011) ist das von der Europäischen Kommission am 1.12.2010 veröffentlichte Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer. Die EU-Kommission bemängelt die Komplexität des bestehenden Systems, die hohen Kosten für Unternehmen und die Betrugsanfälligkeit des aktuellen Systems. Vor diesem Hintergrund wurde eine Diskussion über die zukünftige Ausgestaltung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems angeregt.

Die Bundesregierung ist der Auffassung, dass sich das bestehende Mehrwertsteuersystem grundsätzlich bewährt hat (BT-Drucksache 17/4969 vom 28.2.2011).

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

3337

Rechtsprechung

1. Bestimmung von Gasnetzentgelten

Mit Beschluss vom 5.10.2010 (EnVR 49/09) hat sich der Bundesgerichtshof im Rahmen eines Genehmigungsverfahrens von Netzentgelten für ein Gasverteilnetz zur Berechnung der Tagesneuwerte, der Verrechenbarkeit von Bilanzpositionen sowie zur Genehmigungsfähigkeit von erst im Beschwerdeverfahren in Ansatz gebrachten Positionen geäußert.

Auf die Beschwerde gegen die durch die Bundesnetzagentur (BNetzA) mit Netzentgeltbescheid vorgenommenen umfangreichen Kürzungen hat der BGH vor allem zu den drei vorgenannten, wesentlichen Streitpunkten Stellung genommen.

Zunächst hat er klargestellt, dass der BNetzA, entgegen ihrer Ansicht, im Hinblick auf die Bestimmung der Preisindizes, die für die Umrechnung der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten der betriebsnotwendigen Anlagegüter auf Tagesneuwerte relevant sind, kein Beurteilungsspielraum zukommt. Hinsichtlich der Bildung und der Genehmigung des Abzugskapitals ist seitens der BNetzA eine bloße Verrechenbarkeit von Positionen auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz nicht zu berücksichtigen. Eine tatsächliche Verrechnung in der Bilanz des Netzbetreibers hatte im Streitfall nicht stattgefunden. Nach Ansicht des BGH spielen bilanztechnische Fragen im Rahmen der kalkulatorischen Bestimmung des zu verzinsenden Eigenkapitals keine Rolle. Auch die erst im Beschwerdeverfahren geltend gemachte Position der Anlagen im Bau war zu genehmigen, selbst wenn die Berücksichtigung dieser Position erst im Laufe des Verfahrens geltend gemacht wurde. Nicht der ursprüngliche Genehmigungsantrag wurde erweitert, sondern die Position wurde als Begründungselement für den bislang gestellten Genehmigungsantrag in das gerichtliche Verfahren eingebracht.

2. Verfassungswidrigkeit des sektoralen Produktivitätsfaktors nach der ARegV

Nach Auffassung des OLG Celle (Beschluss vom 19.8.2010 - 13 VA 23/09) ist § 9 ARegV bezüglich des generellen sektoralen Produktivitätsfaktors verfassungswidrig, da die Regelung nicht in der gesetzlichen Verordnungsermächtigung des EnWG erwähnt wird. Der Ordnungsgeber sei nicht befugt, einen solchen Faktor neu einzuführen.

In § 21a Abs. 1 bis 5 EnWG hat der Gesetzgeber dem Ordnungsgeber sehr ausführliche Detailregelungen zur Bestimmung der Erlösobergrenze einschließlich der Ermittlung individueller Effizienzvorgaben gegeben. Demgegenüber wird im EnWG die mit § 9 ARegV in die Anreizregulierung eingeführte sektorale Betrachtung nicht erwähnt. Mit dem ausdrücklichen Verweis auf die allgemeine Geldentwertung bzw. die gesamtwirtschaftliche Produk-

tivitätsentwicklung in den §§ 21a Abs. 4 Satz 7 und 21a Abs. 5 Satz 1 EnWG hat der Gesetzgeber nach Ansicht des OLG klargestellt, dass die allgemeinen Wirtschaftsverhältnisse und nicht die spezifischen netzwirtschaftlichen Verhältnisse maßgeblich sein sollen. Der Ordnungsgeber kann dies nicht durch eine Ergänzung des Regulierungskonzeptes ändern.

3. Netzentgelte unterliegen nicht der Billigkeitskontrolle, wenn nur genehmigte Netzentgelte eingefordert werden

Verlangt der Netzbetreiber nur das nach § 23a EnWG 2005 von der Regulierungsbehörde genehmigte Netznutzungsentgelt, ist eine nachträgliche Überprüfung der vom Netzbetreiber bestimmten Netznutzungsentgelte nach § 315 Abs. 3 BGB nicht möglich (Urteil des OLG Naumburg vom 9.11.2010, 1 U 40/10).

Das Gericht hat im vorliegenden Streitfall einen individuellen Anspruch eines Stromhändlers auf Rückzahlung von geleisteten - aber von der Regulierungsbehörde gemäß § 23a EnWG genehmigten - Netznutzungsentgelten für den Zeitraum von Oktober bis Dezember 2006 verneint.

Ausgehend von der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Mehrerlösabschöpfung (Beschluss vom 14.8.2008 - KVR 39/07 - Vattenfall, siehe auch Beilage zum TREUBERATER Januar 2009), nach der ein Ausgleich entstandener Mehrerlöse, die ein Netzbetreiber nicht behalten darf, dadurch stattfindet, dass periodenübergreifend Mehrerlöse in der nächsten Genehmigungsperiode Entgelt mindernd in Ansatz zu bringen sind, ist eine nachträgliche Überprüfung der vom Netzbetreiber bestimmten Netznutzungsentgelte nach § 315 Abs. 3 BGB regelmäßig nach Ansicht des OLG nicht erforderlich.

Zwar schließen die energiewirtschaftlichen Anforderungen an die Entgeltgerechtigkeit den allgemeinen Maßstab des billigen Ermessens, den § 315 BGB vorsieht, nicht aus, sondern konkretisieren diesen. Jedoch erscheint es sachgerecht, zumindest die Darlegungs- und Beweislast im Fall genehmigter Entgelte im Rahmen des § 315 BGB umzukehren. Der Netznutzer hat darzulegen, aus welchen Gründen er die genehmigten Preise nicht für billig hält. Im Streitfall wurde der Stromhändler diesen Anforderungen nicht gerecht.

4. Gemeinnützige Körperschaft unterhält keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch Beteiligung an gewerblich geprägter Personengesellschaft

Das Hessische Finanzgericht hatte die Frage zu klären, ob eine gemeinnützige Körperschaft durch Beteiligung an einer gewerblich geprägten Personengesellschaft, die vermögensverwaltend tätig war, einen steuerpflichtigen, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält oder ob es sich um eine steuerfreie Vermögensverwaltung handelt (Urteil vom 23.6.2010, 4 K 2258/09, Revision beim BFH anhängig: I R 60/10).

Gemeinnützige Körperschaften sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, sofern sie keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO liegt dann vor, wenn gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 2 EStG erzielt werden.

Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, die nur vermögensverwaltend tätig ist, stellt nach Ansicht des Finanzgerichts mangels gewerblicher Tätigkeit weder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb noch einen Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 EStG dar. Die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, nach der Einkünfte einer gewerblich geprägten Personengesellschaft einkommensteuerrechtlich als gewerbliche Einkünfte qualifiziert werden, eröffnet für den Bereich der Abgabenordnung keine Bindungswirkung. Gleiches gilt für die einheitliche und gesonderte Feststellung gewerblicher Einkünfte, denn durch den Feststellungsbescheid wird lediglich die Art der erzielten Einkünfte festgestellt. Erst im Rahmen der Steuerveranlagung wird über die Steuerbefreiung entschieden. In diesem Zusammenhang kommt es für die Qualifizierung der Einkünfte entscheidend darauf an, ob die gemeinnützige Gesellschaft durch die Beteiligung eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit ausübt.

5. Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft gegen Darlehensforderung

Wird im Rahmen der Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten auch eine echte Darlehensforderung eingeräumt, ist nach dem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf (15 K 931/09 F vom 24.11.2010, Revision beim BFH anhängig: X R 42/10) die Einbringung zu einem Mischentgelt erfolgt.

§ 24 UmwStG gestattet eine steuerneutrale Buchwertfortführung im Rahmen der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft immer dann, wenn der Einbringende die Rechtsstellung eines Gesellschafters oder Mitunternehmers erlangt.

Im Streitfall wurde notariell vereinbart, dass die Einbringung des Einzelunternehmens (Buchwerte lt. Schlussbilanz), soweit sie den neuen Kommanditanteil übersteigt, einem Darlehenskonto des Einbringenden gutgeschrieben werden soll. Im Hinblick auf die Ausgestaltung der Gegenleistung der Einbringung als Mischentgelt ist der Einbringungsvorgang nur zu dem Teil erfolgsneutral, als dem Einbringenden im Gegenzug Gesellschaftsrechte gewährt worden sind. Im Rahmen der Einräumung einer Darlehensforderung erhält der Einbringende im Grunde eine Vergütung in Geld, der Tatbestand der Veräußerung löst damit eine Gewinnrealisierung aus.

Der Einbringungsvorgang kann damit nicht mehr als Ganzes erfolgsneutral i.S. des § 24 UmwStG gestaltet werden, sondern ist aufzuteilen.

6. Unentgeltliche Zuwendung an GmbH körperschaftsteuer- und schenkungssteuerpflichtig

Das Finanzgericht Nürnberg (Urteil vom 29.7.2010, 4 K 392/2009) hat im Fall der Doppelbelastung einer unentgeltlichen Zuwendung an eine GmbH mit Körperschaftsteuer und Schenkungssteuer keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Im Streitfall ging es um eine Zuwendung von Geldmitteln an eine GmbH, die bereits als Betriebseinnahme (gewerbliche Einkünfte) der Körperschaftsteuer unterlegen hat und zusätzlich noch der Schenkungssteuer unterworfen wurde. Der Zuwendungsgeber war nicht als Gesellschafter an der GmbH beteiligt.

Nach Ansicht des Gerichts liegen zwei unterschiedliche Steuergegenstände vor: Die Körperschaftsteuer besteuert das zu versteuernde Einkommen eines Veranlagungszeitraumes, während der Schenkungssteuer ein einziger Schenkungsvorgang (Zuwendung unter Lebenden) zu einem konkretisierbaren Stichtag unterworfen ist. Der Senat schließt sich damit der bisherigen Rechtsprechung des BFH an, nach der derartige Doppelbelastungen hinzunehmen sind.

7. Kurzhinweise

7.1. Zum Vorsteuerabzug einer Holding-Gesellschaft

(Finanzgericht Niedersachsen, Urteil vom 4.2.2010, 16 K 17/09)

Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen stellen keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. von Art. 17 Abs. 2 Buchstabe a der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG dar, die den Erwerber und Inhaber zum Steuerpflichtigen machen und zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Schließt die Holding-Gesellschaft mit einem ihrer Tochterunternehmen einen Servicevertrag ab, wonach sie ihr gegenüber bestimmte Leistungen in den Bereichen Finanz- und Informationswesen, Personalbereich, Recht und Steuern erbringen muss, kann sie die Vorsteuer aus Eingangsleistungen (Beratungsleistungen) im Zusammenhang mit der Umstrukturierung des Konzerns und dem Erwerb der Tochtergesellschaft für die Zeit vor Abschluss des Servicevertrags nicht geltend machen.

7.2. *Verpflegung von Seminarteilnehmern nicht grundsätzlich umsatzsteuerfrei*

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 7.10.2010, V R 12/10)

Die Verpflegung von Seminarteilnehmern ist nur bei geringfügigen Verpflegungsleistungen nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG steuerfrei.

7.3. *Auskehrung der Kapitalrücklage an die Anteilseigner*

(Finanzgericht Köln, Urteil vom 18.5.2010, 13 K 1148/05, Revision beim BFH anhängig: I R 69/10)

Wird in handelsrechtlich zulässiger Weise eine Kapitalrücklage aufgelöst und dieses Kapital durch einen selbstständigen Auszahlungsbeschluss an die Anteilseigner ausgekehrt, liegt darin keine Gewinnausschüttung, sondern eine von der Gewinnausschüttung abzugrenzende, ergebnisunabhängige Entnahme.

In diesem Fall ist eine unmittelbare Verrechnung mit dem EK 04 unabhängig vom Bestand der übrigen Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals möglich; die Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 i.V.m. § 30 KStG 1998 steht dem nicht entgegen.

7.4. *Umsatzsteuerbescheid bei Betrieben gewerblicher Art*

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 3.12.2010, V B 35/10)

Es ist nicht klärungsbedürftig, dass bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, die einen oder mehrere Betriebe gewerblicher Art betreibt, Umsatzsteuerbescheide ausschließlich an die Körperschaft und nicht an den Betrieb gewerblicher Art zu richten sind, da allein die Körperschaft Träger von Rechten und Pflichten sein kann und das Unternehmen nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte berufliche und gewerbliche Tätigkeit eines Unternehmers umfasst.

7.5. *Ergebnisabführungsvertrag mit KG nicht eintragungsfähig*

(Oberlandesgericht München, Beschluss vom 8.2.2011, 31 Wx 2/11)

Ein mit einer KG als beherrschter Gesellschaft abgeschlossener Ergebnisabführungsvertrag kann nicht im Handelsregister eingetragen werden. Anders als bei einer GmbH kann die Eintragung nicht daraus hergeleitet werden, dass das Gesellschaftsstatut unternehmensvertraglich überlagert wird.

7.6. *Aufwand für Due Dilligence sind Anschaffungsnebenkosten einer Beteiligung*

(Finanzgericht Köln, Urteil vom 6.10.2010, 13 K 4188/07)

Nach Fassung der grundsätzlichen Erwerbsentscheidung angefallene Gutachterkosten bezüglich des Zielobjektes sind regelmäßig Anschaffungsnebenkosten.

Die Erwerbsentscheidung ist regelmäßig vor einer Due Dilligence, z.B. bei Abschluss eines Vorvertrags (letter of intent), gefallen. Die bloße Möglichkeit der späteren Aufgabe des Entschlusses ist nicht entscheidungserheblich.

7.7. *Herstellungszeitpunkt von Windkraftanlagen*

(Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 6.5.2010, 1 K 2037/07, Revision beim BFH anhängig: I R 57/10)

Windenergie-Gesamtanlagen bestehen aus mehreren eigenständigen Wirtschaftsgütern. Maßgeblich für den Zeitpunkt, ab dem AfA-Beträge für die einzelnen Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden können, ist die Anschaffung i.S. der Verschaffung der Verfügungsmacht. Die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums ist dabei an den individuellen Besonderheiten des Einzelfalls, auch an den getroffenen vertraglichen Vereinbarungen, zu orientieren.

7.8. *Netzentgelte für kaufmännisch-bilanziell bezogenen Strom*

(Oberlandesgericht Düsseldorf, Beschluss vom 8.12.2010, VI-3 Kart 18/10 (V))

Speist der Anlagebetreiber den von ihm erzeugten EEG-Strom gemäß § 8 Abs. 2 EEG 2009 (= § 4 Abs. 5 EEG 2004) mittels kaufmännisch-bilanzieller Weitergabe in das Netz der allgemeinen Versorgung ein, hat dies zwangsläufig eine entsprechende Entnahme zur Folge, sodass er insoweit netzentgeltspflichtig im Sinne des § 17 StromNEV ist.

Sonderfragen

1. Bundesnetzagentur strebt Branchenlösung für schnelles Internet an

Nach einem Vorschlag der Bundesnetzagentur soll der Ausbau des Glasfasernetzes in Deutschland vorangetrieben werden, um eine kostengünstige und flächendeckende Versorgung mit schnellem Internet in allen Regionen Deutschlands zu ermöglichen.

Beim Ausbau neuer Infrastrukturnetze will die Bundesnetzagentur die Stromnetzbetreiber einbinden. Über eine Branchenlösung könnte vereinbart werden, dass bei Neuverlegung eines Stromkabels gleichzeitig auch zusätzliche Leerrohre für Glasfaserkabel verlegt werden sollen. Die Mehrkosten dafür könnten Stromnetzbetreiber bei der Festlegung der Netzentgelte einrechnen. Zwar würden die Stromverbraucher dadurch zunächst zusätzlich belastet, jedoch würden nach Ansicht der Bundesnetzagentur diese als künftige Internetkunden nicht noch einmal die Kosten für die Kabelverlegung bezahlen müssen. Die angestrebte Branchenlösung könne durch verbindliche Zugangsregelungen eine zusätzliche Regulierung vermeiden.

2. Grenzpreise für die Zahlung von Konzessionsabgaben im Jahr 2011

Nach § 2 Abs. 4 KAV dürfen Konzessionsabgaben für **Strom** an Sondervertragskunden nicht vereinbart oder gezahlt werden, wenn der Preis für die Lieferung bestimmte Grenzpreise unterschreitet.

Der Grenzpreis für Strom ist der Durchschnittserlös des vorletzten Kalenderjahres je kWh aus der Lieferung von Strom an alle Sondervertragskunden einschließlich Netznutzungsentgelte, Stromsteuer, Konzessionsabgaben sowie Ausgleichsabgaben nach dem EEG und KWKG-G. Dieser Durchschnittserlös beträgt für 2009

10,49 ct/kWh.

Er ist der für das Jahr 2011 maßgebliche Grenzpreis.

Für die Berechnung des Grenzpreises beim **Gas** für Gasversorgungsunternehmen, die vor 1992 keine Sonderkunden versorgt haben, ist als Basis der Durchschnittserlös aus den Lieferungen an alle Letztverbraucher gemäß amtlicher Statistik im Jahr der Aufnahme der Versorgung von Sonderkunden maßgebend (vgl. § 2 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 der Konzessionsabgabenverordnung). Dieser Durchschnittserlös betrug im Jahr 2009

4,19 ct/kWh.

Für alle übrigen Gasversorgungsunternehmen ist die Basis für die Berechnung des Grenzpreises laut Konzessionsabgabenverordnung

1,5 ct/kWh.

3. Anwendung des § 6a Grunderwerbsteuergesetz

(Gleichlautende Verfügung vom 1.12.2010 der obersten Finanzbehörden der Länder)

Der Erlass erläutert ausführlich Detailfragen im Zusammenhang mit einem nach § 6a GrEStG entstehenden, steuervergünstigten Erwerbsvorgang im Rahmen von Umstrukturierungen im Konzern.

Der Erlass geht dabei auf Folgendes ein:

1. Allgemeines
2. Beteiligte
 - 2.1. Grundsatz
 - 2.2. Herrschende Unternehmen
 - 2.3. Abhängige Gesellschaften
 - 2.4. Beteiligung
3. Begünstigungsfähige Erwerbsvorgänge
 - 3.1. Umwandlungsvorgänge nach UmwG
 - 3.2. Weitere Umwandlungsvorgänge
4. Vorbehaltsfrist
5. Nachbehaltensfrist
6. Folgen der Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist
 - 6.1. Anzeigepflicht
 - 6.2. Verfahrensrechtliche Folgen
7. Anwendungsbereich der Vorschrift
8. Beispiel

4. Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG - Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer

(OFD Niedersachsen, Verfügung vom 20.8.2010 - S 2706 - 73 - St 241)

Bemessungsgrundlage für die Erhebung der Kapitalertragsteuer ist grundsätzlich der Gewinn abzüglich der Beträge, die als aus dem steuerlichen Einlagekonto verwendet gelten. Abzustellen ist dabei auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss. Das steuerliche Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG) ist eine steuerliche Größe und stellt deshalb auf die Steuerbilanz ab. Der für die Vergleichsberechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu ermittelnde ausschüttbare Gewinn entspricht grundsätzlich den Neurücklagen. Er stellt also den Teil des Eigenkapitals dar, der weder dem steuerlichen Einlagekonto noch einem etwaigen Nennkapital zuzuordnen ist. Sofern die Neurücklagen auf der Grundlage der Handelsbilanz ermittelt wurden, entsprechen sie nicht dem ausschüttbaren Gewinn i.S. des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG. Bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns sind daher in diesen Fällen entsprechende Korrekturen vorzunehmen.

5. Steuerliche Behandlung der Verpflegung von Schülerinnen und Schülern durch Schulfördervereine

(OFD Münster, Kurzinformation vom 7.1.2011, Nr. 001/2011)

1. Ausgangslage

Schulfördervereine (auch Elternfördervereine) wurden in früheren Jahren oftmals nur gegründet, um Mittel für zusätzliche Arbeits-/Lernmittel für den Schulunterricht zu beschaffen (z.B. Anschaffung von weiteren Mikroskopen, Musikinstrumenten oder Sportgeräten). Heutzutage sind die Schulfördervereine durch den Ausbau des Ganztags schulbetriebs in NRW verstärkt in den Bereichen schulergänzender Bildungs- und Betreuungsangebote sowie Sicherstellung der Verpflegung der Schüler während der Mittags- und Pausenzeit tätig. Nach einer Information des Ministeriums für Schule und Weiterbildung des Landes Nordrhein-Westfalen nimmt im Schuljahr 2010/2011 jede dritte Schülerin und jeder dritte Schüler die Angebote einer Ganztagschule in Anspruch. Der Ausbau des Ganztags schulbetriebs soll fortgesetzt werden [*Internetauftritt des Ministeriums für Schule und Weiterbildung des Landes Nordrhein-Westfalen*]. Von 2000 bis 2007 hat sich bundesweit die Zahl der Schulfördervereine verdoppelt. Es stellt sich daher die Frage der gemeinnützigkeits- und umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Verpflegungsleistungen der Schulfördervereine.

2. Gemeinnützigkeitsrechtliche/ertragsteuerliche Beurteilung

Nach den steuerlichen Vorschriften verfolgt ein Verein gemeinnützige Zwecke, wenn er nach Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar die Allgemeinheit selbstlos fördert. Schulfördervereine fördern in der Regel mildtätige Zwecke, Bildung und Erziehung oder den Sport (diese Zwecke können auch nebeneinander vorliegen).

Erbringen Schulfördervereine Verpflegungsleistungen an Schülerinnen und Schüler und erhalten dafür Entgelte, so sind diese Einnahmen entweder dem Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (Besteuerung nur bei Überschreiten der Freigrenze von brutto 35 000 € p.a.) oder dem Zweckbetriebsbereich zuzuordnen. Dabei lassen sich aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht die folgenden Hauptfallgruppen unterscheiden, wobei auch mehrere Zwecke nebeneinander (ggf. in Kombination mit der Mittelbeschaffung nach § 58 Nr. 1 AO) verfolgt werden können:

2.1 Förderung des Wohlfahrtswesens/mildtätiger Zwecke

Ist Zweck des Vereins die Förderung des Wohlfahrtswesens gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO bzw. die Förderung mildtätiger Zwecke gemäß § 53 AO, so kann dieser Zweck durch die Zubereitung und durch die Ausgabe von Mittagsmahlzeiten und/oder von Pausenverpflegungen verwirklicht werden. Es reicht aus, wenn der Förderverein die Verteilung der

bereits zubereiteten Mahlzeiten übernimmt. Anders als bei der umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschrift § 4 Nr. 8 UStG ist es für die gemeinnützigkeitsrechtliche Anerkennung nicht erforderlich, dass der Schulförderverein einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen ist.

Die Verpflegung von Schülerinnen und Schülern durch einen gemeinnützigen Schulförderverein ist gemäß AEAO zu § 66, Nr. 5, als steuerbegünstigter Zweckbetrieb anzusehen. Bei Schülerinnen und Schülern wird wie bei Studentinnen und Studenten die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit i.S. des § 53 AO unterstellt. Es ist zu beachten, dass sich die Tätigkeit regelmäßig auf eine Grundversorgung beschränken muss. Es ist nicht zu beanstanden, wenn neben bzw. statt der Mittagsverpflegung ein Pausenangebot besteht, das nicht vollwertige Mahlzeiten, sondern nur Snacks beinhaltet. Der Verkauf von sonstigen Handelswaren darf jedoch nicht mehr als 5 v.H. des Gesamtumsatzes ausmachen (AEAO zu § 66, Nr. 5) [*Da § 41 Abs. 3 Allgemeine Schulordnung NRW grundsätzlich den Verkauf, Ausschank und den Genuss alkoholischer Getränke untersagt und das zum 1.1.2008 in Kraft getretene Nichtraucherschutzgesetz NRW ein Rauchverbot auf dem gesamten Schulgelände vorsieht, ist regelmäßig davon auszugehen, dass Tabakwaren und Alkohol an Schulen auch nicht durch Schulfördervereine angeboten werden.*]. Dass auch Lehrkräfte bzw. weitere Bedienstete der Schule an der Verpflegung teilnehmen können, ist unbeachtlich, da regelmäßig zwei Drittel der Leistungen des Zweckbetriebs dem vorgenannten Personenkreis zugutekommen.

2.2 Förderung der Bildung und Erziehung

Ein Verein, der die Förderung der Bildung und Erziehung gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 7 AO verfolgt, verwirklicht diese Zwecke meist durch die Mittelbeschaffung für Lernmittel oder dadurch, dass er Schülerinnen und Schüler in der Mittagspause beaufsichtigt oder die Hausaufgabenbetreuung anbietet. Er kann diese Zwecke aber auch dadurch verwirklichen, dass er im Rahmen der Schulöffnungszeiten Speisen und Getränke an Schülerinnen und Schüler abgibt.

Gemäß Verfügung vom 28.11.2000 (S 2729 - 4 - St 13 - 33), ist die Tätigkeit der Versorgung der Schülerinnen und Schüler mit Mahlzeiten einschließlich einer Pausenverpflegung durch den Schulförderverein, der den Zweck der Förderung der Bildung und Erziehung verfolgt, als Zweckbetrieb gemäß § 65 AO zu beurteilen [*Siehe Niederschrift über die Regionalbesprechung Gemeinnützigkeit im Frühjahr 2009.*]. Denn sie ergänzt das Bildungs- und Erziehungsangebot in Bezug auf eine regelmäßige Teilnahme an einer gesunden Ernährung. Schülerinnen und Schüler können im Rahmen der Erziehung zu einem verantwortungsvollen Umgang mit dem bei der Versorgung entstehenden Abfall (Mülltrennung) angehalten werden. Da die Versorgung während des Aufenthalts in der Schule stattfindet und den Schülerinnen und Schülern das Verlassen des Schulgeländes zu diesen Zeiten im Regelfall nicht gestattet ist, ist diese Betätigung nicht als schädlicher Wettbewerb i.S. des § 65 Nr. 3 AO zu beurteilen, wenn externen Personen diese Leistungen nicht angeboten werden. Soweit auch Lehrkräfte bzw. weitere Bedienstete der Schule an der Ver-

pflegung teilnehmen können, sind hieraus keine nachteiligen Folgen zu ziehen, weil regelmäßig davon auszugehen ist, dass die Leistungen nur in untergeordnetem Umfang an diese Personengruppe erbracht werden.

2.3 Förderung des Sports

Übernimmt ein Schulförderverein, der nach der Satzung ausschließlich den Sport gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 21 AO (ggf. durch die Mittelbeschaffung i.S. des § 58 Nr. 1 AO für die Anschaffung von Turn- oder Sportgeräten) fördert, die Verpflegung der Schüler durch die Essenszubereitung und/oder Essensausgabe, so wird mit dieser Tätigkeit kein satzungsmäßiger gemeinnütziger Zweck verwirklicht. Diese Verpflegungsleistungen sind bei Entgeltlichkeit dem Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zuzuordnen.

Es wird vorgeschlagen, eine Satzungsergänzung bzw. -änderung zugunsten der unter 2.2 und 2.3 genannten Zwecke anzuregen. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass die Festlegungen der Mustersatzung (Anlage zu § 60 AO) zwingend zu übernehmen sind.

3. Umsatzsteuer

Der Umsatzsteuer unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

3.1 Unternehmereigenschaft

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG derjenige, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Auf die Absicht, Gewinn zu erzielen, kommt es nicht an. Durch die Verpflegung von Schülern und Lehrern wird der Schulförderverein zum Unternehmer. Dadurch unterliegen die aus dem Verkauf von Speisen und Getränken erzielten Umsätze grundsätzlich der Umsatzsteuer.

3.2 Kleinunternehmerregelung

Die Umsatzsteuer wird gemäß § 19 UStG nicht erhoben, wenn die steuerpflichtigen Einnahmen des Schulfördervereins im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 € nicht überschritten haben und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich den Betrag von 50 000 € nicht überschreiten werden.

Im Falle der Neugründung ist, mangels Vorjahresumsatz, allein auf den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Kalenderjahres abzustellen. Hierbei ist, entsprechend der Zweckbestimmung des § 19 UStG, die Grenze von 17 500 € maßgebend. Es kommt also nur darauf an, ob der Unternehmer nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahres voraussichtlich die Grenze von 17 500 € nicht überschreitet [Vergleiche Abschnitt 19.1 Abs. 4 UStAE.].

3.3 Steuersatz

Die Umsatzsteuer beträgt grundsätzlich für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 % der Bemessungsgrundlage, soweit nicht die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 UStG (hier insbesondere Leistungen im Rahmen eines Zweckbetriebs gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG (siehe unter 2. Gemeinnützigkeitsrechtliche/ertragsteuerliche Beurteilung)) erfüllt sind.

3.4 Steuerbefreiung

Im Zusammenhang mit der Frage der steuerlichen Behandlung von Verpflegungsleistungen, die durch Schulfördervereine erbracht werden, gibt es zwei Steuerbefreiungsvorschriften, die eventuell eine Steuerbefreiung der in Frage stehenden Umsätze ermöglichen.

Zum einen kann die Essensausgabe umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 23 UStG sein. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG ist allerdings davon abhängig, dass dem Schulförderverein selbst auch die Aufnahme der Jugendlichen zu Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken obliegt [Vergleiche BFH vom 12.2.2009, V R 47/07, BStBl II 2009, 677.]. Dies kann nicht allein dadurch erreicht werden, dass die Bewirtung der Schüler übernommen wird. Werden hingegen von dem Verein auch Erziehungsaufgaben, wie z.B. die Hausaufgabenbetreuung, übernommen, ist eine Steuerbefreiung für die erzielten Umsätze möglich.

Zum anderen ermöglicht § 4 Nr. 18 UStG eine Umsatzsteuerbefreiung der Verpflegungsleistungen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Schulförderverein einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen ist.

3.5 Vorsteuerabzug

Erzielt der Schulförderverein steuerpflichtige Umsätze, kann der Verein unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG aus Eingangsleistungen einen Vorsteuerabzug geltend machen. Insbesondere muss es sich um eine Leistung von einem anderen Unternehmer handeln und der Verein muss über eine ordnungsgemäße Rechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer verfügen.

3.6 Zuschüsse

Zahlt der Schulträger an den Verein einen Zuschuss für die Essensausgabe, kann dieser Zuschuss umsatzsteuerlich ein zusätzliches Entgelt darstellen oder aber ein so genannter echter, nicht der Umsatzsteuer unterliegender Zuschuss sein.

Echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden. Das ist der Fall, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze knüpfen, sondern unabhängig von einer Leistung gewährt werden, weil z.B. der leistende Unternehmer einen Anspruch auf die Zahlung hat oder weil in Erfüllung

einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung bzw. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an ihn gezahlt wird [Vergleiche Abschnitt 10.2. Abs. 7 UStAE.].

3.7 Fallgestaltungen

Im Rahmen der Verpflegung von Schülern sind umsatzsteuerlich z.B. folgende Fallgestaltungen denkbar:

Beispiel 1:

Ein Schulförderverein übernimmt die Essenszubereitung und Essensausgabe. Zudem bietet der Verein den Schülern Betreuung und Hausaufgabenhilfe an.

Da neben der Essensausgabe auch eine Aufnahme zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken erfolgt, sind die Umsätze aus der Essensausgabe steuerfrei gemäß § 4 Nr. 23 UStG.

Beispiel 2:

Ein Schulförderverein übernimmt die Essenszubereitung und Essensausgabe. Daneben werden keine weiteren Leistungen erbracht.

Die Essensausgabe ist steuerpflichtig, da der Schulförderverein die Schüler nicht zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken bei sich übernimmt.

Beispiel 3:

Ein Schulförderverein übernimmt die Essenszubereitung und Essensausgabe. Daneben werden an einigen Nachmittagen zusätzlich für einige Schüler Angebote bereit gehalten, bei denen die Schüler selber kochen lernen und somit den Grundlagen der gesunden Ernährung vertraut gemacht werden.

Lediglich das "Zusatzangebot" stellt eine nach § 4 Nr. 23 UStG steuerfreie Leistung dar. Das "Zusatzangebot" allein führt nicht dazu, dass die gesamte Essensausgabe insgesamt als steuerfrei angesehen werden kann, da dadurch noch keine Aufnahme zu Erziehungs- und Ausbildungszwecken für die gesamte Tätigkeit vorliegt.

Beispiel 4:

Ein Schulförderverein übernimmt unentgeltlich die Essenszubereitung und Essensausgabe im Auftrag des Schulträgers, welcher sich zur Verpflegung der Schüler verpflichtet hat. Die Leistungsbeziehungen bestehen zwischen Schulträger und Schüler.

Die Beköstigung wird im Rahmen der Aufnahme der Jugendlichen von der Bildungseinrichtung selbst erbracht. Die Leistung ist gemäß § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei [Vergleiche Abschnitt 4.23.1. Abs. 2. S. 12 UStAE.]. Der Schulförderverein erbringt keine entgeltlichen Leistungen und unterliegt damit keiner Umsatzsteuerpflicht.

Beispiel 5:

Das verzehrfertige Essen wird von einem externen Unternehmer in Großgebinden oder einzelportioniert in Warmhaltevorrichtungen angeliefert und anschließend durch einen Schulförderverein im Rahmen der Selbstbedienung an die Schüler ausgegeben. Das Essen wird von den Schülern in einem

Mehrzweckraum, der über Tische und Stühle verfügt, eingenommen. Der Schulförderverein übernimmt auch die Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks. Die Schüler bestellen das Essen direkt bei dem externen Unternehmer. Leistungsbeziehungen zwischen dem Unternehmer und dem Verein bestehen nicht. Für die Portionierung etc. erhält der Schulförderverein kein Entgelt.

Der externe Unternehmer erbringt keine entgeltlichen Leistungen i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG, da neben den Speisenlieferungen nur Dienstleistungen erbracht werden, die notwendig nur mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Das Transportieren in den Warmhaltevorrichtungen ist unschädlich.

Der Schulförderverein erbringt keine entgeltlichen Leistungen und unterliegt daher keiner Umsatzsteuerpflicht.

Beispiel 6:

Ein Schulförderverein bietet in der Schule für die Schüler ein Mittagessen gegen Entgelt an. Das verzehrfertige Essen dafür wird dem Verein von einem externen Unternehmer in Großgebinden oder einzelportioniert in Warmhaltevorrichtungen angeliefert und anschließend durch die Mitglieder des Schulvereins im Rahmen der Selbstbedienung an die Schüler ausgegeben. Das Essen wird von den Schülern in einem Mehrzweckraum, der über Tische und Stühle verfügt, eingenommen. Der Schulverein übernimmt auch die Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks. Der externe Unternehmer erbringt besteigste Lieferungen i.S. des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG, da neben den Speisenlieferungen nur Dienstleistungen erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Das Transportieren in den Warmhaltevorrichtungen ist unschädlich.

Der Schulverein erbringt sonstige Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9 UStG, da neben den Speisenlieferungen noch Dienstleistungselemente hinzukommen und nicht nur Dienstleistungen erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen können die Umsätze jedoch dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst a UStG unterliegen [Vergleiche BFH vom 16.10.2008, 949.].

6. Rückstellung für die Verpflichtung zur Gewährung von Beihilfen

(Verfügung des Bayerisches Landesamt für Steuern vom 28.1.2011 - S 2137.1.1-5/17 St32)

Der BFH hat in seinem Urteil vom 30.1.2002 (BStBl 2003 II S. 279) entschieden, dass für die Verpflichtung, Pensionären und aktiven Mitarbeitern während der Zeit ihres Ruhestandes in Krankheitsfällen, Geburtsfällen und Todesfällen Beihilfe zu gewähren, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit zu passivieren ist. Die Erörterung

auf Bund-Länder-Ebene hat ergeben, dass die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für diese Verpflichtung auch dann noch vorliegen, wenn eine so genannte Beihilfeversicherung abgeschlossen wird.

Rückstellungsbildung

Auch bei Abschluss einer Beihilfeversicherung, die gegen laufend zu zahlende individuelle Monatsbeiträge die Krankheitskosten übernimmt, ist aus Sicht des Bilanzstichtags eine Inanspruchnahme des Verpflichteten wahrscheinlich. Die Verpflichtung zur Zahlung der Beihilfe in der Ruhestandszeit ist durch den aktiven Dienst in der Vergangenheit wirtschaftlich verursacht. Durch den Abschluss einer Beihilfeversicherung werden die Verpflichtungen gegenüber den Beihilfeberechtigten nicht berührt. Der Arbeitgeber wird deshalb mit Sicherheit in Anspruch genommen. Der Sachverhalt ist nicht mit dem System der umlagefinanzierten Versorgungskasse (BFH-Urteile vom 5.4.2006, BStBl 2006 II S. 688, und vom 8.10.2008, BStBl 2010 II S. 186) identisch und auch nicht vergleichbar, da es sich bei der Beihilfeversicherung um ein zweiseitiges (Versicherungs-) Vertragsverhältnis zwischen dem Arbeitgeber und dem Versicherungsunternehmen handelt und keine Solidargemeinschaft vorliegt.

Die Versicherungsbeiträge für einen bestimmten Zeitraum begründen keine Ansprüche auf nach Ablauf des Versicherungszeitraums entstehende Beihilfeaufwendungen und führen auch zu keiner Kapitalbildung. Die Erstattung künftiger Krankheitskosten setzt künftige Versicherungsbeiträge voraus. Mit letzteren muss sich der Arbeitgeber also die Erstattung künftiger Krankheitskosten erst erkaufen. Künftige Vorteile im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe c EStG sind daher nicht gegeben.

Höhe der Rückstellung

Zurückzustellen sind - entsprechend der wirtschaftlichen Verursachung während der aktiven Zeit - die voraussichtlich zu tragenden Krankheitskosten, nicht dagegen künftige Versicherungsbeiträge.

Bilanzberichtigung

Danach ist eine Berichtigung der Bilanz zulässig, soweit die Bilanz nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den einkommensteuerbilanziellen Vorschriften entspricht und deshalb fehlerhaft ist. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein Bilanzansatz nur dann fehlerhaft, wenn der Steuerpflichtige den objektiv gegebenen Rechtsverstoß nach den Erkenntnismöglichkeiten eines ordentlichen Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung - bezogen auf die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse - erkennen konnte. Dieser subjektive Fehlerbegriff gilt nach bisheriger Rechtsprechung nicht nur für Tatsachenerkenntnisse, sondern auch für die Beurteilung der rechtlichen Verhältnisse. Zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung war die Nichtbilanzierung der Rückstellung subjektiv richtig, daher ist eine Berichtigung des Bilanzansatzes nicht möglich. Aufgrund des Vorlagebeschlusses des 1. Senats vom 7.4.2010 (I R 77/08, BStBl 2010 II S. 739) wird der Große Senat

des BFH zu klären haben, ob sich der subjektive Fehlerbegriff auch weiterhin auf die Beurteilung bilanzrechtlicher Rechtsfragen erstreckt.

Bilanzänderung

Eine Bilanzänderung nach § 4 Absatz 2 Satz 2 EStG ist unter den dort genannten Voraussetzungen möglich. Noch offen gehaltene Fälle können nun im Sinne des Ergebnisses abgeschlossen werden.

7. E-Bilanz

Bekanntgabe der Taxonomie - Pilotierung

(BMF Schreiben vom 16.12.2010 - IV C 6 - S 2133b/10/10001)

Nach § 5b Abs. 1 und § 52 Abs. 15a EStG besteht für Unternehmen die Verpflichtung, den Inhalt der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung erstmals für Wirtschaftsjahre zu übermitteln, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Um den Unternehmen ausreichend Gelegenheit zu geben, die technischen und organisatorischen Voraussetzungen für die elektronische Übermittlung des Inhalts der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu schaffen, wurde der erstmalige Anwendungszeitpunkt um ein Jahr verschoben. Der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung ist nunmehr erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, elektronisch zu übermitteln. Dies wird in einer entsprechenden Verordnung geregelt.

Nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Im 1. Halbjahr 2011 wird eine Pilotierung zur elektronischen Übermittlung des Inhalts der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung durchgeführt. Dabei sollen - auf freiwilliger Basis - ausgewählte Unternehmen den Inhalt ihrer Bilanz und ihrer Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 5b Abs. 1 EStG elektronisch übermitteln. Der für die Übermittlung amtlich vorgeschriebene Datensatz (Taxonomie) wird hiermit bekannt gegeben. Die Taxonomie sowie Hilfestellungen und Dokumentationen zur Taxonomie stehen unter www.eSteuer.de zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Die Pilotierung wird dazu genutzt, das Verfahren und den amtlich vorgeschriebenen Datensatz zu erproben und zu optimieren. Die hieraus gewonnenen Erkenntnisse gehen in die Auswertung der Taxonomie ein. Nach Abschluss und Auswertung der Pilotierung ergeht ein gesondertes Schreiben zu den Anwendungsregelungen der Taxonomie, das zusammen in der überarbeiteten Taxonomie im BStBl veröffentlicht wird. Diese gilt dann für die erstmalige Übermittlung des Inhalts der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, für alle nach § 5b EStG verpflichteten Unternehmen.

8. Unternehmereigenschaft, Vorsteuerabzug und Bemessungsgrundlage beim Betrieb von Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen), insbesondere von Blockheizkraftwerken (BHKW); Dezentraler Stromverbrauch beim Betrieb von KWK-Anlagen; Belastungsausgleich unter Netzbetreibern; Neufassung der Abschnitte 1.7, 2.5 und 10.7 UStAE [BFH-Urteil vom 18.12.2008; V R 80/071]

(BMF-Schreiben vom 14.3.2011, IV D 2 - S 7124/07/10002)

Eine Kraft-Wärme-Kopplungsanlage (KWK-Anlage) dient der Erzeugung von elektrischer und thermischer Energie (Strom und Wärme, so genannte Kraft-Wärme-Kopplung - KWK -) in einem Block.

Eine Form der KWK ist die Erzeugung in Blockheizkraftwerken (BHKW). Dabei wird mit einem Motor zunächst mechanische Energie erzeugt und diese durch einen Generator in Strom umgewandelt, wobei die beim Betrieb von Motor und Generator anfallende (Ab-)Wärme i.d.R. am Standort der Anlage oder in deren unmittelbarer Umgebung für Zwecke der Heizungs- und Brauchwassererwärmung, gegebenenfalls auch zu Kühlzwecken, verwendet wird. KWK-Anlagen in Gebäuden arbeiten i.d.R. wärmegeführt, d.h. in Abhängigkeit von der benötigten thermischen Energie; in diesem Fall erzeugt die Anlage nur dann elektrische Energie, wenn auch Wärme benötigt wird.

Netzbetreiber sind im Rahmen des KWK-Gesetzes (KWK-G) zur Abnahme und Vergütung von Strom aus KWK-Anlagen verpflichtet. Die Höhe der Vergütung ist unter Berücksichtigung der Zuschläge nach dem KWK-G - im Gegensatz zu Fotovoltaikanlagen - geringer als der übliche Bezugspreis für Strom. Selbst erzeugter Strom wird daher vorrangig zu eigenen Zwecken verwendet, eine Einspeisung in das öffentliche Netz erfolgt, wenn Überschüsse erzeugt werden. Ein möglichst gleich bleibender Wärmebedarf und gleichzeitiger Strombedarf erhöhen daher die Wirtschaftlichkeit der KWK-Anlage.

Unternehmereigenschaft des Betreibers einer KWK-Anlage

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 18.12.2008, VR 80/07, zum Betrieb eines BHKW entschieden:

1. Ein in ein Einfamilienhaus eingebautes Blockheizkraftwerk, mit dem neben Wärme auch Strom erzeugt wird, der ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, dient der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung.

2. Eine solche Tätigkeit begründet daher - unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen - die Unternehmereigenschaft des Betreibers, auch wenn dieser daneben nicht anderweitig unternehmerisch tätig ist.
3. Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Blockheizkraftwerks ist unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG zu gewähren.

Leistungsbeziehungen beim dezentralen Verbrauch von (elektrischer) Energie

Seit dem 1.1.2009 wird auch der so genannte Direktverbrauch (dezentraler Verbrauch von Strom durch den Anlagenbetreiber oder einen Dritten) bei KWK-Anlagen nach § 4 Abs. 3a KWK-G gefördert. Im Unterschied zur Förderung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG), die nur für nach dem 31.12.2008 erstmals installierte Fotovoltaikanlagen gewährt wird, gilt die Förderung nach dem KWK-G auch für bereits installierte KWK-Anlagen, die die Fördervoraussetzungen nach dem KWK-G erfüllen. Eine Förderung von KWK-Anlagen, die bereits eine Förderung nach dem EEG in Anspruch nehmen, wird hingegen nicht gewährt.

Die unterschiedliche Art der Energieerzeugung (aus solarer Strahlungsenergie bei Fotovoltaikanlagen bzw. mittels Verbrennungsprozess bei KWK-Anlagen) sowie die unterschiedlichen Antriebe bei KWK-Anlagen (fossile Brennstoffe wie Heizöl, Erdgas oder Flüssiggas bei Anlagen nach dem KWK-G bzw. Brennstoffe aus nachwachsenden Rohstoffen wie Biomasse, Holz- oder Stroh pellets, Pflanzenöl, Bioethanol oder Biogas, gegebenenfalls auch solare Strahlungsenergie bei Anlagen, die unter das EEG fallen) haben keinen Einfluss auf die Beurteilung der umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden die Abschnitte 1.7, 2.5 und 10.7 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1.10.2010 (BStBl I S. 846), der zuletzt mit BMF-Schreiben vom 3.3.2011 - IV D 3 - S 7180/10/10001 - geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Abschnitt 1.7 wird wie folgt geändert:

Die bisherigen Sätze 1 bis 3 werden neuer Absatz 1 und nach diesem Absatz 1 wird folgender neuer Absatz 2 angefügt:

"(2) Der nach § 9 KWKG zwischen den Netzbetreibern vorzunehmende Belastungsausgleich vollzieht sich nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs. Gleiches gilt für den ab dem 1.1.2010 vorzunehmenden Belastungsausgleich nach der Verordnung zur Weiterentwicklung des bundeswei-

ten Ausgleichsmechanismus vom 17.7.2009 (AusglMechV, BGBl I S. 2101) bezüglich des Ausgleichs zwischen Übertragungsnetzbetreibern und Elektrizitätsversorgungsunternehmen (Zahlung der EEG-Umlage nach § 3 AusglMechV). Bei diesen Umlagen zum Ausgleich der den Unternehmen entstehenden unterschiedlichen Kosten im Zusammenhang mit der Abnahme von Strom aus KWK- bzw. EEG-Anlagen handelt es sich nicht um Entgelte für steuerbare Leistungen. Die vorstehenden Ausführungen sind nicht anzuwenden, soweit Belastungsausgleichs-Endabrechnungen der Kalenderjahre 2008 und 2009 betroffen sind (vgl. § 12 AusglMechV)."

2. Abschnitt 2.5 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

"(1) Soweit der Betreiber einer unter § 3 EEG fallenden Anlage oder einer unter § 5 KWKG fallenden Anlage zur Stromgewinnung den erzeugten Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeist, dient diese Anlage ausschließlich der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2008, V R 80/07). Eine solche Tätigkeit begründet daher - unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen und unabhängig von der Leistungsmäßigen Auslegung der Anlage - die Unternehmereigenschaft des Betreibers, sofern dieser nicht bereits anderweitig unternehmerisch tätig ist. Ist eine solche Anlage - unmittelbar oder mittelbar - mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden, kann davon ausgegangen werden, dass der Anlagenbetreiber eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der Sätze 1 und 2 ausübt. Eine Unternehmereigenschaft des Betreibers der Anlage ist grundsätzlich nicht gegeben, wenn eine physische Einspeisung des erzeugten Stroms nicht möglich ist (z.B. aufgrund unterschiedlicher Netzspannungen), weil hierbei kein Leistungsaustausch zwischen dem Betreiber der Anlage und dem des allgemeinen Stromnetzes vorliegt."

b) Vor Absatz 2 wird folgende Zwischenüberschrift eingefügt:

"Kaufmännisch-bilanzielle Einspeisung nach § 8 Abs. 2 EEG"

c) Satz 1 des Beispiels zu Absatz 5 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

"Die Einspeisevergütung nach § 33 Abs. 1 Nr. 1 EEG beträgt für eine Anlage mit einer Leistung bis einschließlich 30 KW, die nach dem 30.6.2010 in Betrieb genommen wurde, 43,01 ct/kWh."

d) Nach Absatz 6 werden folgende Zwischenüberschrift sowie die darauf folgenden neuen Absätze 7 bis 11 mit den jeweiligen Zwischenüberschriften angefügt:

"Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWK-Anlagen)

(7) Nach § 4 Abs. 3a KWKG wird auch der so genannte Direktverbrauch (dezentraler Verbrauch von Strom durch den Anlagenbetreiber oder einen Dritten) gefördert. Hinsichtlich der Beurteilung des Direktverbrauchs bei KWK-Anlagen sind die Grundsätze der Absätze 4 und 5 für die Beurteilung des Direktverbrauchs bei Fotovoltaikanlagen entsprechend anzuwenden. Umsatzsteuerrechtlich wird demnach auch der gesamte selbst erzeugte und dezentral verbrauchte Strom an den Netzbetreiber geliefert und von diesem an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert. Die Hin- und Rücklieferungen beim dezentralen Verbrauch von Strom liegen nur vor, wenn der Anlagenbetreiber für den dezentral verbrauchten Strom eine Vergütung nach dem EEG oder einen Zuschlag nach dem KWKG in Anspruch genommen hat. Sie sind nur für Zwecke der Umsatzsteuer anzunehmen.

Bemessungsgrundlage bei dezentralem Verbrauch von Strom

(8) Wird der vom Anlagenbetreiber oder von einem Dritten dezentral verbrauchte Strom nach dem KWKG vergütet, entspricht die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Anlagenbetreibers dem üblichen Preis zuzüglich der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge und gegebenenfalls der so genannte vermiedenen Netznutzungsentgelte (Vergütung für den Teil der Netznutzungsentgelte, der durch die dezentrale Einspeisung durch die KWK-Anlage vermieden wird, vgl. § 4 Abs. 3 Satz 2 KWKG), abzüglich einer eventuell enthaltenen Umsatzsteuer. Als üblicher Preis gilt bei KWK-Anlagen mit einer elektrischen Leistung von bis zu 2 Megawatt der durchschnittliche Preis für Grundlaststrom an der Strombörse EEX in Leipzig im jeweils vorangegangenen Quartal (§ 4 Abs. 3 KWKG); für umsatzsteuerrechtliche Zwecke bestehen keine Bedenken, diesen Wert als üblichen Preis bei allen KWK-Anlagen zu übernehmen. Die Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers entspricht der Bemessungsgrundlage für die Hinlieferung ohne Berücksichtigung der nach dem KWKG vom Netzbetreiber zu zahlenden Zuschläge.

Beispiel:

(Anlage mit Einspeisung ins Niederspannungsnetz des Netzbetreibers)

1. Bemessungsgrundlage der Lieferung des Anlagenbetreibers:

EEX-Referenzpreis	4,152 ct/kWh
Vermiedene Netznutzungsentgelte	0,12 ct/kWh
Zuschlag nach § 7 Abs. 6 KWKG	5,11 ct/kWh
Summe	9,382 ct/kWh.

2. Bemessungsgrundlage für die Rücklieferung des Netzbetreibers:

EEX-Referenzpreis	4,152 ct/kWh
Vermiedene Netznutzungsentgelte	0,12 ct/kWh
Summe	4,272 ct/kWh.

Bei der Abgabe von elektrischer Energie bestehen hinsichtlich der Anwendung der Bemessungsgrundlagen nach § 10 Abs. 4 und Abs. 5 UStG keine Bedenken dagegen, den Marktpreis unter Berücksichtigung von Mengenrabatten zu bestimmen; Abschnitt 10.7 Abs. 1 Satz 5 bleibt unberührt. Ungeachtet der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage für die Hinlieferung des Anlagenbetreibers an den Netzbetreiber hat dieser keinen höheren Betrag zu entrichten als den nach dem KWKG geschuldeten Zuschlag bzw. die Vergütung nach dem EEG.

Mindestbemessungsgrundlage bei der Abgabe von Wärme

(9) Wird die mittels Kraft-Wärme-Kopplung erzeugte Wärme an einen Dritten geliefert, ist Bemessungsgrundlage für diese Lieferung grundsätzlich das vereinbarte Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG). Handelt es sich bei dem Dritten um eine nahe stehende Person, ist die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG zu prüfen. Hierbei ist - ebenso wie bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG im Falle der unentgeltlichen Wertabgabe von Wärme nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG - stets von den Selbstkosten auszugehen, weil die Wärme vom Betreiber der KWK-Anlage selbst erzeugt wird und es somit keinen vom Betreiber zu zahlenden Einkaufspreis für die Wärme gibt. Bei der Ermittlung der Selbstkosten sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten der KWK-Anlage auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren zu verteilen (vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.2000, BStBl I S. 1532; AfA-Tabelle AV Fundstelle 3.1.4). Darüber hinaus ist zu beachten, dass nicht eines der Endprodukte Elektrizität oder Wärme ein Nebenprodukt der Gewinnung des anderen Produkts darstellt. Die Selbstkosten sind daher stets aufzuteilen, z.B. im Verhältnis der erzeugten Mengen an elektrischer und thermischer Energie oder anhand der Leistungskennzahlen der Anlage (sofern diese keine variable Steuerung in Abhängigkeit von nur einer der beiden angeforderten Energiearten zulässt). Einheitliche Messgröße für die elektrische und thermische Energie sind kWh.

(10) Die Bemessungsgrundlage wird nach § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG bestimmt, wenn das tatsächliche Entgelt niedriger als diese Mindestbemessungsgrundlage ist und auch das marktübliche Entgelt nicht erreicht (vgl. Abschnitt 10.7 Abs. 1 Satz 4). Für die Ermittlung des marktüblichen Entgelts (Marktpreis) sind die konkreten Verhältnisse am Standort des Energieverbrauchers, also im Regelfall des Betriebs des Leistungsempfängers, entscheidend. Ein niedrigeres marktübliches Entgelt ist daher nur anzusetzen, wenn der

Leistungsempfänger die bezogene Menge an thermischer Energie auch tatsächlich von einem Dritten beziehen könnte. Der Ort, an dem der Leistungsempfänger die Energie verbraucht, muss also in dem Versorgungsgebiet eines entsprechenden Wärmeversorgungsunternehmens gelegen sein; gegebenenfalls erforderliche Anschlusskosten sind zu berücksichtigen. Ein pauschaler Ansatz kann insoweit nur in Ausnahmefällen und regional begrenzt in Betracht kommen, soweit in diesem Gebiet allgemein zugängliche Bezugsquellen mit entsprechendem Belieferungspotenzial vorhanden sind.

Vorsteuerabzug

(11) Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung oder Herstellung von KWK-Anlagen beurteilt sich nach den Grundsätzen in Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2. Der Unternehmer kann bei Herstellung oder Anschaffung der Anlage diese entweder insgesamt seinem Unternehmen (voller Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG, anschließend Besteuerung der privaten Entnahme von Wärme als Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG), im Umfang der unternehmerischen Nutzung seinem Unternehmen (anteiliger Vorsteuerabzug) oder ganz dem nichtunternehmerischen Bereich (kein Vorsteuerabzug) zuordnen. Ändern sich bei Zuordnung der Anlage zum Unternehmen die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse innerhalb von zehn Jahren (vgl. BFH-Urteil vom 14.7.2010, XI R 9/09, BStBl II S. 1086), ist der Vorsteuerabzug gemäß § 15a UStG zu berichtigen."

3. Abschnitt 10.7 wird wie folgt geändert:

Nach Absatz 4 wird folgender neuer Absatz 5 eingefügt:

"(5) Zur Mindestbemessungsgrundlage im Fall der Lieferung von Wärme, die durch eine Kraft-Wärme-Kopplungsanlage erzeugt wird, vgl. Abschnitt 2.5 Abs. 9 und 10."

Der bisherige Absatz 5 wird neuer Absatz 6.

4. Das Abkürzungsverzeichnis wird um folgende Begriffe ergänzt:

"AusglMechV	=	Ausgleichsmechanismusverordnung
KWK	=	Kraft-Wärme-Kopplung
KWKG	=	Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz"

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Sofern bisher ergangene Anweisungen dem entgegenstehen, sind diese nicht mehr anzuwenden.