

# Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

40547 Düsseldorf  
Fritz-Vomfelde-Straße 6  
Telefon  
Telefax (0211) 52 35-100  
E-Mail: Duesseldorf@ES-Treuberater.de

70176 Stuttgart  
Rosenbergstraße 50/1  
(0211) 52 35-01      Telefon (0711) 9 93 40-0  
Telefax (0711) 9 93 40-40  
E-Mail: Stuttgart@ES-Treuberater.de

Januar 2015

## Gesetzgebung

### 1. Neufassung der EEG-Verordnung

Die Bundesregierung hat die Verordnung zur Weiterentwicklung des bundesweiten Ausgleichsmechanismus nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz und zur Änderung anderer Verordnungen beschlossen (BT-Drucksache 18/3416).

Das System der EEG-Umlage habe sich bewährt. Die Verordnung sieht zur Verbesserung der Transparenz vor, die Übertragungsnetzbetreiber zur Veröffentlichung weiterer Angaben bei der Festsetzung der EEG-Umlage zum 15.10. eines Jahres zu verpflichten. Bisherige Überschneidungen aus der Ausgleichsmechanismusverordnung und der dazu erlassenen Ausführungsverordnung sollen entfallen. Die Veröffentlichung der EEG-Umlage und EEG-Mittelfristprognose werden auf den 15.10. eines Jahres zusammengelegt. Die Pflicht zur Angabe einer Bandbreite der voraussichtlichen EEG-Umlage für das jeweils übernächste Jahr soll entfallen.

Eigenversorger sollen zukünftig die EEG-Umlage nicht mehr mit dem Übertragungsnetzbetreiber, sondern mit dem Anschlussnetzbetreiber abrechnen. Die Übertragungsnetzbetreiber müssten von den Anschlussnetzbetreibern erst die notwendigen Daten erheben, die den Anschlussnetzbetreibern in der Regel bereits durch das Anschlussverhältnis oder durch Förderungen nach EEG bzw. KWK bereits vorliegen.

### 2. Gesetzentwurf zur Änderung des EEG

Der Bundestag hat eine Änderung des Erneuerbare-Energien-Gesetz beschlossen.

Die EU-Kommission hatte Bedenken bezüglich der Vereinbarkeit der "Besondere Ausgleichsregelung für Schienenbahnen" mit dem EU-Wettbewerbsrecht geäußert. Nach der bisherigen Regelung könne zukünftig eine Markteintrittsbarriere für neue Schienenbahnen bestehen, die an öffentlichen Ausschreibungen im Schienenpersonennahverkehr teilnehmen oder die erstmals Verkehrsdienstleistungen im Schienenpersonenfern- oder -güterverkehr erbringen.

Ab dem Antragsjahr 2015 kann für neue Schienenbahnen ein Antrag auf Basis von prognostizierten Stromverbrauchsmengen gestellt werden. Dies gilt für Betreiber neuer Schienenbahnen, die bei einer Ausschreibung den Zuschlag erhalten haben oder sich an einer Ausschreibung für den Schienenpersonennahverkehr beteiligen wollen. Einen Antrag können auch Betreiber von Schienenbahnen stellen, die erstmalig eine Schienenverkehrsdienstleistung im Schienenpersonenfernverkehr oder Schienengüterverkehr anbieten. Nach der bisherigen Regelung hätte der Antrag erst nach ein Jahr nach Aufnahme des Fahrbetriebs gestellt werden können.

Die EU-Kommission hat bereits am 25.11.2014 die besondere Ausgleichsregelung unter Berücksichtigung dieser Änderungen genehmigt. Ohne diese Änderung hätte das Risiko bestanden, dass ab dem Jahr 2015 für keine Schienenbahn mehr die Privilegierung in Anspruch hätte genommen werden können.

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

3744

### 3. Gesetzentwurf für Energieaudits

Unternehmen, die nicht zu den KMU-Unternehmen zählen, sollen verpflichtet werden, in einem vier-jährigen Turnus Energieaudits durchführen zu lassen. Bei einem Energieaudit werden die Energiequellen und der Energieverbrauch eines Unternehmens überprüft und bewertet. Die Bundesregierung hat einen Gesetzentwurf zur Teilumsetzung der Energieeffizienzrichtlinie und zur Verschiebung des Außerkrafttretens des § 47g Abs. 2 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen (BT-Drucksache 18/3373) vorgelegt.

Mit dem Gesetz soll die Energieeffizienz gefördert und in der EU um 20 % bis zum Jahr 2020 gesteigert werden.

Bei Einrichtung eines Energiemanagementsystems oder Umweltmanagementsystems kommt eine Befreiung von dem Energieaudit in Betracht.

Die Nichtdurchführung des Energieaudits oder die Nichtvorlage einer Freistellungsbescheinigung stellt eine Ordnungswidrigkeit dar.

Energieunternehmen wird es untersagt, Handlungen vorzunehmen, die die Nachfrage nach oder Erbringung von Energiedienstleistungen und anderen Energieeffizienzmaßnahmen behindern.

### 4. Jahressteuergesetz 2015 verabschiedet

Bundestag und Bundesrat haben den Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (auch als Jahressteuergesetz 2015 bekannt, vgl. Treuberater 12/2014) zugestimmt. Im Rahmen der Beratungen im Finanzausschuss ergaben sich noch einige Änderungen. Zum einen wird das Abzugsvolumen für Beiträge zugunsten einer Basisversorgung im Alter nicht auf 24.000 Euro sondern auf 22.172 Euro angehoben. Zum anderen wird für Zuwendungen zu Betriebsveranstaltungen die Freigrenze in einen Freibetrag umgewandelt.

### 5. Gesetzentwurf zum Fracking für 2015 angekündigt

Die Bundesregierung teilte in einer Sitzung des Ausschusses für Wirtschaft und Energie mit, dass im ersten Quartal 2015 ein Gesetzentwurf zur Regelung der Erdgasförderung nach der Fracking-Methode in den Bundestag eingebracht werden soll. Der Schutz von Natur und Trinkwasser solle an erster Stelle stehen. Es soll weder Genehmigungen in National- und Naturparks noch in Trink- und Heilwasserreservoirs geben. Die Beweislast bei Schäden soll auf die Unternehmen verlagert werden.

### 6. Nationaler Aktionsplan Energieeffizienz vorgelegt

Die Bundesregierung hat den Nationalen Aktionsplan Energieeffizienz ("NAPE") in Form einer Unter richtung (BT-Drucksache 18/3485) vorgelegt. Durch die weltweit weiter steigende Nachfrage nach Energie käme der Energieeffizienz als zweite Säule der Energiewende eine zunehmende Bedeutung zu.

Im NAPE sind als Sofortmaßnahmen vorgesehen:

- Einführung neuer wettbewerblicher Ausschreibungen für Energieeffizienz,
- Erhöhung des Fördervolumens für Gebäudesanierung,
- Schaffung von Energieeffizienznetzwerken gemeinsam mit Industrie und Gewerbe.

Für den Zeitraum der Jahre 2015 bis 2019 soll eine Milliarde Euro in die steuerliche Förderung für energetische Gebäudesanierungen investiert werden. Der Förderbetrag für das Jahr 2015 soll um 200 Millionen Euro aufgestockt werden. Im Gebäudereich würden 40 % der Energie verbraucht.

Durch die Steigerung der Energieeffizienz soll auch die Abhängigkeit vom Import fossiler Energieträger verringert werden.

### 7. Bilanz der erneuerbaren Energien

Die Bundesregierung legt den "Ersten Fortschrittsbericht Energiewende" (BT-Drucksache 18/3487) vor. Darin heißt es, dass die erneuerbaren Energien erstmals im Jahr 2014 der wichtigste Stromerzeuger Deutschlands seien. Die kumulierte aus erneuerbaren Energien erzeugte Bruttostrommenge betrage 109 Terawattstunden für den Zeitraum von Januar bis August 2014.

Im Jahr 2013 betrage der Anteil von erneuerbaren Energien am Stromverbrauch 25,3 %. Geplant sei eine Steigerung auf 40 % bis 45 % bis zum Jahr 2025. Der Anteil der Windenergie am Stromverbrauch läge im Jahr 2013 bei 8,7 %, Biomasse bei 7,9 %, Photovoltaik bei 5,2 % und Wasserkraft bei 3,5 %.

Beim Wärmeverbrauch betrage der Anteil der erneuerbaren Energien 134,4 Terawattstunden.

### 8. Aktionsprogramm Klimaschutz 2020

Die Bundesregierung hält an dem Ziel fest, bis zum Jahr 2020 die Treibhausgasemissionen um mindestens 40 % im Vergleich zu 1990 zu senken. Um das Ziel zu erreichen legte die Bundesregierung ein Aktionsprogramm Klimaschutz 2020 vor (BT-Drucksache 18/3484).

Das Aktionsprogramm setzt sich aus folgenden Bausteinen zusammen (vgl. S. 16 der BT-Drucksache):

- Emissionshandel, europäische und internationale Klimapolitik
- Klimaschutz in der Stromerzeugung, unter anderem durch eine Weiterentwicklung des konventionellen Kraftwerksparks und Ausbau der Erneuerbaren Energien
- Nationaler Aktionsplan Energieeffizienz (NAPE)
- Strategie "Klimafreundliches Bauen und Wohnen"
- Klimaschutzmaßnahmen im Verkehrssektor

- Minderung von nicht energiebedingten Emissionen in folgenden Sektoren:

- Industrie
- Abfallwirtschaft
- Landwirtschaft

- Vorbildfunktion des Bundes
- Forschung und Entwicklung
- Beratung, Aufklärung und Eigeninitiative für mehr Klimaschutz.

Mit diesen Maßnahmen sollen zusätzlich zur aktuellen Projektion für das Jahr 2020 62 - 78 Millionen Tonnen CO<sub>2</sub>-Äquivalente an Treibhausgas-Emissionen vermieden werden.

## Rechtsprechung

### 1. Keine generelle Gesamtnichtigkeit eines Konzessionsvertrags bei unzulässigen Nebenleistungen

Der Bundesgerichtshof hatte über die Nichtigkeit eines Konzessionsvertrags zu entscheiden (BGH-Urteil vom 7.10.2014, EnZR 86/13).

Die Klägerin schloss mit der Gemeinde, die zu 51 % an der Klägerin beteiligt ist, einen Stromkonzessionsvertrag. Im Konzessionsvertrag wurden Nebenleistungen vereinbart. Die Klägerin sei bereit, die Gemeinde bei der Erstellung eines kommunalen Energiekonzepts zu unterstützen und die dafür erforderlichen Daten bereitzustellen sowie einen Zuschuss in konzessionsrechtlich zulässiger Weise zu gewähren, wenn die Gemeinde die Erstellung eines kommunalen Energiekonzepts beauftrage. Darüber hinaus werde die Eigenerzeugung von Strom durch die Gemeinde unterstützt, soweit diese ökologisch und wirtschaftlich sinnvoll sei.

Die Klägerin begehrte die Übereignung des Stromnetzes nach § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG von dem Altkonzessionär.

Das Berufungsgericht hatte den Übereignungsanspruch abgelehnt, weil es in den Nebenleistungen einen Verstoß gegen § 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV erkannte und damit den Konzessionsvertrag insgesamt als nichtig ansah.

Der Bundesgerichtshof hat im Ergebnis ebenfalls den Anspruch auf Übereignung des Stromnetzes abgelehnt, jedoch aus anderen Gründen als das Berufungsgericht.

Der Bundesgerichtshof ließ offen, ob die vereinbarten Nebenleistungen tatsächlich gegen § 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV verstoßen. Aus § 134 BGB i.V.m. § 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV ergäbe sich keine Gesamtnichtigkeit des Konzessionsvertrags. § 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV sei eine Bestimmung des Preisrechts

und führe nicht zur Unwirksamkeit des gesamten Vertrags sondern nur zur Teilnichtigkeit der Preisabrede. An die Stelle des vereinbarten Preises trete der gesetzlich zulässige Preis. Eine Nichtigkeit ließe sich auch nicht aus § 139 BGB herleiten. Demnach ist ein Rechtsgeschäft insgesamt nichtig, wenn anzunehmen ist, dass es ohne das teilnichtige Rechtsgeschäft nicht vorgenommen worden wäre. Darüber hinaus gab es in dem Konzessionsvertrag eine salvatorische Klausel. Den vereinbarten Nebenleistungen käme zudem nur eine untergeordnete Bedeutung zu.

Der Bundesgerichtshof stellte allerdings fest, dass die Konzessionsabgabe nicht diskriminierungsfrei und nicht transparent erfolgt sei und lehnte daher den Anspruch auf Übereignung des Stromnetzes ab.

### 2. Grenzen der mittelbaren Beteiligung einer Gemeinde an einem privatrechtlichen Unternehmen zum Zwecke der städtebaulichen Entwicklung

Eine GmbH, deren Anteile zu 100 % von einer Gemeinde gehalten werden, gründete gemeinsam mit einem Privatunternehmen im Jahr 2005 eine oHG, zunächst mit dem Gesellschaftszweck bestimmte Grundstücke in der Gemeinde zu erwerben und dort Gebäude für betreutes Wohnen zu errichten und zu verkaufen oder zu vermieten. Im Jahr 2011 wurde die Firma sowie der Gesellschaftszweck geändert. Gesellschaftszweck war der Erwerb der hier streitigen Grundstücke sowie die städtebauliche Entwicklung, die Errichtung von Gebäuden, die ganze oder teilweise Aufteilung nach WEG sowie der Verkauf. Als Begründung der Änderung des Gesellschaftszwecks wurde in der Gemeinderatsbeschlussvorlage dargelegt, dass für die Durchsetzung der städtebaulichen Ziele und zur Entwicklung des Gebiets die öffentlich-rechtlichen

Rahmenbedingungen nicht ausreichen würden und nur über eine Eigentümerstellung erreichbar seien.

Die oHG erwarb von einer gemeinnützigen Gesellschaft am 14.10.2011 die hier streitigen Grundstücke zu einem Preis von rund 5,6 Mio Euro. Die Klägerin, ein Wohnungsbauunternehmen hatte zuletzt 6,6 Mio Euro für die Grundstücke geboten.

Die Klägerin machte im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes einen Unterlassungsanspruch aus § 102 Abs. 1 GemO geltend. Die Gemeinde wurde daraufhin im Wege der einstweiligen Anordnung zunächst verpflichtet, Maßnahmen zum unmittelbaren oder mittelbaren Erwerb der Grundstücke zu unterlassen.

Das Verwaltungsgericht Karlsruhe stellte fest, dass die mittelbare Beteiligung der Gemeinde an der oHG rechtswidrig sei und verpflichtete die Gemeinde, Tätigkeiten und Maßnahmen, die auf den Erwerb der Grundstücke gerichtet seien, zu unterlassen. Die Forderung der Klägerin, dass die Gemeinde die oHG kündige, lehnte das Verwaltungsgericht ab.

Nach Einlegung der Berufung urteilte der Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg am 5.11.2014 (1 S 2333/13) wie folgt:

Die Zulässigkeit der mittelbaren Beteiligung einer Gemeinde an einem wirtschaftlichen Unternehmen ist an der qualifizierten Subsidiaritätsklausel des § 102 Abs. 1 Nr. 3 GemO in der Fassung des Gesetzes vom 1.12.2005 zu messen, wenn die Beteiligung nach Inkrafttreten dieses Gesetzes begründet wurde oder der Gesellschaftszweck eines Unternehmens an dem die Gemeinde bereits eine mittelbare Beteiligung hielt, nach diesem Zeitpunkt vollständig neu bestimmt oder wesentlich erweitert wurde.

Eine Tätigkeit, die schwerpunktmäßig im Erwerb, der Bebauung und der Veräußerung von Grundstücken besteht, kann nur dann der Daseinsvorsorge zugeordnet werden, wenn die Art der geplanten Bebauung Zwecken der Daseinsvorsorge dient.

Auf welche Weise die Gemeinde eine rechtswidrige wirtschaftliche Betätigung einstellt, die gegen § 102 Abs. 1 Nr. 3 GemO verstoßen hat, bleibt ihr überlassen.

Das Gericht führte in seiner Begründung aus, dass die Änderung des Gesellschaftszwecks der oHG nicht durch den Bestandsschutz der alten Fassung der GemO geschützt sei. Der Bestandsschutz könne sich nur auf den Status quo beziehen. Der Unternehmenszweck sei nicht nur wesentlich erweitert sondern vollständig neu bestimmt worden.

Die Gemeinde werde mit der mittelbaren Beteiligung auch nicht auf dem Gebiet der Daseinsvorsorge tätig. Die in § 102 Abs. 1 Nr. 3 GemO formulierte qualifizierte Subsidiaritätsklausel beziehe sich auf ein Tätigwerden der Kommunen außerhalb der Daseinsvorsorge. Die Handlungsfreiheit der Gemeinde bliebe erhalten, solange sie im Rahmen

der Daseinsvorsorge tätig werde, da sie hier im Kernbereich ihres verfassungsrechtlich gewährleisteten Selbstverwaltungsrechts handelt.

Grundsätzlich sei der Begriff der Daseinsvorsorge mangels Legaldefinition weit auszulegen und kann auch Stadtplanung und Stadtentwicklung sowie sozialen Wohnungsbau beinhalten. Ob eine kommunale Beteiligung an einem wirtschaftlichen Unternehmen der Daseinsvorsorge zuzurechnen ist, hänge von dessen Tätigkeitsschwerpunkt ab. Bei der oHG lag der Unternehmenszweck im Erwerb der Grundstücke, Errichtung, Aufteilung und Verkauf von Gebäuden. Eine Zuordnung zur Daseinsvorsorge könne in diesem Fall nur vorliegen, wenn die Art der Bebauung Zwecken der Daseinsvorsorge dienen würden. Dies sah das Gericht als nicht gegeben an, sodass die Subsidiaritätsklausel nach § 102 GemO anzuwenden sei.

Die von der Klägerin verlangte Kündigung der oHG durch die Gemeinde lehnte das Gericht ab.

### **3. Auskunftspflicht und Herausgabean-spruch beziehen sich auch auf gemischt genutzte Leitungen**

Das Oberlandesgericht Naumburg urteilte am 11.9.2014 über die Herausgabepflicht von gemischt genutzten (Gas-)leitungen und dazugehörige Informationen (OLG Naumburg, Urteil vom 11.9.2014 - 2 U 122/13(EnWG)).

Nach einer Neuvergabe der Konzession begehrte der neue Konzessionsnehmer (Kläger) von der Beklagten (alter Konzessionsnehmer) Informationen über die kalkulatorischen Restwerte des zu übernehmenden Gasversorgungsnetzes. Bezüglich des größten Teils des Gasversorgungsnetzes wurde zwischen den Parteien Einigkeit auch hinsichtlich der Überlassung erzielt. Streitig waren mehrere gemischt genutzte Hochdruckleitungen.

Es besteht neben der Überlassungspflicht nach § 46 Abs. 2 EnWG auch eine Pflicht zur Informationserteilung über die von der Überlassungspflicht erfassten Anlagen. Der Auskunftsanspruch wird mit dem wirksamen Abschluss des Neukonzessionsvertrags fällig. Der Auskunftsanspruch wird nicht unmittelbar durch § 46 Abs. 2 EnWG begründet, ergäbe sich aber als Nebenpflicht, um den Informationsbedürfnissen des Neukonzessionärs gerecht zu werden.

Die gemischt genutzten Hochdruckleitungen, soweit sie bis zu einem netztechnisch sinnvollen Trennpunkt im Konzessionsgebiet belegen sind, werden von der Überlassungs- und Auskunftspflicht umfasst. Die hier streitigen Hochdruckleitungen waren sowohl für die Versorgung der Letztverbraucher in dem Konzessionsgebiet als auch in einer anderen Gemeinde notwendig. Die Überlassungspflicht beziehe sich auf "Verteilungsanlagen" ohne eine Unterscheidung nach Druckstufen bzw. Spannungsebenen. Es komme nur darauf an, ob der neue Konzessionsnehmer ohne die fragliche Leitung

seinen Verpflichtungen genauso gut nachkommen könne wie mit dieser Leitung.

Der Anspruch auf Auskunft bezieht sich auf alle Netzdaten, die die Bestimmung der mit dem Netz erzielbaren Erträge ermöglichen. Die Ertragserwartung ist ein maßgebliches Kriterium für die Kaufpreisfindung bzw. für die Höhe der Pachtzahlung. Der Ertrag aus dem Netzbetrieb bestimmt sich vorrangig nach der kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung sowie der kalkulatorischen Abschreibung, wobei sich das jeweils zu berücksichtigende betriebsnotwendige Eigenkapital aus den kalkulatorischen Restwerten des Sachanlagevermögens errechnet.

#### **4. Aussetzung der Vollziehung: Bauleistung bei schlüsselfertig gelieferten und montierten Photovoltaikanlagen?**

Der BFH hat mit Beschluss vom 2.7.2014, XI S 8/14 einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung sowie Aufhebung der Vollziehung stattgegeben.

Der Kläger liefert und montiert schlüsselfertige Photovoltaikanlagen. Die Montage erfolgte durch Subunternehmer. In den von den Subunternehmern gestellten Rechnungen wurde Umsatzsteuer ausgewiesen. Bei einer Umsatzsteuerprüfung beim Kläger vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass es sich bei der Montage der Photovoltaikanlagen um eine Bauleistung nach § 13b UStG mit Umkehr der Umsatzsteuerschuldnerschaft handle und dem Kläger daher der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Subunternehmer nicht zustünde. Das Finanzamt erließ geänderte Umsatzsteuerbescheide. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Der Kläger beantragte nach der Entscheidung des Finanzgerichts erneut Aussetzung der Vollziehung, da die gewährte Aussetzung der Vollziehung bis zum Ergehen des FG-Urteils befristet war. Der neuerliche Antrag wurde vom Finanzamt abgelehnt.

Der BFH hat in einem nicht veröffentlichten Beschluss entschieden, dass der neue Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zulässig sei und die Aussetzung der Vollziehung angeordnet.

Es sei weder vom EuGH noch vom BFH höchst-richterlich entschieden, ob die Montage einer Photovoltaikanlage eine Bauleistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sei. Dies sei auch nicht eindeutig zu beantworten und muss im Hauptsache verfahren geklärt werden.

#### **5. Betriebsvorrichtungen sind keine Bauwerke i.S. von § 13b UStG**

Der Revisionsbeklagte hatte Entrauchungsanlagen für industrielle Großbefeuerungsanlagen entwickelt und ließ diese durch Fremdfirmen in die Produktionshallen seiner Kunden einbauen. Die Leistungen der Fremdfirmen wurden mit Ausweis der Umsatzsteuer abgerechnet. Bei einer Umsatzsteuerprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass eine Bauleistung nach § 13b UStG und eine

Umkehr der Steuerschuldnerschaft vorläge. Es ver-sagte den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Subunternehmer und änderte die Umsatzsteuerbescheide entsprechend. Der Einspruch blieb erfolglos, die Klage vor dem Finanzgericht war erfolgreich. Der BFH bestätigte das Urteil des Finanzgerichts am 28.8.2014 (V R 7/14).

Betriebsvorrichtungen sind keine Bauwerke im Sinne von § 13b UStG.

Die Werkshallen, in denen die Entrauchungsanlagen eingebaut wurden, waren bereits mit einer Klimaanlage ausgestattet und die Entrauchungsanlagen dienten demgegenüber zur Herstellung von Reinraumbedingungen für einen betrieblichen Produktionsvorgang.

In ein Bauwerk eingebaute Anlagen seien nur dann Bestandteil des Bauwerks, wenn sie für Konstruktion, Bestand, Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher Bedeutung seien. Die Anlage müsse eine Funktion des Bauwerks selbst haben. Betriebsvorrichtungen erfüllen keinen Zweck des Bauwerks sondern sind dort lediglich untergebracht.

#### **6. Teilwertabschreibung einer GmbH-Beteiligung bei mehrfacher Gewährung von Sanierungszuschüssen**

Der Bundesfinanzhof hatte über die Zulässigkeit von Teilwertabschreibungen einer GmbH-Beteiligung zu entscheiden (BFH-Urteil vom 7.5.2014, X R 19/11)

Der Kläger hatte im Wege einer Betriebsaufspaltung in seinem Einzelunternehmen eine GmbH-Beteiligung, an die das gesamte unbewegliche und bewegliche Anlagevermögen verpachtet wurde. Die GmbH erwirtschaftete über mehrere Jahre Verluste. Der Kläger führte der GmbH Sanierungszuschüsse in den Jahren 2000, 2001, 2002 und 2003 zu. Die Sanierungszuschüsse dienten zur Stärkung der Kapitaldienstfähigkeit der GmbH und zur Verrechnung mit den Pachtforderungen des Einzelunternehmens. Die Sanierungszuschüsse wurden als außerordentlicher Aufwand als abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt und im Jahr 2000 erfolgte eine Teilwertabschreibung der GmbH-Beteiligung auf einen Erinnerungswert von 1,00 DM. Das Finanzamt lehnte die Teilwertabschreibung ab und sah die Sanierungszuschüsse als aktivierungspflichtig an.

Der Bundesfinanzhof urteilte, dass die Sanierungszuschüsse des Gesellschafters als verdeckte Einlagen zunächst als aktivierungspflichtige nachträgliche Anschaffungskosten gelten, so sie denn zur Wertsteigerung geeignet seien. Dies sei bei Bar- und Sachzuschüssen regelmäßig der Fall. Im Jahr des Zuschusses komme eine Teilwertabschreibung der GmbH-Beteiligung in Höhe des Zuschusses nicht in Betracht, wenn der Zuschuss zur Wiederherstellung der Ertragsfähigkeit und nicht allein zur Abwendung der Insolvenz gewährt wird. Dies schließe eine Teilwertabschreibung jedoch nicht

generell aus, so dass im Ergebnis eine Teilwertabschreibung der aktivierten Zuschüsse der Vorjahre und der übrigen Anschaffungskosten in Betracht komme, wenn der Teilwert unter die Anschaffungskosten gesunken ist.

## **7. Umsatzsteuer: Zuschuss eines Zweckverbandes**

Die Klägerin (GmbH) ist durch Ausgliederung des Wasserversorgungsbetriebs aus dem Vermögen des regionalen Zweckverbandes entstanden. Der Zweckverband bediente sich der Klägerin zur Erfüllung der ihm obliegenden Pflichtaufgabe der Versorgung der Bevölkerung des Verbandsgebiets mit Trinkwasser. Der Zweckverband verpflichtete sich, öffentliche Zuwendungen, die im Zusammenhang mit der Wasserversorgung stehen, an die Klägerin weiterzuleiten.

Das Sächsische Finanzgericht hatte darüber zu urteilen, ob die Weiterleitung der Zuwendungen eine umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistung darstellt und welcher Umsatzsteuersatz anzuwenden ist (Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 2.9.2014, 3 K 808/11).

Das Finanzgericht kam zu dem Ergebnis, dass zwischen Zweckverband und der Klägerin ein umsatzsteuerliches Leistungsaustauschverhältnis bestehe und der Regelsteuersatz anzuwenden sei. Der erforderliche Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehe unabhängig davon, ob das den Leistungen zugrunde liegende Rechtsverhältnis ein gegenseitiger Vertrag oder das Institut der formellen Organisationsprivatisierung sei. Verpflichten sie die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag zur Ausführung von Leistungen, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor. Unerheblich bei der Annahme eines Leistungsaustauschs sei, ob dies aufgrund eines schuldrechtlichen oder gesellschaftsrechtlichen Rechtsverhältnisses oder aufgrund einer Vereinssatzung beruhe. Gleiches gilt für die Frage, ob ein privatrechtliches oder öffentlich rechtliches Rechtsverhältnis vorliegt oder ob die Zuwendung aufgrund eines Haushaltsbeschlusses der Gemeinde erfolgt.

Bediene sich ein Hoheitsträger zur Aufgabenerfüllung einer privatrechtlichen Organisationsform, so gelten umsatzsteuerlich zwischen dem Hoheitsträger und dieser Gesellschaft keine umsatzsteuerlichen Besonderheiten im Vergleich zur Einschaltung eines fremden Unternehmens.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Zweckverband und der Klägerin scheiterte daran, dass der Zweckverband die Unternehmereigenschaft i.S.d. Umsatzsteuergesetzes nicht erfüllte.

Eine einheitliche Leistung liegt nicht vor, da die Klägerin zwei Leistungsbeziehungen habe. Zum einen beliefere sie den Wasserkunden mit Wasser und zum anderen übernehme die Klägerin die Auf-

gabe der Trinkwasserversorgung und der Unterhaltung des Wassernetzes. Der für den ermäßigten Steuersatz erforderliche Zusammenhang bestehe hier nicht, da es nicht um die Leistungsbeziehung mit dem Wasserkunden sondern um die Leistungsbeziehung mit dem Zweckverband gehe.

Die Revision gegen das Urteil wurde zugelassen.

## **8. Auskunftsansprüche eines Gemeindevertreters bezüglich einer Eigengesellschaft**

Das Verwaltungsgericht Gießen hat über die Auskunftsansprüche eines Gemeindevertreters im Urteil vom 10.3.2014 (8 K 846/12 GI) entschieden. Das Urteil erging zur Hessischen Gemeindeordnung (HGO).

Der Gemeindevorstand sei grundsätzlich verpflichtet, die Anfragen der Gemeindevertreter und der Fraktionen zu beantworten. Das Fragerecht beziehe sich auf die gesamte Verwaltung der Gemeinde. Das Fragerecht reiche jedoch nur so weit wie die Kontrollbefugnisse der Gemeindevertretung und dürfen somit nur Angelegenheiten der Gemeinde betreffen.

Fraglich sei, inwieweit Anfragen zu einer städtischen GmbH noch Angelegenheiten der Gemeinde seien. Das Auskunftsrecht erstrecke sich grundsätzlich auch auf eine Gesellschaft, die der Stadt gehöre. Nur interne Vorgänge innerhalb dieser Gesellschaft unterliegen nicht dem Auskunftsrecht.

Nimmt die Eigengesellschaft ausschließlich kommunale Aufgaben wahr, läge eine Organisationsprivatisierung vor. Nimmt die Eigengesellschaft Verwaltungsaufgaben wahr, seien sie als Teil der Gemeindeverwaltung anzusehen, die der Kontrolle durch die zuständige Kommunalorgane unterliegen. Daraus folge, dass die Gemeindevertreter auch in Bezug auf die Eigengesellschaften Fragerechte haben.

Das Gericht führte zusätzlich aus, dass der Gegenstand der Kommunalaufsicht und damit einer kommunalrechtlichen Maßnahme nur die Überwachung der Gemeinde selbst sein könne. Nicht darunter fielen die Kontrolle der Organe der Gemeinde in ihrer Pflichterfüllung der Gemeinde gegenüber.

## **9. Eintrittsgelder für Dorffest unterliegen ermäßigtem Umsatzsteuersatz**

Eine Gemeinde führte im Rahmen eines BgA jährlich ein Dorffest durch. Die Gemeinde engagierte verschiedene Musikgruppen und organisierte Vorführungen örtlicher Vereine und Fahrgeschäfte. Sie stellte den Musikgruppen den Veranstaltungsort, Strom, den Erwerb der GEMA-Rechte, Verkürzung der Sperrzeiten, Aufbauhelfer und unentgeltliche

Kost und Logis zur Verfügung. Gegenüber den Besuchern trat die Gemeinde als Gesamtveranstalter auf und erhob Eintrittsgelder für das Dorrfest. Der Bundesfinanzhof urteilte am 5.11.2014 (XI R 42/12) über die Frage, ob bei der Umsatzbesteuerung der Eintrittsgelder der Regelsteuersatz oder der ermäßigte Steuersatz anzuwenden war.

Die Gemeinde war berechtigt, nur den ermäßigten Steuersatz für die Eintrittsgelder anzuwenden.

Die Gemeinde war mit ihrem BgA unstreitig Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne. Im Streitfall waren die Voraussetzungen für den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG gegeben. Unter diese Vorschrift fallen die Tätigkeiten als Schausteller. Die Tätigkeit als Schausteller umfasst Schaustellungen, Musikaufführungen, unterhaltende Vorstellungen oder sonstige Lustbarkeiten auf Jahrmärkten, Volksfesten, Schützenfesten oder ähnliche Veranstaltungen.

§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG begünstigt nach Auffassung des BFH eine tätigkeits- und nicht personenbezogene Leistung, die voraussetzt, dass der jeweilige Umsatz auf einer ambulanten, nicht ortsfest ausgeführten schaustellerischen Leistung beruhe. Unmaßgeblich sei, ob der Schausteller die Leistung in eigener Regie selbst oder im Rahmen eines fremdveranstalteten Volksfestes erbringe. Es sei ausreichend, dass der Leistende die entsprechenden Umsätze an die Besucher in eigenem Namen ausführe. Vom Leistenden beauftragte Schausteller können Erfüllungsgehilfen sein. Entgegen der Auffassung des Finanzamts komme auch eine Gemeinde als Leistender i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG in Betracht.

Die Argumentation des Finanzamts, die Gemeinde habe auch Organisationsleistungen an die Musikgruppen und Schausteller erbracht, die nicht der Steuerermäßigung unterlägen, hat der Bundesfinanzhof abgelehnt. Im Streitfall gehe es um die Leistungsbeziehung zwischen der Gemeinde und den Besuchern und nicht zwischen Schausteller und Gemeinde.

## 10. Kurzhinweise

### 10.1. *Gewerbsteuer: Bei Organschaft keine Kürzung einer steuerfreien Schachteldividende nach § 8b Abs. 5 KStG*

*(Finanzgericht Münster, Urteil vom 14.5.2014, 10 K 1007/13 G, Rev. eingelegt, I R 39/14)*

Durch die Bruttomethode des § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG, die die Anwendung des § 8b Abs. 1 bis 5 KStG auf der Ebene der Organgesellschaft ausschließt und die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG ist im Gewerbeertrag der Organgesellschaft eine bezogene Dividende nicht mehr enthalten. Auf der Ebene des Organträgers kann die An-

wendung des § 8b Abs. 5 KStG wegen der im Gewerbeertrag der Organgesellschaft nicht enthaltenen Dividende nicht nachgeholt und keine Hinzurechnung der fiktiven nichtabzugsfähigen BA erfolgen (gegen BMF Schreiben vom 26.8.2003).

### 10.2. *Grundsätze zur Gebührenminderung bei Schlechtleistung*

*(VG Neustadt a.d. Weinstraße, Urteil vom 26.6.2014, 4 K 1119/13)*

Werden witterungsbedingt mehrmals die bereit gestellten Mülltonnen bei an die öffentlich-rechtliche Müllentsorgung angeschlossenen Einwohnern nicht rechtzeitig abgeholt, begründet dies keinen Anspruch gegen den Entsorgungsträger auf Ermäßigung der Müllgebühr.

Bei einer Gebührenerhebung findet mittels eines Wahrscheinlichkeitsmaßstabs lediglich eine generalisierende und pauschalierende Bemessung der Abgabe nach der Leistung statt, sodass nicht jede behördliche Minder- oder Schlechtleistung einen Anspruch auf Gebührenminderung auslöst.

Dies ist erst bei einem erheblichen Missverhältnis zwischen Gebühr und Leistung der Fall. Dies liege aber nicht vor, wenn die Leerung witterungsbedingt an 4 Tagen im Winter ausgeblieben und der Müll nach Besserung der Wetterlage abgeholt worden ist.

### 10.3 *Grunderwerbsteuer im Flurbereinigungsverfahren*

*BFH, Urteil vom 22.10.2014, II R 10/14)*

Eine Landzuteilung im Flurbereinigungsverfahren ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a GrEStG grunderwerbsteuerfrei, soweit der Wert der dem Teilnehmer bei Beendigung zugeteilten Grundstücke nicht den Wert der von ihm eingebrachten Grundstücke übersteigt.

Dies gilt auch, wenn ein Teilnehmer der Flurbereinigung einerseits durch Landverzichtserklärung eines anderen Teilnehmers gemäß § 52 Abs. 3 Satz 2 FlurbG einen Abfindungsanspruch in Land erwirbt und zum anderen für von ihm selbst in das Flurbereinigungsverfahren eingebrachte Grundstücke zugunsten eines Dritten auf eine Abfindung in Land verzichtet.

## Sonderfragen

### 1. EU-Kommission genehmigt EEG 2012 beihilferechtlich

Die EU-Kommission kommt zu der Auffassung, dass durch das EEG 2012 staatliche Beihilfen geleistet werden. Die gesetzlichen Regelungen stehen mit den Umweltschutzrichtlinien von 2008 in Einklang und die Teilbefreiungen für stromintensive Unternehmen sind überwiegend mit den neuen Umweltschutz- und Energieleitlinien vereinbar, die zum 1.7.2014 in Kraft getreten sind. Die Umweltschutz- und Energieleitlinien gelten auch für Teilbefreiungen, die vor dem 1.7.2014 gewährt wurden und nicht angemeldet worden sind.

Soweit jedoch Teilbefreiungen an stromintensive Unternehmen gewährt wurden, die über die Grenzen des Anpassungsplans hinausgingen, sind diese zurückzuzahlen, da in diesem Fall ein Verstoß gegen die EU-Beihilfavorschriften vorliegt.

### 2. Umsatzsteuer: Zahlungen aus öffentlichen Kassen für Baumaßnahmen an Kreuzungen

(OFD Niedersachsen vom 15.10.2014 - S 7100 - 30 - St 171)

Zahlungen der öffentlichen Hand für Baumaßnahmen an Kreuzungen von Eisenbahnen und Straßen sind in § 13 Eisenbahnkreuzungsgesetz (EBKrG) geregelt. Rechtsgrundlage für Zahlungen zum Erhalt und Betrieb von Kreuzungen ist § 16 Abs. 1 Nr. 3 Allgemeines Eisenbahngesetz (AEG).

#### **Baumaßnahmen an Kreuzungen**

Bei Baumaßnahmen nach § 3 EBKrG tragen der Träger der Schienenbaulast und der Träger der Straßenbaulast je ein Drittel der Kosten. Das letzte Drittel der Kosten trägt bei Kreuzungen mit einem Schienenweg einer Eisenbahn des Bundes der Bund, in allen sonstigen Fällen das Land. Dieses sog. Staatsdrittel ist nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss. Einzelheiten ergeben sich aus dem BFH-Urteil vom 16.12.2010 V R 16/10 sowie dem BMF-Schreiben vom 1.2.2013 (BStBl 2013 I S. 182).

#### **Maßnahmen zum Erhalt und Betrieb von Kreuzungen**

Das EBKrG schafft durch die Regelung in § 14 klare Rechtsverhältnisse bezüglich der Erhaltungslast für Eisenbahnkreuzungen. Die Regelung beruht auf dem so genannten Funktionsprinzip, nach dem jeder, der an einer Kreuzung beteiligten Aufgabenträger für seine Anlage verantwortlich ist. Der Eisenbahnunternehmer hat die Aufwendungen für

Erhaltung und Betrieb der Eisenbahnanlagen und der Träger der Straßenbaulast die Aufwendungen für Erhaltung und Betrieb der Straßenanlagen zu tragen.

Die vom Eisenbahnunternehmer zu tragenden Kosten für Erhaltung und Betrieb der Kreuzungen werden häufig höher sein als die vom Träger der Straßenbaulast zu tragenden Kosten. Denn zur Eisenbahnanlage gehört auch das dem Straßenverkehr dienende Kreuzungsstück zwischen den Schienen und die Bereiche neben den Schienen in einer Breite von jeweils 2,25 m (§ 14 Abs. 2 Nr. 1 EKrG). § 16 Abs. 1 Nr. 3 AEG sieht Ausgleichszahlungen der öffentlichen Hand vor, wenn der Eisenbahnunternehmer mehr als die Hälfte der Aufwendungen trägt. Weitere Voraussetzung ist, dass es sich um eine öffentliche nichtbundeseigene Eisenbahn handelt. Eine Eisenbahn ist öffentlich, wenn sie als Eisenbahnverkehrsunternehmen gewerbs- oder geschäftsmäßig betrieben wird und jedermann sie nach ihrer Zweckbestimmung zur Personen- oder Güterbeförderung benutzen kann oder wenn Eisenbahninfrastrukturunternehmen Zugang zu ihrer Eisenbahninfrastruktur gewähren müssen (§ 3 AEG). Den Ausgleich zahlt bei Kreuzungen mit Bundesstraßen der Bund und bei allen anderen Kreuzungen das Land (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 AEG).

Der Ausgleich ist je nach Sachverhalt nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss oder Entgelt von dritter Seite.

Betreibt der Eisenbahnunternehmer die öffentliche Eisenbahn selbst, ist der Ausgleich ein nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss. Der Eisenbahnunternehmer erbringt keine Leistung an Bund oder Land, weil Erhalt und Betrieb der Eisenbahnanlage weder Aufgabe des Bundes noch des Landes ist. Zum einen sind nur nichtbundeseigene öffentliche Eisenbahnen begünstigt, zum anderen betreibt das Land Niedersachsen selbst keine Eisenbahn. Der Ausgleich ist auch kein Entgelt von dritter Seite. Er soll nach dem Gesetzeswortlaut die höhere Kostenbelastung des Eisenbahnunternehmers ausgleichen und ist nicht davon abhängig, ob der Eisenbahnunternehmer eine Leistung an den Träger der Straßenbaulast erbringt, indem er die Straßenanlagen erhält und betreibt.

Betreibt der Eisenbahnunternehmer die öffentliche Eisenbahn nicht selbst, sondern beauftragt einen Dritten mit der Betriebsführung, erbringt der Dritte eine sonstige Leistung an den Eisenbahnunternehmer. Zur Betriebsführung gehört die Unterhaltung der Bahnanlagen, also auch Erhalt und Betrieb der Kreuzungen. Leitet der öffentliche Eisenbahnunternehmer Ausgleichszahlungen nach § 16 Abs. 1 Nr. 3 AEG an den Dritten weiter, gehört die Zahlung zum Entgelt für die Betriebsführungsleistung und unterliegt beim Dritten der Umsatzbesteuerung. Das



gilt auch, wenn Land oder Bund die Ausgleichszahlung auf Wunsch des öffentlichen Eisenbahnunternehmers direkt an den Dritten überweisen. Die Zahlung ist rechtlich und wirtschaftlich eine Zahlung vom Land oder Bund an den Eisenbahnunternehmer und eine weitere Zahlung des Eisenbahnunternehmers an den Dritten.

### 3. Verkehrsleistungen im öffentlichen Personennahverkehr

(OFD Niedersachsen vom 8.10.2014 S 7200 - 283 - St 171)

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Zuwendungen und Ausgleichszahlungen im Bereich des öffentlichen Personennahverkehrs (ÖPNV) gilt Folgendes:

#### I. Allgemeines

Aufgabenträger des ÖPNV sind

- die Region Hannover für den gesamten ÖPNV in ihrem Gebiet,
- der Zweckverband Großraum Braunschweig für den gesamten ÖPNV in seinem Verbandsbereich,
- das Land Niedersachsen für den Schienenpersonennahverkehr und
- die Landkreise und kreisfreien Städte für den übrigen ÖPNV in ihrem jeweiligen Gebiet

(§ 4 Niedersächsisches Nahverkehrsgesetz vom 28.6.1995 - NNVG).

Zur Sicherstellung eines ausreichenden Verkehrsangebots können die Aufgabenträger den Verkehrsunternehmern (VU) die ÖPNV-Leistungen entweder hoheitlich auferlegen oder bei ihnen durch öffentlichen Dienstleistungsauftrag vertraglich bestellen (EU-Verordnung 1370/2007). In beiden Fällen haben die Aufgabenträger an die VU Ausgleichszahlungen zu leisten, wenn die Fahrgeldeinnahmen zur Kostendeckung nicht ausreichen.

Zahlungen der Aufgabenträger oder anderer Einrichtungen an VU sind entweder Entgelte für Leistungen des VU an den Zuschussgeber, preisauffüllende Entgelte von Dritten oder echte nichtsteuerbare Zuschüsse. Zur Abgrenzung siehe Abschn. 10.2 UStAE.

#### II. Zahlungen der Aufgabenträger für Verkehrsleistungen

Zahlungen der Aufgabenträger für Verkehrsleistungen unterliegen nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie Entgelt für eine konkret vereinbarte Einzelleistung sind und damit ein Leistungsaustausch vorliegt. Fahrplanmäßig festgelegte Verkehrsangebote, die eine ausreichende Bedienung der Bevölkerung

mit Verkehrsleistungen im ÖPNV gewährleisten, sind nicht als Gegenstand einer konkreten Bestellung einzelner Nahverkehrsleistungen anzusehen. Mangels Leistungsaustausch sind Zahlungen für den vorstehenden Zweck kein Entgelt.

Die Zahlungen können preisauffüllende Entgelte von dritter Seite sein, die gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG bei den VU zusätzlich zu den Fahrgeldeinnahmen der Umsatzsteuer unterliegen oder echte, nicht steuerbare Zuschüsse.

Zusätzliches Entgelt sind solche Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfängers) gewährt werden. Zahlungen für den Unternehmer (zu dessen Subventionierung) sind dagegen keine preisauffüllenden Entgelte. Die Abgrenzung zwischen echtem Zuschuss und zusätzlichem Entgelt eines Dritten wird gemäß Abschn. 10.2 Abs. 4 Satz 2 UStAE nach der Person des Bedachten und dem Förderungsziel vorgenommen (vgl. BFH-Urteil vom 8.3.1990 - V R 67/89 -, BStBl II 1990, 708). Nach bundeseinheitlicher Verwaltungspraxis ist hierbei auf die Bemessung der Zuschüsse abzustellen. Ist eine Preisauffüllung beabsichtigt (Preis-Preis-Vergleich), ist von steuerpflichtigen Entgelten von dritter Seite auszugehen (Abschn. 10.2 Abs. 5 UStAE). Sollen die Zuschüsse nicht gedeckte Kosten oder Verluste ausgleichen (Preis-Kosten-Vergleich), liegen echte, nicht steuerbare Zuschüsse vor. Das gilt auch für Zahlungen der Aufgabenträger (direkt oder über eine für die Verteilung zuständige Einrichtung) im Rahmen von Verkehrsverbänden.

#### Beispiel 1:

Im Interesse einer ausreichenden Verkehrsbedienung der Bevölkerung hält die Kommune die Verlängerung einer bestehenden oder die Einrichtung einer zusätzlichen Omnibuslinie für erforderlich. Der VU, auf den die Betriebsführungspflicht übertragen worden ist, ist jedoch zur Erweiterung seiner Verkehrsbedienung nur bereit, wenn er hierfür von der Kommune einen vertraglich abgesicherten finanziellen Ausgleich in Höhe der durch die Fahrgeldeinnahmen nicht gedeckten Kosten erhält.

Ein gesonderter Leistungsaustausch zwischen dem VU und der Kommune liegt nicht vor, die Zahlungen sind kein Entgelt.

Durch die Zahlungen sollen die nicht durch Fahrgeldeinnahmen gedeckten Kosten des VU (Preis-Kosten-Vergleich) ersetzt werden. Es handelt sich um Zuwendungen für den VU und nicht um Zahlungen für die (Beförderungs-)Leistungen. Preisauffüllende Entgelte von dritter Seite sind nicht anzunehmen. Dass die Zahlungen dem Leistungsempfänger (Fahrgast) insoweit zu Gute kommen, als er nur einen unter Berücksichtigung des Zuschusses niedriger kalkulierten Preis aufzubringen hat, vermag hieran nichts zu ändern. Der BFH sieht im Urteil vom 26. Juni 1986 - V R 93/77 - (BStBl II 1986, 723) hierin lediglich eine vom Zuschussgeber gesehene, aber rechtlich unbeachtliche Folge des mit dem Zuschuss verfolgten Zwecks.

Die Zahlungen haben den Zweck, eine ausreichende Bedienung der Bevölkerung mit Verkehrsleistungen im ÖPNV zu gewährleisten, und sind echte nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse.

#### **Beispiel 2**

Ein Landkreis fördert aus Umweltschutzgründen die Akzeptanz des ÖPNV in seinem Bereich durch Zuschüsse. Die VU gewähren ihren Fahrgästen einen Rabatt von 25 v.H. auf die jeweiligen Haustarife. Der Landkreis zahlt Zuschüsse an die VU in Höhe der gewährten Rabatte.

Ein gesonderter Leistungsaustausch zwischen den VU und dem Landkreis liegt nicht vor. Die Zuschüsse des Landkreises stellen jedoch steuerpflichtige Entgelte von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) zu den Fahrgeldeinnahmen dar. Durch die Zuschüsse werden die rabattierten Fahrgeldeinnahmen i.S. eines Preis-Preis-Vergleichs aufgefüllt. Die Zuschüsse unterliegen wie die Fahrgeldeinnahmen unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Liegt nach den vorstehenden Grundsätzen ein echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss des Aufgabenträgers zur Förderung oder Sicherstellung einer ausreichenden Verkehrsbedienung der Bevölkerung vor und wird durch den Zuschuss des Aufgabenträgers zugleich die verkehrsmäßige Anschließung eigener oder fremder Einrichtungen (z.B. Krankenhäuser, Schulen, Kindergärten) verbessert, so überlagert der im allgemeinen öffentlichen Interesse liegende Zuschusszweck ein eventuelles Eigeninteresse des Aufgabenträgers. Ein Leistungsaustausch ist deshalb nicht anzunehmen.

Ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen dem Aufgabenträger und dem VU liegt ausnahmsweise dann vor, wenn der Zuschuss nicht die allgemeine Verkehrsbedienung der Bevölkerung fördern soll, sondern mit speziellen Interessen des Aufgabenträgers zusammenhängt.

#### **Beispiel 3**

Eine Kommune gewährt einem VU einen Zuschuss für die Verlängerung einer Omnibuslinie zu einem außerhalb gelegenen kommunalen Heizkraftwerk, um den dort Beschäftigten die Fahrt zur Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu ermöglichen. Für die zusätzliche Strecke besteht im Übrigen kein Bedarf zur allgemeinen Verkehrsbedienung; sie ist nicht im Nahverkehrsplan gemäß § 6 NNVG enthalten.

Der Zuschuss stellt beim VU Entgelt für eine besondere Leistung an die Kommune dar. Diese Leistung unterliegt dem allgemeinen Steuersatz, weil sie keine unter § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG fallende Beförderungsleistung ist.

### **III. Zahlungen der Aufgabenträger für andere Leistungen**

Übernimmt eine privatrechtliche Gesellschaft dem Aufgabenträger obliegende Aufgaben des ÖPNV, die keine Verkehrsleistungen sind, wie z.B. Verwaltungstätigkeiten oder Erstellung der Nahverkehrspläne, erfolgt dies kraft eines vertraglichen Geschäftsbesorgungsverhältnisses. Aufwendersersatz, den die privatrechtliche Gesellschaft für die Durchführung der Aufgabe erhält, unterliegt als Leistungsentgelt der Umsatzsteuer (Abschn. 2.11 Abs. 3 UStAE).

Zuwendungen der Aufgabenträger über die privatrechtliche Gesellschaft mit der Zweckbindung, fahrplanmäßig festgelegte Verkehrsangebote zur Bedienung der Allgemeinheit im ÖPNV zu finanzieren, sind nach den in II. dargestellten Grundsätzen echte, nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse.

### **IV. Zahlungen anderer Einrichtungen**

Leisten nicht Aufgabenträger, sondern andere Einrichtungen (z.B. Privatschulen, private Krankenhäuser) Zahlungen an VU, handelt es sich entsprechend den o.a. Grundsätzen nur dann um echte, nicht steuerbare Zuschüsse außerhalb eines Leistungsaustausches, wenn die Zahlungen dazu bestimmt sind, eine ausreichende Bedienung der Bevölkerung mit Verkehrsleistungen im ÖPNV zu gewährleisten.

Im Allgemeinen ist jedoch davon auszugehen, dass private Zuschussgeber nicht in erster Linie die allgemeine Verkehrsbedienung der Bevölkerung fördern können und wollen, sondern vorwiegend eigene Interessen verfolgen. Daher liegt regelmäßig ein Leistungsaustausch zwischen den VU und dem privaten Zuschussgeber vor. Das gilt unabhängig davon, wie die Zuwendungen an den VU bezeichnet oder errechnet werden. Auch eine reine Verlustabdeckung stellt ein steuerpflichtiges Leistungsentgelt dar.

Wird durch den im speziellen Eigeninteresse gewährten Zuschuss der privaten Einrichtung gleichzeitig eine Verbesserung der allgemeinen Verkehrsbedienung erreicht, ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung gleichwohl der im Vordergrund stehende im eigenen Interesse liegende Zuschusszweck maßgebend.

#### **Beispiel 4**

Eine Privatschule vereinbart mit einem VU - außerhalb der Trägerschaft des ÖPNV - die Verlängerung einer Omnibuslinie bis zu ihrer Schule am Stadtrand. Die neu eingerichtete Linie wird auch von der Allgemeinheit im Rahmen der Freizeitgestaltung mitbenutzt. Da die tarifmäßigen Fahrgeldeinnahmen die zusätzlichen Kosten nicht decken, übernimmt die Privatschule den Fehlbetrag.

Es liegt ein mit dem Regelsteuersatz zu besteuern-der Leistungsaustausch zwischen dem VU und der Schule vor.

#### 4. Rückstellungen wegen Kostenüberdeckungen nach § 6 Abs. 2 Kommunalabgabengesetz (KAG) für das Land NRW; Rückstellungen in der Energiewirtschaft wegen

- sog. Mehrerlösabschöpfung nach § 23a Energiewirtschaftsgesetz (EnWG)
- periodenübergreifender Saldierung nach § 11 Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) bzw. § 10 Gasnetzentgeltverordnung (GasNEV)
- periodenübergreifender Saldierung nach § 5 Anreizregulierungsverordnung (ARegV)

(OFD Nordrhein-Westfalen vom 16.12.2014 S 2137 - 2010/000,3 - St 142)

#### 1. Rückstellungen wegen Kostenüberdeckungen nach § 6 Abs. 2 Kommunalabgabengesetz (KAG) für das Land NRW

Der BFH hat mit Urteil vom 6.2.2013, I R 62/11, BStBl II, 954, entschieden, dass für die Verpflichtung, zu viel vereinnahmte Nutzungsentgelte in der folgenden Kalkulationsperiode durch entsprechend geminderte Entgelte ausgleichen zu müssen, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist. Das Urteil betrifft explizit nur die Verrechnungsverpflichtung aufgrund von Kostenüberdeckungen i.S.d. § 10 Abs. 2 des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes doch sind diese Grundsätze bei vergleichbaren gesetzlichen Verpflichtungen - wie im Falle des § 6 Abs. 2 KAG NRW - entsprechend anzuwenden. Bei Gebührenrechnungen von Gemeinden und Gemeindeverbänden kann dabei ein Kalkulationszeitraum von höchstens drei Jahren zugrunde gelegt werden. Soweit sich am Ende eines Kalkulationszeitraumes Kostenüberdeckungen ergeben, sind diese innerhalb der nächsten vier Jahre auszugleichen (§ 6 Abs. 2 Sätze 2 und 3 KAG NRW). Das Gesetz sieht keine Verzinsung der Kostenüberdeckung vor.

Unter Berücksichtigung der Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zur Bildung von Rückstellungen bei Verpflichtungen aus öffentlichem Recht<sup>1</sup> führt eine Kostenüberdeckung, die sich von Beginn des Kalkulationszeitraumes bis zum Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres ergibt, nach § 6 Abs. 2 KAG NRW bereits zum Ansatz einer Rückstellung.

Die Rückstellungen sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) EStG abzuzinsen (Hinweis auf das BMFSchreiben vom 26.5.2005, BStBl I, 699).

#### 2. Rückstellungen in der Energiewirtschaft

Strom- und Gas-Netzbetreiber schließen mit Energieversorgungsunternehmen zivilrechtliche Verträge, nach denen diese berechtigt sind, das Versorgungsnetz des Betreibers entgeltlich zu nutzen. Die maximale Höhe des Entgeltes wird durch die zuständigen Landesregulierungsbehörden<sup>2</sup> durch

Festlegung einer sogenannten Obergrenze reguliert. Die Regulierungsbehörden selbst sind nicht Vertragsparteien.

Übersteigen die erzielten Erlöse einer Kalkulations- bzw. Regulierungsperiode die für diesen Zeitraum zugrunde gelegten Netzkosten, so ist der Mehrbetrag in der Folgeperiode gegenüber den Versorgungsunternehmen auszugleichen. Das genehmigungsfähige Nutzungsentgelt mindert sich entsprechend.

#### 2.1 Rückstellungen nach § 23a EnWG

Gemäß § 118 Abs. 1b Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) i.d.F. vom 7.7.2005 hatten Betreiber von Elektrizitätsversorgungsnetzen nach § 23a EnWG erstmals drei Monate nach Inkrafttreten der Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) am 29.7.2005 und damit spätestens am 29.10.2005 bei der Regulierungsbehörde einen Antrag auf Genehmigung der von ihnen erhobenen Entgelte für den Netzzugang zu stellen.<sup>3</sup> Die Frist für den Antrag auf Genehmigung der Entgelte für den Zugang zu den Gasnetzen endete sechs Monate nach Inkrafttreten der Gasnetzentgeltverordnung (GasNEV) am 29.7.2005, also am 29.1.2006. Die Netzbetreiber hatten ihre Nutzungsentgelte spätestens ab dem 1.11.2005 bzw. 30.1.2006 nach den genannten Verordnungen zu bestimmen.<sup>4</sup> Mit der Genehmigung der Entgelte durch die zuständige Behörde erhielten diese formell und materiell Geltung.

Für den Zeitraum bis zur Genehmigung konnte nach § 23a Abs. 5 S. 1 EnWG das bis dato erhobene Netzentgelt beibehalten werden. In der Mehrzahl der Fälle war das später genehmigte Entgelt jedoch geringer als das tatsächlich bereits erhobene.

Mit Beschluss vom 14.8.2008 (KVR 39/07) hat der Kartellsenat des Bundesgerichtshofs (BGH) entschieden, dass der Mehrerlös, der sich aus der Differenz zwischen dem zunächst beibehaltenen und dem später genehmigten Entgelt ergibt, periodenübergreifend auszugleichen sei. Eine Rückabwicklung der betroffenen Vertragsbeziehungen komme nicht in Betracht.<sup>5</sup>

Mit der vorgenannten Entscheidung wurde die von der Bundesnetzagentur vertretene Auffassung bestätigt, dass die zu viel vereinnahmten Entgelte nicht endgültig behalten werden dürfen. Die Verpflichtung, die zu viel vereinnahmten Entgelte zu verrechnen, ergibt sich danach unmittelbar aus dem EnWG, sodass die Rückstellungsbildung nicht den Erlass einer behördlichen Verfügung voraussetzt. Eine Rückstellung ist folglich grundsätzlich zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem sich erstmals eine Ausgleichsverpflichtung ergeben hat.

Sollten einzelvertragliche Rückerstattungsvereinbarungen zwischen dem Netzbetreiber und einzelnen Netznutzern auf freiwilliger Basis geschlossen worden sein und steht die Rückzahlung am Bilanzstichtag noch aus, hat der Netzbetreiber insoweit eine entsprechende Verbindlichkeit zu passivieren.

## 2.2 *Periodenübergreifende Saldierung nach § 11 StromNEV bzw. § 10 GasNEV*

Die Netzentgeltverordnungen regelten bis zum 31.12.2008<sup>6</sup> die kostenorientierte Kalkulation der Netzentgelte. Bei den kalkulierten (und genehmigten) Entgelten konnte es zu Kostenüberdeckungen kommen, wenn in der jeweiligen Kalkulationsperiode - dem Geschäftsjahr des Netzbetreibers - tatsächlich größere Strom- oder Gasmengen durch das Netz geleitet wurden, als der Kalkulation zugrunde gelegen hatten (sog. Mengeneffekt). In diesem Falle hatte der Netzbetreiber den Betrag der Kostenüberdeckung zuzüglich einer Verzinsung über die drei folgenden Kalkulationsperioden kostenmindernd bei der Beantragung der Netzentgelte in Ansatz zu bringen. Kostenunterdeckungen konnten dementsprechend kostenerhöhend berücksichtigt werden.

Aufgrund des Inkrafttretens der Anreizregulierungsverordnung (ARegV) erfolgte der Ausgleich der Mehr- oder Mindererlöse nach § 11 StromNEV oder § 10 GasNEV verteilt über die erste Regulierungsperiode i.S. der ARegV<sup>7</sup> (Hinweis auf die nachstehenden Ausführungen).

Soweit sich aufgrund einer Kostenüberdeckung am Bilanzstichtag für die jeweils vorausgegangene Kalkulationsperiode eine Verpflichtung zur Minderung der zukünftigen Entgelte ergab, ist nach dem o.a. BFH-Urteil vom 6.2.2013 eine Rückstellungsbildung geboten; die Auflösung der Rückstellung hat entsprechend der Minderung der Erlösobergrenzen i.S. der ARegV zu erfolgen.

## 2.3 *Periodenübergreifende Saldierung nach § 5 ARegV*

Ab dem 1.1.2009 erfolgt die periodenübergreifende Saldierung nach den Regelungen der Anreizregulierungsverordnung (ARegV). Für den Netzbetreiber wird von der Bundesnetzagentur ein Regulierungskonto geführt, auf dem den genehmigten, zulässigen Erlösen (sogenannte Erlösobergrenze) die unter Berücksichtigung der tatsächlichen Mengenentwicklung erzielbaren Erlöse jährlich gegenübergestellt werden<sup>8</sup>.

In gleicher Weise wird die Differenz zwischen den tatsächlich entstandenen Kosten<sup>9 10</sup> und den diesbezüglich in den Erlösobergrenzen enthaltenen Ansätzen ermittelt.

Der Saldo der Differenzen wird nach den Regelungen des § 5 Abs. 2 ARegV verzinst und als Minder- oder Mehrerlös in das Folgejahr übernommen. Ein zum Ende der grundsätzlich 5 Jahre umfassenden Regulierungsperiode<sup>11</sup> bestehender Saldo wird verzinst auf die folgende Regulierungsperiode gleichmäßig verteilt.<sup>12</sup>

Für die Verpflichtung einen Mehrerlös ausgleichen zu müssen, ist eine Rückstellung zu bilden (vgl. zu 1.). Die Rückstellung ist in der Bilanz des Wirtschaftsjahres zu bilden, für das der Mehrerlös auf dem Regulierungskonto nach § 5 Abs. 1 ARegV gebucht wird. Mindererlöse im Verlauf der Regulierungsperiode mindern die Rückstellung.

## 2.4 *Abzinsung der Rückstellung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e) EStG*

Sowohl bei der Mehrerlösabschöpfung (s. zu 2.1) als auch bei den periodenübergreifenden Saldierungen nach § 11 StromNEV, § 10 GasNEV (s. zu 2.2) werden die auszugleichenden Überdeckungen verzinst. Die Verzinsung erfolgt entweder nach § 5 Abs. 4 S. 3 ARegV oder nach § 34 Abs. 1 ARegV i.V.m. § 11 StromNEV/§ 10 GasNEV. Hinsichtlich der Verzinsung der Mehrerlösabschöpfung gelten - der Vorgabe des BGH folgend - die letztgenannten Vorschriften entsprechend.

Die Rückstellungen sind in der Steuerbilanz daher nicht abzuzinsen.

Hiermit werden die Verfügungen vom 3.11.2010 S 2137 - 150 - St 12 - 33 (OFD MS) I S 2137-201010003 - St 14 (OFD Rhld) aufgehoben.

<sup>1</sup> vgl. BFH vom 6.2.2013, IR 8112, BStBl II, 686, m.w.N.; siehe auch R 5.7 (4) EStR 2012

<sup>2</sup> vgl. § 54 Abs. 1, 2 S. 1 Nrn. 1 u. 2 Energiewirtschaftsgesetz (EnWG)

<sup>3</sup> Die Genehmigung galt jeweils für eine Abrechnungsperiode. Diese umfasste im Regelfall drei Jahre.

<sup>4</sup> vgl. § 32 Abs. 2 StromNEV und § 32 Abs. 2 GasNEV

<sup>5</sup> vgl. Rz. 21 des genannten Beschlusses und (ausführlicher) Rzn. 32-34 des BGH-Beschlusses KVR 27107 vom selben Tage

<sup>6</sup> Ab dem 1.1.2009 werden Netzentgelte nach der Anreizregulierungsverordnung bestimmt.

<sup>7</sup> vgl. § 34 Abs. 1 Satz 1 ARegV

<sup>8</sup> § 5 Abs. 1 ARegV

<sup>9</sup> Sofern es sich um Kosten im Sinne des § 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 bis 6, 8 und 15, sowie § 11 Abs. 5 ARegV handelt.

<sup>10</sup> Ebenso werden unter bestimmten Voraussetzungen die Kosten der Messung und des Messstellenbetriebes berücksichtigt (vgl. § 5 Abs. 1 S. 3 ARegV).

<sup>11</sup> Die erste Regulierungsperiode nach ARegV begann am 1.1.2009 und endete am 31.12.2013 (vgl. § 3 ARegV). Die Dauer der ersten Regulierungsperiode für Gas beträgt 4 Jahre (§ 34 Abs. 1b ARegV).

<sup>12</sup> vgl. § 5 Abs. 4 ARegV