

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

November 2010

Gesetzgebung

1. Referentenentwurf zur Änderung der Ausgleichsmechanismus-Ausführungsverordnung

Übertragungsnetzbetreiber sind verpflichtet, Strom aus erneuerbaren Energien (EEG-Strom) vollständig an der Börse zu vermarkten. Dabei sind auch negative Börsenpreise möglich, vor allem an Tagen mit geringer Stromnachfrage und hohem Stromangebot etwa durch starken Wind. Der von der Bundesnetzagentur am 22.9.2010 veröffentlichte Referentenentwurf enthält Vorgaben zur Limitierung negativer Börsenpreise für EEG-Strom und bietet die Möglichkeit, zu einer zweiten Börsenauktion aufzurufen. Als zulässige Bandbreite für die Limitierung sind negative Preise zwischen 150 und 350 €/MWh vorgesehen.

2. Referentenentwurf zur Neuordnung des Kreislaufwirtschafts- und Abfallrechts (KrWG)

Das Bundesumweltministerium hat am 6.8.2010 einen 234-seitigen Referentenentwurf (Kreislaufwirtschaftsgesetz) vorgelegt. Die Novelle dient in erster Linie der Umsetzung der neuen Abfallrahmenrichtlinie (Richtlinie 2008/98/EG vom 19.11.2009 über Abfälle und zur Aufhebung bestimmter Richtlinien, AbfRRL), die bis zum 12.12.2010 zu erfolgen hat.

Kernelemente des Referentenentwurfs sind:

- Einführung einer neuen fünfstufigen Abfallhierarchie;
- Schaffung einer Rechtsgrundlage für Abfallvermeidungsprogramme;

- Einführung von Recycling- und Verwertungsquoten für Siedlungsabfälle sowie für Bau- und Abbruchabfälle ab 2020;
- Einführung einer flächendeckenden Getrenntsammlung von Bioabfällen ab 2015;
- Schaffung einer verordnungsrechtlichen Grundlage für die Einführung einer "Wertstofftonne" (gemeinsame Erfassung von Verpackungen und stoffgleichen Nichtverpackungen);
- Absicherung der "dualen Entsorgungsverantwortung" von privater und öffentlich-rechtlicher Entsorgung, insbesondere der gewerblichen Sammlung von getrennt gehaltenen Haushaltsabfällen zur Verwertung.

3. Gutachten zum ermäßigten Umsatzsteuersatz

Das Bundesministerium hat dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages das Gutachten "Analyse und Bewertung der Strukturen von Regel- und ermäßigten Sätzen bei der Umsatzbesteuerung unter sozial-, wirtschafts-, steuer- und haushaltspolitischen Gesichtspunkten - Stand September 2010" übersandt. Das Gutachten kommt zu dem Ergebnis, dass es mit Ausnahme der Steuersatzermäßigung für die Lieferung von Lebensmitteln derzeit keine hinreichenden Gründe gibt, die bestehenden Steuersatzermäßigungen fortzuführen oder im Rahmen des EU-rechtlich Zulässigen für weitere Leistungen Steuersatzermäßigungen einzuführen.

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

3293

4. Zur Jahresabschlusspflicht von Kleinunternehmen

Nach dem Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen (BT-Drucksache 17/3221 vom 6.10.2010) wird angeregt, dass sich die Bundesregierung auf europäischer Ebene dafür einsetzt, dass die Richtlinie 78/660/EWG dahin gehend geändert wird, dass so genannte Kleinunternehmen von der Jahresabschlusspflicht befreit werden. Als Kleinunternehmen gelten alle Firmen, die zwei der folgenden Schwellenwerte einhalten: Bilanzsumme maximal 500 000 €, Nettoumsatzerlöse maximal 1 Mio € und jahresdurchschnittliche Beschäftigtenzahl von maximal 10 Mitarbeitern.

Nach bestehendem bundesdeutschem Recht sind nur Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500 000 € Umsatzerlöse und 50 000 € Jahresüberschuss aufweisen, von den Bilanzierungspflichten befreit.

5. Energiekonzept für eine umweltschonende, zuverlässige und bezahlbare Energieversorgung

Nach dem Energiekonzept der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/3049 vom 28.9.2010) sollen die erneuerbaren Energien beim Energiemix der Zukunft den Hauptanteil übernehmen.

Dem Energiekonzept ist ein 10-Punkte-Sofortprogramm beigefügt, in dem unter anderem eine deutschlandweite Netzausbauplanung und die Vorlage eines Gesetzentwurfs, mit dem die rechtlichen Möglichkeiten zur unterirdischen Speicherung von Kohlendioxid geschaffen werden sollen, verankert ist. Neben dem Ausbau der Windenergie gehört auch die effizientere Nutzung der Bioenergie zu den

Zielen der Bundesregierung. Die Energieeffizienz soll unter anderem durch einen Energieeffizienzfonds verbessert werden. Die Bundesregierung zeigt darüber hinaus neben der Notwendigkeit zum Ausbau der inländischen Pumpspeicherkraftwerkskapazitäten aber auch eine mögliche Nutzung ausländischer Pumpspeicher in Norwegen oder in den Alpen auf.

6. Gesetzentwurf zur Errichtung eines Sondervermögens "Energie- und Klimafonds" (EKFG)

Mit dem Gesetzentwurf soll zur Umsetzung der Maßnahmen des Energiekonzepts und zur Finanzierung zusätzlicher Maßnahmen im Bereich des internationalen Klima- und Umweltschutzes ein Sondervermögen errichtet werden (BT-Drucksache 17/3053 vom 28.9.2010). Grundlage der Finanzierung sind insbesondere die Mehreinnahmen aus der Abschöpfung von Zusatzgewinnen aus der Laufzeitverlängerung sowie ab dem Jahr 2013 Mehreinnahmen aus der Versteigerung von Emissionssertifikaten.

7. Datenbasis für Nutzungsmöglichkeiten des geologischen Untergrunds

Nach dem gemeinsamen Antrag der Fraktionen CDU/CSU und FDP (BT-Drucksache 17/3056 vom 29.9.2010) soll die Bundesregierung eine umfassende Datenbasis für Nutzungsmöglichkeiten des Untergrunds aus energiewirtschaftlicher Sicht erstellen. Ein bundesweiter Nutzungskatalog des geologischen Untergrunds soll sowohl geeignete Gebiete für die Energiespeicherung als auch für die Energiegewinnung aus Geothermie aufzeigen.

Rechtsprechung

1. Zur vGA bei strukturell dauerdefizitärer kommunaler Wirtschaftsförderungsgesellschaft

Das Finanzgericht Düsseldorf (Urteil vom 9.3.2010, 6 K 3720/06 K, G, F; anhängig beim BFH: I B 50/10) hat sich zum einen mit der rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG im Fall einer strukturell dauerdefizitären kommunalen Wirtschaftsförderungsgesellschaft und zum anderen mit der körperschaftsteuerlichen Einordnung ihrer Geschäftstätigkeit (§ 8 Abs. 9 KStG) vor dem Hintergrund einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) beschäftigt.

Das Gericht kommt im Urteil zu dem Ergebnis, dass § 8 Abs. 7 KStG auf Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden ist.

Anteilseigner der Gesellschaft, deren Geschäftstätigkeit die Planung, Erschließung und anschließende Vermarktung neuer Gewerbebetriebe für ansiedlungs- und umzugswillige Unternehmen ist, sind ausschließlich Kommunen.

Zur Grundstückserschließungs- und Vermarktungstätigkeit der Gesellschaft stellt das Gericht insbesondere fest, dass die Planung, Errichtung, Erschließung und anschließende Vermarktung von Gewerbegebieten eine Tätigkeit ist, die bei den Gesellschaftern (juristische Personen des öffentlichen Rechts, jPdöR) zu einem Hoheitsbetrieb gehört, weil sie der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen. Bei der Bauleitplanung und Erschließung handelt es sich um originäre Aufgaben der Kommunen, die diesen nach § 1 Abs. 3, § 123 Abs. 1 BauGB und § 2 GO NRW als Körper-

schaften des öffentlichen Rechts "eigentümlich und vorbehalten" sind. Die Bauleitplanung dient auch der Wirtschaftsförderung.

Das Unterhalten eines derartigen strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebs in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ohne Verlustausgleich ist ein Dauerverlustgeschäft i.S. des § 8 Abs. 7 Satz 2 2. Alternative KStG n.F. und löst damit keine vGA aus.

Die Annahme einer hoheitlichen Tätigkeit ist aber ausgeschlossen, soweit sich die jPdöR am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt und die Tätigkeit sich nach ihrem Inhalt nicht von der eines privaten Unternehmens wirtschaftlich wesentlich unterscheidet.

Nicht maßgebend für die ertragsteuerliche Beurteilung des Hoheitsbetriebs i.S. des § 4 Abs. 5 KStG ist die umsatzsteuerliche Abgrenzung zwischen hoheitlicher und unternehmerischer Tätigkeit.

2. Zur Aktivierung umstrittener Steuererstattungsansprüche

Stehen Steuererstattungsansprüche keine streitigen Steuerfestsetzungen mehr entgegen, müssen sie nach dem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf (15 K 4281/08 E, G, Z vom 30.6.2010) in der Bilanz aktiviert werden.

Das Finanzgericht weist zur Bestimmung des Zeitpunkts der Aktivierung von Forderungen in der Steuerbilanz auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung hin. Nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Maßgeblich ist dabei, ob der Vermögensvorteil wirtschaftlich ausnutzbar ist und einen durchsetzbaren gegenwärtigen Vermögenswert darstellt. Letzteres ist bei einer bestrittenen Forderung typischerweise nicht der Fall. Sie ist erst zu aktivieren, wenn sie rechtskräftig zuerkannt ist oder der Schuldner sein Bestreiten aufgibt und sie anerkennt. Diese für zivilrechtliche Ansprüche geltenden Grundsätze sind gleichermaßen auf Steuererstattungsansprüche anzuwenden.

Der Umstand, dass das Finanzamt ein Bestreiten der Erstattungsansprüche erst durch Erlass der Änderungsbescheide aufgegeben hat, ist eine so genannte wertändernde bzw. wertbegründende Tatsache. Vorliegende fehlerhafte Bescheide müssen daher in der Regel vor der Aktivierung zunächst aufgehoben oder geändert werden. Anderes gilt nur dann, wenn die Finanzbehörde vor der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Bescheide auf andere Weise eindeutig zu erkennen gibt, dass sie ihren bisherigen Standpunkt aufgibt und den Erstattungsanspruch im geltend gemachten Umfang akzeptieren wird.

3. Auskunftsanspruch bei Energienetzübernahme

Die Auskunftsrechte des Neukonzessionärs eines Energieverteilnetzes wurden mit dem Urteil des Landgerichts Hannover vom 24.6.2010 (18 O 260/08) gestärkt. Bereits vor der Übernahme des Energieversorgungsnetzes steht dem neuen Netzbetreiber ein umfassender Auskunftsanspruch zu.

Strittig war unter anderem, ob ein übernehmender Stromnetzbetreiber während der Verhandlungen zur Übernahme eines Energieversorgungsnetzes mit dem abgebenden Netzbetreiber einen Auskunftsanspruch hinsichtlich der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten, der kalkulatorischen Restwerte des Netzes gemäß §§ 6, 32 Abs. 3 StromNEV und der zugrundeliegenden Nutzungsdauern hat.

Das Gericht hat die Auffassung vertreten, dass der Neukonzessionär die Erteilung sämtlicher Auskünfte verlangen kann, die erforderlich sind, um die weitere Energieversorgung zu gewährleisten und wirtschaftlich zu betreiben. Grundlage hierfür bietet die ergänzende Auslegung von § 46 Abs. 2 EnWG und ein Verweis auf Treu und Glauben gemäß § 242 BGB. Eine zwischen den Parteien bestehende Rechtsbeziehung - Aufnahme der Vertragsverhandlungen zur Konzessionsübernahme - ist Basis dafür, dass die bestehende Unklarheit über die zutreffende Höhe der für die Überlassung des Netzes an den abgebenden Netzbetreiber zu zahlende Entschädigung durch den Auskunftsanspruch beseitigt werden kann.

Auch durch den Abschluss des Vertrages zwischen den Parteien ist der Anspruch auf Auskunft nicht entfallen, denn der Vertrag enthält einen gerade auf die Überprüfung der angemessenen Entschädigung abzielenden Vorbehalt. Die Frage, ob auch in der Vorphase einer Neukonzessionierung im Rahmen von § 46 Abs. 3 EnWG Informationen zur Verfügung gestellt werden müssen, ist damit weiterhin offen.

4. Zur Überprüfung von Gaspreiserhöhungen

Das Landgericht Krefeld stimmt mit seinem Urteil vom 9.7.2010 (1 S 8/10) Gaspreiserhöhungen eines Gasversorgers zu, der die Erhöhung der Bezugspreise zunächst nicht in vollem Umfang an seine Kunden weitergegeben hatte und zur Kompensierung dieses Nachteils zu einem späteren Zeitpunkt Bezugspreissenkungen ebenfalls nicht vollständig in die Abgabepreise hat einfließen lassen.

Strittig waren die Gaspreiserhöhungen eines Gasversorgers im Tariffkundenbereich. Das Landgericht stellte fest, dass die Berechtigung zur Tarifpreisanpassung aus § 4 Abs. 2 AVBGasV bzw. § 5 Abs. 2

GasGVV folgte. Durch die Entnahme von Gas ist unstrittig zwischen den Parteien ein Gaslieferungsvertrag im Tarifbereich zustande gekommen. Die vom Gasversorger für alle Tarifikunden durchgeführte Best-Preis-Abrechnung begründete kein Sondervertragsverhältnis.

Die Grenze der Billigkeit ist nach Ansicht des Gerichts im Rahmen des dem Gasversorger eingeräumten einseitigen Preisbestimmungsrechts eingehalten worden. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Gasversorger die Erhöhung der Bezugspreise zunächst nicht in vollem Umfang an seine Kunden weitergibt und zur Kompensation dieses Nachteils zu einem späteren Zeitpunkt Bezugspreissenkungen ebenfalls nicht vollständig in die Abgabepreise einfließen lässt, um starke Preisschwankungen in die eine wie in die andere Richtung zu vermeiden. Auch seien nach Feststellung der Vorinstanz die Bezugskostensteigerungen nicht durch etwaige rückläufige andere Kosten aufgefangen worden.

Wären Preisvorteile auf der Bezugsseite über einen nicht bloß kurzfristigen Zeitraum den Kunden vorerhalten worden, wäre das Gericht zu einer anderen Beurteilung gelangt.

5. Bilanzierungswahlrecht bei öffentlichen Investitionszuschüssen

Der BFH setzt sich mit Beschluss vom 11.6.2010 (IV S 1/10) vor dem Hintergrund einer strittigen Bilanzänderung mit den Voraussetzungen und dem Inhalt eines Wahlrechts zur Bilanzierung von öffentlichen Zuschüssen auseinander.

In den Bilanzen für die Streitjahre waren zweckgebundene Zuschüsse aus dem europäischen Fonds für Regionale Entwicklung als Betriebseinnahmen verbucht und lediglich außerbilanziell die Gewinnauswirkungen dieser Buchung neutralisiert worden. Nach Ansicht des Gerichts spricht der damit verbundene Ansatz einer ungekürzten Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Abschreibung auf die mit den Zuschüssen finanzierten Wirtschaftsgüter für eine bewusste Wahlentscheidung. Eine später im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung begehrte Bilanzänderungen dahingehend, die jeweiligen Anschaffungskosten um die Zuschüsse kürzen, die Abschreibung entsprechend korrigieren und geänderte Bilanzen einreichen zu wollen, lehnte der BFH ab.

Eine Bilanzänderung ist nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht. Eine Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG darf jedoch nicht erfolgen, soweit die Bilanz den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG entspricht. Derartige materielle Fehler waren im vorgelegten Streitfall jedoch nicht ersichtlich, denn bei Erstellung der ursprünglichen Bilanz sei das Wahlrecht nach R 34 Abs. 2 EStR 2001

ausgeübt worden. Dieses Wahlrecht bei Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln besteht darin, dass der Steuerpflichtige die Zuschüsse als Betriebseinnahmen ansetzen kann, wobei die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter nicht berührt werden, oder die Zuschüsse als erfolgsneutral behandeln können, wobei die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der mit den Zuschüssen finanzierten Wirtschaftsgüter um die Zuschüsse zu mindern sind.

6. Kurzhinweise

6.1. Umsatzsteuerliche Abgrenzung zwischen Entgelt und nicht steuerbarem Zuschuss bei Zahlung eines Dritten

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 18.3.2010, V R 12/09)

Der Unternehmer führt keine Leistung für Zwecke aus, die "außerhalb des Unternehmens" liegen (Eigenverbrauch), wenn er die Leistungen zwar unentgeltlich erbringt, er hierfür aber ein als "Zuschuss" bezeichnetes Entgelt eines Dritten (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) erhalten hat.

Ist der Unternehmer ein eingetragener Verein, ist bei der Prüfung, ob der Unternehmer Leistungen unentgeltlich für unternehmensfremde Zwecke erbracht hat, auf den Satzungszweck des Vereins abzustellen.

Der Inhalt des Sitzungsprotokolls gehört zu den der revisionsrechtlichen Überprüfung unterliegenden tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts.

6.2. Einheitsbewertung von Grundstücken, die mit Windkraftanlagen bebaut sind

(Finanzgericht Münster, Urteil vom 15.4.2010, 3 K 62/08 EW; Revision beim BFH anhängig: II R 25/10)

Wird ein Flurstück insgesamt verpachtet und nutzt der Pächter nur Teilflächen als Standortflächen für Windkraftanlagen, während die verbleibenden Flächen des Flurstücks weiterhin vom Grundstückseigentümer vertragsgemäß zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden, so führt allein der Umstand, dass das gesamte Flurstück an den Betreiber der Windkraftanlagen verpachtet wurde, nicht dazu, dass das gesamte Flurstück dem Grundvermögen zuzurechnen ist.

Bei einem Flurstück, auf dem mehrere Windkraftanlagen errichtet sind, zählen jedenfalls die Teilflächen zum Grundvermögen, die für den Betrieb der einzelnen Windkraftanlagen rechtlich und/oder technisch erforderlich sind.

Gehören mehrere räumlich nicht aneinandergrenzende Teilflächen eines Flurstücks, die als Standortflächen für Windkraftanlagen dienen, zum Grundvermögen, während die verbleibenden Teilflächen des Flurstücks zum land- und forstwirtschaftlichen

schaftlichen Vermögen zählen, sind die Standortflächen der Windkraftanlagen jeweils einzeln als selbstständige wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens zu bewerten.

6.3. Erstmalige Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 15.5.2010, I R 51/09)

Bei der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist als Bestand zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres der bei der Kapitalgesellschaft festgestellte Endbestand des Teilbetrags i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1999 a.F. - an so genannte EK 04 - zugrunde zu legen.

Gegenüber der ausschüttenden Kapitalgesellschaft ergangene Feststellungsbescheide über den Bestand des steuerlichen Einlagekontos sind auch für die Besteuerung des Gesellschafters bindend.

6.4. Zeitpunkt der Bilanzierung nicht zurückzahlbarer öffentlicher Zuwendungen

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 31.3.2010, IV B 131/08)

Zur Bestimmung des Bilanzierungszeitpunkts von nicht zurückzahlbaren öffentlichen Zuwendungen beim Zuwendungsempfänger kommt es grundsätzlich darauf an, ob ein Rechtsanspruch auf die Zuwendung besteht; andernfalls ist die Zuwendung nur dann als Forderung zu aktivieren, wenn der Zuwendungsempfänger die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung am Bilanzstichtag erfüllt und die Zuwendung bis spätestens zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt ist.

6.5. Entgeltminderung führt zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 17.12.2009, V R 1/09)

Bei der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG handelt es sich um das Entgelt i.S. von § 10 UStG. Es spielt keine Rolle, ob der Unternehmer auf den zunächst vereinbarten Preis aufgrund einer späteren Vereinbarung einen Abschlag gewährt oder nur einen von vornherein geminderten Preis fordert.

Dass die Herabsetzung des Entgelts erst mehrere Jahre nach der Vereinnahmung des Entgelts vereinbart wird, ist unerheblich, wenn zwischen der Leistung und der Rückzahlung durch den Leistenden ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

6.6. vGA bei Vertragsänderung ohne Einhaltung der vertraglichen Schriftformklausel

(Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 3.2.2009, 6 K 2686/07 K, G)

Eine mündliche Vertragsänderung ist bei Vereinbarung einer "qualifizierten Schriftformklausel" zivilrechtlich unwirksam. Dieses Indiz für die gesellschaftsrechtliche Veranlassung kann für die Annahme einer vGA ausreichen. Eine vertragliche Aufhebung einer qualifizierten Schriftformklausel kann nur bei - zumindest konkludentem - Aufhebungswillen angenommen werden.

6.7. Zur Fünfjahresdauer eines Ergebnisabführungsvertrags

(Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 26.1.2010, 6 K 4601/07 K, G)

Für die Berechnung, ob die in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG normierte fünfjährige Mindestlaufzeit eines Gewinnabführungsvertrages eingehalten ist, ist auf das Wirtschaftsjahr abzustellen.

Sonderfragen

1. DRS 18 - Bilanzierung latenter Steuern nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)

Der deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat in seiner Sitzung am 8.6.2010 den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 18 (DRS 18) "Latente Steuern" verabschiedet.

Der Standard konkretisiert die gesetzlichen Rahmenbedingungen für die Bilanzierung latenter Steuern und die dazugehörigen Anhangangaben gemäß § 306 i.V.m § 274 HGB i.d.F. des BilMoG. Grundlage der latenten Steuerabgrenzung in der Han-

delsbilanz ist nunmehr das international gebräuchliche bilanzorientierte Konzept. Die latenten Steuern auf temporäre und so genannte quasi-temporäre Differenzen werden nun aus dem Vergleich der Buchwerte der einzelnen Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten mit ihren steuerlichen Wertansätzen aber auch - sofern bestimmte Voraussetzungen gegeben sind - auf steuerliche Verlustvorträge gebildet.

Mit der Veröffentlichung durch das Bundesministerium der Justiz am 3.9.2010 im Bundesanzeiger Nr. 133 gilt die GoB-Vermutung gemäß § 342

Abs. 2 HGB auch für diesen Standard. Der DRS 18 steht auf der Website des DRSC zum Download zur Verfügung.

2. Gutachten der Monopolkommission zur Wasserwirtschaft

Das 18. Hauptgutachten, welches die Monopolkommission Mitte diesen Jahres veröffentlicht hat, beschäftigt sich unter anderem mit der Regulierung der Wasserwirtschaft in Deutschland. Es enthält die Forderung nach kurzfristigen deutlichen Strukturänderungen in der Trinkwasserversorgung aufgrund der Vermutung einer faktischen Ungleichbehandlung von öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Wasserversorgern. Zielrichtung ist die Anreizregulierung auch für die Wasserversorgung zu etablieren und eine entsprechende Handlungskompetenz der Bundesnetzagentur zu übertragen. Darüber hinaus befürwortet die Monopolkommission, vermehrt Ausschreibungswettbewerbe für die Wasserversorgung durchzuführen, um Ineffizienzen in der Wasserwirtschaft zu begegnen.

Gegen diese Forderungen wenden sich zahlreiche kommunale und Umweltverbände.

3. Aufwendungen für die Dichtheitsprüfung von Abwasseranlagen

(Verfügung vom OFD Münster vom 6.9.2010 - Kurzinfo ESt 20/2010)

Der Eigentümer eines Grundstücks hat im Erdreich oder unzugänglich verlegte Abwasserleitungen zum Sammeln oder Fortleiten von Schmutzwasser oder mit diesem vermischten Niederschlagswasser seines Grundstücks nach der Errichtung von Sachkundigen auf Dichtheit prüfen zu lassen (§ 61a Landeswassergesetz - LWG). Bei bestehenden Abwasserleitungen muss die erste Dichtheitsprüfung bis zu einem von der Gemeinde festgelegten Zeitpunkt erfolgen, spätestens bis zum 31.12.2015. Über das Ergebnis der Dichtheitsprüfung ist eine Bescheinigung zu erstellen, die auf Verlangen der Gemeinde vorzulegen ist.

Die Aufwendungen für die Dichtheitsprüfung stellen keine nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigten Kosten für Handwerkerleistungen dar, da es sich bei der Prüfung nicht um eine Renovierungs-, Erhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahme handelt.

Die Dichtheitsprüfung ist wie die vom TÜV oder andere autorisierte Fachkräfte durchzuführende Sicherheitsprüfung einer Heizungsanlage im Gegensatz zu einer Wartung der Heizungsanlage mit einer Gutachtertätigkeit vergleichbar. Nach Rz. 12 des BMF-Schreibens vom 15.2.2010, BStBl 2010 I S. 140, sind Aufwendungen, bei denen eine Gutachtertätigkeit im Vordergrund steht, nicht nach § 35a EStG begünstigt.

Die Vergleichbarkeit mit der Leistung eines Schornsteinfegers ist nicht gegeben. Dieser reinigt vielmehr und misst - als Ausfluss aus der Reinigungstätigkeit - die Werte der Heizungsanlage auf Umweltverträglichkeit. Hierbei handelt es sich um eine Handwerkerleistung.

Fallen als Folge von Dichtheitsprüfungen Reparaturmaßnahmen an den privaten Abwasserleitungen an, sind die entsprechenden Aufwendungen im Rahmen des § 35a Abs. 3 EStG begünstigt.

4. Steuerliche Gewinnermittlung bei der Bildung von Bewertungseinheiten (§ 5 Abs. 1a S. 2 EStG)

(BMF-Schreiben vom 25.8.2010 - IV C 6 - S 2133/07/10001)

Es wurde um Klärung von Fragen zur Bildung von Bewertungseinheiten in der steuerlichen Gewinnermittlung gebeten. Dazu wird nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen.

Anwendung von Regelungen des steuerlichen Bewertungsvorbehalts und spezialgesetzlicher Normen

Gefragt wurde, ob die steuerliche Anerkennung von Bewertungseinheiten sowohl hinsichtlich des Ansatzes als auch der Bewertung der Vorschrift des § 5 Abs. 1a S. 2 EStG folge. Dies würde bewirken, dass der steuerliche Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG i.V.m. § 8b Abs. 1 bis 6 KStG, § 6a und 15 Abs. 4 Satz 3 EStG sowie die spezialgesetzlichen Normen des Investmentsteuergesetzes und des Außensteuergesetzes nicht zur Anwendung kämen.

§ 5 Abs. 1a S. 2 EStG bestimmt, dass die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich sind. Insofern stellt die Vorschrift eine besondere Ausprägung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes dar. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift kommt eine eigenständige Bewertung der in eine Bewertungseinheit einbezogenen Wirtschaftsgüter nach steuerlichen Bewertungsvorschriften nicht mehr in Betracht. Dabei muss jedoch berücksichtigt werden, dass eine Bewertungseinheit für Zwecke der Bewertung der Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen ist. Werden Verluste und Gewinne tatsächlich realisiert, sind diese Vorgänge nicht mehr unter Bewertungs-, sondern unter Realisationsgesichtspunkten zu beurteilen. Außerdem sind vom Regelungsbereich der Bewertungseinheiten die Vorschriften über die Gewinnermittlung, die Einkommensermittlung und die Verlustverrechnung, insbesondere die §§ 3 Nr. 40, 3c und 15 Abs. 4 EStG und § 8b KStG strikt zu trennen, da diese Regelungen auf tatsächliche Betriebsvermögensmehrungen und -minderungen abstellen.

Das hat zur Folge, dass bei einem Micro-Hedge, einem Vorgang, in dem einem Grundgeschäft ein konkretes Sicherungsgeschäft zugeordnet werden kann, § 5 Abs. 1a S. 2 EStG zwar bewirkt, dass die Bewertung des Grundgeschäfts nur unter Berücksichtigung des Sicherungsgeschäfts vorzunehmen ist. Werden aber Grund- und Sicherungsgeschäft realisiert, können diese Vorgänge konkret zugeordnet werden und die Gewinn- und Einkommensermittlungsvorschriften und die Vorschriften über die Verlustverrechnung sind anwendbar.

Gleiches gilt ebenso bei Makro- und Portfolio-Hedges. Lediglich im Zeitpunkt der Bewertung der Vielzahl der im Hedge enthaltenen Wirtschaftsgüter und Geschäfte kann keine konkrete Zuordnung von Grund- zu Sicherungsgeschäften erfolgen und daher nur ein Gesamtrisiko oder -gewinn bezogen auf den Hedge ermittelt werden. Ergibt sich ein Gesamtrisiko, wird dieses in der Regel als Rückstellung ausgewiesen und ist auch steuerlich abziehbar (§ 5 Abs. 4a S. 2 EStG). Dieser Verlust lässt sich nicht konkret zuordnen und kann daher auch nicht den Regelungen des § 3 Nr. 40, § 3c EStG und § 8b KStG unterworfen werden. Verlustverrechnungsbeschränkungen wie § 15 Abs. 4 S. 3 bis 5 EStG gelten aber dennoch.

Im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation einzelner Wirtschaftsgüter (z.B. Veräußerung) und Geschäfte, die dem Hedge zugeordnet waren, können diese Vorgänge konkret bestimmt werden und die Gewinn- und Einkommensermittlungsvorschriften und die Vorschriften über die Verlustverrechnung sind anwendbar.

Zu den spezialgesetzlichen Normen des Investmentsteuergesetzes und des Außensteuergesetzes sind keine Beispiele bekannt. Soweit es sich um Korrekturvorschriften handelt, die dem Gewinn- und Einkommensermittlungsbereich zuzuordnen sind, gilt das oben Gesagte entsprechend.

Zur Frage der Anwendbarkeit des § 6a EStG im Zusammenhang mit Bewertungseinheiten wird auf das BFH-Urteil vom 25.2.2004 (BStBl 2004 II S. 654, Rz. 25 unter II.4.b) hingewiesen. Daraus ergibt sich bereits der Grund für die Versagung einer kompensatorischen Bewertung von Pensionsverpflichtung einerseits und Rückdeckungsanspruch andererseits. Es fehle in diesen Fällen an gegenläufigen wertbeeinflussenden Korrelationen. Es bestünden zwischen den ausgewiesenen Bilanzpositionen keine systematischen, wertmäßigen Abhängigkeiten. Die Unterschiede bei der Bewertung der Pensionsverpflichtung einerseits und dem Rückdeckungsanspruch andererseits ergäben sich aus zwingend normierten Besonderheiten der jeweiligen Bewertung (§§ 6 und 6a EStG). Bewertungsdifferenzen ergäben sich in diesen Fällen aus der sich aus § 6a EStG ergebenden gesetzgeberischen Absicht, den bilanziellen Ausweis von Pensionsverpflichtungen bestimmten Maßgaben zu unterwerfen und damit wertmäßig bewusst nur in einer bestimmten Höhe zuzulassen. Diese vom Gesetzgeber beabsichtigte Konsequenz dürfe nicht durch Bildung einer Be-

wertungseinheit negiert werden. Einen Zusammenhang mit § 5 Abs. 1a S. 2 EStG kann es hier also nicht geben.

Wertansätze bei Bildung, Beibehaltung und Beendigung einer Bewertungseinheit

Es ist zu klären, ob bei Anerkennung einer Bewertungseinheit für steuerbilanzielle Zwecke an den bisherigen Wertansätzen festzuhalten sei (so genannte Netto-/Einfrierungsmethode) oder die Wertansätze entsprechend den Wertänderungen zu vermindern oder zu erhöhen seien (so genannte Brutto-/Durchbuchungsmethode) mit daraus folgender nachträglicher Veränderung der Anschaffungskosten und Auswirkungen auch bei Beendigung der Bewertungseinheit. Alternativ könnte die handelsrechtliche Methode zu übernehmen sein.

Das Schrifttum ist sich nicht einig, ob tatsächlich beide Methoden zulässig sind. Der Wortlaut von § 254 HGB schließt wohl weder die eine noch die andere Möglichkeit aus. Beispielsweise sei nach Auffassung von Hick in HHR Jahresband 2007 (Rz. J 06-10 zu § 5 EStG) der Nettobilanzierung der Vorzug einzuräumen, da die Bruttobilanzierung dem wirtschaftlichen Charakter einer Bewertungseinheit nicht gerecht werde. Übereinstimmend stellt die Literatur jedoch fest, dass beide Methoden zum selben Netto-Ergebnis in der Gewinn- und Verlustrechnung führen.

Für die Anwendung der Gewinnermittlungs- und Einkommensermittlungsvorschriften ist nach dem Sinn und Zweck des § 5 Abs. 1a S. 2 EStG der Nettomethode der Vorrang einzuräumen, da nur durch sie eine zutreffende Wiedergabe der Betriebsvermögensänderungen sichergestellt ist.

5. Kapitalertragsteuer bei Forfaitierung von Ausschüttungsansprüchen durch juristische Personen des öffentlichen Rechts (Abgrenzung echte/unechte Forfaitierung)

(Verfügung der OFD Münster vom 23.8.2010 - akt. Kurzinfo KSt 5/2006)

Bezug: OFD Münster, akt. Kurzinfo KSt 5/2006 vom 1.7.2009; OFD Münster, Kurzinfo KSt 5/2006 vom 13.9.2006

Es sind vermehrt Fälle aufgetreten, in denen jPdöR Ausschüttungsansprüche gegen Eigengesellschaften "forfaitieren". Käufer der Forderungen sind Banken. In den Forfaitierungsverträgen sind Regelungen enthalten, nach denen das Bonitätsrisiko zumindest teilweise bei der veräußernden jPdöR verbleibt.

Forfaitierung bedeutet den regresslosen Verkauf einer Forderung (à forfait = in Bausch und Bogen). Verbleibt das Bonitätsrisiko hinsichtlich der abgetretenen Forderung jedoch (teilweise) beim Verkäufer, liegt eine so genannte unechte Forfaitierung vor (BFH vom 5.5.1999, Az.: XI R

6/98, BStBl 1999 II S. 735; Schmidt, EStG, § 5 Rn. 270 "Forfaitierung"). Die Abgrenzung der echten von der unechten Forfaitierung ist im jeweiligen Einzelfall - unabhängig von der von den beteiligten Parteien gewählten Bezeichnung der Vertragsbeziehung - aufgrund einer Gesamtbetrachtung der vertraglichen Bestimmungen vorzunehmen.

Liegt demnach eine unechte Forfaitierung vor, so ist von einem Darlehensverhältnis auszugehen, zu dessen Sicherung der Ausschüttungsanspruch abgetreten wird. Die Ausschüttung ist also nach wie vor der jPdöR zuzurechnen und mit KapSt zu belegen.

Die aufgetretene Gestaltung sollte dem Zweck dienen, den KapSt-Abzug zu vermeiden, der bei einer Ausschüttung von der Eigengesellschaft an die jPdöR zu einer Definitivbelastung führen würde (§§ 43ff. EStG i.V.m. § 2 Nr. 2, 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG), da ein KapSt-Abzug für Forderungsforsaitierungen bis zum 31.12.2004 nicht existierte. Erst für Entgelte, die nach dem 31.12.2004 zufließen, wurde ein solcher nach § 20 Abs. 2 Nr. 2a), 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG eingeführt.

Mit Urteil vom 2.3.2010, Az. 1 R 44/09, hat der BFH entgegen der Auffassung des Finanzgerichts Münster (Urteil vom 24.4.2009, Az. 10 K 3163/06 E, Kap) für den Einzelfall die Veräußerung des Anspruchs auf Gewinnausschüttung als "echte" Forfaitierung und nicht als bloßen Darlehensvertrag zur Vorfinanzierung des Ausschüttungsanspruchs beurteilt und eine Kapitalertragsteuerpflicht bei Ausschüttung des Gewinns verneint. Über gleichgelagerte Einzelfälle kann entsprechend den Urteilsgrundsätzen entschieden werden.

6. Zweifelsfragen zur bilanzsteuerlichen Behandlung so genannter geringwertiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG und zum Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG in der Fassung des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009

(BMF-Schreiben vom 30.9.2010 - IV C 6 - S 2180/09/10001)

Nach § 6 Abs. 2 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums vom 22.12.2009 (BGBl 2009 I S. 3950, BStBl 2010 I S. 2) können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren, beweglichen und einer selbständigen Nutzung fähigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die um einen enthaltenen Vorsteuerbetrag

verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut 410 € nicht übersteigen. Für gleichartige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 €, aber nicht 1 000 € übersteigen, kann im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung ein Sammelposten gebildet werden (§ 6 Abs. 2a EStG). Die Regelungen gemäß § 6 Abs. 2 und 2a EStG gelten auch bei Einlagen und im Falle der Betriebseröffnung (§ 6 Abs. 1 Nummer 5 bis 6 EStG).

Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Anwendung von § 6 Abs. 2 und 2a EStG in Ergänzung zu Richtlinie R 6.13 EStR 2008 die folgenden Regelungen. Soweit nichts anderes angegeben, sind bei Verwendung der Begriffe

- Aufwendungen

die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG), oder der nach § 6 Abs. 1 Nummer 5 bis 6 EStG an deren Stelle tretende Wert für das einzelne abnutzbare, bewegliche und einer selbstständigen Nutzung fähige Wirtschaftsgut des Anlagevermögens und

- Wirtschaftsjahr

das Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage eines Wirtschaftsgutes oder der Eröffnung eines Betriebes

gemeint.

I. Bilanzsteuerrechtliche Wahlrechte für Aufwendungen bis 1 000 €

1. Grundsatz

1 Die Aufwendungen sind grundsätzlich durch Absetzungen für Abnutzung (AfA) nach Maßgabe der § 7 ff EStG (insbesondere § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG) unter Berücksichtigung der jeweiligen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes gewinnmindernd als Betriebsausgaben abzuziehen.

2. Aufwendungen bis 150 €

2 Abweichend von Randnummer 1 können Aufwendungen bis 150 € im maßgebenden Wirtschaftsjahr in voller Höhe gemäß § 6 Abs. 2 EStG als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das Wahlrecht kann für jedes Wirtschaftsgut individuell in Anspruch genommen werden (wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht).

3 Bei Anwendung des § 6 Abs. 2 EStG bestehen mit Ausnahme der buchmäßigen Erfassung des Zugangs des Wirtschaftsgutes keine weiteren Aufzeichnungspflichten; aus steuerlichen Gründen ist eine Aufnahme in ein Inventar im Sinne des § 240 HGB nicht erforderlich.

3. Aufwendungen von mehr als 150 € und nicht mehr als 410 €

a) *Erstes Wahlrecht*

4 Abweichend von Randnummer 1 können Aufwendungen von mehr als 150 € und nicht mehr als 410 € im maßgebenden Wirtschaftsjahr in voller Höhe gemäß § 6 Abs. 2 EStG als Betriebsausgaben abgezogen werden.

5 Nach § 6 Abs. 2 Satz 4 und 5 EStG ist das Wirtschaftsgut unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage sowie der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des Einlagewertes in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen. Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

b) *Zweites Wahlrecht*

6 Die Aufwendungen können im maßgebenden Wirtschaftsjahr gemäß § 6 Abs. 2a EStG in einem Sammelposten erfasst werden (zu den Einzelheiten vgl. Randnummern 8 bis 25). Dieses Wahlrecht kann nach § 6 Abs. 2a Satz 5 EStG nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter des Wirtschaftsjahres mit Aufwendungen von mehr als 150 € und nicht mehr als 1 000 € (Randnummern 4 bis 7) in Anspruch genommen werden (wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht).

4. Aufwendungen von mehr als 410 € und nicht mehr als 1 000 €

7 Abweichend von Randnummer 1 können Aufwendungen von mehr als 410 € und nicht mehr als 1 000 € im maßgebenden Wirtschaftsjahr gemäß § 6 Abs. 2a EStG in einem Sammelposten (Randnummern 8 bis 25) erfasst werden. Dieses Wahlrecht kann nur einheitlich für alle Wirtschaftsgüter des Wirtschaftsjahres mit Aufwendungen von mehr als 150 € und nicht mehr als 1 000 € in Anspruch genommen werden (wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht, Randnummer 6 Satz 2).

II. Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG

1. *Bildung des Sammelpostens*

8 Der Sammelposten ist kein Wirtschaftsgut, sondern eine Rechengröße (R 6.13 Abs. 6 Satz 1 EStR).

9 Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6 Abs. 2a EStG können alternativ zur Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG oder zur ratierlichen Absetzung für Abnutzung im maßgebenden Wirtschaftsjahr in einem jahrgangsbezogenen Sammelposten je Bilanz (Gesamthandsbilanz, Sonderbilanz, Ergänzungsbilanz) erfasst werden (vgl. R 6.13 Abs. 5 Satz 1 EStR). Dies gilt sinngemäß auch bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung. Ein Schrott- oder Schlachtwert für im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter bleibt außer Ansatz, da bei diesen Wirtschaftsgütern nach vollständiger gewinnmindernder Auflösung

des Sammelpostens nicht mehr von einem beträchtlichen Restwert ausgegangen werden kann (BFH-Urteil vom 22.7.1971, BStBl II S. 800). Abgesehen von der buchmäßigen Erfassung des Zugangs der Wirtschaftsgüter in den Sammelposten bestehen keine weiteren Aufzeichnungspflichten. Die Wirtschaftsgüter des Sammelpostens müssen aus steuerlichen Gründen nicht in ein Inventar im Sinne des § 240 HGB aufgenommen werden.

10 Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 6 Abs. 2a EStG erhöhen den Sammelposten des Wirtschaftsjahres, in dem die Aufwendungen entstehen (R 6.13 Abs. 5 Satz 2 EStR). Beabsichtigt der Steuerpflichtige, in diesem Wirtschaftsjahr § 6 Abs. 2a EStG nicht anzuwenden (vgl. Randnummern 6 und 7), beschränkt sich der Sammelposten auf die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Satz 1 genannten Wirtschaftsgüter. Fallen die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits im Wirtschaftsjahr der Investition an und übersteigt die Summe der Gesamtkosten in diesem Wirtschaftsjahr die Betragsgrenze von 1 000 €, kann § 6 Abs. 2a EStG nicht angewendet werden; das Wirtschaftsgut ist nach § 6 Abs. 1 Nummer 1 EStG einzeln zu bewerten. Scheidet ein Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage aus dem Betriebsvermögen aus, liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Wirtschaftsgutes im Sammelposten zum Schluss dieses Wirtschaftsjahres nicht vor.

11 Anschaffungs- oder Herstellungskosten von nicht selbstständig nutzbaren Wirtschaftsgütern sind, sofern sie keine nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten darstellen, nicht im Sammelposten zu erfassen.

Beispiel

Einzelunternehmer A schafft am Ende des Wirtschaftsjahres 01 für sein Anlagevermögen einen PC an. Die Anschaffungskosten betragen 500 €. Im Wirtschaftsjahr 02 erfolgt die Anschaffung eines Druckers - welcher neben dem Drucken keine weiteren Funktionen ausführen kann - sowie einer PC-Maus, die bisher nicht im Lieferumfang des PC enthalten war. Die Anschaffungskosten für den Drucker betragen 180 € und für die PC-Maus 25 €. A wendet in 01 und 02 die Regelungen zum Sammelposten gemäß § 6 Abs. 2a EStG an.

Lösung

Der PC ist als selbstständig nutzungsfähiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens im Sammelposten des Wirtschaftsjahres 01 zu erfassen. Eine Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kommt nicht in Betracht, da A sich für die Anwendung der Regelungen zum Sammelposten entschieden hat (einheitliche Wahlrechtsausübung). Dagegen ist der Drucker ein nicht selbstständig nutzungsfähiges Wirtschaftsgut (vgl. BFH-Urteil vom 19.2.2004, BStBl II S. 958). Die Aufwendungen

stellen aber keine nachträglichen Anschaffungskosten des PC dar. Der Drucker ist einzeln nach den Vorschriften des § 6 Abs. 1 Nummer 1 EStG zu bewerten und die Anschaffungskosten sind über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Demgegenüber bildet die ebenfalls nicht selbstständig nutzungsfähige PC-Maus eine Nutzungseinheit mit dem PC. Daher sind die Aufwendung für die PC-Maus nachträgliche Anschaffungskosten des PC und im Sammelposten des Wirtschaftsjahres 02 zu erfassen (vgl. R 6.13 Abs. 5 Satz 2 EStR).

12 Die Regelungen zum Sammelposten gelten sowohl für notwendiges als auch für gewillkürtes Betriebsvermögen.

13 Der Ansatz von Festwerten (§ 240 Abs. 3 HGB) ist für im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter nicht zulässig. Der Festwert für Wirtschaftsgüter, die zulässigerweise mit einem gleich bleibenden Wert angesetzt wurden, ist planmäßig gemäß R 5.4 Abs. 3 EStR anzupassen.

2. Auflösung des Sammelpostens

14 Scheidet ein im Sammelposten erfasstes Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen durch Entnahme, Veräußerung, Verschrottung oder sonstiges Abhandenkommen aus, hat dieser Vorgang keine Auswirkung auf den Sammelposten. Auch der Abgang sämtlicher im Sammelposten erfasster Wirtschaftsgüter führt nicht zu einer Auflösung des Sammelpostens. Bei im Sammelposten erfassten Wirtschaftsgütern sind Sonderabschreibungen sowie Teilwertabschreibungen nicht zulässig.

15 Sammelposten sind jahrgangsbezogen mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres aufzulösen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der einzelnen Wirtschaftsgüter ist für die Auflösung des Sammelpostens auch dann unbeachtlich, wenn diese weniger als fünf Jahre beträgt. Die jahrgangsbezogene Auflösung zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres mit jeweils einem Fünftel gilt auch bei Rumpfwirtschaftsjahren, beispielsweise bei Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vor Ablauf des regulären Wirtschaftsjahres. Die gewinnmindernde Auflösung zum Ende des (Rumpf-)Wirtschaftsjahres mit einem Fünftel ist beim laufenden Gewinn dieses (Rumpf-)Wirtschaftsjahres zu erfassen. Der verbleibende Restbuchwert ist bei der Ermittlung des Gewinns nach § 16 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

16 Die Grundsätze der Randnummer 15 gelten für die Feststellung des Unterschiedsbetrages nach § 5a Abs. 4 EStG entsprechend. Der Unterschiedsbetrag ist für den einzelnen Sammelposten insgesamt durch die Gegenüberstellung des Buchwerts des Sammelpostens und der Teilwerte der im Betriebsvermögen noch vorhandenen Wirtschaftsgüter des jeweiligen Sammelpostens festzustellen. Scheidet ein in einem Sammelposten erfasstes Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen aus oder dient es nicht mehr dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr,

führt dies nicht zur Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nummer 2 EStG.

17 In den Fällen der Realteilung (§ 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG) sind die Sammelposten des Gesamthandsvermögens entsprechend der Beteiligung am Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft bei den einzelnen Mitunternehmern fortzuführen. Sammelposten des Sonderbetriebsvermögens sind unmittelbar bei den einzelnen Mitunternehmern planmäßig aufzulösen.

18 Werden im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter außerbetrieblich genutzt, ist für die Ermittlung der als Entnahme zu behandelnden Selbstkosten der Wertverzehr im Schätzungsweg zu berücksichtigen.

3. Sammelposten in Fällen der Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 3 EStG, Überführung oder Übertragung im Sinne des § 6 Abs. 5 EStG und Einbringung im Sinne der § 20, 24 UmwStG

a) Übertragung oder Einbringung eines gesamten Betriebes

19 In den Fällen der Übertragung oder Einbringung eines gesamten Betriebes zum Buchwert gehen die im Sammelposten erfassten Wirtschaftsgüter zusammen mit dem Betrieb auf den neuen Rechtsträger über. Der übernehmende Rechtsträger führt den Sammelposten unverändert fort.

20 Bei einer Einbringung zu einem über dem Buchwert liegenden Wert liegt für den übernehmenden Rechtsträger ein Anschaffungsvorgang vor, der unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 2a EStG zur Bildung eines neuen Sammelpostens führen kann.

21 Behält der übertragende, überführende oder einbringende Rechtsträger Betriebsvermögen zurück (z.B. Einbringung des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft, wenn die einbringende Personengesellschaft fortbesteht), ist der Sammelposten im verbleibenden Betriebsvermögen auszuweisen.

b) Übertragung oder Einbringung eines Teilbetriebes

22 Die Übertragung oder Einbringung eines Teilbetriebes hat ungeachtet des Verbleibs der im Sammelposten erfassten Wirtschaftsgüter keine Auswirkung auf den Sammelposten des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers (R 6.13 Abs. 6 EStR); Entsprechendes gilt für nach § 6 Abs. 5 EStG überführte oder übertragene und im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter.

23 Wird ein Teilbetrieb zum Buchwert übertragen oder eingebracht, erfolgt beim übernehmenden Rechtsträger mangels eines eigenen Buchwertes für im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter weder ein Ausweis dieser Wirtschaftsgüter noch

der Ausweis eines Sammelpostens. Dies gilt auch für eine Übertragung oder Überführung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert nach entsprechender Anwendung des § 6 Abs. 5 EStG.

4. Übertragung und Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

24 Bei der unentgeltlichen Übertragung des gesamten oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils bleibt der im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gebildete Sammelposten unverändert bestehen. Ein im Sonderbetriebsvermögen des übertragenen Mitunternehmeranteils enthaltener Sammelposten geht auf den Rechtsnachfolger über, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen wird. Wird hingegen nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils übertragen, wird der Sammelposten im Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden unverändert fortgeführt, es sei denn, mit der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils wird das gesamte Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich übertragen. Beim rückwirkenden Ansatz des Teilwerts nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG bleibt der Sammelposten aus Vereinfachungsgründen in unveränderter Höhe bestehen.

25 Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils hat keine Auswirkungen auf den Sammelposten der Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft. Für die Sammelposten der Sonderbilanz des veräußerten Mitunternehmeranteils ist Randnummer 15 zu beachten. In der Ergänzungsbilanz des Erwerbers ist aus Vereinfachungsgründen immer nur ein Posten für im Sammelposten enthaltene Mehr- oder Minderwerte zu bilden, unabhängig davon, ob der Mehr- oder Minderwert auf Wirtschaftsgüter entfällt, die in einem oder in verschiedenen Sammelposten erfasst wurden. Der Sammelposten in der Ergänzungsbilanz ist im Wirtschaftsjahr des Erwerbs und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel aufzulösen.

Beispiel

Die ABCD-oHG hat in der Gesamthandsbilanz zum 31.12.2002 für Anschaffungen des Jahres 01 (200 Wirtschaftsgüter zu je 500 €; Anschaffungskosten somit 100 000 €) einen Sammelposten 01 in Höhe von 60 000 € (Anschaffungskosten 100 000 € abzüglich je ein Fünftel = 20 000 € für 01 und 02) und für Anschaffungen des Jahres 02 (100 Wirtschaftsgüter zu je 250 €; Anschaffungskosten somit 25 000 €) einen Sammelposten 02 in Höhe von 20 000 € (Anschaffungskosten 25 000 € abzüglich ein Fünftel = 5 000 € für 02) gebildet.

Mitunternehmer A hat in seiner Sonderbilanz zum 31.12.2002 für Anschaffungen des Jahres 01 (AK 20 000 €) einen Sammelposten 01 in Höhe von 12 000 € (Anschaffungskosten 20 000 € abzüglich je ein Fünftel 4 000 € für 01 und 02) und für Anschaffungen des Jahres 02 (Anschaffungskosten 5 000 €) einen Sammelposten 02 in Höhe von 4 000 € (Anschaffungskosten 5 000 € abzüglich ein Fünftel = 1 000 € für 02) gebildet.

ABCD-oHG 31.12.2002

Sammelposten 01	60 000	Kapital A	20 000
Sammelposten 02	20 000	Kapital B	20 000
		Kapital C	20 000
		Kapital D	20 000

Sonderbilanz A 31.12.2002

Sammelposten 01	12 000	Kapital A	16 000
Sammelposten 02	4 000		

Zum 1.1.2003 veräußert A seinen Mitunternehmeranteil für 50 000 € an E. Die Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens entnimmt er in sein Privatvermögen (Teilwert = 17 000 €). Von den Anschaffungskosten des E entfallen 24 000 € auf die in den Sammelposten erfassten Wirtschaftsgüter, der Rest entfällt auf den Geschäfts- oder Firmenwert.

Behandlung A

Veräußerungserlös	50 000 €
Entnahmewert	17 000 €
Kapitalkonto Gesamthandsvermögen	./.
Kapitalkonto Sonderbetriebsvermögen	./.
Veräußerungsgewinn	31 000 €

Behandlung oHG und E:

In der Gesamthandsbilanz der BCDE-oHG erfolgt keine Änderung auf Grund der Veräußerung des Mitunternehmeranteils bei den Sammelposten 01 und 02. Die Sammelposten in der Gesamthandsbilanz werden in den Folgejahren wie bisher jeweils um ein Fünftel (für 01 je 20 000 € und für 02 je 5 000 €) gewinnmindernd aufgelöst. Den Mehrwert für die im Sammelposten der Gesamthandsbilanz erfassten Wirtschaftsgüter (24 000 € abzüglich 20 000 € = 4 000 €) hat E in einem Sammelposten neben dem Geschäfts- oder Firmenwert (26 000 €) in seiner Ergänzungsbilanz zu erfassen. E muss im Jahr 03 in seiner Ergänzungsbilanz den Mehrwert für die im Sammelposten erfassten Wirtschaftsgüter entsprechend § 6 Abs. 2a Satz 2 EStG um ein Fünftel (= 800 €) gewinnmindernd auflösen.

5. Zeitliche Anwendung

a) *Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden*

26 Bei Wirtschaftsgütern, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden, sind die Randnummern 1 bis 25 anzuwenden (§ 52 Abs. 16 Satz 14 EStG).

b) *Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden*

27 Abweichend von den Randnummern 1 bis 7 ist bei Wirtschaftsgütern, die nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2010 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, § 6 Abs. 2 und 2a i.V.m. § 52 Abs. 16 Satz 18 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007 (BGBl I S. 1912, BStBl I S. 630) anzuwenden. Danach sind Aufwendungen bis 150 € zwingend in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen. Für Aufwendungen von mehr als 150 € und nicht mehr als 1 000 € ist zwingend ein Sammelposten im Sinne der Randnummern 8 bis 13 zu bilden, der nach Maßgabe der Randnummern 14 bis 18 aufzulösen ist. Abgesehen von der buchmäßigen Erfassung des Zugangs der Wirtschaftsgüter mit Aufwendungen bis 1 000 € bestehen keine weiteren steuerlichen Aufzeichnungspflichten.

c) *Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (§ 4a EStG)*

28 Weicht das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr ab (§ 4a Abs. 1 Nummer 1 und 2 EStG), sind in dem vor dem 1.1.2010 beginnenden Wirtschaftsjahr (Übergangsjahr) sowohl Randnummer 26 als auch Randnummer 27 zu beachten. Wird im Übergangsjahr hinsichtlich der nach dem 31.12.2009 angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter das Wahlrecht nach den Randnummern 6 und 7 in Anspruch genommen, ist insoweit kein eigener Sammelposten zu bilden; diese Wirtschaftsgüter sind vielmehr in dem für die vor dem 1.1.2010 angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter mit Aufwendungen von mehr als 150 € und nicht mehr als 1 000 € zwingend gebildeten Sammelposten zu erfassen.

29 In vor dem 1.1.2008 beginnenden abweichenden Wirtschaftsjahren ist für die vor dem 1.1.2008 angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter ausschließlich § 6 Abs. 2 EStG in der Fassung vor der zeitlichen Anwendung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.8.2007 (BGBl I S. 1912, BStBl I S. 630) maßgebend; Randnummer 27 ist insoweit nicht anzuwenden.