

Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

40547 Düsseldorf
Fritz-Vomfelde-Straße 6
Telefon (0211) 52 35-01
Telefax (0211) 52 35-100
E-Mail: Duesseldorf@ES-Treuberater.de

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

April 2012

Gesetzgebung

1. Novelle des Kreislaufwirtschaftsgesetzes beschlossen

Das Gesetz zur Neuordnung des Kreislaufwirtschafts- und Abfallrechts wurde am 29.2.2012 veröffentlicht (BGBl I, S. 212 ff.), nachdem der Bundesrat am 10.2.2012 der Kompromisslösung des Vermittlungsausschusses zugestimmt hatte (BR-Drucksache 71/12 (B)).

Das Gesetz setzt die europäische Abfallrahmenrichtlinie in nationales Recht um. Zum bislang strittigen Punkt, der als "Rosinenpickerei der gewerblichen Abfallsammlungen" eine Beeinträchtigung der Funktionsfähigkeit der öffentlichen Entsorger befürchten ließ, ist nun vorgesehen, dass Städte und Gemeinden nur dann private Konkurrenz zulassen müssen, wenn die gewerbliche Sammlung und Verwertung als "wesentlich leistungsfähiger" nachgewiesen ist. Dabei obliegt den gewerblichen Sammlern die Beweislast hinsichtlich der Leistungsfähigkeit.

Das neue Kreislaufwirtschaftsgesetz tritt am 1.6.2012 in Kraft, gleichzeitig tritt das bestehende Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz außer Kraft.

2. Subsidiaritätsrüge zur Konzessionsrichtlinie erhoben

Mit der Vorlage eines Vorschlags für eine Richtlinie des europäischen Parlaments und des Rates über die Konzessionsvergabe (Drucksache 874/11 der EU-Kommission vom 20.12.2011, siehe auch TREUBERATER Februar 2012, S. 3430) soll ein moderner Rechtsrahmen für das öffentliche Beschaffungswesen entstehen und die bestehenden Unsicherheiten bei der Vergabe von Konzessionen verringert werden.

Der Bundesrat hat am 2.3.2012 (BR-Drucksache 874/11) beschlossen, eine Subsidiaritätsrüge gegen den vorgenannten Vorschlag zu erheben, da seitens der Europäischen Kommission nicht ausreichend dargelegt wurde, warum eine Regelung der Dienstleistungskonzessionen auf europäischer Ebene erforderlich ist. Belege für die von der Kommission genannten, schwerwiegenden Wettbewerbsverzerrungen oder Marktabschottungen seien bislang nicht ausreichend erbracht.

3. Verordnung zur Änderung von Verordnungen auf dem Gebiet des Energiewirtschaftsrechts

Am 15.2.2012 hat die Bundesregierung die vorgenannte Änderungsverordnung beschlossen (BR-Drucksache 86/12). Die EU-Elektrizitätsbinnenmarkttrichtlinie 2009/72/EG sowie die Erdgasbinnenmarkttrichtlinie 2009/73/EG schreiben vor, dass der Prozess des Lieferantenwechsels nicht mehr als drei Wochen in Anspruch nehmen darf. Diese Vorgabe wurde durch Einführung des § 20a EnWG mit dem Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftlicher Vorschriften vom 26.6.2011 umgesetzt. Die Regelungen zum Lieferantenwechsel in der Stromnetzzugangsverordnung und die in den Grundversorgungsverordnungen geregelten Kündigungsfristen für den Strom- und Gasbereich werden durch die vorgenannte Änderungsverordnung u.a. angepasst, um einen kurzfristigen Wechsel des Strom- und Gasanbieters zu erleichtern.

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

4. Erleichterungen bei der Bilanzierung und Offenlegung für Kleinunternehmen

Der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister der EU hat am 21.2.2012 die Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinbetrieben verabschiedet (sog. Micro-Richtlinie). So genannte Kleinunternehmen - Unternehmen, die mindestens zwei der folgenden drei Schwellenwerte unterschreiten: 350 T€ Bilanzsumme, 700 T€ Jahresumsatz und zehn Mitarbeiter - sollen danach von bestimmten Bilanzierungspflichten (vor allem umfangreichen Anhangangaben) oder Offenlegungspflichten befreit werden. Nach Inkrafttreten der Richtlinie besteht für die Mitgliedstaaten ein Wahlrecht zur Umsetzung der vorgesehenen Erleichterungen in nationales Recht.

5. Förderung energieintensiver Industrien und des produzierenden Gewerbes

Die bestehenden Ausgleichsregelungen (reduzierte Netzentgelte, besondere Regelungen im Erneuerbare-Energien-Gesetz bzw. bei der KWK-Umlage, Vergünstigungen im Energie- und Stromsteuerrecht etc.) für Unternehmen der energieintensiven Industrie und des produzierenden Gewerbes sind nach Ansicht der Bundesregierung notwendig und ein sinnvoller Beitrag zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland. Die Klimaschutzziele der Bundesregierung würden dadurch nicht gefährdet, heißt es in einer Antwort der Bundesregierung (BT-Drucksache 17/8533 vom 2.2.2012 auf eine Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen.

Rechtsprechung

1. Unternehmereigenschaft einer Gemeinde bei entgeltlicher Parkraumüberlassung

Eine Gemeinde, die nicht auf privatrechtlicher Grundlage PKW-Stellplätze in einer Tiefgarage gegen Entgelt überlässt, handelt als Unternehmer und erbringt steuerpflichtige Leistungen, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (BFH-Urteil vom 1.12.2012, V R 1/11).

Eine Gemeinde betrieb im Bereich ihres Bürgerhauses, in dem ein Parkverbot bestand, eine Tiefgarage. Parkgebühren, die nur für eine bestimmte Zeit galten, wurden aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Gebührenordnung über Parkautomaten erhoben. Die meiste Zeit war das Parken ohne Entgelt zulässig. Das Finanzamt beurteilte den Betrieb des Parkhauses als Betrieb gewerblicher Art und unterwarf die Parkgebühren der Umsatzsteuer. Dem widersprach das Finanzgericht mit Urteil vom 16.12.2010 (10 K 4108/09, siehe auch TREUBERATER Juli 2011, S. 3367).

Der BFH führte insbesondere in Bezug auf die Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung aus, dass eine Wettbewerbsverzerrung auch dann vorliegt, wenn eine Gemeinde Stellplätze zwar nach §§ 45, 13 StVO öffentlich rechtlich auf einer öffentlich-rechtlich gewidmeten "Straße" überlässt, es sich hierbei jedoch um Flächen einer Tiefgarage handelt. Basis der Wettbewerbsbeurteilung bildet jeweils der potenzielle Wettbewerb hinsichtlich der Art der Tätigkeit. Auf die tatsächlichen Verhältnisse auf dem lokalen Markt kommt es nicht an. Erforderlich ist nicht, dass es sich um erhebliche oder außergewöhnliche Wettbewerbsverzerrungen handelt. Der BFH unterschied bei seiner Beurteilung zwischen unselbstständigen Parkplatzflächen, d.h. Parkplätze, die unmittelbar an die Fahrbahn einer Straße anschließen und sog. selbstständigen Parkplatzflächen (Parkplätze mit nur einer Zufahrt zur

Fahrbahn). Selbstständige Parkplatzflächen - wie die der zu beurteilenden Tiefgarage - können auch von privaten Leistungsanbietern zur Nutzung überlassen werden, sodass eine Nichtbesteuerung des auf der hoheitlichen Grundlage durchgeführten Betriebs der Tiefgarage zu einer mehr als nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrung führen würde.

Neben dem entschiedenen Streitfall kommt dem Urteil sicherlich noch eine andere weitreichende Bedeutung zu. Denn der BFH weist in seiner Urteilsbegründung auch darauf hin, dass es bei der Beurteilung, ob eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdÖR) umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer ist, grundsätzlich nicht auf weitere Voraussetzungen ankommt, sofern die jPdÖR auf privatrechtlicher Grundlage tätig wird. Die Prüfung, ob eine größere Wettbewerbsverzerrung vorliegt, wäre dann entbehrlich.

2. Unternehmereigenschaft einer Gemeinde beim Betrieb einer Sport- und Freizeithalle - Besteuerung von Beistandsleistungen

Überlässt eine Gemeinde eine Sport- und Freizeithalle gegen Entgelt, unterliegen diese Leistungen der Umsatzsteuer, wenn die Tätigkeiten entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder - im Wettbewerb zu Privaten - auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden. Auch eine entgeltliche Nutzungsüberlassung der Sporthalle an eine Nachbargemeinde für den dortigen Schulunterricht - sog. Beistandsleistung - unterliegt der Umsatzsteuerpflicht (Urteil des BFH vom 10.11.2011, V R 41/10).

Im Streitfall ging es um die Höhe des Vorsteuerabzugs für die Errichtung einer Sporthalle, die die Gemeinde für den Schulsport ihrer Schulen nutzte, aber auch entgeltlich privaten Nutzern, Vereinen und der Nachbargemeinde für deren Schulsport zur Verfügung stellte.

Auch in diesem Urteil weist der BFH auf seine neue europarechtskonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG in Bezug auf die Unternehmereigenschaft von jPdöR hin. Wird eine Gemeinde ausschließlich auf privatrechtlicher Grundlage nachhaltig wirtschaftlich tätig, ist sie immer unternehmerisch tätig. Auf andere Voraussetzungen, wie etwa das Vorliegen eines Wettbewerbsverhältnisses zu anderen Unternehmen, komme es nicht an.

Wurde die Halle auf öffentlich-rechtlicher Grundlage - im Rahmen so genannter Beistandsleistungen an eine andere Gemeinde zur Durchführung des dortigen Schulsports - überlassen, ist die Gemeinde ebenso Unternehmer, da ein Wettbewerbsverhältnis zu privaten Anbietern vorliegt. An seiner bisherigen Auffassung zur Beurteilung von so genannten hoheitlichen Beistandsleistungen, die zwischen jPdöR z.B. gegen Aufwandsersatz erbracht wurden und als nicht steuerbar angesehen wurden, hält der Senat mit Verweis auf die gebotene richtlinienkonforme Auslegung und der bestehenden Wettbewerbsverzerrung nicht mehr fest. Die entgeltliche Überlassung der Sporthalle, auch für den hoheitlichen Schulsport der Nachbargemeinde, unterliegt der Umsatzsteuerpflicht.

Das Urteil kann im kommunalen Bereich weitreichende Folgen haben, so z.B. wenn eine jPdöR für eine andere jPdöR auf der Grundlage eines öffentlich-rechtlichen oder eines privatrechtlichen Vertrags z.B. entgeltliche Entsorgungstätigkeiten erbringt.

3. Musterverfahren zur steuerlichen Anerkennung der Rückstellung Mehrerlösabschöpfung anhängig

Das BMF hatte mit Schreiben vom 28.11.2011 (TREUBERATER Januar 2012, S. 3426) dargelegt, dass sich bei den Rückstellungen für die Mehrerlösabschöpfung, aber auch für die periodenübergreifende Saldierung, um Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften handele, bei denen ausschließlich die Vertragsbeziehungen zu den jeweils aktuellen Netznutzern betroffen sind, welche jeweils am Bilanzstichtag noch bestehen. Die Rückstellungen waren daher steuerlich bisher nicht anerkannt worden.

Vor dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz ist nun ein diesbezügliches Klageverfahren unter dem Aktenzeichen 1 K 1160/12 anhängig. Damit besteht die Möglichkeit für Energieversorgungsunternehmen, die sich in vorgenannter Sache im Einspruchsverfahren befinden, das Ruhen des Verfahrens nach § 363 AO mit Verweis auf das Musterverfahren zu beantragen.

4. Schenkungsteuerliche Beurteilung des Verzichts eines GmbH-Gesellschafters auf Mehrheitsstimmrecht

Verzichtet ein GmbH-Gesellschafter auf ein Mehrheitsstimmrecht, liegt keine steuerbare Schenkung zugunsten der Mitgesellschafter vor, auch wenn deren Anteile aufgrund der geänderten Stimmverhältnisse eine Werterhöhung erfahren haben (Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 25.5.2011, 7 K 1475/09, Revision beim BFH anhängig: II R 38/11).

Ein GmbH-Gesellschafter, der 97 % der Anteile an einer GmbH hielt und ursprünglich mit einem Mehrheitsstimmrecht ausgestattet war, übertrug jeweils 24 % der Anteile auf seine beiden Kinder. Zwei Jahre nach einer Neufassung des Gesellschaftsvertrags der GmbH, in dem nun keine Regelung zum Mehrheitsstimmrecht in Bezug auf den ursprünglichen Gesellschafter enthalten war, übertrug der Gesellschafter seine restlichen Anteile unentgeltlich auf die Kinder. Strittig war, ob der Verzicht auf das Mehrheitsstimmrecht eine freigebige Zuwendung an die Kinder darstellte.

Zwar hatten die Geschäftsanteile der beiden Neugesellschafter durch die Änderung des Gesellschaftsvertrags eine Wertsteigerung erfahren, da durch den Wegfall des Mehrheitsstimmrechts des Altgesellschafters nunmehr die Geschäftsanteile der Kinder einen größeren Einfluss auf die Geschäftsführung ausüben konnten. Diese Werterhöhung war allerdings nicht als schenkungsteuerliche Zuwendung zu werten, da eine substantielle Vermögensübertragung nicht vorlag. Eine schenkungsteuerbare freigebige Zuwendung setzt eine substantielle Vermögensverschiebung derart voraus, dass das Vermögen des Zuwendenden in seiner Substanz vermindert und das Vermögen des Bedachten in seiner Substanz vermehrt wird. Die bloße Wertsteigerung eines im Vermögen vorhandenen Gegenstands oder Rechts führt mangels Zuflusses von Vermögenssubstanz - nur Änderung des Gesellschaftsvertrags - nicht zur Bereicherung.

5. Bestimmung des Ausgangsniveaus der Erlösobergrenze für das Netzentgelt

Bei der Ermittlung des Ausgangsniveaus zur Bestimmung der Erlösobergrenzen nach § 34 Abs. 3 der Anreizregulierungsverordnung (ARegV) ist nach dem Beschluss des BGH vom 18.10.2011 (EnVR 12/10) die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Auslegung und Anwendung der Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) zu berücksichtigen.

Nach dem Wortlaut des § 34 Abs. 3 ARegV ist für die Bestimmung des Ausgangsniveaus das Ergebnis der Kostenprüfung der letzten Genehmigung der Netzentgelte nach § 23a EnWG vor Beginn der Anreizregulierung heranzuziehen. Dabei ist eine Anpassung um einen Inflationsfaktor von jeweils 1,7 % für die Jahre 2005 bzw. 2006 vorzunehmen. Diese Vorgehensweise begründet sich darauf, dass im so

genannten vereinfachten Verfahren die Bestimmung der Erlösobergrenze für die erste Regulierungsperiode insbesondere ohne eine erneute Kostenprüfung erfolgen soll. Strittig war dabei die Frage, ob die inzwischen ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung zum Ergebnis der letzten Kostenprüfung zu beachten ist.

Dies bejahte der BGH mit Verweis darauf, dass ansonsten eine durch die Rechtsprechung sich als rechtswidrig erwiesene Regulierungspraxis bei der Umstellung der Netzentgeltregulierung auf das System der Anreizregulierung fortgeschrieben würde. Nach Ansicht des BGH führt insgesamt die Anwendung der inzwischen ergangenen Rechtsprechung zur StromNEV zu wenigen Korrekturen in der Ausgangsbasis der Erlösobergrenze, was nicht gleichzustellen ist mit einer erneuten Kostenprüfung, die gerade durch § 34 Abs. 3 ARegV vermieden werden sollte.

6. Kurzhinweise

6.1. Gewinnerzielungsabsicht bei der Projekt-GmbH & Co. KG

(Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 21.6.2011, 6 K 6203/08, Revision beim BFH anhängig: IV R 34/11)

Eine Projektgesellschaft hat auch dann die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht, wenn sie aus zum Zeitpunkt ihrer Gründung nicht absehbaren Umständen keine Umsätze erzielt und deshalb liquidiert wird.

6.2. Zum KWK-Bonus nach EEG bei Biomasse-BHKW

(Landgericht Halle, Urteil vom 21.1.2011, 7 O 1469/09)

Der KWK-Bonus gemäß § 66 Abs. 1 Nr. 3 EEG 2009 in Verbindung mit Anlage 3 Ziffer I 3 kann von einem Betreiber eines Biomasse-BHKW nur in solchen Fällen beansprucht werden, wenn durch die Wärmenutzung fossile Energieträger konkret ersetzt werden, also eine zuvor bestehende Wärmeerzeugung auf der Basis fossiler Energieträger abgelöst wird. Die Sichtweise, dass die betreffende Wärme, die jetzt in dem Biomasse-BHKW erzeugt wird, ansonsten durch fossile Energieträger hätte gewonnen werden müssen, reicht für die Erlangung des KWK-Bonus nicht aus.

6.3. Bewertung verdeckter Einlagen aufgrund Forderungsverzichts des Gesellschafters

(Finanzgericht Münster, Urteil vom 15.6.2011, 9 K 2731/08 K, G, F, Revision beim BFH anhängig: I R 64/11)

Der für Zwecke einer verdeckten Einlage durch einen Forderungsverzicht des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft zu ermittelnde Teilwert der For-

derungen wird nicht nur durch deren Werthaltigkeit beeinflusst, sondern auch durch weitere Umstände, wie insbesondere die Höhe ihrer Verzinsung. Für die Ermittlung des Teilwerts sind die Forderungen, auf die verzichtet wird, unabhängig vom übrigen (nach dem Verzicht noch verbleibenden) Betrieb des Gesellschafters zu betrachten.

Liegt der Teilwert der aufgrund Verzichts des Gesellschafters erloschenen Forderung über dem bei der Gesellschaft für die entsprechende Verbindlichkeit anzusetzenden Buchwert, führt die verdeckte Einlage bei der Gesellschaft nicht lediglich zu einer Neutralisierung des durch den Wegfall der Verbindlichkeit entstandenen bilanziellen Ertrags, sondern zusätzlich zu einer Einkommensminderung in Höhe des Differenzbetrags.

Für die Bestimmung des Teilwerts einer Forderung mit einer den Marktzins unterschreitenden bzw. überschreitenden Verzinsung sind die wahrscheinliche Restlaufzeit der Forderung sowie die Abweichung der Verzinsung vom aktuellen Marktzins zu ermitteln.

6.4. Zur Grunderwerbsteuer bei GbR-Anteilserwerb

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 23.11.2011, II R 64/09)

Die Übertragung eines Anteils an einer Grundstücks-GbR, der mit einer besonderen Berechtigung an einer der Gesellschaft gehörenden Wohnungseinheit verbunden sein soll, unterliegt der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG i.V.m. § 42 AO jedenfalls dann nicht, wenn die auf Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einer Wohnungseinheit gerichteten Vereinbarungen mangels notarieller Beurkundung nichtig sind.

6.5. Fehlende Einkünfteerzielungsabsicht bei Verzugszinsen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 24.5.2011, VIII R 3/09)

Zivilrechtliche Verzugs- oder Prozesszinsen sind bei steuerlicher Betrachtung Entgelte für die unfreiwillige Vorenthaltung von Kapital und damit Kapitalerträge i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Fordert ein Schuldner den in Erfüllung einer vermeintlichen privaten Schuld geleisteten Geldbetrag erfolgreich zurück, so sind die vom Gläubiger neben der Rückzahlung geleisteten Verzugszinsen nicht der Besteuerung beim Empfänger zugrunde zu legen, wenn ihnen Zinsen in übersteigender Höhe gegenüberstehen, die durch die Refinanzierung der ursprünglichen Zahlung auf die vermeintliche Schuld veranlasst waren.

6.6. Tausch mit Baraufgabe bei Apfelflieferung gegen Bezug von Obstsäften

(Finanzgericht Sachsen, Urteil vom 21.12.2011, 4 K 1114/07)

Die Lieferung von Äpfeln durch private Obsterzeuger an eine Kelterei gegen Preisnachlass beim Bezug von Mischsäften mit Apfelanteil sowie von Drittsäften ohne Apfelanteil ist keine Materialbeistellung. Vielmehr liegt ein Tausch mit Baraufgabe vor.

6.7. AdV wegen ernsthafter Zweifel, ob Sanierungsklausel des § 8c KStG eine unzulässige EU-Beihilfe ist

(Finanzgericht Münster, Beschluss vom 1.8.2011, 9 V 357/11 K,G, Beschwerde beim BFH anhängig: I B 150/11)

Es bestehen erhebliche Zweifel daran, ob die so genannte Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG

eine unzulässige Beihilfe i.S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist und ob daher die hierzu ergangene, aufgrund der von der Bundesregierung beim EuGH erhobenen Nichtigkeitsklage noch nicht "bestandskräftige" Negativentscheidung der Europäischen Kommission vom 26.1.2011 gültig ist. Im nationalen finanzgerichtlichen Verfahren ist aus diesem Grund AdV unter der zusätzlichen Voraussetzung zu gewähren, dass dem Antragsteller durch die Vollziehung ein schwerer und nicht wiedergutzumachender Schaden droht.

Es erscheint ernstlich möglich, dass § 8c Abs. 1 KStG verfassungswidrig ist. Es ist daher jedenfalls dann AdV zu gewähren, wenn dem Antragsteller durch die Vollziehung irreparable Nachteile drohen.

Sonderfragen

1. Neufassung des IDW RS HFA 7 verabschiedet

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. hat eine Neufassung der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personengesellschaften (IDW RS HFA 7) verabschiedet.

Insbesondere in Bezug auf den Ausweis von latenten Steuern stellt der Standard klar, dass Differenzen zwischen den handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter der Voraussetzung, dass deren Abbau künftig zu einer Steuerbelastung führt, zum Bilanzstichtag eine wirtschaftliche Belastung des handelsrechtlich ausgewiesenen Vermögens darstellt und damit zur Bilanzierung von Rückstellungen führt.

2. Staatliche Beihilfen: Neue EU-Regelungen für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse

Am 20.12.2011 hat die EU-Kommission den neuen EU-Beihilfavorschriften für die Prüfung öffentlicher Ausgleichsleistungen für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) zugestimmt. Die neuen Regelungen ersetzen das so genannte "Monti-Kroes-Paket" vom Juli 2005 und enthalten in einer Mitteilung Definitionen für grundlegende Begriffe wie z.B. der "wirtschaftlichen Tätigkeit". Die Mitgliedstaaten können dabei selbst festlegen, welche Dienstleistungen als von allgemeinem Interesse gelten.

Dienstleistungen, die den sozialen Bedarf der Bevölkerung decken (Gesundheitsdienste, sozialer Wohnungsbau, Kinderbetreuung, Wiedereingliederung in den Arbeitsmarkt, usw.) müssen unabhängig von der Höhe der Ausgleichsleistungen bei der EU-Kommission nicht angemeldet werden. Zudem soll für andere Dienstleistungen ein Mindestausgleich festgesetzt werden, bei der eine Maßnahme als beihilfefrei gilt. Um den Verwaltungsaufwand für kleine DAWI zu verringern, soll ein Deminimis-Schwellenwert von 500 T€ über drei Jahre festgesetzt werden. Dies soll in einer für den Frühjahr 2012 geplanten Deminimis-Verordnung geregelt werden.

3. Grenzpreise für die Zahlung von Konzessionsabgaben im Jahr 2012

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

Der Grenzpreis für Strom ist der Durchschnittserlös des vorletzten Kalenderjahres je kWh aus der Lieferung von Strom an alle Sondervertragskunden einschließlich Netznutzungsentgelte, Stromsteuer, Konzessionsabgaben sowie Ausgleichsabgaben nach dem EEG und KWK-G. Dieser Durchschnittserlös beträgt für 2010

10,66 ct/kWh.

Er ist der für das Jahr 2012 maßgebliche Grenzpreis.

Für die Berechnung des Grenzpreises beim **Gas** für Gasversorgungsunternehmen, die vor 1992 keine Sonderkunden versorgt haben, ist als Basis der Durchschnittserlös aus den Lieferungen an alle Letztverbraucher gemäß amtlicher Statistik im Jahr der Aufnahme der Versorgung von Sonderkunden maßgebend (vgl. § 2 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 der Konzessionsabgabenverordnung). Dieser Durchschnittserlös betrug im Jahr 2010

3,74 ct/kWh.

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

1,5 ct/kWh.

4. Bilanzsteuerrechtliche Behandlung der Abwasserabgaben nach dem Abwasserabgabengesetz (AbwA) und der vereinnahmten Beträge für öffentliche Wasserversorgungsanlagen

(Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 17.11.2011 - S 2137 A - 65 - St 210)

1. Abwasserabgaben nach dem Gesetz über Abgaben für das Einleiten von Abwasser in Gewässer (Abwasserabgabengesetz - AbwAG)

Nach einem Beschluss der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gilt hinsichtlich der Bildung von Rückstellungen für Abwasserabgaben Folgendes:

Nach dem AbwAG hat der Einleiter von Abwasser in Gewässer eine mengenbezogene Abgabe zu entrichten. Die Abwasserbetriebe haben die Möglichkeit, die geschuldete Abgabe durch eigenes Handeln zu reduzieren, indem Abwasserbehandlungsanlagen errichtet oder erweitert werden, die die Schadstoffbelastung um bestimmte Mengen vermindern (§ 10 Abs. 3 AbwAG).

Die Voraussetzungen für die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten für die Verpflichtung zur Zahlung der Abwasserabgabe liegen dem Grunde nach vor. Die öffentlich-rechtliche Verpflichtung ist hinreichend konkretisiert und sanktionsbewehrt (vgl. AbwAG). Sie ist am Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht (Einleitung von Abwasser), die Inanspruchnahme ist wahrscheinlich und es handelt sich nicht um Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Bei der Bewertung der Rückstellungen ist auf Grundlage der Erfahrungen in der Vergangenheit aus der Abwicklung der Verpflichtungen die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige aus den Verpflichtungen nur teilweise in Anspruch genommen wird (§ 6 Abs. 1 Nummer 3a Buchstabe a EStG). Neben den negativen Aspekten einer Verpflichtung sind auch die positiven Merkmale zu berücksichtigen, die die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme mindern oder günstigstenfalls aufheben. Abzubilden ist nur die tatsächliche Belastung des Unternehmens.

Dementsprechend bleiben voraussichtlich verrechenbare Bestandteile der Abwasserabgabe bei der Bewertung der Verpflichtung unberücksichtigt, wenn mehr Gründe für als gegen eine Verrechnung wegen der Errichtung oder Erweiterung von Abwasserbehandlungsanlagen sprechen.

2. Vereinnahmte Beiträge für öffentliche Wasserversorgungsanlagen

Wasser- und Abwasserzweckverbände vereinnahmen Beiträge zur teilweisen Deckung des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung, Erneuerung und Verbesserung der öffentlichen Wasserversorgungsanlagen (sog. Trinkwasseranschlussbeiträge).

Zur Anwendung der Regelungen nach R 6.5 EStR (Steuerliche Behandlung von Zuschüssen für Anlagegüter) auf diese vereinnahmten Beiträge haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder Folgendes abgestimmt:

Die Regelungen gemäß R 6.5 EStR zu Zuschüssen für Anlagegüter sind dann nicht anwendbar, wenn die Zuschüsse einzelnen Wirtschaftsgütern nicht zugeordnet werden können. Das Wahlrecht gemäß R 6.5 EStR ist wirtschaftsgutbezogen ausgestaltet, sodass nur unter dieser Voraussetzung eine erfolgsneutrale Verrechnung der Zuschüsse mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der jeweils begünstigten Wirtschaftsgüter möglich ist. Auch das BMF-Schreiben vom 27.5.2003 (BStBl 2003 I S. 361) zur steuerlichen Behandlung von Baukostenzuschüssen für Versorgungsanschlüsse geht davon aus, dass die Zuwendungen den jeweiligen Wasseranschlüssen unmittelbar zugeordnet werden können.

Beispiel:

Ein Wasser- und Abwasserzweckverband vereinbart gemäß Satzung "Beiträge zur teilweisen Deckung des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung, Erweiterung, Erneuerung und Verbesserung der öffentlichen Wasserversorgungsanlage (Trinkwasseranschlussbeiträge)". Zur öffentlichen Einrichtung der zentralen Wasserversorgung gehören laut Satzung Wassergewinnungs-, Wasseraufbereitungs-, Wasserspeicher- und Wasserförderanlagen. Die Höhe des Beitrages richtet sich nach der Grundstücksgröße und dem nach der Satzung festgelegten Beitragssatz, welcher in einer Kalkulation des höchstzulässigen Beitragssatzes ermittelt wird. Eine Kalkulation für einen bestimmten Zeitraum berücksichtigt bereits eingetretenen und teilweise prognostizierten Aufwand. Die Berechnung des höchstzulässigen Beitragssatzes erfolgt durch Divisionskalkulation, indem der umlagefähige Aufwand auf die Summe aller Verteilungsflächen verteilt wird. Aus dieser Kalkulation ist ersichtlich, dass der Beitrag die Kosten der Netze, Überleitungen, Wasserwerke und Wasserzähler bezuschusst.

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Wahlrechtes nach R 6.5 Abs. 2 EStR sind hier nicht erfüllt, weil keine Zuordnung der Zuschüsse zu einzelnen Wirtschaftsgütern erfolgt ist. Die

präzise Zuordnung zu den Wirtschaftsgütern ist auch nicht möglich, da durch den Trinkwasseranschlussbeitrag verschiedenste Wirtschaftsgüter bezuschusst werden sollen und keine Bindung bezüglich bestimmter Baumaßnahmen vorgegeben wird.

5. Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art; Auswirkung der Doppik auf das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG

(BMF-Schreiben vom 9.2.2012 - IV C 2 - S 2706/09/10005)

Nach § 4 Abs. 3 EStG können Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen.

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Frage, ob eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) bei ihren einzelnen Betrieben gewerblicher Art (BgA) auch nach Einführung der Doppik vom Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG Gebrauch machen kann oder ob die jPdöR den Gewinn zwingend durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln hat, Folgendes:

1. Kein Ausschluss des Wahlrechts nach § 4 Abs. 3 EStG aufgrund Doppik

Steuerpflichtiger nach § 1 Abs. 1 Nummer 6 KStG ist die jPdöR nur mit ihrem jeweiligen BgA. Der Anwendungsbereich der Doppik erstreckt sich dagegen auch auf das gesamte Hoheitsvermögen der jPdöR, das aus steuerlicher Sicht nicht wirtschaftlichen Zwecken dient. Die umfassenden Aufzeichnungspflichten stellen damit keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA im Sinne des § 1 Abs. 1 Nummer 6 KStG dar, die das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließen.

Dies gilt entsprechend für Sachverhalte, in denen eine jPdöR für ihren Gesamthaushalt aufgrund einer anderen gesetzlichen Regelung (z.B. Hochschulgesetze der Länder) oder freiwillig Bücher führt und Abschlüsse macht.

Außersteuerliche Vorschriften, die eine Buchführungspflicht bei den einzelnen BgA vorsehen (z.B. Eigenbetriebsverordnungen der Länder), führen dagegen weiterhin zu einer steuerlichen Buchführungspflicht nach § 140 AO.

2. Dauerverlustbetriebe

Bei einem Dauerverlustbetrieb einer jPdöR führt allein das Überschreiten der Umsatzgrenze nach § 141 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 AO nicht zu einer Buchführungspflicht, wenn dieser mangels Gewinnerzielungsabsicht kein gewerbliches Unternehmen

im Sinne dieser Norm darstellt.

6. Bilanzsteuerrecht: Bilanzänderung

(OFD Chemnitz, Verfügung vom 29.12.2011 - S 1505-61/2-211)

Insbesondere im Rahmen von Außenprüfungen werden zum Ausgleich des Prüfungsergebnisses häufig Bilanzänderungen geltend gemacht. Eine Bilanzänderung ist unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zulässig (vgl. R 4.4 Abs. 2 EStR). In den Fällen des § 5 EStG ist zudem Folgendes zu beachten:

a) Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2009 enden

Steuerliche Wahlrechte können nur bei gleich lautendem Ansatz in der Handelsbilanz in Anspruch genommen werden (umgekehrte Maßgeblichkeit). Für einen Antrag auf Bilanzänderung ist stets erforderlich, dass dem Finanzamt eine geänderte Handelsbilanz vorgelegt wird. Der geänderte handelsrechtliche Jahresabschluss muss wirksam sein, damit er der Besteuerung - nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG zum Ausgleich einer Bilanzberechtigung - zugrunde gelegt werden kann. Die handelsrechtlichen Wirksamkeitsvoraussetzungen für einen (geänderten) Jahresabschluss sind in der Anlage dargestellt.

Der Steuerpflichtige ist in einschlägigen Fällen - auch außerhalb von Außenprüfungen, z.B. im Veranlagungs- oder Rechtsbehelfsverfahren - hierauf aufmerksam zu machen.

Prüfungsberichte müssen zeitnah nach Abschluss der Außenprüfung ergehen. Es ist daher nach den Verhältnissen des Einzelfalls darüber zu befinden, ob die Feststellung des geänderten handelsrechtlichen Jahresabschlusses abgewartet werden kann. Gegebenenfalls kann es sich anbieten, zu feststehenden Prüfungsergebnissen einen Teilbericht zu fertigen.

Kann die Feststellung des geänderten handelsrechtlichen Jahresabschlusses nicht abgewartet werden, ist der Prüfungsbericht zunächst ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Bilanzänderung zu fertigen und an die Veranlagungsstelle zur Auswertung zu übersenden. Um bei einer späteren Korrektur zusätzlich Aufwand zu vermeiden, werden die Bp-Stellen gebeten, den aktuellen Falldatenbestand im Bp-Programm BpA-Euro bis zur Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide vorzuhalten. Weiterhin werden die Bp-Stellen gebeten, die Veranlagungsstellen durch den Einsatz von BpA-Euro bei erforderlichen Neuberechnungen zu unterstützen.

b) Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 enden

§ 5 Abs. 1 EStG wurde durch das BilMoG vom 25.5.2009 (BGBl I 2009 S. 1102 = BStBl I 2009 S. 650) geändert. Der Grundsatz der umgekehrten

Maßgeblichkeit wurde aufgegeben; steuerliche Wahlrechte können damit unabhängig von der handelsrechtlichen Jahresbilanz ausgeübt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Wirtschaftsgüter in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden.

Wird ein steuerliches Wahlrecht im Wege der Bilanzänderung erstmals ausgeübt, ist dies durch eine Aufzeichnung nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu dokumentieren (vgl. BMF-Schreiben vom 12.3.2010, BStBl I 2010 S. 239). Die Vorlage einer geänderten Handelsbilanz ist nicht mehr erforderlich.

Bewertungswahlrechte, die in der Handelsbilanz ausgeübt werden können, ohne dass eine eigenständige steuerliche Regelung besteht, wirken über die fortbestehende Maßgeblichkeit auch auf die Steuerbilanz (vgl. im Einzelnen BMF, a.a.O., Rdn. 5 ff.). Insoweit gelten bei Anträgen auf Bilanzänderung - wegen der Bindungswirkung des Wertansatzes in der Handelsbilanz - die unter Buchstabe a) genannten Grundsätze.

Die Verfügungen vom 18.11.2003 (Az.: S1505-61/1-St25) und vom 14.2.2005 (Az.: S1505-67/1-St21) werden aufgehoben.

Auszug aus der Anlage Wirksamkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses

Zu: Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA) und Personenhandelsgesellschaften, die keine natürliche Person als persönlich haftenden Gesellschafter haben (vgl. im Einzelnen § 264a HGB)

	Kleine Gesellschaft § 267 Abs. 1 HGB	Mittelgr. Gesellschaft § 267 Abs. 2 HGB	Große Gesellschaft § 267 Abs. 3 HGB	Rechtsfolge bei Nichtbeachtung	
Unternehmensgröße (§ 267 HGB)	Bilanzsumme	≤ 4,84 Mio. EUR	> 4,84 Mio. EUR und ≥ 19,25 Mio. EUR	> 19,25 Mio. EUR	Wertpapierhandel an der Börse beantragt oder besteht
	für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2008 begannen:	≤ 4,015 Mio. EUR	> 4,015 Mio. EUR und ≤ 16,06 Mio. EUR	> 16,06 Mio. EUR	
	Umsatzerlöse	≤ 9,68 Mio. EUR	> 9,68 Mio. EUR und ≤ 38,5 Mio. EUR	> 38,5 Mio. EUR	
	für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2008 begannen:	≤ 8,03 Mio. EUR	> 8,03 Mio. EUR und ≤ 32,12 Mio. EUR	> 32,12 Mio. EUR	
	Arbeitnehmer	≤ 50	> 50 und ≤ 250	> 250	
Form	<ul style="list-style-type: none"> Bilanz: verkürzt (§§ 266 Abs. 1, 274a HGB) GuV: verkürzt (§ 276 HGB) Anhang: erleichtert (§§ 288 Abs. 1, 274a HGB) 	<ul style="list-style-type: none"> Bilanz (§ 264 Abs. 1 HGB) GuV: verkürzt (§ 276 HGB) Anhang: erleichtert (§ 288 Abs. 2 HGB) 	<ul style="list-style-type: none"> Bilanz GuV Anhang (§§ 264 Abs. 1, 289 HGB) 		
	Feststellung durch Gesellschafterbeschluss (§ 42a GmbHG) oder durch Vorstand mit Aufsichtsrat bzw. notariell beurkundete Feststellung durch die Hauptversammlung (§ 172 AktG) (gilt auch für geänderten Jahresabschluss)			keine Wirksamkeit	
Prüfung	entfällt	Pflicht zur Prüfung nach §§ 316 ff. HGB (gilt auch für geänderten Jahresabschluss, § 316 Abs. 3 HGB)		Nichtigkeit des Jahresabschlusses <ul style="list-style-type: none"> der AG (§ 256 Abs. 1 Nr. 2, 3 AktG) der GmbH (§ 256 AktG analog) 	
Offenlegung	verkürzt, nur Bilanz und Anhang (§§ 325, 326 HGB)	verkürzt (§§ 325, 327 HGB)	vollumfänglich (§ 325 HGB)	keine Nichtigkeit; ggf. Ordnungsgeld (§ 335 HGB)	