

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

Mai 2013

Gesetzgebung

1. Entwurf eines Zweiten Gesetzes über Maßnahmen zur Beschleunigung des Netzausbaus der Elektrizitätsnetze

Mit dem vorgenannten Gesetzentwurf (BT-Drucksache 17/12638 vom 6.3.2013) legt die Bundesregierung ein Bundesbedarfsplangesetz (BBPIG) zur Beschleunigung der Planungs- und Genehmigungsverfahren für Netzausbauvorhaben auf Höchstspannungsübertragungsebene vor. Damit wird für insgesamt 26 Netzausbauvorhaben entsprechend § 12e Abs. 4 EnWG die energiewirtschaftliche Notwendigkeit und der vordringliche Bedarf festgestellt und eine Rechtswegverkürzung eingeleitet.

2. Zweite Verordnung zur Änderung der Deponieverordnung

Die vorgenannte Verordnung (BT-Drucksache 17/12454 vom 25.2.2013) wurde am 21.3.2013 vom Bundestag angenommen. Sie passt das deutsche Deponierecht an die EU-Quecksilberverbots-Verordnung an, so dass die Langzeitlagerung von metallischen Quecksilberabfällen sowie von Aschen aus der Klärschlamm-Monoverbrennung ermöglicht wird.

3. Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der Regulierung im Eisenbahnbereich

Mit der Neuordnung der Regulierung im Eisenbahnbereich ist vor allem eine Neugestaltung der Entgeltregulierung vorgesehen. In diesem Zusammenhang werden auch das Allgemeine Eisenbahngesetz (AEG) und die Eisenbahninfrastruktur-Benutzungsverordnung (EIBV) grundlegend überar-

beitet und zu einem Gesetz, dem Eisenbahnregulierungsgesetz zusammengefasst. Kernpunkt der Änderung ist die Stärkung des Wettbewerbs auf der Schiene, um eine Effizienzsteigerung im Eisenbahnsektor zu erreichen.

4. Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des gesetzlichen Messwesens

Durch zahlreiche Anpassungen der Eichordnung und des Eichgesetzes an verschiedene europäische Entwicklungen soll nun das gesetzliche Messwesen insgesamt neu geregelt und eine durchgängige Systematik geschaffen werden. Der Gesetzentwurf (BT-Drucksache 17/12727 vom 13.3.2013) sieht unverändert die Eichung von Messgeräten für die Ermittlung des Verbrauchs von Elektrizität, Gas, Wasser oder Wärme als hoheitlichen Akt vor, beschränkt sich aber künftig auf den bisher als "Nacheichung" bezeichneten Bereich; von der Ersteichung soll abgesehen werden.

5. Entwurf eines Vierten Gesetzes zur Änderung des Energieeinsparungsgesetzes

Mit dem von der Bundesregierung am 4.3.2013 (BT-Drucksache 17/12619) eingebrachten Gesetzentwurf wird die EU-Richtlinie 2010/31/EU vom 19.5.2010 über die Gesamtenergieeffizienz von Gebäuden in nationales Recht umgesetzt. Ab 2019 bzw. 2021 besteht für die Errichtung von Neubauten die Verpflichtung, diese als Niedrigstenergiegebäude zu errichten. Für Neubauten, die von Behörden errichtet und genutzt werden, gilt dies ab dem Jahr 2019, für alle anderen erst zwei Jahre später.

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

6. Kleine Anfrage zur Vergaberechtsreform im Hinblick auf die kommunale Wasserversorgung

Auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen zu den Wirkungen der aktuellen EU-Vergaberechtsreform auf die Trinkwasserversorgung und die kommunale Daseinsvorsorge führt die Bundesregierung in ihrer Antwort (BT-Drucksache 17/12944 vom 27.3.2013) aus, dass Kommunen - alleine oder gemeinsam mit anderen Kommunen - auch künftig öffentliche Aufgaben wie die Wasserversorgung wahrnehmen können.

Beziehen Kommunen Dritte in die Leistungserbringung mit ein, ist grundsätzlich eine öffentliche Ausschreibung erforderlich, es sei denn, der Dritte mindestens 80 % seines Gesamtumsatzes für die Kommune erbringt. Für Mehrspartenstadtwerke wurde seitens der EU-Kommission ein Kompromiss angekündigt, der vorsehen soll, dass sich die 80%-Grenze für den Umsatz an die Kommune nur noch auf den Umsatz im Wassersektor beziehen soll. Voraussetzung ist, dass die Wassersparte bis 2020 organisatorisch oder zumindest buchhalterisch von den anderen Tätigkeiten des Unternehmens (z.B. Energieversorgung) getrennt wird.

7. Ökologische Effektivität und ökonomische Effizienz des dualen Systems in der Abfallwirtschaft

Die Bundesregierung betont in ihrer Antwort (BT-Drucksache 17/12978 vom 4.4.2013) auf die Kleine Anfrage der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, dass das duale System zur Sammlung und Verwertung von Verpackungsabfällen in Deutschland zuverlässig funktioniert. Der Hinweis darauf, dass z.B. im Jahr 2010 die Gesamtverwertungsquote für Verpackungsabfälle bei 84 % lag, zeugt von einer zunehmenden Effizienz und sinkenden Kosten aufgrund steigenden Wettbewerbs in diesem Verwertungssegment.

Nachdem bis 2004 das Duale System Deutschland (DSD) eine Monopolstellung besaß, betreiben heute zehn Anbieter duale Systeme.

Rechtsprechung

1. Verdeckte Gewinnausschüttung und Schenkungssteuer

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 30.1.2013 (II R 6/12) entschieden, dass es im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihren Gesellschaftern, neben betrieblich veranlassten Rechtsbeziehungen, lediglich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Kapitalrückzahlungen gibt, aber keine schenkungssteuerlich relevanten, freigebigen Zuwendungen.

Im Streitfall war ein Gesellschafter sowohl an einer bilanziell überschuldeten GmbH als auch mittelbar über eine weitere GmbH an einer AG beteiligt, welche der überschuldeten GmbH ein Darlehen gewährt hatte. Die AG verzichtete - mit Besserungsabrede - auf die Darlehensrückführung und verkaufte den Besserungsschein an den Gesellschafter zu einem Kaufpreis von 1 €. Nachdem sich die Situation der ehemals überschuldeten GmbH in den Folgejahren verbessert hatte, führte diese das Darlehen an den Gesellschafter in Höhe von nahezu 2 Mio € zurück. Das Finanzamt beurteilte die gutgeschriebenen Beträge als schenkungssteuerpflichtige freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Dieser Ansicht, die der aktuellen Auffassung der Finanzverwaltung entspricht, widersprach der BFH.

Zunächst stellten die Richter fest, dass der Verkauf einer Forderung mit Besserungsschein zum Verkehrswert nicht in eine freigebige Zuwendung umgewandelt werden kann, wenn nach dem Verkauf

der Besserungsfall eintritt. Zudem fehlt es für das Vorliegen einer freigebigen Zuwendung am Willen zur Freigebigkeit. Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter beruhen auf dem Gesellschaftsverhältnis und erfolgen aus diesem Grunde nicht freigebig. Sie haben im Verhältnis zu den Gesellschaftern ausschließlich ertragssteuerrechtliche Auswirkungen, was eine zusätzliche schenkungssteuerrechtliche Würdigung im vorliegenden Fall gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG ausschließt.

2. Zur Billigkeit pauschalierter Baukostenzuschüsse im Zusammenhang mit Strom- und Gasanschlüssen

Der Bundesgerichtshof räumt Netzbetreibern ein Auswahlermessen in Bezug auf die Wahl der Kalkulationsmethode ihrer Baukostenzuschüsse (BKZ) für den Anschluss an das Niederspannungs- bzw. Niederdrucknetz mit Verweis auf § 11 Niederspannungsanschlussverordnung (NAV) bzw. der Niederdruckanschlussverordnung (NDAV) ein. Das vom Verband der Netzbetreiber VDN e.V. beim VDEW empfohlene "Zwei-Ebenen-BKZ-Modell" kann eine geeignete Grundlage für die Berechnung bilden (Urteil vom 12.12.2012, VIII ZR 341/11).

Nach § 11 NAV/NDAV haben Netzbetreiber die Möglichkeit zur teilweisen Beteiligung des Anschlussnehmers an den Kosten der Erstellung der örtlichen Verteilungsanlagen. Die Kostenbeteiligung ist dabei begrenzt auf maximal 50 % der bei wirt-

schaftlich effizienter Betriebsführung angefallenen Kosten. Ein Anschlussnehmer strengte eine Klage auf Rückzahlung sowie Prüfung der Beträge an. Zudem begehrte er die Offenlegung der Kalkulation und wendete ein, dass das verwendete Berechnungsschema ungeeignet sei.

Zwar hat der BGH die Billigkeitskontrolle der pauschaliert berechneten BKZ bejaht, allerdings gleichzeitig auch festgestellt, dass die Auswahl des Kalkulationsmodells den verordnungsrechtlichen Vorgaben nach § 11 NAV/NDAV entspreche und nicht rechtsfehlerhaft sei. Netzbetreiber sind nicht verpflichtet, das von der Bundesnetzagentur entwickelte Leistungspreismodell zur Kalkulation von BKZ oberhalb der Niederspannungsebene zu verwenden. Auch einen Anspruch auf Offenlegung der Kalkulationsgrundlagen zum Vergleich mit den BKZ anderer Netzbetreiber verneinte der BGH, da mangels Kenntnis der Versorgungsstruktur sowie der konkreten Ermittlungsweise der BKZ anderer Netzbetreiber kein Vergleich möglich sei. Im Streitfall reichten die dem Berufungsgericht vorgelegten Daten und ein Sachverständigengutachten, das die Berechnung bestätigt hat, zur Angemessenheit der Leistungsbestimmung aus. Eine uneingeschränkte Offenlegung der gesamten Kalkulation ergibt sich auch nicht dadurch, dass der Effizienzmaßstab in § 11 NAV/NDAV bei der Berechnung zu beachten sei. BKZ dürfen daher unverändert nach dem VDN-Modell berechnet werden.

3. Wassergebührekalkulation bei Überkapazitäten

Das Verwaltungsgericht Gießen hat Wassergebührenbescheide aufgehoben, nachdem festgestellt wurde, dass eine satzungsrechtliche Grundlage für die Gebührenerhöhungen seit 1.7.2009 nicht vorhanden war. Zudem sind Überkapazitäten der Wasserversorgungsanlagen als sog. Leerkosten im Rahmen der Gebührekalkulation der Wasserversorgung grundsätzlich nicht ansatzfähig (Urteil vom 27.9.2012, 8 K 554/11.GI).

Im Streitfall stellte das Gericht fest, dass die angefochtenen Wassergebührenbescheide ohne wirkungsvolle Rechtsgrundlage erlassen wurden. In der Wasserversorgungssatzung der Gemeinde Reiskirchen war nämlich § 23 zum 1.7.2009 zum Teil aufgehoben worden. Der allein verbliebene Absatz 3 dieser Vorschrift bestimmte zwar die Gebühr mit 2,16 € pro m³, allerdings ohne Bezugsgröße "Frischwasserbezug"; diese war zuvor in den anderen, allerdings zum 1.7.2009 aufgehobenen Absätzen der Vorschrift enthalten gewesen. Damit enthält § 23 bzw. die Satzung keine ausreichende Grundlage für die Gebührenberechnung.

Darüber hinaus war die Kalkulation rechtsfehlerhaft, da die aus dem Rückgang der Liefermengen an die Stadtwerke Gießen AG resultierenden kostenrechtlichen Auswirkungen, im Rahmen der Gebührekalkulation, fehlerhaft zu Lasten der Gebührenzahler enthalten waren. Zweck der Gemeindewerke war, nach § 1 der Eigenbetriebssatzung, die Sicherstellung der örtlichen Versorgung mit Frischwasser

sowie mit Wasser für öffentliche Zwecke im Gemeindegebiet. Die Wasserlieferung an die Stadtwerke war weder Betriebszweck noch konnte es als Hilfs- oder Nebengeschäft angesehen werden, da der Umfang der vertraglichen Lieferverpflichtungen (Vorhaltung von 720 000 m³ an Förderkapazität im Vergleich zum Eigenbedarf von ca. 420 000 m³ pro Jahr) als wesentlich anzusehen war.

Die durch das Vorhalten einer Wasserversorgungsanlage für die umfangreichen Lieferpflichten zugunsten der Stadtwerke bestehenden, echten Überkapazitäten in Bezug auf den Betriebszweck der örtlichen Frischwasserversorgung stellen gebührenrechtlich nicht ansatzfähige Leerkosten dar. Die für die Stadtwerke vorzuhaltende Wassermenge überschreitet den allgemein anerkannten Reservespielraum von bis zu 20 % der Ausbaugröße. Die Kosten für diese Überkapazität sind von den gebührenfähigen Kosten zu trennen und dürfen in die Gebührekalkulation nicht einbezogen werden.

4. Bestimmung der Erlösobergrenze im Rahmen der Anreizregulierung der Netzentgelte

Mit Beschluss vom 23.7.2012 (EnVR 93/10) befasste sich der BGH mit der Bestimmung der Erlösobergrenzen im Rahmen des vereinfachten Verfahrens der Anreizregulierung gemäß § 24 ARegV, die die Bundesnetzagentur für den Netzbetreiber für die Jahre 2009 bis 2013 zunächst niedriger als beantragt festgelegt hatte.

Der BGH wies vor allem darauf hin, dass bei der Ermittlung des Ausgangsniveaus zur Bestimmung der Erlösobergrenzen nach § 34 Abs. 3 ARegV, die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zur Auslegung der Stromnetzentgeltverordnung zu berücksichtigen ist. Rechtsfehlerhaft ist eine unveränderte Übernahme des Ergebnisses der Kostenprüfung der letzten - bestandskräftigen - Entgeltgenehmigung, soweit diese zu jener Rechtsprechung in Widerspruch steht. Dies gilt im Streitfall für die Verzinsung des die zugelassene Eigenkapitalquote übersteigenden Anteils des Eigenkapitals, bei der ein Risikozuschlag zu berücksichtigen ist, und für die Anpassung der kalkulatorischen Gewerbesteuer. Beides ist bei der Neubescheidung zu berücksichtigen.

Bezüglich der Geltendmachung einer mangelnden gesetzlichen Ermächtigung zur Berücksichtigung des generellen sektoralen Produktivitätsfaktors (§ 9 ARegV) hatte die Beschwerde jedoch keinen Erfolg. Die infolge der Rechtsprechung festgestellte, ursprünglich fehlende Ermächtigung zur Berücksichtigung des vorgenannten Produktivitätsfaktors wurde mit dem Zweiten Gesetz zur Neuregelung energiewirtschaftsrechtlicher Vorschriften vom 22.12.2011 rückwirkend zum 1.1.2009 gegenstandslos, sodass die konkrete Festlegung und Berechnung eines generellen sektoralen Produktivitätsfaktors nicht zu beanstanden war und damit keiner weiteren Änderung unterliegt.

5. Zur umsatzsteuerlichen Regelbesteuerung eines jährlichen Dorffestes

Für ein von einer Gemeinde jährlich veranstaltetes Dorffest mit Schausstellungen, unterhaltenden Vorstellungen und Musikaufführungen kommt der ermäßigte Steuersatz von 7 % gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG nicht zur Anwendung. Die Eintrittsgelder unterliegen der Regelbesteuerung mit 19 % Umsatzsteuer, da die dort erbrachten Musikaufführungen nicht die Anforderungen erfüllen, die an ein ermäßigt besteuertes Konzert gestellt werden (Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 14.6.2012, 1 K 810/11, Revision beim BFH anhängig: XI R 42/12).

Dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG unterliegen Eintrittsberechtigungen u.a. für Theater, Konzerte oder den Konzerten vergleichbare Darbietungen ausübender Künstler. Konzerte in diesem Sinne sind dabei musikalische und gesangliche Aufführungen, nicht dagegen kabarettistische oder tänzerische Darbietungen im Rahmen einer Tanzbelustigung oder einer sportlichen Veranstaltung. Darüber hinaus liegt nur dann ein Konzert in diesem Sinne vor, wenn es der eigentliche Zweck der Veranstaltung ist.

Das Dorffest der Gemeinde umfasste neben den zeitlich begrenzten Auftritten der Musikgruppen eine Mischung verschiedener anderer Programmpunkte wie z.B. tänzerische und künstlerische Unterhaltungseinlagen sowie ein umfangreiches Waren- und Gastronomieangebot. Die von der Gemeinde entgeltlich angebotenen Eintrittskarten berechtigten zum Tages- oder Dauereintritt für zwei Tage der Veranstaltung.

Nach der Begründung der Richter war der ermäßigte Steuersatz nicht anwendbar, da sich zum einen die Eintrittsgelder auf das vollständig angebotene Unterhaltungsprogramm bezogen und zum anderen die musikalischen Darbietungen nicht Hauptzweck des Dorffestes, sondern nur ein Teil des Gesamtprogramms waren. Eine mit einem Konzert vergleichbare Darbietung lag daher insgesamt nicht vor.

Auch erbrachte die Gemeinde keine Leistungen als Schaustellerin, die der ermäßigten Besteuerung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe d UStG unterlagen. Dazu hätte die Gemeinde die schaustellerischen Leistungen selbst erbringen und diese zudem gewerbsmäßig auf anderen Jahrmärkten und Volksfesten anbieten müssen.

6. Kurzhinweise

6.1. Zur Rückstellung für Rückbauverpflichtungen

(Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 21.11.2011, 9 K 1033/06, Revision beim BFH anhängig: IV R 37/12)

Eine am Bilanzstichtag feststehende Verpflichtung zum Abriss der Betriebsanlagen muss unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf die Wirtschaftsjahre verteilt werden, in denen der laufende Betrieb des Unternehmens für das Entstehen der Verpflichtung ursächlich ist.

Wird nach Ablauf eines Pachtvertrags ein neuer Pachtvertrag geschlossen, so ist der Zeitraum der Pachtverlängerung im wirtschaftlichen Sinne ursächlich für die Entstehung der Abrissverpflichtung. In diesem Fall ist die Ansammlungsrückstellung neu zu berechnen und der Rückstellungsbetrag auf den verlängerten Ansammlungszeitraum zu verteilen.

6.2. Berücksichtigung von Finanzierungskosten bei Aufbewahrungsrückstellungen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 11.10.2012, I R 66/11)

Eine Rückstellung für die Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen kann Finanzierungskosten (Zinsen) für die zur Aufbewahrung genutzten Räume auch dann enthalten, wenn die Anschaffung/Herstellung der Räume nicht unmittelbar (einzel-)finanziert worden ist, sondern der Aufbewahrungspflichtige (hier: eine Sparkasse) seine gesamten liquiden Eigen- und Fremdmittel in einen "Pool" gegeben und hieraus sämtliche Aufwendungen seines Geschäftsbetriebs finanziert hat (sog. Poolfinanzierung).

Voraussetzung für die Berücksichtigung der Zinsen (als Teil der notwendigen Gemeinkosten) ist in diesem Fall, dass sie sich durch Kostenschlüsselung verursachungsgerecht der Herstellung/Anschaffung der Räume zuordnen lassen und dass sie nach Maßgabe des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG 2002 angemessen sind.

6.3. Interkommunale Zusammenarbeit

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 19.12.2012, C-159/11, Azienda Sanitaria Locale di Lecce)

Das Recht der Union über die Vergabe öffentlicher Aufträge steht einer nationalen Regelung entgegen, die es erlaubt, ohne Ausschreibung einen Vertrag zu schließen, mit dem öffentliche Einrichtungen eine Zusammenarbeit vereinbaren (horizontale interkommunale Zusammenarbeit). Dies gilt allerdings nur dann, wenn - was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist - ein solcher Vertrag nicht die Wahrnehmung einer diesen Einrichtungen ge-

meinsam obliegenden öffentlichen Aufgabe zum Gegenstand hat, nicht nur durch Erfordernisse und Überlegungen bestimmt wird, die mit der Verfolgung von im öffentlichen Interesse liegenden Zielen zusammenhängen oder geeignet ist, einen privaten Dienstleistungserbringer besser zu stellen als seine Wettbewerber.

6.4. Zur Jagdsteuerpflicht einer Gemeinde

(Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 27.6.2012, 9 C 2/12)

Gemeinden können keinen Aufwand für Konsum i.S. des Art. 105 Abs. 2a GG betreiben; sie können daher nicht zur Jagdsteuer für einen nicht verpachteten Eigenjagdbezirk herangezogen werden.

6.5. Verzicht auf die Durchsetzung von Forderungen an eine Schwestergesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung

(Finanzgericht Köln, Urteil vom 27.9.2012, 10 K 2898/10)

Der Verzicht auf die Durchsetzung einer Forderung gegen eine Schwestergesellschaft kann eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft darstellen.

Soweit die gemeinsame Muttergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, begegnet die Inanspruchnahme der ausschüttenden Gesellschaft für Kapitalertragsteuer im Wege der Haftung keinen europarechtlichen Bedenken.

6.6. Aufhebung eines Ergebnisabführungsvertrags in notarieller Form

(Amtsgericht Hamburg, Beschluss vom 4.2.2013, HRB 38053)

Der Beschluss der Gesellschafterversammlung zur Aufhebung eines Ergebnisabführungsvertrages ist zur Eintragung in das Handelsregister in notariell beurkundeter Form einzureichen.

6.7. Umsatzsteuerliche Mindestbesteuerung von Leistungen an nahestehende Personen

(Finanzgericht München, Urteil vom 27.11.2012, 2 K 3380/10, Revision beim BFH anhängig: XI R 44/12)

§ 10 Abs. 5 UStG ist bei richtlinienkonformer Auslegung nicht anwendbar, wenn Leistungsbeziehungen zwischen voll zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen betroffen sind.

Sonderfragen

1. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Wärme- und Kältenetzförderung nach den §§ 5a, 7a des Gesetzes für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (KWKG) sowie der Wärme- und Kältespeicherförderung nach den §§ 5b, 7b KWKG

(BMF-Schreiben vom 26.3.2013, IV D 2 - S 7124/07/10002 :010)

I. Förderung des Neu- und Ausbaus von Wärme- und Kältenetzen

Bei der Erzeugung von Strom aus Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (KWKG-Anlagen) im Sinne von § 3 Absatz 2 KWKG entsteht zusätzlich Nutzwärme, d.h. aus einem KWKG-Prozess ausgekoppelte Wärme, die außerhalb der KWKG-Anlage für die Raumheizung, die Warmwasserbereitung, die Kälteerzeugung oder als Prozesswärme verwendet wird. Nach § 4 Absatz 1 Satz 1 KWKG sind Netzbetreiber verpflichtet, hocheffiziente KWKG-Anlagen unverzüglich vorrangig an ihr Netz anzuschließen und den in diesen Anlagen erzeugten Strom vorrangig abzunehmen.

Ein weiterer Gegenstand der Förderung nach dem KWKG ist der Neu- und Ausbau von Wärme- und Kältenetzen. Wärmenetze sind nach § 3 Absatz 13

Satz 1 KWKG Einrichtungen zur leitungsgebundenen Versorgung mit Wärme, die eine horizontale Ausdehnung über die Grundstücksgrenze des Standorts der einspeisenden KWKG-Anlage hinaus haben und an die als öffentliches Netz eine unbestimmte Anzahl von Abnehmenden angeschlossen werden kann. An das Wärmenetz muss mindestens ein Abnehmender angeschlossen sein, der nicht gleichzeitig Eigentümer oder Betreiber der in das Wärmenetz einspeisenden KWKG-Anlage ist (§ 3 Absatz 13 Satz 2 KWKG). Wärmenetzbetreiber haben für den Neu- und Ausbau von Wärmenetzen unter den Voraussetzungen des § 5a KWKG einen Anspruch auf Zahlung eines Zuschlags. Für Kältenetze gilt das oben Gesagte ab dem 19.7.2012 entsprechend. Die Höhe des Zuschlags richtet sich nach § 7a KWKG.

Neubau eines Wärme- oder Kältenetzes ist nach § 5a Absatz 2 KWKG die erstmalige Errichtung eines Wärme- oder Kältenetzes. Der Neubau eines Wärme- oder Kältenetzes umfasst alle zum Betrieb eines Wärme- oder Kältenetzes bzw. der Trasse notwendigen technischen Komponenten bis zum Verbraucherabgang ("Hausanschluss"). Trasse ist die Gesamtheit aller Komponenten, die zur Übertragung von Wärme oder Kälte vom Standort der einspeisenden KWKG-Anlagen bis zum Verbraucherabgang notwendig sind (§ 3 Absatz 15 KWKG). Verbraucherabgang ist die Übergabestelle nach § 10 Absatz 1 der Verordnung über Allgemeine

Bedingungen für die Versorgung mit Fernwärme vom 20.6.1980 (BGBl I S. 742), die zuletzt durch Artikel 20 des Gesetzes vom 9.12.2004 (BGBl I S. 3214) geändert worden ist (§ 3 Absatz 17 KWK-G). Verbraucherabgang ist demnach die Verbindungsstelle zwischen dem Verteilungsnetz und der Kundenanlage. Er beginnt an der Abzweigstelle des Verteilungsnetzes und endet mit der Übergabestelle, es sei denn, dass eine abweichende Vereinbarung getroffen ist. Die zwischen Verbraucherabgang und Verbraucheranschlussstation verlegten Leitungen sind nicht Teil des Wärme- oder Kältenetzes bzw. der Trasse.

Der Ausbau eines Wärme- oder Kältenetzes umfasst alle für den Betrieb eines Wärme- oder Kältenetzes notwendigen technischen Komponenten, die zur Erweiterung eines bestehenden Wärme- oder Kältenetzes erforderlich sind. Die Verbraucheranschlussstation selbst ist nicht Teil des Wärme- oder Kältenetzes bzw. der Trasse.

II. Förderung des Neu- und Ausbaus von Wärme- und Kältespeichern

Gegenstand der zum 19.7.2012 neu eingeführten Förderung nach dem KWK-G ist weiter der Neu- und Ausbau von Wärme- und Kältespeichern. Die Betreiber von Wärme- bzw. Kältespeichern haben nach Maßgabe der §§ 5b, 7b KWK-G gegenüber dem Netzbetreiber einen Anspruch auf Zahlung eines Zuschlags.

Wärmespeicher sind nach § 3 Absatz 18 KWK-G technische Vorrichtungen zur zeitlich befristeten Speicherung von Nutzwärme gemäß § 3 Absatz 6 KWK-G einschließlich aller technischen Vorrichtungen zur Be- und Entladung des Wärmespeichers. Mehrere unmittelbar miteinander verbundene Wärmespeicher an einem Standort gelten in Bezug auf die in § 7b KWK-G genannte Begrenzung des Zuschlags als ein Wärmespeicher.

Kältespeicher sind nach § 3 Absatz 19 KWK-G Anlagen zur Speicherung von Kälte, die direkt oder über ein Kältenetz mit einer Kraft-Wärme-Kälte-Kopplungs-Anlage (KWKK-Anlage) verbunden sind. Mehrere unmittelbar miteinander verbundene Kältespeicher an einem Standort gelten in Bezug auf die in § 7b KWK-G genannte Begrenzung des Zuschlags als ein Kältespeicher.

III. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden die Inhaltsübersicht und Abschnitt 1.7 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vom 1.10.2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 20.3.2013 - IV D 2 - S 7100/07/10050-06 (2013/0077777) geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

Die Angabe "1.7. Lieferung von Gas oder Elektrizität" wird durch die Angabe "1.7. Lieferung von Gas, Elektrizität oder Wärme/Kälte" ersetzt.

2. Abschnitt 1.7 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

"Lieferung von Gas, Elektrizität oder Wärme/Kälte".

b) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 3 angefügt:

"(3) ¹Soweit der Netzbetreiber nach § 5a KWK-G verpflichtet ist, dem Wärme- oder Kältenetzbetreiber für den Neu- oder Ausbau des Wärme- oder Kältenetzes einen Zuschlag zu zahlen, handelt es sich grundsätzlich um einen echten Zuschuss. ²Die Zuschläge werden aus einem überwiegenden öffentlichen Interesse heraus, nämlich zur Förderung des Ausbaus der Nutzung der Kraft-Wärme-Kopplung bzw. Kraft-Wärme-Kälte-Kopplung im Interesse von Energieeinsparung und Klimaschutz, gewährt. ³Dies gilt jedoch nicht, soweit die Zuschläge nach § 5a KWK-G die Verbindung des Verteilungsnetzes mit dem Verbraucherabgang (Hausanschluss), der an der Abzweigstelle des Verteilungsnetzes beginnt und mit der Übergabestelle endet, betreffen. ⁴Hier ist der entsprechende Anteil des Zuschlags durch den Netzbetreiber nach § 7a Absatz 3 KWK-G mit der Rechnungstellung des Wärme- oder Kältenetzbetreibers an den Verbraucher wirtschaftlich und rechtlich verknüpft. ⁵Der Anteil des Zuschlags, der auf die Verbindung des Verteilungsnetzes mit dem Verbraucherabgang entfällt, ist von dem Betrag, der dem Verbraucher für die Anschlusskosten in Rechnung gestellt wird, in Abzug zu bringen. ⁶Der Zuschlag des Netzbetreibers hängt insoweit unmittelbar mit dem Preis einer steuerbaren Leistung (Anschluss an das Verteilungsnetz) zusammen und hat preisauuffüllenden Charakter. ⁷Der vom Netzbetreiber an den Wärme- oder Kältenetzbetreiber gezahlte Zuschlag ist entsprechend aufzuteilen. ⁸Werden bei der Verbindung zwischen Verteilungsnetz und Verbraucherabgang entgeltlich die betreffenden Leitungen vom Wärme- oder Kältenetzbetreiber auf den Verbraucher übertragen, liegt eine Lieferung der entsprechenden Anlagen durch den Wärme- oder Kältenetzbetreiber an den Wärme- oder Kälteabnehmer vor. ⁹Soweit der Netzbetreiber nach § 5b KWK-G verpflichtet ist, dem Betreiber eines Wärme- bzw. Kältespeichers für den Neu- oder Ausbau von Wärme- bzw. Kältespeichern einen Zuschlag zu zahlen, handelt es sich um einen echten Zuschuss."

IV. Anwendung

Die unter III. genannten Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs wird es für vor dem 1.4.2013 ausgeführte Umsätze nicht beanstandet, wenn Wärme- oder Kältenetzbetreiber den nach den §§ 5a, 7a KWK-G bzw. Betreiber von Wärme- oder Kältespeichern den nach den §§ 5b, 7b KWK-G gezahlten Zuschlag abweichend als Entgelt für eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung an den Netzbetreiber behandelt haben.

2. Steuerliche Gewinnermittlung: Rückstellung wegen zukünftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben

(Bezug: Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 6.6.2012 - IR99/10 -; BMF-Schreiben vom 7.3.2013, IV C 6 - S 2137/12/10001)

Mit Urteil vom 6.6.2012 hat der BFH entschieden, dass in der Bilanz einer als Großbetrieb im Sinne von § 3 BpO eingestuften Kapitalgesellschaft Rückstellungen für im Zusammenhang mit einer Außenprüfung bestehende Mitwirkungsverpflichtungen gemäß § 200 AO grundsätzlich zu bilden sind, soweit diese die am jeweiligen Bilanzstichtag bereits abgelaufenen Wirtschaftsjahre (Prüfungsjahre) betreffen. Die Passivierung einer Rückstellung für diese Kosten sei auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung möglich.

Der BFH ließ mangels Entscheidungserheblichkeit die Frage offen, ob eine Rückstellung für Betriebsprüfungskosten auch bei nicht anschlussgeprüften Steuerpflichtigen gebildet werden dürfe. Für diese Steuerpflichtigen kommt die Regelung des § 4 Absatz 2 BpO nicht zur Anwendung. Ebenso blieb mangels Entscheidungserheblichkeit offen, welche Kosten bei der Bewertung der Rückstellung zu berücksichtigen sind.

Auf Grundlage der Erörterung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gilt für alle noch offenen Fälle Folgendes:

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 6.6.2012 sind über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden.

Für Steuerpflichtige, bei denen eine Anschlussprüfung i.S.d. § 4 Absatz 2 BpO nicht in Betracht kommt, gelten die Grundsätze des BFH-Urteils nicht. Die Soll-Vorgabe des § 4 Absatz 2 BpO war ein tragender Grund für den BFH, um von einer hinreichend bestimmten, sanktionsbewehrten Verpflichtung auszugehen, bei der die Inanspruchnahme überwiegend wahrscheinlich ist. Somit kommt die Passivierung einer Rückstellung für Kosten, die in Zusammenhang mit einer zukünftigen möglichen Betriebsprüfung stehen, bei Steuerpflichtigen, die nicht vom Anwendungsbereich des § 4 Absatz 2 BpO umfasst sind, nicht in Betracht.

In die Rückstellung dürfen nur die Aufwendungen einbezogen werden, die in direktem Zusammenhang mit der Durchführung einer zu erwartenden Betriebsprüfung stehen. Hierzu zählen beispielsweise die Kosten, die für die Inanspruchnahme rechtlicher oder steuerlicher Beratung zur Durchführung einer Betriebsprüfung entstehen. Nicht einzu beziehen sind insbesondere die allgemeinen Verwaltungskosten, die bei der Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen gemäß § 257 HGB und § 147 AO, der Verpflichtung zur Erstellung des Jahresabschlusses und der Verpflichtung zur Anpassung des betrieblichen EDV-Systems an die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) berücksichtigt worden sind.

Die Rückstellung für diese Mitwirkungsverpflichtung zur Durchführung einer Betriebsprüfung ist als Sachleistungsverpflichtung gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 3a Buchstabe b EStG mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten und nach Buchstabe e abzuzinsen.

Zeitliche Anwendung:

Dieses BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Die Regelungen zur Bilanzberichtigung gemäß R 4.4 Absatz 1 Sätze 3 bis 10 EStR sind zu beachten.

3. Steuerentlastungen nach den §§ 53, 53a und 53b Energiesteuergesetz: Umsetzung der Neuregelungen

(BMF-Schreiben vom 26.3.2013 - III B 6 - V 8105/12/10001 :005)

Da zur vollständigen Entlastung von Energieerzeugnissen in KWK-Anlagen gemäß § 53a Energiesteuergesetz (EnergieStG) zwischenzeitlich die beihilferechtliche Genehmigung vorliegt, hat das BMF ein umfassendes Schreiben zu den Umsetzungsregelungen der Steuerentlastungen, die sich aus den §§ 53, 53a und 53b EnergieStG ergeben, herausgegeben und geht dabei auf folgende Inhalte ein:

- I. Anlagenbegriff
- II. Nutzungsgradermittlung
- III. Regelung für anmeldepflichtige Anlagen nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Gesetzes
- IV. Allgemeines zur Steuerentlastung für die Stromerzeugung sowie zur Steuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme
- V. Steuerentlastung für die Stromerzeugung nach § 53 EnergieStG
- VI. Vollständige Steuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme nach § 53a EnergieStG
- VII. Teilweise Steuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme nach § 53b EnergieStG

4. BMF bestätigt: Entsorgung von haushaltsähnlichem Gewerbemüll ist hoheitliche Tätigkeit

Das BMF hat - nach Erörterung und einer gemeinsamen Stellungnahme seitens des Deutschen Städtetags und des VKU - mit Schreiben vom 10.12.2012 bestätigt, dass die Entsorgung von gewerblichen Siedlungsabfällen, die den öffentlich-

rechtlichen Entsorgungsträgern überlassen werden (sog. haushaltsähnlicher Gewerbenüll), eine hoheitliche und damit nicht steuerbare Tätigkeit darstellt.

Vorausgegangen waren Betriebsprüfungsfälle, in denen die Entsorgung von Abfällen zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen durch die Entsorgungsträger als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert wurden und damit der Ertrag- und Umsatzsteuerpflicht unterlegen hätten. Verlautbarungen der Finanzverwaltung lagen bislang hierzu nicht vor.

Die vom BMF dargelegte Auffassung betrifft ausschließlich solche Entsorgungstätigkeiten, die in einer öffentlich-rechtlichen Rechts- bzw. Organisationsform wie z.B. einem Regie- oder Eigenbetrieb, Zweckverband oder der Anstalt des öffentlichen Rechts erbracht werden. Eine auf eine Gesellschaft in privater Rechtsform (z.B. GmbH) ausgelagerte Entsorgungstätigkeit unterliegt demgegenüber - rechtsformbedingt - der Steuerpflicht.

5. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Staatsdrittels bei Maßnahmen nach §§ 3, 13 des Eisenbahnkreuzungsgesetzes (EBKrG)

(Bezug: BMF vom 1.3.1971 - IV A 2 - 57100 - 56/70 -, BFH vom 16.12.2010 - V R 16/10; BMF-Schreiben vom 1.2.2013 - IV D 2 - S 7200/07/10010 :017)

Wird an Kreuzungen von Schienenwegen und Straßen eine Baumaßnahme nach § 3 EBKrG durchgeführt, so tragen die Beteiligten - die Träger der Baulast des kreuzenden Schienenweges und der kreuzenden Straße - nach § 13 Absatz 1 EBKrG 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 (sog. Staatsdrittel).

Übernimmt ein Beteiligter die Durchführung der Maßnahme nach § 3 EBKrG, so erfüllt er dadurch nicht nur die eigenen, sondern auch die gesetzlichen Verpflichtungen des anderen Baulastträgers. Die Zahlungen des anderen Baulastträgers nach § 13 Absatz 1 Satz 1 EBKrG für die Erfüllung dieser Aufgabe sind Entgelt für eine steuerbare Leistung.

Aus der bloßen Kostentragungspflicht des Bundes oder des Landes nach § 13 Absatz 1 Satz 2 EBKrG ergibt sich nicht, dass an den Träger des Staatsdrittels insoweit eine Leistung erbracht wird (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2010. V R 16/10). Zahlungen aus diesem Rechtsgrund sind nicht steuerbare, echte Zuschüsse. Das gilt auch in den Fällen, in denen der Baulastträger, der die Baumaßnahme vom anderen Beteiligten durchführen lässt, gleichzeitig Träger des Staatsdrittels ist und aus diesem Grunde zwei Drittel der Kosten aufbringen muss.

Die Grundsätze dieses Schreibens gelten für alle offenen Fälle. Bei vor dem 1.2.2013 über Maßnahmen nach §§ 3, 13 EBKrG getroffenen Kreuzungsvereinbarungen wird es nicht beanstandet, wenn die Kostenbeteiligten das Staatsdrittel einvernehmlich als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung an den Träger des Staatsdrittels behandeln.

Das BMF-Schreiben vom 1.3.1971 - IV A 2 - S 7100 - 56/70 - wird aufgehoben, soweit es den Grundsätzen dieses Schreibens widerspricht.

6. Anwendung von § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG auf Tätigkeiten in Gremien der Sparkassen oder sparkassennahen Einrichtungen

(Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 17.1.2013 - S 7185. 1. 1-2/4 St33 sowie vom 25.3.2013 - S 7185.1 1-2/6 St33)

Auf Bund-Länder-Ebene wurde die Frage erörtert, ob Tätigkeiten in Gremien der Sparkassen oder sparkassennahen Einrichtungen als ehrenamtliche Tätigkeiten i.S. des § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG anzusehen sind.

Im Sparkassengesetz sind die Tätigkeiten in Gremien der Sparkassen und sparkassennahen Einrichtungen nicht ausdrücklich als ehrenamtliche Tätigkeit bezeichnet. Der Begriff der Ehrenamtlichkeit wird nur in den jeweiligen Satzungen der Sparkassenverbände verwendet. Die Referatsleiter Umsatzsteuer sind jedoch einhellig der Auffassung, dass die Ehrenamtlichkeit kraft gesetzlicher Regelung nicht anzunehmen ist, wenn es sich um eine Bestimmung in einer im Bereich der Selbstverwaltung erlassenen Satzung handelt. Die Anwendung der Steuerbefreiung ist daher nicht möglich.

Die Umsatzsteuerbefreiung des § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG für Tätigkeiten in Gremien der Sparkassen oder sparkassennahen Einrichtungen findet grundsätzlich in allen offenen Fällen keine Anwendung.