

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

Juli 2013

Gesetzgebung

1. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz: Umkehr der Steuerschuldnerschaft für Lieferungen von Strom und Gas

Der Bundesrat hat am 7.6.2013 (BT-Drucksache 477/13) den umfangreichen Änderungsvorschlägen des Vermittlungsausschusses zum Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz - AmtshilfeRLUmsG, siehe auch TREUBERATER April 2013, S. 3560) zugestimmt.

Die Neuerungen betreffen vor allem die Umsetzung der EU-Amtshilferichtlinie sowie Anpassungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, der Rechnungsstellungsrichtlinie sowie der so genannten Mutter-Tochter-Richtlinie und einige wenige Regelungen aus dem ursprünglichen (gescheiterten) JStG 2013.

Eine wesentliche Anpassung besteht in der Ausweitung des umsatzsteuerlichen Reverse-Charge-Verfahrens (Umkehr der Steuerschuldnerschaft) auf inländische Lieferungen von Gas und Elektrizität durch die Änderung von § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG. Der Wechsel der Steuerschuldnerschaft tritt bei innerdeutschen Erdgaslieferungen dann ein, wenn der Empfänger der Lieferung selbst ein Unternehmer ist, der Lieferungen von Erdgas erbringt. Bei der Lieferung von Elektrizität schuldet der Leistungsempfänger in den Fällen die Umsatzsteuer, in denen der liefernde Unternehmer und der Leistungsempfänger Wiederverkäufer von Elektrizität im Sinne des § 3g UStG sind.

Die Neuregelung in § 13b UStG tritt zu Beginn des zweiten Monats in Kraft, der dem Tag nach der Veröffentlichung des Zustimmungsbeschlusses des EU-Ministerrates folgt, der gemäß Art. 31 Abs. 5 des AmtshilfeRLUmsG zur Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland erforderlich ist, da die Mehrwertsteuersystemrichtlinie für Energielieferun-

gen keine Umkehr der Steuerschuldnerschaft vorsieht. Die Veröffentlichung der erteilten Ermächtigung durch den EU-Ministerrat im Bundessteuerblatt steht noch aus.

2. Referentenentwurf zur Änderung der Energie- und Stromsteuer-Durchführungs- verordnung

Das Bundesfinanzministerium hat am 26.4.2013 einen Referentenentwurf für eine Zweite Verordnung zur Änderung der Energie- und Stromsteuer-Durchführungsverordnung veröffentlicht. Darin werden die Begrifflichkeiten, Nachweisanforderungen und Verfahrensbestimmungen an das im Dezember 2012 geänderte Energie- und Stromsteuergesetz angepasst. Betroffen davon ist vor allem die Steuerentlastung für die Stromerzeugung und für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme.

3. EU-Richtlinienvorschlag zur Fortentwicklung der Berichterstattung über nichtfinanzielle Informationen im Lagebericht

Die EU-Kommission hat am 16.4.2013 einen Vorschlag für eine Richtlinie angenommen, die die Bilanzierungsrichtlinien (4. und 7. EU-Rechnungslegungsrichtlinien) ergänzen soll und zur Verbesserung der Transparenz bestimmter großer Unternehmen in sozialen und ökologischen Fragen beiträgt. Die (Konzern-)Lageberichtsvorschriften sollen um Informationen über Strategien, Risiken und Ergebnisse in Bezug auf Umweltbelange, soziale und Mitarbeiter-bezogene Aspekte, die Achtung der Menschenrechte, Anti-Korruption und Fragen im Zusammenhang mit Bestechlichkeit und Vielfalt in den Aufsichtsräten erweitert werden.

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

Rechtsprechung

1. Rückstellungsbildung für in der Zukunft liegende Verpflichtungen

Mit dem Urteil vom 6.2.2013 (I R 8/12) entschied der Bundesfinanzhof, dass eine behördliche Anweisung, nach der Altanlagen einen festgelegten Emissionswert ab einem bestimmten Zeitpunkt einhalten sollen, nicht als Verpflichtung verstanden werden darf, die zu einer Rückstellungsbildung bereits vor Ablauf des einzuhaltenden Zeitpunkts führt.

Im Streitfall ging es um eine Feuerungsanlage, die mit Holzresten und Heizöl betrieben werden konnte. Mit Verfügung vom 1.7.2005 ordnete die zuständige Umweltbehörde an, dass beim Betrieb der Feuerungsanlage mit Holzwerkstoffen spätestens ab dem 1.10.2010 eine Emissionsbegrenzung einzuhalten sei. Für den erforderlichen Einbau einer Rauchgasreinigungsanlage bildete der Eigentümer eine Rückstellung; die Höhe wurde entsprechend einem eingeholten Angebot berücksichtigt. Die im Anschluss daran durchgeführte Außenprüfung erkannte die Rückstellungsbildung nicht an und erließ geänderte Steuerbescheide.

Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind in der Handelsbilanz Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die überwiegende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach, deren Höhe zudem ungewiss sein kann. Beruht die entsprechende Verbindlichkeit auf einer öffentlich-rechtlichen Vorschrift, ist eine inhaltlich hinreichende Konkretisierung notwendig. Darüberhinaus muss die Vorschrift in zeitlicher Nähe zum Bilanzstichtag zu erfüllen und sanktionsbewehrt sein. Sollte die Verpflichtung am Bilanzstichtag nicht nur der Höhe nach ungewiss sein, sondern auch dem Grunde nach noch nicht rechtlich entstanden sein, so darf die Rückstellung nur unter der weiteren Voraussetzung gebildet werden, dass sie wirtschaftlich in den bis zum Bilanzstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahren verursacht ist.

Im vorliegenden Fall ist zum Zeitpunkt der Bekanntmachung des Verwaltungsakts die Verpflichtung zur Einhaltung der vorgegebenen Emissionswerte weder rechtlich entstanden noch wirtschaftlich verursacht. Zudem entstand die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Emissionswerte erst zum 1.10.2010.

Die wirtschaftliche Verursachung der Verbindlichkeit ist somit erst zum 1.10.2010 eingetreten, so dass die Bildung einer Rückstellung vorher nicht rechtmäßig war und damit zu Recht keine Berücksichtigung fand.

2. Steuerbefreiung nach dem Stromsteuergesetz

Die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 3b Stromsteuergesetz (StromStG) steht nach dem Urteil des Finanzgerichts Thüringen vom 26.4.2012 (2 K 888/09) nur denjenigen zu, die den Strom unmittelbar an den Letztverbraucher liefern. Die Norm erfasst gerade nicht Fälle, in denen der Betreiber einer Anlage den Strom an einen Versorger liefert, der diesen Strom dann wieder an Letztverbraucher weitergibt.

Im Streitfall ging es um die Auslegung des Begriffs "Betreiben lassen" nach § 9 Abs. 1 Nr. 3b StromStG (in der ab 1.8.2006 geltenden Fassung bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 3 StromStG in der bis 31.7.2006 geltenden Fassung); ein Stromerzeuger lieferte den Strom aufgrund eines Abnahmevertrags an einen Versorger, der diesen danach an Letztverbraucher weiterleitete. Das Finanzgericht führt hierzu aus, dass nicht jeder Vertrag die Voraussetzungen erfüllt, um ein "Betreiben lassen" des Versorgers annehmen zu können.

Liegen etwa Abnahme- und Einspeiseverträge zwischen Stromerzeuger/Anlagenbetreiber und Stromversorger als abgestimmtes Zusammenwirken vor und besteht eine räumliche Nähe zwischen der Anlage und den Letztverbrauchern, dann führt das nicht bereits dazu, dass der Betreiber seine Stromerzeugungsanlage auf Veranlassung des Versorgers die Anlage "betreibt". Der Stromerzeuger - gleichzeitig auch Betreiber der Anlage - hatte im Streitfall die volle Verfügungsgewalt über die Anlage. Auch die vertraglichen Vereinbarungen zur Stromabnahme machten deutlich, dass von einem Verkauf des Stroms ausgegangen wurde und nicht von einem "Betreiben lassen" der Anlage.

3. Überprüfung von Konzessionierungsentscheidungen im Verfahren nach § 46 Abs. 3 EnWG

Mängel bei den von der Kommune beschlossenen Auswahlkriterien können nur dann geltend gemacht werden, wenn diese im Konzessionierungsverfahren nach § 46 Abs. 3 EnWG nicht zu erkennen waren. Die Kommune hat bei den Konzessionsvertragsangeboten einen Beurteilungsspielraum und kann über die in Leitfäden aufgestellten Mindestanforderungen hinausgehen (Urteil des Landgericht Köln vom 7.11.2012, 90 O 59/12).

Im hier vorgelegten Fall hatte sich die beklagte Kommune in einem Auswahlverfahren für einen neuen Konzessionär entschieden. Das Verfahren wurde bis zur Konzessionierungsentscheidung vom unterlegenen Bieter (Altkonzessionär) nicht gerügt. Der Altkonzessionär hatte sich inoffiziell das für interne Zwecke von der Kommune erstellte Bewer-

tungsgutachten beschafft und wollte damit die Untersagung des Vertragsabschlusses mittels einstweiliger Verfügung erreichen.

Die einstweilige Verfügung wurde seitens des Landgerichts aufgehoben. Begründet wurde dies damit, dass ein Verfügungsanspruch nicht bestehen könne, wenn der Altkonzessionär von einer zukünftigen Zuschlagsentscheidung zu seinen Gunsten ausgeschlossen werden könnte. Ein Ausschlussgrund sei schon darin zu sehen, wenn sich eine Partei einen Wettbewerbsvorteil durch nicht für sie gedachte Unterlagen verschaffen wolle. Zudem hätte der Altkonzessionär entsprechende Mängel sofort nach Kenntnis geltend machen müssen.

Das Gericht führte aus, dass, wenn ein Bieter, der eine eigene Rechtsabteilung oder über sonstige rechtliche Beratung verfügt, erkennbare Mängel in einem Verfahren nicht unverzüglich, das heißt ohne schuldhaftes Zögern, rügt, er diese Mängel in einem späteren Stadium des Verfahrens nicht mehr geltend machen könne. Die Richter verwiesen zudem darauf, dass bei Verwendung von vertraulichen Unterlagen die Grundsätze des Kartellvergaberechts angewendet werden sollen.

4. Vermietung von Kirmes-Standplätzen als einheitliche umsatzsteuerfreie Grundstücksüberlassung

Das Überlassen von Standplätzen auf einer Kirmes stellt eine einheitliche, durch die Vermietung geprägte Leistung dar, wenn die damit zusammenhängenden weiteren Leistungen für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck haben, sondern nur dazu dienen, die Hauptleistung unter bestmöglichen Voraussetzungen in Anspruch zu nehmen (Finanzgericht Münster, Urteil vom 7.8.2012, 15 K 4623/09 U, Revision beim BFH anhängig: V R 5/13).

Eine Stadt erzielte Einnahmen aus Stellplatzüberlassungen auf öffentlichen Flächen, die nach der in Anspruch genommenen Fläche berechnet wurden. Die darüber hinaus erbrachten Leistungen wie die Festsetzung des Termins, die Organisation der Kirmes, sowie die Be- und Entwässerung wurden nicht separat in Rechnung gestellt. In ihrer Steuererklärung behandelte die Stadt diese Einnahmen insgesamt als steuerfreie Vermietungsumsätze i.S.d. § 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a UStG. Das Finanzamt behandelte diese Umsätze dagegen als steuerpflichtig. Hiergegen wendete sich die Stadt mit Erfolg.

Grundsätzlich gilt, dass jede Dienstleistung als eigene, selbstständige Leistung zu betrachten ist; andererseits darf aber eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung nicht nur für steuerliche Zwecke künstlich aufgespalten werden. Besteht ein Umsatz aus einem Leistungsbündel, muss eine Gesamtbeurteilung aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers auf das Wesen des Umsatzes vorgenommen werden.

Nach den vertraglichen Vereinbarungen mit den Standplatzmietern handelte es sich um eine einheitliche, steuerfreie Vermietungsleistung. Dabei ist die Standflächenüberlassung das wesentliche und damit prägende Element; die übrigen Leistungen beinhalten keinen eigenen Zweck, sondern stellen lediglich Nebenleistungen dar, um die Vermietung der Standplätze unter optimalen Bedingungen ausnutzen zu können. Inhaltlich besteht damit kein Unterschied zur Überlassung von Standplätzen auf Wochenmärkten.

5. Verdeckte Gewinnausschüttung bei unangemessenen Geschäftsführergehältern trotz Beiratsentscheidung

Die Vergütung von GmbH-Geschäftsführern kann auch dann zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen, wenn die Ausgestaltung der Anstellungsverträge einem Beirat übertragen wurde (Finanzgericht Münster, Urteil vom 11.12.2012, 13 K 125/09 F, Revision beim BFH anhängig: IV R 7/13).

Alleinige Gesellschafterin einer GmbH war eine GmbH & Co. KG, deren Kommanditisten Kinder der drei GmbH-Geschäftsführer waren. Für die GmbH war ein Beirat bestellt, der mit gesellschafterfremden Personen besetzt war und dessen Aufgabe es nach dem Gesellschaftsvertrag u.a. war, die Höhe der Vergütung für die drei Geschäftsführer zu bestimmen. Der seitens des Finanzamts vorgenommene externe Betriebsvergleich führte zur Unangemessenheit der Bezüge, worauf insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung festgesetzt wurde. Das Finanzgericht folgte dieser Einschätzung.

Da die GmbH-Geschäftsführer nahe stehende Personen der Kommanditisten waren, liege für die zu hoch festgesetzte Geschäftsführervergütung eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis vor.

Die Einschaltung eines Beirats zur Vergütungsbestimmung ändere daran nichts, da - anders als der Aufsichtsrat einer AG - der Beirat einer GmbH gesetzlich nicht vorgeschrieben ist und die Mitglieder des Beirats jederzeit durch die Gesellschafter ausgetauscht werden können bzw. der Beirat in seinen Aufgaben beschränkt werden könne.

6. Kurzhinweise

6.1. Bau von Flughafeninfrastruktur als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des EU-Beihilferechts

(Europäischer Gerichtshof, Urteil vom 19.12.2012, C-288/11 P)

Der Betreiber eines Flughafens übt eine wirtschaftliche Tätigkeit aus, von der der Bau und der Ausbau der Flughafeninfrastruktur nicht losgelöst betrachtet werden kann. Start- und Landebahnen sind für die wirtschaftliche Tätigkeit eines Flughafenbetreibers "wesentlich", da erst der Bau von Start- und Landebahnen einem Flughafen die Ausübung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erlaubt.

6.2. Ansatz von im Rahmen der Ausgliederung übernommenen Pensionsverpflichtungen mit Anschaffungskosten

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 12.12.2012, I R 28/11)

Werden bei einer Ausgliederung zur Neugründung nur Einzelwirtschaftsgüter (kein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) in die übernehmende Kapitalgesellschaft eingebracht, greift weder die steuerliche Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 noch jene des § 20 Abs. 7 und 8 UmwStG 2002.

Die auszugliedernden Wirtschaftsgüter sind der übernehmenden (Vor-)Gesellschaft ab dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums bilanziell zuzuordnen, gegebenenfalls also schon vor Übergang des zivilrechtlichen Eigentums.

Im Zuge der Ausgliederung übernommene Pensionsverpflichtungen sind sowohl in der Eröffnungsbilanz als auch in den Folgebilanzen der übernehmenden Gesellschaft mit den Anschaffungskosten und nicht mit den Teilwerten nach Maßgabe des § 6a Abs. 3 EStG 2002 anzusetzen.

6.3. Ausgleichsanspruch von Vorsteuerabzugsbeträgen im Innenverhältnis bei Umsatzsteuerorganschaft

(Bundesgerichtshof, Urteil vom 29.1.2013, II ZR 91/11)

Die auf § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG beruhende Zuweisung des Vorsteuerabzugsrechts an den Organträger ist lediglich formeller, der Abwicklung des Steuerschuldverhältnisses dienender Natur. Der Organträger ist der Organgesellschaft im Innenverhältnis der Mitglieder des Organkreises zum Ausgleich der Vorsteuerabzugsbeträge verpflichtet, die auf Leistungsbezüge der Organgesellschaft entfallen und die lediglich infolge der umsatzsteuerlichen Organschaft dem Organträger zugute gekommen sind.

6.4. Zurechnung von Organeinkommen bei unterjährigem Ausscheiden

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 28.2.2013, IV R 50/09)

Das Einkommen einer Organgesellschaft ist entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur den Gesellschaftern einer Organträger-Personengesellschaft zuzurechnen, die im Zeitpunkt der Einkommenszurechnung an der Organträgerin beteiligt sind.

6.5. Mindestdauer des Ergebnisabführungsvertrags

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 23.1.2013, I R 1/12)

Bei der Prüfung, ob ein Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen ist, ist der Vertrag nach objektiven Gesichtspunkten auszulegen. Der aus § 133 BGB abgeleitete Grundsatz "falsa demonstratio non nocet" gilt nur, soweit sich für das von den Vertragsschließenden subjektiv Gemeinte im Vertrag oder den allgemeinen zugänglichen Quellen eindeutige Belege finden lassen.

Als offenbare Unrichtigkeit kann der Notar gemäß § 44a Abs. 2 BeurkG grundsätzlich auch eine falsa demonstratio richtigstellen. Um die Berichtigung einer falsa demonstratio handelt es sich nicht, wenn der notarielle Nachtragsvermerk zu einer inhaltlichen Änderung oder Ergänzung der Erklärungen der Vertragsparteien führen würde.

6.6. Zum Beurteilungsspielraum in Konzessionsierungsverfahren nach § 46 Abs. 3 EnWG

(Landgericht Leipzig, Urteil vom 16.11.2012, 05 O 2322/12)

Bei einer Pattsituation der Bewerber besteht ein weiter Beurteilungsspielraum der Gemeinde auch bei über die Auswahlkriterien hinausgehenden, nicht wettbewerblichen Aspekten. § 46 EnWG verpflichtet die Gemeinden nicht zur Aufstellung bestimmter Kriterien. Werden gegen die Änderung von Auswahlkriterien im Auswahlverfahren keine Rügen erhoben, entfällt eine gerichtliche Überprüfung.

6.7. Zur wirtschaftlichen Betätigung einer Gemeinde im Rahmen der Daseinsvorsorge

(Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg, Beschluss vom 29.11.2012, 1 S 1258/12)

Bei Anwendung der qualifizierten Subsidiaritätsklausel des § 102 Abs. 1 Nr. 3 GemO BW ist auf der Grundlage einer interessenabwägenden, die Belange der Privat- und der Kommunalwirtschaft gleichermaßen berücksichtigenden Betrachtungsweise zu entscheiden, ob die wirtschaftliche Betätigung einer Gemeinde unter den Begriff der Daseinsvorsorge fällt.

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

Die bloße Benennung der städtebaulichen Entwicklung als Gesellschaftszweck eines wirtschaftlichen Unternehmens mit kommunaler Beteiligung schließt die Anwendung des § 102 Abs. 1 Nr. 3 GemO BW nicht aus. Für den Ausschluss ist vielmehr erforderlich, dass das Unternehmen tatsäch-

lich Tätigkeiten von einigem Gewicht wahrnimmt, die der Daseinsvorsorge zugeordnet werden können und die zudem der erwerbswirtschaftlichen Betätigung außerhalb der Daseinsvorsorge nicht völlig untergeordnet sind.

Sonderfragen

Ertragsteuerliche Behandlung von Emissionsberechtigungen nach dem Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz - TEHG) vom 8.7.2004 (BGBl 2004 I S. 1578)

(Bezug: BMF-Schreiben vom 6.12.2005, BStBl 2005 I S. 1047 und vom 7.3.2013)

(OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 12.3.2013 - S 213a A - 4 - St 210)

1 Durch das Gesetz über den Handel mit Berechtigungen zur Emission von Treibhausgasen (Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz - TEHG) vom 8.7.2004 (BGBl 2004 I S. 1578) wurden die rechtlichen und institutionellen Voraussetzungen für ein gemeinschaftsweites Emissionshandelssystem in Deutschland geschaffen. Das TEHG schreibt vor, dass die Betreiber der durch das Gesetz erfassten Anlagen für deren Emissionen Berechtigungen nachweisen müssen. Diese werden ihnen nach Maßgabe des Gesetzes über den nationalen Zuteilungsplan für Treibhausgas-Emissionsberechtigungen in der Zuteilungsperiode 2005 bis 2007 (Zuteilungsgesetz 2007 - ZuG 2007) vom 26.8.2004 (BGBl 2004 I S. 2211) in einer gewissen Höhe zuteilt und sind handelbar. Nach Ablauf eines Emissionszeitraums (Kalenderjahr) müssen die Berechtigungen für die erfolgten CO₂-Emissionen abgegeben werden. Reichen die ausgegebenen Emissionsberechtigungen nicht aus, müssen fehlende Berechtigungen zugekauft werden. Bei Nichtabgabe drohen Sanktionen.

Für die Zuteilung werden Gebühren nach der Kostenverordnung zum Treibhaus-Emissionshandelsgesetz und zum Zuteilungsgesetz 2007 (Emissionshandelskostenverordnung 2007 -EHKostV 2007) vom 31.8.2004 (BGBl 2004 I S. 2273) erhoben.

1. Emissionshandelssystem nach dem TEHG

1.1 Emissionsberechtigung

2 Eine Emissionsberechtigung im Sinne des TEHG ist die Befugnis zur Emission von einer Tonne Kohlendioxidäquivalent in einem bestimmten Zeitraum (§ 3 Abs. 4 TEHG). Berechtigungen nach dem TEHG gelten nicht als Finanzinstrumente im Sinne des § 1 Abs. 11 des Kreditwesengesetzes (§ 15 Satz 1 TEHG).

1.2 Zuteilung

3 Berechtigungen nach dem TEHG werden für eine Zuteilungsperiode in jeweils gleich große Teilmengen für das Jahr, für das Berechtigungen abzugeben sind, an die Verantwortlichen als Betreiber der Anlagen ausgegeben (§ 9 Abs. 2 Satz 3 TEHG, § 19 Abs. 1 ZuG 2007) und auf einem Konto im Emissionshandelsregister erfasst (§ 14 TEHG). Die Zuteilung erfolgt kostenlos (§ 18 ZuG 2007). Die erste Zuteilungsperiode umfasst die Kalenderjahre 2005 bis 2007 und die zweite Zuteilungsperiode die Kalenderjahre 2008 bis 2012. Künftige Zuteilungsperioden umfassen jeweils fünf Kalenderjahre (§ 6 Abs. 4 Satz 2 TEHG). Nicht in Anspruch genommene Berechtigungen des Zuteilungszeitraums 2005 bis 2007 erlöschen mit Ablauf des 30. April 2008 (§ 20 ZuG 2007). Berechtigungen des Zuteilungszeitraums 2008 bis 2012 und nachfolgender Zuteilungszeiträume können in die folgenden Zuteilungsperioden überführt werden (§ 6 Abs. 4 Satz 3 TEHG).

4 § 10 ZuG (Zuteilung für Neuanlagen als Ersatzanlagen) eröffnet Betreibern von Neuanlagen in Deutschland, durch die eine Altanlage ersetzt wird, die Möglichkeit einer Zuteilung von Berechtigungen für Betriebsjahre, wie sie sie nach den Regelungen für die ersetzte Altanlage beanspruchen konnten. Die Regelung setzt insofern einen Innovationsanreiz, da sie für einen beschränkten Zeitraum eine Ausstattung einer emissionsärmeren Neuanlage in einem Umfang wie für eine emissionsintensivere Altanlage vorsieht.

1.3 Handel

5 Die Emissionsberechtigungen sind übertragbar (§ 6 Abs. 3 Satz 1 TEHG). Die Übertragung von Berechtigungen nach dem TEHG erfolgt durch Einigung und Eintragung auf dem Konto des Erwerbers im Emissionshandelsregister (§ 16 Abs. 1 Satz 1 TEHG).

1.4 Abgabepflicht

6 Der Verantwortliche hat bis zum 30. April eines Jahres, erstmals im Jahr 2006, eine Anzahl von Berechtigungen nach dem TEHG abzugeben, die den durch seine Tätigkeit im vorangegangenen Kalenderjahr verursachten Emissionen entspricht (§ 6 Abs. 1 TEHG). Die abgegebenen Berechtigungen werden im Emissionshandelsregister gelöscht. Kommt der Verantwortliche dieser Verpflichtung nicht ausreichend nach, setzt das Umweltbundes-

amt (Deutsche Emissionshandelsstelle) für jede emittierte Tonne Kohlendioxidäquivalent, für die der Verantwortliche keine Berechtigung abgegeben hat, eine Zahlungsverpflichtung von 40,00 € im Zuteilungszeitraum 2005 bis 2007, danach von 100,00 € fest (§ 18 Abs. 1 TEHG). Die Abgabeverpflichtung nach § 6 Abs. 1 TEHG bleibt davon unberührt (§ 18 Abs. 3 TEHG).

2. Steuerbilanzielle Behandlung der Emissionsberechtigungen

2.1 Zuteilung

7 Die auf Antrag erfolgte Zuteilung von Emissionsberechtigungen durch Bescheid der Deutschen Emissionshandelsstelle führt nicht zur Aktivierung eines Anspruchs.

2.2 Bilanzielle Einordnung der Emissionsberechtigungen

8 Emissionsberechtigungen sind immaterielle Wirtschaftsgüter und dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

2.3. Unentgeltliche Ausgabe von Emissionsberechtigungen

9 Kostenlos ausgegebene Emissionsberechtigungen sind im Zeitpunkt ihrer Ausgabe mit 0 € zu bewerten. Der Wert von 0 € gilt als Anschaffungskosten. Erfolgt in der Handelsbilanz ein Ausweis der unentgeltlich ausgegebenen Emissionsberechtigungen zum Zeitwert bei gleichzeitiger Passivierung eines Sonderpostens (z.B. Sonderposten für unentgeltlich ausgegebene Schadstoffemissionsrechte), sind diese Positionen in der Steuerbilanz zu saldieren. Ein Gewinn entsteht daher daraus nicht.

10 Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem kostenlosen Erwerb getätigt werden und im Falle einer entgeltlichen Ausgabe Anschaffungsnebenkosten im Sinne von § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB wären, wie beispielsweise Aufwendungen für die Beantragung der Zuteilung von Emissionsberechtigungen, sind sofort abzugsfähige Aufwendungen. Die Aufwendungen für die Gebühren für die Zuteilung nach EHKostV 2007 sind dabei dem Wirtschaftsjahr zuzuordnen, in dem der Zuteilungsbescheid ergeht.

11 § 6 Abs. 4 EStG ist auf die unentgeltliche Ausgabe der Emissionsberechtigungen nicht anwendbar, da es sich bei der Ausgabe der Emissionsberechtigungen um einen öffentlich-rechtlichen Akt handelt und damit keine Übertragung aus einem anderen Betriebsvermögen heraus stattfindet.

2.4 Entgeltlicher Erwerb von Emissionsberechtigungen und Bewertung unentgeltlich und entgeltlich erworbener Emissionsberechtigungen am Bilanzstichtag

12 Werden Emissionsberechtigungen entgeltlich erworben, sind sie nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten. Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden

Wertminderung niedriger, kann dieser angesetzt werden. Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 25.2.2000 (BStBl 2000 I, S. 372) zur Neuregelung der Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (voraussichtlich dauernde Wertminderung, Wertaufholungsgebot und steuerliche Rücklage nach § 52 Abs. 16 EStG) sind zu beachten.

13 § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG kann nicht angewendet werden. Eine Durchschnittsbewertung nach § 256 Satz 2 i. V. m. § 240 Abs. 4 HGB und § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist dagegen zulässig.

2.5 Handel mit Emissionsberechtigungen

14 Der Handel mit Emissionsberechtigungen richtet sich nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen über den Kauf und Verkauf von Wirtschaftsgütern. Daher wird beim Verkauf unentgeltlich erworbener Emissionsberechtigungen ein Gewinn in Höhe des vollen Veräußerungserlöses realisiert.

3. Steuerbilanzielle Behandlung der Abgabepflicht von Emissionsberechtigungen der Verantwortlichen am Bilanzstichtag

3.1 Emissionsberechtigungen sind vorhanden

15 Für die Abgabepflicht für die im Kalenderjahr erfolgten Emissionen ist am Bilanzstichtag eine Verbindlichkeit auszuweisen, soweit Emissionsberechtigungen vorhanden sind, denn nur insoweit ist die Verpflichtung dem Grunde und der Höhe nach gewiss. Sie ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG in Höhe des Erfüllungsbetrages zu bewerten. Sie umfasst danach die Beträge, mit denen die aktivierten Emissionsberechtigungen am Bilanzstichtag bewertet sind, soweit diese abgegeben werden müssen. Die Passivierung der Verbindlichkeit mindert den Gewinn, soweit entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung verwendet werden.

16 *Stehen am Bilanzstichtag sowohl unentgeltlich als auch entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung zur Verfügung, ist die Verbrauchsfolge zur Bestimmung des Endbestands anhand der bei einer Transaktion anzugebenden ID-Nummer (z.B. Seriennummern der Emissionszertifikate oder Registernachweis) zu bestimmen.

16a *Ist die Verbrauchsfolge nicht feststellbar, ist davon auszugehen, dass zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung zuerst die unentgeltlich erworbenen Emissionsberechtigungen eingesetzt werden.

(*Die Rdnr. 16 wurde durch das BMF-Schreiben vom 07.3.2013, IV C 6 - S 2134-a/07/10003, geändert und die Rdnr. 16a neu eingefügt. Sie sind in allen offenen Fällen anzuwenden.)

3.2 Emissionsberechtigungen sind nicht vorhanden

17 Soweit am Bilanzstichtag auf dem Konto des Verantwortlichen im Emissionshandelsregister weniger Berechtigungen vorhanden sind als zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung für die tatsächlichen Emissionen des abgelaufenen Kalenderjahres erforderlich, ist nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. § 5 Abs. 4b EStG kommt nicht zur Anwendung. Die Verpflichtung zur Abgabe der Emissionsberechtigungen ist im abgelaufenen Wirtschaftsjahr wirtschaftlich verursacht, weil sie an die bereits erfolgten CO₂-Emissionen anknüpft und diese abgilt. Die Abgabeverpflichtung ist auch rechtlich verursacht, weil sie unmittelbar aus jeder ausgestoßenen Tonne CO₂ entsteht. Des Weiteren muss der Verantwortliche ernsthaft mit einer sanktionsbewehrten Inanspruchnahme rechnen.

3.3 Beispiele

18 Ein Anlagenbetreiber (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) hat für das Kalenderjahr 2005 insgesamt 9 709 Emissionsberechtigungen kostenlos erhalten. Seine historischen, aktuellen und zukünftigen CO₂-Emissionen sollen jährlich 10 000 Tonnen betragen. Der Wert von Emissionsberechtigungen am 31.12.2005 soll 10 € betragen.

Alternative 1:

Am 31.12.2005 sind die 9 709 Emissionsberechtigungen noch vorhanden.

An Bilanzstichtag 31.12.2005 ist eine Rückstellung in Höhe von 2 910 € gewinnmindernd zu passivieren (10 000 abzugebende - 9 709 vorhandene = 291 nicht vorhandene Emissionsberechtigungen; 291 Emissionsberechtigungen × 10 €, zur Bewertung vgl. Rdnr. 22). Soweit sich die Rückgabeverpflichtung auf die vorhandenen, unentgeltlich erworbenen 9 709 Berechtigungen bezieht, ergibt sich nach Rdnr. 15 i.V.m. Rdnr. 9 eine Verbindlichkeit von 0 €.

Alternative 2:

In 2005 wurden zunächst 1 000 Emissionsberechtigungen verkauft und anschließend 500 Emissionsberechtigungen zu je 8 € zugekauft.

Am 31.12.2005 ist eine Verbindlichkeit in Höhe von 4 000 € (500 vorhandene und entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen × 8 €) und eine Rückstellung in Höhe von 7 910 € gewinnmindernd zu passivieren (Kontostand Emissionsberechtigungen am 31.12.2005:

$9\,709 - 1\,000 + 500 = 9\,209$ Stück; folglich müssen 791 Emissionsberechtigungen × 10 € nachgekauft werden; zur Bewertung vgl. Rdnr. 22).

Alternative 3:

In 2005 wurden zunächst 1.000 Emissionsberechtigungen verkauft und anschließend 1 500 zu je 8 € zugekauft.

Am 31.12.2005 besteht eine Verbindlichkeit in Höhe von 10 328 €, die sich wie folgt ermittelt:

Der Kontostand an Emissionsberechtigungen beträgt am 31.12.2005: $9\,709 - 1\,000 + 1\,500 = 10\,209$ Stück. Folglich sind 209 Emissionsberechtigungen über Bedarf vorhanden. Ausgehend von der Annahme, dass zuerst die unentgeltlich erhaltenen Emissionsberechtigungen zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung eingesetzt/gelöscht werden, werden 1 291 entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen zur Erfüllung der Abgabeverpflichtung eingesetzt (10 000 Emissionsberechtigungen sind abzugeben, davon sind 8 709 unentgeltlich und 1 291 entgeltlich erworben). Folglich sind $1\,291 \text{ Stück} \times 8 \text{ €} = 10\,328 \text{ €}$ gewinnmindernd zu passivieren.

3.4 Vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr

19 Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ist zur Bildung von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen nach den Rdnrn. 15 bis 18 zu unterscheiden, ob es sich um die noch steigende Abgabeverpflichtung für das laufende oder die bereits abgeschlossene Abgabeverpflichtung für das vorangegangene Kalenderjahr handelt.

Beispiel:

20 Eine Anlage stößt gleich bleibend monatlich 100 Tonnen CO₂ aus. Der Steuerpflichtige hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1.4. bis zum 31.3. Er besitzt ausreichend, ausschließlich entgeltlich erworbene Emissionsberechtigungen.

Am Bilanzstichtag 31.3.2006 ist eine Abgabeverpflichtung (Verbindlichkeit) für 2006 im Wert von 3×100 Emissionsberechtigungen und für 2005 im Wert von 9×100 Emissionsberechtigungen auszuweisen. Diese erhöht die bereits am 31.3.2005 zu passivierende Abgabeverpflichtung für den Zeitraum von Januar bis März 2005 im Wert von 3×100 Emissionsberechtigungen.

Beispiel:

21 Wie vor, jedoch läuft das abweichende Wirtschaftsjahr vom 1.7. bis 30.6. Der Steuerpflichtige ist seiner Abgabeverpflichtung für 2005 am 30.4.2006 vollständig nachgekommen. Am Bilanzstichtag 30.6.2006 ist demnach eine Abgabeverpflichtung (Verbindlichkeit) nur für 2006 im Wert von 6×100 Emissionsberechtigungen auszuweisen.

3.5 Bewertung der Rückstellung

22 Die Rückstellung nach Rdnr. 17 ist mit den Einzelkosten (Wert von Emissionsberechtigungen am Bilanzstichtag) und den notwendigen Gemeinkosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchstabe b EStG). Bei der Bewertung der Rückstellung spielt es keine Rolle, dass die Abgabeverpflichtung auch durch zukünftig unentgeltlich zugeteilte Emissionsberechtigungen der Folgejahre erfüllt werden kann (vgl. Beispiel in Rdnr. 24).

3.6 Auflösung der Rückstellung

23 Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist (§ 249 Abs. 3 Satz 2 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG; vgl. R 31c Abs. 13 EStR 2003).

Beispiel:

24 Ein Anlagenbetreiber (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) erhält aufgrund seines Zuteilungsbescheides von 2005 bis 2007 jährlich 9 709 Emissionsberechtigungen kostenlos. Seine historischen, aktuellen und zukünftigen CO₂-Emissionen sollen jährlich 10 000 Tonnen betragen. Der Wert von Emissionsberechtigungen beträgt an allen Bilanzstichtagen 10 €. Erst im Februar 2008 kauft er 873 Emissionsberechtigungen (3 x 291 Stück) zu je 10 € zu. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

Datum	Konto im Emissionshandelsregister	Buchungen Steuerbilanz	Erläuterungen
28.02.2005	+ 9 709	-	Kostenlose Ausgabe für 2005
1.12.2005	= 9 709	25 Aufwand 2 910 €	291 Berechtigungen fehlen; Gewinnauswirkung 2005: - 2.910 €
		26 an	
		Rückstellung 2.910 €	
28.02.2006	+ 9 709	-	Kostenlose Ausgabe für 2006
30.04.2006	- 10 000	27 Rückstellung 2 910 €	Die Abgabeverpflichtung für 2005 ist erfüllt, damit entfällt der Grund für die am 31.12.2005 gebildete Rückstellung.
		28 an	
		Ertrag 2.910 €	
31.12.2006	= 9 418	29 Aufwand 5 820 €	582 Berechtigungen fehlen; Gewinnauswirkung gesamt 2006: - 2 910 €
		30 an	
		31 Rückstellung 5 820 €	
28.02.2007	+ 9 709	-	Kostenlose Ausgabe für 2007
30.04.2007	- 10 000	32 Rückstellung 5 820 €	Die Abgabeverpflichtung für 2006 ist erfüllt, damit entfällt der Grund für die am 31.12.2006 gebildete Rückstellung.
		33 an	
		34 Ertrag 5 820 €	
31.12.2007	= 9 127	35 Aufwand 8 730 €	873 Berechtigungen fehlen; Gewinnauswirkung gesamt 2007: - 2 910 €
		36 an	
		37 Rückstellung 8 730 €	
01.02.2008	+ 873	38 Aktiva 8 730 €	Zukauf der fehlenden Berechtigungen für die Zuteilungsperiode 2005 bis 2007
		39 an	
		40 Bank 8 730 €	
30.04.2008	- 10 000 = 0	41 Aufwand 8 730 €	Abgang von Aktiva; Die Abgabeverpflichtung für 2007 ist erfüllt, damit entfällt der Grund für die am 31.12.2007 gebildete Rückstellung.
		42 an	
		43 Aktiva 8 730 €	
		44 Rückstellung 8 730 €	
		45 an	
		Ertrag 8 730 €	

3.7 Festsetzung von Zahlungen nach § 18 Abs. 1 TEHG

46 Kommt der Verantwortliche seiner Verpflichtung nach § 6 Abs. 1 TEHG nicht ausreichend nach und setzt das Umweltbundesamt (Deutsche Emissionshandelsstelle) für nicht abgegebene Emissionsberechtigungen eine Zahlungsverpflichtung nach § 18 Abs. 1 TEHG fest, kann dafür am zurückliegenden Bilanzstichtag keine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden.

47 Aufwendungen aufgrund einer Zahlungsverpflichtung nach § 18 Abs. 1 TEHG, die festgesetzt werden, wenn der Verantwortliche nicht ausreichend Emissionszertifikate für CO₂-Emissionen abgegeben hat, sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Sie gehören nicht zu den nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, weil es sich nicht um eine Geldbuße, ein Ordnungsgeld oder ein Verwarnungsgeld im Sinne dieser Vorschrift handelt.