

# 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

August 2013

## Gesetzgebung

### 1. Entwurf einer Verordnung zur Änderung von Verordnungen auf dem Gebiet des Energiewirtschaftsrechts

In seiner Sitzung am 5.7.2013 hat der Bundesrat dem vorgenannten Verordnungsentwurf der Bundesregierung (BR-Drucksache 447/13) unter Berücksichtigung bestimmter Änderungen zugestimmt. Sofern die Bundesregierung die Änderungen des Bundesrates übernimmt, wird mit einer Veröffentlichung der Verordnung im Bundesgesetzblatt nach dem Ende der Sommerpause gerechnet. Kernelemente der Änderungsverordnung betreffen die StromNEV, die GasNEV, die ARegV und die StromNZV:

#### Änderungen der StromNEV und der GasNEV:

- **Indexreihen zur Ermittlung von Tagesneuwerten:**  
Zur Bewertung des betriebsnotwendigen Anlagevermögens (Altanlagen) mit Tagesneuwerten werden einige wesentliche, übergeordnete Indexreihen in den Verordnungen festgeschrieben, um die Kalkulationsgrundlagen zu vereinheitlichen (neuer § 6a StromNEV/GasNEV, mit Wirkung ab 1.1.2013);
- **Verzinsung des die Eigenkapitalquote von 40 % übersteigenden Eigenkapitals (EK-II-Zinssatz):**  
Festlegung eines Nominalzinses, der sich als Durchschnittswert der letzten 10 Jahre von drei durch die Bundesbank veröffentlichten Umlaufrenditen (Anleihe der öffentlichen Hand, Anleihen von Unternehmen sowie Hypothekenpfandbriefe) ermittelt (neuer § 7 Abs. 7 StromNEV/GasNEV, mit Wirkung ab 1.1.2013);

- **Gestaffelte Netzentgelte für energieintensive Unternehmen:**  
Ersatz der vollständigen Netzentgeltbefreiung für energieintensive Unternehmen durch eine gestaffelte Reduktion der Netzentgelte (neuer § 19 StromNEV);
- **Pooling von Entnahmestellen:**  
Zum Zwecke der Berechnung des Jahresleistungsentgelts können in bestimmten Fällen mehrere Entnahmestellen zusammengefasst werden (neuer § 17 StromNEV, mit Wirkung ab 1.1.2014);
- **Biogasumlage erfolgt künftig bundesweit und nicht mehr marktgebietsbezogen (neuer § 20b GasNEV);**

#### Änderungen der ARegV:

- **Erweiterungs- und Umstrukturierungsinvestitionen auf Hochspannungsebene:**  
Berücksichtigung entsprechender Investitionskosten des Verteilnetzes über Investitionsmaßnahmen (neuer § 23 ARegV);
- **Forschungs- und Entwicklungstätigkeit der Netzbetreiber:**  
Gewährung eines Zuschlags auf die Erlösobergrenze für Investitionen in diesem Bereich (neuer § 25a ARegV);

#### Änderungen der StromNZV:

- **Zählerstandsgangmessung:**  
Einführung eines neuen vereinfachten Bilanzierungsverfahrens unterhalb der registrierenden Leistungsmessung neben den Standardlastprofilverfahren (neuer § 12 StromNZV).

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

## 2. Geplante EU-Konzessionsrichtlinie schließt Wasserversorgung aus

Nach Verlautbarungen des EU-Binnenmarkt kommissars, Michel Barnier, Mitte Juni 2013, sei es seitens der EU-Kommission in Bezug auf den vorliegenden Vorschlag einer EU-Konzessionsrichtlinie zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt gewesen, die öffentliche Dienstleistung der Wasserversorgung zu privatisieren. Herr Barnier spricht sich zudem dafür aus, die Wasserversorgung vom Anwendungsbereich der Konzessionsrichtlinie generell auszunehmen, da Wasser nicht als "beliebiges Handelsgut" angesehen werden dürfe.

## 3. In Kraft getreten: Gesetz zur Änderung des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG ÄndG)

Mit dem EnWGÄndG vom 21.2.2013 (BGBl 2013 I S. 346) wurde - rückwirkend mit Wirkung zum 13.7.2009 - § 6 EnWG um die Absätze 2 bis 4 ergänzt.

Der neue Abs. 2 setzt die Elektrizitäts- und Gasrichtlinien vom 13.7.2009 in deutsches Recht um und stellt dabei klar, dass die im Zuge der Entflechtungsbestimmungen zu übertragenden Wirtschaftsgüter als Teilbetrieb i.S.d. §§ 15, 16, 20 und 24 UmwStG gelten (sog. Teilbetriebsfiktion). Die Absätze 3 und 4 betreffen die Grunderwerbsteuerbefreiung bei rechtlicher oder operationeller Entflechtung, wobei rechtliche Entflechtungen auf freiwilliger Grundlage von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind.

# Rechtsprechung

## 1. Delegierende öffentlich-rechtliche Vereinbarung kein Inhouse-Geschäft

Der Europäische Gerichtshof hat am 13.6.2013 (C-386/11) entschieden, dass Kommunen bei der Erfüllung ihrer Hilfsaufgaben (im Streitfall: Gebäudereinigung) im Rahmen einer delegierenden öffentlichen Vereinbarung grundsätzlich nicht ausschreibungsfrei entgeltlich zusammenarbeiten dürfen, es sei denn, dass es sich um die gemeinsame Wahrnehmung von Aufgaben des Gemeinwohls handelt.

Im Streitfall ging es um die Reinigung kreiseigener Gebäude, die ein Kreis mittels Vereinbarung nach den Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit Nordrhein-Westfalens auf eine Kommune ausschreibungsfrei übertrug. Ein privates Reinigungsunternehmen stellte gegen die Vereinbarung einen Nachprüfungsantrag und legte danach Beschwerde ein.

Nach Ansicht des EuGH wurde mit der Vereinbarung ein öffentlicher Dienstleistungsauftrag im Sinne des europäischen Vergaberechts geschlossen. Die Kriterien zur Anwendung eines Inhouse-Geschäfts lagen nicht vor, da keine der beteiligten Einrichtungen Anteile an der anderen Einrichtung hielt. Auch war keine interkommunale Kooperation gegeben, da es sich nicht um die Wahrnehmung einer gemeinsamen Gemeinwohlaufgabe handelte. Ausschlaggebend für die Beurteilung des EuGH war der Tatbestand, dass sich die Kommune zur Erfüllung der ihr übertragenen Aufgabe auch Dritter bedienen durfte und somit eine potentielle Marktteilnahme vorlag.

## 2. Keine Wartefrist im Konzessionierungsverfahren nach § 46 Abs. 3 EnWG für die Unterzeichnung des Konzessionsvertrags

Nach der Unterrichtung der unterlegenen Bieter im Konzessionsvergabeverfahren müssen Kommunen bis zur Vertragsunterzeichnung mit dem neuen Konzessionär keine Wartefrist einhalten; auch stellt die Fortzahlung der Konzessionsabgabe nach Ablauf des Konzessionsvertrags keine unzulässige Nebenleistung i.S.d. KAV dar (Landgericht Köln, Urteil vom 22.3.2013, 90 O 51/13).

Im Rahmen der Konzessionsvergabe nach § 46 Abs. 3 EnWG unterzeichnete die Kommune im Anschluss an die Information über die Auswahlentscheidung an die unterlegenen Bieter mit dem Neukonzessionär den Konzessionsvertrag. Die Auswahlentscheidung wurde im Anschluss öffentlich bekannt gemacht. Die geltend gemachte Klage gegen die Durchführung des abgeschlossenen neuen Konzessionsvertrags hatte keinen Erfolg.

Eine Wartefrist von mindestens zehn Tagen zwischen der Unterrichtung der Bieter und der Vertragsunterzeichnung in analoger Anwendung von § 101a GWB scheidet nach Ansicht des Gerichts aus und sei - mangels Regelungslücke in § 46 Abs. 3 EnWG - nicht erforderlich. Das zur Verfügung stehende Rechtsschutzinstrumentarium - wenn auch vornehmlich im sekundären Bereich - sei grundsätzlich ausreichend.

Die Fortzahlungsverpflichtung der Konzessionsabgabe über den einjährigen Fortzahlungszeitraum des § 48 Abs. 4 EnWG hinaus stelle zudem keine unzulässige Nebenleistung i.S.v. § 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV dar; dies gelte auch für eine entsprechende Regelung im Konzessionsvertrag. Von einer Unentgeltlichkeit der Leistung nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV

war nicht auszugehen, da eine Gegenleistung durch eine fortdauernde Nutzung der Wegrechte gegeben war und ein fortdauernder Vergütungsanspruch bereits nach § 812 BGB bestand.

### 3. Zur Datenherausgabe im Konzessionsierungsverfahren

Das Landgericht Hannover hat mit Urteil vom 28.2.2013 (21 O 10/11) bekräftigt, dass der konzessionsvergebende Kommune ein Anspruch auf Datenherausgabe zur Abschätzung des Ertragswerts und der Erlösobergrenze gegen den bisherigen Konzessionär zusteht.

Das Gericht hatte zu klären, ob und wenn ja zu welchem Zeitpunkt und in welchem Umfang die konzessionsvergebende Kommune vom Altkonzessionär Auskünfte im Rahmen des Netzüberlassungsverfahrens zu erteilen hat. Nach § 46 Abs. 1 EnWG müssen Gemeinden das Vertragsende spätestens zwei Jahre vor Ablauf des Konzessionsvertrags veröffentlichen, um ein wettbewerbliches Verfahren zur Konzessionsvergabe einzuleiten.

Die kalkulatorischen Restwerte müssen nicht bereits in der Ankündigung des Vertragsablaufs kommuniziert werden. Es reicht aus, sie den konkreten Interessenten nach Ablauf der so genannten Interessensbekundungsfrist mitzuteilen. Bei Zugrundelegung einer Mindestfrist von nur drei Monaten besteht nach Ansicht des Gerichts ein berechtigtes Interesse, die Daten bereits spätestens eineinhalb Jahre vor Vertragsablauf - im Streitfall zum Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung - zu erhalten, um die Daten vor der Weitergabe an Interessenten zu prüfen und aufzuarbeiten. Den Interessenten müsse im Vorfeld der Angebotsabgabe eine Abschätzung des Ertragswerts und der Erlösobergrenze ermöglicht werden können. Entsprechend muss die Altkonzessionärin ausreichende Informationen zur Verfügung stellen, um ein betriebswirtschaftlich sinnvolles Angebot zu ermöglichen. Der Informationsanspruch ergibt sich als ungeschriebener Nebenanspruch aus dem auslaufenden Konzessionsvertrag. Der Datenherausgabe kann nicht entgegengehalten werden, dass es sich dabei um Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse handelt.

### 4. Keine Preisanpassungspflicht bei individuell vereinbartem Festpreis für Gaslieferungen trotz Wirtschaftsklausel

Der Bundesgerichtshof hat sich mit Urteil vom 23.1.2013 (VIII ZR 47/12) zum Verhältnis einer Festpreisvereinbarung zu einer vertraglich vereinbarten Wirtschaftsklausel in Gaslieferverträgen geäußert.

In einem Gasliefervertrag mit dreijähriger Laufzeit hatten die Parteien einen fixen Gasarbeitspreis vereinbart. Preisanpassungen wären über eine so genannte Wirtschaftsklausel möglich gewesen, wenn

die wirtschaftlichen Voraussetzungen, unter denen die Vertragsbedingungen vereinbart worden sind, sich grundlegend geändert hätten, so dass einem der Vertragspartner die Durchführung des Vertrags nicht mehr hätte zugemutet werden können. Nach Vertragsbeginn verringerten sich die Marktpreise für Erdgas um gut 30 %. Vor diesem Hintergrund versuchte der Gaskunde unter Bezug auf die Wirtschaftsklausel eine Absenkung des fixen Arbeitspreises gerichtlich durchzusetzen.

Der BGH wehrte dies ab mit der Begründung, dass die Wirtschaftsklausel nicht anzuwenden ist, da beide Parteien das Risiko sich verändernder Marktpreise für Erdgas bewusst in Kauf genommen haben. Der Eintritt einer Marktpreisabweichung gehört zum unternehmerischen Risiko der beiden Vertragsparteien; im Streitfall betraf dies ausschließlich die Risikosphäre des Gaskunden. Die Festpreisvereinbarung hat Vorrang vor der Wirtschaftsklausel, da die Festpreisvereinbarung ein Ergebnis monatelanger Verhandlungen war und somit als Individualvereinbarung Vorrang vor der Wirtschaftsklausel genießt. Die Wirtschaftsklausel ist als allgemeine Geschäftsbedingung i.S.d. § 305b BGB insoweit nachrangig.

### 5. Vergaberechtsverstöße können zur Rückforderung von Zuwendungen führen

Einen Verstoß gegen die öffentlich gebotene Ausschreibungspflicht hat das Bundesverwaltungsgericht (Beschluss vom 13.2.2013, 3 B 58.12) als schwerwiegend eingeordnet mit der Folge, dass Zuwendungen der öffentlichen Hand zurückgefordert wurden.

Im Streitfall hatte ein Auftraggeber einen Landeszuschuss für die Errichtung einer Fernwärme-Übernahmestation erhalten. Nach den Bestimmungen im Förderbescheid war das Vergaberecht zu beachten. Nach Beendigung des Projekts wurde der Zuwendungsbescheid widerrufen und die Zuwendungen teilweise zurückgefordert mit Verweis auf die nicht öffentlich durchgeführte Auftragsvergabe in mehreren Fällen. Das Bundesverwaltungsgericht bestätigte die Rechtmäßigkeit des Widerrufs.

Nach Ansicht des Landes waren die Verstöße gegen das Vergaberecht (öffentliche Ausschreibung) schwerwiegend, da die Vergabebestimmungen den Zweck verfolgen, einen möglichst transparenten Wettbewerb zu schaffen und dadurch sicherzustellen, dass der günstigste Anbieter den Zuschlag erhält. Ein Verstoß gegen die Vergabevorschriften widerspreche dem haushaltsrechtlichen Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit bei der Verwendung der Zuwendungen. Im Sinne des Runderlasses des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 16.12.1997/18.12.2003 (MBI. NRW 2005 S. 1310) stelle ein solcher Fehler einen schwerwiegenden Verstoß dar. Dies hatte zur Folge, dass die Zuwendungen zu Recht zurückzufordern waren.

## 6. Kurzhinweise

### 6.1. Zur Betriebsvermögenszurechnung mobiler sale-and-lease-back-Güter

(Finanzgericht Köln, Beschluss vom 20.9.2011, 12 V 1524/11)

War bei einem sale-and-lease-back-Vertrag den Umständen zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses nach absehbar, dass das Wirtschaftsgut letztlich beim ursprünglichen Eigentümer (Leasingnehmer) bleibt und dieser das Risiko der Wertminderung trägt, ist das Wirtschaftsgut dem Leasingnehmer zuzurechnen.

### 6.2. Grunderwerbsteuer bei Gesellschafterwechsel der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft

(Finanzgericht Münster, Urteil vom 14.2.2013, 2 K 2838/10 G,F, Revision beim BFH anhängig: IV R 10/13)

Die wegen Änderung des Gesellschafterbestands nach § 1 Abs. 2a GrEStG entstandene Grunderwerbsteuer stellt keine Anschaffungsnebenkosten der betroffenen Grundstücke dar. Es handelt sich um sofort abziehbaren Aufwand.

### 6.3. Zuordnung von Arbeitnehmern zum Betrieb im Rahmen des Betriebsübergangs erfolgt vorrangig nach Arbeitsvertrag

(Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 21.2.2013, 8 AZR 877/11)

Geht ein Betrieb oder Betriebsteil im Weg eines Betriebsübergangs auf einen Erwerber über, so werden nur diejenigen Arbeitnehmer von diesem Betriebsübergang erfasst, deren Arbeitsverhältnisse dem übergegangenen Betrieb oder Betriebsteil zugeordnet waren.

Für die Frage, welchem Betrieb oder Betriebsteil ein Arbeitnehmer zugeordnet ist, kommt es zunächst auf den Willen der Arbeitsvertragsparteien an. Liegt ein solcher weder in ausdrücklicher noch in konkludenter Form vor, so erfolgt die Zuordnung grundsätzlich - ebenfalls ausdrücklich oder konkludent - durch den Arbeitgeber aufgrund seines Direktionsrechts.

Widerspricht ein Arbeitnehmer dem Übergang seines Arbeitsverhältnisses auf den Erwerber des Betriebs, dem er wirksam zugeordnet war, so hat er grundsätzlich keinen Anspruch gegen seinen bisherigen Arbeitgeber auf Zuordnung zu einem anderen Betrieb, der ebenfalls im Weg eines Betriebsübergangs auf einen anderen Erwerber übergehen soll. Dies gilt auch dann, wenn ihm eine betriebsbedingte Kündigung durch seinen bisherigen Arbeit-

geber wegen Wegfalls einer Weiterbeschäftigungsmöglichkeit droht.

### 6.4. Zur Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungszeitpunkts bei Verschmelzung

(Finanzgericht München, Urteil vom 18.12.2012, 13 K 875/10)

Im Gegensatz zum Bewertungswahlrecht nach § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995, das immer auch einen entsprechenden Ansatz in der Steuerbilanz der übernehmenden Gesellschaft erfordert, ist für das Antragsrecht auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungsstichtags (§ 20 Abs. 8 UmwStG 1995) nicht erforderlich, dass es in einer Steuerbilanz zum Ausdruck kommt. Vielmehr reicht ein formloser Antrag bei Abgabe der Steuererklärung aus.

Sofern eine Erfassung des übernommenen Betriebsvermögens in der ersten steuerlichen Schlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft, die auf den Verschmelzungsstichtag folgt, unterbleibt, wird ein ausdrücklich gestellter Antrag auf Rückbeziehung des steuerlichen Übertragungsstichtags nicht automatisch unwirksam. Vielmehr stellt sich die Steuerbilanz in diesem Fall als unrichtig dar.

### 6.5. Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei unterjährigen Zugängen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 30.1.2013, I R 35/11)

Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist ungeachtet unterjähriger Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt.

### 6.6. Boni für Genossenschaftsmitglieder sind Rückvergütungen

(Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 6.11.2012, 1 K 287/11, Revision beim BFH anhängig: I R 10/13)

Boni für Genossenschaftsmitglieder sind keine Entgeltveränderungen, sondern genossenschaftliche Rückvergütungen, wenn sie entgeltunabhängig gewährt werden und ihre Höhe erst in Kenntnis des (vorläufigen) Geschäftsergebnisses festgelegt wird. Nur unter den Voraussetzungen des § 22 KStG sind sie keine verdeckte Gewinnausschüttung.

# Sonderfragen

## 1. Bilanzsteuerliche Behandlung von Zinsen nach § 233a AO

(OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 22.4.2013 - S 2133 A - 21 - St 210)

### 1. Zinsen auf Steuererstattungen

Die Bilanzierung einer Forderung setzt grundsätzlich voraus, dass zum Bilanzstichtag eine solche rechtlich entstanden ist. Der Anspruch auf Zinsen wegen einer Steuererstattung entsteht nach § 233a Abs. 1 AO dann, wenn die Festsetzung einer (Betriebs-) Steuer zu einer Steuererstattung führt. Vor erfolgter Steuerfestsetzung ist rechtlich kein Zinsanspruch entstanden (vgl. AEAO zu § 46 AO, Tz. 1). Gleichwohl ist nach Ablauf der in § 233a Abs. 2 AO enthaltenen Frist von 15 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs, für das der Steuererstattungsanspruch entstanden ist, eine Forderung auf Zinsen wegen Steuererstattungen auszuweisen; unabhängig davon, ob die entsprechenden Steuern festgesetzt wurden. Dieser unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorgenommene Forderungsausweis entspricht den Grundsätzen, die für die Aktivierung von Dividendenansprüchen ohne vorherigen Gewinnverwendungsbeschluss gelten. Eine Forderung auf Zinsen wegen einer Steuererstattung ist demnach frühestens zu dem Bilanzstichtag zu aktivieren, der 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs liegt, für das der Anspruch auf Steuererstattung entstanden ist. Dabei umfasst die Forderung nur die Zinsen, die bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich entstanden sind.

Mit Urteil vom 31.8.2011, BStBl 2012 II, 190 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass Forderungen, insbesondere Geldforderungen aus Lieferungen und Leistungen, zu aktivieren sind, sobald sie (unabhängig von der rechtlichen Entstehung) wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind. In dem dem BFH-Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt ging es um die Frage, ob die Erstattungsansprüche aus geänderten Umsatzsteuerbescheiden der Jahre 1996 bis 2001 bereits im Jahresabschluss 2005 (Jahr der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 12.5.2005, BStBl 2005 II, 617, welches den Steuerpflichtigen begünstigt) oder erst im Jahresabschluss 2006 (Jahr der Änderung und damit Bekanntgabe der geänderten Umsatzsteuerbescheide) gewinnerhöhend zu erfassen waren. Der Bundesfinanzhof führte dazu aus, dass das Finanzamt durch die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 12.5.2005 im Bundessteuerblatt II 2005 verwaltungsmäßig verpflichtet war, die daraus resultierende Rechtsprechung zugunsten des Klägers anzuwenden. Damit stand noch im Kalenderjahr 2005 fest, dass das Finanzamt die Erstattungsansprüche des Klägers dem Grunde nach nicht mehr bestreiten würde. Die bloße Umsetzung dieser Rechtsprechung in geänderte Umsatzsteuerbescheide, die erst in 2006 erfolgte, änderte nichts an der Aktivierung der entsprechenden Forderungen in 2005.

Vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 31.8.2011, a.a.O. ist somit die Aktivierung einer Forderung auf Erstattungsansprüchen unter Beachtung der o.g. Ausführungen nach Auffassung der Obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nur dann vorzunehmen, wenn der Anspruch auf Erstattungsansprüchen am Bilanzstichtag auch hinreichend sicher ist.

Hinreichend sicher ist der Anspruch, der der Bekanntgabe der begünstigenden Verwaltungsentscheidung folgt. Der Anspruch ist bereits zu einem früheren Bilanzstichtag zu aktivieren, wenn zu diesem Zeitpunkt der Realisierung des Anspruchs weder materiell-rechtliche noch verfahrensrechtliche Hindernisse entgegenstehen.

### Beispiel:

Aufgrund einer Außenprüfung im Jahr 2005 (Prüfungszeitraum: 2001 bis 2003) wird eine USt-Erstattung für 2001 von 10.000,00 € festgestellt. Die Auswertung des Betriebsprüfungsbericht durch den VTB erfolgt in 2005, wodurch der geänderte Umsatzsteuerbescheid 2001 noch in 2005 bekannt gegeben wurde. Materiell-rechtliche oder verfahrensrechtliche Hindernisse im Hinblick auf die Realisierung des Erstattungsanspruchs bestanden nicht.

Der Anspruch auf die Zinsen nach § 233a AO ist zu den betreffenden Stichtagen wie folgt auszuweisen:

Stichtag	Zinserträge (€)	Forderung (€)	Berechnung
31.12.03	450,-	450,-	10.000,- × 9 Mon. × 0,5 %
31.12.04	600,-	1.050,-	10.000,- × 12 Mon. × 0,5 %
31.12.05 <sup>1)</sup> (wenn die Steuerfestsetzung nach dem 31.12.2005 wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO))	600,-	1.650,-	10.000,- × 12 Mon. × 0,5 %
31.12.06 <sup>2)</sup> (wenn die Steuerfestsetzung nach dem 31.12.2006 wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO))	600,-	2.250,-	10.000,- × 12 Mon. × 0,5 %
31.12.07 <sup>3)</sup> (wenn die Steuerfestsetzung nach dem 31.12.2007 wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 Hs. 2 AO))	150,-	2.400,-	10.000,- × 3 Mon. × 0,5 %

- 1) wenn die Steuerfestsetzung nach dem 31.12.2005 wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO)
- 2) wenn die Steuerfestsetzung nach dem 31.12.2006 wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 AO)
- 3) wenn die Steuerfestsetzung nach dem 31.12.2007 wirksam wird (§ 233a Abs. 2 Satz 3 Hs. 2 AO)

Würden dem Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch 2001 entweder materiell-rechtliche oder verfahrensrechtliche Hindernisse entgegenstehen, wäre der Erstattungsanspruch (Umsatzsteuer und daraus resultierende Zinsen nach § 233a AO) erst zum 31.12.2005, also dem Bilanzstichtag, der der Bekanntgabe des Umsatzsteuerbescheids 2001 folgt, zu aktivieren.

## 2. Rückstellungen wegen künftiger Zinszahlungen aufgrund entstandener Steuernachforderungen

Bei der Verpflichtung zur Zahlung von Zinsen wegen entstandener Steuernachforderungen handelt es sich um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung. Eine Rückstellung für derartige Verpflichtungen setzt voraus, dass am Bilanzstichtag eine hinreichend konkretisierte Verpflichtung vorliegt. Zu dem Zeitpunkt, zu dem die Steuernachforderung entsteht, ist auch die Verpflichtung zur Entrichtung der Zinsen nach § 233a AO hinreichend konkretisiert. Eine Rückstellung wegen der Verpflichtung auf Entrichtung der Zinsen wäre demnach erstmals im Jahresabschluss des Wirtschaftsjahrs zu bilden, in dem die Steuernachforderung entstanden ist. Da aber eine Rückstellung nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten muss und mit der Zinszahlung wegen entstandener Steuernachforderungen der Liquiditätsvorteil abgegolten wird, der sich aus der „verspäteten“ Zahlung der Steuer für den Steuerpflichtigen ergibt, kann eine Rückstellung frühestens 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuernachforderung entstanden ist, gebildet werden. Eine solche Rückstellung kann nur die bis zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich entstandenen Zinsen umfassen.

## 2. Tauschähnlicher Umsatz bei der Publikation von Mitgliederzeitschriften öffentlich-rechtlicher Körperschaften durch gewerbliche Unternehmen - Überlassung von Werberechten

(Bezug: Hessischer Minister der Finanzen Erlass vom 4.12.2007 - S 7119 A); OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 29.4.2013 - S 7119 A - 7 - St 110)

### Sachverhalt

Eine Kammer (oder andere Körperschaft des öffentlichen Rechts) ist alleinige Herausgeberin, Eigentümerin und Inhaberin aller Rechte ihrer Mitgliederzeitschrift. Diese Mitgliederzeitschrift beinhaltet regelmäßig einen redaktionellen Teil und einen umfangreichen Anzeigenteil.

Die Beiträge für den redaktionellen Teil der Zeitschriften, wie Nachrichten, Aufsätze, Fortbildungsangebote etc., werden durch die Kammer eigenverantwortlich verfasst. Mit der verlegerischen Betreuung, der Herstellung und dem Vertrieb der Mitgliederzeitschrift wird dagegen ein Verlag beauftragt. Dieser verpflichtet sich, sämtliche Kosten der Herstellung und des Vertriebs inklusive der Versandvorbereitung zu übernehmen. Im Gegenzug erhält der Verlag das Recht, Werbeanzeigen in den Zeitschriften zu platzieren. Die Anzeigen werden von dem Verlag auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko eingeworben, platziert und gedruckt. Die Kammer behält sich ggf. Einflussmöglichkeiten vor. Je nach vertraglicher Gestaltung zahlt die Kammer (über die Einräumung des Werberechtes hinaus) Porto- und Druckkostenzuschüsse in unterschied-

licher Höhe, die sich an den kalkulierten Herstellungskosten der Zeitschrift orientieren.

### Umsatzsteuerliche Beurteilung

Durch die Herstellung der Kammerzeitschrift gegen die Einräumung des Rechts, Werbeanzeigen in den jeweiligen Zeitschriften zu platzieren und diese wirtschaftlich zu verwerten, findet zwischen dem Verlag und der Kammer ein Leistungsaustausch in Form eines tauschähnlichen Umsatzes (ggf. mit Baraufgabe) statt.

Die Leistung des Verlags besteht in der Gestaltung, der Herstellung und dem Vertrieb der Zeitschrift für die Kammer. Um diese vertragliche Leistung zu erhalten, räumt die Kammer dem Verlag als Gegenleistung das Recht zur Anzeigenplatzierung und -verwertung ein und zahlt darüber hinaus ggf. noch einen Porto- bzw. Druckkostenzuschuss.

Bei tauschähnlichen Umsätzen i. S. des § 3 Abs. 12 UStG gilt nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG als Bemessungsgrundlage der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz.

Der Kammer ist die Erstellung ihrer Mitgliederzeitschrift die Überlassung des Anzeigenplatzierungsrechts wert. Dem Verlag ist der Erhalt des Anzeigenplatzierungsrechts der Gesamtbetrag seiner Aufwendungen für die Herstellung und Versendung der Kammerzeitschriften abzüglich der ggf. erhaltenden Druck- und Portokostenzuschüsse wert. Dabei sind die gesamten Herstellungskosten der Zeitschrift heranzuziehen. Eine Aufspaltung der Kosten für die Zeitschriften in einen Anzeigenteil und einen Teil für den übrigen Text- und Bildteil ist nicht vorzunehmen, da sie wirtschaftlich eng miteinander verflochten sind und sich gegenseitig bedingen.

Die Leistung des Verlags gegenüber der Kammer kann dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, sofern der wesentliche Leistungsinhalt im Druck einer Zeitschrift besteht (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG).

Die vorstehende Auffassung hat der BFH durch Urteil vom 11.07.2012 (Az. XI R 11/11) bestätigt.

Beruft sich eine Kammer entsprechend der Regelungen auf die neuen Rechtsprechungsgrundsätze zur Besteuerung der öffentlichen Hand, die nur einheitlich für das gesamte Unternehmen ausgeübt werden können, fällt die Überlassung des Anzeigenverwertungsrechts/Werberechts stets in den unternehmerischen Bereich, da die jPdÖR auf privatrechtlicher Grundlage handelt.

### Sachverhaltsvariante

Ein Verlag stellt aufgrund eines gegenseitigen Vertrages für eine Kommune eine Werbebroschüre her, die die Kommune auslegt und verteilt. Inhalt der Publikation ist ein redaktioneller Teil, der von der Kommune selbst erarbeitet wird, und ein Anzeigenbereich, der ausschließlich vom Verlag (für eigene Rechnung) betreut wird. Nach dem Vertrag ist Auftraggeber für die Publikation die Kommune.

Der Kommune entstehen keine Kosten, da diese vollständig vom Verlag übernommen werden. Aus der Aufmachung der Broschüre geht hervor, dass es sich um eine Publikation der Kommune handelt.

### **Umsatzsteuerliche Beurteilung**

Die Sachverhaltsvariante ist entsprechend den o.g. Mitgliedszeitschriften zu beurteilen. Bei derartigen kommunalen Werbebroschüren dürfte allerdings häufig der Regelsteuersatz zur Anwendung kommen, da die Publikationen überwiegend Werbezwecken dienen (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Nr. 49 Anlage 2 zum UStG). In Zweifelsfällen bleibt es dem Verlag unbenommen, für die jeweilige Publikation eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke einzuholen.

Die Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 27.6.2008 wird aufgehoben.

### **3. Öffentliche Private Partnerschaften (ÖPP); Passivierungsmöglichkeiten für Instandhaltungsverpflichtungen**

(Bezug: Schreiben des BMF vom 4.10.2005 - IV B 2 - S 2134 a-37/05 (BStBl I S. 916); BMF-Schreiben vom 27.5.2013 - IV C 6 - S 2134-a/07/10002)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Verträgen bei Öffentlich Privaten Partnerschaften (ÖPP) wie folgt Stellung genommen:

#### **I. Anwendungsbereich**

1 Mit Schreiben vom 4.10.2005 (a.a.O.) hat das BMF zur ertragsteuerlichen Behandlung von Öffentlich Privaten Partnerschaften im Zusammenhang mit dem A-Modell Stellung genommen. Gegenstand des A-Modells ist der Ausbau und der Betrieb einer bestimmten Konzessionsstrecke (Bundesautobahnabschnitt) über einen bestimmten Konzessionszeitraum.

2 Die im Schreiben vom 4.10.2005 (a.a.O.) dargelegte ertragsteuerliche Beurteilung der A-Modelle ist grundsätzlich auf andere Projekte Öffentlich Privater Partnerschaften übertragbar. Bei der Beurteilung des jeweiligen steuerlichen Einzelsachverhaltes sind jedoch die konkreten Vertragsvereinbarungen zu berücksichtigen. Ziel ist es, die Aufwendungen, die im Rahmen solcher Projekte anfallen, auf die Vertragslaufzeit zu verteilen und daher ihre Auswirkung zu periodisieren. Andere Projekte Öffentlich Privater Partnerschaften sind dabei insbesondere F-Modelle (Konzessionsmodell, z.B. Errichtung und Betrieb eines Tunnels) und Modelle im öffentlichen Hochbau (z.B. Errichtung und Betrieb einer Schule).

## **II. Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung**

### **1. Beurteilung des Vertragsverhältnisses**

3 Nach Rdnr. 12 des BMF-Schreibens vom 4.10.2005 begründen die vertraglichen Gestaltungen bei ÖPP-Projekten regelmäßig Dauerschuldverhältnisse, die grundsätzlich als schwebendes Geschäft nicht in der Bilanz abzubilden sind. Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist. Vorleistungen können hierbei beispielsweise einzelne Bestandteile der laufenden Zahlungen des öffentlichen Auftraggebers sein. Diese Bilanzierungsgrundsätze gelten nicht nur für gegenseitige Verträge, die auf einen einmaligen Leistungsaustausch gerichtet sind, sondern auch für Dauerschuldverhältnisse (Großer Senat des BFH vom 23.6.1997, BStBl 1997 II S. 735).

### **2. Verpflichtung zur Herstellung eines Mindestzustandes**

4 Nach Rdnr. 15 des BMF-Schreibens vom 4.10.2005 ist für die Verpflichtung, die Konzessionsstrecke zum Ende der Vertragslaufzeit in einem vertraglich bestimmten Mindestzustand zurückzugeben, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

5 Rückstellungen für andere Sachverhalte, wie die vertraglich vereinbarte Aufrechterhaltung oder die Herstellung eines vertraglich definierten (Mindest-) Zustandes innerhalb des Projektzeitraumes, werden durch diese Aussage nicht ausgeschlossen. Bei entsprechenden Vereinbarungen ist vielmehr zu prüfen, ob die Bildung einer Rückstellung nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen zulässig ist. Für die bei ÖPP-Projekten anfallenden, über das normale Maß hinausgehenden Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, die ein- oder mehrmalig innerhalb der Projektlaufzeit anfallen können, ist die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zulässig, soweit ein Erfüllungsrückstand eingetreten ist. Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Verpflichtete sich mit seinen Leistungen gegenüber seinem Vertragspartner im Rückstand befindet, also weniger geleistet hat, als er nach dem Vertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hatte. Erfüllungsrückstand setzt nicht die Fälligkeit der vertraglich noch geschuldeten Leistung zum Bilanzstichtag voraus (BFH vom 15.7.1998, BStBl 1998 II S. 728). Bei Verträgen Öffentlich Privater Partnerschaften kann vom Eintritt eines Erfüllungsrückstandes ausgegangen werden, wenn in den laufenden Zahlungen des Öffentlichen ein kalkulierter Anteil für die Erfüllung der Erhaltungs- und Instandsetzungsverpflichtung des Privaten enthalten ist, der solche Maßnahmen abgibt, die bis zu dem entsprechenden Bilanzstichtag von dem zur Leistung Verpflichteten zu erbringen sind (wirtschaftliche Verursachung). Für Maßnahmen, die erst nach dem Bilanzstichtag wirtschaftlich

verursacht sind, dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Da eine solche betragsliche Differenzierung unter Umständen mit Schwierigkeiten verbunden ist, kann aufgrund der kalkulatorischen Vorstellungen eine Schätzung entsprechend Rdnr. 16 des BMF-Schreibens vom 4.10.2005 vorgenommen werden.

6 Soweit ein Erfüllungsrückstand nicht vorliegt, ist zu prüfen, ob eine Vorleistung gegeben ist, für die der Ausweis eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens nach Rdnr. 3 geboten ist. Eine Passivierung ist jedenfalls dann geboten, wenn der Private vertraglich zur Rückzahlung zumindest eines wesentlichen Anteils der nicht eingesetzten Mittel des Öffentlichen für die jeweiligen Aufwendungen verpflichtet ist.

#### 4. Ausstellung mehrerer Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis über dieselbe Leistung

(OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 3.12.2012 - S 7300 A - 131 - St 128)

Es kommt vor, dass Unternehmer Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer und daneben über denselben Umsatz eine weitere Rechnung oder eine - später ausgestellte - Gesamtabrechnung mit erneutem gesondertem Steuerausweis erstellen. Zu den Rechnungen gehören auch Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) oder Fahrausweise (§ 34 UStDV).

##### 1. Erteilung mehrerer Rechnungen für dieselbe Leistung

Sind für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt worden, ohne dass sie als Duplikat oder Kopie gekennzeichnet wurden, schuldet der leistende Unternehmer zusätzlich - neben der Umsatzsteuer für den ausgeführten Umsatz - den hierin gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag nach § 14c UStG (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1994, XI R 54/93, BStBl 1994 II S. 718, Abschn. 14c. 1. Abs. 4 Satz 2 UStAE). Der Leistungsempfänger kann für die empfangene Leistung den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG nur einmal in Anspruch nehmen, da nur die gesetzlich geschuldete Steuer als Vorsteuer abziehbar ist.

Sofern jedoch inhaltlich identische Mehrstücke derselben Rechnung übersandt werden, löst die Mehrfachübersendung keine Steuerschuld nach § 14c UStG aus (s. a. Abschn. 14c. 1. Abs. 4 Satz 3 UStAE).

##### Beispiel:

Im Zusammenhang mit der Einführung von elektronischen Rechnungen übersendet das Unternehmen eine elektronische Rechnung vorab und sendet die identische Rechnung in Papier per Post an den Leistungsempfänger. Es entsteht keine Steuerschuld nach § 14c UStG.

Besteht eine Rechnung aus mehreren Dokumenten, sind diese Regelungen für die Dokumente in ihrer Gesamtheit anzuwenden.

##### 2. Erteilung von Einzel- und Gesamtabrechnungen

Unternehmer, die über bereits ausgeführte Umsätze oder über Voraus- oder Abschlagszahlungen zum Vorsteuerabzug berechtigende Einzelrechnungen erteilen und später in einer Gesamtabrechnung die Umsatzsteuer hierfür nochmals gesondert ausweisen, schulden die zusätzlich ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Das betrifft z.B. Einzel- und Monatsabrechnungen von Kurierdiensten, von Tankstellen, von zahntechnischen Labors, Abschlags- und Schlussrechnungen von Bauunternehmen, vorläufige und endgültige Rechnungen der Autovermieter, Monats- und Jahresrechnungen über Leasingraten. In diesen oder vergleichbaren Fällen sollte das Abrechnungsverfahren so gestaltet werden, dass nur eine Rechnung (entweder die Einzelrechnung oder die spätere Gesamtabrechnung) den Rechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt oder die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für eine Voraus- oder Anzahlung in der Gesamtrechnung abgesetzt wird (vgl. hierzu die Beispiele in Abschn. 14.8. Abs. 7 UStAE).

##### 3. Abrechnungen über Fahrausweise

Fahrausweise (z.B. Bahnfahrkarten, Flugscheine usw.) werden vielfach so gestaltet, dass sie einem unternehmerischen Leistungsempfänger unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug ermöglichen (vgl. §§ 34 und 35 UStDV, Abschn. 14.7. UStAE und Abschn. 15.5. UStAE). Wenn über diese Leistung ein Reisebüro zusätzlich eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis im Einvernehmen mit den Verkehrs- oder Leistungsträgern unter Hinweis auf die Vermittlertätigkeit (Ausweis der Umsatzsteuer "im Namen und für Rechnung des Verkehrs- oder Leistungsträgers") erteilt, schuldet der betreffende Verkehrs- oder Leistungsträger die in der Reisebürorechnung ausgewiesene Umsatzsteuer zusätzlich nach § 14c Abs. 1 UStG. Erteilt das Reisebüro die Rechnung ohne Hinweis auf die Vermittlertätigkeit und wird die Leistung nicht vom Reisebüro, sondern vom Verkehrs- oder Leistungsträger erbracht, schuldet das Reisebüro die gesondert ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG.

Die Verkehrs- oder Leistungsträger bzw. die Reisebüros können - um eine zusätzliche Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 oder 2 UStG zu vermeiden - das Abrechnungsverfahren so gestalten, dass nur ein Beleg (entweder die Fahrkarte bzw. der Flugschein oder die Abrechnung des Reisebüros) den Rechnungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt. Beispielsweise kann in den Rechnungen des Reisebüros über Fahrausweise die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen werden (Erteilung sog. Bruttorechnungen).

Diese Rundverfügung ändert die Rundverfügung vom 28.10.2011.