

# 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

Januar 2014

## Gesetzgebung

### 1. Windenergieanlagen im Außenbereich: Entwurf eines Gesetzes zur Ergänzung des Baugesetzbuchs

Mit dem Gesetzesantrag (BR-Drucksache 569/13 vom 2.7.2013) sollen die Bundesländer künftig darüber selbst entscheiden können, welche höhenbezogenen Abstandsregelungen Windenergieanlagen im Außenbereich einhalten müssen.

Da sich die technischen Vorgaben für Windkraftanlagen in den letzten Jahren stark verändert haben - z.B. verdoppelte sich die Gesamthöhe einer Anlage von ehemals bis zu 100 m auf derzeit bis zu 200 m - sollte sich dies nach dem Gesetzesantrag auch bei den Genehmigungsverfahren der Länder in Form einer Länderöffnungsklausel niederschlagen: die Entscheidung darüber, ob und inwieweit die Bundesländer höhenbezogene Abstandsregelungen für die Errichtung von Windenergieanlagen im Außenbereich einführen wollen, soll künftig eigenständig in jedem Bundesland getroffen werden. Zu berücksichtigen ist bei der Länderentscheidung die Prämisse der Angemessenheit, d.h. es hat ein Ausgleich zwischen öffentlichen Belangen (Förderung erneuerbarer Energie) und dem Schutz von Natur und Landschaft sowie vor einer optisch erdrückenden Wirkung der Anlagen zu erfolgen.

### 2. Gesetzesantrag zum Verbot von Fracking

Nach geltender Rechtslage ist der Einsatz von Fracking im Rahmen von Betriebsplänen und nach Durchführung einer Umweltverträglichkeitsprüfung genehmigungsfähig. Bei der Durchführung von Fracking werden Chemikalien in den Boden eingepresst, um die erhöhte Durchlässigkeit für fossile Energieträger (Erdöl und Erdgas) zu erreichen. Die damit verbundenen Risiken sind noch ungeklärt.

Das Land Schleswig-Holstein hat daher einen Entwurf des Gesetzes zur Änderung des Bundesberggesetzes eingebracht (BR-Drucksache 285/13 vom 16.4.2013), um Fracking zum Schutz der Bevölkerung und der Umwelt sowie aus Gründen der Rechtssicherheit zu verbieten.

### 3. Arbeitnehmerüberlassung im öffentlichen Dienst

Im Rahmen der 2011 erfolgten Erweiterung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes sind vermehrt auch öffentlich-rechtliche Arbeitgeber gezwungen, eine Erlaubnis zur Arbeitnehmerüberlassung zu beantragen. Um daraus resultierende fiskalische und bürokratische Mehrbelastungen öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber zu vermeiden, beantragen einige Bundesländer mit der BR-Drucksache 745/13 vom 30.10.2013, dass die Bundesregierung klarstellen soll, dass öffentlich-rechtliche Gebietskörperschaften bei Personalgestaltung und Abordnungen nicht in den Anwendungsbereich des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes fallen. Dies erfolgte vor allem vor dem Hintergrund, dass die typischen Risiken der Arbeitnehmerüberlassung (geänderte Arbeitsbedingungen und Bezahlung) bei öffentlich-rechtlichen Arbeitgebern nicht gegeben sind.

Hilfsweise soll für diese Rechtsträger ein vereinfachtes und kostenfreies Verfahren zur Erlaubniserteilung eingeführt werden.

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

## Rechtsprechung

### 1. Nichtigkeit eines Konzessionsvertrags aufgrund Verstoßes gegen Konzessionsabgaberegelungen

Liegt bei Abschluss eines neuen Konzessionsvertrags ein Verstoß gegen § 3 der Konzessionsabgabenverordnung (KAV) vor, hat dies die Nichtigkeit des Konzessionsvertrags zur Folge (Oberlandesgericht München, Urteil vom 26.9.2013, U 3587/12 Kart).

Nach Ausschreibung und Vergabe der Stromnetzkonzession nach § 46 Abs. 3 EnWG hatte eine Stadt mit dem neuen Konzessionär einen Konzessionsvertrag geschlossen. Neben der Verpflichtung zur Zahlung der Konzessionsabgabe in Höhe der Höchstsätze nach § 2 KAV enthielt der Vertrag allerdings noch weitere Verpflichtungen wie z.B. die Unterstützung der Stadt bei der Erstellung von kommunalen Energiekonzepten einschließlich der zur Verfügungstellung von Daten und der Gewährung eines diesbezüglichen finanziellen Zuschusses zur Erstellung eines solchen kommunalen Energiekonzeptes.

§ 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV enthält ein so genanntes Nebenleistungsverbot, welches die Vereinbarung und Gewährung anderer als der in § 3 Abs. 1 KAV genannten Finanz- und Sachleistungen verbietet, sofern diese unentgeltlich oder zu einem Vorzugspreis gewährt werden. Eine Ausnahme gilt nur für Leistungen von Versorgungsunternehmen bei der Aufstellung kommunaler oder regionaler Energiekonzepte oder für Maßnahmen, die dem rationellen und sparsamen sowie ressourcenschonenden Umgang mit der vertraglich vereinbarten Energieart dienen, soweit sie nicht im Zusammenhang mit dem Abschluss oder der Verlängerung von Konzessionsverträgen stehen.

Die Verpflichtung im Zusammenhang mit dem Abschluss eines neuen Konzessionsvertrags, der Stadt bei der Erstellung von kommunalen Energiekonzepten zu unterstützen und erforderliche Daten zur Verfügung zu stellen, stellt nach Ansicht der Münchner Richter eine unzulässige Sach- bzw. geldwerte Leistung im Sinne von § 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV dar und führt zur Nichtigkeit des gesamten Konzessionsvertrags gemäß § 134 BGB.

Der Schutz der Anbieter im Wettbewerb um das Netz steht bei der Vorschrift des § 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV im Vordergrund und soll Wettbewerbsverzerrungen bei der Neuvergabe von Wegenutzungsrechten verhindern. Der Vereinbarung von Nebenleistungen sind durch die KAV enge Grenzen gesetzt. Um diesem Zweck gerecht zu werden, hält das Gericht eine Teilnichtigkeit des Vertrags für nicht ausreichend.

### 2. Konzessionsvergabe an kommunale Netzgesellschaft

Nach dem Beschluss des Oberverwaltungsgerichts Lüneburg (10 ME 87/12 vom 11.9.2013) hat die Konzessionierungsentscheidung über die Vergabe einer Stromkonzession durch eine Kommune auch vor dem Hintergrund der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie die Ziele des § 1 EnWG mindestens zu 50 % in den Auswahlkriterien zu berücksichtigen.

Im Streitfall beanstandete ein Landkreis die Ratsbeschlüsse mehrerer Gemeinden über den Abschluss von Konzessionsverträgen mit einer von insgesamt 18 Städten und Gemeinden im Kreisgebiet gegründeten Netzgesellschaft, an der sich in der Zukunft noch ein strategischer Partner aus der Energiewirtschaft beteiligen sollte. Das Verwaltungsgericht hatte mit Verweis auf die kommunale Selbstverwaltung nach Art. 28 Abs. 2 Grundgesetz die vom Landkreis angezeigten Verstöße gegen Kommunal-, Energie- und Kartellrecht noch verworfen; das Oberverwaltungsgericht sieht im Gegensatz dazu einen Verstoß gegen § 46 Abs. 3 Satz 5 EnWG.

Nach Ansicht der Richter stehe einer Gemeinde für die grundlegende Entscheidung über die Durchführung der Aufgabenerfüllung in Eigenregie - zu der auch die Möglichkeit in Form eines Beteiligungsmodells gehört - oder durch Dritte ein besonderer Gestaltungs-, Beurteilungs- und Entscheidungsspielraum zu, der sich allerdings innerhalb der Ziele des § 1 EnWG bewegen muss. Im vorliegenden Fall hatte die Gemeinde bei der vorläufigen Bewertung der Konzessionsanträge diesen Spielraum überschritten. § 46 Abs. 3 EnWG schreibt zwar keine inhaltlichen Vorgaben bezüglich des Auswahlverfahrens und der von der Gemeinde festzulegenden Auswahlkriterien vor. Allerdings verpflichtet die Regelung des § 46 Abs. 3 Satz 5 EnWG Gemeinden, bei der Auswahl des Unternehmens die Ziele des § 1 EnWG zu berücksichtigen. Diese Ziele müssten nach Ansicht des Gerichts zu mindestens 50 % in die Auswahlkriterien einfließen.

Die Vergabeentscheidung des Streitfalls hatten fiskalisch-kommunale Interessen (kommunaler Einfluss auf die örtliche Energieversorgung und angemessene Beteiligung an den erzielten Deckungsbeiträgen) bei den Auswahlkriterien mit insgesamt 55 % Gewichtung überwogen, wodurch die Ziele des EnWG mit weniger als 50 % unterrepräsentiert waren.

### 3. Preisanpassungsklausel in Gassonderverträgen

Preisanpassungsklauseln in der Gasgrundversorgung sind nach dem Urteil des Landgerichts Dresden vom 9.8.2013 (6 O 2922/12) auch auf Sonderkundenverträge übertragbar.

Der Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände (VZBV) hatte eine Unterlassungsklage gegen ein Energieversorgungsunternehmen angestrebt. Darin ging es unter anderem um eine in Bezug auf das Sonderkündigungsrecht der Kunden verwendete Klausel in Sonderverträgen, welche inhaltlich der Regelung in dem für Grundversorgungskunden geltenden § 5 Abs. 3 Gasgrundversorgungsverordnung (GasGVV) entsprach. Die Übertragung einer solchen Preisanpassungsregel auf Sonderkundenvereinbarungen befürwortete das Landgericht, da damit das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel erreicht würde, Sonderkunden mit Grundversorgungskunden sachlich gleich zu behandeln.

Das Gericht berief sich dabei auf ein Urteil des Bundesgerichtshofs vom 15.7.2009 (VIII ZR 56/08), welches allerdings zwischenzeitlich durch das abweichend entschiedene, jüngere BGH-Urteil vom 31.7.2013 (VIII ZR 162/09, siehe TREUBERATER Oktober 2013, S. 3613) unter Berufung auf eine EuGH-Vorabentscheidung abgelöst wurde. Anders als das Landgericht hält der BGH die Übernahme der gesetzlichen "Allgemeinen Versorgungsbedingungen Gas" (heute GasGVV) in Sonderverträgen für unwirksam, da es an einer nachvollziehbaren Begründung für Preisanpassungen mangelt.

### 4. Kein Vorsteuerabzug bei Bereitstellung und Unterhaltung öffentlich gewidmeter Straßen durch Kurbetrieb

Liegt eine über den Gemeingebrauch hinausgehende Sondernutzung nicht vor, so kann eine Gemeinde eine öffentlich gewidmete Straße oder einen Weg nicht als Unternehmer nutzen und die bei der Errichtung und dem Unterhalt der Straßen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen (Finanzgericht München, Urteil vom 24.7.2013, 3 K 3274/10).

Eine Gemeinde war im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (Kurbetriebe, Sportstätten und Gemeindewerke) Unternehmerin und beanspruchte für die Errichtung und Unterhaltung der Kureinrichtungen und der gewidmeten Spazier- und Wanderwege den vollständigen Vorsteuerabzug. Zur Begründung führte sie an, dass die Ausgaben mit umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen - die von den Kurgästen entrichteten Kurbeiträge - im Zusammenhang stehen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die diesbezügliche Klage der Gemeinde hatte vor dem Finanzgericht München keinen Erfolg.

Bei den infrage stehenden Spazier- und Wanderwegen handelt es sich ausschließlich um öffentlich (gewidmete) Wege, da die Gemeinde als Träger

der Straßenbaulast im Rahmen ihrer Hoheitstätigkeit bei einem Weg den Gemeingebrauch zu gewährleisten hat. Die Nutzung der Wege in Form ihres (jederzeitigen) Betretens - auch durch nicht zahlende Kurgäste - stellt eine Nutzung im Rahmen des Gemeingebrauchs dar. Eine über den Gemeingebrauch hinausgehende Sondernutzung der Straßen (wie etwa bei der Vermietung von Standflächen für Marktveranstaltungen), die zu einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit mit Entgeltzielung führt, lag nicht vor.

Die so öffentlich-gewidmete Straße ist zwangsläufig einer privatwirtschaftlichen Nutzung entzogen. Die Errichtung und Unterhaltung der Wege erfolgt durch die Gemeinde nur hoheitlich und nicht unternehmerisch bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit. Die erhobenen Kurbeiträge können kein Entgelt darstellen.

Die der Gemeinde im Rahmen der Errichtung und dem Unterhalt - z.B. auch für das Schneeräumen - der gewidmeten Wege in Rechnung gestellte Umsatzsteuer war daher nicht als Vorsteuer abziehbar.

### 5. Beitragskalkulation bei Ersatz des privatrechtlichen Entgeltsystems durch öffentlich-rechtliches Finanzierungssystem

Das Oberverwaltungsgericht Greifswald hatte zu klären, welche Anforderungen an die Beitragskalkulation für eine leitungsgebundene kommunale Trinkwasserversorgungsanlage, bei der das ursprünglich vorhandene privatrechtliche Entgeltsystem mit Wirkung für die Zukunft durch ein öffentlich-rechtliches Finanzierungssystem ersetzt wird, zu stellen sind (Urteil vom 24.4.2013, 4 K 1/10).

Im Streitfall ging es um die Wirksamkeit der beitragsrechtlichen Bestimmungen der ab 2009 durch einen Wasserversorgungszweckverband erlassenen Satzungen. Vorausgegangen war im Jahr 2001 die Entscheidung des Zweckverbands, die Refinanzierung der Kosten der Anschaffung und Herstellung der öffentlichen Einrichtungen zur Wasserversorgung nicht mehr durch Baukostenzuschüsse und Benutzungsentgelte, sondern durch Anschlussbeiträge i.S.d. § 8 KAG 1993 bzw. jetzt § 9 KAG Mecklenburg-Vorpommern umzulegen. Damit verbunden war die Verabschiedung einer diesbezüglich neuen Satzung.

Nach Ansicht des OVG begegnet der Wechsel des Refinanzierungssystems an sich keinen Bedenken, allerdings war die Beitragskalkulation fehlerhaft und führte zur Unwirksamkeit der streitbefangenen Satzungen.

Beim privatrechtlichen Refinanzierungssystem stehen einem Teil des Gesamtaufwands für die Herstellung der beitragsfähigen Anlage Erlöse aus Baukostenzuschüssen und Benutzungsentgelten rechnerisch gegenüber. Als beitragsfähiger Aufwand gilt danach der um die Erlöse verminderte Aufwand (sog. kalkulatorische Erlösanrechnung).

Das heißt auf der "Aufwandsseite" der Beitragskalkulation müssen die privatrechtlichen Ansprüche bzw. Erlöse berücksichtigt werden, um eine unzulässige Aufwandsüberdeckung auszuschließen. Zudem wies das Gericht u.a. darauf hin, dass unentgeltlich übernommene Anlagenteile in der Beitragskalkulation nicht aufwandserhöhend einfließen dürfen.

## 6. Kurzhinweise

### 6.1. Dauerhafte Überlassung eines Grundstücks als Grünausgleichsfläche keine Vermietung und Verpachtung

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 21.2.2013, V R 10/12)

Ob bei der Bestellung eines dinglichen Nutzungsrechts eine Vermietung und Verpachtung i.S. von § 4 Nr. 12 UStG vorliegt, richtet sich umsatzsteuerrechtlich nach Unionsrecht.

Das grundlegende Merkmal der Vermietung und Verpachtung i.S. von Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 MwStSystRL) besteht darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, die Miet- oder Pacht-sache so in Besitz zu nehmen, als wäre er deren Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Ist nicht die Inbesitznahme der Grundstücke durch die Gemeinde Vordergründig, sondern die Möglichkeit, die Grundstücke durch Umgestaltung in einen bestimmten Zustand zu versetzen, um damit ihren naturschutzrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen und wird das Nutzungsrecht nicht für eine bestimmte Zeit überlassen, sondern "auf Dauer", erfüllt eine Grundstücksüberlassung nicht die Voraussetzungen einer Vermietung und Verpachtung; eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG kommt nicht in Betracht.

### 6.2. Aufwandsentschädigung und Sitzungsgelder von Mitgliedern hessischer Gemeindevertretungen

(Finanzgericht Hessen, Urteil vom 24.6.2013, 3 K 2837/11)

Aufwandsentschädigungen und Sitzungsgelder, die ein ehrenamtliches Mitglied einer Gemeindevertretung, das auch gleichzeitig deren Vorsitzender ist, aufgrund der gemeindlichen Entschädigungssatzung in einer jährlichen Höhe von 2 792 € bis zu 2 942 € erhält, sind in Hessen nicht in voller Höhe nach § 3 Nr. 12 EStG steuerfrei.

### 6.3. Betriebseinbringung in Personengesellschaft gegen Mischentgelt

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 19.8.2013, X R 42/10)

Bringt der Steuerpflichtige einen Betrieb in eine Mitunternehmerschaft ein und wendet er zugleich Dritten unentgeltlich Mitunternehmeranteile zu, sind auf diesen Vorgang die Vorschriften der § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG nebeneinander anwendbar (gegen BMF-Schreiben vom 11.11.2011, IV C 2-S 1978-b/08/10001, BStBl I 2011, 1314).

Erhält der Steuerpflichtige im Rahmen der Einbringung seines Betriebs in eine Mitunternehmerschaft neben dem Mitunternehmeranteil auch eine Darlehensforderung gegen die Gesellschaft, schließt dies die Anwendung des § 24 UmwStG nicht aus; die Gutschrift auf dem Darlehenskonto ist jedoch als Entgelt anzusehen, das sich grundsätzlich gewinnrealisierend auswirken kann.

Bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt - bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft - wird bei Wahl der Buchwertfortführung dann kein Gewinn realisiert, wenn die Summe aus dem Nominalbetrag der Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Einbringenden bei der Personengesellschaft und dem gemeinen Wert der eingeräumten Darlehensforderung den steuerlichen Buchwert des eingebrachten Einzelunternehmens nicht übersteigt.

### 6.4. Kalkulatorische Zinsen bei der Abwassergebührenkalkulation

(Oberverwaltungsgericht Sachsen, Urteil vom 22.5.2013, 5 C 28/08)

Der Träger einer als Sondervermögen geführten Einrichtung kann als nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu ermittelnde Kosten entweder eine sich nach § 12 Abs. 1 bis 3 SächsKAG richtende angemessene Verzinsung des Anlagekapitals oder an deren Stelle die Zinsen für Kredite, abzüglich etwaiger Habenzinsen, und eine angemessene Verzinsung des vom Einrichtungsträger aufgewandten Eigenkapitals ansetzen.

§ 12 Abs. 4 SächsKAG stellt eine gegenüber § 12 Abs. 1 bis 3 SächsKAG selbständige und diese ausschließende Regelung dar.

### 6.5. Von beauftragten Subunternehmern verbrauchter Strom nicht stromsteuerbegünstigt

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 25.9.2013, VII R 64/11)

Einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes steht für die Strommengen keine Steuerbegünstigung zu, die auf dem Betriebsgelände von Mitarbeitern eines anderen, rechtlich selbstständigen Unternehmens zur Erfüllung eines mit diesem

Unternehmen abgeschlossenen Werkvertrags verbraucht werden.

#### 6.6. Grunderwerbsteuer bei einheitlichem Vertragswerk

(Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 24.4.2013, 7 K 3536/12 GE, Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH anhängig: II B 47/13)

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich auch dann nach dem Grundstückskaufpreis zuzüglich der Kosten für die Errichtung des Gebäudes, wenn der Grundstücksveräußerer vom Erwerber lediglich mit der Erstellung des Rohbaus beauftragt ist, die mit dem Innenausbau beauftragten Handwerker aber durch den bereits für den Rohbau vom Veräußerer eingesetzten Bauleiter vermittelt werden.

## Sonderfragen

### 1. IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung nach § 6b Energiewirtschaftsgesetz (EnWG)

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat seinen vorgenannten Standard zur Rechnungslegung und Offenlegung nach § 6b EnWG (IDW RS ÖFA 2) aufgrund des Dritten Gesetzes zur Neuregelung energiewirtschaftlicher Vorschriften vom 20.12.2012 neugefasst. Der Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) beim IDW hat die Neufassung am 3.9.2013 verabschiedet.

### 2. Umsatzsteuer: Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle

(BMF-Schreiben vom 21.11.2013 - IV D 2 - S 7203/07/10002:004)

Das vorgenannte BMF-Schreiben erläutert ausführlich mit zahlreichen Beispielen die Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle und die Anwendung der Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes. Das BMF-Schreiben ersetzt das hierzu am 20.9.2012 (siehe auch TREUBERATER November 2012) ergangene BMF-Schreiben.

### 3. Steuerliche Gewinnermittlung: Rückstellungen für Verpflichtungen, zu viel vereinnahmte Entgelte mit künftigen Einnahmen zu verrechnen (Verrechnungsverpflichtungen)

(Bezug: BMF-Schreiben vom 28.11.2011 (BStBl I S. 1111; BMF-Schreiben vom 22.11.2013 - IV C 6 - S 2137/09/10004 :003 - siehe auch unser Mandantenrundschreiben als Beilage zum TREUBERATER Dezember 2013)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 6.2.2013 (BStBl 2013 II - zur Veröffentlichung vorgesehen -) entschieden, dass für Kostenüberdeckungen, die in einer Kalkulationsperiode entstanden sind und die in der folgenden Kalkulationsperiode durch entsprechend geminderte Entgelte auszugleichen sind, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind. Diese Entscheidung steht im Widerspruch zu dem BMF-Schreiben vom 28.11.2011 (BStBl 2011 I S. 1111), wonach

Verrechnungsverpflichtungen als Bestandteil bestehender Vertragsverhältnisse mangels Erfüllungsrückstand nicht passiviert werden können.

Nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird das BMF-Schreiben vom 28.11.2011 (BStBl 2011 I S. 1111) aufgehoben.

### 4. Anwendung der Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 6 Abs. 3 Energiewirtschaftsgesetz (EnWG)

(Bezug: Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 23.1.2006 - S 450 1/9; Verfügung des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 25.10.2013 - 3-S4501/40)

Durch Artikel 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Änderung des Energiewirtschaftsgesetzes vom 21.2.2013 (BGBl 2013 I S. 346) ist § 6 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG), der in Abs. 3 eine Grunderwerbsteuerbefreiung enthält, neu gefasst worden. Die Vorschrift befreit Erwerbsvorgänge im Sinne des § 1 GrEStG, die sich für Verteilernetzbetreiber, Transportnetzbetreiber oder Betreiber von Speichereinrichtungen aus der rechtlichen oder operationalen Entflechtung nach § 7 Abs. 1 und den §§ 7a bis 10e EnWG ergeben.

Die Befreiung gilt nicht für Unternehmen, die eine rechtliche Entflechtung auf freiwilliger Grundlage vornehmen (vgl. § 6 Abs. 4 EnWG).

§ 6 Abs. 2 bis 4 EnWG ist mit Wirkung vom 13.7.2009 anzuwenden (vgl. § 118 Abs. 2 EnWG i.d.F. von Artikel 1 Nr. 2 des Gesetzes zur Änderung des Energiewirtschaftsgesetzes vom 21.2.2013).

Wird in einem konkreten Einzelfall eine Befreiung gemäß § 6 Abs. 3 EnWG geltend gemacht, ist zur Beantwortung der Frage, ob die Voraussetzungen einer Entflechtung i.S. des § 7 Abs. 1 bzw. der §§ 7a bis 10e EnWG gegeben sind, die zuständige Regulierungsbehörde unter Hinweis auf § 6 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 7 EnWG und § 54 Abs. 1 bzw. Abs. 2 EnWG um Amtshilfe nach § 111 AO zu ersuchen. Die Amtshilfe beschränkt sich auf die Prüfung, ob eine Entflechtung stattgefunden hat und ob diese auf freiwilliger Basis erfolgte oder nicht. Entsprechende Anfragen sind zu richten an:

- a) Ministerium für Umwelt, Klima und  
Energiewirtschaft Baden-Württemberg  
Landesregulierungsbehörde  
Postfach 103439  
70029 Stuttgart

soweit Energieversorgungsunternehmen betroffen sind, an deren Elektrizitäts- oder Gasverteilungsnetz jeweils weniger als 100 000 Kunden unmittelbar oder mittelbar angeschlossen sind und deren Elektrizitäts- oder Gasverteilungsnetz nicht über das Gebiet des Landes Baden-Württemberg hinausreicht;

- b) Bundesnetzagentur für Elektrizität, Gas,  
Telekommunikation, Post und Eisenbahnen  
Tulpenfeld 4  
53113 Bonn

in den übrigen - nicht von Buchstabe a) erfassten - Fällen.

### **5. Umsatzsteuerrechtliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nummer 2 UStG); Organisatorische Eingliederung; Verlängerung der Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 7.3.2013**

(Bezug: BMF -Schreiben vom 7.3.2013 - IV D 2 - S 7105/11/10001 (2013/0213861) - (BStBl I S. 333); BMF-Schreiben vom 28.11.2013 - IV D 2 - S 7105/11/10001 -)

Mit dem Bezugsschreiben vom 7.3.2013 wurden die Verwaltungsanweisungen zur organisatorischen Eingliederung bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft in Abschnitt 2.8 UStAE neu gefasst. Die Umsetzung dieser Regelungen macht auch im außersteuerlichen Bereich Anpassungen notwendig, die in vielen Unternehmen einen erheblichen zeitlichen Bedarf in Anspruch nehmen. Aufgrund dieser besonderen Umstände ist eine Verlängerung der Übergangsregelung erforderlich.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird die Übergangsregelung des Bezugsschreibens bis zum 1.1.2015 verlängert und wie folgt gefasst:

"Mit Wirkung vom 1.1.2013 wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert. Die Regelungen dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Soweit die am vermeintlichen Organkreis beteiligten Unternehmer vor dem 1.1.2013 unter Berufung auf Abschnitt 2.8 Abs. 7 UStAE in der bis zu diesem Stichtag geltenden Fassung übereinstimmend von einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen sind, wird es für vor dem 1.1.2015 ausgeführte Umsätze nicht beanstandet, wenn diese weiterhin unter Berufung auf Abschnitt 2.8 Abs. 7 UStAE in der bis zum 31.12.2012 geltenden Fassung übereinstimmend eine organisatorische Eingliederung annehmen."

### **6. Zeitpunkt der Bildung von Rückstellungen für künftige Steuernachforderungen**

(Verfügung der OFD Niedersachsen vom 22.8.2013 - S 2141 - 10 St 222/St 221)

Die Behauptung des Steuerpflichtigen, dass nach allgemeiner Erfahrung bei einer Betriebsprüfung mit Steuernachforderungen zu rechnen ist, rechtfertigt nicht die Bildung einer Rückstellung (vgl. BFH-Urteil vom 13.2.1966, IV 51/62, BStBl III 1966, 189). Abzugsfähige Steuern sind grundsätzlich dem Jahr zu belasten, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Dagegen ist eine Rückstellung für Mehrsteuern aufgrund einer Steuerfahndungsprüfung frühestens mit der Beanstandung einer bestimmten Sachbehandlung durch den Prüfer zu bilden (vgl. H 4.9 - Rückstellung für künftige Steuernachforderungen EStH 2012).

In dem Beschluss vom 16.12.2009, I R 43/08, BStBl 2012 II, 688, der zur steuerwirksamen Auflösung von Rückstellungen für Nachforderungszinsen auf die Körperschaftsteuer ergangen ist, weist der BFH in seiner Begründung unter 11.2.b) darauf hin, dass es in dem zu beurteilenden Einzelfall nicht zu beanstanden ist, Rückstellungen für Mehrsteuern aufgrund einer Außenprüfung erst in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem der Steuerpflichtige erstmals Kenntnis von der steuerlichen Beurteilung durch das Finanzamt erlangt.

Nach Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder hat dieser Beschluss keine Auswirkungen auf die in H 4.9 EStH 2012 dargelegte Verwaltungsauffassung. Die Aussagen in den Entscheidungsgründen stehen nicht im Widerspruch zu der Verwaltungsauffassung, da diese Frage in dem Streitfall nicht klärungsbedürftig und auch das Wahlrecht nach R 20 Abs. 3 EStR 1998 noch anwendbar war, Mehrsteuern zu Lasten des Wirtschaftsjahres der Nachforderung oder auf Antrag zulasten des Wirtschaftsjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zu berücksichtigen. In dem zu entscheidenden Fall hatte der Steuerpflichtige keinen Antrag auf Berücksichtigung der Mehrsteuern im Wirtschaftsjahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit gestellt.

Mit Urteil vom 22.8.2012, X R 23/10, BStBl 2013 II S. 76, hat der BFH die bisherige Verwaltungsauffassung zum Zeitpunkt der Bildung einer Rückstellung für Mehrsteuern infolge einer Steuerfahndungsprüfung bestätigt. Danach kann eine Rückstellung für hinterzogene Mehrsteuern erst zu dem Bilanzstichtag gebildet werden, zu dem der Steuerpflichtige mit der Aufdeckung der Steuerhinterziehung rechnen musste.

Klarstellend wird noch darauf hingewiesen, dass hinterzogene Lohnsteuer vom Arbeitgeber in dem Zeitpunkt zurückzustellen ist, in dem er mit seiner Haftungsinanspruchnahme ernsthaft rechnen musste, vgl. dazu das BFH-Urteil vom 16.2.1996, I R 73/95, BStBl II 1996, 592. Im Gegensatz dazu hat der Arbeitgeber Rückstellungen für Nachforderungen von Sozialversicherungsbeiträgen weiterhin im Jahr der Entstehung zu bilden, vgl. dazu das o. b. BFH-Urteil vom 16.2.1996, a.a.O.

## 7. Umsatzsteuer: Vorliegen einer Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG); Konsequenzen des BFH-Urteils vom 19.12.2012, XI R 38/10, und des EuGH-Urteils vom 30.5.2013, C-651/11

(Bezug: BMF-Schreiben vom 3.1.2012 - IV D 2 - S 7100-b/11/10001 (2011/1037205) - BStBl I S. 76; BMF-Schreiben vom 11.12.2013 - IV D 2 - S 7100-b/13/10001, IV D 2 - S 7100-b/11/10001)

Mit Urteil vom 19.12.2012, XI R 38/10, hat der BFH entschieden, dass die Veräußerung eines Erbbaurechts mit aufstehendem, verpachteten Rehabilitationszentrum unter Fortführung des Pachtvertrags durch den Erwerber eine nicht der Umsatzsteuer unterliegende Geschäftsveräußerung im Ganzen darstellt. Für die Annahme eines "in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebs" im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG komme es bei richtlinienkonformer Auslegung nicht darauf an, ob bei dem Veräußerer für das übertragene Erbbaurecht mit verpachtetem Gebäude vor der Veräußerung eine eigenständige betriebliche Organisation vorgelegen habe. Entgegen Abschnitt 1.5 Abs. 6 Satz 2 UStAE sei dabei auch nicht maßgeblich, ob der veräußerte Teil des Unternehmens einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet habe, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbstständigen Unternehmens betrieben worden und nach außen hin ein selbstständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen sei.

Daneben hat sich der EuGH mit Urteil vom 30.5.2013, C-651/11, zum Vorliegen einer nicht steuerbaren Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen geäußert (Artikel 19 und 29 MwStSystRL). Nach den Kernaussagen des Urteils kann die Übertragung eines Gesellschaftsanteils - unabhängig von dessen Höhe - nur dann einer nicht steuerbaren Übertragung eines Teil- oder Gesamtvermögens gleichgestellt werden, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbstständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird. Eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten versetze den Erwerber nicht in die Lage, eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird Abschnitt 1.5 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vom 1.10.2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 10.12.2013 - IV D 3 - S 7279/10/10002 (2013/1141439), geändert worden ist, wie folgt geändert:

1.) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

a) Die Sätze 1 bis 3 werden wie folgt gefasst:

"<sup>1</sup>Ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb liegt vor, wenn der veräußerte Teil des Unternehmens vom Erwerber als selbstständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.2012, XI R 38/10, BStBl 2013 II S. xxx). <sup>2</sup>Nicht entscheidend ist, dass bereits im Unternehmen, das eine Übertragung vornimmt, ein (organisatorisch) selbstständiger Unternehmensteil bestand. <sup>3</sup>Es ist nicht Voraussetzung, dass mit dem Unternehmen oder mit dem in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Teil in der Vergangenheit bereits Umsätze erzielt wurden; die Absicht, Umsätze erzielen zu wollen, muss jedoch anhand objektiver, vom Unternehmer nachzuweisender Anhaltspunkte spätestens im Zeitpunkt der Übergabe bestanden haben (vgl. BFH-Urteil vom 8.3.2001, V R 24/98, BStBl 2003 II S. 430).

b) Satz 5 wird gestrichen.

2.) Absatz 9 wird wie folgt gefasst:

"Gesellschaftsrechtliche Beteiligungen

(9) <sup>1</sup>Die Übertragung eines Gesellschaftsanteils kann - unabhängig von dessen Höhe - nur dann einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung gleichgestellt werden, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbstständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird. <sup>2</sup>Eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten versetzt den Erwerber nicht in die Lage, eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen (vgl. EuGH-Urteil vom 30.5.2013, C-651/11)."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 1.4.2014 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn sich die am Umsatzgeschäft beteiligten Unternehmer bei der Beurteilung des jeweiligen Sachverhalts übereinstimmend auf Abschnitt 1.5 Abs. 6 bzw. Abschnitt 1.5 Abs. 9 UStAE in der am 10.12.2013 geltenden Fassung berufen. Zudem bleibt die Anwendung der Übergangsregelung in Rz. 7 des BMF-Schreibens vom 3.1.2012 - IV D 2 - S 7100-b/11110001 (2011/1037205), BStBl I S. 76, unberührt.

## 8. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 UStG; Werklieferungen von Photovoltaikanlagen

(BMF-Schreiben vom 9.12.2013 - IV D 3 - S 7279/13/10001)

Werklieferungen von Photovoltaikanlagen, die auf oder an einem Gebäude oder Bauwerk installiert werden, stellen stets eine Bauleistung i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG dar.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird in Abschnitt 13b.2 Abs. 5 Nr. 10 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1.10.2010, BStBl I S. 864, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 29.11.2013 - (2013/1102447), geändert worden ist, der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgende neue Nummer 11 angefügt:

"11. Werklieferungen von Photovoltaikanlagen, die auf oder an einem Gebäude oder Bauwerk installiert werden (z.B. dachintegrierte Anlagen, Auf-Dach-Anlagen oder Fassadenmontagen)."

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

### 9. Berechtigungsmanagement für die so genannte vorausgefüllte Steuererklärung

(BMF-Schreiben vom 10.10.2013 - IV A 3 - S 0202/11/10001)

Die Finanzverwaltung wird Anfang 2014 die Möglichkeit eröffnen, zur Erleichterung der Erstellung der Einkommensteuererklärungen eine Vielzahl der zu einem Steuerpflichtigen bei der Finanzverwaltung gespeicherten Daten einsehen und abrufen zu können. Unter dem Stichwort "vorausgefüllte Steuererklärung (VaSt)" werden insbesondere solche Daten zum Abruf bereitgestellt, die von Dritten an die Finanzverwaltung übermittelt worden sind. Der Umfang der bereitgestellten Daten soll sukzessive erweitert werden.

Um die eigenen bei der Finanzverwaltung gespeicherten Daten abrufen zu können, muss sich der Steuerpflichtige im ElsterOnlinePortal anmelden und authentifizieren. Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige auch Dritte (z. B. seinen Steuerberater oder Lohnsteuerhilfeverein) bevollmächtigen, für ihn seine Daten einzusehen und bei Erstellung der Steuererklärung zu verwenden. Dabei ist dem Datenschutz und dem Steuergeheimnis Rechnung zu tragen. Einzelheiten zur Freischaltung dritter Personen zum Abruf der VaSt werden auf [www.elster.de](http://www.elster.de) veröffentlicht. Nach erfolgreichem Durchlaufen des Zugangsverfahrens kann der Datenabruf sowohl über Dienste der Steuerverwaltung (ElsterOnlinePortal oder ElsterFormular) als auch über die Dienste kommerzieller Softwareanbieter erfolgen.

Für Steuerberater und Lohnsteuerhilfevereine soll eine Möglichkeit zur elektronischen Übermittlung der Vollmachtsdaten an die Finanzverwaltung eingerichtet werden. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben hierfür Muster für eine Bevollmächtigung von Steuerberatern und

Lohnsteuerhilfevereinen im Besteuerungsverfahren entworfen [als Anlagen zum BMF-Schreiben im Internet enthalten]. Die Verwendung dieser amtlichen Muster ist unabdingbare Voraussetzung für die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz gemäß Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV). Sollen Vollmachten nicht elektronisch an die Finanzverwaltung übermittelt werden, ist eine Verwendung der Muster freigestellt.

### 10. Übermittlungspflichten für eine E-Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung bei steuerbefreiten oder teilweise steuerbefreiten Körperschaften

(Verfügung der Landesfinanzdirektion Thüringen vom 25.10.2013, S 2133b A - 02 - A 3.18 (S))

Gemäß § 5b Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Inhalt einer Bilanz sowie der dazugehörigen Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, soweit der Gewinn nach den § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a EStG ermittelt wird.

Für steuerbefreite oder teilweise steuerbefreite Körperschaften ergeben sich dabei Besonderheiten, die auf Bund-Länder-Ebene abgestimmt worden sind.

Bei einer vollumfänglichen Steuerbefreiung im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG besteht in den nachstehenden Fällen weder für die Gesamtkörperschaft noch für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine Pflicht zur elektronischen Abgabe einer Bilanz.

- a) Die Körperschaft unterhält keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.
- b) Es werden nur Einnahmen aus Zweckbetrieben erzielt und die in § 141 AO beschriebenen Grenzen sind nicht überschritten.
- c) Es werden nur Einnahmen aus Zweckbetrieben erzielt und die in § 141 AO beschriebenen Grenzen sind überschritten.
- d) Die erzielten Einnahmen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb übersteigen nicht 35 000 €. In folgenden Fallgestaltungen beschränkt sich die Übermittlungspflicht auf den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.
- e) Die Einnahmen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb übersteigen 0 € (bei gemeinnützigen Körperschaften 35 000 €) und die Grenzen des § 141 AO sind nicht überschritten.
- f) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb überschreitet die in § 141 AO genannten Grenzen.