

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 2012

Gesetzgebung

1. Verordnung zur Änderung der Verordnungen auf dem Gebiet des Energiewirtschaftsrechts

Am 10.5.2012 ist die vorgenannte Änderungsverordnung in Kraft getreten (BGBl I S. 1002 vom 9.5.2012). Sie betrifft Änderungen der Strom- und Gasgrundversorgungsverordnungen (StromGVV, GasGVV), der Strom- und Gasnetzzugangsverordnungen (StromNZV, GasNZV) sowie der Messzugangsverordnung (MessZV). Wesentliche Kernpunkte sind dabei:

StromGVV und GasGVV:

- Grundversorgte Haushaltskunden können im Falle einer Änderung der Allgemeinen Preise oder ergänzenden Bedingungen den Vertrag ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Änderungen kündigen.
- Ein Grundversorgungsvertrag kann zudem jederzeit mit einer Frist von zwei Wochen (bisher: Monatsfrist zum Monatsende) gekündigt werden; die Kündigung ist unverzüglich vom Grundversorger zu bestätigen.
- Bilanzkreisverantwortliche müssen die ihnen übermittelten Daten rechtzeitig prüfen und Einwände gegen die Vollständigkeit oder Richtigkeit unverzüglich dem Netzbetreiber elektronisch mitteilen.

StromNZV, GasNZV:

- Der Datenaustausch zur Anbahnung und zur Abwicklung der Netznutzung zwischen den Netzbetreibern, Messstellenbetreibern, Messdienstleistern und Netznutzern hat künftig elektronisch zu erfolgen.

2. Gesetzentwurf zur Einrichtung einer Markttransparenzstelle für den Großhandel mit Strom und Gas

Mit dem Gesetzentwurf (BR-Drucksache 253/12 vom 4.5.2012) möchte die Bundesregierung für mehr Preistransparenz auf dem Strom-, Gas- und Treibstoffmarkt sorgen. Eine zentrale, behördliche und kontinuierliche Marktbeobachtung durch die seitens des Bundeskartellamts einzurichtende Markttransparenzstelle soll bestehende Informationsdefizite beseitigen und den Wettbewerb auf den Großhandelsmärkten zum Wohle der Verbraucher stärken. Zudem sollen die Durchführungspflichten nach der so genannten REMIT-Verordnung (Europäische Verordnung Nr. 1227/2011 über die Integrität und Transparenz des Energiegroßhandelsmarktes vom 25.10.2011, siehe TREUBERATER Mai 2012, S. 3457) erfüllt werden.

Ein weiteres Ziel ist, die Preisbildung bei Kraftstoffen unter wettbewerblichen Gesichtspunkten zu beobachten.

3. Gesetz zur Änderung des Kraft-Wärme-Kopplungsgesetzes vom Bundesrat gebilligt

Am 15.6.2012 hat der Bundesrat den vorgenannten Gesetzentwurf (siehe TREUBERATER Februar 2012, S. 3429) mit kleinen Änderungen gebilligt. Das Gesetz sieht gegenüber dem ursprünglichen Entwurf u.a. nun auch eine allgemeine Erhöhung der KWK-Zulage für alle Anlagekategorien von 0,3 Cent/kWh sowie die Senkung der Förderuntergrenze vor.

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

4. NRW: Übergangsregeln für das Tariftreue- und Vergabegesetz

Das am 1.5.2012 in Kraft getretene Tariftreue- und Vergabegesetz Nordrhein-Westfalen (TVgG-NRW, siehe auch TREUBERATER März 2012, S. 3437) sieht vor, dass bestimmte Regelungen in Rechtsverordnungen zu konkretisieren sind. Damit kann allerdings - aufgrund der vorgezogenen Landtagswahlen - nicht vor September/Oktober 2012 gerechnet werden, sodass das Land zwischenzeitlich am 17.4.2012 einen Gemeinsamen Runderlass herausgegeben hat, der bis zum Inkrafttreten der vorgenannten Rechtsverordnungen einige Vorgaben des TVgG-NRW klarstellt und konkretisiert. Der Runderlass ist von öffentlichen Auftraggebern (kommunalen Unternehmen, Eigenbetrieben und Zweckverbänden) bei der Beschaffung von Waren, Dienstleistungen und Bauleistungen verbindlich anzuwenden.

5. EU-Beihilferecht: De-minimis-Verordnung

Am 25.4.2012 hat die Europäische Kommission die so genannte De-minimis-Verordnung zu Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) als letzten Baustein des neuen DAWI-Beihilfepaketes (siehe TREUBERATER April 2012, S. 3452) genehmigt.

Nunmehr ist sichergestellt, dass Zuwendungen über einen Zeitraum von drei Jahren von bis zu 500.000 Euro nicht als staatliche Beihilfen einzustufen sind, sofern sie als Ausgleich für die Erbringung von DAWI gewährt werden. Bis zu einer Ausgleichsleistung dieser Größenordnung wird angenommen, dass diese Leistungen zu gering sind, um den Wettbewerb oder den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.

Für Fragen in diesem Zusammenhang stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

6. Kleine Anfrage zur Abregelung von regenerativen Stromerzeugungsanlagen

In der Antwort (BT-Drucksache 17/9704 vom 21.5.2012) auf die vorgenannte Kleine Anfrage der Fraktionen Bündnis 90/Die Grünen führt die Bundesregierung aus, dass die für die Systemsicherheit verantwortlichen Übertragungsnetzbetreiber die ihnen zur Verfügung stehenden Instrumente anwenden, um die Versorgungssicherheit zu gewährleisten. Dabei geht die Bundesregierung davon aus, dass die Abschaltfolge entsprechend dem Leitfaden der Bundesnetzagentur zum EEG-Einspeisemanagement vorgenommen wird. Daten darüber, welche Kraftwerke aus Gründen der Netzstabilität im Jahr 2011 herunter geregelt oder abgeschaltet worden sind, würden durch die Bundesregierung nicht erhoben.

Rechtsprechung

1. Umsatzsteuerliche Behandlung des Hauswasseranschlusses

Mit seinem neuesten Urteil vom 18.4.2012 (VIII ZR 253/11) hat der Bundesgerichtshof weitere Aspekte zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Legens von Wasserhausanschlüssen aufgezeigt und weicht in einigen Punkten von der bisherigen Verwaltungsauffassung ab. Im Leitsatz ist zusammengefasst, dass für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7 % auf das Legen des - für die Wasserbereitstellung unentbehrlichen - Hausanschlusses weder Voraussetzung ist, dass die Lieferung von Wasser und das Legen des Hausanschlusses von demselben Wasserversorgungsunternehmen erbracht werden muss, noch dass es sich um das erstmalige Legen des Hausanschlusses handelt. Auch auf Arbeiten zur Erneuerung oder zur Reduzierung von Wasseranschlüssen ist der ermäßigte Umsatzsteuersatz anzuwenden.

Im Streitfall ging es um die Berichtigung von Rechnungen mit der Folge der Rückerstattung der zu viel gezahlten Umsatzsteuern im Zusammenhang mit der Erneuerung bzw. erstmaligen Errichtung von Trinkwasserhausanschlüssen sowie für Arbeiten zur Reduzierung von Wasseranschlüssen und Wasserzählergrößen.

Im seinem Urteil berief sich der BGH ausschließlich auf die Auslegung des Begriffs der Lieferung von Wasser durch den Europäischen Gerichtshof. Dieser hatte entschieden, dass das Legen eines Hausanschlusses selbst unmittelbar unter den Begriff der Lieferung von Wasser fällt und der Hausanschluss für die Lieferung von Wasser unentbehrlich ist. Damit kann das Legen des Wasseranschlusses nicht als Nebenleistung zur Lieferung von Wasser qualifiziert werden, mit der Folge, dass eine Identität zwischen dem Erbringer der Hauptleistung (Lieferung von Wasser) und dem Erbringer der Nebenleistung (Legen des Anschlusses) nicht vorliegen muss. Umsatzsteuerlich unterliegt das Legen des Anschlusses auch dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn nicht dasselbe Unternehmen diese Leistung erbringt, das auch das Wasser liefert. Diese Auffassung wird im BMF-Schreiben der Finanzverwaltung vom 7.4.2009 noch vertreten und dürfte nun zu hinterfragen sein.

Darüber hinaus ist nach dem Urteil der ermäßigte Steuersatz nicht auf das erstmalige Legen eines Hausanschlusses beschränkt und kann zudem auf Arbeiten zur Erneuerung oder zur Reduzierung von Wasseranschlüssen übertragen werden. Dieser folgt vor dem Hintergrund, dass der Wasseranschluss insgesamt zur Aufrechterhaltung einer ordnungsgemäßen Wasserversorgung unentbehrlich ist.

Den Rückerstattungsanspruch des Kunden auf die durch das Versorgungsunternehmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuerdifferenz bejahte daher der BGH mit Verweis auf § 812 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 BGB.

2. Zur Bilanzierung von Pensionsrückstellungen bei Schuldbeitritt

Entgegen der Sichtweise des BMF hat der Bundesfinanzhof entschieden (Urteil vom 26.4.2012, IV R 43/09), dass Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen nicht zu passivieren sind, wenn eine Inanspruchnahme am maßgeblichen Bilanzstichtag infolge eines Schuldbeitritts nicht wahrscheinlich ist. Parallel dazu ist ein Freistellungsanspruch wegen des Schuldbeitritts zu den Pensionsverpflichtungen nicht zu aktivieren.

Im Streitfall verpflichtete sich innerhalb eines Konzerns eine GmbH gegenüber einer KG, für deren Pensionsverpflichtungen gegenüber den Mitarbeitern einzustehen. Dafür leistete die KG in Höhe des Barwerts der Zahlungsverpflichtungen an die GmbH ein Entgelt. Die GmbH verpflichtete sich im Innenverhältnis, die Zahlungen an die Pensionsverpflichteten unter Ausschluss eines Rückforderungsanspruchs an die KG zu leisten. Die KG wies in ihrer Bilanz des Streitjahres zutreffend - entgegen der Ansicht des Finanzamts - sowohl keine Pensionsverpflichtungen als auch keinen Ausgleichsanspruch aus.

Der BFH bekräftigte, dass Rückstellungen nur gebildet werden dürfen, wenn zum Bilanzstichtag deren Inanspruchnahme wahrscheinlich ist. Durch den Schuldbeitritt wird zwar der Beitretende neben dem ursprünglichen Schuldner Gesamtschuldner, allerdings kann im Innenverhältnis zum bisherigen Schuldner der Beitretende die Schuld durch Vereinbarung - wie hier erfolgt - vollumfänglich übernehmen. Die KG bleibt zwar unverändert gegenüber den Versorgungsberechtigten zur Leistung der künftigen Versorgungsansprüche verpflichtet, eine tatsächliche, wirtschaftliche Inanspruchnahme ist allerdings durch den Schuldbeitritt nicht mehr wahrscheinlich. Auch die Aktivierung eines Freistellungsanspruchs in Höhe des Entgelts gegenüber der GmbH musste der BFH verneinen, da bereits die künftige Inanspruchnahme aus den Pensionsverpflichtungen ungewiss war. Das Entgelt für den Schuldbeitritt war daher sofort abziehbare Betriebsausgabe.

3. Baukostenzuschuss und Hausanschlusskostensatz für den Wasseranschluss

Wird der Wasseranschluss später erneuert oder verlegt, kann das Versorgungsunternehmen nicht erneut einen Baukostenzuschuss verlangen, entschied der Bundesgerichtshof (Urteil vom 23.11.2011, VIII ZR 23/11).

Das Grundstück eines Klägers war 1973 rückseitig an die Wasserversorgungsleitungen angeschlossen worden. 2005 wurde der Anschluss neu auf die Vorderseite des Grundstücks verlegt. Für diese Verlegung der Leitungen und den neuen Hausanschluss forderte das Versorgungsunternehmen einen Baukostenzuschuss (BKZ) und Hausanschlusskostensatz (HAK) mit Verweis auf §§ 9, 10 AVBWasserV.

Dem widersprach der BGH mit der Begründung, dass es sich bei der Verlegung einer Leitung nicht um eine „Erstellung“ im Sinne von §§ 9, 10 AVBWasserV handelt. Hierunter ist - an die bisherige Rechtsprechungspraxis sich anschließend - nur die jeweils erstmalige Errichtung des Anschlusses zu verstehen. Die vorgenommene Verlegung des Anschlusses lag im Ermessen des Versorgers und ist daher nicht über einen BKZ finanzierbar. Gleiches gilt für die Verlegung des Hausanschlusses. Zudem richtet sich die Erstattung der Kosten für eine Veränderung des Hausanschlusses in erster Linie danach, ob die Erforderlichkeit der Veränderung in den Verantwortungsbereich des Versorgungsunternehmens oder des Kunden fällt. Die Verlegung wurde im Streitfall nicht vom Kunden selbst veranlasst, sodass auch ein HAK nicht in Rechnung gestellt werden durfte.

4. Zum Rückforderungsanspruch von Gas-Sondervertragskunden bei unwirksamer Preisanpassungsklausel

In zwei Entscheidungen jeweils vom 14.3.2012 (VIII ZR 113/11, VIII ZR 93/11) hat sich der Bundesgerichtshof zu den Rückforderungsansprüchen aufgrund unwirksamer Preiserhöhungen im Rahmen von Gas-Sonderverträgen geäußert. Dabei können solche Rückzahlungsansprüche, die infolge unwirksamer Preisgleitklauseln entstehen und denen der Kunde über einem längeren Zeitraum nicht widersprochen hat, nur innerhalb von drei Jahren nach dem Zugang der Jahresabrechnung geltend gemacht werden.

Beiden Streitfällen lagen jeweils unwirksame Preisgleitklauseln zugrunde sowie langjährig nicht beanstandete Preiserhöhungen. Die Frage, ob der Gasverbrauch in einem solchen Fall mit dem Arbeitspreis abgerechnet werden kann, der jeweils zum Zeitpunkt des viele Jahre zurückliegenden Vertragsabschlusses (in den Streitfällen 1981 bzw. 1998) vereinbart war, verneinte der BGH. Die durch die unwirksamen Preisanpassungsklauseln in den Verträgen entstandenen Regelungslücken sind im Wege einer ergänzenden Vertragsauslegung gemäß §§ 133, 157 BGB zu schließen.

Macht ein Kunde Rückforderungsansprüche bei Preiserhöhungen, die zu einem über den ursprünglich vereinbarten Arbeitspreis abgerechneten Gaspreis führen, nicht geltend, kann er im Nachhinein nur einen Rückzahlungsanspruch für diejenigen Preiserhöhungen geltend machen, die innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren nach dem Zugang der Jahresabrechnung beanstandet wurden.

5. Übereignung multifunktionaler Leitungen bei Konzessionswechsel des Netzbetreibers

Der gesetzliche Übereignungsanspruch nach § 46 Abs. 2 EnWG bei Konzessionswechsel umfasst nach dem Beschluss der Bundesnetzagentur (BNetzA, BK6-11-052 vom 26.1.2012) auch so genannte multifunktionale Mittelspannungsleitungen im Konzessionsgebiet.

Die Übereignungsverpflichtung im Rahmen der Netzentflechtung betrifft grundsätzlich sämtliche Anlagen eines Verteilnetzes im entsprechenden Konzessionsgebiet, die der bisherige Netzbetreiber zur Kundenversorgung benötige, unabhängig von der Spannungsebene der Leitungen. Das Verteilnetz betrifft alle Anlagen zum Transport von Strom mit hoher, mittlerer oder niederer Spannung zur Versorgung von Kunden. Gemischt-genutzte, multifunktionale Leitungen - wie im Streitfall die Mittelspannungsleitung - sind Teil des Verteilnetzes, da sie sowohl dem Stromtransport zur Versorgung von unmittelbar angeschlossenen Letztverbrauchern im Konzessionsgebiet dienen als auch zur Versorgung der an die Mittelspannung angeschlossenen Niederspannungsnetze - Netze der allgemeinen Versorgung im Konzessionsgebiet - erforderlich sind. Die Mittelspannungsleitungen sind nach Ansicht der BNetzA zentrales Bindeglied für die örtliche Versorgung - ohne Übertragung der Mittelspannungsleitungen würde ein zentrales Betriebsmittel fehlen. In einem gleichgelagerten Fall hatte zuvor bereits das OLG Frankfurt am 14.6.2011 (11 U 36/10 (Kart)) die Überlassungspflicht bei gemischt-genutzten Anlagen bejaht.

Ausgenommen vom Übereignungsanspruch sind Leitungen, die das Konzessionsgebiet durchqueren (sog. Transitleitungen) oder Höchst- und Hochspannungsnetze.

Die Übertragungspflicht bezüglich eines Umspannwerkes (110kV/20kV) verneinte die BNetzA mit dem Hinweis, dass im vorliegenden Fall das Umspannwerk kein verbindendes Glied der örtlichen Netzstruktur darstelle.

6. Rechtsweg bei der Vergabe von Dienstleistungskonzessionen

Zur Frage, welcher Rechtsweg für Streitigkeiten aus der Vergabe von Dienstleistungskonzessionen eingeschlagen werden kann, bestimmt sich nach dem Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 23.1.2012 (X ZB 5/11) nach der Rechtsnatur des Konzessionsvertrags. Danach sind die ordentlichen Gerichte zuständig, wenn eine Dienstleistungskonzession in Form des Privatrechts vergeben wird und die Verwaltungsgerichte, wenn die Vergabe in der Form des öffentlichen Rechts erfolgt.

Während der Dauer eines Vertragsverhältnisses zwischen einem privaten Rettungsdienstunternehmen und dem bayerischen Rettungsdienstzweckverband trat das bayerische Rettungsdienstgesetz (BayRDG) in Kraft. Das Gesetz verpflichtete den Zweckverband, Rettungsdienstleistungen an die darin genannten Rettungsdienstunternehmen oder ähnlichen Hilfsorganisationen zu vergeben. Nach der Kündigung des vorgenannten Vertrags schloss der Zweckverband mit anderen Rettungsdienstunternehmen Interimsverträge. Hiergegen wendete sich das ursprüngliche Rettungsdienstunternehmen durch Einleitung eines Nachprüfungsverfahrens vor der Vergabekammer vergeblich mit dem Verweis, dass der Interimsvertrag eine Dienstleistungskonzession sei und damit ein Nachprüfungsverfahren nach dem GWB ausscheidet. Vor dem Hintergrund der dagegen eingelegten Beschwerde befasste sich der EuGH mit der Frage, ob die im BayRDG enthaltene Maßgabe zur Betrauung als Dienstleistungskonzession zu qualifizieren ist. Nachdem dies der EuGH bestätigt hat, übernahm das Verwaltungsgericht Regensburg - nach dem Beschluss des BGH zulässigerweise - den Rechtsstreit, da die Dienstleistungskonzession als öffentlich-rechtlicher Vertrag vergeben wurde.

Zur Bestimmung des Rechtswegs bei Streitigkeiten aus der Vergabe von Dienstleistungskonzessionen verweist der BGH auf diejenigen Grundsätze, die für die Bestimmung des Rechtswegs bei Streitigkeiten aus der Vergabe öffentlicher Aufträge mit einem die Schwellenwerte der Vergabeverordnung unterschreitenden Volumen gelten. Der Rechtsweg ist davon abhängig, ob das strittige Rechtsverhältnis dem öffentlichen oder dem bürgerlichen Recht zuzuordnen ist. Ausschlaggebend hierfür ist die Rechtsform des Handelns: ist diese privatrechtlich, so ist es grundsätzlich auch die betreffende Streitigkeit und ist umgekehrt bei staatlichem Handeln der Verwaltungsrechtsweg eröffnet.

Im Streitfall war daher der Verwaltungsrechtsweg eröffnet, weil das Rechtsverhältnis zwischen dem Zweckverband und den mit der Durchführung des Rettungsdienstes Beauftragten aufgrund des BayRDG durch öffentlich-rechtlichen Vertrag zu gestalten war.

7. Kurzhinweise

7.1. Zur Abschreibung von Windkraftanlagen

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 1.2.2012, I R 57/10)

Bei einem Windpark stellt einerseits jede einzelne Windkraftanlage einschließlich des dazugehörigen Transformators sowie der verbindenden Verkabelung und andererseits die externe Verkabelung sowie die Zuwegung im Regelfall ein jeweils eigenständiges Wirtschaftsgut dar. Der Beginn der Abschreibung ist für jedes Wirtschaftsgut eigenständig zu prüfen.

Die Abschreibung der Windkraftanlage kann zwar schon vor deren Inbetriebnahme beginnen. Im Falle ihrer Anschaffung ist jedoch erforderlich, dass (Eigen-)Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergehen und dieser damit das wirtschaftliche Eigentum an der Windkraftanlage erlangt.

Sind am Bilanzstichtag nicht alle Einzelkriterien erfüllt, bedarf es einer wertenden Beurteilung anhand der Verteilung von Chancen und Risiken, die aus dem zu bilanzierenden Vermögensgegenstand erwachsen. Danach setzt die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums aber jedenfalls dann den Übergang der Gefahr des zufälligen Untergangs voraus, wenn der Verkäufer (Werklieferer) eine technische Anlage zu übereignen hat, die vom Erwerber erst nach erfolgreichem Abschluss eines Probebetriebs abgenommen werden soll.

7.2. Minderung der Herstellungskosten durch Zuschussgewährung

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 7.12.2010, IX R 46/09)

Werden Vorauszahlungsmittel i.S. des § 43 Abs. 3 Städtebauförderungsgesetzes (StBauFG), die nach den öffentlich-rechtlichen Subventionsvorgaben zunächst ausdrücklich als Darlehen gewährt werden, in einem späteren Veranlagungszeitraum in einen verlorenen Zuschuss umgewandelt, so führt diese (endgültige) Subventionsentscheidung in diesem Veranlagungszeitraum, nicht aber rückwirkend auf den Zeitpunkt der Gewährung der Vorauszahlung zu einer Minderung der Herstellungskosten.

7.3. Übernahme von Pensionsverpflichtungen bei Betriebserwerb erfolgsneutraler Anschaffungsvorgang

(Finanzgericht Münster, Urteil vom 15.6.2011, 9K 1292/07 K, Revision beim BFH anhängig: I R 69/11)

Werden bei einem entgeltlichen Betriebserwerb die dem Veräußerer gegenüber bestehenden Pensionsverpflichtungen übernommen bzw. gehen nach § 613a BGB auf den Erwerber über und werden diese von den Vertragsparteien mit einem den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechenden Betrag bei der Bemessung des Gesamtkaufpreises einbezogen, ist der Anschaffungsvorgang beim Erwerber dadurch erfolgsneutral zu behandeln, dass die

Übernahme der Verpflichtungen in dieser Höhe in die AK für die erworbenen Wirtschaftsgüter einzubeziehen und für die Verpflichtungen ebenfalls in dieser Höhe und ungeachtet der besonderen Bewertungsregelungen des § 6a Abs. 3 EStG eine Pensionsrückstellung anzusetzen ist. Diese Bewertung der Pensionsrückstellung gilt auch für die folgenden Bilanzstichtage, und zwar so lange, bis der sich nach § 6a EStG ergebende Betrag den Rückstellungsbetrag überschreitet oder aus anderen Gründen eine Rückstellungsminderung geboten ist.

7.4. Umsatzsteuer bei einheitlicher Leistung des Parkens im Parkhaus sowie des Transports vom Parkhaus zum Flughafen

(Europäischer Gerichtshof, Beschluss vom 19.1.2012, Rs. C-117/11, Purple Parking)

Die 6. EG-Richtlinie idF der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14.12.1992 ist dahin auszulegen, dass unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens Dienstleistungen des Parkens eines Fahrzeugs auf einem außerhalb des Flughafengeländes gelegenen Parkplatz und Dienstleistungen der Beförderung der Insassen dieses Fahrzeugs zwischen dem Parkplatz und dem betreffenden Flughafenterminal für die Bestimmung des anzuwendenden Mehrwertsteuer-Satzes als eine komplexe einheitliche Leistung anzusehen sind, bei der die Parkdienstleistung im Vordergrund steht.

7.5. Betriebsübergang nach § 613a BGB bei Rettungszweckverband

(Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 10.5.2012, 8 AZR 639/10)

Wird einer mit der Notfallrettung beauftragten privaten Hilfsorganisation dieser Auftrag gekündigt, so gehen die Arbeitsverhältnisse ihrer Arbeitnehmer infolge Betriebsübergangs nur dann auf den Träger des öffentlichen Rettungsdienstes über, wenn dieser die Notfallrettung selbst übernimmt, nicht jedoch, wenn er andere private Hilfsorganisationen damit betraut.

Sonderfragen

1. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen; BFH-Urteile vom 20.12.2005, V R 14/04, vom 9.11.2006, V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285, vom 22.7.2010, V R 14/09, und vom 13.1.2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61

(Bezug: BMF-Schreiben vom 31.5.2002 - IV B 7 - S 7100 - 167/02 -, BStBl I S. 631)

(BMF-Schreiben vom 7.6.2012, IV D 2 - S 7300/07/10001 :001)

Mit Urteilen vom 20.12.2005, V R 14/04, vom 9.11.2006, V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285, vom 22.7.2010, V R 14/09, und vom 13.1.2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61, hat der BFH über Sachverhalte mit Erschließungsmaßnahmen entschieden. Unter Berücksichtigung dieser Urteile gilt für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen durch Gemeinden oder eingeschaltete Erschließungsträger nach dem Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

I. Erschließung durch die Gemeinde nach § 123 BauGB

Die Erschließung ist grundsätzlich Aufgabe der Gemeinden (§ 123 BauGB). Die Erschließung von Grundstücken dient u.a. dazu, diese an das öffentliche Verkehrs- und Versorgungsnetz anzuschließen. Sie umfasst die Herstellung von technischen, verkehrsmäßigen und sozialen Erschließungsanlagen auf den hierfür vorgesehenen öffentlichen Erschließungsflächen, insbesondere die Herstellung der öffentlichen Ver- und Entsorgungsnetze, der Entwässerungs- und Verkehrsanlagen (z.B. die dem öffentlichen Gemeingebrauch gewidmeten Straßen, Wege und Plätze), der Grünanlagen, Parkflächen und Kinderspielflächen sowie die Errichtung der Kommunikationsanlagen (z.B. für Telefon und Kabelfernsehen) und Anlagen zum Schutz vor schädlichen Umwelteinwirkungen (z.B. Lärmschutzwände). Nicht zur Erschließung gehören die auf den zu erschließenden Grundstücken selbst notwendigen (Einzel-)Anschlüsse, weil die gemeindliche Erschließungsaufgabe an der Grundstücksgrenze endet.

Führt die Gemeinde die Erschließungsmaßnahmen selbst im eigenen Namen und für eigene Rechnung durch oder bedient sie sich hierfür eines Unternehmers als Erfüllungsgehilfen (z.B. Bauunternehmer durch Werkvertrag), wird die Gemeinde hoheitlich und damit nichtwirtschaftlich im engeren Sinne tätig (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 1a Satz 4 UStAE). Eingangsleistungen, die im direkten und unmittelbaren

Zusammenhang mit diesen Erschließungsmaßnahmen stehen, berechtigen folglich nicht zum Vorsteuerabzug (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 15a UStAE). Zur Deckung des Aufwands von der Gemeinde erhobene öffentlich-rechtliche Erschließungsbeiträge nach §§ 127 ff. BauGB stellen keine steuerbaren Entgelte dar.

Soweit allerdings die Gemeinde einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) unterhält (z.B. Elektrizitäts-, Gas-, Wärme- oder Wasserversorgung), sind die hierauf entfallenden Anschluss- und Baukostenbeiträge, die die Grundstückseigentümer für die Herstellung des betreffenden öffentlichen Versorgungsnetzes entrichten, Entgelte für die steuerpflichtige Leistung "Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss des Grundstücks an das Versorgungsnetz" (vgl. BMF-Schreiben vom 7.4.2009, BStBl I S. 531). Insoweit steht dem BgA aus den Erschließungsaufwendungen für die allgemeinen Elektrizitäts-, Gas-, Wärme- oder Wasserversorgungsanlagen unter den sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG der Vorsteuerabzug zu.

II. Übertragung der Erschließungsaufgaben auf einen Erschließungsträger durch öffentlich-rechtlichen Vertrag nach § 124 BauGB

Die Gemeinde kann die ihr obliegenden Erschließungsaufgaben förmlich durch öffentlich-rechtlichen Vertrag nach § 124 Abs. 1 BauGB auf einen Erschließungsträger (z.B. private Erschließungsgesellschaft, Bauträger, einzelne Bauwillige) übertragen. Dabei sind zwei Fallkonstellationen denkbar:

1. (Rück-)Übertragung öffentlicher Flächen mit Erschließungsanlagen

Der Erschließungsträger ist oder wird Eigentümer der Grundstücke. Die Erschließung wird von ihm im eigenen Namen und für eigene Rechnung durchgeführt. Er nutzt die erschlossenen Grundstücke entweder für eigene Zwecke oder veräußert sie an Bauwillige unter ggf. Einkalkulierung der ihm entstandenen Erschließungsaufwendungen. Die öffentlichen Flächen mit Erschließungsanlagen werden vom Erschließungsträger nach Erschließung der Grundstücke auf die Gemeinde (zurück)übertragen oder durch Zustimmung zur öffentlich-rechtlichen Widmung für den Gemeingebrauch zugewendet. Auch wenn der Gemeinde im Fall der öffentlich-rechtlichen Widmung kein Eigentum übertragen wird, gelten die öffentlichen Flächen mit Erschließungsanlagen als geliefert, da diese durch die öffentlich-rechtliche Widmung für den Gemeingebrauch der privatrechtlichen Verfügungsmacht entzogen sind (vgl. BFH-Urteil vom 13.1.2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61).

Die Erschließungsanlagen gehen als Baumaßnahmen an den übertragenen Grundstücken dinglich in diese ein und stehen deshalb in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Lieferung dieser Grundstücke an die Gemeinde. Diese Grundstückslieferungen unterliegen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG - ausgenommen Erschließungsanlagen, die Betriebsvorrichtungen sind -, auf die nach § 9 Abs. 1 UStG nicht verzichtet werden kann, wenn die Gemeinde die Grundstücke für den öffentlichen Bereich (zurück)erhält.

2. Durchführung von Erschließungsmaßnahmen

Die Gemeinde bleibt Eigentümer der öffentlichen Erschließungsflächen. Der Erschließungsträger verpflichtet sich gegenüber der Gemeinde lediglich zur Herstellung und Übertragung der Erschließungsanlagen. Er führt die Erschließung im eigenen Namen und für eigene Rechnung durch. Die öffentlichen Erschließungsanlagen werden vom Erschließungsträger nach Erschließung der Grundstücke auf die Gemeinde übertragen oder durch Zustimmung zur öffentlich-rechtlichen Widmung für den Gemeingebrauch zugewendet (vgl. Nr. 1).

Sofern der Erschließungsträger auf den dafür vorgesehenen öffentlichen Erschließungsflächen zur Herstellung der Erschließungsanlagen selbstbeschaffte Hauptstoffe verwendet, handelt es sich um eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 22.7.2010, V R 14/09).

III. Besondere Sachverhaltsgestaltungen im Zusammenhang mit Erschließungsmaßnahmen

Hat sich der Erschließungsträger nicht nur gegenüber der Gemeinde, sondern zusätzlich auch gegenüber den Grundstückseigentümern im Erschließungsgebiet privatrechtlich zur Herstellung der Erschließungsanlagen auf den öffentlichen Erschließungsflächen verpflichtet, erbringt der Erschließungsträger gegenüber dem jeweiligen Eigentümer mit der Erschließung der öffentlichen Flächen keine weitere sonstige Leistung, da insoweit nur die Gemeinde Leistungsempfängerin ist. Die Zahlungen der Grundstückseigentümer an den Erschließungsträger sind in diesem Fall Entgelte von dritter Seite im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Erschließungsleistung an die Gemeinde (vgl. BFH-Urteil vom 22.7.2010, V R 14/09). Hieraus folgt, dass der Erschließungsträger in seinen Abrechnungen gegenüber den bauwilligen Eigentümern keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen darf. Geschieht dies dennoch, wird die ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 UStG geschuldet. Die Bauwilligen sind insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Ein Entgelt von dritter Seite liegt demgegenüber nicht vor, wenn ein Grundstückserwerber aufgrund eines Grundstückskaufvertrages für ein erschlossenes Grundstück einen höheren Kaufpreis zu zahlen hat; dieser ist nur Entgelt für die Übertragung des Grundstücks (vgl. BFH-Urteil vom 13.1.2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61). Der Veräußerer kann

unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG verzichten und dann die Umsatzsteuer in der Rechnung an den Grundstückserwerber gesondert ausweisen. Der Grundstückserwerber ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Von der Gemeinde als Zuschüsse oder Förderungsmittel bezeichnete Zahlungen können Entgelte sein, wenn sie im unmittelbaren Zusammenhang mit der nach § 124 BauGB geschuldeten Erschließungsleistung gewährt werden (vgl. BFH-Urteil vom 9.11.2006 V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285 und Abschnitt 10.2 UStAE).

Verzichtet die Gemeinde im Erschließungsvertrag auf die Erhebung von Erschließungsbeiträgen, da ihr durch die Übernahme der Kosten für die Herstellung der Erschließungsanlagen durch den Erschließungsträger kein Aufwand entsteht, der einen Anspruch auf Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB begründet, stellt dieser Verzicht kein Entgelt - in der Form eines Verzichts auf eine Forderung - für eine Leistung des Erschließungsträgers dar (vgl. BFH-Urteil vom 13.1.2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61).

IV. Vorsteuerabzug des Erschließungsträgers

Der Erschließungsträger ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und damit für seine unternehmerischen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt. Sofern eine direkte und unmittelbare Zurechnung zu einem beabsichtigten entgeltlichen Ausgangsumsatz möglich ist, entscheidet allein dessen umsatzsteuerrechtliche Behandlung über den Vorsteuerabzug der bezogenen Eingangsleistung. Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine unternehmerische Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für eine unentgeltliche Entnahme im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Nur mittelbar verfolgte Zwecke sind unerheblich (BMF-Schreiben vom 2.1.2012, BStBl I S. 60; Abschnitt 15.2 Abs. 15a UStAE).

Demnach ist für die Frage des Vorsteuerabzugs aus Eingangsleistungen für die Übertragung öffentlicher Flächen mit Erschließungsanlagen (vgl. II Nr. 1) oder für Erschließungsmaßnahmen auf öffentlichen Grundstücken (vgl. II Nr. 2) die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Veräußerung der anderen erschlossenen Grundstücke an Privatpersonen oder andere Unternehmer als mittelbarer Zweck grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. BFH-Urteile vom 20.12.2005, V R 14/04, vom 9.11.2006, V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285, und vom 13.1.2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61). Etwas anderes gilt nur in den Fällen, in denen der Vorsteuerabzug nach der Gesamttätigkeit zu beurteilen ist (vgl. Nr. 2, unentgeltliche Werkleistung).

1. Entgeltliche Erschließung

Erbringt der Erschließungsträger seine Erschließungsleistungen gegenüber der Gemeinde gegen Entgelt im Leistungsaustausch, ist er unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsleistungen berechtigt. Nach § 15 Abs. 2 UStG ist der Vorsteuerabzug jedoch der Höhe nach ausgeschlossen, soweit der Erschließungsträger die Erschließungsanlagen im Rahmen einer steuerfreien Grundstückslieferung im Sinne von § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG zusammen mit den dazugehörenden öffentlichen Erschließungsflächen (vgl. II Nr. 1) auf die Gemeinde überträgt. Ein Verzicht auf die Steuerfreiheit ist nur unter den Bedingungen des § 9 UStG zulässig. Soweit es sich bei den Erschließungsanlagen um Betriebsvorrichtungen im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GrEStG handelt, ist die Übertragung auf die Gemeinde steuerpflichtig und schließt den Vorsteuerabzug aus den in diesem Zusammenhang bezogenen Eingangsleistungen beim Erschließungsträger nicht aus. Zu den Betriebsvorrichtungen in diesem Sinne zählen insbesondere die öffentlichen Ver- und Entsorgungsleitungen für Trinkwasser, Strom, Wärme, Gas und Abwasser, weil sie zur Betriebsanlage des betreffenden Versorgungs- bzw. Entsorgungsbetriebes gehören.

Stehen die öffentlichen Erschließungsflächen nicht im Eigentum des Erschließungsträgers und beschränkt sich seine Leistung dementsprechend auf die entgeltliche Herstellung und Übertragung der Erschließungsanlagen (vgl. II Nr. 2), ist dieser Umsatz steuerpflichtig und berechtigt unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen, die im unmittelbaren und direkten Zusammenhang stehen.

2. Unentgeltliche Erschließung

Überträgt der Erschließungsträger die öffentlichen Flächen mit Erschließungsanlagen (vgl. II Nr. 1) unentgeltlich auf die Gemeinde (zurück) oder erbringt er eine unentgeltliche Werklieferung der Erschließungsanlagen an die Gemeinde, liegt tatbestandlich eine Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG vor. Die unentgeltliche Übertragung der erschlossenen öffentlichen Grundstücke oder der Erschließungsanlagen erfolgt in der Regel aus unternehmerischen Gründen, da diese Erschließung die Veräußerung der anliegenden Grundstücke an Privatpersonen oder andere Unternehmer begünstigt bzw. erst ermöglicht.

Sofern der Erschließungsträger Eingangsleistungen bezieht, die im unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit der beabsichtigten unentgeltlichen Übertragung der öffentlichen Flächen mit Erschließungsanlagen oder der unentgeltlichen Werklieferung der Erschließungsanlagen stehen, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 13.1.2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61, und Abschnitt 15.15 UStAE).

Eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG erfolgt aufgrund des fehlenden Vorsteuerabzugs in diesem Fall nicht (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Ist die unentgeltliche Erschließung als Werkleistung zu qualifizieren, unterliegt diese unentgeltliche Dienstleistungsabgabe nicht der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, wenn sie aus unternehmerischen Gründen erfolgt. Da in diesem Fall ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zu einem besteuerten Ausgangsumsatz fehlt, ist für den Vorsteuerabzug des Erschließungsträgers die Gesamttätigkeit im betreffenden Erschließungsgebiet entscheidend, wenn die Kosten für die Eingangsleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und - als solche - Bestandteil des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Tätigt der Erschließungsträger keine entgeltlichen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, ist auch der Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen, die in die unentgeltliche Werkleistung der Erschließung der öffentlichen Flächen eingehen, ausgeschlossen. Erbringt der Erschließungsträger sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Umsätze, sind die Vorsteuerbeträge nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend aufzuteilen.

Beispiel:

Die Gemeinde G überträgt die Erschließung eines Gebietes durch öffentlich-rechtlichen Vertrag nach § 124 Abs. 1 BauGB auf den Erschließungsträger E. Die öffentlichen Flächen bleiben im Eigentum von G. E wird nur Eigentümer der zu diesem Gebiet gehörenden Baugrundstücke. E erschließt die öffentlichen Flächen aus unternehmerischen Gründen unentgeltlich - Voraussetzung für die Veräußerung der anliegenden Baugrundstücke - und bezieht hierfür Eingangsleistungen (Tiefbauarbeiten) in Höhe von 10 000 € zzgl. 1 900 € Umsatzsteuer. Die Hauptstoffe für die Erschließung werden von G bereitgestellt. E verkauft 50 % der Fläche der erschlossenen Baugrundstücke steuerfrei an private Bauwillige (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG). Die verbleibenden 50 % veräußert E nach zulässiger Option (§ 9 UStG) steuerpflichtig an andere Unternehmer.

Die Erschließung der öffentlichen Flächen ist als Werkleistung zu qualifizieren, da die Hauptstoffe von G gestellt werden. Die unentgeltliche Erschließung dieser Flächen erfolgt aus unternehmerischen Gründen und unterliegt deshalb nicht der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Nr. 9a Nr. 2 UStG. Der Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen, die im unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit dieser unentgeltlichen Erschließung stehen, ist nach der Gesamttätigkeit des E zu entscheiden. Da E sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie (Veräußerungs-)Umsätze ausführt, sind angefallene Vorsteuerbeträge nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 UStG entsprechend aufzuteilen. Der Vorsteuerabzug des E beträgt somit 950 €.

V. Anwendung

Dieses Schreiben tritt an die Stelle des BMF-Schreibens vom 31.5.2002 - IV B 7 - S 7100 - 167/02 - (BStBl 2002 I S. 631) und ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

2. Private Kfz-Nutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft; Urteile des Bundesfinanzhofs vom 23.1.2008 - I R 8/06 -, vom 23.4.2009 - VI R 81/06 -, und vom 11.2.2010 - VI R 43/09 -

(BMF-Schreiben vom 3.4.2012 - IV C 2 - S 2742/08/10001)

Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung der Urteile des Bundesfinanzhofs vom 23.1.2008 - I R 8/06 - vom 23.4.2009 - VI R 81/06 - und vom 11.2.2010 - VI R 43/09 - im Hinblick auf die Frage der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Kfz) durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft Folgendes:

I. Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 3 Satz 2 KStG)

Nach den BFH-Entscheidungen vom 23.1.2008 - I R 8/06 - (a.a.O.) und vom 17.7.2008 - I R 83/07 - (BFH/NV 2009 Seite 417) ist nur diejenige Nutzung eines betrieblichen Kfz durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt wird. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung ist hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mitveranlasst. Sie führt sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 3 Satz 2 KStG).

Eine Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung kann auch durch eine - gegebenenfalls vom schriftlichen Anstellungsvertrag abweichende - mündliche oder konkludente Vereinbarung zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgen, wenn entsprechend dieser Vereinbarung tatsächlich verfahren wird (BFH-Urteil vom 24.1.1990 - I R 157/86 - BStBl II Seite 645). Für einen außen stehenden Dritten muss dabei zweifelsfrei zu erkennen sein, dass das Kfz durch die Kapitalgesellschaft aufgrund einer entgeltlichen Vereinbarung mit dem Gesellschafter überlassen wird.

Erfolgt die Überlassung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses, muss die tatsächliche Durchführung der Vereinbarung - insbesondere durch zeitnahe Verbuchung des Lohnaufwands und Abführung der Lohnsteuer (und gegebenenfalls der Sozialversicherungsbeiträge) - durch die Kapitalgesellschaft

nachgewiesen sein. Erfolgt die Überlassung nicht im Rahmen des Arbeitsverhältnisses, sondern im Rahmen eines entgeltlichen Überlassungsvertrags, muss auch hier die Durchführung der Vereinbarung - etwa durch die zeitnahe Belastung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers - dokumentiert sein.

II. Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung

Auf der Ebene der Kapitalgesellschaft ist für die Bemessung der verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der privaten Kfz-Nutzung von der erzielbaren Vergütung auszugehen (H 37 KStH 2008 Stichwort "Nutzungsüberlassungen"). Dies steht in Einklang mit den BFH-Urteilen vom 23.2.2005 - I R 70/04 - (BStBl II Seite 882) und vom 23.1.2008 - I R 8/06 - (a.a.O.), wonach die verdeckte Gewinnausschüttung mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung zu bemessen ist und damit einen angemessenen Gewinnaufschlag einbezieht. Aus Vereinfachungsgründen kann es die Finanzbehörde im Einzelfall zulassen, dass die verdeckte Gewinnausschüttung für die private Nutzung eines betrieblichen Kfz entsprechend § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer für jeden Kalendermonat bewertet wird; bei Nutzung des Kfz durch den Gesellschafter-Geschäftsführer auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erhöht sich dieser Wert um die in § 8 Absatz 2 Satz 3 EStG und für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung um die in § 8 Absatz 2 Satz 5 EStG genannten Beträge.

Auf der Ebene des Gesellschafters ist die verdeckte Gewinnausschüttung auch nach In-Kraft-Treten des § 32a KStG durch das Jahressteuergesetz 2007 vom 13.12.2006 (BStBl 2007 I Seite 28) nach § 8 Absatz 2 Satz 2, 3 und 5 EStG zu bewerten.

III. Anwendung

Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

3. Vorsteuerberichtigungszeitraum nach § 15a UStG für Betriebsvorrichtungen, die wesentliche Bestandteile eines Gebäudes sind

(OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 17.10.2011 - S 7316 A - 2 - St 128 -)

Der BFH hat mit Urteil vom 14.7.2010 (XI R 9/09, BStBl II 2010, 1086) entschieden, dass für Betriebsvorrichtungen, die als wesentliche Bestandteile auf Dauer in ein Gebäude eingebaut werden, der für Grundstücke geltende Vorsteuerberichtigungszeitraum von 10 Jahren gilt.

Der BFH begründet dies damit, dass der Gesetzgeber in § 15a Abs. 1 UStG lediglich eine Differenzierung zwischen Wirtschaftsgütern, für die ein 5-

jähriger Berichtigungszeitraum gilt, und Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile, für die der 10-jährige Berichtigungszeitraum gilt, vorgenommen hat und keine besondere Regelung für Betriebsvorrichtungen geschaffen hat. Damit wird zum Ausdruck gebracht, dass Betriebsvorrichtungen im Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 UStG nicht als selbstständige Wirtschaftsgüter mit einem 5-jährigem Berichtigungszeitraum zu behandeln sind, wenn sie mit dem Grund und Boden fest verbunden oder in das Gebäude zu dessen Herstellung eingefügt sind, weil sie dann nach § 94 Abs. 1 und Abs. 2 BGB Teil des Grundstücks bzw. Gebäudes sind.

Aus dieser BFH-Entscheidung ergeben sich u.a. Konsequenzen für Photovoltaikanlagen (PVA). PVA stellen Betriebsvorrichtungen dar, die als selbstständige Wirtschaftsgüter eigenständige (d.h. vom Grundstück unabhängige) Zuordnungsobjekte im umsatzsteuerlichen Sinne sind. Erfährt die PVA z.B. durch einen Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung oder der Besteuerung nach Durchschnittssätzen eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a Abs. 7 UStG, bestimmt sich der Berichtigungszeitraum wie folgt:

- a) Auf-Dach-Photovoltaikanlagen: Auf-Dach-PVA gehören regelmäßig nicht zu den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes. Solche Anlage sind im Allgemeinen für die Zweckerfüllung des Gebäudes ohne jede Bedeutung. Das Gebäude wird vielmehr auch ohne die Anlage nach der Verkehrsanschauung regelmäßig als fertig gestellt angesehen. Auf-Dach-PVA unterliegen deshalb grundsätzlich dem 5-jährigen Berichtigungszeitraum.
- b) Dachintegrierte Photovoltaikanlagen: Dachintegrierte PVA dienen zugleich als Dachdeckungsersatz und sind somit wesentlicher Gebäudebestandteil nach § 94 Abs. 2 BGB, sodass für die Bestimmung des Berichtigungszeitraums nach § 15a Abs. 1 UStG die ansonsten umsatzsteuerrechtlich selbstständige Beurteilung der Anlage nicht in Betracht kommt. Es gilt der 10-jährige Berichtigungszeitraum.

4. Steuerbefreiung von Wirtschaftsförderungsgesellschaften nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG - Auswirkungen einer verdeckten Gewinnausschüttung

(OFD Niedersachsen, Verfügung vom 3.5.2011 - S 2720 - 2 - St 242)

Die Wirtschaftsförderung gehört nicht zum Kreis der begünstigten Dauerverlustgeschäfte des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG. Sie ist vielmehr durch die Befreiungsvorschriften des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG und § 3 Nr. 25 GewStG begünstigt.

Wie das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 9.3.2010 (EFG 2010, 1443) zeigt, üben Gesellschaften, die als Wirtschaftsförderungsgesellschaften auftreten, vielerlei Tätigkeiten aus, die z.T. auch unter § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG fallen können.

Die Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 22.8.2007 (BStBl II 2007, 961) führt bei dauerdefizitären Gesellschaften zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) in Höhe der laufenden Betriebsverluste. Die Ausnahmeregelung des § 8 Abs. 7 KStG kommt auch bei „Wirtschaftsförderungsgesellschaften“ nur soweit zur Anwendung, als deren Tätigkeiten den Vorgaben der Norm entsprechen; im Übrigen kommt es zur vGA.

In diesem Zusammenhang wurde die Frage gestellt, ob die vGA als solche eine schädliche Mittelauskehrung darstellt, die zum Verlust der Befreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer führt.

Hierzu wird folgende Auffassung vertreten:

Resultiert die vGA aus Tätigkeiten, die nach dem BMF-Schreiben vom 4.1.1996 (BStBl I 1996, 54) als begünstigte Tätigkeiten einer Wirtschaftsförderungsgesellschaft anzusehen sind, so kann hieraus grundsätzlich keine schädliche Vermögensminderung erwachsen. Die nach den vorstehenden Urteilsgrundsätzen des BFH zu ziehenden Rechtsfolgen einer vGA sind in derartigen Fällen gerade als Ergebnis der Zweckrichtung zu den begünstigten Tätigkeiten zu sehen, wodurch die betreffende Gesellschaft dem Erfordernis des § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 2 KStG gerecht wird.

5. Rückstellungen für Kostenüberdeckungen bei kommunalen Versorgungsbetrieben

BMF-Schreiben vom 28.11.2011 (IV C 6 - S 2137/09/10004 [2011/0946298]), - OFD Rheinland, Verfügung vom 3.11.2010 (S 2137-2010/0003-St 14)

(OFD Rheinland, Kurzinfor ESt Nr. 016/2012 vom 4.4.2012, OFD Münster, Kurzinfor ESt Nr. 10/2012 vom 5.4.2012)

Mit Schreiben vom 28.11.2011 (BStBl I 2011 S. 1111, siehe auch TREUBERATER Januar 2012, S. 3426) hat das BMF zum Ansatz von Rückstellungen für Verpflichtungen, zu viel vereinnahmte Entgelte mit künftigen Einnahmen zu verrechnen (Verrechnungsverpflichtungen), Stellung genommen.

Verrechnungsverpflichtungen i.S. dieses Schreibens sind auch die nach § 6 Abs. 2 KAG für das Land NRW (KAG) bestehenden Verpflichtungen, so genannte Kostenüberdeckungen am Ende eines Kalkulationszeitraums innerhalb der nächsten vier Jahre auszugleichen. Die Verrechnungsverpflichtungen sind Bestandteil schwebender Geschäfte, deren noch zu erfüllende künftige Verpflichtungen nicht passiviert werden, weil insoweit keine Erfüllungsrückstände bestehen.

Mit Urteil vom 10.8.2011 - 1 K 1487/07 hat auch das Sächsische Finanzgericht entschieden, dass für die nach dem Sächsischen KAG verpflichtend auszugleichenden Kostenüberdeckungen keine Rückstellungen gebildet werden dürfen. Ungeachtet des Bestehens einer (öffentlich-rechtlichen) Ver-

pflichtung steht nach Auffassung des Sächsischen Finanzgerichts § 5 Abs. 2a EStG der Rückstellungsbildung entgegen, weil die Verpflichtungen nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu erfüllen seien und daher mangels wirtschaftlicher Verursachung nicht ausgewiesen werden dürften. Die gegen das Urteil eingelegte Revision ist unter dem Az. I R 62/11 beim BFH anhängig.

Einspruchsverfahren, in denen Steuerpflichtige sich auf das anhängige Revisionsverfahren berufen, ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AG kraft Gesetzes. AdV ist nicht zu gewähren.

6. E-Bilanz

- **Verfahrensgrundsätze zur Aktualisierung der Taxonomien**
- **Veröffentlichung der aktualisierten Taxonomien (Version 5.1);**

(Bezug: BMF-Schreiben vom 28.9.2011 (BStBl I Seite 855))

(BMF-Schreiben vom 5.6.2012, IV C 6 - S 2133-b/11/10016)

Nach Rn. 28 und 29 des o.a. BMF-Schreibens wird die Taxonomie regelmäßig auf notwendige Aktualisierungen geprüft. Nach Veröffentlichung einer aktuelleren Taxonomie ist diese unter Angabe des Versionsdatums zu verwenden. Mit jeder Version bleibt sichergestellt, dass eine Übermittlung auch für frühere Wirtschaftsjahre möglich ist. Eine Taxonomie ist solange zu verwenden, bis eine aktualisierte Taxonomie veröffentlicht wird.

Darüber hinaus gilt Folgendes:

Eine Taxonomie ist grundsätzlich nur für ein Wirtschaftsjahr zu verwenden. Für die Übermittlung der Inhalte der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung durch Datenfernübertragung muss die jeweils für dieses Wirtschaftsjahr geltende Taxonomie verwendet werden. Es wird nicht beanstandet, wenn diese Taxonomie auch für das Vorjahr verwendet wird.

Die Übermittlung von Datensätzen aufgrund einer Taxonomie für ein kalendergleiches Wirtschaftsjahr wird regelmäßig mit dem Release des ELSTER-Rich-Client (ERiC) im November des Vorjahres (= Veröffentlichungsjahr) ermöglicht. Sie gilt auch für abweichende Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12. des Veröffentlichungsjahres beginnen. Ist ausnahmsweise keine Aktualisierung in der Taxonomie erforderlich, ist die letzte Taxonomie auch für die folgenden Wirtschaftsjahre zu verwenden.

Hiermit wird das aktualisierte Datenschema der Taxonomien (Version 5.1) als amtlich vorgeschriebener Datensatz nach § 5b EStG veröffentlicht. Die aktualisierten Taxonomien (Kern- und Branchentaxonomien) stehen ab sofort unter www.estuer.de zur Ansicht und zum Abruf bereit. Der technische Leitfaden wird zeitgleich angepasst. Die Taxonomien sind grundsätzlich für die Bilanzen aller Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012 beginnen,

zu verwenden. Sie gelten entsprechend für die in Rn. 1 des o.a. BMF-Schreibens genannten Bilanzen (z.B. Liquidationsbilanzen) sowie für Eröffnungsbilanzen, sofern diese nach dem 31.12.2012 aufzustellen sind. Es wird nicht beanstandet, wenn diese auch für das vorangehende Wirtschaftsjahr 2012 oder 2012/2013 verwendet werden. Die Übermittlungsmöglichkeit mit dieser neuen Taxonomie wird voraussichtlich ab November 2012 gegeben sein.

7. Steuerliche Behandlung des Schulschwimmens

(Verfügung der OFD Niedersachsen vom 12.1.2012 - S 2706 - 219-St 2411)

Steuerliche Behandlung des Schulschwimmens

Eine hoheitliche Nutzung eines Bades liegt vor, soweit es öffentlichen Schulzwecken dient (Schulschwimmen). Dabei spielt es keine Rolle, ob nutzende Schule und Bad in der Trägerschaft derselben juristischen Person des öffentlichen Rechts - jPdöR - oder in der Trägerschaft verschiedener jPdöR stehen. In letzterem Fall liegt eine Beistandsleistung vor (H 9 (Beistandsleistung) KStH).

Ertragsteuerrechtliche Behandlung bei Betrieben gewerblicher Art

Aufwendungen und Wirtschaftsgüter, die im Zusammenhang mit dem Schulschwimmen stehen, sind dem hoheitlichen Bereich der jPdöR zuzuordnen. Hinsichtlich der AfA-Beträge ist es aus Vereinfachungsgründen jedoch nicht zu beanstanden, wenn die dem Bad zuzuordnenden Wirtschaftsgüter in vollem Umfang als Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art „Bad“ behandelt werden und von den gesamten AfA-Beträgen außerhalb der Gewinnermittlung der Teil steuerlich neutralisiert wird, der auf das Schulschwimmen entfällt. Das ist der Anteil, der auch für die Aufteilung der laufenden Kosten maßgebend ist. Diese Vereinfachungsregelung hat zur Folge, dass bei einer Nutzungsänderung die Grundsätze des BFH-Urteils vom 24.4.2002, BStBl II 2003 S. 412, nicht zur Anwendung kommen. Die Vereinfachungsregelung ist aber nur anzuwenden, wenn das Schulschwimmen höchstens 50 % der Gesamtnutzung des Bades ausmacht.

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung bei Betrieben gewerblicher Art

Hat die jPdöR das Bad vor dem 1.1.2011 angeschafft oder ist mit der Herstellung vor dem 1.1.2011 begonnen worden, konnte sie das Bad ihrem Unternehmen zuordnen und war unter den Voraussetzungen des § 15 UStG in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt (§ 27 Abs. 16 UStG). Verwendet sie das Bad auch für das Schulschwimmen durch Schulen in ihrer Trägerschaft oder überlässt sie das Bad einem anderen Schulträger für das Schulschwimmen, liegt eine steuerbare und steuerpflichtige Wertabgabe vor (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, A 2.11 Abs. 18 Satz 5 UStAE

i.d.F. durch das BMF-Schreiben vom 2.1.2012). Das gilt unabhängig davon, ob die jPdÖR das Bad einem anderen Schulträger unentgeltlich oder entgeltlich überlässt. Auch mit einer entgeltlichen Überlassung handelt sie nicht als Unternehmerin (s.o. Beistandsleistung), sodass das Entgelt nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Sie verwendet das Bad durch die nichtunternehmerische Tätigkeit für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Bemessungsgrundlage für die Wertabgabe sind die durch die Überlassung des Bades für das Schulschwimmen entstandenen Ausgaben (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG).

Hat die jPdÖR das Bad nach dem 1.1.2011 angeschafft oder ist mit der Herstellung nach dem 1.1.2011 begonnen worden, liegt kein Fall der Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG vor. Nutzt die jPdÖR das Bad für das Schulschwimmen von Schulen in ihrer Trägerschaft oder überlässt sie es einem anderen Schulträger entgeltlich oder unentgeltlich, verwendet sie das Bad für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinn. Insoweit kann sie das Bad nicht ihrem Unternehmen zuordnen und ist nach § 15 Abs. 1 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (A 3.4 Abs. 5a Satz 3, A 15.6a Abs. 1 Satz 4 UStAE i.d.F. durch das BMF-Schreiben vom 2.1.2012). Abziehbar sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG nur die Vorsteuerbeträge, die auf die Verwendung für den öffentlichen Badebetrieb entfallen. Eine steuerbare Wertabgabe liegt nicht vor.

Ertragsteuerrechtliche Behandlung bei Eigengesellschaften

Bei Bädern, die im Eigentum einer kommunalen Eigengesellschaft stehen, gilt ertragsteuerrechtlich die Spartenentrennung nach § 8 Abs. 9 KStG. Die Spartenbildung berührt jedoch nicht die Gewinnermittlung der Eigengesellschaft, insbesondere hat diese für die einzelnen Sparten keine getrennte Gewinnermittlung zu führen. Alle Aufwendungen einschließlich der AfA auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens sind lediglich rechnerisch sachgerecht nach dem jährlich maßgebenden Aufteilungsschlüssel (z.B. nutzerabhängiger oder zeitabhängiger Schlüssel) auf die Sparten "Schulschwimmen" und "öffentliches Bad" aufzuteilen. Änderungen beim Aufteilungsschlüssel bzw. den Zuordnungsverhältnissen führen weder zu Entnahmen oder Einlagen von oder in die jeweilige Sparte (vgl. Rn. 80 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I S. 1303). Berechnet eine Eigengesellschaft den Trägern der Schule die Nutzung für das Schulschwimmen, sind diese Einnahmen ebenfalls der Sparte "Schulschwimmen" zuzuordnen.

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung bei Eigengesellschaften

Hat die Eigengesellschaft das Bad vor dem 1.1.2011 angeschafft oder ist mit der Herstellung vor dem 1.1.2011 begonnen worden, konnte sie das Bad ihrem Unternehmen zuordnen und war unter den Voraussetzungen des § 15 UStG in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt. Überlässt sie das Bad einem Schulträger für das Schulschwimmen unentgeltlich, liegt eine steuerbare und steuerpflichtige Wertabgabe vor. Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe sind die durch die Überlassung des Bades für das Schulschwimmen entstandenen Ausgaben. Überlässt sie das Bad entgeltlich, ist zu unterscheiden, ob der Schulträger Gesellschafter der Eigengesellschaft ist oder nicht. Ist er Gesellschafter, ist die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 Nr. 2 UStG zu ermitteln (Mindestbemessungsgrundlage). Ist der Schulträger nicht an der Eigengesellschaft beteiligt, unterliegt lediglich der gezahlte Betrag der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 UStG).

Hat die Eigengesellschaft das Bad nach dem 1.1.2011 angeschafft oder ist mit der Herstellung nach dem 1.1.2011 begonnen worden und überlässt sie es einem Schulträger für das Schulschwimmen unentgeltlich, verwendet sie das Bad auch für unternehmensfremde Zwecke. Vorsteuerbeträge sind unter den Voraussetzungen des § 15 UStG nach § 15 Abs. 1b UStG nur abziehbar, soweit sie auf die Verwendung für den öffentlichen Badebetrieb entfallen (A 15.6a Abs. 1 UStAE i.d.F. durch das BMF-Schreiben vom 2.1.2012). Eine steuerbare Wertabgabe liegt nicht vor (A 15.6a Abs. 3 Satz 4 UStAE i.d.F. durch das BMF-Schreiben vom 2.1.2012).

Überlässt die Eigengesellschaft das Bad entgeltlich, ist sie unter den Voraussetzungen des § 15 UStG in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt. Denn sie verwendet das Bad für ihre wirtschaftliche Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (A 15.2 Abs. 15 a Satz 1 UStAE i.d.F. durch das BMF-Schreiben vom 2.1.2012). Bezüglich der Bemessungsgrundlage treten dieselben Folgen ein, wie bei der vor dem 1.1.2011 geltenden Rechtslage.