

# 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

September 2015

## Gesetzgebung

### 1. Neuer Leitfaden zur Vergabe von Wegerechten für Strom- und Gasnetze veröffentlicht

Die Bundesnetzagentur und das Bundeskartellamt haben am 21.5.2015 die 2. Auflage des Leitfadens zur Vergabe von Wegerechten für Strom- und Gasnetze sowie zum Wechsel des Konzessionsnehmers veröffentlicht. In dem Leitfaden wurden die seit der 1. Auflage in Kraft getretenen Gesetzesnovellen und die aktuelle Rechtsprechung eingearbeitet.

Mittlerweile hat die Rechtsprechung die Anforderungen an eine diskriminierungsfreie, transparente und nach wettbewerblichen Kriterien durchzuführende Vergabe konkretisiert.

Der Leitfaden geht auch auf aktuelle Fragen zur Gewichtung der Auswahlkriterien, zur Bildung von Unterkriterien, zu den Auswahlverfahren und der Auswahlentscheidung sowie dem Umfang der Informationsherausgabe an die Gemeinden ein.

### 2. Bürokratieentlastungsgesetz wurde verabschiedet

Der Bundestag hat das Bürokratieentlastungsgesetz am 2.7.2015 beschlossen, der Bundesrat hat am 10.7.2015 zugestimmt. Ziel des Gesetzes ist der Abbau von Bürokratie.

Die Schwellenwerte für die Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten werden angehoben. Der bisherige Schwellenwert für den Umsatz steigt von 500.000 Euro auf 600.000 Euro und der bisherige Schwellenwert für den Gewinn steigt von 50.000 Euro auf 60.000 Euro. Werden die Grenzen

an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen nicht überschritten, so sind Einzelkaufleute von der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses befreit. Besteht weder handels- noch steuerrechtlich eine Buchführungspflicht, so muss der Gewinn durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden. Die höheren Schwellenwerte sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen.

Unternehmen, die zum Abzug von Kirchensteuer verpflichtet sind, brauchen nicht mehr die jährliche Information der Kunden bzw. Anteilseigner zur Datenabfrage beim Bundeszentralamt für Steuern und das Widerspruchsrecht durchzuführen. Die Informationspflicht reduziert sich auf einen einmaligen Hinweis pro Geschäftsbeziehung. Diese Regelung tritt einen Tag nach Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt in Kraft.

Die tägliche Verdienstgrenze für kurzfristige Beschäftigte, bei der die Pauschalierung der Lohnsteuer angewendet werden kann, steigt von 62 Euro auf 68 Euro für acht Arbeitsstunden und entspricht damit dem Mindestlohn von 8,50 Euro pro Stunde. Dies gilt bereits für das Veranlagungsjahr 2015.

Eheleute können bei der Wahl der Steuerklasse entweder die Kombination III/V, IV/IV oder IV/IV mit Faktor wählen. Der beantragte Faktor gilt nunmehr für zwei Kalenderjahre und nicht mehr nur ein Kalenderjahr.

Die Schwellenwerte für statistische Meldepflichten werden angehoben.

Eine Anhebung der Schwellenwerte für die geringwertigen Wirtschaftsgüter erfolgte nicht.

Die Kleinbetragsgrenze nach § 33 UStDV wurde ebenfalls nicht angehoben und bleibt bei 150 Euro.

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

### 3. Antrag auf Verlängerung der Förderung von Erd- und Flüssiggas

Die Fraktionen von CDU/CSU und SPD haben am 1.7.2015 einen Antrag in den Bundestag eingebracht, die Förderung von Erd- und Flüssiggas zu verlängern (BT-Drucksache 18/5378). Bis zum Jahr 2020 sollen die Treibhausgasemissionen um 40 % und bis zum Jahr 2050 um bis zu 80 bis 95 % gegenüber dem Jahr 1990 gesenkt werden.

Im Verkehrsbereich seien im Vergleich zu anderen Sektoren die Emissionen bislang nur unterdurchschnittlich zurückgegangen. Dies liege am Anstieg des Verkehrsaufkommens, das die Erhöhung der Energieeffizienz im Verkehrsbereich überkompensiere. Bislang beruhe der Energieeinsatz für den Fahrzeugantrieb noch zu 94 % auf Mineralölen. Zur

Erreichung der Klimaziele müsse der Verkehrssektor einen spürbaren Beitrag leisten. Dies könne unter anderem durch eine Änderung der Energiebasis erreicht werden.

Die Bundesregierung soll durch den Bundestag aufgefordert werden, zum 15.12.2015 über das Ergebnis des Forschungsvorhabens zur Entwicklung der Energiesteuereinnahmen im Kraftstoffsektor sowie zu Überlegungen über steuerliche und andere Fördermaßnahmen zur mittelfristigen Erhöhung des Marktanteils von Erd- und Flüssiggaskraftstoff zu berichten. Spätestens im Frühjahr 2016 solle ein Gesetzentwurf zur Verlängerung der Förderung einschließlich einer validen Gegenfinanzierung vorgelegt werden.

## Rechtsprechung

### 1. EEG-Umlage zum Begriff des Letztverbrauchers

Das hanseatische Oberlandesgericht Hamburg urteilte am 12.8.2014 (9 U 197/13) über die mögliche Verpflichtung der Beklagten, monatliche Abschlagszahlungen auf die EEG-Umlage an die Klägerin, eine Übertragungsnetzbetreiberin, zu leisten.

Die Klägerin begehrt von der Beklagten Abschlagszahlungen für die EEG-Umlage aus der Belieferung von Strom an Letztverbraucher. Die Beklagte leistete keine Zahlungen.

Die Beklagte ("A") ist ein Versorger und bietet die Lieferung von elektrischer Energie an. Sie liefert Strom an die B GmbH & Co. KG ("B"). Ob auch andere Kunden beliefert werden, ist zwischen den Parteien streitig. A unterhält einen Bilanzkreis bei der Klägerin.

Die C GmbH & Co. KG ("C") schloss mit Letztverbrauchern i.S.d. EEG (hier Privathaushalte) Verträge über die Lieferung von Nutzenergie (Licht, Kraft, Wärme, Kälte). Der Letztverbraucher stellt der C sein Verbrauchsnetz sowie die Geräte zur Erzeugung von Nutzenergie entgeltlich zur Verfügung. Die Wartung sowie das wirtschaftliche Risiko der elektrischen Geräte verblieb beim Letztverbraucher.

C bedient sich B zur Erfüllung seiner Aufgaben.

Das Gericht urteilte, dass der Beklagte A keine EEG-Umlage zu zahlen habe, da A nicht an Letztverbraucher Strom liefere.

Letztverbraucher ist definiert als jede natürliche oder juristische Person, die Strom verbraucht.

Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass B vertraglich verpflichtet sei, den von A gelieferten Strom in Nutzenergie umzuwandeln und darin ein Verbrauch i.S.v. § 37 EEG 2012 zu sehen sei. Das Gericht lehnte diese Auffassung ab, da es die Verträge zwischen C und den Letztverbrauchern und zwischen C und B teilweise für unwirksam erklärt hat.

Die getroffene Vereinbarung zwischen C und dem Letztverbraucher zur Überlassung des Verbrauchsnetzes und der Geräte zur Erzeugung von Nutzenergie war unwirksam. Der Letztverbraucher geht von einem Energieversorgungsvertrag aus. Die in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen enthaltene Klausel würde bedeuten, dass C Zugang zu allen elektrischen Geräten des Kunden hätte. Mit einer solchen Klausel muss ein Privathaushalt nicht rechnen. C hatte somit auch nicht die Sachherrschaft über die elektrischen Geräte. Letztlich liegt ein Stromliefervertrag zwischen C und den Letztverbrauchern vor.

Die Vereinbarung zwischen C und B, nach der B verpflichtet ist, den von der Klägerin bis zum Anschlusspunkt und Zähler gelieferten Strom in Nutzenergie umzuwandeln und C hiermit zu versorgen, ist als Scheingeschäft unwirksam. C besitzt selbst weder Verbrauchsnetz noch Geräte zur Umwandlung von Strom in Nutzenergie. C müsste die ihr von den Letztverbrauchern eingeräumte Überlassung der Geräte an B weitergeben. Diese Klausel war jedoch unwirksam.

Der Letztverbrauch des Stroms setzt voraus, dass derjenige, der den Verbrauchsvorgang startet auch tatsächlich die Sachherrschaft über die Geräte ausübt. Die Sachherrschaft über die Geräte hat weder C noch B sondern der Letztverbraucher.

Der Vertrag zwischen B und C ist nach Auffassung des Gerichts ebenfalls ein Stromliefervertrag. Dementsprechend ist B kein Letztverbraucher, da B den Strom an C weiterverkauft. A liefert somit den Strom nicht an einen Letztverbraucher sondern an einen

Wiederverkäufer und muss daher die EEG-Umlage nicht an die Klägerin zahlen.

## 2. Rückstellungsbildung bei Verpflichtungen nach der Verpackungsverordnung

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 14.1.2015 (13 K 2929/12) entschieden, dass Rückstellungen aus Verpflichtungen der Verpackungsverordnung gebildet werden dürfen.

Die Klägerin ist Systembetreiber i.S.d. Verpackungsordnung und führt flächendeckend privatwirtschaftlich die Sammlung, Sortierung und Zuführung zur Wiederverwertung von Papier, Kunststoffen, Gläsern, Weißblech und Verbundverpackungen durch. Die Klägerin befreit diverse Unternehmen gegen Zahlung von Lizenzgebühren von Rücknahme- und Verwertungspflichten aus der Verpackungsordnung. Sie hat über das gesamte Bundesgebiet vertragliche Beziehungen zu Entsorgungsfirmen, die die Wertstoffe sammeln, sortieren, verwerten oder entsorgen.

Die Klägerin bildete eine Rückstellung für die Entsorgung von Verpackungen, die bereits in den Verkehr gebracht worden, jedoch noch nicht verwertet oder entsorgt worden sind. Die Finanzbehörden versagten die Bildung der Rückstellung.

Das Gericht stellte fest, dass die Klägerin zur Sammlung und Verwertung der Verpackungen bereits aus den mit den Unternehmern geschlossenen Lizenzvereinbarungen verpflichtet sei. Die Verpflichtung beziehe sich auf die Gesamtmenge der in den Verkehr gebrachten Verpackungen und nicht nur auf eine bestimmte Quote. Die Pflicht der Unternehmer zur Rücknahme von Verkaufsverpackungen wird von der Klägerin übernommen.

Die Beklagte (die Finanzbehörde) war der Auffassung, dass die Rückstellung nur bis zur in der Verpackungsordnung festgelegten Mindestverwertungsquote angesetzt werden dürfe. Die Verpflichtung umfasst jedoch nach Auffassung des Gerichts sämtliche in den Verkehr gebrachte Verkaufsverpackungen und endet nicht bei Erreichen der Mindestquote. Die Verpflichtung zur Rücknahme der Verkaufsverpackung ist wirtschaftlich mit dem in den Verkehr bringen der Verpackung entstanden.

## 3. Konzessionsvergabe: Pattsituation im Rat

In einer Gemeinde wurde die Strom- und Gas Konzession neu ausgeschrieben. Letztlich gaben der Altkonzessionär und ein anderer Bewerber verbindliche Angebote ab. Die Angebote wurden als gleichwertig bewertet. In der Abstimmung der Gemeindevertretung gab es eine Stimmgleichheit bei der Abstimmung, welches Angebot angenommen werden soll. Die Entscheidung wurde per Losentscheid zu Gunsten des anderen Bewerbers getroffen. Der Altkonzessionär begehrte eine einstweilige Verfügung, dass die Gemeinde keinen Neu-

abschluss des Konzessionsvertrags mit dem anderen Bewerber tätigen darf.

Das Landgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 26.2.2014 (37 O 87/13 (EnWG) U) entschieden, dass die Gemeinde den Neuabschluss der Konzessionsverträge mit dem anderen Bewerber unterlassen muss.

Die Klägerin trug zum einen vor, dass bei der Pattsituation ihre Eigentumsrechte nach Art. 14 Abs. 1 Grundgesetz zu wenig Beachtung gefunden hätten und dass die Bewertung der Angebote fehlerhaft durchgeführt worden sei.

Das Gericht führte aus, dass die Klägerin keine neue Bewertung der Angebote verlangen könne, da die Klägerin nicht habe glaubhaft machen können, dass die Bewertung der Angebote fehlerhaft durchgeführt worden sei.

Jedoch sei die Eigentumsgarantie nach Art. 14 Abs. 1 Grundgesetz als ausschlaggebendes Kriterium in der Pattsituation nicht berücksichtigt worden. Der Altkonzessionär ist nach § 46 Abs. 2 EnWG verpflichtet, das Strom- und Gasnetz an den anderen Bewerber zu übereignen, wenn die Gemeinde mit dem anderen Bewerber wirksam einen neuen Konzessionsvertrag schließt. Das Gericht stuft die Interessen des Altkonzessionärs in einem solchen Fall des Eingriffs in grundrechtsrelevante Positionen höher ein als die Interessen des anderen Bewerbers.

## 4. EU-Beihilferecht bei Freizeitbädern

Die EU-Kommission hat mit dem Beschluss Kristall Bäder AG (SA. 33045) neue Leitlinien zur Beurteilung, ob die Beihilfen zulässig sind, herausgegeben.

Ein Bad sollte durch eine Konzessionsvergabe mit einer Laufzeit von 25 Jahren erneuert und erheblich verbessert werden. Die Investitionskosten wurden zum einen mit der vom Betreiber im Voraus zu zahlenden Konzessionsgebühr und zum anderen in Form von Investitionszuschüssen und Betriebsbeihilfen der Gemeinde und des Bundeslandes gedeckt.

Die EU-Kommission stellt fest, dass jede öffentliche Finanzierung von Bädern beihilferechtskonform ausgestaltet werden muss. Bislang hatte sie die Auffassung vertreten, dass bei rein lokalen Projekten keine Beihilfe vorläge. Es fehle an der grenzüberschreitenden Wettbewerbsverzerrung.

Wenn der Bau und der Betrieb einer Infrastrukturmaßnahme wie bei der Bäderfinanzierung untrennbar miteinander verbunden sind, kann die Errichtung der Infrastruktur bereits eine wirtschaftliche Tätigkeit sein. Die EU-Kommission weicht jedoch bei der Beurteilung der Zwischenstaatlichkeit von ihrer bisherigen Linie ab. Auch wenn die Nutzer der Dienstleistung (hier die Badegäste) nur aus der lokalen Region stammen, könne der zwischenstaatliche Handel beeinträchtigt sein. Sie stellt nicht

mehr nur auf die Nachfrage- sondern auch auf die Angebotsseite ab. Konkurriert der Beihilfeempfänger mit anderen Unternehmen im offenen Wettbewerb, so sei dies für den grenzüberschreitenden Bezug ausreichend, da unter den Mitbewerbern auch ein ausländisches Unternehmen sein könnte.

Mit der am 1.7.2014 in Kraft getretenen "Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO)" wurden die Möglichkeiten zur Freistellung von der vorherigen Genehmigungspflicht von staatlichen Förderungen ausgeweitet. Ziel soll eine Verwaltungsvereinfachung sowie eine Entlastung der EU-Kommission sein.

Auf diese Verordnung stützt sich die EU-Kommission bei dem Beschluss Kristall Bäder AG und hat die staatliche Förderung als beihilferechtlich zulässig erachtet.

### **5. EuGH-Vorlage: Kein Vorsteuerabzug bei einer unternehmerischen Nutzung von weniger als 10 %?**

Ein Landkreis erwarb Arbeitsmaschinen und nutzte diese zu 97,35 % im hoheitlichen Bereich und zu 2,65 % im unternehmerischen Bereich zur Erbringung steuerpflichtiger Leistungen gegenüber Dritten. Der Landkreis zog 2,65 % der bei der Anschaffung der Arbeitsmaschinen anfallenden Umsatzsteuer als Vorsteuer ab. Die Finanzbehörden versagten den Vorsteuerabzug mit Hinweis darauf, dass die Arbeitsmaschinen zu mehr als 90% nicht für das Unternehmen genutzt würden und dementsprechend kein Vorsteuerabzug möglich sei. Die Bundesregierung war vom EU-Rat ermächtigt worden, Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen vom Abzug der Vorsteuer auszuschließen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden.

Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer fallen, sind nach einer EuGH-Entscheidung jedoch nicht automatisch unternehmensfremd.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.6.2015 (XI R 15/13) dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die an die Bundesregierung erteilte Ermächtigung sich nur auf die in Art. 6 Abs. 2 Richtlinie 77/388/EWG geregelten Fälle bezieht oder auch darüber hinaus auf die Fälle, in denen Gegenstände und Dienstleistungen teils unternehmerisch und teils hoheitlich genutzt werden.

### **6. Konzessionsvergabe: Offenlegung von kalkulatorischen Netzdaten bereits im Bieterverfahren für den bisherigen Netzbetreiber zumutbar**

Eine Gemeinde (Klägerin) hatte mit der Beklagten einen Konzessionsvertrag über die Gasversorgung geschlossen. Im Zuge der Neuvergabe der Konzession verlangte die Klägerin von der Beklagten Auskünfte über das Gasnetz, insbesondere die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten und die kalkulatorischen Restwerte und Nutzungsdauern. Die Beklagte lehnte dies ab.

Der Bundesgerichtshof entschied mit Urteil vom 14.4.2015 (EnZR 11/14), dass die Herausgabe der Informationen bereits im Bieterverfahren zumutbar sei.

Die Gemeinde hat bereits im Verfahrensstadium der Neuvergabe des Konzessionsvertrags einen Informationsanspruch gegen den Altkonzessionär nach § 46 Abs. 2 Satz 4 EnWG. Dieser Anspruch umfasst insbesondere auch Angaben zu kalkulatorischen Restwerten und kalkulatorischen Nutzungsdauern. Die überwiegende Literaturmeinung vertritt ebenfalls diese Auffassung. Die in der Literatur vertretene Mindermeinung, diese Informationen erst bei Abschluss des neuen Konzessionsvertrags an den Neukonzessionär preiszugeben, überzeugte das Gericht nicht.

§ 46 Abs. 2 Satz 4 EnWG regelt nicht, welche Informationen im Einzelnen von dem Informationsanspruch der Gemeinde erfasst sind. Es sind die Informationen über die technische und wirtschaftliche Situation des Netzes zur Verfügung zu stellen, die für die Bewertung des Netzes im Rahmen einer Bewerbung und des Abschlusses eines neuen Konzessionsvertrags erforderlich sind. Es läge nahe, dass die Informationen über die kalkulatorischen Restwerte und Nutzungsdauern zu diesen Informationen zählen.

Die Bewerber um den neuen Konzessionsvertrag müssen in die Lage versetzt werden, den wirtschaftlichen Wert des Netzes und seine Effizienz beurteilen zu können. Auch sind die angeforderten Informationen für die erste Schätzung der angemessenen Vergütung nach § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG für die Übereignung des Netzes wichtig.

Die geforderte geeignete Veröffentlichung der Informationen gemäß § 46 Abs. 3 Satz 1 EnWG spricht auch nicht gegen die frühe Informationspflicht, auch wenn es sich um vertrauliche Daten handelt. Die vertraulichen Daten sind daher nur den Bietern und nicht der allgemeinen Öffentlichkeit zugänglich zu machen.

Die kalkulatorischen Netzdaten sind zwar Geschäftsgeheimnis des Altkonzessionärs, jedoch muss er diese dem Neukonzessionär nach Abschluss des Konzessionsvertrags offenbaren, so dass es für den Altkonzessionär zumutbar ist, diese Daten bereits im Vergabeverfahren den Bewerbern offenzulegen.

## 7. Kein KWK-Bonus und Nawaro-Bonus für eigenverbrauchten Strom

Der Kläger betreibt seit dem Jahr 2004 eine Biogasanlage. Einen Teil des Stroms verbraucht der Kläger selbst, den übrigen Teil speist er in das Netz der Beklagten ein. Der Kläger begehrt für den in der Biogasanlage erzeugten Strom sowohl den KWK-Bonus als auch den Nawaro-Bonus nach den Vorschriften des EEG 2009. Der Kläger produziert jedoch nur eine Teilmenge des Stroms in Kraft-Wärme-Kopplung und unter Einsatz nachwachsender Rohstoffe. Er fordert, dass diese Teilmenge des Stroms als der Strom gilt, der in das Netz der Beklagten eingespeist worden ist und entsprechend neben der Grundvergütung mit KWK-Bonus und Nawaro-Bonus vergütet wird.

Der Bundesgerichtshof urteilte am 4.3.2015 (VIII ZR 110/14), dass für den eigenverbrauchten Strom aus Biomasse kein KWK-Bonus bzw. Nawaro-Bonus gezahlt werden könne. Bereits in dem Einspeisevertrag sei geregelt, dass der Kläger einen Vergütungsanspruch auf den eingespeisten Strom habe. Dies schließe die Bonus-Zahlungen mit ein. Die Vergütung solle entsprechend der EEG - Vorschriften erfolgen.

Der Gesetzestext könne zwar nahelegen, dass der erzeugte Strom bonusfähig sei, dies sei aber unvereinbar mit der Gesetzessystematik und dem Gesetzeszweck. Die Boni seien eine Vergütungserhöhung auf die Grundvergütung, die jedoch nur für eingespeisten Strom bezahlt werde. Eine Ausnahme gäbe es im EEG 2009 nur für Photovoltaik-Anlagen, die auch eine verringerte Vergütung für eigenverbrauchten Strom erhielten.

Das Gericht lehnte es auch ab, den Strom bilanziell aufzuteilen in bonusfähigen Strom, der eingespeist und in nicht bonusfähigen Strom, der eigenverbraucht werde.

## 8. Abzinsung von Rückstellungen für Nachsorgeverpflichtungen für Mülldeponien

Die Klägerin unterhielt drei Mülldeponien. Die Deponie A war bereits stillgelegt, die Deponie B wurde bis zum 31.12.1999 für die Ablagerung von Abfällen genutzt. Die endgültige Oberflächenabdichtung sollte zum 1.1.2009 begonnen werden. In die Deponie C sollten nach ursprünglicher Planung bis zum 30.6.2015 Ablagerungen vorgenommen werden und mit der endgültigen Oberflächenabdichtung am 1.1.2024 begonnen werden. Zum Bilanzstichtag 31.12.2003 änderte sich die Planung dahingehend, dass die Ablagerungen in die Deponie C nur noch bis zum 30.6.2005 erfolgen und die endgültige Oberflächenabdichtung ab dem 1.1.2017 erfolgen sollte.

Für die Deponie C wurden zu den Bilanzstichtagen 31.12.2001 und 31.12.2002 in der Steuerbilanz die Rückstellungen für Deponiefolgekosten mit einem Abzinsungszeitraum vom Bilanzstichtag bis zum 1.1.2024 und ab dem Bilanzstichtag 31.12.2003 mit einem Abzinsungszeitraum bis zum 1.1.2006 abgezinst.

Die Finanzbehörden vertraten die Ansicht, dass für die Verpflichtungen in der Stilllegungsphase und für die Verpflichtungen zur Nachsorge zwei unterschiedliche Abzinsungsräume anzusetzen seien. Die Rückstellung für die Nachsorgekosten sollte für die Deponie C vom 1.1.2024 bis zum Bilanzstichtag abgezinst werden (Bilanzstichtage 2001, 2002). Ab dem Bilanzstichtag 31.12.2003 sollte der Abzinsungszeitraum vom Bilanzstichtag bis zum 1.1.2017 betragen.

Gegen die geänderten Bescheide wurde Einspruch eingelegt und Klage erhoben.

Das Finanzgericht Münster hat mit Urteil vom 25.2.2015 (K 147/11 K, G, F) im Sinne des Klägers entschieden. Gegen das Urteil wurde Revision zum BFH eingelegt (Az. I R 35/15).

Die Klägerin war handelsrechtlich unstreitig berechtigt und verpflichtet, die Rückstellungen für die ihr obliegenden Nachsorgeverpflichtungen zu bilden.

Steuerlich gibt es ein Passivierungsverbot für Aufwendungen, die in zukünftigen Jahren als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aktiviert werden (§ 5 Abs. 4b EStG). Das Gericht kommt zu dem Ergebnis, dass dieses Passivierungsverbot für die Rückstellungen aus den Deponiefolgekosten nicht gilt, da diese Investitionen für die Klägerin wertlos sind.

Ebenso sind keine separaten Abzinsungszeiträume für die Rückstellung der Aufwendungen für die Stilllegungsphase und für die Rückstellung der Aufwendungen für die Nachsorgephase zu bilden, da es sich um eine einheitliche Sachleistungsverpflichtung handle. Die Oberflächenabdichtung zähle bereits zur Stilllegungsphase. Insoweit seien die Rückstellungen nur bis zum Ende der Ablagephase abzuzinsen.

## 9. Ansatz der vollen AK für im Basisjahr aktivierte Neuanlagen

Das OLG Düsseldorf hat sich im Rahmen der Festlegung der Erlösbergrenze mit dem Ansatz von im Basisjahr aktivierten Neuanlagen auseinandergesetzt. Mit Beschluss vom 27.5.2015 (VI-3 Kart 115/14 (V)) hat das Gericht den Ansatz der vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Jahresanfangsbestand zugelassen. Es sei rechtswidrig, wenn die Bundesnetzagentur in solchen Fällen einen Jahresanfangsbestand von null ansetze und

aus Jahresanfangsbestand und Jahresendbestand dann den Mittelwert bilde. Im Gesetz sei nicht geregelt, was unter Jahresanfangsbestand zu verstehen sei. Wegen § 6 Abs. 5 Satz 4 GasNEV, der für die Berechnung der kalkulatorischen Abschreibungen von einem Zugang des Anlagenguts am 1. Januar des Anschaffungsjahrs ausgeht, seien für die Mittelwertberechnung die vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in Ansatz zu bringen. Der Grundsatz der Bilanzidentität nach § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB gelte aufgrund der kalkulatorischen Berechnung nicht.

Das OLG Schleswig hat mit Beschluss vom 4.12.2014 eine andere Auffassung vertreten und den Ansatz der vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abgelehnt (vergl. Treuberater Juli 2015, Seite 3803).

Das Gericht hat die Rechtsbeschwerde an den BGH wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

## 10. Kurzhinweise

### 10.1. Widerlegung der Angemessenheit von Netznutzungsentgelten

(Kammergericht Berlin, Urteil vom 30.3.2015 - 2 U 124/11)

Der Energielieferant, der die Netznutzungsentgelte vorbehaltlos gezahlt hat, muss die für Entgeltgenehmigungen der ersten Genehmigungsrunde nach dem Energiewirtschaftsgesetz 2005 anzunehmende Indizwirkung für die Billigkeit und Angemessenheit der berechneten Entgelte nicht nur erschüttern, sondern widerlegen.

### 10.2. Eintragung der Löschung einer GmbH regelmäßig erst nach Ablauf des Sperrjahres

(OLG Jena, Beschluss vom 20.5.2015 - 6 W 506/14)

Vor Ablauf des Sperrjahres nach § 73 Abs. 1 GmbHG darf eine GmbH in der Regel nicht im Handelsregister gelöscht werden. Dies gelte selbst dann, wenn die bekannten Gläubiger befriedigt und das Restvermögen verbotswidrig an die Gesellschafter verteilt worden sei. Verfügt die Gesellschaft jedoch nicht mehr über verteilungsfähiges Vermögen, so komme eine vorzeitige Löschung ausnahmsweise in Betracht. Verteilbares Vermögen sei nicht mehr vorhanden, wenn alle Aktiva der Gesellschaft zur Befriedigung der Gläubiger verwandt wurden und das Restvermögen nach § 72 GmbHG an die Gesellschafter verteilt wurden.

### 10.3 Einmalzuschuss kann als partiarisches Darlehen gelten

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 21.5.2015, IV R 25/12)

Zahlt ein Filmproduktionsfonds dem zum Alleinvertrieb des Films berechtigten Lizenznehmer einen Einmalbetrag für Medien-, Marketing- und Kinostartkosten, kann darin ungeachtet der Bezeichnung als verlorener Zuschuss die Gewährung eines partiarischen Darlehens gesehen werden, wenn mit der Zahlung eine Erhöhung der Lizenzgebühren verbunden und die Rückzahlung des Betrags abgesichert ist.

## Sonderfragen

### 1. Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen; BFH-Urteil vom 14.5.2014 (BStBl II 2014 S. 968)

(Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 29.7.2015, IV C 6 - S 2130/15/10001)

Der BFH hat mit Urteil vom 14.5.2014 (a.a.O.) entschieden, dass eine Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nach § 8 Abs. 2 HOAI 1995 nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung, sondern bereits dann eintritt, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung entstanden ist. Dies folge aus dem Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind, und entspreche damit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung. Sie sind für die steuer-

rechtliche Gewinnermittlung maßgeblich (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Entscheidung wurde im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht; die Grundsätze der Entscheidung sind damit über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder wird zu der Frage, ob die vom BFH vorgenommene Beurteilung auch bei Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI (Neufassung der HOAI) und bei Abschlagszahlungen für Werkverträge nach § 632a BGB vorzunehmen ist, wie folgt Stellung genommen:

Die vom BFH vorgenommene Beurteilung, dass die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung eintritt, sondern bereits dann, wenn der Anspruch auf Abschlagszah-

lung nach § 8 Abs. 2 HOAI entstanden ist, ist auch bei Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und bei Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI n.F. anzuwenden. Bei diesen Abschlagszahlungen handelt es sich um die Abrechnung von bereits verdienten Ansprüchen, denn der Schuldner des Werkvertrags hat seine Leistung bereits erbracht; andernfalls bestände die Berechtigung zur Forderung dieser Abschlagszahlung nicht. Die Abschlagszahlungen sind von Forderungen auf einen Vorschuss abzugrenzen, bei denen auch weiterhin keine Gewinnrealisierung eintritt.

Es wird nicht beanstandet, wenn die Grundsätze der BFH-Entscheidung vom 14.5.2014 (a.a.O.) erstmalig im Wirtschaftsjahr angewendet werden, das nach dem 23. Dezember 2014 (Datum der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt) beginnt. Zur Vermeidung von Härten kann der Steuerpflichtige den aus der erstmaligen Anwendung der Grundsätze der BFH-Entscheidung resultierenden Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden folgenden Wirtschaftsjahre verteilen.

## 2. Rückforderungen zur Besonderen Ausgleichsregelung des § 40 EEG 2009 und 2012

(OFD Niedersachsen vom 30.6.2015, S 7200 - 429 - St 172)

Die Erzeugung von Strom aus erneuerbaren Energien wird über besondere Einspeisevergütungen gefördert, die weit über den Preis hinausgehen, der an der Strombörse für Ökostrom bezahlt wird. Die Differenz zwischen dem gezahlten Einspeisepreis und dem an der Strombörse erzielbaren Weiterveräußerungspreis wird über die EEG-Umlage vom Übertragungsnetzbetreiber (ÜNB) über das regionale Elektrizitätsversorgungsunternehmen (EVU) auf alle Stromverbraucher umgelegt. Gegenüber dem Stromverbraucher wird die EEG-Umlage in den Strompreis eingerechnet und gehört zur Bemessungsgrundlage für die Stromlieferung. Der Ausgleichsmechanismus der §§ 34 ff. EEG 2009 und 2012 löst dagegen zwischen ÜNB und EVU keine Umsatzsteuer aus (vgl. Abschn. 1.7 Abs. 2 UStAE).

In Niedersachsen wurden im Kalenderjahr 2014 mithilfe der Besonderen Ausgleichsregelung des § 40 EEG 2009 und 2012, 294 Unternehmen als besonders stromintensiv gefördert. Die Besondere Ausgleichsregelung ermöglicht, dass diese Unternehmen zum Erhalt der internationalen Wettbewerbsfähigkeit nur eine begrenzte EEG-Umlage zahlen müssen. So betrug in 2014 die reguläre Umlage 6,24 Cent/kWh, während ein voll begünstigtes Unternehmen nur 0,05 Cent/kWh zahlen musste. Das Unternehmen stellt hierfür einen Antrag beim zuständigen Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA). Dieses erlässt nach Prüfung der Voraussetzungen einen Begrenzungsbescheid, der auch gegenüber den ÜNB und EVU wirkt, sodass im gesamten Ausgleichsmechanismus nur die verringerte EEG-Umlage erhoben wird.

Nach einer Entscheidung der Europäischen Kommission (KOM) war die Besondere Ausgleichsregelung für die Jahre 2013 und 2014 beihilferechtlich nur teilweise zulässig. Das BAFA hat folglich Teilrücknahmebescheide zu den Begrenzungsbescheiden erlassen. Die dort aufgeführten Nachzahlungsbeträge haben die Unternehmer aus praktischen Erwägungen direkt auf das EEG-Konto des betreffenden ÜNB zu zahlen - ohne die sonst im Ausgleichsmechanismus übliche Zwischenschaltung der regionalen EVU.

Diese Nachzahlungen vollziehen sich nach Abstimmung des BMF mit den obersten Finanzbehörden der Länder nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs. Es handelt sich mithin um keine steuerbaren Entgelte.

## 3. Ertragsteuerliche Beurteilung von Aufwendungen für die Anschaffung eines Blockheizkraftwerkes

(Ministerium der Finanzen des Landes Brandenburg, Erlass vom 17.7.2015, 34 - S-2144)

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben beschlossen, dass ein Blockheizkraftwerk entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung nicht mehr wie ein selbständig bewegliches Wirtschaftsgut, sondern als wesentlicher Bestandteil des Gebäudes behandelt wird.

Aus Vertrauensschutzgründen wird Steuerpflichtigen ein Wahlrecht eingeräumt, die bisherige Verwaltungsauffassung weiterhin anzuwenden. Dieses Wahlrecht ist auf alle Blockheizkraftwerke anzuwenden, die vor dem 31.12.2015 angeschafft, hergestellt oder verbindlich bestellt worden sind. Es ist gegenüber dem Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuererklärung oder des Feststellungsverfahrens spätestens für den Veranlagungszeitraum 2015 auszuüben.

Der Beschluss umfasst auch den Investitionsabzugsbetrag und die Investitionszulage.

Fälle, in denen das Blockheizkraftwerk unmittelbar dem Gewerbe dient (Betriebsvorrichtung), sind nicht betroffen.

## 4. Basiszinssatz zum 1.7.2015 bleibt unverändert bei - 0,83 %

Gemäß § 247 Abs. 2 BGB ist die Deutsche Bundesbank verpflichtet, den aktuellen Stand des Basiszinssatzes im Bundesanzeiger zu veröffentlichen. Zum 1.7.2015 bleibt der Basiszins unverändert bei - 0,83 %. Der jeweils aktuelle Stand des Basiszinssatzes seit Juli 2002 ist in Versorgungswirtschaft 2015 Seite 48 veröffentlicht.

Der Basiszinssatz ist Bezugsgröße u.a für die gesetzlichen Verzugszinsen. Der Verzugszinssatz beträgt gemäß § 288 Abs. 1 BGB für das Jahr fünf Prozentpunkte über dem Basiszinssatz. Bei Rechtsgeschäften, an denen ein Verbraucher nicht beteiligt ist, beträgt der Zinssatz für Entgeltforde-

rungen gemäß § 288 Abs. 2 BGB neun Prozentpunkte über dem Basiszinssatz, soweit die Schuldverhältnisse nach dem 28.7.2014 entstanden sind (sonst acht Prozentpunkte über dem Basiszinssatz).

### 5. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG)

(Bundesministerium der Finanzen vom 28.7.2015 - III C 3 - S-7279/ 14/10003)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 28.8.2014, V R 7/14, entschieden, dass Betriebsvorrichtungen keine Bauwerke im Sinne von § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG sind. In ein Bauwerk eingebaute Anlagen seien nur dann Bestandteil des Bauwerks, wenn sie für Konstruktion, Bestand, Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher Bedeutung sind. Die Anlage müsse hierfür eine Funktion für das Bauwerk selbst haben. Im Übrigen komme eine Auslegung des Begriffs des Bauwerks entsprechend der Baubetriebe-Verordnung nicht in Betracht.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ist das o.g. Urteil des BFH über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Die vom BFH aufgestellte Schlussfolgerung, dass Betriebsvorrichtungen stets nicht zu den Bauwerken im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG gehören, ist nicht zutreffend. Insbesondere kommt es auf die vom BFH vorgenommene Auslegung des Begriffs des Bauwerks anhand des Bewertungsrechts unionsrechtlich nicht an.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und der bisherigen Rechtsprechung des BFH sind die Begriffe der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) eigenständige Begriffe des Unionsrechts, die in der gesamten Europäischen Union autonom und einheitlich auszulegen sind. Artikel 199 Abs. 1 Buchstabe a MwStSystRL, auf dem § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG beruht, enthält den Begriff der Bauleistung. Dieser Begriff ist unionsrechtlich einheitlich und nicht nach nationalem Bewertungsrecht auszulegen.

Der Begriff der Bauleistung im Sinne von Artikel 199 Abs. 1 Buchstabe a MwStSystRL ist dabei nicht nur auf Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück beschränkt, sondern weiter auszulegen. Denn die Angabe "im Zusammenhang mit Grundstücken" bezieht sich nur auf die Angabe "Reparatur-, Reinigungs-, Wartungs-, Umbau- und Abbruchleistungen". Bei Bauleistungen muss hingegen nicht zwingend ein Zusammenhang mit einem Grundstück gegeben sein.

Weiter kann es sich bei Leistungen an Betriebsvorrichtungen auch um Bauleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück handeln. Die Auslegung des Begriffs der Bauleistung ist dabei unter Berücksichtigung der Auslegung des Grundstücksbegriffs sowie des Begriffs der Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, soweit deren Zweck in physischen Veränderungen an dem Grundstück besteht, anhand der unionsrechtlichen Vorgaben zu beurteilen (Artikel 13b und 31a der MwSt-Durchführungsverordnung 282/2011 - MwStVO - in der durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 geänderten Fassung). Artikel 13b MwStVO definiert den Grundstücksbegriff für Zwecke der Anwendung der (gesamten) MwStSystRL als

- a. einen bestimmten über- oder unterirdischen Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;
- b. jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;
- c. jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie zum Beispiel Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;
- d. Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Entsprechend Artikel 13b Buchstabe d MwStVO gelten Betriebsvorrichtungen unionsrechtlich nur dann nicht als Grundstück, wenn sie nicht auf Dauer installiert sind oder bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Im Übrigen würde die Anwendung des o.g. Urteils des BFH erhebliche, in der Praxis nicht handhabbare Probleme bei der dann erforderlichen Abgrenzung zwischen Bauwerk und Betriebsvorrichtung verursachen. So ist es für den leistenden Unternehmer nicht bzw. nur schwer zu erkennen, ob die von ihm eingebaute Anlage eigenständigen Zwecken dient und mithin als Betriebsvorrichtung zu beurteilen ist oder ob die Anlage (z.B. Klima-, Kälte- oder Belüftungsanlage) für Konstruktion, Bestand, Erhaltung oder Benutzbarkeit des Bauwerks von wesentlicher Bedeutung ist. Nur in letzterem Fall könnte es nach dem BFH-Urteil zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers kommen.