

## Inhalt

Deutliche Ergebniseinbußen der Kommunen aus ihren Beteiligungen	1
Und sie kommt doch: E-Bilanz für Eigenbetriebe ab 2015	2
Endlich mehr Klarheit? – Neues zur umsatzsteuerlichen Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen mit BMF-Schreiben vom 2. 1. 2014	2
BGH schafft Klarheit bei Kriterien zur Vergabe von Konzessionen (Urteile vom 17. 12. 2013)	3
Kein Losentscheid bei Konzessionsvergaben	4
Licht im Dschungel bei Reverse Charge? – BMF-Schreiben vom 5. 2. 2014 zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG	4
Berliner Wasserbetriebe: OLG Düsseldorf bestätigt Kartellverfügung zur Preissenkung (Urteil vom 24. 2. 2014)	4
Dauerbrenner „technisch-wirtschaftlicher Verbund“: aktueller Stand und neue Entwicklungen	5
Die Tücke liegt im Detail: Kapitalertragsteuer und Einlagekonto bei Regiebetrieben und Beteiligungen sowie Verwendungsbescheinigung	5
Neuer Maßstab zur Aufteilung von Vorsteuern bei gemischt genutzten Grundstücken: Flächen statt bisher Umsatzschlüssel	6
Steuerliche Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen nun auch durch BMF	6
Scheinselbstständigkeit – auch ein Problem bei Kommunen	6
Beihilferisiken werden in der Praxis häufig unterschätzt	7
Rückstellungsbildung bei Verpflichtung zum Rückbau bei Windenergieanlagen	7
Avalgebühren in der kommunalen Praxis	8
Kommunaler Rettungsdienst als gGmbH	8

## Deutliche Ergebniseinbußen der Kommunen aus ihren Beteiligungen

Eine Vielzahl der deutschen Kommunen ist an Unternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft beteiligt. Sie nehmen so am wirtschaftlichen Geschehen in ihrer Kommune und ihrer Region teil und Einfluss. Es handelt sich insbesondere um Beteiligungen an Unternehmen der Daseinsvorsorge. Die Beteiligungen werden entweder direkt oder vielfach über kommunale Holdinggesellschaften zur Erzielung des steuerlichen Querverbands gehalten, unter anderem mit Verkehrsverlusten oder bei technisch wirtschaftlicher Verflechtung mit Bäderbetrieben.

In diesem Zuge ist auch zu bedauern, dass das Bundesfinanzministerium anscheinend beabsichtigt, die Verrechnung mit Verlusten aus Schwimmen nicht mehr zulassen zu wollen. Dies wird zu nicht unerheblichen Mehrbelastungen der Kommunen führen.

Die wirtschaftlich größte Bedeutung machen dabei die Beteiligungen an den eigenen Stadtwerken oder an den großen Regionalversorgern wie RWE oder E.ON aus.

Die Stadtwerke stehen seit einigen Jahren im Rahmen der Liberalisierung der Energiemärkte unter hohem Konkurrenzdruck. Sie haben ihre Aufgabe aber durchweg gut bewältigt. Das gilt nicht nur für die großen Stadtwerke, sondern auch für kleinere und mittlere Stadtwerke, die sich teilweise zu Einkaufskooperationen oder technischen Servicekooperationen mit entsprechenden Einsparpotenzialen zusammengeschlossen haben. Weitere neue Probleme haben sich allerdings im Rahmen der Energiewende ergeben. Investitionen in Windparks leiden zum Teil darunter, dass erforderliche Stromtrassen nicht rechtzeitig zur Verfügung stehen. Die Beteiligungen an Steinkohlekraftwerken sind dadurch belastet, dass zurzeit die Erzeugungskosten über den Beschaffungs-

preisen an der Strombörse liegen oder bereits heute erkennbar bei Fertigstellung der Anlagen darüber liegen werden. Die Risikovorsorge durch Rückstellungsbildung belastet auch größere und mittlere kommunale Stadtwerke.

Die Energieriesen wie E.ON, RWE oder Vattenfall weisen deutliche Ergebniseinbrüche auf, insbesondere durch den Ausstieg aus der Atomenergie. Es stehen erhebliche Umstrukturierungen an, die auch mit deutlichem Personalabbau verbunden sind. Das hat bereits im Jahr 2014 auch zu einer deutlichen Reduzierung der Ausschüttungen geführt. Den kommunalen Haushalten stehen daher deutlich weniger Ausschüttungserträge zur Verfügung und auch in den Kommunalholdings sind weniger Mittel zum Ausgleich der übernommenen Verlusttätigkeiten vorhanden. Lediglich die derzeit günstige Kapitalmarktsituation hilft den Kommunen und kommunalen Unternehmen bei der Finanzierung ihrer Schulden. Ein Anziehen der Zinsen wird drastische Auswirkungen auf die kommunalen Haushalte haben.

Die Ergebnismrückgänge bei RWE und E.ON waren auch mit deutlichen Rückgängen des Börsenkurses verbunden. Das hat zu weiteren Problemen in den kommunalen NKF-Abschlüssen geführt. Während in den Bilanzen der kommunalen Unternehmen, die – in der Regel schon vor vielen Jahren erworbenen – Beteiligungen mit meist deutlich unter dem Börsenkurs liegenden historischen Anschaffungskosten bilanziert werden und sich daher aus Börsenkursveränderungen keine bilanziellen Abwertungserfordernisse ergeben, wurde im Rahmen der NKF-Eröffnungsbilanzen eine Neubewertung vorgenommen, die sich im Wesentlichen aus dem Börsenkurs zu diesem Zeitpunkt ergab. Die Aufstellung der Eröffnungsbilanzen erfolgte hauptsächlich in den

Jahren 2005 bis 2009, als die Börsenkurse deutlich über den heutigen Kursen lagen. 2013 und insbesondere 2014 hat daher eine ganze Reihe von Kommunen umfangreiche, teilweise zweistellige Millionenbeträge ausmachende Abschreibungen wegen voraussichtlich dauerhafter Wertminderung machen müssen. Allein in Essen ergab sich ein Wertberichtigungsbedarf von 680 Mio. €, so dass nur ein Eigenkapital von 15 Mio. € verblieb. Es handelt sich zwar nur um Buchverluste, d. h. die stillen Reserven, die seinerzeit aufgedeckt wurden, sind verloren gegangen. Man mag darüber klagen, die Aktien nicht - wie Düsseldorf - verkauft zu haben, übersieht dabei aber schnell, dass kaum einer in der Lage ist, den optimalen Verkaufszeitpunkt abzuschätzen. Schon in den 1980er-Jahren wurde bei seinerzeit deutlich niedrigeren Kursen der Verkauf gefordert. Die kommunalen Beteiligungen an RWE und E.ON haben daneben, wie bereits ausgeführt, auch strategische, insbesondere beschäftigungspolitische Aspekte. Im Übrigen haben die Ausschüttungen von RWE und E.ON in den vergangenen Jahren in den kommunalen Haushalten und in den Kommunal-

gesellschaften nicht unerheblich zum Defizitausgleich beigetragen. Trotz der Dividendenkürzungen weisen die Aktien im Vergleich zum Börsenkurs auch 2014 noch interessante Dividendenrenditen aus und sind angesichts der niedrigen Kapitalmarktzinsen immer noch eine interessante Anlagemöglichkeit.

Leider hat der Steuergesetzgeber 2013 dazu beigetragen, die Renditen der Kommunalgesellschaften aus ihren Beteiligungen zu reduzieren. Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften waren früher nach § 8b KStG bis auf 5 % der Erträge steuerfrei. Das war steuersystematisch auch richtig, auch wenn es politisch manchmal als Begünstigung angesehen wurde, da der Gewinn ja bereits bei der ausschüttenden Gesellschaft der Steuer unterlegen hat. Lediglich bei der Gewerbesteuer hat sich schon immer eine Doppelbesteuerung ergeben, wenn die Beteiligung unter der Schachtelgrenze von 15 % liegt. Die Kommunen konnten sich zumindestens damit trösten, dass die Gewerbesteuer in den kommunalen Haushalten verblieb, wenn auch wegen des interkommunalen Gewerbesteuer-

ausgleichs nicht unbedingt 1:1 in der eigenen Gemeinde. Durch die Änderung des KStG vom 28.2.2013 ist die Streubesitzbesteuerung auch auf Ebene der Körperschaftsteuer eingetreten. Danach sind alle Dividenden, die aus Beteiligungen von weniger als 10 % stammen, voll körperschaftsteuerpflichtig, unterliegen also 15 % KSt zzgl. 5,5 % SolZ. Hier handelt es sich um Gemeinschaftssteuern, die im Wesentlichen Bund und Ländern und nur zum kleineren Teil den Gemeinden zugutekommen. Das hat 2014, teilweise auch schon 2013, zu zusätzlichen Belastungen der Kommunalgesellschaften geführt. Vorhandene Gestaltungsmöglichkeiten wie die Wertpapierleihe wurden eingeschränkt.

Es verbleiben insofern nur Gestaltungsüberlegungen zur Poolung von Streubesitz über eine gemeinsame Gesellschaft, an der die Gesellschafter dann mit mindestens 10 %, wegen der GewSt idealerweise mit mindestens 15 %, beteiligt sind, sodass dann jeweils die Schachtelbefreiung greift. Aber auch Wertpapierleihen an Gesellschaften, die ansonsten eine Schachtel halten, können eine Lösung darstellen.

## Und sie kommt doch: E-Bilanz für Eigenbetriebe ab 2015

Laut Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 28.9.2011 zur elektronischen Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen (G+V, zusammen E-Bilanz müssen Betriebe gewerblicher Art (BGA), die häufig als Eigenbetriebe geführt werden, dieses Verfahren erstmals für Wirtschaftsjahre durchführen, die nach dem 31.12.2014 beginnen - somit in der Regel für 2015 im Jahr 2016. Eine rechtzeitige Vorbereitung ist sehr sinnvoll (Software, Personalschulung), um ab 2015 richtig zu buchen.

Die Verpflichtung zur E-Bilanz erfasst Eigen- und Regiebetriebe nur, soweit sie einen BGA darstellen, und hierfür nach handels- oder steuerrechtlichen Bestimmungen eine Bilanz aufzustellen haben oder diese freiwillig aufstellen.

Teils werden BGA in vollem Umfang als Eigenbetrieb geführt, z. B. nur für die Wasserversorgung. Dann sind die Bilanz und die G+V, die hierfür erstellt wurden, elektronisch in dem dafür vorgeschriebenen Datenschema (Taxonomie) zu übermitteln.

Letztere(s) besteht aus der Kerntaxonomie und zusätzlich der Ergänzungstaxonomie für Eigenbetriebe. Beide sind einseh- und abrufbar ([www.estuer.de](http://www.estuer.de)) und können von den Softwarehäusern für die Betriebe umgesetzt werden.

Häufig werden in einem Eigenbetrieb neben dem BGA auch nichtsteuerbare Sparten geführt (z. B. Abwasserentsorgung). In diesen Mischfällen sind zwei Alternativen möglich (BMF-Schreiben vom 19.12.2013):

- Übermittlung von Bilanz und G+V nur für den BGA (Sparten-Jahresabschluss) nach dem vorgeschriebenen Taxonomie-Schema oder
- formlose Gewinnermittlung nur für den BGA, wenn für den Eigenbetrieb nur Gesamtbilanz sowie Gesamt-G+V aufgestellt und der Gewinn des BGA in einer (außerbilanziellen) Nebenrechnung ermittelt wird. Welche der beiden Alternativen vorteilhafter ist, wird stark von den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls abhängen.

Laut BMF sollen durch die E-Bilanz so wenige Veränderungen wie möglich gegenüber den bisher dem Finanzamt in Papierform eingereichten Unterlagen erfolgen, ausgenommen die notwendige Taxonomie.

## Endlich mehr Klarheit? - Neues zur umsatzsteuerlichen Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen mit BMF-Schreiben vom 2.1.2014

Genau zwei Jahre nach dem letzten Schreiben des BMF zum Vorsteuerabzug ist nunmehr ein umfangreiches neues BMF-Schreiben ergangen, in das die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) Eingang gefunden hat, und das mit zahlreichen Beispielen, die die geltende Rechtsauslegung erläutert. Hierbei geht es insbesondere

um die zwischenzeitliche Rechtsprechung zur Frage der Zuordnung von Leistungen in zeitlicher Hinsicht und hinsichtlich der verschiedenen Bereiche. In dem BMF-Schreiben heißt es, dass bei einer Leistung, die sowohl für den unternehmerischen als auch für den nicht unternehmerischen Bereich bezogen wird, zwischen vertretbaren Sachen und

sonstigen Leistungen auf der einen Seite und einheitlichen Gegenständen auf der anderen Seite zu differenzieren ist. Bei Lieferungen vertretbarer Sachen und sonstigen Leistungen erfolgt die Zuordnung für den Vorsteuerabzug entsprechend der beabsichtigten Verwendung. Bei einheitlichen Gegenständen (z. B. Gebäude, Pkw) ist für die

Zuordnung zu unterscheiden, ob die nicht unternehmerische Tätigkeit, für die der einheitliche Gegenstand auch verwendet wird, in einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit im engeren Sinn besteht (z. B. hoheitliche Tätigkeit bzw. für gemeinnützige Zwecke) oder in einer unternehmensfremden Verwendung (Nutzung für den privaten Bedarf).

Bei der Variante der teilunternehmerischen Nutzung für unternehmensfremde Zwecke hat der Steuerpflichtige grundsätzlich ein Wahlrecht, wie er den Gegenstand im Hinblick auf den Vorsteuerabzug, dessen spätere Korrekturen, die laufende Entnahme für die Privatnutzung und den Verkauf des Gegenstands zuordnen möchte. Neben der vollständigen Zuordnung zum unternehmerischen Bereich oder der vollständigen Zuordnung zum nicht unternehmerischen Bereich besteht die Möglichkeit einer Zuordnung im Umfang der angenommenen unternehmerischen Verwendung. Der Vorsteuerabzug ist bei Grundstücken nur mit der Quote der beabsichtigten unternehmerischen Nutzung (§ 15 Abs. 1b UStG) möglich. Für einheitliche Gegenstände, die keine Grundstücke sind und die vollständig dem Unternehmen zugeordnet worden sind, ist die Privatnutzung laufend umsatzsteuerpflichtig, der Verkauf mit 100 %. Dagegen kann für Aufwendungen, die durch Verwendung des Gegenstands anfallen, grundsätzlich

der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, was eine erhebliche Erleichterung darstellt.

Demgegenüber besteht bei einer Verwendung für unternehmerische und nicht unternehmerische Zwecke in einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit im engeren Sinn (z. B. hoheitlich, gemeinnützig) kein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung in den unternehmerischen Bereich. Ein Vorsteuerabzug ist nur mit der Quote des unternehmerisch genutzten Teils möglich. Neben der aus Billigkeitsgründen vorhandenen Möglichkeit, den Gegenstand in vollem Umfang dem nicht unternehmerischen Bereich zuzuordnen, besteht grundsätzlich ein Aufteilungsgebot. Bei der vollständigen Zuordnung zum nicht unternehmerischen Bereich ist zu beachten, dass spätere Vorsteuerberichtigungen im Sinne des § 15a UStG nicht möglich sind.

Es ist noch einmal herauszustellen, dass die Zuordnung von Gegenständen zum unternehmerischen Bereich und damit hinsichtlich der Frage des Vorsteuerabzugs nach der beabsichtigten Verwendung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs vorzunehmen ist. Diese Einschätzung im Sinne einer Prognose ist zu dokumentieren und grundsätzlich in der erstmöglichen Umsatzsteuer-Voranmeldung anzuzeigen. Nach dem BMF-Schreiben kann eine solche Zuordnungsentscheidung gleichwohl spätestens (mit endgültiger Wirkung) noch in einer zeitnah erstellten Umsatzsteuererklärung

für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden, spätestens jedoch grundsätzlich bis 31. 5. des Folgejahres. Voraussetzung hierfür ist, dass frühere Anhaltspunkte für eine vollständige oder teilweise Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen fehlen. Auch eine Korrektur einer bereits in einem Voranmeldungszeitraum getroffenen Zuordnungsentscheidung kann in diesem Rahmen noch vorgenommen werden.

Ein größerer Bereich des BMF-Schreibens betrifft die Zuordnung von Grundstücken und Gebäuden. Hier kommt es zur Steueroptimierung entscheidend auf die Wahl des richtigen Zuordnungsschlüssels an. Bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden ist der sachgerechte Schlüssel nach dem BMF-Schreiben neuerdings in der Regel das Verhältnis der Nutzflächen. Die Anwendung eines Umsatzschlüssels als Zuordnungsschlüssel ist nur sachgerecht, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist.

All diese Zuordnungsentscheidungen mit den entsprechenden notwendigen Dokumentationen sind durch das BMF-Schreiben nicht einfacher geworden und in manchen Bereichen in der Praxis kaum umzusetzen. Unter diesem Gesichtspunkt gilt es nach wie vor, ein besonderes Augenmerk hierauf zu legen, um keine Vorsteuerabzugspotenziale verfallen zu lassen.

## **BGH schafft Klarheit bei Kriterien zur Vergabe von Konzessionen (Urteile vom 17. 12. 2013)**

Der BGH hat am 17. 12. 2013 die Revision gegen zwei Urteile des OLG Schleswig vom 22. 11. 2012 (Az. 16 U (Kart) 22/12 und 16 U (Kart) 21/22) zurückgewiesen. In den Verfahren hatte ein Altkonzessionär die Übergabe der Stromversorgungsnetze an den von der Gemeinde bestimmten Neukonzessionär verweigert. Daraufhin hatten die Neukonzessionäre auf Herausgabe der Netze geklagt.

Schon das OLG hatte die Klage der Neukonzessionäre auf Herausgabe der Versorgungsnetze abgewiesen, da es erhebliche Mängel im Konzessionsverfahren festgestellt hatte. Die Beklagte berief sich laut OLG zu Recht darauf, dass sie im Sinne des § 20 Abs. 1 GWB aF im Konzessionsverfahren unbillig behindert worden sei, da die Klägerinnen bei der Neuvergabe des Wegerechts gegen § 46 Abs. 1 EnWG verstoßen hätten. Zudem sei die Auswahl der Gemeinde nicht vor dem Hintergrund des § 1 EnWG getroffen worden. Der BGH hat die Entscheidungen des OLG nun bestätigt.

§ 46 Abs. 1 EnWG sieht vor, dass Gemeinden ihre öffentlichen Verkehrswege zur Versorgung von Letztverbrauchern diskriminierungsfrei zur Verfügung zu stellen haben. Das aus diesem Diskrimi-

nierungsverbot folgende Transparenzgebot verlangt, dass allen am Netzbetrieb interessierten Unternehmen die Entscheidungskriterien der Gemeinde und deren Gewichtung rechtzeitig mitgeteilt werden. Auch wenn die Gemeinde den Netzbetrieb an einen Eigenbetrieb vergeben wolle, ändere sich an diesem Gebot nichts. Zudem ist weder eine Berufung auf ein Konzernprivileg zulässig, noch kann auf die Grundsätze des im Vergaberecht anerkannten Inhouse-Geschäfts Bezug genommen werden, da die Dienstleistung des Netzbetreibers nicht für die Klägerin, sondern für die Energienachfrager in der Gemeinde erbracht würden.

Darüber hinaus sei es von entscheidender Bedeutung, dass die bei dem Auswahlverfahren relevanten Entscheidungskriterien und deren Gewichtung vorrangig an den Zielen des § 1 EnWG (Effizienz, Verbraucherfreundlichkeit, preisgünstige und sichere Versorgung, Umweltverträglichkeit) auszurichten seien. Die Auswahlentscheidungen zugunsten der Klägerinnen genügten diesem Maßstab nicht. Die Beklagte hatte laut BGH zu Recht bemängelt, dass 70 der 170 bei der Angebotsauswertung maximal erreichbaren Punkte für die Möglichkeiten einer

kommunalen Beteiligung an der Netzgesellschaft vergeben wurden.

Der BGH weist daher die Forderungen der klagenden Neukonzessionäre auf Herausgabe der Versorgungsnetze zurück, weil sie aufgrund der genannten Mängel im Konzessionsverfahren nicht neues Energieversorgungsunternehmen im Sinn von § 46 Abs. 2 EnWG aF geworden seien. Da die Gemeinden durch die Bevorzugung der klagenden Neukonzessionäre bei der Auswahl der Entscheidungskriterien gegen das Diskriminierungsverbot verstoßen hätten, seien die Konzessionsverträge mit den Neukonzessionären aufgrund der Zuwiderhandlung gegen § 20 Abs. 1 GWB aF nach § 134 BGB nichtig. Somit bestehe auch kein Anspruch auf Herausgabe der Energieversorgungsnetze.

Der BGH äußert sich damit erstmals zu den Entscheidungskriterien bei der Neuvergabe von Konzessionsverträgen. Bei der Konzessionsvergabe sollte stets auf die Diskriminierungsfreiheit der Entscheidungskriterien und deren Gewichtung geachtet werden. Auch bei der Vergabe der Konzession an einen kommunalen Eigenbetrieb ist dies sowie die Maßgaben des § 1 EnWG vorrangig zu beachten.

## Kein Losentscheid bei Konzessionsvergaben

Mit Urteil vom 26. 2. 2014 hat das Landgericht (LG) Düsseldorf (Az. 37 O 87/13 [EnW]) im Rahmen einer einstweiligen Verfügung entschieden, dass im Fall einer Pattsituation die Konzessionsvergabe nicht per Los entschieden werden darf. Das Losverfahren würde nach Ansicht des Gerichts im vorliegenden Fall die Eigentumsgarantie des Grundgesetzes zulasten des Altkonzessionärs verletzen.

Aufgrund der gesetzlichen Vorgaben und nicht zuletzt durch viele Gerichtsurteile sind die Unterschiede zwischen den angebotenen Konzessionsverträgen sehr gering. In Konzessionsvergabeverfahren kann es deshalb immer häufiger zu Pattsituationen kommen. Nach der Auffassung des LG Düsseldorf müsste in diesen Fällen dem Altkonzessionär aufgrund der Eigentumsgarantie des Grundgesetzes der Zuschlag erteilt werden. Damit aber würde der vom Gesetzgeber gewollte Wettbewerb um die Konzessionen deutlich eingeschränkt.

## Licht im Dschungel bei Reverse Charge? – BMF-Schreiben vom 5. 2. 2014 zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG

Mit Schreiben vom 5. 2. 2014 hat das Bundesfinanzministerium (BMF) die Regelungen zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG grundlegend geändert. Das BMF setzt damit die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. 8. 2013 (VR 37/10) um, in dem der BFH die Regelungen des § 13b Abs. 5 Satz 2 in Verbindung mit Abs. 2 Nr. 4 UStG dahingehend auslegt, dass es bei der Umkehrung der Steuerschuld im Zusammenhang mit Bauleistungen darauf ankomme, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwende. Da die Finanzverwaltung auch das Legen von Hausanschlüssen als derartige Bauleistung ansieht, spielen die Regelungsänderungen auch für Versorgungsunternehmen eine bedeutende Rolle.

Bisher kam es bei der Frage der Umkehr der Steuerschuldnerschaft regelmäßig darauf an, ob der Leistungsempfänger selbst Bauleistungen erbringt und ob diese das Kriterium der Nachhaltigkeit erfüllen. Als nachhaltig wurden Bauleistungen dann angesehen, wenn der Leistungsempfänger im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen erbracht hat, deren Bemessungsgrundlage mehr als 10 % der Summe seiner steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze ausgemacht haben.

Mit dem BMF-Schreiben vom 5. 2. 2014 ist die 10 %-Grenze weggefallen und es kommt darauf an, ob die Leistung vom Leistungsempfänger seinerseits für Bauleistungen verwendet wird. Für Versorgungsunternehmen, die in der Regel früher unter der 10 %-Grenze lagen, bedeutet das viele Änderungen. Bei Eingangsrechnungen greift die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für neue Hausanschlüsse, nicht jedoch bei Hauptleitungen und Reparaturen. Vor Erstellung von Ausgangsrechnungen für Bauleistungen (in der Regel Hausanschlüsse) muss das Versorgungsunternehmen jetzt prüfen, ob der Leistungsempfänger seinerseits die Leistung für Bauleistungen verwendet. Nur in diesem Fall greift dann die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft für die Ausgangsrechnungen.

Die Anwendung der Regelungsänderungen sieht das BMF für alle Umsätze vor, die nach dem Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens ab 6. 2. 2014 ausgeführt wurden. Sind leistender Unternehmer und Leistungsempfänger einvernehmlich nach den bisherigen Regelungen von der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft ausgegangen, sind für Umsätze vor diesem Zeitpunkt keine Rechnungsberichtigungen notwendig.

## Berliner Wasserbetriebe: OLG Düsseldorf bestätigt Kartellverfügung zur Preissenkung (Urteil vom 24. 2. 2014)

Mit Datum vom 24. 4. 2014 hat das Oberlandesgericht (OLG) Düsseldorf die von den Berliner Wasserbetrieben (BWB) eingelegte Beschwerde gegen die Preissenkungsverfügung des Bundeskartellamts (BKartA) vom 4. 6. 2012 zurückgewiesen. Das BKartA hatte im März 2010 ein Verfahren gegen die BWB eröffnet, da es eine missbräuchliche Überhöhung der Wasserpreise vermutete. Nach einem deutschlandweiten Erlösvergleich aller großstädtischen Wasserversorger hatte das BKartA festgestellt, dass die Trinkwasserpreise in Berlin die Preise in den Vergleichsstädten Hamburg, München und Köln um mehr als 25 % übersteigen. Mit Datum vom 4. 6. 2012 hatte das BKartA daraufhin gegen die BWB eine Preissenkungsverfügung

für die Jahre 2012 bis 2015 in Höhe von insgesamt 254 Mio. € wegen missbräuchlich überhöhter Trinkwasserpreise erlassen. Der Beschluss sah eine Senkung der Erlöse aus der Versorgung mit Trinkwasser (ohne Wasserentnahmeentgelt, Konzessionsabgabe und Straßennutzungsgebühren) um 18 % für das Jahr 2012 und von durchschnittlich 17 % für die Jahre bis 2015 vor. Zudem wurde eine sofortige Vollziehbarkeit angeordnet. Die Absenkung der Preise soll jeweils mit der Jahresabschlussrechnung des Folgejahres umgesetzt werden. Eine Anordnung der Rückerstattung missbräuchlich bezahlter Wasserpreise für die Jahre 2009 bis 2011 hatte sich das BKartA ausdrücklich vorbehalten.

Die BWB legten daraufhin Beschwerde beim OLG Düsseldorf ein und führten unter anderem die Nichtanwendbarkeit des Kartellrechts an, da die Berliner Trinkwasserpreise materiell-rechtlich öffentliche Gebühren seien. Dieser Meinung widersprach das OLG und stellte fest, dass Wasserpreise als privatrechtliche Preise anzusehen seien. Darüber hinaus sei auch der Ansatz des Erlösvergleichs des BKartA methodisch und rechnerisch nicht zu beanstanden.

Die Entscheidung des OLG stellt somit die erste gerichtliche Überprüfung einer Preissenkungsverfügung gegen ein Wasserversorgungsunternehmen nach dem Erlösvergleichsverfahren dar.

## Dauerbrenner „technisch-wirtschaftlicher Verbund“: aktueller Stand und neue Entwicklungen

Von einigen wenigen, vorwiegend im süddeutschen Raum vorkommenden Gestaltungen lässt sich für die Praxis der heute in § 4 Abs. 6 Ziff. 2 KStG kodifizierte geforderte technisch-wirtschaftliche Verbund von einigem Gewicht als Blockheizkraftwerk (BHKW) übersetzen. Eine solche technische Einrichtung zeichnet sich durch eine vergleichsweise effiziente Umsetzung eingesetzten Brennstoffs aus, da sowohl die gewonnene elektrische Energie als auch die bei der Gewinnung entstehende Abwärme einer sinnvollen Nutzung zugeführt werden. Um ein solches BHKW nicht nur in Kälteperioden betreiben zu können, wird eine sogenannte Wärmesenke benötigt, wofür sich regelmäßig ein großes Wasserbecken - insbesondere ein Schwimmbad - anbietet. Zu den konkreten Anforderungen und zu den Dimensionierungen des BHKWs im Verhältnis zur Größe des Bades und zur Größe des damit verbundenen Versorgungsbetriebs war die Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung in den vergangenen Jahren höchst uneinheitlich. Während in vielen Fällen das schlichte Vorhandensein eines BHKWs als ausreichend für den technisch-wirtschaftlichen Verbund angesehen wurde, wurde in anderen Fällen ein technisches Gutachten zum Beleg der Wirtschaftlichkeit der Anlage seitens der Betriebsprüfung angefordert. Konnte ein solches Gutachten vorgelegt werden, beschränkte sich die weitere Prüfung seitens der Finanzverwaltung vielfach auf die schlichte Durchsicht der Unterlagen, ohne dass einerseits an die Ergebnisse des Gutachtens nennenswerte Anforderungen gestellt worden wären bzw. ein Abgleich der im Gutachten beschriebenen Anlagen und prognostizierten Effizienzgrade mit der tatsächlich vorhandenen

Anlage durchgeführt worden wäre. So unbefriedigend die vorstehende Ungleichbehandlung auch gewesen sein mag, ergaben sich doch gleichzeitig erhebliche Argumentations- und Verhandlungsspielräume, die im Ergebnis - spätestens im Einigungswege - zur Anerkennung eines technisch-wirtschaftlichen Verbunds in nahezu allen Konstellationen geführt hat.

Zur Beseitigung dieser Ungleichmäßigkeit der Rechtsanwendung ist das Bundesfinanzministerium (BMF) schon vor einiger Zeit in ein Vereinheitlichungsprojekt eingestiegen und hat bereits am 4. 11. 2013 ein umfangreiches Thesenpapier zu künftig an die konkrete Ausgestaltung von BHKWs aus Sicht der Finanzverwaltung zu stellenden Kriterien vorgelegt. Zusammenfassend ist zu sagen, dass das Thesenpapier in weiten Teilen eine technische Unkenntnis der Finanzverwaltung offenbart und in der These gipfelt, ein BHKW müsse so dimensioniert sein, dass zugleich 80 % des Wärmebedarfs des betreffenden Bades durch das BHKW gedeckt und 80 % der produzierten Wärme des BHKWs im Bad verbraucht würden. Der Deutsche Städtetag, der Deutsche Landkreistag, der Deutsche Städte- und Gemeindebund sowie der VKU hat sich in einer ausführlichen Stellungnahme mit dem betreffenden Thesenpapier auseinandergesetzt und herausgearbeitet, dass ein wie vorstehend gefordert dimensioniertes BHKW bereits an technischer Unmöglichkeit scheitert. Wesentlicher Grund hierfür ist, dass der Wärmebedarf selbst eines sehr modernen Bades zwischen Sommer- und Winterperiode um ein Vielfaches auseinanderliegt. Aufgrund des erklärten Willens des Gesetzgebers, den Querverbund zwischen Bädern und Versorgungsbetrieben weiter

zu gewährleisten, ist ein deutlich moderaterer Kompromiss als die vorstehende Forderung der Finanzverwaltung am Ende der Diskussion zu erwarten. Befund für die Praxis an dieser Stelle ist aber, dass bei Neubauprojekten belastbare Aussagen zur steuerlich anzustrebenden Dimensionierung von geplanten BHKWs derzeit nicht möglich und auch durch verbindliche Auskünfte nicht zu erlangen sind.

Eine andere Entwicklung zum vorgenannten Thema findet sich in einem Finanzgerichtsurteil aus Düsseldorf vom 18. 3. 2014. Das Gericht hat die Anerkennung eines defizitären Bäderbetriebs als Organträger einer profitablen Versorgungs-GmbH abgelehnt, da es den defizitären Bäderbetrieb gesondert betrachtete und ihm die Eigenschaft als nach Gewinn strebendes Unternehmen absprach. Vergeblich hatte die Klägerseite beantragt, die Grundsätze gewillkürten Betriebsvermögens dahingehend anzuerkennen, dass das zusammengefasste positive Gesamtergebnis beider Unternehmensbereiche der Betrachtung zugrunde gelegt werden müsse. Sie hat ein vorhandenes und betriebenes BHKW zur Untermauerung dieser These herangeführt. Im Licht der vorstehenden Diskussion ist bemerkenswert, dass das Finanzgericht Düsseldorf zur Frage des Kriteriums „von einigem Gewicht“ den zumutbaren Wert der Wärme- und Stromlieferungen aus dem BHKW zu den gesamten Umsatzerlösen des Versorgungsbetriebs ins Verhältnis gesetzt hat und nicht, wie vorstehend von der Finanzverwaltung im Thesenpapier gefordert, auf die Dimensionierung des BHKWs im Verhältnis zum Bäderbetrieb abstellt.

## Die Tücke liegt im Detail: Kapitalertragsteuer und Einlagekonto bei Regiebetrieben und Beteiligungen sowie Verwendungsbescheinigung

Kapitalertragsteuer (KESt) fällt auf Gewinnausschüttungen (GA) an, auch bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (BgA). GA können als offene und auch als verdeckte (vGA) erfolgen. Letztere bestehen teils in Form von Dauerverlusten, z. B. bei Stadtmarketing-, Wirtschaftsförderungs- sowie Stadthallenbetrieben, die generell der KESt unterliegen. Die KESt kann jedoch eingespart werden, wenn die GA einschließlich der vGA zulässigerweise aus dem steuerlichen Einlagekonto (ELK, § 27 I. KStG) „entnommen“ werden.

Die Ermittlung des ELK bei BgA, die als Regiebetriebe (RB) geführt werden, war bisher strittig, sodass des Öfteren KESt vom Finanzamt ange-

fordert wurde. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat hier nun Klarheit geschaffen (Urteil vom 11. 9. 2013). Er hat das auch im Vergleich mit BgA, die als Eigenbetriebe (EB) geführt werden, dargestellt: Bei RB werden Verluste im gleichen Jahr von der jPÖR ausgeglichen, was in derselben Höhe als Zuführung zum ELK gilt. Somit ist ein Gewinn im Folgejahr (hier z. B. angenommen in gleicher Höhe wie der Verlust des Vorjahres) aus dem ELK entnehmbar, sodass für den Gewinn keine KESt anfällt. Dagegen würde in einem EB bei diesem Sachverhalt das ELK nicht berührt, weil der EB vom allgemeinen Haushalt getrennt geführt wird. Der Verlust gilt daher nicht als ausgeglichen, sondern wird im EB ins Folgejahr vorgetragen, in

dem er den ausschüttbaren Gewinn innerhalb des EB mindert, sodass insoweit auch keine KESt anfällt.

Auch in einem noch schwebenden Verfahren vor dem BFH (AZ. I R 52/13) wird die Frage zu klären sein, welche Zu- und Abgänge im ELK des BgA anzusetzen sind und welche Auswirkungen sich auf die KESt ergeben. In diesem Fall ist ein Landkreis (LK) mehrheitlich an einer EntsorgungsgmbH & Co. KG beteiligt. Die Beteiligung stellt beim LK einen BgA dar, laut Finanzgericht (FG) mit dem Kommanditanteil und dem Sonderbetriebsbereich. Strittig waren die Einnahmen des LK aus



der KG durch Avalprovisionen. Problematisch sind auch die in der Gesamthand entstehenden Gewinne, die noch der Verrechnung nach § 15a EStG unterliegen. Diese und weitere Fragen werden vom BFH zu entscheiden sein, wahrscheinlich auch, ob der BgA als RB oder EB zu behandeln ist und wie

die Verluste im ELK anzusetzen sind, mit entsprechenden Auswirkung auf die KEST.

Damit GA ohne KEST aus dem ELK gespeist werden können, muss rechtzeitig eine Bescheinigung über diese Einlagenrückgewähr ausgestellt werden. Die herrschende Meinung ging bisher jedoch davon

aus, dass diese Bescheinigung vom BgA für die jPdÖR nicht nötig ist, weil beide eine Person sind. Dagegen hat die Finanzverwaltung nun entschieden, dass auch BgA für die Zeit nach dem 31. 12. 2013, also bereits für Auskehrungen des Gewinns 2013, eine Bescheinigung ausstellen müssen.

## Neuer Maßstab zur Aufteilung von Vorsteuern bei gemischt genutzten Grundstücken: Flächen- statt bisher Umsatzschlüssel

Bewirkt ein Unternehmen sowohl Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (Nutzung eines Gebäudeteils unternehmerisch) als auch solche, bei denen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist (steuerfreie Vermietung des anderen Gebäudeteils), ist die Vorsteuer teilweise den letztgenannten Umsätzen zuzuordnen und nicht abzugsfähig. In diesen Mischfällen ist die Vorsteuer in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuteilen. Der Maßstab für die Aufteilung wurde im deutschen Umsatzsteuergesetz im Lauf der

Jahre mehrfach verändert. Das EU-Recht schreibt eine Aufteilung nach Umsätzen vor und stellt dabei auf die Gesamtheit der bewirkten Umsätze ab. Eine Abweichung davon ist nur gestattet, wenn das im Einzelfall zu einer präziseren Ermittlung des Vorsteuerabzugs führt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun (22. 8. 2013) entschieden, dass ein objektbezogener Flächenschlüssel präziser ist als der bisher geltende Umsatzschlüssel. Das entsprach schon bisher der Auffassung der Finanzverwaltung und muss nun angewendet werden.

Wird z. B. im Gebäude das Erdgeschoss mit 100 Quadratmetern zu 2.000 € steuerpflichtig genutzt und das Obergeschoss mit 100 Quadratmetern Wohnraum zu 1.000 € steuerfrei vermietet, ist die halbe Vorsteuer abzugsfähig. Das gilt laut BFH nur nicht für Vorsteuern aus Dienstleistungen, wie z. B. Reinigungs- und Wartungsleistungen. Der BFH hat darauf hingewiesen, dass er eine Gesetzesänderung für möglich oder sinnvoll hält (Tz 32).

## Steuerliche Anerkennung disquotaler Gewinnausschüttungen nun auch durch BMF

Bereits mit Urteil vom 19. 8. 1999 (Az. IR 77/96) hatte der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttung steuerlich anzuerkennen ist, und zwar grundsätzlich auch, wenn andere als steuerliche Gründe hierfür nicht vorhanden sind. Die Finanzverwaltung, die lange Jahre unter anderem noch eine besondere Leistung des durch die disquotale Ausschüttung begünstigten Gesellschafters für den Gesellschaftszweck gefordert hatte, um die Vorgehensweise steuerlich anerkennen zu können, hat sich nun mit dem Schreiben

des Bundesfinanzministeriums vom 17. 12. 2013 im Wesentlichen der Rechtsprechung angeschlossen. Danach setzt die steuerliche Anerkennung einer disquotalen Gewinnausschüttung voraus, dass eine vom Grund- oder Stammkapital abweichende Gewinnverteilung zivilrechtlich wirksam vereinbart ist. Das heißt, im Gesellschaftsvertrag oder in der Satzung ist ein anderer Maßstab der Gewinnverteilung als die Beteiligung an der Gesellschaft festgelegt. Für GmbHs kann hier auch mit einer Öffnungsklausel im Gesellschaftsvertrag gearbeitet werden.

Grenzen solcher Gestaltungen ergeben sich aus § 42 AO (Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten). Die Finanzverwaltung sieht diese Grenzen nicht überschritten, wenn für die disquotale Gewinnausschüttung beachtliche wirtschaftlich vernünftige, außersteuerliche Gründe nachgewiesen werden. Hierbei sind die besonderen Umstände des Einzelfalls zu beachten. Kurzzeitige und wiederholt geänderte Vereinbarungen sollen ein Indiz für Gestaltungsmissbrauch sein.

## Scheinselbstständigkeit - auch ein Problem bei Kommunen

Im März 2014 wurde der Öffentlichkeit durch die Tagespresse bekannt, dass gegen den Bürgermeister einer ostwestfälischen Kreisstadt und gegen einen Beigeordneten strafrechtliche Ermittlungen aufgenommen wurden. Möglicherweise hat die Stadt Rechnungen von angeblich Selbstständigen erhalten und beglichen, obwohl die Rechnungsaussteller richtigerweise als Arbeitnehmer einzustufen gewesen wären (Stichwort „Scheinselbstständigkeit“). Im Rahmen einer Routinekontrolle durch das zuständige Hauptzollamt

wurden Unregelmäßigkeiten festgestellt, sodass die Staatsanwaltschaft einen Anfangsverdacht als gegeben ansieht.

Scheinselbstständigkeit liegt vor, wenn eine erwerbstätige Person als selbständiger Unternehmer auftritt, obwohl sie von der Art ihrer Tätigkeit her Arbeitnehmer ist. Es wird ein Arbeitsverhältnis verschleiert, um die Abgaben, Restriktionen und Formalien zu vermeiden, die Arbeitsrecht, Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht mit sich bringen.

In der Regel liegt nicht nur ein Verstoß gegen das Schwarzarbeitsgesetz vor. In strafrechtlicher Hinsicht kann der Tatbestand des § 266a StGB (Veruntreuen von Arbeitsentgelt) erfüllt sein. Zudem sind die steuerlichen Konsequenzen erheblich. So könnte z. B. (gemeinschaftliche) Lohnsteuerhinterziehung vorliegen.

Scheinselbstständigkeit kann also auch im kommunalen Bereich auftreten. Es ist daher stets auf eine sorgfältige Vertragsgestaltung zu achten.

## Beihilferisiken werden in der Praxis häufig unterschätzt

Ausgangspunkt der EU-Beihilfepolitik ist Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Soweit in den Verträgen nichts anderes bestimmt ist, sind danach staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedsstaaten beeinträchtigen.

Liegt eine unzulässige Beihilfe vor, können sich hieraus fatale rechtliche Konsequenzen ergeben. Während die staatliche Stelle (Beihilfegeber) verpflichtet ist, die Beihilfe (einschließlich Zinsen) zurückzufordern, ist dagegen dem Beihilfempfänger die Rückzahlungsverpflichtung aufgebürdet. Insoweit ergeben sich bilanzierungspflichtige Sachverhalte sowohl bei der gewährenden als auch bei der empfangenden Stelle. Bestandschutz tritt erst nach zehn Jahren ein, beginnend mit dem Tag der rechtswidrigen Beihilfegewährung. Darüber hinaus können sich Haftungsrisiken

für die Geschäftsführung wegen Nichteinhaltung beihilferechtlicher Vorschriften und insoweit wegen Verletzung der kaufmännischen Sorgfaltspflichten (§ 43 Abs. 2 GmbHG) ergeben.

Nicht jede Beihilfe ist unzulässig und damit rechtswidrig. Gemäß Art. 107 Abs. 2 AEUV sind beispielsweise Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind, mit dem Binnenmarkt vereinbar. Das Beihilferecht sieht grundsätzlich die sogenannte Notifizierungspflicht vor, d. h., die Kommission für Beihilfekontrolle muss über jede beabsichtigte Beihilfe unterrichtet werden. Verstöße gegen die Notifizierungspflicht führen zu den vorgenannten Rechtsfolgen. Die Notifizierungspflicht besteht jedoch ausnahmsweise dann nicht, wenn eine Freistellungsmöglichkeit greift.

Freistellungsmöglichkeiten bestehen insbesondere für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) wie auch für sogenannte Bagatellbeihilfen. Für Bagatellbeihilfen wurden De-minimis-Regelungen

erlassen, die sich aus der De-minimis-Verordnung ergeben. Danach ist eine Vorteilsgewährung in Höhe von 200.000 € innerhalb von drei Steuerjahren grundsätzlich unschädlich. In Bezug auf DAWI-Leistungen hat in letzter Zeit vor allem das Almunia-Paket erheblich an Bedeutung gewonnen. Danach sind Vergütungen für bestimmte Sozialdienstleistungen (z. B. Gesundheitsdienste oder Langzeitpflege) unabhängig von ihrer Höhe von der Notifizierungspflicht befreit, für alle übrigen DAWI-Leistungen gilt ein Höchstbetrag von jährlich 15 Mio. €. Die Freistellung ist jedoch an bestimmte Voraussetzungen geknüpft. So müssen die zu erfüllenden Aufgaben und Pflichten in einem Betrauungsakt definiert sein, die Parameter des Ausgleichs der Kosten für die Erbringung von DAWI-Leistungen müssen vorab festgelegt werden und es darf keine Überkompensation erfolgen.

Um der Beihilfeproblematik Herr zu werden und die Freistellungsmöglichkeiten auszuschöpfen, ist dringend anzuraten, sich rechtzeitig kompetenten Rat ins Haus zu holen.

## Rückstellungsbildung bei Verpflichtung zum Rückbau bei Windenergieanlagen

Seit Jahren nimmt die Anzahl von Onshore-Windenergieanlagen (WEA) auch in kommunalem Besitz und Betrieb weiter zu. In der Mehrzahl der Fälle erfolgt die Errichtung von WEA auf gepachteten Grundstücken. Die Pachtverträge sehen regelmäßig die Verpflichtung des Pächters vor, nach Vertragsbeendigung die Grundstücksflächen wieder in ihren ursprünglichen Zustand zu versetzen, d. h. insbesondere die WEA wieder abzubauen, Fundamente zu entfernen und Zuwegungen wieder herzustellen bzw. zu renaturieren. Entsprechende Verpflichtungen ergeben sich auch direkt aus § 35 Abs. 5 BauGB (Rückbauverpflichtung für den Errichter entsprechender Anlagen). In der Baugenehmigung wird dem Errichter der WEA in der Regel eine Sicherheitsleistung auferlegt, die sich nach Bundesland und Anlagengröße unterschiedlich pauschal ermittelt (z. B. 10 % der Rohbaukosten, 4 % der Bruttoherstellungskosten oder Ähnliches). Viele WEA-Errichter orientieren ihren Rückstellungsbedarf für den Rückbau an dieser Sicherheitsleistung. Tatsächlich zeigen sich immer häufiger Anzeichen, dass die Höhe der Sicherheitsleistung aus der Baugenehmigung nicht ausreicht, um den tatsächlichen künftigen Rückbau zu finanzieren.

Das hat mit den teils immer größer werdenden WEA zu tun, die auf Erdfundamenten bis zu einer Tiefe von zwölf Metern errichtet werden. Sind diese Fundamente nach Beendigung der Einsatzzeit der WEA wieder vollständig aus dem Boden zu entfernen, können sich zusammen mit den weiteren Rückbaukosten möglicherweise Beträge bis zu 120.000 € pro Anlage ergeben.

Die Rückbauverpflichtung ist gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB zurückzustellen. Es handelt sich um eine Sachleistungsverpflichtung, da kein Geldbetrag, sondern der Rückbau geschuldet wird. Die Kosten des Ab- und Rückbaus müssen in der Laufzeit der Anlage (15 bis 20 Jahre) ratierlich angespart werden, um die Finanzierung des Rückbaus zu sichern (echte Ansammlungsrückstellung).

Rückstellungen sind handelsrechtlich in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags zu bewerten. Der Erfüllungsbetrag im Sinne des Handelsgesetzbuchs (HGB) beinhaltet auch die künftigen Preis- und Kostensteigerungen.

Gemäß § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz

der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzu- zinsen. Steuerlich erfolgt die Bewertung der Rückbauverpflichtung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG. Demnach sind bei der Bewertung der Rückstellung die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag und nicht die künftigen Preis- und Kostensteigerungen maßgebend. Eine Abzinsung erfolgt steuerlich ebenfalls, jedoch schreibt § 6 Abs. 1 Nr. 3a, Buchstabe e EStG hier einen fixen Abzinsungssatz von 5,5 % vor. Diese unterschiedlichen Bewertungsgrundsätze führen zwingend zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz mit der Folge aktiver Steuerlatenzen.

Das Geschäft mit regenerativer Energieerzeugung ist einerseits nicht neu, andererseits liegen auch noch keine umfangreichen Erfahrungen mit dem Rückbau insbesondere großer WEA vor. Vor diesem Hintergrund sollte eine Überprüfung der Bewertungsansätze der Rückstellungen für Rückbauverpflichtungen in den Bilanzen von WEA-Betreibern in regelmäßigen Zeitabständen erfolgen, um dem aktuellen Stand der technischen Erkenntnisse und damit der angemessenen Bewertung der Verpflichtung Rechnung zu tragen.

## Avalgebühren in der kommunalen Praxis

In jüngster Zeit beschäftigen sich Kommunen und ihre Gesellschaften verstärkt mit dem Thema der Avalgebühren. Üblicherweise werden damit die Besicherungen von Krediten honoriert. Während in der Privatwirtschaft normalerweise ein Kreditinstitut das Aval ausstellt, ist das in den hier betrachteten Fällen die Gebietskörperschaft. Damit ist auf der Basis der finanziellen Solvenz der Kommune ein günstigerer Kreditzins für kommunale Gesellschaften möglich. Seitens der Kommune wird dieser Finanzierungsvorteil dann anteilig durch die Avalgebühr abgeschöpft.

Die Praxis geht bei den der Kommune zufließenden Avalgebühren von Kapitalgesellschaften vom Zufluss im nicht steuerpflichtigen Vermögensverwaltungsbereich aus. Eine höchstrichterliche Klärung ist hierzu noch nicht erfolgt. Allerdings gibt es eine Entscheidung des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf vom 11. 6. 2013 zur Behandlung von Avalgebühren im Fall der Beteiligung von Gebietskörperschaften an gewerblich geprägten Personengesellschaften (PG) im Sinne des § 15 Abs. 3

Nr. 2 EStG. Beteiligungen an PG gelten generell als Betrieb gewerblicher Art (BgA). Laut FG gehören die Avalgebühren zu den im Rahmen des BgA steuerpflichtigen Sonderbetriebseinnahmen. Daneben greift laut FG die Ausschüttungsfiktion des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG und es ist entsprechend auch Kapitalertragsteuer festzusetzen. Übrigens wird in dem Urteil interessanterweise darauf hingewiesen, dass die Abfallentsorgung unter Einschaltung einer gewerblich geprägten PG dann keinen Hoheitsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG darstellt, wenn sie nicht nur Hausmüll, sondern auch verschiedenste Abfallarten von Gewerbebetrieben behandelt und beseitigt und die Tätigkeit der Gebietskörperschaft insbesondere der Einnahmeerzielung dient. Gegen das Urteil wurde vor dem Bundesfinanzhof (BFH) Revision eingelegt (BFH I R 52/13). Für die Behandlung der Avalgebühren bei den kommunalen Gesellschaften ist zunächst ein Betriebsausgabenabzug vorgesehen, der die Kosten der Kreditaufnahme neben dem Zinsaufwand voll-

ständig darstellt. Fraglich ist jedoch die gewerbesteuerrechtliche Behandlung. Relativ unbekannt ist dabei das BFH-Urteil vom 29. 3. 2007 (IV R 55/05; veröffentlicht am 11. 7. 2007). Das stellt eindeutig fest, dass die Avalgebühr kein Entgelt im Sinne von § 8 Nr. 1 GewStG darstellt. Im zugrunde liegenden Fall des FG München vom 1. 9. 2005 (Az. 8 K 3510/03; EFG 2006, 65) war ein Darlehen einer GmbH durch eine von einer Stadt übernommene Ausfallbürgschaft abgesichert. Während das Finanzamt nach einer Außenprüfung die Avalgebühr als Dauerschulden dem Gewerbeertrag gemäß § 8 Nr. 1 Gewerbesteuergesetz wieder hinzurechnete, bekam die GmbH vor dem FG München Recht: Das sah in der Übernahme der Bürgschaft einen - neben dem Darlehensvertrag - eigenständig zu beurteilenden Geschäftsbesorgungsvertrag. Dem schloss sich dann auch der BFH an und kam zu dem Schluss, „dass es sich bei dem Avalkredit selbst, für den die Avalgebühr Entgelt darstellte, nicht um eine Schuld im Sinne von § 8 Nr. 1 GewStG handelt“.

## Kommunaler Rettungsdienst als gGmbH

Im Urteil des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg vom 7. 2. 2012 (Az. 6 K 6086/08, EFG 2012, 1088) hatte ein Landkreis die Aufgaben des Landesrettungsdienstes mittels Dienstleistungsvertrag auf eine gGmbH übertragen.

Das zuständige Finanzamt lehnte den Antrag auf Anerkennung als gemeinnützige und daher steuerbefreite (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bzw. § 3 Nr. 6 GewStG) Körperschaft ab und veranlagte aufgrund des Verlustes der Gesellschaft beide Ertragsteuern mit 0 €. Begründet wurde die Steuerveranlagung damit: „... die gGmbH würde nicht selbstlos tätig, denn sie erfülle nur die hoheitlichen Pflichtaufgaben ihres Gesellschafters Landkreis“. Ferner formulierte das Finanzamt: „Der Rettungsdienst werde von der gGmbH nicht freiwillig übernommen, sodass die ‚Opferwilligkeit‘ fehle“.

Mit der Klage vor dem FG machte die gGmbH geltend, dass sie sowohl das öffentliche Gesundheitswesen als auch die Allgemeinheit fördere und sie ihre Zwecke auch unmittelbar verfolge, da sie selbst tätig würde und ihre Tätigkeit unmittelbar den hilfsbedürftigen Personen zugutekomme. Dem schloss sich das Finanzgericht mit oben genanntem Urteil an. Im Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof (27. 11. 2013; I R 17/12, Pressemitteilung vom 7. 5. 2014) wurde die Gemeinnützigkeit zwar grundsätzlich anerkannt, jedoch ist eine besondere Aufmerksamkeit auf die Vertragsgestaltungen zwischen gGmbH und Trägerkörperschaft zu legen. Ferner wurde (in Änderung der Rechtsprechung) vom Gericht festgestellt, dass eine in tatsächlicher Hinsicht selbst und unmittelbar erbrachte Hilfeleistung der vertraglichen Beziehungen vorgeht.

### Impressum

#### Herausgeber

INTECON GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Parkstraße 40  
49080 Osnabrück

#### V.i.S.d.P.

WP/StB Wolfgang Illies,  
WP/StB Peter Börner,  
INTECON GmbH  
Parkstraße 40  
49080 Osnabrück

Konzeption und Realisation:  
valido marketing services GmbH

#### Unser Service im Internet

Dieses aktuelle Heft, aber auch ältere Ausgaben und weitere Public Sector Informationen finden Sie unter der Adresse [www.intecon.de](http://www.intecon.de) in der Rubrik Aktuelles/Steuerrecht.

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.