

#### Inhalt

Aufwandsrückstellungen für Großreparaturen: Der Komponentenansatz nach HGB als Alternative?.....	1
Steuern auf Müll und Abwasser?.....	2
Neuere Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft: Organisatorische Eingliederung bei fehlender Personenidentität.....	3
Anwendungsfragen zu Dauerverlustbetrieben und zum steuerlichen Querverbund.....	3
BMF-Schreiben zu tauschähnlichem Umsatz.....	4
Anspruch auf Übereignung der Energieversorgungsnetze.....	5
Erfolgreiche Qualifikation als Grundlage für verantwortungsbewusstes Handeln.....	5
Bürgschaftsprovisionen steuerlich.....	5
Hoheitlich oder steuerpflichtig?.....	6
Steuernachteile bei Verpachtungen mit Verlustausgleich.....	6
Eigenbetriebsverordnung und Kommunalunternehmensverordnung in NRW neu gefasst.....	7
Neues von den NKF-Gesamtabschluss-Vorbereitungen.....	7
Vergaberecht: Neue Sektorenverordnung in Kraft getreten.....	7
Ergebnisabführungsverträge mit „variabler“ Garantiedividende durch BFH-Urteil vom 4.3.2009 unzulässig?.....	8

## Aufwandsrückstellungen für Großreparaturen: Der Komponentenansatz nach HGB als Alternative?

Im Zuge des BilMoG wird es in Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, nicht mehr zulässig sein, so genannte Instandhaltungsrückstellungen zu bilden.

Es handelte sich dabei um ein Wahlrecht für Aufwandsrückstellungen im Sinne des § 249 Abs. 2 HGB, die für grundlegende Instandhaltungsmaßnahmen gebildet werden konnten, deren Verursachung vor dem Bilanzstichtag lag. In der Praxis wurde mit der Abgrenzung einer „grundlegenden“, d. h. wesentlichen Maßnahme im Sinne einer Großreparatur, die zudem periodisch wiederkehrend vorzunehmen ist, relativ großzügig umgegangen, sofern die geplanten Maßnahmen in Bezug auf Umfang und zu erwartende Kosten hinreichend konkretisiert und die Durchführung überwiegend wahrscheinlich war. Faktisch wurde dieses Instrument als Mittel der Bilanzpolitik genutzt. U. a. deshalb hat der Gesetzgeber mit dem Ziel einer Reduzierung von Wahlrechten und Gestaltungsmöglichkeiten den § 249 Abs. 2 HGB durch das BilMoG ersatzlos gestrichen.

Es wurden Überlegungen laut, wie man zukünftig periodengerecht und zutreffend die Darstellung des Werteverzehrs des Anlagevermögens sicher stellen kann. In der internationalen Rechnungslegung, den IFRS, gibt es hierzu den so genannten Komponentenansatz (components approach), der eine Aufteilung (Separierung) eines Vermögensgegenstandes in Teilbestandteile vorsieht (vgl. IAS 16). Dieser Ansatz war in deutschen Jahresabschlüssen bisher nicht üblich. Die BFH-Rechtsprechung (vgl. Einkommensteuer-Richtlinie R 4.2 Abs. 5 EStR) sieht bei der Bilanzierung von Gebäuden und Gebäudeteilen einen Funktionszusammenhang, demzufolge die einzelnen Teile, die dem Zweck des Gebäudes dienen, nicht

selbständig aktivierungsfähig sein sollen. Diese Sichtweise wurde bisher auch für die Handelsbilanz vertreten, ist aber nunmehr in Frage gestellt worden. Heißt das jetzt aber, dass Grundsätze der internationalen Rechnungslegung auch im deutschen Handelsrecht anwendbar sind? Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer ist zu dem Schluss gekommen, dass der international gebräuchliche Komponentenansatz nicht dem deutschen Handelsrecht bzw. den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung widerspricht (vgl. dazu den Rechnungslegungshinweis IDW RH HFA 1.016).

#### Wie sieht eine Bilanzierung unter Berücksichtigung des Komponentenansatzes aus?

Dies soll an einem Beispiel verdeutlicht werden: Ein Gebäude mit historischen Anschaffungskosten von 1.000 setzt sich aus den wesentlichen Bestandteilen Rohbau (500), Dach (200) und „Sontige“ (300) zusammen. Bisher wurde das Gebäude einheitlich über eine Nutzungsdauer von 50 Jahren linear abgeschrieben (AfA 20 p. a.). Es ist jedoch auf Grund der Bauweise absehbar, dass nach 20 Jahren das Dach komplett saniert werden muss. Bisher wurde zum Zeitpunkt der Maßnahme der komplette Betrag (angenommen wiederum 200) als Instandhaltungsmaßnahme im 21. Jahr aufwandswirksam. Alternativ war es dem Bilanzierenden überlassen (Wahlrecht!) in vorhergehenden Jahren – soweit anteilig bereits verursacht – eine Aufwandsrückstellung ganz oder teilwei-

se zu bilden, so dass im Jahr der Maßnahme durch eine Inanspruchnahme der Rückstellung der Aufwand aus der Instandhaltungsmaßnahme ganz oder teilweise kompensiert wurde. Bei einer vollständigen raterlichen Zuführung zu der Rückstellung in Vorjahren hätte sich also ein Aufwand von insgesamt 30 p. a. (20 AfA zzgl. 10 Zuführung Instandhaltungsrückstellung) ergeben. Im 21. Jahr wäre dann die Maßnahme ergebnisneutral durchgeführt worden und ein neuer Zeitraum für die Zuführung „Dachsanierung“ hätte begonnen.

Nach dem Komponentenansatz wird das Gebäude in seine wesentlichen Bestandteile zerlegt und bei der Inbetriebnahme individuell aktiviert und abgeschrieben. Unterstellt man für das Beispiel, dass der Rohbau und die sonstigen Gebäudebestandteile nach wie vor eine technische Nutzungsdauer von 50 Jahren haben und das Dach wie oben angesprochen nach 20 Jahren „verbraucht“ ist, so ergibt sich ein AfA-Betrag von 26 p. a. ( $800/50 = 16$  Rohbau und Sonstige zzgl.

$200/20 = 10$  Dach). Im 21. Jahr wird das Dach ausgetauscht, die entstehenden Kosten werden aktiviert und wieder über die technische Nutzungsdauer abgeschrieben. Ein solcher Abschreibungs-/Aufwandsverlauf spiegelt deutlich besser den wirtschaftlichen Verbrauch eines Vermögenswerts wider als Aufwandsspitzen im Jahr der Instandhaltungsmaßnahme.

Die international übliche Aktivierung von Großreparaturen oder Inspektionen und anschließende Abschreibung (in Abgrenzung zu dem vorstehend dargestellten Austausch einer Komponente) ist nach deutschem Handelsrecht allerdings nicht zulässig.

Eine Anwendung auf bereits aktivierte Vermögensgegenstände dürfte nach unserer Auffassung möglich sein, indem im Zeitpunkt des Austauschs eine außerplanmäßige Abschreibung auf die Altsubstanz der ausgetauschten Komponenten vorgenommen wird, verbunden mit einer Aktivierung der neuen Komponente mit abweichender Nut-

zungsdauer. In der Konsequenz käme es zu einem sukzessiven „bilanziellen“ Austausch der Altbausubstanz.

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass – sofern die Gewinnermittlung auch eine steuerliche Bedeutung hat – diese nunmehr handelsrechtlich zulässige Bilanzierungsmethode steuerlich keine Maßgeblichkeit entfaltet und der Bilanzierende daher eine abweichende Steuerbilanz aufzustellen hat. Moderne Anlagenbuchhaltungen bieten dafür verschiedene Abschreibungsreihen, die neben der handelsrechtlichen Nutzungsdauer und Methode auch eine steuerliche (und meist auch kalkulatorische) Ermittlung vorsehen.

### Fazit

Unter Anwendung des Komponentenansatzes kann eine deutlich realistischere Darstellung des Werteverzehrs von Vermögensgegenständen erreicht werden, ein Mittel zur kurzfristigen Bilanzpolitik ist es jedoch nur in eingeschränktem Umfang.

## Steuern auf Müll und Abwasser?

Hierzu wird im neuen Koalitionsvertrag (KV) festgestellt: „Wir streben Wettbewerbsgleichheit kommunaler und privater Anbieter insbesondere bei der Umsatzsteuer an, ...“ – „Aufgaben der Daseinsvorsorge sollen nicht über die bestehenden Regelungen hinaus steuerlich belastet werden“. – „Mit Blick auf die Abfallwirtschaft befürworten wir die grundsätzliche steuerliche Gleichstellung von öffentlichen und privaten Unternehmen.“ Dies hat der VKU als widersprüchlich bezeichnet.

Der KV lässt den Schluss zu, dass zunächst geprüft werden soll, welche Auswirkungen eine Besteuerung haben wird. Je nach den Ergebnissen könnte es zur Erarbeitung von Gesetzesvorlagen zur Besteuerung kommen oder auch nicht. Auch die unterschiedlichen Interessen von Gemeinden, Bund und Ländern werden eine große Rolle spielen.

Ausdrücklich genannt ist nur die „Abfallwirtschaft“, die „Abwasserentsorgung“ jedoch nicht; auch für sie wird jedoch schon lange von den privaten Anbietern die Steuerpflicht gefordert, was mit der o. a. ersten Feststellung im KV gemeint sein könnte. Bisher wird beides als „hoheitlich“ angesehen und damit als nicht steuerpflichtig.

Eine völlige Gleichstellung der öffentlichen und privaten Entsorger würde neben der Umsatzsteuer (USt) auch die Ertragsteu-

er bedeuten: 15 % Körperschaftsteuer (KSt) und ca. 14 % Gewerbesteuer (GewSt) auf den Gewinn, der selbst bei kostendeckenden Gebühren nach KAG in der Eigenkapitalverzinsung besteht.

Ohne Gesetzesänderungen wären nach bisherigem Recht die öffentlichen Körperschaften (jPöR) als Entsorger nur dann steuerpflichtig, wenn sie insoweit als „Betrieb gewerblicher Art einer KöR“ (BgA) angesehen würden. Das ist mehrfach seitens der Finanzverwaltung versucht, jedoch vom BFH letztlich stets abgelehnt worden, obwohl der BFH das vorläufig bereits beschieden hatte. Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass künftig abweichend, also für einen steuerpflichtigen BgA entschieden wird, weil die Herstellung der steuerlichen Wettbewerbsgleichheit mit den privaten Entsorgern seitens des BFH für erforderlich gehalten wird. Andeutungen vom Richter am BFH Gosch zum Krematoriumsurteil belegen dies.

Der BgA-Begriff ist z. Z. für die USt und die KSt gleich, so dass ggf. beide Steuern und GewSt anfallen könnten. Allerdings steht es dem Gesetzgeber frei, den Begriff des BgA für die KSt abweichend von der USt zu bestimmen, so dass evtl. nur die USt anfallen würde.

Auch seitens des EuGH und aufgrund der MwSt-System-Richtlinie sind USt-Gefah-

ren nicht ausgeschlossen, dies sogar unterschiedlich für Abfall und für Abwasser.

Die Auswirkungen einer Steuerpflicht, welche schon 1996 per Gesetz eingeführt werden sollte, wurden damals „probegerechnet“. Von der USt aus den Einnahmen können die Vorsteuern (VoSt) gekürzt werden. Jedoch enthalten insbesondere die Personal- und Zinsaufwendungen sowie die Abschreibungen auf Investitionen vor Beginn der Steuerpflicht und der Gewinn keine Vorsteuer. Die Verhältnisse liegen bei den hoheitlichen Entsorgern sehr unterschiedlich, so dass die teilweise genannten Erhöhungen der Gebühren von 14 bis 20 % realistisch erscheinen, insbesondere wenn auch noch KSt und GewSt hinzukommen würden.

Ein Vorsteuer-Abzug auf Investitionen vor Beginn der Steuerpflicht aufgrund § 15 a UStG wurde in den 90er Jahren abgelehnt. Hierfür wurde eine gesetzliche Sonderregelung angestrebt, wie sie auch jetzt erfolgen sollte, falls die USt tatsächlich eingeführt würde. Dies auch, damit die Investitionen nicht zeitlich „zurückgehalten“ würden, um die Vorsteuer hierfür nicht zu verlieren. Um dieses Risiko auszuschließen, wurden damals vorsorglich teilweise Eigengesellschaften gegründet.

Die Umsatzsteuer darf im UStG europarechtlich für die Entsorgung von Abfall 7 % betragen, für Abwasser jedoch nicht.

# Neuere Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft: Organisatorische Eingliederung bei fehlender Personenidentität

Eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen einem übergeordneten Unternehmen und untergeordneten Unternehmen führt dazu, dass sämtliche Leistungsaustausche im Organkreis als Innenumsatz nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen. Auch gemeinnützige Einrichtungen, die in der Regel keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können (da sie keine umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätze erbringen), bedienen sich gerne der umsatzsteuerlichen Organschaft mit Dienstleistungsgesellschaften.

Tatbestandsvoraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft sind, dass die Muttergesellschaft die Dienstleistungsgesellschaft

- I finanziell (Mehrheit der Stimmrechte und der Kapitalbeteiligung),
- I wirtschaftlich (enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Tätigkeit der Mutter und der Tochter) und
- I organisatorisch

in ihr Unternehmen eingliedert, so dass die Dienstleistungsgesellschaft faktisch den Status einer „Abteilung“ des Mutterunternehmens hat.

Das organisatorische Eingliederungsmerkmal ist immer dann gegeben, wenn der Organträger (die Muttergesellschaft) durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft (der Tochtergesellschaft) auch tatsächlich sein Wille durchgesetzt werden kann (Abschnitt 21 Abs. 6 Umsatzsteuerrichtlinie).

Bei Personenidentität in der Mutter- und Tochtergesellschaft, d. h. einer Konstellation, in der der Geschäftsführer des Organträgers zugleich Geschäftsführer der Orga-

gesellschaft ist, kann dieser seinen Willen in der Tochtergesellschaft stets durchsetzen, so dass – sofern die übrigen Voraussetzungen ebenfalls erfüllt sind – eine umsatzsteuerliche Organschaft besteht.

In jüngerer Zeit hat der 5. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) in drei Urteilen zum Merkmal der organisatorischen Eingliederung Stellung genommen. Zwischen Mutter- und Tochterunternehmen bestand in allen drei Fällen keine Personenidentität.

Mit Urteil vom 5.12.2007 (AZ: VR 26/06) hat der BFH entschieden, dass eine Muttergesellschaft, die 51 % an einer gewerblichen Dienstleistungsgesellschaft hält (die übrigen 49 % werden von einem gewerblichen Anbieter gehalten), ihren Willen in der Tochtergesellschaft nicht durchsetzen kann, wenn sowohl der Mehrheits- als auch der Minderheitsgesellschafter jeweils einen einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer bestellen.

Der Organträger kann bei dieser Gestaltung eine von seinem Willen abweichende tatsächliche Willensbildung (bspw. eine durch den einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführer des Minderheitsgesellschafters getroffene Entscheidung) nicht verhindern.

In einem Urteil vom 14.2.2008 (Az: VR 12/06) hat der 5. Senat ausgeführt, dass die grundsätzliche Möglichkeit des Mehrheitsgesellschafters, sein Weisungsrecht durch einen Gesellschafterbeschluss gegenüber der Organgesellschaft auszuüben, für die organisatorische Eingliederung nicht ausreicht.

Ferner hat der Bundesfinanzhof in dieser Entscheidung ausgeführt, dass eine für eine Organschaft hinreichende Einflussnahme des Mehrheitsgesellschafters durch Aus-

übung einer „geschäftsführungsähnlichen leitenden Position“ im Tochterunternehmen nicht gegeben ist.

In einem dritten Urteil, in dem die Geschäftsführer des Serviceunternehmens ebenfalls nicht vom Mehrheitsgesellschafter gestellt wurden, aber die Bindung an die Muttergesellschaft durch monatliche Berichte der Geschäftsführer sowie die Einholung von Einwilligungen der Gesellschafterversammlung bei bspw. dem Erwerb von Grundstücken, Bestellungen von Prokuristen erwirkt werden sollte, hat der BFH (mit Urteil vom 3.4.2008; AZ 76/05) die organisatorische Eingliederung ebenfalls abgelehnt, da diese Maßnahmen keine Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung darstellen.

## Handlungsempfehlungen

Wir empfehlen Ihnen daher, bestehende oder neu zu gründende Organschaftsverhältnisse in den Fällen zu überprüfen, in denen die Personenidentität zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft nicht gegeben ist, und ggf. neue Gestaltungen, die eine Willensdurchsetzung der Mutter in dem Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Tochter sicherstellen, zu wählen. So hat der 5. Senat auch ausgeführt, dass grundsätzlich eine Geschäftsführerordnung eine denkbare Möglichkeit ist, eine abweichende Willensbildung der Tochter zu verhindern.

Insoweit könnte es sich empfehlen, die Willensdurchsetzung des Organträgers in der Organgesellschaft durch entsprechende Geschäftsführerordnungen, Dienststanweisungen, regelmäßig stattfindende Konferenzen und Berichte (sowie deren Dokumentation und Umsetzung) abzusichern.

## Anwendungsfragen zu Dauerverlustbetrieben und zum steuerlichen Querverbund

Der steuerliche Querverbund ist durch das JStG 2009, insbes. in § 4 Abs. 6 und § 8 Abs. 7-9 KStG, einer gesetzlichen Regelung zugeführt worden. Offene Anwendungsfragen wurden teilweise in dem BMF-Schreiben v. 12.11.2009 geklärt.

Das Schreiben betrachtet zunächst die Zusammenfassung von BgAs und konstatiert, dass zwei Bäder auch ohne organisatorische

Zusammenfassung steuerlich als ein BgA behandelt werden können. Besteht eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung „von einigem Gewicht“ zwischen einem Versorgungs-BgA und nur einem Bad, kann eine Zusammenfassung des Versorgungs-BgA mit nur diesem Bad erfolgen. In diesem Fall muss das betreffende Bad aber organisatorisch verselbständigt werden. – Dagegen kann ein sehr gewichtiges BHKW zu

einem Bad auch ein relativ kleines Bad ohne BHKW „mitschleppen“ in den Querverbund. – Ein bereits zusammengefasster Betrieb (z. B. Versorgungs-/Bad-BgA) kann abermals zusammengefasst werden mit einem oder mehreren BgA (z. B. Verkehrs-BgA), vorausgesetzt, dass ersterer durch den Versorgungsbereich geprägt ist („Kettenzusammenfassung“).

Die Abgrenzung des querverbundsfähigen Versorgungsbetriebes umfasst nicht die Wartung und den Betrieb von Kundenanlagen (sog. Contracting). Sie führen zu einem gesonderten BgA. Auch stellt ein Telekommunikationsbetrieb keinen Versorgungsbetrieb dar. Eine Verrechnung ist nur bei Vorliegen der übrigen Zusammenfassungsmerkmale (z. B. Gleichartigkeit) möglich.

Das Schreiben grenzt weiterhin den Verpachtungs-BgA von der Vermögensverwaltung ab und verweist auf die Möglichkeit einer Betriebsaufspaltung.

Klargestellt wird, dass die gesetzliche Festbeschreibung keine Rechtsänderung i. S. v. § 89 AO zur Folge hat. Verbindliche Auskünfte zur Zusammenfassung von BgAs bleiben weiterhin wirksam. Die Aufhebung verbindlicher Auskünfte im Einzelfall für die Zukunft ist nicht ausgeschlossen.

Das BMF-Schreiben definiert weiterhin den Begriff des Dauerverlustbetriebes (dauerhaft negatives Ergebnis auf Basis des betriebsnotwendigen Vermögens unter Berücksichtigung steuerfreier Erträge und nicht abzugsfähiger Aufwendungen ohne mögliche Veräußerungs-/Aufgabegewinne/-verluste) und nennt dann Beispiele für die nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigten Geschäftsbereiche, bei denen es nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung kommt. Während die Gewerbemüllentsorgung im Umweltbereich begünstigt sein soll, stellen nach Ansicht der Finanzverwaltung Wirtschaftsförderung und

Stadthallenbetriebe keine begünstigten Tätigkeiten dar, so dass dafür KESt anfallen wird. Ihre evtl. Vermeidung muss unseres Erachtens nach allgemeinen Regeln geprüft werden.

Verluste aus dem Betrieb eines Schulschwimmbades stellen bei einer Eigengesellschaft begünstigte „hoheitliche“ Dauerverluste dar, während nicht kostendeckende Entgelte aus der Verpachtung eines Rathauses oder Bauhofs weiterhin nach den allgemeinen Grundsätzen einer vGA zu beurteilen sind.

Die Höhe einer vGA aufgrund eines nicht begünstigten Dauerverlustgeschäftes richtet sich nach dem steuerlichen Verlust, wobei allerdings steuerfreie Vermögensmehrungen (Investitionszulagen, Dividenden nach § 8b KStG) zu berücksichtigen sind. Ob bei diesen „nicht begünstigten“ ein Gewinnaufschlag anzusetzen ist, wurde nicht geregelt.

Die Nutzung von Verlustvorträgen wird im Falle von Zusammenfassungen auf gleichartige BgAs beschränkt, bei erstmaliger Zusammenfassung nicht gleichartiger BgAs (z. B. ÖPNV und Versorgung) entsteht ein neuer BgA. Verlustvorträge aus dem ÖPNV werden bis zu einer Rückabwicklung eingefroren.

Im Einzelnen dargestellt wird das Vorgehen bei der für Eigengesellschaften ab 1.1.2009 vorgeschriebenen Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG, wenn sie auch ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft betreibt.

Auch hier kommt es zum Einfrieren von Verlustvorträgen, wenn z. B. die zulässigerweise zusammengefassten Bereiche ÖPNV und Energieversorgung um die Wasserversorgung erweitert werden. Eine mit Gewinnabsicht durch die Gesellschaft betriebene Hausmüllentsorgung, Grundstücksverwertung oder EDV- und Verwaltungs-Servicetätigkeit (auch im Rahmen eines Konzernverbundes) wird dabei als nicht querverbundfähig mit Dauerverlustsparten eingeordnet. Daher sollte eine Weiterbelastung der Verwaltungs-Servicekosten im Konzern versucht werden.

Wirtschaftsgüter, die notwendiges Betriebsvermögen darstellen, sind entsprechend der Tätigkeit der jeweiligen Sparte zuzuordnen. Die Zuordnung von Beteiligungen oder Finanzmitteln hat sachgerecht (ggf. nach Umsatz) zu erfolgen. Sonstige (nicht 100-%ige) Beteiligungen können als gewillkürtes Betriebsvermögen frei den einzelnen Sparten zugeordnet werden. Eine spätere Änderung der Spartenzuordnung eines Wirtschaftsgutes führt nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.

Das BMF-Schreiben enthält eine Vielzahl von Hinweisen zu Fragen der Dauerverlustbetriebe und des steuerlichen Querverbundes. Sie sind bei Neugestaltungen und auch bei der Umsetzung bei BgAs und der Spartenrechnung ab 1.1.2009 zu beachten, teilweise auch rückwirkend. Ob sich hier nachträglich noch einzelne Änderungen ergeben (z. B. Contracting als Versorgungsbetrieb), bleibt abzuwarten. Im Einzelfall können sich Gestaltungsmöglichkeiten ergeben.

## BMF-Schreiben zu tauschähnlichem Umsatz

Wie erhofft, hat der BMF in seinem Schreiben vom 1.12.2008 für die Anwendung der Grundsätze des tauschähnlichen Umsatzes auf Entsorgungsleistungen eine Übergangsfrist eingeräumt. Bei vor dem 1.7.2009 abgeschlossenen Verträgen über die Lieferung oder Entsorgung von Abfällen wird es bis zum 31.12.2010 nicht beanstandet, wenn die Beteiligten davon ausgegangen sind, dass kein tauschähnlicher Umsatz, also keine (umsatzsteuerpflichtige) Leistung durch „Lieferung“ des Abfalls, vorliegt. Für die betroffenen „Altverträge“ sind die neuen Grundsätze, die zu höheren Ausgaben für die öffentliche Abfallentsorgung führen werden, ab 2011 anzuwenden. Die Übergangsregelung gilt nicht für die Lieferung oder Entsorgung von Materialabfällen, die z. B. bei der

Be- oder Verarbeitung bestimmter Materialien, die selbst keine Abfallstoffe sind, anfallen. Daneben stellt das BMF-Schreiben klar, dass ein tauschähnlicher Umsatz insbesondere dann nicht vorliegt, wenn das abgegebene Material ohne weitere Behandlung marktfähig ist und auch keiner gesetzlichen Entsorgungsverpflichtung unterliegt.

Hauptbestandteil des BMF-Schreibens sind jedoch die Grundsätze, nach denen ein tauschähnlicher Umsatz unterstellt wird. Im Kern läuft es darauf hinaus, dass auf Grund der vertraglichen Vereinbarung oder anderer Informationsquellen ein Wert für den Abfall ermittelt werden kann; dieser – bisher mit der Entsorgungsleistung saldierte – Wert stellt zum einen das umsatzsteuerliche Entgelt für

die Lieferung des Abfalls dar, und er wird zum anderen das umsatzsteuerliche Entgelt für die Entsorgungsleistung in vielen Fällen erhöhen, wenn es umsatzsteuerlich unsaldiert angesetzt wird. Nach dem BMF bestehen keine Bedenken, hierbei dem zwischen den Beteiligten vereinbarten Wert auch für umsatzsteuerliche Zwecke zu folgen, sofern dieser Wert nicht offensichtlich unzutreffend erscheint.

Die Übergangsfrist bis Ende 2010 sollte genutzt werden, um zu prüfen, inwieweit die Voraussetzungen des BMF-Schreibens vorliegen und ob Anpassungen bei den Abrechnungen und Vereinbarungen sinnvoll sind.

# Anspruch auf Übereignung der Energieversorgungsnetze

**Nach den BGH-Entscheidungen vom 29.9.2009 bleibt der vertragliche Anspruch auf Übereignung der Leitungsnetze beim Energieversorgerwechsel trotz der gesetzlichen Regelung in § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG 2005 bestehen.**

In das Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) wurden durch die Novellierungen von 1998 und 2005 spezielle Regelungen zu Wegenutzungsverträgen aufgenommen. In der Praxis führt insbesondere die Bestimmung nach § 46 Abs. 2 i. V. m. § 113 EnWG 2005 zu strittigen Rechtsfragen.

Strittig ist insbesondere die Frage nach dem Charakter des in § 46 Abs. 2 EnWG 2005 normierten Anspruchs auf „Überlassung“ von Versorgungsnetzen. Dabei wird der Gesetzeswortlaut, vor allem von den weichen Konzessionsnehmern, als ein Wahlrecht verstanden, wonach sie den Überlassungsanspruch auch bei bestehenden Konzessions-/Wegenutzungsverträgen entweder durch Übereignung oder Verpachtung erfüllen können.

Mit dieser Fragestellung hat sich jüngst auch der Bundesgerichtshof (BGH) in zwei Verfahren beschäftigt. Den Verfahren lagen folgende Sachverhalte zugrunde: Die beklagten Energieversorger hatten mit den Gemeinden Konzessionsverträge abgeschlossen, worin diese berechtigt wurden, bei Vertragsablauf die für die Versorgung des Gebietes notwendigen Leitungen und Anlagen gegen Erstattung ihres Wertes zu erwerben. Die neuen Energieversorger beehrten die Eigentumsübertragung, woraufhin sich die Beklagten auf die seit Vertragsabschluss in Kraft getretene Gesetzesänderung und das ihnen zustehende Wahlrecht aus § 46 Abs. 2 EnWG 2005 beriefen.

In seinen Entscheidungen vom 29.9.2009 (EnZR 14/08 und EnZR 15/08) folgte der

Kartellsenat des BGH den Vorinstanzen und erkannte, dass bisherige Konzessionsnehmer auch nach der Novellierung des EnWG an die Endschaftsbestimmungen in zuvor abgeschlossenen Wegenutzungsverträgen gebunden sind. Auch der Umstand, dass die Überlassungspflicht des weichenden Energieversorgers inzwischen in § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG 2005 gesetzlich geregelt sei, ändere daran nichts. Der BGH hat entschieden, dass den Klägern aus dem abgetretenen Recht der Gemeinde der Anspruch auf Übereignung des Versorgungsnetzes zu stand.

Der BGH ließ offen, ob neue Energieversorger aus § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG 2005 einen gesetzlichen Anspruch auf Eigentumsübertragung haben oder ob die dort geregelte Überlassungsverpflichtung auch durch Verpachtung des Netzbetriebes erfüllt werden kann.

## Erfolgreiche Qualifikation als Grundlage für verantwortungsbewusstes Handeln

Eine besondere Herausforderung für Kommunen stellt die Steuerung der privatrechtlichen Gesellschaften dar. Dabei sind vor allem die Vertreter der öffentlichen Hand in den Aufsichtsräten das wesentliche Bindeglied zwischen Unternehmen und Gemeinde. In der Vergangenheit wurde die Rolle der Aufsichtsräte zunehmend kritisch hinterfragt. Medienwirksame Verurteilungen und auch gerichtliche Verfahren, mit denen Mitglieder von Aufsichtsgremien in persönliche Haftung genommen werden sollen, sind vermehrt zu beobachten.

Das vom Bundesgerichtshof definierte Gebot persönlicher und eigenverantwortlicher Amtsausübung bestimmt, dass Mitglieder von Aufsichtsgremien bestimmte Qualifikationen bzw. Mindestkenntnisse besitzen oder sich aneignen müssen, um alle normalerweise anfallenden Geschäftsvorgänge auch ohne fremde Hilfe verstehen und sachgerecht beurteilen zu können. Das BilMoG hat die Anforderungen weiter verschärft. Die Fähigkeit, kritische Erfolgs- und Risikofaktoren des Unternehmens zu erkennen und in ihren wesentlichen Zusammenhängen und Veränderungen beurteilen zu können, ermöglicht es den Gremienmitgliedern, eine proaktive, auf Augenhöhe mit den Geschäftsleitungen liegende Rolle einzuneh-

men. Dadurch können diese die Kontrollansprüche der öffentlichen Hand wahrnehmen und andererseits auch der Geschäftsleitung beratend zur Seite stehen.

Die Kommunalwahl 2009 hat zu Veränderungen in den Stadt- und Gemeinderäten geführt, die sich in der Folge auch in den Aufsichtsgremien der öffentlichen Unternehmen widerspiegeln werden. Die neuen Aufsichtsräte enthalten möglicherweise Mitglieder, die zunächst nur über geringe industrie- und fachspezifische Kenntnisse verfügen. Solche lassen sich durch eine Schulungsmaßnahme vermitteln. Neben den klassischen Themen Rechte und Pflichten sowie Haftung stellt die Vermittlung branchenspezifischer und betriebswirtschaftlicher Kenntnisse (z. B. die Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse, die Zusammenarbeit mit dem Wirtschaftsprüfer und Grundlagen des Risikomanagements) eine notwendige Ergänzung dar.

Unser Haus verfügt über langjährige Erfahrungen aus der Prüfung kommunaler Unternehmen verschiedener Branchen und der Zusammenarbeit mit Aufsichtsräten. Gerne stellen wir Ihnen unser Schulungskonzept vor und unterbreiten Ihnen ein individuelles Angebot. Bitte sprechen Sie uns an.

## Bürgschaftsprovisionen steuerlich

Für Kommunal-Bürgschaften sind nicht nur Beihilferegeln zu beachten, sie werfen auch steuerliche Fragen auf, wenn die Kommune dafür Gebühren erhebt. Einzelheiten hatten wir in der Ausgabe Juni 2008 dargestellt. Zur Frage, ob ab gewisser Höhe ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art (BgA) vorliegt, und Körperschaft- und Gewerbesteuer anfällt, ist in der Regel ein älteres Urteil des BFH anzuwenden (v. 25.4.1968). Damals hatte der BFH dies als hoheitliche Tätigkeit angesehen und nicht als BgA. Während dies bei Bürgschaften für Eigengesellschaften auch jetzt noch anzuwenden ist, sollte es auch in anderen Fällen gelten. Die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der damaligen Zeit sind auch heute aktuell.

# Hoheitlich oder steuerpflichtig?

Während hoheitliche Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) nicht steuerpflichtig sind, werden ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten besteuert, wenn auch die weiteren Merkmale für einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) vorliegen. Eine schwierige Grenzziehung, siehe z. B. Entsorgung Abfall/Abwasser. Zur Klarstellung bereitet der BMF ein Schreiben vor, wie folgt:

Steuerliche Behandlung  
soweit kein Versorgungs-/Verkehrsbetrieb

	hoheitlich, nicht steuerpflichtig	wirtschaftlich, steuerpflichtig, wenn weitere Merkmale des BgA vorliegen
<b>1. Aufgaben-Zuweisung an die jPöR</b> Tätigkeit der jPöR <ul style="list-style-type: none"> <li>■ in Erfüllung einer gesetzlich zugewiesenen Aufgabe: grundsätzlich</li> <li>■ wenn die jPöR die Aufgabe auf private Dritte übertragen kann (Als Übertragung gilt nicht, wenn jPöR sich bei ihrer Durchführung nur privater Dritter bedient.)</li> </ul>	X <sup>1</sup>	X
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Ausnahme: kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang</li> <li>■ Rückausnahme: wenn Markt hierfür örtlich so eingeschränkt, dass Wettbewerber im In- und Ausland nicht beeinträchtigt werden.</li> </ul>	X	X <sup>2</sup>
<b>2. Aufgaben-Übertragung auf private Dritte</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ wenn die der jPöR zugewiesene Aufgabe auf privaten Dritten übertragen werden kann</li> <li>■ Ausnahme: wenn die Übertragung auf Dritten nur durch Beleihung möglich, und öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht; „Beleihung“ in diesem Sinne: Privater Dritter hat die ihm übertragene Aufgabe nach öffentlich-rechtlichen Formen zu erfüllen.</li> </ul>	X <sup>4</sup>	X <sup>3</sup>

Beispiele:

X<sup>1</sup> Ein Landes-Wasser-Gesetz hat die Abwasserentsorgung der Kommune zugewiesen + öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang

X<sup>2</sup> Ein Landes-Bestattungs-Gesetz hat die Feuerbestattung der jPöR zugewiesen, ohne öffentlich-rechtlichen Benutzungszwang

X<sup>3</sup> Entsorgung von Gewerbeabfällen

X<sup>4</sup> Vermessungstätigkeit der Katasterbehörden in NRW

## Steuernachteile bei Verpachtungen mit Verlustausgleich

Wesentliche Steuernachteile, insbesondere durch Verlust des Vorsteuerabzugs, sollen eintreten nach einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover v. 23.9.2009 bei der Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art (BgA). Danach wird die Entgeltlichkeit der Verpachtung verneint, wenn die Pachteinnahme geringer ist als der Verlustausgleich. Hier die Kernpunkte der Verfügung:

Die Verpachtung eines BgA gilt gemäß § 4 Abs. 4 KStG als ein BgA. Dabei ist Verpachtung jede entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten, die beim Verpächter einen BgA darstellen würde. Es ist verbreitet, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) bei der Verpachtung eines defizitären BgA (z. B. öffentliches Schwimmbad) dem Pächter

einen Zuschuss zum Unterhalt der Einrichtung gewährt.

Ist der **Zuschuss** höher als das vertraglich vereinbarte **Entgelt für die Verpachtung**, so liegt hier nach Auffassung der OFD aufgrund der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine **Einheit** vor. Ergibt sich dann bei einheitlicher Betrachtung eine Belastung für die juristische Person des öffentlichen Rechts, weil der Zuschuss das Entgelt für die Verpachtung übersteigt, ist eine entgeltliche Verpachtung zu verneinen. Ein BgA i. S. d. § 4 Abs. 4 KStG liegt dann nicht vor. Die Folge dieser Auffassung ist, dass z. B. die Vorsteuern aus der Errichtung des Verpachtungsobjektes (Bad oder Stadthalle o. ä.) nicht abzugsfähig sind. Ein Finanzamt (FA) will das sogar rückwirkend anwenden, so

dass die Kommune evtl. Vorsteuern zurückzahlen muss an das FA.

Dies gilt lt. OFD auch bei Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch eine jPöR gegen Entgelt an eine Eigengesellschaft. Zwar findet in diesen Fällen grundsätzlich das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung Anwendung, jedoch ist für die Annahme eines BgA aber auch hier Voraussetzung, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen gegen Entgelt an die Eigengesellschaft verpachtet werden.

Ob der Bau des Verpachtungsobjektes (statt durch die jPöR) durch eine Eigengesellschaft die Steuernachteile mindern kann, müsste wohl mit der Finanzverwaltung abgestimmt werden.

## Eigenbetriebsverordnung und Kommunalunternehmensverordnung in NRW neu gefasst

Im Rahmen eines Evaluierungsprozesses sind in NRW Rechtsverordnungen zum Gemeindefinanzrecht, insbesondere Eigenbetriebsverordnung (EigVO) und Kommunalunternehmensverordnung (KUV), geändert worden (Verordnung zur Änderung von Rechtsverordnungen auf dem Gebiet des Gemeindefinanzrechts, GV. NRW. 2009, S. 438).

Bei der EigVO sind Aufstellungs- und Berichtspflichten verschärft worden. Der Jahresabschluss muss drei Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres aufgestellt werden; abweichende Satzungsbestimmungen sind nicht mehr zulässig. Entsprechendes gilt für die Quartalsberichterstattung. Auch sie muss einen Monat nach Quartalsende erfolgen; fristverlängernde Satzungsbestimmungen sind auch hier unzulässig. Für Pensionsrückstellungen gelten die Bilanzierungsregelungen nach § 36 Abs. 1 GemHVO (Teilwertverfahren mit 5% Abzinsung, kein Ansatzwahlrecht

für Ansprüche vor 1987). Damit finden die umfassenden Neuregelungen des BilMoG zu Pensionsrückstellungen keine Anwendung. Pensionsrückstellungen brauchen allerdings nicht gebildet werden, soweit die Gemeinde den Eigenbetrieb auf Grundlage einer Vereinbarung gegen entsprechende Zahlung von künftigen Versorgungsleistungen freistellt (vgl. IDW RS HFA 23).

Auch in die KUV ist wie in die EigVO die Verpflichtung zur Installation eines Risikofrüherkennungssystems aufgenommen worden. Bei Errichtung von Kommunalunternehmen durch Ausgliederungen aus dem städtischen Haushalt sind Gegenstand und Wert der übertragenen Vermögensgegenstände in der Unternehmenssatzung festzusetzen. Außerdem sind in einem Ausgliederungsbericht die für die Angemessenheit der Einbringung (Umfang und Bewertung) wesentlichen Umstände darzulegen.

## Neues von den NKF-Gesamtabschluss-Vorbereitungen

Im Juli wurden die Ergebnisse der Umfrage zum Stand der NKF-Umstellung veröffentlicht. Danach haben bereits 87,0% der kreisfreien Städte, 54,8% der Kreise und 33,0% der kreisangehörigen Kommunen mit den Vorbereitungen zur Aufstellung des NKF-Gesamtabschlusses begonnen. Dies spiegelt die jeweils anzunehmende Komplexität der Gesamtabschlüsse wider, als auch den Stand der Aufstellung der NKF- Eröffnungsbilanzen. Ergänzend sei erwähnt, dass 148 von 427 Kommunen ihre NKF-Eröffnungsbilanz erst zum 1.1.2009 aufstellen.

Ferner wurde das Modellprojekt NKF-Gesamtabschluss abgeschlossen. Die Resultate sind in der im September erschienenen 4. Auflage des Praxisleitfadens (<http://www.nkf-gesamtabschluss.de/downloads.html>) eingearbeitet, welcher umfassende Handlungsempfehlungen, Beispiele, Checklisten u. ä. für den Einstieg in eine praxisorientierte Umsetzung enthält. Bei dem Praxisleitfaden handelt es sich um eine gelungene Hilfestel-

lung, die fundiertes Konsolidierungswissen gut ergänzt.

Schließlich möchten wir darauf hinweisen, dass in diversen Veröffentlichungen berichtet wird, allein die Neubewertungsmethode sei bei der Kapitalkonsolidierung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz zulässig. Diese Aussage ist bezüglich des handelsrechtlichen Konzernabschlusses grundsätzlich richtig. Unzutreffend ist der Schluss, dass dies auch für den NKF-Gesamtabschluss gilt. Gemäß § 49 Abs. 5 GemHVO NRW sind die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (§§ 300 bis 309 und §§ 311, 312) in der Fassung des HGB, zuletzt geändert durch das Gesetz vom 24. August 2002, anwendbar. Die GemHVO NRW enthält also einen statischen Verweis. Folglich besteht nach wie vor für den NKF-Gesamtabschluss ein Wahlrecht zwischen der Buchwert- und Neubewertungsmethode. Die Empfehlung des Modellprojektes NKF-Gesamtabschluss tendiert jedoch Richtung Neubewertungsmethode.

## Vergaberecht: Neue Sektorenverordnung in Kraft getreten

Nachdem das Bundeskabinett der Sektorenverordnung (SektVO) in ihrer letztendlichen Fassung Ende August zugestimmt hatte, wurde diese am 28.9.2009 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und trat am nächsten Tag in Kraft.

Die Sektorenverordnung regelt die Vergabe von Aufträgen im Zusammenhang mit den Bereichen Verkehr sowie Trinkwasser- und Energieversorgung (Sektorentätigkeiten) neu. Die Umsetzung der europarechtlichen Vorgaben der so genannten Sektorenkoordinierungsrichtlinie in den dritten und vierten Abschnitten der Verdingungsordnungen hat damit ausgedient. Inhaltlich kommt es nicht zu einer vollständigen Änderung der bisherigen Rechtslage, jedoch sind mehrere Neuerungen erwähnenswert.

Mit 34 Paragraphen werden für die öffentlichen Auftraggeber nach § 98 Nr. 1 bis 4 GWB die Bedingungen für die Auftragsvergabe in den Bereichen der Trinkwasser- oder Energieversorgung oder des Verkehrs vorgegeben, soweit die Schwellenwerte überschritten sind. Die Vergabe von Bau- oder Dienstleistungskonzessionen oder die Vergabe von Aufträgen, die im Zusammenhang mit bereits unmittelbar dem Wettbewerb ausgesetzten Sektorentätigkeiten stehen, werden durch die Verordnung nicht geregelt. Ob eine Sektorentätigkeit unmittelbar dem Wettbewerb ausgesetzt ist, wird durch die EU-Kommission in einem speziellen Verfahren festgestellt. Diese Feststellung kann durch das Bundeswirtschaftsministerium, vom betroffenen Auftraggeber oder dessen Verband beantragt werden.

Nach § 5 SektVO gibt der Auftraggeber in der Bekanntmachung oder in den Vergabeunterlagen an, in welcher Form Informationen übermittelt werden sollen und welche elektronische Signatur bei der elektronischen Übermittlung der Angebote zu verwenden ist. In § 10 SektVO ist darüber hinaus ein dynamisches elektronisches Verfahren aufgenommen worden, welches allerdings zeitlich befristet ist. Diese Vorgaben sollen durch den verstärkten Einsatz elektronischer Medien zu einer Beschleunigung des Vergabeverfahrens führen.

# Ergebnisabführungsverträge mit „variabler“ Garantiedividende durch BFH-Urteil vom 4.3.2009 unzulässig?

**Aufgrund des Fortfalls des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens ab 2001 und dem Übergang zur Definitivbelastung mit KSt wurde insbes. in Fällen, in denen eine kommunale Verlustgesellschaft (z. B. Verkehrsunternehmen) an einem Gewinnunternehmen (z. B. Energieversorger) mit Mehrheit beteiligt ist (Minderheitsanteile häufig bei E.ON, RWE u. dergl.), vielfach ein Ergebnisabführungsvertrag (EAV) mit „variabler“ Garantiedividende abgeschlossen.**

Dies bedeutete, dass die auf die Verlustgesellschaft entfallenden Anteile am Gewinn des Energieversorgers weiterhin im steuerlichen Querverbund mit Verlusten verrechnet werden konnten und steuerfrei geblieben sind (lediglich der Minderheitenanteil unterlag direkt bei dem Gewinnunternehmen der KSt). Außerdem konnte ggf. die volle Gewerbesteuer des Gewinnunternehmens vermieden werden. Dieser Vorteil wurde in der Regel dem Verlustgesellschaftler zugerechnet.

Der EAV war dabei so gestaltet, dass er die Position des Minderheitsgesellschaftlers nicht wesentlich tangierte. Dieser erhielt bis zu einer bestimmten Gewinngrenze einen festen Mindestgewinn. Bei darüber hinaus gehenden Gewinnen stand ihm noch ein zusätzlicher variabler Anteil zu. Er wurde per Saldo so gestellt, dass der Gewinnanteil insgesamt genau seiner Quote an der Gesellschaft entsprach.

Der BFH hat in dem o. g. Verfahren (I R 1/08, DStR 2009, 1749) entschieden, dass eine solche Regelung nicht als steuerlich wirksamer EAV i. S. von §§ 14, 16 KStG anzuerkennen sei, obwohl die Finanzverwaltung im Schreiben vom 13.9.1991 (DB 1991, 2110) eine vom Gewinn des Unternehmens abhängige Erhöhung der festen Garantiedividende als steuerlich zulässige Gestaltung angesehen hat.

Die Begründung des BFH ist äußerst dürftig. Er zitiert verschiedene Literaturmeinungen zu dieser Frage und lehnt dann mit Verweis

auf das Urteil vom 31.3.1976 die steuerliche Wirksamkeit des EAV ab, ohne sich mit den Argumenten wirklich auseinanderzusetzen.

Die beiden tragenden Bestandteile eines EAV, der zwischen Organträger und Organ-gesellschaft und nicht mit dem Minderheits-gesellschafter abgeschlossen wird, nämlich die Verpflichtung der Organgesellschaft den Gewinn vollständig abzuführen und im Verlustfall die Verpflichtung des Organträgers diesen vollständig auszugleichen, liegen auch bei gewinnabhängigen Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter vor.

Bemerkenswert an dem Urteil ist weiterhin noch, dass der BFH den Fall nutzt, zu den Grundsatzfragen zu urteilen und den EAV als „verunglückte Organschaft“ einzuordnen, um anschließend den Anspruch des Finanz-amtes aus Gründen der Bestandskraft des angefochtenen Steuerbescheides dann aber doch abzulehnen.

Bedauerlich an dem Urteil ist die Tatsache, dass die Finanzverwaltung eine den Praxiserfordernissen entsprechende Lösung gefunden hat, während der BFH hier Grundsatzpositionen verteidigt, die letztlich – nach Aufgabe des Anrechnungsverfahrens – zur unzutreffenden Besteuerung von Konzernstrukturen führen.

Nach einer Kurzinformation Körperschaftsteuer 05/2009 der OFD Münster vom 28.10.2009 sollen bis auf weiteres zu dieser Rechtsfrage keine verbindlichen Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO erteilt werden, da in absehbarer Zeit mit einer Verwaltungsanweisung in dieser Angelegenheit zu rechnen ist.

Wünschenswert wäre ein Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil oder eine entsprechende gesetzliche Regelung. Im Hinblick auf den aktuellen immensen Finanzbedarf erscheint es aber wahrscheinlich, dass lediglich im Hinblick auf das o. g. BMF-Schreiben in den relevanten Fällen eine rückwirkende Anwendung des BFH-Urteils ausgeschlossen und eine Anpassung der EAVs ermöglicht wird.

Offen bleibt dabei zur Zeit, ob eine „harte“ Garantiedividende, also ein fester Betrag für 5 Jahre, erforderlich wird, oder inwieweit Gestaltungen akzeptiert werden, bei denen zwar keine vollständige Angleichung der Garantiedividende an den Ergebnisanteil nach Beteiligungsquote erfolgt, sondern in gewissem Umfang eine Ergebnisabhängigkeit der Garantiedividende verbleibt, soweit der erzielte Unternehmensgewinn einen bestimmten Wert übersteigt. Das BFH-Urteil schließt eine solche Regelung nicht aus.

Fraglich ist auch, inwieweit die Umgestaltung des EAV die Zustimmung des Minderheits-gesellschaftlers finden wird. Abweichend von den großen Publikumsgesellschaften findet sich bei Minderheitsgesellschaftlern der kommunalen Energieversorger (also E.ON und RWE) i. d. R. das Selbstverständnis eines unternehmerisch aktiven Gesellschaftlers und nicht das Selbstverständnis eines Garantiedividendenempfängers. Die bisherige Gestaltung des EAV ist diesem Rollenverständnis gerecht geworden.

Es bleibt zu hoffen, dass es der Finanzverwaltung gelingt, eine klare und den Praxiserfordernissen gerechte Lösung zu finden, die nicht dazu führt, dass der Steuerpflichtige bei einer Umgestaltung wieder den Risiken der steuerlichen Anerkennung des EAV unterliegt, und die nicht wie beim BFH auf überholten, für den GmbH-Fall kaum anwendbaren Grundsatzregelungen verharrt.

## Impressum

Herausgeber:

**RB RÖVERBRÖNNER**

**RÖVERBRÖNNER KG**

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Auguste-Viktoria-Straße 118 · 14193 Berlin  
Fon +49(0)30.890 62-0

Hohenzollerndamm 123 · 14199 Berlin  
Fon +49(0)30.82 50 21-0

Office@RoeverBroenner.de  
www.RoeverBroenner.de

**Vi.S.d.P.:**

Rainer Vedder

**RÖVERBRÖNNER KG**

Auguste-Viktoria-Straße 118 · 14193 Berlin

**Konzeption und Realisation:**

KAMPE-PR · Berlin · www.kampe-pr.de

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