

ÖFFENTLICHER SEKTOR

Ausgleichszahlungen im Nahverkehr

In dieser Ausgabe lesen Sie:

- **Editorial** 2
- **Brennpunkt: Verkehrswirtschaft**
 - Überkompensation und angemessene Kapitalrendite im Nahverkehr: Aktuelle Entwicklungen 2
 - Ausgleich gemeinwirtschaftlicher Leistungen im Schülerverkehr 3
- **Versorgungswirtschaft**
 - Änderungen des Energie- und des Stromsteuergesetzes 7
 - Preisanpassungsklauseln in Erdgas-Sonderverträgen und Zustimmung zur Preiserhöhung auf dem BGH-Prüfstand 8
- **Steuerrecht**
 - Kommunale Querfinanzierung: Neuregelung verstößt nicht gegen europäisches Beihilferecht 9
 - Verlustvorträge: Nutzung nach Umwandlung in Kommunalunternehmen? 10
 - Netzbetreiber: Keine steuerbilanziellen Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfung? 10
- **Neues Kommunales Finanzmanagement**
 - Geänderte Muster für das doppische Rechnungswesen 11

EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die Verkehrswirtschaft hat seit Ende 2009 mit der Verordnung (EG) 1370/2007 und insbesondere deren Anhang neue Rechtsgrundlagen anzuwenden. Nach einer ersten hierzu ergangenen Entscheidung der EU-Kommission bestätigt sich die Erwartung, dass das neue Recht auch auf sog. Altfälle (Beträuerungen vor dem 3.12.2009) Anwendung findet – lesen Sie mehr dazu im Brennpunkt dieser Themen-Ausgabe. Der Nachteilsausgleich bei nicht kostendeckenden Beförderungsentgelten ist auch Gegenstand des auf S. 3 nachfolgenden Beitrags, der speziell Problemstellungen aus dem Bereich der Schülerbeförderung aufgreift.

Während die Verkehrswirtschaft also insoweit bereits mit der Anwendung neuen Rechts befasst ist, hat sich die Versorgungswirtschaft noch auf umfassende Änderungen einzustellen. Diese stehen mit zwei ab S. 7 behandelten Gesetzespaketen an, im Rahmen derer Neuregelungen des Energie- und des Stromsteuergesetzes umgesetzt werden sollen. Da ein Inkrafttreten zumindest teilweise schon zum 1.1.2011 vorgesehen ist, bleibt allerdings nicht mehr viel Zeit zur Vorbereitung. Und auch die Netzbetreiber, denen das BMF kürzlich die Bildung steuerbilanzieller Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfung versagte, stehen unter kurzfristigem Handlungsdruck, der ab S. 10 beschrieben wird.

Das gilt auch für die Anwendung neuer Muster, mit denen das Innenministerium NRW im Rahmen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) nunmehr erstmals einen Aufbau für den Gesamtabschluss vorgegeben hat, der an mehreren Stellen von der Struktur in kommunalen Einzelabschlüssen abweicht. Zudem wurde – wie der Beitrag ab S. 11 im Einzelnen aufführt – der Positionenrahmen für den Gesamtabschluss weitgehend überarbeitet.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

BRENNPUNKT: VERKEHRSWIRTSCHAFT

Überkompensation und angemessene Kapitalrendite im Nahverkehr: Aktuelle Entwicklungen

Anmerkungen zur ersten Entscheidung „C-41/08 Danske Statsbaner“ der EU-Kommission unter Anwendung des neuen Rechts

Nach einer ersten Entscheidung der neu zuständigen GD-Direktion Wettbewerb der EU-Kommission bestätigt sich, dass das neue Recht im SPNV auch auf sog. Altfälle – d.h. Beträuerungen vor dem 3.12.2009 – Anwendung findet. Dies dürfte künftig auch im ÖPNV so gehandhabt werden.

1. Anwendung der neuen Prüfungsmaßstäbe und der Altmark-Trans-Kriterien

Die erste Entscheidung der neu zuständigen GD-Direktion Wettbewerb der EU-Kommission ist im Fall „Danske Statsbaner C 41/08“ ergangen. Danach bestätigt sich die Erwartung, dass die Kommission das neue Recht im SPNV (bisher: VO [EWG] 1191/69, nun VO [EG] 1370/2007) auch auf sog. Altfälle mit Beträuerungen vor dem 3.12.2009 anwendet. Es ist davon auszugehen, dass dies künftig auch im ÖPNV so gehandhabt werden wird (bisher: Bereichsausnahme VO [EWG] 1191/69); dies gilt insbesondere für alle Altfälle, in denen die Einhaltung aller vier Kriterien der grundlegenden Altmark-Trans-Rechtsprechung nicht nachweisbar war bzw. ist (vgl. Tz. 292 ff.).

Unabhängig davon müsste bei Altfällen mit prüfbarem Nachweis des vierten Altmark-Trans-Kriteriums eine Vorteilsprüfung nach dem dritten Kriterium erfolgen.

Hinweis: Das dritte Kriterium ist das Nettomehrkosten-Prinzip: Der Ausgleich darf nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Kosten der Erfüllung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen zu decken. Das vierte Kriterium regelt die Ermittlung der angemessenen Kosten, soweit die Beträuerung nicht im Wege der Vergabe erfolgt: Dann ist die Höhe des Ausgleichs auf der Grundlage einer Analyse der Kosten zu bestimmen, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen bei der Erfüllung der Aufgaben hätte.

Die Kommission begründet die Nichteinhaltung des vierten Altmark-Trans-Kriteriums in der neuen Entscheidung mit dem Umstand, dass offensichtlich Restrukturierungen (Kostensenkungen) bei der Betrauung geregelt wurden und sie sich deshalb außerstande sieht, die Einhaltung der Vorgaben bei tatsächlichen Ausgleichen auf der Grundlage einer Analyse der tatsächlichen Kosten eines durchschnittlichen, gut geführten Unternehmens zu beurteilen.

Empfehlung: Vorsorglich raten wir deshalb dazu, für alle Fälle ab dem 3.12.2009 eine Prüfung gem. den Anforderungen des Anhangs zur VO (EG) 1370/2007 zu regeln.

2. Prüfung einer Überkompensation

Im o.g. Sachverhalt „Danske Statsbaner“ lag offensichtlich keine Ex-ante-Prüfung gem. Anhang VO (EG) 1370/2007 vor. Zugleich hat die Kommission die Altmark-Trans-Kriterien als nicht erfüllt angesehen. Aus diesem Grund hat die Kommission eine Ex-post-Prüfung nach den Anhangvorgaben unter Einbeziehung von Anreizregelungen (Effizienzgewinne und Verbesserung der Qualität) angeordnet. Dies ist insofern eine Einzelfallentscheidung im SPNV, die aber

- konkrete Hinweise zur generellen Vorgehensweise der Vorteilsprüfung der Kommission und
- die Form von Bedingungen (quasi-Auflagen) bei solchen Entscheidungen

erkennen lässt.

Für sog. Neufälle, z.B. Direktvergaben oder allgemeine Vorschriften auf der Basis der VO (EG) 1370/2007, ist die Ex-ante-Vorteilsprüfung auf der Basis des Anhangs bereits in Art. 4 der VO geregelt.

Empfehlung: Es ist deshalb ratsam, sich nicht auf eine reine Ex-post-Kontrolle zu verlassen, da dies mit nicht geplanten bzw. nicht ausräumbaren Rückzahlungsrisiken verbunden sein könnte. Ob und inwiefern immer Ex-post-Prüfungen erforderlich sind, ist in der Literatur umstritten (verneinend: Kaufmann/Lübbig/Prieß/Pünder, in: VO (EG)-1370/2007-Kommentar, München 2010, bejahend: z.B. Wachinger, in: Neue beihilferechtliche Vorgaben für Direktvergaben im SP, Der Nahverkehr 7-8/2010). Vorsorglich empfiehlt es sich, eine Ex-post-Prüfung vorzusehen und Verwendungsnachweisregeln vorab festzulegen.

Hinweis: Bei Nettoverträgen im SPNV ist allerdings zu berücksichtigen, dass die tatsächlichen Aufwendungen oftmals nicht mit den Vorgaben und Budgets der Besteller übereinstimmen und deshalb häufig keine gleichmäßigen Zuschüsse geregelt werden. Hier empfiehlt es sich deshalb ggf., künftig die Parameter vorab periodisch „spitz“ zu regeln und Stundungsregelungen (mit Verzinsung) zu treffen.

3. Angemessene Kapitalrendite

Die in der juristischen Literatur zitierten Angaben zur Festlegung von Kapitalrenditen mit Bezug auf die Entscheidungen „Danske Statsbaner C41/08“ bzw. „Südmähren C 3/08“ basieren oft nicht auf betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren Grundlagen. Die Angaben in den genannten Entscheidungen sind einzelfallbezogen und berücksichtigen jeweils die dem Sachverhalt zugrundeliegenden Umstände (z.B. Bezugsbasis Eigen- oder Fremdkapital, Risikolage, Vertragsdauer, Ausstattung, Funktionen).

Die Fußnote zu Tz. 360 der o.g. Kommissionsentscheidung Danske Statsbaner gibt die entscheidende Antwort für die Lösung im konkreten Einzelfall: Für Vergleichszwecke zur Prüfung ist danach ausschließlich die Gesamtkapitalrendite heranzuziehen.

Empfehlung: Da Angaben zur Kapitalrendite im SPNV und ÖPNV Bus grundsätzlich nicht vergleichbar sind, empfehlen wir dazu einen Abgleich mit der Umsatzrendite im jeweiligen Markt auf der Basis von qualifizierten Benchmarks. Für den Busbereich findet insoweit derzeit ein Abstimmungsprozess mit der Kommission durch den Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e.V. (bdo) und PKF statt.

Ausgleich gemeinwirtschaftlicher Leistungen im Schülerverkehr

Anwendung der Regelungen gem. § 45a PBefG

Die nach den Regelungen des bestehenden § 45a PBefG gewährten Ausgleichsleistungen entsprechen den nationalen und europarechtlichen Anforderungen. Die Vorschrift eignet sich daher auch weiterhin für den

Ausgleich der Nachteile aus der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung Schülerbeförderung. Zu empfehlen ist eine Aufnahme des Ausgleichs in eine Abrechnung nach den Vorgaben des Anhangs der VO (EG) 1370/2007.

1. Die bundesweite Regelung des § 45a PBefG

Die Schülerbeförderung in sog. Verdichtungsgebieten erfolgt i.d.R. im Rahmen des allgemein zugänglichen Linienverkehrs im Sinne des § 42 PBefG. Bedingt durch das in engen zeitlichen Grenzen hohe Fahrgastaufkommen im Schülerverkehr werden die meist verbilligt abgegebenen Zeitfahrausweise im Schülerverkehr die Kosten der Verkehrsunternehmen i.d.R. nicht decken. Verkehrsunternehmen können daher auf der Grundlage des § 45a PBefG einen Ausgleich für gemeinwirtschaftliche Leistungen im Straßenverkehr beantragen, soweit

- der Ertrag aus den für die Beförderung genehmigten Beförderungsentgelten zur Deckung der errechneten Kosten nicht ausreicht und
- der Unternehmer die Zustimmung zu einer Anpassung der Beförderungsentgelte an die Ertrags- und Kostensituation innerhalb eines angemessenen Zeitrahmens einholt.

Zeitfahrausweise im Schülerverkehr werden i.d.R. mit einem Rabattsatz von bis zu 25% ausgegeben. Der Ausgleich, der materiell in § 45a Abs. 2 PBefG geregelt ist, umfasst 50% des Unterschiedsbetrags zwischen dem Ertrag, der in den genannten Verkehrsformen für die Beförderung von Personen mit Zeitfahrausweisen des Ausbildungsverkehrs tatsächlich erzielt worden ist, und dem Produkt aus den in diesem Verkehr geleisteten Personenkilometern und den durchschnittlichen, verkehrsspezifischen Kosten. Als durchschnittliche, verkehrsspezifische Kosten im Sinne dieser Vorschrift gelten die Kostensätze je Personenkilometer, die von den Landesregierungen oder den von ihnen ermächtigten Behörden nach Durchschnittswerten einzelner repräsentativer Unternehmen, die sparsam wirtschaften und leistungsfähig sind, durch Rechtsverordnungen pauschal festgelegt werden.

Hinweis: Der Ausgleich wird durch die Länder gewährt. Diese legen in Verordnungen die durchschnittlichen verkehrsspezifischen Kosten, die dem Ausgleich zugrunde

liegen, fest. Die Berechnungssystematik ist in der Personenbeförderungsausgleichsverordnung über den Ausgleich gemeinwirtschaftlicher Leistungen im Straßenpersonenverkehr (PBefAusglVO) dokumentiert.

Ausgleiche nach § 45a PBefG stellen eine wesentliche Finanzierungsgrundlage für Verkehrsunternehmen dar, die gemeinwirtschaftliche Leistungen durch die verbilligte Beförderung von Schülern erbringen.

2. Stand der Umsetzung in den Bundesländern

Nach § 64a PBefG können die Länder Regelungen im Sinne des § 45a PBefG durch eigenes Landesrecht ersetzen. Von dieser Regelung haben einzelne Bundesländer in Deutschland Gebrauch gemacht, mit der Folge, dass in den jeweiligen Bundesländern – neben unterschiedlichen Ausgleichshöhen – unterschiedliche Ausgestaltungen der Finanzierung von Nachteilen aus der verbilligten Beförderung von Schülern vorliegen. Die einzelnen, derzeit bestehenden Regelungen sind in der auf S. 5 wiedergegebenen Tabelle zusammengefasst.

Die unterschiedliche Handhabung in den Ländern ist darauf zurückzuführen, dass

- unterschiedliche Kostenregelungen vorliegen, die differenzierten Anpassungen unterliegen, und dass
- unterschiedliche Abrechnungsverfahren sowie Zuständigkeiten angewandt werden.

3. Steuerliche Behandlung der Ausgleichszahlungen nach § 45a PBefG

Die Ausgleichsleistungen gem. § 45a PBefG werden durch die Länder direkt, in einigen Bundesländern über Zweckverbände gewährt. Die Ausgleichsbeträge unterliegen als Einnahmen der Ertragsbesteuerung. Steuerneutrale Zuführungen – z.B. im Rahmen von auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gewährten Einlagen – sind dann nicht möglich, soweit der Zuschussgeber nicht auch gleichzeitig Anteilseigner des Verkehrsunternehmens ist.

Umsatzsteuerlich handelt es sich nach gefestigter BFH-Rechtsprechung und den daraufhin ergangenen Verwaltungsanweisungen um nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse, sie führen also zu keiner Belastung mit Umsatzsteuer. Da die Bemessung der Ausgleichsleistungen kostenorientiert erfolgt,

stellen sie einen Nachteilsausgleich für im Rahmen der Schülerbeförderung angefallene Kosten dar, die als umsatzsteuerlicher „echter Zuschuss“ qualifiziert werden. Die Ausgleichs stehen nicht in Zusammenhang mit einzelnen Beförderungsleistungen, sondern dienen der Förderung der Verkehrsunternehmen insgesamt.

Hinweis: Etwas anderes würde gelten, wenn die Zuschüsse einnahmenorientiert bemessen wären. Dann würden die Ausgleichs als in Zusammenhang mit den Beförderungsleistungen und insoweit als Einnahmenersatz angesehen werden, was zu einer Umsatzsteuerpflicht

führte mit der Folge, dass aus den erhaltenen Zuflüssen heraus Umsatzsteuer abgeführt werden müsste.

Empfehlung: Deshalb sollte die Ausgestaltung der Ausgleichs immer kostenorientiert erfolgen. Da diese umsatzsteuerliche Beurteilung zu den konkreten Ausgestaltungen des § 45a PBefG erfolgt ist, ist im Rahmen der Umsetzung von allgemeinen Vorschriften (vgl. dazu mehr in Abschn. 4) zum Ausgleich der Nachteile aus der Schülerbeförderung zu empfehlen, diese inhaltsgleich mit dem bisher bestehenden Regelwerk zu bemessen. Damit wäre eine umsatzsteuerneutrale Ausgestaltung gewährleistet.

Land	Anwendung § 45a PBefG	Anwendung § 45a mit pauschal festgelegten Kostensätzen	Spezifische Landesregelung
Baden-Württemberg		Vertrag Land/VU bis 2011 Basis 2015	
Bayern	x		In Diskussion
Berlin		Vertrag Land/BVG	
Brandenburg			Seit 2008 ÖPNV-Pausch-Zuweisung an AT inkl. AusbVO
Bremen	x		Ggf. nach PBefG-Novelle
Hamburg	x		In Diskussion
Hessen			Alle Verkehre nach VO 1370/2007 zu vergeben, pausch. ÖPNV-Zuweisung an AT inkl. AusbVO
Mecklenburg-Vorpommern			VO analog § 45a mit Kürzung
Niedersachsen		Vertrag Land/VU Basis 2005	In Prüfung, ob Verlängerung oder neu
Nordrhein-Westfalen		Bis 2010 Pauschbetrag Basis 2006	Ab 2011 ÖPNV-Pauschale an AT erhöht um AusbVO-Mittel
Rheinland-Pfalz		Vertrag Land/VU	Geplant ab 2012
Saarland		Vertrag Land/VU Basis 2005 und ab 1.8.2010 Basis 2009	Geplant mit Novelle ÖPNV
Sachsen			Pauschale zweckgebundene Zuweisung an AT für AusbVO
Sachsen Anhalt			2010-2013 zweckgebundene pauschale Zuweisung an AT für AusbVO
Schleswig-Holstein			Ab 2007 pauschale ÖPNV-Zuweisung an AT
Thüringen	x Neue Soll-kostensatzVO		

Tabelle: Länderspezifischer Regelungsstand

4. Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit mit EG-Recht

4.1 Grundsatz

Trotz der Beschränkung der ausgleichsfähigen Nachteile auf 50% ist § 45a PBefG mit dem Grundgesetz vereinbar. Die EU-Kommission hat im Rahmen des Beihilfeprüfverfahrens „Emsländische Eisenbahn“ die Regelungen des § 45a PBefG prinzipiell als mit den Altmark-Trans-Kriterien des EuGH konform angesehen. Die Ausgleiche gem. § 45a PBefG stellen insoweit keine Beihilfe im Sinne des EU-Rechts dar.

Im Jahr 2009 hat die Bundesregierung bei der EU-Kommission einen Antrag auf Notifizierung der Ausgleichsregelung des § 45a PBefG im Sinne von Art. 3 Abs. III der VO (EG) 1370/2007 gestellt. Die Kommission hat daraufhin mitgeteilt, dass sie es nicht für erforderlich halte, die Notifizierung durchzuführen, da die Regelung eine allgemeine Vorschrift im Sinne von Art. 3 Abs. II der VO (EG) 1370/2007 darstelle.

Wie oben dargestellt, war es Ansinnen der Bundesregierung, die Regelung des § 45a PBefG nach den Vorgaben des Art. 3 Abs. III der VO (EG) 1370/2007 von dem Anwendungsbereich dieser VO auszunehmen. Rechtsfolge einer Herausnahme aus dem Anwendungsbereich der VO wäre gewesen, dass hinsichtlich der Ausgleiche gemäß § 45a PBefG die Vorgaben des Anhangs der VO auf diese Ausgleiche nicht mehr anzuwenden wären.

4.2 Handhabung sog. allgemeiner Vorschriften

Die Regelung des § 45a PBefG entspricht nach herrschender Meinung den Vorgaben des Art. 3 Abs. II VO. Soweit gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen zur Festsetzung von Höchsttarifen für alle Fahrgäste oder bestimmte Gruppen von Fahrgästen erbracht werden, können diese Gegenstand einer sog. allgemeinen Vorschrift sein.

Soweit einzelne Bundesländer in Deutschland von der Regelung des § 64a PBefG Gebrauch machen oder gemacht haben und inhaltlich identische Regelungen betreffend den Ausgleich von Nachteilen aus der verbilligten Beförderung von Schülern gewährt haben (vgl.

Abschn. 2), dürften diese Regelungen i.d.R. als allgemeine Vorschrift im Sinne von Art. 3 Abs. II der VO (EG) 1370/2007 anzusehen sein.

Ausgleichsleistungen in Zusammenhang mit einer allgemeinen Vorschrift unterliegen gemäß Art. 6 Abs. I der VO (EG) 1370/2007 den Bestimmungen dieser VO. Der Anhang der VO enthält Grundregelungen für die Gewährung einer Ausgleichsleistung im Rahmen einer allgemeinen Vorschrift.

Zwischenergebnis: Soweit also einzelne Bundesländer den Nachteilsausgleich aus der verbilligten Schülerbeförderung in eigenen Rechtsverordnungen organisieren, kann dies im Rahmen einer allgemeinen Vorschrift im Sinne von Art. 3 Abs. II der VO (EG) 1370/2007 geschehen.

4.3 Vorschlag des BMVBS zur Neugestaltung der Regelungen des § 45a PBefG

In einem neuem Vorschlag einer PBefG-Novelle vom Juni 2010 schlägt das Bundesverkehrsministerium (BMVBS) zwar keine Änderung von § 45a PBefG vor. Nach dem abgelehnten Notifizierungsantrag (vgl. Abschn. 4.1) soll aber diese Regelung per Gesetz vom Anwendungsbereich der VO (EG) 1370/2007 ausgenommen werden, um letztlich den Anhang zu dieser VO doch nicht anwenden zu müssen und die Abrechnung der Ausgleichszahlungen zu vereinfachen.

5. Fazit

Es bleibt festzuhalten, dass die Regelungen des § 45a PBefG – sofern diese inhaltlich identische Regelungen wie bisher betreffend den Ausgleich von Nachteilen aus der verbilligten Beförderung von Schülern gewährt haben (vgl. Abschn. 2) – sowohl die EuGH-Kriterien (Altmark-Trans-Kriterien) als auch die Kriterien der gültigen VO (EG) 1370/2007 erfüllen.

Die Vorschrift eignet sich daher auch weiterhin für den Ausgleich der Nachteile aus der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung Schülerbeförderung.

Empfehlung: Unabhängig von einer ggf. erfolgenden künftigen Herausnahme des Ausgleichstatbestands aus dem Anwendungsbereich der VO (EG) 1370/2007 empfehlen wir eine Aufnahme des Ausgleichs in eine Abrechnung nach den Vorgaben des Anhangs der VO (EG) 1370/2007.

VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

Änderungen des Energie- und des Stromsteuergesetzes

Zwei Gesetzespakete in Vorbereitung

Das Bundeskabinett hat am 14.7.2010 den Entwurf des Gesetzes zur Änderung des Energie- und des Stromsteuergesetzes verabschiedet. Die zu Contracting-Gestaltungen vorgesehenen Änderungen (wir berichteten hierüber im letzten Heft der PKF Themen ÖS) sind in dem aktuellen Entwurf nicht mehr enthalten. Diese Änderungen werden jedoch von dem am 12.8.2010 vorgelegten Referentenentwurf des Gesetzes zur Reduzierung von Subventionen aus der ökologischen Steuerreform erfasst.

1. Gesetzentwurf zur Änderung des Energie- und des Stromsteuergesetzes

1.1 Gesetzgebungsstand

Mit dem Gesetzentwurf zur Änderung des EnergieStG und des StromStG verfolgt die Bundesregierung das Ziel, die Vorschriften an das sich ständig ändernde Marktumfeld anzupassen und – unter Berücksichtigung der klimapolitischen Ziele – die Wirkung der Energie- und Stromsteuer zu verbessern.

Der Regierungsentwurf sollte noch im September (Redaktionsstand 15.9.2010) dem Bundesrat und Bundestag zugeleitet werden; die Änderungen sollen im Wesentlichen am 1.1.2011 in Kraft treten.

1.2 Wesentliche Änderungen im Überblick

(1) Die Steuerbegünstigung für die Herstellung von Energieerzeugnissen (Herstellerprivileg) wird auf bestimmte fremdbezogene Energieerzeugnisse (insbesondere Erdgas) erweitert.

(2) Im Bereich der Sekundär- und Ersatzbrennstoffe soll durch die Einführung eines Steuersatzes, der sich am Energiegehalt orientiert, das Besteuerungsverfahren ver-

einfacht werden (hierunter sollen z.B. Altreifen oder Kunststoffverpackungen fallen).

Praxishinweis: Laut Gesetzesbegründung wird damit keine neue Steuerpflicht eingeführt. Praktisch wird dies dem aber gleichstehen, da – soweit bekannt – die Verwaltungspraxis bisher in diesen Fällen von einer Besteuerung abgesehen hat. Hiervon betroffen können Verbrennungsanlagenbetreiber und Anlieferer dieser Stoffe sein.

(3) Es ist beabsichtigt, die Steuerentlastung für zum Verheizen oder in begünstigten Anlagen verwendete Energieerzeugnisse (gem. § 49 EnergieStG) auf Leicht- und mittelschwere Öle auszuweiten.

(4) Die landseitige Stromversorgung von Schiffen soll steuerlich begünstigt werden.

(5) Für Bioheiz- und Biokraftstoffe ist eine neue Definition vorgesehen: Die Steuerbefreiung nach § 28 EnergieStG soll nur noch für die Verheizung gasförmiger Bioheiz- und Biokraftstoffe gewährt werden, die dieser Definition entsprechen.

(6) Mit einer weiteren Gesetzesänderung soll klargestellt werden, dass Brennholz (auch in Form von Pellets etc.) nicht der Energiesteuer unterliegt.

2. Reduzierung von Subventionen aus der ökologischen Steuerreform

2.1 Gesetzgebungsstand

Nach dem Referentenentwurf des Gesetzes zur Reduzierung von Subventionen aus der ökologischen Steuerreform – nunmehr Bestandteil des Entwurfs des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 i.d.F. vom 1.9.2010 – sollen zukünftig nicht nur die Vorteile aus Contracting-Gestaltungen nicht mehr möglich sein, auch für alle anderen Unternehmen des Produzierenden Gewerbes soll der Umfang der Steuerentlastungen reduziert werden.

2.2 Einschränkungen der Steuerentlastungen

Mit der Anhebung der Sockelbeträge und der ermäßigten Steuersätze sollen Unternehmen mit einem geringen Energiebedarf von den Steuerbegünstigungen ausgenommen

werden. Aber auch energieintensive Unternehmen werden bei Umsetzung des Entwurfs mehr belastet:

- So sollen die Steuerentlastungsbeträge für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes nach § 54 EnergieStG gesenkt und der Sockelbetrag auf 1.000 € erhöht werden.
- Der Spitzenausgleich nach § 55 EnergieStG und § 10 StromStG (bisher 95%) soll auf maximal 85% in 2011 und 65% in 2012 gesenkt werden.
- Zudem werden die Sockelbeträge auf 4.000 € für die EnergieSt und 5.000 € für die StromSt erhöht.

Preisanpassungsklauseln in Erdgas-Sonderverträgen und Zustimmung zur Preiserhöhung auf dem BGH-Prüfstand

Aktives Risikomanagement erforderlich

Gaspreise bzw. die Vertragsklauseln in den Absatzverträgen werden regelmäßig einer gerichtlichen Kontrolle unterzogen, sei es im Rahmen einer Billigkeitsprüfung für Tarifkunden, sei es durch eine Inhaltskontrolle der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) für Sondervertragskunden. Hinsichtlich der Sondervertragskunden hat der BGH aktuell am 14.7.2010 bedeutsame Entscheidungen für Gasversorger getroffen.

1. Wirksame Preisanpassungsklausel für Sonderverträge

Der BGH hat in seinem Urteil vom 14.7.2010 eine frühere Entscheidung vom 15.7.2009 bestätigt. Demnach stellt die unveränderte Übernahme des bislang für Tarifkunden geltenden Preisanpassungsrechts nach § 5 Abs. 2 Gasgrundversorgungsverordnung (GasGVVO) in einen Sonderkundenvertrag eine wirksame Preisanpassungsklausel dar. Denn die verwendete Preisregelung gewährleistet eine sachliche Gleichbehandlung von Tarif- und Sondervertragskunden und hält folglich einer Inhaltskontrolle gemäß § 307 Abs. 1 Satz 1 und 2 BGB stand.

Nach derzeitig herrschender Meinung stellt damit die Übernahme von § 5 Abs. 2 GasGVVO die einzige wirk-

same Preisanpassungsklausel dar. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass bei allen anderen Preisanpassungsklauseln – insbesondere bei den in der Praxis häufig verwendeten Kostenelementeklauseln – derzeit keine Rechtssicherheit besteht.

Hinweis: Das Urteil vom 14.7.2010 (Az.: VIII ZR 246/08) und das Urteil vom 15.7.2009 (Az.: VIII ZR 225/07) sind abrufbar unter www.bundesgerichtshof.de.

2. Widerspruchslose Hinnahme von Jahresabrechnungen als Zustimmung zur Gaspreiserhöhung?

Neben der Wirksamkeit von Preisanpassungsklauseln hat der BGH die Rechtsprechung zu der Frage weiterentwickelt, wann eine widerspruchslose Hinnahme von Jahresabrechnungen als Zustimmung zu einem erhöhten Preis angesehen werden kann.

Für Sonderverträge mit einem wirksamen Preisanpassungsrecht nach § 5 Abs. 2 GasGVVO hat der BGH entschieden, dass die widerspruchslose Hinnahme der Jahresabrechnung wie bei Tarifkunden als Zustimmung zum Gasabsatzpreis gilt (konkludente Einigung). Für diese vereinbarten Gasabsatzpreise kann der Kunde rückwirkend keine gerichtliche Billigkeitskontrolle nach § 315 Abs. 3 BGB beantragen. Rückforderungsansprüche aus einer Billigkeitsprüfung können mithin ausschließlich aus denjenigen Preiserhöhungen resultieren, denen der Kunde widersprochen hat.

Für Sonderverträge mit einer unwirksamen Preisanpassungsklausel hat der BGH hingegen festgestellt, dass die vorbehaltslose Zahlung einer Jahresabrechnung nicht als stillschweigende Zustimmung zu dem erhöhten Preis gewertet werden kann. Dies bedeutet

- erstens für Gasversorger, dass neben den Kunden, die bislang den Jahresabrechnungen widersprochen haben, nun auch diejenigen Kunden Ansprüche geltend machen können, die bislang nicht widersprochen haben.
- Zweitens können die Kunden, die bereits widersprochen haben, nunmehr auch Ansprüche für diejenigen Zeiträume erheben, in denen sie ihre Jahresabrechnung widerspruchslos hingenommen haben.

STEUERRECHT

Kommunale Querfinanzierung

Neuregelung verstößt nicht gegen europäisches Beihilferecht

Die im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 vorgenommene Neuregelung des sog. steuerlichen Querverbands in § 8 Abs. 7 KStG stellt keine unzulässige „neue“ Beihilfe im Sinne des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) dar. Dies entschied kürzlich das Finanzgericht Köln in einem Urteil vom 9.3.2010.

Die Kölner Richter hatten über einen Fall (Az.: 13 K 3181/05) zu befinden, bei dem eine Stadt in einer GmbH einen gewinnträchtigen Versorgungsbetrieb zusammen mit verlustreichen Parkhäusern betrieb. Das Finanzamt ging unter Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH davon aus, dass die Übernahme der Verluste aus den Parkhausbetrieben eine verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an die Kommune darstelle.

Der Klage der städtischen GmbH im Hinblick auf die Neuregelung im JStG 2009 gab das Finanzgericht statt: Nach der Neufassung des § 8 Abs. 7 KStG komme u.a. bei Dauerverlustgeschäften, die aus verkehrspolitischen Gründen entstehen, die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht mehr in Betracht, wenn die Anteile an einer Kapitalgesellschaft mehrheitlich von einer Kommune gehalten und die Verluste letztlich auch von der Gemeinde getragen werden. Nach der gesetzlichen Anwendungsregelung sei § 8 Abs. 7 KStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 und somit auch für die Streitjahre 1999 bis 2001 anzuwenden.

Die Vorschrift falle nicht unter das europarechtliche Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 2 AEUV. Zwar stelle die Neuregelung zum kommunalen Querverbund eine Beihilfe im Sinne dieser Europarechtsnorm dar. Sie schreibe aber als Reaktion auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung lediglich die bisherige Rechtslage fort, wie sie sich aus der früheren übereinstimmenden Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung ergeben habe.

Offen gelassen hat der BGH, ob für langfristige Vertragsverhältnisse mit unwirksamer Preisanpassungsklausel eine abweichende Beurteilung erforderlich ist. Demnach wäre für längerfristige Vertragsverhältnisse die wirtschaftliche Zumutbarkeit für den Energieversorger zu prüfen, d.h. die Frage, ob aus der Erwartung von Rückforderungsansprüchen existenzgefährdende Verluste resultieren.

3. Aktives Risikomanagement ratsam

Die Ausweitung des Kreises möglicher Anspruchsberechtigter durch die aktuelle Rechtsprechung kann je nach Fallkonstellation erhebliche Auswirkungen auf die finanzielle Risikoposition des Gasversorgers haben.

Empfehlung: Im Rahmen eines aktiven Risikomanagements empfiehlt sich daher eine Risikoanalyse bzw. – soweit vorhanden – deren Aktualisierung. Hierzu hat sich die Bildung von Fallgruppen differenziert nach

- Art der Vertragsgrundlage (Tarifkunde, Sondervertragskunde, Preisgleitklausel wirksam/unwirksam),
- relevantem Zeitraum (ab wann war die Klausel unwirksam, greift die Verjährung?) und
- zugeordneten Absatzmengen bzw. Umsatzerlösen bewährt.

Bei der Risikoeinschätzung zu Art und Umfang der Rückforderungsansprüche sind u.a. das Ergebnis der juristischen Prüfung sowie die ortsindividuelle „Streitbarkeit“ der Kunden zu berücksichtigen. Ergebnis der Analyse ist die Bewertung des finanziellen Risikos, die dann die Grundlage für das Risikomanagement, die Kommunikation mit Gesellschaftern und Aufsichtsrat sowie die Forderungsbewertung bzw. Rückstellungsbildung im Jahresabschluss darstellt.

Empfehlung: Mit Blick auf die zu führenden juristischen Auseinandersetzungen können flankierende Maßnahmen wie die Erstellung von Gutachten zur Angemessenheit der Preisanpassungen der Vergangenheit sowie Margenanalysen im Mehrjahresvergleich (als Nachweis, dass durch Absatzpreisveränderungen keine Margensteigerungen realisiert wurden) sinnvoll sein. Hierbei und bei der Durchführung der Risikoanalyse unterstützen wir Sie gerne mit unseren Erfahrungen aus einer Vielzahl von Praxisfällen.

Hinweis: Die ursprünglich gegen das Urteil eingelegte Revision wurde zwischenzeitlich von der Finanzverwaltung zurückgenommen. Es ist also rechtskräftig.

Verlustvorträge: Nutzung nach Umwandlung in Kommunalunternehmen?

Überführung eines städtischen Betriebs gewerblicher Art (BgA) als Anstalt öffentlichen Rechts (AöR)

Stattet eine Stadt einen BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit aus, indem sie ihn per Gesamtrechtsnachfolge in ein Kommunalunternehmen (AöR) überführt, fragt sich oftmals, ob die AöR beim BgA entstandene körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Verlustvorträge fortführen kann.

Der BFH hat nunmehr Gelegenheit, zu dieser Frage in einem Revisionsverfahren (Az.: I R 112/09) gegen das ablehnende Urteil des Niedersächsischen FG vom 12.11.2009 (6 K 31/09, DStZ 2010 S. 92) Stellung zu beziehen. Das Niedersächsische FG hatte in der erstinstanzlichen Entscheidung die Verlustfortführung mangels Personenidentität zwischen dem Rechtsträger, der den Verlust erlitten hatte, und demjenigen, der ihn nutzen wollte, abgelehnt.

Da ein BgA über keine eigene Rechtspersönlichkeit verfüge, habe den Verlust nicht der BgA selbst, sondern die dahinter stehende Stadt erlitten. Auch gewerbsteuerlich sei diese und nicht der BgA Unternehmer. Nach der Umwandlung in eine AöR (vgl. z.B. für NRW § 114a GO, für Niedersachsen § 113a GO) sei diese gewerbsteuerliche Unternehmerin.

Die Nutzung des Verlustvortrags der Stadt durch die AöR widerspreche dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Umwandlungsrechtliche und umwandlungssteuerliche Bestimmungen seien auf die Umwandlung in eine AöR weder unmittelbar noch analog anwendbar. Diese vollziehe sich (nur) nach Kommunalrecht.

Netzbetreiber: Keine steuerbilanziellen Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfung?

BMF verneint Ansatzmöglichkeiten

In Steuerbilanzen ist die Bildung von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfung nicht zulässig – so sieht es das BMF in einem Schreiben vom 12.8.2010, das den Energieverbänden zugeleitet wurde. Ob die restriktive BMF-Position einer finanzgerichtlichen Überprüfung Stand halten wird, bleibt abzuwarten.

1. Hintergrund

Ein Netzbetreiber, der Mehrerlöse dadurch erzielt hat, dass er bis zur erstmaligen Genehmigung kostenbasierter Nutzungsentgelte in der Strom- und Gasversorgung seine ursprünglichen Netzentgelte beibehalten hat, muss dadurch erzielte Mehrerlöse nach der BGH-Rechtsprechung periodenübergreifend ausgleichen. Der insoweit einschlägige Beschluss des BGH vom 14.8.2008 warf sodann die Frage nach der bilanziellen Behandlung der Mehrerlöse in der Handels- sowie in der Steuerbilanz auf.

Nach der Ansicht des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (IDW) sowie nach den in einschlägigen Fachaufsätzen kommunizierten Meinungen ist die Pflicht zur Herausgabe von rechtsgrundlos vereinnahmten Entgelten grundsätzlich in Form einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB abzubilden; dies sowohl in der Handels- als auch (wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes) in der Steuerbilanz.

2. Restriktive Auffassung des BMF

Demgegenüber teilte das BMF kürzlich in einem an den Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft e.V. (BDEW) und den Verband kommunaler Unternehmen e.V. (VKU) gerichteten Schreiben vom 12.8.2010 mit, dass es die Notwendigkeit der bilanziellen Abbildung einer Pflicht zur Herausgabe rechtsgrundlos vereinnahmter Entgelte in der Steuerbilanz nicht erkennt.

Nach der Begründung des BMF ist die Bildung einer Rückstellung für Mehrerlösabschöpfung in der Steuerbilanz für bereits beendete Verträge sowie ebenso für noch beste-

hende und auch für noch nicht abgeschlossene Verträge unzulässig:

- **Noch bestehende Verträge:** Bei Verträgen, die am Bilanzstichtag noch nicht beendet sind, führt das BMF an, dass die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig ist, da es sich bei derartigen Verträgen um schwebende Geschäfte im Sinne von R 5.7 Absatz 7 EStR handele. Damit steht der Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften das steuerrechtliche Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG entgegen.
- **Verträge, die bereits beendet wurden:** Im Fall von bereits beendeten Verträgen mangelt es nach der Meinung des BMF an einer Verpflichtung als notwendiges Kriterium für die Bildung einer Rückstellung, denn die behördlich festgelegte Entgeltminderung sei ausschließlich „zukunftsorientiert und periodenübergreifend“ ausgestaltet.
- **Verträge, die noch entstehen werden:** Aufgrund der zukunftsorientierten Entgeltminderung durch die in der Vergangenheit erzielten Mehrerlöse profitieren auch Netznutzer, die erst nach dem Bilanzstichtag einen Vertrag schließen. Für derartige Verträge ist die Bildung einer Rückstellung nach der Meinung des BMF jedoch auch nicht zulässig, da die Verträge erst nach dem Bilanzstichtag geschlossen wurden und somit die wirtschaftliche Verursachung der Ausgleichsverpflichtung nicht in der Vergangenheit liegt.

3. Fazit

Aufgrund der vorstehend erläuterten Mitteilung des BMF, dass die Bildung einer Rückstellung für Mehrerlösabschöpfung in der Steuerbilanz nicht zulässig ist, ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung bei Unternehmen, die eine entsprechende Rückstellung in der Steuerbilanz passiviert haben, die Rückstellungsbildung im Rahmen einer Betriebsprüfung nicht anerkennen wird. Dies bedeutet für diese Unternehmen i.d.R. eine Belastung mit Nachzahlungszinsen gem. § 233a Abgabenordnung (AO).

Empfehlung: Die Auffassung des BMF ist u.E. mit guten Argumenten angreifbar. Wir empfehlen daher, eine etwaige Korrektur der Rückstellungsbildung durch die steuerliche Betriebsprüfung nicht zu akzeptieren und ein

Einspruchs- und ggf. Klageverfahren zu führen. Sofern ein betroffener Netzbetreiber keine Erfolgsaussichten sieht, eine steuerliche Anerkennung der Rückstellung im Weg über die Finanzgerichtsbarkeit durchzusetzen, sollte zumindest die Belastung mit Nachzahlungszinsen möglichst gering gehalten werden; deshalb ist zu prüfen, ob eine kurzfristige Einreichung von berechtigten Steuererklärungen und die gleichzeitige Herabsetzung der Vorauszahlungen sinnvoll ist: In diesem Fall wird das betroffene Unternehmen voraussichtlich (bei Rückstellungsbildung im Jahresabschluss 2008) nur mit Nachzahlungszinsen ab dem 1.4.2010 von monatlich 0,5% auf die nachzuentrichtenden Beträge für 2008 belastet. Unabhängig von der Einschätzung der Erfolgsaussichten sollte eine solche Prüfung jedenfalls sehr zeitnah vorgenommen werden, um sonst höhere Steuernachforderungen in späteren Jahren zu vermeiden.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Geänderte Muster für das doppische Rechnungswesen

Neuer Runderlass des Innenministeriums NRW

Durch den Runderlass vom 5.7.2010 hat das Innenministerium den bislang gültigen Runderlass über Muster für das doppische Rechnungswesen der Gemeinden vom 24.2.2005 geändert. Insbesondere wurde die vorher gültige Fassung um Muster zur Gesamtbilanz, zur Gesamtergebnisrechnung und zum Positionenrahmen erweitert sowie um Erläuterungen ergänzt.

1. Muster zur Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung

Die Mindestgliederung von kommunalen Bilanzen wird in § 41 Abs. 3 und 4 GemHVO NRW vorgegeben. Das Muster zur Gesamtbilanz unterscheidet sich davon hauptsächlich durch eine aggregiertere Darstellung der Forderungen unter einem Bilanzposten sowie eine geringere Untergliederung der Verbindlichkeiten. So sind eine Untergliederung

der Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen nach Kreditgebern und ein gesonderter Ausweis der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen und erhaltenen Anzahlungen nicht mehr vorgesehen.

Im Muster für die Gesamtergebnisrechnung wurden – verglichen mit dem für Einzelabschlüsse maßgeblichen § 2 Abs. 2 GemHVO NRW – die Bezeichnungen „Ordentliches Gesamtergebnis“ und „Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit“ getauscht. Der Saldo aus der Summe der ordentlichen Gesamterträge und Gesamtaufwendungen ergibt nach dem Muster das ordentliche Gesamtergebnis. Die Summe aus dem ordentlichen Gesamtergebnis und dem Gesamtfinanzergebnis wird dagegen im Muster nunmehr als „Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit“ bezeichnet.

2. Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss

Der neue Positionenrahmen für den NKF-Gesamtabschluss (i.d.F. des Runderlasses vom 5.7.2010) enthält im Vergleich zu dem in der Handreichung des Innenministeriums (3. Aufl.) enthaltenen „Positionenplan Gesamtabschluss“ im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Tiefere Untergliederung der Posten immaterielle Vermögensgegenstände und Rückstellungen (inkl. selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände aus Einzelabschlüssen),
- Verkürzung der Gliederungen insbesondere der Finanzanlagen, Forderungen und Verbindlichkeiten,
- Ausweis latenter Steuern aus Einzelabschlüssen unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten bzw. den Steuerrückstellungen,
- Aufgliederung der Gesamtergebnisrechnungsposten in die Unterpositionen „vom Vollkonsolidierungskreis“ und „von Sonstigen“ sowie
- Überarbeitung der Unterposten der bilanziellen Abschreibungen (insbesondere ist für Abschreibungen auf Sachanlagen kein Unterposten mehr vorgesehen).

Ergebnis: Die neuen Muster des Innenministeriums geben nunmehr erstmals eine Struktur für den Gesamtabschluss vor, die an mehreren Stellen von der Struktur in kommunalen Einzelabschlüssen abweicht. Zudem wurde der Positionenrahmen für den Gesamtabschluss weitgehend überarbeitet.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 (0) 40 355 52-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222

www.pkf.de

Die Inhalte der PKF* Themen Öffentlicher Sektor können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF* Themen Öffentlicher Sektor dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.