

# Wichtige Weichenstellungen für 2016

Verschärfte Anforderungen erschweren die steuerliche  
und rechtliche Risikoversorge

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

entgegen sonstigen Gepflogenheiten fast geräuschlos hat der Gesetzgeber mit dem Steueränderungsgesetz 2015 wichtige Weichenstellungen beschlossen, die teilweise schon seit dem 6.11.2015 in Kraft gesetzt worden sind: Nähere Informationen zu Änderungen bei steuerneutralen Umwandlungen, grunderwerbsteuerlichen Abgrenzungen und umsatzsteuerlichen Neuregelungen enthält nachfolgend zunächst unser Brennpunkt-Beitrag.

In Bezug auf die besonders wichtige grundsätzliche Neuausrichtung der umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand haben wir uns zu einer Weichenstellung in die nächste Ausgabe der PKF Themen ÖS in 2016 entschlossen: Statt Schnell-Berichterstattung soll das etwa 3-monatige „Parken dieser Thematik auf einem Nebengleis“ einer umso fundierteren Analyse der für Sie relevanten Änderungsbereiche und Konsequenzen dienen. Diese Zeit ist auch deswegen gut investiert, weil der neue § 2b UStG zwar grundsätzlich zum 1.1.2016 in Kraft tritt, aber mit einer großzügigen Übergangsregelung ausgestattet wurde.

Weniger Zeit lassen sollten sich Unternehmen aus der Versorgungs- und der Verkehrswirtschaft, wenn sie sich vor teilweise massiven Rückforderungsansprüchen schützen wollen. Diese könnten etwa aus unwirksamen Preisanpassungsregeln der Grundversorger drohen – Anlass geben insoweit Überprüfungen der bereits gebildeten Rückstellungen durch die Finanzverwaltung ebenso wie neue BGH-Rechtsprechung, mehr dazu ab S. 10. Ferner empfehlen wir eine Bestandsaufnahme möglicher beihilferechtlicher Tatbestände bei öffentlichen Finanzierungen, um die hier seitens der EU-Kommission aufwerfbaren Rückforderungsrisiken beherrschbar zu halten. Dass sogar die Gefahr der Nichtigerklärung von Rechtsgeschäften mit Beihilfeelementen droht, lesen Sie ab S. 7.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » Überblick zum Steueränderungsgesetz 2015: Verschärfungen, aber auch mehr Rechtssicherheit ... **S. 3**

» **BEIHILFERECHT**

- » Bestandsaufnahme möglicher beihilferechtlicher Tatbestände bei öffentlichen Finanzierungen empfehlenswert: Durchführung zwecks Vermeidung von Rückforderungsrisiken ..... **S. 7**

» **BILANZRECHT**

- » Rückstellungen für Rückforderungen aus unwirksamen Preisanpassungen: Auswirkungen aktueller BGH-Rechtsprechung zu den Preisanpassungsregeln für Grundversorger ..... **S. 10**

» **STEUERRECHT**

- » EuGH zur umsatzsteuerlichen Organschaft: Wichtige Weichenstellungen auch für den Vorsteuerabzug von Führungsholding-Gesellschaften ..... **S. 12**
- » Verschärfte Anforderungen an ordnungsgemäß ausgestellte Rechnungen: Vorsteuerabzug nur bei vollständigen Adressangaben mit wirtschaftlichen Aktivitäten ..... **S. 13**
- » Entlastung bei der Strom- und Energiesteuer: Vielfältige Möglichkeiten im Überblick ..... **S. 15**

» **VERSORGUNGSWIRTSCHAFT**

- » Kraft-Wärme-Kopplung: Bauarbeiten am Eckpfeiler der Energiewende: Wichtige Neuerungen ab 1.1.2016 ..... **S. 16**

» **KURZ NOTIERT**

- » Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Wasserentnahmeentgelten ..... **S. 18**
- » Referentenentwurf für die Verordnung zur Modernisierung des Vergaberechts ..... **S. 19**
- » EU-Verkehrsminister einigen sich auf gemeinsame Position beim 4. Eisenbahnpaket ..... **S. 20**

## » BRENNPUNKT

# Überblick zum Steueränderungsgesetz 2015

## Verschärfungen, aber auch mehr Rechtssicherheit

*Das Steueränderungsgesetz 2015 (StÄndG 2015) ist am 5.11.2015 im Bundesgesetzblatt Teil I veröffentlicht worden; gem. Art. 18 treten die neuen Bestimmungen zu unterschiedlichen Zeitpunkten in Kraft. Nachfolgend liegt der Fokus auf Änderungen bei steuerneutralen Umwandlungen, auf grunderwerbsteuerlichen Abgrenzungen und auf für den öffentlichen Sektor besonders relevanten umsatzsteuerlichen Neuregelungen.*

### 1. Vorbemerkungen

Das ursprünglich unter dem sperrigen Titel „Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ auf den Weg gebrachte Gesetzesvorhaben wurde in der letzten Phase der parlamentarischen Beratungen und nach Einfügung weiterer Rechtsänderungen unter dem nun veröffentlichten Titel von Bundestag und Bundesrat beschlossen.

Das StÄndG enthält zahlreiche Neuregelungen, die an dieser Stelle nicht allesamt besprochen werden können; nachstehend gehen wir nur auf die wichtigsten, mit Blick auf den Verteilerkreis dieses Themenhefts ausgewählte Änderungen ein (weitere Regelungsbereiche des StÄndG 2015 finden Sie im Brennpunkt-Beitrag der PKF-Nachrichten 12/2015, s.u. [www.pkf.de](http://www.pkf.de); siehe ferner den Hinweis zu § 2b UStG in Abschn. 4.1 dieses Beitrags).

### 2. Verschärfende Voraussetzungen für steuerneutrale Umwandlungen

Das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) sieht bislang in den §§ 20 bis 22 und 24 UmwStG unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit einer ganz oder teilweisen steuerneutralen Einbringung von Betriebsvermögen zum Buchwert oder zu einem Zwischenwert vor. Diese Vorschriften waren in den letzten Jahren insbesondere unter Verweis auf ihre Gestaltungsbreite in die Kritik gera-

ten. Die jetzt beschlossenen Änderungen verschärfen die Voraussetzungen für den Erhalt steuerneutraler Umwandlungen.

Unverändert geblieben ist der Grundsatz, nach der dem Einbringenden als Gegenwert

- für die Einbringung seines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 20 UmwStG) oder
- für die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 21 UmwStG) oder
- für die Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)

neue Anteile an der übernehmenden Gesellschaft bzw. Mitunternehmeranteile zu gewähren sind.

Soweit der Einbringende neben Gesellschaftsanteilen/Mitunternehmeranteilen an der übernehmenden Gesellschaft auch andere Wirtschaftsgüter erhält, konnten nach bisherigem Recht diese anderen Wirtschaftsgüter (u.a. Barabfindungen, Einräumung von Darlehensforderungen, Hingabe von Sachwerten) einen Gesamtwert bis zur Höhe des Buchwerts der eingebrachten Wirtschaftsgüter haben, ohne dass die Steuerneutralität des Einbringungsvorgangs nach § 20 UmwStG oder des Anteiltausches nach § 21 UmwStG in Gefahr geriet.



Für als sonstige  
Gegenleistungen  
anzusehende Sach-  
oder Geldhingaben  
sind Grenzen  
eingeführt worden.

Das Steueränderungsgesetz 2015 begrenzt die Zulässigkeit der Gewährung „anderer Wirtschaftsgüter“, die neben den Anteilen gewährt werden, bei sämtlichen Einbringungsvorgängen nach § 20 und § 24 UmwStG sowie beim qualifizierten Anteilstausch nach § 21 UmwStG. Solche nunmehr als „sonstige Gegenleistungen“ umschriebenen Sach- oder Geldhingaben können künftig nur noch bis zu einer Grenze

- von 25 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens (relative Grenze) oder
- 500 T€, höchstens jedoch dem Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens (absolute Grenze), steuerneutral gewährt werden.

Die Neuregelungen im UmwStG sind gemäß § 27 Abs. 14 UmwStG erstmals auf Einbringungen anzuwenden, soweit in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2014 erfolgte; in den übrigen Fällen gelten die Neuregelungen, wenn der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2014 geschlossen worden ist.

### 3. Grunderwerbsteuerliche Neuregelungen

#### 3.1 Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand i.S. des GrEStG

Die bisherige und auch künftige Vorschrift in § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) unterstellt unverändert einen Grundstückserwerb, wenn mindestens 95 % der Anteile am Vermögen einer grundbesitzenden Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar auf neue Gesellschafter übertragen werden; der Eintritt dieser Fiktion löst einen Grunderwerbsteuerbaren Vorgang aus.

Mit der nun vorgenommenen Präzisierung dieser Vorschrift durch das StÄnd 2015 werden die zivilrechtlichen und insbesondere auch gesellschaftsrechtlichen Unterschiede zwischen

Personen- und Kapitalgesellschaften bei der Beurteilung sowie bei der Bemessung des Quantums der mittelbaren Änderung im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Personengesellschaft hervorgehoben und in Abhängigkeit von der Rechtsform der die Beteiligung vermittelnden Gesellschaft berücksichtigt.

Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand beteiligter Personengesellschaften werden nach der gesetzlichen Ergänzung in § 1 Abs. 2a GrEStG künftig anteilig durch Multiplikation der jeweiligen Beteiligungsquoten berücksichtigt. Der Übergang von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die unmittelbar an der grundbesitzenden Personengesellschaft beteiligt ist, wird demgegenüber nicht quotal berücksichtigt. Stattdessen gilt die unmittelbar beteiligte Kapitalgesellschaft zu 100 % als neue Gesellschafterin, wenn 95 % der Kapitalgesellschaftsanteile auf neue Gesellschafter übergehen. Bei mehrstufigen Beteiligungen von Kapitalgesellschaften ist die 95%-Beteiligungsgrenze auf jeder Beteiligungsebene gesondert zu prüfen.

» **Hinweis:** Die Neuregelung gilt für Erwerbsvorgänge ab dem 6.11.2015 (Tag nach der Verkündung des Gesetzes).

#### 3.2 Ersatzbemessungsgrundlage für Zwecke der Grunderwerbsteuer

Grundsätzlich bemisst sich die GrESt nach dem Wert der Gegenleistung; dies ist typischerweise der im Geschäftsverkehr zu erzielende Preis (gemeiner Wert) für inländische Grundstücke (sog. Regelbemessungsgrundlage). Ist eine solche Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu bestimmen (etwa bei Umwandlungen oder Anteilsübertragungen), kam bislang eine Ersatzbemessungsgrundlage zur Anwendung, die nach den Bewertungsregeln der §§ 138 ff. BewG ermittelt wurde.

Mit Beschluss vom 23.6.2015 stellte das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Unvereinbarkeit dieser Ersatzbemessungsgrundlage mit dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) fest. Trotz dieser Unvereinbarkeit findet nach Ansicht des BVerfG die bisherige Vorschrift für Sachverhalte, die zeitlich vor dem 1.1.2009 liegen, aus Gründen des Vertrauensschutzes und des Bestandsschutzes zwar weiter Anwendung. Das BVerfG forderte aber zugleich den Gesetzgeber zur verfassungskonformen Neuregelung der Ersatzbemessungsgrundlage bis zum 30.6.2016 auf; diese soll rückwirkend für die Zeit ab dem 1.1.2009 zur Anwendung kommen.

Dieser Aufforderung ist der Gesetzgeber im StÄndG 2015 gefolgt und nähert sich mit einem geänderten Wertfindungssystem der Regelbemessungsgrundlage. Zu diesem Zweck bedient sich der Gesetzgeber des Verweises auf das im Anschluss an die Entscheidung des BVerfG vom 7.11.2006 (ergangen zur Vermögen- und Erbschaftsbesteuerung) eingeführte Grundbesitzbewertungssystem gem. § 151 BewG i.V. mit §§ 157 ff. BewG.

In den Gesetzesmaterialien zum StÄndG 2015 werden die Fälle genannt, in denen der Steuerpflichtige mit einer rückwirkenden „Nach-“ oder „Neu“-Erhebung von Grunderwerbsteuern ab 2009 durch Heranziehung der neuen Ersatzbemessungsgrundlage rechnen muss. Danach ist eine Rückwirkung nur in nachstehenden Fällen zulässig:

- für den Besteuerungsfall liegt weder eine Steuerfestsetzung noch eine gesonderte Feststellung vor;
- der Steuerpflichtige hat gegen die Steuerfestsetzung/gesonderte Feststellung Einspruch erhoben, so dass noch keine Unanfechtbarkeit eingetreten ist;
- der Steuerpflichtige steht mit der Steuerfestsetzung/gesonderten Feststellung im Finanzgerichtsprozess.

» **Hinweis:** Die Neuregelung ist am Tag nach der Verkündung in Kraft getreten; die Regelungen zur Rückwirkung sind in § 23 Abs. 14 GrEStG näher bestimmt.

## 4. Umsatzsteuerliche Änderungen

### 4.1 Grundsätzliche Neuausrichtung gem. § 2b UStG

Ein wesentlicher Teil des StÄndG 2015 ist mit § 2b UStG die tiefgreifende Neuausrichtung der umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand, die grundsätzlich zum 1.1.2016 in Kraft tritt, aber mit einer großzügigen Übergangsregelung ausgestattet wurde. Diese spezielle Neuregelung werden wir hier ausklammern und im nächsten Themenheft näher beleuchten (vgl. dazu vorab unter [www.pkf.de](http://www.pkf.de) die Veröffentlichung in der Reihe PKF Aktuell über die Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts).

### 4.2 Präzisierung des Begriffs „Bauwerk“ zur Bestimmung der umsatzsteuerlichen Steuerschuldnerschaft

Der Anwendungsumfang des sog. Reverse-Charge-Verfahrens (Steuerschuldner ist ausnahmsweise der Leistungsempfänger) bei Bauleistungen einschließlich Werklieferungen und sonstigen Leistungen wurde im Wege der Neufassung von § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG gesetzlich verankert. Der Gesetzgeber reagierte damit auf eine Entscheidung des BFH vom 28.8.2014, die gegen die bisherige Verwaltungsauffassung ergangen ist: Die Münchener Richter hatten entschieden, dass die bezogenen Leistungen für den Einbau und die Montage einer als Betriebsvorrichtung anzusehenden, fest installierten Entrauchungsanlage für industrielle Großfeuerungsanlagen in die Produktionshallen eines Gewerbebetriebs keine Bauleistungen sind und damit nicht unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen. Die Finanzverwaltung hatte dieses BFH-Urteil mit einem Nichtanwendungserlass belegt, da nach ihrem Verständnis

---

BVerfG hält Ersatzbemessungsgrundlage für verfassungswidrig und fordert Neuregelung.

der umsatzsteuerliche Begriff des „Bauwerks“ unionsrechtlich und nicht nach nationalen Verordnungen oder Gesetzen (etwa anhand des Bewertungsgesetzes) zu bestimmen ist.

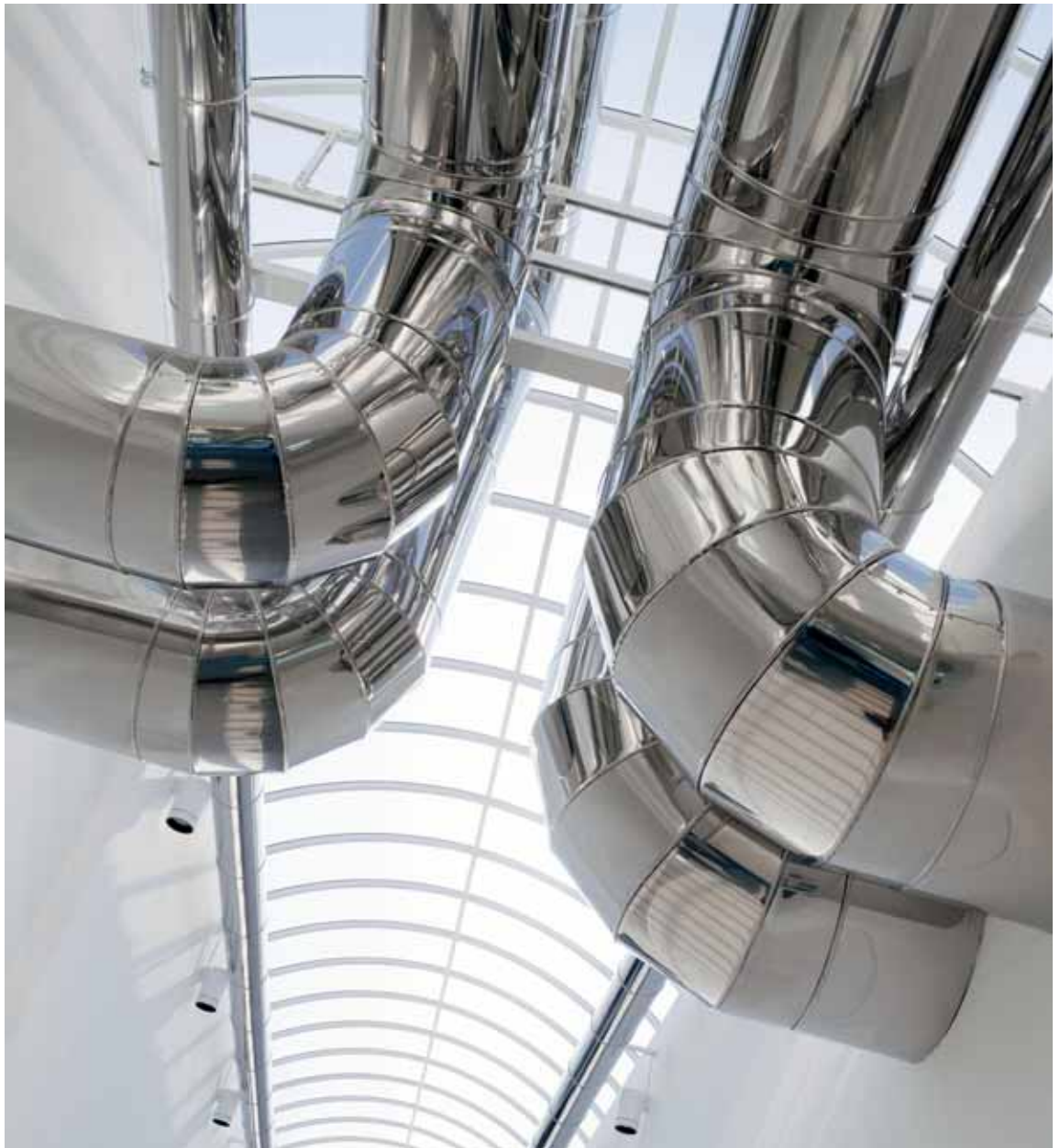
Nunmehr ist gesetzlich geregelt, dass Bauleistungen einschließlich Werklieferungen und sonstiger Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken vorliegen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen – allerdings mit Ausnahme von Planungs- und

Überwachungsleistungen. Als Grundstücke gelten insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

» **Hinweis:** Die Neuregelung ist erstmals für Umsätze anzuwenden, die ab dem 6.11.2015 (Tag nach der Verkündung des Gesetzes) ausgeführt werden.

---

In bestimmten  
Fällen drohen  
rückwirkende  
Steuerfest-  
setzungen.



**Reverse Charge künftig auch auf Betriebsvorrichtungen**

## » BEIHILFERECHT

## Bestandsaufnahme möglicher beihilferechtlicher Tatbestände bei öffentlichen Finanzierungen empfehlenswert

### Durchführung zwecks Vermeidung von Rückforderungsrisiken

In vielen Kommunen und bei deren Unternehmen werden auch heute noch Co-Finanzierungen gewährt, obgleich diese nicht angezeigt sind und gegen EU-Recht verstoßen. Mit vermehrten Prüfungen einzelner Bereiche durch die EU-Kommission und im Zuge der Anwendung des IDW PS 700 durch die Wirtschaftsprüfer der Unternehmen entsteht zunehmend Handlungsbedarf – auch in den derzeit noch nicht im Fokus stehenden Wirtschaftsbereichen.

#### 1. Beihilfeverbot

Gem. Art. 107 AEUV sind 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 den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Unter dieses Beihilfeverbot fallen grundsätzlich alle Begünstigungen wie z.B. unentgeltliche Überlassungen von Grundstücken, Bürgschaften ohne Avalprovision, Verträge zu marktunüblichen Konditionen sowie sonstige unentgeltliche Überlassungen von Leistungen oder Betriebsmitteln.

Von diesem Verbot ausgenommen sind bestimmte Beihilfen gemäß der Rechtfertigungsebene des Art. 107 AEUV Abs. 2. Darunter fallen z.B.

- Beihilfen sozialer Art,
- Beihilfen zur Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind, bzw.
- Beihilfen für bestimmte Wirtschaftsgebiete.

Gem. Abs. 3 des Art. 107 AEUV können weitere Beihilfen mit dem Markt als vereinbar angesehen werden (mögliche Rechtfertigungsebene). Hierzu zählen Beihilfen

- zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung von Gebieten, in denen die Lebenshaltung außergewöhnlich niedrig ist,
- zur Förderung wichtiger Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse,
- zur Förderung und Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige oder Wirtschaftsgebiete,
- zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes sowie
- sonstige Arten von Beihilfen, die der Rat durch einen Beschluss auf Vorschlag der Kommission bestimmen kann.

» **Hinweis:** Die Kommission überprüft gem. Art. 108 AEUV laufend in Zusammenarbeit mit den Mitgliedstaaten die bestehenden Beihilferegulungen.

Für nicht bei der Kommission angezeigte oder genehmigte Beihilfen bzw. Beihilfen, die nicht durch sekundäres Gemeinschaftsrecht von der Notifizierung freigestellt sind, gilt grundsätzlich ein Durchführungsverbot. Sekundärrechtliche gemeinschaftsrechtliche Regelungen sind z.B. die Deminimis-Verordnung, die Mitteilung der Kommission vom Dezember 2011 zu Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse sowie die im Juli 2014 neugefasste allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung AGVO.

Weiter besteht auch die Möglichkeit, aufgrund der primärrechtlichen Beihilfekriterien zu prüfen, ob eines der kumulativ zu erfüllenden Beihilfekriterien nicht erfüllt ist und ob mit Sicherheit ausgeschlossen werden kann, dass eine Beihilfe vorliegt.

#### 2. Kumulative Beihilfekriterien des Art. 107 AEUV

Eine unzulässige Beihilfe liegt vor, wenn

- ein finanzieller Vorteil (Begünstigung) an ein Unternehmen oder einen Betriebszweig (Selektivität) gewährt wird,



- dieser Vorteil unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln stammt und
- dieser Vorteil droht, den Wettbewerb zu verfälschen bzw. den zwischenstaatlichen Handel zu beeinträchtigen.

In einigen Beispielfällen wird auch das Ziel verfolgt, über den Ausschluss eines der kumulativ zu erfüllenden Kriterien nachzuweisen, dass tatbestandlich keine Beihilfe vorliegt. I.d.R. erfolgt diese Prüfung auf der Ebene der Wettbewerbsverfälschung und der Handelsbeeinträchtigung oder durch den Nachweis, dass kein wirtschaftlicher Vorteil vorliegt.

Bereits das Drohen einer Wettbewerbsverfälschung oder Handelsbeeinträchtigung reicht aus, um eine Beihilfe anzunehmen.

Da bereits das Drohen einer Wettbewerbsverfälschung oder Handelsbeeinträchtigung ausreicht, um eine Beihilfe anzunehmen und hier vielfältige Kriterien und potenziell benachteiligte Marktteilnehmer in Betracht zu ziehen sind, ist dieses Kriterium i.d.R. nicht mit abschließender Sicherheit erfüllbar. Bezüglich des Nachweises, dass kein wirtschaftlicher Vorteil besteht, ist die begünstigte Tätigkeit gem. dem 4. Kriterium der Altmark-Trans-Rechtsprechung aus 2003 entweder im Rahmen eines EU-weiten Ausschreibungsverfahrens zu ermitteln. Alternativ sind die Ausgleichs für die Erfüllung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen auf die Kosten zu beschränken, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen – das angemessen mit Produktionsmitteln ausgestattet ist – für dieselben Verpflichtungen aufwenden müsste.

» **Hinweis:** Allerdings hat die Kommission bislang bei Prüfungen (insbesondere im ÖPNV) das Vorliegen des 4. EuGH-Kriteriums durch Vergleichsrechnungen in vielen Fällen nicht als erfüllt anerkannt. Dies liegt auch daran, dass die Kommission trotz der aufgestellten Kriterien einen Überblick über mögliche Beihilfefatbestände behalten möchte und aus diesem Grund eine (ggf. vereinfachte) Anzeige möglicher Regelungen über eine der weiteren Rechtfertigungsebenen vorzieht.

### 3. Aktuelle Entwicklungen in einzelnen Wirtschaftszweigen und Möglichkeiten im Sekundärrecht

Neben der bereits bestehenden Rechtfertigungsebene gem. § 107 AEUV ist insbesondere im Verkehrsbereich, in dem seit Juli 2003 zunächst die Altmark-Trans-Rechtsprechung anwendbar war, durch Inkrafttreten der VO (EG) 1370/2007 im Dezember 2009 der Rahmen weitgehend festgelegt, in welcher Form öffentliche Co-Finanzierungen im Verkehr ohne vorherige Notifizierung gewährt werden können.

Im Dezember 2011 wurde für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse (DAWI) das sog. Almunia-Paket als Nachfolgepaket zum sog. Monti-Paket von der Kommission beschlossen. Damit waren bereits weite beihilfeintensive Bereiche durch ein abgestimmtes Regelwerk abgedeckt.

Erst im letzten Jahr, im Juli 2014, trat die aktualisierte allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung AGVO in Kraft (vgl. hierzu auch den Beitrag in der Ausgabe Themen öffentlicher Sektor 3/2014 „Entspannung im Kultursektor“). Die AGVO lässt ein vereinfachtes Anmeldeverfahren für Beihilfen innerhalb vorgegebener Schwellenwerte in vielen Bereichen zu, die von den bestehenden Regelungen und in der zuvor geltenden AGVO noch nicht erfasst waren.

» **Hinweis:** Nach Aussagen der Kommissionsmitglieder ist es ein Ziel der EU-Kommission gewesen, durch die Aktualisierung der AGVO und die Aufnahme weiterer Bereiche in diese Regelung einen Rahmen zu schaffen, mit dem bis zu 80 % aller bestehenden Beihilfefälle abgearbeitet werden sollen, ohne dass eine aufwändige Notifizierung bei der Kommission erfolgen muss.

» **Hinweis:** Den Vorteil sieht die Kommission vor allem darin, dass die Prüfung nach der AGVO den nationalen Behörden obliegt, die Kommission sich jedoch durch die verein-



fachte Anmeldung der Beihilfe weiterhin einen Überblick über die Entwicklungen im europäischen Wirtschaftsraum machen kann.

Somit steht neben den bisher bekannten Möglichkeiten einer rechtlichen Absicherung ein weiterer Katalog von Anwendungsmöglichkeiten bereit, die es den Finanziers und den Beihilfeempfängern erlauben, ohne vorherige Notifizierung eine Absicherung ihrer Finanzierung herbeizuführen.

Eine Besonderheit stellt die Tatsache dar, dass nach den Übergangsbestimmungen des Art. 58 der AGVO weiter die Möglichkeit besteht, dass die AGVO auch auf Tatbestände angewandt werden kann, die bereits durchgeführt werden, sofern sie die Voraussetzungen der AGVO erfüllen.

» **Zwischenergebnis:** Mit dem großen Erfahrungsschatz, der sich aus den Praxisfällen seit Inkrafttreten des DAWI-Pakets Ende 2011 und seit Inkrafttreten der AGVO im Juli 2014 (insbesondere z.B. auch mit der Kommissions-Entscheidung „Trimini“) mittlerweile ableiten lässt, liegen nahezu für alle beihilferelevanten Bereiche (außer in komplexen Fällen zu Infrastrukturen) zwischenzeitlich bewährte Vorgehensweisen vor, um die Anforderungen der EU-Kommission und der Wirtschaftsprüfer gem. IDW PS 700 an öffentliche Finanzierungen zu erfüllen und Rückforderungsrisiken zu vermeiden.

#### 4. Durchführung einer Bestandsaufnahme

Wenn immer die öffentliche Hand privatrechtlich tätig wird und staatliche Mittel in wirtschaftliche Tätigkeiten oder Beteiligungsunternehmen transferiert werden, ist es unerlässlich, die Finanzierungen auf ihre Beihilferechtskonformität zu überprüfen. Hierzu empfiehlt es sich, eine Bestandsaufnahme aller finanziellen Beziehungen zu Eigenbetrieben und anderen wirtschaftlichen Einheiten, an denen die Kommune beteiligt ist, bezüglich möglicher beihilferechtlicher Tatbestände durchzuführen.

Dies gebieten bereits die Prinzipien der Kostendisziplin, der Kontenwahrheit und -klarheit sowie der Grundsatz, dass solche bezuschussten Dienstleistungen grundsätzlich zu den geringsten Kosten für die Allgemeinheit zu erbringen sind. Weiter unterliegt die Verwendung öffentlicher Mittel einem Transparenzgebot und der Kontrolle der öffentlichen Hand.

Im Falle einer möglichen beihilferechtswidrigen Bezuschussung besteht die Gefahr der Rückforderung von Beihilfen durch die EU-Kommission bzw. der Einstufung von Rechtsgeschäften mit Beihilfenelementen als ganz oder teilweise nichtig. Eine Rückforderung kann für einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren erfolgen, was in vielen Fällen zu einer Insolvenz der Unternehmen führen würde, da ein Nachschießen von Mitteln durch den öffentlichen Auftraggeber dann nicht mehr möglich ist.

Als Auslöser für mögliche Beihilfeprüfverfahren können beispielsweise Beschwerden von Dritten, von (benachteiligten) Unternehmen und Beschwerden von Bürgern angeführt werden. Weiter nimmt der Druck auch durch die Wirtschaftsprüfer der Unternehmen und den IDW PS 700 zu, mögliche und beihilferelevante Tatbestände abzusichern, um mögliche Rückzahlungsrisiken auszuschließen.

» **Empfehlung:** Mit einer Bestandsaufnahme und möglichen Zuordnung von beihilferelevanten Tatbeständen zu den vorliegenden Rechtsgrundlagen zur Rechtfertigung der Beihilfe kann ein Überblick erreicht werden, welche Maßnahmen in welchem Zeitrahmen zu ergreifen sind, um die Risiken für die Kommune und die Unternehmen zu minimieren. Anhand der zwischenzeitlich umfangreich vorliegenden Entscheidungen in vielen Wirtschaftsbereichen können für nahezu alle Fälle maßgeschneiderte Lösungen zur beihilferechtlichen Absicherung erarbeitet werden, die sowohl die wirtschaftlichen als auch die steuerlichen und rechtlichen Anforderungen erfüllen. Mit den auf diese Fragestellungen spezialisierten interdisziplinären Teams stehen Ihnen die Experten von PKF gerne zur Verfügung.

» BILANZRECHT

# Rückstellungen für Rückforderungen aus unwirksamen Preisanpassungen

## Auswirkungen aktueller BGH-Rechtsprechung zu den Preisanpassungsregeln für Grundversorger

Strom- und Gasversorger auf der Endverteilerstufe werden seit Jahren mit Zivilrechtsentscheidungen konfrontiert, nach denen die in den „Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB)“ geregelten Preiserhöhungen gegenüber den Kunden allgemein oder gegenüber bestimmten Kundengruppen rechtlich unwirksam sind oder sein können. Die bilanzielle Risikovorsorge in Form von Rückstellungen steht nun im Fokus von Finanzverwaltung und Rechtsprechung.

### 1. Unwirksamkeit von Preiserhöhungen

Als Gründe für unwirksame Preiserhöhungen können insbesondere angeführt werden:

- Die AGB benachteiligen den Vertragspartner unangemessen entgegen den Geboten von Treu und Glauben (§ 307 Abs. 1 Satz 1 BGB – Inhaltskontrolle);
- die AGB sind so unverständlich formuliert, dass der Vertragspartner bei unbefangenen Lesen seine Rechte und Pflichten nicht klar erkennen kann (§ 307 Abs. 1 Satz 2 BGB – Transparenzgebot);
- nationale Rechtsverordnungen stehen im Widerspruch zu den Regelungen in den Strom-/Gas-Binnenmarkttrichtlinien;
- Preiserhöhungen gehen über die bloße Weitergabe effektiver Kostensteigerungen hinaus;
- Preiserhöhungen können nicht verursachungsgemäß nachgewiesen werden (§ 315 BGB – Billigkeit).

Aus diesen unwirksamen Preiserhöhungen erwachsen dem Versorger wirtschaftliche und rechtliche Folgerisiken, die von der Ausbuchung oder Wertberichtigung von Rest-Forderungen bis hin zu Rückforderungsansprüchen betroffener Kunden aus ungerechtfertigter Bereicherung (§ 812 BGB) reichen.

### 2. Rückstellungen auf dem Prüfstand

Bilanziell haben Versorgungsunternehmen in den letzten Jahren durch Bildung von Verpflichtungsrückstellungen entsprechende Risikovorsorgen in Handels- und Steuerbilanz gebildet. Methodisch ähneln sich bei den betroffenen Versorgern dabei die Schrittfolgen zur Risikoermittlung und zur Risikoeinschätzung.

In steuerlichen Außenprüfungen werden derzeit diese Rückstellungsbildungen problematisiert. Da die gegensätzlichen Standpunkte von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung erheblich sind, hat ein Versorgungsunternehmen hinsichtlich der Zulässigkeit der Rückstellung dem Grunde und der Höhe nach Klage beim Finanzgericht Düsseldorf eingereicht.

» **Hinweis:** Der Streitfall könnte zu einem Musterprozess der Branche avancieren, so wie etwa das seinerzeitige Klageverfahren in Sachen Mehrerlösabschöpfung.

### 3. Neubewertung aufgrund neuer BGH-Rechtsprechung

Im kommenden Jahresabschluss werden die betroffenen Unternehmen darüber hinaus voraussichtlich eine Neubewertung ihrer bisherigen Risikoeinschätzung aus möglichen Rückforderungsansprüchen ihrer Kunden infolge unwirksamer Preisanpassungsregeln für Grundversorger vornehmen und in der Wirkung reduzieren müssen. Anlass hierzu sind zwei BGH-Urteile vom 28.10.2015, die im Anschluss an ein im Wege des Vorabentscheidungsersuchens ergangenes Urteil des EuGH vom 23.10.2014 gefällt wurden.

#### 3.1 Vom EuGH aufgestellte Grundsätze ...

In dem Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH aus dem Jahre 2011 hatte der BGH um Klärung der Frage gebeten, ob die Bestimmungen der Gasrichtlinie 2003/55 EG dahingehend ausgelegt werden können, dass § 4 Abs. 1 und 2 AVBGasV (gültig bis zum 7.11.2006; seither § 5 Abs. 2 GasGVV) als Regelung über Preisänderungen für Tarif-

kunden den Anforderungen der Richtlinie an das erforderliche Maß an Transparenz genügt. In der Entscheidung vom 23.10.2014 verneinte der EuGH die ihm gestellte Frage. Er begründete seine Rechtsauffassung u.a. damit, dass der Kunde zwecks Ausübung seiner Rechte rechtzeitig vor Inkrafttreten dieser Änderung über deren Anlass, Voraussetzungen und Umfang informiert werden müsse. Die nationale Regelung in § 4 Abs. 1 und 2 AVBGasV genüge diesen Anforderungen allerdings nicht, da diese Vorschrift nicht gewährleiste, dass einem Haushaltskunden die vorstehend angeführten Informationen rechtzeitig übermittelt würden.

### 3.2 ... wurden vom BGH übernommen

Der BGH übernahm das für nationale Gerichte bindende Auslegungsergebnis des EuGH in seine Urteile vom 28.10.2015 und entschied:

- Die Regelung in § 4 AVBGasV ist unwirksam.
- Die hierdurch im Tarifkundenvertrag eingetretene Regelungslücke ist im Wege einer ergänzenden Vertragsauslegung dahingehend zu schließen, dass das Gasversorgungsunternehmen
  - trotz europarechtswidriger Preisanpassungsregelung berechtigt ist, Kostensteigerungen seiner eigenen (Bezugs-) Kosten (soweit diese nicht durch Kostensenkungen in anderen Bereichen ausgeglichen werden) an den Tarifkunden weiterzugeben, und
  - verpflichtet ist, bei einer Tarifierfassung Kostensenkungen ebenso zu berücksichtigen wie Kostenerhöhungen.
- Der nach dieser Maßgabe berechtigterweise erhöhte Preis wird zum vereinbarten Preis. Für eine zusätzliche Billigkeitskontrolle gemäß § 315 BGB ist deshalb kein Raum.
- Preiserhöhungen, die über die bloße Weitergabe von (Bezugs-)Kostensteigerungen hinausgehen und die der Erzielung eines (zusätzlichen) Gewinns dienen, gelten in analoger Anwendung der zu den (Norm-)Sonderkundenverträgen entwickelten Rechtsprechung des Senats auch für die Tarifkunden.

» **Hinweis:** Konkret bedeutet dies, dass der Kunde bei einem langjährigen Energielieferverhältnis die Preiserhöhung innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren nach Zugang der jeweiligen Jahresabrechnung, in der die Preiserhöhung erstmals berücksichtigt worden ist, beanstanden muss, da er sich sonst nicht mehr mit Erfolg gegen die Preiserhöhung wenden kann.

In den beiden vom BGH konkret entschiedenen Fällen hatten die Gasversorgungsunternehmen nach den rechtsfehlerfreien Feststellungen der Berufungsgerichte lediglich eigene Bezugskostensteigerungen weitergegeben, so dass ihren Zahlungsklagen gegen die Entscheidungen der Vorinstanzen im Ergebnis zu Recht stattgegeben wurde.

» **Hinweis:** Der BGH betonte ausdrücklich, dass die zu den Verhältnissen im Gasbereich ergangenen Urteile sinngemäß auch auf die Verhältnisse im Strombereich anzuwenden sind.

### 4. Praxisempfehlungen

Die Bilanzierenden sollten bei ihrer anstehenden Risikoüberprüfung beachten, dass der Verordnungsgeber die Beanstandungen des EuGH bereits aufgegriffen hat; die inhaltsgleichen Neufassungen bezüglich der Preisanpassungsregelungen in den – an die Stelle der AVBGasV und AV-BEItV getretenen – GasGVV und StromGVV traten mit Wirkung zum 30.10.2014 in Kraft. Damit reduziert sich der mögliche Zeitraum für etwaige Beanstandungen des Kunden faktisch auf zwei Jahre. Sollte das Versorgungsunternehmen sich in der noch beanstandungsfähigen Zeit auf die bloße Weitergabe effektiv entstandener Kosten beschränkt haben, käme die bisher zurückgestellte Risikovorsorge dem Grunde und der Höhe nach auf den Prüfstand. Sowohl bei der Ermittlung der Risikovorsorge als auch bei der Begleitung dieses Themas in steuerlichen Außenprüfungen unterstützen wir Sie gerne.

---

Die Bilanzierenden sollten bei ihrer anstehenden Risikoüberprüfung beachten, dass der Verordnungsgeber die Beanstandungen des EuGH bereits aufgegriffen hat.



» **STEUERRECHT**

## EuGH zur umsatzsteuerlichen Organschaft

### Wichtige Weichenstellungen auch für den Vorsteuerabzug von Führungsholding-Gesellschaften

Das nationale Umsatzsteuerrecht regelt in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, dass juristische Personen, die finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in einen anderen umsatzsteuerlichen Unternehmer eingegliedert bzw. diesem untergeordnet sind, als unselbständig gelten. Durch den gesetzgeberischen Hinweis auf „juristische Personen“ wird der in Betracht kommende Kreis von Unternehmen stark eingegrenzt (z.B. auf AG und GmbH); nach der gesetzlichen, national geltenden Definition können folglich Personengesellschaften (z.B. GmbH & Co. KG) keine Organgesellschaften im umsatzsteuerlichen Sinne sein. Demgegenüber zieht das umsatzsteuerliche Unionsrecht den Kreis der für eine Organschaft in Betracht kommenden Personen nicht so eng.

#### 1. BFH-Vorlage an den EuGH

Um eine Klärung in Bezug auf die Zulässigkeit dieser Einschränkung mit dem Unionsrecht herbeizuführen, setzte der Bundesfinanzhof (BFH) mit zwei Beschlüssen vom 11.12.2013 die anhängigen Revisionsverfahren aus und legte dem EuGH drei Fragen zur Vorabentscheidung zur Organschaft und zum Vorsteuerabzug einer sog. Führungsholding vor. Der EuGH beantwortete die ihm gestellten Vorlagefragen mit Urteil vom 16.7.2015.

#### 2. EuGH-Entscheidung vom 16.7.2015

**(1)** In Bezug auf die erste Vorlagefrage führte der EuGH in diesem Zusammenhang u.a. aus, dass die unionsrechtlichen Bestimmungen dahingehend auszulegen seien, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, soweit diese die Möglichkeit, eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, nur juristischen Personen einräumt, die mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind. Eine Ausnahme sei allerdings geboten, wenn die Beschränkung auf juristische Personen als Organgesellschaften dazu diene und geeignet

sei, missbräuchliche Praktiken oder Verhaltensweisen zu verhindern und eine Steuerhinterziehung oder -umgehung zu vermeiden. Eine solche Überprüfung bleibe dem BFH als vorlegendem Gericht vorbehalten.

**(2)** In der Beantwortung der zweiten Vorlagefrage zum Merkmal der gebotenen drei Eingliederungsmerkmale verwies der EuGH auf den Wortlaut in Art. 11 der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, der keine weiteren Anforderungen als die enge Verbindung zwischen Organgesellschaft und Organträger enthält. Hieraus folgert der EuGH, dass ein **Über- und Unterordnungsverhältnis nicht notwendig** sei.

Mit der Beantwortung dieser Fragen entschied der EuGH gegen das nationale Verständnis einer umsatzsteuerlichen Organschaft und damit gegen die strikten nationalen Eingliederungsvoraussetzungen. Insofern verstößt die anderslautende Regelung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, die nur juristische Personen unter den dort genannten Eingliederungskriterien als Organgesellschaft zulässt, gegen die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie. Der BFH wird die Grenzen für eine umsatzsteuerliche Organschaft deshalb neu zu ziehen haben.

**(3)** In Beantwortung der dritten an den EuGH gestellten Vorlagefrage, die darauf abstellte, wie die Auslegung des Unionsrechts für den Fall zu erfolgen hat, wenn die nationalen Eingliederungsvoraussetzungen nicht der EU-Richtlinie entsprechen sollten – was der EuGH bestätigte –, führte dieser aus, dass aus diesem **Verstoß heraus nicht der Schluss gezogen werden könne, dass sich Steuerpflichtige direkt** – und unter Außerachtlassung des § 2 UStG – **auf die EU-Richtlinie berufen und diese unmittelbar anwenden könnten.**

#### 3. Praxishinweise: Übergangsregelung in der Energiewirtschaft

Auf der Grundlage dieses im Vorabentscheidungsersuchen ergangenen EuGH-Urteils wird zwar abzuwarten sein, wie

der BFH in seinem Anschlussurteil die Vorgaben des EuGH konkret umsetzen wird und wie in Kenntnis dieser Entscheidung die Finanzverwaltung und der Gesetzgeber reagieren werden. In dieser Phase des Abwartens ist aber bereits eine für die Energiewirtschaft wichtige Fristverlängerung vom Bundesfinanzministerium (BMF) avisiert worden.

In der Vergangenheit scheiterte eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen dem Energieversorger (als Organträger) und dem Netzbetreiber (als Organgesellschaft) zumeist an der organisatorischen Eingliederung infolge Sicherstellung der Unabhängigkeit des Netzbetreibers bei der operationellen Entflechtung in den Bereichen Organisation, Entscheidungsgewalt und Ausübung des Netzgeschäfts. Allerdings wichen die Rechtsauffassungen der Länder-Finanzministerien in dieser Frage erheblich voneinander ab, so dass es zu ungleichen Anwendungsfällen gekommen war.

Zur Beendigung dieses Umstands einigten sich die obersten Finanzbehörden der Länder mit dem BMF im März 2015 auf eine einheitliche Rechtsanwendung und entschieden, dass die Regelungen des Energiewirtschaftsgesetzes zur operationellen Entflechtung einer organisatorischen Eingliederung entgegenstehen und eine umsatzsteuerliche Organschaft in diesem Bereich nicht anerkannt wird. Zugleich wurde den betroffenen Unternehmen eine Übergangregelung bis zum 31.12.2015 eingeräumt, nach der es nicht beanstandet wird, wenn das Organschaftsverhältnis bis dahin fortbesteht.

Diese Übergangsfrist wird das BMF – nach derzeit nur mündlich vorliegender Ankündigung – infolge der EuGH-Entscheidung vom 16.7.2015 und dem noch ausstehenden Urteil des BFH **bis zum 31.12.2016 verlängern.**

## Verschärfte Anforderungen an ordnungsgemäß ausgestellte Rechnungen

### Vorsteuerabzug nur bei vollständigen Adressangaben mit wirtschaftlichen Aktivitäten

Das Umsatzsteuergesetz (UStG) stellt hohe formale Anforderungen an den Vorsteuerabzug. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, dass der die Leistung empfangende Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ordnungsgemäß ausgestellte Rechnung besitzt. Mit Urteil vom 22.7.2015 hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aus Rechnungen hinsichtlich einer Detailfrage verschärft.

#### 1. Vollständige Anschrift als Pflichtbestandteil einer Rechnung

Zum Pflichtbestandteil einer im umsatzsteuerlichen Sinne ordnungsgemäßen Rechnung gehören u.a. der vollständige Name und die **vollständige Anschrift** des leisten-

den Unternehmers und des Leistungsempfängers (vgl. § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG sowie gleichlautend Art. 226 Nr. 5 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie).

Der BFH entschied nun im Urteil vom 22.7.2015, dass die Angabe einer Anschrift des leistenden Unternehmers nur dann das Merkmal „vollständige Anschrift“ in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG erfüllt, wenn unter der Anschrift eine eigene wirtschaftliche Aktivität entfaltet wird. Gemäß Sachverhalt, über den der BFH zu befinden hatte, nahm der Lieferant unter der auf der Rechnung angegebenen Adresse nur die Post entgegen, entwickelte aber keine eigenen geschäftlichen Aktivitäten.

#### 2. Feststellungslast für das Vorliegen tatsächlicher geschäftlicher Aktivitäten

Nur bei vollständiger Anschrift und mit Blick auf den Sofortabzug der Vorsteuer beim Leistungsempfänger



Rechnungsprüfung vor neuen Herausforderungen

wird nach Ansicht des BFH der Finanzverwaltung anhand der Rechnung eine eindeutige und leichte Nachprüfbarkeit des Tatbestandsmerkmals der Leistung eines anderen Unternehmers ermöglicht. Der Vorsteuerabzug ist damit nur zulässig, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz des Leistenden bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungstellung tatsächlich bestanden hat. Der den Vorsteuerabzug begehrende Leistungsempfänger trägt hierfür die Feststellungslast, denn es obliegt seiner Pflicht, sich über die Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu vergewissern.

Entfaltet der Leistende im Zeitpunkt der Rechnungsstellung unter der angegebenen Anschrift keinerlei geschäftliche Aktivitäten, kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht. Eine andere Rechtsauslegung ist aus Sicht des BFH nicht möglich, da der EU-Mitgliedstaat Deutschland keinen Spielraum bei der Umsetzung der Richtlinie hatte.

In diesem Zusammenhang verweist der BFH auf eine mit seiner eigenen Rechtsauffassung **nicht übereinstimmende Verwaltungsansicht**, niedergelegt in Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE); verfügt danach der **Leistungsempfänger** über ein Postfach oder über eine Großkundenadresse, ist es nach Verwaltungsansicht ausreichend, wenn diese Daten anstelle der Anschrift angegeben werden.

» **Hinweis:** Soweit der BFH in seiner bisherigen Judikatur selbst die Ansicht vertrat, dass ein „Briefkasten-Sitz“ mit postalischer Erreichbarkeit der Gesellschaft ausreichen kann, hält er hieran ausdrücklich nicht mehr fest.

### 3. Auswirkungen in der Praxis der Rechnungsstellung

Mit der Entscheidung vom 22.7.2015 löst sich der BFH von seiner bisherigen Rechtsauffassung und versagt den Vorsteueranspruch, wenn auf der Rechnung die vollständige Anschrift fehlt. Dies gilt aus seiner Sicht sowohl für die Anschrift des Leistenden als auch für die Anschrift des Leistungsempfängers gleichermaßen. Dem Vernehmen nach wird die Finanzverwaltung die Rechtsposition des BFH übernehmen und das Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlichen. In diesem Falle und mit Rücksicht auf die unionsrechtlich gestützte Urteilsbegründung müsste die Verwaltung ihre derzeit noch abweichende Rechtsauffassung in Abschn. 14.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE aufgeben.

Denkbar wäre eine Änderung der Verwaltungsansicht mit einer zu gewährenden Übergangsregelung. Auf den Vertrauensschutz in die bisherige Verwaltungsansicht gem. § 176 Abs. 1 Nr. 3 Abgabenordnung (AO) dürfte sich der Steuerpflichtige in diesem Fall aber nur für die bereits abgegebenen Umsatzsteuer-Jahreserklärungen berufen können; dieser wird nicht auf bisher abgegebene oder künftige Umsatzsteuer-Voranmeldungen übertragbar sein.

Im Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft können nach derzeitiger Verwaltungsauffassung (vgl. Abschn. 14.5 Abs. 4 UStAE) der Name und die Anschrift der Organgesellschaft angegeben werden, wenn der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger unter dem Namen und der Anschrift der Organgesellschaft die Leistung erbracht bzw. bezogen hat. Bei Unternehmern, die über mehrere Zweigniederlassungen, Betriebsstätten oder Betriebsteile verfügen, gilt jede betriebliche Anschrift als vollständige Anschrift.

» **Empfehlung:** Vorsorglich empfehlen wir eine umgehende Adressenüberprüfung auf den Rechnungen und bei Feststellung von Auffälligkeiten eine Ersetzung durch eine vollständige Anschrift, unter der geschäftliche Aktivitäten im Sinne dieser BFH-Rechtsprechung stattfinden.



# Entlastung bei der Strom- und Energiesteuer

## Vielfältige Möglichkeiten im Überblick

In Deutschland sind Energieträger wie Strom, Öle, Gase und Kohle regelmäßig in unterschiedlicher Höhe mit Strom- bzw. Energiesteuer belastet. Der Gesetzgeber hat in Abstimmung mit der EU für die Bereiche der Strom- und Energiesteuer Entlastungsmöglichkeiten geschaffen, wenn diese Produkte im Rahmen gesetzlich vorgegebener Prozesse und Abläufe Verwendung finden.

### 1. Klassische Entlastungsmöglichkeiten im Überblick

Nachfolgend werden zunächst kurz die „klassischen“ Entlastungsmöglichkeiten im Überblick dargestellt.

**(1) Unternehmen des produzierenden Gewerbes:** Hierunter fallen verschiedenste Zweige der Chemie- und Metallindustrie sowie verschiedene Produktionsprozesse (z.B. in der Glasindustrie oder bei der Erzeugung keramischer Erzeugnisse und viele mehr). Im Rahmen dieser hier bestehenden Entlastungsmöglichkeiten sind regelmäßig Erstattungen von über 80 % – 100 % der gezahlten Strom- und Energiesteuer möglich.

**(2) Strom zur Stromerzeugung:** Im Rahmen der unterschiedlichen technischen Ausgestaltungen kommt es vor,

dass z.B. zum Betrieb eines Blockheizkraftwerks Strom bezogen und eingesetzt werden muss. Die enthaltene Stromsteuer ist erstattungsfähig.

**(3) Steuerentlastung für die Stromerzeugung in Anlagen mit einer elektrischen Nennleistung von mehr als 2 Megawatt:** Es ist eine Steuerentlastung z.B. für bezogenes Erdgas möglich, wenn dies in einer entsprechenden Anlage von mehr als 2 Megawatt zur Erzeugung von Strom Verwendung findet.

**(5) Vollständige Steuerentlastung für die gekoppelte Erzeugung von Kraft und Wärme:** Hier ist sogar eine vollständige Steuerentlastung möglich, wenn es sich um eine Anlage handelt, welche als hocheffizient gilt und einen Monats- bzw. Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 % erreicht.

### 2. Antragstellung

Im Rahmen der Nutzung von Entlastungsmöglichkeiten sei darauf hingewiesen, dass die Anträge bis zum 31.12. des Folgejahres bei dem zuständigen Hauptzollamt zu stellen sind. Es handelt sich hierbei um eine Ausschlussfrist.

» **Empfehlung:** Bei weiteren Fragen hierzu stehen Ihnen gerne die PKF-Spezialisten zur Verfügung.



Möglichkeiten der Steuerentlastung im Rahmen der Stromerzeugung

» **VERSORGUNGSWIRTSCHAFT**

## Kraft-Wärme-Kopplung: Bauarbeiten am Eckpfeiler der Energiewende

### Wichtige Neuerungen ab 1.1.2016

Zu Beginn des neuen Jahres soll das novellierte Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz in Kraft treten. Zwar bleiben die wesentlichen Förderstrukturen bestehen, durch diverse Änderungen sollen aber Betreiber von KWK-Anlagen künftig stärker in die Verantwortung für eine markt und bedarfsorientierte Stromerzeugung genommen werden. Zugleich wird die Förderung von KWK-Strom für die Eigenversorgung deutlich eingeschränkt.

### 1. Neue Fördermaßnahmen im Überblick

Die Fördersätze werden teilweise deutlich erhöht (siehe Tab. 1) und das jährliche Fördervolumen wird von 750 Mio. auf 1,5 Mrd. € verdoppelt.

Betreiber von förderfähigen KWK-Anlagen können nach dem neuen Recht den erzeugten Strom nicht wie bisher durch den aufnehmenden Netzbetreiber vermarkten lassen, sondern müssen den Strom – sofern sie ihn nicht selbst verbrauchen – an einen Dritten liefern (Direktvermarktung). Während der KWK-Anlagenbetreiber bislang

LEISTUNGSKLASSE, MERKMAL	ANLAGEN- KATEGORIE	ZUSCHLAG (CT/KWH)		DAUER DER FÖRDERUNG (VBH)	
		Alt	Neu	Alt	Neu
<b>Bis 50 KW</b>	neu	5,41	8,0	10 Jahre	45.000
<b>50 – 100 KW</b>	neu	4,0	6,0	30.000	30.000
<b>100 – 250 KW</b>	neu	4,0	5,0	30.000	30.000
<b>250 KW – 2 MW</b>	neu	2,4	4,4	30.000	30.000
<b>&gt; 2 MW</b>	neu	1,8	3,1	30.000	30.000
<b>Ersatz Kohleanlage</b>	neu	-	zzgl. 0,6	-	30.000
<b>ETS-Anlagen</b>	neu	zzgl. 0,3	zzgl. 0,3	30.000	30.000
<b>&gt; 2 MW, Erdgas, hocheffizient</b>	Bestand	-	1,5	-	max. 16.000/ 2016 – 2019
<b>Modernisierungsumfang (EUR) &gt; 50 % Kosten Neuerrichtung + mind. 10 Jahre alt</b>	modernisiert	wie Neuanlage	wie Neuanlage		30.000
<b>Mind. 5 Jahre alt</b>	modernisiert	wie Neuanlage	wie Neuanlage		15.000

Tab. 1: Erhöhte Fördersätze und -volumina

vom Netzbetreiber den vereinbarten oder üblichen Preis zuzüglich des gesetzlichen Zuschlags erhielt, kann er künftig vom Netzbetreiber nur noch den KWK-Zuschlag verlangen. Den Kaufpreis für den Strom erhält er von dem Abnehmer, den er sich am Markt suchen muss. Ausgenommen von der Direktvermarktungspflicht sind allerdings Anlagen bis zu einer elektrischen Leistung von 100 Kilowatt.

Einen besonderen, klimapolitisch motivierten Förder-Bonus erhalten künftig Anlagen, die in das Netz der allgemeinen Versorgung einspeisen und eine bestehende KWK-Anlage, die mit Stein- oder Braunkohle betrieben wird, ersetzen. Die ersetzte Anlage muss endgültig stillgelegt und mehrheitlich im Eigentum des Betreibers der neuen Anlage stehen. Alternativ zur letztgenannten Voraussetzung ist es auch ausreichend, wenn beide Anlagen in dasselbe Wärmenetz einspeisen.

Einen weiteren neuen Fördertatbestand enthält die Novelle für bestehende KWK-Anlagen mit einer elektrischen KWK-Leistung von mehr als 2 MW<sub>el</sub>, deren Förderung ausgelaufen ist. Diese nachträgliche Weiterförderung wird jedoch nur gewährt, wenn die KWK-Anlage der allgemeinen Stromversorgung dient, hocheffizient ist, gasförmigen Brennstoff einsetzt und keine weitere Förderung nach dem EEG oder KWKG erhält.

» **Hinweis:** Diese Förderung ist beschränkt auf den Zeitraum von Anfang 2016 bis Ende 2019 und wird maximal für 16.000 Vollbenutzungsstunden gewährt.

## 2. Beschränkung der Förderung von Eigenstromerzeugung

Nach dem bisherigen Recht wird grundsätzlich auch KWK-Strom gefördert, der nicht in das Netz eingespeist, sondern zur Eigenversorgung genutzt wird. Die Novelle beschränkt die Förderung für selbstverbrauchten Strom deutlich: Dieser wird künftig nur noch bis zu einer Anlagengröße von 100 Kilowatt gefördert.

Größere Anlagen erhalten nur dann eine Förderung, wenn sie zur Eigenzeugung in einem stromintensiven Unternehmen eingesetzt werden, das vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) einen Bescheid zur Begrenzung der EEG-Umlage erhalten hat (besondere Ausgleichsregelung). Für die Eigenstromerzeugung

mit größeren Anlagen in anderen Unternehmen sieht das Gesetz keine unmittelbare Förderung vor; die Bundesregierung wird jedoch ermächtigt, eine Verordnung zu erlassen, nach der auch Unternehmen, die die besondere Ausgleichsregelung nicht in Anspruch nehmen können, eine Förderung für den eigenerzeugten KWK-Strom erhalten können.

## 3. Absehbare Auswirkungen auf EVU und Eigenstromerzeuger

Bei nach dem novellierten KWKG geförderten Bestandsanlagen der öffentlichen Versorgung dürfte die Förderung gerade einmal ausreichen, um den derzeit am Markt zu beobachtenden negativen Clean-Spark Spread (CSS) auszugleichen. Im Klartext bedeutet dies: Bestenfalls die variablen Betriebskosten der Anlagen werden gedeckt; Fixkosten wie Abschreibungen und Finanzierungskosten – die insbesondere bei jüngeren Anlagen noch signifikant sind – werden gar nicht gedeckt, was zu Verlusten bei den Betreibern führt (wenn nicht anders kompensiert). Dazu kommt, dass die Bestandsanlagenförderung zeitlich auf 4 Jahre bzw. 16.000 Vollbenutzungsstunden limitiert ist, was bei anhaltend niedrigen Strompreisen den Betreibern aus wirtschaftlicher Sicht allenfalls ein kurzes Luftholen ermöglicht.

Bei Neuanlagen in der öffentlichen Versorgung wird abzuwarten sein, ob die erhöhte Förderung die Investitionsentscheidungen von Betreibern positiv beeinflusst und es zu dem zur Erreichung der Ziele des KWKG erforderlichen Ausbau kommt. Gleiches gilt für förderfähige Modernisierungsmaßnahmen von alten KWK-Anlagen. Gerade bei größeren Anlagen mit längerer Lebens- und damit Amortisationsdauer wird man sehr genau kalkulieren müssen, ob angesichts des begrenzten KWK-Förderzeitraums von maximal 30.000 Vollbenutzungsstunden (je nach Betriebsweise zwischen sechs bis zehn Jahren) und der hohen Unsicherheiten in der mittel- bis langfristigen Entwicklung der Commodity-Preise eine Investition wirtschaftlich sinnvoll ist.

Die Einschränkung des Förderrahmens bei Erzeugungsanlagen in der Eigenversorgung entspricht dem Willen des Gesetzgebers, der hier einerseits den beihilferechtlichen Vorgaben der EU folgen musste und andererseits der mutmaßlichen Überförderung begegnen wollte. So



ist – abgesehen von stromintensiven Unternehmen – die KWK-Förderung für Neuanlagen in der Eigenversorgung nur noch für Anlagen mit einer Leistung von bis zu 100 KW<sub>el</sub> vorgesehen. Dies engt die Anwendungsfälle auf den Wohnungssektor, öffentliche Einrichtungen sowie kleinere Gewerbebetriebe ein. In Kombination mit einer Eigenstromprivilegierung nach dem EEG und der

Stromsteuerbefreiung lassen sich hier durch die KWK-Förderung weiterhin wirtschaftlich attraktive Modelle gestalten.

» **Hinweis:** Im Bereich der Wärme- und Kältenetze sollen die Fördersätze unverändert bleiben, jedoch steigt der maximale Förderbetrag von 10 auf 20 Mio. € je Projekt.

» **KURZ NOTIERT**

## Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Wasserentnahmeentgelten

Wasser ist ein ehernes Gut, das vor Verunreinigungen und vor Einleitung gesundheitsgefährdender Stoffe zu schützen ist. Aber auch übermäßige Wasserentnahmen aus Oberflächengewässern oder Erdschichten können den Erhalt eines intakten Gewässerökosystems gefährden. Um die Betreiber öffentlicher Wasserentnahmestellen an den Kosten, die zur Erhaltung bzw. Wiederherstellung naturraumtypischer Rahmenbedingungen erforderlich sind, nach Maßgabe des Verursacherprinzips zu beteiligen, sieht die EU-Wasserrahmenrichtlinie entsprechende Maßnahmen vor. In Deutschland

erheben auf dieser Rechtsgrundlage inzwischen 13 der 16 Bundesländer „Wasserentnahmeentgelte“ (auch Wassercent oder früher Wasserpfennig genannt). Die landesspezifischen gesetzlichen Regelungen für die Erhebung der Wasserentnahmeentgelte sind dabei sehr heterogen ausgestaltet und unterscheiden sich nicht nur in der Höhe der Abgabensätze.

Festsetzung und Einziehung des Wasserentnahmeentgelts erfolgen durch die zuständige Behörde gegenüber demjenigen, der nach den jeweiligen Landeswassergesetzen Grund-



Sehr unterschiedliche Länderregelungen für die Wasserentnahmeentgelte

wasser oder Oberflächenwasser entnimmt. Da zu dieser Entnahme eine Berechtigung in Form einer Konzession gehört, die in diesem Zusammenhang als eine zeitlich befristete behördliche Genehmigung zur Ausübung eines bestimmten Gewerbes bzw. Handels oder zur Nutzung öffentlicher Sachen zu verstehen ist, fällt hierunter auch die **Konzession für die Ausübung von Wassernutzungsrechten**.

I.d.R. sind es die öffentlichen Wasserversorgungsunternehmen, die durch ihre Wasserentnahmen das Wasserentnahmeentgelt zu entrichten haben. Über die Arbeitspreise für die Trinkwasserdarbietung werden diese Fördernebenkosten auf die Verbraucher abgewälzt und wirken sich somit unmittelbar auf die Kosten der Trinkwasserversorgung aus.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung fällt der Aufwand aus geleisteten Wasserentnahmeentgelten bei

den Wasserversorgern unter die Hinzurechnungsvorschriften nach § 8 Nr. 1 Buchst. f Gewerbesteuerge-  
setz (GewStG). Begründet wird dies mit der erteilten Berechtigung zur Wasserentnahme. Nach dieser gewerbesteuerlichen Vorschrift werden insgesamt 6,25 % (25 % von 25 %) der angefallenen Aufwendungen aus Wasserentnahmeentgelten dem Gewerbeertrag hinzugerechnet.

Gegen diese Rechtsansicht ist inzwischen Klage vor dem FG Berlin-Brandenburg eingelegt worden; das Klageverfahren wird unter dem Az. 6 K 6104/15 geführt.

» **Empfehlung:** Anderen betroffenen Wasserversorgern ist zu raten, sich auf diesen Rechtsstreit zu berufen und nach Möglichkeit das Veranlagungsverfahren zunächst ruhen zu lassen.

## Referentenentwurf für die Verordnung zur Modernisierung des Vergaberechts

Am 9.11.2015 wurde auf der Internet-Seite des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie der Referentenentwurf für die Verordnung zur Modernisierung des Vergaberechts veröffentlicht. Es handelt sich dabei um eine sog. Mantelverordnung, in der die Entwürfe von fünf Rechtsverordnungen zusammengefasst sind.

Die Rechtsverordnungen ergänzen den Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Vergaberechts (Stand: 8.10.2015) in zahlreichen Detailfragen und greifen die allgemeinen Regelungen des Gesetzesentwurfs auf. Alle fünf Verordnungen werden gemeinsam in Kraft gesetzt. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Verordnungen:

- Vergabeverordnung (VgV),
- Sektorenverordnung (SektVO),
- Konzessionsvergabeverordnung (KonzVgV),
- Vergabestatistikverordnung (VergStatVO),
- Vergabeverordnung Verteidigung und Sicherheit (VSVgV).

In der neuen Vergabeverordnung für „klassische“ Vergaben (VgV) werden zukünftig alle Details des Vergabever-

fahrens geregelt sein. Die VOL/A EG (2. Abschnitt) und die VOF werden darin vollständig aufgehen und sind damit in Zukunft nicht mehr existent. Allein die VOB/A EG (2. Abschnitt) soll als eigenständige Vertrags- und Vergabeordnung Bestand haben. Es liegt aber noch kein Entwurf dazu vor.

Die Sektorenverordnung (SektVO) und die Vergabeverordnung für die Bereiche Verteidigung und Sicherheit (VSVgV) – beide gegenwärtig bereits vorhanden – werden angepasst und erweitert. Neu geschaffen wird eine Konzessionsvergabeverordnung (KonzVgV), die zukünftig die Vergabe von sowohl Baukonzessionen als auch Dienstleistungskonzessionen regelt. Außerdem kommt eine Vergabestatistikverordnung (VergStatVO) hinzu.

» **Hinweis:** Der Referentenentwurf zur Mantelverordnung befindet sich zurzeit in der Ressortabstimmung auf Bundesebene. Er wurde den Verbänden sowie den Vertretern der Länder und Kommunen zur Stellungnahme übersandt. Eine Frist für die Gelegenheit zur Stellungnahme bestand bis zum 1.12.2015.

## EU-Verkehrsminister einigen sich auf gemeinsame Position beim 4. Eisenbahnpaket

---

Früher als allgemein erwartet hat der Europäische Rat im Zuge des 4. Eisenbahnpakets am 8.10.2015 eine Einigung in offenen Fragestellungen der politischen Säule erzielen können.

Die wichtigsten Ergebnisse:

- Bei der Vergabe von öffentlichen Dienstleistungsaufträgen sollen auch weiterhin Direktvergaben möglich sein, beispielsweise wenn wettbewerbliche Vergabeverfahren für kleinere Märkte nicht geeignet sind.
- Weiterhin sind Ausnahmen bzw. großzügige Auslegungsräume für sog. integrierte Konzerne im SPNV –

d.h. Betrieb und Infrastruktur unter einem Dach, wie z.B. bei der Deutschen Bahn AG vorhanden – vorgesehen.

- Bei der Öffnung nationaler SPNV-Märkte für den internationalen Wettbewerb sollen lange Übergangszeiten von bis zu 25 Jahren gewährt werden.

» **Hinweis:** Die derzeitigen Planungen sehen vor, dass nach abschließenden Verhandlungen zwischen Europäischem Rat, Europäischem Parlament und EU-Kommission das Paket als Ganzes, d.h. sowohl der technische als auch der politische Teil, Mitte des Jahres 2016 in Kraft treten wird.

### Impressum

**PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 |

[www.pkf.de](http://www.pkf.de)

Die Inhalte dieser PKF\* Publikation 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 dieser PKF\* Publikation 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](http://www.pkf.de) einsehbar.