

GPA-Mitteilung 16/2003

Az. 962.12

01.12.2003

Ertragsteuerliche Behandlung von Wasserversorgungsbeiträgen und Baukostenzuschüssen (BKZ)

1 Bisherige Praxis

Bisher hatten Energie- und Wasserversorgungsunternehmen bei der ertragsteuerlichen Behandlung von Baukostenzuschüssen nach dem mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder koordinierten Ländererlass des Finanzministeriums NRW vom 06.06.1989 ein Wahlrecht (Vereinfachungsregelung), unabhängig davon, ob sie als Eigenbetriebe oder Eigengesellschaften geführt werden. Danach konnten Baukostenzuschüsse entweder passiviert und über zwanzig Jahre linear aufgelöst oder von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Versorgungsanlagen abgesetzt werden. Von dieser Regelung waren insbesondere öffentlich-rechtliche Anschlussbeiträge (§ 10 KAG), privatrechtliche Baukostenzuschüsse (§ 9 AVB) sowie Hausanschlusskostenersätze erfasst. Die sofortige Erfassung der Baukostenzuschüsse als Betriebseinnahmen war nicht zulässig.

An dieser Auffassung hält die Finanzverwaltung aufgrund der durch die Energierechtsreform zur Liberalisierung der Energieversorgung eingetretenen Rechtsänderungen, insbesondere der Neufassung des Energiewirtschaftsgesetzes vom 24.04.1998 (BGBl. I S. 730) nicht mehr fest. Zwischenzeitlich ist auch der o.g. Erlass aufgehoben und durch den Erlass des Bundesministeriums der Finanzen über die „Ertragsteuerliche Behandlung von Baukostenzuschüssen bei Energieversorgungsunternehmen“ vom 27.05.2003 (BStBl. I S. 361) ersetzt worden. Dieser BMF-Erlass richtet sich nach seiner Bezeichnung im Betreff zwar nur an Energieversorgungsunternehmen. Aufgrund seiner Entstehungsgeschichte (Anschlussregelung für o.g. Erlass des FM NRW) und seiner inhaltlichen Bezugnahme auf Versorgungsunternehmen (zweiter Absatz) ist aber davon auszugehen, dass er neben den Energieversorgungsunternehmen auch die Wasserversorgung erfasst.

2 Behandlung ab 01.01.2003

Ab dem Veranlagungszeitraum 2003 qualifiziert das Bundesministerium der Finanzen Baukostenzuschüsse als Zuschüsse i.S. von Abschnitt 34 Abs. 1 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR). Nach dessen Abs. 2 hat das Versorgungsunternehmen für die Behandlung von Zuschüssen für Anlagegüter aus öffentlichen und privaten Mitteln ein Wahlrecht. Danach können Zuschüsse entweder als Betriebseinnahmen angesetzt oder aber erfolgsneutral von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter abgesetzt werden. Werden sie erfolgswirksam als Betriebseinnahmen behandelt, bleiben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Wirtschaftsgüter unberührt. Dagegen dürfen die Anlagegüter bei Absetzung der Zuschüsse nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, die der Versorgungsbetrieb selbst aufgewendet hat. Dadurch vermindert sich die Abschreibungsgrundlage und es ergeben sich geringere jährliche Abschreibungsbeträge. Voraussetzung für die erfolgsneutrale Behandlung der Zuschüsse ist die entsprechende Behandlung in der handelsrechtlichen Jahresbilanz. Als solche gilt bei Eigenbetrieben der Jahresabschluss und bei Regiebetrieben die handelsrechtliche Jahresrechnung. Nicht mehr akzeptiert wird die Passivierung und Auflösung der Ertragszuschüsse entsprechend § 8 Abs. 3 EigBVO bei Eigenbetrieben und entsprechend § 12 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO bei Regiebetrieben. Die bis 31.12.2002 veranlagten oder zugesagten Ertragszuschüsse können allerdings wie bisher passiviert und aufgelöst werden. Der Bestand der bereits gebildeten Passivposten wird damit durch die Neuregelung nicht tangiert.

3 Kommunalrechtliche Zwänge

Das vorgenannte ertragsteuerliche Wahlrecht reduziert sich bei den als Regie- und Eigenbetrieben geführten Versorgungsunternehmen faktisch auf Null. Ertragszuschüsse können nämlich weder beim Regiebetrieb im Verwaltungshaushalt noch beim Eigenbetrieb in der Gewinn- und Verlustrechnung eingenommen werden. Beim Regiebetrieb schreibt die VwV Gliederung und Gruppierung die Vereinnahmung ebenso zwingend im Vermögenshaushalt bei den Gr. 35 oder 36 vor wie beim Eigenbetrieb das Formblatt 6 im Vermögensplan bei den Ifd. Nrn. 5 oder 6. Genauso ist abgabenrechtlich in § 9 Abs. 3 Satz 2 und 3 KAG bestimmt, dass Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter bei den Wassergebühren die ansatzfähigen Abschreibungen und die Verzinsung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten entlasten müssen. Bei einer Verwendung im Verwaltungshaushalt beim Regiebetrieb oder in der Erfolgsrechnung des Eigenbetriebs wäre dies nicht mehr möglich, weil der

gesamte Betrag sofort verbraucht würde und zur ratierlichen Verwendung der Abschreibung und Verzinsung nicht mehr vorhanden wäre. Da sowohl abgabenrechtlich, haushalts- und eigenbetriebsrechtlich sowie ertragsteuerlich der Ausweis gleicher Ergebnisse anzustreben ist, sollte auf das ertragsteuerliche Wahlrecht der Betriebseinnahme verzichtet und Beiträge, Zuweisungen und Zuschüsse Dritter ausschließlich von den betreffenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden. Dies ist im Vergleich zur bisherigen Passivierung und steuerlichen Auflösung mit 5 v.H. (= 20 Jahre) auch vorteilhafter, weil bei der Absetzungsmethode die Verwendung der Zuschüsse entsprechend der Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts i.d.R. über einen längeren Zeitraum erfolgt (zwischen 30 und 50 Jahren). Bei privatrechtlichen Baukostenzuschüssen, die von Elektrizitätsversorgungs-, Gasversorgungs- und Wärmeversorgungsunternehmen und Versorgungsunternehmen in Privatrechtsform erhoben werden, wird dem Grunde nach genauso zu verfahren sein, da die AVB ebenfalls von einer Anrechnung auf die laufenden Entgelte ausgehen.

4 Konzessionsabgabe

Konzessionsabgaben werden in den Fällen, in denen die Gemeinde die Versorgung selbst vornimmt oder am Versorgungsunternehmen beteiligt ist, ertragsteuerlich nur anerkannt, wenn ein angemessener handelsrechtlicher Jahresüberschuss nach Abzug der Konzessionsabgabe verbleibt. Dieser Mindestgewinn darf nach den BMF-Schreiben vom 09.02.1998 und 27.09.2002 1,5 v.H. des eigenen oder gemieteten Sachanlagevermögens nicht unterschreiten; maßgebend sind die Verhältnisse am Anfang des Wirtschaftsjahres. Bei der Absetzungsmethode ist das Sachanlagevermögen entsprechend niedriger, so dass sich für die Konzessionsabgabebzahlung ein geringerer Mindesthandelsbilanzgewinn ergibt als bei der Passivierung mit der Folge einer wohl meist auch höheren Konzessionsabgabe. Von der Anerkennung der Abzugsfähigkeit der Konzessionsabgabe durch die Finanzverwaltung bei Absetzung der Zuschüsse vom Anlagevermögen dürfte auszugehen sein, da sie bereits in dem eingangs zitierten Erlass des FM NRW ausdrücklich zugelassen gewesen ist.