



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail
Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 27. Mai 2013

BETREFF **Öffentliche Private Partnerschaften (ÖPP);
Passivierungsmöglichkeiten für Instandhaltungsverpflichtungen**

BEZUG Schreiben des BMF vom 4. Oktober 2005 (BStBl I S. 916)

GZ **IV C 6 - S 2134-a/07/10002**

DOK **2013/0467485**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Verträgen bei Öffentlich Privaten Partnerschaften (ÖPP) wie folgt Stellung:

I. Anwendungsbereich

- 1 Mit Schreiben vom 4. Oktober 2005 (a. a. O.) hat das BMF zur ertragsteuerlichen Behandlung von Öffentlichen Privaten Partnerschaften im Zusammenhang mit dem A-Modell Stellung genommen. Gegenstand des A-Modells ist der Ausbau und der Betrieb einer bestimmten Konzessionsstrecke (Bundesautobahnabschnitt) über einen bestimmten Konzessionszeitraum.
- 2 Die im Schreiben vom 4. Oktober 2005 (a. a. O.) dargelegte ertragsteuerliche Beurteilung der A-Modelle ist grundsätzlich auf andere Projekte Öffentlich Privater Partnerschaften übertragbar. Bei der Beurteilung des jeweiligen steuerlichen Einzelsachverhaltes sind jedoch die konkreten Vertragsvereinbarungen zu berücksichtigen. Ziel ist es, die Aufwendungen, die im Rahmen solcher Projekte anfallen, auf die Vertragslaufzeit zu verteilen und daher ihre Auswirkung zu periodisieren. Andere Projekte Öffentlich Privater Partnerschaften sind dabei insbesondere F-Modelle (Konzessionsmodell, z. B. Errichtung und Betrieb eines Tunnels) und Modelle im öffentlichen Hochbau (z. B. Errichtung und Betrieb einer Schule).

II. Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung

1. Beurteilung des Vertragsverhältnisses

- 3 Nach Rdnr. 12 des BMF-Schreibens vom 4. Oktober 2005 begründen die vertraglichen Gestaltungen bei ÖPP-Projekten regelmäßig Dauerschuldverhältnisse, die grundsätzlich als schwebendes Geschäft nicht in der Bilanz abzubilden sind. Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist. Vorleistungen können hierbei beispielsweise einzelne Bestandteile der laufenden Zahlungen des öffentlichen Auftraggebers sein. Diese Bilanzierungsgrundsätze gelten nicht nur für gegenseitige Verträge, die auf einen einmaligen Leistungsaustausch gerichtet sind, sondern auch für Dauerschuldverhältnisse (Großer Senat des BFH vom 23. Juni 1997, BStBl II 1997 S. 735).

2. Verpflichtung zur Herstellung eines Mindestzustandes

- 4 Nach Rdnr. 15 des BMF-Schreibens vom 4. Oktober 2005 ist für die Verpflichtung, die Konzessionsstrecke zum Ende der Vertragslaufzeit in einem vertraglich bestimmten Mindestzustand zurückzugeben, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.
- 5 Rückstellungen für andere Sachverhalte, wie die vertraglich vereinbarte Aufrechterhaltung oder die Herstellung eines vertraglich definierten (Mindest-)Zustandes innerhalb des Projektzeitraumes, werden durch diese Aussage nicht ausgeschlossen. Bei entsprechenden Vereinbarungen ist vielmehr zu prüfen, ob die Bildung einer Rückstellung nach allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen zulässig ist. Für die bei ÖPP-Projekten anfallenden, über das normale Maß hinausgehenden Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen, die ein- oder mehrmalig innerhalb der Projektlaufzeit anfallen können, ist die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zulässig, soweit ein Erfüllungsrückstand eingetreten ist. Ein Erfüllungsrückstand liegt vor, wenn der Verpflichtete sich mit seinen Leistungen gegenüber seinem Vertragspartner im Rückstand befindet, also weniger geleistet hat, als er nach dem Vertrag für die bis dahin vom Vertragspartner erbrachte Leistung insgesamt zu leisten hatte. Erfüllungsrückstand setzt nicht die Fälligkeit der vertraglich noch geschuldeten Leistung zum Bilanzstichtag voraus (BFH vom 15. Juli 1998, BStBl II S. 728). Bei Verträgen Öffentlich Privater Partnerschaften kann vom Eintritt eines Erfüllungsrückstandes ausgegangen werden, wenn in den laufenden Zahlungen des Öffentlichen ein kalkulierter Anteil für die Erfüllung der Erhaltungs- und Instandsetzungsverpflichtung des Privaten enthalten ist, der solche Maßnahmen abgilt, die bis zu dem entsprechenden Bilanzstichtag von dem zur Leistung Verpflichteten zu erbringen sind (wirtschaftliche Verursachung). Für Maßnahmen, die erst nach dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sind, dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. Da eine solche betragliche Differenzierung unter Umständen mit Schwierigkeiten verbunden ist, kann

Seite 3 aufgrund der kalkulatorischen Vorstellungen eine Schätzung entsprechend Rdnr. 16 des BMF-Schreibens vom 4. Oktober 2005 vorgenommen werden.

- 6 Soweit ein Erfüllungsrückstand nicht vorliegt, ist zu prüfen, ob eine Vorleistung gegeben ist, für die der Ausweis eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens nach Rdnr. 3 geboten ist. Eine Passivierung ist jedenfalls dann geboten, wenn der Private vertraglich zur Rückzahlung zumindest eines wesentlichen Anteils der nicht eingesetzten Mittel des Öffentlichen für die jeweiligen Aufwendungen verpflichtet ist.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.