



# Rechts- und Planungssicherheit:

## Oft angestrebt, häufig nicht erreicht

Mehr Durchblick im vergabe- und steuerrechtlichen Vorschriftendickicht

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

die Vorgabe neuer regulatorischer Anforderungen erfolgt oft mit dem Ziel, durch Klarstellungen und Präzisierungen mehr Rechts- und Planungssicherheit zu schaffen. In diesem Sinne wurde auch das gemeindliche Auswahlverfahren im Rahmen der Energieversorgung reformiert. Hier ist die entsprechende Novelle der §§ 46 ff. EnWG seit dem 3.2.2017 in Kraft. Es mehren sich aber die Zweifel, ob die Beteiligten künftig besser einschätzen können, was auf sie zukommt – lesen Sie mehr in unserem Brennpunkt-Beitrag insbesondere über die zeitlich sehr eng einzuhaltenden Rügeobliegenheiten.

Auch die Finanzverwaltung bemüht sich des Öfteren um Klarstellungen, die den jeweils Betroffenen eigentlich das (steuerliche) Leben einfacher machen sollen. In diesem Sinne entwickelt sich die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mittels eines Blockheizkraftwerks offenbar zu einem Dauerbrennerthema. Inwieweit da neue Auslegungshinweise der Finanzverwaltung helfen, ist dem Beitrag ab S. 9 zu entnehmen. Ob ggf. nur Steuerpflichtige in Baden-Württemberg und Schleswig-Holstein davon profitieren könnten oder eine bundesweite Anwendung möglich ist, bleibt leider noch fraglich.

Anzuerkennen ist, dass die Finanzverwaltung zumindest teilweise auch dadurch zum besseren Verständnis beiträgt, dass sie Beispielrechnungen beifügt. Dies gilt z.B. für die umsatzsteuerliche Behandlung von Saunaleistungen in Schwimmbädern, bei denen die Aufteilung des Gesamtentgelts nachvollziehbar dargestellt wurde (mehr dazu ab S. 14 in diesem Heft).

Abkühlung in Schwimmbädern oder anderen Einrichtungen dieser Art könnte möglicherweise auch denen guttun, deren Gemüter sich an schwierigen Fragen des Vergaberechts erhitzen, die wir in dem Beitrag ab S. 21 beschreiben. Zwar werden seitens der Landesregierung mit dem novellierten TVgG NRW die Hoffnungen verbunden, dass die Verantwortung der öffentlichen Auftraggeber in NRW für eine faire, ökologische und soziale Beschaffung gestärkt und gleichzeitig die bürokratischen Vorgaben für Vergabestellen und Unternehmen deutlich reduziert werden. Ob sich diese Hoffnungen in der Praxis erfüllen werden, bleibt aber abzuwarten.

Eine informative Lektüre dieser und der anderen Beiträge in diesem Heft wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » Neuerungen des gemeindlichen Auswahlverfahrens im Rahmen der Energieversorgung: Novelle der §§ 46 ff. EnWG seit dem 3.2.2017 in Kraft ..... **S. 3**

» **STEUERRECHT**

- » Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Wasserentnahmeentgelten?: Erste FG-Entscheidung wendet sich gegen Hinzurechnungspflicht ..... **S. 7**
- » Nochmals: Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mittels eines Blockheizkraftwerks – Auslegungshinweise der Finanzverwaltung ..... **S. 9**
- » Enge Voraussetzungen für eine Unternehmer-eigenschaft im kommunalen Bereich: Aktuelle Rechtsprechung untermauert Aberkennungsgefahr ..... **S.12**
- » Umsatzsteuerliche Behandlung von Saunaleistungen in Schwimmbädern: Aufteilung des Gesamtentgelts ..... **S. 14**
- » Zuschuss als Entgelt für umsatzsteuerbare Leistung: Finanzgericht beantwortet Abgrenzungsfragen ..... **S. 16**

» **VERSORGUNGSWIRTSCHAFT**

- » Die Umsetzung des Strommarktgesetzes in der Praxis: Auswirkungen in gängigen Fallkonstellationen..... **S. 17**

» **VERKEHRSWIRTSCHAFT**

- » Anpassung der VO (EG) 1370/2007 durch das europäische Parlament und den Rat: Erster Überblick über die Änderungen ..... **S. 19**

» **VERGABERECHT**

- » Geänderter Rechtsrahmen für die Auftragsvergabe in NRW: Neufassung des TVgG NRW und der zugehörigen Rechtsverordnung ..... **S. 21**

» **KURZ NOTIERT**

- » Keine steuerliche Begünstigung für dauerdefizitäres Freibad ..... **S. 23**
- » Betreiber von Energieerzeugungsanlagen in der Krise – Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen ..... **S. 24**



# Neuerungen des gemeindlichen Auswahlverfahrens im Rahmen der Energieversorgung

## Novelle der §§ 46 ff. EnWG seit dem 3.2.2017 in Kraft

*Am 3.2.2017 ist das Gesetz zur Änderung der Vorschriften zur Vergabe von Wegenutzungsrechten zur leitungsgebundenen Energieversorgung vom 27.1.2017 in Kraft getreten. Ob das Ziel dieser Änderung des Energiewirtschaftsgesetzes, mehr Rechtssicherheit für die am Vergabeverfahren Beteiligten zu schaffen, erreicht werden kann, muss leider mit großen Fragezeichen versehen werden*

### 1. Hintergrund des Novellierungsbedarfs

Die bisherige Fassung des § 46 EnWG regelte nur rudimentär, wie Gemeinden bei der Vergabe der Nutzungsrechte an den gemeindlichen Straßen und Wegen vorzugehen hatten, wenn mehr als ein Unternehmen Interesse am Betrieb des Strom- und/oder des Gasnetzes zur unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern bekundete. Hier kam es in den vergangenen Jahren zu einer Fülle von Rechtsstreitigkeiten. Viele Konzessionsvergabeverfahren mussten in Teilen oder sogar vollständig wiederholt werden, und eine Vielzahl von Netzübergaben konnte auch Jahre nach Beendigung des Konzessionsvergabeverfahrens noch nicht durchgeführt worden, weil Alt- und Neukonzessionär sich immer noch über die „wirtschaftlich angemessene Vergütung“, also den Kaufpreis für das jeweilige Energieversorgungsnetz über alle Instanzen gerichtlich auseinandersetzen.

Nach einer Vielzahl von (Einzelfall-)Entscheidungen der Oberlandesgerichte sowie des BGH war klar erkennbar, dass der Gesetzgeber präzisere Vorgaben für die Durchführung des Auswahlverfahrens machen musste.

Über ein Jahr lang zog sich das Gesetzgebungsverfahren für diese Präzisierung im Energiewirtschaftsgesetz hin und – um das Ergebnis vorwegzunehmen – die im Januar beschlossene und im Februar in Kraft getretene gesetzliche Neuregelung blieb in vielen Punkten vage und

unkonkret und somit bedauerlicherweise deutlich hinter den Erwartungen an den Gesetzgeber zurück.

Die Aspekte, die sich in der bisherigen Rechtsprechung als besonders problematisch für die Rechtsanwender herausgestellt hatten, hat der Gesetzgeber in der Novelle der §§ 46 ff. EnWG (z.T. erstmals überhaupt) ausdrücklich geregelt (vgl. BGBl 2017 Teil I Nr. 5 vom 2.2.2017 S. 130 ff.). Dies wird nachfolgend in den drei Hauptabschnitten 2 – 4 beschrieben.

### 2. Netzkaufpreis

Nach vielen gerichtlichen Auseinandersetzungen zur Frage der Kaufpreisfindung, die zum Teil schon über lange Jahre hinweg andauern, konkretisiert der Gesetzgeber nun in § 46 Abs. 2 Satz 4 EnWG, dass der sich an den zu erzielenden Erlösen bemessende objektivierte Ertragswert des Strom- bzw. Gasversorgungsnetzes maßgeblich sein soll, und zwar im Sinne einer „wirtschaftlich angemessenen Vergütung“.

Der Gesetzgeber hat im nachfolgenden Satz 5 aber ausdrücklich zugelassen, dass sich die Vertragspartner (Kommune und (Alt-)Konzessionär) auch auf eine andere Vorgehensweise zur Bestimmung des Werts des Netzes einigen können. Diese vertragliche Regelung sei dann vorrangig. Die Vorgabe des objektivierten Ertragswerts

als maßgebliche Bestimmungsgrundlage für den Wert des Netzes soll nur dann gelten, so der Gesetzgeber, wenn Alt- und Neukonzessionär keine Einigkeit über den Netzkaufpreis erzielen können.

» **Hinweis:** Ob der für die Berechnung des Werts des Energieversorgungsnetzes nach dem objektiven Ertragswertverfahren erforderliche Rückgriff auf das Regulierungsregime der (Strom- bzw. Gas-)Netzentgelt- und Anreizregulierungsverordnung tatsächlich eine sachgerechte, neutrale und objektivierte Basis darstellt, wie es der Gesetzgeber in der Begründung (BT-Drucks. 18/8184 vom 21.4.2016, S. 12) annimmt, und ob der so errechnete Wert deshalb von Alt- und Neukonzessionär ohne jahrelange Rechtsstreitigkeiten akzeptiert werden kann, muss sich erst noch bewahrheiten.

### 3. Auswahlkriterien

Zusätzlich zu den EnWG-Zielen kann die Gemeinde nun auch die sog. „Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft“ bei der Vergabe berücksichtigen.

#### 3.1 Ziele des § 1 EnWG

Wie bereits bisher verpflichtet der Gesetzgeber die Gemeinde, bei der Auswahl des Unternehmens den Zielen des § 1 Abs. 1 des Energiewirtschaftsgesetzes (§ 46 Abs. 4 Satz 1 EnWG) zu entsprechen. Damit müssen wie gewohnt die Sicherstellung

- der Versorgungssicherheit,
- der Preisgünstigkeit,
- der Verbraucherfreundlichkeit,
- der Effizienz und
- der Umweltverträglichkeit

des zunehmend auf erneuerbaren Energien basierenden Netzbetriebs in die konkrete Auswahlentscheidung der Gemeinde einfließen. Wie genau diese Zielsetzungen in konkrete Auswahlkriterien umgewandelt werden sollen, verrät der Gesetzgeber leider nach wie vor nicht. In einem früheren Referentenent-

wurf gab es hierzu konkrete Vorschläge, die aber weder in die abschließende Gesetzesvorlage noch in deren Begründungstext eingeflossen sind. Damit überlässt der Gesetzgeber der Gemeinde nach wie vor einen weiten Entscheidungsspielraum, wie genau und mit welcher Gewichtung jeweils die Zielsetzungen des § 1 EnWG als Kriterien ihres konkreten Auswahlverfahrens genutzt werden.

» **Hinweis:** Es ist davon auszugehen, dass Bieterunternehmen hierzu auch weiterhin noch erheblichen Klärungsbedarf haben werden.

#### 3.2 Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft

Darüber hinaus lässt der Gesetzgeber nun in Satz 2 des § 36 Abs. 4 EnWG ausdrücklich zu, dass die Gemeinde bei der Auswahlentscheidung auch Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft berücksichtigen kann. Der Gesetzgeber schweigt jedoch im Weiteren dazu, welcher Art diese kommunalen Interessen sein und inwieweit sie zulässigerweise berücksichtigt werden dürfen. Auch die Gesetzesbegründung gibt hier keine weitere Sicherheit für die Gemeinden, welche Vorgehensweise zulässig sein wird.

» **Zwischenergebnis:** Insgesamt gesehen gibt der Gesetzgeber auch zu diesem – wesentlichen – Aspekt der rechtlich zulässigen Gestaltung des Auswahlverfahrens ausdrücklich keine verlässlichen Leitlinien vor, sondern setzt weiterhin auf die Konkretisierung durch die Praxis und die Auslegung durch die Rechtsprechung ... Rechts- und Planungssicherheit sieht anders aus!

#### 4. Vorabinformation der nichtberücksichtigten Bieter

Eine wesentliche Neuerung, die sich am förmlichen Kartellvergaberecht der §§ 97 ff. GWB orientiert, ist die in § 46 Abs. 5 EnWG erstmals normierte Verpflichtung der Gemeinde, mit sog. Vorabinformationsschreiben die nicht

---

Der Gesetzgeber  
überlässt der  
Gemeinde weite  
Entscheidungsspielräume.

zum Zuge kommenden Unternehmen im Vorfeld des Vertragsschlusses mit dem ausgewählten Netzbetreiber darüber zu unterrichten, dass

- ihr Angebot nicht angenommen werden wird,
- warum ihr Angebot nicht angenommen werden wird („Gründe der vorgesehenen Ablehnung“) und
- wann frühestens der Vertrag mit dem ausgewählten neuen Vertragspartner des Wegenutzungsvertrags abgeschlossen werden soll (Festlegung der „Sperrfrist“, vor deren Ablauf die Vertragsunterzeichnung rechtsunwirksam wäre).

Dies stellt gewissermaßen die „Schnittstelle“ zu den Neuregelungen des § 47 EnWG (Rügeobliegenheiten und Präklusion, nachfolgend Abschn. 5) dar, die seit dem 3.2.2017 erstmals ausdrücklich von Gemeinde und Bieterunternehmen zu beachten sind.

## 5. Rügeobliegenheiten und Präklusion

### 5.1 Klarstellungen zum Verfahrensablauf

Der Gesetzgeber stellt nunmehr klar, dass am Auswahlverfahren der Gemeinde beteiligte Unternehmen etwaige Rechtsverletzungen durch die Nichtbeachtung der Grundsätze eines transparenten und diskriminierungsfreien Verfahrens nur geltend machen können, wenn es diese gegenüber der Gemeinde gerügt hat (um so der

Gemeinde auch die Möglichkeit zur Heilung etwaiger Verfahrensmängel zu geben).

Auch diese Neuerung im vorgegebenen Verfahrensablauf des gemeindlichen Auswahlverfahrens orientiert sich am spezifischen vergaberechtlichen Nachprüfungsverfahren des Kartellvergaberechts (§§ 97 ff. GWB). Wie im förmlichen Vergaberecht geht es hier darum, bereits zu einem frühen Zeitpunkt Klarheit darüber zu schaffen, ob die beteiligten Unternehmen die Vorgaben und Entscheidungen der Gemeinde im Laufe des Auswahlverfahrens akzeptieren oder ob sie die Rechtmäßigkeit des Verfahrens (konkret begründet) anzweifeln.

Dabei gilt grundsätzlich, dass den Rügeobliegenheiten der Bieterunternehmen entsprechende Informationspflichten der Gemeinde gegenüberstehen. Es ist zwingend, dass nur Unternehmen, die umfassend informiert sind, überhaupt etwaige Rechtsfehler identifizieren können.

### 5.2 Einzelheiten zu den Rügeobliegenheiten

Die Rügeobliegenheiten der beteiligten Unternehmen sind entsprechend dem Verfahrensgang zeitlich gestaffelt:

- Rechtsverletzungen, die sich aus der Bekanntmachung der Gemeinde über den Ablauf des Wegenutzungsvertrags ergeben, muss das Unternehmen innerhalb



Gemeindliches Auswahlverfahren bei der Stromerzeugung mit Rügeobliegenheiten

des Ablaufs der Interessenbekundungsfrist geltend machen, also innerhalb von mindestens drei Monaten (dies ist der Ablauf der gesetzlichen Mindestlaufzeit der Interessenbekundungsfrist) ab Bekanntmachung (§ 47 Abs. 2 Satz 1 EnWG).

- Rechtsverletzungen, die sich aus der Mitteilung der Gemeinde über die Auswahlkriterien und deren Gewichtung (i.d.R. im sog. Verfahrensbrief) ergeben, hat das Unternehmen innerhalb von 15 Kalendertagen ab Zugang der Mitteilung/des Verfahrensbriefs geltend zu machen (§ 47 Abs. 2 Satz 2 EnWG).
- Rechtsverletzungen im Rahmen der Auswahlentscheidung der Gemeinde, die sich aus dem oben bereits erwähnten Vorabinformationsschreiben ergeben, muss das Unternehmen innerhalb von 30 Kalendertagen ab Zugang des Vorabinformationsschreibens rügen (§ 47 Abs. 2 Satz 3 EnWG).
- Um eine Rüge gegen die Auswahlentscheidung ggf. vorbereiten zu können, muss die Gemeinde jedem beteiligten Unternehmen auf Antrag Akteneinsicht gewähren (§ 47 Abs. 3 Satz 1 EnWG). Den Antrag auf Akteneinsicht muss das Unternehmen innerhalb einer Woche ab Zugang des Vorabinformationsschreibens der Gemeinde stellen (§ 47 Abs. 3 Satz 2 EnWG).
- Die oben bereits angesprochene Frist von 30 Kalendertagen – „Sperrfrist“ für den Abschluss des Wegenutzungsvertrags mit dem ausgewählten Unternehmen – ab Zugang der Vorabinformation wird durch den Antrag auf Akteneinsicht unterbrochen und beginnt neu zu laufen ab dem ersten Tag, an dem die Gemeinde die Akten zur Einsichtnahme zur Verfügung stellt (§ 47 Abs. 3 Satz 4 EnWG).
- Eine Frist, innerhalb derer die Gemeinde nach dem Antrag auf Akteneinsicht die Akten zur Verfügung zu stellen hat, gibt es nicht. Hilft die Gemeinde einer fristgerecht erhobenen Rüge des Unternehmens nicht ab, muss sie das Unternehmen hierüber informieren und ihre Entscheidung auch begründen. Eine Frist hierfür sieht der Gesetzgeber nicht vor.

Die Gemeinde kann also frei bestimmen, wann sie über eine vom Bieter erhobene Rüge entscheidet und ihm diese Entscheidung begründet mitteilt. Sie kann folglich auch Rügen sammeln und dann zu bestimmten Zeitpunkten im Verfahrenslauf die Rügen gesammelt beantworten; die Gemeinde kann aber auch jede Rüge unmittelbar nach

ihrem Eingang beantworten und so die Unternehmen früh zwingen, entweder den Rechtsweg zu beschreiten oder die gerügte Thematik nicht weiter zu verfolgen. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass das Unternehmen für den Fall, dass die Gemeinde der erhobenen Rüge nicht abhilft, die gerügte Rechtsverletzung nur innerhalb von 15 Kalendertagen ab Zugang des Nichtabhilfeschreibens vor den ordentlichen Gerichten geltend machen kann (§ 47 Abs. 5 EnWG).

» **Hinweis:** Maßgeblich für das gesamte neu eingeführte Rüge- und Präklusionsregime ist, dass die Gemeinde erst nach Ablauf aller zuvor genannten Fristen den Wegenutzungsvertrag mit dem im Auswahlverfahren siegreichen Unternehmen abschließen darf (§ 47 Abs. 6 EnWG). Ein zuvor geschlossener Vertrag ist unwirksam.

## 6. Weitere Neuerungen

Die Gesetzesnovelle führt noch drei weitere Aspekte im Zusammenhang mit der Durchführung des Auswahlverfahrens ein; sie regelt neu bzw. konkretisiert die bisherigen Bestimmungen

- zum *Auskunftsanspruch der Gemeinde* (§ 46a EnWG);
- hinsichtlich der *Pflicht zur Zahlung der vertraglich vereinbarten Konzessionsabgaben* auch nach Ablauf des Wegenutzungsvertrags (§ 48 EnWG) und
- für die *Übergangsregelung zur Anwendbarkeit des Rüge- und Präklusionsregime* auf Konzessionsvergabeverfahren, in denen die Auswahlkriterien samt Gewichtung bereits vor dem Inkrafttreten der Gesetzesnovelle am 3.2.2017 mitgeteilt worden sind (§ 118 Abs. 20 EnWG).

## 7. Fazit

Der Gesetzentwurf ist an wesentlichen Stellen hinter den Erwartungen – und auch hinter den notwendigen Festlegungen – zurückgeblieben. Ob das Ziel des Gesetzgebers und der Wunsch der Verfahrensbeteiligten nach einem Mehr an Rechtssicherheit durch die Neuregelung des Verfahrens zur Vergabe der Wegenutzungsrechte zur leitungsgebundenen Energieversorgung der §§ 46 ff. EnWG erreicht werden kann, wird die Zukunft zeigen. Erste Erfahrungen mit den neuen Regelungen zeigen aber, dass nach wie vor wesentliche Punkte vom Gesetzgeber nur unzureichend eindeutig vorgegeben worden sind und dass es daher an Rechts- und Planungssicherheit in beträchtlichem Umfang mangelt.



## » STEUERRECHT

## Gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Wasserentnahmeentgelten?

### Erste FG-Entscheidung wendet sich gegen Hinzurechnungspflicht

In einigen Bundesländern wird von den dort tätigen öffentlichen Wasserversorgungsunternehmen auf der Grundlage landesspezifischer Wassergesetze für die Erlaubnis zur Entnahme von Wasser aus öffentlichen Gewässern (Oberflächengewässer und Grundwasser) ein sog. Wasserentnahmeentgelt erhoben. Die Finanzverwaltung sieht in diesem Entgelt die Gegenleistung für die zeitlich befristete Überlassung eines Rechts (analog zu den Konzessionen nach § 48 Energiewirtschaftsgesetz) und rechnet den Aufwand zu einem Viertel nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG dem Gewerbebeitrag hinzu. Gegen diese Behandlung des Wasserentnahmeentgelts wandten sich die betroffenen Unternehmen bislang vergeblich. Nunmehr liegt mit einem Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14.2.2017 eine – soweit ersichtlich – erste Entscheidung in dieser Sache vor, die sich gegen die Auffassung der Finanzverwaltung wendet.

#### 1. Sachverhalt

Geklagt hatten die Berliner Wasserbetriebe, eine Anstalt des öffentlichen Rechts. In dem zugrundeliegenden Sachverhalt obliegt dem Land Berlin nach dem Berliner Wassergesetz im Rahmen der kommunalen Daseinsvorsorge die Verpflichtung, auf seinem Gebiet eine geordnete öffentliche Wasserversorgung sicherzustellen. Diese Aufgabe wurde der Klägerin übertragen und zugleich bestimmt, dass die Klägerin das für die öffentliche Wasserversorgung Berlins erforderliche Wasser im Gebiet des Landes Berlin zu gewinnen hat. Mit dieser Aufgabenübertragung war zugleich

zwingend die Berechtigung zur Grundwasserentnahme verbunden, die nach den landesspezifischen Wassergesetzen nur gegen Entgelt zulässig ist.

#### 2. Hinzurechnungsvorschrift anwendbar?

Das FG überprüfte zunächst die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG. Danach fallen unter die entsprechende Hinzurechnungsvorschrift als „Immaterialgüterrechte“ bezeichnete subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern, sofern diese einen selbständigen Vermögenswert repräsentieren. Solche Vermögenswerte sind gekennzeichnet durch eine eigene Nutzungsbefugnis und eine entsprechende Abwehrbefugnis, d.h. durch eine geschützte Rechtsposition an diesem Recht. Diese Sichtweise wird auch in den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.7.2012 anerkannt.

Unter Würdigung dieser kennzeichnenden Merkmale eines Immaterialgüterrechts kam das FG zu der Auffassung, dass das Wasserentnahmeentgelt keine Gegenleistung für die befristete Überlassung von Rechten i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG, sondern Entgelt für die konkrete Grundwasserentnahme darstellt. Das Finanzamt habe deshalb zu Unrecht eine Hinzurechnung des Grundwasserentnahmeentgelts nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG vorgenommen.

#### 3. Wasserentnahmeberechtigung kein Immaterialgüterrecht

Die Wasserentnahmeberechtigung stellt nach Ansicht des FG auch deshalb kein Recht i.S.

---

Wasserentnahmeentgelt ist keine Gegenleistung für die befristete Überlassung von Rechten, sondern Entgelt für die konkrete Grundwasserentnahme.



#### Abgrenzungsfragen zur Eigentumsfähigkeit des Grundwassers

des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG dar, weil die Rechtsposition der Klägerin keine Abwehrrechte gegen Dritte umfasst und somit kein Immaterialgüterrecht verkörpern könne. Die zur Erfüllung von Pflichtaufgaben im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Daseinsvorsorge notwendigen Befugnisse seien keine Immaterialgüterrechte gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG und zwar unabhängig von der Rechtsform des Leistungserbringers (z.B. Eigenbetrieb, Anstalt des öffentlichen Rechts, Public-Private-Partnership).

Zwar könnte die Zahlung für die Grundwasserentnahme auch als eine verbrauchsabhängige Gegenleistung für die Nutzung eines immateriellen Rechts gewertet werden (vergleichbar einer umsatzabhängigen Lizenzzahlung). Dem stehe jedoch entgegen, dass der Klägerin vom Land Berlin zwar die Verpflichtung zur Trinkwasserversorgung auferlegt bekommen hat, ihr aber keine Rechtsposition mit Abwehrrechten gegenüber Dritten oder gegenüber dem Land Berlin eingeräumt wurde. Tatsächlich stehe das Grundwasserentnahmeentgelt daher in einer konkreten Leistungsbeziehung mit der Gewinnung des Grundwassers durch die Klägerin. Während nämlich das (freie) Grundwasser nicht eigentumsfähig ist, ändere sich dies, sobald das Grundwasser gefördert und durch eine geschlossene Fassung beherrschbar wird.

Die FG-Richter halten dazu explizit fest: Das „verrohrte Grundwasser“ wird daher schon vor der Übertragung an die Klägerin eigentumsfähig und steht dem Land Berlin zu. Die Klägerin erwirbt mit dem Durchfluss durch die Wasserzähler das Eigentum am Grundwasser. Nur dafür und nach Maßgabe der tatsächlichen Fördermenge zahlt sie dem Land Berlin das Grundwasserentnahmeentgelt.

#### 4. Analoge Behandlung von Straßennutzungsgebühren

Gegenstand des Rechtsstreits war ferner die gewerbesteuerliche Behandlung von Gebühren, die für die Straßensondernutzung von der Klägerin zu zahlen waren. Straßensondernutzungsgebühren werden von Städten erhoben, wenn öffentliche Wege, Straßen und Plätze, die dem allgemeinen öffentlichen Verkehr dienen (sog. Gemeingebrauch) zu Gewerbeflächen gemacht werden oder dort Veranstaltungen durchgeführt werden. Das FG befand auch für diese Gebühren, dass durch das Fehlen einer Rechteüberlassung eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG nicht in Betracht kommt.

#### 5. Praxisbedeutung der FG-Entscheidung

Auch wenn der Streitfall in Bezug auf den zu beurteilenden Sachverhalt einige Besonderheiten aufweist (so wurde z.B. dem Wasserversorger nicht mittels Verwaltungsakt eine



ausdrückliche Berechtigung zur Grundwasserentnahme erteilt), sind die Ausführungen des FG vom Grunde her aber doch geeignet, insgesamt die bisherige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zur gewerbesteuerlichen Behandlung von Wasserentnahmeentgelten in Frage zu stellen.

» **Hinweis:** Das FG-Urteil ist derzeit noch nicht rechtskräftig. Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Von einem solchen Immaterialgüterrecht geht das Finanzgericht allerdings bei Konzessionen für die Nutzung

öffentlicher Verkehrsflächen an Energieversorger aus, und vertritt in einem obiter dictum die Auffassung einer Hinzurechnungspflicht. Damit äußert sich das FG am Rande seiner Urteilsbegründung zu einer Rechtsfrage, die in der Versorgungswirtschaft mit der Finanzverwaltung kontrovers diskutiert wird und höchstfinanzgerichtlich noch nicht entschieden ist.

» **Empfehlung:** Die Unternehmen der Versorgungswirtschaft müssen sich darauf einstellen, dass die Betriebsprüfer zur Abstützung ihrer Rechtsauffassungen auf diese Entscheidung verweisen werden.

## Nochmals: Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mittels eines Blockheizkraftwerks

### Auslegungshinweise der Finanzverwaltung

Nachdem die Finanzverwaltung erstmals und bundeseinheitlich Grundsätze über die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) mittels eines Blockheizkraftwerks (BHKW) festgelegt hatte (BMF-Schreiben vom 11.5.2016, vgl. dazu PKF Themen ÖS 02/2016), sind inzwischen Auslegungsfragen aufgekommen. Dazu hat die OFD Karlsruhe mit Verfügung vom 27.3.2017 eine Arbeitshilfe für ihre nachgelagerten Dienststellen herausgegeben. Diese Arbeitshilfe gibt eine Reihe hilfreicher Auslegungshinweise, auf die wir nachstehend begrenzt auf besonders wichtige Aspekte eingehen.

#### 1. Ausweitung der „Mitschlepptheorie“

Die Mitschlepptheorie besagt, dass ein Bad, das über ein BHKW verfügt, ein weiteres Bad, das diese technisch-wirtschaftliche Verflechtung mit einem BHKW nicht nachweisen kann, mit in den steuerlichen Querverbund einbezogen, also „mitgeschleppt“ werden kann. Diese seit Jahren praktizierte Form der Gestaltung wurde durch das seinerzeitige BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (vgl. Rdn. 5 – 8) eingeschränkt, da nunmehr die steuerlich wirksame Zusammenfassung davon abhängig gemacht wurde, dass die Verflechtung zwischen allen (d.h. einschließlich

auch der „mitgeschleppten“) Bädern und dem Versorger „von einigem Gewicht“ im Verhältnis zum gesamten, zusammengefassten BgA gegeben sein musste. Diese auch im BMF-Schreiben vom 11.5.2016 nicht revidierte Verwaltungsauffassung bedeutet in der Umsetzung, dass die Einbeziehung mehrerer Bäder, von denen nur ein Bad über ein BHKW verfügt, nur zulässig ist, wenn das BHKW 25% des Wärmebedarfs aller Bäder (also auch der mitgeschleppten Bäder) abdecken kann.

#### 2. Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe

##### 2.1 Fokus: Mittels BHKW verflochtenes Bad

Nach der jetzt veröffentlichten Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe vom 27.3.2017 (die wir Ihnen auf Wunsch gerne in der ausführlichen Gesamtfassung zur Verfügung stellen) ist bei der Prüfung der Gewichtsgrenze eine großzügigere Auslegung heranziehen. Danach steht im Fokus ausschließlich das Bad, das mittels eines BHKW verflochten wird.

Die geforderte Wichtigkeit aus Sicht des Bad-BgA/Bäder-BgA ist dann gegeben, wenn mindestens 25% des Gesamtwärmebedarfs dieses (einen) Bads abgedeckt sind. Hierbei ist es nicht notwendig, dass das BHKW rechnerisch 25% des Gesamtwärmebedarfs aller im

(zusammengefassten) Bad-BgA befindlichen Bäder abdecken muss. Diese Rechtsauffassung stellt eine Öffnungsklausel zu den Rdn. 5-8 des vorgenannten BMF-Schreibens vom 12.11.2009 dar.

Die neue Auslegung führt aber nicht dazu, dass nachträglich Bäder ohne BHKW mit in den bestehenden Querverbund eingezogen werden können. Dies macht die OFD Karlsruhe an dem nachstehenden Beispiel deutlich. Für die Anerkennung der Mitschlepptheorie ist die Reihenfolge der Zusammenfassungen nach § 4 Abs. 6 KStG von Bedeutung.

Beispiel zur Zusammenfassung eines Verkehrs-BgA und eines Versorgungs-BgA

**2.2 Beispielfall**

**(1) Sachverhalt:** Unter Ziffer 3.5.1.3 der Verfügung der OFD Karlsruhe findet sich folgendes Beispiel: Die Stadt X unterhält die Bäder A, B und C (kein einheitlicher Bad-BgA und keine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG). Am Bad C soll nun ein stationäres BHKW (elektrisch installierte Leistung mindestens 50 kW) errichtet werden, um eine Zusammenfassung wegen enger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mit einem Versorgungs-BgA zu erreichen. Das BHKW gibt mindestens 50 % seiner erzeugten Wärme an das Bad C ab, und deckt damit auch mind. 25 % des Gesamtwärmebedarfs des Bades C. Wärme an die Bäder A und B wird nicht geliefert. Nachgehend soll nun eine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG mit dem Verkehrs-BgA erfolgen.

**(2) Lösung im konkreten Praxisfall:** Die Voraussetzungen für die Gewichtigkeit sind zwischen dem Versorgungs-BgA und dem BgA Bad C nach Ziffer 5 des o.g. BMF-Schreibens erfüllt. I.d.R. gibt der Versorgungs-BgA dem nunmehr nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefassten BgA das Gepräge. Eine weitere Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG mit einem anderen BgA kann nach Rdnr. 5-8 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 nur dann erfolgen, sofern

beide BgA als Verkehrs- oder Versorgungs-BgA anzusehen sind, d.h. von dem jeweiligen Tätigkeitsbereich geprägt sind.

» **Hinweis:** Sofern im ersten Schritt die drei Bäder aufgrund Gleichartigkeit gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG zusammengefasst worden wären, wäre eine Zusammenfassung aller Bäder mit dem Versorgungs-BgA über § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG möglich. Aufgrund der Nichtzusammenfassung können die Bäder A und B jedoch im vorliegenden Beispielfall nicht mitgeschleppt werden. Wichtig ist somit wie bisher die Reihenfolge der Zusammenfassungen nach § 4 Abs. 6 KStG.

**2.3 Nachweis der Wirtschaftlichkeit**

Im BMF-Schreiben vom 11.5.2016 wird unter Ziffer 7 in Bezug auf die Nachweisführung der Wirtschaftlichkeit ein zweigleisiges Verfahren festgelegt.

- Zum einen *kann* der **Steuerpflichtige ein technisch-wirtschaftliches Gutachten** vorlegen; konkret ist (wie bereits in der Vergangenheit) ein Wirtschaftsgutachten gemeint, das den VDI-Richtlinien (VDI 2067) zu entsprechen hat.
- Zum anderen räumt das BMF in diesem Schreiben dem die Wirtschaftlichkeit **prüfenden Finanzamt** – nicht aber dem Steuerpflichtigen - **die Option ein**, anstelle des VDI-Gutachtens einen Nachweis durch Vorlage einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Überschussrechnung (Prognose) zu verlangen, was letztlich auf eine **rein monetär ausgelegte Gewinnermittlungsmethode** hinausläuft.

In der Arbeitshilfe der OFD Karlsruhe werden die nachgelagerten Finanzämter angewiesen, von der im BMF-Schreiben bestimmten, alternativen Anforderung einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Überschussrechnung abzusehen und sich mit dem Nachweis anhand eines VDI-Gutachtens zu begnügen.



Erhalt eines Querverbands mittels BHKW

## 2.4 Hinweise zur Übergangsregelung

Die Arbeitshilfe gibt ergänzende Hinweise, ob und in welcher Form die Finanzverwaltung darüber zu informieren ist, wenn bei Zusammenfassungen, in denen das BHKW vor dem 1.1.2017 in Betrieb genommen wurde, die bisherigen Grundsätze fortgelten sollen:

**(1)** Danach ist in Fällen, in denen eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, kein Antrag i.S. des BMF-Schreibens erforderlich.

**(2)** In anderen Fällen ist die Erklärungsabgabe, mit der eine bisher zulässige Zusammenfassung fortgeführt wird, ein konkludenter Antrag auf Anwendung der bisher geltenden Grundsätze ausreichend. Der Antrag ist zeitlich nicht befristet und kann daher bis zur Bestandskraft der Veranlagung der entsprechenden Bescheide gestellt werden.

## 3. Anwendung in allen Bundesländern?

Die Arbeitshilfe wurde mit dem Finanzministerium Baden-Württemberg abgestimmt und findet dem Vernehmen nach außer in Baden-Württemberg nur noch in Schleswig-Holstein Anwendung. Zumindest derzeit ist keine belastbare Aussage bekannt (April 2017), nach der die in der Arbeitshilfe gegebenen Hinweise zuvor auf Bundesebene abgestimmt und damit von allen Bundesländern so verstanden werden. Dies ist durchaus als ein Manko zu werten, da gerade nach dem zähen Ringen in dieser Querverbundfrage und mit Bekanntgabe einer bundeseinheitlichen Regelung im BMF-Schreiben vom 11.5.2016 länderspezifische Sichtweisen der Vergangenheit angehören sollten. Da die Ausführungen in der Arbeitshilfe den Unternehmen bei der Begründung bzw. zum Erhalt des Querverbands mittels BHKW entgegenkommt und an manchen Stellen administrative Hürden abbaut, wäre es zu begrüßen, wenn die Inhalte dieser Verfügung schnellstmöglich auch von allen Bundesländern übernommen würden.



# Enge Voraussetzungen für eine Unternehmereigenschaft im kommunalen Bereich

## Aktuelle Rechtsprechung untermauert Ab- erkennungsgefahr

Mitunter fällt die Beantwortung der Frage schwer, ob die Tätigkeit einer Kommune noch in den Bereich der hoheitlichen Vermögensverwaltung fällt (und damit steuerlich irrelevant ist) oder ob eine darüber hinausgehende Einrichtung betrieben wird, die durch eine eigenständige Organisationseinheit mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb gekennzeichnet ist, im Wettbewerb zu Dritten steht und damit steuerlich von Bedeutung wird. Die Abgrenzung ist auch deshalb fließend, weil der Begriff der „Vermögensverwaltung“ weder im UStG noch im KStG noch in einer in den Vorschriften enthaltenen gesetzlichen Ermächtigung an die Verwaltung näher bestimmt ist. Kann neue Rechtsprechung hier mehr Klarheit schaffen?

Unlängst haben sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) und der Bundesfinanzhof (BFH) mit diesem Abgrenzungsthema befasst und sich dabei mit der Frage nach der Unternehmereigenschaft einer Gemeinde auseinandersetzen müssen.

### 1. Rechtsprechung des EuGH zum Schülertransport

Zunächst hatte der EuGH im Urteil vom 12.5.2016 (Rs. C-520/14, Gemeinde Borsele) darüber zu befinden, ob die niederländische Gemeinde im Zusammenhang mit erbrachten Schülertransportdienstleistungen umsatzsteuerlicher Unternehmer geworden ist. Hierbei wurden die Aufwendungen für den Schülertransport nur zu 3% von den Eltern der Schüler und die restlichen Beträge von der Gemeinde aus öffentlichen Mitteln finanziert. Der EuGH sah die kommunale Schülertransportdienstleistung nicht als eine wirtschaftliche Tätigkeit und die Gemeinde nicht als Unternehmerin im umsatzsteuerlichen Sinne an, da die erbrachte Dienstleistung in einem asymmetrischen Verhältnis zum hierfür vereinnahmten Gegenwert (Entgelt) steht. Bei dieser Betrachtung war für das Gericht nicht der Umstand allein entscheidend, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis unter oder über dem Selbstkostenpreis ausgeführt wurde. Entscheidend war vielmehr

die Wahrnehmung, eine Dienstleistung so erbracht zu haben, dass sie als eine wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden konnte, für die das Entgelt gezahlt wurde. Diese Kausalität lag nach Ansicht des Gerichts nicht vor.

### 2. BFH zum Fall eines Sportzentrums

Auf dieses EuGH-Urteil griff der BFH in einer Entscheidung vom 15.12.2016 zurück, als es auch hier um die Frage ging, ob die erbrachte Dienstleistung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sich im konkreten Fall so darstellt und wahrgenommen wird, dass hieraus eine Unternehmerschaft anerkannt werden kann.

#### 2.1 Sachverhalt: Sportzentrum-Errichtung

Gemäß Sachverhalt errichtete eine Gemeinde ein Sportzentrum in drei Bauabschnitten, bestehend aus einer Dreifeldturnhalle, einem Verbindungsbau und einem Freizeitbad, das sie sodann und gemäß den unterschiedlichen Fertigstellungszeitpunkten jeweils an eine 100%ige Tochtergesellschaft ihrer ebenfalls im Alleineigentum stehenden Eigengesellschaft vermietete bzw. sich bei der Festsetzung der Eintrittspreise für das Bad ein Bestimmungsrecht sicherte. Die Gemeinde verpflichtete sich zum finanziellen Ausgleich der beim Mieter entstehenden handelsrechtlichen Verluste. Für die Errichtung des Sportzentrums machte die Gemeinde Vorsteuern geltend. Die Mieten berechnete die Gemeinde als Entgelt für umsatzsteuerpflichtige Leistungen.

#### 2.2 Finanzverwaltung ...

Aus Sicht der Finanzverwaltung unterhielt die Gemeinde in den Streitjahren 2009 und 2010 keinen Betrieb gewerblicher Art. Das Finanzamt begründete dies vor allem damit, dass die Gemeinde nur geringe Pachteinnahmen vereinnahmte. Verlustausgleich und Pachtzahlungen seien miteinander zu saldieren, da es auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ankomme. Ferner seien die Gemeinde und die Mieterin steuerrechtlich betrachtet nahestehende Personen. Für die umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft sei eine wirtschaftliche Tätigkeit erforderlich. Den von der Gemeinde eingelegten Ein-

spruch gegen diese Entscheidung wies das Finanzamt als unbegründet zurück.

### 2.3 ... und letztlich auch der BFH verneinen die Unternehmereigenschaft

Die Klage der Gemeinde vor dem Finanzgericht (FG) hatte dagegen Erfolg. Aus Sicht des FG war die Gemeinde aus den Errichtungskosten für das Sportzentrum zum Vorsteuerabzug berechtigt. Auch habe die Gemeinde mit der Verpachtung des Sportzentrums einen BgA unterhalten.

Der BFH hielt die gegen dieses Urteil eingelegte Revision für begründet, hob das FG-Urteil auf und verwies die Sache zur anderweitigen Entscheidung an die Vorinstanz zurück. In seiner knapp gehaltenen Begründung bezog sich der BFH-Senat auf die EuGH-Entscheidung vom 12.5.2016 und verneinte unter Heranziehung dieser Maßstäbe die Unternehmereigenschaft der Gemeinde.

### 3. Asymmetrie zwischen Leistung und Gegenleistung

Beide Finanzgerichtsentscheidungen zeigen deutlich auf, dass für die notwendige Unternehmereigenschaft ein gewisses Verhältnis zwischen Ausgaben und Einnahmen gegeben sein muss. In den Streitfällen fehlte dieses Verhältnis, weil die Einnahmen nur einen minimalen Teil der angefallenen Kosten gedeckt haben.

Beide Entscheidungen ergingen noch zum alten Umsatzsteuerrecht. Ab 2017 ist die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG a.F. aufgehoben, die eine umsatzsteuerlich relevante Unternehmerschaft nur dann voraussetzte, wenn auch ein Betrieb gewerblicher Art nach den körperschaftsteuerlichen Bestimmungen vorlag.

Mit Einfügung der Nachfolgeregelung in § 2b UStG durch das Steueränderungsgesetz 2015 beurteilt sich die Unternehmerschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts jetzt nur noch nach den §§ 2, 2b UStG. Aber auch für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft nach diesen Vorschriften sind die allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG maßgeblich. Danach sind juristische Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich nur dann als Unternehmer anzusehen, wenn sie selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausüben (vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 zu Anwendungsfragen des § 2b UStG, Rdn. 4).

» **Ergebnis:** Die in den beiden vorgenannten Gerichtsentscheidungen festgestellte Asymmetrie von Leistung und Gegenleistung birgt somit auch unter dem neuen Gesetzesregime die Gefahr der Aberkennung der Unternehmereigenschaft.



Vorsteuerabzug bei Errichtung eines Sportzentrums

# Umsatzsteuerliche Behandlung von Saunaleistungen in Schwimmbädern

## Aufteilung des Gesamtentgelts

Umsätze aus der Erbringung von Saunadienleistungen unterliegen seit dem 1.7.2015 der Besteuerung zum Regelsteuersatz, während die unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbads verbundenen Umsätze weiterhin ermäßigt besteuert werden (über diese Änderungen informiert wir im PKF-Themenheft 01/2015 auf S. 13). Da i.d.R. in einem Schwimmbad oder einer ähnlichen Einrichtung neben der Gelegenheit zum Schwimmen weitere Leistungen (wie z.B. Nutzung von Sauna, Solarium oder Geräten zur Steigerung der Fitness) angeboten werden, müssen die einheitlich erhobenen Gesamtentgelte auf die Leistungen aufgeteilt werden, die dem ermäßigten Steuersatz bzw. dem Regelsteuersatz unterliegen. Hierzu hat das BMF mit Schreiben vom 12.4.2017 sehr ausführlich Stellung genommen, dessen Inhalte nun verkürzt wiedergegeben werden (das gilt auch für die aufgeführten Beispiele).

### 1. Grundaussagen des BMF

Nach der Verwaltungsauffassung muss ein Schwimmbad dazu bestimmt und geeignet sein, eine Gelegenheit zum Schwimmen zu bieten. Dies setzt voraus, dass insbesondere die Wassertiefe und die Größe des Beckens das Schwimmen oder andere sportliche Betätigungen ermöglichen. Die sportliche Betätigung muss nicht auf einem bestimmten Niveau oder in einer bestimmten Art und Weise, etwa regelmäßig oder organisiert oder im Hinblick auf die Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen, ausgeübt werden.

Erfasst werden sowohl Hallen- als auch Freibäder. Es ist unerheblich, ob es sich um Freibäder an natürlichen Gewässern oder um solche mit künstlichem Wasserbecken handelt. Auch der konzessionierte Seebadestrand einer Kurverwaltung kann sich als Betrieb eines Schwimmbads darstellen. Hauptbestandteil einer derartigen Anlage sind Bereiche zum Baden, Schwimmen, Schwimmsport sowie für andere Wassersportarten wie Wasserball, Springen und Tauchen. Darüber hinaus können zusätzlich weitere Möglichkeiten für sportliche

Betätigungen wie z.B. Tischtennisplatten, Fußballwiese, Beachvolleyballfeld angeboten werden, ohne den Charakter eines begünstigungsfähigen „Schwimmbads“ zu beeinträchtigen.

Für die Aufteilung des erhobenen Gesamtentgelts ist entscheidend, ob die neben der Gelegenheit zum Schwimmen angebotenen weiteren Leistungen als selbständige, getrennt zu beurteilende Leistungen oder – zusammen mit der Schwimmbadnutzung – als einheitliche Leistungen zu beurteilen sind.

## 2. Abgrenzung selbständiger und einheitlicher Leistungen

### 2.1 Selbständige Leistungen

Wird in einem Schwimmbad neben der Gelegenheit zum Schwimmen zusätzlich die Nutzung einer Sauna angeboten, liegen i.d.R. zwei selbständige Leistungen vor, die für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes getrennt zu beurteilen sind. Denn aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers sind die Saunaleistungen weder untrennbar mit den Schwimmbadleistungen verbunden, noch stellen sie ein Mittel dar, um diese unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Vielmehr behalten beide Leistungen für den Besucher – auch bei Entrichtung eines einheitlichen Gesamtentgelts – jeweils ihren eigenständigen Charakter und treten nicht hinter eine komplexe Gesamtleistung zurück.

» **Hinweis:** Als Indiz für die Annahme zweier selbständiger Leistungen sieht das BMF neben der räumlichen Trennung von Sauna und Schwimmbadbereich die Möglichkeit zur Überprüfung der tatsächlichen Nutzung der einzelnen Bereiche, z.B. durch mechanische oder elektronische Zugangskontrolle (Drehkreuz, Chiparmbänder).

Werden für die Schwimmbad- und Saunanutzung getrennte Einzelentgelte erhoben, ist stets vom Vorliegen eigenständig zu beurteilender Hauptleistungen auszugehen.



**Beispiel 1:**

Ein Schwimmbad verkauft Eintrittsberechtigungen, die ausschließlich die Nutzung des Schwimmbads (18 €) **oder** die Nutzung der Sauna (20 €) erlauben.

**Lösung:** Es werden zwei selbständige Leistungen erbracht. Die Umsätze aus den Eintrittsberechtigungen für das Schwimmbad (18 €) unterliegen dem ermäßigten Steuersatz. Die Umsätze aus den Eintrittsberechtigungen für die Sauna (20 €) sind dem Regelsteuersatz zu unterwerfen.

**Berechnung** (BMG = Bemessungsgrundlage; USt = Umsatzsteuer):

a) Schwimmbadnutzung:

- BMG:  $18 \text{ €} \times 100/107 = 16,82 \text{ €}$
- USt:  $16,82 \text{ €} \times 7\% = 1,18 \text{ €}$

b) Saunanutzung:

- BMG:  $20 \text{ €} \times 100/119 = 16,81 \text{ €}$
- USt:  $16,81 \text{ €} \times 19\% = 3,19 \text{ €}$

Liegen selbständige Hauptleistungen vor, die unterschiedlich zu besteuern sind, und wird für diese ein einheitliches Nutzungsentgelt erhoben, so ist das Entgelt auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen. Dabei hat der Unternehmer grundsätzlich die einfachstmögliche sachgerechte Aufteilungsmethode zu wählen. Bestehen mehrere sachgerechte, gleich einfache Aufteilungsmethoden, kann der Unternehmer zwischen diesen Methoden frei wählen. Bietet der Unternehmer die im Rahmen des Gesamtverkaufspreises erbrachten Leistungen auch einzeln an, ist das Entgelt grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen.

Die **Aufteilung nach den betrieblichen Kosten** ist keine gleich einfache Aufteilungsmethode und danach **nicht zulässig**. Die Aufteilung auf die unterschiedlichen Leistungen darf zudem nicht missbräuchlich i.S. des § 42 AO sein (s. Beispiel 2).

**2.2 Einheitliche Leistungen**

Eine einheitliche, nicht aufteilbare Leistung ist anzunehmen, wenn deren einzelne Faktoren so ineinandergreifen, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten. Entscheidend ist der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen.

Besteht dieser wirtschaftliche Gehalt z.B. in der Bereitstellung der Nutzung sämtlicher Leistungen eines Sport- und Freizeitzentrums, so erwirbt der Leistungsempfänger das Recht, dieses Angebot in seiner Gesamtheit in

**Beispiel 2:**

Ein Schwimmbad verkauft zusätzlich zu den im Beispiel 1 genannten Eintrittsberechtigungen auch solche, die den Kunden den Zutritt zu dem gesamten Schwimmbad- und Saunabereich erlauben, also die Nutzung beider Bereiche (23 €). Schwimmbad- und Saunabereich sind räumlich getrennt und die Nutzung wird gesondert erfasst.

**Lösung:** Aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers liegen zwei selbständige Leistungen vor, die lediglich zu einem einheitlichen Entgelt angeboten werden. Das einheitliche Entgelt ist nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen.

**Berechnung:**

- $18 \text{ €} \text{ zu } 20 \text{ €} = 18/38 = 47\%$  (Schwimmbad) zu  $20/38 = 53\%$  (Sauna)
- $23 \text{ €} \times 47\% = 10,81 \text{ €}$  (Preisanteil Schwimmbad)
- $23 \text{ €} \times 53\% = 12,19 \text{ €}$  (Preisanteil Sauna)

a) Schwimmbadnutzung:

- BMG:  $10,81 \text{ €} \times 100/107 = 10,10 \text{ €}$
- USt:  $10,10 \text{ €} \times 7\% = 0,71 \text{ €}$

b) Saunanutzung:

- BMG:  $12,19 \text{ €} \times 100/119 = 10,24 \text{ €}$
- USt:  $10,24 \text{ €} \times 19\% = 1,95 \text{ €}$

Anspruch zu nehmen. Dabei ist unerheblich, ob und in welchem Umfang der Leistungsempfänger die ihm zur Verfügung gestellten Einrichtungen und Leistungen auch tatsächlich in Anspruch nimmt. In diesem Fall liegt eine einheitliche Leistung vor, die durch die Möglichkeit, alle Einrichtungen zu nutzen, geprägt wird.

Im Fall einer solchen Leistung eigener Art ist das gesamte Nutzungsentgelt mit dem Regelsteuersatz zu versteuern (s. Beispiel 3 auf der folgenden Seite).

Im Einzelfall kann jedoch eine einheitliche Leistung auch insgesamt ermäßigt zu besteuern sein, wenn aus

Sicht des Durchschnittsverbrauchers der dominierende Bestandteil dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

**Beispiel 3:**

Ein Schwimmbad verkauft ausschließlich Eintrittsberechtigungen, die den Kunden den freien Zutritt zum gesamten Schwimmbad- und Saunabereich erlauben (23 €). Es besteht keine Zugangskontrolle zwischen beiden Bereichen.

**Lösung:** In diesem Fall erwirbt der Leistungsempfänger das Recht, sämtliche Leistungsangebote der Schwimmbad- und Saunaeinrichtung als Ganzes zu nutzen. Nach den vorgenannten Grundsätzen liegt eine Leistung eigener Art vor, die dem Regelsteuersatz unterliegt.

**Beispiel 4:**

Ein Schwimmbad bietet neben einer Gelegenheit zum Schwimmen zusätzlich die Nutzung einer kleinen Saunakabine, einer Dampfgrotte o.Ä. an. Ein gesonderter Eintrittspreis wird hierfür nicht erhoben und es besteht keine Zugangskontrolle.

**Lösung:** Die ermäßigt zu besteuerte Leistung (Bereitstellung einer Gelegenheit zum Schwimmen) stellt in diesem Fall den dominierenden Bestandteil der einheitlichen Leistung dar, so dass auch die einheitliche Leistung dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

## Zuschuss als Entgelt für umsatzsteuerbare Leistung

**Finanzgericht beantwortet Abgrenzungsfragen**

Mit der umsatzsteuerlichen Einordnung des von einer Stadt geleisteten Zuschusses an eine ein Schwimmbad betreibende Gesellschaft hat sich das Finanzgericht Schleswig-Holstein in einem Urteil vom 15.9.2016 (Az.: 4 K 50236/13) befasst und ist zu dem Ergebnis gekommen, dass der Zuschuss als Entgelt für eine umsatzsteuerbare Leistung anzusehen sein kann. Dies gelte selbst dann, wenn der der Leistung zugrundeliegende Vertrag keine durchsetzbaren Primäransprüche der Beteiligten auf den Betrieb einerseits und die Bezahlung andererseits vorsieht.

**1. Der konkrete Fall**

In dem vorliegenden Verfahren stritten die Beteiligten, ob Zuschüsse der Stadt an das Unternehmen, welches das Freibad betreibt und ausbaut, die Voraussetzungen eines steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustausches nach § 1 UStG erfüllen. Zum Betrieb und Ausbau des Freibads hatte das klagende Unternehmen mit der Stadt einen Vertrag geschlossen, der den Umbau zu einem Naturerlebnisbad zum Gegenstand hatte. Der Vertrag regelte u.a. Zuschüsse der Stadt für Umbaukosten bis zu einer bestimmten Höhe.

Im Zuge der durch eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung gemachten Feststellungen wurden die von der Stadt an das Unternehmen geleisteten Betriebskostenzuschüsse als Entgelt für einen steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustausch durch den Betrieb des Schwimmbads gewertet.

**2. Rechtsprechung folgt den Prüfungsfeststellungen**

Das FG Schleswig-Holstein stimmte den Feststellungen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung mit Verweis auf die geltenden Rechtssprechungsgrundsätze des EuGH sowie des BFH zu. Aufgrund eines Vertrags zwischen der Stadt und dem betreibenden Unternehmen sind demnach die Voraussetzungen für eine entgeltliche Leistung erfüllt. Durch die Existenz des Vertrags besteht zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang. Die Stadt war mit Betrachtung der vertraglichen Vereinbarung ein identifizierbarer Empfänger konkreter Leistungen.

Infolge dieses unmittelbaren Zusammenhangs mit einer Gegenleistung für den Ausbau und Betrieb des Frei-

bads, welcher in Form von konkreten Aufgabenstellungen festgehalten ist, handelt es sich bei den Zahlungen der Stadt an die Klägerin um steuerpflichtige Leistungen. Eine „bloße Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse“ liegt nach Auffassung des FG aufgrund der maßgeblichen Intention des Vertrags, der die Fortführung des Bads als selbstverständlich ansieht, nicht vor.

Dazu verweisen die Kieler Richter auf den BFH, der im Hinblick auf Zahlungen der öffentlichen Hand entschieden hatte, dass diesen ein steuerbares Entgelt entspreche, wenn der Zahlungsempfänger im Auftrag des

Geldgebers eine Aufgabe aus dessen Kompetenzbereich übernimmt (so beispielsweise den Betrieb eines Schwimmbads oder die Errichtung eines Bads nach den Maßgaben der Stadt, vgl. BFH-Entscheidungen vom 19.11.2009 [Az.: V R 29/08] oder vom 22.4.2015 [Az.: XI R 10/14]).

Hingegen liege keine umsatzsteuerliche Leistung im Sinne des BFH (Entscheidung vom 18.12.2008, Az.: V R 38/06) vor, wenn der „Zuschuss“ lediglich der Förderung des Zahlungsempfängers im allgemeinen Interesse dient und nicht Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein soll.

## » VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

# Die Umsetzung des Strommarktgesetzes in der Praxis

## Auswirkungen in gängigen Fallkonstellationen

Mit dem sog. Strommarktgesetz kommen auf die Betreiber von EEG-Energieerzeugungsanlagen wie auch die jeweiligen Verteilnetzbetreiber im Rahmen des Jahresabschlusses zum 31.12.2016 die ersten Zweifelsfragen zur Umsetzung auf, da der neue § 19 Abs. 1a EEG rückwirkend zum 1.1.2016 anzuwenden ist. Für die Anlagenbetreiber ist diese Rechtsänderung von besonderer Relevanz, da hierdurch die Wirtschaftlichkeit der Energieerzeugungsanlage betroffen wird: Es ist mit spürbaren finanziellen Einbußen zu rechnen. Weil mit dem Strommarktgesetz auch eine Änderung des geltenden EEG 2014 vorgenommen wurde, ist Vorsicht geboten: Es kann bei der Geltendmachung von Stromsteuerbegünstigungen zum Entfall von EEG-Förderansprüchen kommen.

### 1. Anwendung des neuen § 19 Abs. 1a EEG

Das Strommarktgesetz mit dem neuen § 19 Abs. 1a EEG wurde am 29.7.2016 im Bundesgesetzblatt (BGBl. I S. 1786) veröffentlicht und ist am 30.7.2016 in Kraft getreten. Es ist teilweise aber infolge einer Änderung der Übergangsbestimmungen in § 104 Abs. 5 EEG 2014 bereits rückwirkend zum 1.1.2016 anzuwenden.

Die neu eingefügte Vorschrift des § 19 Abs. 1a EEG sieht vor, dass Anlagenbetreiber für EEG-geförderten Strom seit dem 1.1.2016 entweder nur noch die

- EEG-Förderung oder
- die Stromsteuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 3 StromStG

in Anspruch nehmen können. Eine gleichzeitige Anwendung beider Vergünstigungen ist nicht mehr möglich.

» **Empfehlung:** Aus Gründen der finanziellen Vorteilhaftigkeit ist die Beibehaltung bzw. Sicherung der EEG-Förderung zu geboten.

Bei den genannten Befreiungsnormen handelt es sich im Falle der Nr. 1 um die Befreiung für „Strom aus ausschließlich grünen Netzen“ (eine eher seltene Befreiungsvorschrift) bzw. nach Nr. 3 um Strom, welcher in Anlagen von weniger als zwei Megawatt elektrischer Leistung erzeugt und als Eigenerzeugung im räumlichen Zusammenhang oder durch Letztverbraucher im Umkreis von einem Radius von 4,5 km um die Energieerzeugungsanlage verbraucht worden ist.

Zu begründen ist diese Gesetzesänderung im Wesentlichen mit Implikationen aus dem EU-Beihilferecht (Stich-



wort: „Verbot der Doppelbegünstigung“). Dazu gab es im Sommer und Herbst letzten Jahres bereits unzählige offene Fragen, insbesondere im Hinblick darauf, wie diese Änderung in der täglichen Praxis von Anlagenbetreibern bzw. Verteilnetzbetreibern umgesetzt werden kann.

Aufgrund dessen wurde im Rahmen des EEG 2017 ein neuer § 53c EEG 2017 eingeführt, welcher nun eine Verrechnung der Stromsteuerbefreiung mit der auszahlenden EEG-Vergütung vorsieht und diesen Abzug auf die Ebene des Verteilnetzbetreibers als zuständige Abrechnungsstelle normiert. Diese Regelung gilt ebenfalls rückwirkend ab dem 1.1.2016.

» **Hinweis:** Mit Datum vom 21.2.2017 hat sich die Zollverwaltung mit einem Informationsschreiben zu Anwendungsfragen der Stromsteuerbefreiungen nach § 9 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 Stromsteuergesetz (StromStG) nach unserem Empfinden ebenfalls leider nur oberflächlich geäußert und wesentliche Einzelfragen unbeantwortet gelassen.

## 2. Praxisauswirkungen im Überblick

Nachfolgend haben wir für die u.E. gängigen Fallkonstellationen die stromsteuerlichen Aspekte für den Anlagenbetreiber sowie den Netzbetreiber dargestellt und ggf. Hinweise zu Fragestellungen einer Rückstellungsbildung angemerkt, da derzeit noch keine Spitzenabrechnungen des Jahres 2016 für die EEG-Anlagen im Netzgebiet vorliegen dürften.

### 2.1 Eigenverbrauch des Anlagenbetreibers

Sofern der Anlagenbetreiber den Strom selbst (z.B. im eigenen Wohnhaus oder Betrieb) verbraucht und für diese Erzeugungsmengen noch eine Förderung nach dem EEG bekommt, sind diese Mengen durch die eingangs dargestellte Rechtsänderung zukünftig stromsteuerpflichtig. Die Zollverwaltung vertritt die Auffassung, dass sich der Anlagenbetreiber der Inanspruchnahme einer Stromsteuerbefreiung nicht entziehen kann.

Der Eigenerzeuger (= Letztverbraucher) ist Steuerschuldner der Stromsteuer und unterliegt der Verpflichtung zur Abgabe einer Stromsteuererklärung bis zum 31.5. des Folgejahres an das zuständige Hauptzollamt.

Der örtliche Netzbetreiber ist von der Rechtsänderung nicht betroffen. Sofern der Anlagenbetreiber einer Bilanzierungspflicht unterliegt, ist im Hinblick auf diese Verpflichtungen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten im Rahmen des Jahresabschlusses zum 31.12.2016 zu bilden.

### 2.2 Einspeisung des Anlagenbetreibers

Der Anlagenbetreiber speist den erzeugten Strom in das örtliche Netz ein und der Netzbetreiber zahlt die EEG-Vergütungen für die Einspeisung aus. Sofern der Netzbetreiber über eine Versorgererlaubnis i.S. des § 4 StromStG verfügt, ist dieser für die an ihn gelieferten Strommengen als Steuerschuldner anzusehen, der Anlagenbetreiber wäre hiervon grundsätzlich nicht betroffen.

### 2.3 Direktvermarktungsmodell

Hier veräußert der Anlagenbetreiber den Strom über die Börse an Dritte. Der Direktvermarkter verfügt regelmäßig als Stromhandelsunternehmen über eine Versorgererlaubnis nach § 4 StromStG und schuldet somit grundsätzlich die Stromsteuer für an ihn gelieferte Mengen.

Da die EEG-Vergütung weiterhin vom Netzbetreiber ausbezahlt wird, sollte der Anlagenbetreiber diesen seinem Direktvermarkter unter Beifügung der jeweiligen Nachweise benennen bzw. vorlegen, um eine ungekürzte Auszahlung der EEG-Vergütung zu gewährleisten.

### 2.4 Neue Meldepflicht

Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die „neue“ Meldepflicht der Anlagenbetreiber nach § 71 EEG 2017, wonach bis zum 28.2. des Folgejahres die für die Endabrechnung des Vorjahres notwendigen Daten als auch die Inanspruchnahme einer möglichen Steuerbefreiung an den Netzbetreiber zu melden sind.

### 2.5 KWK-Anlagen

Im Hinblick auf etwaig betriebene Anlagen der „Kraft-Wärme-Kopplung“ (KWK) sei noch ohne vertiefende Erläuterung kurz angemerkt, dass nach dem KWKG 2017 nach § 8a Abs. 3 bzw. 5 KWKG nur Anlagen im sog. „Aus-schreibungsmodell“ betroffen sind, das erst seit dem 1.1.2017 zur Anwendung kommen kann. Für ältere Anlagen gilt somit ein Bestandsschutz.

## » VERKEHRSWIRTSCHAFT

# Anpassung der VO (EG) 1370/2007 durch das europäische Parlament und den Rat

## Erster Überblick über die Änderungen

Die Verordnung (EU) 2016/2338 des europäischen Parlaments und des Rats vom 14.12.2016 enthält die Änderungen bzw. Ergänzungen, die in die VO (EG) 1370/2007 einfließen. Ziel der neuen Verordnung, die am 24.12.2017 in Kraft treten soll, ist es in erster Linie, die Qualität, Transparenz, Effizienz und Leistungsfähigkeit von öffentlichen Schienenpersonenverkehrsdiensten zu verbessern.

### 1. Inhalte der VO zum Schienenverkehr im Überblick

Die neue VO (EU) 2016/2338 bezieht sich schwerpunktmäßig auf Schienenpersonenverkehrsleistungen, und zwar im Wesentlichen durch Ergänzungen des Art 5 der VO (EG) 1370/2007 wie folgt:

- neuer Unterabsatz zu Abs. 2 (Gruppe von Behörden, deren geographischer Zuständigkeitsbereich sich nicht auf das gesamte Staatsgebiet erstreckt);
- neuer Abs. 3a (vorübergehende neue Vergabe von Schienenpersonenverkehrsdiensten);
- neuer Abs. 3b (Verfahrensfragen zur vorübergehenden neuen Vergabe von Schienenpersonenverkehrsdiensten);
- überarbeiteter Abs. 4 (unveränderte Schwellenwerte für Kleinvergaben im ÖPNV und Aufnahme neuer Schwellenwerte für Kleinvergabe im SPNV: Jahresdurchschnittswert unter 7,5 Mio. € oder 500.000 km);
- neuer Abs. 4a (Direktvergabe von öffentlichen Dienstleistungsaufträgen für öffentliche Schienenpersonenverkehrsdienste);
- neuer Abs. 4b (Direktvergabe von öffentlichen Dienstleistungsaufträgen für öffentliche Schienenpersonenverkehrsdienste, wenn diese nur den Betrieb von Schienenpersonenverkehrsdiensten durch einen Betreiber betreffen, der gleichzeitig die gesamte Eisenbahninfrastruktur, auf der die Dienstleistungen erbracht werden, oder den größten Teil davon verwaltet);
- neuer Abs. 6a (Steigerung des Wettbewerbs zwischen den Eisenbahnunternehmen durch Teilvergaben);

- neuer Unterabsatz zu Abs. 7 (Möglichkeit der Bewertung von Direktvergaben nach den Abs. 4a und 4b durch eine vom Mitgliedstaat benannte unabhängige Stelle).

Daneben geht es insbesondere um die Hinzufügung eines Art. 5a (Eisenbahn-Rollmaterial), um neue Werte für Kleinvergaben für Schienenpersonenverkehrsdienste in Art. 4 Abs. 4 sowie um die Ergänzung des Art. 8 um einen Abs. 2a.

### 2. Weitergehender Anwendungsbereich

Die neue VO (EU) 2016/2338 enthält aber auch Regelungen mit Bezug sowohl auf straßengebundene Personenverkehrsdienstleistungen als auch Schienenpersonenverkehrsleistungen. So bringt der neu in die VO (EG) 1370/2007 einzufügende Art. 2 Buchst. a eine Vorgabe zur Spezifikation der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen. Die Kommission ist der Meinung, dass die zuständigen Behörden Spezifikationen für gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen im Personenverkehr festlegen sollen.

Diese Spezifikationen für gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen im öffentlichen Personenverkehr sollen, soweit möglich, positive Netzeffekte herbeiführen, u.a. in Bezug auf die Verbesserung der Dienstleistungsqualität, des sozialen und territorialen Zusammenhalts oder der Gesamteffizienz des öffentlichen Verkehrssystems.

Insoweit regelt Art. 2 Buchst. a, dass die zuständigen Behörden Spezifikationen der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen für die Erbringung öffentlicher Personenverkehrsdienste und den Anwendungsbereich dieser gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen festlegen. Die zuständige Behörde hat bei der Festlegung Sorge zu tragen, dass die Spezifikationen in Einklang mit den politischen Zielen, die in den Strategiepapieren für den öffentlichen Verkehr in den Mitgliedstaaten aufgeführt sind, stehen (vgl. Erwägungsgrund 7).

» **Hinweis:** Durch die Spezifikationen sollen die Ziele der Politik für den öffentlichen Verkehr auf kostenwirksame Weise erreicht werden und die finanzielle Nachhaltigkeit der Erbringung öffentlicher Verkehrsdienste gemäß den für den öffentlichen Verkehr festgelegten Anforderungen langfristig gesichert werden.

### 3. Neue Sozialstandards

Die Kommission ist ferner der Meinung, dass im Hinblick auf die angemessene Einbeziehung sozialer und arbeitsrechtlicher Erfordernisse in die Verfahren zur Vergabe öffentlicher Dienstleistungsaufträge die Betreiber bei der Ausführung öffentlicher Dienstleistungsaufträge die Anforderungen des Sozial- und Arbeitsrechts erfüllen müssen,

- die in dem Mitgliedstaat gelten, in dem der öffentliche Dienstleistungsauftrag erteilt wurde, und
- die sich aus den auf nationaler und auf Unionsebene geltenden Verwaltungsvorschriften und Beschlüssen sowie aus geltenden Vertragungsanträgen ergeben, sofern diese nationalen Regelungen und ihre Anwendung mit dem Unionsrecht vereinbar sind.

Zur Umsetzung wird die VO 1370/2007 in Art. 4 um einen Abs. 4a ergänzt. Dieser enthält folgerichtig die Vorgabe, dass bei der Ausführung von öffentlichen Dienstleistungsaufträgen die Betreiber eines öffentlichen Dienstes die nach dem Unionsrecht, dem nationalen Recht oder Tarifverträgen geltenden sozial- und arbeitsrechtlichen Verpflichtungen einhalten. Der Art. 4 Abs. 6 wird deshalb so geändert, dass er neben Qualitäts- künftig auch Sozialstandards umfasst.

### 4. Datenschutz

Ferner wird der Art. 4 um einen Abs. 8 ergänzt. Danach müssen die Betreiber öffentlicher Dienstleistungsaufträge der zuständigen Behörde alle für die Vergabe der öffentlichen Dienstleistungsaufträge wesentlichen Informationen zur Verfügung stellen.

Im Gegenzug muss die zuständige Behörde allen interessierten Parteien relevante Informationen für die Vorbereitung eines Angebots im Rahmen eines wettbewerblichen Vergabeverfahrens zur Verfügung stellen und hierbei gewährleisten, dass der legitime Schutz vertrau-



Schienerverkehr: Neustrukturierung des Vergabeverfahrens



licher Geschäftsinformationen gewahrt wird. Hierzu zählen Informationen über Fahrgastnachfrage, Tarife, Kosten und Einnahmen im Zusammenhang mit den öffentlichen Personenverkehrsdiensten, die Gegenstand des wettbewerblichen Vergabeverfahrens sind, sowie Einzelheiten der Infrastrukturspezifikationen, die für den Betrieb der erforderlichen Fahrzeuge bzw. des erforderlichen Rollmaterials relevant sind, um interessierten Parteien die Abfassung fundierter Geschäftspläne zu ermöglichen.

### 5. Kleinvergaben

Die Neufassung enthält auch eine Neufassung des Art. 4 Abs. 4 VO, der Kleinvergaben regelt. In Art. 5 Abs. 4a und 4b VO werden separate Grenzen für Kleinvergaben für öffentliche Dienstleistungsaufträge, die öffentliche Schienenpersonenverkehrsdienste beinhalten, eingeführt.

Bei Direktvergaben an kleine bzw. mittlere Unternehmen mit nicht mehr als 23 Fahrzeugen können die Schwellenwerte für Direktvergaben weiterhin entweder auf einen geschätzten Jahresdurchschnittswert von weniger als 2 Mio. € oder eine jährliche öffentliche Personenver-

kehrleistung von weniger als 600.000 km angehoben werden.

### 6. Berichtspflichten

Die Veröffentlichungspflicht nach Art. 7 Abs. 1 muss künftig die politischen Ziele, wie sie in den Strategiepapieren für den öffentlichen Verkehr in dem betreffenden Mitgliedstaat aufgeführt sind, berücksichtigen. Die Mitgliedstaaten erleichtern den Zugang zu diesen Berichten, z.B. über ein gemeinsames Internetportal.

### 7. Übergangsregelung

§ 8 enthält eine Übergangsregelung zur Anwendung der VO (EG) 2016/1338: Die darin enthaltenen Änderungen sind nach Art. 8 Abs. 2 grundsätzlich ab dem 3.12.2019 anzuwenden.

» **Hinweis:** Diese Darstellung der VO 2016/2338 soll lediglich einen ersten Überblick über die beschlossenen Änderungen vermitteln. Wir werden in den nächsten Ausgaben der PKF Themen ÖS einzelne Punkte herausgreifen und ihre praktischen Auswirkungen analysieren.

## » VERGABERECHT

# Geänderter Rechtsrahmen für die Auftragsvergabe in NRW

## Neufassung des TVgG NRW und der zugehörigen Rechtsverordnung

Am 1.4.2017 ist das novellierte Gesetz über die Sicherung von Tarifreue und Sozialstandards sowie fairen Wettbewerb bei der Vergabe öffentlicher Aufträge (Tarifreue- und Vergabegesetz Nordrhein-Westfalen – TVgG NRW) vom 31.1.2017 weitgehend in Kraft getreten. Ebenfalls seit dem 1.4.2017 gilt die zwischenzeitlich auch veröffentlichte Verordnung zur Durchführung dieses Gesetzes (RVO TVgG NRW) vom 21.2.2017. Die an der Vergabe öffentlicher Aufträge Beteiligten haben sich auf eine Fülle neuer Vorschriften einzustellen.

### 1. Auslöser für die Neufassung

An der Vorgängerfassung, die am 1.5.2012 in Kraft getreten war, hatte es immer wieder Zweifel hinsichtlich der Europarechtskonformität gegeben. Konkreter Anlass dafür war die Regelung des § 4 Abs. 3 TVgG NRW, nach der sich Bieter auf einen öffentlichen Auftrag im Land NRW bei Angebotsabgabe schriftlich verpflichten mussten, ihren Angestellten bei der Auftragsdurchführung mindestens einen Stundenlohn von 8,62 € zu zahlen – auch dann, wenn die eigentliche Arbeitsleistung im Ausland stattfand. Letztlich hat der EuGH mit Urteil vom 18.9.2014 (Az. C-549/13) entschieden, dass die streitige Regelung des TVgG NRW der Dienstleistungsfreiheit zuwiderläuft.

Zudem war sowohl von öffentlichen Auftraggebern als auch von Bieterunternehmen beklagt worden, dass das 2012 eingeführte TVgG NRW zu unangemessenen Mehraufwänden bei Beschaffungen führe, woraufhin die Landesregierung NRW entschied, es 2015 einer umfangreichen Evaluation zu unterziehen.

Deren Ergebnisse sowie die o.g. EuGH-Entscheidung sind dann zunächst in einen Gesetzentwurf der Landesregierung zur Novellierung des TVgG NRW gemündet (LT-Drs. 16/12265). Der Landtag NRW hat die Novelle mittlerweile verabschiedet, so dass das neue Gesetz seit 1.4.2017 in Kraft ist. Parallel zum Gesetzgebungsprozess wurde die dazugehörige Rechtsverordnung (RVO TVgG NRW) überarbeitet, deren Neufassung (vgl. dazu mehr im Abschn. 4) zeitgleich mit dem Gesetz in Kraft getreten ist.

» **Hinweis:** Folgende Rechtsvorschriften treten mit Inkrafttreten des neuen Tariftreue- und Vergabegesetzes außer Kraft:

- das Tariftreue- und Vergabegesetz NRW vom 10.1.2012,
- die Verordnung Tariftreue- und Vergabegesetz NRW vom 14.5.2013,
- die Vergabe-Mindestentgelt-Verordnung vom 19.11.2014 und
- die Vergabe-Mindestentgeltausschluss-Verordnung vom 23.4.2012.

## 2. Änderungen im Anwendungsbereich

Das neue Gesetz ist gem. § 1 Abs. 1 generell erst ab einem geschätzten Auftragswert von 20.000 € anzuwenden. Lediglich § 6 (Berücksichtigung von Aspekten des Umweltschutzes und der Energieeffizienz) und § 7 (ILO-Kernarbeitsnormen) gelten bereits ab einem Auftragswert von 5.000 €. Zuvor fanden die Kernnormen des Gesetzes (Veröffentlichungspflichten, Mindestlohn, Tariftreue, ILO-Kernarbeitsnormen, umweltfreundliche Beschaffung) unabhängig vom Auftragswert Anwendung.

Für Verträge von Sektorenauftraggebern ist das neue Gesetz gem. § 2 Abs. 5 nicht mehr anzuwenden, d.h. etwa bei Aufträgen in der Energie- und Wasserversorgung. Diese werden damit gegenüber solchen in den Aufgabenbereichen des Verkehrs, der Abfall- und

Abwasserentsorgung sowie im Bäderbereich privilegiert. Ebenso gelten die Vorgaben des TVgG NRW nicht bei Ausnahmen nach dem Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen (GWB) wie z.B. bei Inhouse-Geschäften, interkommunalen Kooperationen oder Kommunikationsnetzen.

## 3. Geänderte Inhalte im neuen TVgG

Neben sprachlichen und strukturellen Anpassungen sind insbesondere folgende wesentliche Neuerungen zu nennen:

**(1) Mindestlohnregelung:** Der vergabespezifische Mindestlohn ist mit dem Mindestlohn des Bundes harmonisiert worden, so dass der bundesweite Mindestlohn nach dem Mindestlohngesetz (MiLoG) vom 11.8.2014 (BGBl. I S. 1348) auch in Vergabeverfahren des Landes als Lohnuntergrenze gilt. Wird die ausgeschriebene Leistung außerhalb des Hoheitsgebiets der Bundesrepublik Deutschland erbracht, gilt in Reaktion auf die oben erwähnte Rechtsprechung des EuGH kein Mindestlohn. Zudem wird klargestellt, dass für den ÖPNV entweder ein Tarifvertrag oder mehrere Tarifverträge als repräsentativ erklärt werden können. Somit könnte in Zukunft neben dem TV-N NW auch der neue TV-NWO als repräsentativ erklärt werden.

**(2) Prüfstelle:** Für die Prüfung der Einhaltung der letztgenannten Pflicht sowie die Überwachung der vorgesehenen Entlohnung für Leiharbeiter und die Vorlagepflicht von Nachunternehmern und Verleihern von Arbeitskräften ist das für Arbeit zuständige Ministerium grundsätzlich als Prüfbehörde vorgesehen.

**(3) Bestbieterprinzip:** Durch die Einführung des Bestbieterprinzips werden Bieter und Vergabestellen entlastet, da i.d.R. nur noch der erfolgreiche Bieter die Nachweise nach dem TVgG NRW erbringen muss (§ 9 Abs. 1). Die öffentlichen Auftraggeber sind allerdings verpflichtet, in der Bekanntmachung des Auftrags und in den Vergabeunterlagen hierauf einschließlich der Vorlagefrist (mindestens drei, höchstens fünf Werktagen nach Aufforderung) hinzuweisen.

**(4) Servicestelle:** Das für Wirtschaft zuständige Ministerium nimmt die Funktion einer Servicestelle gegenüber

„jedermann“ wahr und informiert unentgeltlich über die praktische Anwendung des TVgG NRW.

» **Hinweis:** Darüber hinaus ist mit dem Gesetz die Grundlage für ein **Siegelsystem** geschaffen worden. Ziel ist, dass die Einzelnachweise im jeweiligen Vergabeverfahren durch ein Siegel ersetzt werden können. Derzeit werden die Grundlagen und Einzelheiten des Siegelsystems erarbeitet, so dass diese Möglichkeit der Nachweisführung noch nicht zur Verfügung steht.

#### 4. Neue Rechtsverordnung (RVO TVgG NRW)

Den Rahmen für die Regelungen dieser Verordnung geben das TVgG NRW und dabei insbesondere die Ermächtigungsgrundlage gem. § 16 Absatz 4 TVgG NRW vor. Gegenüber der Rechtsgrundlage für die bisherige Verordnung zur Regelung von Verfahrensbedingungen in den Bereichen umweltfreundliche und energieeffiziente Beschaffung, Berücksichtigung sozialer Kriterien und Frauenförderung sowie Förderung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie bei der Anwendung des TVgG gilt nun eine eingeschränkte Ermächtigung durch das GWB. Für die Verfahren oberhalb der Schwellenwerte des § 106 GWB findet gem. § 128 Abs. 1 GWB die Vorgabe der Einhaltung der rechtlichen Verpflichtungen am Leistungsort Anwendung.

Im Einzelnen konkretisiert die Verordnung Vorgaben des TVgG NRW und setzt sie um (§ 1 RVO TVgG NRW). § 2 verweist hinsichtlich der Verpflichtungserklärungen zur Tariftreuepflicht und zum Mindestlohn auf die der Verordnung beigegebene Anlage 1. Ferner regelt die Verordnung u.a. Bauvergaben (§ 4) sowie die Berücksichtigung von

- abfallrechtlichen Vorgaben (§ 3),
- Aspekten des Umweltschutzes und der Energieeffizienz für Vergaben unterhalb der EU-Schwellenwerte (§ 5),
- Besonderheiten bei
  - sensiblen Produkten (§ 6),
  - der ILO-Kernarbeitsnormen (§ 7) sowie
  - der Frauenförderung und der Förderung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie (§§ 9 bis 13 einschließlich der Verpflichtungserklärung in Anlage 2).

#### 5. Ausblick

Seitens der Landesregierung werden mit dem novellierten TVgG NRW die Hoffnungen verbunden, dass die Verantwortung der öffentlichen Auftraggeber in NRW für eine faire, ökologische und soziale Beschaffung gestärkt und gleichzeitig die bürokratischen Vorgaben für Vergabestellen und Unternehmen deutlich reduziert werden. Ob sich diese Hoffnungen in der Praxis erfüllen werden, bleibt abzuwarten.

## » KURZ NOTIERT

### Keine steuerliche Begünstigung für dauerdefizitäres Freibad

Der Betrieb öffentlicher Freibäder kann im Regelfall nicht kostendeckend erfolgen. Um in dieser nachhaltigen Verlustsituation die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber diese Art von dauerdefizitären Tätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich begünstigt. Diese Privilegierung hat der BFH zuletzt mit Urteil vom 9.11.2016 (Az.: I R 56/15) an das Vorliegen von bestimmten Bedingungen gekoppelt. Danach ist die steuerliche Begünstigung dauerdefizitärer Tätig-

keiten einer von der öffentlichen Hand beherrschten Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nur zulässig, wenn die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübt. Betreibt eine städtische Gesellschaft das verlustbringende Freibad aber nicht selbst, sondern verpachtet sie es an einen Trägerverein, liegen die Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand nicht vor.

» **Ergebnis:** Verluste aus Verpachtungstätigkeiten ansonsten privilegierter Tätigkeiten sind gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG nicht begünstigt.



## Betreiber von Energieerzeugungsanlagen in der Krise – Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen

Die Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen ist im Fall einer begünstigten Anlage nach § 3 EnergieStG nicht erforderlich, wenn die eingesetzten Energieerzeugnisse ausschließlich der Stromerzeugung in Anlagen dienen, die während des gesamten Zeitraums stromsteuerpflichtig sind bzw. waren.

Begünstigte Anlagen (Stromerzeugungsanlagen / KWK-Anlagen) gem. § 3 EnergieStG sind nur diejenigen Anlagen, in denen die Energieerzeugnisse zum Antrieb von Verbrennungsmotoren oder Gasturbinen verwendet werden. Wird das Energieerzeugnis in der Stromerzeugungsanlage/KWK-Anlage lediglich verheizt (z.B. Stirlingmotor, Dampfmaschine) handelt es sich hingegen nicht um eine

begünstigte Anlage nach § 3 EnergieStG. Gem. Art. 14 Abs. 1 Buchst a der Richtlinie 2003/96 des Rats vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Energiesteuerrichtlinie) befreien die Mitgliedstaaten bei der Stromerzeugung verwendete Energieerzeugnisse (Input). Diese obligatorische Steuerbefreiung gilt jedoch nur, sofern eine Besteuerung des erzeugten Stroms (Output) erfolgt.

» **Ergebnis:** Aufgrund der vorstehenden Konkretisierung des Merkblatts zur Selbsterklärung zu staatlichen Beihilfen kommt insofern eine Entspannung im Zusammenhang mit möglicherweise anstehenden Energiesteuerentlastungsanträgen auf die Anlagenbetreiber zu, sofern es sich hierbei um Unternehmen in der Krise handelt.

## 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.