

**PKF** themen



# Steuerlicher Querverbund: Wer profitiert?

BMF bereitet vereinheitlichende Anwendungsvorschrift vor.

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

der steuerliche Querverbund eröffnet zwar wichtige Kompensationsmöglichkeiten von Gewinnen mit Verlusten aus anderen Bereichen, war bisher aber häufig mit großen Rechtsunsicherheiten verbunden. Denn je nach örtlichen Gegebenheiten wurden unterschiedliche Auffassungen insbesondere seitens der Finanzverwaltung vertreten. Nun aber besteht insoweit Aussicht auf eine klarere Linie, da die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zwischenzeitlich Vorstellungen für eine bundeseinheitliche Verwaltungspraxis entwickelt haben. Ein aktuell im Juli 2014 vorgelegter Entwurf des BMF enthält Einzelheiten für die künftig steuerlich zulässige Zusammenfassung unterschiedlicher Tätigkeiten – mehr dazu finden Sie im nachfolgenden Brennpunkt-Beitrag, der im Detail erläutert, inwieweit für Sie dringender Handlungsbedarf bestehen könnte.

Auch in anderen Bereichen wurde mehr Rechtsklarheit geschaffen. So hat sich die Finanzverwaltung bereits mehrfach mit der Beseitigung von Gewerbemüll befasst (dazu S. 19) und auch der BGH hat im Rahmen des Konzessionsvergaberechts bisherige Unsicherheitsbereiche eingegrenzt. Dass dennoch offene Fragen die korrekte Abwicklung einer Konzessionsvergabe in Frage stellen können, lesen Sie anschließend ab S. 25 mit dem Bericht über ein in Köln anhängiges Verfahren.

Quasi in letzter Minute konnten wir im Rahmen dieser Ausgabe der PKF Themen ÖS eine verkehrswirtschaftlich bedeutsame Stellungnahme aus dem Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur aufgreifen, die erst vor wenigen Tagen bekannt wurde. Die darin vertretene Auffassung könnte für betroffene Akteure im Zusammenhang mit der Frage ausgleichsfähiger Nachteile für Tarifabsenkungsmaßnahmen Handlungsbedarf aufwerfen – mehr dazu lesen Sie ab S. 5 in diesem Heft.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » Steuerlich wirksame Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art ..... **S. 3**

» **VERKEHRSWIRTSCHAFT**

- » Probleme und Risiken bei der Praxisumsetzung von Vorgaben der VO (EG) 1370/2007 ..... **S. 5**

» **ENERGIEWIRTSCHAFT**

- » Eigenstromerzeugung im Rahmen des EEG 2.0 ... **S. 9**

» **ENTSORGUNGSWIRTSCHAFT**

- » Auf dem Weg zu einer Kreislaufwirtschaft: Ein Null-Abfallprogramm für Europa ..... **S. 11**
- » Gebührenrechtliche Behandlung von „periodenfremden Erträgen“ aus der Auflösung von Deponierückstellungen ..... **S. 13**

» **STEUERRECHT**

- » Gemeinnützigkeit von Betrieben gewerblicher Art: Voraussetzungen für Steuerbefreiungen im Überblick ..... **S. 16**
- » Gewerbesteuerpflicht eines dauerdefizitären BgA mit Beteiligungserträgen ..... **S. 18**
- » Beseitigung von Gewerbemüll durch juristische Personen des öffentlichen Rechts..... **S. 19**
- » Geldwerter Vorteil bei der Kfz-Nutzung mit Fahrer-Gestellung ..... **S. 21**

» **KONZESSIONSVERGABERECHT**

- » Übertragungsanspruch von Neukonzessionären nach § 46 Abs. 2 EnWG ..... **S. 23**
- » Bewertungskriterien im Auswahlverfahren ..... **S. 25**

» **EU-BEIHILFERECHT**

- » Entspannung im Kultursektor ..... **S. 28**

» **KURZ NOTIERT**

- » Überlassung von Tablet-PC an kommunale Mandatsträger ..... **S. 31**
- » Rückstellungen aus Verpflichtungen zur Rückgewähr von Kostenüberdeckungen im Rahmen der öffentlichen Wasserversorgung ..... **S. 31**

## » BRENNPUNKT

# Steuerlich wirksame Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

*Im Jahressteuergesetz 2009 wurde bekanntlich die jahrzehntelange Verwaltungspraxis zur inhaltlichen Ausgestaltung steuerlicher Querverbundregelungen in § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG gesetzlich verankert. Diese insbesondere für Kommunen und kommunale Unternehmen (Betriebe gewerblicher Art oder kommunale Eigengesellschaften) bedeutsame Regelung lässt eine steuerlich wirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus unterschiedlichen Tätigkeiten mit der Folge zu, dass nur noch ein eventuell verbleibender positiver Saldo der Ertragsbesteuerung unterliegt.*

## Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung der gesetzlichen Querverbundregelung

### 1. Neues BMF-Schreiben soll bisher unterschiedliche Sichtweisen vereinheitlichen

Steuerlich zulässige Zusammenfassungen sind u.a. für Tätigkeiten zulässig, zwischen denen „nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht.“ Die Sichtweisen, unter denen eine solche technisch-wirtschaftliche Verflechtung steuerlich anerkannt wurde, differierten zuletzt zwischen den Bundesländern so erheblich, dass die OFD Münster und die OFD Rheinland ihre nachgelagerten Finanzämter in NRW mit Verfügungen vom 23.12.2012 anwiesen, keine verbindlichen Auskünfte nach § 89 Abs. 2 AO mehr zu erteilen; in anderen Bundesländern dagegen wurden – wenn auch stark eingeschränkt – entsprechende Auskünfte weiter erteilt.

Inzwischen haben die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder Vorstellungen für eine bundeseinheitliche Verwaltungspraxis entwickelt und diese den Interessensverbänden mit der Möglichkeit zur Stellungnahme zugesandt. Der aktuelle Entwurf des BMF datiert aus Ende Juli 2014 und enthält Einzelheiten für die künftig steuerlich zulässige Zusammenfassung unterschied-

licher Tätigkeiten; dabei wird die Betrachtung der engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung auf die Zwischenschaltung eines Blockheizkraftwerks (BHKW) beschränkt. Auf andere denkbare technisch-wirtschaftliche Verflechtungen, die unter Verweis auf die Rechtsprechung des BFH auch ohne Einbindung eines BHKW möglich sind (z.B. bei der Fernwärmeversorgung mittels Heizkraftwerken, soweit beim Kraftwerk Ersparnisse aufgrund einer Ausgleichsfunktion im Fernwärmenetz eintreten), wird im BMF-Entwurf nicht eingegangen.

Wie schon die Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 27.7.1995 stellt auch das BMF primär auf die klassische Zusammenfassung zwischen einem Bäder-BgA und einem Energieversorgungs-BgA ab; allerdings wird darauf hingewiesen, dass im Einzelfall eine solche Zusammenfassung auch mit einer anderen Einrichtung, die Wärme- und Strombedarf hat, möglich ist (z.B. bei einer Stadthalle).

### 2. Tatbestandsmerkmale in der Diskussion

Im Mittelpunkt einer derzeit stattfindenden fachkritischen Auseinandersetzung mit dem BMF-Entwurf stehen die Tatbestandsmerkmale, anhand derer das Vor-



liegen einer wechselseitigen „Gewichtigkeit der Verflechtung“ geprüft und beurteilt werden soll. Nach [vorläufiger] Verwaltungsmeinung soll die gesetzlich gebotene wechselseitige Gewichtigkeit nur erfüllt sein, wenn aus Sicht des Bads die im BHKW erzeugte Wärme mindestens zu 80% an das Bad geliefert wird und aus Sicht des Energieversorgers das BHKW so viel Strom erzeugen kann, dass damit der jährliche Eigenverbrauch des Bades zu mehr als 120% abgedeckt werden könnte. Die Zusammenfassung soll (wie bisher auch) zudem durch ein Wirtschaftlichkeitsgutachten belegt werden, das den VDI-Richtlinien (CDI 2067) entsprechen muss.

Das BHKW kann stationärer oder mobiler Art sein. In welchem Betriebsvermögen das BHKW bilanziert wird, soll für das Vorliegen einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht unerheblich sein, da es einzig darauf ankommt, ob eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung nach den vorgenannten Kriterien begründet werden kann. Der Zusammenfassung soll auch nicht der Umstand entgegenstehen, dass ein Freibad nur saisonal geöffnet ist.

### 3. Übergangsregelung

Die Neuregelung wird auf alle noch offenen Fälle angewendet werden. Es soll aber im Rahmen einer Übergangsregelung auf Antrag nicht beanstandet werden, wenn bei Zusammenfassungen, in denen die Inbetriebnahme des BHKW bis zum 31.12.2015 erfolgt, die bisher geltenden Grundsätze zur Anwendung

kommen. Leider geht das BMF im Entwurf nicht darauf ein, welche Grundsätze gemeint sind, da bereits in den letzten Jahren unterschiedliche Ausgestaltungen zur Anwendung kamen.

### 4. Ausblick

Die Finanzverwaltung ist zwecks Vermeidung weiterer Verzögerungen und Beseitigung rechtlicher Unsicherheiten an einer zügigen Bekanntmachung der neuen Leitlinien interessiert. Das FinMin NRW hat bereits auf der Grundlage des BMF-Entwurfs die vorgenannten OFD-Verfügungen für gegenstandslos erklärt, um einen möglichen Antrags- und Investitionsstau aufzuheben.

» **Empfehlung:** Soll eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung nach bisher gültigen Kriterien – z.B. die in der Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 27.7.1995 genannten – angestrebt werden, ist umgehend Handlungsbedarf angesagt. Auch ist nicht ausgeschlossen, dass eine verbindliche Auskunft bei Anwendung der neuen Kriterien rechtlich nicht mehr wirksam beantragt werden kann, weil der Sachverhalt, über den zu befinden ist, bereits realisiert wurde; im BMF-Entwurf ist nämlich vorgesehen, dass hinsichtlich der Zusammenfassung auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme des BHKW abgestellt wird. Bislang konnte die gewünschte Planungssicherheit mit Einreichung des Wirtschaftlichkeitsgutachtens auf der Basis geplanter technisch-wirtschaftlicher Zusammenhänge erreicht werden.

Soll eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung nach bisher gültigen Kriterien angestrebt werden, besteht dringender Handlungsbedarf.

## Probleme und Risiken bei der Praxisumsetzung von Vorgaben der VO (EG) 1370/2007

### Gestaltungshinweise zur Anwendung allgemeiner Vorschriften und für Direktvergaben

Soweit nach dem neuen Rechtsrahmen der VO (EG) 1370/2007 künftig Verkehre nicht im Wege der EU-weiten Ausschreibung, sondern z.B. als Direktvergabe vergeben werden, sind aus wirtschaftlicher Sicht strenge Voraussetzungen zu beachten, um diese Möglichkeit in Anspruch zu nehmen.

#### 1. Möglichkeiten der Vergabe und Finanzierung von öffentlichen Personenverkehren

**(1)** Bei **kommunalen** Unternehmen kommt eine Direktvergabe nach Art. 5 Abs. 2 VO an einen internen Betreiber grundsätzlich dann in Betracht, sofern er entweder die In-house-Kriterien des allgemeinen Vergaberechts erfüllt oder die Voraussetzungen einer Dienstleistungskonzession vorliegen.

**(2)** Anders ist dies bei **privaten** Unternehmen, bei denen eine Direktvergabe an interne Betreiber auf der Basis einer In-house-Konstellation ausscheidet. Für diese Unternehmen verbleiben – wiederum das Vorliegen einer Dienstleistungskonzession vorausgesetzt – nur die Möglichkeiten eines wettbewerblichen Verfahrens nach Art. 5 Abs. 3 VO (Verhandlungsverfahren) bzw. eine Direktvergabe an kleine und mittlere Unternehmen oder Kleinaufträge nach Art. 5 Abs. 4 der VO. Werden solche Finanzierungen gewährt, handelt es sich um gemeinwirtschaftliche Verkehre.

**(3)** Eine weitere Möglichkeit der Finanzierung **sowohl für kommunale als auch private Unternehmen** sind allgemeine Vorschriften nach Art. 3 Abs. 2 der VO 1370/2007. Sofern keine weiteren Finanzierungen neben der Ausgleichsregelung der allgemeinen Vorschrift gewährt werden, stellen diese Zuschüsse – anders als bei Direktvergaben – auch die Eigenwirtschaftlichkeit nicht in Frage.

Allgemeine Vorschriften können jedoch mit den weiteren Vergabe- und Finanzierungsinstrumenten kombiniert werden.

» **Hinweis:** Aktuell wurde mit Schreiben des Staatssekretärs des Bundesministeriums für Verkehr und digitale Infrastruktur (BMVI) an die Vorsitzende des Arbeitskreises Öffentlicher Personenverkehr der Länder in Nordrhein-Westfalen am 11.9.2014 die Auslegung des Ministeriums zum Vorrang eigenwirtschaftlicher Verkehre dargelegt. Im PBefG wird in § 8 Abs. 4 klargestellt, dass allgemeine Vorschriften im Sinne von Art. 3 Abs. 2 und 3 der VO 1370/2007 der Eigenwirtschaftlichkeit zuzurechnen sind und damit Vorrang gem. § 8 Abs. 1 PBefG genießen. Damit stellt das BMVI seine Auffassung klar, dass ein Wahlrecht der Aufgabenträger insoweit nur gegeben ist, wenn kein eigenwirtschaftlicher Verkehr angeboten wird oder genehmigungsfähig ist. Erfüllt ein Unternehmer alle Kriterien nach § 13 Abs. 2a des PBefG, müsste ihm bei sozialpolitisch vorgeschriebenen Tarifen ein Ausgleich über eine allgemeine Vorschrift finanziert werden. Anderenfalls wäre ein eigenwirtschaftlicher Antrag durch einen auskömmlichen Tarif zu genehmigen. Hierzu werden wir nach weiterer Analyse eine gesonderte Information für Sie vorbereiten.

#### 2. Probleme und Risiken in der Praxis

Folgende Entwicklungen im Rahmen der Konzeption von Allgemeinen Vorschriften und (Direkt-)Vergaben waren aktuell zu beobachten:

- Auslaufende Verkehrsgenehmigungen werden (soweit möglich) in Direktvergaben an eigene Unternehmen einbezogen.
- Konzessionen werden gebündelt, um diese an größere Einheiten im Rahmen wettbewerblicher Vergabeverfahren zu vergeben.
- Die Vorgaben für die erforderliche Verkehrsbedienung werden so angepasst, dass Mehraufwendungen erfor-

Gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen zur Festsetzung von Höchsttarifen können Gegenstand allgemeiner Vorschriften sein.

derlich sind und damit ggf. bislang eigenwirtschaftliche Anträge nicht mehr möglich sind oder eine Dienstleistungskonzession unter Beibehaltung des überwiegenden wirtschaftlichen Risikos nicht mehr darstellbar ist.

- Verkehre werden so zusammengefasst, dass die Schwellenwerte für sog. Kleinaufträge nach Art. 5 Abs. 4 der VO nicht mehr möglich sind.
- Allgemeine Vorschriften für abgesenkte Verbundtarife werden gar nicht in Betracht gezogen, obwohl dies grundsätzlich möglich wäre.
- Allgemeine Vorschriften für z.B. rabattierte Schüler-Fahrausweise werden in öffentliche Dienstleistungsaufträge integriert bzw. im Wege der Vergabe mit ausgeglichen.
- Allgemeine Vorschriften werden so restriktiv ausgelegt, dass die Ausgleichs materiell nicht mehr ausreichend sind und somit weitere Ausgleichs benötigt werden.

**3. Inhaltliche Fragen zu allgemeinen Vorschriften**

Gem. Art. 3 Abs. 2 der VO können gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen zur Festsetzung von Höchsttarifen für alle Fahrgäste oder bestimmte Gruppen von Fahrgästen auch Gegenstand allgemeiner Vorschriften sein. Dort heißt es: *„Die zuständige Behörde gewährt den Betreibern eines öffentlichen Dienstes gemäß den in den Art. 4 und 6 und im Anhang der VO festgelegten Grundsätzen eine Ausgleichsleistung für die – positiven oder negativen – finanziellen Auswirkungen auf die Kosten und Einnahmen, die auf die Erfüllung der in den allgemeinen Vorschriften festgelegten tariflichen Verpflichtungen zurückzuführen sind; dabei vermeidet sie eine übermäßige Ausgleichsleistung. Dies gilt ungeachtet des Rechts der zuständigen Behörden, gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen zur Festsetzung von Höchsttarifen in öffentliche Dienstleistungsaufträge aufzunehmen.“*



Mehraufwendungen aufgrund Anpassungen bei den Vorgaben für die Verkehrsbedienung stehen eigenwirtschaftlichen Anträgen im Wege

In der Praxis ist häufig festzustellen, dass bei der Anwendung der allgemeinen Vorschriften der Wortlaut der VO sehr restriktiv ausgelegt wird, ebenso in der Fachliteratur und den Kommentaren. Dies hat zur Folge, dass ggf. nachweisbare und mögliche Ausgleichsmaßnahmen auch für nicht gedeckte Kosten aufgrund historischer Tarifabsenkungen oder unmittelbare Mehrkosten, welche durch abgesenkte Tarife entstehen, nicht im Rahmen von allgemeinen Vorschriften finanziert werden können, da sie in die Regelwerke nicht aufgenommen werden.

Die Konsequenz ist, dass bei Verbleiben weiterer Finanzierungslücken diese weiteren Ausgleichsmaßnahmen nur noch im Rahmen von (Direkt-) Vergaben oder wettbewerblichen Verfahren gefördert werden können. Insbesondere im ländlichen Bereich werden hierdurch vermehrt bestehende Unternehmen in einen Preiswettbewerb gezwungen, ungeachtet der Bedienungsstrukturen, die sie in der Vergangenheit für die Fahrgäste und insbesondere für die Schüler aufgebaut haben. Die damit verbundenen Aspekte sind in der Praxis so wichtig, dass in Abschn. 4 eine vertiefte Erläuterung folgt.

#### **4. Bewertung der finanziellen Auswirkungen der tariflichen Verpflichtungen**

Oft wird gestützt auf entsprechende Auslegungen in den Kommentaren zur VO darauf bestanden, dass lediglich Mindereinnahmen bezogen auf den Ist-Tarif abgeltungsfähig sind. Durch die Vorgaben zur Beförderung von Schülern in Verbindung mit der Absenkung des Tarifs verbleiben nicht gedeckte Kosten, die der Bevölkerungsgruppe direkt zurechenbar sind sowie weitere spezifische Mehrkosten z.B. in Spitzenzeiten. Besonders offensichtlich wird dies, wenn durch bereits abgesenkte Verbundtarife nicht gedeckte Kosten für die Beförderung verbleiben, denn dann ist der rabattierte Ausbildungsverkehrs-Tarif durch den verbundseitig abgesenkten Jedermann-Tarif faktisch zweistufig rabattiert.

Insbesondere in der Entwicklung des Rechtsrahmens der VO (EG) 1370/2007 und früheren Entwürfen zur VO waren auch Kosten für z.B. Qualitäts- und Bedienungsstandards zulässig. Im Zuge der VO-Anpassungen wurden diese jedoch zugunsten der Beschränkung des Rechtsrahmens auf ein notwendiges Mindestmaß weggelassen. Der VO-Text gibt insoweit keine konkreten Hinweise mehr auf eine mögliche Aufnahme konkreter Kosten.

In der Fachliteratur und in den Kommentaren zur VO wird diese unpräzise Formulierung so interpretiert, dass nur mehr eine tarifliche Verpflichtung im Sinne von Mindereinnahmen im Mittelpunkt stehen kann und die Kosten nur in Einzelfällen gegen Nachweis berücksichtigungsfähig wären. Im Wege dieser strengen Auslegung wird häufig auch angebracht, dass etwaige (Mehr-)Kosten im Rahmen von allgemeinen Vorschriften nicht kompensationsfähig sind, sofern sie z.B. Mindeststandards, Barrierefreiheit, Kundenrechte oder Qualitätsstandards der Verkehrsbedienung beinhalten. Aus der Verneinung der (isolierten) Betrachtung solcher Positionen im Rahmen allgemeiner Vorschriften würden solche Ausgleichsmaßnahmen nach dieser Ansicht nur in einem öffentlichen Dienstleistungsauftrag regelbar sein. Mit dieser Auffassung wird nur ein reiner Preis-Preis-Vergleich als in Allgemeinen Vorschriften regelbar unterstellt: Da aber die Verbundtarife i.d.R. bereits abgesenkt gegenüber einem zu beantragenden kostendeckenden Tarif sind, muss u.E. auch ein Preis-Kosten-Modell schon aus Gründen einer ex-ante Überkompensationsprüfung herangezogen werden.

Weiter wird häufig vertreten, dass bei den Mindereinnahmen, die grundsätzlich ausgleichsfähig sind, Elastizitäten aufgrund der erhöhten Nachfrage bei abgesenkten Tarifen bereits ex ante ausgleichsmindernd zu berücksichtigen sind. So wird angeführt, dass mögliche Mehrkosten z.B. für Kapazitätsverstärkung etc. nur dann finanziert werden können, soweit sie im

---

Insbesondere im ländlichen Bereich werden Unternehmen vermehrt in einen Preiswettbewerb gezwungen.



Im Schülerverkehr ist zu erwarten, dass nicht auf Kostenanpassungen reagiert wird.

Es sollte dringend geprüft werden, ob ausgleichsfähige Nachteile für Tarifabsenkungsmaßnahmen vorliegen.

Rahmen von zusätzlichen Einnahmen aus der Mehr-Nachfrage gedeckt werden.

Insbesondere im ländlichen Bereich, in dem die Personenbeförderungsleistung im Wesentlichen durch den Schülerverkehr bestimmt wird, ist u.E. zu beachten, dass ein nicht unerheblicher Teil der Schüler Zwangskunden sind, die nicht auf Kostenanpassungen reagieren (hier zahlen die Kostenträger die Fahrausweise) und nur ein geringerer Teil der Selbstzahler voraussichtlich auf die Tarifabsenkung reagieren wird. Weiter führen solche Elastizitäten aufgrund einer Nachfragesteigerung, wenn sie vorliegen, wiederum zu Mehrkosten aufgrund erforderlicher Verstärkerfahrzeuge (sprungfixe Kosten).

Als ein ergänzender Ansatz zu einem Preis-Preis-Konzept könnte u.E. auch eine Verknüpfung z.B. des bisherigen bundesweit geltenden §-45a-PBefG-Systems (bislang gem. Art. 3 Abs. 3 von der Anwendung der VO ausgenommen) mit einer allgemeinen Vorschrift nach Art. 3 Abs. 2 der VO erfolgen. Das bedeutet, dass auch eine Kombination aus Mehrkosten bzw. Sollkosten für die Beförderung bestimmter Bevölkerungsgruppen und den aus der Vorschrift resultierenden Mindereinnahmen grundsätzlich in den Anwendungsbereich einer allgemeinen

Vorschrift fallen kann. Hierbei wären auch Nachfragesteigerungen aufgrund Preiselastizitäten durch die Gegenrechnung der Schülereinnahmen berücksichtigt.

» **Empfehlung:** Zur Absicherung empfiehlt sich ein Abgleich mit in der Vergangenheit abgesenkten Verbundtarifen bzw. am Markt durchsetzbaren Entgelten gem. Beantragung kostendeckender Tarife gem. § 39 PBefG zur Verifizierung der Mindereinnahmen.

## 5. Fazit

Wir empfehlen dringend zu prüfen, ob ausgleichsfähige Nachteile für Tarifabsenkungsmaßnahmen vorliegen. Hierzu werden wir in Kürze eine gesonderte Information mit konkreten Maßnahmen aus Sicht der Aufgabenträger, Verbünde und Verkehrsunternehmen für Sie vorbereiten.

Entscheidend ist u.E., dass bei Gewährung der Ausgleichs nach allgemeinen Vorschriften und ggf. weiterer Ausgleichs auf der Basis von z.B. Direktvergaben nach Art. 5 Abs. 4 VO alle Ausgleichs den Bestimmungen der Art. 4 und 6 entsprechen und einer Anhangsabrechnung unterzogen werden. Dies bedeutet, dass die Ausgleichs (ex-ante und ex-post) einer Kontrolle bezogen auf eine mögliche Überkompensation unterzogen werden müssen.



## Eigenstromerzeugung im Rahmen des EEG 2.0

### Chancen für Stadtwerke und Kommunen

Bereits in der Vergangenheit haben viele große Stromverbraucher eine eigene, dezentrale Stromerzeugung aufgebaut, um sich von steigenden Strombezugskosten abzukoppeln. Haupttreiber war dabei die Befreiung von der EEG-Umlage nach dem sog. Eigenstromprivileg des EEG. Nach zähem Gerangel auf allen politischen Ebenen und hart erarbeiteten Kompromissen mit der EU-Wettbewerbskommission ist nun das neue EEG wie geplant zum 1.8.2014 in Kraft getreten. Die Regelungen zur Eigenstromerzeugung haben sich deutlich verschärft. Das Credo: Auch wenn für selbsterzeugten Strom nach dem EEG 2.0 neuerdings zwischen 30 und 40 % der normalen EEG-Umlage fällig werden, gibt es weiterhin eine Zukunft für Eigenstromlösungen.

#### 1. Wer ist Eigenerzeuger?

Im Rahmen des novellierten EEG wird der Begriff „Eigenerzeugung“ erstmals konkret definiert. Demnach gilt eine natürliche oder juristische Person als Eigenerzeuger, wenn sie eine Stromerzeugungsanlage selbst betreibt (oder auch betreiben lässt). Der darin erzeugte Strom muss im unmittelbaren räumlichen Zusammenhang selbst verbraucht werden und darf nicht durch ein Stromverteilungsnetz durchgeleitet werden. Mit diesem faktischen Erfordernis einer dezentralen Erzeugungsanlage direkt am Standort des Verbrauchs bzw. einer Direktleitung zum Stromabnehmer sind die Anforderungen im Vergleich zum alten EEG deutlich verschärft worden.

#### 2. Worin liegen die Vorteile durch Eigenerzeugung?

Die wirtschaftlichen Vorteile einer Eigenerzeugung liegen neben der deutlichen Reduzierung der EEG-Umlage vor allem in dem „Shift“ innerhalb der klassischen Stromkostenstruktur. So entfallen die Stromsteuer (jedenfalls bei Anlagen < 2 MW Leistung oder EE-Anlagen) sowie die Netznutzungsentgelte einschließlich Netz-Umlagen, denn der eigenerzeugte Strom fließt nicht mehr durch das öffentliche Netz. In Summe entfallen damit die wesent-

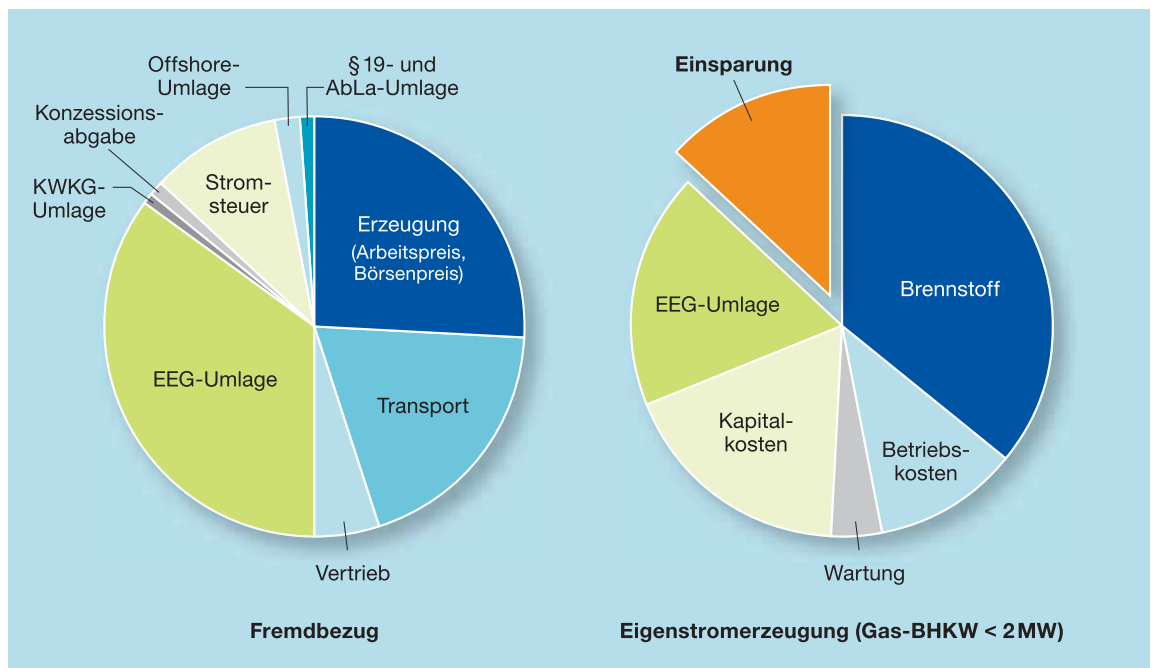
lichen Kostentreiber der vergangenen Jahre. Stattdessen sind besser kalkulierbare und in Teilen selbst zu beeinflussende Brennstoff-, Wartungs- und Betriebskosten sowie Aufwendungen für den Kapitaleinsatz neue grundlegende Kostenblöcke. Die auf S. 10 nachfolgende Übersicht vergleicht die praxistypische Kostenstruktur eines klassischen (Voll)Strombezugs mit der einer Eigenerzeugung in einem kompakten Gas-BHKW.

Unter dem Strich können nach wie vor große Kosteneinsparpotenziale gehoben werden. Und mehr noch: Nachdem auch die Regelungen zur Reduzierung der EEG-Umlage für stromintensive Unternehmen im Rahmen der sog. besonderen Ausgleichsregelung des EEG verschärft wurden, bietet für alle nicht begünstigten Großverbraucher – und das ist die Mehrzahl – allein die Eigenstromerzeugung die Möglichkeit zur nachhaltigen Senkung der Energiekosten und zu einer eigenständigen, dezentralen Energieversorgung.

#### 3. Chancen für Stadtwerke und Kommunen

Die Gestaltungsmöglichkeiten für die Eigenstromerzeugung sind vielfältig:

- Von der Errichtung oder Erneuerung erdgasbetriebener BHKWs an Schwimmbädern, Schulen oder Freizeitanlagen
- über die Nutzung vorhandener Dach- und Freiflächen auf kommunalen Gebäuden bzw. Liegenschaften für den Bau und Betrieb von Photovoltaik- und Windkraftanlagen sowie
- die Nutzung von Notstromanlagen
- bis zur Nutzung vorhandener Energiequellen wie der Verbrennung oder Vergärung von Biomasse (z.B. Grünschnitt oder Bioabfall) oder die Biogaserzeugung an Klärwerken oder Abfalldeponien und die Verstromung in entsprechenden Anlagen.
- Absatzseitig können aus der überschüssigen Wärme z.B. in Kooperation mit Stadtwerken und Wohnungsbau-gesellschaften dezentrale Nah- und Fernwärmenetze gespeist und/oder der Überschussstrom zur Beliefe-



Kostenstrukturen im Vergleich

Die Eigenstromlösung eignet sich in besonderem Maße zur Begründung eines steuerlichen Querverbands.

rung von weiteren kommunalen Abnahmestellen genutzt werden.

Überdies eignet sich eine Eigenstromlösung in besonderem Maße zur Begründung eines steuerlichen Querverbands, also der steuerlichen Verrechenbarkeit von Versorgungsgewinnen mit Verlusttätigkeiten wie z.B. aus Bäder- und Freizeitbetrieben. Hier plant die Finanzverwaltung eine Verschärfung der Regelungen zum sog. technisch-wirtschaftlichen Verbund bei Einsatz von BHKWs (mehr dazu im Brennpunkt-Beitrag in diesem Heft). Diese wird es erforderlich machen, bei Neubau, Erweiterung und Generalüberholung von BHKWs deren Strom- und Wärmeenergiekapazität so zu dimensionieren, dass die steuerlich relevanten Schwellenwerte erreicht werden.

#### 4. Umsetzung im Praxisalltag

Wer erstmals mit der Option einer Eigenstromerzeugung befasst ist, sieht sich häufig mit Herausforderungen bei der Planung und Umsetzung konfrontiert. Wer kümmert sich um Businessplan, technische Planung und Betriebsführung, Wartung, administrative Abwicklung inkl. Energiesteuern und Geneh-

migungen? Hier tummeln sich viele Akteure vom Energieberater, Projektentwickler, Anlagenbauer, Leasingunternehmen bis zum Contractinganbieter. Jedoch bieten die wenigsten maßgeschneiderte Gesamtlösungen.

» **Empfehlung:** Hier liegt eine große Chance für Energieversorger, ihr Geschäftsmodell an die Herausforderungen der Energiewende anzupassen und mit dem vorhandenen Know-how diese Energiedienstleistungen aus einer Hand vor Ort für Kommunen, aber auch für energieintensive Unternehmen der Privatwirtschaft anzubieten.

» **Mehr zum Thema:** Allerdings sind erfolgreiche Eigenstrommodelle ohne fundierte Analyse der unternehmensindividuellen Gegebenheiten nicht zu realisieren. Technologie, Größe der Anlage, Fahrweise sowie das nutzbare Förderregime nach dem EEG oder dem KWKG und schließlich eine strom- und energiesteuerliche Optimierung müssen aufeinander abgestimmt sein. PKF hat zahlreiche Eigenstrommodelle konzipiert, optimiert und umgesetzt – lesen Sie mehr dazu unter [www.pkf-fasselt.de/energiwirtschaft](http://www.pkf-fasselt.de/energiwirtschaft).

» **ENTSORGUNGSWIRTSCHAFT**

## Auf dem Weg zu einer Kreislaufwirtschaft: Ein Null-Abfall-Programm für Europa

---

### Neue Vorgaben der Europäischen Kommission gem. Mitteilung vom 2.7.2014

Die Europäische Kommission (KOM) befasst sich schon seit geraumer Zeit damit, mittel- und langfristige Ziele auf dem Gebiet der Ressourceneffizienz festzulegen und ihre Verwirklichung zu fordern. Mit der o.g. Mitteilung – COM(2014) 398 final – hat sie nun Vorschläge angenommen, die diese Ressourcenstrategie insbesondere in der Abfallwirtschaft konkreter werden lassen.

#### 1. Der Weg zu einem ressourcenschonenden Europa

Der Weg soll danach von einer Linearwirtschaft, in der Rohstoffe abgebaut, einmal benutzt und dann weggeworfen werden, zu einer Kreislaufwirtschaft, in der Wiederverwendung, Reparatur und Recycling der Normalfall sind, führen. Das Ziel besteht darin, in dem Kreislauf einen möglichst geringen Ressourcenverlust und damit eine optimale Systemfunktion zu erreichen. Vor diesem Hintergrund hat die KOM als konkrete Vorgaben u.a. angedacht,

- die Wiederverwertungs- bzw. Recyclingquote bis zum Jahr 2030 für Siedlungsabfälle auf 70% und für Verpackungsabfälle auf 80% zu steigern;
- ein Deponierungsverbot für recycelbare Abfälle (wie z.B. Papier, Glas, Metall, Plastik und biologisch abbaubare Abfälle) ab dem Jahr 2025 zu verhängen;
- eine Reduzierung von Abfällen im Meer bis zum Jahr 2020 und von Lebensmittelabfällen bis zum Jahr 2025 um jeweils 30% zu bewirken.

#### 2. Umsetzung der KOM-Kernpunkte

Eine EU-weit rechtsverbindliche Festschreibung der vorgenannten Punkte soll durch die Novellierung von sechs Richtlinien erfolgen. Namentlich sind dazu materiell bedeutsame Änderungen vorgesehen

- der Richtlinie 1999/31/EG vom 26.4.1999 über Abfalldeponien,

- der Richtlinie 2008/98/EG vom 19.11.2008 über Abfälle und zur Aufhebung bestimmter Richtlinien (Abfallrahmenrichtlinie) sowie
- der Richtlinie 94/62/EG vom 20.12.1994 über Verpackungen und Verpackungsabfälle.

» **Hinweis:** Die Richtlinien 2000/53/EG über Altfahrzeuge, 2006/66/EG über Batterien und Akkumulatoren sowie Altbatterien und Alttakkumulatoren sowie 2012/19/EU über Elektro- und Elektronikaltgeräte (WEEE-Richtlinie) erhalten in diesem Zusammenhang zwar auch Anpassungen, die aber eher nur formaler Natur sind.

#### 3. Weitere Schritte in Richtung Kreislaufwirtschaft

##### 3.1 Allgemeine Stoßrichtung

Neben Legislativvorschlägen zu den vorstehend aufgeführten Richtlinien will die KOM die Entwicklung in Richtung Kreislaufwirtschaft auch durch die Schaffung eines unterstützenden politischen Rahmens fördern. Dazu sollten die Lebenszyklen von Produkten verbessert werden, vor allem durch Veränderungen im Design, bei Investitionen, bei Geschäftsmodellen und den Märkten.

##### 3.2 Fokus auf Gebäudewirtschaft

Ganz besonders steht dabei der Gebäudesektor im Fokus, der einen sehr hohen Ressourcenverbrauch aufweist. Daher hat die KOM diesem Bereich eine gesonderte Mitteilung gewidmet, in der eine Steigerung der Recyclingquoten von Bau- und Abbruchabfällen sowie eine Steigerung der Recyclingfähigkeit von Baustoffen einschließlich ihres Gehalts an recycelten Inhaltsstoffen als Themen aufgenommen sind (vgl. Mitteilung zum effizienten Ressourceneinsatz im Gebäudesektor – KOM(2014)445).

» **Hinweis:** In diesem Zusammenhang soll auch der künftige Bau von Deponien nicht mehr durch EU-Mittel gefördert werden. Vielmehr sollen von nun an Fördermit-

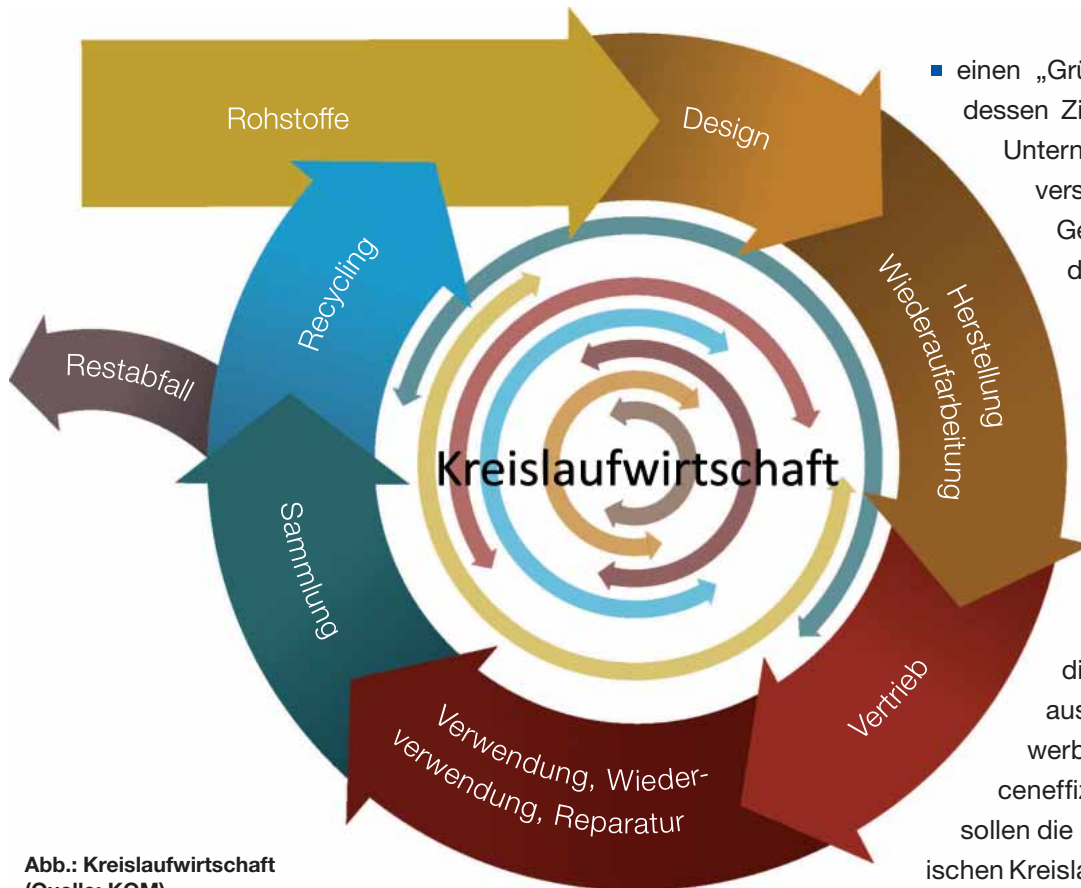


Abb.: Kreislaufwirtschaft (Quelle: KOM)

Die KOM will zur Erreichung dieser Zielvorgaben auch die Unternehmen und die Arbeitskräfte in den Prozess einbinden.

tel in den Bau moderner Verwertungsanlagen fließen.

### 3.3 Gesamtperspektiven

Insgesamt gesehen wird die KOM ihre Kreislaufwirtschaftsprioritäten stärker in die EU-Finanzierungspolitik einbeziehen und hier vielversprechende Bereiche der Ressourceneffizienz aufgreifen.

Weiterhin will die KOM zur Erreichung ihrer kreislaufwirtschaftsorientierten Zielvorgaben auch die Unternehmen und die Arbeitskräfte in den Prozess einbinden. Um die zukünftigen Bedürfnisse und Möglichkeiten für eine nachhaltige Entwicklung der Wirtschaft zu nutzen und damit einhergehend entlastende Effekte für die Umwelt zu verwirklichen, hat die KOM zwei weitere Mitteilungen angenommen und vorgelegt. Es handelt sich dabei um die

- „Initiative für grüne Beschäftigung“, in der es um die Nutzung des Potenzials der grünen Wirtschaft zur Schaffung von Arbeitsplätzen geht, und

- einen „Grünen Aktionsplan für KMU“, dessen Ziel es ist, kleine und mittlere Unternehmen (KMU) in die Lage zu versetzen, Umweltprobleme in Geschäftschancen umzuwandeln.

### 4. Vorteile aus dem Umbau der Abfallwirtschaft

Mit allen erwähnten Instrumenten und Maßnahmen verbindet die KOM die Hoffnung, dass sie sich positiv auf den Arbeitsmarkt, die Wirtschaft und die Umwelt auswirken sowie die Wettbewerbsfähigkeit und die Ressourceneffizienz erhöhen. Im Einzelnen sollen die Hinwendung zu einer europäischen Kreislaufwirtschaft bzw. der Umbau der bestehenden EU-Abfallwirtschaft

- die Schaffung von 580.000 neuen Arbeitsplätzen,
- ein durch höhere Ressourcen- und Materialeffizienz wettbewerbsfähigeres Europa,
- die Reduzierung der Nachfrage nach teuren und knappen Ressourcen sowie
- geringere Umweltbelastungen und weniger Treibhausgasemissionen bewirken.

### 5. Fazit

Bis zum Eintritt dieser Effekte und zur Messbarkeit ihrer Erfolge, aber auch der Erkennbarkeit der individuellen Auswirkungen in den einzelnen Mitgliedstaaten bedarf es aber noch etwas Geduld. Das Vorschlagspaket geht nunmehr in die Ratsgremien sowie Ausschüsse des Europäischen Parlaments und wird auch die neue EU-Kommission sicher noch eine Weile beschäftigen. Mit einer Verabschiedung auf EU-Ebene dürfte daher wohl erst ab dem zweiten Halbjahr 2015 zu rechnen sein.

# Gebührenrechtliche Behandlung von „periodenfremden Erträgen“ aus der Auflösung von Deponierückstellungen

## Welche Erlöse sind nach § 6 KAG NRW zu berücksichtigen?

Gebührenrechnende Einrichtungen in Nordrhein-Westfalen stehen vor der Frage, ob bei der Auflösung von Deponierückstellungen entstehende Erträge in die pflichtig durchzuführende Berechnung der Gebührenüber-/unterdeckung nach § 6 Abs. 2 Kommunalabgabengesetz (KAG) einzubeziehen sind. Solche Erträge entstehen, wenn in der Vergangenheit gebildete Deponierückstellungen für eine stillgelegte Deponie erkennbar zu hoch sind und daher aufgelöst werden.

### 1. Bildung und Auflösung von Rückstellungen

Für Deponien werden in der Zeit der Verfüllung aus dem Gebührenaufkommen für laufende Nachsorgekosten nach der Stilllegung Rückstellungen gebildet. Die Bildung solcher Rückstellungen ist nach allgemeinen Grundsätzen als sog. Wagniskosten in der Gebührenbedarfsberechnung möglich, obwohl sie im Jahr ihrer Bildung nicht zu Kosten führen. Die dort im Jahr ihrer Bildung abgelagerten Abfälle verursachen aber einen später nach Stilllegung der Deponie anfallenden Nachsorgeaufwand anteilig mit.

Aufgrund der speziellen landesrechtlichen Vorschrift des § 9 Abs. 2 Landesabfallgesetz (LAbfG) NRW ist die Bildung und Dotierung solcher Rückstellungen nicht nur während der Verfüllung der Deponie, sondern auch noch für eine schon stillgelegte Deponie möglich. Zwar rechnen die Nachsorgekosten stillgelegter Deponien eigentlich nicht mehr zu den „Kosten der Anlage“ im Sinne des KAG NRW, da auf ihr keine Abfälle mehr abgelagert werden können. Die landesrechtliche Regelung lässt indes eine Bildung auch noch zu, wenn die Deponie schon stillgelegt ist.

Der Kostenaufwand für die jährliche Zuführung zu derartigen Rücklagen/Rückstellungen ist also gebührenfähig, da diese Kosten betriebsnotwendig sind, auch wenn im Zeitraum ihrer Erhebung noch keine Ausgaben zu tätigen sind.

Soweit später festzustellen ist, dass die regelmäßig entstehenden Nachsorgekosten die bei der Bildung der Rückstellung prognostizierten Kosten unterschreiten, kann die Differenz zwischen dem nach aktuellem Stand tatsächlich zu erwartenden und in der Rückstellungsbildung angenommenen Betrag ermittelt werden. Bei einem dauerhaft festzustellenden Überschuss ist eine entsprechende Teilauflösung der Rückstellung zu veranlassen.

» **Zwischenergebnis:** Es handelt sich demnach um eine Korrektur der Prognosen über die aufzuwendenden Mittel für die Deponienachsorge einer schon stillgelegten Deponie.

### 2. Über-/Unterdeckung nach § 6 Abs. 2 KAG NRW

#### 2.1 Vorbemerkungen: Gebührensatz als Ergebnis der Gebührenbedarfsberechnung

Im Rahmen der regelmäßig für die Gebührenperiode zu prüfenden Über- oder Unterdeckung nach § 6 Abs. 2 KAG NRW hat die gebührenrechnende Einrichtung jeweils eine Nachkalkulation zu der im Vorhinein zu erstellenden Gebührenbedarfsberechnung zu erstellen. Darin sind

- die vorab veranschlagten (geplanten) Gebühren (*SOLL-Gebühren*, die zur Grundlage der Gebührenerhebung werden)
- mit den tatsächlich entstandenen Kosten der Einrichtung im abgelaufenen Gebührenzeitraum (*IST-Kosten*) in Beziehung zu setzen.

Sind im Rahmen dieser Vergleichsrechnung (Nachkalkulation) die vorab veranschlagten Gebühren höher als die tatsächlich in der abgelaufenen Periode entstandenen Kosten, liegt eine Kostenüberdeckung vor, sind sie niedriger, ist eine Unterdeckung gegeben.

Weiterer Untersuchungsgegenstand sind die Kosten pro Maßstabseinheit, die letztlich zum Gebührensatz führen; hier sind die veranschlagten Maßstabseinheiten mit den tatsächlich in Anspruch genommenen zu vergleichen. Aus der Division beider Parameter (Kosten / Maßstabs-

Entscheidend für die Einordnung von Kosten oder Erträgen als „neutral“ ist, ob sie zur Leistungserstellung erforderlich sind bzw. ob den Erträgen gebührenfähige Kosten der Einrichtung zugrunde lagen.

einheiten) ergibt sich der Gebührensatz pro Maßstabseinheit.

### 2.2 Anzuwendender Kostenbegriff

Entscheidend für die Beurteilung der Frage der Über-/Unterdeckung ist die Vorfrage, welchen „Kostenbegriff“ man bei der Berechnung zugrunde legt. Maßgeblich ist hierbei, dass es sich bei der Gebührenkalkulation um eine Art der Kostenrechnung handelt. Sie dient dem Zweck, den Gebührensatz zu ermitteln, der allen Nutzern der Einrichtung nach Maßgabe ihrer Inanspruchnahme aufzuerlegen ist. Hierzu sind sämtliche betriebsbedingten Kosten in Ansatz zu bringen, also alle Kosten, die durch die Leistungserstellung verursacht werden.

### 2.3 Neutraler Aufwand und neutraler Ertrag

Nicht zu berücksichtigen ist der sog. neutrale Aufwand, der keine Beziehung zur betrieblichen Leistungserstellung hat (wie z.B. Spenden, die der Abfallwirtschaftsbetrieb an gemeinnützige Organisationen leistet, oder Investitionen für die Werbung an Müllfahrzeugen). Derartige Maßnahmen sind für die Leistungserstellung nicht notwendig, auch wenn man sie im Rahmen einer Betriebsabrechnung als Kosten berücksichtigen würde.

Ebenso werden Erträge, die nicht im Zusammenhang mit der Leistungserstellung entstehen, als sog. neutrale Erträge bezeichnet, weil ihrer Erzielung nach den o.g. Grundsätzen keine gebührenfähigen Kosten der Einrichtung zugrunde gelegen haben.

» **Beispiele:** So stehen z.B. Erträge, die durch das sog. Cross-Border-Leasing erzielt werden, nicht im Zusammenhang mit gebührenfähigen Kosten der Einrichtung, da diese Leasinggeschäfte nicht im Zusammenhang mit der Leistungserstellung stehen. Gleiches gilt für Erlöse, die z.B. durch die Vermarktung von Fahrzeugwerbung erzielt werden. Die hierdurch entstehenden Kosten sind nicht in Gebühren

einzubeziehen, hierdurch erzielte Erlöse daher ebenso wenig zu berücksichtigen.

Entscheidend für die Einordnung von Kosten oder Erträgen als „neutral im Sinne der Gebührenrechnung“ ist also, ob sie zur Leistungserstellung erforderlich sind oder waren bzw. ob den Erträgen gebührenfähige Kosten der Einrichtung zugrunde lagen. Nicht ausschlaggebend ist hingegen, ob es sich um regelmäßige oder erwartbare Erlöse gehandelt hat.

### 2.4 Periodenzuordnung

Für die Berechnung der Über-/Unterdeckung nach § 6 Abs. 2 KAG ist es unerheblich, ob es sich bei den Erträgen um sog. *periodenfremde Erlöse* handelt. Die zum 01.01.1999 neu eingeführte Möglichkeit des Ausgleichs von Über-/Unterdeckungen ist vielmehr gerade zu dem Zweck geschaffen worden, auch periodisch nicht im jeweils aktuellen Abrechnungszeitraum angesiedelte Aufwendungen und Erlöse, die aber gleichwohl für die Leistungserstellung erforderlich waren (z.B. Nachforderungen von Wasserverbänden aus Vorjahren) in die Gebührenerhebung einfließen zu lassen.

Hierzu ist die Regelung zum Ausgleich von Über-/Unterdeckungen eingeführt worden, die eine *Abkehr vom strikten Gebot der Periodengerechtigkeit* darstellt. Für Über-/Unterdeckungen des jeweils zu betrachtenden Gebührenjahres kommt es daher nicht darauf an, in welcher Periode Aufwand oder Erlös verursacht worden sind. Lässt sich weiter feststellen, dass es sich um Positionen handelt, die auch gebührenwirksam veranlasst, also nicht im oben dargelegten Sinne neutral sind, dann sind sie bei der Ermittlung der Über-/Unterdeckung zu berücksichtigen.

» **Zwischenergebnis:** Daher ist die Auflösung der gebührenwirksam gebildeten Rückstellung unabhängig davon zu berücksichtigen, wann deren Dotierung (aus Gebührenmitteln) stattgefunden hat.

## 2.5 Prognosebezogenheit

Zu beachten ist weiterhin, dass nicht jede beliebige Abweichung der SOLL-Gebühren von den IST-Kosten zur Entstehung einer Über-/Unterdeckung nach § 6 KAG NRW führt. Dem Sinn und Zweck entsprechend sind nur solche Abweichungen zu berücksichtigen, die *prognoseunsicherheitsbedingt* auftreten.

» **Hinweis:** Bei der Gebührenbedarfsberechnung eingeplante Überdeckungen oder aber politisch gewollte Unterdeckungen sind dabei ebenso wenig zu berücksichtigen wie etwaige vorsätzliche Kalkulationsmängel.

Es sind daher nur die Abweichungen von Prognosen zu berücksichtigen, die auf Umständen beruhen, die schon von vornherein aufgrund ihrer Unsicherheit jeder Prognose anhaften. Immer dann, wenn

- mangels exakt vorhersehbarer tatsächlicher Entwicklung,
- mangels hinreichend verlässlicher Kostenprognosen oder
- infolge der Unwägbarkeiten z.B. eines laufenden Gerichtsverfahrens

keine besseren Annahmen zu treffen sind, ist die Gebührenbedarfsberechnung auf die hinreichend plausible Schätzung der erforderlichen Kosten angewiesen. Hier ist bei der Aufstellung der Prognose schon bekannt, dass diese naturgemäß nicht exakt sein wird.

Ergibt sich bei solchen Prognosen später, dass die geschätzten Kosten zu hoch oder zu niedrig veranschlagt wurden, so soll genau diese Differenz dem Ausgleich nach § 6 KAG NRW unterliegen. Denn in dem ermittelten Maß sind die Gebührenzahler der Vergangenheit entweder überhöht oder zu niedrig an den nunmehr feststehenden tatsächlichen Kosten beteiligt worden. Eine gerechtere, weil genauere Vorhersage war nicht möglich, sodass der Gesetzgeber in diesen Fällen die Vernachlässigung des Prinzips der Periodengerechtigkeit für sachgerecht hält und die Ausgleichung

zugunsten wie zulasten künftiger Gebührenzahler anordnet bzw. ermöglicht.

## 3. Ergebnis

Bei den Erträgen aus der Auflösung von Rückstellungen für Deponienachsorgekosten handelt es sich um unsicherheitsbedingte Abweichungen der tatsächlichen Kosten von dem bei Dotierung der Rückstellung prognostizierten und vorhersehbaren Kostenumfang. Die aus der Auflösung herrührenden Erträge sind auch solche, denen „Kosten der Einrichtung“ zugrunde lagen, da die Bildung der Rückstellung kosten- und gebührenwirksam erfolgt ist. Damit sind sie auch bei der Nachkalkulation zu berücksichtigen.

Dass sie „periodenfremd“ sind, weil die zu ihrer Bildung notwendigen Gebühren nicht in der laufenden Abrechnungsperiode, sondern zu früheren Zeitpunkten erhoben worden sind, ist bei der Ermittlung der Über-/Unterdeckung nach § 6 Abs. 2 KAG NRW nicht von Bedeutung. Denn diese Vorschrift soll gerade eine mehr sachgerechte Gebührenerhebung ermöglichen und gibt daher den letztlich festgestellten, tatsächlichen Kosten den Vorrang vor den „periodengerecht“ ermittelten voraussichtlichen Kosten.

Deshalb sind Erträge aus der Auflösung im Rahmen der Gebührenüberdeckung nach § 6 Abs. 2 KAG NRW zu berücksichtigen. Für die Feststellung der Überdeckung insgesamt sind dabei die weiteren Schritte der Berechnung zu berücksichtigen, also auch z.B. Fragen der Maßstabseinheiten und der Inanspruchnahme. Soweit sich danach insgesamt eine Überdeckung ergibt, ist diese innerhalb der nächsten vier Jahre im Rahmen der Gebührenvorkalkulation gutzuschreiben.

» **Empfehlung:** Eine Berücksichtigung dieser Verpflichtung als Verbindlichkeit im Jahresabschluss der gebührenrechnenden Einheit ist sachgerecht.

---

Soweit sich insgesamt eine Überdeckung ergibt, ist diese innerhalb der nächsten vier Jahre im Rahmen der Gebührenvorkalkulation gutzuschreiben.

## » STEUERRECHT



## Gemeinnützigkeit von Betrieben gewerblicher Art

### Voraussetzungen für Steuerbefreiungen im Überblick

Städte wie auch Kommunen sind aufgrund ihrer Aktivitäten heute bereits regelmäßig in unterschiedlichem Umfang im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art steuerpflichtig tätig. Neben einer eventuellen Belastung mit der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer spielt auch die Umsatzsteuer eine wichtige Rolle. Nachfolgend werden die Voraussetzungen näher beschrieben, unter denen eine Steuerbefreiung gewährt wird.

#### 1. Allgemeine Voraussetzungen

Der Gesetzgeber fördert bereits seit vielen Jahren Tätigkeiten und Aktivitäten, welche unmittelbar und selbstlos gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, durch Steuerbefreiungen und andere Vergünstigungen (vgl. §§ 51 bis 68 AO). Generelle Voraussetzung für eine Steuerbefreiung ist, dass die Körperschaft ausschließlich und unmittelbar eine oder mehrere der zuvor genannten Zwecke verfolgt. Darüber hinaus müssen diese bzw. ihre Verwirklichung in einer Satzung nach den Vorgaben einer Mustersatzung genau bestimmt sein. Auch die tatsächliche Geschäftsführung muss den Satzungsbestimmungen entsprechen bzw. auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein (§ 63 AO).

#### 2. Gemeinnützige Zwecke

##### 2.1 Begriff

Gemeinnützige Zwecke sind gem. § 52 AO Tätigkeiten, die darauf gerichtet sind, die Allgemeinheit auf mate-

riellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Beispiele für die Förderung der Allgemeinheit – zu denen *Wissenschaft/Forschung, Jugend-/Altenhilfe, Kultur und Berufsausbildung* zählen – sind in Abs. 2 des § 52 AO zu finden.

##### 2.2 Selbstlosigkeit

In diesem Zusammenhang wird die Selbstlosigkeit in § 55 AO festgelegt: Eine Förderung geschieht selbstlos, wenn dadurch keine eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgt werden.

Weitere Restriktionen sind

- die ausschließliche Mittelverwendung für satzungsmäßige Zwecke,
- das Verbot von Zuwendungen an Mitglieder/Gesellschafter und der Zahlung unverhältnismäßiger Vergütungen,
- die Vermögensbindung des § 61 AO sowie
- das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke.

##### 2.3 Ausschließlichkeit

Diese liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt (§ 56 AO). Zu beachten ist hierbei der zulässige Umfang wirtschaftlicher Tätigkeiten: Vermögensverwaltung und steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe stehen der Steuerbegünstigung entgegen, wenn deren Unterhalten in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks tritt.



## 2.4 Unmittelbarkeit

Das Kriterium der Unmittelbarkeit ist erfüllt, wenn die Körperschaft selbst die steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht. Dies darf auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist (§ 57 AO). Hinzu kommt die in der Rechtsprechung des BFH entwickelte Voraussetzung, dass nicht nur die Tätigkeit gegenüber der begünstigten Zielgruppe, sondern dass auch die Abrechnung unmittelbar an diese Personen erfolgt.

## 2.5 Satzung

Ferner ist auf die gesetzliche Mustersatzung in Anlage 1 zu § 60 AO zu verweisen; ihre Festlegungen müssen in der Satzung des Betriebs enthalten sein.

## 3. Steuervorteile

Wird die Gemeinnützigkeit von der Körperschaft erfüllt, so erhält sie die folgenden Vorteile:

- Befreiung von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) und von der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 6 GewStG);
- bestimmte Umsatzsteuer-Befreiungen/-Ermäßigungen;
- vollständige Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug;
- Empfang von Spenden und Ausstellung von Spendenbescheinigungen;
- Erbschaftsteuer-Befreiung und weitere Begünstigungen (z.B. Grundsteuer-Befreiungen).

## 4. Verlust der Gemeinnützigkeit

Beim Verlust der Gemeinnützigkeit kommt es zu steuerlichen Auswirkungen in Abhängigkeit von der Nutzung der Steuerbegünstigungen in den betroffenen Zeiträumen:

**(1)** Zum einen ergibt sich eine bis zu zehn Jahre rückwirkende Versteuerung (§ 61 Abs. 3 AO), wenn die Vermögensbindung durch eine Satzungsänderung aufgehoben wird, wenn

es zu einer unumkehrbaren Mittelfehlverwendung des Vermögens kommt oder als Folge von anderen schwerwiegenden Rechtsverstößen.

**(2)** Zum anderen kann die volle Steuerpflicht für die betroffenen Jahre eintreten, wenn gegen die Anforderungen der Unmittelbarkeit, der Ausschließlichkeit oder der Selbstlosigkeit verstoßen wird oder bei Mittelfehlverwendung.

## 5. Zweckbetrieb

Der Geschäftsbetrieb, der in seiner Gesamteinrichtung der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke dient, wird als Zweckbetrieb bezeichnet. Nur durch diesen können die Zwecke verwirklicht werden. Des Weiteren wird der Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben nicht mehr als unvermeidbar verstärkt.

Beispiele für solche Zweckbetriebe werden in den §§ 66 bis 68 AO angeführt:

- Wohlfahrtspflege (Sorge für notleidende Mitmenschen, siehe auch § 53 AO),
- Krankenhäuser,
- Alten- und Pflegeheime,
- Kindergärten,
- Studentenheime,
- kulturelle Einrichtungen (Museen, Theater),
- Wissenschafts-/Forschungseinrichtungen,
- Bildungseinrichtungen (Hochschulen, Veranstaltungen wissenschaftlicher/ beherrschender Art).
- Beschäftigungsgesellschaften (falls keine Leistungserbringung im Rahmen von Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen, sondern größtenteils berufliche Qualifizierung, Umschulung oder soziale Betreuung).

» **Hinweis:** Neben den in der AO definierten Zweckbetrieben als Objekte der Steuerbefreiung besteht die Möglichkeit, dass (auch zusätzlich) eine Steuerbefreiung nach § 5 KStG möglich sein kann.

---

Es droht die volle Steuerpflicht für die betroffenen Jahre, wenn gegen die Anforderungen der Unmittelbarkeit, der Ausschließlichkeit oder der Selbstlosigkeit verstoßen wird.

# Gewerbsteuerpflicht eines dauerdefizitären BgA mit Beteiligungserträgen

## Neue Rechtsprechung bejaht Gewinnerzielungsabsicht

Werden die Defizite aus dem operativen Geschäft eines von einer Gebietskörperschaft unterhaltenen öffentlichen Freibads durch Beteiligungserträge im Zusammenhang mit der Einlage einer Beteiligung in das Betriebsvermögen des Freibads ausgeglichen, besteht Gewerbesteuerpflicht. Dies hat das FG Köln in einem Urteil vom 19.12.2013 (Az.: 10 K 2933/11) entschieden. Die Kölner Richter gehen davon aus, dass die Einbringung der Anteile dazu geführt hat, dass sich die Ertragslage des Betriebs grundlegend geändert hat und daher von einer Gewinnerzielungsabsicht in gewerbesteuerlicher Hinsicht auszugehen ist.

### 1. Ausgangssituation

Die Klägerin unterhält einen öffentlichen Badebetrieb mit Freibad. Im Betriebsvermögen des Freibads befindet sich eine Beteiligung an der G-GmbH (3,2277%). In sämtlichen Streitjahren ergaben sich aus dem operativen Geschäft Verluste, die jedoch durch Einnahmen im Zusammenhang mit der Beteiligung ausgeglichen wurden. Hierdurch ergab sich ein Gewinn.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Klägerin mit dem Freibad eine nachhaltige Tätigkeit mit der Absicht der Gewinnerzielung unternehme und die in den Streitjahren entstandenen Gewinne dementsprechend der Gewerbesteuer unterliegen. Zur Begründung führte es an, dass durch die Einlage der GmbH-Anteile die Ertragslage des Betriebs grundlegend verändert worden sei und dies zu einer Verbesserung der Eigenkapitalausstattung geführt habe. In diesem Zusammenhang verwies es auf ein Urteil des BFH vom 20.7.2002 (Az.: I B 52/02), in dem dieser entschied, dass durch die Einlage von Aktien in das Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art einer Trägerkörperschaft mit dem Ziel der Verbesserung der Ertragslage

die Erträge aus den Aktien auch gewerbsteuerrechtlich den Gewinn erhöhen.

Die Klägerin wiederum ist der Auffassung, dass eine Gewerbesteuerpflicht nicht besteht: Das Freibad sei ein strukturell dauerdefizitärer kommunaler Betrieb gewerblicher Art, der nur durch Erträge der eingelegten Finanzanlagen einen Überschuss erziele. Aus diesem Grund werde kein Gewerbebetrieb mit Gewinnerzielungsabsicht unterhalten und die Erträge aus den Finanzanlagen seien dementsprechend außer Ansatz zu lassen. Der Betrieb sei unabhängig von der Einlage von Kapitalanlagen objektiv nicht zur Erzielung von Gewinnen geeignet. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass zum Zeitpunkt der Einlage der Beteiligung davon ausgegangen wurde, dass die Beteiligungserträge die bis dahin aufgelaufenen Verluste aus dem Bäderbetrieb lediglich ausgleichen würden. Es sei jedoch zu diesem Zeitpunkt in keinster Weise abzusehen gewesen, dass für den Betrieb gewerblicher Art jemals ein Totalgewinn hätte erzielt werden können.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung bewirkt die Einlage der Beteiligung eine grundlegende Veränderung der Ertragslage des Betriebs, so dass von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen sei.

### 2. Entscheidung des FG Köln

Das FG schloss sich der vom Finanzamt vertretenen Auffassung an. Es ist der Überzeugung, dass der Betrieb gewerblicher Art in Gestalt des Freibads gewerbsteuerpflichtig betrieben wurde. Durch die Einlage der Beteiligung habe sich die Ertragslage des Betriebs grundlegend geändert, so dass von einer Gewinnerzielungsabsicht in gewerbesteuerlicher Hinsicht auszugehen sei. Die Argumentation der Klägerin, dass zum Zeitpunkt der Einlage der Anteile nicht mit einem Totalgewinn zu rechnen war, erkennt der Senat nicht an.

Im Gegensatz zu den Ausführungen der Klägerin seien die in den Streitjahren erzielten Überschüsse aus den Beteiligungen durchaus geeignet, in einem überschaubaren Zeitraum auch den bei der Klägerin bisher aufgelaufenen Verlust auszugleichen.



## Beseitigung von Gewerbemüll durch juristische Personen des öffentlichen Rechts

### Neue Sichtweise der Finanzverwaltung mit ertrag- und umsatzsteuerlichen Konsequenzen

Die Finanzverwaltung vertrat langjährig die Auffassung, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPÖR) mit der Beseitigung von Gewerbemüll einen BgA begründen und die Einnahmen aus der Tätigkeit den entsprechenden steuerlichen Rechtsfolgen zu unterwerfen sind. Nach einer OFD-Verfügung vom 21.5.2014 und weiteren aktuellen Entwicklungen scheint sich jedoch in der Sichtweise der Verwaltung eine Veränderung abzuzeichnen.

#### 1. Abgrenzungsproblematik hoheitlicher Bereich oder Betrieb gewerblicher Art

In der Beratungspraxis stellt sich im Bereich des öffentlichen Sektors regelmäßig die Frage der Abgrenzung von steuerlich unerheblichen Tätigkeiten im hoheitlichen Bereich und den steuerlich relevanten Betrieben gewerblicher Art (BgA). Als wesentliches Qualifikationsmerkmal für die Einstufung von Aktivitäten einer jPÖR als hoheitliche Tätigkeit gilt neben der Erfüllung gesetzlich zugewiesener Aufgaben und dem Vorliegen eines öffentlich-rechtlichen Benutzungszwangs auch die Maßgabe, dass eine Übertragung der betreffenden Tätigkeit auf Dritte grundsätzlich nicht möglich ist (BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl. I 2009 S. 1597). Die steuerliche Qualifikation von Tätigkeiten öffentlich-rechtlicher Körperschaften bei der Erfüllung (bundes-)gesetzlich zugewiesener

Entsorgungsaufgaben war in diesem Kontext ein klassisches Diskussionsthema der vergangenen Jahre.

#### 2. Beseitigung gewerblicher Siedlungsabfälle (haushaltsähnlicher Gewerbemüll)

In steuerlichen Außenprüfungen hatte das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) etwa die Auffassung vertreten, dass die auf nationalen Rechtsvorschriften basierende Beseitigung gewerblicher Siedlungsabfälle (haushaltsähnlicher Gewerbemüll) einen potenziellen Wettbewerb verhindere; die rein nationale Schutzvorschrift für öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger sei insofern auch als Verstoß gegen das EU-Recht anzusehen. Hiernach sollte die Entsorgung des haushaltsähnlichen Gewerbemülls gem. Art. 13 MwStSystRL umsatzsteuerlich der Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen unterliegen. Diese Rechtsauffassung wurde jedoch mit dem BMF-Schreiben vom 10.12.2012 an den Verband kommunaler Unternehmen (VKU) widerlegt; die Tätigkeit von jPÖR bei der Entsorgung von gewerblichen Siedlungsabfällen wurde endgültig als hoheitlich und mithin als nicht steuerbar (sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerlich) bestätigt.

#### 3. Beseitigung von Gewerbemüll

Weiterhin streitig blieb aber die Beseitigung von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen als den privaten Haushalten, also von Gewerbemüll. In NRW hatte die OFD Münster zunächst unter der Ägide des KrW/AbfG a.F.

Nach neuer Verwaltungsmeinung ist die Beseitigung des Gewerbemülls endgültig als eine hoheitliche Tätigkeit anzusehen, nicht aber die Verwertung.

bis 31.5.2012 die Auffassung vertreten, dass die Abfallentsorgungsverpflichtung der jPöR auch in Bezug auf die Beseitigung von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen grundsätzlich dem hoheitlichen Bereich zugerechnet werden müsse. Sofern allerdings die jPöR diese Aufgabe auch auf einen privaten Dritten übertragen könne, liege nach dem o.g. BMF-Schreiben keine hoheitliche Tätigkeit mehr vor. Demzufolge stelle die Beseitigung von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen als der privaten Haushaltung durch die jPöR eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, die unter den Voraussetzungen des § 4 KStG einen BgA begründe. Mit dieser Rechtsauffassung wurde die jPöR grundsätzlich auch umsatzsteuerpflichtig.

An dieser Sichtweise hielt die OFD Münster auch mit Inkrafttreten des KrWG ab 1.6.2012 fest, obwohl nach der Neufassung des Gesetzes nunmehr die jPöR keine Möglichkeit mehr hatte, die ihr zugewiesenen Aufgaben zur Beseitigung von Gewerbemüll auf private Dritte zu übertragen. Begründet wurde die Aufrechterhaltung der gewerblichen Tätigkeit der jPöR damit, dass zwar nicht die jPöR selbst, jedoch zumindest der Besitzer / Erzeuger von Gewerbemüll weiterhin die Möglichkeit hatte, für die Durchführung der Beseitigung zwischen einer jPöR und einem privaten Dritten zu wählen.

Die Rechtsauffassung der OFD Münster ist jetzt aber mit der eingangs genannten Verfügung der OFD NRW vom 21.5.2014 rückwirkend auf den 1.6.2012 aufgehoben worden; hiernach ist die Beseitigung des Gewerbemülls endgültig als eine hoheitliche Tätigkeit anzusehen.

» **Hinweis:** Von der Beseitigung zu unterscheiden bleibt die Verwertung von Gewerbemüll. Der gewerbliche Abfallbesitzer hat das Wahlrecht, den Abfall selbst zu verwerten oder diese Tätigkeit einem Dritten zu überlassen; demnach ist eine hoheitliche Tätigkeit nach

den o.g. Vorgaben des BMF zu verneinen. Folglich führt diese wirtschaftliche Tätigkeit der jPöR unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG zur Annahme eines BgA.

#### 4. Ertragsteuerliche Behandlung

Die ertragsteuerlichen Rechtsfolgen aus der Qualifikation der Beseitigung von Gewerbemüll als hoheitliche Tätigkeit sind rückwirkend ab dem 1.6.2012 nachzuvollziehen. Bisher geführte BgA müssen aufgelöst und insoweit zugeordnete Wirtschaftsgüter in den Hoheitsbereich der jPöR überführt werden. Stille Reserven werden aufgedeckt und unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer; ferner wird ggf. eine Belastung mit Kapitalertragsteuer ausgelöst. Zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen hat die Überführung der Wirtschaftsgüter gegen eine angemessene Gegenleistung unter Standhaltung eines Fremdvergleichs zu erfolgen. Die Voraussetzung einer klaren und eindeutigen Vereinbarung zwischen Trägerkörperschaft und BgA ist im Rückwirkungsfall nicht erfüllbar, sollte aber bei zeitnaher Umsetzung weniger eng ausgelegt werden.

#### 5. Umsatzsteuerliche Behandlung

Grundsätzlich sind die Einnahmen aus der Beseitigung von Gewerbemüll ab dem 1.6.2012 nicht mehr als steuerbare Einnahmen zu behandeln; korrespondierend entfällt auch der Vorsteuerabzug. Für die umsatzsteuerlichen Folgen der Rücküberführung aus dem gewerblichen in den hoheitlichen Bereich räumt die Finanzverwaltung allerdings einen Vertrauensschutz ein. Wurde die Beseitigung des Gewerbemülls vor dem 1.6.2012 als eine gewerbliche Tätigkeit der jPöR behandelt, wird es für Zwecke der Umsatzsteuer nicht beanstandet, wenn diese Behandlung für vor dem 1.7.2015 ausgeführte Umsätze fortgeführt wird. Keinen Vertrauensschutz genießen dagegen jPöR, die einen BgA seit dem 1.6.2012 neu für die Beseitigung von Gewerbemüll begründet haben.



Chaffeurdienste sind lohnsteuerlich zu erfassen.

## Geldwerter Vorteil bei der Kfz-Nutzung mit Fahrer-Gestellung

---

### Anwendungsschreiben des BMF zu neuer Rechtsprechung

Zu Einzelfragen des geldwerten Vorteils bei der Gestellung eines Kfz einschließlich Fahrer hat das Bundesfinanzministerium (BMF) ein Schreiben vom 15.7.2014 herausgegeben. Anhand konkreter Berechnungsbeispiele wird veranschaulicht, wie in der Praxis zu verfahren ist.

#### 1. Problemstellung

Als geldwerten Vorteil bezeichnet man umgangssprachlich den sog. „Sachbezug“, sprich Vorteile eines Arbeitnehmers, welche nicht in Geld bestehen und diesem im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses von seinem Arbeitgeber erbracht werden.

Ausgangsbasis für die BMF-Initiative ist ein BFH-Urteil vom 15.5.2013 (Az.: VI R 44/11). Durch das zuvor genannte Schreiben wurden nun die im Urteilsfall aufgestellten Grundsätze über den Einzelfall hinaus für anwendbar erklärt. Inhaltlich geht es hierbei um die Frage, wie mögliche Sachbezüge lohnsteuerlich anzusetzen sind, wenn dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber ein Firmenwagen einschließlich Fahrer zur Verfügung gestellt worden ist.

#### 2. Beispielfall mit mehreren Varianten

##### 2.1 Sachverhalt

Die zulässigen Berechnungsmöglichkeiten des zu versteuernden Sachbezugs werden nachfolgend an einem Beispiel aufgezeigt: Ein Arbeitnehmer bekommt von sei-

nem Arbeitgeber einen Firmenwagen (Bruttolistenpreis 80.000 €) zuzüglich Fahrer zur Verfügung gestellt. Der Arbeitgeber und die regelmäßige Arbeitsstätte sind in Köln, der Arbeitnehmer wohnt in Düsseldorf (Entfernung = 40 km). Der Fahrer steht auch für private Fahrten zur Verfügung, wobei der Arbeitnehmer den Wagen daneben häufig selbst steuert. Die gesamten Lohnkosten des Fahrers betragen 35.000 €, die Einsatzdauer als Fahrer beträgt 75% der Arbeitszeit. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

## 2.2 Grundsatzregelung (Variante II)

Hinsichtlich der Besteuerung der Überlassung des Firmenwagens gelten die Grundsätze der sog. 1%-Regelung bzw. alternativ der Fahrtenbuchmethode weiterhin. Sofern kein Fahrtenbuch geführt werden sollte, ist monatlich 1% des Bruttolistenpreises zum Zeitpunkt der Erstzulassung als „Sachbezug“ anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Für Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte sind monatlich 0,03% des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zu berechnen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Der Maßstab für die Bewertung des Sachbezugs bei der Überlassung eines Fahrers ist grundsätzlich der Preis, der für eine von einem fremden Dritten bezogene, vergleichbare Leistung zu zahlen wäre. Es bestehen dem BMF zufolge keine Bedenken, wenn einheitlich für das Kalenderjahr der entsprechende Anteil an den tatsächlichen Lohn- und Lohnnebenkosten des Fahrers im Verhältnis der Einsatzdauer zu dessen Gesamtarbeitszeit angesetzt werden. Hierbei zählen zur Einsatzdauer auch mögliche Stand- und Wartezeiten des Fahrers.

Berechnungsbeispiel:

|                                       |             |                    |
|---------------------------------------|-------------|--------------------|
| Listenpreis: 80.000,00 €,             | davon 1 % = | 800,00 €           |
| Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte       |             |                    |
| Entfernung 40 km                      |             |                    |
| 80.000,00 € x 0,03 % x 40 km =        |             | 960,00 €           |
| Sachbezug mtl. =                      |             | <b>1.760,00 €</b>  |
| Sachbezug Pkw jährlich =              |             | 21.120,00 €        |
| Kosten Fahrer: 75 % von 35.000,00 € = |             | 26.250,00 €        |
| Sachbezug Pkw + Fahrer gesamt =       |             | <b>47.370,00 €</b> |

## 2.3 Vereinfachungsregelung (Variante II)

Ausgangsbasis sind hier auch wieder die Ermittlung der sog. 1%-Regelung für Privatfahrten sowie die 0,03%-Regelung für Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte. Die Überlassung des Fahrers wird über Zuschlagsätze von 50% auf den vorgenannten Nutzungswert für Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte berücksichtigt. Der Zuschlagsatz für Privatfahrten ist abhängig von der tatsächlichen Selbststeuerung des Fahrzeugs durch den Arbeitnehmer und kann zwischen 25% und 50% betragen (R 8.1 Abs. 10 der Lohnsteuerrichtlinien).

Berechnungsbeispiel:

|                                   |             |                    |
|-----------------------------------|-------------|--------------------|
| Listenpreis: 80.000,00 €,         | davon 1 % = | 800,00 €           |
| Fahrerzuschlag 40 %,              |             |                    |
| da häufige Selbstnutzung =        |             | 320,00 €           |
| Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte   |             |                    |
| Entfernung 40 km                  |             |                    |
| 80.000,00 € x 0,03 % x 40 km =    |             | 960,00 €           |
| Fahrerzuschlag 50 % =             |             | 480,00 €           |
| Sachbezug mtl. =                  |             | <b>2.560,00 €</b>  |
| Sachbezug Pkw + Fahrer jährlich = |             | <b>30.720,00 €</b> |

Der Arbeitgeber hat ein Wahlrecht zur Berücksichtigung im Lohnsteuerabzugsverfahren nach der Variante I (Grundsatz) oder Variante II (Vereinfachung), dieses ist für jedes Kalenderjahr einheitlich auszuüben.

» **Empfehlung:** Zu beachten ist, dass entsprechende Belege und Aufzeichnungen zum Lohnkonto zu nehmen sind.

## » KONZESSIONSVERGABERECHT

# Übertragungsanspruch von Neukonzessionären nach § 46 Abs. 2 EnWG

## BGH präzisiert Anspruchsinhalte

Bezüglich bisher umstrittener Punkte hat der BGH mit einer Entscheidung vom 3.6.2014 (Az.: EnVR 10/13) Rechtsklarheit hergestellt. Zum einen besteht bereits nach der Altfassung des § 46 Abs. 2 EnWG ein Eigentumsübertragungsanspruch; zum anderen erfasst dieser Anspruch auch sog. gemischt-genutzte Anlagen. Außerdem behandelt der BGH die Nichtigkeit von Konzessionsverträgen und konkretisiert die Wirkung im Zusammenhang mit dem Einwendungsausschluss von Verfahrensbeiträgen und Altkonzessionär.

### 1. Ausgangssituation

In dem dem Beschluss zugrundeliegenden Sachverhalt hatten sich der Eigentümer der Energieanlagen und der Neukonzessionär weder in Bezug auf den zu übertragenden Anlagenumfang noch zum Kaufpreis einigen können. Die Bundesnetzagentur (BNetzA) hatte daraufhin ein Missbrauchsverfahren nach § 65 EnWG eröffnet und den Eigentümer verpflichtet, alle streitigen Mittelspannungsleitungen gegen Zahlung einer wirtschaftlich angemessenen Vergütung nach Wahl des Neukonzessionärs zu übereignen oder ihm Besitz hieran zu verschaffen.

Auf die diesbezügliche Beschwerde hob das OLG Düsseldorf den Bescheid der BNetzA mit Beschluss vom 12.12.2012 (Az.: VI-3 Kart 137/12) auf. Der Neukonzessionär legte dann seinerseits Rechtsbeschwerde beim BGH ein. Diese wurde vom BGH zwar im Ergebnis zurückgewiesen, aber der BGH hat die Gelegenheit genutzt, das OLG Düsseldorf in wesentlichen Punkten zu korrigieren.

### 2. Eigentumsübertragungsanspruch nach § 46 Abs. 2 EnWG a.F.

Bisher hatte der BGH offen gelassen, ob aus § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG 2005 auch ein Eigentumsübertragungsanspruch abgeleitet werden kann oder ob auch eine bloße Besitzverschaffung (z.B. Verpachtung der Anlagen durch den Eigentümer) ausreicht. Die nunmehr durch den BGH vorgenommene Klarstellung hatte der Gesetzgeber allerdings zwischenzeitlich vorweggenommen, indem er 2011 den Wortlaut des § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG änderte und eindeutig eine Eigentumsübertragung festlegte. Insoweit hat der Beschluss nur noch Bedeutung für Altfälle, von denen aber nach wie vor einige virulent sein dürften.

### 3. Gemischt-genutzte Anlagen als Teil des Übertragungsgegenstands

Umstritten war in den letzten Jahren auch der Umfang des Überlassungsanspruchs, insbesondere ob sog. gemischt-genutzte Anlagen nach § 46 Abs. 2 Satz 2 EnWG zu übertragen sind. Solche Anlagen dienen nicht nur der Versorgung von Letztverbrauchern im Konzessionsgebiet, sondern beispielsweise auch der Versorgung Dritter außerhalb des Konzessionsgebiets.

Der BGH kommt unabhängig von der Zuordnung von Anlagen zu einer Spannungsebene zu der Überzeugung, dass alle Anlagen zu übertragen sind, die erstens im Konzessionsgebiet gelegen sind und zweitens für den Betrieb der Netze der allgemeinen Versorgung notwendige Verteilungsanlagen darstellen. Beispielsweise seien Mittelspannungsleitungen dann zu übertragen, wenn daran Letztverbraucher unmittelbar angeschlossen sind.

Umstritten war in den letzten Jahren insbesondere auch der Umfang des Überlassungsanspruchs bei gemischt-genutzten Anlagen.

Die Kommunen sind gefordert, ihre Konzessionsverfahren in Übereinstimmung mit der immer konkreter werdenden Rechtsprechung rechtssicher zu gestalten.

Dabei folgt der BGH dem für ihn maßgeblichen Leitgedanken, der Übertragungsgegenstand müsse so bestimmt werden, dass alle Anlagen des – weit zu verstehenden – Netzes der allgemeinen Versorgung zu erfassen seien, um einen effektiven Wettbewerb um die Netze sicherzustellen. Parallelstrukturen dürfe es nicht geben.

#### 4. Vorbehaltskauf(preis)

Der BGH geht in seiner Begründung auch auf die Frage ein, ob der Alteigentümer der Anlagen ein Leistungsverweigerungsrecht habe. Zumindest dann, wenn der Neukonzessionär sich der (überhöhten) Preisvorstellung beuge, sich aber die gerichtliche Überprüfung der Angemessenheit des Kaufpreises vorbehalte, könne kein Leistungsverweigerungsrecht angenommen werden.

Im Ergebnis muss der Alteigentümer demgemäß einen Vorbehaltskauf(preis) akzeptieren.

#### 5. Prüfungspflicht der BNetzA und Heilung

Schließlich trifft der BGH weitere bedeutsame Aussagen:

(1) Zum einen könne kein Anspruch eines Neukonzessionärs angenommen werden, wenn der abgeschlossene Konzessionsvertrag nichtig sei; die BNetzA müsse bei ihrem behördlichen Vorgehen auch prüfen, ob das Konzessionsverfahren ordnungsgemäß abgelaufen sei (was der BGH in diesem Fall aus verschiedenen Gründen verneint). Im konkreten Fall hatte die Kommune vor allem unzulässige Auswahlkriterien festgelegt (wie z.B. einen örtlichen Betriebssitz oder eine attraktive Dividende).

(2) Zum anderen kann sich der vermeintliche Neukonzessionär bzw. die ausschreibende Kommune dem BGH zufolge nicht darauf berufen, dass die vergaberechtlichen Präklusionsvorschriften des § 107 Abs. 3 GWB anwendbar seien. Der BGH verweist im Rahmen seiner Überlegungen auch auf die Möglichkeit der vergebenden Kommune, über die Ergebnisse ihrer Ausschreibung vorab, d.h. vor Vertragsschluss, auch die anderen Mitbewerber zu informieren.

» **Hinweis:** Unklar bleibt der BGH nach hier vertretener Auffassung in diesem Zusammenhang aber bezüglich der Frage, ob nach einer Vorabinformation auch ein mitbietender Altkonzessionär oder Alteigentümer in einer späteren gerichtlichen Auseinandersetzung zur Herausgabe seines Netzes mit allen Einwendungen präkludiert sein soll.

#### 6. Fazit und Empfehlung

Der Beschluss des BGH hat wesentlich zur Konkretisierung des Übertragungsanspruchs und damit zur Streitvermeidung beigetragen. Einen positiven Katalog aller Vermögensgegenstände, die zu einem Netz der allgemeinen Versorgung gehören, gibt der BGH allerdings nicht vor, so dass auch zukünftig Streit um den Umfang des Übertragungsanspruchs gem. § 46 Abs. 2 EnWG nicht ausgeschlossen werden kann. Wesentlich dürfte außerdem sein, dass die Bedeutung der Nichtigkeitseinrede nochmals unterstrichen wird.

» **Empfehlung:** Kommunen sollten sich vor diesem Hintergrund fortgesetzt und verstärkt aufgefordert sehen, ihre Konzessionsverfahren in Übereinstimmung mit der immer konkreter werdenden Rechtsprechung rechtssicher zu gestalten.



# Bewertungskriterien im Auswahlverfahren

## Konkretisierung durch neue Rechtsprechung

Das Landgericht Köln hat die Anforderungen an das Bewertungskonzept – namentlich die Bewertungskriterien und deren Gewichtung – der konzessionsgebenden Kommunen im Auswahlverfahren nach § 46 EnWG weiter konkretisiert. Außerdem enthält die Entscheidung hilfreiche Ausführungen zur Präklusion von Einwendungen zu Verfahrensverstößen sowie zu Verstößen gegen das Nebenleistungsverbot, die die Gesamtnichtigkeit eines Konzessionsvertrags auslösen können.

### 1. LG Köln fordert transparentes und diskriminierungsfreies Auswahlverfahren

Die 10. Kammer für Handelssachen des LG Köln hat Anfang April diesen Jahres der Stadt W per einstweiliger Verfügung den beabsichtigten Abschluss der Strom- und Gaskonzessionsverträge untersagt. Im Juni wurde diese einstweilige Verfügung nach Widerspruch der Stadt und mündlicher Verhandlung zugunsten des sich um die Konzessionen bewerbenden Energieversorgungsunternehmens (Bieters) weiter aufrechterhalten: Die Stadt W darf die Verträge immer noch nicht mit ihrem Wunschpartner abschließen.

Die grundlegenden und erfreulich eindeutigen Feststellungen dieses Urteils vom 6.6.2014 (Az.: 90 O 35/14) konkretisieren die Anforderungen an ein allzeit transparentes und diskriminierungsfreies Auswahlverfahren nach § 46 EnWG. Außerdem trifft das Landgericht in verfahrensmäßiger Hinsicht informative Feststellungen zur Präklusion von Einwendungen der Bieter gegen die Ausgestaltung des Konzessionsvergabeverfahrens sowie zu der Bewertung der Angebote durch die Kommune.

Die dazu in den Abschn. 3 - 5 folgenden Feststellungen der 10. Kammer für Handelssachen sind über den entschiedenen Fall hinaus für eine Vielzahl von Konzessionsverfahren besonders relevant.

### 2. Ausgangssituation

Die Ausgangssituation des vorliegenden Urteils findet sich – unter dem Stichwort Rekommunalisierung – derzeit

häufig: Die Stadt W hatte im Vorfeld der Neuvergabe der Konzessionsverträge Strom und Gas ein europaweites Vergabeverfahren zur Suche nach einem strategischen Partner für ihre neugegründete städtische Energieversorgungstochtergesellschaft durchgeführt. Im Anschluss daran wurde ein Auswahlverfahren nach den Vorschriften des § 46 EnWG zur Suche nach Vertragspartnern für den Neu-Abschluss des Strom- und des Gaskonzessionsvertrags durchgeführt. An diesem Konzessionsvergabeverfahren beteiligte sich die – zwischenzeitlich mit dem neuen strategischen Partner gegründete – städtische Energieversorgungstochter ebenso wie weitere Energieversorgungsunternehmen (EVU).

Eines dieser weiteren Bieter-EVU wurde von PKF Duisburg in dem Auswahlverfahren unterstützt. Parallel zur Begleitung bei der Erstellung der Angebote hatte PKF nach Durchsicht der Verfahrensunterlagen allerdings eine Vielzahl von Rügen an der konkreten Ausgestaltung des Verfahrens zu formulieren. Diesen Rügen wurde seitens der Stadt W nicht abgeholfen. Unter Aufrechterhaltung aller Rügen hatte auch das von PKF vertretene Bieter-EVU die beiden Angebote fristgerecht eingereicht.

Nach der Wertung der Angebote hat der Rat der Stadt W beschlossen, beide Konzessionsverträge mit der städtischen Energieversorgungstochter abzuschließen. Unmittelbar nach der Mitteilung über die geplante Zuschlagsentscheidung hat das EVU beim Landgericht Köln den Erlass einer einstweiligen Verfügung beantragt, um den Abschluss der beiden Konzessionsverträge mit dem städtischen Tochterunternehmen zu untersagen. Diesem Antrag hat das LG Köln stattgegeben und den Abschluss beider Verträge auch nach dem Widerspruch der Stadt W aufrechterhalten.

### 3. Anforderungen an die Auswahl der Bewertungskriterien und deren Gewichtung

Nach Wertung des LG Köln war das von der Stadt W in den Verfahrensunterlagen mitgeteilte Bewertungskonzept, namentlich die Gewichtung der einzelnen Kriterien, intransparent und potenziell diskriminierend. Das Auswahlverfahren müsse aber so gestaltet sein, dass die

am Netzbetrieb interessierten Unternehmen erkennen können, worauf es der Kommune bei der Auswahlentscheidung ankommt. Dies sei im Verfahren der Stadt W nicht der Fall gewesen.

Die Stadt W nannte im Vorfeld der Angebotserstellung folgende fünf Auswahlkriterien, denen eine Gewichtung in % zur Gesamtwertung zugeteilt war:

- Reaktionszeiten bei Störungen (10%),
- Qualität des organisatorischen Netzbetriebskonzepts (20%),
- Abweichungen vom vorgegebenen Konzessionsvertragsentwurf (20%),
- Zusagen zur Sicherung des Netzzustands (30%),
- Netzbetriebskonzept bzgl. regenerativer Energien (20%).

Weitere Angaben zur geplanten Bewertung, Unterkriterien, „ein wie auch immer geartetes Punktesystem“ etc. enthielt das mitgeteilte Bewertungskonzept nicht. Die Stadt W behielt sich vielmehr ausdrücklich vor, ihre Wertungskriterien im weiteren Verlauf des Verfahrens „innerhalb der rechtlichen Grenzen“ noch weiter zu präzisieren und anzupassen. Insbesondere zu der Bewertung etwaiger Abweichungen vom Konzessionsvertrag wollte die Stadt erst bei späteren Verhandlungsgesprächen Stellung nehmen.

Die 10. Handelskammer sah die so mitgeteilte Bewertungsmatrix als unzureichend an, weil sie nur grob umrissene Kategorien enthalte. Dadurch entstehe ein erheblicher Gestaltungsspielraum der Stadt, Manipulationsmöglichkeiten seien so nicht auszuschließen. Der sichere Ausschluss von Manipulationspotenzial sei nur möglich, wenn die Stadt sämtliche Bewertungskriterien, insbesondere auch Unterkriterien und deren Gewichtung mitteile.

Vor allem der von der Stadt W vorgesehene Umgang mit etwaigen Änderungsvorschlä-

gen der Bieter am von der Stadt vorgegebenen Konzessionsvertragsentwurf erst im Verhandlungsgespräch stelle für die Bieter „eine unkalkulierbare und höchst manipulative Bewertungsstruktur“ dar, denn für die Bieter war so nicht von vorneherein ersichtlich, welche Abweichungen negativ bewertet würden. So könne auch die Gewichtung etwaiger Punktabzüge im Verhältnis zueinander nicht vergleichbar gemacht werden.

Schließlich seien die von der Stadt W gewählten Wertungskriterien zwar zulässig, aber es fehle eine ausgewogene Gewichtung der Kriterien untereinander. Kriterien, die die Sicherheit, Zuverlässigkeit und Reibungslosigkeit des Netzbetriebs betreffen, würden jene Kriterien bei weitem überwiegen, die die Effizienz und Preisgünstigkeit des Netzbetriebs betreffen. Der Aspekt der Preisgünstigkeit – namentlich die Höhe der zu erwartenden Netznutzungsentgelte (zumindest Prognose) – finde keinerlei Beachtung. Die ausgewogene Gewichtung aller Komponenten sei aber unerlässlich, um allen Zielen des Energiewirtschaftsgesetzes gerecht zu werden. Außerdem könnten auch nur dann Manipulationsmöglichkeiten zugunsten einzelner Bieter verhindert werden.

#### 4. Präklusion bei der Geltendmachung von Verfahrensmängeln

Die 10. Handelskammer des LG Köln hält ausdrücklich an ihrer bisherigen Rechtsauffassung fest, dass „eine Präklusion analog § 107 Abs. 3 GWB auch im Verfahren zur Vergabe von Gas- bzw. Stromkonzessionen in Betracht kommt“ (siehe dazu auch den weiteren Artikel zum Konzessionsvergaberecht in diesem Heft ab S. 23).

Ein ganz wesentlicher – neuer – Hinweis des LG Köln ist, dass die vergaberechtliche Norm des § 107 Abs. 3 GWB einschränkend anzuwenden ist. Die Bestimmung des § 107 Abs. 3 Nr. 4 GWB, dass der Bieter in den Fällen, in denen die Vergabestelle seiner Rüge nicht

Um Manipulationspotenzial sicher auszuschließen, muss die Stadt sämtliche Bewertungskriterien und Gewichtungen mitteilen.

abhilft, er zwingend innerhalb einer bestimmten Frist den Rechtsweg beschreiten muss, gelte im Konzessionierungsverfahren nach § 46 EnWG nicht. Es besteht nach der 10. Handelskammer ausdrücklich keine Verpflichtung des Bewerbers um die Konzession, bei Nichtabhilfe seiner Rüge erneut Bedenken anzumelden oder gerichtlich gegen die gerügten Umstände vorzugehen.

Die Kölner Richter begründen dies mit den unterschiedlichen Zielsetzungen des einstweiligen Rechtsschutzverfahrens einerseits und des vergaberechtlichen Nachprüfungsverfahrens andererseits, aus denen auch völlig unterschiedliche Voraussetzungen für das Rechtsschutzbedürfnis hervorgingen.

Auch die tatsächliche Angebotsabgabe trotz aller Bedenken und Rügen führe nicht zur Präklusion, also dem Wegfall eines Rechts infolge versäumter Geltendmachung. Dies ergebe sich aus grundsätzlichen Erwägungen, im konkreten Fall vor allem aber aus der konkreten Gestaltung der Verfahrensunterlagen.

### 5. Verstöße gegen das Nebenleistungsverbot

Schließlich enthält das Urteil noch ganz konkrete Wertungen der entscheidenden Kammer zum konzessionsabgabenrechtlichen Nebenleistungsverbot. Es stelle insbesondere keinen Verstoß gegen das Nebenleistungsverbot des § 3 Abs. 2 Nr. 1 KAV dar, wenn ein Bieter der Kommune die Zurverfügungstellung bestimmter Daten bzw. Übersichten anbiete, die er „auf Knopfdruck jederzeit“ generieren könne, also nicht mit entsprechendem Personalaufwand (und damit kostenverursachend) noch aufbereiten müsste.

Dass diese Daten (im konkreten Fall: eine Übersicht der in dem Strom-/Gasnetz angeschlossenen Einspeiser mit Angaben zur installierten Leistung und zur insgesamt eingespeisten Menge) ggf. einen Marktwert haben, sei uner-

heblich, so das LG Köln ausdrücklich. Unter Verweis auf entsprechende Rechtsprechung der OLG München und Düsseldorf sei allein auf den individuellen Aufwand – und damit Geldwert bzw. die Unentgeltlichkeit der Zurverfügungstellung – abzustellen.

Schließlich enthält der von der Stadt W den Bietern vorgegebene Entwurf für die Konzessionsverträge Strom und Gas nach Ansicht der Kölner Richter ebenfalls Verstöße gegen das Nebenleistungsverbot, die – bei entsprechender Akzeptanz durch den (Best-)Bieter – zur Gesamtnichtigkeit der Verträge führen würden.

Hier weist die Kammer ausdrücklich auf

- Vertragsklauseln im Zusammenhang mit Regelungen zur Beweislastumkehr,
- Haftungsregelungen,
- pauschale Vertragsstrafen,
- Vorkaufsrechte und
- das einseitige Recht der Stadt W hin, das Übernahmerecht bzgl. der Verteilanlagen ohne weitere Zustimmungserfordernisse an einen von der Stadt zu bestimmenden Dritten übertragen zu können.

### 6. Fazit und Empfehlung

Die Entscheidung des LG Köln in dieser Sache ist noch nicht rechtskräftig, die Stadt W hat Berufung zum OLG Düsseldorf eingelegt. Die mündliche Verhandlung wird vermutlich für den Herbst 2014 terminiert werden. Inwieweit die erfreulich klaren und eindeutigen Aussagen des LG Köln durch den Kartellsenat des OLG bestätigt werden, bleibt abzuwarten. Wir halten Sie weiter unterrichtet.

» **Hinweis:** Sollten Sie die informativen Ausführungen der Kammer vollständig – gerade in Bezug auf die verfänglichen Regelungen in den Verfahrensunterlagen sowie im vorgegebenen Konzessionsvertrag – im Wortlaut nachlesen wollen, lassen wir Ihnen das Urteil gerne zu kommen.

---

Die Kölner Richter konkretisieren auch das konzessionsabgabenrechtliche Nebenleistungsverbot.

» EU-BEIHILFERECHT

## Entspannung im Kultursektor

### Neue EU-Vorschriften im Bereich der Kultur und des kulturellen Erbes

Die neue, zum 1.7.2014 in Kraft getretene AGVO enthält Kriterien, bei deren Erfüllung Beihilfen ohne Anmeldung und Prüfung (Notifizierung) durch die KOM gezahlt werden können. Neben anderen Arten von Staatshilfen betrifft sie jetzt auch den kulturellen Bereich.

#### 1. Rechtsgrundlage für die Beihilfengewährung (auch) im Kultursektor

Bei der neuen Rechtsgrundlage handelt es sich um die „Verordnung zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Art. 107 und 108 des Vertrags über die

Arbeitsweise der Europäischen Union (Verordnung (EU) Nr. 651/2014 – AGVO)“; sie ist im EU-Amtsblatt vom 26.6.2014 (Nr. L 187 S. 1 ff.) veröffentlicht worden und zum 1.7.2014 in Kraft getreten. Für den Bereich der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes stellen nach Erwägungen des EU-Rats einige Maßnahmen möglicherweise keine staatlichen Beihilfen dar, da sie nicht sämtliche Kriterien des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen.

» **Beispiele:** Das kann insbesondere der Fall sein, wenn der Begünstigte keine Wirtschaftstätigkeit ausübt oder wenn es keine Auswirkungen auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten gibt. I.d.R. bewirken gerade kleine Vorhaben im Kulturbereich, im Kreativsektor und im Bereich der Erhaltung des kulturellen Erbes auch keine



Beihilfen z.B. an Stadttheater sind auch ohne Prüfung auf EU-Ebene möglich.

nennenswerten Wettbewerbsverfälschungen, selbst wenn sie von großen Unternehmen durchgeführt werden.

Im Zuge der Modernisierung des EU-Beihilferechts (State Aid Modernisation – SAM) hat daher die Europäische Kommission (KOM) auf der Basis der VO (EU) Nr. 733/2013 vom 22.7.2013 (sog. ErmächtigungsVO) in den Kreis der Freistellungsmöglichkeiten von der Pflicht zur vorherigen Anmeldung staatlicher Beihilfen auch den Kultursektor einbezogen.

## 2. Bisheriger Ausnahmetatbestand

Bislang war der Kulturbereich zwar auch schon über die Ausnahmeregelung des Art. 107 Abs. 3 Buchst. d des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Kommission (AEUV) erfasst. Allerdings bewirkt diese Bestimmung lediglich, dass Beihilfen zur Förderung der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes, soweit sie die Handels- und Wettbewerbsbedingungen in der EU nicht in einem Maß beeinträchtigen, das dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft, grundsätzlich leichter zu genehmigen sind. Denn im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 Buchst. d AEUV ist der KOM ein (weiter) Ermessensspielraum eingeräumt. Diesen hat die KOM auch zugunsten der Kultureinrichtungen ausgeübt, solange mit der Beihilfemaßnahme Unternehmen in anderen Mitgliedstaaten nicht diskriminiert wurden. Gleichwohl bedarf es für eine Freistellung nach dieser Vorschrift gem. Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV einer Anmeldung der entsprechenden Maßnahme bei der KOM, an die sich dann ein zweistufiges Prüfungsverfahren anschließt.

## 3. Schwellenwerte der AGVO im Kultursektor

Nach der nun in Kraft gesetzten AGVO entfällt dieses gesamte Procedere für Beihilfen im Bereich der Kultur und des kulturellen Erbes, sofern bei der Gewährung von Investitions- und Betriebsbeihilfen bestimmte Schwellen-

werte eingehalten sind und eine Überkompensation ausgeschlossen ist:

Nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. z AGVO gilt die VO für

- Investitionsbeihilfen für Kultur und die Erhaltung des kulturellen Erbes bis zu einer Höhe von 100 Mio. € pro Projekt;
- Betriebsbeihilfen für Kultur und die Erhaltung des kulturellen Erbes bis zu einer Höhe von 50 Mio. € pro Unternehmen und Jahr;
- zudem findet sie Anwendung auf Beihilferegelungen für audiovisuelle Werke bis zu einer Höhe von 50 Mio. € pro Regelung und Jahr.

## 4. Kreis kultureller EU-Beihilfeempfänger

Die Palette an kulturellen Zwecken und Aktivitäten, für die Beihilfen unter den Bedingungen der AGVO für den Kulturbereich gewährt werden können, ist groß. In Art. 53 Abs. 2 AGVO sind insoweit explizit aufgeführt:

- a) Museen, Archive, Bibliotheken, Kunst- und Kulturzentren oder -stätten, Theater, Opernhäuser, Konzerthäuser, sonstige Einrichtungen für Live-Aufführungen, Einrichtungen zur Erhaltung und zum Schutz des Filmerbes und ähnliche Infrastrukturen, Organisationen und Einrichtungen im Bereich Kunst und Kultur;
- b) materielles Kulturerbe einschließlich aller Formen beweglichen oder unbeweglichen kulturellen Erbes und archäologischer Stätten, Denkmäler, historische Stätten und Gebäude; Naturerbe, das mit Kulturerbe zusammenhängt oder von der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats förmlich als Kultur- oder Naturerbe anerkannt ist;
- c) immaterielles Kulturerbe in jeder Form einschließlich Brauchtum und Handwerk;
- d) Veranstaltungen und Aufführungen im Bereich Kunst und Kultur, Festivals, Ausstellungen und ähnliche kulturelle Aktivitäten;
- e) Tätigkeiten im Bereich der kulturellen und künstlerischen Bildung sowie Förderung

---

Soweit bei der Gewährung von Investitions- und Betriebsbeihilfen Schwellenwerte nicht überschritten werden, entfällt das gesamte Procedere.

des Verständnisses für die Bedeutung des Schutzes und der Förderung der Vielfalt kultureller Ausdrucksformen durch Bildungsprogramme und Programme zur Sensibilisierung der Öffentlichkeit, u.a. unter Einsatz neuer Technologien;

- f) Verfassung, Bearbeitung, Produktion, Vertrieb, Digitalisierung und Veröffentlichung von Musik- oder Literaturwerken einschließlich Übersetzungen.

### 5. Fazit

Auf der Basis der überarbeiteten AGVO können nunmehr auch Beihilfemaßnahmen im Kultursektor gewährt werden, ohne diese vorher bei der Kommission zur Genehmigung anmelden zu müssen. Denn in solchen Fällen werden übermäßige Verfälschungen des Wettbewerbs im Binnenmarkt als nicht sehr

wahrscheinlich angesehen. Dies bedeutet für die lokalen beihilfegewährenden Stellen eine erhebliche Verringerung des Verwaltungsaufwands und für die Beihilfeempfänger mehr Rechtssicherheit. Angesichts der festgelegten finanziellen Obergrenzen ist grundsätzlich von einem angemessenen Handlungsspielraum für Beihilfemaßnahmen im Kulturbereich auszugehen.

» **Hinweis:** Soweit Maßnahmen im Bereich der Kultur und der Erhaltung des kulturellen Erbes jedoch staatliche Beihilfen i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen, besteht derzeit für die beihilfegewährende Stelle die Pflicht, sie bei der Kommission anzumelden. Zu beachten ist, dass dieser Sachverhalt auch durch einen Wirtschaftsprüfer kontrolliert werden muss.



Die breite Palette der förderfähigen Objekte umfasst auch Industriedenkmäler wie z.B. die Zeche Zollern in Dortmund.

## » KURZ NOTIERT

## Überlassung von Tablet-PC an kommunale Mandatsträger

Nach der Verwaltungsauffassung stellt die Überlassung eines Tablet-PC an einen kommunalen Mandatsträger durch eine Gebietskörperschaft einen Sachbezug dar, falls bei der Überlassung eine private Nutzung zugelassen wird. Dieser Sachbezug ist im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Mandatsträgers bei den Einkünften nach § 18 EStG als Betriebseinnahme zu erfassen. Sofern der Tablet-PC privat genutzt wird, ist eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG ausgeschlossen, da es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht um eine Aufwandsentschädigung i.S. dieser Vorschrift handelt. Für die Ermittlung der Höhe des geldwerten Vorteils kann in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 19.2.2004, Az.: VI R 135/01, BStBl II S. 958) aus Vereinfachungsgründen typisierend und pauschalierend von einer jeweils hälftigen privaten bzw. beruflichen Nutzung ausgegangen werden.



» **Beispiel:** Betragen die monatlichen Kosten 40 € (Datentarif-Flatrate, Gerätezuschlag und über die Laufzeit des Vertrags zu verteilende Einmalkosten), ergibt sich mit 50% ein monatlicher Vorteil i.H. von 20 €, was (mit 20 € x 12) zu einem jährlich zu versteuernden geldwerten Vorteil i.H. von 240 € führt.

» **Hinweis:** Wird die Nutzung des Tablet-PC aber ausdrücklich auf die Ausübung der Mandatstätigkeit beschränkt und eine Privatnutzung nicht zugelassen, so führt die Überlassung nicht zu einem Zufluss von Betriebseinnahmen. Dies ist nach Auffassung der Finanzverwaltung z.B. der Fall, wenn die Gebietskörperschaft auf ein digitales Informationssystem umgestellt hat

und den Mandatsträgern ihre Sitzungsunterlagen digital zur Verfügung gestellt werden.

## Rückstellungen aus Verpflichtungen zur Rückgewähr von Kostenüberdeckungen im Rahmen der öffentlichen Wasserversorgung

Der BFH hatte mit Urteil vom 6.2.2013 entschieden, dass die bei einem Zweckverband entstandene sog. Kostenüberdeckung nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Vorschriften (hier: nach § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG für die Nutzungsentgelte im Rahmen der öffentlichen Wasserversorgung) in der folgenden Kalkulationsperiode an die Kunden zurückzugewähren und für die Verpflichtung eine rückstellungsfähige ungewisse Verbindlichkeit zu bilden ist. Für den BFH war die Sache aber nicht entscheidungsreif, weil die Vorinstanz (Sächsisches FG) von einem anderen Rechtsstand ausgegangen war und Nacherhebungen im zweiten Rechtszug

in Bezug auf die zeitliche Zuordnung und zur Höhe des Ansatzes in den Streitjahren (2003 bis 2006) notwendig wurden (wir berichteten über das Urteil vom 6.2.2013 im Themenheft 02/13).

Inzwischen liegt die Entscheidung des Sächsischen FG im zweiten Rechtszug vor (Urteil vom 28.5.2014). Das FG kommt unter Würdigung des landesspezifischen KAG zu dem Ergebnis, dass eine rechtliche Verpflichtung zum Ausgleich entstandener Kostenüberdeckungen durch den Zweckverband erst zum Ablauf der mehrjährigen Preiskalkulationsperiode und nicht bereits zum Ende der

jeweiligen Teilperioden entsteht. Auch wirtschaftlich sei die Ausgleichsverpflichtung zu den jeweiligen Bilanzstichtagen während der mehrjährigen Kalkulationsperiode nicht – auch nicht teilweise – entstanden.

Das FG kam zu dieser Rechtsauffassung unter Heranziehung neuerer BFH-Entscheidungen, die in Bezug auf rückstellungsbildende Merkmale einer rechtlichen und wirtschaftlichen Verursachung ergangen sind. Für das rechtliche Entstehen der Verpflichtung komme es darauf an, zu welchem Zeitpunkt die in der konkreten Regelung enthaltenen materiellen Rechtsfolgen ausgelöst werden. Aus dem maßgeblichen Regelungsinhalt im SächsKAG leitet das FG die Verpflichtung zum Ausgleich der Kostenüberdeckung erst am Ende des Bemessungszeitraums (im Streitfall zum 31.12.2006) ab. Zudem sei erst mit Ablauf der Kalkulationsperiode (Zeitraum 2003 bis 2006)

ein unterbliebener Ausgleich von Kostenüberdeckungen sanktionsbewehrt.

Faktisch führt diese Rechtsauffassung dazu, dass der Zweckverband keine Rückstellung während der „Ansparphase“ bilden durfte.

» **Hinweis:** Obwohl der BFH im o.g. Urteil vom 6.2.2013 darauf hingewiesen hatte, dass ihm die Auslegung des dem Landesrecht entnommenen Begriffs der „Kostenüberdeckung“ verwehrt ist und es sich insoweit um nicht revisibles Landesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO) handelt, hat der Zweckverband Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH gegen das Urteil eingelegt; vor diesem rechtlichen Hintergrund erscheint es allerdings fraglich, ob der BFH der Nichtzulassungsbeschwerde stattgibt und sich nochmals mit der Sache befasst.

## 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)

**bis Herbst 2014:** An der Alster 42 | 20099 Hamburg

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.