

## ÖFFENTLICHER SEKTOR

# Rechtliche Neuerungen auf breiter Front

Regulierungsflut: Akuter Handlungsbedarf insbesondere für Strom- und Gasversorgungsunternehmen

### In dieser Ausgabe lesen Sie:

- |   |    |  |    |
|---|----|--|----|
| ■ <b>Editorial</b> .....  | 2  | Aktuelle vergaberechtliche Entscheidungen im ÖPNV .....                                | 13 |
| ■ <b>Brennpunkt</b>   |    | ■ <b>Rechnungslegung</b>   |    |
| Novelle des Erneuerbare-Energien-Gesetzes .....   | 2  | Pensions- und Beihilferückstellungen von Eigenbetrieben .....                          | 15 |
| ■ <b>Versorgungswirtschaft</b>  |    | ■ <b>Steuerrecht</b>   |    |
| Die neue Kooperationsvereinbarung Gas (KoV IV) .....                                    | 3  | Umsatzsteuerliche Behandlung von KWK-Anlagen ...                                       | 17 |
| Überprüfung von Preisänderungsklauseln in Fernwärmelieferverträgen .....                | 5  | ■ <b>Kurz notiert</b>  |    |
| Negatives Eigenkapital in der Anreizregulierung .....                                   | 7  | Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts .....         | 19 |
| Ausweitung der EEG-Härtefallregelung .....  | 9  | Untergang von Verlustvorträgen nach Umwandlung eines BgA .....                         | 19 |
| ■ <b>Verkehrswirtschaft</b>   |    | Übernahme von Entsorgungsaufgaben einer Kommune: Keine Dienstleistungskonzession ..... | 19 |
| Nachweisführung bei Ausgleichszahlungen für gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen ..... | 10 |  |    |

## EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

nach der politischen Atomstromwende im Frühling dieses Jahres ist nun im Sommer die gesetzliche Verankerung der EEG-Novelle erfolgt. Den Kern der Änderungen des EEG bilden Regelungen zur verbesserten Markt- und Systemintegration, über die wir im Brennpunkt dieser Ausgabe informieren. Lesen sollten Sie aber auch den Beitrag ab S. 9, der die erweiterte Härtefallregelung näher erläutert.

In einem sich weitreichend ändernden Umfeld befinden sich auch die Gasversorgungsunternehmen: Dem ab S. 3 enthaltenen Beitrag über die neue Kooperationsvereinbarung Gas (KoV IV) können Sie entnehmen, dass prinzipiell alle Marktakteure von der Änderungsfassung der KoV IV betroffen sind. Nachdem Gasversorger sich schon länger mit einer verschärften BGH-Rechtsprechung zu Preisänderungsklauseln in Belieferungsverträgen zu befassen haben, müssen sich nun auch Fernwärmelieferanten im Rahmen ihrer Vertragsgestaltung neu aufstellen – lesen Sie mehr dazu ab S. 5.

Ein grundlegend reformiertes rechtliches Umfeld beschäftigt die Verkehrswirtschaft demgegenüber schon etwas länger, denn die insbesondere im Rahmen der Finanzierungssysteme entscheidenden Anforderungen an die Nachweisführung bei Ausgleichszahlungen für gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen richten sich nach der schon im Dezember 2009 in Kraft getretenen VO (EG) 1370/2007. Obwohl die Praxis also mittlerweile schon seit fast zwei Jahren die VO-Vorgaben anzuwenden hat, bestehen doch erhebliche Unsicherheiten beihilfe- und vergabe-rechtlicher Art – lesen Sie mehr dazu ab S. 10.

Dem dann folgenden Beitrag über die Bildung von Rückstellungen in der Rechnungslegung von Eigenbetrieben liegen ebenfalls gesetzliche Neuerungen zugrunde. Denn die Vorschriften zur Bewertung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen sind in jüngster Zeit durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) und mit Änderungen in der Eigenbetriebsverordnung in Nordrhein-Westfalen (EigVO NRW) reformiert worden. Wie sich die Konsequenzen für Eigenbetriebe aber vergleichsweise im Rahmen halten lassen, erfahren Sie ab S. 15.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

## BRENNPUNKT

### Novelle des Erneuerbare-Energien-Gesetzes

#### Was bringt das EEG 2012 für wen?

**Am 30.6.2011 wurde das neue EEG 2012 vom Bundestag beschlossen, der Bundesrat hat am 8.7.2011 zugestimmt. Die neuen Regelungen basieren auf einem am 5.5.2011 veröffentlichten Erfahrungsbericht des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit; sie sollen ab 1.1.2012 gelten.**

Nachfolgend werden die gegenüber dem EEG 2009 wesentlichen Änderungen kurz verdeutlicht.

#### 1. Leitmotiv: Verbesserung der Markt- und Systemintegration

Vor dem Hintergrund, dass die bedarfsgerechte Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien bei einem gleichzeitig steigenden Anteil derselben an der Stromerzeugung insgesamt immer größere Bedeutung gewinnt, bilden die Regelungen zur verbesserten Markt- und Systemintegration der erneuerbaren Energien den Kern der EEG-Reform.

#### 2. Maßnahmen zur Marktintegration

Zur Verbesserung der Marktintegration werden u. a. die Bestimmungen zur Direktvermarktung von EEG-Strom in dem neu eingeführten Teil 3a des EEG 2012 erheblich ausgeweitet. Die Neuregelungen betreffen vor allem

- *Anlagenbetreiber* (Erweiterung der Direktvermarktungsmöglichkeiten) und
- *Stromlieferanten/-händler* (Änderung des sog. Grünstromprivilegs u. a. mit Deckelung der Umlagebefreiung auf 2,0 Cent/kWh).

Um die finanziellen Belastungen aus den Differenzkosten des EEG zu begrenzen, sollen mit der EEG-Novelle Fehlentwicklungen im Bereich der Förderung korrigiert werden. Zur *Steigerung der Kosteneffizi-*

enz werden die Vergütungs- und Degressionsvorschriften (§§ 23-33) für erneuerbare Energien angepasst.

Mit den Änderungen der besonderen Ausgleichsregelung nach §§ 40 ff. EEG 2012 sollen Missbrauchsmöglichkeiten unterbunden werden, um im Wege des *Wälzungsmechanismus* eine gerechte Verteilung der Kosten aus der Umsetzung des Gesetzes sicherzustellen. Für *stromintensive Unternehmen* ist besonders die Erweiterung der sog. Härtefallregelung relevant.

**Empfehlung:** Diese kann nun auch auf Unternehmen angewendet werden, die mindestens 1 GWh Strom pro Jahr verbrauchen (mehr dazu lesen Sie in unserem Beitrag auf S. 9).

### 3. Systemintegration: Neuregelung des Einspeisemanagements

Zur verbesserten Systemintegration wurden die Bestimmungen zum Einspeisemanagement ebenfalls ausgeweitet. Die Neuregelung des *Einspeisemanagements* (§ 11 EEG 2012) bezieht nun neben EEG- und Grubengasanlagen auch ausdrücklich KWK-Anlagen (Kraft-Wärme-Kopplung) mit ein. Zudem erweitert § 11 Abs. 1 Nr. 1 EEG 2012 das Einspeisemanagement auf den Fall der Überlastung des vorgelagerten Netzes. Im Rahmen des Einspeisemanagements muss allerdings der Vorrang von Strom aus erneuerbaren Energien, Grubengas und KWK gewahrt werden; Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlung über 30 kW werden in das Einspeisemanagement einbezogen (§ 11 Abs. 1 Satz 2).

### 4. Änderungen für Netzbetreiber

Neben den beschriebenen Neuregelungen sind für *Netzbetreiber* insbesondere die Reformen in den Bereichen

- des Ausgleichsmechanismus (u. a. Erweiterung der finanziellen Ausgleichspflicht hinsichtlich der an den Anlagenbetreiber zu zahlenden Prämien; Umgang mit den im Wege der Direktvermarktung nicht in Anspruch genommenen Netzentgelten),
- des Netzausbaus (Klarstellungen zu Erweiterungen der Netzkapazität) und
- der Vermarktung bzw. EEG-Umlage (§ 37 EEG 2012) relevant.

## VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

### Die neue Kooperationsvereinbarung Gas (KoV IV)

#### Wesentliche Änderungen mit Inkrafttreten zum 1.10.2011

**Im Rahmen der Überarbeitung der Kooperationsvereinbarung wurde die bestehende Struktur grundlegend geändert. In mehreren Anlagen enthält die KoV IV nunmehr standardisierte Geschäftsbedingungen für die für den Netzzugang wesentlichen Verträge. Zudem sind im Zuge der Überarbeitung auch viele Leitfäden angepasst bzw. neu erstellt worden.**

#### 1. Einführung

Aufgrund der Novellierung der Gasnetzzugangsverordnung (GasNZV) am 3.9.2010 und der Festlegung der Bundesnetzagentur (BNetzA) in Sachen Kapazitätsregelungen und Auktionsverfahren im Gassektor (KARLA) vom 24.2.2011 war eine Anpassung der aktuell gültigen KoV III zwischen den Gasnetzbetreibern in Deutschland notwendig. Bereits seit 2006 entwickeln

- der Bundesverband der Energie- und Wasserwirtschaft (BDEW),
- der Verband Kommunaler Unternehmen (VKU) und
- der Europäische Verband der unabhängigen Gas- und Stromverteilerunternehmen (GEODE)

gemeinsam die KoV der Netzbetreiber und erfüllen damit die gesetzlichen Verpflichtungen des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) nach § 20 Abs. 1b.

#### 2. Geänderte bzw. neue Leitfäden

Überarbeitet wurden die folgenden Leitfäden:

- Geschäftsprozesse Bilanzkreismanagement Gas
- Abwicklung von Standardlastprofilen Gas
- Sicherheitsleistungen und Vorauszahlungen im deutschen Gasmarkt
- Bilanzierung Biogas
- Kostenwälzung Biogas

**Empfehlung:** Zu beachten ist, dass die in § 3 der KoV IV aufgeführten Leitfäden künftig eine höhere Relevanz erhalten, da bei Befolgung der Leitfaden-Regelungen seitens der BNetzA die Einhaltung der Kooperationsvereinbarung insgesamt vermutet wird.

### 3. Leitfaden Geschäftsprozesse Bilanzkreismanagement Gas

In diesem Leitfaden werden sämtliche Prozesse für das Bilanzkreismanagement dargestellt. In einem ersten Hauptteil des Leitfadens werden der Prozess und einzelne Abläufe in Textform erläutert; ein zweiter Teil enthält eine visuelle Darstellung der Prozessbeschreibung. Besondere Bedeutung erfährt der Leitfaden dadurch, dass er zukünftig die nachfolgenden BDEW/VKU/GEODE-Leitfäden ersetzt:

- Geschäftsprozesse zur Führung und Abwicklung von Bilanzkreisen bei Gas vom 21.8.2008,
- Be- und Abrechnung von Mehr-/Mindermengen Gas vom 15.5.2010 (inkl. Anlage 1 und 2),
- Übertragung von Gas zwischen Bilanzkreisen unterschiedlicher Marktgebiete im Ausspeisenetz und im zwischengelagerten Netz vom 25.7.2007,
- Umsetzungshilfe zur Netzkontenabrechnung gem. Mitteilung Nr. 4 der BNetzA vom 27.8.2010,
- Geschäftsprozesse zur Biogasbilanzkreisführung vom 21.2.2011.

### 4. Neuregelung des Kapazitätsmanagements

Infolge der gesetzlichen Vorgaben dürfen ab dem 1.10.2011 feste Kapazitäten an Marktgebiets- und Grenzübergangspunkten nur noch mittels eines Auktionsverfahrens vergeben werden. Im Rahmen der Umsetzung sind die Fernleitungsnetzbetreiber verpflichtet, eine gemeinsame Plattform (Trax-C) zur Vermarktung von Kapazitäten aufzubauen.

### 5. Einführung eines Konvertierungsentgelts

Nach § 21 der Gasnetzzugangsverordnung (GasNZV) ist die Bildung qualitätsübergreifender Marktgebiete möglich.

Durch die Zusammenführung von ehemals zwei Marktgebieten unterschiedlicher Gasqualität in ein Marktgebiet (wie beispielsweise im Marktgebiet der NetConnect Germany [NCG]) wird es zukünftig nur noch einen virtuellen Handelspunkt geben, an dem sowohl L-Gas als auch H-Gas gehandelt werden. Nach der vorläufigen Festlegung der BNetzA zur Einführung eines Konvertierungsentgelts ist es möglich, in diesem Marktgebiet für die technische Konvertierung von L-Gas in H-Gas ein Entgelt zu erheben.

**Hinweis:** Die Teilnahme am Konvertierungsentgeltsystem ist für alle Bilanzkreise, die innerhalb eines Marktgebiets sowohl H- als auch L-Gas bilanzieren, verpflichtend.

### 6. Clearingverfahren

**Allokationsclearing:** Mit der KoV IV werden nun einheitliche Regeln für die Durchführung von Clearingverfahren bei fehlerhaften Allokationen festgelegt. Es wird

dabei zwischen den Clearingverfahren für SLP-Allokationen (auch Ausreißerverfahren genannt) und den Clearingverfahren für RLM-Allokationen unterschieden.

**Deklarationsclearing:** Die korrekte Abwicklung von Deklarationen durch den Netzbetreiber ist für den

Marktgebietsverantwortlichen und den Bilanzkreisverantwortlichen gleichermaßen von großer Bedeutung. Allokationen können nur verarbeitet werden, wenn zuvor eine Deklaration vom Netzbetreiber rechtzeitig zugesendet wurde. Um zukünftig zu verhindern, dass Allokationen auf falsche Bilanzkreisnummern erfolgen, wurde ein Deklarationsclearing eingeführt.

### 7. Einführung eines Kochgaslastprofils

Ab 1.10.2011 wird neben der Anwendung von mindestens einem Heizgas- und einem Gewerbelastprofil auch die Anwendung eines Kochgaslastprofils vorgeschrieben. Das entsprechende Kochgaslastprofil wurde in den Leitfaden zur Abwicklung von Standardlastprofilen Gas aufgenommen.

**Vermarktung von Kapazitäten  
über Auktionsverfahren mittels  
neu aufzubauender gemeinsamer  
Plattform (Trax-C)**

## 8. Erhebung von Sicherheitsleistungen und Vorauszahlungen

Ziel der Überarbeitung der Regelungen zur Sicherheitsleistung und Vorauszahlung war es, den Markteintritt neuer Transportkunden im Sinne eines diskriminierungsfreien Markts zu erleichtern; es soll aber auch dem Kreditrisiko der Gasnetzbetreiber bzw. Marktgebietsverantwortlichen Rechnung getragen werden.

## 9. Fazit

Alle Marktakteure sind von der Änderungsfassung der KoV IV betroffen. Seitens der BNetzA wird eine Umsetzung der Vorgaben aus der KoV IV auf der Grundlage der zum Teil neuen oder überarbeiteten Leitfäden angestrebt.

**Empfehlung:** Bei der anstehenden Implementierung der geänderten Geschäftsprozesse und des zugehörigen Internen Kontrollsystems unterstützen wir Sie gerne.

## Überprüfung von Preisänderungsklauseln in Fernwärmelieferverträgen

### BGH konkretisiert zulässige Beurteilungsmaßstäbe

**In Gaslieferverträgen sind Preisänderungsklauseln in den letzten Jahren regelmäßig durch die Rechtsprechung zulasten der Energieversorgungsunternehmen (EVU) und zugunsten der Haushaltskunden gekippt worden. Nunmehr hat sich der BGH nicht minder kritisch mit Preisankpassungsklauseln in Fernwärmelieferverträgen auseinandergesetzt und sie in den entschiedenen Sachverhalten als unzulässig verworfen.**

### 1. Entwicklung der BGH-Rechtsprechung

Der BGH hat sich in 2011 zunächst mit dem Einwand eines Wärmekunden gegen eine auf eine Preisankpassungsklausel gestützte Preiserhöhung des Fernwärmeverorgungsunternehmens (FVU) befasst. Demnach ist ein solcher Einwand nicht durch den Einwendungsausschluss des § 30 (Zahlungsaufschub bei fehlerhafter Rechnung) der Verordnung über Allgemeine Bedingungen für die Versor-



**Fernwärmelieferung: Preisänderungsklauseln müssen auch ein Kostenelement enthalten**

gung mit Fernwärme (AVBFernwärmeV) ausgeschlossen (so zwei Urteile vom 6.4.2011, Az.: VIII ZR 273/09 und VIII ZR 66/09).

Außerdem hat der BGH – entgegen der Rechtsauffassung der Vorinstanz in einem der entschiedenen Fälle – klargestellt, dass alleiniger Beurteilungsmaßstab zur Wirksamkeit einer Preisankpassungsklausel nicht die Inhaltskontrolle gem. §§ 307 ff. BGB (Inhaltskontrolle zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen), sondern ausschließlich die Regelung des § 24 Abs. 4 AVBFernwärmeV sein kann. Insoweit könne auch die vielfältige Rechtsprechung zu den Preisankpassungsklauseln aus dem Gasbereich nicht übertragen werden.

Inhaltlich hat der BGH damit entschieden, dass Preisankpassungsklauseln den Anforderungen des § 24 Abs. 3 (a. F., heute: Abs. 4) der AVBFernwärmeV nur dann gerecht werden, wenn sie neben einem Marktelement auch ein Kostenelement enthalten. Nur so könnten

- sowohl die dem Versorgungsunternehmen entstehenden Kosten der Erzeugung und der Bereitstellung
- als auch die jeweiligen Verhältnisse auf dem Wärmemarkt (wie es in § 24 Abs. 4 AVBFernwärmeV heißt) berücksichtigt werden.

## 2. Einzelfallanalysen

(1) In einem der entschiedenen Fälle (Az.: VIII ZR 273/09) heißt es zur Änderung des Arbeitspreises in dem zugrundeliegenden Fernwärmeliefervertrag:

Der Arbeitspreis für die zu verrechnenden Mengen ändert sich entsprechend nachstehender Formel:

$$\text{WAP} = \text{WAP}_0 + 1,26 \times (\text{HEL} - 31,24) \text{ €/MWh}$$

### Hierbei gilt:

- WAP = aktueller „Wärmearbeitspreis“
- WAP<sub>0</sub> = ursprünglicher „Wärmearbeitspreis“
- HEL = vom Statistischen Bundesamt monatlich veröffentlichter Preis für leichtes Heizöl

Der BGH konnte hier offenlassen, ob mit der Bezugnahme auf den Preis für HEL eine angemessene Berücksichtigung der Verhältnisse auf dem Wärmemarkt stattgefunden hat. Denn es fehlte seiner Auffassung nach an einem Kostenelement, also einem Faktor, der die dem Fernwärmeunternehmen tatsächlich entstehenden Kosten der Erzeugung und Bereitstellung der Wärme in Bezug nimmt. Die verwendete Klausel für den Wärmearbeitspreis sehe als einziges Element den Preis für extra leichtes Heizöl vor; demgegenüber setze das Fernwärmeunternehmen aber zur Wärmeerzeugung Erdgas ein und habe nicht dargelegt, ob und inwieweit die Entwicklung ihrer eigenen Erdgasbezugskosten ebenfalls an dem selbst angesetzten oder wenigstens einem ähnlichen „HEL-Faktor“ ausgerichtet sei.

(2) Im zweiten Fall (Az.: VIII ZR 66/09) wurde eine vom Fernwärmeunternehmen angewandte Preisänderungsklausel verworfen, nach der sich der Arbeitspreis wie folgt ermittelte:

$$\text{AP} = \text{AP}_0 \times \left( 0,5 \times \frac{\text{HEL}}{\text{HEL}_0} + 0,2 \times \frac{\text{L}}{\text{L}_0} + 0,3 \times \text{fEG} \right)$$

### Hierbei gilt:

- AP = Arbeitspreis
- HEL = Notierung für leichtes Heizöl
- L = Lohnindex
- fEG = dem Fernwärmeunternehmen mitgeteilte Veränderung der Gasbezugskosten

Diesbezüglich führte der BGH u. a. aus, dass § 24 Abs. 3 AVBFernwärmeV verlange, Preisanpassungsklauseln seien so transparent zu gestalten, dass der Kunde den Umfang der auf ihn zukommenden Preissteigerung aus der Formulierung hinreichend erkennen kann. Dem Kunden müsse offen gelegt werden, wie sich die einzelnen Faktorwerte berechnen.

## 3. Handlungsnotwendigkeiten für Fernwärmeversorgungsunternehmen

Vor dem Hintergrund der vorgenannten Rechtsprechung des BGH (Entscheidungen vom 6.4.2011) sollten die Fernwärmeunternehmen ihre eigenen Preisänderungsklauseln kritisch prüfen und insbesondere darauf achten, dass ein angemessenes und passendes Kostenelement berücksichtigt wird.

Kritisch dürften vor allem solche Konstellationen sein, in denen das Fernwärmeunternehmen Wärme von Dritten (z. B. aus Müllverbrennungs- oder Industrieanlagen) bezieht und die Bezugskonditionen nicht die branchenüblichen Kostenelemente in den Absatzverträgen (z. B. HEL oder Erdgas-Notierungen) enthalten.

Darüber hinaus ist bei Preis- oder Klauselwidersprüchen eine Abschätzung des hieraus für das Unternehmen resultierenden Risikos erforderlich.

**Hinweis:** Angesichts des zu erwartenden weiteren Preisanstiegs in der Fernwärmeversorgung ist flankiert durch Presseberichterstattung und Aktivitäten der Verbraucherverbände eine zunehmende Sensibilisierung der Kunden für Fragen der Billigkeit und Klauselwirksamkeit zu erwarten.

**Empfehlung:** Wir unterstützen Sie gerne bei

- der Analyse und Bewertung Ihrer Risiken,
- der Umgestaltung von Verträgen,
- der Abwicklung von anhängigen Rechtsstreitigkeiten sowie
- bei der Konzeption und Umsetzung von vertrauensbildenden Maßnahmen einschließlich
- der Erstellung von Gutachten und Bescheinigungen.

## Negatives Eigenkapital in der Anreizregulierung

### Wie entsteht es und in welcher Höhe ist die Verzinsung anzusetzen?

Bei der durch Betreiber von Strom- und Gasnetzen gem. den Netzentgeltverordnungen (StromNEV und GasNEV) vorzunehmenden Netzkostenkalkulation ist auch rechnerisch negatives Eigenkapital zu berücksichtigen. Die bei der Festlegung der Verzinsung bestehenden Spielräume können genutzt werden, um BGH-Rechtsprechung und regulatorische Räson miteinander in Einklang zu bringen.

### 1. Einführung

Dass eine negative Eigenkapitalverzinsung kostenmindernd zu berücksichtigen ist, hat der BGH mit Beschluss vom 3.3.2009 (Az.: EnVR 79/07) dem Grunde nach bestätigt und insoweit eine Entscheidung des OLG Düsseldorf aus 2007 (Az.: VI-3 Kart 8/07 (V)) revidiert. Im Rahmen der Begründung beziehen sich die obersten Richter auf die Regelung des § 4 Abs. 5 GasNEV (§-Angaben ohne nähere Bezeichnung sind im Folg. solche der GasNEV). Demnach kann für den vorliegenden Fall einer rechtlichen Entflechtung durch das sog. Pachtmodell der Pachtzins als aufwandsgleiche Kostenposition nur dann in voller Höhe berücksichtigt werden, wenn die Verpachtung für den Netznutzer nicht zu einer Erhöhung der Netzentgelte führt. Diese ergäbe sich aber, wenn zur Vermeidung eines negativen Eigenkapitals Bestandteile des Abzugskapitals unberücksichtigt blieben.

Mit dem in 2010 eingeführten § 4 Abs. 5a hat der Verordnungsgeber den für Pachtentgelte vorgesehenen Anerkennungsvorbehalt auch auf Entgelte für die Dienstleistungserbringung durch Dritte erweitert. Auch hierbei ist folglich von einer Berücksichtigung negativen Eigenkapitals auszugehen, das jedoch – anders als in der durch den BGH entschiedenen Konstellation – vielfach bereits beim Leistungssender entsteht.

Die im o.g. Verfahren nicht streitgegenständliche Frage, in welcher Höhe das dem Grunde nach zu berücksichtigende negative Eigenkapital zu verzinsen ist, erfährt im Zuge der

zurzeit stattfindenden Gas-Netzkostenprüfungen besondere Aktualität. Sie soll im Folgenden anhand des Beispiels einer rechtlich entflochtenen, sog. kleinen Netzgesellschaft vertieft werden, die das Gasnetz auf der Grundlage umfassender Pacht- und Dienstleistungsverträge betreibt.

### 2. Wie entsteht negatives Eigenkapital?

Ausgangspunkt der folgenden Betrachtungen ist zunächst die gesellschaftsrechtliche Trennung

- von Netzbetreiber (NB) auf der einen
- und Dienstleister (DL) sowie Verpächter/Asset Owner (AO) auf der anderen Seite.

Im Rahmen einer solchen Konstellation führen insbesondere die in § 4 Abs. 5 und 5a vorgegebenen Kostennachweiserfordernisse zu einer Entkonsolidierung und bewirken in der Folge Ungleichgewichte in jenen Bilanzen, die den kalkulatorischen Kostenermittlungen zugrunde zu legen sind.

**Beispiel:** Nachfolgend wird für die Ausgangskonstellation mit NB, AO und DL ein Zahlenbeispiel dargestellt. Hierbei wird davon ausgegangen, dass die Restwerte der zugeordneten Sachanlagen ein angemessenes Gegengewicht zu den Rückstellungen für Pensionen und ähnlichen Verpflichtungen gegenüber den für das Netz tätigen Mitarbeitern bilden und somit im Fall des integrierten Netzbetreibers zu ausgewogenen Eigenkapitalrelationen führen. Durch die Entkonsolidierung ergibt sich jedoch – bei gleich bleibender Gesamtsumme – beim DL ein negatives Eigenkapital in erheblichem Umfang, der in der Tab. 1 (siehe S. 8) mit -1.950 beziffert ist.

Neben den in der GasNEV bezeichneten Kategorien des

- übersteigenden Anteils (EK > 40 %, nominal wie Fremdkapital zu verzinsen) sowie des
- zulässigen Anteils (EK < 40 %, wie Eigenkapital i. e. S. zu verzinsen)

entsteht somit eine dritte Eigenkapitalkategorie: das negative EK.

**Hinweis:** Aus Vereinfachungsgründen wird in der Darstellung auf eine Aufteilung des EK < 40 % in einen Neu- und einen Altanlagenanteil verzichtet.

### 3. Berechnung der Eigenkapitalverzinsung

Die Höhe der Verzinsung des betriebsnotwendigen Eigenkapitals richtet sich für den positiven Anteil nach den Vorgaben des § 7 der GasNEV in Verbindung mit der jeweils zu Beginn einer Regulierungsperiode durch die Regulierungsbehörden vorzunehmenden Festlegung der anzuwendenden Zinssätze für Alt- und Neuanlagen gem. § 29 Abs. 1 EnWG.

Hinsichtlich des EK < 40 % wurden für die erste Regulierungsperiode Zinssätze in Höhe von 7,56 % (Altanlagenanteil) und 9,29 % (Neuanlagenanteil) festgelegt. Für den nominal wie Fremdkapital zu verzinsenden, übersteigenden EK-Anteil > 40 % haben die Regulierungsbehörden Zinssätze zwischen 4,80 % (Basisjahr 2004) und 4,31 % (Basisjahr 2006) anerkannt.

Geht man vereinfachend und unter Verzicht auf eine Differenzierung von Alt- und Neuanlagen von einem Zinssatz von 9,29 % für EK < 40 % und von 4,60 % für EK > 40 % aus, so ergeben sich in dem hier verwendeten Beispiel Eigenkapitalzinsen in Höhe von gerundet 5 (= 50 x 0,0929) für den Netzbetreiber (NB) und 1.013 (= 5.940 x 0,046 + 7.960 x 0,0929) für den Asset Owner (AO).

Weniger eindeutig ist die Bestimmung des Zinssatzes, der auf das negative Eigenkapital des Dienstleisters (DL) anzuwenden ist. Die Verwendung der für positive Eigenkapitalanteile vorgesehenen Zinssätze führt i. d. R. nicht zu zufriedenstellenden Ergebnissen, wie die Tab. 2a und 2b zeigen.

In keinem Fall entsprechen die aufsummierten Beträge für Eigenkapitalverzinsung dem Wert, den der einstmals integrierte Netzbetreiber erzielt. Im ersten Fall (4,60 %) ergibt sich eine Differenz von 56 (983-928), im zweiten (9,29 %) sogar von 147 (983-836).

**Zwischenergebnis:** Die dem Grunde nach zutreffende Berücksichtigung des negativen Eigenkapitals beim Dienstleister DL

	integr.	NB	AO	DL
Kalk. Restwerte des AV	20.000	0	19.500	500
+ Forderungen aus LuL	2.500	2.150	0	350
+ Liquide Mittel	500	50	400	50
- Empfangene Zuschüsse	2.000	0	2.000	0
- Pensionsrückstellungen	3.000	350	0	2.650
- Darlehensverbindl.	4.000	0	4.000	0
- Verbindl. aus LuL	2.000	1.800	0	200
<b>= Betriebsnotwendiges EK</b>	<b>12.000</b>	<b>50</b>	<b>13.900</b>	<b>-1.950</b>
davon EK > 40 %	2.800	0	5.940	0
davon EK < 40 %	9.200	50	7.960	0
davon neg. EK	0	0	0	-1.950

Tab. 1: Entstehung negativen Eigenkapitals für DL bei Entkonsolidierung der integrierten Werte

	integr.	NB	AO	DL
<b>Betriebsnotw. EK</b>	<b>12.000</b>	<b>50</b>	<b>13.900</b>	<b>-1.950</b>
4,60 % davon EK > 40 %	2.800	0	5.940	0
9,29 % davon EK < 40 %	9.200	50	7.960	0
4,60 % davon neg. EK	0	0	0	-1.950
<b>Summe EK-Verzinsung</b>	<b>983</b>	<b>5</b>	<b>1.013</b>	<b>-90</b>
	<b>983</b>		<b>928</b>	

Tab. 2a: Ermittlung der negativen EK-Verzinsung mit dem Zinssatz 4,6%

	integr.	NB	AO	DL
<b>Betriebsnotw. EK</b>	<b>12.000</b>	<b>50</b>	<b>13.900</b>	<b>-1.950</b>
4,60 % davon EK > 40 %	2.800	0	5.940	0
9,29 % davon EK < 40 %	9.200	50	7.960	0
9,29 % davon neg. EK	0	0	0	-1.950
<b>Summe EK-Verzinsung</b>	<b>983</b>	<b>5</b>	<b>1.013</b>	<b>-181</b>
	<b>983</b>		<b>836</b>	

Tab. 2b: Ermittlung der negativen EK-Verzinsung mit dem Zinssatz 9,29%



führt somit der Höhe nach nicht dazu, dass sich die Ergebnisse im Vergleich zwischen integrierter (= konsolidierter) und desintegrierter (= entkonsolidierter) Berechnung entsprechen. In seiner Entscheidungsbegründung lässt der BGH jedoch wenig Zweifel daran, dass die aus einer konsolidierten Betrachtung resultierende Gesamtverzinsung den entscheidenden Angemessenheitsmaßstab bilden muss: Denn er betont, dass negatives Eigenkapital nur einen „rechnerischen Zwischenschritt“ darstellt (s. dazu die Berechnungserläuterungen zur Tab. 3).

#### 4. Netzbetreiber als Eigentümer und Dienstleistungserbringer

Zu keinem anderen Ergebnis führt die gleichzeitige Berücksichtigung der Regelungen des § 4 Abs. 5 und 5a. Wenn Kosten nur in der Höhe anerkannt werden können, wie sie anfielen, wenn der Netzbetreiber sowohl Eigentümer der Anlagen (Abs. 5) als auch Erbringer der (Dienst-) Leistungen (Abs. 5a) wäre, dann kann sich die in Summe anerkennungsfähige Eigenkapitalverzinsung nur nach dem Ergebnis einer konsolidierten Berechnung richten. Im vorliegenden Beispiel ist deshalb ein auf 1,74 % angepasster Zinssatz für das negative Eigenkapital heranzuziehen, um ein sachgerechtes Ergebnis ( $983 - 983 = 0$ ) zu erzielen (siehe Tab. 3).

Da die Höhe des Zinssatzes somit in jedem Einzelfall ergebnisorientiert anzusetzen ist, scheidet die Möglichkeit einer einheitlichen Vorgabe aus. Voneinander abweichende Zinssätze führen hier nicht zu einer Ungleichbehandlung zwischen Netzbetreibern – das Gegenteil ist der Fall.

**Hinweis:** Als rechnerische Hilfsgröße besitzt der Zinssatz für negatives Eigenkapital im hier vorgestellten Sinne keinen eigenen Bedeutungsgehalt und entzieht sich somit auch vollständig jenen Anforderungen, die laut EnWG, GasNEV und behördlichen Festlegungen an Eigenkapitalzinssätze (für positives Eigenkapital) zu stellen sind.

#### 5. Fazit

Negatives Eigenkapital, das durch eine Entkonsolidierung der „Marktrollen“ von Netzbetreiber, Dienstleister und Asset Owner entsteht, ist in angemessener Weise zu berücksichtigen. Dabei ist im Sinne der BGH-Rechtsprechung die aus einer konsolidierten Betrachtung resultierende Gesamtverzinsung der richtige Maßstab. Spielräume beim für negatives Eigenkapital anzusetzenden Zinssatz können dazu genutzt werden, das sachgerechte Ergebnis zu erzielen.

### Ausweitung der EEG-Härtefallregelung

#### Mehr stromintensive Unternehmen profitieren

**Nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) haben stromintensive Unternehmen des produzierenden Gewerbes die Möglichkeit, einen Antrag auf Begrenzung der EEG-Umlage zu stellen und damit eine Minderung ihrer Strombezugskosten zu erreichen. Mit der am 8.7.2011 im Bundesrat verabschiedeten EEG-Novelle 2012 (vgl. den Brennpunktbeitrag in diesem Heft) ist die Inanspruchnahme der bundesweiten Ausgleichsregelung erleichtert worden.**

Davon profitieren insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen mit einer jährlichen Stromabnahme zwischen 1 und 10 GWh. Diese können bis zum 30.6.2012 (Ausschlussfrist) für das Jahr 2011 erstmals den sog. Härtefallantrag stellen und kommen damit ab 2013 in den Genuss der reduzierten EEG-Umlage.

#### 1. Inanspruchnahme der Härtefallregelung

Gemäß § 40 Abs. 1 Satz 1 EEG begrenzt das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA)

		integr.	NB	AO	DL
<b>Betriebsnotw. EK</b>		<b>12.000</b>	<b>50</b>	<b>13.900</b>	<b>-1.950</b>
4,60 %	davon EK > 40 %	2.800	0	5.940	0
9,29 %	davon EK < 40 %	9.200	50	7.960	0
1,74 %	davon neg. EK	0	0	0	-1.950
<b>Summe EK-Verzinsung</b>		<b>983</b>	<b>5</b>	<b>1.013</b>	<b>-34</b>
		<b>983</b>	<b>983</b>		

Tab. 3: Erzielung deckungsgleicher Ergebnisse bei integrierter und entkonsolidierter Betrachtung

Kriterium	Regelung alt	Regelung neu
bezogene und selbst verbrauchte Strommenge an der Abnahmestelle	mind. 10 GWh	mind. 1 GWh
Verhältnis der zu tragenden Stromkosten zur Bruttowertschöpfung (BWS)	mind. 15 %	mind. 14 %
Zertifizierung der Erhebung und Bewertung des Energieverbrauchs und der Einsparpotenziale	Immer	nur für Unternehmen mit Stromverbrauch > 10 GWh

**Tab 4: Neu- und Altregelung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Härtefallregelung**

auf Antrag, der bis zum 30.6. beim BAFA eingegangen sein muss, die EEG-Umlage von stromintensiven Unternehmen des produzierenden Gewerbes (sog. Härtefallregelung). Die Antragsvoraussetzungen sind für das letzte abgeschlossene Geschäftsjahr nachzuweisen, die Wirkung tritt dann zum 1.1. des dem Antrag folgenden Jahres ein. Die wesentlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Härtefallregelung haben sich wie in Tab. 4 angegeben geändert.

**Beispiel zur Entlastungswirkung:** Ein mittelständisches Maschinenbauunternehmen mit einem Zentralstandort verbraucht jährlich 2 GWh fremd bezogenen Strom, der 2013 mit einer EEG-Umlage von 4,5 Cent/kWh belastet wird. Die gesamten Stromkosten 2013 betragen 240.000 €. Die Antragsvoraussetzungen nach § 41 EEG sind erfüllt (Basis Geschäftsjahr 2011). Die mögliche Entlastung beträgt nach § 41 Abs. 3 Nr. 1b EEG 2012 40.500 € (entspricht rd. 17 % Ersparnis). Nach dem EEG 2009 hätte kein Anspruch auf die Entlastung bestanden.

## 2. Empfehlungen für stromintensive Unternehmen und für Versorger

**(1) Stromintensiven klein- und mittelgroßen Unternehmen** ist anzuraten, frühzeitig ihre Einsparpotenziale durch die geänderte EEG-Härtefallregelung zu prüfen. Von zentraler Bedeutung ist – neben der Strombezugsmenge – das Verhältnis der Stromkosten zur Bruttowertschöpfung (BWS). Um das erforderliche Mindestverhältnis von 14 % zu erreichen, bieten sich verschiedene Gestaltungsmaßnahmen an, so z. B. die Möglichkeit, für

einen selbstständigen Unternehmensteil eine isolierte Betrachtung anzustellen.

**Hinweis:** Im Bereich der EEG-Härtefallregelung deckt PKF das gesamte Spektrum von Prüfungs- und Beratungsleistungen ab und unterstützt die betroffenen Unternehmen nicht nur bei der (Erst-)Analyse, ob die Voraussetzungen für eine Begrenzung der EEG-Umlage von Ihrem Unternehmen erfüllt werden oder erfüllbar sind. Auch im weiteren Antragsverfahren begleiten wir Sie gerne mit qualitätssichernder Expertise bis hin zur Erstellung von EEG-Härtefall-Gutachten für Unternehmen aller Branchen.

**(2) Für Energieversorgungsunternehmen** besteht die Chance, sich durch eine frühzeitige Ansprache relevanter (Groß)Kunden als vorausschauender Partner mit Blick für die Bedürfnisse seiner Kunden zu positionieren.

**Hinweis:** Auf Wunsch unterstützen wir Sie gerne bei der individuellen Kundenansprache z. B. durch einen Informations-Flyer oder mit der Formulierung eines individuell gestaltbaren Textbeitrags für Ihr digitales/gedrucktes Kundenmagazin bzw. Ihren Newsletter. Bitte sprechen Sie uns an.

## VERKEHRSWIRTSCHAFT

### Nachweisführung bei Ausgleichszahlungen für gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen

#### Beihilfe- und vergaberechtliche Unterschiede bei der Anwendung von Vorgaben der Rechtsprechung bzw. der VO (EG) 1370/2007

Die Inanspruchnahme von Ausgleichszahlungen für gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen ist mit strengen Anforderungen an die Nachweisführung verbunden. Erschwerend kommt hinzu, dass seitens der EuGH-Rechtsprechung aufgestellte Kriterien und in der maßgeblichen EU-VO enthaltene Vorgaben nicht immer deckungsgleich sind.

#### 1. Anwendung der VO-Vorgaben auch auf Bestandsbetrauungen?

Mit Wirkung zum 3.12.2009 trat die VO (EG) 1370/2007 in Kraft. Seitdem gelten deren Vorgaben (einschließlich der

Bestimmungen des Anhangs zur VO) für alle Ausgleichszahlungen bei gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen unmittelbar. Für gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen, die auf der Grundlage von Betrauungen vor dem 3.12.2009 bestanden, regelt Art. 8 Abs. 3 der VO, dass bei Vorliegen von Bestandsbetrauungen, die in den zeitlichen Geltungsbereich der VO hineinreichen, die Anwendbarkeit der VO bezüglich der Vergabevorschriften zeitlich befristet hinausgeschoben ist. Bei Bestandsbetrauungen hat sich deshalb der Ausgleich von Nachteilen aus der Erfüllung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen grundsätzlich an den Vorgaben der beihilferechtlichen Altmark-Trans-Rechtsprechung des EuGH (Urteil in der Rs. C-280/00 vom 24.7.2003, vgl. dazu ausführlich die Berichterstattung in vorherigen Ausgaben der PKF Themen ÖS) zu orientieren.

Im Rahmen von aktuellen Beihilfeprüfverfahren hat sich gleichwohl bei Prüfungen der Kommission eine Rechtsmeinung herausgebildet, nach der die Vorgaben der VO (EG) 1370/2007 (bzw. deren Anhangs) auch für Bestandsbetrauungen anwendbar sind. Dies belegen die zwischenzeitlich ergangene Entscheidung im Bereich SPNV der zuständigen GD-Direktion Wettbewerb der EU-Kommission („Danske Statsbaner C 41/08“, vgl. dazu PKF Themen ÖS 1/2011 S. 3) sowie auch die zwischenzeitlich ergangene Entscheidung im Verfahren Langenfeld (C-58/06) im ÖPNV (vgl. PKF Themen ÖS 2/2011 S. 4). Insoweit bestätigt sich die in vorherigen Ausgaben der PKF Themen ÖS bereits geäußerte Erwartung, dass die EU-Kommission die Kriterien des neuen Rechts auch auf sog. Altfälle mit Betrauungen vor dem 3.12.2009 anwendet.

**Empfehlung:** Deshalb ist für alle Finanzierungen aus staatlichen Mitteln anzuraten, die Hinweise aus den genannten Entscheidungen aufzunehmen und die Anforderungen des Anhangs der VO (EG) 1370/2007 einzuhalten.

## 2. Unterschiede in der Nachweisführung gemäß Vorgaben der Rechtsprechung bzw. der VO

Die wesentlichen Unterschiede zwischen der Nachweisführung nach der sog. „Altmark-Trans“-Rechtsprechung bzw. nach den Vorgaben der VO (EG) 1370/2007

sind Gegenstand eines Beitrags, der kürzlich von Vertretern des Juristischen Dienstes der Europäischen Kommission (GD für Energie und Transport) in der Fachzeitschrift *European State And Law* veröffentlicht wurde (vgl. Rusche/Schmidt, *EStAL* 2/2011 S. 249 ff.). Die aus Finanzierungssicht wichtigsten Kernpunkte werden hier anschließend in 9 Kernpunkten kurz beleuchtet.

**Hinweis:** Im Zusammenhang mit der nachfolgenden Bezugnahme auf Passagen dieses Artikels ist darauf hinzuweisen, dass die dort abgedruckten Ansichten die persönliche Meinung der Autoren wiedergeben und nicht bindend für die Kommissionsarbeit sind. Es wird sich zeigen, dass ggf. zitierte Inhalte auch nicht immer der Meinung von PKF/IVT entsprechen.

### 2.1 Erfasste Rechtsgebiete

Während „Altmark-Trans“ eine rein beihilferechtliche Regelung darstellt, die lediglich beim Kriterium 4 auf Vergaben (Ausschreibungen) verweist, umfasst die VO (EG) 1370/2007 beide Rechtsgebiete (Beihilfe- und Vergaberecht). Ein Ausweg aus der VO (EG) 1370/2007 wird nicht aufgezeigt. Vielmehr ist unabhängig von den landesspezifischen Regelungen und Besonderheiten die VO (EG) 1370/2007 immer anwendbar, wenn ausschließliche Rechte vergeben werden oder Ausgleichsleistungen fließen. Die Liniengenehmigungen nach PBefG werden von den Verfassern des Artikels in der *EStAL* in diesem Sinne als ausschließliche Rechte angesehen.

**Hinweis:** Nach Auffassung von PKF/IVT und im Einklang mit der überwiegenden vergaberechtlichen Rechtsprechung in Deutschland sowie nach Meinung der Mehrheit der Ministerialverwaltungen der Länder sind personenbeförderungsrechtliche

***Personenbeförderungsrechtliche Genehmigungen als ausschließliche Rechte?***

Genehmigungen keine ausschließlichen Rechte im Sinne von Art. 2 Buchst. f der VO (EG) 1370/2007, da bei den Genehmigungen das Merkmal des Ausschlusses aller anderen Betreiber nicht erfüllt ist.

### 2.2 Ausschreibungen

Für Bus und Tram gelten die (strengerer) EU-Vergaberichtlinien mit Ausschreibungsregeln. Bei überwiegender

Finanzierung über Ausgleichsleistungen liegen keine Dienstleistungskonzessionen vor. Diese sind dann im Sinne einer vertraglichen Leistung zu beurteilen (Dienstleistungsauftrag).

Der Schienenverkehr fällt ebenso unter das Vergaberecht der EU-Vergaberichtlinien. Aber da diese Beförderungsleistungen hiernach keine sog. „non priority services“ sind, ist eine Ausschreibung nicht erforderlich. Zwar ist nicht klar geregelt, ob dann die Vergaberegungen der VO gelten. Die Mindestanforderungen an den Regelungsinhalt (Transparenz, Veröffentlichung etc.) sind jedoch ähnlich.

### 2.3 Vorbehalte nationaler Anforderungen

Die Direktvergabe und Vergaben an interne Betreiber stehen unter dem Vorbehalt, ob diese den nationalen Anforderungen entsprechen (vgl. hierzu die Entscheidungen in den Fällen Teleaustria, Parking Brixen, Stadt Halle).

Übergangsfristen nach der VO gelten nur für das Vergaberecht und stehen unter dem Vorbehalt, dass entsprechende nationale Regelungen hierzu getroffen wurden. Ansonsten sind die Vergaberegungen der VO direkt anzuwenden.

### 2.4 Altmark-Trans-Kriterien erfüllt?

Die Kriterien 1–3 der Altmark-Trans-Rechtsprechung sind im Wesentlichen identisch mit den korrespondierenden Vorgaben der VO und wurden darin übernommen. Bei erfolgter Ausschreibung (Preis als alleiniges Kriterium) ist nach der in dem o.g. Zeitschriftenbeitrag vertretenen Meinung das vierte Kriterium (im Folg. kurz: K4) ebenfalls erfüllt. Ansonsten habe, so die Autoren Rusche/Schmidt, bisher keine der von verschiedensten Gutachtern vorgelegten Stellungnahmen die KOM von der Einhaltung des K4 überzeugen können (z. B. in den Fällen Combis, Postbus, Südmähren, danske statsbaner, VRR). Das bedeutet, dass die KOM bislang immer die Erfüllung des K4 verneint.

### 2.5 Sozialstandards

Regelungen zu Sozialstandards sind zwar vergaberechtlich bedenklich. Sie sind in der VO 1370/2007 jedoch vorgesehen (stehen aber dem K4 entgegen).

### 2.6 Prüfung auf Erfüllung der Anhang-Vorgaben

Nach Meinung der Vertreter des Juristischen Dienstes der KOM gelten die Beihilferegungen sowohl für Ausschrei-



Personenbeförderung: Strenge Anforderungen bei Direktvergaben

bungen als auch für Direktvergaben. Bei Direktvergaben ist wegen der Gefahr der Überkompensation der Anhang der VO einzuhalten. Diese Anhang-Vorgaben sind ex-post jährlich auf Überkompensation hin zu prüfen. Auch für den Fall solcher ex-post-Abrechnungen vertreten Rusche/Schmidt aber die Ansicht, dass bereits bei der Festlegung für Ausgleichszahlungen in Form von Parametern vorab sicherzustellen ist, dass keine Überkompensation vorliegen kann. Danach darf der Ausgleich maximal den niedrigeren Wert aus den vorab geprüften Parametern und des ex-post geprüften und maximal zugelassenen Nettoeffekts des Anhangs betragen.

**Hinweis:** Nach dieser Meinung ist also die Anreizregelung gem. Punkt 7 des Anhangs sowohl bei der Bemessung der Parameter (ex-ante/K4) als auch bei der Anhang-Kontrolle (ex-post-Abrechnung) zu berücksichtigen.

## 2.7 Angemessener Gewinn

Ein weiterer von Rusche/Schmidt angesprochener Aspekt betrifft die Ermittlung des angemessenen Gewinns: Während bei Altmark-Trans etwaige Risiken bei Kosten und Erlösen eingepreist waren und beim „angemessenen Gewinn“ nicht berücksichtigt wurden, muss die Risikoprämie bei der Abrechnung gem. Anhangvorgaben bei der Festlegung der angemessenen Kapitalrendite berücksichtigt werden.

Im Zusammenhang mit der Beantwortung der Frage, in welchem Zeitraum der beihilferechtlichen Abrechnung der Nettoeffekt inkl. angemessenem Gewinn nicht überschritten werden darf, stellt sich ferner das Problem der Verrechnbarkeit etwaiger Über- oder Unterkompensationen. Während ein Verlustvortrag (bis max. 10 %) nach altem Recht zumindest über einen Drei-Jahreszeitraum möglich war, sieht dies der Anhang der VO nach der von Rusche/Schmidt vertretenen Auffassung nicht vor. Der Anhang sei insofern strenger.

**Hinweis:** In unter Mitwirkung von PKF/IVT derzeit laufenden Projekten wurden fallweise positive Auskünfte für Verrechnungen von Vertretern der KOM erteilt.

## 2.8 Anzeigepflichten

Bezüglich der Anzeigepflichten stellen Rusche/Schmidt Folgendes dar: Während die Notifizierung bei Altmark-Trans über 30 Mio. € Ausgleichsleistungen bzw. über

100 Mio. € Umsatz erforderlich war, ist im Anwendungsbereich der VO eine Notifizierung unbegrenzt entbehrlich.

## 2.9 Rechtsweg

Der EStAL-Beitrag schließt mit dem Ergebnis, dass künftig die nationalen Gerichte zu prüfen haben werden, ob im Streitfall die VO eingehalten wird. Sie können aber „Vorlagefragen an die Kommission stellen, um die Übereinstimmung mit dem EU-Recht sicherzustellen.“

## 3. Zusammenfassende Empfehlung

PKF/IVT hat seit Veröffentlichung der VO 1370/2007 im Dezember 2007 für viele Unternehmen und Behörden bestehende Finanzierungen um eine Anhang-Abrechnung ergänzt. Dabei standen die PKF/IVT-Vertreter im engen Kontakt mit Vertretern der EU-Kommission, mit Regierungsmitgliedern in Deutschland und selbstverständlich mit den betroffenen Unternehmen in laufenden Beihilfeprüfverfahren. Auf dieser Basis hat sich umfassendes Erfahrungswissen herausbilden können: Gerne sind wir bei der Implementierung bzw. Anpassung von Finanzierungssystemen behilflich.

**Hinweis:** Insbesondere findet derzeit bezüglich der Einhaltung der Anhang-Vorgaben eine Abstimmung mit der EU-Kommission statt.

## Aktuelle vergaberechtliche Entscheidungen im ÖPNV

### Weiterhin materielle Rechtsunsicherheiten trotz Klärung des Rechtswegs

**Zwar ist nach zwei neuen OLG-Entscheidungen die Frage des Rechtswegs bei der Überprüfung von Direktvergaben nun geklärt. Hinsichtlich der Inhouse-Vergabe und bei Dienstleistungskonzessionen verbleiben jedoch Rechtsunsicherheiten durch offene Abgrenzungsfragen.**

### 1. Rechtsweg für die Überprüfung von Direktvergaben

In zwei Entscheidungen vom 2.3.2011 und 22.6.2011 haben sich das OLG Düsseldorf (Az.: VII Verg. 48/10) und

das OLG München (Az.: Verg. 6/11) zunächst übereinstimmend für zuständig erklärt: In beiden Fällen wurde festgestellt, dass Vergabekammern und Vergabesenate auch für die Überprüfung von Direktvergaben nach Art. 5 Abs. 2 – 6 der VO 1370/2007 zuständig sind.

Diesbezüglich bestimmt die VO 1370/2007 in Art. 5 Abs. 7, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass eine Direktvergabe wirksam und rasch überprüft werden kann. Die Bundesrepublik Deutschland hat jedoch keine entsprechenden Maßnahmen getroffen. Deshalb haben die beiden OLG angenommen, dass die Vorschrift des § 102 GWB, also der vergaberechtliche Rechtsschutz oberhalb der Schwellenwerte, analog anzuwenden ist. Es liege eine mit dem Inkrafttreten der VO 1370/07 am 3.12.2009 nachträglich eingetretene Rechtslücke vor, zu deren Schließung die vergleichbare Vorschrift des § 102 GWB heranzuziehen sei.

**Zwischenergebnis:** Auf der Basis der vergleichenden Analyse der beiden Entscheidungen des OLG München und des OLG Düsseldorf ist daher festzuhalten, dass nunmehr ein sicherer Rechtsweg für die Überprüfung von Direktvergaben nach der VO 1370/2007 gegeben ist.

## 2. Keine Direktvergabe nach der VO bei Dienstleistungsaufträgen

Beide OLG haben weiter bestätigt, dass nur für den Fall, dass entweder eine Dienstleistungskonzession oder die in Art. 5 Abs. 1 Satz 2 der VO nicht ausdrücklich genannte Inhouse-Vergabe vorliegt, der Weg einer Direktvergabe nach Art. 5 Abs. 2 ff. der VO 1370/2007 eröffnet ist.

Nur bei einer Inhouse-Vergabe oder einer Dienstleistungskonzession ist also eine Direktvergabe nach der VO 1370/2007 möglich, während Dienstleistungsaufträge grundsätzlich nach Kartellvergaberecht (Richtlinien 2004/17 und 2004/18 EG) vergeben werden.

## 3. Offene Abgrenzungsfragen bei der Inhouse-Vergabe und bei Dienstleistungskonzessionen

Keine derart klaren Aussagen treffen beide Gerichte zu den Rechtsinstituten der Inhouse-Vergabe und der Dienstleistungskonzession selbst.

### 3.1 Inhouse-Vergabe

Hinsichtlich der Inhouse-Vergabe lässt sich den Ausführungen des OLG Düsseldorf entnehmen, dass es sich in vollem Umfang auf die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH bezieht. Hingegen meint das OLG München, dass die Regelung des Art. 5 Abs. 2 der VO speziell für die „Inhouse-Vergabe“ von ÖPNV-Leistungen geschaffen worden sei und sie deshalb als Spezialregelung den Anforderungen an eine Inhouse-Vergabe, wie sie der EuGH in ständiger Rechtsprechung entwickelt hat, vorgehe. Insoweit bleibt hier also nach wie vor Rechtsunsicherheit. Es ist nicht klar entschieden, ob Direktvergaben die vergaberechtlichen Inhouse-Kriterien zusätzlich zu den Regelungen des Art. 5 Abs. 2 der VO 1370/2007 erfüllen müssen.

### 3.2 Vorliegen einer Dienstleistungskonzession im ÖPNV

Auch hinsichtlich der Frage, wann eine Dienstleistungskonzession im ÖPNV vorliegt, können beide Entscheidungen (insbesondere die des OLG Düsseldorf) noch nicht die wünschenswerte Rechtssicherheit herbeiführen. In dem von ihm entschiedenen Fall nimmt das OLG Düsseldorf eine Dienstleistungskonzession an: Das OLG stellt den Fahrgeldeinnahmen von etwa 30 Mio. € die Gesamtkosten von etwa 47 Mio. € gegenüber und führt hierzu aus, dass bei einer Gesamtbetrachtung das Risiko des Auftragnehmers, genügend Einnahmen zu erzielen, überwiegt.

Das OLG Düsseldorf erwähnt hierbei zwar den Beschluss des BGH vom 8.2.2011 (Az.: X ZB 4/10), setzt sich aber nicht dezidiert mit den diesbezüglichen Ausführungen des BGH auseinander. In der genannten Entscheidung hatte der BGH bei einer ähnlichen Risikoverteilung die Dienstleistungskonzession verneint und einen Dienstleistungsauftrag angenommen.

Es zeigt sich insoweit, dass die Obergerichte nach wie vor die wirtschaftliche Tragweite des Kriteriums „Risiko“ unterschiedlich bewerten, was auch an einer teilweise unscharfen Verwendung ökonomischer Begriffe liegt.

**Empfehlung:** Für eine Direktvergabe nach Art. 5 Abs. 2 der VO 1370/2007 – die im ÖPNV durchaus grundsätzlich möglich ist – bedarf es daher nach wie vor einer konservativen Risikobewertung, falls der Weg über eine Dienstleistungskonzession gewählt wird. Das bedeutet, dass

der Auftraggeber sich hinsichtlich der Frage, in welchem Umfang Risiken im Rahmen einer Dienstleistungskonzession auf den Auftragnehmer übertragen werden sollten, im Zweifel für die sichere Seite einer weitgehenden Übertragung entscheiden sollte.

## RECHNUNGSLEGUNG

### Pensions- und Beihilferückstellungen von Eigenbetrieben

#### Wie wirken sich aktuelle Neuregelungen auf die Bewertung aus?

Die Vorschriften zur Bewertung der Pensions- und Beihilfeverpflichtungen sind in jüngster Zeit durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) und Änderungen in der Eigenbetriebsverordnung in Nordrhein-Westfalen (EigVO NRW) reformiert worden. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage nach den hiermit verbundenen Auswirkungen auf die Rechnungslegung von Eigenbetrieben.

#### 1. Gesetzliche Neuregelungen

##### 1.1 Änderungen durch das BilMoG ...

Mit dem BilMoG wurden die handelsrechtlichen Vorschriften zur Bilanzierung von Altersversorgungsverpflichtungen wie folgt geändert:

**(1)** Pensionsrückstellungen sind künftig in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Spätestens in Abschlüssen für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2009 beginnen, sind Verpflichtungen aus Pensionszusagen zwingend unter Berücksichtigung künftiger Lohn-, Gehalts- und Rentenentwicklungen zu bewerten (Verpflichtung zur Trendantizipation).

**(2)** Ferner sind Pensionsrückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit einem restlaufzeitäquivalenten durchschnittlichen Marktzinssatz zu diskontieren (§ 253 Abs. 2 Sätze 1 und 2 HGB).

**(3)** Deckungsvermögen, das speziell zur Absicherung dieser Verpflichtungen bestimmt ist, muss mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet (§ 253 Abs. 1 Satz 4 HGB) und bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen mit den Altersversorgungsverpflichtungen saldiert werden (§ 246 Abs. 2 Sätze 2 und 3 HGB).

##### 1.2 ... und in der EigVO NRW

Bereits in 2009 ist in § 22 Abs. 3 EigVO NRW eine spezielle Regelung zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen verankert worden. Demnach hat die Bewertung spätestens ab dem Wirtschaftsjahr 2012 nach Maßgabe des für Gebietskörperschaften geltenden § 36 Abs. 1 GemHVO NRW zu erfolgen.

#### 2. Auswirkungen auf die Bewertung in der Bilanz

Dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) liegt als Referenzmodell das HGB zugrunde, was sich durch explizite Verweise auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) widerspiegelt (vgl. z.B. §§ 92 Abs. 1 und 2, 95 Abs. 1, 116 Abs. 1 GO NRW). Dies hat zur Folge, dass Änderungen der GoB auch auf die Rechnungslegung von Kommunen durchschlagen, sofern keine abweichenden spezialgesetzlichen Regelungen existieren.

Gem. § 36 Abs. 1 GemHVO NRW hat die Bewertung der Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften unter Anwendung des versicherungsmathematischen Teilwertverfahrens und eines Rechnungszinsfußes von 5,0 % zu erfolgen.

In Bezug auf die **Pensionsrückstellungen** bei Eigenbetrieben bedeutet dies, dass durch die Vorgabe des Bewertungsverfahrens und des Rechnungszinsfußes in der GemHVO NRW die diesbezüglichen Änderungen des BilMoG nicht durchschlagen. Dieses Ergebnis gilt jedoch nicht hinsichtlich der Trendantizipation. Denn hierfür ergibt sich u. E. die Anwendung der BilMoG-Grundsätze (also die Verpflichtung zur Trendantizipation) nicht nur aufgrund des dynamischen Verweises auf die GoB, sondern auch aus § 91 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GO NRW, wonach eine Bewertung mit dem in der Zukunft voraussichtlich notwendigen,

d. h. realitätsgerechten Betrag zu erfolgen hat. Und dieser lässt sich naturgemäß nur unter Berücksichtigung künftiger Trends ermitteln.

**Hinweis:** Abweichend von der vorstehend skizzierten Auffassung hat die Gemeindeprüfungsanstalt (GPA) NRW in ihrem aktuellen Info-Brief aus Mai 2011 der Berücksichtigung von Trends eine Absage erteilt. Im Ergebnis sind somit die Bewertungsvorschriften für Eigenbetriebe identisch mit denen der Gebietskörperschaften.

Die Beihilfeverpflichtungen nach § 88 Landesbeamtengesetz sind nicht explizit in § 22 Abs. 3 EigVO NRW genannt. Aufgrund der einheitlichen Verwendung der Formulierung „Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften“ in § 22 Abs. 3 EigVO NRW und § 36 Abs. 1 Satz 1 GemHVO NRW ist jedoch anzunehmen, dass auch die Bewertung der Beihilfeverpflichtungen in den Anwendungsbereich von § 22 Abs. 3 EigVO NRW fällt. In Bezug auf die Bewertung gelten somit die gemeinderechtlichen Regelungen in § 36 Abs. 1 GemHVO NRW. Im Ergebnis finden die Änderungen des BilMoG aus den o. g. Gründen keine Anwendung.

### 3. Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung

Das BilMoG enthält auch neue Vorschriften für die Darstellung von Rückstellungsbewegungen in der GuV. Gemäß § 277 Abs. 5 HGB sind die Effekte aus der Abzinsung gesondert im Finanzergebnis unter den Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ bzw. „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen. Für die langfristigen Rückstellungen im Personalbereich bedeutet dies, dass die Veränderungen der Rückstellungen

- in einen Zinsanteil, der im Finanzergebnis ausgewiesen wird, und
- in Personalaufwand, der im Betriebsergebnis erfasst wird, aufgeteilt werden müssen.

***Eigenbetriebe haben erweiterte  
Angabepflichten in der GuV  
zu beachten.***

Mangels einer speziellen Regelung in der EigVO NRW findet die Neuregelung durch das BilMoG uneingeschränkte Anwendung auf Eigenbetriebe, die nach HGB Rechnung legen. Im Ergebnis müssen daher auch Eigenbetriebe künftig in der GuV eine Aufteilung der Veränderungen der Pensions- und Beihilferückstellungen sowie der Rückstellung für Altersteilzeit in einen Zins- und einen Personalanteil vornehmen.

### 4. Ausnahmen vom Saldierungsverbot

#### 4.1 Allgemeine Regelung

Gemäß § 246 Abs. 2 Satz 1 HGB dürfen Posten der Aktivseite nicht mit Posten der Passivseite, Aufwendungen nicht mit Erträgen und Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Eine Ausnahme von diesem Saldierungsverbot wurde durch das BilMoG in § 246 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB verankert. Danach sind Vermögensgegenstände, die dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen sind und ausschließlich der Erfüllung von Schulden aus Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbaren langfristig fälligen Verpflichtungen dienen, mit diesen Schulden zu verrechnen (Saldierungspflicht). Hierbei bedeutet „dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen“, dass diese Vermögensgegenstände von den übrigen Gläubigern weder im Insolvenzfall noch im Wege der Einzelzwangsvollstreckung erlangt werden können. Die Ausnahme vom Saldierungsgebot gilt mangels einer speziellen Regelung in der EigVO NRW auch für Eigenbetriebe, die nach HGB Rechnung legen.

#### 4.2 Zugriffsrechte im Insolvenzfall und bei der Einzelzwangsvollstreckung

Fraglich ist, ob Ausgleichsansprüche nach § 107b BeamTVG bzw. nach dem Versorgungslastenverteilungsgesetz (VLVG) oder nach einzelvertraglichen Vereinbarungen im Fall der Insolvenz oder im Wege der Einzelzwangsvollstreckung dem Zugriff der übrigen Gläubiger entzogen werden können. Während die Insolvenz von Eigenbetrieben gesetzlich ausgeschlossen ist (§ 12 Abs. 1 Nr. 2 InsO i.V. mit § 128 Abs. 2 GO NRW), verblei-



ben hinsichtlich der Einzelzwangsvollstreckbarkeit in die Erstattungsansprüche Zweifel. Zwar sind Freistellungsansprüche nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung und der überwiegenden Auffassung in der Literatur (vgl. z. B. Westermann, in: Erman, BGB, 11. Aufl. 2004, § 399 Rz. 6) nicht abtretbar. Allerdings ist eine Abtretung ausnahmsweise an den Gläubiger des Anspruchs, von dessen Erfüllung freigestellt wird (das wäre hier also der Beamte) möglich (so bereits der BGH im Urteil vom 22.1.1954, Az.: I ZR 34/53, vgl. NJW 1954 S. 795).

Insgesamt kann u.E. somit nicht abschließend beurteilt werden, ob die Ausgleichsansprüche gegen frühere Dienstherren dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen werden können. Gleiches gilt für Ansprüche, die aus einer Vereinbarung zwischen zwei Dienstherren resultieren.

**Empfehlung:** Daher halten wir es für sachgerecht, von einer Saldierung abzusehen und die bisherige Bilanzierungspraxis – Passivierung der Pensionsrückstellung und Aktivierung der Ausgleichsansprüche – weiterhin anzuwenden.

## 5. Zusammenfassung

Für Eigenbetriebe ergeben sich durch das BilMoG keine Auswirkungen auf die Bewertung der Pensions- und Beihilferückstellungen in der Bilanz. Weder besteht eine Verpflichtung zur Trendantizipation noch darf generell eine Verrechnung der Pensionsrückstellungen mit Ausgleichsansprüchen erfolgen. Allerdings müssen in der GuV die Veränderungen der Rückstellungen in einen Zinsanteil (Finanzergebnis) und in Personalaufwand (Betriebsergebnis) aufgeteilt werden.

## STEUERRECHT

### Umsatzsteuerliche Behandlung von KWK-Anlagen

#### Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft

**Hinsichtlich der Unternehmereigenschaft eines Betreibers eines Blockheizkraftwerks (BHKW) hat sich die Finanzverwaltung kürzlich dem Urteil des BFH vom**

**18.12.2008 angeschlossen. Danach ist für einen BHKW-Betreiber, der den erzeugten Strom ganz oder teilweise regelmäßig in das allgemeine Stromnetz einspeist, unabhängig von der Höhe der erzielten Einnahmen und der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage die Unternehmereigenschaft anzunehmen.**

**Hinweis:** Dies folgt aus dem Schreiben des BMF vom 14.3.2011 (Az.: IV D 2 - S 7124/07/10002); es enthält darüber hinaus die Klärung weiterer umsatzsteuerlicher Probleme im Zusammenhang mit dem Betrieb einer KWK-Anlage (Kraft-Wärme-Kopplung). Dazu zählt z. B. auch die nachfolgend behandelte Frage der Besteuerung des sog. Direktverbrauchs.

#### 1. Gesetzliche Grundlagen für den Betrieb von KWK-Anlagen

Netzbetreiber sind im Rahmen des KWK-Gesetzes (KWKG) zur Abnahme und Vergütung von Strom aus KWK-Anlagen verpflichtet. Die Höhe der Vergütung ist unter Berücksichtigung der Zuschläge nach dem KWKG – im Gegensatz zu Photovoltaikanlagen – geringer als der übliche Bezugspreis für Strom. Selbst erzeugter Strom wird daher vorrangig zu eigenen Zwecken verwendet, eine Einspeisung in das öffentliche Netz erfolgt, wenn Überschüsse erzeugt werden. Ein möglichst gleich bleibender Wärmebedarf und gleichzeitiger Strombedarf erhöhen daher die Wirtschaftlichkeit der KWK-Anlage.

#### 2. Unternehmereigenschaft des Betreibers einer KWK-Anlage

Bisher hatte die Finanzverwaltung die Unternehmereigenschaft eines privaten BHKW-Betreibers aufgrund der geringen Einnahmen angezweifelt. Mit Urteil vom 18.12.2008 (Az.: V R 80/07) hat der BFH jedoch entschieden, dass es für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft auf die Höhe der Einnahmen nicht ankommt. Mit seinem Schreiben vom 14.3.2011 hat sich das BMF jetzt der BFH-Rechtsprechung angeschlossen.

Nach den nun geltenden Anweisungen der Finanzverwaltung kann bei einer unter § 5 KWKG fallenden Anlage, die unmittelbar oder mittelbar mit dem allgemeinen Stromnetz verbunden ist, davon ausgegangen werden, dass der Anlagenbetreiber eine unternehmerische Tätigkeit aus-

übt. Eine Unternehmereigenschaft des Anlagenbetreibers ist jedoch grundsätzlich ausgeschlossen, wenn eine physische Einspeisung des erzeugten Stroms nicht möglich ist (z. B. aufgrund unterschiedlicher Netzspannungen). Als Folge der Unternehmereigenschaft unterliegen die Stromlieferungen grundsätzlich der Umsatzsteuer. Der Anlagenbetreiber ist zudem grundsätzlich zum Vorsteuerabzug aus den Kosten des BHKW berechtigt.

### 3. Umsatzbesteuerung des Direktverbrauchs

Nach § 4 Abs. 3a KWKG wird auch der sog. Direktverbrauch (Strom, der dezentral verbraucht, d. h. nicht in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird) gefördert. Das BMF bestimmt in seinem o. g. Schreiben, dass hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Beurteilung des Direktverbrauchs die Grundsätze für die Beurteilung des Direktverbrauchs bei Photovoltaikanlagen entsprechend anzuwenden sind.

Es wird also fingiert, dass der dezentral verbrauchte Strom an den Netzbetreiber geliefert und von diesem an den Anlagenbetreiber zurück geliefert wird. Dies gilt jedoch nur, wenn der Anlagenbetreiber für den dezentral verbrauchten Strom einen KWK-Zuschlag erhalten hat. Nach

den Bestimmungen des BMF richtet sich die Bemessungsgrundlage für die fingierte „Hinlieferung“ des Anlagenbetreibers nach dem

- üblichen Preis
- zzgl. des KWK-Zuschlags und ggf.
- zzgl. der vermiedenen Netznutzungsentgelte (§ 4 Abs. 3 Satz 2 KWKG),
- abzgl. einer evtl. enthaltenen Umsatzsteuer.

Die Bemessungsgrundlage der „Rücklieferung“ entspricht der der Hinlieferung abzgl. des KWK-Zuschlags. Für den üblichen Preis verweist das BMF-Schreiben auf § 4 Abs. 3 KWKG. Danach ist der übliche Preis der durchschnittliche Preis für Grundlaststrom an der Strombörse EEX in Leipzig im jeweils vorangegangenen Quartal. Dies gilt auch für Anlagen mit einer Leistung von mehr als 2 MW.

**Hinweis:** Mit dem BMF-Schreiben stellt die Finanzverwaltung zudem klar, dass der zwischen Netzbetreibern vorzunehmende Belastungsausgleich nach § 9 KWKG nicht der Umsatzsteuer unterliegt, da sich dieser nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches vollzieht.



Auch Strom für den Eigenbedarf unterliegt der Umsatzsteuer

## KURZ NOTIERT

### Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR)

Ist die Unternehmereigenschaft einer jPdÖR bei einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit gegeben? Diese Frage hatte der BFH in seinen Urteilen vom 20.8.2009 (Az.: V R 70/05) und vom 15.4.2010 (V R 10/09) bejaht. Hierzu legte die Finanzverwaltung mit einer Verfügung der OFD Niedersachsen vom 26.1.2011 erstmals eine Stellungnahme vor; darin heißt es:

*„Die BFH-Urteile werden zurzeit nicht amtlich veröffentlicht. Eine Arbeitsgruppe prüft, welche Notwendigkeiten und Möglichkeiten bestehen, die Umsatzbesteuerung von Leistungen der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung der Rechtsprechung an die Vorgaben des Unionsrechts anzupassen.“* Und weiter führt die OFD aus: *„Beruft sich eine jPdÖR vor Veröffentlichung auf die BFH-Urteile, bitte ich dies nicht zu beanstanden. Das Berufungsrecht kann die jPdÖR jedoch nur für ihr gesamtes Unternehmen einheitlich ausüben und nicht auf bestimmte Unternehmens- teile oder Umsätze beschränken.“*

**Hinweis:** Damit räumt die Finanzverwaltung der jPdÖR für die Umsatzbesteuerung ihrer Vermögensverwaltung faktisch ein Wahlrecht ein. Zu beachten ist jedoch, dass dieses nur einheitlich ausgeübt werden kann.

### Untergang von Verlustvorträgen nach Umwandlung eines BgA

In den PKF Themen ÖS 3/2010 hatten wir auf ein vor dem BFH anhängiges Revisionsverfahren zu der Frage hingewiesen, ob in einem BgA entstandene körperschaft- und gewerbsteuerliche Verlustvorträge bei einer Umwandlung des BgA in ein Kommunalunternehmen (Anstalt des öffentlichen Rechts, AÖR) erhalten bleiben und auf die AÖR übergehen.

Mit seinem erst kürzlich veröffentlichten Urteil vom 12.1.2010 (Az.: I R 112/09) hat der BFH die ablehnende Entscheidung der Vorinstanz (Niedersächsisches FG, Az.: 6 K 31/09) bestätigt: Ein körperschaftsteuerlicher Verlustabzug setze Identität zwischen demjenigen, der den Verlust erlitten habe, und demjenigen voraus, dessen steuerliches

Einkommen gemindert werden solle. Ein Verlustvortrag gehöre zu den höchstpersönlichen Verhältnissen eines Steuerpflichtigen, die selbst bei einer Gesamt- oder Teilrechtsnachfolge nur dann auf den Rechtsnachfolger übergingen, wenn dies durch eine gesetzliche Regelung ausdrücklich so angeordnet werde.

Weiterhin führt der BFH in seiner Begründung an, dass es die Trägerkörperschaft ist, die steuerliche Verluste eines BgA erleidet. Verselbständige die Trägerkörperschaft den BgA in eine AÖR, so ergebe sich ein Verlustübergang weder aus den (nach Auffassung des BFH ohnehin unanwendbaren) Vorschriften des UmwG/UmwStG noch aus deren etwaiger analoger Anwendung oder aus anderen gesetzlichen Bestimmungen. Auch den Übergang eines gewerbsteuerlichen Verlustvortrags lehnt der BFH wegen fehlender sog. Unternehmeridentität ab.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung hat soeben in Reaktion auf das Urteil eine bundeseinheitliche Abstimmung darüber angekündigt (vgl. z.B. Mitteilung der OFD Münster vom 14.7.2011), wie Umwandlungen in eine AÖR zukünftig grundsätzlich steuerlich zu behandeln sind.

### Übernahme von Entsorgungsaufgaben einer Kommune: Keine Dienstleistungskonzession

In einem der Vergabekammer Düsseldorf vorgelegten Fall hatte eine Kommune mit ihrer Eigengesellschaft einen sog. „Konzessionsvertrag“ geschlossen: Ziel war es, die gemeindliche Aufgabe der Erfassung und des Transports der im Stadtgebiet anfallenden Abfälle zu erledigen. Vorausgegangen war eine Bekanntmachung zur Teilnahme am Verfahren zur Vereinbarung einer Dienstleistungskonzession im Verhandlungsverfahren; veröffentlicht wurde diese allerdings nur in einigen regionalen Tageszeitungen und einer niederländischen Tageszeitung. Die Stadt gewährte der Gesellschaft im ganzen Gemeindegebiet das alleinige Recht, die zur Durchführung der Abfallsatzung der Stadt erforderlichen Dienstleistungen auszuführen. Die Gesellschaft sollte die Konzession zur Erzielung von Einnahmen als auskömmliche Grundlage für die dauerhafte Durchführung der Aufgabe nutzen und nach preisrechtlichen Vorschriften abrechnen. Hiergegen hatte ein Konkurrent geltend gemacht, die Leistung sei als öffentlicher Auftrag EU-weit auszuschreiben gewesen.

Die Vergabekammer hat aber mit Beschluss vom 16.5.2011 (Az.: VK – 12/2011-L) entschieden, dass die zwischen einer Kommune und ihrer Eigengesellschaft geschlossene Vereinbarung zur Erfassung und Einsammlung von Abfällen keine ausschreibungsfreie Dienstleistungskonzession, sondern einen öffentlichen Auftrag gem. § 99 Abs. 1 und 4 GWB darstellt.

Aspekte der Inhouse-Vergabe hatte die Vergabekammer aufgrund der Bekanntmachung nicht zu prüfen.

Eine Konzession lag hier nicht vor, da die erforderliche wirtschaftliche Freiheit und das unternehmerische Risiko des Konzessionsnehmers nicht erkennbar waren. Dies war vor allem darin begründet, dass der Konzessionsnehmer kein „erhebliches“ Risiko einging, wie es für die Annahme einer Konzession erforderlich gewesen wäre. Hiergegen sprachen die geringen Freiheiten bei der Leistungsgestaltung und die Vorgabe, anhand des Preisrechts zu kalkulieren, was eine kalkulatorische Berücksichtigung von Wagnissen möglich macht.

Zudem rügte die Vergabekammer, dass die Konzessionsvereinbarung laut zugrunde liegendem Ratsbeschluss mit dem Ziel abgeschlossen worden war, zukünftig eine europaweite Ausschreibung zu vermeiden und eine stärkere Einflussnahme bei der Auswahl des künftigen Entsorgungsunternehmens zu erhalten. Die lediglich zwischengeschaltete Gesellschaft sollte die Hausmüllsammlung nämlich nicht durch eigenes Equipment erledigen, sondern sich dazu vergabefrei zu beauftragender Dritter bedienen. Hierin sah die Kammer einen nicht richtlinienkonformen Zweck.

**Fazit:** Dienstleistungskonzessionen müssen dem Konzessionsnehmer seine wirtschaftliche Freiheit und ein unternehmerisches Risiko belassen, anderenfalls liegt ein öffentlicher Auftrag vor. Ferner ist zu beachten, dass die Erteilung von Dienstleistungskonzessionen nicht mit dem Zweck verbunden sein darf, den Konzessionsnehmer bei der Unterbeauftragung vom Vergaberecht auszunehmen und auf diese Weise eine vergabefreie Auswahl der Vertragspartner zu ermöglichen.

## Impressum

**PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

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

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

Die Inhalte der PKF\* Themen Öffentlicher Sektor 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 der PKF\* Themen Öffentlicher Sektor 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.