

## ÖFFENTLICHER SEKTOR

# Rechtsprechung und Finanz- verwaltung im Spannungsfeld

Zunehmende Differenzen, aber keine unüberbrückbaren Positionen.

### In dieser Ausgabe lesen Sie:

- |   |    |   |    |
|---|----|---|----|
| ■ <b>Editorial</b> .....  | 2  | ■ <b>Rechnungslegung</b><br>Neue Definition der Herstellungskosten<br>ab 2013 .....                             | 12 |
| ■ <b>Brennpunkt</b><br>Energie- und Stromsteuer:<br>Spitzenausgleich ab 2013 .....          | 3  | ■ <b>Compliance</b><br>Aufbau und Zertifizierung von<br>Compliance-Systemen .....                               | 13 |
| ■ <b>Steuerrecht</b><br>Thesaurierte Eigenbetriebsgewinne<br>kapitalertragsteuerfrei! ..... | 4  | ■ <b>Beihilferecht</b><br>Wesentliche Vereinfachung für Zuwendungen an<br>Unternehmen der Daseinsvorsorge ..... | 15 |
| Entsorgung des sog. haushaltsähnlichen<br>Gewerbeabfalls .....                              | 4  | ■ <b>Verkehrswirtschaft</b><br>Neue Leitlinien zur VO (EG) 1370/2007 .....                                      | 16 |
| Umsatzsteuerliche Behandlung von<br>Erschließungsmaßnahmen .....                            | 7  | ■ <b>Versorgungswirtschaft</b><br>Verbesserung der Stabilität der regionalen<br>Stromnetze .....                | 17 |
| Umsatzsteuerfreie Vereinnahmung von<br>Konzessionsabgaben .....                             | 9  | ■ <b>Kurz notiert</b> .....   | 19 |
| Umsatzsteuerliche Behandlung von Wasser-<br>Hausanschlüssen .....                           | 10 |   |    |

## EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

Rechtsprechung contra Finanzverwaltung – diese Losung trifft zwar in der Steuerpraxis immer wieder auf einzelne Konstellationen zu. Selten aber fand sich bisher eine solch ausgeprägte Zusammenballung von Rechtsprechungskritik an den finanzbehördlichen Auffassungen, wie sie in den Beiträgen der vorliegenden Ausgabe der PKF Themen ÖS zum Ausdruck kommt. Das beginnt schon auf der S. 4 mit der Forderung des BFH, thesaurierte Eigenbetriebsgewinne kapitalertragsteuerfrei zu stellen und endet auf der S. 19 mit der umsatzsteuerlichen Einordnung der Abfallberatung durch Kommunen. Die dort vom BFH vertretene Sichtweise führt allerdings zu einer erheblichen Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht für die öffentliche Hand im Vergleich zur gegenwärtigen Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung, kann sich bei Investitionsmaßnahmen aber auch positiv für die Gemeinden auswirken. Ähnlich gelagert ist der Fall zur steuerfreien Vereinnahmung von Konzessionsabgaben, den wir auf S. 9 als Ausfluss der sog. Salix-Rechtsprechung des EuGH behandeln.

Schützenhilfe erfährt der BFH sogar durch den BGH, der sich im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Wasser-Hausanschlüssen gegen ein einschlägiges BMF-Schreiben wendet (mehr dazu auf S. 10).

Zwar muss hier wie auch in anderen Fällen noch abgewartet werden, wie sich die Finanzverwaltung letztendlich positioniert. Mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Erschließungsmaßnahmen finden Sie aber auf S. 7 ein Beispiel dafür, dass sich das BMF keineswegs quasi automatisch verweigert, sondern die in den letzten Jahren ergangene BFH-Rechtsprechung umsetzt, indem das neue BMF-Schreiben vom 7.6.2012 die bis dato geltende Verwaltungsanweisung aus dem Jahr 2002 ohne Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle aufhebt.

Da auch der Gesetz- bzw. Verordnungsgeber zwischenzeitlich nicht untätig war, finden Sie neben dem Spannungsfeld von Rechtsprechung und steuerlichen Verwaltungsanweisungen in dieser Ausgabe zudem wichtige Beiträge zu Neuregelungen, die insbesondere für die Energieversorgung den stromsteuerlichen Spitzenausgleich betreffen und für die Verkehrswirtschaft neue Leitlinien zur VO (EG) 1370/2007 sowie für Unternehmen der Daseinsvorsorge wesentliche beihilferechtliche Vereinfachungen erwarten lassen.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

## BRENNPUNKT

### Energie- und Stromsteuer: Spitzenausgleich ab 2013

#### Aktuelle Entwicklungen auf der Basis des Gesetzentwurfs vom 1.8.2012

Die Änderungen des Spitzenausgleichs ab dem Jahr 2013 sind bereits seit einigen Monaten in der Diskussion. Am 1.8.2012 wurde nun der Gesetzentwurf zur Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes im Bundeskabinett beschlossen.

Der Gesetzentwurf beinhaltet eine Nachfolgeregelung für die zum Jahresende 2012 auslaufenden Steuerbegünstigungen für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes nach § 55 Energie- und § 10 Stromsteuergesetz (sog. Spitzenausgleich). Diese sollen zwar grundsätzlich für weitere zehn Jahre im bisherigen Umfang fortgeführt werden, jedoch unter stark veränderten Anforderungen. Im Einzelnen:

#### 1. Einführung eines Energie- managementsystems

Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, die den Spitzenausgleich ab 2013 in Anspruch nehmen wollen, müssen ein zertifiziertes Energiemanagement- oder Umweltmanagementsystem (EMS/UMS) nach DIN EN 16001, ISO 50001 oder EMAS einführen und betreiben (vgl. dazu den Vorbericht in den PKF Themen ÖS 1/2012). Das bedeutet, dass die Unternehmen ihren Energieverbrauch systematisch erfassen und in einem strukturierten Prozess Einsparpotenziale ermitteln müssen. Ziel ist, dass die dadurch aufgedeckten Einsparpotenziale von den Unternehmen – insbesondere den kleinen und mittelständischen Unternehmen (KMU) – für Investitionen zur Verbesserung der Energieeffizienz genutzt werden.

**Hinweis:** KMU wird die Möglichkeit eröffnet, anstelle von EMS kostengünstigere Auditverfahren zu betreiben, die den Anforderungen der DIN EN 16247-1 entsprechen. Hierbei gelten als KMU solche Unternehmen, die weniger

als 250 Personen beschäftigen und entweder einen Umsatz von höchstens 50 Mio. € erzielen oder deren Bilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. € beläuft.

#### 2. Übergangsregelungen und weitere Voraussetzung ab 2015

Für die Jahre 2013 und 2014 reicht es aus, dass im Antragsjahr oder früher mit der Einführung des EMS begonnen wurde und dies nachgewiesen wird. Für das Antragsjahr 2015 wird die Steuerentlastung gewährt, wenn das Unternehmen nachweist, dass es im Antragsjahr oder früher die Einführung eines EMS abgeschlossen hat.

Die steuerliche Begünstigung kann darüber hinaus ab dem Antragsjahr 2015 nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die begünstigten Wirtschaftszweige insgesamt – also zusammengefasst in einer Art Glocke – die gesetzlichen Vorgaben zur Reduzierung der Energieintensität ab

dem Bezugsjahr 2013 kontinuierlich erreichen. Dies soll auf der Grundlage eines von einem unabhängigen wissenschaftlichen Institut erstellten Monitoring-Berichts ermittelt und von der Bundesregierung ausdrücklich festgestellt werden.

*Zukünftig wird über ein Monitoring-Verfahren überprüft, ob die Vorgaben zur Reduzierung der Energieintensität eingehalten werden.*

**Hinweis:** Die Einzelheiten des Monitoring-Verfahrens sind in der bereits abgeschlossenen Vereinbarung zur Steigerung der Energieeffizienz zwischen der Bundesregierung und der deutschen Wirtschaft geregelt (mehr dazu [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Publikationen/Aktuelle\\_Gesetze/Gesetzentwurfe\\_Arbeitsfassungen/2012-08-01-stromsteuer-anlage-vereinbarung.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Publikationen/Aktuelle_Gesetze/Gesetzentwurfe_Arbeitsfassungen/2012-08-01-stromsteuer-anlage-vereinbarung.pdf)).

#### 3. Zielwerte ab 2013

Die von den begünstigten Wirtschaftszweigen für die steuerlichen Begünstigungen zu erreichende Verbesserung der Energieeffizienz soll aufgrund von Zahlen aus der amtlichen Statistik des Statistischen Bundesamts ermittelt werden. Der nachzuweisende Zielwert steigt im Zeitablauf an:

- 1,3 % für die Bezugsjahre 2013 bis 2015,

- 1,35 % für das Bezugsjahr 2016.
- Anschließend sollen im Jahr 2017 die Ergebnisse noch einmal ergebnisoffen evaluiert werden, um dann für die übrige Zeit bis zum Jahr 2022 die weiteren Zielwerte zu bestimmen. Es ist aber schon festgelegt worden, dass dabei der Steigerungswert des Jahres 2016 von 1,35 % nicht unterschritten werden darf.

**Empfehlung:** Da die Änderungen voraussichtlich unmittelbar nach dem Abschluss des nationalen Gesetzgebungsverfahrens – nach derzeitiger Planung im Dezember 2012 – in Kraft treten werden, sollten sich Unternehmen des Produzierenden Gewerbes unmittelbar auf die Systemumstellung vorbereiten. Zu beachten ist, dass die neuen Regelungen noch unter dem Vorbehalt einer beihilferechtlichen Genehmigung durch die EU-Kommission stehen.

## STEUERRECHT

### Thesaurierte Eigenbetriebsgewinne kapitalertragsteuerfrei!

#### BFH wendet sich gegen Ausschüttungsfiktion des BMF

**Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind thesaurierte Gewinne eines als Eigenbetrieb geführten Betriebs gewerblicher Art (BgA) phasengleich mit Kapitalertragsteuer zu belasten. Der BFH hat jedoch nun Eigenbetriebe von dem Anwendungsbereich der Ausschüttungsfiktion (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG) ausdrücklich ausgenommen.**

#### 1. Der Praxisfall

Ein Landkreis (Kläger) unterhielt in seinem Eigenbetrieb einen BgA. Dieser hatte aus dem Verkauf eines Aktienpakets einen Veräußerungsgewinn erzielt, der dem Kreis zufließen sollte. Nach der Ausschüttungsfiktion gilt der nicht den Rücklagen zugeflossene Gewinn eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Regie- und Eigenbetriebe) an die Trägerkörperschaft (hier der Landkreis) als ausgeschüttet und unterliegt der Kapitalertragsteuer, welche für die Trägerkörperschaft eine Definitivbelastung dar-

stellt. Auf einen tatsächlichen Abfluss kommt es nicht an. In der Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung wird die Vorschrift auch auf thesaurierte Gewinne eines als Eigenbetrieb geführten BgA angewendet.

#### 2. Differenzierung zwischen Eigen- und Regiebetrieben

Mit seinem Urteil vom 16.11.2011 (Az.: I R 108/09) wendet sich der BFH gegen diese Auffassung der Finanzverwaltung. Anlass dazu gab ihm insbesondere die Differenzierung von Eigen- und Regiebetrieben.

Im Unterschied zum Regiebetrieb kann die Trägerkörperschaft nicht unmittelbar auf die im Eigenbetrieb erzielten Gewinne zugreifen. Das Verhältnis von Trägerkörperschaft zu Eigenbetrieb gleicht dem eines Gesellschaft-Gesellschafter-Verhältnisses. Daher entschied der BFH, dass die Ausschüttungsfiktion nur bei Regiebetrieben, nicht aber bei Eigenbetrieben anzuwenden ist.

#### 3. Fazit

Die Entscheidung des BFH ist zu begrüßen, denn eine Besteuerung thesaurierter Eigenbetriebsgewinne stellt die Kommune schlechter als einen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. Im Ergebnis behandelt der BFH den Eigenbetrieb und die dahinter stehende Trägerkörperschaft nun wie eine Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschafter.

**Hinweis:** Die Reaktion der Finanzverwaltung auf das Urteil steht allerdings noch aus und bleibt abzuwarten.

### Entsorgung des sog. haushaltsähnlichen Gewerbeabfalls

#### Hoheitliche Aufgabe oder wirtschaftliche Tätigkeit?

**Aktuell streitig ist derzeit auf Bundesebene folgende im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen aufgeworfene Frage: Verhindert der nationale Gesetzgeber durch den gesetzlich normierten Benutzungszwang zugunsten öffentlich-rechtlicher Entsorgungsträger in den einschlägigen Vorschriften von KrW-/AbfG, KrWG,**





Wettbewerbsverzerrungen im Bereich der Entsorgung des haushaltsähnlichen Gewerbemülls?

## GewAbfVO einen potenziellen Wettbewerb bei der Entsorgung des haushaltsähnlichen Gewerbemülls?

### 1. Ausgangslage: Hoheitliche Tätigkeit

Für die kommunale Abfallwirtschaft hatte der BFH im Urteil vom 23.10.1996 (Az.: I R 1-2/94) grundlegend entschieden, dass die Beseitigung von Abfällen aus privaten Haushalten gem. § 15 Abs. 1 KrW-/AbfG als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren ist. Auch die Entsorgung von Abfällen zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushalten (sog. haushaltsähnlicher Gewerbeabfall) wurde bisher noch als hoheitliche Tätigkeit eingestuft, weil die Übertragung dieser Aufgabe auf Dritte nur unter engen Voraussetzungen und unter Mitwirkung des öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgers möglich ist.

Allerdings wird die Behandlung der Beseitigung des haushaltsähnlichen Gewerbeabfalls derzeit im Rahmen verschiedener steuerlicher Außenprüfungen zur Disposition gestellt.

### 2. Wettbewerbsbeschränkung durch nationale Gesetzgebung?

Angefacht wird die Diskussion durch die vom nationalen Steuerrecht abweichende Einordnung öffentlicher Aufgabenerfüllungen auf EU-Ebene. Die EU-Kommission sieht eine große Gefahr für den Wettbewerb durch Privilegien bei der Umsatzsteuer. Zwar kann die öffentliche Hand von der Umsatzbesteuerung ausgenommen werden. Das gilt aber nicht, wenn im Verhältnis zu potenziellen Konkurrenzunternehmen „größere Wettbewerbsverzerrungen“ entstehen (Art. 13 der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie [MwStSystRL]).

Entsprechend hat der BFH die Umsatzsteuerpflicht von Kommunen in einer Reihe von Urteilen erheblich ausgeweitet, die in Tab. 1 auf S. 6 aufgeführt sind.

Demnach indiziert bereits das potenzielle Bestehen einer Entscheidungsmöglichkeit zwischen einem privaten und

einem öffentlich-rechtlichen Anbieter die steuerliche Behandlung als wirtschaftliche Tätigkeit. Dem gegenüber steht das Urteil des BVerfG vom 19.6.2007 – 1 BvR 1290/05, in dem es zur Verfassungsmäßigkeit der Pflicht einer Restmülltonne entschieden hat.

Mit der fortschreitenden Verschiebung des Schwerpunkts der Abfallwirtschaft von der Bekämpfung von Gesundheitsgefahren zum Wertstoffmanagement – insbesondere auch durch das zum 1.6.2012 in Kraft getretene Kreislaufwirtschaftsgesetz (KrwG) – verringert sich das Aufgabengebiet, das zwingend von den Kommunen zu verantworten ist. Der Druck der privatwirtschaftlichen Entsorger auf eine steuerliche Gleichbehandlung wächst.

### 3. Probleme bei der praktischen Umsetzung

Unabhängig von der rechtlichen Beurteilung zöge eine Einordnung der Beseitigung des haushaltsähnlichen Gewerbeabfalls als wirtschaftliche Tätigkeit umfangreiche praktische Probleme nach sich. Insbesondere bei gemeinsamer Nutzung von Restmülltonnen durch – ggf. sogar eine Vielzahl – gewerblicher und privater Nutzer stellt sich die Frage nach der Aufteilung des Abfalls auf die Benutzer. Zudem ist fraglich, in welcher Form die Rechnungsstellung erfolgen kann, um dem jeweiligen Gewerbebetrieb den Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Derzeit ist in aller Regel der Grundstückseigentümer Adressat der Gebührenbescheide. Eine Gebührensatzfestsetzung gegenüber ein-

zelnen Mietern wäre administrativ gesehen deutlich aufwendiger.

### 4. Konsequenzen für die kommunale Steuerpraxis

Die derzeit auf Bundesebene diskutierte Frage, inwieweit die Beseitigung des haushaltsähnlichen Gewerbeabfalls durch die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger bei diesen einen Betrieb gewerblicher Art begründet und damit ertrag- und umsatzsteuerpflichtig wäre, reiht sich in die Gesamtdiskussion über die Neubeurteilung öffentlicher Aufgabenerfüllung ein.

Weder der nationale Gesetzgeber noch die Finanzverwaltung haben bislang zu der Gesamthematik eindeutig Position bezogen. Im Zuge der Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts innerhalb der EU, die derzeit im Wesentlichen durch die Rechtsprechung vorangetrieben wird, ist jedoch damit zu rechnen, dass die Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand im Gegensatz zur derzeitigen Besteuerungspraxis der deutschen Finanzverwaltung deutlich ausgeweitet wird.

**Hinweis:** Ob die Beseitigung des haushaltsähnlichen Gewerbeabfalls aus politischen oder praktischen Gründen weiterhin als hoheitliche Tätigkeit qualifiziert wird, wird der weitere Verlauf der Diskussion zeigen, über den wir Sie zeitnah informieren werden.

Tab. 1: BFH zur Umsatzsteuerpflicht von Kommunen

Sachverhalt	Entscheidung	PKF Quelle
Überlassung von Stellplätzen für Pkw in Tiefgarage auf hoheitlicher Grundlage gegen Entgelt	Urteil vom 1.12.2011, Az.: V R 1/11	s.u. <a href="http://www.pkf.de/pkf/pages/index/p/1999/6863">www.pkf.de/pkf/pages/index/p/1999/6863</a>
Beistandsleistungen zwischen jPöR	Urteil vom 10.11.2011, Az.: V R 41/10	PKF Themen ÖS Nr. 2/2012 S. 5 f.
Aufstellung von Getränkeautomaten in einer Hochschule	Urteil vom 15.4.2010, Az.: V R 10/09	PKF Themen Campus Nr. 1/2010 S. 7 ff.
Vermietungsumsätze	Urteil vom 20.8.2009, Az.: V R 70/05	ergangen nach der sog. Salix-Entscheidung des EuGH vom 4.6.2009, vgl. zu Vermietungsumsätzen PKF Themen Umsatzsteuer Nr. 2/2011



Erschließung mit oder ohne Vorsteuerabzug?

## Umsatzsteuerliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen

### BMF setzt in den letzten Jahren ergangene Rechtsprechung des BFH um

In einem ausführlichen Schreiben zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Erschließungsmaßnahmen durch Gemeinden oder eingeschaltete Erschließungsträger hat das BMF die in verschiedenen Entscheidungen dargelegte Auffassung des BFH zum Vorsteuerabzug umgesetzt. Das neue BMF-Schreiben vom 7. 6.2012 hebt die bis dato geltende Verwaltungsanweisung aus dem Jahr 2002 ohne Übergangsregelung für alle noch offenen Fälle auf.

#### 1. Fallgestaltungen der Erschließung und Rechtsfolgen

**(1)** Führt die Gemeinde die Erschließungsmaßnahmen selbst oder mithilfe eines Unternehmers als Erfüllungshelfen (z.B. ein Bauunternehmer durch Werkvertrag) durch, wird sie hoheitlich und damit nicht-wirtschaftlich im engeren Sinne tätig; der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

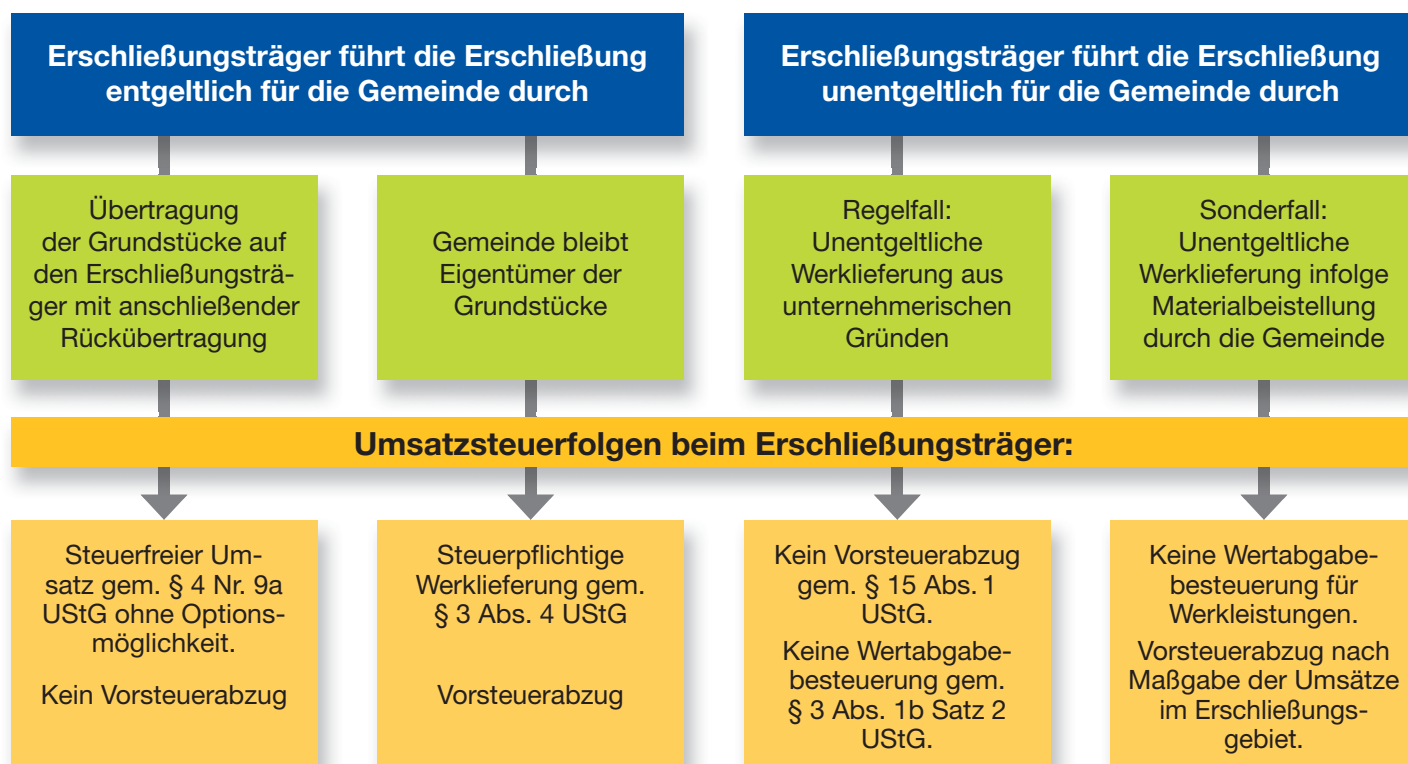
**(2)** Unterhält die Gemeinde hingegen einen Betrieb gewerblicher Art (BgA), sind die hierauf entfallenden Anschluss- und Baukostenbeiträge, die die Grundstückseigentümer für die Herstellung des betreffenden öffentlichen Versor-

gungsnetzes entrichten, Entgelte für die steuerpflichtige Leistung „Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss des Grundstücks an das Versorgungsnetz“ (BMF-Schreiben vom 7.4.2009); der Vorsteuerabzug ist unter den sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG möglich.

**(3)** Wird die Erschließung durch eine private GmbH übernommen, die die öffentlichen Erschließungsanlagen herstellt, diese dann auf die Gemeinde überträgt und die erschlossenen Grundstücke umsatzsteuerpflichtig an Dritte veräußert, gelten die in Abb. 1 auf S. 8 dargestellten Rechtsfolgen.

#### 2. Versagung des Vorsteuerabzugs schon bei beabsichtigter unentgeltlicher (Rück-)Übertragung an eine Gemeinde

Der Unternehmer ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er bei der Errichtung von Erschließungsanlagen beabsichtigt, diese einer Gemeinde durch Zustimmung zur öffentlich-rechtlichen Widmung der Anlagen unentgeltlich im Sinne von § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG zuzuwenden. Dies gilt auch, wenn er aus unternehmerischen Gründen handelt, weil er durch die Herstellung und Zustimmung zur Widmung der Erschließungsanlagen – mittelbar – dazu in die Lage versetzt wird, Grundstücke im Erschließungsgebiet steuerpflichtig zu liefern (vgl. BFH-Urteil vom 13.1.2011, Az.: V R 12/08).



**Abb. 1: Rechtsfolgen bei Erschließung durch private GmbH**

Das BMF-Schreiben vom 7.6.2012 setzt die geänderte Rechtsprechung des BFH um, der nunmehr entscheidend auf die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs abstellt (Sofortentscheidung). Demgegenüber war der BFH in seiner früheren Rechtsprechung davon ausgegangen, dass der Erschließungsträger auch bei der unentgeltlichen Übertragung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, der erst durch eine korrespondierende Entnahmebesteuerung korrigiert wird.

Eine Entnahmebesteuerung erfolgt nach neuer Rechtslage auch nicht für die Betriebsvorrichtungen. An der gegenteiligen bisherigen BFH-Rechtsprechung, die von einer Steuerpflicht mit Vorsteuerabzug im Umfang der Übertragung von Betriebsvorrichtungen ausging, wird nicht mehr festgehalten, so der BFH in seinem vorgenannten Urteil vom 13.1.2011, in dem er sich gegen ein BMF-Schreiben vom 31.5.2002 wandte (vgl. BStBl. I 2002 S. 631, dort unter Abschn. II.1.a).

**Hinweis:** Stellt die Erschließung (ausnahmsweise) eine Werkleistung dar, weil die Gemeinde als Auftraggeber die Hauptstoffe für die Erschließung beistellt, richtet sich der Vorsteuerabzug des Erschließungsträgers nach dessen Gesamttätigkeit im betreffenden Erschließungsgebiet.

### 3. Zahlungen der Grundstückseigentümer an die GmbH als Entgelt von dritter Seite

Verpflichtet sich ein Unternehmer gegenüber einer Gemeinde und zusätzlich in privatrechtlichen Verträgen auch gegenüber den Grundstückseigentümern gegen Entgelt zur Herstellung von Erschließungsanlagen auf öffentlichen Flächen einer Gemeinde, erbringt der Unternehmer gegenüber der Gemeinde eine entgeltliche Werklieferung.

Es liegt keine sonstige Leistung gegenüber den Eigentümern der im Erschließungsgebiet gelegenen Grundstücke vor (vgl. BFH vom 22.7.2010, Az.: V R 14/09; entgegen BMF-Schreiben vom 31.5.2002, BStBl. I 2002 S. 631).

Leisten Eigentümer im unmittelbaren Zusammenhang mit den Erschließungsmaßnahmen Zahlungen an die GmbH, stellen diese Drittentgelte im Sinne von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG dar.

**Mehr zum Thema:** Das BMF-Schreiben vom 7.6.2012 ist unter dem Az.: IV D 2 – S 7300/07/10001:001 ergangen und unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) (Rubrik Publikationen) abrufbar.



# Umsatzsteuerfreie Vereinnahmung von Konzessionsabgaben

## Anwendung der Salix-Rechtsprechung des EuGH zur Zuordnung vermögensverwaltender Tätigkeiten bei Kommunen

**Tätigkeiten wie Vermietung und Verpachtung sowie insbesondere die Vereinnahmung von Konzessionsabgaben können seit einigen Jahren unter Berufung auf die sog. Salix-Rechtsprechung des EuGH der unternehmerischen Sphäre zugeordnet werden. Das entbindet jedoch nicht von der Notwendigkeit einer sorgfältigen Abwägung der Vor- und Nachteile solcher Zuordnungsentscheidungen. Ein neues BFH-Urteil hat in wesentlichen Punkten Rechtssicherheit gebracht.**

### 1. EuGH öffnet Zuordnungsspielräume für Kommunen

Das in der Rs. C-102/08 (Salix) ergangene EuGH-Urteil vom 4.6.2009 räumt juristischen Personen des öffentlichen Rechts (also insbesondere Kommunen) unter Berufung auf die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) das Recht ein, ihre Tätigkeiten im vermögensverwaltenden Bereich dem unternehmerischen Bereich im umsatzsteuerlichen Sinne zuzuordnen. Insoweit hat der EuGH eine Regelungslücke im deutschen UStG geschlossen und damit Konformität zur MwSt-SystRL hergestellt.

Bei vermögensverwaltenden Tätigkeiten handelt es sich i.d.R. um

- die Vermietung und Verpachtung von Grundvermögen bzw. Immobilien,
- das Sponsoring oder
- die Gestattung der Nutzung öffentlicher Verkehrswege.

Dies sind Tätigkeiten, die meist nicht dazu führen, einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) zu begründen. Das hat zwar zur Folge, dass die Ausgangsumsätze mit Umsatzsteuer zu belegen sind, andererseits können aber aus Eingangsrechnungen Vorsteuerbeträge geltend gemacht werden. Dies kann insbesondere bei größeren Investiti-

onen wie der Errichtung einer Immobilie zu erheblichen Entlastungen führen. Soweit Kommunen die Anwendung der Salix-Rechtsprechung beantragen, wird dies von den Finanzbehörden auch gestattet.

**Hinweis:** Zu beachten ist jedoch, dass sich der Antrag nach Meinung der Finanzverwaltung auf die gesamte vermögensverwaltende Tätigkeit beziehen muss.

### 2. Anwendung der Salix-Rechtsprechung sinnvoll?

Zur Beurteilung der Frage, ob die Salix-Rechtsprechung angewandt werden soll, ist aus unserer Sicht entscheidend, ob die Kommunen im Rahmen der mit ihren Vertragspartnern getroffenen Vereinbarungen die Umsatzsteuer auf die vertraglich fixierten Entgelte aufschlagen können. Sollte dies nicht möglich sein, wären unter Umständen Einnahmenverluste die Folge. Die monetären Vor- und Nachteile gilt es also sorgfältig abzuwägen.

### 3. Umsetzung der Salix-Rechtsprechung für Fälle der Erhebung von Konzessionsabgaben empfehlenswert?

Kommunen, die für die Gestattung der Nutzung öffentlicher Verkehrswege für Zwecke der Energieversorgung Konzessionsabgaben erheben, sehen sich in diesem

Zusammenhang einer weiteren Fragestellung gegenüber, nämlich der, ob die Vereinnahmung der Konzessionsabgabe nach den Grundsätzen der Salix-Rechtsprechung dem unternehmerischen Bereich der Kommune zugeordnet werden kann und – soweit das möglich ist –, in welcher Höhe Umsatzsteuer

anfällt. Diese Frage war bislang offen:

- Zum einen war unklar, ob es sich bei den in der Konzessionsabgaben-Verordnung geregelten Höchstbeträgen um Brutto- oder Nettobeträge handelt.
- Zum anderen war der Charakter der Leistung unklar: In einer älteren Rechtsprechung wurde die Meinung ver-

***Sollte die Vereinnahmung der Konzessionsabgabe nach den Grundsätzen der Salix-Rechtsprechung dem unternehmerischen Bereich der Kommune zugeordnet werden?***

treten, es handele sich einerseits um (umsatzsteuerfreie) Grundstücksüberlassungen und andererseits um Gestattungen zur Energieversorgung. Der BFH hielt eine hälftige Aufteilung der Bemessungsgrundlagen für möglich.

#### **4. Aktuelle BFH-Rechtsprechung: Vereinnahmung von Konzessionsabgaben umsatzsteuerfrei**

Der BFH hatte nun über einen Sachverhalt zu befinden, der geeignet gewesen wäre, grundsätzlich zu einigen der hier relevanten Fragen Stellung zu nehmen: Eine Kommune hatte von ihrem Konzessionsnehmer eine mit öffentlichen Fördermitteln bezuschusste Stromleitung errichten lassen und diese nach Fertigstellung unentgeltlich an den Konzessionsnehmer zur Nutzung überlassen. Die Kommune begehrte aus ihrem Investment heraus den Vorsteuerabzug. Während das Finanzamt mangels Umsätze den Vorsteuerabzug verweigerte, stand das Finanzgericht der Kommune einen teilweisen Abzug der Vorsteuer unter Hinweis auf eine bereits vom Reichsfinanzhof (RFH) entwickelte Rechtsprechung zu, die eine Konzession in eine Wegenutzungs- und in eine Versorgungskonzession untergliederte. Aus Vereinfachungsgründen gestand das FG der Kommune für den zuletzt genannten Teil einen hälftigen Vorsteuerabzug zu. Der BFH verwarf das Urteil der Vorinstanz in allen Punkten.

Die hier interessierende Frage nach der Zuordnung – vermögensverwaltende Tätigkeit oder wirtschaftliche Tätigkeit – konnte er offen lassen, da die Nutzungsüberlassung der öffentlichen Flächen selbst für den Fall, dass ein Betrieb gewerblicher Art bestünde, diese Umsätze nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG eine steuerfreie Vermietung von Grundstücksteilen darstellen würde; der Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen für solche steuerfreien Umsätze ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Der erkennende Senat brauchte die Voraussetzungen für eine etwaige Optionsausübung nach § 9 UStG durch die Kommune, mit der sie auf eine Steuerbefreiung der Umsätze verzichten könnte, um die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug herbeizuführen, nicht näher zu prüfen, weil diese nach Aktenlage nicht stattgefunden hat.

Schließlich wies der BFH unter Hinweis auf das EnWG darauf hin, dass eine Stromkonzession seit 1998 keine Kundenversorgung mehr umfasst; die hierzu ergangene Rechtsprechung von RFH und BFH, soweit sie noch auf einer anderen Rechtslage beruht, erklärte er für obsolet.

#### **5. Fazit**

Die EuGH-Rechtsprechung in Sachen Salix räumt juristischen Personen des öffentlichen Rechts ein in materieller Hinsicht oftmals weit reichendes Wahlrecht zur Zuordnung vermögensverwaltender Tätigkeiten in den unternehmerischen Bereich der Kommune ein. Vor einem möglichen Ausüben des Wahlrechts sind aber die sich ergebenden Vor- und Nachteile in materieller Hinsicht abzuwägen. Das BFH-Urteil vom 14.3.2012 enthält erfreulicherweise in wesentlichen Punkten klärende Aussagen zur Umsatzsteuer bei der Vereinnahmung von Konzessionsabgaben. Festzuhalten ist, dass zumindest im Regelfall das Entgelt „Konzessionsabgabe“ keiner Umsatzbesteuerung unterliegt.

**Empfehlung:** Mit dem Hinweis des BFH auf die Möglichkeit der Optionsausübung nach § 9 UStG sollte kritisch umgegangen werden, solange höchstrichterlich nicht abschließend geklärt ist, dass die Konzessionsvergabe der Kommunen zweifelsfrei in die vermögensverwaltende und damit auch ertragsteuerlich irrelevante Sphäre fällt.

## **Umsatzsteuerliche Behandlung von Wasser-Hausanschlüssen**

### **Kritik an restriktiver Auffassung der Finanzverwaltung**

**Zu der umsatzsteuerlichen Behandlung des Legens von Wasseranschlüssen hat der BGH kürzlich eine Entscheidung getroffen, die der Auffassung der Finanzverwaltung entgegentritt. Demnach ist allein der Leistungsgegenstand entscheidend.**

#### **1. BGH contra Finanzverwaltung**

Die Finanzverwaltung stützt sich bislang auf ein BMF-Schreiben vom 7.4.2009 (Az.: IV B 8 - S 7100/07/10024). Hierin heißt es, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz für



Erneuerung von  
Wasseranschlüssen:  
Welcher Steuersatz ist  
anzuwenden?

das Verlegen der Wasserhaushaltsanschlüsse nur dann anzunehmen ist, wenn die Lieferung von Wasser und das Legen des Anschlusses von demselben Wasserversorgungsunternehmen erbracht werden (Personenidentität). Dieser restriktiven Auffassung der Finanzverwaltung ist der BGH im Rahmen einer Zahlungsklage mit Urteil vom 18.4.2012 (Az.: VIII ZR 253/11) entgegen getreten.

## 2. Der Praxisfall

Im entschiedenen Fall waren bei einer Wohnungsbaugenossenschaft (W) Trinkwasserhausanschlüsse erneuert und diverse Reparaturen durchgeführt worden. Aber nicht der örtliche Wasserversorger (Zweckverband), sondern eine andere Gesellschaft (aG) führte die Erneuerungen von Trinkwasserhausanschlüssen sowie Arbeiten zur Reduzierung von Wasseranschlüssen und Wasserzählergrößen durch.

Die aG legte bei der Berechnung der erbrachten Leistungen den umsatzsteuerlichen Regelsatz und nicht den ermäßigten Steuersatz zugrunde; sie begründete ihr Verhalten damit, dass sich der ermäßigte Steuersatz nur auf den Fall einer Personenidentität von Wasserlieferant und Hausanschluss-Ersteller beschränke. Gegen diese Auffassung klagte die Wohnungsbaugenossenschaft W.

## 3. BGH folgt EuGH und BFH: Leistungsgegenstand ist entscheidend

Unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH und des ihm folgenden BFH teilt der BGH die Rechtsauffassung, dass das Legen eines Hausanschlusses selbst unmittelbar unter den Begriff der Lieferung von Wasser subsumiert und dabei gerade nicht auf eine Qualifikation dieser Tätigkeit als Nebenleistung abgestellt wird. Es kommt folglich nicht auf die Vertragsparteien, sondern allein auf den Leistungsgegenstand an.

Soweit sich die aG auf das o.g. BMF-Schreiben vom 7.4.2009 berufe, rechtfertige dies keine andere Entscheidung. Denn dieser Erlass widerspreche der insoweit eindeutigen Rechtsprechung des EuGH und des BFH.

**Empfehlung:** Welche praktischen Auswirkungen dieses Urteil auf vergleichbare Fälle hat, kann zurzeit nicht abschließend beurteilt werden. Aus unserer Sicht sollte zunächst die Stellungnahme der Finanzverwaltung nach der vom BGH geäußerten Kritik an ihrer Rechtsauffassung abgewartet werden; ggf. wird auch der BFH Gelegenheit erhalten, sich noch einmal mit dieser Frage zu befassen.

RECHNUNGSLEGUNG

## Neue Definition der Herstellungskosten ab 2013

### Änderung der EStR beabsichtigt

Der im Mai 2012 von der Finanzverwaltung vorgelegte Entwurf der Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) sieht Erweiterungen des steuerlichen Herstellungskostenansatzes vor. Die überarbeiteten EStÄR 2012 sollen ab dem Veranlagungszeitraum 2012 Anwendung finden. Für die Wirtschaftsjahre davor gilt eine Übergangsregelung.

### 1. Neue Verwaltungsmeinung nach Änderung der Rechtslage gem. BilMoG

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz wurden zahlreiche handelsrechtliche Vorschriften geändert (BilMoG vom 25.5.2009, BGBl. I S. 1102). Bei den Neuregelungen zur Bestimmung von Herstellungskosten gem. § 255

Abs. 2 HGB war es ein Ziel des Gesetzgebers, die Bewertungsuntergrenzen nach Handelsrecht auf den Mindestansatz nach Steuerrecht (siehe R 6.3 Abs. 4 EStR 2008) anzuheben und damit eine Wertidentität zu erreichen. Im Schreiben des BMF vom 12.3.2010 (BStBl. I S. 239), das zu Fragen der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die steuerliche Gewinnermittlung nach Inkrafttreten des BilMoG Stellung nimmt, hatte dann die Finanzverwaltung überraschenderweise ihre jahrzehntelang unverändert gebliebene Rechtsauffassung zum steuerlichen Mindestbewertungsansatz von Herstellungskosten (Wertuntergrenze) verlassen und eine verbreiterte Aktivierungspflicht für Herstellungskosten in der Steuerbilanz vorgegeben.

Nachdem diese Änderung der Verwaltungsmeinung starke Proteste seitens der betroffenen Wirtschaft ausgelöst hatte, ergänzte das BMF sein Schreiben vom 12.3.2010 durch ein weiteres Schreiben vom 22.6.2010 (BStBl. I S. 597), in dem es für den veränderten Mindestbewertungsansatz von Herstellungskosten in der Steuerbilanz eine Übergangsregelung einführte. Danach wird es nicht

beanstandet, wenn der Steuerpflichtige für Wirtschaftsjahre, die vor Veröffentlichung einer entsprechend abgeänderten Richtlinienfassung (gemeint sind neue EStR) enden, noch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 verfährt.

In dem dann im Mai 2012 vorgelegten Entwurf der EStÄR 2012 wurden die Regelungen zur verbreiterten Aktivierungspflicht von Herstellungskosten entsprechend den Ausführungen im BMF-Schreiben vom 12.3.2010 aufgenommen. Die EStÄR 2012 sollen ab dem Veranlagungszeitraum 2012

Kostenarten	HGB i.d.F. des BilMoG	R 6.3 EStR 2008	BMF-Schreiben
Materialeinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Materialgemeinkosten (angemessene Teile)	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten (angemessene Teile)	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Werteverzehr des Anlagevermögens	Pflicht	Pflicht	Pflicht
Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs	Wahlrecht	Wahlrecht	<b>Pflicht</b>
Aufwendungen für freiwillige soziale Einrichtungen des Betriebs	Wahlrecht	Wahlrecht	<b>Pflicht</b>
Aufwendungen betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht	Wahlrecht	<b>Pflicht</b>
Kosten der allgemeinen Verwaltung	Wahlrecht	Wahlrecht	<b>Pflicht</b>

Tab. 2: Herstellungskostenumfang im Handels- und Steuerrecht



Anwendung finden. Für die Wirtschaftsjahre davor gilt die im BMF-Schreiben vom 22.6.2010 fixierte Übergangsregelung.

## 2. Zusätzliche Herstellungskostenbestandteile gem. EStÄR-Entwurf

In den steuerlichen Herstellungs-kostenansatz für ein Wirtschaftsgut sollen künftig (neben den heute bereits geltenden Pflichtansätzen von Material- und Fertigungseinzelkosten sowie angemessener Teile der notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs bei den durch die Fertigung eingesetzten Anlagen) zusätzlich – und das ist neu –

- Kosten der allgemeinen Verwaltung,
- Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs,
- für freiwillige soziale Leistungen und
- für die betriebliche Altersversorgung

einzubeziehen sein (vgl. Tab. 2 auf S. 12). Mit der Veröffentlichung der EStÄR im BStBl. I, die für Herbst 2012 erwartet wird, würden diese Ergänzungen in Kraft treten.

## 3. Kritik an der Änderungsabsicht

Kritisiert wird neben der Anhebung der Wertuntergrenze in der Steuerbilanz als solche auch der geplante Anwendungszeitpunkt. Die neue Verwaltungsauffassung müsste grundsätzlich für Wirtschaftsjahre angewendet werden, die vor Veröffentlichung der EStÄR 2012 enden. Die Übergangsregelung im BMF-Schreiben vom 22.6.2010 stellt hierbei jedoch nicht auf den Herstellungszeitpunkt, sondern auf den Bilanzstichtag ab. Somit müssten im Jahr 2012 sämtliche in der Steuerbilanz zum 31.12.2012 vorhandenen hergestellten Wirtschaftsgüter neu bewertet werden.

## 4. Handlungsbedarf im Rechnungswesen

Die Finanzverwaltung lässt keinen Zweifel daran, dass die durch die Neubewertung von Herstellungskosten in der Steuerbilanz betroffenen Steuerpflichtigen nicht erneut mit einer Übergangsregelung rechnen können. Unabhän-

gig davon, ob die EStÄR 2012 in der Fassung des Entwurfs umgesetzt oder ggf. aufgrund der massiven Intervention der Wirtschaft noch abgeschwächt werden, sollten bereits jetzt Vorbereitungen im Hinblick auf die anstehenden Änderungen getroffen werden.

***Müssen schon die in der Steuerbilanz zum 31.12.2012 vorhandenen hergestellten Wirtschaftsgüter neu bewertet werden?***

**Empfehlung:** Erste wichtige Vorüberlegungen sollten Sie zeitnah insbesondere zur Klärung folgender Fragen anstellen:

- Soll in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich verfahren oder von der Möglichkeit handelsrechtlicher Wahlrechte Gebrauch gemacht werden,

um mit der Pflichtuntergrenze nach Steuerrecht gleichzuziehen (ertragserhöhende Wirkung)?

- Welche Maßnahmen müssten bei der innerbetrieblichen Kostenerfassung und –zuordnung ergriffen werden, um diese herstellungsbezogen selektieren und aktivieren zu können?

## COMPLIANCE

### Aufbau und Zertifizierung von Compliance-Systemen

#### Wie profitieren Unternehmen des öffentlichen Sektors?

**Dass die Sicherstellung von Compliance (also die Einhaltung von Gesetzen, Richtlinien, Kodizes u.a.m.) auch im kommunalen Bereich eine immer größere Bedeutung erlangt, zeigt nicht zuletzt die Tatsache, dass der Verband kommunaler Unternehmen e.V. (kurz: VKU) einen Leitfaden unter dem Titel „Compliance in kommunalen Unternehmen“ herausgegeben hat. Dieser Überblick erleichtert den kommunalen Unternehmen das Verständnis für die Compliance-Thematik an sich; zudem steht ein spezifischer PKF-Zertifizierungsansatz für Compliance-Systeme zur Anwendung bereit.**

#### 1. Motivation

Die Motive, warum sich Unternehmen zunehmend mit dem Aufbau von Compliance-Systemen befassen, sind

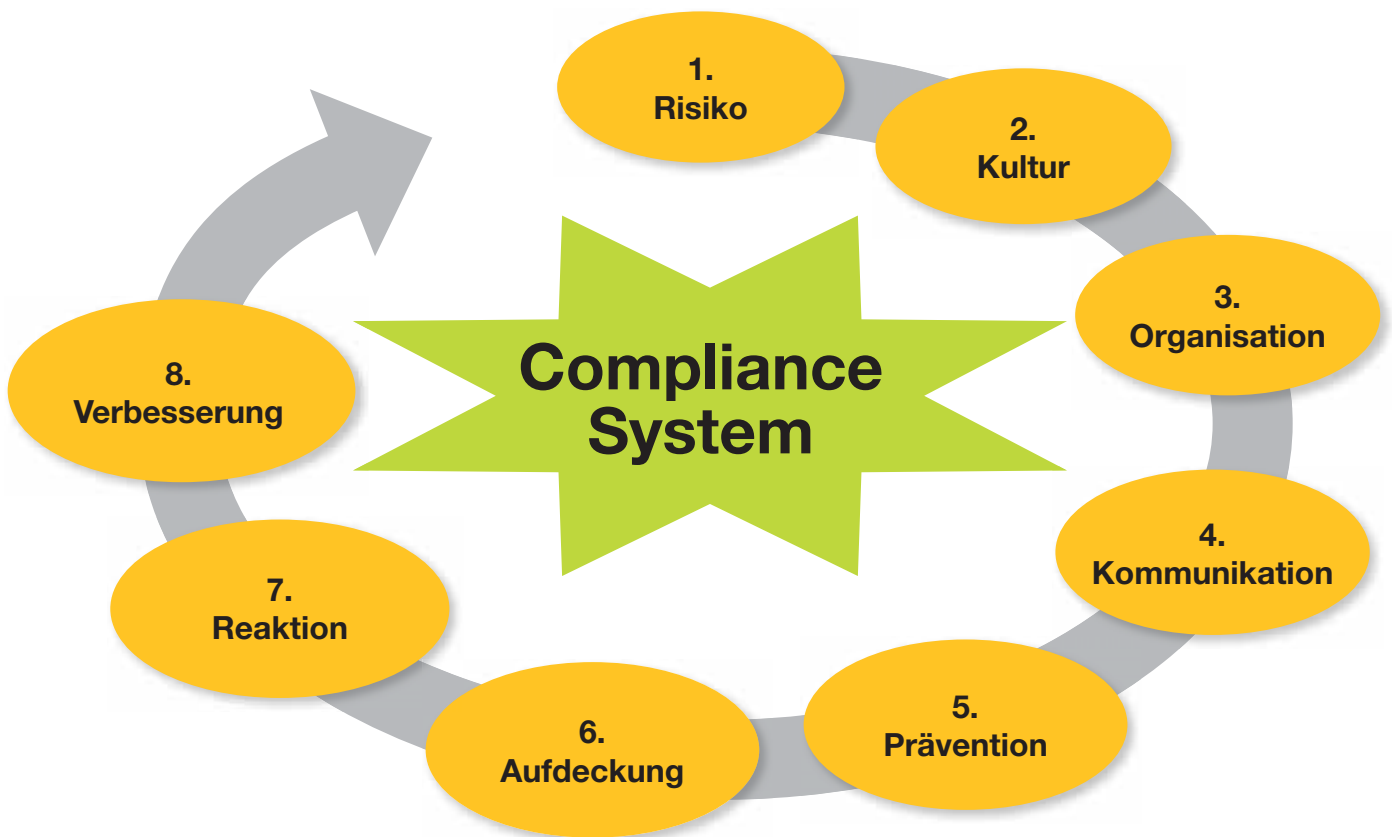


Abb. 2: Grundaspekte eines Compliance-Systems

vielfältig. Neben der Verhinderung von Fehlverhalten und den damit einhergehenden wirtschaftlichen Risiken steht natürlich auch die Haftungsvermeidung im Vordergrund. Vielfach werden Compliance-Systeme aber auch gezielt zur Stärkung der eigenen Unternehmenskultur sowie für die Weiterentwicklung der Corporate Governance genutzt.

eine unternehmensspezifische Compliance-Risikoanalyse vorangestellt. Zielsetzung dieser Risikoanalyse ist es, aus der Vielzahl möglicher Compliance-Risiken diejenigen herauszufiltern, die für das Unternehmen besonders wichtig sind. Die Risikoanalyse ist nicht nur notwendige Voraussetzung für ein effektives und effizientes Compliance-System.

## 2. Lösungsansätze zum Aufbau von Compliance-Systemen

Generell besteht unter Fachleuten Einigkeit dahingehend, dass ein gutes Compliance-System die in Abb. 2 enthaltenen acht Aspekte berücksichtigen sollte, also beginnend mit den Faktoren Risiko und Kultur bis hin zur abschließenden Reaktion und Verbesserung.

Dem Aufbau eines Compliance-Systems wird in aller Regel zunächst

Tab. 3: Mehrstufiger PKF-Zertifizierungsansatz

Stufe im PKF-Ansatz	Inhalt
1	Bestimmung der unternehmensindividuellen Compliance-Risiken in Workshops mit dem Mandanten.
2	Kurzanalyse der bestehenden Compliance-Strukturen in den identifizierten Risikobereichen; Prüfung der Zertifizierungsfähigkeit.
3	Erörterung eines Maßnahmenkatalogs zur Weiterentwicklung der Strukturen gemeinsam mit dem Mandanten.
4	Durchführung der Zertifizierung auf der Basis des PKF Prüfungs- und -Zertifizierungsstandards.

tem, sie ist auch Voraussetzung für die Umsetzung von Sorgfaltspflichten und mindert somit das Haftungsrisiko der Unternehmensorgane. Neben den klassischen Risikobereichen wie Korruption und vermögensschädigende Handlungen (Unterschlagung, Betrug, Untreue) kommen auch Verfehlungen aus den Bereichen des Kartellrechts, des Datenschutzes, des Umweltrechts sowie Themen der Arbeitssicherheit oder auch des Arbeitsrechts in Betracht.

### 3. Gegenstand und Vorteile einer Zertifizierung

Im Rahmen einer Zertifizierung werden die vorhandenen Compliance-Strukturen und Instrumente durch einen unabhängigen Experten auf Angemessenheit und Wirksamkeit untersucht. Die erfolgreiche Untersuchung wird durch eine entsprechende Zertifizierungsbescheinigung dokumentiert, welche das Unternehmen veröffentlichen kann.

**Hinweis:** Eine Zertifizierung durch einen anerkannten Experten sorgt nicht nur dafür, dass sog. Best-Practice-Know-how ins Unternehmen eingebracht wird. Vielmehr gibt eine Zertifizierung den Verantwortlichen auch mehr Sicherheit, dass die vorhandenen Maßnahmen und Strukturen den rechtlichen Anforderungen genügen. Eine Zertifizierung mindert somit das Haftungsrisiko für die Unternehmensorgane.

Der zu zertifizierende Bereich lässt sich flexibel und unternehmensindividuell festlegen. Beispielsweise kann die Zertifizierung nur bestimmte Unternehmens- oder Konzernbereiche umfassen oder aber sich auch auf einzelne Rechtsbereiche (z.B. Korruption oder Datenschutz) beschränken.

**Empfehlung:** Das bei PKF verfügbare Erfahrungswissen wurde in einem spezifischen PKF-Zertifizierungsansatz zusammengeführt, der stark auf der Zusammenarbeit und dem Dialog mit dem Mandanten beruht. Er umfasst in der Regel die in Tab. 3 auf S. 14 näher erläuterten vier Stufen und lässt sich in dieser Form insbesondere auch unter Berücksichtigung der Besonderheiten bei kommunalen Unternehmen einsetzen.

## BEIHILFERECHT

### Wesentliche Vereinfachung für Zuwendungen an Unternehmen der Daseinsvorsorge

#### Neue de-minimis-Verordnung für DAWI-Leistungen in Kraft

Am 29.4.2012 ist die neue De-minimis-VO für Beihilfen im Bereich der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse in Kraft getreten. Hiernach unterliegen sämtliche öffentlichen Zuwendungen an Unternehmen, die sog. DAWI-Dienstleistungen erbringen – also im Bereich der Daseinsvorsorge tätig sind –, unterhalb einer Schwelle von 500.000 € nicht dem Beihilfenverbot aus Art. 107 Abs. 1 AEUV.

#### 1. Regelungskern der neuen VO

Mit der neuen Verordnung (VO (EU) Nr. 360/2012) wird nun auch für die sog. DAWI-Leistungen (Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse bzw. Daseinsvorsorge) eine spezielle Bagatellgrenze von 500.000 € in drei Steuerjahren eingeführt, unterhalb der jegliche Beihilfe als mit dem EU-Recht vereinbar angesehen wird. Das erweitert die Handlungsmöglichkeiten gegenüber der allgemeinen de-minimis-Regelung für Beihilfen erheblich, indem der dort geltende Bagatellbetrag von 200.000 € für die DAWI-Leistungen auf 500.000 € heraufgesetzt wird.

Sämtliche öffentlichen Zuwendungen an Unternehmen, die Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse (DAWI) erbringen, also im Bereich der Daseinsvorsorge tätig sind, unterliegen unterhalb dieser Schwelle damit nicht dem Beihilfenverbot aus Art. 107 Abs. 1 AEUV.

**Empfehlung:** Anwendbar ist die neue De-minimis-Ausnahme für nahezu alle kommunalen Leistungen der Daseinsvorsorge wie

- Energie- und Wasserversorgung,
- alternative Energien,
- ÖPNV,
- Bäder,

- Sport und Kultur sowie
- alle sozialen Bereiche (Altenpflegeeinrichtungen und Kindertagesstätten).

## 2. Wesentliche Vereinfachung

Soweit die Zuwendungen an Unternehmen der Daseinsvorsorge unter dieser Schwelle bleiben, kann daher die sonst mit erheblichem Aufwand zu gestaltende Betrauung und die Abfassung der Ausgleichsregelungen unterbleiben. Zumindest für Bereiche mit maßvollem Förderungsbedarf stellt diese Regelung daher eine wesentliche Vereinfachung dar.

Erforderlich ist allein, dass die Beihilfe gegenüber dem Unternehmen ausdrücklich als solche nach der de-minimis-VO benannt wird und sich die gewährende Stelle vergewissert, dass insgesamt die Grenzen aller de-minimis-Regelungen eingehalten sind. Die gewährende Stelle hat die Vorgänge aufzuzeichnen, 10 Jahre aufzubewahren und der EU-Kommission auf entsprechende Anforderung hin vorzulegen. Meldepflichten sind nicht vorgesehen.

## 3. Vorteile in der praktischen Anwendung

Anders als noch im Entwurf sind zahlreiche Einschränkungen wie eine Umsatzgrenze oder eine Grenze nach Gemeindeeinwohnern wieder fallen gelassen worden. Einzige Voraussetzung ist nur noch der Beihilfenbetrag von 500.000 € innerhalb von drei Steuerjahren. Das erhöht die Flexibilität dieser Regelung in der praktischen Anwendung erheblich.

Der Betrag von 500.000 € bezieht sich auf das sog. Bruttosubventionsäquivalent. Dies hat deutliche Vorteile für die Gewährung von Darlehen oder Bürgschaften, da hier lediglich der Barwertvorteil anzusetzen ist, also der Zinsvorteil, der gegenüber einem nach marktüblichen Konditionen aufgenommenen Darlehen besteht. Die Berechnung des Vorteils kann anhand der offiziellen EU-Referenzzinssätze erfolgen, sodass komplizierte Berechnungen des Marktzinses nicht erforderlich sind.

Kommunalebürgschaften, die im Rahmen einer Garantieregelung gewährt werden, können nach der neuen de-minimis-Regelung bis zu einer Höhe von 3.750.000 €

eingerräumt werden. Unter Anwendung besonderer Berechnungsregeln kann der Betrag sogar noch höher sein.

**Hinweis:** Die VO (EU) Nr. 360/2012 (Fundstelle: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/sgei.html](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/sgei.html)) ist der letzte Teil der neuen Beihilferegelungen der EU, des sog. „Almunia“-Pakets (nach Wettbewerbskommissar Joaquin Almunia). Es löst das bekannte „Monti-Paket“ von 2005 ab und regelt nunmehr umfänglich, wie u.a. die kommunale Daseinsvorsorge beihilferechtskonform finanziert werden kann. Die Hauptteile dieses Pakets sind bereits am 31.1.2012 in Kraft getreten (vgl. dazu den Beitrag in den PKF Themen ÖS 1/2012).

## VERKEHRSWIRTSCHAFT

### Neue Leitlinien zur VO (EG) 1370/2007

#### Anwendung schon ab Ende 2012?

**Bis Ende des Jahres wird die EU-Kommission Leitlinien zur VO (EG) 1370/2007 veröffentlichen. Ziel der neuen Vorgaben ist neben höherer Rechtssicherheit bei der Auslegung vor allem eine einheitlichere Umsetzung der VO.**

#### 1. Vereinheitlichung und mehr Rechtssicherheit durch die neuen Leitlinien

Mit den kürzlich angekündigten Leitlinien, die nach Angaben der EU-Kommission im vierten Quartal 2012 erscheinen sollen, reagiert die EU-Kommission auf den vielfach geäußerten Wunsch nach stichhaltigeren und konsistenteren Vorgaben zur Anwendung der VO (EG) 1370/2007 (im Folg. kurz VO). Dazu hat die Generaldirektion Verkehr (GD MOVE) mitgeteilt, bei einer Anhörung im Herbst dieses Jahres zunächst die einzelnen Mitgliedstaaten und Verbände zu ersten Entwürfen befragen zu wollen, um sie bei der Ausgestaltung einzubinden.

Die EU-Kommission möchte in ihren Leitlinien u.a. festlegen, wann genau von einer „gemeinwirtschaftlichen Ver-



pflichtung“ im Landverkehr gesprochen wird und wie sich der entsprechende Ausgleich ermittelt. Auch sollen die Arten und Vergabe der öffentlichen Dienstleistungsaufträge (ÖDA) genauer definiert werden. Da es in der Vergangenheit bei der Direktvergabe von Aufträgen hinsichtlich der Höhe des „angemessenen Gewinns“ vermehrt zu Auslegungsproblemen kam, wird hier von der GD Move eine klarere Vorgabe erwartet.

Des Weiteren wird vom EU-Ausschuss des „Internationalen Verbandes für das öffentliche Verkehrswesen“ (UITP EU-Committee) ein Unterkompensationsverbot gefordert. Der Ausschuss hält es für ungerecht, dass der öffentlichen Hand nur Überkompensation verboten wird. Vor allem Betreiber, die alle Verpflichtungen und die vertraglichen Qualitätskriterien erfüllen, sollen den vollen Ausgleich erhalten und einen angemessenen Gewinn ausweisen können.

## 2. Aktuelle Umsetzung der VO beim VRR in NRW – Software-Tool

Aus Sicht von PKF hat man bei der bisherigen Umsetzung der VO durch die Finanzierungsrichtlinie des Verkehrsverbunds Rhein-Ruhr (VRR) bereits die wesentlichen Sachverhalte der Vorgaben sinnvoll angewandt. Maßgeblich hierfür war auch der Einsatz des von PKF entwickelten Software-Tools (bdo-Tool), welches auf der Basis eines mit der EU-Kommission abgestimmten Finanzierungsmodells erstellt wurde. Bei dieser Umsetzung wurden Einflussfaktoren wie u.a. Fahrplandaten, Flottenstruktur und Marktdaten berücksichtigt (vgl. dazu den Beitrag in den PKF Themen ÖS 2/2011). Mit zusätzlichen jährlichen Ex-post-Kontrollen kann dadurch das Überkompensationsrisiko minimiert werden.

**Hinweis:** Im Rahmen der von PKF unterstützten Ausgestaltung der Finanzierungsrichtlinie wird außerdem gewährleistet, im Wege der Parameterbildung und des Benchmarkings einen angemessenen Gewinn ermitteln zu können.

## 3. Starker Rückhalt durch Behörden und Verkehrsbranche

Für die geplanten Leitlinien kann sich die EU-Kommission auf einen breiten Rückhalt verlassen. Zusammen mit über

230 Behörden- und Branchenvertretern wurde bei einem Branchenkongress im November 2011 eine Studie zum Stand der VO (EG) 1370/2007 in verschiedenen Mitgliedsstaaten besprochen. Diese Studie wurde von dem Beratungsunternehmen DLA Piper erstellt und befasst sich u.a. mit der Umsetzung und Anwendung der VO sowie mit rechtlichen Unsicherheiten seitens der Behörden und der Unternehmen sowie der Gerichte.

## 4. Fazit

Grundsätzlich sind die angestrebte höhere Rechtssicherheit und die vorgesehenen Vereinheitlichungen bei der Auslegung der VO (EG) 1370/2007 zu begrüßen. Eine genauere Bewertung hinsichtlich der konkreten Auswirkungen der neuen Leitlinien auf die Verkehrswirtschaft steht aber noch aus.

## VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

### Verbesserung der Stabilität der regionalen Stromnetze

#### Nachrüstungspflichten für Anlagenbetreiber

**Um der Gefahr von umfassenden Stromausfällen aus „Sicherungsabschaltungen“ der Wechselrichter von Photovoltaik-Anlagen vorzubeugen, sind mit einer VO zur sog. 50,2-Hertz-Problematik Nachrüstungspflichten festgeschrieben worden, die die Betreiber von Elektrizitätsverteilernetzen im Zusammenwirken mit den Anlagenbetreibern innerhalb enger zeitlicher Grenzen zu erfüllen haben.**

#### 1. Hintergrund

Innerhalb der letzten Jahre hat die Einspeisung von Strom aus dezentralen Energieerzeugungsanlagen (insbesondere aus Anlagen zur Erzeugung von Strom aus solarer Strahlungsenergie) erheblich zugenommen. Die Wechselrichter von Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlagen) wurden im Nieder- und Mittelspannungsnetz mit einer „Sicherung“ ausgestattet, die die Anlage bei einer Frequenz von 50,2 Hz automatisch abschaltet. Im Extremfall – bei gleichzeitigem Abschalten des betroffenen Anlagenbestands – wären



PV-Anlagen müssen zur Vorbeugung gegen ein Blackout nachgerüstet werden

eine kritische Netzsituation oder sogar ein europaweiter Stromausfall nicht auszuschließen gewesen.

Die dieser Problematik gegensteuernde Verordnung zur Gewährleistung der technischen Sicherheit und Systemstabilität des Elektrizitätsversorgungsnetzes (Systemstabilitätsverordnung - SystStabVO) wurde am 20.7.2012 veröffentlicht (BGBl. 2012 S. 1635) und regelt die Nachrüstungspflicht für PV-Anlagen, die vor dem 1.1.2012 ans Netz gegangen sind, um eine Gefährdung des Versorgungsnetzes bei Über- und Unterfrequenzen zu vermeiden.

## 2. Verpflichtung zur Nachrüstung und Fristen

Mit der SystemstabilitätsVO werden die Betreiber von Elektrizitätsverteilernetzen verpflichtet, die erforderlichen Nachrüstungen durch eine Elektrofachkraft nach DIN VDE 1000-10 durchführen zu lassen. Der Netzbetreiber hat dem Anlagenbetreiber einen Zeitpunkt für die Durchführung der Nachrüstung vorzuschlagen und diese mindestens 4 Wochen im Voraus schriftlich anzukündigen. Die Nachrüstung muss bei Wechselrichtern von Anlagen mit einer installierten maximalen Leistung

- von mehr als 100 Kilowatt bis zum 31.8.2013,
- von 30 bis 100 Kilowatt bis zum 31.5.2014,
- von 10 bis 30 Kilowatt bis zum 31.12.2014 erfolgen.

## 3. Kosten der Nachrüstung

Die Kosten für die Nachrüstung von Wechselrichtern werden nach § 10 Absatz 1 SystStabVO zu 50% durch die Betreiber der Elektrizitätsverteilernetze getragen, wobei diese dazu berechtigt sind, diesen Kostenanteil in Form von Netzentgelten gegenüber den Netznutzern geltend zu machen. Um dies wiederum zu ermöglichen, hat der Verordnungsgeber auch die Anreizregulierungsverordnung (ARegVO) geändert: Durch Einfügung einer Nr. 5 in § 11 Abs. 2 Satz 1 werden die Kosten für die Nachrüstung von Wechselrichtern entsprechend den Kosten für die Nachrüstung vorge-

lagerter Netzebenen und für vermiedene Netzentgelte als dauerhaft nicht beeinflussbare Kostenanteile behandelt.

Die verbleibenden 50% der Kosten werden nach § 35 Abs. 1b EEG (mit den Änderungen der PV-Novelle 2012, BT-Drucks. 17/10103 vom 27.6.2012) von den Übertragungsnetzbetreibern ersetzt und durch die EEG-Umlage auf alle Stromkunden umgelegt. Die Kosten werden demnach je zur Hälfte auf die EEG-Umlage und die Netzentgelte gewälzt, sodass diese letztlich vom Stromkunden getragen werden.

## 4. Mitwirkungsverpflichtung der Anlagenbetreiber

Aufgrund der Vielzahl der nachzurüstenden Anlagen sind die Netzbetreiber vor Ort auf die Mitarbeit der Anlagenbetreiber angewiesen. Diese sollten daher für eine problemlose Durchsetzung der Nachrüstung den Fachfirmen im Auftrag der Netzbetreiber den erforderlichen Zugang zu den Anlagen unmittelbar gewähren.

## 5. Bilanzielle und regulatorische Auswirkungen beim Netzbetreiber

Rückstellungen für die aus der Nachrüstung von Wechselrichtern entstehenden Kosten können weder nach Handels- noch nach Steuerrecht gebildet werden, sofern die

betroffenen Netzbetreiber die Möglichkeit nutzen, die ihnen der Verordnungsgeber mit der vollständigen Kostenwälzung auf die Netzkunden eingeräumt hat; hiervon wird im Regelfall auch auszugehen sein. Die Rolle des Netzbetreibers wird auf die eines reinen „Erfüllungsgehilfen“ für den Verordnungsgeber reduziert, der für die Umrüstung der Wechselrichter Sorge zu tragen hat und der seine Kosten vollständig auf die Netzkunden abwälzen kann.

**Hinweis:** Mit der Neuregelung in § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 ARegVO ist gewährleistet, dass bei einer Veränderung der Kosten jährlich zum 1.1. eine Anpassung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen erfolgen kann. Damit der Netzbetreiber auch nicht in finanzielle Vorleistung treten muss, wird ihm ausnahmsweise eine jährliche Anpassung der kalenderjährlichen Erlösobergrenzen auf der Basis von Planwerten für das Kalenderjahr eingeräumt, auf das die jeweilige kalenderjährliche Erlösobergrenze Anwendung finden soll. Diese Planwerte werden nachträglich über das Regulierungskonto mit den tatsächlich hierfür entstandenen Kosten (Istwerte) abgeglichen.

## KURZ NOTIERT

### Abfallberatung als Betrieb gewerblicher Art

Soweit eine Gemeinde im Zusammenhang mit dem Dualen System eine entgeltliche Beratung durchführt, begründet dies einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) — dies hat der BFH mit Urteil vom 3.4.2012 (Az.: I R 22/11) entschieden. Die Abfallberatung sei keine den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern zugewiesene Aufgabe, die von privaten Anbietern nicht erfüllt werden dürfe. So ordne § 6 Abs. 3 Satz 10 VerpackVO weder an, dass die Abfallberatung nur von öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträgern zu leisten sei, noch dass sie von den dualen Systemen zwingend in Anspruch genommen werden müsse. Eine etwa erforderlich werdende Beratung des Endverbrauchers könne auch vom Systembetreiber selbst oder durch einen von diesem beauftragten Dritten erfolgen.

Diese Entscheidung des BFH ist eine weitere in der Reihe neuerer Urteile, die die hoheitliche Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) von ihrer

wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der MwStSystRL abgrenzen. Entscheidend für die Beurteilung ist jeweils, ob die jPdöR in einen – wenn auch nur potenziellen – Wettbewerb mit privaten Anbietern tritt.

**Hinweis:** Diese Sichtweise führt zu einer erheblichen Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht für die öffentliche Hand im Vergleich zur gegenwärtigen Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung; sie kann sich bei Investitionsmaßnahmen aber auch zugunsten der öffentlichen Hand auswirken.

### Umsetzungshinweise zum Vollzug des neuen Kreislaufwirtschaftsgesetzes

Am 1.6.2012 ist das Kreislaufwirtschaftsgesetz des Bundes (KrWG) als Nachfolgegesetz zum Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz (KrW-/AbfG) in Kraft getreten. Das Umweltministerium NRW hat hierzu am 29.5.2012 einen Vollzugs-Erlass zum KrWG veröffentlicht (abrufbar unter [www.umwelt.nrw.de/umwelt/pdf/krwg\\_vollzug.pdf](http://www.umwelt.nrw.de/umwelt/pdf/krwg_vollzug.pdf)). Darin werden den zuständigen Behörden Hinweise zur Umsetzung gegeben und Zuständigkeiten festgelegt. Die wesentlichen Punkte sind folgende:

**Gewerbliche Sammlung:** Unter den Begriff der gewerblichen Sammlung ist wegen der weiten Fassung in § 3 Abs. 18 KrWG nunmehr jede Sammlung von nicht gefährlichen Abfällen zur Verwertung zu fassen. Daher stellen sowohl eine Haus-zu-Haus-Sammlung als auch der Betrieb gewerblicher Annahmestellen (z.B. auf Schrottplätzen) eine gewerbliche Sammlung im Sinne des § 3 Abs. 18 KrWG dar.

**Hinweis:** Insbesondere Recyclingbetriebe, die Schrott aus privaten Haushalten von Haus-zu-Haus-Sammellern entgegennehmen bzw. ankaufen, haben diese Tätigkeit als gewerbliche Sammlung anzuzeigen.

**Energetische Verwertung in Verbrennungsanlagen:** Der Erlass enthält Vorgaben dazu, welche Nachweise die Betreiber von Verbrennungsanlagen für Siedlungsabfälle hinsichtlich der Energieeffizienz vorlegen müssen, um als energetische Verwertung anerkannt zu werden.

**Wiedereinbringen von ausgehobenem Bodenmaterial:** Auch bei Boden, der im Rahmen von Bauarbeiten ausge-

hoben wird, kann es sich um Abfall handeln, soweit ein Einbau am Ort nicht vorgesehen ist. Nähere Regelungen hierzu finden sich im Erlass.

**Schrottsammlungen:** Der Erlass stellt fest, dass bei Schrottsammlungen eine gewerbliche Sammlung auch dann vorliegt, wenn der Abgebende ein Entgelt erhält.

## Gewerbsteuerliche Hinzurechnung der Netznutzungsentgelte ausgeschlossen

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) wird eine Vielzahl von Aufwendungen nach § 8 Nr. 1 GewStG wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. In diesem Zusammenhang wurde innerhalb der Finanzverwaltung längere Zeit diskutiert, ob dies auch für sog. „Netznutzungsentgelte Strom/Gas“ gilt. Nun hat die Finanzverwaltung am 2.7.2012 den überarbeiteten Erlass zu den Anwendungsfragen der seit 2008 neu gefassten gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen (§ 8 Nr. 1 GewStG) veröffentlicht und in diesem Zusammenhang die Frage der Hinzurechnung von Netzentgelten endgültig – negativ – geklärt.

Bereits dem Entwurf zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG vom 26.8.2011 war die Auffassung zu entnehmen, dass die Netznutzungsentgelte Strom gewerbsteuerlich nicht hinzuzurechnen sind; es fehlte jedoch der ausdrückliche Bezug auf die Gasnetze. Allerdings wird auch bei den Gasnetzen das Netzentgelt für eine Vielzahl von Leistungen unterschiedlichen Rechtscharakters (z.B. Dienst- und Werkleistungen) an die Netzbetreiber gezahlt.

In dem aktuellen Ländererlass wurde das nun klargestellt, indem die Ausführungen um Aufwendungen für die Nutzung eines Gasnetzes ergänzt wurden: „Die an Betreiber von anderen Versorgungsnetzen (z.B. Strom- und Gasversorgungsnetze) zu entrichtenden Netzentgelte unterliegen nicht der Hinzurechnung“ nach § 8 Nr. 1 Buchst.d GewStG. Ferner wird ausgeführt, dass eine Hinzurechnung nicht vorzunehmen ist, „soweit sich das Entgelt auf unbewegliche Wirtschaftsgüter bezieht“.

**Ergebnis:** Eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die Nutzung eines Strom- oder Gasnetzes ist demzufolge ausgeschlossen.