

Organschaftsverträge auf dem Prüfstand

Regelungen zu Verlustübernahmen rechtssicher gestalten

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

Verlustübernahmeverpflichtungen gehören zu den Problemfeldern, auf denen immer wieder unterschiedliche Ansichten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung ausgetragen werden. Nun hat der Gesetzgeber hinsichtlich der Gestaltung von Ergebnisabführungsverträgen Klarheit schaffen wollen – aber auch neue Rechtsunsicherheiten aufgeworfen und vielerorts zeitnah bestehenden Handlungsbedarf ausgelöst, wie Ihnen unser Brennpunkt-Beitrag nachfolgend verdeutlicht.

Weil Rechtsunsicherheiten aufgrund gesetzlicher Neuregelungen keine Seltenheit sind, bedarf es häufig auslegender Rechtsverordnungen. Das trifft z.B. auf das etwa vor Jahresfrist in Kraft getretene sog. Tariftreue- und Vergabegesetz NRW zu. Hier ist die konkrete Umsetzung in die Praxis einer Rechtsverordnung zugeschrieben worden, die nun mit mehreren Anlagen erlassen worden ist. Neu ist insbesondere eine Verpflichtungserklärung zur Förderung von Frauen sowie der Vereinbarkeit von Familie und Beruf, über die wir ab S. 16 informieren.

Für die Verkehrswirtschaft nicht mehr neu sind die Vorgaben der Verordnung (EG) 1370/2007. Zu deren Umsetzung musste nun aber das deutsche Personenbeförderungsgesetz (PBefG) geändert werden. Über die neuen Rahmenbedingungen der Vergabe von eigenwirtschaftlichen Verkehren berichten wir ab S. 18, insbesondere auch über dabei einzuhaltende Fristen und Qualitätszusagen. Im Unterschied zur Verkehrswirtschaft wartet die Entsorgungswirtschaft noch auf eine Rechtsverordnung, die die Neuvergabe von Entsorgungsverträgen regeln soll. Anhaltspunkte dafür, wie die Erreichung des Ziels einer regionalen Entsorgungsautarkie unterstützt werden kann, liefert aber eine aktuelle Bekanntmachung zum Abfallwirtschaftsplan NRW – mehr dazu lesen Sie ab S. 22.

Für Rückfragen und vertiefende Informationen treten Sie gerne mit uns in Kontakt und erörtern Ihr Anliegen im persönlichen Gespräch.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen
Ihr Team von PKF

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » Handlungsbedarf bei bestehenden Ergebnisabführungsverträgen **S. 3**

» **STEUERRECHT**

- » Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens auf bestimmte Gas- und Elektrizitätslieferungen **S. 5**
- » Umsatzsteuerbefreiung für Entgelte aus ehrenamtlichen Tätigkeiten **S. 7**
- » Umsatzsteuerliche Behandlung sportlicher Betätigungen auf dem EuGH-Prüfstand **S. 8**
- » Neues zur umsatzsteuerlichen Organschaft **S. 10**

» **BILANZIERUNG**

- » Deckelung steuerlicher Rückstellungen auf den handelsrechtlichen Ansatz **S. 13**
- » Rückstellungen für Gebührenüberdeckungen zulässig **S. 15**

» **VERGABERECHT**

- » Anwendung des Tariftreue- und Vergabegesetzes NRW **S. 16**

» **VERKEHRSWIRTSCHAFT**

- » Neues Personenbeförderungsgesetz: Aktuell zu beachtende Änderungen des Vergabeverfahrens **S. 18**
- » Direktvergaben als Chance für kleine und mittlere Unternehmen **S. 20**

» **ENTSORGUNGSWIRTSCHAFT**

- » Regionale Entsorgungsautarkie durch interkommunale Kooperation auf freiwilliger Basis **S. 22**

» BRENNPUNKT

Handlungsbedarf bei bestehenden Ergebnisabführungsverträgen

Zu den Anforderungen an einen steuerlich wirksamen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) mit einer Organgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH gehörte bereits in der Vergangenheit die Vereinbarung einer Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG (vgl. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG). Über die rechtskonforme Ausgestaltung dieser Verlustübernahmeverpflichtung gab und gibt es immer wieder unterschiedliche Ansichten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung, die zum Teil auch die Finanzgerichtsbarkeit beschäftigen.

Gesetzliche Neuregelung mit Unschärfen

Nun hat der Gesetzgeber Klarheit schaffen wollen – aber neue Rechtsunsicherheiten aufgeworfen. Dies betrifft insbesondere die Übergangsregelung in § 34 Abs. 10b KStG, aus der möglicherweise sehr zeitnah Handlungsbedarf der Vertragsparteien auf Anpassung des bestehenden EAV erwachsen kann.

1. Die neue Rechtslage

In der Ausgabe 01/13 der PKF-Themenreihe ÖS hatten wir im Zusammenhang mit den steuerlich relevanten Gesetzgebungsverfahren u.a. auch über das „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts – (UntStRÄndG)“ berichtet und in diesem Zusammenhang auf die verpflichtende Aufnahme eines sog. dynamischen Verweises zur Verlustübernahme in den Ergebnisabführungsvertrag (EAV) nach § 302 AktG hingewiesen. Das Gesetz ist mit den dort vorgestellten Neuregelungen seit dem 26.2.2013 in Kraft und somit zu beachten.

Darin wurde mit der Absicht der Herstellung einer rechtssicheren Verlustübernahmeverpflichtung in einem EAV die Vorschrift in § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG abgeändert; Voraussetzung

für die Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrags ist nun, dass „eine Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart wird.“ Die gesetzliche Regelung ist als dynamischer Verweis ausgestaltet und besagt, dass die Vorschriften des § 302 AktG zur Verlustübernahmeverpflichtung in der jeweils gültigen Fassung zur Anwendung kommen. Damit ist eine klare Vorgabe in das Gesetz aufgenommen worden.

Ferner ist mit dem UntStRÄndG in § 34 Abs. 10b KStG eine Übergangsregelung vorgesehen worden, bis zu der dieser dynamische Verweis Eingang in Organschaftsverträge gefunden haben muss. Die Anwendung ist je nach Vertragskonstellation in der Tab. 1 auf S. 4 dargestellt.

Nicht gesetzlich geregelt ist die steuerliche Behandlung von Altverträgen, die keinen dynamischen Verweis enthalten, jedoch über den 31.12.2014 hinaus weiter laufen. Die Übergangsregelung gewährt keine Rechtssicherheit dafür, dass solche EAV für nach dem 31.12.2014 endende Veranlagungszeiträume steuerlich anerkannt werden.

Übergangsregelung ruft Rechtsunsicherheiten hervor.

Vertragskonstellation	Regelung	Gesetzesangabe
Grundsatz	Der (dynamische) Verweis wird für alle Verträge gefordert, die nach dem Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes abgeschlossen oder geändert werden (folglich ab dem 27.2.2013).	§ 34 Abs. 10b Satz 1 KStG
Altverträge ohne dynamischen Verweis	Sofern am 27.2.2013 bestehende Verträge (sog. Altverträge) einen entsprechenden dynamischen Verweis nicht enthalten, ist dies für die Anerkennung der steuerlichen Organschaft unschädlich, wenn eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. bis zum 31.12.2014 in rechtlich wirksamer Form vereinbart wird. § 34 Abs. 10b Satz 4 KStG stellt ausdrücklich fest, dass die Aufnahme eines dynamischen Verweises in den [fort-]bestehenden Ergebnisabführungsvertrag nicht als Neuabschluss gilt; auch diese Klarstellung führt mit Blick auf die Laufzeitregelung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 KStG zu einer Rechtssicherheit.	§ 34 Abs. 10b Satz 2 KStG
Altverträge mit dynamischem Verweis	Sofern Altverträge bereits den von § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. geforderten dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten, ist keine Änderung vorzunehmen.	
Vor dem 1.1.2015 auslaufende Altverträge ohne dynamischen Verweis	Laufen Altverträge, die keinen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten, vor dem 1.1.2015 infolge Zeitablauf aus oder werden sie aus anderen Gründen beendet, ist die Vereinbarung einer Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG nicht erforderlich.	§ 34 Abs. 10b Satz 3 KStG

Tab. 1: Anwendung der Übergangsregelung

2. Vielfältige Rechtsunsicherheiten

Soweit erkennbar, sind bereits erste Unsicherheiten über die vertragliche Ausgestaltung der Formulierung, die mit der neuen Vorgabe in § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. in Einklang zu stehen hat, aufgetreten. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass nur der gesetzliche Wortlaut verwendet werden darf und Zusätze zur oder Umschreibungen der Verpflichtung nicht erlaubt sind.

Rechtsunsicherheit besteht ferner über das Verständnis des in den Übergangsbestimmungen enthaltenen Wortlauts und der sich hieraus ergebenden Frage, ob diese auf eine unglückliche Formulierung oder auf den tatsächlichen Willen des Gesetzgebers zurückgeht.

Insoweit betroffen ist der Fall, dass ein EAV keinen den neuen Anforderungen entsprechenden dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthält. Hierzu regelt § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG, dass dies der steuerlichen Anerkennung der Organschaft für Veranlagungszeiträume, die „vor dem 31.12.2014 enden“, nicht entgegensteht, wenn eine Verlustübernahme tatsächlich erfolgt ist und eine

Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n.F. bis zum Ablauf des 31.12.2014 wirksam vereinbart wird. Eindeutiger wäre gewesen, wenn der Gesetzgeber in der Übergangsregelung stattdessen von „nach dem 31.12.2014 enden“ gesprochen hätte. In der Literatur wird die unklare Formulierung bereits als sog. „VZ 2014-Lücke“ bezeichnet. Das Risiko aus der unklaren Formulierung berührt insbesondere solche Unternehmen, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr haben.

» **Empfehlung:** Auch wenn inzwischen das BMF in einem Schreiben an die Wirtschaftsverbände eine klarstellende Korrektur noch in dieser Legislaturperiode in Aussicht gestellt hat, indem die Jahreszahl in § 34 Abs. 10b KStG auf den „1. Januar 2015“ abgeändert wird, sollte zwecks Vermeidung jeglichen Risikos aus der derzeitigen „VZ-2014-Lücke“ eine Vertragsänderung sehr zeitnah, d.h. bereits bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 2012/2013 vorgenommen werden. Denn in diesem Fall haben die Betroffenen nur noch einen kleinen Übergangszeitraum zur Anpassung.

3. Umsetzung von Vertragsänderungen

Die gesellschaftsrechtliche Umsetzung von Vertragsänderungen richtet sich nach den gleichen Regeln, die auch für den Neuabschluss von Ergebnisabführungsverträgen mit einer GmbH als Untergesellschaft gelten. Nach h.M. sind dementsprechend erforderlich:

- die Unterzeichnung des ergänzten Ergebnisabführungsvertrags,
- ein notariell beurkundeter Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der Untergesellschaft sowie der Zustimmungsbeschluss der Gesellschafterversammlung der Obergesellschaft (bei einer AG ist auch notarielle Beurkundung bei der Obergesellschaft erforderlich),
- die Anmeldung der Änderung zum Handelsregister unter Beifügung des neu gefassten Vertrags und der Gesellschafterbeschlüsse sowie die Eintragung der Änderung in das Handelsregister.

beschluss der Gesellschafterversammlung der Obergesellschaft (bei einer AG ist auch notarielle Beurkundung bei der Obergesellschaft erforderlich),

- die Anmeldung der Änderung zum Handelsregister unter Beifügung des neu gefassten Vertrags und der Gesellschafterbeschlüsse sowie die Eintragung der Änderung in das Handelsregister.

» **Hinweis:** Bei der Umsetzung der notwendigen Schritte helfen wir Ihnen gerne.

» STEUERRECHT

Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens auf bestimmte Gas- und Elektrizitätslieferungen

Inkrafttreten allerdings noch offen

Hinsichtlich der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens soll die bisherige Einschränkung auf Lieferungen durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer aufgegeben werden, sodass die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auch im inländischen Energiehandel anzuwenden sein könnte – hinsichtlich des Inkrafttretens besteht noch eine zeitliche Unsicherheit.

1. Gesetzliche Neuregelung

Schon in Kürze ist mit dem Inkrafttreten des sog. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes („Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften [AmtshilfeRLUmsG]“) zu rechnen. Es enthält wesentliche Elemente des Ende 2012 gescheiterten Jahressteuergesetzes 2013, auf die sich die Vertreter von Bundestag und Bundesrat im Vermittlungsausschuss am 5.6.2013 einigen konnten. Die Zustimmung im Bundestag und Bundesrat erfolgte unmittelbar danach am

6./7.6.2013, so dass zeitnah mit einer Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt zu rechnen ist und damit das Gesetz in Kraft tritt.

Neben diversen Änderungen, die ihre Begründung in der Umsetzung europarechtlicher (u.a. EU-Amtshilfe-Richtlinie) und technischer Vorgaben (z.B. ELStAM-Vorschriften) finden, enthält das Gesetz insbesondere auch Neuerungen im Bereich der Umsatzsteuer. Hier steht im Fokus der Aufmerksamkeit neben der Überarbeitung der Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung (§§ 14, 14a UStG) vor allem die geplante Ausweitung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers – das sog. Reverse-Charge-Verfahren – auf Lieferungen von Erdgas und Elektrizität über ein Netz durch einen im Inland ansässigen Unternehmer an einen anderen Unternehmer (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b und Abs. 5 UStG).

2. Neue Bestimmungen zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens

Die bisherige Regelung beschränkte das

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auch im inländischen Energiehandel.



Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens auf den inländischen Energiehandel

Reverse-Charge-Verfahren auf Lieferungen

- von Gas über das Erdgasnetz,
- von Elektrizität sowie
- von Wärme und Kälte über ein Wärme- oder Kältenetz an einen anderen Unternehmer (vgl. § 13b Abs. 2 Nr. 5 i.V. mit § 3g UStG), wenn der liefernde Unternehmer im Ausland ansässig war.

Durch die Neuregelung wird künftig die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Gas und Elektrizität über ein Netz durch einen im Inland ansässigen Unternehmer an einen anderen Unternehmer ausgedehnt. Bei den Lieferungen von Erdgas über das Erdgasnetz schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er Unternehmer ist, der Lieferungen von Erdgas erbringt (§ 13b Abs. 5 Satz 3 UStG n.F.). Bei den Lieferungen von Elektrizität schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, sofern der liefernde Unternehmer und der Leistungsempfänger Wiederverkäufer von Elektrizität im Sinne des § 3g UStG sind (§ 13b Abs. 5 Satz 4 UStG). Sofern also ein Unternehmer ausschließlich Strom produziert (z.B. Betreiber einer Photovoltaikanlage auf dem Gebäude) und dann verkauft (z.B. an das örtliche Stadtwerk), erfüllt dieser nicht die Voraussetzungen für die Anwendung eines Reverse-Charge-Verfahrens, da er keiner Wiederverkaufstätigkeit nachgeht und somit nicht Wiederverkäufer im Sinne der Neuregelung wird.

» **Hinweis:** Diese gegenüber den ersten Entwürfen deutliche Verfahrenserleichterung ist zu begrüßen.

3. Inkrafttreten allerdings noch unklar

Bevor die Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens auf den inländischen Energiehandel in Kraft tritt, bedarf es allerdings noch einer vorherigen antragsbezogenen, europarechtlichen Genehmigung, die bislang aussteht (Antrag der Bundesrepublik Deutschland wurde gestellt). Am 21.6.2013 hat der Rat der Europäischen Union die Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens in den Mitgliedsstaaten politisch gebilligt, indem er die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie um den Strom- und Gashandel erweitert hat. Nach dem derzeit in Umlauf befindlichen Zeitplan ist mit einer förmlichen Billigung noch im Juli 2013 zu rechnen, so dass noch im Juli die Veröffentlichung im EU-Amtsblatt erfolgen könnte. Unter Beachtung der für das Inkrafttreten maßgeblichen 2-Monats-Frist könnte das Reverse-Charge-Verfahren für den inländischen Strom- und Gashandel in Deutschland damit bereits zum 1.9.2013 Anwendung finden.

» **Hinweis:** Unabhängig davon ist derzeit auch nicht geklärt, wie der Leistungsempfänger unter dem Gesichtspunkt seiner Steuerschuldnerschaft seinen Vertragspartner identifizieren kann, d.h.

- auf welche Informationen er zurückgreifen kann oder sollte bzw.
- welche Erklärungen er von seinem Vertragspartner einzufordern hat, um sich über den Status seines Geschäftspartners ein belastbares Bild zu machen.

Bei der Umsetzung der hiermit erforderlichen Schritte helfen wir gerne.

Umsatzsteuerbefreiung für Entgelte aus ehrenamtlichen Tätigkeiten

BMF stellt Betragsgrenzen klar

Ehrenamtliche Tätigkeiten sind von der Umsatzsteuer befreit, wenn das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht (§ 4 Nr. 26 Buchst. b UStG). Ein neues BMF-Schreiben beseitigt bisherige Unklarheiten darüber, wie die seit 2012 eingeführten Betragsgrenzen zu verstehen sind.

1. Anwendungsbereich der Betragsgrenzen für angemessene Entgelte

Mit seinem Schreiben vom 2.1.2012 hatte das BMF Betragsgrenzen eingeführt, die festlegen, bis zu welcher Höhe nach Ansicht der Finanzverwaltung von einem noch angemessenen Entgelt bei einer ehrenamtlichen Tätigkeit ausgegangen werden kann (siehe dazu auch den erläuternden Beitrag im PKF Themenheft ÖS 1/2012). Am 27.3.2013 ist nun ein klarstellendes BMF-Schreiben zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG veröffentlicht worden. Es hat insbesondere Bedeutung für sämtliche ehrenamtliche Tätigkeiten außerhalb von Tätigkeiten für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) und findet Anwendung u.a.

- im Engagement von Sport- und Kulturvereinen,
- aber auch bei Beirats- und Aufsichtsrats-tätigkeiten in Kapitalgesellschaften.

2. Angemessenheit der Entgelthöhe ...

Was als Entgelt und damit als angemessene Entschädigung für Zeitversäumnis anzusehen ist, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden; dabei ist ein Entgelt bis zu 50 € je Tätigkeitstunde regelmäßig als angemessen anzusehen, sofern die Vergütung für die gesamten ehrenamtlichen Tätigkeiten

im Sinne des § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG den Betrag von 17.500 € im Jahr nicht übersteigt. Damit ist für die Betroffenen insoweit Rechtssicherheit gegeben.

3. ... und Anforderungen an den Entgelt-nachweis

Der tatsächliche Zeitaufwand der ehrenamtlichen Tätigkeit muss schriftlich festgehalten und für das Finanzamt nachvollziehbar sein. Ein pauschaler Auslagenersatz ist nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn in der Satzung oder dem Beschluss festgehalten wird, dass die Betragsgrenzen nicht überschritten werden. Liegt der Betrag unter dem Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG (2.400 € im Jahr), wird die Steuerbefreiung ohne weitere Prüfung gewährt.

4. Anpassungsfrist bis 31.3.2014

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 ausgeführt werden. Zur Anpassung entsprechender Verträge und Satzungen räumt die Finanzverwaltung jedoch eine Frist bis zum 31.3.2014 ein.

» **Hinweis:** Die Festlegung der vorgenannten Eckpunkte bezieht sich nur auf die Tätigkeiten im Sinne des § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG; sie sind keineswegs übertragbar und damit anwendbar auf Tätigkeiten, die für juristische Personen des öffentlichen Rechts gem. § 4 Nr. 26 Buchst. a UStG ausgeübt werden. Die ehrenamtlichen Tätigkeiten für juristische Personen des öffentlichen Rechts bleiben unabhängig von der Höhe des Entgelts umsatzsteuerfrei; der Gesetzgeber ging bei dieser Überlegung davon aus, dass solche Körperschaften i.d.R. ohnehin kaum mehr als eine angemessene Vergütung bezahlen.

Ein Entgelt bis zu 50 € je Tätigkeitstunde ist regelmäßig als angemessen anzusehen.

Umsatzsteuerliche Behandlung sportlicher Betätigungen auf dem EuGH-Prüfstand

Nicht vereinsmäßig organisierte und nicht planmäßig durchgeführte Aktivitäten steuerfrei?

Die umsatzsteuerliche Behandlung sportlicher Betätigungen nach deutscher Rechtslage kollidiert teilweise mit EU-Vorgaben. Aus neuer EuGH-Rechtsprechung könnten nachteilige Konsequenzen für Betreiber sportlicher Einrichtungen erwachsen.

1. Die Rechtslage im Überblick

In engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport und Körperertüchtigung ausüben, sind in den EU-Mitgliedstaaten nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) zwingend von der Umsatzbesteuerung frei zu stellen. Dem entspricht das bundesdeutsche Umsatzsteuerrecht insoweit, als es in § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG „sportliche Veranstaltungen“ steuerbefreit, die u.a. von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) oder von gemeinnützigen Zwecken dienenden Einrichtungen durchgeführt werden, sofern das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

Nach derzeitigem bundesdeutschen Recht setzt die Vorschrift in § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG allerdings die gemeinschaftsrechtlichen Befreiungsbestimmungen nicht vollumfänglich um, da die nationale Umsatzsteuer-Befreiung auf den Begriff „sportliche Veranstaltung“ abstellt.

2. Sportliche Veranstaltung aus deutscher Sicht

Sportliche Veranstaltungen sind nach § 67a AO Veranstaltungen eines Sportvereins und damit als Zweckbetrieb anzusehen, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 35.000 € im Jahr nicht übersteigen. Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zu den sportlichen Veranstaltungen.

Die nationale Rechtsauffassung verbindet mit einer „sportlichen Veranstaltung“ und damit als Voraussetzung für die Befreiung von der Umsatzsteuer einen „organisier-

ten“ Ablauf, der in einem Sportverein stattzufinden hat. Er wird aber keinesfalls so breit ausgelegt, dass er alle „eng in Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehenden Dienstleistungen“ unter die umsatzsteuerliche Begünstigung fasst. Folglich ist nach nationalem Verständnis eine bloße Nutzungsüberlassung von Sportgeräten und Sportanlagen nicht steuerbefreit nach § 4 Nr. 22 UStG, sondern zum Regelsteuersatz steuerpflichtig; im Gegenzug kann der Vorsteuerabzug aus Eingangsumsätzen geltend gemacht werden.

» **Empfehlung:** Steuerpflichtige können sich allerdings seit Jahren auf die umfassendere Steuerbefreiung nach Unionsrecht berufen, wenn ihnen durch das nationale Recht Nachteile entstehen sollten – so der BFH im Urteil vom 3.4.2008 (Az.: V R 74/07).

3. Neue EuGH-Rechtsprechung (Aquapark)

In diesem Zusammenhang ist das an den EuGH gerichtete Vorabentscheidungsersuchen des tschechischen obersten Verwaltungsgerichts von Interesse, das um die Auslegung der Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL gebeten hatte. Nach Ansicht des EuGH im Urteil vom 21.2.2013 (Rs. C-18/12, Mesto Zamberk) ist diese Vorschrift dahin auszulegen, dass nicht organisierte und nicht planmäßige sportliche Betätigungen, die nicht auf die Teilnahme an Sportwettkämpfen abzielen, als Ausübung von Sport i.S. dieser Vorschrift angesehen werden können.

Der Sachverhalt, über den der EuGH zu entscheiden hatte, betraf einen „Aquapark“, auf dessen Gelände im Streitfall nicht organisierte, nicht planmäßige und zur Erholung stattfindende sportliche Betätigungen wie etwa Schwimmen oder Ballspiele ausgeübt werden können. Aus dem EuGH-Urteil wird deutlich, dass auch die Verschaffung der Eintrittsberechtigung zu einer Nicht-Sportstätte im engeren Sinne zu einer Steuerbefreiung führen kann. Dies gilt insbesondere für eine Stätte, in der zwar eine entsprechende sportliche Betätigung ermöglicht wird, die aber auch der Erholung und Unterhaltung der Besucher dient, wenn es



Wasserrutschen als Spaßbremse für Bädereinrichtungen?

sich bei dem Angebot im weitesten Sinne noch um eine Dienstleistung im Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung handelt.

» **Hinweis:** Sofern in einem öffentlichen Schwimmbad neben entsprechend ausgestalteten Schwimmbahnen auch Kinderplanschbecken und Wasserrutschen vorgehalten werden (wie meist in sog. „Spaßbädern“ anzutreffen), müssen nach Ansicht des EuGH die nationalen Gerichte darüber befinden, ob es sich hierbei um eine einheitliche Leistung oder um zwei getrennte Leistungen handelt.

5. Konsequenzen für Bädereinrichtungen

Der bundesdeutsche Gesetzgeber ist vor dem Hintergrund dieser EuGH-Rechtspre-

chung gefordert, darüber zu entscheiden, ob er das nationale Recht im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL und der hierauf basierenden Rechtsauslegung durch den EuGH überarbeiten will. Die materiellen Auswirkungen können mit erheblichen Folgen für die kommunalen Bädereinrichtungen verbunden sein, die auch an der rechtlichen Neuordnung von Bädereinrichtungen nicht haltmachen werden (Regiebetrieb, Eigenbetrieb, Kapitalgesellschaft). Besonders nachteilig könnte sich der Umstand erweisen, dass mit der Berufung auf das Unionsrecht und der hieraus steuerbefreiten Umsätze auch der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG wegen sog. Ausschlussumsätze versagt wird.

Wird der
Vorsteuerabzug
nach § 15 UStG
wegen sog. Aus-
schlussumsätze
versagt?

Neues zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Auswirkungen auf Organschaftsverhältnisse mit Netzgesellschaften

Die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft (finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung) führen in der Praxis immer wieder zu Diskussionen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Mit einem neuen BMF-Schreiben sind jetzt die Bedingungen, unter denen eine organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft in das Unternehmen der Organträgerin anzunehmen ist, konkretisiert worden. Zu beachten ist ferner, dass sich zudem auch der EuGH hinsichtlich der Einbeziehung von Nichtunternehmen in eine umsatzsteuerliche Organschaft aktuell zu Wort gemeldet hat.

1. Neufassung des Kriteriums der organisatorischen Eingliederung

In Aufarbeitung neuer BFH-Rechtsprechung hat das BMF in einem Schreiben vom 7.3.2013 seine Sichtweise zur organisatorischen Eingliederung als Voraussetzung für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft neu geordnet und Abschn. 2.8 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) entsprechend geändert (Neufassung des Abs. 7 und Hinzufügung der Abs. 8-11).

1.1 Tatsächliche Wahrnehmung der Beherrschung

Für die Annahme einer umsatzsteuerlichen Organschaft setzt das Kriterium der organisatorischen Eingliederung zunächst voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft tatsächlich wahrgenommen wird. Es muss sichergestellt sein, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet (Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE n.F.).

1.2 Teilweise Personenidentität

Zudem setzt die organisatorische Eingliederung i.d.R. eine personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus. Eine vollständige Personenidentität ist jedoch nicht in jedem Fall erforderlich (Abschnitt 2.8 Abs. 8 UStAE n.F.).

» **Hinweis:** Ausreichend wäre es also, wenn nur einzelne Geschäftsführer des Organträgers als Geschäftsführer in der Organgesellschaft wirken, der Organträger damit aber alle Geschäftsführer der Organgesellschaft stellt.

Im umgekehrten Fall – die Organgesellschaft verfügt über mehrere Geschäftsführer, die nur zum Teil auch in den Leitungsgremien des Organträgers vertreten sind – hängt die organisatorische Eingliederung von der Geschäftsführerbefugnis in der Organgesellschaft ab. Diese ist nur gegeben, wenn die personenidentischen Geschäftsführer in der Organgesellschaft über die Stimmenmehrheit verfügen.

» **Hinweis:** Ist das nicht der Fall, sind zusätzliche institutionell abgesicherte Maßnahmen erforderlich, um ein Handeln gegen den Willen des Organträgers zu verhindern.

1.3 Eingliederung über leitende Mitarbeiter des Organträgers

Die organisatorische Eingliederung kann sich auch daraus ergeben, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind (Abschn. 2.8 Abs. 9 UStAE n.F.). Es reicht jedoch nicht aus, dass ein leitender Mitarbeiter nur Prokurist bei der Organgesellschaft ist.

» **Hinweis:** Der Begriff des „leitenden Mitarbeiters“ wird jedoch nicht näher definiert, so dass – wenn möglich – diese erkennbare „Schwachstelle“ durch andere und im o.g. BMF-Schreiben angesprochene Konstellationen rechtssicher ausgetauscht wird.

1.4 Eingliederung ohne personelle Verflechtung

In Ausnahmefällen kann eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung in den Leitungsgremien des Organträgers und der Organgesellschaft vorliegen (Abschn. 2.8 Abs. 10 UStAE n.F.). Es müssen allerdings schriftliche Vereinbarungen bestehen, so dass eine unmittelbare Eingriffsmöglichkeit in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft besteht.



Anpachtung von Stromnetzen durch Tochtergesellschaften

» **Hinweis:** Liegen zwischen Organträger und Organgesellschaft Beherrschungsverträge (§ 291 AktG) vor oder ist die Tochtergesellschaft nach §§ 319, 320 AktG in die Muttergesellschaft eingegliedert, kann regelmäßig von einer organisatorischen Eingliederung ausgegangen werden.

2. Anwendung auf Pachtverhältnisse mit Energienetzbetreibern

Die Anerkennung einer organisatorischen Eingliederung zwecks Zustandekommens einer umsatzsteuerlichen Organschaft berührt auch unmittelbar die Rechtsverhältnisse zwischen einer netzanpachtenden Tochtergesellschaft und ihrer über das Netzeigentum verfügenden Muttergesellschaft. Aus zivilrechtlicher Sicht kann dem Pächter an dem Pachtgegenstand nicht in dem Maß die wirtschaftliche Sachherr-

schaft übertragen werden, die geboten wäre, um unter Unbundling-Aspekten die Unabhängigkeit in Bezug auf den laufenden Netzbetrieb oder auf Wartung und Ausbau des Netzes zu gewährleisten.

Bislang zogen die Finanzbehörden der Bundesländer

- aus dem zivilrechtlichen Beziehungsgeflecht über die Anpachtung von Elektrizitäts- und Gasnetzen einerseits
- im Vergleich mit den Vorgaben des EnWG über die geforderte Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit der Netzgesellschaft andererseits

unterschiedliche Schlüsse. In einigen Bundesländern wurde die organisatorische Eingliederung nur anerkannt, wenn an die Stelle eines vollumfänglichen Beherrschungsvertrags ein

Finanzbehörden
im Spannungsfeld
aus dem zivilrecht-
lichen Beziehungs-
geflecht über die
Anpachtung von
Elektrizitäts- und
Gasnetzen einer-
seits im Vergleich
mit den Vorgaben
des EnWG anderer-
seits.

sog. „Teil-Beherrschungsvertrag“ oder eine vergleichbare Regelung trat, die dem Pächter einen Teil an eigenständiger unternehmerischer Entscheidung beließ. In anderen Bundesländern sahen die Finanzverwaltungen die Einschränkung des Handlungsumfangs beim Netzbetreiber nicht als möglich an und lehnten die umsatzsteuerliche Organschaft wegen Fehlens des organisatorischen Eingliederungsmerkmals ab.

Insbesondere seit der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 7.7.2011 (Az.: V R 53/10) musste damit gerechnet werden, dass die umsatzsteuerliche Organschaft im Netzpachtbereich auf den Prüfstand kommen könnte. Im BMF-Schreiben vom 7.3.2013 ist jetzt ausdrücklich die Aussage enthalten, dass auch Teilbeherrschungsverträge nicht genügen, um eine organisatorische Eingliederung herstellen zu können.

Die von der Finanzverwaltung in Umsetzung der neueren BFH-Rechtsprechung angepassten Rechtsgrundsätze sind bereits seit dem 1.1.2013 zu erfüllen, zunächst allerdings nur für Organschaften, die ab dem 1.1.2013 begründet worden sind oder noch begründet werden. Für „Alt“-Organschaften, die schon vorher bestanden haben, gilt eine Übergangsfrist bis Ende 2013.

» **Empfehlung:** Da eine falsche Beurteilung, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, zu erheblichen finanziellen Auswirkungen führen kann, sollte im Einzelfall geprüft werden, ob die bestehenden Organschaftsverhältnisse den nunmehr präzisierten Kriterien des BMF genügen. Gegebenenfalls sind die Organschaften an neue Anforderungen anzupassen. Sollte die umsatzsteuerliche Organschaft nicht aufrechterhalten werden können, sind eine Reihe umsatzsteuerlicher Sonderregelungen, aber auch nicht zu unterschätzende Anpassungen bei der Rechnungslegung im bisherigen Organkreis

Eine falsche Beurteilung, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegt, kann zu erheblichen finanziellen Auswirkungen führen.

zu beachten. Bei der Überprüfung unterstützen wir Sie gerne.

3. Einbeziehung von Nichtunternehmern in umsatzsteuerliche Organschaften

Die Organschaft soll nach den Vorgaben in Abschn. 2.8 Abs. 1 Satz 5 UStAE nur den unternehmerischen Bereich der Organgesellschaft umfassen; eine nichtunternehmerische Tochtergesellschaft kann demnach hingegen nicht Teil des Organkreises sein. Diese Rechtsauffassung impliziert, dass nichtsteuerpflichtige Personen (z.B. Holdinggesellschaften) außerhalb umsatzsteuerlicher Organschaften zu bleiben haben.

Dieser bundesdeutschen Rechtsauffassung hat der EuGH faktisch in einem Vertragsverletzungsverfahren widersprochen, das die EU-Kommission gegen Irland angestrengt hatte. Der EuGH entschied im Urteil vom 9.4.2013 (Az.: C-85/11), dass die im irischen UStG enthaltene Regelung, dass auch ein Nichtsteuerpflichtiger in eine umsatzsteuerliche Organschaft integriert sein kann, nicht gegen das Unionsrecht verstößt.

» **Hinweis:** Bezogen auf das bundesdeutsche Umsatzsteuerrecht muss daher hier zum wiederholten Male festgestellt werden, dass die nationalen Rechtsvorschriften mit der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie der EU kollidieren.

Da es sich bei der Umsatzsteuer um ein sog. „harmonisiertes“ EU-Recht handelt, entfalten diese Vorschriften unter bestimmten Voraussetzungen auch ohne vorherige Umsetzung ins nationale Recht unmittelbare Wirkung in den Mitgliedstaaten. Es ist daher zulässig, wenn sich Steuerpflichtige auf die EU-Bestimmungen vor nationalen Gerichten berufen.

» **Empfehlung:** Dieses Recht werden Steuerpflichtige für sich geltend machen, wenn die umsatzsteuerliche Behandlung nach EU-Recht vorteilhafter als die nationale Regelung ist.

» BILANZIERUNG

Deckelung steuerlicher Rückstellungen auf den handelsrechtlichen Ansatz

Konsequenzen aus geänderten EStR

Die erst im März 2013 in Kraft gesetzten EStÄR 2012 sehen eine grundsätzliche Beschränkung des steuerlichen Rückstellungsansatzes auf den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Wert vor. Die neue Regelung hat auch erhebliche Auswirkungen auf Unternehmen der Versorgungs- und Entsorgungswirtschaft.

1. Neuregelungen im Rahmen der EStÄR 2012

Mit erheblicher Verzögerung sind die Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) am 28.3.2013 im Bundessteuerblatt (BStBl.) veröffentlicht worden. Im Fokus der Änderungen stehen zum einen die Neuregelungen zum steuerlichen Herstellungskostenbegriff, über die wir im Heft 04/2012 der PKF Themen ÖS bereits informiert hatten. Da aber etwa zeitgleich mit der Veröffentlichung der EStÄR 2012 im BStBl. das BMF hierzu ein Nichtanwendungsschreiben unter dem Datum 25.3.2013 herausgegeben hat, gelten insoweit vorerst die bisherigen Regelungen in den EStR 2008 fort, d.h. es besteht weiterhin ein Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerrecht.

Das gilt aber nicht für andere Neuregelungen der EStÄR 2012, so insbesondere diejenigen zum Rückstellungsansatz. Hier gibt es im Vergleich mit der vorherigen Rechtslage tiefgreifende Veränderungen, die insbesondere in der Praxis von Ver- und Entsorgungsunternehmen zu erheblichen Auswirkungen auf die Bilanzansätze führen können.

2. Unterschiedliche handels- und steuerrechtliche Vorschriften zur Bildung von Rückstellungen ...

Seit dem in 2009 verabschiedeten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) sind handelsrechtlich gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen. Neben den handelsrechtlich anzusetzenden künftigen Preis- und Kostensteigerungen sind die Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr

als einem Jahr nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Handelsrechtlich differenziert der Gesetzgeber nicht zwischen Geld- und Sachleistungsverpflichtungen.

Anders verhält es sich bei der Rückstellungsermittlung für die Steuerbilanz. Unverändert gelten weiterhin die Rechtsvorschriften, die der steuerliche Gesetzgeber im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG) beschlossen hat. Hiernach sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG grundsätzlich mit einem gesetzlich festgelegten Zinssatz von 5,5% abzuzinsen. Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 2 EStG der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend. Sachleistungsverpflichtungen sind mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten. Steuerlich besteht das Stichtagsprinzip fort, d.h. künftige Preis- und Kostensteigerungen dürfen nicht berücksichtigt werden.

3. ... führen zu voneinander abweichenden Bilanzansätzen

Die unterschiedlichen Rückstellungsermittlungen nach Handels- bzw. Steuerrecht führen folglich auch zu abweichenden Ansätzen in der Handels- bzw. der Steuerbilanz. Insbesondere bei Sachleistungsverpflichtungen führt die ungleiche Wertermittlung häufig dazu, dass der handelsrechtliche Wertansatz niedriger als der steuerrechtliche ausfällt.

Unter Rückgriff auf die damalige Intention des Gesetzgebers beim Zustandekommen des StEntlG 1999/2000/2002 vertritt die Finanzverwaltung in Verfügungen aus dem Jahr 2012 die Auffassung, dass der handelsrechtliche Rückstellungsbetrag für die steuerrechtliche Bewertung der Rückstellung mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen

ESTÄR 2012 im Wortlaut: R 6.11 Abs. 3

„Niedrigerer handelsrechtlicher Wert

Mit **Ausnahme der Pensionsrückstellungen** darf die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten. Für den Gewinn, der sich aus der **erstmaligen Anwendung** des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 15.5.2009 (BGBl. 2009 S. 1102) durch die Auflösung von Rückstellungen ergibt, die bereits in dem vor dem 1.1.2010 endenden Wirtschaftsjahr passiviert wurden, kann jeweils in Höhe von 14/15 eine gewinnmindernde Rücklage passiviert werden, die in den folgenden vierzehn Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens 1/15 gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum). Besteht eine Verpflichtung, für die eine Rücklage passiviert wurde, bereits vor Ablauf des maßgebenden Auflösungszeitraums nicht mehr, ist die insoweit verbleibende Rücklage zum Ende des Wirtschaftsjahres des Wegfalls der Verpflichtung in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen; Entsprechendes gilt, wenn sich der Verpflichtungsumfang innerhalb des Auflösungszeitraums verringert.“

auch dann maßgeblich ist, wenn der Ausweis der Rückstellung in der Handelsbilanz niedriger als der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ergebende steuerliche Wert ist.

In den ESTÄR 2012 haben Bundesregierung und Bundesrat in R 6.11 Abs. 3 ESTÄR 2012 (zum Wortlaut s. den oben stehenden Hinweiskasten, Hervorhebungen d. Verf.) die vorgenannte Rechtsposition der Finanzverwaltung übernommen und lediglich um eine steuerliche Übergangsregelung erweitert.

Die Finanzverwaltung wendet die steuerlichen Regelungen gem. BilMoG mit Wirkung ab dem 29.5.2009 (Tag des Inkrafttretens) an. Für die zum 31.12.2009 in der Steuerbilanz gebildeten Rückstellungen werden mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen die Werte mit den handelsrechtlichen Rückstellungsansätzen nach Anpassungen an die Rechnungslegungsvorschriften des BilMoG abgeglichen. Diese

Anpassungen waren zu Beginn des ersten Geschäftsjahres vorzunehmen, für welches der erstmalige Jahresabschluss nach BilMoG zu erstellen war (i.d.R. war dies der 1.1.2010).

Sofern sich aus diesem Abgleich ein Gewinn aus diesem „Altbestand“ in 2010 ergibt, weil die steuerlichen Wertansätze über den handelsrechtlichen Rückstellungsansätzen lagen und auf die niedrigeren Wertansätze lt. Handelsbilanz zurückzunehmen waren, kann – nicht muss – eine gewinnmindernde Rücklage in der Steuerbilanz von 14/15 dieses aufgedeckten Gewinns gebildet werden. Diese ist in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren mit mindestens 1/15 gewinnerhöhend aufzulösen.

4. Konsequenzen in der Bilanzierungspraxis

Die in R 6.11 Abs. 3 ESTÄR 2012 enthaltene Rechtsauffassung führt dazu, dass für die bereits zurückliegenden Veranlagungszeiträume 2011 und 2012 (sowie natürlich für künftige Veranlagungszeiträume) analoge Deckelungen erfolgswirksam vorzunehmen sind. Die hierbei ermittelten Wertänderungen unterliegen allerdings keiner mehrjährigen Übergangsregelung mehr, sondern sind sofort ertragswirksam zu erfassen.

Die jährlich festzustellenden Wertänderungen betreffen sowohl im jeweiligen Veranlagungszeitraum neu gebildete Rückstellungen als auch Wertveränderungen bei bestehenden Rückstellungen, die im jeweiligen Wirtschaftsjahr neu eingetreten sind.

» **Hinweis:** Da die Wertänderungen über die Jahre nicht konstant bleiben, sondern das Ergebnis eigenständiger jährlicher Berechnungen nach den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften sind, können diese auch Korrekturen aus Vorjahren mit umfassen, so dass auch Verluste aus den Gegenüberstellungen handels- und steuerrechtlicher Rückstellungen in der Steuerbilanz denkbar sind.

Rückstellungen für Gebührenüberdeckungen zulässig

BFH contra Finanzverwaltung

Soweit sich bei der Gebührenerhebung nach den Länder-Kommunalabgabengesetzen (KAG) Überdeckungen ergeben, besteht oftmals die Verpflichtung der Kommune zur Ausgleichung solcher Beträge. Der BFH hat nun den Kommunen für diese Fälle die Möglichkeit zur Passivierung einer Verbindlichkeit in der Steuerbilanz eröffnet.

1. Entstehung der Gebührenüberdeckungen

Zahlreiche Länder-KAG enthalten eine Regelung, wonach Gebührenüberdeckungen auszugleichen sind. Damit soll der Unwägbarkeit von Prognose-Entscheidungen bei der Gebührenkalkulation Rechnung getragen werden, die üblicherweise vor Beginn der Gebührenperiode erstellt werden müssen und daher notwendigerweise eine Prognose der Kosten und der Inanspruchnahme enthalten.

Soweit sich nachträglich herausstellt, dass die kalkulierten Kosten oder die Inanspruchnahme höher oder niedriger ausgefallen sind als sie in der Gebührenkalkulation angesetzt waren, soll ein Ausgleich stattfinden.

» **Hinweis:** Schlichte Einnahmeausfälle (Insolvenz eines Gebührenschuldners) sind hiervon nicht betroffen.

2. Ermittlung der rückstellungsfähigen Überdeckungsbeträge

Gebührenüberdeckungen lassen sich ermitteln, indem die in der Gebührenbedarfsberechnung prognostizierten Kosten pro Maßstabeinheit (SOLL-Kosten) den am Ende der Gebührenperiode festgestellten tatsächlichen Kosten pro Maßstabeinheit (IST-Kosten) gegenübergestellt werden (vgl. etwa § 6

Abs. 2 KAG NRW). Ergibt sich eine Überdeckung, sind diese Überdeckungen innerhalb bestimmter Zeiträume (festgelegt jeweils in den Länder-KAG) auszugleichen, indem sie mindernd in die neue Gebührenkalkulation einbezogen werden.

Der vor dem BFH klagende sächsische Wasser- und Abwasserzweckverband hatte für 2003 bis 2006 auf der Basis solcher Vergleichsrechnungen Überdeckungen festgestellt und hierfür in der Handels- und der Steuerbilanz Rückstellungen gebildet, da nach seiner Ansicht ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB vorlagen.

3. Ablehnende Haltung der Finanzverwaltung vom BFH verworfen

Die Finanzverwaltung versagte die ergebniswirksame Rückstellungsbildung mit der Begründung, es sei noch keine wirtschaftliche Belastung gegeben, da die Ausgleichspflicht nur greife, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen. Eine Rückstellung sei daher nach § 5 Abs. 2a EStG 2002 unzulässig.

Der BFH teilt diese Ansicht nicht, er geht von einer wirtschaftlichen Belastung schon mit Anfall der Überdeckung aus (Urteil vom 6.2.2013, Az: I R 62/11, veröffentlicht unter www.bundesfinanzhof.de am 15.5.2013). Eine „unausweichliche Pflicht zur Gebührenermäßigung“ bestehe schon mit Anfall der Überdeckung, da zukünftige Einnahmen/Gewinne bei einem Unternehmen der Wasserversorgung als sicher angesehen werden könnten, weil dieses mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit für die Dauer der Ausgleichsperiode aufrechterhalten bleibe.

Eine ergebniswirksame Rückstellung dieser Verpflichtung in der Steuerbilanz sei daher

Überdeckungen sind auszugleichen, indem sie mindernd in die neue Gebührenkalkulation einbezogen werden.

dem Grunde nach anzuerkennen, weil auch ein gedachter Erwerber diese Verpflichtung bei seiner Kaufpreisbemessung berücksichtigt hätte.

» **Hinweis:** Für die Handelsbilanz hatte der Öffentliche Fachausschuss (ÖFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) stets eine Rückstellung für erforderlich gehalten. Die Anerkennung dieser Verpflichtung durch den BFH beseitigt zukünftig ein Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz in diesem Punkt.

4. Fazit

Das Urteil bestätigt die gängige Praxis im Bereich der

handelsrechtlichen ebenso wie der eigenbetriebsrechtlichen Rechnungslegung. Die bisherige abweichende steuerliche Handhabung ist vielen Kommunen vielleicht nicht vertraut, soweit ihre Wasser- oder Abwasserbetriebe nicht der Körperschaftsteuer unterliegen.

» **Hinweis:** Das Urteil hat möglicherweise auch entsprechende Bedeutung für eine ähnliche Streitlage im Bereich der Energiewirtschaft, nämlich hinsichtlich der sog. Mehrerlösabschöpfung. Auch in diesem Bereich bestreitet die Finanzverwaltung die Zulässigkeit von Rückstellungen für die Verpflichtung zum Ausgleich von Mehrerlösen.

» VERGABERECHT

Anwendung des Tariftreue- und Vergabegesetzes NRW

Neue Rechtsverordnung mit Klarstellungen zur Gesetzesanwendung

Seit dem 1.5.2012 ist das Tariftreue- und Vergabegesetz NRW in Kraft. Die Regelung seiner konkreten Umsetzung in die Praxis hat das Gesetz einer Rechtsverordnung zugeschrieben, die nach einer einjährigen Übergangszeit nun erlassen worden ist. Neu ist insbesondere eine Verpflichtungserklärung zur Förderung von Frauen sowie der Vereinbarkeit von Familie und Beruf.

Am 8.5.2013 hat der Wirtschaftsausschuss des nordrhein-westfälischen Landtags sein Einverständnis mit der „Verordnung zur Regelung von Verfahrensbedingungen in den Bereichen umweltfreundliche und energieeffiziente Beschaffung, Berücksichtigung sozialer Kriterien und Frauenförderung sowie Förderung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie bei der Anwendung des Tariftreue- und Vergabegesetzes Nordrhein-Westfalen – RVO TVgG-NRW“ erklärt. Die Rechtsverordnung ist danach seit dem 1.6.2013 anzuwenden. Damit wird ein Jahr nach Inkrafttreten des TVgG-NRW die konkrete Anwendung des Gesetzes klargestellt und erleichtert.

1. Neue Verpflichtungserklärung zur Frauen- und Familienförderung ...

Dies betrifft vor allem die in § 19 TVgG-NRW bereits angelegte Berücksichtigung von Aspekten der Frauenförderung und der Vereinbarkeit von Beruf und Familie. Hierzu müssen öffentliche Auftraggeber

- (1) bei Liefer- und Dienstleistungsaufträgen ab einem geschätzten Auftragswert von 50.000 € netto sowie
- (2) bei Bauaufträgen ab einem geschätzten Auftragswert von 150.000 € netto

die Anlage 6 zur RVO TVgG-NRW (Verpflichtungserklärung nach § 19 TVgG-NRW) anwenden. Der Umfang der im Rahmen dieser Erklärung abzugebenden Angaben und Verpflichtungen hängt von der Betriebsgröße des Bieters bzw. des (späteren) Auftragnehmers ab. Der Inhalt der Verpflichtungserklärung wird in jedem Fall Bestandteil des zu schließenden Vertrags.

Im Rahmen dieser Verpflichtungserklärung zur Frauenförderung und zur Vereinbarkeit von Beruf und Familie hat der Bieter entsprechend seinen betrieblichen Gegebenheiten und Besonderheiten eine Auswahlentscheidung aus dem Katalog des § 17 RVO TVgG-NRW zu treffen,



Frauen- und Familienförderung als Voraussetzung der Auftragserlangung

der insgesamt 19 verschiedene Maßnahmen enthält.

2. ... erfordert Maßnahmendokumentation

Die Anzahl der auszuwählenden Maßnahmen richtet sich nach der Unternehmensgröße. Die Maßnahmen sind während der Zeit, in der der Auftrag bearbeitet wird, durchzuführen oder einzuleiten.

Um dies zu gewährleisten, muss der Auftragnehmer eine Dokumentation anlegen, die möglicherweise an den öffentlichen Auftraggeber herauszugeben ist. Sie muss deshalb bestimmte, in § 20 Abs. 2 und 3 RVO TVgG-NRW festgelegte Mindestinhalte enthalten. In die Dokumentation ist beispielsweise aufzunehmen,

- welche Maßnahmen ausgewählt wurden,
- wie die Durchführung der jeweiligen Maßnahmen geplant wird,
- zu welchem Zeitpunkt die Maßnahmen eingeleitet bzw. durchgeführt werden etc.

Hierauf werden die Auftragnehmer auch in der Verpflichtungserklärung hingewiesen. Diese Dokumentation muss der Auftragnehmer min-

destens ein Jahr lang aufbewahren und im Unternehmen selbst veröffentlichen.

Im Zusammenhang mit der Abgabe der Anlage 6 zur RVO TVgG-NRW ist noch auf zwei Ausnahmen hinzuweisen:

- (1) Der Auftragnehmer kann aus objektiv belegbaren Gründen in seinem Unternehmen keine Maßnahmen der Frauen- und Familienförderung umsetzen bzw. die Umsetzung ist unverhältnismäßig und unzumutbar.
- (2) Der Auftragnehmer hat sich bereits im Rahmen eines anderen Vertragsschlusses mit einem öffentlichen Auftraggeber in NRW zur Einleitung bzw. Durchführung derartiger Maßnahmen verpflichtet. Hierauf kann er sich in den zwölf auf den Vertragsschluss folgenden Monaten berufen. Der Nachweis erfolgt durch die Vorlage der oben bereits angesprochenen Dokumentation der genannten Maßnahmen.

3. Sonstige Anlagen

Die weiteren Verpflichtungserklärungen, die der RVO TVgG-NRW als Anlagen beiliegen, sind bereits aus dem bis zum 31.5.2013 geltenden Übergangserlass bekannt.

Der Auftragnehmer muss eine Dokumentation anlegen, die möglicherweise an den öffentlichen Auftraggeber herauszugeben ist.

Es handelt sich um

- die Verpflichtungserklärung zu Tariftreue und Mindestentlohnung (Anlage 1),
- Besondere Vertragsbedingungen Dienstleistungen (Anlage 2),
- Besondere Vertragsbedingungen Bauleistungen (Anlage 3) sowie
- Besondere vertragliche Nebenbedingungen zur Beachtung der in den ILO-Kernarbeitsnormen festgelegten Mindeststandards (Anlage 5).

Neu ist – neben der bereits angesprochenen Anlage 6 – auch die Anlage 4 zur RVO TVgG-NRW, die als Verpflichtungserklärung nach § 18 TVgG-NRW zur Beachtung der ILO-Kernarbeitsnormen ausgestaltet ist. Die Anlagen 4 und 5 zur RVO TVgG-NRW sind zur Berücksichtigung sozialer Aspekte bei allen Beschaffungen einzubeziehen.

Sie müssen spätestens bei Vertragsschluss unterzeichnet sein und verpflichten den Auftragnehmer zur Berücksichtigung sozialer Kriterien.

» **Hinweis:** Die RVO zum TVgG-NRW selbst ist (mit Begründung und den genannten Anlagen) auf der empfehlenswerten und informativen Seite www.vergabe.nrw.de im Bereich Tariftreue- und Vergabegesetz NRW zu finden. Auch weitere zusätzliche Materialien, die die Anwendung des TVgG-NRW ggf. erleichtern können, stehen dort zur Verfügung, insbesondere der Praxisleitfaden des Wirtschaftsministeriums NRW zur RVO zum TVgG-NRW. Gleichwohl ist das TVgG-NRW auch im Zusammenspiel mit der konkretisierenden RVO nicht immer leicht zu handhaben. Bei Fragen hierzu stehen wir Ihnen gerne unterstützend zur Verfügung.

» VERKEHRSWIRTSCHAFT

Neues Personenbeförderungsgesetz: Aktuell zu beachtende Änderungen des Vergabeverfahrens

Enger gefasste Voraussetzungen der Eigenwirtschaftlichkeit

Mit der zum 1.1.2013 erfolgten Anpassung des Personenbeförderungsgesetzes (PBefG) wurden neue Voraussetzungen für eigenwirtschaftliche Verkehre geschaffen; sie bieten für kleine und mittlere Verkehrsunternehmen eine große Chance zur Wahrung ihrer Eigenständigkeit.

1. Die Eigenwirtschaftlichkeit im Sinne des neuen PBefG

Ein wesentliches Ziel der Änderungen des PBefG zum 1.1.2013 besteht darin, den Begriff der Eigenwirtschaftlichkeit an die Vorgaben der Verordnung (EG) 1370/2007 anzupassen. Grundsätzlich wird auch im Rahmen der neuen Gesetzesfassung die Zweiteilung in eigen- und gemeinwirtschaftliche Verkehre beibehalten (vgl. dazu auch die in Abb. 1 auf S. 19 veranschaulichten Unter-

schiede). Allerdings werden die Voraussetzungen für eigenwirtschaftliche Verkehre deutlich enger definiert.

» **Hinweis:** Entscheidend ist aber aus Sicht der verkehrswirtschaftlichen Praxis, dass das neue PBefG weiterhin den Vorrang eigenwirtschaftlicher Verkehre sichert.

Die Gewährung eines ausschließlichen Rechts bedarf in Zukunft des Vorliegens einer gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung. Ein allgemeiner Schutz des Bestandsunternehmers vor Konkurrenz wird durch das neue PBefG nicht gewährt.

2. Voraussetzungen für das Vorliegen der Eigenwirtschaftlichkeit

Der Begriff der Eigenwirtschaftlichkeit wurde im Sinne der Anforderungen der VO (EG) 1370/2007 neu definiert. Nicht darunter fällt eine Verkehrsleistung, für die nach Art. 3 Abs. 1 VO (EG) 1370/2007 ein öffentlicher Dienst-

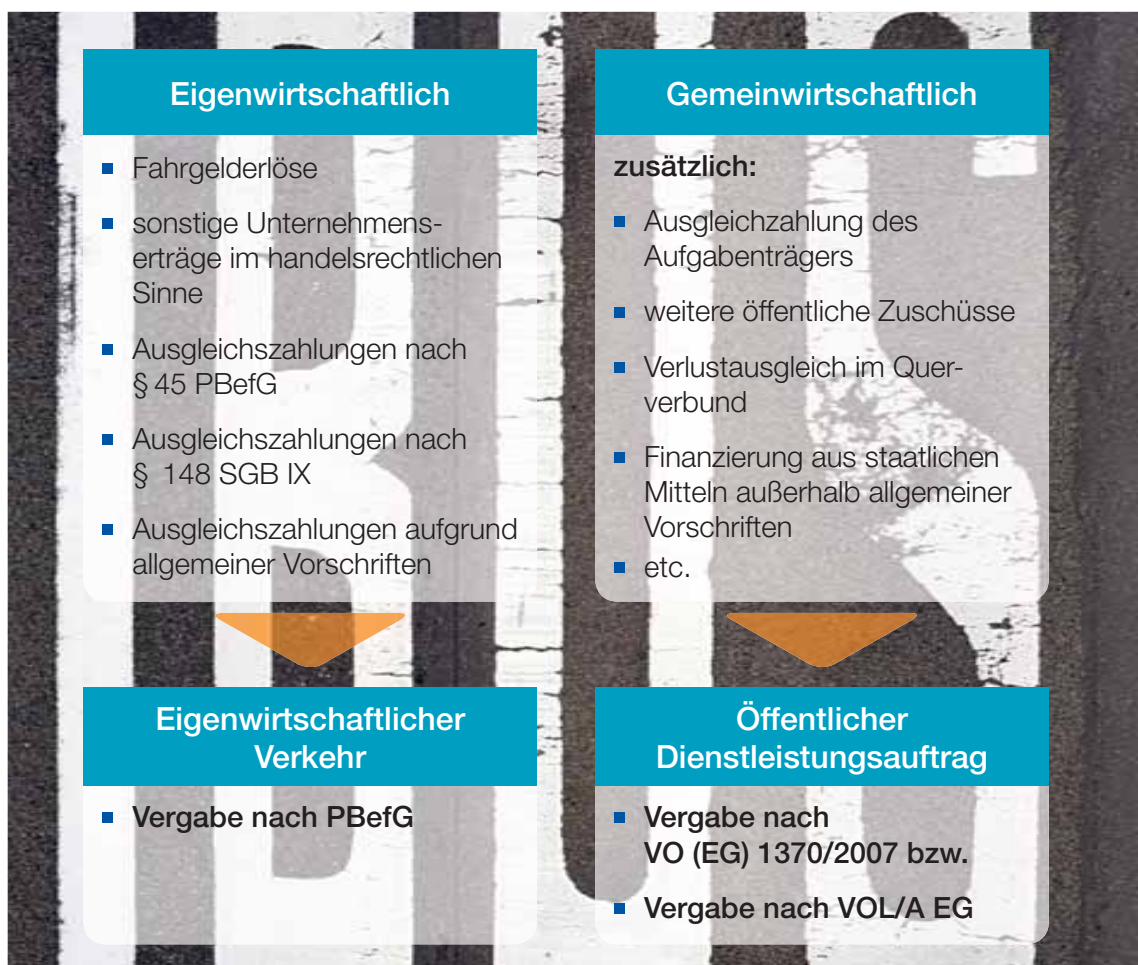


Abb. 1: Unterschiede der Verkehrsarten

leistungsauftrag erforderlich ist oder geschlossen wurde; sie ist unweigerlich als gemeinwirtschaftlich anzusehen.

Erhält ein Unternehmen für eine Verkehrsleistung Ausgleichsleistungen, die über allgemeine Vorschriften und Zahlungen nach § 45a PBefG und § 148 SGB IX hinausgehen, und/oder ausschließliche Rechte, ist diese Verkehrsleistung nicht mehr eigenwirtschaftlich, sondern erfordert einen öffentlichen Dienstleistungsauftrag. Das Erfordernis eines öffentlichen Dienstleistungsauftrags schließt damit die Eigenwirtschaftlichkeit aus.

» **Hinweis:** Sonstige vom Unternehmen am Markt erzielte Einnahmen (z.B. Einnahmen durch Werbung, Finanzierungen von der Privatwirtschaft, etc.) bilden kein Hindernis bei

der Genehmigung von eigenwirtschaftlichen Verkehren.

3. Vergabe von eigenwirtschaftlichen Verkehren

Eigenwirtschaftliche Verkehre werden durch die zuständigen Behörden im Zuge eines Genehmigungswettbewerbs vergeben. Hierbei sind nach dem neuen PBefG drei Fälle abzugrenzen. Sie unterscheiden sich hinsichtlich der Anzahl der vorliegenden Anträge und danach, ob die zuständige Behörde eine Vergabeabsicht für die betreffenden Verkehre bekanntgegeben hat.

- Besteht *keine* Vergabeabsicht und liegt nur *ein* genehmigungsfähiger eigenwirtschaftlicher Antrag vor, so ist dieser zu genehmigen.
- Besteht *keine* Vergabeabsicht, liegen jedoch *mehrere* genehmigungsfähige eigenwirt-

Eigenwirtschaftliche Verkehre werden durch die zuständigen Behörden im Zuge eines Genehmigungswettbewerbs vergeben.

schaftliche Anträge vor, so ist durch einen Genehmigungswettbewerb der beste Antrag zu bestimmen.

- Besteht eine Vergabeabsicht und liegen mehrere genehmigungsfähige Anträge vor, so besteht generell der Vorrang der eigenwirtschaftlichen Verkehre, sofern kein Versagungsgrund vorliegt und die eigenwirtschaftlichen Anträge den Vorgaben der Vorab-Bekanntmachung entsprechen.

4. Beachtung einzuhaltender Fristen und Qualitätszusagen

Generell zu beachten sind die jeweiligen Fristen bei einem Genehmigungsverfahren. Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass Verkehrsunternehmen, die sich für die Abgabe eines eigenwirtschaftlichen Angebots entscheiden, verbindliche Angaben zu qualitativen Standards zusichern müssen, an die sie während der gesamten Laufzeit gebunden sind.

» **Empfehlung:** Da sich dies je nach Lage der Dinge im Einzelfall sehr kostenintensiv auswirken kann, empfiehlt

es sich, vor Abgabe eines Antrags eine umfassende Kalkulation durchzuführen und diese ggf. von unabhängigen Sachverständigen prüfen zu lassen.

5. Fazit

Das neue PBefG bietet den Akteuren im ÖPNV im Zusammenhang mit der VO (EG) 1370/2007 eine große Bandbreite an Möglichkeiten, die ideale Lösung für die unterschiedlichen lokalen Gegebenheiten zu finden. Mit der Neufassung entstehen auf allen Seiten Chancen zur Verbesserung des Verkehrsangebots im ÖPNV und deren Finanzierung.

Hierbei wird eine Reihe von Nachweisen erforderlich sein, u.a.:

- Verkehrsunternehmen müssen den Nachweis der Eigenwirtschaftlichkeit erbringen,
- die Aufgabenträger müssen bei der Prüfung der Anträge u.a. den Ausschluss möglicher Dumpingangebote gewährleisten.

Direktvergaben als Chance für kleine und mittlere Unternehmen

Mittelstandsfreundliche Vergabe von Kleinaufträgen

Die VO (EG) 1370/2007 eröffnet den Aufgabenträgern eine Reihe von Möglichkeiten bei der Vergabe von öffentlichen Personenverkehren – für kleine und mittlere Unternehmen eine große Chance.

1. Direktvergabe als mittelstandsfreundliche Alternative

Die VO (EG) 1370/2007 schafft eine Reihe von neuen Möglichkeiten bei der Vergabe von öffentlichen Personenverkehren. Entgegen einer weitverbreiteten Ansicht sieht die Verordnung keinen Vorrang der wettbewerblichen Vergabe, sondern ermöglicht den zuständigen Behörden, gleichberechtigt zwischen einer Direktvergabe oder einem wettbewerblichen Vergabeverfahren zu wählen.

Generelle Voraussetzung für eine direkte Vergabe von öffentlichen Personenverkehrsdiensten ist – wie auch bei einem wettbewerblichen Vergabeverfahren – das Vorliegen einer öffentlichen Dienstleistungskonzession (öDLK). Entscheidend hierfür ist, dass der Erbringer der Dienstleistung das wirtschaftliche Risiko trägt. In Deutschland ist dies i. d. R. der Fall, wenn mindestens 50 % der Einnahmen mit Marktrisiko behaftet sind.

2. Voraussetzungen der Direktvergabe eines Kleinauftrags

Die Verordnung ermöglicht es den Aufgabenträgern, öffentliche Dienstleistungsaufträge an private Unternehmen direkt zu vergeben, sofern diese bestimmte Schwellenwerte nicht überschreiten: Die öffentliche Personenverkehrsleistung muss im Jahr unter der Schwelle von 300.000 Km bzw. der Jahresdurchschnittswert unterhalb der Grenze von 1 Mio. € bleiben.

Allerdings können an ein Unternehmen beliebig viele solcher Kleinaufträge vergeben werden, sofern das Unternehmen in der Summe aller ihm gewährten Ausgleichsleistungen noch im Bereich einer Dienstleistungskonzession ist. Weiterhin ist es möglich, Allgemeine Vorschriften anzuwenden oder Direktvergaben an interne Betreiber um die Direktvergabe eines Kleinauftrags zu ergänzen. Ferner ist wichtig, dass zusätzliche Leistungen bei eigenwirtschaftlichen Verkehren durch die Direktvergabe eines Kleinauftrags abgedeckt werden können.

» **Hinweis:** Häufig bietet die Direktvergabe eines Kleinauftrags einen Vorteil gegenüber der Direktvergabe an einen internen Betreiber, sofern dieser die geforderte Selbsterbringungsquote nicht leisten kann.

3. Besondere Regelungen für kleine und mittlere Unternehmen

Die Verordnung stellt bei der Vergabe von öDLK explizit auf kleine und mittlere Unternehmen ab. Verfügt ein Unternehmen lediglich über max. 23 Fahrzeuge, können die

o.g. Schwellenwerte verdoppelt werden. Demnach kann eine direktvergebene öDLK in diesem Fall eine öffentliche Personenverkehrsleistung von bis 600.000 Km oder einen geschätzten Jahresdurchschnittswert von bis zu 2 Mio. € beinhalten.

4. Nachweisführung durch Anhangsabrechnung

Bei einer Direktvergabe muss der Anhang der VO (EG) 1370/2007 beachtet werden. Hiernach ist ein Nachweis zur Vermeidung einer Überkompensation zu erbringen. Dazu wurde vom Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmen (bdo) zusammen mit PKF ein EDV-Tool entwickelt, welches die erforderlichen Berechnungen übernimmt.

5. Fazit

Direktvergaben bilden für Unternehmen, die nicht am Ausschreibungswettbewerb teilnehmen können oder möchten, eine sichere Möglichkeit, gemeinwirtschaftliche Verkehre durchzuführen. Darüber hinaus bietet sich die Chance, eigenwirtschaftliche Verkehre trotz Zusatzleistungen durch Direktvergaben zu erhalten.

Kleine Busunternehmen dürfen sich über höhere Schwellenwerte freuen.



» **ENTSORGUNGSWIRTSCHAFT**

Regionale Entsorgungsautarkie durch interkommunale Kooperation auf freiwilliger Basis

Handlungsansätze der Landesregierung NRW

Im Rahmen der Fortschreibung des geltenden Abfallwirtschaftsplans für das Jahr 2014 ist eine ministerielle Bekanntmachung herausgegeben worden. Sie soll die Erreichung des abfallwirtschaftspolitischen Ziels einer regionalen Entsorgungsautarkie unterstützen und setzt dazu auf den freiwilligen Einsatz des Instruments einer interkommunalen Kooperation, parallel aber auch auf Ausschreibungen unter Beachtung bestimmter Konditionen.

1. Das Ziel der regionalen Entsorgungsautarkie

Das Ministerium für Klimaschutz, Umwelt, Landwirtschaft, Natur- und Verbraucherschutz hat am 17.4.2013 eine Bekanntmachung zum Abfallwirtschaftsplan NRW (Teilplan Siedlungsabfälle) mit Informationen zu den beabsichtigten Regelungen und Hinweisen zur Neuvergabe von Entsorgungsverträgen veröffentlicht (MBL NRW vom 22.5.2013 S. 159). Darin wird das von der nordrhein-westfälischen Abfallwirtschaftspolitik verfolgte Ziel einer „regionalen Entsorgungsautarkie“ betont und eine Strategie zur Zielerreichung vorgestellt. Siedlungsabfälle, die in Nordrhein-Westfalen (NRW) anfallen, sind daher

- im Lande selbst (Grundsatz der Autarkie) und möglichst
- in der Nähe ihres Entstehungsorts (Grundsatz der Nähe) zu beseitigen.

Als Medium auf dem Weg zur regionalen Entsorgungsautarkie soll seitens des Ministeriums die Fortschreibung des geltenden Abfallwirtschaftsplans (AWP) genutzt werden, die im Sinne des § 31 Abs. 5 Kreislaufwirtschaftsgesetz (KrWG) für das Jahr 2014 vorzunehmen ist.

2. Verbindliche Zuweisungen zu erwarten

Konkret scheint dafür beabsichtigt zu sein, entsprechend den durch das KrWG (in Kraft getreten zum 1.6.2012) geänderten Rahmenbedingungen für die Abfallwirtschaftsplanung verbindliche Zuweisungen zu bestimm-

ten Abfallentsorgungsanlagen zu treffen. Diese können sowohl für Beseitigungsabfälle als auch für gemischte Abfälle zur Verwertung aus privaten Haushaltungen (einschließlich solcher, die dabei auch in anderen Herkunftsbereichen gesammelt werden) erfolgen. Die Zuweisungen können sich nunmehr auf Beseitigungsanlagen sowie Verwertungsanlagen beziehen.

Soweit entsprechende Zuweisungen im AWP vorgenommen werden, sollen diese durch Rechtsverordnung für verbindlich erklärt werden. Informationen über Einzelheiten zu den beabsichtigten Regelungen sind spätestens im Beteiligungsverfahren nach § 32 KrWG zu erwarten.

3. Freiwillige Kooperationen

Die Bekanntmachung des Ministeriums berücksichtigt allerdings den u.U. eintretenden Praxisfall, dass die entsorgungspflichtigen Kreise und kreisfreien Städte zwischen der allgemeinen Ankündigung der Möglichkeit verbindlicher Zuweisungen und deren Verbindlicherklärung durch eine Rechtsverordnung kurzfristigen Handlungsbedarf haben können, wenn bestehende Entsorgungsverträge zeitnah auslaufen. Um bereits in dieser Situation den Prinzipien der Entsorgungsautarkie und der Nähe bei der Entsorgung von Siedlungsabfällen gerecht zu werden, solle deren Umsetzung durch interkommunale Kooperationen auf freiwilliger Basis von den Entsorgungsträgern geprüft werden. Eine solche Vorgehensweise würde von der Landesregierung unterstützt.

» **Hinweis:** Informationen dazu, wie dies im Detail geschehen soll, bleibt die Bekanntmachung noch schuldig. Ebenso fehlt die Angabe der genauen Voraussetzungen für eine Kooperation auf freiwilliger Basis.

4. Rechtliche Basis

Denkbar ist hierzu ein Rückgriff auf die Regelungen des gerade in der Novellierung befindlichen Gesetzes



Statt Entsorgungstourismus Abfallbeseitigung auf regionaler Ebene

über kommunale Zusammenarbeit in NRW zur öffentlich-rechtlichen Vereinbarung, zum Zweckverband oder zum gemeinsamen Kommunalunternehmen. Es käme aber auch die Heranziehung der durch die Rechtsprechung vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) entwickelten Kriterien zur Begründung eines „Regionalen Entsorgungsverbands“ in Betracht, dessen Hauptgegenstand die gemeinsame Erledigung von öffentlichen Abfallentsorgungsaufgaben war. Nach dieser Entscheidung (EuGH-Urteil vom 9.6.2009, Az.: C-480/06; Stadtreinigung Hamburg) soll eine förmliche europaweite Ausschreibung nicht erforderlich sein, wenn

- öffentliche Stellen
- im Rahmen interkommunaler Zusammenarbeit
- einen Vertrag zur Erfüllung einer ihnen allen obliegenden öffentlichen Aufgabe (Abfallentsorgung)

schließen.

5. Anforderungen der Rechtsprechung an interkommunale Kooperationen

Der EuGH fordert allerdings für die vergabe-rechtsfreie gemeinsame Aufgabenerledigung die Erfüllung bestimmter inhaltlicher Merkmale, die sich wie folgt zusammenfassen lassen:

(1) Das „Entgelt“ für die von den Partnern geleisteten Beiträge zur Aufgabenerfü-

llung erschöpft sich in einer Erstattung der Kosten für die gemeinsame Erledigung; weitergehende Entgeltbestandteile, die bei dem erledigenden Partner verbleiben, sind nicht vereinbart.

- (2)** Es sind ausschließlich öffentliche Stellen beteiligt, keine Privaten.
- (3)** Eine Vergabe von Aufträgen an Dritte wird nicht präjudiziert oder vereinbart.

Offen geblieben war in dieser Entscheidung allerdings die Einbindung des Anlagenbetreibers. Solange es sich bei diesem um ein kommunales Unternehmen handelt, wäre für eine interkommunale Kooperation eine Inhouse-Beauftragung unter Wegfall des Wesentlichkeitskriteriums denkbar. Bei rein privaten Anlagenbetreibern wäre eine Ausnahme von der Ausschreibungspflicht jedoch in erster Näherung nicht begründbar.

» **Hinweis:** Der Möglichkeit einer interkommunalen Kooperation im vorstehend skizzierten Sinne steht auch nicht die aktuelle Entscheidung des EuGH vom 13.6.2013 (Az.: C-386/11; Piepenbrock) entgegen, da es in dem zu beurteilenden Sachverhalt nicht um die Erfüllung einer gemeinsamen Gemeinwohlaufgabe (wie z.B. der Abfallentsorgung) ging, sondern um bloße verwaltungsunterstützende Hilfsaufgaben, konkret die Reinigung bestimmter Büro-, Verwaltungs- und Schulgebäude.

Der EuGH eröffnet auch die Möglichkeit, auf eine förmliche europaweite Ausschreibung zu verzichten.

6. Vergaberechtliche Aspekte bei der Neuvergabe von Entsorgungsverträgen

Zudem enthält die Bekanntmachung generelle Hinweise zur Neuvergabe von Entsorgungsverträgen und damit letztlich auch zum Neuabschluss von Verträgen mit Betreibern von Entsorgungsanlagen; dies unabhängig davon, ob diese rein kommunal oder privat sind. So wird verdeutlicht, dass mit Inkrafttreten einer die Verbindlichkeit von Zuweisungen im AWP betreffenden Rechtsverordnung Entsorgungsverträge, die eine Entsorgung in Entsorgungsanlagen vorsehen, zu denen sie nach der Verordnung nicht zugewiesen sind, nicht mehr erfüllt werden können (§§ 275, 326 BGB).

Ferner ist beabsichtigt, in die Verordnung eine Regelung aufzunehmen, die festlegt, unter welchen Voraussetzungen diese auch für Entsorgungsverträge gilt, die bei Inkrafttreten der Verordnung bereits bestehen. Als Stichtag kommt hierfür das Datum der Bekanntgabe dieses Schreibens, ggf. aber auch der Zeitpunkt des Inkrafttretens des KrWG, also der 1.6.2012 in Betracht.

Die Voraussetzungen für einen Vertrauensschutz sieht das Ministerium hingegen als nicht gegeben an, denn aufgrund der gesetzlichen Vorschriften zur regelmäßigen

Fortschreibung der Abfallwirtschaftsplanung und der mit dem KrWG geschaffenen Rechtsgrundlagen (vgl. § 30 Abs. 1 Satz 3 KrWG) mussten die Entsorgungspflichtigen spätestens ab dem Inkrafttreten des KrWG mit verbindlichen Zuweisungen auch für Verwertungsanlagen rechnen.

Um in einem Ausschreibungsverfahren auch keinen Vertrauensschutz für den potenziellen Auftragnehmer entstehen zu lassen sowie mögliche Nachteile aus einem Widerspruch zwischen den vertraglichen Vereinbarungen und künftigen verbindlichen Zuweisungen zu vermeiden, enthält die Bekanntmachung die Empfehlung, dass insbesondere kurze Laufzeiten und ein Sonderkündigungsrecht für den Fall vereinbart werden, dass künftig durch verbindliche Regelung im AWP eine Zuweisung der Abfälle zu anderen Entsorgungsanlagen erfolgt.

» **Hinweis:** Darüber hinaus lässt die Mitteilung offen, ob durch Gestaltung eines Ausschreibungsverfahrens zur zukünftigen Entsorgung nicht auch eine Zuweisung verhindert oder überflüssig gemacht werden kann. Angedeutet wird diese Lösung jedenfalls durch den Hinweis auf eine Ausschreibung, in der die Frage der Nähe der Entsorgung durch einen Transportzuschlag berücksichtigt wird.

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

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 einsehbar.