



# Erfolgsstrategien für Netzbetreiber

Optimierung von Vermögens- und Kapitalstrukturen in der Anreizregulierung

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

der Öffentliche Sektor steht schon seit einigen Jahren unter einem besonderen Druck, dem sich nun in jüngster Zeit vor allem die Strom- und Gasnetzbetreiber ausgesetzt sehen. Dabei sind hier gar nicht einmal die mit der Ukraine-Krise verbundenen Bedrohungen oder die Entwicklungen auf EU-Ebene gemeint, deren Auswirkungen – im Ukraine-Fall – noch nicht zuverlässig abschätzbar sind bzw. – hinsichtlich der EU-Vorgaben im Hinblick auf die EEG-Novelle – langsam konkrete Formen annehmen. Vielmehr sind es restriktive Grundsatzpositionen, die seitens der deutschen Regulierungsbehörde vertreten werden: Sie führten in den zurückliegenden Kostenprüfungsverfahren zu einer Missachtung von elementaren Wirkungszusammenhängen zwischen Aktiv- und Passivseite der Bilanz und im Ergebnis zu wirtschaftlichen Nachteilen für die betroffenen Unternehmen. Unser Brennpunkt-Beitrag vertieft diese Problematik und hält zahlreiche Empfehlungstatbestände im Hinblick darauf bereit, wie Sie für die kommenden Basisjahre 2015 (Gas) und 2016 (Strom) bereits jetzt Optimierungsmöglichkeiten identifizieren und nutzen können.

Auch wenn die EEG-Novelle nicht so scharf ausfallen wird, wie es vor einigen Monaten noch den Anschein hatte, so werden doch für Anlagenbetreiber und für die stromverbrauchende Industrie massive wirtschaftliche Auswirkungen zu verkraften sein müssen – mehr dazu lesen Sie ab S. 7 in diesem Heft. Neben den Versorgern haben auch die Verkehrsunternehmen neue Leitlinien zu beachten, die von der EU-Kommission am 29.3.2014 bekannt gegeben wurden – und schon bald wieder geändert werden dürfen, wie Sie ab S. 12 mit dem Verweis auf das anstehende sog. 4. Eisenbahnpaket näher ausgeführt finden.

Aus der breiten Palette der weiteren Themen dieser Ausgabe seien zwei hervorgehoben, die sonst nicht so im Fokus unserer Berichterstattung stehen: Zuwendungen an Aufsichtsräte und Betriebsräte bedürfen zumindest in den ab S. 15 bzw. 30 behandelten Konstellationen Ihrer besonderen Aufmerksamkeit.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» **BRENNPUNKT**

- » Regulierungsoptimierte Bilanzierung und Finanzierung in der Versorgungswirtschaft ..... **S. 3**

» **VERSORGUNGSWIRTSCHAFT**

- » EEG-Novelle: Eckpunkte des geplanten Umbaus des Fördersystems ..... **S. 7**
- » Stromversorger: Keine Entlastung von Stromsteuer bei Zahlungsunfähigkeit der Kunden ..... **S. 10**
- » Neue Rechtsprechung zum Vertragsschluss im Konzessionierungsverfahren ..... **S. 11**

» **VERKEHRSWIRTSCHAFT**

- » Neue Leitlinien zur VO (EG) 1370/2007 ..... **S. 12**

» **STEUERRECHT**

- » Vergütungen an Aufsichtsräte, die hauptberuflich in einem öffentlich-rechtlichen Beschäftigtenverhältnis stehen ..... **S. 15**
- » Steuerfreie Leistungen an Anteilseigner: Pflicht zur Ausstellung einer Steuerbescheinigung auch bei Eigen- und Regiebetrieben ..... **S. 16**
- » Beteiligungserträge eines dauerdefizitären Freibadbetriebs als Beleg für die Gewinnerzielungsabsicht?.. **S. 18**
- » Pauschalbesteuerung von Geschenken und anderen Sachzuwendungen ..... **S. 19**
- » Umsatzsteuer: Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Bauleistungen ..... **S. 21**
- » Umsatzsteuerpflicht der Leistungen aus einem Vertrag über den Betrieb eines Freibads ..... **S. 23**
- » Die Öffentliche Hand im Internationalen Steuerrecht ..... **S. 24**

» **HAUSHALTS- UND STEUERRECHT**

- » Massive Erhöhung des Grundsteuer-Hebesatzes ... **S. 26**

» **EU-BEIHILFERECHT**

- » Eröffnungsbeschluss der EU-Kommission in Beihilfverfahren entfaltet Bindungswirkung für nationale Gerichte ..... **S. 27**
- » Fördermittel für Erschließungsmaßnahmen keine staatliche Beihilfe ..... **S. 28**

» **ARBEITSRECHT**

- » Unzulässige Begünstigung von Betriebsräten .... **S. 30**

## » BRENNPUNKT

# Regulierungsoptimierte Bilanzierung und Finanzierung in der Versorgungswirtschaft

*Die dritte Regulierungsperiode für Gas- und Stromnetze beginnt im Jahr 2018 bzw. 2019. Der derzeit laufende Evaluierungsprozess der Anreizregulierung deutet auf eine evolutionäre Weiterentwicklung des Regulierungssystems hin – mit einschneidenden Veränderungen der Regulierungspraxis ist für die kommende Regulierungsperiode aller Voraussicht nach also nicht zu rechnen. Die Kostenprüfung dürfte weiterhin eines der Kernelemente der Regulierung bleiben. Daher sollten im Hinblick auf die kommenden Basisjahre 2015 (Gas) und 2016 (Strom) bereits jetzt Optimierungsmöglichkeiten identifiziert und genutzt werden.*

## Nach dem Basisjahr ist vor dem Basisjahr: Optimierungspotenziale frühzeitig identifizieren

Die seitens der Regulierungsbehörde in den zurückliegenden Kostenprüfungen entwickelte Auslegung der StromNEV bzw. GasNEV und die hieraus abgeleiteten Kalkulationsprinzipien haben sich zunehmend von einer betriebswirtschaftlichen Fundierung entfernt. Insbesondere die Ermittlung des betriebsnotwendigen Eigenkapitals ist ein kontrovers diskutiertes Prüfungselement. Die restriktive Vorgehensweise und teils fragwürdige Argumentationslogik der Regulierungsbehörde zwingen die Netzbetreiber förmlich zur Ergreifung planvoller Gegenmaßnahmen.

### 1. Regulierungspraxis: Erfahrungen und Probleme

Die seitens der Regulierungsbehörde vertretenen restriktiven Grundsatzpositionen und die hieraus abgeleitete Regulierungspraxis führten in den zurückliegenden Kostenprüfungsverfahren zu einer Missachtung von elementaren Wirkungszusammenhängen zwischen Aktiv- und Passivseite der Bilanz und im Ergebnis zu wirtschaftlichen Nachteilen für Strom- und Gasnetzbetreiber.

Die unsachgemäße, pauschale Kappung des Umlaufvermögens auf maximal 3/12 der netzbetreiberspezifischen Erlösobergrenze bei gleichzeitig ungekürzter Übernahme des Abzugskapitals sowie die im Einzelfall erfolgte

Ungleichbehandlung aktiver und passiver Rechnungsabgrenzungsposten führten zu einer künstlichen Verringerung des betriebsnotwendigen Eigenkapitals. Verstärkt wurde das Problem durch die sachwidrige Anwendung der hohen Eigenkapitalzinssätze (EK I) auf negatives kalkulatorisches Eigenkapital, das durch diese einseitigen Kürzungen vor allem bei sog. schlanken Netzgesellschaften entsteht.

» **Empfehlung:** Aufgrund der zentralen Bedeutung der Basisjahre für die erzielbaren Ergebnisse im Kostenprüfungsverfahren sowie des Mittelwertprinzips bei der Bestimmung kalkulatorischer Kostenpositionen sollte einer Stärkung des regulatorischen Anlagevermögens sowie einer Optimierung der Kapitalstruktur – bereits beginnend im Geschäftsjahr 2014 – eine sehr gewichtige Rolle zugemessen werden.

### 2. Regulierungsoptimierte Lösungsansätze

Die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung ist einer der wichtigsten Bestandteile des Ausgangsniveaus für die Erlösobergrenzen eines Netzbetreibers. Sie wird auf der Grundlage des betriebsnotwendigen Eigenkapitals (bnEK) ermittelt, das sich wiederum – entsprechend

§ 7 Abs. 1 StromNEV/GasNEV – als Differenz aus dem betriebsnotwendigen Vermögen, den verzinslichen Verbindlichkeiten sowie dem Abzugskapital berechnet.

» **Hinweis:** Maßnahmenpakete zur Optimierung des betriebsnotwendigen Eigenkapitals können daher sowohl das betriebsnotwendige Vermögen als auch das Abzugskapital betreffen.

### 3. Stärkung des Anlagevermögens

Ansatzpunkte für eine regulatorisch ausgerichtete Stärkung des betriebsnotwendigen Anlagevermögens liefern insbesondere Optimierungen der Investitions- und Aktivierungspolitik. Da der Ermittlung des betriebsnotwendigen Vermögens das Mittelwertprinzip zugrunde liegt, hat der Zeitpunkt einer Investitionsmaßnahme einen entscheidenden Einfluss darauf, ob die Investitionen zur Steigerung der sog. Regulated Asset Base beitragen können.

Investitionen in das Sachanlagevermögen im Bereich der Gas- und Stromnetze sollten im unter Verzinsungsaspekten optimalen Zeitpunkt einer Aktivierung im Vorbasisjahr erfolgen. Zwar hat sich das OLG Düsseldorf mit Beschluss vom 11.9.2013 (Az.: VI-3 Kart 198/12 (V)) der Rechtsauffassung der Bundesnetzagentur zur Mittelwertbildung ausdrücklich nicht angeschlossen. Der Beschluss des OLG Düsseldorf ist aber noch nicht rechtskräftig (die Rechtsbeschwerde zum BGH ist zugelassen) und im Rahmen von Investitionsmaßnahmen nach § 23 ARegV ergangen, sodass es fraglich erscheint, ob die Ausführungen des Gerichts auch auf Kostenprüfungsverfahren übertragen werden können.

» **Empfehlung:** Da Anlagen im Bau nicht zu einem Ansatz von kalkulatorischen Abschreibungen führen, ist hierbei eine Forcierung der technischen Fertigstellung einer Investition jeweils zum Bilanzstichtag vorteilhaft. Sofern Budgetrestriktionen der Erreichung eines Investitionspeaks im Vorbasisjahr entgegenwirken, sind spartenübergreifende Budgetverschiebungen ins Auge zu fassen.

Zur Verbesserung der regulatorischen Verzinsungsbasis kann auch die Überprüfung der unternehmensinternen Aktivierungspolitik beitragen, z. B.

- durch Anpassung der Aktivierungsgrundsätze bei der Abgrenzung von Aufwand und Aktivierung oder
- durch Ausnutzung von Aktivierungswahlrechten.

Sofern viele kleine Einzelmaßnahmen, die isoliert betrachtet als Betriebsaufwand gelten, einer gebündelten Betrachtung unterzogen und – da sie der Herstellung des „Zielnetzes“ dienen – aktiviert werden können, kann eine Aktivierung im Vorbasisjahr zu einer Stärkung des betriebsnotwendigen Vermögens beitragen, ohne den anerkennungsfähigen Betriebsaufwand im Basisjahr zu verringern.

» **Empfehlung:** Hohe Eigenleistungsanteile im Basisjahr vermindern als kostenmindernde Erträge die darstellbaren Netzkosten und sollten somit vermieden werden.

### 4. Optimierung der Kapitalstruktur

Neben der eigentlichen Höhe des betriebsnotwendigen Vermögens hat die Höhe des kalkulationsrelevanten Abzugskapitals einen wertgewichtigen Einfluss auf die kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung. Insofern kommt regulierungsoptimierten Gestaltungsoptionen zur Reduzierung des Abzugskapitals eine zentrale Bedeutung zu. Da zudem auch fortgesetzt von einseitigen Kürzungen auf der Aktivseite ausgegangen werden muss, sollten solche Sachverhalte, die sich bilanzverlängernd und demnach nachteilig auf die Eigenkapitalverzinsung auswirken können, bereits in der Gesamtbilanz vermieden werden.

Geeignete Maßnahmen zur Bilanzverkürzung können in der Saldierung von Forderungen auf der Aktivseite mit den Verbindlichkeiten auf der Passivseite (bspw. EEG- und KWKG-Sachverhalte) und der frühzeitigen Schaffung von Aufrechnungslagen im Konzernverbund bestehen. Dies trägt dazu bei, dass Forderungsbestände und Verbindlichkeiten des Netzbetreibers auch gegenüber verbundenen Unternehmen minimiert werden.

Nachteilen aus einer pauschalen Kappung des Umlaufvermögens kann bereits vor dem Jahresabschluss durch ein verbessertes Forderungsmanagement (Reduzierung des Forderungsbestands) und eine rechtzeitige Prüfung auf Schwellenwertüberschreitung des Umlaufvermögens entgegengewirkt werden. Werden im Rahmen einer Prü-





Die Fertigstellung von Anlagen im Bau sollte zum Bilanzstichtag forciert werden.

fung „überschüssige“ liquide Mittel ausgemacht (z.B. auf der Basis eines Quartals- oder Probeabschlusses unter Heranziehung der voraussichtlich genehmigungsfähigen Netzkosten), die nicht durch eine regulierungsoptimierte Bilanzierung verhindert werden können und in der Regulierungslogik nicht Bestandteil der Verzinsungsbasis sein würden, können diese zur Reduzierung von Abzugskapital (Tilgung von Verbindlichkeiten/Vereinbarung von Abschlags- oder Vorauszahlungen) genutzt werden.

Neben der Gesamtbilanz bieten auch die Tätigkeitsbilanzen Ansatzpunkte für strukturelle Verbesserungen. Working-Capital-Positionen können im Hinblick auf Schwellenwerte und Aufgriffsgrenzen sparten- und zeitpunktbezogen durch entsprechende Zuordnungs- und Schlüsselungsentscheidungen regulie-

rungsoptimal gestaltet werden, ohne die Aussagekraft des Tätigkeitsabschlusses einzuschränken.

» **Empfehlung:** In diesem Zusammenhang empfiehlt es sich beispielsweise, die leistungswirtschaftlichen und finanzwirtschaftlichen Prozesse getrennt voneinander zu untersuchen, dies mit dem Ziel einer EK-neutralen Verschlinkung der Tätigkeitsbilanzen im regulierten Netzbereich.

Sofern pachtvertraglich die unmittelbare Weiterleitung von durch den Netzbetreiber vereinnahmten Baukostenzuschüssen und Netzanschlusskostenbeiträgen an den Verpächter geregelt ist, besitzt die Weiterleitung die wirtschaftliche Wirkung einer Vorauszahlung auf den zu leistenden Pachtzins. Für den Netzbetreiber handelt es sich folglich um einen

---

Ziel sollte die EK-neutrale Verschlinkung der Tätigkeitsbilanzen im regulierten Netzbereich sein.

vollständig netzkostenneutralen Vorgang und führt zum Bilanzstichtag zu betragsidentischen aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP bzw. PRAP).

Die in den zurückliegenden Kostenprüfungen zu beobachtende Ungleichbehandlung aktiver und passiver RAP (keine Anerkennung von ARAP bei vollständiger Berücksichtigung von PRAP) führt zu einer sachwidrigen Verringerung des betriebsnotwendigen Eigenkapitals.

» **Empfehlung:** Regulatorischen Nachteilen, die aus der konsequenten Missachtung von Sachzusammenhängen resultieren, kann u. U. durch eine Umgestaltung bestehender Pachtverträge und den Ausgleich wechselseitiger Ansprüche in laufenden Pachtverhältnissen begegnet werden.

Unter dem Stichwort der regulatorischen Optimierung wird vielfach die bilanzielle Auslagerung von Pensionsrückstellungen in unterschiedlichen Gestaltungsvarianten diskutiert. Da sich hieraus im Ergebnis aber auch wirtschaftliche Nachteile ergeben können, erfordert bereits die Analyse der individuellen Ausgangssituation höchste Sorgfalt. Neben der Chance auf eine insgesamt erhöhte Eigenkapitalverzinsung sind auch die mit der Auslagerung verbundenen regulatorischen Risiken zu beleuchten, die

- von einer mangelnden Anerkennung von Zuführungsaufwendungen
- über den Wegfall dauerhaft nicht beeinflussbarer Kostenanteile in der Erlösobergrenze

---

Der Grundstein  
für die Sicherung  
der Profitabilität  
muss bereits im  
Geschäftsjahr 2014  
gelegt werden.

- bis zur willkürlichen Hinzurechnung fiktiver Rückstellungsbeträge durch die Regulierungsbehörden reichen.

## 5. Effektive Vorbereitung erfordert Expertenwissen

Die in den zurückliegenden Kostenprüfungsverfahren zu beobachtende restriktive Regulierungspraxis und die betriebswirtschaftlich fragwürdige Argumentationslogik der Regulierungsbehörden erfordern planvolle Gegenmaßnahmen. Mittels einer

- frühzeitigen Stärkung des regulatorischen Anlagevermögens sowie
- einer zielgerichteten Optimierung der Kapitalstruktur

können Risiken gemindert und Chancen gewahrt werden. Der Grundstein für die Sicherung der Profitabilität muss bereits im Geschäftsjahr 2014 gelegt werden.

» **Empfehlung:** Eine effektive Vorbereitung auf die dritte Regulierungsperiode kann nur unter Beachtung der individuellen Voraussetzungen erfolgen und umfasst Themen aus vielen Fachrichtungen. Genau diese individuelle Betreuung und Interdisziplinarität kann Ihnen PKF bieten. Wir können auf eine Vielzahl von Spezialisten mit Regulierungshintergrund zurückgreifen und finden einen konstruktiven Ansatz für Ihre individuellen Fragestellungen. Gerne diskutieren wir mit Ihnen diese und andere Optimierungsmaßnahmen für die kommenden Basisjahre – sprechen Sie uns an!

## » VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

## EEG-Novelle: Eckpunkte des geplanten Umbaus des Fördersystems

---

### Maßnahmen zur Kostensenkung und weiteren Marktintegration des Grünstroms

Die von der Großen Koalition angekündigte Energiewende nimmt nun konkrete Formen an. Anfang April hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf (RegE) für eine Novelle des Erneuerbaren-Energien-Gesetzes (EEG) beschlossen. Das Gesetz soll zum 1.8.2014 in Kraft treten und enthält grundlegende Änderungen für die Förderung der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien, für die besondere Ausgleichsregelung für stromintensive Unternehmen und für den industriellen Eigenverbrauch. Sowohl Anlagenbetreiber als auch die stromverbrauchende Industrie werden massive wirtschaftliche Auswirkungen verkraften müssen.

Der Gesetzgeber hält auch mit der Neufassung des EEG daran fest, dass bis zum Jahr 2050 80 % des Bruttostromverbrauchs aus erneuerbaren Energien gedeckt werden sollen. Aufgrund des starken Anstiegs der EEG-Umlage in den vergangenen Jahren auf zuletzt 6,24 Ct/KWh für das Jahr 2014 hat sich der Gesetzgeber jedoch vorgenommen, den dadurch verursachten Anstieg der Stromkosten zu begrenzen. Die mit erneuerbaren Energien erzeugten Strommengen sollen künftig zu „möglichst geringen volkswirtschaftlichen Kosten in das Energieversorgungssystem integriert werden“.

#### 1. Das neue Fördersystem

Während das EEG bislang stets von festen Einspeisevergütungen geprägt war, die Anlagenbetreibern eine sehr sichere Refinanzierung ihrer neuen Anlagen ermöglichen, sollen die festen Einspeisetarife künftig nur noch eine untergeordnete Rolle spielen. Stattdessen soll für alle Neuanlagen die geförderte Direktvermarktung verpflichtend sein. D.h., dass der Anlagenbetreiber für den von ihm erzeugten Strom einen Abnehmer finden muss, der den Strom auch vergütet. Im Regelfall handelt es sich

bei den Abnehmern um sog. Direktvermarkter, also um Stromhändler, die sich auf den Handel von Strom aus erneuerbaren Energien spezialisiert haben.

Dieses Fördersystem existiert bereits als Option im geltenden EEG („Marktprämienmodell“) und beruht im Prinzip darauf, dass der Anlagenbetreiber keine an den Kosten der Stromerzeugung orientierte Vollförderung erhält, sondern nur noch einen Zuschlag, die sog. Marktprämie. Diese berechnet sich – vereinfacht dargestellt – aus der Differenz des gesetzlich vorgesehenen Vergütungssatzes zum durchschnittlichen Börsenstrompreis. Die gesetzlich vorgesehenen Vergütungssätze orientieren sich dabei an den Erzeugungskosten der jeweiligen Technologien (Windenergie am Land, Windenergie auf See, Wasserkraft, Biomasse, Geothermie, solare Strahlungsenergie sowie Deponie-, Klär- und Grubengase).

Feste Einspeisevergütungen sieht das neue Gesetz künftig nur noch für kleine Anlagen vor. Bis zum 1.1.2016 liegt die Grenze bei 500 KW, sie sinkt bis zum 1.1.2017 auf 100 KW. Darüber hinaus sieht das Gesetz nur für Ausnahmefälle (so insbesondere den Zahlungsausfall des Direktvermarkters) vor, dass Anlagenbetreiber in die feste Einspeisevergütung wechseln können. Die Vergütungssätze werden in diesem Fall jedoch um 20 % verringert, um einen Anreiz zu bieten, möglichst schnell wieder in das System der geförderten Direktvermarktung zurückzukehren.

Als weiteres Fördermodell sieht das Gesetz nun eine Ausschreibung von geförderten Stromerzeugungskapazitäten vor. Dadurch sollen die Förderhöhen erstmals wettbewerblich ermittelt werden.

» **Beispiel:** Als Pilotprojekt soll eine erste Ausschreibung von 400 MW installierter Leistung für Solar-Freiflächenanlagen erfolgen. Die genauen Details müssen



jedoch noch durch eine Verordnung festgelegt werden.

## 2. Änderung der besonderen Ausgleichsregelung

Mit der Eröffnung eines Beihilfeverfahrens hatte die EU-Kommission im Dezember 2013 die Vereinbarkeit der Regelungen des deutschen EEG zur Entlastung von Unternehmen des produzierenden Gewerbes von der EEG-Umlage mit dem Europarecht in Frage gestellt. Parallel zur Reform des EEG hat die EU-Kommission am 9.4.2014 die neuen Leitlinien zu staatlichen Umwelt- und Energiebeihilfen verabschiedet, mit denen einheitliche Rahmenbedingungen für die bislang europaweit sehr unterschiedlichen Regelungen zur Entlastung energieintensiver Unternehmen geschaffen werden sollen. Antragsberechtigt sind künftig Unternehmen aus den in den Listen 1 und 2 der Anlage 4 zum EEG 2014 aufgeführten Branchen, die von der EU-Kommission als stromkosten- und handelsintensiv eingestuft werden. Der Anteil der Stromkosten an ihrer Bruttowertschöpfung zu Faktorkosten (BWS) muss

- einen Mindestanteil von 16% (ab Antragsjahr 2015: mindestens 17%) für Unternehmen der 68 Branchen aus Liste 1
- bzw. 20% für Unternehmen der Liste 2 aufweisen.

Die privilegierten Unternehmen zahlen grundsätzlich 15% der EEG-Umlage; diese Belastung wird jedoch auf 4% bzw. 0,5% der BWS des jeweiligen Unternehmens begrenzt (sog. „Cap“ und „Super-Cap“ der Umwelt- und Energiebeihilfeleitlinien).

» **Hinweis:** Bei der Ermittlung der BWS werden künftig Personalaufwendungen für Leiharbeitsverhältnisse nicht mehr abzugsfähig sein.

Ungeachtet dessen zahlen alle privilegierten Unternehmen für die erste Gigawattstunde die EEG-Umlage in voller Höhe und für alle darüber hinaus gehenden kWh mindestens 0,1 Cent. Das neue System der besAR wird einheitlich ab dem Antragsjahr 2014 für die Begrenzung in 2015 eingeführt, die Antragsfrist in diesem Jahr wird einmalig auf den 30.9.2014 verlängert. Zur Abmilderung des



Einschränkungen der Solarstromförderung insbesondere für Großanlagen



Kosteneffekts erfolgt die Einführung schrittweise für die Unternehmen, die durch das neue System stärker belastet werden als bisher. Bis 2018 darf sich die von einem Unternehmen zu zahlende EEG-Umlage von Jahr zu Jahr höchstens verdoppeln.

» **Hinweis:** Ein zertifiziertes Energie- oder Umweltmanagementsystem wird künftig von allen Unternehmen verlangt, jedoch gibt es Übergangsregelungen.

Für Unternehmen, die für das Kalenderjahr 2014 eine Begrenzung nach der besAR erhalten haben, künftig aber nicht mehr antragsberechtigt sein werden, ist eine Härtefallregelung vorgesehen. Diese gilt für Unternehmen, deren Branche in keiner der beiden Listen aufgeführt ist oder deren Stromkostenintensität mehr als 14%, nicht jedoch mehr als 16%/17% (Liste 1) bzw. 20% (Liste 2) beträgt. Für diese Unternehmen wird für Mengen oberhalb der Sockelmenge von 1 GWh die EEG-Umlage auf 20% des Regelsatzes begrenzt, und das ausweislich der Gesetzesbegründung unbefristet.

» **Hinweis:** Durch einen Antrag beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) können also nicht mehr begünstigte Unternehmen künftig weiterhin und unbefristet eine erhebliche Minderung ihrer EEG-Umlagebelastung erreichen.

### 3. Neuregelungen für den Eigenverbrauch

Der dritte Bereich, der grundlegende Änderungen erfährt, ist die industrielle Stromerzeugung zum eigenen Verbrauch. Künftig muss grundsätzlich auch für den eigenerzeugten Strom die EEG-Umlage entrichtet werden. Wird der Strom jedoch in einer nach dem EEG förderungsfähigen Anlage oder einer KWK-Anlage erzeugt, fallen künftig nur 50 % der EEG-Umlage an. Unternehmen des produzierenden Gewerbes nach Abschnitt B oder C der amtlichen Klassifikation können darüber hinaus auch bei einer konven-

tionellen Stromerzeugung 85 % der EEG-Umlage einsparen.

» **Hinweis:** Voraussetzung ist jedoch stets, dass der eigenerzeugte Strom nicht durch ein Netz der allgemeinen Versorgung geleitet wird. Somit ist nach dem neuen Recht stets eine Direktleitung zwischen Erzeugungsanlage und Verbrauchsstelle erforderlich.

Umfangreiche Regelungen enthält der Regierungsentwurf für Bestandsanlagen, die bereits vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes zur Eigenversorgung genutzt wurden: Strom aus diesen Anlagen ist weiterhin vollständig von der EEG-Umlage befreit. Unter diesen Bestandsschutz fallen Anlagen, die bereits nach dem EEG 2009 oder dem EEG 2012 unter das Eigenerzeugungsprivileg fielen, sowie neue Anlagen, die vor dem 23.1.2014 nach dem BImSchG oder einem anderen Bundesgesetz genehmigt wurden und vor dem 1.1.2015 zur Eigenversorgung genutzt werden.

» **Hinweis:** Weitere Privilegierungen enthält das Gesetz außerdem für Kleinanlagen bis zu 10 KW sowie für autarke erneuerbare Stromversorgungssysteme.

### 4. Ablauf des weiteren Gesetzgebungsprozesses

Der weitere „Fahrplan“ der Gesetzgebung sieht vor, dass nach einer für Anfang Juni anberaumten öffentlichen Sachverständigenanhörung im Bundestagsausschuss für Wirtschaft und Energie der Gesetzentwurf bis zum 24.6.2014 abschließend im zuständigen Ausschuss beraten werden soll, für Ende Juni ist dann die Lesung im Bundestag vorgesehen. Das Gesetz bedarf der Mitwirkung des Bundesrats, ist jedoch nicht zustimmungspflichtig.

» **Hinweis:** Das Ländergremium kann die Verabschiedung des Gesetzes somit nicht blockieren, sondern nur verzögern.

---

Künftig muss grundsätzlich auch für den eigenerzeugten Strom die EEG-Umlage entrichtet werden.

## Stromversorger: Keine Entlastung von Stromsteuer bei Zahlungsunfähigkeit der Kunden

Stromversorgungsunternehmen hatten sich finanzielle Entlastungen bei der Stromsteuer für Fälle erhofft, wenn ihre Kunden die Forderungen aus Stromlieferungen nicht bezahlten. Die Hoffnungen der Stromversorger haben sich allerdings nicht erfüllt, denn der BFH entschied einen entsprechenden Rechtsstreit kürzlich anders.

Ist das Risiko von Forderungsausfällen bereits eingepreist?

Die gesetzlichen Regelungen sehen vor, dass Stromversorgungsunternehmen, die ihre Kunden mit Strom beliefern, Schuldner der Stromsteuer werden, die durch die Entnahme des Stroms aus dem Leitungsnetz durch den jeweiligen Endverbraucher entsteht. Über die Stromabrechnungen können die Stromversorger ihre Auslagen an Stromsteuern von den Kunden zurückfordern. Streitig war die Zulässigkeit von Rückforderungen gezahlter Stromsteuerbeträge eines regionalen Stromversorgungsunternehmens an das zuständige Hauptzollamt in Fällen von Forderungsausfällen, zu denen es infolge

- Tod des Kunden,
- Insolvenz des Kunden (titulierte und nicht titulierte Forderungen und Fälle abgelehnter Insolvenzanträge mangels Masse) oder
- der Uneinbringlichkeit bereits titulierter Forderungen gekommen war.

Das Hauptzollamt lehnte eine Erstattung aus Billigkeitsgründen nach § 227 AO ab. Die hiergegen erhobene Verpflichtungsklage vor dem FG Hamburg hatte keinen Erfolg. Der BFH bestätigte die Sichtweise der Vorinstanz und wies im Rahmen seiner Entschei-

dung vom 17.12.2013 (Az.: VII R 8/12) auf Folgendes hin:

**(1)** Aus dem Umstand, dass es sich bei der Stromsteuer um eine auf Abwälzung angelegte Verbrauchsteuer handelt, folge keine sachliche Unbilligkeit der Stromsteuererhebung in den Fällen, in denen dem als Steuerschuldner in Anspruch genommenen Stromversorger die Realisierung der Kaufpreisforderung infolge der Insolvenz oder des Todes des mit Strom belieferten Endverbrauchers nicht gelingt.

**(2)** Die bei Stromversorgern erfahrungsgemäß bei einer bestimmten Anzahl von Stromkunden hinzunehmenden Forderungsausfälle bilden eine Fallgruppe und keine atypischen Einzelfälle, so dass auch aus diesem Grund ein Anspruch auf Erstattung oder Erlass der Steuer nach § 227 AO nicht in Betracht komme.

**(3)** Der für die Besteuerung von Energieerzeugnissen in § 60 EnergieStG getroffenen Sonderregelung lasse sich kein allgemeiner Grundsatz der Verbrauchsbesteuerung entnehmen, der auf die Stromsteuer übertragen werden müsste.

» **Hinweis:** Da die Stromversorgungsunternehmen auch schon jetzt das Risiko von Forderungsausfällen unter Berücksichtigung der gesamten Kosten- und Erlöslage bei ihrer Preisgestaltung berücksichtigen, ist mit einer Erhöhung der Strompreise infolge dieser BFH-Entscheidung – so jedenfalls die Einschätzung des BFH selbst – nicht zu rechnen.

# Neue Rechtsprechung zum Vertragsschluss im Konzessionierungsverfahren

## Nichtigkeit des neuen Konzessionsvertrags trotz unterlassener Rüge des Altkonzessionärs

Der BGH hatte zum Ende des Jahres 2013 in zwei Entscheidungen Konzessionsverträge als nichtig beurteilt, weil die vergebende Kommune wesentliche Rechtsverstöße im Konzessionsverfahren begangen hatte. In Fortführung dieser Rechtsprechung hat nun das OLG Karlsruhe geurteilt, dass jedenfalls der Altkonzessionär eine Nichtigkeit des Konzessionsvertrags dem Netzübertragungsanspruch entgegenhalten kann, auch wenn er von der Möglichkeit, vor Abschluss des Konzessionsvertrags eine Unterlassungsverfügung gegen die Gemeinde zu beantragen, keinen Gebrauch gemacht hat.

### 1. Ausgangssituation

Gemeinsam mit Nachbarkommunen hatte die Stadt Achern ein abgestimmtes Verfahren zur Neuvergabe ihrer auslaufenden Strom- und Gaskonzessionen gestaltet, in dem die Kommunen zur Überzeugung des Gerichts u. a.

- zum einen die festgelegten Kriterien im Verlauf des Verfahrens unterschiedlich gewichteten und
- zum anderen die Höhe der Netzentgelte gar nicht als Kriterium werteten.

Der Altkonzessionär, der im Konzessionierungsverfahren nicht gerügt hatte, wendete verschiedene Verfahrensverstöße gegen den behaupteten Übernahmeanspruch des Neukonzessionärs ein.

### 2. OLG: Konzessionsverträge nichtig

Aufgrund der Verfahrensverstöße wertete das OLG Karlsruhe die abgeschlossenen Konzessionsverträge als nichtig und verneinte infolgedessen den Übertragungsanspruch (Urteil vom 26.3.2014; Az.: 6 U 68/13 (Kart), Vorinstanz: LG Mannheim, Urteil vom 3.5.2013). Der Konzessionsvertrag sei gem. § 134 BGB nichtig und der Altkonzessionär könne die Verstöße gegen das Wettbewerbsrecht auch dem abgetretenen vertraglichen Übertragungsanspruch gem. § 404 BGB entgegenhalten.

### 3. Keine Rügepflicht des Altkonzessionärs

Bemerkenswert ist insbesondere, dass das OLG Karlsruhe die in den Urteilen des BGH angestellten Überlegungen fortführt und dahingehend spezifiziert, ob ggf. Einwände unzulässig (präkludiert) sein könnten, wenn der betroffene Altkonzessionär im Konzessionierungsverfahren Beteiligter war, dort aber seine Einwände nicht geltend gemacht hat.

Der BGH hatte in seinen Urteilen vom 17.12.2013 (Az.: KZR 65/12 und KZR 66/12), über deren Inhalte bereits im Themenheft ÖS 01/2014 berichtet wurde, entschieden, dass solche Konzessionsverträge, deren Abschluss mit einem bestimmten Bewerber andere Bewerber entgegen § 20 GWB a.F. unbillig behindert, i.S. des § 46 Abs. 2 EnWG grundsätzlich nichtig seien. Allerdings komme eine andere Beurteilung in Betracht, wenn alle diskriminierten Bewerber um die Konzession ausreichend Gelegenheit gehabt hätten, ihre Rechte zu wahren, diese Möglichkeit aber nicht genutzt hätten (siehe BGH im Verfahren KZR 66/12, Rn. 108 f.). In diesem Fall könne und müsse die fortdauernde Behinderung durch den fehlerhaft abgeschlossenen Konzessionsvertrag (also der Wettbewerbsverstoß) im Interesse der Rechtssicherheit hingenommen werden.

Die ausreichende Möglichkeit zur Wahrung der eigenen Rechte – das OLG interpretiert die Ausführungen des BGH zu diesem Punkt dahingehend, dass hier der Weg in den einstweiligen Rechtsschutz gemeint sein dürfte – sei dann in Betracht zu ziehen, wenn die Gemeinde in Anlehnung an den dem § 101a GWB zugrunde liegenden Rechtsgedanken alle Bewerber um die Konzession in Textform über ihre beabsichtigte Auswahlentscheidung unterrichtet habe und den Abschluss des Konzessionsvertrags erst 15 Kalendertage nach Absendung der Information vornehme.

» **Hinweis:** In der weiteren Urteilsbegründung führt das OLG zu Recht aus, dass die den unterlegenen Bietern mitgeteilten Gründe der Konzessionsentscheidung allerdings ausreichend konkret sein müssten. Die regelmäßig im Rahmen der Veröffentlichung der Vergabeentscheidung mitgeteilten pauschalen Gründe seien diesbezüglich nicht ausreichend.



#### 4. Sonderstellung des Altkonzessionärs

Außerdem sei – so die Karlsruher OLG-Richter – eine Differenzierung zwischen einfach unterlegenen Bietern und dem Altkonzessionär, der an dem Verfahren ebenfalls teilgenommen habe und unterlegen sei, vorzunehmen. Der unterlegene Altkonzessionär könne nicht gehindert werden, die Nichtigkeit des Konzessionsvertrags vorzutragen, auch wenn er als Bieter von der Möglichkeit, seine Rechte im Eilverfahren geltend zu machen, keinen Gebrauch gemacht habe. Der Altkonzessionär sei nämlich in besonderer Weise von der diskriminierenden Konzessionsentscheidung betroffen. Er verliere nicht nur die Erwerbchance, sondern müsse auch seine Verteilungsanlagen übertragen und den Eingriff in sein Eigentumsrecht hinnehmen.

#### 5. Fazit

Mit dem Urteil leistet das OLG Karlsruhe einerseits eine begrüßenswerte Fortentwicklung

der jüngsten BGH-Rechtsprechung, die vermeintlich weitere Rechtssicherheit zu schaffen geeignet ist. Andererseits bestätigt diese Entscheidung aber, dass noch im Netzherausgabeprozess die Nichtigkeit des Konzessionsvertrags vorgetragen werden kann, auch wenn der Altkonzessionär offensichtliche Verfahrensfehler weder gerügt noch vorläufigen Rechtsschutz gesucht hat. Aus Sicht der vergebenden Kommune bzw. des Neukonzessionärs sind die Zeiträume der Rechtsunsicherheit damit folglich nach wie vor auf Jahre angelegt.

» **Empfehlung:** Einen wesentlichen Beitrag zur Rechtssicherheit können die vergebenden Kommunen jedenfalls aber gegenüber den sonstigen unterlegenen Bietern leisten, indem die Begründung der Konzessionsentscheidung entgegen der inzwischen gängigen Praxis nicht pauschal, sondern konkret erfolgt.

## » VERKEHRSWIRTSCHAFT

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

---

#### **Auslegungsgrundsätze vom 29.3.2014 verdeutlichen die Sichtweise der EU-Kommission**

Neue Leitlinien zur Auslegung der VO (EG) 1370/2007 hat die EU-Kommission am 29.3.2014 veröffentlicht und dies, obwohl – vor dem Hintergrund des 4. Eisenbahnpakets – bereits eine Novelle der VO geplant ist. Somit ist abzusehen, dass die Leitlinien bei Verabschiedung des 4. Eisenbahnpakets erneut auf den Prüfstand kommen werden.

Hinsichtlich der Anwendungskraft ist zu beachten, dass die Leitlinien lediglich Interpretationen der EU-Kommission darstellen, wie die künftige Auslegung der VO seitens der EU-Kommission gesehen wird; sie bleiben ohne bindende Wirkung gegenüber den Mitgliedstaaten, Behörden und Unternehmen. Dennoch ergeben sich aus den Leitlinien allgemeine Hinweise auf öffentliche Dienstleistungsaufträge, da eine Abweichung von den Ausführungen ggf. einer besonderen Begründung gegenüber der EU-Kommission bedarf.

Eine nähere Befassung mit den Leitlinien ist deshalb zweifelsohne ratsam.

### **1. Allgemeine Vorschriften**

Die Leitlinien führen in Abschn. 2.2.2 sowie in Abschn. 2.2.3 aus, dass die zuständigen Behörden durch den Erlass einer allgemeinen Vorschrift gem. Art. 3 Abs. 2 und 3 VO (EG) 1370/2007 auf die Vergabe eines öffentlichen Dienstleistungsauftrags verzichten können. Damit stellt die EU-Kommission klar, dass mit allgemeinen Vorschriften auch eine Vergabe außerhalb der VO – in Deutschland nach dem PBefG – möglich ist (z. B. können eigenwirtschaftliche Verkehre weiter Bestand haben).

### **2. Ausschließliche Rechte**

Die EU-Kommission führt in Abschn. 2.2.6 ihr Verständnis über den Begriff des ausschließlichen Rechts aus. Interessant ist hierbei die Auslegung, dass unter den Begriff des ausschließlichen Rechts nahezu alle Regelungen oder Verwaltungspraktiken der Mitgliedstaaten fallen, die andere Unternehmen de facto an einer Marktbeteiligung hindern. So zählen hierzu auch Genehmigungen zum Betrieb öffentlicher Verkehrsdienste, sofern bestimmte Kriterien bezüglich des gewünschten Umfangs und der gewünschten Qualität erfüllt sein müssen, die in der Praxis zu einer beschränkten Zahl der Betreiber führen.

Damit gibt die EU-Kommission vor, dass auch bei einem Genehmigungswettbewerb nach nationalem Recht ein ausschließliches Recht bestehen kann, sofern die zuständige Behörde eine(n) bestimmte(n) Umfang und Qualität bei der Erbringung von eigenwirtschaftlichen Linien festlegt.

### **3. Direktvergaben**

**Selbsterbringungsquote:** Nach der kontrovers diskutierten strengen Auslegung der EU-Kommission zur Anwendung des Art. 5 (2e) der VO (EG) 1370/2007 ist es erforderlich, dass der interne Betreiber den überwiegenden Teil selbst erbringen muss. Dazu heißt es nun in Abschn. 2.2.9 der Leitlinien, dass es bei einer Eigenleistung von weniger als zwei Drittel guter Gründe bedarf. Nach Ansicht der EU-Kommission sollte der interne Betreiber daher lediglich ein Drittel der Verkehrsdienste an Subunternehmer vergeben.

**Zuständige Behörden:** In Abschn. 2.3.1 beschreibt die EU-Kommission bei Direktvergaben an interne Betreiber, dass der geographische Anwendungsbereich unter der Verantwortung einer Gruppe von Behörden so festgelegt werden muss, dass die örtlichen Dienste den Bedarf eines Ballungsgebiets/Landkreises decken. Mit der Vorgabe der geographischen, verkehrstechnischen und tariflichen Zusammenführung bei einer Gruppe von Behörden nimmt die EU-Kommission eine gegenüber der bisherigen Position erweiterte Beurteilung vor.

**Zuständigkeitsgebiet:** Die EU-Kommission vertritt in Abschn. 2.3.1 Absätze iii bis iv eine sehr strenge Sichtweise in Bezug auf abgehende Linien. Demnach werden alle Verkehre, die über abgehende Linien hinausgehen, besonders streng beurteilt, wenn sowohl der interne Betreiber als auch eine andere Einheit von derselben zuständigen Behörde kontrolliert werden. Die strenge Sicht der EU-Kommission sieht ein Wettbewerbsverbot des internen Betreibers und dessen verbundener Unternehmen sogar weltweit vor. Dies führt insbesondere zu einer strengen Prüfung der Subdienstleister.

**KMU-Direktvergabe:** Bei der Direktvergabe für kleine und mittlere Unternehmen nach Art. 5 Abs. 4 VO (EG) 1370/2007 stellt die EU-Kommission in Abschn. 2.4.7 klar, dass der hier verwendete Begriff Fahrzeuge als „betriebene Fahrzeuge für den öffentlichen Personenverkehr“ definiert wird. Daher fallen Pkw sowie Fahrzeuge zum Gütertransport etc. nicht unter diesen Begriff und sind daher bei dem Schwellenwert von 23 nicht anzurechnen.

### **4. Anhang VO (EG) 1370/2007**

**Angemessener Gewinn:** Die Leitlinien folgen unter Abschn. 2.4.3 dem Abstimmungsverfahren, welches von PKF mit dem Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e.V. (bdo) in Brüssel anhand eines Musterfalls mit der EU-Kommission abgestimmt wurde. Danach sind Busverkehre wegen der Personalintensität anders zu beurteilen als kapitalintensive Eisenbahnverkehre. Dies bestätigt die von PKF vertretene Sichtweise bei der Prüfung des Anhangs, dass in Zweifelsfällen eine Einzelfallprüfung erforderlich ist und unvorhergesehene Kosten bei der Gesamtbeurteilung berücksichtigt werden können. Weiterhin wird klargestellt, dass der Gewinn ana-



Mit dem 4. Eisenbahnpaket wird es Änderungen der Leitlinien geben

Die Leitlinien eröffnen weite Spielräume bei der Finanzierung von Verkehrsleistungen.

log DAWI-Rahmen nicht nur auf der Basis der Kapitalrendite, sondern auch auf der Basis einschlägiger Kennzahlen überprüft werden kann.

**Ex-ante-Kontrolle:** Die EU-Kommission unterstreicht die von PKF befürwortete Vorabwertung in Abschn. 2.4.7 (Ex-ante-Kontrolle). Hierbei soll geprüft werden, ob eine Ausgleichsregelung zu einer übermäßigen Ausgleichsleistung führt. Durch diese Bewertung werden im Vorfeld die Zulässigkeit und die Höhe der Ausgleichsleistung anhand von Parametern geprüft und festgelegt.

**Ex-post-Kontrolle:** Die EU-Kommission erwähnt in Abschn. 2.3.3 ausdrücklich, dass die regelmäßige Ex-post-Kontrolle z. B. unter Anwendung von IT-Tools (bdo-Tool) durchgeführt werden kann, um Kontrollen in standardisierter Form zu ermöglichen. Dabei muss allerdings beachtet werden, dass jeder Öffentliche Dienstleistungsauftrag getrennt bewertet werden muss.

**5. Fazit**

Mit den Leitlinien unterstreicht die EU-Kommission teilweise ihre strenge Sichtweise bei der Vergabe von Verkehrsleistungen außerhalb des Wettbewerbs. Hingegen eröffnen die Leitlinien einen weiten Gestaltungsspielraum bei der Finanzierung von Verkehrsleistungen. Insgesamt jedoch bestätigen die Leitlinien die PKF-Auffassung hinsichtlich der Umsetzung der VO (EG) 1370/2007.

Allerdings muss beachtet werden, dass schon mit Veröffentlichung der Leitlinien der Ablauf ihrer Gültigkeit bereits in Gang gesetzt ist. Denn im Zuge der Verabschiedung des neuen Eisenbahnpakets werden die Aussagen der Leitlinien erneut zu prüfen sein.

» **Hinweis:** Um eine gewisse Rechtssicherheit zu erlangen, sollten stets mehrere Rückfallebenen geschaffen und der politische Prozess kritisch begleitet werden. Es gilt zu prüfen, inwieweit die Leitlinien Einzug in die Rechtsprechung erhalten.



» **STEUERRECHT**

## Vergütungen an Aufsichtsräte, die hauptberuflich in einem öffentlich-rechtlichen Beschäftigtenverhältnis stehen

### Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung

Mitunter erzielen Personen, die hauptberuflich in einem öffentlich-rechtlichen Beschäftigtenverhältnis stehen und in dieser Eigenschaft Aufsichtsratsfunktionen wahrnehmen, Einnahmen aus solchen Nebentätigkeiten. Die OFD Frankfurt hat kürzlich in zwei Verfügungen zur einkommen- und umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsbezügen aus diesen Tätigkeiten Stellung genommen.

» **Hinweis:** Im nachfolgenden Text geben wir die OFD-Texte in einer bearbeiteten Fassung wieder.

#### 1. Ertragsteuerliche Behandlung

Aufsichtsratsvergütungen gehören grundsätzlich zu den Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Steht die Wahrnehmung der Aufsichtsratsfunktion allerdings in einem engen ursächlichen Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Haupttätigkeit, gehören die Aufsichtsratsvergütungen abweichend hiervon zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG).

» **Hinweis:** Ein solcher Zusammenhang ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung besteht, die Aufsichtsratsvergütung vollständig oder teilweise an den Arbeitgeber abzuführen.

Zu dem besagten Personenkreis, dem Aufsichtsratsvergütungen aus einer solchen Nebentätigkeit zufließen, gehören

- Personen, die in einem öffentlich-rechtlichen Amtsverhältnis stehen,
- Beamte und Wahlbeamte sowie
- Tarifbeschäftigte des öffentlichen Dienstes.

Diese Personen gehören kraft ihrer Funktion einem Aufsichtsrat an oder nehmen dieses Mandat auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung ihres Dienstherrn/Arbeitgebers wahr.

Die Vergütung, die diese Person als Aufsichtsratsmitglied erhält, unterliegt als Arbeitslohn von dritter Seite grundsätzlich dem Lohnsteuer-Abzug.

Die Finanzverwaltung beanstandet es allerdings nicht, wenn der Arbeitgeber in einem solchen Fall auf den Lohnsteuer-Abzug verzichtet. Denn ggf. ist der Arbeitnehmer originär verpflichtet, die Einnahmen im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung zu deklarieren. Die Abführung der Aufsichtsratsvergütung an den Arbeitgeber führt in diesen Fällen – zwecks Vermeidung einer doppelten einkommensteuerlichen Erfassung – zu negativem Arbeitslohn.

» **Hinweis:** Unterbleibt im Einzelfall eine Abführung der Aufsichtsratsvergütung an den Arbeitgeber, weil die Vergütung z. B. einen bestimmten Grenzbetrag nicht überschreitet, ist dennoch ein enger ursächlicher Zusammenhang mit der Haupttätigkeit anzunehmen, wenn dem Grunde nach eine Abführungsverpflichtung für den Arbeitnehmer besteht.

Zu der in Betracht kommenden Vergütung an das Aufsichtsratsmitglied gehören nicht nur die eigentliche Vergütung sowie ggf. das Sitzungsgeld, sondern grundsätzlich jeder geldwerte Vorteil, der dem Aufsichtsratsmitglied im Zusammenhang mit der Aufsichtsrats Tätigkeit zufließt. Dabei kann es sich um Geld- oder Sachzuwendungen (hierzu gehören auch Nutzungsüberlassungen und andere Dienstleistungen) handeln. Für Sachzuwendungen ist ggf. eine Pauschalversteuerung durch das zuwendende Unternehmen möglich.

Kein Arbeitslohn sind dagegen Zuwendungen, die sich nicht als Entlohnung, sondern lediglich als Begleitscheinung einer betriebsfunktionalen Zielsetzung erweisen. Solche Zuwendungen erfolgen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse und stellen deshalb keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Bei Zuwendungen von Unternehmen an ihre Aufsichtsräte handelt es sich nicht um Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, weil die Zuwendung durch die Rechtsbeziehung zwischen Aufsichtsrat und Unternehmen veranlasst ist.

» **Hinweis:** Die vorstehenden Regelungen sind entsprechend anzuwenden, soweit der oben beschriebene Personenkreis kraft seines Amtes bzw. auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung seines Dienstherrn/Arbeitgebers in einem Verwaltungsrat oder einem anderen Organ einer Gesellschaft, Genossenschaft oder eines in einer anderen Rechtsform betriebenen Unternehmens tätig ist.

## 2. Umsatzsteuerliche Behandlung

Grundsätzlich unterliegen Einnahmen, die Personen aus der Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied beziehen, als sonstige Leistung der Umsatzsteuer. Unerheblich ist dabei,

ob das Aufsichtsratsmitglied nach erfolgter Wahl, aufgrund eines Entsendungsrechts oder in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer dem Aufsichtsrat angehört.

Abweichend von diesem Grundsatz gilt die Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds nicht als eine unternehmerische Tätigkeit, die somit auch nicht unter die Bestimmungen des UStG fällt, wenn Beamte und andere Bedienstete einer Gebietskörperschaft diese Tätigkeit auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung ihres Dienstherrn übernommen haben und verpflichtet sind, die Vergütungen ganz oder teilweise an den Dienstherrn abzuführen.

» **Hinweis:** Insoweit besteht also eine inhaltsgleiche Auffassung zwischen der umsatzsteuerlichen und ertragsteuerlichen Würdigung, nach der dieser vorgenannte Personenkreis keine selbständige Tätigkeit ausübt.

Üben allerdings Beamte oder andere Bedienstete Aufsichtsrats Tätigkeiten aus, die nicht auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung des Dienstherrn wahrgenommen, sondern in ihrer Eigenschaft als Arbeitnehmervertreter ausgeübt werden, sind sie dagegen selbständig tätig und das Umsatzsteuerrecht findet Anwendung.

# Steuerfreie Leistungen an Anteilseigner: Pflicht zur Ausstellung einer Steuerbescheinigung auch bei Eigen- und Regiebetrieben

---

## Vorkehrungen zur Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen

Der Gesetzgeber verlangt von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und Personenvereinigungen die Ausstellung von Steuerbescheinigungen nach amtlichem Muster, wenn steuerfreie Leistungen an die Anteilseigner unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos erbracht werden. Aufzuführen sind Namen und Anschrift der Anteilseigner, Höhe der jeweiligen Leistungen sowie der Zahlungs-

tag. Dem Vernehmen nach hat unlängst eine verwaltungsinterne Abstimmung zwischen den Finanzverwaltungen auf Bundesebene in Bezug auf die Rechtsfolgen einer fehlenden Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG stattgefunden, die sich speziell an Eigen- und Regiebetriebe richtet.

## 1. Steuerbescheinigungspflichtigen ...

Der Gesetzgeber hat in § 27 Abs. 3 bis 5 KStG an die Nicht-Ausstellung solcher Steuerbescheinigungen Sanktionen geknüpft. Wird bis

zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des ersten Feststellungsbescheids der gesetzlichen Vorgabe nicht entsprochen und seitens der gewährenden Körperschaft keine Steuerbescheinigung ausgestellt, wird mittels Fiktion unterstellt, dass die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos 0 € betragen hat. Diese Fiktion hat zur Folge, dass der effektiv verwendete Teilbetrag des Einlagekontos nicht steuerfrei bleibt (§ 27 Abs. 5 KStG), sondern der Kapitalertragsteuer inkl. Solidaritätszuschlag (SolZ) unterliegt. Eine spätere Berichtigung oder erstmalige Erteilung einer Steuerbescheinigung ist nicht zulässig.

## 2. ... gelten auch für Betriebe gewerblicher Art

Erbringt ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) Leistungen an seine Trägerkörperschaft unter Verwendung des steuerlichen Einlagekontos, war infolge einer uneinheitlichen Handhabung in den Bundesländern bislang streitig, ob hierzu auch Steuerbescheinigungen nach amtlich vorgeschriebenem Muster erforderlich waren. Fraglich war dies deshalb, weil es bei Leistungen des unselbständigen BgA an den Hoheitsbereich an zwei unterschiedlichen „Personen“ mangelt.

» **Hinweis:** Mitunter war auf die Steuerbescheinigung mit der Anmerkung verzichtet worden, dass der Gesetzgeber eine „In-sich-Bescheinigung“ verlange. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 27 Abs. 7 KStG ist aber eine Ausnahme vom Gesetzgeber nicht vorgesehen; danach gelten die vorrangig auf Kapitalgesellschaften ausgelegten Vorschriften des § 27 Abs. 3 bis 5 KStG (Ausstellen einer Steuerbescheinigung) sinngemäß auch für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen und mit hin auch für BgA.

### 3. Fehlende Bescheinigung: Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung ...

Verfügt ein BgA über einen ausreichenden

---

Steuerbescheinigung als unabdingbare Voraussetzung der Vermeidung von vGA

Bestand an Einlagen, können wie bisher negative steuerliche Auswirkungen einer Kapitalertragsteuerpflicht infolge einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) bei nicht begünstigten Dauerverlustbetrieben vermieden werden, wenn diese als aus dem fortgeschriebenen Bestand des steuerlichen Einlagekontos verwendet gelten. Unabdingbare Voraussetzung für diese begünstigte Betrachtung ist nach einhelliger Ansicht der Finanzverwaltungen auf Bundesebene aber jetzt, dass rechtzeitig auch eine Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG vorliegt. Fehlt diese, entsteht in Höhe der vGA eine Steuerbelastung in Höhe eines 15%-igen Kapitalertragsteuerabzugs zzgl. SolZ.

## 4. ... im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen

Wird eine vGA erst im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung festgestellt, führt das Fehlen einer rechtzeitigen Steuerbescheinigung nach der bereits seit Jahren geltenden Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. OFD Münster, Verfügung vom 27.11.2009) dazu, dass es nicht zu einer Verwendung des steuerlichen Einlagekontos kommen kann, da zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des ersten Feststellungsbescheids keine Steuerbescheinigung erteilt worden ist. Dies führt zu einer entsprechenden Steuerbelastung an Kapitalertragsteuer zzgl. SolZ.

» **Hinweis:** Eine Unterscheidung in Eigen- oder Regiebetriebe ist für die Frage der Kapitalertragsteuerpflicht bei verdeckten Gewinnausschüttungen nicht [mehr] vorzunehmen.

## 5. Zeitliche Anwendung ab 2014 oder früher

Die länderübergreifend einheitliche Anwendung dieser Rechtsauffassung bei Eigen- und Regiebetrieben will die Finanzverwaltung ab dem 31.12.2013 zwingend beachten. Sofern einzelne Länderfinanzverwaltungen auch bisher schon diese Sichtweise vertreten haben,



kann eine frühere Anwendung dieser Rechtsauffassung im Einzelfall in Betracht kommen.

» **Empfehlung:** Soweit die Erstellung der Steuerbescheinigungen in der Vergangenheit bei entsprechenden Leistungen aus dem Einlagekonto nicht verlangt oder beachtet wurde, empfehlen wir, die gesetzlich vorgeschriebenen Steuerbescheinigungen nunmehr und frühzei-

tig auszustellen. Wie bereits ausgeführt, hat eine Bescheinigung bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den Schluss desjenigen Wirtschaftsjahrs zu erfolgen, in dem Beträge des steuerlichen Einlagekontos verwendet worden sind. Auch sollte mit Blick auf die Nachteile infolge „Aufdeckung“ einer vGA nicht bis zur Betriebsprüfung gewartet werden.

## Beteiligungserträge eines dauerdefizitären Freibadbetriebs als Beleg für die Gewinnerzielungsabsicht?

Ein dauerhaft defizitärer Betrieb gewerblicher Art (BgA, im Streitfall ein Bäderbetrieb) wird durch seine gewinnbringende (gewillkürte) Beteiligung an einer GmbH gewerbesteuerpflichtig.

Diese Auffassung vertritt das FG Köln in einem – derzeit noch nicht rechtskräftigen – Urteil vom 19.12.2013. Im entschiedenen Sachverhalt gehörte zu einem dauerdefizitären Badebetrieb mit Freibad auch eine 3,2277 %-ige Beteiligung an einer gewinnbringenden GmbH, deren Dividendenausschüttungen dazu führten, dass sich insgesamt im BgA Gewinne ergaben. Die Einbringung der Anteile führt nach Ansicht des FG dazu, dass sich die Ertragslage des Badebetriebs grundlegend geändert hat und daher in gewerbesteuerlicher Hinsicht von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen ist.

Im Rahmen seiner Begründung definiert das FG Gewinnerzielungsabsicht als die Absicht einer nachhaltigen Mehrung des Betriebsvermögens. An dieser Absicht fehle es regelmäßig, wenn die Prognose des zu erwirtschaftenden Totalgewinns negativ ausfalle. Nach der Rechtsprechung des BFH liege eine Gewinnerzielungsabsicht auch dann vor, wenn eine Trägerkörperschaft zur Verbesserung der Ertragslage in ihren BgA Aktien einlege, um die in der Vergangenheit ausgewiesenen Verluste künftig mit Erträgen

aus den Aktien verrechnen zu können. Auch in gewerbesteuerlicher Sicht sei in diesem Fall von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen. Mit Einlage der Aktien ändere sich die Ertragslage eines BgA grundlegend – so schon ausgeführt in dem vom FG in Bezug genommenen BFH-Beschluss vom 25.7.2002 (Az.: I B 52/02).

Im Wege der inhaltlichen Übernahme der Begründung aus diesem nicht amtlich veröffentlichten BFH-Beschluss widerspricht das FG Köln zugleich den anders lautenden Rechtsauffassungen des FG Düsseldorf in seinen Urteilen vom 10.7.2003 und 22.6.2006, in denen die Gewerbesteuerpflicht eines BgA bei Einlage von gewinnbringenden Kapitaleinlagen verneint wurde. Das FG hat die Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen.

» **Umsatzsteuerlicher Hinweis:** Die ertragsteuerliche Behandlung eines ohne Gewinnerzielungsabsicht tätigen BgA ist nicht mit der umsatzsteuerlichen Behandlung eines solchen Betriebs zu verwechseln. Umsatzsteuerlich wird auf die Person des Unternehmers abgestellt, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Im Unterschied zum Ertragsteuerrecht ist die Gewinnerzielungsabsicht für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Unternehmereigenschaft nicht erforderlich.



Kundenbetreuung anlässlich von Regattabegleitfahrten als geldwerter Vorteil?

## Pauschalbesteuerung von Geschenken und anderen Sachzuwendungen

### BFH setzt Anwendung von § 37b EStG Grenzen

Geschenke an Arbeitnehmer, Geschäftspartner und Kunden gehören zum Unternehmensalltag. Leider führen diese bei den Beschenkten i. d. R. zu steuerpflichtigen Einnahmen. Zwar wurde mit § 37b EStG eine Regelung geschaffen, die es dem Unternehmer ermöglicht, die Einkommensteuer auf Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder Nichtarbeitnehmer mit einem Steuersatz von 30 % (zzgl. Annexsteuern) pauschal zu übernehmen. In der praktischen Umsetzung führt die Regelung aber zu zahlreichen Zweifelsfragen. Insbesondere das hierzu vom BMF veröffentlichte Schreiben vom 29.4.2008 stieß auf heftige Kritik. Der BFH hat nun erstmals am 16.10.2013 in drei Entscheidungen zur Anwendung von § 37b EStG Stellung genommen – mit recht unterschiedlichen Auswirkungen auf die davon betroffenen Steuerzahler.

#### 1. Eingrenzung der von § 37b EStG erfassten Einkünfte

Zentrale Aussage aller drei BFH-Urteile ist, dass von § 37b EStG nur solche Sachzuwendungen erfasst wer-

den, die beim Empfänger zu einkommensteuerbaren und im Inland steuerpflichtigen Einkünften führen. § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl. Damit tritt der BFH der Auffassung des BMF entgegen, dass es nicht darauf ankomme, ob die Zuwendungen beim Empfänger im Rahmen einer Einkunftsart zufließen.

#### 2. BFH ordnet Beurteilung von Sachzuwendungen neu ein

Die drei vom BFH entschiedenen Fälle betreffen sowohl für Arbeitnehmer bzw. Kunden organisierte Veranstaltungen als auch Geschenke.

##### 2.1 Meetings mit in- und ausländischen Arbeitnehmern

In einem der entschiedenen Fälle hatte eine Holdinggesellschaft eines weltweit tätigen Konzerns in einem Hotel ein Management-Meeting durchgeführt, an dem sowohl ihre Arbeitnehmer aus Deutschland als auch Arbeitnehmer ihrer Tochtergesellschaften aus dem In-

und Ausland teilgenommen hatten. Das Finanzamt zog als Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der pauschalen Lohnsteuer sämtliche Sachzuwendungen der Veranstaltung heran, und zwar ohne Differenzierung danach, ob die Empfänger in Deutschland einkommensteuerpflichtig waren oder nicht.

Dem folgte der BFH nicht. Deshalb war die Bemessungsgrundlage für die Anwendung des § 37b EStG um den nicht einkommensteuerbaren Anteil der Teilnehmer zu kürzen.

## **2.2 Kundenveranstaltungen mit Betreuung durch Arbeitnehmer**

In einem weiteren Fall hatte die Klägerin ein Segelschiff gechartert und Kunden sowie Geschäftsfreunde eingeladen. Soweit eingeladene Kunden an der Veranstaltung nicht teilgenommen haben, durften auch die für diese Kunden zuständigen Arbeitnehmer an der Veranstaltung nicht teilnehmen. Die teilnehmenden Arbeitnehmer hatten entsprechende Jacken mit dem Firmenlogo der Klägerin zu tragen und waren mit der Aufgabe betraut, Kunden und Geschäftsfreunde während der gesamten Fahrt zu betreuen sowie mit ihnen fachliche Gespräche zu führen.

Das Finanzamt beurteilte die Teilnahme der Arbeitnehmer als lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil. Auch hier hat der BFH entschieden, dass von § 37b EStG nur betrieblich veranlasste und nicht in Geld bestehende Zuwendungen an Arbeitnehmer erfasst werden, die grundsätzlich einkommensteuerbar sowie -pflichtig sind und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Der einkommensteuerrechtliche Lohnbegriff werde durch § 37b EStG nicht erweitert.

Im vorliegenden Fall fehlt es nach Auffassung des BFH an einem steuerpflichtigen Arbeitslohn, da die Kundenveranstaltungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen, was die Zuwendung eines lohnsteuerrechtlichen Vorteils ausschließt. Es stehe der vom

Arbeitgeber verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund, so dass ein mögliches eigenes Interesse der Arbeitnehmer vernachlässigt werden könne. Allein eine touristische oder aus anderen Gründen attraktive Umgebung, in der ein Arbeitnehmer für den Arbeitgeber tätig wird, begründet keinen lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil.

## **2.3 Wertgrenze bei Geschenken**

Der BFH klärte zudem eine weitere Grundfrage zur Einkommensteuerpauschalierung bei Geschenken; insoweit entschied er, dass sich die Pauschalierungsregelung auf alle Geschenke bezieht und es dabei unerheblich ist, ob ihr Wert 35 € über- oder unterschreitet, ob also ein Betriebsausgabenabzug ausscheidet oder nicht. Der BFH sah allerdings auch keine Rechtsgrundlage für die von der Finanzverwaltung praktizierte Handhabung, Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen, als sog. Streuwerbeartikel zu qualifizieren und deshalb nicht in den Anwendungsbereich des § 37b EStG einzubeziehen. Dasselbe gilt nach Auffassung des BFH im Rahmen geschäftlich veranlasster Bewirtungen.

## **3. Fazit**

Von § 37b EStG werden alle betrieblich veranlassten Zuwendungen und Geschenke erfasst, wenn und soweit der Beschenkte dadurch Einkünfte erzielt. Neben den vom BFH entschiedenen Fällen dürften somit insbesondere Privatkunden aus dem Anwendungsbereich des § 37b EStG herausfallen, da sie die Sachzuwendungen i. d. R. nicht im Rahmen einer Einkunftsart erhalten.

» **Hinweis:** Die BFH-Urteile vom 16.10.2013 sind mit den Az.: VI R 57/11, VI R 78/12 und VI R 52/11 ergangen und können unter [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de) eingesehen werden. Da die Entscheidungen bislang nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurden, sind sie noch nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Eine Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten – wir werden Sie informieren.

# Umsatzsteuer: Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Bauleistungen

## Besondere Zweifelsfragen in der Versorgungswirtschaft

Ein Bauträger ist grundsätzlich nicht mehr Steuerschuldner nach § 13b UStG für die von ihm in Auftrag gegebenen Bauleistungen – dies entschied der BFH kürzlich mit Urteil vom 22.8.2013 und verwarf zugleich wesentliche Teile der bisherigen Verwaltungsauffassung zum Thema Bauleistungen. Die Finanzverwaltung hat inzwischen die vom BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze in ihre Anwendungsvorschriften übernommen (vgl. BMF-Schreiben vom 5.2.2014). Das aber hat Zweifelsfragen über die umsatzsteuerlich korrekte Abwicklung von Bauleistungen ausgelöst, so u. a. im Bereich der Versorgungswirtschaft.

### 1. Die neuen Rechtsprechungsgrundsätze zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen

In dem Sachverhalt des BFH-Urteils vom 22.8.2013 (Az.: V R 37/10) hatte ein Bauträger einen Generalunternehmer mit der Erstellung eines Gebäudes beauftragt. Nach Kündigung des Generalunternehmervertrags erklärte der Bauträger die zunächst nicht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gegenüber dem Finanzamt (FA) und führte diese ab. In seiner Jahreserklärung gab der Bauträger an, keine nachhaltigen Bauleistungen erbracht zu haben, so dass er die Umsatzsteuer nicht schulde. Das FA hielt dem entgegen, der Bauträger habe sich mit dem Generalunternehmer darüber geeinigt, dass er die Umsatzsteuer schulde.

Die Finanzverwaltung ging im Übrigen davon aus, dass der Empfänger einer Bauleistung schon dann seinerseits Bauleistungen im Sinne der Vorschrift (§ 13b UStG) erbringt, wenn zwi-

schen den von ihm empfangenen und den von ihm erbrachten Leistungen kein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Die Klage vor dem FG hatte keinen Erfolg.

Der BFH setzte das Verfahren zunächst aus, um vom Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) klären zu lassen, ob § 13b UStG mit dem Europarecht vereinbar sei. Der EuGH hat dies grundsätzlich bejaht (Urteil vom 13.12.2012, Rs. C-395/11 BLV). Er forderte aber die nationalen Gerichte dazu auf, bei der Anwendung der Vorschrift für Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit Sorge zu tragen.

Davon ausgehend überprüfte der BFH die Auslegung der Vorschrift durch die Finanzverwaltung – soweit im Streitfall anwendbar – und verwarf diese, da sie nicht rechtssicher genug ausgestaltet war. Zugleich hob der BFH das Urteil der Vorinstanz auf und gab der Klage statt. Zur Begründung führte der BFH u. a. aus:

- Die sog. 10 %-Grenze bei der Bestimmung von nachhaltigen Bauleistungen sei ungeeignet, da der Auftragnehmer nicht zuverlässig beurteilen kann, ob er oder sein Auftraggeber Steuerschuldner ist. Die für den Auftraggeber relevante 10 %-Grenze könne von Auftragnehmern nicht zeitnah ermittelt werden.
- Für zu weitgehend erachtet der BFH auch die Annahme, dass die Erbringung jedweder Bauleistungen durch den Auftraggeber ausreiche, ohne dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der empfangenen und der erbrachten Bauleistung bestehen müsse.
- Auf eine Einigung zwischen den Vertragsparteien könne es schon deshalb nicht ankommen, weil das Gesetz den Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht zur Disposition der Beteiligten stelle.

Zweifelsfragen  
hinsichtlich der  
umsatzsteuerlich  
korrekten Abwick-  
lung von Bau-  
leistungen



» **Zwischenergebnis:** Konkret bedeutet dies, dass Bauträger nicht mehr als Steuerschuldner nach § 13b UStG in Betracht kommen, denn Bauträger erbringen keine Bauleistung im Sinne der Vorschrift, sondern liefern bebaute Grundstücke. Das unterscheidet sie vom sog. Generalunternehmer, der an seinen Auftraggeber Bauleistungen erbringt und deshalb die Steuer (auch) für die von ihm in einer Leistungskette (von Subunternehmern) bezogenen Bauleistungen nach § 13b UStG schuldet.

## 2. Für Versorgungsunternehmen bzw. Netzbetreiber aufgetretene Zweifelsfragen

Trotz dieses klaren Rechtsprechungsergebnisses sind mit der Übernahme der vom BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze und der Anpassung der bisherigen Anwendungsvorschriften durch das BMF-Schreiben vom 5.2.2014 Zweifelsfragen über die umsatzsteuerlich korrekte Abwicklung von Bauleistungen aufgetreten. Einige dieser Zweifelsfragen tangieren auch unmittelbar Versorgungsunternehmen bzw. Netzbetreiber.

Konkret geht es unter Würdigung der BFH-Entscheidung vom 22.8.2013 darum,

- ob die Errichtung von Netz-Hausanschlüssen – zumindest für den Energiebereich – überhaupt noch Bauleistungen i.S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG sein können, die eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG auslösen. Nach unveränderter Ansicht der Finanzverwaltung soll dies aber weiterhin so gelten (vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 5 Nr. 8 des Umsatzsteuer-Anwendungs-Erlasses [UStAE]);

- welche Bauleistungen die Versorgungswirtschaft erbringt, die die Folgen eines Reverse-Charge-Verfahrens auslösen.

» **Hinweis:** Da mit der insoweit unklaren Rechtslage weitreichende steuerliche Risiken erwachsen können, besteht ein hohes Interesse an einer schnellen Klärung der offenen Fragen. Bis dahin empfehlen wir die fortgesetzte Beachtung geltender Verwaltungsvorschriften.

Das BMF hat inzwischen ein weiteres Schreiben in Aussicht gestellt, in dem nähere Ausführungen zu den eingeräumten Übergangsregelungen enthalten sein sollen. Ferner ist eine Gesetzesinitiative vorgesehen, um die bisherige und nur in den Anwendungsvorschriften enthaltene Rechtslage durch eine gesetzliche Regelung zu ersetzen. So ist angedacht, das Reverse-Charge-Verfahren für Bauleistungen vorzuschreiben, wenn ein Unternehmer zu mehr als 10 % seines Gesamtumsatzes Bauleistungen erbringt und eine bestimmte Bescheinigung gegenüber dem leistenden Unternehmer verwendet. Hierzu wird das BMF dem Vernehmen nach dem Gesetzgeber kurzfristig Vorschläge unterbreiten.

## Umsatzsteuerpflicht der Leistungen aus einem Vertrag über den Betrieb eines Freibads

Sind die vertraglich festgelegten Leistungserbringungen im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Freibads umsatzsteuerpflichtig? Diese Frage beschäftigt derzeit die Finanzgerichtsbarkeit.

Im zugrunde liegenden Sachverhalt hatte eine Stadt das in ihrem Eigentum befindliche Freibad an eine Privatperson mit der Verpflichtung zum Weiterbetrieb verpachtet. In der Präambel zum „Pacht- und Betriebsführungsvertrag“ hielten die Vertragsparteien fest, dass die Kosten für den Betrieb nicht durch die Einnahmen gedeckt würden und der Vertrag das Ziel habe, den sicheren Betrieb des Bades weiterhin zu gewähren sowie die Effektivität und Wirtschaftlichkeit zu erhöhen. Der Unternehmer hatte danach als Pächter die Betriebskosten zu tragen und eine jährliche Pacht in Höhe von 1.100 € zzgl. MwSt zu zahlen. In diesem Zusammenhang hatte die Stadt dem privaten Betreiber eine Kostenbeteiligung in Form eines jährlichen Zuschusses in Höhe von 71.000 € zum Ausgleich der durch den Betrieb des Bades nicht deckungsfähigen Kosten zugesagt.

Das FA vertrat dazu die Auffassung, dass es sich bei der Überlassung des Freibads nicht um einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) der Gemeinde handele, da keine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen i. S. des § 4 Abs. 4 KStG gegeben sei. Bei einheitlicher Betrachtung der vereinnahmten Pachtentgelte und der gewährten Zuschüsse ergebe sich eine Belastung der Gemeinde. Die Übernahme der laufenden Betriebs- und

Unterhaltungskosten etc. stelle kein Entgelt dar. Mangels Vorliegen eines BgA verneinte das FA die Unternehmereigenschaft der Gemeinde und ließ im Hinblick auf die Überlassung des Freibads keinen Vorsteuerabzug zu.

Dem folgt das dann angerufene Finanzgericht (FG) nicht und vertrat demgegenüber die Auffassung, dass das FA die Gemeinde hinsichtlich der Freibadüberlassung zu Unrecht nicht als Unternehmerin i. S. des UStG behandelt habe: Erfolge die Überlassung eines Freibads durch die Stadt auf der Basis eines Pachtvertrags und damit einer privatrechtlichen Vereinbarung, übe die Stadt eine umsatzsteuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit aus und unterhalte einen BgA gem. § 2 Abs. 3 UStG unabhängig vom Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Die zur Aufrechterhaltung des öffentlichen Badebetriebs seitens der Stadt an den Pächter gezahlten Betriebskostenzuschüsse würden ein zusätzliches pauschales Entgelt für die durch den Pächter an die Freibadbesucher erbrachten Leistungen darstellen, aus dem der Stadt ein Vorsteuerabzug in Höhe von 7 % zustehe, da die Leistungen gem. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Schwimmbads zu sehen seien.

» **Hinweis:** Das FA hat gegen diese Entscheidung des Sächsischen FG vom 16.10.2013 Beschwerde beim BFH eingelegt, die dort unter dem Az. XI B 126/13 anhängig ist – über den Fortgang des Verfahrens werden wir zu gegebener Zeit berichten.

Gemeinde als  
Unternehmerin  
im Falle der  
Überlassung  
der Freibad-  
bewirtschaftung



Betriebsprüfer setzen vermehrt Schwerpunkte auf ertragsteuerliche Fragen mit Auslandsbezug

## Die Öffentliche Hand im Internationalen Steuerrecht

---

Granitsteine aus Frankreich, eine Softwarelizenz aus Irland oder der Musikkünstler für das Stadtfest aus den Niederlanden – aufgrund des immer engeren Zusammenwachsens der EU-Mitgliedstaaten oder der EU-weit zu beachtenden Vergabepflichten (z. B. zur europaweiten Ausschreibung) kommen selbst auf die national tätigen Gebietskörperschaften oder andere juristische Personen des öffentlichen Rechts immer wieder Fragestellungen aus dem Bereich des Internationalen Steuerrechts zu. Erfahrungen aus den Betriebsprüfungen zeigen, dass von den Prüfern vermehrt Schwerpunkte auf die Umsatzsteuer und insbesondere auf deren Schnittstelle zum hoheitlichen Bereich bzw. auf ertragsteuerliche Fragen mit Auslandsbezug gelegt werden.

### 1. Umsatzsteuerliche Kernfragen

Sofern aus dem europäischen Ausland Waren bezogen werden, welche dem unternehmerischen Bereich (Betrieb

gewerblicher Art, BgA) oder auch bzw. ausschließlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, fallen diese dem Grunde nach unter die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG). Hierbei sind 7 % bzw. 19 % Umsatzsteuer (in Abhängigkeit von der Art der erworbenen Gegenstände) an das Finanzamt (FA) abzuführen.

» **Hinweis:** In diesem Zuge sind Besonderheiten bei der Rechnungsstellung zu beachten (z. B. Nettorechnung, Angabe von USt-Idnrrn. etc.), ebenso sollte auch durch organisatorische Maßnahmen eine korrekte Erfassung derartiger Geschäftsvorfälle sichergestellt werden.

Nimmt man als Abgrenzung die sonstigen Leistungen von ausländischen Unternehmen dazu, welche nach § 3a Abs. 2 UStG grundsätzlich als in Deutschland ausgeführt

gelten, wenn diese an eine juristische Person des Öffentlichen Rechts ausgeführt werden (unabhängig davon, ob es den BgA oder hoheitlichen Bereich betrifft), so gilt das Reverse-Charge-Verfahren (§ 13b UStG) mit der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft, die die Abführung der Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger vorsieht. Während in einem BgA im Regelfall die für einen innergemeinschaftlichen Erwerb oder aus dem Reverse-Charge-Verfahren zu zahlende Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig ist, besteht im hoheitlichen Bereich auch Umsatzsteuerpflicht, aber es entfällt jedoch insoweit ein Vorsteuerabzug.

Hilfestellung erhält die Finanzverwaltung durch die Zusammenfassenden Meldungen, welche die ausländischen Unternehmer analog zur Regelung des deutschen § 18a UStG einzureichen haben. Aufgrund der Tatsache, dass derartige Meldungen unter Angabe der jeweiligen USt-IdNr. des Empfängers als auch der entsprechenden Bemessungsgrundlage erfolgen, können die Prüfer sämtliche gemeldeten Umsätze aus dem europäischen Ausland an eine deutsche USt-IdNr. abfragen und hierdurch die zutreffende Versteuerung sicherstellen bzw. Differenzen nachgehen. Ebenso lässt sich nachprüfen, welcher Unternehmer die Meldung abgegeben hat.

## 2. Ertragsteuern als oft ertragreiches Prüffeld für die Finanzverwaltung

In ertragsteuerlicher Sicht zeigen Praxiserfahrungen, dass in den nachfolgend näher beschriebenen Bereichen die dazugehörigen Vorschriften mangels Kenntnis kaum Beachtung finden oder entsprechende Sachverhalte unentdeckt bleiben.

**(1)** Das betrifft in **Verträgen mit Künstlern** (hierunter fallen z. B. Bands, Musiker, Moderatoren oder Artisten) die regelmäßig enthaltene Klausel, wonach mögliche Steueraufwendungen zu Lasten des Veranstalters gehen und insofern die vereinbarte Gage nicht mindern.

**(2)** Bei der Gewerbesteuer wird seit dem Veranlagungszeitraum 2008 eine **Hinzurechnung** von 25 % der Aufwendungen für **Lizenzen** vorgenommen, wodurch dem FA die Aufwendungen zu nennen sind, selbst wenn diese

nicht ohne weiteres aus der Buchführung nachvollzogen werden können.

Innerhalb Deutschlands sind Zahlungen an Künstler bzw. für Lizenzen (z. B. Software) steuerlich irrelevant, bei gewissen künstlerischen „Leistungen“ sollte man hier allerdings die Künstlersozialabgabe nicht aus den Augen verlieren. Der Abgabensatz hierzu wurde für das Jahr 2014 mit 5,2 % festgesetzt. Sollte es sich bei dem Empfänger der Lizenzzahlungen um ein im Ausland ansässiges Unternehmen bzw. einen dort ansässigen Künstler handeln, sind diese im Regelfall in Deutschland als beschränkt steuerpflichtig anzusehen und werden regelmäßig steuerlich hier nicht erfasst.

Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber den Steuerabzug an beschränkt Steuerpflichtige nach § 50a EStG eingeführt, welcher in Abs. 1 die folgenden, ausgewählten Fallgruppen umfasst:

- Nr. 1** Einkünfte, welche durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden;
- Nr. 3** Einkünfte, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren.

Der Steuerabzug erfolgt grundsätzlich in Höhe von 15 % zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag (§ 50a Abs. 2 Satz 1 EStG). Dieser Prozentsatz kann sich noch geringfügig erhöhen, wenn der Steuerabzug auf die Vergütung nicht einbehalten, sondern aufgrund der vertraglichen Vereinbarung noch „on top“ gezahlt wird. Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt. In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen (§ 50a Abs. 5 Sätze 1 und 2 UStG). Eine Steueranmeldung ist grundsätzlich vierteljährlich und innerhalb von 10 Tagen nach Quartalsende einzureichen.



» **Hinweis:** Diese Vorschrift ist aus Sicht des Empfängers der Vergütungen verfasst und stellt auf dessen mögliche Steuerpflicht ab. Die Erklärungs- und Einbehaltungspflicht wurde durch den Gesetzgeber ohne

Einschränkung auf den Schuldner einer Vergütung verlagert. Dies kann daher grundsätzlich jeden betreffen. Im Einzelfall wenden sie sich bitte an Ihren Ansprechpartner von PKF.

## » HAUSHALTS- UND STEUERRECHT

# Massive Erhöhung des Grundsteuer-Hebesatzes

## Verwaltungsgericht Arnsberg lässt Anhebung von 421 % auf 800 % zu

Soweit Gemeinden formwirksam Anhebungen des Grundsteuer-Hebesatzes vornehmen, sind dabei auch sehr große Sprünge zulässig; selbst eine Verdopplung begegnet keinen richterlichen Bedenken.

### 1. Hebesatz-Verdopplung in Werl

Die Stadt Werl war aufgrund ihrer Schuldensituation nach § 3 StärkungspaktG NRW verpflichtet, an der sog. Konsolidierungshilfe teilzunehmen und hatte dazu einen Haushaltssanierungsplan aufzustellen, der u.a. eine Erhöhung der Realsteuerhebesätze vorsah. Dieser Plan hält die Kommunen zu umfassender Haushaltsdisziplin und zugleich zur Ausschöpfung aller Einnahmequellen an. Er wurde von der Bezirksregierung genehmigt. In Werl wurde dazu u. a. der Hebesatz für die Grundsteuer B von 421 % auf 800 % angehoben und damit annähernd verdoppelt.

### 2. Entscheidung des VG Arnsberg: Entschließungsspielraum nicht überschritten

Die hiergegen geäußerten Bedenken, es werde das verfassungsrechtliche Übermaßverbot und das Gebot der sozialen Steuerpolitik verletzt, teilt das Verwaltungsgericht Arnsberg im Urteil vom 17.2.2014 (Az.: 5 K 1205/13) nicht. Grundsätzlich hätten Gemeinden bei der Festsetzung der Hebesätze aufgrund verfassungsrechtlich garantierter Steuer- und Finanzhoheit einen weiten Entschließungsspielraum, der seine Grenzen lediglich in den allgemeinen Grundsätzen des Haushalts- und Steuerrechts findet. Die-

ser Entschließungsspielraum umfasse auch, auf welche Weise die Gemeinden ihre kommunale Aufgabenerfüllung finanzieren; dabei komme es der Gemeinde – vertreten durch ihren Rat – zu, die Hebesätze autonom nach den jeweiligen finanziellen Bedürfnissen festzusetzen.

Die in den Vorschriften § 77 Abs. 2 GO NRW oder § 3 Abs. 2 Satz 1 des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG NRW) normierte Subsidiarität der Steuern gegenüber den speziellen Entgelten führe auch nicht dazu, dass die Bemessung der Hebesätze an die Ausschöpfung des Gebührenrahmens für besondere Leistungen gebunden werde.

### 3. Große Freiheiten im Rahmen der Hebesatzfestlegung

Wenn feststeht, dass die sonstigen Einnahmequellen – wie im Urteilsfall – nicht ausreichen, besteht aus der Sicht der Arnsberger Richter bei einem umfassend abgewogenen Sanierungsplan kein Grund, das Ermessen der Gemeinde etwa durch eine Obergrenze der Hebesätze einzuschränken. Auch ein Vergleich der Hebesätze mit denen anderer Kommunen führe in keiner Weise dazu, dass daraus Obergrenzen oder Orientierungsrahmen erwachsen würden. Vielmehr können die Hebesätze – von Kommune zu Kommune unterschiedlich – nach dem jeweiligen finanziellen Bedürfnis festgelegt werden.

» **Hinweis:** Ein Anspruch auf Gleichbehandlung nach Art. 3 GG besteht infolge der Selbstverwaltungsgarantie gerade nicht.

#### 4. Fazit

Die Gemeinden sind bei der Bemessung ihrer Realsteuer-Hebesätze grundsätzlich frei und haben allein die allgemeinen Grundsätze des Haushalts- und Steuerrechts zu beachten. Diese lassen bei entsprechender Haushalts-

lage auch bedeutsame Steuererhöhungen zu. Etwa existierende Beschränkungen können die Gemeinden den diesbezüglichen Forderungen/Vorschlägen der Aufsichtsbehörden nicht wirksam entgegenhalten.

## » EU-BEIHLFERECHT

# Eröffnungsbeschluss der EU-Kommission in Beihilfungsverfahren entfaltet Bindungswirkung für nationale Gerichte

## Zuständigkeitsebenen für die Umsetzung von Durchsetzungsverboten

Die Gewährung staatlicher Beihilfen ruft nicht selten Wettbewerber auf den Plan, so kürzlich auch in der Luftfahrtbranche. Hat die EU-Kommission einmal ein Prüfverfahren eröffnet, müssen Empfänger von Unterstützungsleistungen mit Rückforderungen rechnen.

### 1. Klage auf Rückforderung unzulässigerweise gewährter Unterstützungsleistungen

In einer beim OLG Koblenz anhängigen Rechtssache geht es um eine Klage der Deutsche Lufthansa AG (im Folg.: Lufthansa) gegen die Flughafen Frankfurt-Hahn GmbH wegen unzulässiger Unterstützungsleistungen an die Ryanair. Ziel der Klage ist die Rückforderung der gezahlten Beträge sowie die Unterlassung der Auszahlung weiterer Mittel. Die Lufthansa ist der Auffassung, dass die gewährten Mittel gegen das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der EU (AEUV) verstoßen. Die Kommission habe bereits im Jahr 2006 ein formelles Prüfverfahren eröffnet, eine abschließende Entscheidung stehe jedoch bisher noch aus.

Daraufhin hatte das OLG Koblenz am 30.5.2012 an den EuGH ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV mit der Frage gerichtet, ob ein nationales Gericht das Vorliegen einer i. S. des Europarechts rechtswidrigen Beihilfe prüfen dürfe und müsse, wenn die EU-Kommis-

sion bereits ein förmliches Beihilfeverfahren gegen den betroffenen Mitgliedsstaat eröffnet habe.

### 2. Bindung an Eröffnungsbeschluss der EU-Kommission

Der EuGH hat über diese Vorlagefrage mit Urteil vom 21.11.2013 (Rs. C-284/12) entschieden und zunächst bestätigt, dass nationale Gerichte vor einem Eröffnungsbeschluss der EU-Kommission den Beihilfegriff selbst auszulegen und zu prüfen haben. Ferner entschied der EuGH, dass nach einem solchen Eröffnungsbeschluss nationale Gerichte bis zur abschließenden Entscheidung der EU-Kommission grundsätzlich an diesen Eröffnungsbeschluss gebunden sind. Aus diesem Grunde könne das Gericht u. a. vorläufige Maßnahmen zur Aussetzung der möglichen Beihilfe beschließen. Wenn das nationale Gericht bezweifele, ob die in Rede stehende Maßnahme tatsächlich eine staatliche Beihilfe i. S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt oder wenn hinsichtlich der Gültigkeit oder der Auslegung der Entscheidung der EU-Kommission über die Eröffnung des förmlichen Prüfverfahrens solche Zweifel bestehen, kann es

- zum einen die EU-Kommission um Erläuterung bitten und
- zum anderen kann oder muss es gem. Art. 267 Abs. 2 und 3 AEUV dem EuGH eine solche Frage zur Vorabentscheidung vorlegen.

» **Zwischenergebnis:** Gegenstand des Verfahrens vor dem EuGH war mithin nicht der Beihilfecharakter staatlicher Unterstützungsleistungen für Ryanair und deren Zulässigkeit, sondern es ging um die Zuständigkeitsfelder der nationalen Gerichte und der EU-Kommission.

### 3. Zuständigkeitsebenen für ein Durchführungsverbot

In seiner Entscheidung vom 21.11.2013 hat der EuGH zunächst auf das in Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV verankerte sog. Durchführungsverbot abgestellt. Dieses Durchführungsverbot verbietet es den EU-Mitgliedstaaten, den Beihilfetatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllende Maßnahmen vor der Genehmigung durch die Kommission zu gewähren. Der EuGH lässt sodann hinsichtlich der für die Umsetzung des Durchführungsverbots maßgebenden Zuständigkeitsebenen keine Zweifel daran, dass die Genehmigung von Beihilfen allein der Kommission obliegt: Sie hat demnach das Entscheidungsmonopol hinsichtlich der Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem EU-Binnenmarkt.

Aufgrund der direkten Anwendbarkeit des Durchführungsverbots kann es mithin auch vor den nationalen Gerichten geltend gemacht werden. Diese sind dann dazu befugt,

Verstöße gegen das beihilferechtliche Durchführungsverbot und die sich daraus für die Wirksamkeit von Beihilfeakten ergebenden Folgen festzustellen.

» **Hinweis:** Dabei können die nationalen Gerichte beschließen, die Durchführung der jeweiligen Maßnahme auszusetzen und die Rückforderung der ohne Genehmigung der Kommission bereits gezahlten Beträge anzuordnen.

Um eine Vereitelung des Durchführungsverbots zu vermeiden, sind die nationalen Gerichte an die Einstufung einer Maßnahme als beihilferechtswidrig durch die EU-Kommission gebunden. Konsequenterweise ist bei einer gleichzeitigen Prüfung desselben Beihilferechtsverstößes durch die EU-Kommission und ein nationales Gericht letzteres auch an vorläufige Kommissionsbeschlüsse gebunden.

### 4. Fazit

Im Ergebnis zementiert die EuGH-Entscheidung vom 21.11.2013 für Wettbewerber die Möglichkeit, beim nationalen Gericht die Aussetzung einer Beihilfe und zugleich die Rückforderung der bereits ausgezahlten Beträge zu beantragen, sobald die EU-Kommission hinsichtlich der betreffenden Beihilfe ein Prüfverfahren eröffnet hat.

## Fördermittel für Erschließungsmaßnahmen keine staatliche Beihilfe

### Erschließung von Gewerbegrundstücken als Teil des öffentlichen Auftrags

Eine Maßnahme zur öffentlichen Förderung der Erschließung von Grundstücken, die grundsätzlich von den Behörden vorgenommen wird, stellt keine staatliche Beihilfe i. S. des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) dar. Diese von der EU-Kommission am 27.3.2014 getroffene Feststellung hat auch Bestand, soweit anschließend der Verkauf der erschlossenen Grundstücke an Dritte erfolgt.

#### 1. Gegenstand der Fördermaßnahme

Gegenstand der von der EU-Kommission aktuell beur-

teilten Maßnahme ist eine Regelung, in deren Rahmen Zuschüsse für die – grundsätzlich von örtlichen Behörden durchgeführte – Erschließung und Revitalisierung von Gelände im Hinblick auf die anschließende Errichtung von Industrie- und Gewerbeinfrastruktur gewährt werden. Die Maßnahme sieht die Dekontaminierung und Revitalisierung von Flächen in den sog. GRW-Fördergebieten (das sind Gebiete im Rahmen der Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“) unter Einhaltung des Verursacherprinzips vor: Förderfähig sind die Erschließung des Grundstücks und der Anschluss an die Versorgungsnetze (Wasser, Gas, Abwasser und Strom) und an die Verkehrsnetze (Schiene und Straße). Nicht förderfähig sind hingegen Kosten für die Errichtung von Gebäuden

oder anderen Strukturen sowie für das Management oder die Verwaltung von Grundstücken und/oder Gebäuden.

» **Hinweis:** Eine vergleichbare Maßnahme war schon vor ca. zehn Jahren Gegenstand einer Entscheidung der Kommission gewesen und von dieser als im Einklang mit den EU-beihilferechtlichen Vorschriften beurteilt worden. Auch für die neuerlichen Maßnahmen war Deutschland der Ansicht, dass sie

- der Finanzierung nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten dienen,
- eine rein innerstaatliche Mittelumschichtung ohne Beihilfeelemente darstellen und
- aufgrund der vorgesehenen Wertabschöpfungsklausel keine wirtschaftlichen Vorteile zugunsten der Projektträger bewirken.

## 2. Erneutes Prüfverfahren zwecks Rechtssicherheit

Die erneute Anmeldung eines Prüfverfahrens ergab sich aus Rechtsunsicherheiten, die mit

- dem Urteil des Gerichts der Europäischen Union (EuG) in der Rechtssache Flughafen Leipzig/Halle (verbundene Rs. T-443/08 und T-455/08) und
- dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache C-288/11 P

aufgekommen waren. In den Urteilen Leipzig/Halle hatten die Gerichte die Auffassung vertreten, dass die Errichtung von Infrastruktur, die nicht von deren späterer wirtschaftlicher Nutzung zu trennen ist, eine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle und die Finanzierung daher unter die EU-Beihilfavorschriften falle. Hingegen sei die Erfüllung öffentlicher Aufgaben nicht dem Geltungsbereich der Beihilfavorschriften zuzuordnen. Die Kommission prüfte das Vorliegen staatlicher Beihilfen auf drei Ebenen: Dies betraf zunächst die Träger als direkte Empfänger der für die Erschließungs-/Revitalisierungsvorhaben gewährten Zuschüsse; als indirekt von der Maßnahme betroffene Ebenen wurden die Erschließungsunternehmen sowie die letztlichen Käufer der erschlossenen Grundstücke betrachtet.



Kommission sieht Revitalisierungen/Erschließungen nicht als wirtschaftliche Tätigkeit



### 3. Entscheidung der EU-Kommission

Die Kommission gelangte zu dem Ergebnis, dass die Erschließung und Revitalisierung von Grundstücken keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt und die Bereitstellung öffentlicher Mittel der örtlichen Behörden für eine derartige Tätigkeit daher als innerstaatliche Mittelumschichtung ohne Beihilfeelement anzusehen ist. Auf der Ebene der Erschließungsunternehmen schloss die Kommission das Vorliegen einer Beihilfe aus, da diese Akteure im Wege öffentlicher Ausschreibungen ausgewählt werden sollten. Auch auf der Ebene der letztlichen Käufer der Grundstücke lag nach Auffassung der Kommission keine staatliche Beihilfe vor, da der Verkauf zu marktüblichen Bedingungen und im Einklang mit den Grundsätzen der sog. Grundstücksmitteilung der Kommission (betreffend

Elemente staatlicher Beihilfe bei Verkäufen von Bauten oder Grundstücken durch die öffentliche Hand, ABl. C 209 vom 10.7.1997, S. 3) erfolgte.

### 4. Fazit

Im Anschluss an die o.g. Urteile auf EU-Ebene war eine gewisse rechtliche Unsicherheit in Bezug auf die Anwendbarkeit der EU-Beihilfenvorschriften auf die Erschließung von Grundstücken aufgekommen. Mit dem Beschluss der EU-Kommission vom 27.3.2014 wird demgegenüber klargestellt, dass die Erschließung von Grundstücken durch die öffentliche Hand Teil ihres öffentlichen Auftrags ist, der in der Bereitstellung und Kontrolle von Grundstücken im Einklang mit den örtlichen Plänen der Stadt- und Raumentwicklung besteht. Beihilfeelemente sind damit auszuschließen.

## » ARBEITSRECHT

# Unzulässige Begünstigung von Betriebsräten

## Vorsicht bei „Gaben“ an Arbeitnehmervertreter

Trotz relativ eindeutig entgegenstehender Gesetzeslage ist in der Praxis die Begünstigung von Arbeitnehmervertretern in Betriebsräten nicht selten anzutreffen. Dabei ist aber erhöhte Vorsicht geboten, denn neben der Nichtigkeit entsprechender Vereinbarungen bestehen auch Gefahren strafrechtlicher Art.

### 1. Verstöße in der Praxis

Sowohl das Betriebsverfassungsgesetz als auch das Bundespersonalvertretungsgesetz und ebenso die Personalvertretungsgesetze der Länder statuieren für die Mitglieder des Betriebsrats bzw. die Mitglieder des Personalrats (folgend „Arbeitnehmervertreter“) ein umfassendes Benachteiligungs- und Begünstigungsverbot. Zudem stellen beide Gesetze klar, dass das Betriebsratsamt und das Personalratsamt unentgeltlich als Ehrenamt zu führen sind (keine Bezahlung für die Amtstätigkeit).

Trotz dieser eindeutigen gesetzlichen Vorgaben lassen sowohl private als auch öffentliche Arbeitgeber entwe-

der bewusst oder aufgrund schlichter Unwissenheit der Gesetzeslage den Arbeitnehmervertretern z. T. offen, z. T. in mittelbarer oder verdeckter Form finanzielle Zuwendungen zukommen. Es kommt zudem auch vor, dass Arbeitnehmervertreter sich direkt mit entsprechenden Forderungen an den Arbeitgeber wenden. In der betrieblichen Praxis spielt gerade die Vergütung von Betriebsratsmitgliedern eine wesentliche Rolle. Rechtspolitisch trifft dabei das Ehrenamtsprinzip auf eine zunehmend geforderte Professionalisierung des Betriebsrats-/Personalratsamts.

### 2. Abgrenzung der unzulässigen Begünstigung von Arbeitnehmervertretern

Nach dem Lohnausfallprinzip ist dem freigestellten Arbeitnehmervertreter eine Vergütung zu gewähren, die er bei tatsächlicher Ausübung der bisherigen Arbeitstätigkeit ohne Freistellung erhalten hätte; sie bemisst sich nach der Entgelthöhe der zuletzt ausgeübten Tätigkeit. Daraus folgt, dass eine Erhöhung wegen der Betriebsrats-tätigkeit rechtswidrig ist und insbesondere nicht mittels Zuweisung einer „Co-Management-Funktion“ begründet werden kann. Die

BEGÜNSTIGUNG	ERLÄUTERUNG/RECHTSPRECHUNG
Beförderung oder Höhergruppierung ohne rechtfertigenden Grund	Dies ist vor allem bedenklich, wenn Arbeitgeber und Betriebsratsmitglied Beförderungen oder Höhergruppierungen „vertraulich“ aushandeln.
Freistellungen nach § 46 Abs. 3 BPersVG	Schädlich insbesondere, wenn kein Bedarf vorliegt (OVG Niedersachsen vom 29.8.2001, vgl. PersV 2003 S. 36).
Erhöhung der zu vergütenden wöchentlichen Arbeitszeit eines BR-Mitglieds wegen des zeitlichen Umfangs der Betriebsrats Tätigkeit	BAG vom 16.2.2005, Az.: 7 AZR 95/04; vgl. NZA-RR 2005 S. 556 ff.
Finanzielle Abgeltung von Überstunden oder Gewährung einer Überstundenpauschale für die Betriebsrats- bzw. Personalrats Tätigkeit	
Anerkennung von Reisezeiten zu Personalrats-sitzungen als Arbeitszeit, die außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit liegen	OVG Mecklenburg-Vorpommern vom 10.4.2002, vgl. ZfPR 2003 S. 139.
Aufwandungsentschädigungen ohne Abrechnung	Nachweis konkreter Aufwendungen erforderlich.
Sitzungsgelder zusätzlich zum normalen Entgelt	
Zuweisung eines Dienstwagens zur privaten Nutzung (insbes. obwohl nach Dienstwagenrichtlinie kein Anspruch).	BAG vom 23.6.2004, Az.: 7 AZR 514/03, vgl. NZA 2004 S. 1287 ff.; ebenso zu bewerten ist eine Anhebung des Fahrzeugniveaus aus Anlass der Betriebsratswahl (vgl. Pawlak/Ruge, Betriebsverfassungsrecht, 2. Aufl. 2014, Rn 764).
Erhöhung der Arbeitszeit eines teilzeitbeschäftigten freigestellten Personalratsmitglieds. Durch die Freistellung eines Personalratsmitglieds ändert sich nichts am Umfang und an der Dauer der festgesetzten bzw. vertraglich vereinbarten Arbeitszeit.	Ein freigestelltes Personalratsmitglied, das teilzeitbeschäftigt ist, kann daher nur im Umfang seiner Teilzeitbeschäftigung mit Personalrats Tätigkeit betraut werden. Eine Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und einem teilzeitbeschäftigten freigestellten Personalratsmitglied, während der Dauer der Freistellung die Arbeitszeit unter Erhöhung der Vergütung anzuheben, verstößt gegen das Begünstigungsverbot des § 8 BPersVG (BAG vom 16.2.2005, vgl. ZfPR 2006 S. 44).

Tab. 1: Beispiele für eine unzulässige Begünstigung von Betriebsratsmitgliedern

oben abgebildete Tab. 1 enthält weitere Beispiele für eine unzulässige Begünstigung.

### 3. Rechtsfolge: Nichtigkeit der Vereinbarung

Eine Vereinbarung, die eine Betriebsratsbegünstigung zum Inhalt hat, ist nichtig. Dies folgt aus § 134 BGB i.V. mit §§ 37 Abs. 1, 78 Satz 2 BetrVG, die als Verbotsgesetze Wirkung entfalten, und zwar unabhängig davon, ob die Begünstigung

- vertraglich,
- in einer Betriebsvereinbarung oder
- in einem Sozialplan

geregelt ist. Das Mitglied hat also keinen Anspruch auf die versprochene Leistung.

» **Hinweis:** Zudem dürfen Unternehmen strafbare Zahlungen nicht als Betriebsausgaben absetzen (§ 4 Abs. 5

Nr. 10 EStG). Das gilt auch für eine Betriebsratsbegünstigung.

### 3. Sanktionsmittel

Nach § 119 Nr. 3 BetrVG ist die Betriebsratsbegünstigung strafbar. Eine entsprechende Regelung findet sich im BPersVG bzw. im LPVG NRW nicht. Allerdings ist die Einleitung eines Strafverfahrens nach § 119 Abs. 1 Nr. 3 BetrVG als absolutes Antragsdelikt wegen des eingeschränkten Kreises der Antragsberechtigten für die Praxis untauglich.

Nur der Leistende (i.d.R. der Arbeitgeber) macht sich strafbar. Das begünstigte Betriebsratsmitglied macht sich nicht strafbar, da die Vorteilsannahme von § 119 Nr. 3 BetrVG nicht erfasst wird. Hat das Mitglied allerdings mehr getan, als nur die Begünstigung entgegenzunehmen, kann dies eine strafbare Anstiftung oder Teilnahme an der Betriebsratsbegünstigung sein, so die Entscheidung des LG Braunschweig vom 22.2.2008

(Az.: 6 KLS 22 20/07, vgl. als Literaturmeinung Rieble/Klebeck, NZA 2006 S. 758, 767).

Auch eine Strafbarkeit z.B. des Geschäftsführers wegen Untreue zulasten des Arbeitgebers nach § 266 StGB kommt in Betracht. Hier gilt das Amtsermittlungsprinzip, es bedarf also keines Strafantrags. Voraussetzung ist, dass der Leistende eine Vermögensbetreuungspflicht für das Unternehmen hat. Dies ist bei den Geschäftsführungsorganen, ggf. auch bei leitenden Angestellten des Unternehmens, der Fall. Das begünstigte Betriebsratsmitglied hat i.d.R. keine solche Vermögensbetreuungspflicht. Es kann aber gem. BGH-Urteil vom 17.9.2009 (Az.: 5 StR 521/08, NJW 2010 S. 92) wegen Anstiftung oder Beihilfe belangt werden.

» **Hinweis:** Etwas anderes gilt dann, wenn das Betriebsratsmitglied zugleich auch Mitglied im Aufsichtsrat ist. Die Überwachungspflicht aus § 111 AktG begründet eine Treuepflicht i.S. des § 266 StGB aufgrund der Zuweisung erheblicher Leitungs- und Kontrollbefugnisse.

## Impressum

**PKF Deutschland GmbH** Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 | [www.pkf.de](http://www.pkf.de)

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

Die Inhalte dieser PKF\* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF\* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

\*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf.de](http://www.pkf.de) einsehbar.