



# Chancen und Risiken auf eher ungewohntem Terrain

Umsatzsteuer im Öffentlichen Sektor

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

auch eher nur national aufgestellte Wirtschaftsbereiche unterliegen zunehmend internationalen und insbesondere europäischen Einflüssen. Dies gilt vor allem für das Wettbewerbsrecht, das schon so mancher Kommune Sorgenfalten beschert hat. Darüber haben wir im Rahmen der Konzessionsvergabe an Versorger schon öfter berichtet – unser Beitrag ab S. 15 zeigt aber, dass auch Entsorgungsunternehmen die EU-Vorgaben zu beachten haben. So wird die Abfallentsorgung ungeachtet des zweifelsfrei hoheitlichen Charakters insgesamt als wirtschaftliche Tätigkeit bewertet. Das muss EU-beihilferechtlich an sich noch kein Grund zur Sorge sein, erfordert aber Umsicht und Sorgfalt bei konkreten Ausgestaltungen. Und wer sich – wie die Verkehrswirtschaft – schon länger auf dem EU-Prüfstand bewähren muss, der hat sich auf häufige Rechtsänderungen einzustellen, wie unser Beitrag über das 4. Eisenbahnpaket ab S. 23 belegt. Darüber hinaus sind natürlich die Vorgaben des nationalen Gesetzgebers im Blick zu behalten. Hier hat sich nun am 7.1.2015 die Bundesregierung auf „Eckpunkte zur Reform des Vergaberechts“ verständigt – nicht ganz freiwillig, denn das beruht auf der Pflicht zur Umsetzung von drei EU-Vergaberichtlinien, was bis April 2016 zu erfolgen hat (mehr dazu auf S. 26).

Zuvor aber erwarten Sie in diesem Heft Berichte über Steuerthemen. Neben dem bilanziellen Dauerbrennertema der Anerkennung von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen geht es in der Rubrik Steuerrecht um die im öffentlichen Sektor sonst nicht so sehr im Blickpunkt stehende Umsatzsteuer: Aus dem kommunalen Alltagsgeschäft stellen sich ganz konkrete Fragen z. B. bei Saunadienstleistungen eines Bäderbetriebs oder dem Einsatz des Werbemobils. Und die Politik bereitet einen neuen § 2b UStG vor, der Entscheidungsbedarf grundsätzlicher Art auslösen könnte. Der folgende Brennpunkt vermittelt Ihnen einen näheren Einblick.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» BRENNPUNKT

- » Umsatzsteuer als zentrales Steuerthema in 2015 ..... S. 3

» BILANZIERUNG

- » Steuerliche Anerkennung von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft ..... S. 5

» STEUERRECHT

- » Geplante Änderungen des UStG für Leistungen der Öffentlichen Hand – Kommt es zur Einführung des § 2b UStG und was würde diese neue Vorschrift bewirken? ..... S. 9
- » Anschaffung eines Werbemobils durch eine Kommune – Vorsteuerabzug zulässig ..... S. 11
- » Saunadienstleistungen in Bäderbetrieben: Anwendung des Regelsteuersatzes ab 1.7.2015 ..... S. 13
- » Aufbau einer Betriebsvorrichtung: Keine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft .... S. 14

» ENTSORGUNGSWIRTSCHAFT

- » Zunehmende Einflüsse des EU-Beihilferechts – Risiken und Abwehrmaßnahmen ..... S. 15

» VERKEHRSWIRTSCHAFT

- » Neues zum 4. Eisenbahnpaket: Marktzugangsmöglichkeiten auf dem Prüfstand ..... S. 23
- » In-House-Vergaben im Fokus der neuen EU-Vergaberichtlinien ..... S. 25

» KURZ NOTIERT

- » Eckpunkte zur Reform des Vergaberechts ..... S. 26
- » Öffentliche Straßenbeleuchtung ..... S. 27
- » Grunderwerbsteuerbefreiung bei Zusammenschlüssen kommunaler Gebietskörperschaften: Keine Beihilfe ..... S. 28

## » BRENNPUNKT

# Umsatzsteuer als zentrales Steuerthema in 2015

*Neben die im Öffentlichen Sektor quasi traditionell anstehenden Steuerthemen wie insbesondere der steuerliche Querverbund und zuletzt beispielsweise die Stromsteuer dürfte in 2015 verstärkt die Umsatzsteuer in den Fokus treten und Klärungsbedarf hervorrufen. Das ist zwar in Bezug auf den noch in Planung befindlichen § 2b UStG noch Zukunftsmusik, aber andererseits auch immer öfter ganz konkret fassbar.*

## Klärungsbedarf grundsätzlicher und tagesaktueller Art

### 1. Grundsatz-Diskussion um einen speziellen § 2b UStG für Leistungen der öffentlichen Hand

Die Rechtsprechung und Verwaltungsmeinungen zur Umsatzbesteuerung im Bereich der Öffentlichen Hand befinden sich im Wandel. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) ist mit seiner Rechtsprechung zur Umsatzsteuerbarkeit von Leistungsbeziehungen im Bereich der Öffentlichen Hand weiter als die gegenwärtig amtlich veröffentlichte BFH-Rechtsprechung. Vor diesem Hintergrund wird derzeit der Entwurf eines neuen § 2b UStG für Leistungsbeziehungen der öffentlichen Hand diskutiert.

Auch wenn über dessen Einführung noch nicht abschließend entschieden ist, so könnte ein „Aussitzen“ im Sinne eines Abwartens mit unangenehmen Überraschungen verbunden sein. Zwar kann zunächst davon ausgegangen werden, dass die derzeit bestehende Besteuerungspraxis weitestgehend „unangestastet“ bleiben würde, sofern der vorliegende Entwurf ohne Abänderung in das Gesetz aufgenommen werden sollte. Aber es wird sich die ggf. nicht im Schnellverfahren zu beantwortende „Gretchen-Frage“ stellen, ob Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage oder auf der Basis öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen erbracht werden sollen.

» **Empfehlung:** Es empfiehlt sich daher, die Vertragsgestaltung ganz grundsätzlich auf den Prüfstand zu stellen. Einzelheiten dazu finden Sie in diesem Heft in dem auf S. 9 folgenden Beitrag, der den geplanten Gesetzestext des § 2b UStG ebenso enthält wie einen dort in vierfacher Hinsicht differenzierten Anlass für Handlungsbedarf.

### 2. Aktuell anstehende Einzelfragen

Neben dem vorbeschriebenen Grundsatzproblem geben Einzelfragen Anlass zur vertieften Auseinandersetzung mit umsatzsteuerlichen Problemen.

**(1)** Das betrifft zunächst einmal Bäderbetriebe, die sich auf eine breitere Anwendung des Regelsteuersatzes einstellen müssen: Umsätze, die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbunden sind, unterliegen ebenso wie die Verabreichung von Heilbädern dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Von dieser Begünstigung sollen Saunadienleistungen nach einem Schreiben der Finanzverwaltung vom 28.10.2014 mit Wirkung ab dem 1.7.2015 ausgeschlossen werden. Was das u.a. für die Rechnungsstellung der Bäderbetriebe zur Folge hat, ist im Detail dem Beitrag ab S. 13 zu entnehmen.

---

Die Gretchen-Frage: Sollen Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage oder auf der Basis öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen erbracht werden?



**Nicht immer klarer Durchblick bei umsatzsteuerlichen Abgrenzungsfragen**

**(2)** Klappern gehört bekanntlich zum Handwerk – auch auf kommunaler Ebene. So dachte jedenfalls die Kommune, die dem Beispielsfall auf S. 11 zugrunde liegt. Sie hatte einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) im Bereich der Wasserversorgung gegründet und ein mit Werbeaufklebern versehenes Kfz (sog. Werbemobil) genutzt, wobei die Kosten und Entgelte aus der Vermarktung bei einer Marketing-OHG verblieben. Das damit befasste FG München entschied, dass auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) grundsätzlich dazu berechtigt ist, die Vorsteuer aus der Anschaffung eines

Werbemobils abzuziehen. Allerdings bleibt der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit ein unmittelbarer Zusammenhang mit der hoheitlichen Tätigkeit vorliegt – zu beachtende Abgrenzungsfragen sind also unmittelbar ersichtlich.

**(3)** Eher nicht so unmittelbar auf der Hand liegen Abgrenzungsfragen zwischen Betriebsvorrichtungen und Bauwerkleistungen. Über neue BFH-Grundsätze, die insbesondere im Hinblick auf die sog. Umkehrung der Steuerschuldnerschaft von Bedeutung sind, finden Sie nähere Informationen ab S. 14.

## » BILANZIERUNG

# Steuerliche Anerkennung von Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft

## Mehr Rechtsklarheit, aber verbleibende Unsicherheiten

Nach Jahren der Rechtsunsicherheit hat die Finanzverwaltung nunmehr die Rückstellungsbildungen aus der Mehrerlösabschöpfung nach § 23a Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) und anderen vergleichbaren Vorschriften speziell für Strom bzw. Gas mit steuerlicher Wirkung anerkannt. Die Finanzverwaltung verständigte sich im Oktober 2014 auf eine einheitliche Vorgehensweise zur Erledigung der in dieser Rechtsfrage anhängigen Rechtsbehelfsverfahren. Die Ergebnisse hat die OFD NRW in ihrer Verfügung vom 16.12.2014 zusammengestellt.

### 1. Rückgewähr-Vorgaben des BGH als Ausgangspunkt

Ausgangspunkt der Sachauseinandersetzung für und gegen die Zulässigkeit einer Rückstellungsbildung in der Steuerbilanz war der BGH-Beschluss vom 14.8.2008 (Az.: KVR 39/07). Danach wurden die Netzbetreiber verpflichtet, die zwischen dem 1.11.2005 (Strom) bzw. dem 1.2.2006 (Gas) und dem Zeitpunkt der erstmaligen Netzentgelt-Genehmigungen durch die jeweils zuständigen Regulierungsbehörden zu viel vereinnahmten Teile an Netznutzungsentgelten an die Netzkunden zurückzugewähren, weil die Netzbetreiber diese Beträge rechtsgrundlos erhalten hatten. Es handelt sich um die sog. Mehrerlöse, die daraus entstehen, dass das rückwirkend genehmigte Netzentgelt niedriger ausfällt als das bis dahin effektiv erhobene Entgelt.

### 2. Bisherige Nichtanerkennung von Rückstellungen durch die Finanzverwaltung

Die daraufhin bei den betroffenen Unternehmen in den Handelsbilanzen zum 31.12.2008 gebildeten Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen erkannte die Finanzverwaltung mit steuerlicher Wirkung nicht an. Begründet

wurde dies insbesondere mit dem Umstand, dass es sich bei diesen Verpflichtungen um solche aus Dauerschuldverhältnissen handelt, bei denen systemimmanent sei, dass in der Vergangenheit zu viel vereinnahmte Entgelte nicht sofort erstattet, sondern mit den in der Zukunft zu erhebenden Entgelten verrechnet würden (sog. Verrechnungsverpflichtungen; vgl. auch BMF-Schreiben vom 28.11.2011). Bilanziell würden Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften grundsätzlich nicht passiviert, es sei denn, dass das Gleichgewicht von Leistung und Gegenleistung durch Erfüllungsrückstände gestört wäre.

Einen solchen, zur Passivierung der Verpflichtung berechtigenden Erfüllungsrückstand sah die Finanzverwaltung bei der Verpflichtung zur Rückgewähr rechtsgrundlos vereinnahmter Mehrerlöse aber nicht und verweigerte deshalb die steuerlich wirksame Rückstellungsbildung.

Grundsätzliche Parallelen zur bilanzsteuerlichen Behandlung von Verrechnungsverpflichtungen sah die Finanzverwaltung auch bei den Verpflichtungen

- aus der periodenübergreifenden Saldierung nach § 11 der Stromnetzentgeltverordnung (StromNEV) bzw. § 10 der Gasnetzentgeltverordnung (GasNEV) sowie
- aus der periodenübergreifenden Saldierung nach § 5 der Anreizregulierungsverordnung (ARegV)

und verweigerte mit vergleichbarer Argumentation die steuerliche Rückstellungsbildung auch für diese Risiken.

### 3. Rechtsprechung setzt positive Impulse ...

Im Herbst 2011 wurde dann ein Rechtsstreit bekannt, der zunächst vor dem Sächsischen Finanzgericht (FG) geführt und durch Revision vor den BFH getragen wurde. In dem Sachverhalt geht es um einen sächsischen Wasser-Zweckverband, der eine steuerlich wirksame Rückstellung für entstandene Kostenüberdeckungen nach § 10 Abs. 2 des Sächsischen Kommunalabgaben-

Positive Impulse  
der BFH-Recht-  
sprechung über-  
trugen sich auf die  
Energiewirtschaft  
insgesamt.

gesetzes (SächsKAG) begehrte. Eine Kostenüberdeckung i.S. des SächsKAG liegt vor, wenn tatsächlich höhere Gebühren vereinnahmt wurden als nach der genehmigten Gebührenbemessung zulässig; die zu viel vereinnahmten Gebühren müssen dann innerhalb der nachfolgenden Jahre durch entsprechend niedrigere Gebührenbemessungen an die Kunden zurückgewährt werden.

Der BFH entschied in diesem Verfahren mit Urteil vom 6.2.2013 (Az.: I R 62/11) entgegen der vorgenannten Verwaltungsauffassung zur Verrechnungsverpflichtung, dass für Kostenüberdeckungen, die in einer Kalkulationsperiode entstanden und in der folgenden Kalkulationsperiode auszugleichen sind, Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in Handels- und Steuerbilanz zu bilden sind. Zugleich verwies der BFH den Rechtsstreit zurück an die Vorinstanz, da noch Feststellungen zur zeitlichen Zuordnung und zur Höhe des Ansatzes in den Streitjahren zu tref-

fen waren (wir berichteten über das Urteil vom 6.2.2013 im Themenheft ÖS 02/2013).

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder beschlossen vor dem Hintergrund dieser BFH-Rechtsprechung, das Urteil im Bundessteuerblatt amtlich zu veröffentlichen und damit über den entschiedenen Einzelfall allgemein anzuerkennen sowie das anderslautende BMF-Schreiben zur Verrechnungsverpflichtung ersatzlos aufzuheben.

**... auch für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft**

Die positiven Impulse, die von diesem BFH-Urteil ausgingen, übertrugen sich auch auf die zu diesem Zeitpunkt offenen Rechtsfragen bei der Rückstellungsbildung von Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft. Der inzwischen vor dem FG Rheinland-Pfalz anhängige Musterprozess zum Thema Mehrerlösabschöpfung wurde im Herbst 2014 mittels Abhilfebescheid des Finanzamts been-



Kostenüberdeckungen sind auszugleichen – nicht nur bei der Wasserversorgung

det und führte im Ergebnis zu einer Klaglosstellung des klageführenden Versorgungsunternehmens.

#### 4. Kehrtwende der Finanzverwaltung ...

Mit der nun aktuell vorgelegten Verfügung der OFD NRW vom 16.12.2014 (Az.: S 2137–2010/0003–St 142) werden die Beschlüsse und Ergebnisse der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder aus Oktober 2014 zur ertragsteuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Verpflichtungen auf zu viel vereinnahmte Entgelte aus Verrechnungsverpflichtungen (sowohl aus Kostenüberdeckungen nach KAG – hier nach § 6 Abs. 2 KAG für das Land NRW – als auch für entsprechende Verpflichtungen in der Energiewirtschaft) bekannt gemacht; auf dieser Grundlage weist die OFD ihre nachgelagerten Dienststellen zur Erledigung anhängiger Rechtsbehelfsverfahren an.

Die entscheidenden Aussagen aus der OFD-Verfügung sind der Tab. 1 zu entnehmen.

#### ... gibt Anlass zu zügigem Handeln

Wir empfehlen, auf eine zügige Erledigung anhängiger Rechtsverfahren hinzuwirken, da zum jetzigen Zeitpunkt nicht völlig ausgeschlossen werden kann, dass der BFH Teilen dieser insgesamt positiv zu würdigenden OFD-Verfügung widersprechen könnte. Anlass zu dieser durchaus nicht völlig abwegigen Vermutung gibt der weiterhin offene Ausgang des Rechtsstreits zwischen dem Sächsischen Wasserzweckverband und der Finanzverwaltung. Das Sächsische FG hat mit Urteil vom 28.5.2014 nämlich entschieden, dass eine rechtliche Verpflichtung zum Ausgleich entstandener Kostenüberdeckungen erst zum Ablauf der mehrjährigen Preiskalkulationsperiode und nicht bereits zum Ende der jeweiligen Teilperioden entsteht. Auch wirtschaftlich sei die Ausgleichsverpflichtung zu den jeweiligen Bilanzstichtagen während der mehrjährigen Kalkulationsperiode nicht – auch nicht teilweise – entstanden (wir

Anwendungsbereich	Bildung von Rückstellungen
Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen nach § 23a EnWG	Seitens der Finanzverwaltung wird anerkannt, dass sich die Verpflichtung, die zu viel vereinnahmten Entgelte mit späteren Entgelten spiegelbildlich zu verrechnen, unmittelbar aus dem EnWG ergibt, so dass die Rückstellungsbildung nicht den Erlass einer behördlichen Verfügung voraussetzt. Eine Rückstellung ist folglich grundsätzlich zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem sich erstmals eine Ausgleichsverpflichtung ergeben hat. Die Rückstellung ist in der Steuerbilanz nicht abzuzinsen.
Periodenübergreifende Saldierung nach § 11 Strom-NEV bzw. § 10 GasNEV	Soweit sich aufgrund einer Kostenüberdeckung am Bilanzstichtag für die jeweils vorausgegangene Kalkulationsperiode eine Verpflichtung zur Minderung der zukünftigen Entgelte ergibt, ist eine Rückstellungsbildung geboten; die Auflösung der Rückstellung hat entsprechend der Minderung der Erlösobergrenzen i. S. der ARegV zu erfolgen. Die Rückstellung ist in der Steuerbilanz nicht abzuzinsen.
Periodenübergreifende Saldierung nach § 5 ARegV	Für die Verpflichtung, einen Mehrerlös nach Maßgabe der Bestimmungen zum Regulierungskonto ausgleichen zu müssen, ist eine Rückstellung zu bilden. Mindererlöse im Verlauf der grundsätzlich fünf Jahre umfassenden Regulierungsperiode mindern die Rückstellung.

Tab. 1: Neue Position der Finanzverwaltung



Netzkunden müssen u. U. lange warten

Die Finanzbehörden haben sich auf eine für die Energiewirtschaft günstige Rechtsauffassung verständigt.

berichteten über das FG-Urteil im Themenheft ÖS 03/2014).

### 5. Wird der BFH seine Rechtsprechung bestätigen?

Für den klagenden Zweckverband hat diese neuerliche Entscheidung des Sächsischen FG faktisch eine Nichtbildung von Rückstellungen während der mehrjährigen Preiskalkulationsperiode zur Konsequenz. Erwartungsgemäß hat der Zweckverband gegen dieses Urteil eine Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH eingereicht, die unter dem Az. I B 63/13 anhängig ist.

Sollte der BFH die Auffassung des Sächsischen FG im zweiten Rechtszug bestätigen, hätte dies ggf. auch für die Rückstellungsbildung nach § 5 ARegV Auswirkungen, weil nur in dieser Bestimmung eine mehrjährige Preiskalkulationsperiode hinterlegt ist.

Gem. § 5 Abs. 4 Satz 1 ARegV wird der „Saldo des Regulierungskontos im letzten Jahr der Regulierungsperiode für die vorangegangenen

fünf Kalenderjahre“ ermittelt. Nach § 3 Abs. 2 ARegV dauert eine Regulierungsperiode fünf Jahre (nach den Übergangsregelungen in § 34 Abs. 1b ARegV beträgt die Dauer der ersten Regulierungsperiode für Gas vier Jahre). Innerhalb einer Regulierungsperiode können keine privatrechtlichen Ansprüche seitens der Netzkunden gegenüber dem Netzbetreiber geltend gemacht werden. Diese Sachzusammenhänge könnten somit bewirken, dass eine Rückstellung aus dem Regulierungskonto erstmals zum Ende der jeweiligen Regulierungsperiode gebildet werden dürfte.

### 6. Ausblick

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben sich in ihren Beschlüssen aus Oktober 2014 und in Kenntnis der noch fehlenden Rechtskraft des FG-Urteils bewusst auf eine für die Energiewirtschaft günstige Rechtsauffassung verständigt und dies mit den besonderen Verhältnissen in der Energiewirtschaft begründet. Es bleibt abzuwarten, ob der BFH dies genauso sieht.



## » STEUERRECHT

## Geplante Änderungen des UStG für Leistungen der Öffentlichen Hand

### Kommt es zur Einführung des § 2b UStG und was würde diese neue Vorschrift bewirken?

Die Rechtsprechung und Verwaltungsmeinungen zur Umsatzbesteuerung im Bereich der Öffentlichen Hand befinden sich im Wandel. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) ist mit seiner Rechtsprechung zur Umsatzsteuerbarkeit von Leistungsbeziehungen im Bereich der Öffentlichen Hand weiter als gegenwärtig amtlich veröffentlichte BFH-Rechtsprechung. Vor diesem Hintergrund wird derzeit der Entwurf eines neuen § 2b UStG diskutiert.

Zur Umsetzung der Rechtsprechung wurde von einer Arbeitsgruppe der Finanzstaatssekretäre des Bundes und der Länder bereits im Sommer 2014 der Entwurf eines neuen § 2b UStG vorgelegt und den Verbänden zur Anhörung übersandt, welcher die Umsatzbesteuerung von Leistungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts konkretisiert.

» **Hinweis:** Hinsichtlich der im nationalen Recht verbreiteten „Beistandsleistungen“ zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sind aus Sicht der Finanzverwaltung die Verfügungen der OFD Rostock (vom 21.11.2002) und der OFD Niedersachsen (vom 27.7.2012) weiterhin zu beachten.

#### 1. Beschlusslage aus Oktober 2014

Nach durchgeführter Anhörung und geringfügiger Überarbeitung wurde der nebenstehende Entwurf im Rahmen der

### Entwurf des Gesetzestextes zum § 2b UStG

1. Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.
2. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nicht vor, wenn
  - (1) der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Kalenderjahr aus gleichwertigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 € jeweils nicht übersteigen wird oder
  - (2) vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.
3. Sofern eine Leistung an eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeführt wird, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vor, wenn
  - (1) die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden dürfen oder
  - (2) die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird, Dies ist regelmäßig der Fall, wenn
    - a) die Leistungen auf langfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen beruhen,
    - b) die Leistungen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,
    - c) die Leistungen ausschließlich gegen Kostenerstattung erbracht werden und
    - d) der Leistende gleichartige Leistungen im Wesentlichen an andere juristische Personen des öffentlichen Rechts erbringt.
4. ....

Finanzministerkonferenz im Oktober 2014 beschlossen; und folgende Eckpunkte wurden zusätzlich bekannt gegeben:

- Der Bundesfinanzminister soll zeitnah ein Gesetzgebungsverfahren einleiten
- Abgestimmte Veröffentlichung der bisherigen BFH-Rechtsprechung.

## 2. Auswirkungen grundsätzlicher Art

Sofern dieser Entwurf ohne Abänderung in das Gesetz aufgenommen werden sollte, kann zunächst festgehalten werden, dass die derzeit bestehende Besteuerungspraxis weitestgehend „unangetastet“ bleiben wird, es kommt nur zu einer gesetzlichen Normierung.

Die entscheidende „Preisfrage“ wird künftig die Entscheidung darüber sein, ob Leistungen auf **privatrechtlicher Grundlage** oder **öffentlich-rechtlicher Vereinbarungen** erbracht werden.

## 3. Handlungsbedarf?

Was ist ggf. jetzt schon zu tun? Im Hinblick auf Handlungsbedarf lassen sich vier Analyse-Bereiche wie folgt unterscheiden:

- In den vergangenen Jahren wurden immer häufiger aus organisatorischen Gründen Anstalten des öffentlichen Rechts gegründet, welche z.B. die Grünflächenpflege für die Trägerkörperschaft erbringen. Derartige Leistungen wären zukünftig umsatzsteuer-



Grünflächenpflege künftig umsatzsteuerpflichtig?

pflichtig, da diese auch von privaten Dritten erbracht werden können.

- Es empfiehlt sich die Durchführung einer Bestandsaufnahme, welche Verträge und Leistungsbeziehungen zwischen dem Kernhaushalt und rechtlich selbständigen Gesellschaften/Institutionen vorhanden sind und ggf. im Hinblick auf die Gesetzesänderung einer Revision unterzogen werden sollten.
- Es sollten Versuche unternommen werden, Verträge auf „öffentlich-rechtlicher“ Basis und nicht privatrechtlicher Natur abzuschließen.

- Besonders wichtig ist die Beachtung der ggf. mit § 2b UStG verbundenen Rechtsänderung bei Neuabschluss oder Verlängerung bereits bestehender Verträge, um ggf. einer Umsatzsteuerbarkeit zu entgehen. Empfehlenswert ist die Aufnahme einer Umsatzsteuerklausel bei langfristigen Verträgen, wonach die Umsatzsteuer im Bedarfsfall nachgefordert werden kann.

» **Hinweis:** Die Experten von PKF unterstützen sie gerne im Rahmen einer tieferen Analyse und stehen Ihnen für weitere Fragen gerne zur Verfügung.

## Anschaffung eines Werbemobils durch eine Kommune

---

### Vorsteuerabzug aufgrund rechtskräftiger FG-Entscheidung zulässig

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) ist grundsätzlich dazu berechtigt, die Vorsteuer aus der Anschaffung eines sog. Werbemobils abzuziehen. Dies hat kürzlich das Finanzgericht München (FG) entschieden. Allerdings bleibt der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit ein unmittelbarer Zusammenhang mit der hoheitlichen Tätigkeit vorliegt.

#### 1. Vereinfachtes Beispiel zur Kfz-Anschaffung für Werbezwecke

Eine Kommune begründet einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) im Bereich der Wasserversorgung. Von der Marketing-OHG wird ihr außerdem ein mit Werbeaufklebern versehenes Kfz (sog. Werbemobil) überlassen, wobei die Kosten und Entgelte aus der Vermarktung bei der OHG verbleiben. Die Kommune verpflichtet sich im Gegenzug für die Übereignung zu einer werbewirksamen Präsenz des Kfz in der Öffentlichkeit für einen Zeitraum von fünf Jahren. Bemessungsgrundlage und Umsatzsteuer von Leistung (Lieferung Werbemobil) und Gegenleistung (Erbringung von Werbefahrten) sind gleich hoch und werden mit rd. 10.000 € zzgl. 1.900 € in Rechnung gestellt.

Über eine ähnliche Konstellation hat kürzlich das FG München in seinem Urteil vom 25.2.2014 (Az.: 2 K 1248/11) entschieden. Im konkreten Fall hatte das Finanzamt den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Werbemobils bei der Kommune in voller Höhe nicht anerkannt. Zur Begründung wurde die häufig vertretene Verwaltungsmeinung angeführt, dass die Unternehmereigenschaft wegen Unterschreitens der Jahresumsatzgrenze und fehlender aktiver Mitwirkung der jPöR bei den Werbemaßnahmen nicht gegeben sei. Das FG hat dieser Auffassung widersprochen.

#### 2. Steuerliche Einordnung der Werbeleistung

Ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) ist bei einer jPöR anzunehmen, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, die sich aus der Gesamtbetätigung der jPöR wirtschaftlich heraushebt und von einigem Gewicht ist. Die Jahresumsatzgrenze (30.678 € gem. R 6 Abs. 5 KStR) dient als Orientierungsgröße, ist aber kein Ausschlusskriterium. Für die Begründung eines BgA ist bei der Erbringung von Werbeleistungen die aktive Mitwirkung der jPöR entscheidend.

Im vorliegenden Fall hat die Kommune nicht nur die Werbefläche auf dem überlassenen Kfz zur Verfügung

gestellt, sondern sich darüber hinaus auch noch für einen bestimmten Zeitraum zu einer werbewirksamen Präsentation verpflichtet. Nach Auffassung des FG geht die Verwendung des Werbemobils deshalb deutlich über die Nutzung zu eigenen hoheitlichen Zwecken der Kommune hinaus. Mit der Werbeleistung tritt die Kommune außerdem in unmittelbarem Wettbewerb zu anderen Unternehmen. Vor diesem Hintergrund sei für die steuerliche Beurteilung auch zu vernachlässigen, dass der auf die Laufzeit der Werbeleistung zu verteilende Jahresumsatz die o.g. Grenze deutlich unterschreitet; die maßgebenden Kriterien zur Einordnung als BgA für die Werbeleistung der Kommune sieht das FG als erfüllt an.

» **Hinweis:** Die Nichtzulassungsbeschwerde gegen die Entscheidung des FG München wurde zunächst vom BFH zur Revision zugelassen (Az.: V B 43/14), jedoch mit Beschluss vom 9.9.2014 mangels einer den Anforderungen genügenden Begründung wieder zurückgewiesen.

### 3. Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs ...

Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich zulässig, soweit der Leistungsempfänger unternehmerisch tätig ist und eine Rechnung i. S. des § 14 UStG vorliegt. Bei einer jPöR ist abzugrenzen, in welchem Umfang eine empfangene Leistung ggf. für die hoheitliche Sphäre genutzt wird. Für diesen nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Tatbestandsvoraussetzungen zur Begründung eines BgA führen auch hinsichtlich der im vorliegenden Fall umstrittenen Werbeleistung unmittelbar zur Annahme einer unter-

nehmerischen Tätigkeit. Die steuerpflichtige Leistung in Form eines tauschähnlichen Umsatzes unterliegt mit einer Bemessungsgrundlage von 10.000 € (gemeiner Wert der Sachleistung der OHG: Lieferung Kfz) dem Regelsteuersatz von 19 %.

### ... sind erfüllt

Ohne das zur Verfügung gestellte Kfz hätte die steuerpflichtige Werbeleistung nicht erbracht werden können; demnach muss ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten grundsätzlich zulässig sein. Ferner ist der Vorsteuerabzug anzuerkennen, soweit ein direkter Zusammenhang zwischen der Verwendung des Kfz und der zusätzlichen unternehmerischen Tätigkeit der Kommune im Bereich der Wasserversorgung nachvollziehbar dargestellt werden kann. Der volle Abzug der in Rechnung gestellten Vorsteuern ist jedoch insoweit ausgeschlossen, als die Leistung auf die Ausübung von nichtunternehmerischen Tätigkeiten im hoheitlichen Bereich entfällt.

### 4. Fazit

Das FG hat im Urteilsfall entgegen der Verwaltungsmeinung entschieden, dass eine Kommune zum Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten eines Werbemobils berechtigt ist, soweit eine anteilige Verwendung für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen der hoheitlichen Sphäre ausgeschlossen werden kann.

» **Empfehlung:** Zur Vermeidung eines ungünstigen Aufteilungsmaßstabs im Schätzwege sollten nachvollziehbare Aufzeichnungen über die Verwendung des Werbemobils geführt werden (Fahrtenbuch).

Nachvollziehbare Aufzeichnungen beugen ungünstigen Schätzergebnissen vor.

# Saunadienstleistungen in Bäderbetrieben

## Anwendung des Regelsteuersatzes ab 1.7.2015

Umsätze, die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbunden sind, unterliegen ebenso wie die Verabreichung von Heilbädern dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Die bisher unter diese Umsätze subsumierten Saunadienstleistungen werden nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 28.10.2014 mit Wirkung ab dem 1.7.2015 von der Begünstigung ausgeschlossen.

### 1. Steuersatz für Saunadienstleistungen

Nach bisher geltender Rechtslage wurden Saunadienstleistungen den begünstigten Umsätzen eines Schwimmbadbetriebs und der Verabreichung von Heilbädern nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG gleichgestellt. Diese analoge Anwendung der Rechtsvorschrift beruhte auf der weit ausgelegten Verwaltungsauffassung, dass Maßnahmen für „allgemeine Heilzwecke“ als Tatbestandsvoraussetzung für die ermäßigte Besteuerung mit 7 % ausreichen.

Der BFH hatte zwar bereits mit seinem Urteil vom 12.5.2005 (Az.: V R 54/02) entschieden, dass bei Verabreichung eines Heilbads nur dann eine begünstigte Leistung anzunehmen ist, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zur Behandlung einer Krankheit bzw. zum Schutz der Gesundheit gegeben ist; hiernach war die ermäßigte Besteuerung für Saunadienstleistungen ausgeschlossen. Diese Rechtsauffassung hatte jedoch keinen weiteren Einfluss auf die Verwaltungspraxis (Nichtanwendungserlass, BMF-Schreiben vom 20.3.2007); Nachweise über die tatsächliche Notwendigkeit der jeweiligen Einzelmaßnahme waren insoweit nicht erforderlich.

### 2. Neue Abgrenzungskriterien für Umsätze ab dem 1.7.2015

Bei Umsätzen ab dem 1.7.2015 sollen nun aber neue Abgrenzungskriterien für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei der Verabreichung von Heilbädern gelten. Mit der künftig maßgebenden Richtlinie des Gemeinsamen Bundesausschusses über die Verordnung von Heilmitteln in der vertragsärztlichen Versorgung i. V. mit

dem Heilmittelkatalog werden die Maßstäbe eng gesetzt; nur eine i. S. dieser Vorschriften verordnungsfähige Heilbadbehandlung ist eine begünstigte Leistung i. S. des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG; eine ärztliche Verordnung der gesundheitsdienlichen Maßnahme wird auch künftig nicht vorausgesetzt. Für Saunadienstleistungen gilt aber unabhängig von der nicht erforderlichen Nachweispflicht künftig ausnahmslos die Besteuerung mit dem Regelsteuersatz von 19 %, da eine Heilbehandlung i. S. der maßgebenden Richtlinie und insoweit auch die Annahme einer begünstigten Leistung ausgeschlossen ist.

### 3. Auswirkungen auf die Rechnungsstellung und Steueranmeldung

Die Änderung der Verwaltungsmeinung bedeutet in der Praxis u. a. für kommunale Bäderbetriebe, dass die angebotenen Leistungen ab dem 1.7.2015 steuerlich unterschiedlich zu berücksichtigen sind. Während der originäre Badebetrieb weiterhin dem Steuersatz von 7 % unterliegt, werden die Leistungen im Zusammenhang mit dem Saunabetrieb mit 19 % besteuert.

» **Hinweis:** Diese Trennung muss bei der Ausstellung von Rechnungen und Meldung von Umsätzen zwingend beachtet werden.



Ermäßigter Steuersatz für Heilbäder anwendbar?

# Aufbau einer Betriebsvorrichtung: Keine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

## Neue BFH-Grundsätze zur Abgrenzung von Bauwerkleistungen

Dass der Aufbau einer Betriebsvorrichtung keine Bauwerkleistung i. S. des § 13b UStG ist, hat der BFH mit einem Urteil vom 28.8.2014 entschieden, die Umkehr der Steuerschuldnerschaft ist insofern ausgeschlossen.

### 1. Sachverhalt: Einbau von Entrauchungsanlagen

Im Urteilsfall hat die im Anlagebau tätige KG eine Entrauchungsanlage für industrielle Großfeuerungsanlagen entwickelt, die den störungsfreien Betrieb durch Filterung von Abwärme und Staubpartikeln beim Einsatz von Zieh-Öfen in Produktionshallen gewährleistet. Einbau und Montage wurden durch zwei Fremdunternehmen übernommen, die ihre Leistung jeweils unter Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung gestellt haben. Die KG hat den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die KG durch die in Anspruch genommenen Leistungen der Subunternehmer selbst eine Bauwerkleistung erbracht habe und durch die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG zur Schuldnerin der Umsatzsteuer werde.

### 2. BFH geht von Betriebsvorrichtung aus ...

Der BFH hat sich hingegen dem Urteil des FG angeschlossen und geklärt, dass vorliegend kein Bauwerk hergestellt worden und der Übergang der Steuerschuldnerschaft somit ausgeschlossen ist (Urteil vom 28.8.2014, Az.: V R 7/14).

Die Annahme einer Bauleistung setzt einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Bauwerk voraus. Ein Bauwerk i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. ist eine unbewegliche, fest mit dem Erdboden verbundene Sache. Eingebaute Anlagen werden nur dann zu einem Bestandteil des Bauwerks, wenn sie keinem eigenständigen Zweck, sondern ausschließlich der Funktion des Bauwerks dienen; andernfalls handelt es sich um eine Betriebsvorrichtung.

### ... und verneint Bauwerkleistung

Im vorliegenden Fall verfügte die Werkshalle bereits über ein Klimaanlageensystem. Die Entrauchungsanlage wurde allein aufgrund der speziellen Anforderungen durch Einsatz der Zieh-Öfen eingebaut; ein direkter Zusammenhang mit dem eigentlichen Bauwerk besteht nicht. Die Anlage ist eine Betriebsvorrichtung, die dem reibungslosen Produktionsablauf dient und lediglich in dem Bauwerk untergebracht ist. Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft war folgerichtig zu verneinen.

### 3. Ausblick

Der Einbau von fest mit dem Gebäude verbundenen Sachen (u. a. Ladeneinbauten und Schaufensteranlagen) ist gem. Abschn. 13b.2 Abs. 5 Nr. 2 UStAE eine Bauleistung i. S. des § 13b UStG. Da nunmehr aber Leistungen im Zusammenhang mit einer Betriebsvorrichtung ausdrücklich auszuschließen sind, ist insoweit wohl mit einer Anpassung der Verwaltungsanweisung zu rechnen.



Entrauchungsanlage: Bauwerk oder Betriebsvorrichtung?

» **ENTSORGUNGSWIRTSCHAFT**

## Zunehmende Einflüsse des EU-Beihilferechts

### Risiken und Abwehrmaßnahmen

Das Europäische Wettbewerbsrecht beeinflusst zunehmend auch den Bereich der Entsorgungswirtschaft. Dabei wird die Abfallentsorgung ungeachtet des zweifelsfrei hoheitlichen Charakters insgesamt als wirtschaftliche Tätigkeit bewertet. Das muss EU-beihilferechtlich an sich noch kein Grund zur Sorge sein, erfordert aber Umsicht und Sorgfalt bei konkreten Ausgestaltungen.

#### 1. Wahrnehmung des EU-Beihilferechts in der Abfallwirtschaft

Im Jahr 2010 ist im Auftrag des Ministers für Bundesangelegenheiten, Europa und Medien des Landes Nordrhein-Westfalen eine empirische Untersuchung zu den Auswirkungen des europäischen Beihilfe- und Vergaberechts u. a. in der Abfallentsorgung durchgeführt worden. Diese hat – vorsichtig interpretiert – ergeben, dass bei der Mehrheit der befragten Kommunen das Empfinden vorherrscht, unsicher im Umgang mit den Details des EU-Beihilferechts zu sein und nicht belastbar beurteilen zu können, inwieweit speziell bezogen auf die Abfallwirtschaft EU-beihilferechtliche Probleme tatsächlich existieren.

» **Hinweis:** Die Studie ist unter dem Titel „Die Gestaltung kommunaler Daseinsvorsorge im Europäischen Binnenmarkt – empirische Untersuchung zu den Auswirkungen des europäischen Beihilfe- und Vergaberechts insbesondere im Abwasser- und Krankenhaussektor sowie in der Abfallentsorgung“ (Verf.: Bogumil/Pielow/Ebbinghaus/Gerber/Kohrsmeier) im März 2010 veröffentlicht worden.

Die Studie und ihre Ergebnisse liegen jetzt fast fünf Jahre zurück. Zwar konnte möglicherweise mittlerweile in den Kommunen und auch bei den kommunalen Unternehmen und Einrichtungen hier und dort bereits eine größere Vertrautheit mit der EU-beihilferechtlichen Materie aufgebaut werden. Dennoch bestehen in der Praxis weiterhin große Unsicherheiten. Zwecks deren Eingrenzung soll dieser

Beitrag aufzeigen, wo überhaupt EU-beihilferechtliche Risiken im Abfallwirtschaftssektor liegen können, um auf dieser Basis einen entspannteren Umgang damit in der Praxis zu ermöglichen. Dazu folgt zunächst eine Skizzierung des Beihilfetatbestands und seiner Merkmale.

#### 2. Beihilfe-Begriff gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV

Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) bildet grundsätzlich – unabhängig von dem Bereich, in dem eine Unterstützungsleistung gewährt werden soll – den Ausgangspunkt für die EU-Politik im Bereich der staatlichen Beihilfen und damit für die Beurteilung der Frage, welche Sachverhalte Relevanz i. S. des EU-Beihilferechts entfalten. Art. 107 Abs. 1 AEUV lautet wie folgt: „Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“

Im Einzelnen umfasst die Bestimmung folgende von der Kommission und der europäischen Rechtsprechung entwickelte Kriterien:

- Gewährung einer Beihilfe aus staatlichen Mitteln an ein Unternehmen,
- selektive Begünstigung des Unternehmens,
- Gefahr der Auswirkungen auf Wettbewerb und Handel zwischen den Mitgliedstaaten.

#### 3. Detailanalyse der Beihilfekriterien

##### 3.1 Einem Unternehmen gewährte staatliche Mittel

Für das Merkmal der Gewährung der Beihilfe aus staatlichen Mitteln ist es ausreichend, wenn die betreffende Maßnahme dem Staat zugerechnet werden kann und letztendlich zu einer Belastung des Haushalts führt. Unter Staat sind dabei nicht nur alle staatlichen Ebenen (Bund, Land, Kommune), sondern auch die vom Staat errichte-

ten Einrichtungen zu verstehen. Es können mithin auch privatrechtlich organisierte Einheiten als „Beihilfgeber“ in Betracht kommen.

Unter den Beihilfetatbestand fallen ferner nur Beihilfen, die einzelnen, aber nicht allen Unternehmen gewährt werden. Nach Rechtsprechung und Schrifttum ist im EU-Wettbewerbsrecht einheitlich ein funktionaler Unternehmensbegriff zugrunde zu legen. Ein Unternehmen ist demnach jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung, die nicht ausschließlich Verbraucher oder Arbeitnehmer ist.

» **Hinweis:** Eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich. Grundsätzlich können daher auch Eigenbetriebe bzw. eigenbetriebsähnliche Einrichtungen zum Kreis der Unternehmen im EU-beihilferechtlichen Sinne zählen.

### 3.2 Selektive Begünstigung

Unter dem weit auszulegenden Tatbestandsmerkmal der Begünstigung ist – unabhängig von der Form und Ausgestaltung der Maßnahme – zunächst jeder wirtschaftliche Vorteil ohne angemessene Gegenleistung zu verstehen, den das betreffende Unternehmen unter marktüblichen Bedingungen nicht erhalten hätte.

Der Begriff der Beihilfen wird von der Kommission weit ausgelegt. Sie können in Form von

- Zuschüssen,
- Zinsvergünstigungen,
- Steuerbefreiungen,
- Forderungs- und Abgabenverzicht,
- Stundungen,
- Darlehen,
- Bürgschaften,
- Verlustausgleichen,
- staatlichen Beteiligungen oder auch der
- Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen zu Vorzugsbedingungen vorkommen.

Nach Auffassung der Kommission ist eine Beihilfe jede Maßnahme einer staatlichen Quelle, die dem empfangenden Unternehmen einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft, ohne dass dieser Maßnahme eine angemessene, marktübliche Gegenleistung entgegensteht.

Als zentraler Vergleichsmaßstab zur Bestimmung der Marktüblichkeit und damit der Angemessenheit des Verhältnisses von Leistung und Gegenleistung ziehen EuGH und Europäische Kommission den sog. Private-Investor-Test heran. Danach wird das Investitionsverhalten der öffentlichen Hand mit dem eines hypothetischen privaten Marktteilnehmers verglichen. Ob ein wirtschaftlicher Vorteil als marktüblich oder marktunüblich anzusehen ist, beurteilt sich insofern danach, ob ein wirtschaftlich handelnder privater Investor in der Rolle der staatlichen Stelle eine vergleichbare Maßnahme zugunsten des jeweiligen Unternehmens durchführen würde.

Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich ein marktwirtschaftlich handelnder Kapitalgeber stets von Renditeerwartungen leiten lässt. Der Private-Investor-Test gilt danach i. d. R. als bestanden, wenn aufgrund der Struktur und der Zukunftsaussichten des Unternehmens innerhalb eines angemessenen Zeitraums eine Rendite in Form von Dividendenzahlungen oder Kapitalzuwachsen zu erwarten ist, die mit der eines Privatunternehmens bezogen auf einen angemessenen Zeitraum vergleichbar ist.

### 3.3 Wettbewerbsverfälschung bzw. Handelsbeeinträchtigung

Zum Beihilfebegriff des Art. 107 Abs. 1 AEUV gehören ferner die Merkmale der tatsächlichen oder zumindest drohenden Wettbewerbsverfälschung und der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten. Sie stehen in enger Verbindung, denn die Beeinträchtigung des zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehrs wird ggf. durch die Wettbewerbsverfälschung verursacht. Die Merkmale liegen vor, wenn die Auswirkungen der Wettbewerbsverfälschung die Binnengrenzen überschreiten können. Dies hängt davon ab, ob die durch die öffentliche Leistung oder Abgabenerlastung begünstigten Unternehmen oder Produktionszweige Güter oder Dienstleistungen anbieten, die Gegenstand des die Binnengrenzen der EU überschreitenden Wettbewerbs sind oder ohne die staatliche Intervention wären. Um das Vorliegen dieser Tatbestandsmerkmale zu bejahen bzw. verneinen zu können, ist zu hinterfragen, ob mögliche Wettbewerbsverfälschungen und Handelsbeeinträchtigungen bestehen



- mit Einrichtungen im Ausland,
- mit von Ausländern betriebenen Einrichtungen im Inland,
- zwischen potenziellen Betreibern (kommunaler) Einrichtungen mit Betreibern um (kommunale) Einrichtungen.

Die vorstehend dargestellten Merkmale müssen kumulativ erfüllt sein, damit eine Beihilfe vorliegt. Andernfalls greifen das grundsätzliche Beihilfenverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV und die Pflicht zur Anmeldung und Einholung einer Genehmigung der Europäischen Kommission (sog. Notifizierung) nicht ein.

#### 4. EU-beihilferechtliche Konfliktpotenziale der öffentlichen Hand

Die Prüfung der vorstehenden Tatbestandsmerkmale und Rechtfertigungs- sowie Ausnahmegründe kann für die Öffentliche Hand aus zwei Richtungen Relevanz entfalten; dies veranschaulichen nachfolgend die Abb. 1 und die Abb. 2. Die Öffentliche Hand kann dabei nicht nur in öffentlich-rechtlicher Rechtsform, sondern auch als privatrechtlich organisierte Einheit auftreten. Ausschlaggebend ist, dass die Öffentliche Hand auf das Unternehmen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Abb. 1: Öffentl. Unternehmen als beihilfempfangende Stelle

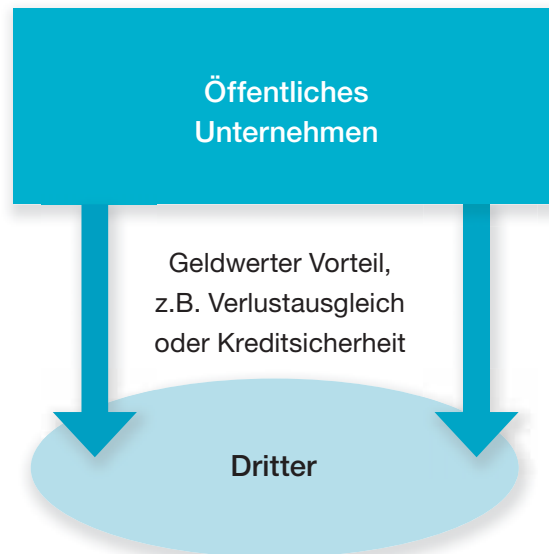
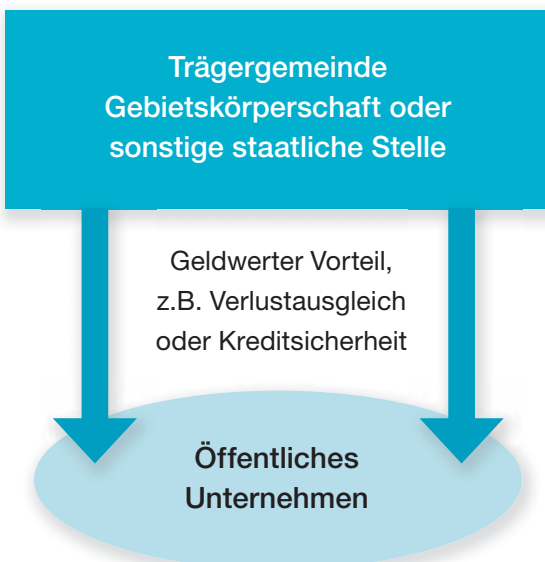


Abb. 2: Öffentl. Unternehmen als beihilfegewährende Stelle

#### 5. Keine grundsätzliche Beihilfefreiheit für abfallwirtschaftliche Leistungen

##### 5.1 Einordnung abfallwirtschaftlicher Leistungen

Zunächst ist festzuhalten, dass Gegenstand des europäischen Wettbewerbsrechts und damit auch des EU-Beihilferechts grundsätzlich Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (sog. DAWI, Art. 106 Abs. 2 AEUV) sind. Keine Beihilfen stellen dagegen staatliche Hilfen für Dienstleistungen von allgemeinem nicht-wirtschaftlichen Interesse und Dienstleistungen ohne Binnenmarktrelevanz dar.

Im Mitgliedstaat Deutschland werden die abfallwirtschaftlichen Leistungen ganz allgemein als der Daseinsvorsorge zugehörig angesehen. In landesgesetzlichen Regelungen werden zudem die Abfallentsorgung bzw. deren Einrichtungen den nicht-wirtschaftlichen Betätigungen der Kommunen zugeordnet. Bei dieser Zuordnung steht die „zivilisatorische Grundversorgung“ im Vordergrund und nicht eine Marktausrichtung bzw. wettbewerbliche Aspekte.

---

Abfallentsorgung gilt als Bestandteil der zivilisatorischen Grundversorgung.

» **Hinweis:** Die unreflektierte Übertragung dieser Einstufung sowie allgemein der im nationalen Recht vorgenommenen Unterscheidung von kommunalen Daseinsvorsorgebereichen in wirtschaftliche und nicht-wirtschaftliche Tätigkeitsfelder auf die EU-rechtliche Ebene ist daher ggf. mit rechtlichen Risiken verbunden.

## 5.2 Unterscheidung wirtschaftlicher und nicht-wirtschaftlicher Aufgaben

Die EU-Kommission respektiert zwar, dass die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Dienstleistungen von den politischen und wirtschaftlichen Gegebenheiten in dem jeweiligen Mitgliedstaat abhängt. Sie orientiert sich aber – da der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht in den EU-Vorschriften definiert ist – im Rahmen ihrer Beihilfenkontrolle an den hierfür aus der EuGH-Rechtsprechung ableitbaren Kriterien für die Anwendung der Binnenmarktvorschriften sowie des Wettbewerbsrechts. Entscheidende Bedeutung kommt danach letztlich dem Wettbewerbsbezug der Tätigkeit zu, d.h. dem Anbieten oder Nachfragen von Gütern oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt und im potenziellen oder tatsächlichen Wettbewerb zu privaten Anbietern. Ist ein solches Wettbewerbsverhältnis gegeben, hat die Tätigkeit in aller Regel auch wirtschaftlichen Charakter.

Die EU-Beihilfenvorschriften finden deshalb nur dann Anwendung, wenn die betreffende Tätigkeit in einem Marktumfeld ausgeübt wird. Ob für eine bestimmte Dienstleistung ein Markt existiert, kann davon abhängen, wie diese Dienstleistung in dem betreffenden Mitgliedstaat organisiert wird. Allerdings schließt die Entscheidung einer Behörde, Dritten die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung nicht zu gestatten (weil sie z. B. die Dienstleistung intern selbst erbringen will), das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht aus. Trotz einer solchen Marktabschottung kann dennoch eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen, wenn andere Betreiber interessiert und

Trotz einer Markt-  
abschottung kann  
dennoch eine  
wirtschaftliche  
Tätigkeit vorlie-  
gen, wenn andere  
Betreiber interes-  
siert und in der  
Lage wären, die  
Dienstleistung auf  
dem betreffenden  
Markt zu erbringen.

in der Lage wären, die Dienstleistung auf dem betreffenden Markt zu erbringen. Die Tatsache, dass eine bestimmte Dienstleistung intern erbracht wird, hat im Allgemeinen keinen Einfluss auf die wirtschaftliche Natur der Tätigkeit.

Die Einordnung als nichtwirtschaftliche Tätigkeit kann jedoch immer dann erfolgen, wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die mit der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse durch den Staat selbst oder durch im Rahmen ihrer Zuständigkeiten handelnde Behörden verbunden sind. Dabei ist es nicht relevant, ob der Staat unmittelbar durch eine Stelle handelt, die zur staatlichen Verwaltung gehört, oder durch eine separate Einrichtung, der besondere oder ausschließliche Rechte übertragen wurden (so der EuGH in einer Entscheidung vom 16.6.1987).

Im Rahmen der Abfallentsorgung kommt danach zwar der Verhängung und Durchsetzung des Anschluss-/Benutzungszwangs hoheitlicher Charakter zu, insgesamt stufen gleichwohl die EU-Kommission und der EuGH die Abfallentsorgung aber als wirtschaftliche Tätigkeit ein (vgl. Entscheidung der Kommission vom 16.9.1997 über staatliche Beihilfen zugunsten des Unternehmens Gemeinnützige Abfallverwertung GmbH; EuGH-Urteil vom 23.5.2000, Rs. C-209/98).

## 5.3 Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI)

Die in Abschn. 5.2 abschließend genannte Qualifizierung führte jedoch nicht automatisch zu einer Unvereinbarkeit mit dem EU-Beihilferecht, sofern ein mit der wirtschaftlichen Tätigkeit verbundenes gemeinwohlverpflichtendes Element identifizierbar bzw. vorhanden ist. Der Begriff der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung umfasst gemeinwohlorientierte Leistungen, die ein privatwirtschaftliches Unternehmen im eigenen wirtschaftlichen Interesse nicht in gleicher Weise übernehmen würde und die ihm daher vom Staat auferlegt werden. Gleichzeitig handelt es sich jedoch bei den

aufgelegten Leistungen grundsätzlich um wirtschaftliche Aktivitäten, sodass das EU-Wettbewerbsrecht Anwendung findet. Das Institut der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtung steht damit im Spannungsfeld zwischen Markt und Daseinsvorsorge.

» **Beispiele:** Bei der GAV Gemeinnützige Altstoffverwertungs GmbH, einem nicht gewinnorientierten Unternehmen, das sich auf dem Abfallmarkt betätigte und im Rahmen des Dualen Systems Deutschland (DSD) wiederverwertbaren Abfall sammelte, sortierte und als Sekundärrohstoff verkaufte, erkannte die Kommission in der vorgenannten Entscheidung vom 16.9.1997 die Gemeinwohlverpflichtung in der Erfüllung von Aufgaben im Rahmen von arbeitsmarktpolitischen Programmen der öffentlichen Hand. In dem Urteil vom 23.5.2000 gegenüber Sydhavnens Sten & Grus hatte der EuGH in der Beseitigung von Umweltproblemen ein gemeinwohlorientiertes Element gesehen und die Bewirtschaftung bestimmter Abfälle als Gegenstand einer DAWI qualifiziert, da die Erbringung dieser Dienstleistung ein Umweltproblem beseitigen soll. Mit der Anerkennung der gemeinwohlverpflichtenden Elemente erhoben Kommission und EuGH die wirtschaftlichen Tätigkeiten zu DAWI.

Für solche gemeinwohlorientierten Verpflichtungen sind die EU-Wettbewerbsregeln nur eingeschränkt anwendbar. Es können also auch als wirtschaftlich einzuordnende Tätigkeiten im Rahmen der Abfallwirtschaft in Einklang mit dem EU-Beihilferecht gebracht werden, ggf. auch solche, die nicht zum hoheitlichen Aufgabenspektrum nach nationalem Recht zählen.

#### 5.4 Gebührenfinanzierung als Indiz gegen EU-Beihilferelevanz

Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass mit Blick auf den generell weiten Anwendungsbereich des EU-Beihilfenrechts bei zahlreichen auf kommunaler Ebene in Betracht kommenden Tätigkeiten der Abfallwirtschaft davon ausgegangen werden sollte, dass diese aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht wirtschaftlichen Charakter haben.

Im Rahmen des operativen Geschäfts der Abfallwirtschaft wie Sammlung und Transport von Abfällen, Behandlung von Abfällen mit dem Ziel der Verwertung (Recycling) und

Beseitigung etc. wird mittlerweile eine Marktverneinung auf jeden Fall gut begründet werden müssen. Denn die Schar der privaten Anbieter von Dienstleistungen in diesen Geschäftsfeldern – unabhängig davon, ob es sich um Unternehmen mit öffentlich-rechtlicher Beteiligung oder rein private Unternehmen mit Firmensitz im EU-Gebiet handelt – ist groß.

» **Empfehlung:** Beste Argumente für die Verneinung einer Beihilferelevanz lassen sich finden, wenn die abfallwirtschaftlichen Pflichtaufgaben allein von der Kommune in einer Rechtsform des öffentlichen Rechts ausgeführt werden und keine Dienstleistungsverträge mit Dritten bestehen. Die Aufgabenfinanzierung erfolgt dabei i. d. R. über Gebühren, die nach den jeweiligen Kommunalabgabengesetzen (KAG) zu kalkulieren sind. Die Gebühren sind grundsätzlich kostendeckend zu kalkulieren, sodass schon keine Begünstigung vorliegt. Ausgleichsleistungen für Defizite sind daher eher selten oder kommen gar nicht erst vor.

Bei der Erhebung von Gebühren liegen keine „staatlichen Mittel“ i. S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV vor, da das EU-Beihilferecht davon ausgeht, dass hiermit nur Maßnahmen erfasst sind, die eine Belastung für die öffentlichen Finanzen in Form einer Ausgabe oder Mindereinnahme mit sich bringen. Dies ist nicht der Fall, wenn die Übertragung der Mittel im Wege der Verpflichtung Dritter aufgrund (gesetzlicher) Gebührenpflichten erfolgt.

Soweit von einer (Träger-)Kommune Gebühren nach KAG erhoben werden, sind diese der Ausgleich für die von einer Kommune gegenüber den Abgabepflichtigen bzw. Nutzern der Einrichtung erbrachten Leistungen. Die Kalkulation dieses Ausgleichs erfolgt auf der Basis gesetzlicher Vorgaben, so dass von einem Leistungs-/Gegenleistungsverhältnis unter marktüblichen Konditionen auszugehen ist.

Die Gebühreneinnahmen seitens einer Kommune bilden mithin keine begünstigend wirkenden Maßnahmen, von denen eine aktuelle oder potenzielle Belastung des Staatshaushalts ausginge. Sie stellen daher keine Beihilfe dar. Dies gilt in erster Näherung unabhängig davon, ob Fremdleistungsentgelte in die Gebühren einkalkuliert sind oder nicht.

### 5.5 Leistungsbeziehungen zwischen Trägerkommune und öffentlichen Unternehmen

Die Vereinnahmung von Gebühren in öffentlichen Haushalten befreit indes nicht von der Pflicht, bei deren Verausgabung an beauftragte Dritte (Eigengesellschaften, gemischtwirtschaftliche Gesellschaften) wiederum strikt auf die Einhaltung der EU-Beihilferegeln zu achten.

In diesen Leistungsbeziehungen (vgl. Abb. 3) lassen sich Beihilferisiken am besten mit der Durchführung nationaler oder EU-weiter Vergabeverfahren vermeiden. Damit wird dem Wunsch der EU-Kommission nach Wettbewerb entsprochen und die angebotene Vergütung wird grundsätzlich als auf einem Markt für die ausgeschriebene Leistung zustande gekommener und damit marktüblicher Preis angesehen.

Wird eine abfallwirtschaftliche Leistung aufgrund des Vorliegens einer Inhouse-Konstellation ohne Ausschreibung vergeben, verhindert eine Kalkulation des Entgelts nach

öffentlichem Preisrecht in Form der Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen, dass dem Dienstleistungserbringer mit dem Entgelt ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft wird, ohne dass dieser Maßnahme eine angemessene, marktübliche Gegenleistung entgegensteht. Denn ein auf der Basis des öffentlichen Preisrechts kalkuliertes Fremdleistungsentgelt ist grundsätzlich als marktüblich einzuschätzen.

Die preisrechtlichen Bestimmungen sind Höchstpreisregelungen; diese unterschreitende Preise können immer vereinbart werden. Andere als die preisrechtlich zulässigen Preise sind zivilrechtlich unwirksam vereinbart und müssen zwangsweise angepasst werden. Die Möglichkeit, unterhalb der Preisobergrenzen liegende Preise zu vereinbaren, wäre auch nach dem Privat Investor-Test (vgl. oben Abschn. 3.2) zulässig und mit dem EU-Beihilferecht vereinbar.

Kritisch könnte es dagegen sein, dem Unternehmen, das seine Entgelte unterhalb der preisrechtlich zulässigen Grenzen kalkuliert, einen Ausgleich zu zahlen, der dazu führt, dass das Unternehmen ein letztlich über den Höchstpreis hinausgehendes Entgelt erhält.

In dieselbe Richtung gehen könnte auch die unentgeltliche Überlassung von Personal- und Sachmitteln von öffentlichen Entsorgungsträgern an ihre Beteiligungsgesellschaften (vgl. Abb. 4). Eine solche Praxis würde sich zwar nicht negativ auf die Gebühr des öffentlichen Entsorgungsträgers auswirken, da sich die Aufwendungen für Personal und Sachmittel als betriebsnotwendige Kosten letztlich in der Gebührenkalkulation wiederfinden würden. Das würde aber zu geringeren Fremdleistungsentgelten bei den Beteiligungsunternehmen führen und ihnen gegenüber Wettbewerbern um die Erbringung einer abfallwirtschaftlichen Dienstleistung möglicherweise eine vorteilhaftere Position einbringen.

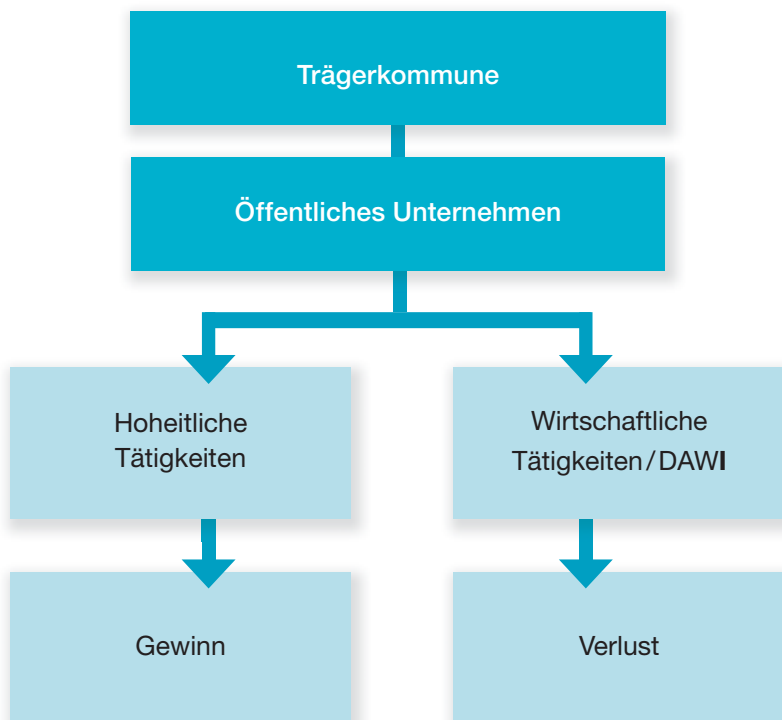


Abb. 3: Leistungsstrukturen in der Abfallwirtschaft

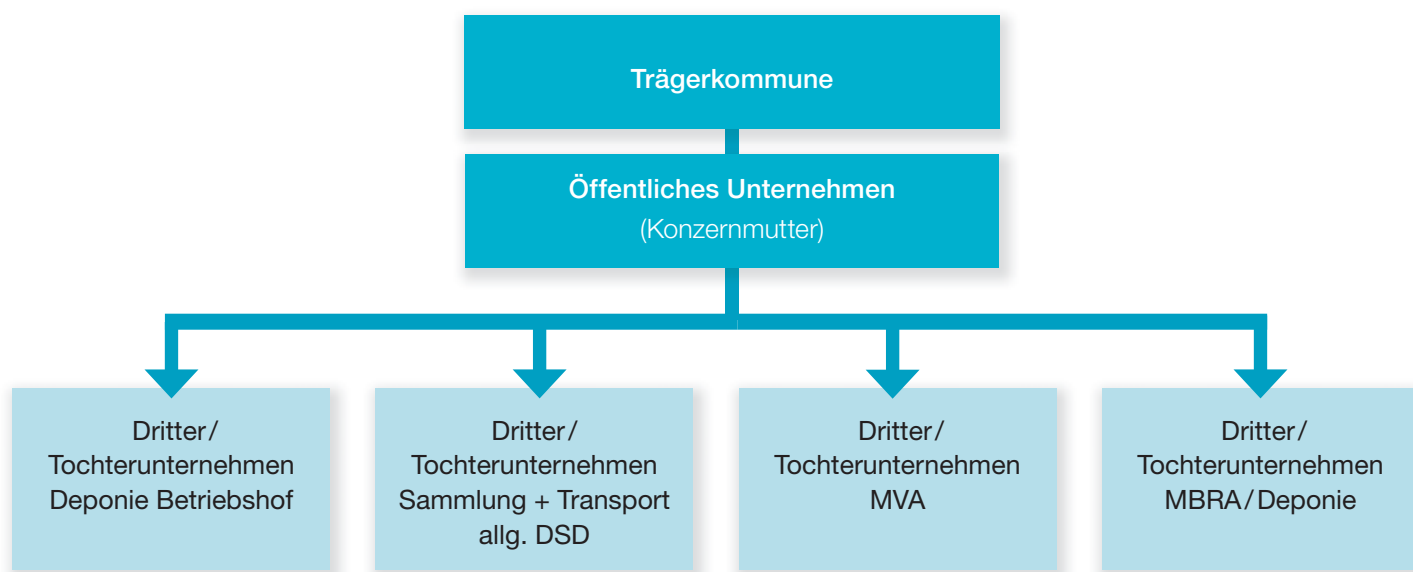


Abb. 4: Einsatz von Beteiligungsunternehmen

## 6. Abwehrmaßnahmen auf der Basis von Ausnahmeregelungen zum Beihilfeverbot

Das von Art. 107 ff. AEUV aufgestellte Beihilfeverbot ist nicht absolut. Vielmehr enthält das EU-Recht dazu u. a. die nachstehenden Ausnahmeregelungen.

### 6.1 De-minimis-Verordnungen

Auswirkungen auf den grenzüberschreitenden Wettbewerb und damit auf den zwischenstaatlichen Handel können lediglich dann ausgeschlossen werden, wenn es sich um rein lokale Wirtschaftstätigkeiten handelt bzw. wenn es der – drohenden – Wettbewerbsverfälschung bzw. Handelsbeeinträchtigung an einem Ausmaß fehlt, das den EU-Interessen zuwiderläuft. An einem solchen Ausmaß fehlt es bei ganz geringfügigen finanziellen Vorteilen. Diese werden mangels drohender Wettbewerbsbeeinträchtigung durch die De-minimis-Regelung vom 18.12.2013 vom Tatbestand der Beihilfe i. S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV ausgenommen. Das ist der Fall, wenn die Gesamtsumme aller einem Unternehmen aus staatlichen Mitteln gewährten, nicht genehmigten Zuwendungen 200.000 € bezogen auf einen Zeitraum von drei Steuerjahren nicht übersteigt. Eine weitere De-minimis-Verordnung gilt parallel zu der vorstehend angesprochenen für solche Unternehmen, die DAWI erbringen und einen Jahresumsatz von weniger als 5 Mio. € aufweisen. Die beihilfefrei zulässige Ausgleichszahlung darf über einen Zeitraum von drei Steuerjahren insgesamt 500.000 € nicht übersteigen.

In beiden Fällen ist von der gewährenden Stelle eine ausdrückliche Bescheinigung erforderlich, die die Beihilfe als sog. de-minimis-Maßnahme kennzeichnet und die deren Beihilferelevanz betraglich festlegt.

» **Hinweis:** Bei den De-minimis-VO handelt es sich um die VO (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18.12.2013 über die Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352 vom 24.12.2013, S. 1) sowie um die entsprechende VO (EU) Nr. 360/2012 der Kommission vom 25.4.2012 zu De-minimis-Beihilfen an Unternehmen, die DAWI erbringen (ABl. L 114 vom 26.4.2012, S. 8).

### 6.2 EU-Beihilferechtliche Ausnahmen

Praktisch relevant sind auch die Ausnahmen nach Art. 107 Abs. 3 AEUV. Hierfür reicht es nicht aus, dass einer der in der Norm aufgeführten Fälle vorliegt, sondern es muss eine positive Ermessensentscheidung durch die Kommission hinzukommen. So kann die Kommission Beihilfen zur Förderung gewisser Wirtschaftszweige, soweit diese die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft, auf der Grundlage von Art. 107 Abs. 3c AEUV als mit dem Binnenmarkt vereinbar betrachten. Sie hat dies in den Leitlinien für staatliche Umweltschutz- und Energiebeihilfen 2014-2020 getan. Unter diese Leitlinien fallen auch Beihilfen für Ressourceneffizienz und insbesondere Abfallbewirtschaftung. Die Förderung der

Abfallwirtschaft durch staatliche Beihilfen wird unter den in Nr. 3.5 der Leitlinien genannten Voraussetzungen als mit Art. 107 Abs. 3c AEUV vereinbar angesehen, wobei es je nach Unternehmensgröße unterschiedliche Beihilfeintensitäten gibt.

### 6.3 Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung

Eine weitere Ausnahme von der Notifizierungspflicht des Art. 108 Abs. 3 AEUV ist unter Beachtung der Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17.6.2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Art. 107 und 108 AEUV (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung – AGVO) möglich. Nach deren Art. 47 dürfen Investitionsbeihilfen zur Sanierung schadstoffbelasteter Standorte und für Recycling und die Wiederverwendung von Abfall gewährt werden. Der Schwellenwert für Investitionsbeihilfen für die Sanierung schadstoffbelasteter Standorte beträgt danach 20 Mio. € pro Unternehmen und Investitionsvorhaben.

### 6.4 Betrauung

Eine Beihilfe kann sich auch für eine Gemeinwohlverpflichtung verneinen bzw. rechtfertigen lassen. Dann bedarf es hierzu einer Unterlage (Dokumentation), aus der sich eindeutig ergibt, welches Unternehmen konkret mit welcher Aufgabe bzw. DAWI unter welchen Bedingungen betraut ist. Unabhängig davon, ob die Vereinbarkeit von Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt auf der Rechtsgrundlage der Altmark-Trans-Entscheidung (EuGH-Urteil v. 24.7.2003, Rs. C-280/00) oder des sog. Freistellungsbeschlusses vom 21.12.2011 (ergangen zur Anwendung von Art. 106 Abs. 2 AEUV auf staatliche Beihilfen in Form von Ausgleichsleistungen zugunsten bestimmter Unternehmen, die mit der Erbringung von DAWI betraut sind) herbeigeführt werden soll, bedarf es hierfür als zentraler Voraussetzung des Abschlusses eines (oder mehrerer) Betrauungsakts(e), also einer formalen Übertragung gemeinwohlpflichtiger Aufgaben. Sind die Anforderungen für den Betrauungsakt erfüllt, handelt es sich zwar um eine staatliche Beihilfe, es besteht jedoch keine Notifizierungspflicht.

### 7. Fazit

Das Europäische Wettbewerbsrecht und das darin inbegriffene Beihilferecht beeinflussen zunehmend auch den Bereich der Abfallwirtschaft. Anders als das nationale

Recht, das die Abfallwirtschaft grundsätzlich als hoheitliche, nicht-wirtschaftliche Tätigkeit einstuft, verfolgt das Europäische Recht einen funktionalen Ansatz und bewertet die Abfallentsorgung ungeachtet des zweifelsfrei hoheitlichen Charakters der Verhängung und Durchsetzung des Anschluss-/Benutzungszwangs insgesamt als wirtschaftliche Tätigkeit. Solange sich allerdings

- die lokale Abfallwirtschaft ausschließlich in öffentlich-rechtlicher Organisationsform vollzieht,
- kostendeckende Gebühren erhoben werden, die Ausgleichszahlungen entbehrlich machen, und
- keine Leistungsbeziehungen zu Dritten bestehen, in denen solche gewährt werden,

besteht EU-beihilferechtlich kein Grund zur Sorge.

Etwas anderes mag gelten, wenn kommunale Beteiligungsgesellschaften in die Aufgabenerfüllung eingebunden sind und diesen Vorteile gewährt werden, sofern dann Wettbewerber dies zum Anlass von Klagen vor nationalen Gerichten oder Beschwerden bei der EU-Kommission nehmen. In Betracht kommen neben reinen Ausgleichsleistungen auch sonstige Maßnahmen wie beispielsweise die Gewährung von Krediten oder sonstigen Gesellschafterbeiträgen.

Da aber die EU-Kommission und der EuGH bislang die abfallwirtschaftlichen Tätigkeiten in ihren Entscheidungen oft mit einem gemeinwohlverpflichtenden Element in Zusammenhang gesehen haben, besteht für diese dann als DAWI einzuordnenden Tätigkeiten die Möglichkeit, ggf. über eine Betrauung Einklang mit dem EU-Beihilferecht herzustellen.

» **Empfehlung:** Besonderes Augenmerk ist jedoch auf die Ausgestaltung von Liefer- und Leistungsbeziehungen im Bereich der rein wirtschaftlichen Tätigkeiten in der Abfallwirtschaft zu legen, mit denen das kommunale Unternehmen im direkten Wettbewerb zu privaten Anbietern steht. In diesem Zusammenhang ist

- entweder sicherzustellen, dass keine Begünstigung dieser Tätigkeiten durch staatliche Mittel erfolgt
- oder dass diese durch geeignete EU-beihilferechtliche Absicherungsmechanismen, z. B. Betrauung oder über Ausnahmeregelungen, abgesichert werden.

## Neues zum 4. Eisenbahnpaket: Marktzugangsmöglichkeiten auf dem Prüfstand

Das im Januar 2013 auf den Weg gebrachte vierte EU-Eisenbahnpaket hat zum Ziel, die Kosten für die Unternehmen zu senken sowie den Wettbewerb durch einen erleichterten Zugang für neue Betreiber zu steigern. Es besteht aus einer technischen und einer politischen bzw. marktrelevanten Säule. Doch während die Umsetzung der technischen Säule nahezu harmonisch angenommen wurde, besteht bei der Anpassung der Möglichkeiten des Marktzugangs nach der VO (EG) 1370/2007 deutlicher Diskussionsbedarf zwischen Kommission, Parlament und Mitgliedstaaten. So sollen nach Auffassung der EU-Kommission ab 2019 Verkehre im ÖSPV ausschließlich im Wege der EU-weiten Ausschreibung vergeben werden können. Auch die Form einer Direktvergabe möchte die Kommission künftig stark einschränken. Das EU-Parlament hat zu diesen Vorstößen eine andere Meinung.

### 1. Einigung bei technischen Komponenten

Die technische Säule ist in den Diskussionen relativ unstrittig. Vorgesehen sind als Neufassungen eine Richtlinie über die Eisenbahnsicherheit und eine Richtlinie über die Interoperabilität des Eisenbahnsystems in der EU sowie eine Verordnung über die Eisenbahnagentur der Europäischen Union (zwecks Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 881/2004). Mit diesen Maßnahmen sollen zum einen die Harmonisierung des Eisenbahnverkehrs in Europa weitergeführt und zum anderen Kompetenzen in Zulassungsfragen von Fahrzeugen vereinheitlicht und auf die Europäische Eisenbahnagentur (ERA) übertragen werden.

Nach den nachfolgend unter Abschn. 2 und 3 beschriebenen Diskussionen zur markt-

relevanten Säule konnte der Rat der Verkehrsminister am 5.6.2014 immerhin eine politische Einigung zur technischen Säule erzielen. Beispielsweise wurde hier die Trennung zwischen grenzüberschreitenden und rein nationalen Schienenverkehren aufgenommen.

### 2. Strikte Trennung von Netz und Betrieb endgültig gescheitert

Die politische bzw. marktrelevante Säule wird hingegen weiterhin von umfassenden Diskussionen begleitet. Mit der angedachten Änderung der Richtlinie 2012/34/EU spricht sich die EU-Kommission für eine strikte Trennung von Netz und Betrieb aus, um allen Eisenbahnverkehrsunternehmen (EVU) einen diskriminierungsfreien Zugang zum Netz zu gewähren. Ursprüngliche Planungen sahen vor, diese Trennung auch institutionell vorzunehmen, wodurch sog. integrierte Konzerne wie die DB oder die SNCF in ihrer gegenwärtigen Form nicht hätten fortbestehen können. In der von der EU-Kommission vorgelegten Fassung ist diese strikte Trennung nun nicht mehr zwingend erforderlich, allerdings müssen vertikal integrierte Konzerne für die notwendige rechtliche, finanzielle und organisatorische Unabhängigkeit sorgen.

### 3. Parlament kippt Forderung der EU-Kommission nach Ausschreibungswettbewerb im SPV

Weiterhin sieht die EU-Kommission Änderungen der EU-Verordnung 1370/2007 vor. Zuständige Behörden sollen demnach dazu verpflichtet werden, Nah- und Fernverkehrspläne für alle Verkehre aufzustellen. Diese Nahverkehrspläne sollen dabei einen Detaillierungsgrad erreichen, der teilweise über

Vorgesehen ist u. a. eine Richtlinie zur Eisenbahnsicherheit.



Statt 150.000 Auftrags-Km nun 500.000 Fahrzeug-Km

Seitens der EU-Kommission geplanten starken Einschränkungen widersprach das EU-Parlament.

das in Deutschland gewohnte Maß hinausgeht.

Weiterhin wollte die EU-Kommission erreichen, ab 2019 nur noch wettbewerbliche Vergaben zu erlauben und damit die Direktvergabe als mögliche Vergabeform einzustellen. In einer Übergangszeit bis 2022 sollten danach alle per Direktvergabe vergebenen Dienstleistungsaufträge im Wettbewerb nach Art. 5 Abs. 3 der EU-Verordnung 1370/2007 vergeben werden.

Das Parlament konnte sich dieser Forderung der Kommission aber nicht anschließen, sodass auch weiterhin Direktvergaben sowohl im ÖSPV als auch im SPNV möglich sind. In seiner Lesung korrigierte das EU-Parlament zudem die Obergrenze für direktvergebene ÖSPV-Leistungen von 150.000

Auftrags-Km auf 500.000 Fahrzeug-Km und widersprach damit der Sichtweise der EU-Kommission, Direktvergaben im ÖSPV stark einzuschränken.

» **Zwischenergebnis:** So verabschiedete das EU-Parlament das vierte Eisenbahnpaket am 26.2.2014 in erster Lesung mit Änderungen, die nicht dem von der EU-Kommission gewünschten, deutlich ambitionierteren Maß entsprechen.

#### 4. Ausblick

Die Anpassung der VO (EG) 1370/2007 war gegenwärtig noch nicht Gegenstand der Diskussionen der EU-Verkehrsminister. Aufgrund der unterschiedlichen Standpunkte und der Neuwahl des Parlaments wird eine schnelle Einigung wohl kaum gelingen.



# In-House-Vergaben im Fokus der neuen EU-Vergaberichtlinien

## Teil I: Neue Vergaberichtlinie RL 2014/24/EG

Die In-House-Vergaben finden auch bei der Vergabe von öffentlichen Personenverkehrsleistungen in der betrieblichen Praxis immer mehr Anklang. Mit der neuen Vergabekoordinierungsrichtlinie ersetzt der europäische Gesetzgeber die in die Jahre gekommene Richtlinie 2004/18/EG.

Weil es sich um eine bedeutsame Ausnahme vom Gebot der öffentlichen Ausschreibung handelt, werden wir die Voraussetzungen und gesetzlichen Neuerungen in mehreren Teilen abhandeln.

### 1. Neue Richtlinie zur öffentlichen Auftragsvergabe

Art. 5 Abs. 1 der VO (EG) 1370/2007 regelt den Anwendungsbereich der Verordnung dahingehend, dass öffentliche Dienstleistungsaufträge im ÖPNV nach dem allgemeinen Vergaberecht vergeben werden, soweit dieses anwendbar ist. Die VO (EU) 1370/2007 kommt deshalb nur dann zur Anwendung, wenn entweder eine Dienstleistungskonzession oder eine sog. In-House-Vergabe der RL 2014/24/EU vorliegt. Die Frage, wann ein In-House-Geschäft vorliegt, war bisher nur über die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) geregelt.

Die neue Richtlinie 2014/24/EU über die öffentliche Auftragsvergabe regelt dies nun ausdrücklich. Sie ersetzt die Richtlinie 2004/18/EG (Vergabekoordinierungsrichtlinie oder „VKR“) und beinhaltet einige wichtige Änderungen zur interkommunalen Zusammenarbeit. Dabei erfolgt im Wesentlichen eine Kodifizierung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung (Urteile vom 18.11.1999 [C-107/98, „Teckal“] und vom 9.6.2009 [C-

480/06, „Stadtreinigung Hamburg“]). Der europäische Gesetzgeber modifiziert die bisherigen Grundsätze zur In-House-Vergabe nun insoweit. Zunächst einmal bestätigt die neue Vergaberichtlinie jedoch die grundlegende Voraussetzung, wonach eine In-House-Vergabe nur dann möglich ist, wenn der öffentliche Auftraggeber über die betreffende juristische Person eine ähnliche Kontrolle ausübt wie über seine eigenen Dienststellen.

Zu berücksichtigen ist, dass die geforderte Kontrolle auch lediglich mittelbar durch eine andere juristische Person ausgeübt werden kann – die vom öffentlichen Auftraggeber gleichermaßen kontrolliert wird. Eine Beauftragung eines Tochter- bzw. Enkelunternehmens ist daher zulässig, solange die geforderte Kontrolle jeweilig durchgängig sichergestellt ist.

### 2. Modifizierte Grundsätze zur In-House-Vergabe

Die Modifikationen betreffen insbesondere drei Bereiche:

**(1) Wesentlichkeitskriterium:** Hierzu regelt Art. 12 der RL 2014/24/EU nunmehr, dass „lediglich“ mehr als 80 % der Tätigkeiten der kontrollierten juristischen Person der Ausführung von Aufgaben dienen müssen, mit denen sie von dem die Kontrolle ausübenden öffentlichen Anteilseigner beauftragt wurde. Es ist also zukünftig ein „Drittumsatz“ von bis zu 20 % zulässig; diese Grenze lag nach der EuGH-Rechtsprechung bislang lediglich bei 10 %.

**(2) Private Minimalbeteiligungen:** Auch private Minimalbeteiligungen ohne Sperrminorität sind künftig zulässig, soweit sie rechtlich vorgeschrieben sind und keinen maßgeb-

---

Die neue Drittumsatzgrenze wird auf 20% verdoppelt.

lichen Einfluss auf die kontrollierte juristische Person bedeuten.

**(3) Gemeinsame Kontrolle mehrerer Auftraggeber:** Nach der neuen Vergaberichtlinie sind auch dann noch die Voraussetzungen für ein In-House-Geschäft erfüllt, wenn mehrere öffentliche Auftraggeber gemeinsam eine ähnliche Kontrolle wie über ihre eigenen Dienststellen auf das gemeinschaftliche Unternehmen ausüben. Die Voraussetzungen für eine entsprechende gemeinsame Kontrolle werden in der Vergaberichtlinie unter Abschnitt 3 in den Absätzen i – iii näher definiert.

### 3. Fazit

Mit den neuen Festlegungen in der RL 2014/24/EU sind die – zuvor engeren – Voraussetzungen hinsichtlich einer In-House-Vergabe nicht nur etwas abgemildert worden, sondern auch rechtssicherer geworden.

» **Hinweis:** Im Teil II bzw. III dieser Serie werden wir in den nächsten Ausgaben die Direktvergabe an interne Betreiber und das Verhältnis der In-House-Vergabe zur Direktvergabe an einen internen Betreiber nach Art. 5 VO (EG) 1370/2007 vertieft behandeln. Für weitere Fragen insbesondere zum Tatbestand des In-house-Geschäfts stehen Ihnen unsere Experten gerne zur Verfügung.

## » KURZ NOTIERT

### Eckpunkte zur Reform des Vergaberechts

Die Bundesregierung hat die „Eckpunkte zur Reform des Vergaberechts“, die vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi) am 19.11.2014 vorgelegt worden sind, am 7.1.2015 im Kabinett beschlossen.

Anlass für die Reform sind die am 17.4.2014 in Kraft getretenen drei EU-Vergaberichtlinien, die die Bundesregierung bis April 2016 in deutsches Recht umsetzen muss. Es handelt sich hierbei um

- die Richtlinie über die öffentliche Auftragsvergabe (RL 2014/24/EU); siehe dazu vorstehend den vertiefenden Beitrag in der Rubrik Verkehrswirtschaft,
- die Sektorenrichtlinie (RL 2014/25/EU) sowie
- die Richtlinie über die Konzessionsvergabe (RL 2014/23/EU).

Im Rahmen der Reform wird der Grundsatz verfolgt, die EU-Richtlinien „1:1“ umzusetzen. Die Reformziele sind erneut die Modernisie-

rung, die Vereinfachung und die Erhöhung der Anwenderfreundlichkeit des Vergaberechts. Zudem sollen die Vergabeverfahren effizienter und schneller werden.

Ferner wird die Möglichkeit der öffentlichen Hand gestärkt, u. a. auch soziale oder ökologische Aspekte bei der Vergabe zu berücksichtigen und solchen der Nachhaltigkeit und Innovation Rechnung zu tragen. Darüber hinaus sollen die organisatorischen Freiräume der öffentlichen Hand für die Erfüllung staatlicher Aufgaben in Zusammenarbeit mit anderen Kommunen oder durch eigene Unternehmen ein hohes Maß an Rechtssicherheit erhalten.

» **Hinweis:** Im nächsten Schritt soll das BMWi auf der Basis des Eckpunktepapiers im Frühjahr 2015 einen Referentenentwurf zur gesetzlichen Umsetzung der Reform vorlegen. Wir werden berichten.

## Öffentliche Straßenbeleuchtung: Wer ist der Nutzer des Lichts?

---

Nicht geklärt war bislang, ob im Rahmen von Straßenbeleuchtungsverträgen eingeschaltete Unternehmen in den Genuss einer Stromsteuerentlastung nach § 9b Abs. 1 Stromsteuergesetz kommen, wenn diese im Rahmen eines Straßenbeleuchtungsvertrags mit der Erzeugung von Licht und der Beleuchtung von Straßen und Flächen einer Kommune beauftragt sind.

Der BFH hat nun klargestellt, dass das beauftragte Unternehmen nicht als Nutzer des Lichts i.S. des § 9b Abs. 1 Satz 2 Stromsteuergesetz gesehen werden kann und somit eine Stromsteuerentlastung nicht zu gewähren ist (BFH-Urteil vom 24.9.2014, Az.: VII R 39/13). Vielmehr ist Nutzer des Lichts den BFH-Erkenntnissen zufolge derjenige, auf dessen Veranlassung und dessen nähere

Vorgaben hin Straßen und andere Plätze oder Flächen beleuchtet werden – dies dürfte regelmäßig die Stadt oder Gemeinde sein (nicht der Bürger).

Mithin werden keine Räumlichkeiten oder Anlagen des durchführenden Unternehmens beleuchtet, sondern öffentliche Straßen und Flächen.

» **Hinweis:** Dieses Urteil wurde bislang nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht und gilt deshalb nur für den entschiedenen Einzelfall. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten. Gerne stehen Ihnen die Ansprechpartner von PKF für weitere Fragen – auch im Rahmen der Optimierung bisheriger Vertragsgestaltungen – zur Verfügung.



Wer ist der Nutzer des Lichts einer Straßenlaterne?

# Grunderwerbsteuerbefreiung bei Zusammenschlüssen kommunaler Gebietskörperschaften: Keine Beihilfe!

Eine Grunderwerbsteuerbefreiung stellt keine staatliche Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar; dies wurde im Rahmen eines Schreibens der EU-Kommission vom 26.5.2014 (C 2014 3152 final) bestätigt.

Konkreten Anlass für diese Verlautbarung der EU-Kommission gab die Regelung in § 4 Nr. 4 GrEStG, die mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013 eingeführt wurde. Hiermit wurde eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer bei Fallgestaltungen im Bereich von Zusammenschlüssen kommunaler Gebietskörperschaften eingeführt.

Dabei handelt es sich vor allem um Fälle von Zusammenschlüssen zweier Gemeinden bzw. Städte oder der Aufhebung der Kreisfreiheit von Kommunen. In diesen Fällen gehen regelmäßig kommunale Grundstücke oder Anteile an Unternehmen, welche ihrerseits über Grundstücke verfügen, von einem auf den anderen Rechtsträger über.

» **Hintergrund:** Derartige Vorgänge lösen grundsätzlich einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang i.S. des § 1 GrEStG aus. Deshalb wurde über die Neuregelung in § 4 Nr. 4 GrEStG gegengesteuert, der aber aus Sicht der EU-Kommission kein Beihilfe-Charakter beizumessen ist.

## 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 Frühjahr 2015:** 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.