

PKF themen



Mehr Rechtssicherheit in unsicheren Zeiten

Aktueller Entscheidungsbedarf aufgrund neuer Vorgaben

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

gesetzgeberisches Handeln steht nicht selten in der Kritik, beendet aber manchmal auch lange Zeiten der Unsicherheit und Unzufriedenheit. Das betrifft nachfolgend spezifisch für den öffentlichen Sektor zunächst die mit dem StÄndG 2015 erfolgte Einfügung eines § 2b in das deutsche UStG. Inhaltlich verschaffen die neuen Rechtsvorschriften die seit Jahren geforderte Rechtssicherheit – allerdings werfen sie auch aktuellen Entscheidungsbedarf auf, so insbesondere im Zusammenhang mit den als Optionsrecht zur Verfügung gestellten Übergangsregelungen.

Zum zweiten gilt das für die seit Jahren von den Wirtschaftsfachverbänden kritisierten hohen Belastungen der Jahresergebnisse durch steigende Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen, die allein dem stetig sinkenden Zinsniveau geschuldet sind. Nun wurden die Abzinsungsmodalitäten kurzfristig und bereits rückwirkend für den Jahresabschluss zum 31.12.2015 gesetzlich neu geregelt, um den Unternehmen bei der Dotierung der Rückstellungen Entlastungen zu verschaffen.

Demgegenüber noch in der Diskussionsphase ist der Gesetzentwurf zur Neufassung des § 46 EnWG, mit dem die Rechtssicherheit im vergabeähnlichen Konzessionsverfahren deutlich erhöht werden soll. Hier bleibt vorerst noch abzuwarten, ob die gesetzgeberischen Aktivitäten den Praxiserfordernissen ausreichend Rechnung tragen werden. Letzteres muss sich auch noch hinsichtlich der Neuordnung der umsatzsteuerlichen Konzernbesteuerung erweisen, denn die kürzlich vom BFH vollzogene Umsetzung von EuGH-Vorgaben eröffnet neben Chancen auch beträchtliche Risiken.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» BRENNPUNKT

- » Grundlegende Neuausrichtung der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts: Anwendungsfragen zum neuen § 2b UStG S. 3

» BILANZRECHT

- » Änderungen bei der Abzinsung von Altersversorgungsverpflichtungen: Handelsbilanzielle und steuerliche Auswirkungen S. 7

» STEUERRECHT

- » Neuordnung der umsatzsteuerlichen Konzernbesteuerung: BFH-Umsetzung von EuGH-Vorgaben eröffnet Chancen und Risiken S. 10
- » Vorsteuerabzug aus der Vermietung von Sporthallen: Neue Rechtsprechung zu einem alten Problem S. 13
- » Keine nachträgliche Umsatzsteuer-Option bei Grundstücksverkäufen?: Strikte BFH-Auffassung setzt sehr enge Grenzen S. 15

» KONZESSIONSVERGABERECHT

- » Änderung der Vorschriften zur Vergabe von Konzessionen: Gesetzentwurf zur Neufassung des § 46 EnWG S. 16

» BEIHILFERECHT

- » Streitpunkt angemessener bzw. marktüblicher Gewinn: Zweifelsfragen insbesondere bei der Finanzierung von eigenwirtschaftlichen und gemeinwirtschaftlichen Verkehren im öffentlichen Personenverkehr S. 18

» KURZ NOTIERT

- » Verschärfte Rechnungsanforderungen S. 24

» BRENNPUNKT

Grundlegende Neuausrichtung der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die mit dem Steueränderungsgesetz 2015 erfolgte Einfügung eines § 2b in das deutsche UStG stellt in der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) eine Zäsur zur bisherigen nationalen Rechtslage dar. Inhaltlich verschaffen die neuen Rechtsvorschriften die seit Jahren geforderte Rechtssicherheit, da die Neuregelungen die verbindlichen Vorgaben des Unionsrechts und die dazu ergangene nationale und unionsrechtliche Finanzrechtsprechung umsetzen.

Anwendungsfragen zum neuen § 2b UStG

1. Loslösung von der ertragsteuerlichen Betrachtung

Die Neufassung der Umsatzbesteuerung von jPöR beendet auch die jahrzehntelang bestehende Verknüpfung zwischen Umsatzsteuerrecht und Körperschaftsteuergesetz (KStG) zur Bestimmung des umsatzsteuerlichen Unternehmers „jPöR“. Bislang stellte die Spezialvorschrift des § 2 Abs. 3 UStG bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von jPöR auf die Existenz eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V. mit § 4 KStG ab.

Künftig wird die Unternehmereigenschaft einer jPöR i. S. des UStG nicht mehr vom Vorhandensein eines BgA abhängig sein. Die Loslösung von der ertragsteuerlichen Betrachtung macht eine eigenständige und nur nach umsatzsteuerlichen Vorschriften durchzuführende Prüfung des „Unternehmerstatus“ einer jPöR erforderlich, wobei es gemäß neuer Regelung nicht darauf ankommt, unter welcher Bezeichnung die erzielten Einnahmen von einer jPöR erhoben werden.

Der Anshub zu einer grundlegenden Neuordnung der umsatzsteuerlichen Behandlung von jPöR wurde durch die Finanzrechtsprechung und in Umsetzung der Absprachen im Koalitionsvertrag der Großen Koalition von den Regierungsfractionen initiiert.

Tendenziell dürfte der Umfang umsatzsteuerlich relevanter Tätigkeiten in einer jPöR zunehmen, zumal auch die „Auffanggrenze“ in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG, die eine größere Wettbewerbsverzerrung suggerieren soll, mit 17.500 € deutlich niedriger angesetzt ist als der bisher noch von der Verwaltung mit herangezogene und in den KStR genannte Jahresumsatz von 30.678 € (Erhöhung dieses Betrags geplant lt. Entwurf der KStR 2015 auf 35.000 €). Die „Auffanggrenze“ von 17.500 € gilt für sämtliche „gleichartigen“ Tätigkeiten in einer jPöR und kann – soweit mehrere ungleichartige Tätigkeiten erbracht werden, die in sich aber wieder als gleichartig anzusehen sind – *mehrfach* in Anspruch genommen werden. Infolge der Abkopplung vom Körperschaftsteuerrecht entfallen künftig weitere und bislang wichtige Kennzeichnungen, wie etwa

- Einrichtung,
- wirtschaftliches Hervorheben und
- Umsatzgrenzen.

2. Anwendungsbestimmungen mit Wahlrecht

Die neuen umsatzsteuerlichen Vorschriften sind gem. Art. 12 und 18 des StÄndG 2015 zum 1.1.2016 in Kraft getreten. In Bezug auf die gesetzlichen Neuregelungen bestehen zur Zeit noch zahlreiche Verständnisfragen; die Finanzverwaltung hat angekündigt, im Laufe des Jahres

2016 ein klarstellendes Einführungsschreiben zum § 2b UStG zu veröffentlichen.

Die bislang in § 2 Abs. 3 UStG verankerten Regelungen zur Unternehmereigenschaft von jPöR werden unter Beachtung mehrjährig wirkender Übergangsvorschriften gem. § 27 Abs. 22 UStG aufgehoben, wobei die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung zwingend noch auf Umsätze, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden ist.

Mit einer gesetzlich den jPöR als **Optionsrecht ausgestalteten Übergangsregelung**, nach der bis zum 31.12.2020 an der bisherigen Regelung des § 2 Abs. 3 UStG festgehalten werden kann, gibt der Gesetzgeber den jPöR ausreichend Zeit, sich auf die Neuausrichtung der Umsatzbesteuerung für diesen Personenkreis einzustellen. Spätestens zum 31.12.2020 endet diese Übergangsphase, d.h. *für Umsätze ab 1.1.2021 ist zwingend das neue Recht* und damit § 2b UStG anzuwenden.

» **Hinweis:** Über die getroffene Optionsentscheidung (entweder Umstellung auf neue Rechtslage ab 2017 oder Fortgeltung der alten Rechtslage bis 2020) ist das zuständige Finanzamt noch in 2016 schriftlich zu informieren (mehr dazu in Abschn. 4).

3. Neuregelungen im Einzelnen

3.1 Grundsätzliches

Die Vorschrift in § 2b Abs. 1 UStG entspricht im Wesentlichen dem Wortlaut des Art. 13 der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwSt-SystRL). Rechtssystematisch ist § 2b UStG eine Spezialvorschrift mit speziellen Tatbestandsvoraussetzungen für jPöR und damit der Generalnorm des § 2 UStG untergeordnet; zwecks Prüfung der Frage, ob eine jPöR mit bestimmten Tätigkeiten als Unternehmer i. S. des UStG anzusehen ist, sind daher vorab

die allgemeingültigen Definitionen zum Unternehmensbegriff und -umfang des § 2 UStG heranzuziehen.

Tätigkeiten einer jPöR, die dieser im Rahmen öffentlicher Gewalt obliegen, werden gem. § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG – zu beachten ist aber die Rückausnahmeregelung in § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG und vorbehaltlich von § 2b Abs. 4 UStG – nicht unternehmerisch ausgeübt und unterliegen deshalb auch dann nicht der Umsatzbesteuerung, wenn die jPöR im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhebt (= Grundsatz; vgl. § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Als Tätigkeiten dieser Art kommen nur solche in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung auftritt (z.B. aufgrund eines Gesetzes durch Verwaltungsakt oder auf der Grundlage eines Staatsvertrags bzw. besonderer kirchenrechtlicher Regelungen).

Neu ist aus nationaler Sicht, dass die Ausübung von Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt nicht per se und uneingeschränkt dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet bleiben muss. Oftmals werden auch Tätigkeiten unter dieser Bezeichnung durch jPöR erbracht, die von ihrer Art her im Wettbewerb zu privatrechtlichen Anbietern angeboten werden.

» **Hinweis:** Hier zeigt sich wieder das alte Dilemma des Gesetzgebers, dass keine eindeutige Definition des Begriffs „öffentliche Gewalt“ existiert, aus der eine rechtssichere Abgrenzung abgeleitet werden kann.

3.2 Wettbewerbsverzerrungen

Führt die Nichtbesteuerung von Leistungen, die die jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt erbringt, aber auf Ebene der jPöR zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, ist abweichend vom allgemeinen Grundsatz eine Umsatzbesteuerung auf die erbrachten Leis-

Neu ist aus nationaler Sicht, dass die Ausübung von Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt nicht per se dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet bleiben muss.



Abgrenzung zu Tätigkeiten privater Wirtschaftsteilnehmer

tungen der jPöR vorzunehmen (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG; sog. **Rückausnahmeregelung**).

Erbringt eine jPöR eindeutig Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten *nicht* von § 2b UStG erfasst; diese Leistungen unterliegen „stets“ der Umsatzsteuer nach allgemeinen Vorschriften.

Da der verwendete Begriff „größere Wettbewerbsverzerrungen“ sehr unbestimmt ausfällt und der Gesetzgeber nicht an einer einzelfall-spezifischen Abwägung (etwa durch Gerichte) interessiert war, bestimmte er zunächst in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG kraft Deklaration in Form einer nicht abschließenden Aufzählung

die Fälle, in denen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen können:

- Übersteigt der voraussichtliche Jahresumsatz der jPöR *im Vergleich zu gleichartigen Tätigkeiten* [unternehmerisch tätiger] Dritter den Betrag von 17.500 € jährlich nicht, unterstellt der Gesetzgeber unwiderlegbar, dass durch die Nichtbesteuerung der Tätigkeit der jPöR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen eintreten.
- Des Weiteren geht der Gesetzgeber nicht von größeren Wettbewerbsverzerrungen aus, wenn vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen – ohne Rückgriff auf die Möglichkeit einer Umsatzsteuer-Option nach § 9 UStG) – einer **Steuerbefreiung** unterliegen (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG).
- Schließlich nennt der Gesetzgeber in § 2b Abs. 3 UStG weitere Fälle, in denen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht eintreten [können]. Die genannten

Fälle sind als Ergänzungen zu § 2b Abs. 2 UStG zu verstehen, da dort spezielle Anwendungsfälle bei Zusammenarbeit zwischen jPöR (Stichworte: Beistandsleistungen, kommunale Amtshilfe) geregelt werden. Auf eine solche, gesetzlich abgestützte Regelung hatten vor allem die Kommunen – unterstützt durch den Bundesrat – hingewirkt, um insbesondere ihre Beistandsleistungen im Rahmen interkommunaler Aktivitäten weiterhin von ansonsten drohenden umsatzsteuerlichen Belastungen frei zu halten.

3.3 Beistandsleistungen

Abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung sind Beistandsleistungen zwischen jPöR künftig nicht mehr nach dem Charakter der jeweiligen Tätigkeit zu beurtei-

Den Kommunen ging es darum, Beistandsleistungen im Rahmen interkommunaler Aktivitäten weiterhin von ansonsten drohenden umsatzsteuerlichen Belastungen frei zu halten.

len, sondern vorwiegend nach der Handlungsform des Zusammenwirkens mehrerer jPöR. So bleiben weiterhin Beistandsleistungen von der Umsatzbesteuerung ausgenommen, wenn es sich um langfristige öffentliche Vereinbarungen zum Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben handelt, die ausschließlich gegen Kostenerstattung erfolgen und im Wesentlichen an andere jPöR ausgeführt werden.

» **Hinweis:** Das Ausmaß der Auswirkungen dieser Neuregelung ist noch nicht abschließend erkennbar. Nach der Neuregelung soll eine nichtunternehmerische Tätigkeit auch dann anzunehmen sein, wenn beispielsweise ein Kommunalunternehmen (Anstalt des öffentlichen Rechts) an seine Gewährträgerin (Kommune) Leistungen erbringt, die dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind. Dies können Leistungen sein, die grundsätzlich auch ein privater Dritter erbringen könnte. Entscheidend wird sein, ob das Kommunalunternehmen diese Leistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (wie z. B. auf der Basis eines öffentlich-rechtlichen Vertrags nach den Vorgaben des Verwaltungsverfahrensgesetzes) erbringt. Das vereinbarte Entgelt darf nur zu einer Kostendeckung führen.

Der Gesetzgeber begründet die fortgesetzte Freistellung interkommunaler Beistandsleistungen mit dem demografischen Wandel und dem Zwang zur Zusammenarbeit aus finanzwirtschaftlichen Gründen. Diese Zusammenarbeit erfolge nicht marktorientiert, sondern *allein im öffentlichen Interesse bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben bzw. Leistungen der Daseinsvorsorge*. Eine Besteuerung der Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen bei hoheitlichen Tätigkeiten könne zu einer Verteuerung öffentlicher Leistungen und zu unerwünschten Belastungen der Bürgerinnen und Bürger führen.

3.4 Ausnahmetatbestände unverändert

In § 2b Abs. 4 Nrn. 1 bis 4 UStG übernimmt der Gesetzgeber die bereits in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG enthaltenen Ausnahmetatbestände und führt insoweit die bisherige Rechtslage unverändert fort.

3.5 Verzeichnis stets steuerbarer Tätigkeiten

Neu ist der Verweis in § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG auf den Anhang I der MwStSystRL, der ein Verzeichnis von Tätig-

keiten enthält, die nach den verbindlichen Vorgaben in Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 3 MwSt-SystRL stets einer Besteuerung unterliegen, sofern der Umfang der Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

4. Übergangsregelungen

Bereits vor Jahren und im Vorfeld einer gesetzlichen Neuregelung der Umsatzbesteuerung von jPöR hatte die Finanzverwaltung eine großzügige und mehrjährige Übergangsphase ins Gespräch gebracht, um den betroffenen jPöR ausreichend Zeit für notwendige Beschlussfassungen und Umstellungshandlungen zu geben.

Dementsprechend sieht § 27 Abs. 22 UStG folgende Übergangsregelungen vor:

(1) Der bisherige **§ 2 Abs. 3 UStG** behält seine uneingeschränkte Gültigkeit weiterhin für Umsätze, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2017 ausgeführt werden.

(2) Der neue und mit Wirkung zum 1.1.2016 in Kraft getretene **§ 2b UStG** ist erst auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden.

(3) Die jeweilige jPöR kann gegenüber ihrem zuständigen Finanzamt *einmalig* erklären, dass sie **§ 2 Abs. 3 UStG** in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für **sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2021** ausgeführten Leistungen weiterhin anwendet. Eine Beschränkung der Erklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen ist nicht zulässig. Die Erklärung ist bis zum 31.12.2016 gegenüber dem zuständigen Finanzamt abzugeben. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden. Bei dieser nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG abzugebenden Erklärung handelt es sich um eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung, die grundsätzlich keiner Beantwortung durch die Finanzverwaltung bedarf.

» **Hinweis:** Die zuvor abgegebene Erklärung auf Fortgeltung des § 2 Abs. 3 UStG kann bereits in 2016 wieder und mit Wirkung ab dem 1.1.2017 wirksam widerrufen werden, mit der Folge, dass für die ab dem 1.1.2017 getätigten Umsätze § 2b UStG Anwendung findet. Mit die-

ser Formulierung weicht der Gesetzgeber zugunsten der jPöR die 4-jährige Wahlphase, in der nach dem Willen der jPöR noch „altes“ oder bereits schon „neues“ Recht zur Anwendung kommen soll, dadurch weiter auf, in dem der jPöR die Möglichkeit eingeräumt wird, ihre ursprüngliche Entscheidung zur Weiterführung des „alten“ Rechts über die gesamte Wahlphase vorzeitig durch Wechsel auf das „neue“ Recht abzuändern.

Bei der Options-Entscheidung ist zu beachten, dass diese für alle umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten nur einheitlich, d.h. ganzheitlich getroffen werden kann. Sofern die jPöR nur für Teile ihrer Tätigkeiten früher auf das neue Recht umschwenken will, andere Bereiche aber möglichst lange an der bisherigen Regelung festhalten

will, kann sie dies somit nicht über die Options-Entscheidung, sondern ggf. nur über gestalterische Maßnahmen (z.B. mittels Auslagerung von Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft) herbeiführen.

» **Empfehlung:** Zu beachten ist, dass auch laufende bzw. unmittelbar anstehende Projekte Auswirkungen auf die Optionsentscheidung haben können, etwa in Bezug auf die erstmalige Einbeziehung umsatzsteuerlicher Fragestellungen in die bisherigen Betrachtungen (z.B. entsprechende Abänderung von Vertragsentwürfen durch Aufnahme von Steuerklauseln in das Vertragswerk oder in Gestalt der Wiederaufnahme von Verhandlungen mit dem Vertragspartner – die PKF-Experten beraten Sie insoweit gerne).

» BILANZRECHT

Änderungen bei der Abzinsung von Altersversorgungsverpflichtungen

Handelsbilanzielle und steuerliche Auswirkungen

Seit Jahren kritisieren die Wirtschaftsfachverbände die hohen Belastungen der Jahresergebnisse durch fortwährend steigende Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen, die allein dem stetig sinkenden Zinsniveau geschuldet sind. Nun wurden die Abzinsungsmodalitäten kurzfristig und bereits rückwirkend für den Jahresabschluss zum 31.12.2015 gesetzlich neu geregelt, um den Unternehmen bei der Dotierung der Rückstellungen Entlastungen zu verschaffen.

1. Rechtslage hinsichtlich der Abzinsungspflichten

Mit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25.5.2009 (BGBl I S. 1102) ist die generelle Abzinsungspflicht von Rückstellungen in das Handelsrecht eingeführt worden: Gem. § 253 Abs. 2 HGB gilt eine Abzinsungspflicht für sonstige Rückstellungen und für Rückstellungen aus Altersversorgungsverpflichtungen.

Zur lange geforderten Neuregelung der Abzinsungsmodalitäten ist es nun relativ kurzfristig gekommen, indem handelsrechtliche Änderungen in die bereits laufenden parlamentarischen Beratungen über das „Gesetz zur Umsetzung der Wohnimmobilienkreditrichtlinie“, das Ende Februar 2016 die parlamentarischen Hürden genommen hat, aufgenommen wurden (sog. Omnibus-Verfahren).

Gegenüber dem bisherigen zeitlichen Gleichlauf von sieben Jahren, unter denen sonstige Rückstellungen und Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen abzuzinsen waren, sind gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB n. F. „Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz abzuzinsen, der sich im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen aus den vergangenen **zehn Geschäftsjahren** und im Falle sonstiger Rückstellungen aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren ergibt.“

Unverändert geblieben ist das in § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB normierte Wahlrecht, nach der Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen pauschal mit einem durchschnittlichen Marktzinssatz abgezinst werden dürfen, der sich bei einer angenommenen Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt.

» **Hinweis:** Die marktbasieren Zinssätze für die Diskontierung der Verpflichtungen werden von der Deutschen Bundesbank und nach den Vorgaben in der Rückstellungsabzinsungsverordnung (RückAbzins-VO) ermittelt. Die mit der Neufassung von § 253 Abs. 2 HGB erforderlichen Änderungen bei der Berechnung der Abzinsungssätze wurden in der RückAbzinsVO nachvollzogen.

2. Auswirkungen in der Bilanzierungspraxis

2.1 Bewertungseffekt

Die Ausdehnung des Betrachtungszeitraums bei den Altersversorgungsverpflichtungen und die hiermit einhergehende Berechnung des durchschnittlichen Marktzinssatzes über die letzten zehn Geschäftsjahre bewirkt einen methodisch bedingten Bewertungseffekt bei den Unternehmen, der sich wie folgt ergibt:

(1) Da sich die Höhe der Zinssätze in den letzten Jahren kontinuierlich vermindert hat, können mit der Ausdehnung des Betrachtungszeitraums auf zehn Geschäftsjahre nunmehr auch die höheren Zinssätze der am weitesten zurückliegenden [drei] Geschäftsjahre mit in die Durchschnittsberechnung einbezogen werden. Dadurch erfährt der Abzinsungssatz einen Anstieg gegenüber der bisherigen Regelung, mit der Folge, dass der anzusetzende Barwert der Pensionsverpflichtung niedriger ist.

(2) Dadurch kommt es zunächst zu einer Reduzierung des jährlichen Aufwands aus der Zufüh-

rung zu den Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen. In Einzelfällen kann es bei erstmaliger Anwendung des neuen Durchschnittszinssatzes sogar zu teilweisen Auflösungen von Rückstellungen kommen.

(3) In späteren Jahren werden – bei unterstellter Fortgeltung des derzeitigen Niedrigzinssniveaus und des sukzessiven „Herauswachsendens“ der höheren Zinssätze aus der durchschnittlichen Zinsermittlung – dafür dann entsprechend höhere Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen erforderlich. Damit tritt eine Verschiebung auf der Passivseite der Bilanz ein, indem der Anteil des Fremdkapitals zugunsten des Eigenkapitals reduziert wird.

(4) Zugleich entsteht für das Unternehmen in der ersten Phase eine Entlastung aus einem geringeren Ansatz der Rückstellungen nach der Neuregelung im Vergleich zu dem Ansatz, der unter der bisher geltenden Regelung notwendig geworden wäre.

2.2 Ausschüttungssperre

Die zunächst positiven Auswirkungen auf die Ertragssituation des Unternehmens sind aber nicht das Resultat eines „günstigeren“ Geschäftsverlaufs, sondern resultieren ausschließlich aus der Abmilderung der Niedrigzinsphase und dürfen nach Ansicht des Gesetzgebers nicht dazu dienen, das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip oder die Fähigkeit, die Vorsorgeversprechen zu erfüllen, einzuschränken. Nach Ansicht des Gesetzgebers muss deshalb verhindert werden, dass dieser „Zusatz-Gewinn“ für Ausschüttungszwecke zur Verfügung steht.

Daher wurde mit der Einfügung eines § 253 Abs. 6 HGB eine besondere **Ausschüttungssperre** geschaffen. Diese wird in jedem Geschäftsjahr **erhöht oder reduziert**, so dass sie immer genau dieselbe Höhe hat wie der für das jeweilige Geschäftsjahr ermittelte

In Einzelfällen kann es bei erstmaliger Anwendung des neuen Durchschnittszinssatzes sogar zu teilweisen Auflösungen von Rückstellungen kommen.



Entlastungen für Unternehmer mit Altersversorgungsverpflichtungen.

positive Unterschiedsbetrag zwischen neuer und alter Regelung. Auf diese Weise werden statt Rückstellungen quasi Rücklagen gebildet, die aber **nicht buchungsmäßig erfasst**, sondern durch eine Nebenrechnung ermittelt werden.

» **Hinweis:** Dem gestiegenen Informationsbedürfnis ist durch die Nennung des Unterschiedsbetrags im Anhang oder unter der Bilanz Rechnung zu tragen.

2.3 Erstmalige Anwendung der Neuregelung

Der § 253 Abs. 2 und 6 HGB i.d.F. des Wohnimmobilienkreditrichtlinie-Gesetzes ist gem. Art. 75 Abs. 6 EGHGB erstmals auf Jahresabschlüsse für das **nach dem 31.12.2015 endende Geschäftsjahr** anzuwenden. Für Geschäftsjahre, **die vor dem 1.1.2016 enden**, ist § 253 Abs. 2 HGB in der bis dahin geltenden Fassung weiter gültig. Auf den Konzernabschluss sind die Sätze 1 und 2 hinsichtlich des § 253 Abs. 2 HGB entsprechend anzuwenden.

Wahlweise dürfen Unternehmen gem. Art. 75 Abs. 7 EGHGB für einen Jahresabschluss, der sich auf ein Geschäftsjahr bezieht, das **nach dem 31.12.2014 beginnt und vor dem 1.1.2016 endet**, auch die Neufassung des § 253 Abs. 2 HGB anwenden. In diesem Fall gilt § 253 Abs. 6 HGB entsprechend. Auf den Konzernabschluss ist Satz 1 entsprechend anzuwenden. Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften haben zur Erläuterung der Ausübung des Wahlrechts Angaben im Anhang zu machen.

3. Steuerliche (Nicht-)Wirkungen

Steuerlich sind die bisherigen Bewertungsgrundsätze unverändert geblieben, d.h. für die steuerliche Ermittlung der Pensionsrückstellung ist weiterhin von einem konstanten Rechnungszinssatz von 6% auszugehen. Die Bewertungsdifferenz zwischen dem fortbestehenden höheren handelsrechtlichen und dem korrespondierenden niedrigeren steuerrechtlichen Rückstellungsansatz aus Altersversorgungsverpflichtungen bleibt eine aktive Steuerlatenz.

» **STEUERRECHT**

Neuordnung der umsatzsteuerlichen Konzernbesteuerung

BFH-Umsetzung von EuGH-Vorgaben eröffnet Chancen und Risiken

Entgegen der deutschen Ansicht, dass als Organträger nur Kapitalgesellschaften in Betracht kommen, hatte der EuGH entschieden, dass die Beschränkung auf juristische Personen nicht unionsrechtskonform ist. Daraufhin hat der BFH diese Stellung zwar auch für Personengesellschaften grundsätzlich geöffnet – dennoch bestehen weiter nicht unerhebliche Risiken.

1. Hintergrund: Abweichungen zwischen deutschem und unionsrechtlichem Rechtsverständnis

Nach nationaler Rechtslage liegt eine umsatzsteuerliche Organschaft vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Mit Blick auf die seitens des Organträgers geforderte Durchsetzbarkeit seines Willens in der Organgesellschaft bestand seitens Finanzverwaltung und bisheriger Finanzrechtsprechung die Auffassung, dass als Organgesellschaften dafür nur Kapitalgesellschaften in Betracht kämen.

Das unionsrechtliche Verständnis ist allerdings ein anderes. Danach wird jedem EU-Mitgliedstaat die Möglichkeit eingeräumt, in seinem Gebiet ansässige „Personen“, die – rechtlich zwar unabhängig, allerdings über gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen – eng miteinander verbunden sind, zu „einem“ Steuerpflichtigen (Unternehmer) zusammenzufassen, um dadurch eine sog. Mehrwertsteuergruppe (MwSt-Gruppe) zu bilden. Eine Begrenzung der „Personen“ auf bestimmte Rechtsformen ist im EU-Recht nicht vorgesehen.

2. Personengesellschaft als Organgesellschaft im umsatzsteuerlichen Sinne

2.1 Neue BFH-Rechtsprechung im Überblick

Kürzlich haben der V. und der XI. Senat des Bundesfinanzhof (BFH) unter Heranziehung europäischer Recht-

sprechung Urteile zu Zweifelsfragen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft veröffentlicht. Hierunter fallen einerseits die BFH-Urteile vom 2.12.2015 (Az.: V R 25/13) und vom 19.1.2016 (Az.: XI R 38/12), in denen der BFH unter bestimmten Voraussetzungen auch national eine umsatzsteuerliche Organschaft zu Personengesellschaften in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG zulässt. Andererseits bestätigte der BFH im Urteil vom 2.12.2015 (Az.: V R 67/14) seine bisherige Auffassung, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPÖR) im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeiten nicht an einer umsatzsteuerlichen Organschaft teilnehmen kann.

2.2 Vorabentscheidung durch den EuGH

Den vorgenannten Entscheidungen des V. und XI. Senats des BFH waren jahrelange Rechtsstreitigkeiten in dieser Rechtsfrage vorausgegangen, die schließlich den XI. BFH-Senat mit Beschlüssen vom 11.12.2013 veranlassten, bei ihm anhängige Revisionsverfahren vorübergehend auszusetzen, um Vorabentscheidungsersuchen an den Europäischen Gerichtshof (EuGH) zu richten. Soweit Revisionsverfahren beim V. BFH-Senat anhängig waren, wurden auch diese bis zur Entscheidung des EuGH ausgesetzt.

Der EuGH beantwortete die an ihn gerichteten Fragen mit Urteil vom 16.7.2015 (Rs. C-108/14, C-109/14, Larentia + Minerva) und vertrat dabei u. a. die Auffassung, dass die nationalen Regelungen den unionsrechtlichen Bestimmungen entgegenstehen, soweit diese die Möglichkeit, eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, nur juristischen Personen einräumt, die mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind. Eine Ausnahme sei allerdings geboten, wenn die Beschränkung auf juristische Personen als Organgesellschaften dazu diene und geeignet sei, missbräuchliche Praktiken oder Verhaltensweisen zu verhindern und eine Steuerhinterziehung oder -umgehung zu vermeiden. Eine solche Überprüfung bleibe dem BFH als vorlegendem Gericht vorbehalten.

2.3 Umsetzung durch den BFH

Unter Heranziehung dieses EuGH-Urteils und in Abänderung seiner bisherigen Rechtsauffassung entschied zunächst der V. BFH-Senat, dass unter bestimmten Voraussetzungen eine GmbH & Co. KG als „juristische Person“ i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG als Organgesellschaft Teil eines umsatzsteuerlichen Organkreises sein kann. Auch der XI. BFH-Senat kommt zu diesem Ergebnis, weicht in seiner Begründung aber von der Entscheidung des V. BFH-Senats ab.

Nachfolgend werden drei wesentliche Rechtsausführungen des V. BFH-Senats wiedergegeben, die die Thematik besonders informativ abdecken:

(1) Mangels eigenständiger steuerrechtlicher Begriffsbildung ist das zivil- und gesellschaftsrechtliche Verständnis der juristischen Person maßgeblich. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG verwendet mit der „juristischen Person“ eine im Zivilrecht geläufige Terminologie und nimmt den darin ausgedrückten Tatbestand auf. Juristische Personen können nur Körperschaften mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit sein, wie etwa eine GmbH oder eine AG. Nicht zu den juristischen Personen gehören Personenhandelsgesellschaften wie OHG oder KG. Diese können zwar unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, begründen diese aber nicht aufgrund einer eigenen Rechtspersönlichkeit.

(2) Trotz des vom nationalen Gesetzgeber grundsätzlich vorgesehenen Ausschlusses der Personengesellschaft aus dem Kreis der eingliederungsfähigen Personen **kann die Personengesellschaft ausnahmsweise** auf der Grundlage einer teleologischen Erweiterung von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG *wie* eine juristische Person als eingegliedert angesehen werden (= Änderung der Rechtsprechung). Unter Berücksichtigung dieser Erfordernisse besteht für den nationalen Gesetzgeber eine hinreichende unionsrechtliche Grundlage, die Regelung zur Organschaft im Grundsatz auf die Eingliederungskriterien juristischer Personen zu beschränken.

(3) Erforderlich für die ausnahmsweise Einbeziehung einer Personengesellschaft als Organgesellschaft in eine umsatzsteuerliche Organschaft ist, dass die **finanzielle Eingliederung** wie bei einer juristischen Person **zu bejahen** ist.

Dies setzt voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei – der stets möglichen – Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.

Auf dieser Basis ist nach Ansicht des V. BFH-Senats für die Möglichkeit der Einbeziehung einer Personengesellschaft als Organgesellschaft in die umsatzsteuerliche Organschaft **keine Gesetzesänderung** erforderlich. Vielmehr stehe der aktuelle Gesetzeswortlaut des § 2 UStG der Einbindung einer Personengesellschaft als Organgesellschaft nicht entgegen.

2.4 Folgen für die Praxis

Gerade die zuletzt genannte Rechtsauffassung der V. BFH-Senats führt dazu, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft mit Personengesellschaften auch rückwirkend für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungsjahre möglich ist.

Diese Aussage eröffnet für einige wenige Steuerpflichtige die **Chance** auf eine rückwirkende Besserstellung. Für die meisten betroffenen Steuerpflichtigen birgt diese Aussage aber das **Risiko**, dass die Finanzverwaltung zu Lasten des Steuerpflichtigen für die Vergangenheit von einer umsatzsteuerlichen Organschaft ausgeht, da das bisherige Hindernis bei der finanziellen Eingliederung fortgefallen ist und dadurch faktisch [rückwirkend] alle drei Voraussetzungen – neben der bereits in der Vergangenheit erfüllten organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung – für eine umsatzsteuerliche Organschaft erfüllt sind.

» **Empfehlung:** In diesem rechtsunsicheren Raum muss der Gesetzgeber schnellstmöglich Rechtssicherheit schaffen. Von der geänderten Rechtsprechung betroffene Unternehmen sollten umgehend prüfen, welche Rechtsfolgen eine Rückwirkung speziell bei ihnen auslösen würde.

Der Umfang der Auswirkungen der geänderten Rechtsprechung wird aber vollumfänglich erst erkennbar sein, wenn der XI. BFH-Senat über das derzeit anhängige Revisionsverfahren unter dem Az.: XI R 17/11 befunden hat.

Nur im Falle von Rechtsmissbrauch darf eine Personengesellschaft keine Organgesellschaft sein.

Dieses Urteil wird auch deshalb mit Spannung erwartet, da der EuGH im Vorabentscheidungsersuchen, das zur Rechtsklärung in diesem Verfahren ergangen ist (vgl. oben unter Abschn. 2.2), u. a. ausführte, dass eine Personengesellschaft nur im Falle von Rechtsmissbrauch keine Organgesellschaft sein darf. Seither wird in Fachkreisen die Frage diskutiert, ob die vom V. BFH-Senat geforderte Sicherstellung einer 100%-igen Beherrschung zwecks Wahrung des Einstimmigkeitsprinzips zu weit gegriffen sein könnte.

3. Organschaft und hoheitliche Tätigkeiten

Im Urteil vom 2.12.2015 (Az.: V R 67/14) hob der BFH deutlich hervor, dass eine jPöR im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeiten nicht an einer umsatzsteuerlichen Organschaft teilnehmen kann. Wie der erkennende Senat zugleich aber betont, bedeutet dies nicht zwangsläufig, dass eine jPöR per se von einer Organschaft ausgeschlossen ist. Übt die juristische Person des öffentlichen Rechts nämlich Tätigkeiten aus oder bewirkt sie Umsätze, die sie zwecks Vermeidung größerer Wettbewerbsverzerrungen nur als Unternehmerin und damit als Steuerpflichtige erbringen kann – i. d. R. im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) –, kann sie durchaus an einer umsatzsteuerlichen Organschaft teilnehmen.

In dem vom BFH entschiedenen Streitfall ging es um die Klärung der Frage, ob die von einer

kommunalen Eigengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH gegenüber ihrer Trägerkörperschaft getätigten Umsätze (Kostenersatz) aus der Gestellung nichtärztlichen Personals im Rahmen der öffentlich-rechtlichen Sicherstellung eines ärztlichen Notdienstes für die Bereitschaftspraxen der Umsatzsteuer unterliegt. Der BFH bejahte die Steuerbarkeit der Leistungen, weil nach ständiger BFH-Rechtsprechung auch Leistungen der Umsatzbesteuerung unterliegen, die gegen Gewährung von Aufwendungsersatz erfolgen. Im Rahmen der EuGH-Rechtsprechung wurde geklärt, dass auch „Zahlungen zur Deckung der Betriebskosten“ ein steuerbares Entgelt darstellen.

Im Urteil vom 29.10.2015 (Rs. C-174/14, Saudaço) hat der EuGH zudem entschieden, dass auch eine Kapitalgesellschaft – im Streitfall eine AG – als Einrichtung des öffentlichen Rechts angesehen werden kann, für die Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwSt-SystRL) gilt, weil das Umsatzsteuerrecht rechtsformneutral angelegt ist. Dies erfordere aber, dass die Gesellschaft „im Rahmen der öffentlichen Gewalt handelt“. Hierfür müssten unzweifelhaft Tätigkeiten vorliegen, die von den Einrichtungen des öffentlichen Rechts „im Rahmen der ihnen eigenen rechtlichen Regelung“ ausgeübt werden. Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen vornimmt wie private Wirtschaftsteilnehmer.

Vorsteuerabzug aus der Vermietung von Sporthallen

Neue Rechtsprechung zu einem alten Problem

Die umsatzsteuerliche Behandlung aus der Errichtung von Sport- und Mehrzweckhallen durch Kommunen mit anschließender entgeltlicher Vermietung an Sportvereine zur Ausübung des Erwachsenensports ist seit Jahren Gegenstand von Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung. Im Fokus der Diskussion steht i.d.R. die steuerliche Anerkennung aus dem Vorsteuerüberhang, der sich aus der Differenz zwischen den einmaligen bzw. laufenden Vorsteuerbeträgen aus der Errichtung der Halle bzw. den nachgefragten Eingangsleistungen für den laufenden Betrieb und dem Entgelt aus der Vermietung an Sportvereine ergibt.

Zu dieser Thematik wurden unlängst zwei finanzgerichtliche Entscheidungen bekannt, auf die nachfolgend näher eingegangen wird. Eine Entscheidung wird noch den Bundesfinanzhof (BFH) beschäftigen.

1. Vollständiger Vorsteuerabzug bei Vermietung einer Mehrzweckhalle durch jPÖR

1.1 Entscheidung des FG Baden-Württemberg

Erstellt eine juristische Person des öffentlichen Rechts (jPÖR) eine Mehrzweckhalle und überlässt sie diese auf privatrechtlicher Grundlage gegen Entgelt an Vereine im Rahmen des Erwachsenensports, handelt sie nach Ansicht des FG Baden-Württemberg (Urteil vom 13.3.2015) als Unternehmerin und ist zum vollständigen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten für die Mehrzweckhalle berechtigt. Die Finanzverwaltung legte gegen dieses Urteil Revision vor dem BFH ein, so dass das Urteil derzeit noch nicht rechtskräftig ist; das Verfahren ist unter dem Az. XI R 12/15 anhängig. Streitig ist in diesem Verfahren die Frage,

- ob bei der Überlassung einer Sporthalle durch einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) an Vereine ein Leistungsaustausch vorliegt oder
- ob es sich bei den von den Vereinen gezahlten Beträgen lediglich um symbolische Entgelte handelt, die in ihrer Höhe nicht ausreichen, um von einer Entgeltlichkeit mit dem damit verbundenen Recht auf Vorsteuerabzug auszugehen.

1.2 Sachverhalt: Stundenweise Anmietung durch mehrere Vereine

Gemäß Sachverhalt pachteten die Vereine die Halle stundenweise für die jeweilige sportliche Betätigung (Volleyball, Handball, Fußball, Turnen usw.) inkl. der notwendigen Vorrichtungen, die die Kommune jeweils zur Verfügung stellte. Zudem nutzten sie die Duschen und den Umkleidebereich.

Die Halle bzw. die Sonderbereiche wurden den Vereinen nicht jeweils gesondert überlassen. Vielmehr konnten aufgrund der Vierteilung der Halle jeweils unterschiedliche Gruppen und Vereine auf die gesamten Vorrichtungen zugreifen. Die Nutzungspauschale betrug lt. Sachverhalt für die Inanspruchnahme der Sporthalle durch Vereine für „Erwachsenensport“ 1,50 € pro Stunde pro Hallenteil (insgesamt vier Hallenteile). Die Finanzverwaltung lehnte eine Zuordnung der Sporthalle zum Unternehmensvermögen ab, weil aus ihrer Sicht nicht von einem Leistungsaustausch mit den Vereinen gesprochen werden könne.

1.3 Leistungsaustausch

Das FG gab der Klage der jPÖR in vollem Umfang statt und entschied, dass es für das Vorliegen eines Leistungsaustausches unerheblich ist, ob das Entgelt dem (tatsächlichen) Wert der Leistung entspricht.

Das erhobene Entgelt habe auch keinen symbolischen Charakter. Das UStG biete keinen Raum für diesen Begriff, da es nicht auf die Kostendeckung, sondern nur auf die Einnahmeerzielungsabsicht abstelle. Bei Sportstätten von Vereinen sei ohnehin nicht zu prüfen, ob die Überlassung gegen ein kostendeckendes oder marktübliches Entgelt erfolgt. Die Nutzung einer für sportliche Zwecke genutzten Mehrzweckhalle gehöre in den Bereich der Daseinsvorsorge der Kommune für ihre Bürger und damit zur leistenden Verwaltung. In diesem Bereich sei die Kommune berechtigt, ihre Benutzungsverhältnisse öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich auszugestalten.

1.4 Entgeltgestaltung kein Gestaltungsmissbrauch

Die Entgeltgestaltung stelle auch keinen Gestaltungsmissbrauch seitens des BgA dar. Dieser habe nicht allein



FG: Kein Gestaltungsmissbrauch im Rahmen der Sporthallenvermietung.

deswegen ein Entgelt von den Vereinen verlangt, um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen. Dies ergebe sich schon aus der ertragsteuerlichen Behandlung der Gemeinden. Danach müssten Gemeinden keine Gewinnerzielungsabsicht haben, um als BgA qualifiziert zu werden.

Nach § 8 Abs. 7 KStG könnten zudem bestimmte dauerdefizitäre Tätigkeiten nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Der Gesetzgeber habe hiermit dem Umstand Rechnung getragen, dass bestimmte Tätigkeiten nicht kostendeckend ausgeübt werden können. Umsatzsteuerlich sei es ebenfalls nicht erforderlich, dass die Körperschaft mit Gewinnerzielungsabsicht tätig werde. Dementsprechend könne ihr dies nicht vorgehalten werden.

1.5 Steuerpflichtige Nutzungsüberlassung

Die entgeltliche Überlassung der Räumlichkeiten der Sport- und Freizeithalle sei grundsätzlich steuerpflichtig, da die stundenweise Überlassung von Sportanlagen nicht unter die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG falle. Die Nutzungsüberlassung umfasse nicht allein eine reine Grundstücksüberlassung, durch die es dem Pächter/Mieter ermöglicht werde, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer mit der Möglichkeit, jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspreche, seien alle Merkmale des Umsatzes sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt. Hierbei sei auch zu berücksich-

tigen, dass die Gemeinde für die laufende Wartung und Instandhaltung zuständig ist.

2. Entgeltlicher Sporthallenbetrieb durch kommunale Eigengesellschaft kein Gestaltungsmissbrauch

Auf der Linie des vorbeschriebenen Urteils des FG Baden-Württemberg liegt auch eine Entscheidung des FG Münster vom 3.11.2015. Dieses Urteil ist rechtskräftig geworden.

Lt. Sachverhalt hatte eine kommunale Eigengesellschaft (GmbH) ein Grundstück gepachtet, auf dem sie auf eigene Kosten eine Sporthalle mit Betriebsvorrichtungen zur Ausübung verschiedener Sportarten baute. Die GmbH überließ die Halle nach Fertigstellung verschiedenen örtlichen Sportvereinen für 20 € pro Std. zur Nutzung. Das Finanzamt versagte der GmbH den geltend gemachten Vorsteuerabzug aus den Baukosten wegen Gestaltungsmissbrauchs i. S. von § 42 AO. Die gewählte Konstruktion sei unwirtschaftlich, umständlich, gekünstelt und überflüssig, löse unnötigen Verwaltungsaufwand aus und ziele allein auf die Auskehrung von Steuerüberschüssen an die Stadt ab.

Die dagegen erhobene Klage der GmbH hatte Erfolg. Das FG entschied, dass einer kommunalen GmbH, die eine Sporthalle errichtet und örtlichen Sportvereinen überlässt, der Vorsteuerabzug aus den Baukosten nicht wegen eines angeblichen Gestaltungsmissbrauchs zu versagen ist.

Keine nachträgliche Umsatzsteuer-Option bei Grundstücksverkäufen?

Strikte BFH-Auffassung setzt sehr enge Grenzen

Grundstücksveräußerungen sind im Prinzip von der Umsatzbesteuerung ausgenommen, d. h. umsatzsteuerbefreit. Allerdings kann der veräußernde Unternehmer durch Ausübung der in § 9 Abs. 1 UStG verankerten Option die Grundstücksveräußerung umsatzsteuerpflichtig stellen, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Der BFH hat nun nachträglichen Options-Ausübungen eine Absage erteilt.

1. Anforderungen an die Ausübung der Verzichts-Option

Der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung im Zusammenhang mit der Lieferung eines Grundstücks (außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens) kann gem. § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG nur in dem **notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt** werden. Ein ohne Beachtung dieser Form geschlossener Vertrag wird seinem ganzen Inhalt nach gültig, wenn die Auflassung und die Eintragung in das Grundbuch erfolgen.

Diese Regelung in § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG kam seinerzeit durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 ins UStG und war dem Umstand geschuldet, dass Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) fallen und für die auf eine Umsatzsteuerbefreiung durch Ausübung der Option nach § 9 UStG verzichtet wird, nunmehr auch dem Reverse-Charge-Verfahren des § 13b UStG unterliegen konnten.

Die Normierung des Reverse-Charge-Verfahrens für unter das GrEStG fallende Umsätze machte es aber zugleich erforderlich, dass es einer **zeitlichen Bestimmung für die Optionsausübung** bedurfte, da anderenfalls der Grundstückserwerber Gefahr gelaufen wäre,

dass der Veräußerer bis zur Bestandskraft seiner Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr der Grundstückslieferung noch von der Optionsregelung nach § 9 UStG hätte Gebrauch machen können, was wiederum zu einem (ungewollten) Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Erwerber geführt hätte.

2. Zulässiger Zeitrahmen

Hinsichtlich des noch zulässigen Zeitrahmens für die Bestimmung der Optionsausübung vertrat die Finanzverwaltung bislang eine moderate Auffassung. Nach dem noch geltenden Abschn. 9.1 Abs. 3 UStAE ist sowohl die Erklärung zur Option nach § 9 UStG als auch der Widerruf dieser Option bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung zulässig.

Diese Sichtweise der Verwaltung ist durch ein BFH-Urteil vom 21.10.2015 stark erschüttert worden, weil danach überhaupt keine nachträgliche Option mehr möglich sein soll. Der XI. BFH-Senat hält einen **späteren Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung** selbst dann für **unwirksam**, wenn dieser in einem dem ursprünglichen Grundstücksvertrag nachfolgenden, ebenfalls notariell beurkundeten Vertrag ausgeübt worden ist.

» **Empfehlung:** Bislang ist weder das BFH-Urteil amtlich veröffentlicht noch sind die entsprechenden Ausführungen in dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) geändert worden. Wegen der gravierenden praktischen Auswirkungen, die mit einer Umsatzsteuer-Option bei Grundstücksverkäufen einhergehen, sollte die Finanzverwaltung schnellstens für Rechtsklarheit sorgen. Bis dahin können sich die betroffenen Unternehmen auf den Vertrauensschutz in die bisherige Handhabung gem. § 176 Abs. 1 AO berufen.

Starke Erschütterungen durch neue BFH-Rechtsprechung.

» KONZESSIONSVERGABERECHT

Änderung der Vorschriften zur Vergabe von Konzessionen

Gesetzentwurf zur Neufassung des § 46 EnWG

Die Bundesregierung hatte bereits im Koalitionsvertrag festgelegt, die Vergabe von Konzessionen neu und vor allem eindeutiger zu regeln. Damit soll die Rechtssicherheit im vergabeähnlichen Konzessionsverfahren nach § 46 EnWG – und damit auch bei Rekommunalisierungsprojekten sowie einem etwa erforderlichen Netzübergang – deutlich erhöht werden. Zwar wurde der ursprünglich vorgesehene Zeitrahmen nicht eingehalten, aber nun liegt der Gesetzentwurf der Bundesregierung vor.

1. Lösungsansätze des Gesetzentwurfs im Überblick

Am 5.2.2016 wurde der Gesetzentwurf zur „Änderung der Vorschriften der Vergabe von Wegenutzungsrechten zur leitungsgebundenen Energieversorgung“ als BR-Drucks. 73/16 vorgelegt. Die Bundesregierung will ihr im Koalitionsvertrag formuliertes Ziel hauptsächlich mit diesem Instrumentarium erreichen:

- Konkretisierung des Auskunftsanspruchs der Gemeinde gegenüber dem Inhaber des Wegenutzungsrechts im Hinblick auf relevante Netzdaten;
- zeitlich gestaffelte Rügeobliegenheiten für beteiligte Unternehmen;
- ausgewogene Regelung zur Fortzahlung der Konzessionsabgabe;
- grundsätzliche Vorgabe zur Bestimmung des wirtschaftlich angemessenen Netzkaufpreises;
- Ermöglichung der stärkeren Berücksichtigung der Belange der örtlichen Gemeinschaft bei der Auswahl des Unternehmens.

Der Forderung nach der Zulassung einer direkten Inhouse-Vergabe der Gemeinde an ein kommunales Unternehmen erteilte die Bundesregierung eine eindeutige Absage: Der in § 46 EnWG angelegte „Wettbewerb um das Netz“, der dazu diene, die im Allgemeininteresse liegenden Ziele des § 1 EnWG zu erreichen, sei unverzichtbar.

2. Neuregelungen Im Einzelnen

Die wichtigsten Neuerungen sind den nachfolgenden fünf Unterabschnitten zu entnehmen.

2.1 Objektivierter Ertragswert als Vorgabe zur Bestimmung des wirtschaftlich angemessenen Netzkaufpreises

In der Vergangenheit wurden zahlreiche Netzübernahmen durch überhöhte Kaufpreisforderungen des bisherigen Konzessionsinhabers erheblich verzögert – und dies trotz der sog. „Kaufering“-Rechtsprechung des BGH, die nach wie vor gilt (BGH-Urteil vom 16.11.1999 [Az.: KZR 12/97], bestätigt durch BGH-Beschluss vom 3.6.2014 [Az.: EnVR 10/13 – Stromnetz Homberg]). In Fällen, in denen sich der aktuelle und der vormalige Inhaber des Wegenutzungsrechts nicht über den zu entrichtenden Kaufpreis einigen können, ist nun der objektivierte Ertragswert maßgeblich (so § 46 Abs. 2 Satz 4 EnWG n. F.). Der nachfolgende neue Satz 5 stellt aber klar, dass die Vertragsautonomie stets Vorrang hat. Satz 4 n. F. greift also nur, wenn keine Einigung über den Netzkaufpreis erzielt werden kann.

2.2 Auswahlkriterien: Stärkere Berücksichtigung der Belange der örtlichen Gemeinschaft

Nach wie vor sind die Ziele des § 1 Abs. 1 EnWG für die Auswahl des neuen Konzessionsvertragspartners durch die Gemeinde maßgeblich, also Versorgungssicherheit, Preisgünstigkeit, Verbraucherefreundlichkeit, Effizienz, Umweltverträglichkeit sowie die zunehmend auf erneuerbaren Energien basierende Energieversorgung. „Jedes dieser Ziele hat in die konkrete Auswahlentscheidung miteinzufießen“, so die Gesetzesbegründung (vgl. S. 14 der BR-Drucks. 73/16). Erst in zweiter Näherung können auch „Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft berücksichtigt“ werden (§ 46 Abs. 4 Satz 2 EnWG n. F.). Einen Hinweis, in welcher Gewichtung die Verwirklichung der Ziele des § 1 Abs. 1 EnWG einerseits und der kommunalen Interessen andererseits zueinander stehen sollen, gibt der vorliegende Gesetzentwurf nicht. Auch zu dem Verhältnis der einzelnen in § 1

Abs. 1 EnWG genannten Aspekte gibt der Gesetzentwurf keine Anhaltspunkte. Lediglich die Aspekte „Versorgungssicherheit“ und „Kosteneffizienz“ werden als besonders bedeutsam herausgestellt. Weiterhin fehlen im § 46 EnWG n. F. Hinweise zu den einzelnen Aspekten der Ziele des § 1 Abs. 1 EnWG, die verlässlich als Unterkriterien bei der Auswahl des Unternehmens herangezogen werden könnten.

Der Referentenentwurf des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie aus dem Frühjahr 2015, der dem vorliegenden Gesetzentwurf vorausgegangen ist, hatte hierzu noch Vorgaben enthalten. Die Bundesregierung hat sich aber im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens gegen eine solche Konkretisierung entschieden und stellt weiterhin den großen Ermessensspielraum der Gemeinden und die Überprüfung der gemeindlichen Ermessensausübung durch die Rechtsprechung in den Fokus. Ob damit ein deutlich höheres Maß an Rechtssicherheit erreicht werden kann als bislang, darf durchaus bezweifelt werden.

» **Hinweis:** Immerhin lassen sich der Gesetzesbegründung einige Hinweise zur Konkretisierung der Ziele des § 1 Abs. 1 EnWG bzgl. der Auswahlkriterien im Konzessionsvergabeverfahren entnehmen (S. 15 - 18 der BR-Drucks. 73/16; diese Drucks. stellen wir Ihnen auf Anforderung gerne zur Verfügung).

2.3 Zeitlich gestaffelte Rügeobliegenheiten für beteiligte Unternehmen (Präklusion)

Die von der Rechtsprechung in den letzten Jahren bereits eingeleitete Annäherung des Verfahrensablaufs des Auswahlverfahrens nach § 46 EnWG an die formalen Vorgaben des GWB-Vergabeverfahrensrechts wird jetzt auch von der Gesetzgebung übernommen. Die sich um die Konzession bewerbenden Unternehmen müssen nun die Gemeinde zeitnah darauf hinweisen, falls nach ihrer Auffassung jeweils falsche Vorgehensweisen bei der Konzessionsvergabe gewählt worden sind.

» **Hinweis:** Die Rügeobliegenheit wird konsequenterweise vom Gesetzgeber mit klaren Vorgaben zu Informationspflichten der Kommune ergänzt. Durch diese Vorgehensweise dürfte in der Tat ein erhebliches Maß an Rechtssicherheit – und damit letztlich auch an Beschleunigung – in künftigen Verfahren gewonnen werden.

Eine rechtlich wirksame Kritik an der konkreten Ausgestaltung des Verfahrens kann nun nur noch bei zeitnaher Geltendmachung geübt werden. Rügen müssen beispielsweise erhoben werden bei

- Rechtsverstößen der Gemeinde, die bereits aus der Bekanntmachung erkennbar sind, bis zum Ablauf der Interessenbekundungsfrist (§ 47 Abs. 2 Satz 1 EnWG n. F.);
- Verstößen im Rahmen der Aufstellung und Gewichtung der Auswahlkriterien innerhalb von 15 Kalendertagen ab dem Zugang der entsprechenden Mitteilung (§ 47 Abs. 2 Satz 2 EnWG n. F.), also in aller Regel ab Zugang des häufig so genannten „ersten Verfahrensbriefs“;
- Rechtsverletzungen im Rahmen der konkreten Auswahlentscheidung innerhalb von 30 Kalendertagen ab Zugang des Vorabinformationsschreibens (§ 47 Abs. 2 Satz 3 EnWG n. F.)

2.4 Akteneinsichtsrecht der Wettbewerber bei Nichtberücksichtigung

Nach der Vorabinformation über die Absicht der Gemeinde, den neuen Konzessionsvertrag mit einem Wettbewerber abzuschließen, können die nichtberücksichtigten Wettbewerber innerhalb einer Woche Akteneinsicht in die Konzessionsvergabeunterlagen der Gemeinde verlangen (§ 47 Abs. 3 Satz 1 und 2 EnWG n. F.) – gerade auch dann, wenn sie noch nicht entschieden haben, ob sie die Auswahlentscheidung der Gemeinde angreifen wollen.

2.5 Gerichtliche Geltendmachung etwaiger Rechtsverletzungen

Soweit die Gemeinde dem Wettbewerber mitteilt, einer von ihm erhobenen Rüge nicht abhelfen zu wollen, muss das Unternehmen die gerügte Rechtsverletzung innerhalb von 15 Kalendertagen gerichtlich geltend machen. Danach ist der Rechtsweg verschlossen (§ 47 Abs. 5 EnWG n. F.). Dies wird eine Klärung strittiger Fragen bereits in einem frühen Verfahrensstadium bewirken.

3. Ausblick

Das Gesetzgebungsverfahren wird in Kürze die nächsten Schritte durchlaufen. Wir werden über den Fortgang berichten.

» BEIHILFERECHT

Streitpunkt angemessener bzw. marktüblicher Gewinn

Zweifelsfragen insbesondere bei der Finanzierung von eigenwirtschaftlichen und gemeinwirtschaftlichen Verkehren im öffentlichen Personenverkehr

Auch über acht Jahre nach Veröffentlichung der VO (EG) 1370/2007 bzw. sechs Jahre nach deren Inkrafttreten existieren unterschiedlichste Ansätze zum Festlegen eines angemessenen Gewinns gem. Ziff. 6 des Anhangs der o.g. VO. Trotz Veröffentlichung der Auslegungsleitlinien der Kommission in 2014 und vielfältig verfügbaren Kommentarmeinungen fehlt es noch an Rechtssicherheit. Einige der Ansätze müssen nach wie vor durch Gerichte beurteilt werden, was wiederum zu höchst unterschiedlichen wirtschaftlichen Ergebnissen führt.

1. EU-rechtliche Vorgaben

1.1 Maßgebliche Bestimmungen der VO 1370

Die VO (EG) 1370/2007 (im Folg. kurz VO 1370) selbst geht auf den angemessenen Gewinn lediglich in Art. 4 und weiter in der Ausführung der Bestimmungen in Ziff. 6 des Anhangs ein. Hier wird eine Beihilfenobergrenze eingezogen, die besagt, dass der Ausgleich nicht über die Kosten zuzüglich eines angemessenen Gewinns abzüglich der erzielten Einnahmen hinausgehen darf. Der angemessene Gewinn wird definiert als eine in dem betreffenden Sektor in einem bestimmten Mitgliedstaat übliche angemessene Kapitalrendite, wobei die aufgrund des Eingreifens der Behörde vom Betreiber eines öffentlichen Dienstes eingegangenen Risiken bzw. für ihn entfallende Risiken zu berücksichtigen sind. Die Vorgaben gelten sowohl für nach der VO 1370 gewährte Ausgleichs in (Direkt-)Vergabeverfahren als auch für allgemeine Vorschriften.

» **Hinweis:** Zu beachten ist hierbei, dass je nach Höhe der Zuzahlung und der konkreten vertraglichen Verpflichtungen die Risikoverteilung bezüglich eingegangener oder entfallender Risiken für das Unternehmen im Ver-

hältnis zur finanzierenden Behörde höchst unterschiedlich ausfallen kann. Hierzu macht die VO 1370 jedoch weiter keine Aussagen.

1.2 Leitlinien zur Auslegung der VO 1370

Die mit Spannung erwarteten Leitlinien zur Auslegung der VO 1370 der Kommission, die am 29.3.2014 im Amtsblatt veröffentlicht wurden, wurden hier bereits konkreter. Sie verwiesen u.a. auch auf die sog. Mitteilung für Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse (DAWI-Mitteilung), die zwar auf einer anderen Rechtsgrundlage als die VO 1370 beruht, jedoch wichtige Hinweise für die Bestimmung der Höhe des angemessenen Gewinns gibt.

Die DAWI-Mitteilung geht grundsätzlich davon aus, dass in Fällen ohne öffentliche Ausschreibung, in denen für bestimmte Dienstleistungen eine allgemein akzeptierte marktübliche Vergütung besteht, diese den besten Anhaltspunkt für die Höhe der Ausgleichsleistung darstellt. Idealerweise sollten solche Anhaltspunkte aus Verträgen im selben Wirtschaftszweig, mit ähnlichen Merkmalen und im selben Mitgliedstaat stammen. Der angemessene Gewinn muss demzufolge den normalen Marktbedingungen entsprechen und sollte nicht über einem Ausgleich für das zur Erbringung der Dienstleistung eingegangene Risiko liegen.

Hierzu können als Vergleiche Gewinnmargen von im selben Sektor tätigen Unternehmen herangezogen werden. Weiter kann standardmäßig auch der Interne Ertragssatz (IRR) verwendet werden, den die Unternehmen während der Projektlaufzeit aus ihrem investierten Kapital erzielen, d.h. der IRR aus den Cashflows des Auftrags. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit zur Ermittlung der Kapitalrendite über andere Methoden wie z. B.

- die Eigenkapitalrendite (ROE),
- die Rendite des eingesetzten Kapitals (ROCE) oder
- andere allgemein anerkannte Wirtschaftsindikatoren.

Benannt sind in den Leitlinien auch die zu beachtenden Unterschiede, insbesondere bezüglich der Kapitalintensität im Schienenverkehr und der Personalintensität des Busverkehrs, die – neben einer Betrachtung der Gesamtrendite über die Laufzeit – berücksichtigt werden sollen. Ferner geben die Leitlinien den klaren Hinweis, dass abhängig von den besonderen Umständen jedes öffentlichen Dienstleistungsauftrags stets eine Einzelfallbewertung durch die zuständige Behörde erforderlich ist, um die Höhe des angemessenen Gewinns festzulegen. Dabei gilt es u. a., die Besonderheiten des betreffenden Unternehmens, die marktübliche Rendite bei vergleichbaren Dienstleistungen und die Höhe des mit dem öffentlichen Dienstleistungsauftrag verbundenen Risikos zu berücksichtigen. Dabei sind auch Regelungen zur Fortschreibung, zur Risikoübernahme bei unvorhergesehenen Ereignissen sowie weitere Risiken auf der Kosten- und der Einnahmenseite zu berücksichtigen.

» **Zwischenergebnis:** Auf der Basis der Analyse der Leitlinien ist zu erkennen, dass eine einheitliche Festlegung eines angemessenen Gewinns bei unterschiedlichen Unternehmens- und Risikostrukturen im Rahmen einer beihilferechtlichen Prüfung nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen kann.

1.3 Weitere Hinweise aus dem DAWI-Rahmen

Ein in den Leitlinien empfohlener Blick z. B. auf das sog. ALMUNIA-Paket und hier insbesondere die DAWI-Mitteilung zeigt, dass neben den vorgenannten auch weitere Hinweise aus dem sog. DAWI-Rahmen bezüglich eines Mindestgewinns bzw. einer Untergrenze bei risikofreien Anlagen entnommen werden können; die Tab. 1 listet dazu die in Tz. 36 und 37 enthaltenen Angaben auf.

2. Kommentarmeinungen

Die herrschende Kommentarmeinung geht grundsätz-

Tz. 36	Tz. 37
<p>„Eine Kapitalrendite, die den relevanten Swap-Satz (Anm. 1) zuzüglich eines Aufschlags von 100 Basispunkten (Anm. 2) nicht überschreitet, gilt in jedem Fall als angemessen.</p> <p>Der relevante Swap-Satz ist der Satz, dessen Fälligkeit und Währung der Dauer und Währung des Betrauungsakts entsprechen.“</p>	<p>„Ist die Erbringung der Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse mit einem beträchtlichen kommerziellen oder vertraglichen Risiko verbunden, weil z. B. der Ausgleich in Form einer Pauschalzahlung erfolgt, die die erwarteten Nettokosten sowie einen angemessenen Gewinn abdeckt, und ist das Unternehmen in einem Wettbewerbsumfeld tätig, so darf der angemessene Gewinn nicht höher sein als die dem Risiko entsprechende Kapitalrendite. Dieser Renditesatz sollte, wenn möglich, unter Bezugnahme auf die Kapitalrendite bestimmt werden, die bei ähnlichen, unter Wettbewerbsbedingungen vergebenen Verträgen über öffentliche Dienstleistungen erzielt wird (Anm. 3). Ist die Anwendung einer solchen Methode nicht möglich, können in begründeten Fällen andere Methoden zur Festsetzung der Kapitalrendite angewandt werden.“ (Anm. 4)</p>
<p>Anm. 1: Der Swap-Satz entspricht der Interbank Offered Rate (IBOR), allerdings mit längerer Fälligkeit. Er wird auf den Finanzmärkten als Benchmark für die Festlegung des Finanzierungssatzes verwendet.</p>	<p>Anm. 3: Z. B. bei Verträgen, die im Rahmen einer öffentlichen Ausschreibung vergeben werden.</p>
<p>Anm. 2: Der Aufschlag von 100 Basispunkten dient u. a. als Ausgleich für Liquiditätsrisiken, die bestehen, weil ein Erbringer von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse, der Kapital in einen Vertrag über Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse investiert, dieses Kapital für die Dauer des Betrauungsakts bindet und seinen Anteil nicht so schnell und günstig verkaufen kann, wie es bei allgemeineren und liquiditätsrisikofreien Vermögenswerten der Fall wäre.</p>	<p>Anm. 4: Z. B. ein Vergleich der Rendite mit den gewogenen durchschnittlichen Kapitalkosten (WACC) des Unternehmens in Bezug auf die betreffenden Tätigkeiten und mit der durchschnittlichen Kapitalrendite im Wirtschaftszweig in den vergangenen Jahren, wobei zu berücksichtigen ist, ob historische Daten für Prognosen herangezogen werden können.</p>

Tab. 1: Hinweise aus dem DAWI-Rahmen

lich davon aus, dass der Abschluss eines öffentlichen Dienstleistungsauftrags nicht automatisch zu einer Verpflichtung führt, einen angemessenen Gewinnaufschlag an den Betreiber auszuzahlen. Es besteht aber auch Einigkeit darüber, dass bei Übersteigen der Erträge inkl. Ausgleichsleistungen über die Kosten die Ermittlung des angemessenen Gewinns der Quantifizierung der Überkompensationsschwelle dient. Dabei ist festzuhalten, dass hier eine beihilferechtliche Überkompensation vermieden werden soll. Dies bedeutet, dass zwar eine Obergrenze aus beihilferechter Sicht bei einer ex-post-Kontrolle nicht überschritten werden darf. Jedoch ist daraus bei der Festlegung des Ausgleichs ex-ante kein Anspruch auf volle Kompensation bis hin zu einer als noch angemessen betrachteten Rendite ableitbar.

Ziff. 6 des Anhangs gibt ebenfalls vor, bei der Festlegung eines angemessenen Gewinns zu berücksichtigen, dass

- bei der Übernahme oder Erfüllung gemeinschaftlicher Verpflichtungen dem Betreiber zusätzliche Risiken entstehen können und
- dass der Betreiber von solchen Risiken entlastet werden kann.

Dieser Vorgabe sollte im Rahmen der konkreten Gewinnfestlegung entsprochen werden. Die Kommentarmeinungen führen – wie auch die Leitlinien selbst – verschiedene Methoden der Gewinnermittlung an und gehen dabei ebenfalls auf die bekannten Entscheidungen (z. B. Südmähren, Danske Statsbaner), die Leitsätze für die Ermittlung von Selbstkosten (LSP) sowie auch auf risikofreie Anlagen zur Ermittlung einer Mindestverzinsung ein. Es wird dargelegt, dass Verträge mit sehr geringer Risikostruktur auch nur einen sehr geringen Aufschlag für Wagnis und Gewinn enthalten können, während bei Verträgen, in denen die wesentlichen Risiken beim Unternehmen verbleiben, höhere Aufschläge für Wagnis und

Gewinn angesetzt werden sollten, um die eingegangenen Risiken abzudecken.

3. Auslegungen durch nationale Gerichte

Für Aufregung hat aktuell insbesondere das Urteil des Oberverwaltungsgerichts Düsseldorf vom 24.11.2015 in der Rechtsache 7 K 2436/12 gesorgt, in dem es um die Beurteilung der Angemessenheit des Gewinns bei Zuschüssen einer allgemeinen Vorschrift betreffend Ausgleiche für die verbilligte Beförderung im Ausbildungsverkehr ging und in dem an ein Urteil des Verwaltungsgerichts Minden vom 10.9.2014 angeknüpft wurde.

3.1 Entscheidung des OVG Düsseldorf

In dem spezifischen Fall wurde in der Allgemeinen Vorschrift der Behörde für die ex-post-Überprüfung der Ausgleichsleistung nach den Vorgaben des Anhangs der VO 1370 ein maximaler angemessener Gewinn i.H. von 4,75 % Umsatzrendite festgelegt. Die Klägerin stellte die Frage in den Raum, ob der angemessene Gewinn durch die zuständige Behörde in ihrer Funktion als Aufgabenträger willkürlich zu gering festgelegt worden sein könne und ob das Unternehmen ggf. einen Anspruch darauf hätte, einen höheren, noch als angemessen einzustufenden Gewinn erhalten zu können. Hierzu führte das Unternehmen z. B. die sog. Südmähren-Entscheidung an, mit der eine Umsatzrendite von ca. 7,85 % oder umgerechnet nach Vorgabe der Behörde eine Kapitalrendite auf das eingesetzte Kapital der Fahrzeuge von ca. 12,5 % als angemessen akzeptiert worden war.

Auf der Basis von Literaturrecherchen (so Fachartikel u. a. von namhaften Rechtsanwälten und Beratungsunternehmen) und nach Hinzuziehen eines Sachverständigen, der allerdings seine Marktvergleichsdaten und deren Aufbereitung zum angemessenen Gewinn nicht offengelegt hat, kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass Umsatzrenditen zwischen 2 % und 3 % markt-

Festzuhalten ist, dass eine beihilferechtliche Überkompensation vermieden werden soll.

üblich gewesen seien. Infolge der Einbeziehung der Erfahrungen des externen Sachverständigen (der die Daten aus Erfahrungswerten insbesondere aus dem Jahr 2011 hergeleitet hatte) hielt das Gericht die so ermittelten Entscheidungsgrundlagen für verlässlich und die Behörde war somit nicht verpflichtet, einen höheren als den vorgegebenen Gewinn für angemessen zu erachten.

Dies begründete das Gericht insbesondere auch damit, dass nach den Vorgaben der VO 1370

- zum einen ein Anreiz zur wirtschaftlichen Geschäftsführung erfolgen soll,
- zum anderen aber kein Anspruch auf volle Kompensation für die Erfüllung von gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen bestehe (so auch die oben in Abschn. 2 angeführte herrschende Kommentarmeinung).

3.2 Urteilkritik

Aus hier vertretener Sicht vermischt das Gericht hierbei insbesondere

- die ex-ante-Festlegung von Ausgleichsleistungen, die auch im Rahmen der allgemeinen Vorschrift so erfolgen soll, dass keine Überkompensation entsteht (und die dabei auch keine Gewähr auf volle Kompensation enthalten muss),
- mit der beihilferechtlichen ex-post-Überkompensationskontrolle; diese soll gem. Anhang zur VO 1370 sicherstellen, dass kein unangemessen hoher Gewinn aus der Beihilferegulierung entsteht.

Vollkommen unberücksichtigt lässt das Gericht bei seiner Urteilsfindung die vorgenannten Erläuterungen der Kommission im Rahmen der Auslegungsleitlinien, die eine Beurteilung der Angemessenheit des Gewinns aus beihilferechtlicher Sicht auf der Basis einer Einzelfallanalyse unter Berücksichtigung der spezifischen eingegangenen oder entfallenden Risiken und der Unternehmensstruktur fordern. Vielmehr wird in der Entscheidung vom 24.11.2015 davon ausgegangen, dass auch ohne Kenntnis der Risikostruktur der Vergleichswerte des Sachverständigen im kon-



Gewinn im ÖPNV: Ein Balanceakt zwischen Angemessenheit und Überkompensation.

kreten Fall die Vergleichsrenditen herangezogen werden können. Vom OVG Düsseldorf wird hierzu angeführt, dass eine individuelle Festlegung eines angemessenen Gewinns schon deshalb nicht erfolgen kann, weil es sich um eine (allgemeinverbindliche) allgemeine Vorschrift handle, deren Vorgaben für alle im Gebiet tätigen Unternehmen gelten müssten.

4. Praktisches Lösungskonzept für die ex-post-Prüfung privater Busunternehmen

4.1 Klarstellungen im Rahmen der Leitlinien

Die Leitlinien der Kommission geben unter Abschn. 2.4.3 im Wesentlichen auch die Ergebnisse eines Abstimmungsverfahrens wieder, welches von PKF/IVT mit dem Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmen e.V. (bdo) in Brüssel anhand eines Musterfalls mit der EU-Kommission durchgeführt 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 zum einen klargestellt, dass der Gewinn analog DAWI-Rahmen nicht nur auf der Basis der Kapitalrendite, sondern auch auf der Basis einschlägiger Kennzahlen überprüft werden kann und dass die spezifischen eingegangenen oder entfallenden Risiken zu berücksichtigen sind. Zum anderen ist den Leitlinien zu entnehmen, dass darüber hinaus auch eine Mehrjahresbetrachtung durchgeführt werden sollte, dies insbesondere wegen der starken Schwankungen bei kleineren Unternehmen oder auch kleineren Einheiten/Verträgen.

4.2 Unwirtschaftlichkeiten und ihre Folgen

Insbesondere bei solchen Verträgen oder allgemeinen Vorschriften, in denen

- der Ausgleich für gemeinwirtschaftliche Verpflichtungen nur einen kleinen Teil der entstandenen Mindererlöse (z.B. im Falle des §11a ÖPNVG NRW bzw. des § 45a PBefG) deckt und
- wesentliche Kostenrisiken (z.B. Steigerung Personalkosten, Entwicklung Dieselpreis) sowie
- Erlösriskien (z.B. Rückgang der Schülerzahlen bei gleich bleibendem Bedienungsangebot) beim Unternehmen verbleiben,

kann die Festlegung eines zu gering bemessenen angemessenen Gewinns im Rahmen der ex-post-Prüfung zu wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Unternehmens führen.

In Fällen der Unterschreitung der festgelegten angemessenen Rendite oder eines Verlustes erfolgt kein weiterer Ausgleich. Dagegen führt die Gesamt-Rendite-Vorgabe im Falle des Überschreitens für den gesamten Verkehr – für den ggf. nur ein kleiner Teil der Kosten- bzw. Erlösriskien von der Behörde übernommen werden – zur Kappung des aufgrund des eingegangenen Risikos benötigten Wagnis- und Gewinnzuschlags für die weitere wirtschaftliche Betätigung.

Obwohl bei individueller Betrachtung der Risikostruktur und z.B. einer Mehrjahresbetrachtung ersichtlich wäre, dass eine beihilferechtliche Obergrenze eines angemessenen Gewinns nicht überschritten wäre, wird das Unternehmen gezwungen, eine „rein rechnerische Überkompensation bezogen auf eine Vorgabe“ zurückzuführen, was dazu führt, dass Risiken nicht abgedeckt oder Reinvestitionen nicht getätigt werden können.

4.3 Beispielfall zur Anwendung einer allgemeinen Vorschrift

Ein privates Verkehrsunternehmen erbringt im Wesentlichen ÖPNV-Leistungen. Es erhält Mittel aus einer allgemeinen Vorschrift von ca. 150.000 € auf der Basis der ex-ante festgelegten,

Busverkehre sind wegen der Personalintensität anders zu beurteilen als kapitalintensive Eisenbahnverkehre.

nicht an die Kostenentwicklung angepassten, über die allgemeine Vorschrift auszuschießenden bewilligten Mittel. Die Gesamtkosten des betrachteten Linienverkehrs betragen ca. 1.000.000 €, die Erträge betragen ca. 900.000 €. Vor Zuschuss beträgt der Kostendeckungsgrad des Unternehmens somit ca. 90 %, d.h. 10 % des Risikos werden von der Behörde übernommen. Läuft das Jahr wie geplant ohne wesentliche Änderungen, erzielt das Unternehmen mit dem Zuschuss einen Gewinn i.H. von ca. 4,75 % bezogen auf die Gesamteinnahmen inkl. Zuschuss bzw. ca. 5 % bezogen auf die Aufwendungen. Arbeitet das Unternehmen effektiver und kostengünstiger, steigt der Gewinn und das Unternehmen muss gemäß allgemeiner Vorschrift rechnerische Überschüsse zurückführen. Treten dagegen nicht geplante Risiken ein, z. B.

- Tarifvertragsabschluss 3 % mehr als geplant, davon 50 % Kostenanteil entspricht Reduzierung Gewinn um ca. 1,5 %,
- Dieselpreis erhöht sich um 10 %, Kostenanteil 15 % entspricht einer weiteren Reduzierung des Gewinns um ca. 1,5 %,
- Fahrgäste im ländlichen Bereich gehen demographisch um ca. 2 % zurück, Reduzierung der Einnahmen und des Gewinns um ca. 2 %,
- Beförderungstarife steigen um ca. 2 % und kompensieren damit lediglich die Fahrgastrückgänge.
- Insgesamt ergibt sich eine Gewinnminderung von ca. 3 %.

Dem Unternehmen verbleibt demnach in diesem Jahr ein Gewinn von 2 %, der unterhalb einem nicht zu beanstandenden Mindestgewinn bei risikolosen Anlagen gemäß den Vorgaben des DAWI-Rahmens läge, und das bei nahezu voll beim Unternehmen verbleibenden Erlös- und Kostenrisiken. Beispielsweise hätte sich in 2011 und 2012 bei einem Basiszinssatz zwischen mindestens 1,35 % und 2,05 % nach Aufschlag von 100 Basispunkten eine Mindestrendite für risikolose Anlagen von 2,35 % bis 3,05 % ergeben.

» **Empfehlung:** Insbesondere in den Fällen, in denen die Möglichkeit besteht, die Regelungen zur Überkompensationskontrolle und zu dem angemessenen Gewinn im Dialog mit den Aufgabenträgern und Unternehmen festzulegen, ist anzuraten, bei der Festlegung der Ausgleichsleistung diese bereits ex-ante unter Berücksichtigung von Anreizen so zu bemessen, dass voraussichtlich eine Überkompensation nicht eintritt (dies ist in einer Vielzahl der Allgemeinen Vorschriften bereits der Fall). Auf der anderen Seite sollte für die beihilferechtliche ex-post-Kontrolle der angemessene Gewinn so auskömmlich festgelegt werden, dass dem Unternehmen ausreichend Mittel zustehen, um seine Kosten- und Erlösrisiken zumindest über die Vertragslaufzeit zu decken und Gewinne für Reinvestitionen zu erzielen.

5. Fazit und zusammenfassende Empfehlungen

Folgt man insbesondere den Hinweisen unter Abschn. 2.4.3 der Leitlinien der Kommission, kommt man zu dem Schluss, dass es zwar Vorgaben zu marktüblichen Renditen bei vergleichbaren Verträgen geben kann, abhängig von den besonderen Umständen jedes ÖDA (Öffentlicher Dienstleistungsauftrag) jedoch stets eine Einzelfallbewertung durch die zuständigen Behörden erforderlich ist, um die Höhe des jeweils angemessenen Gewinns für ein Unternehmen ex-post festzulegen.

Insofern empfehlen wir eine Öffnungsklausel dahingehend, dass bei Überschreiten einer sog. Nichtaufgriffsschwelle bzw. eines Mindestgewinns die Angemessenheit des Gewinns belegt werden kann. Auch die Einführung einer Mehr-Jahresbetrachtung wird von der Kommission in ihren Leitlinien vorgegeben und sollte, insbesondere wegen der jährlichen Schwankungen der Aufwendungen und Erträge sowie der ex-ante festgelegten Sollwerte, berücksichtigt werden.

Zu empfehlen ist eine Öffnungsklausel dahingehend, dass bei Überschreiten einer sog. Nichtaufgriffsschwelle bzw. eines Mindestgewinns die Angemessenheit des Gewinns belegt werden kann.

Dies kann z. B. über Sachverständigengutachten im Einzelfall erfolgen, über welches die Angemessenheit des Gewinns belegt wird. Dabei sollte es dem Aufgabenträger offen stehen, Mindestinhalte bezüglich eines solchen Belegs vorzugeben. Diese Vorgehensweise ist für die Beteiligten i. d. R. günstiger als ein aufwändiges Gerichtsverfahren.

» **Hinweis:** Es existieren hier vielfältige allgemeine Vorschriften (so z. B. in Nordrhein-Westfalen), die bei Überschreiten einer Schwelle einen weiteren Nachweis fordern; die Praxis zeigt aber, dass ein solcher Nachweis auch akzeptiert wird, soweit der Beleg der Angemessenheit geführt werden kann.

» KURZ NOTIERT

Verschärfte Rechnungsanforderungen

Im letzten Themenheft hatten wir u. a. über die neuere Rechtsprechung des BFH vom 22.7.2015 (Az.: V R 2314) zu den verschärften Anforderungen an ordnungsgemäß ausgestellte Rechnungen berichtet. Hinsichtlich dieser Rechtsfrage gibt es neuere Entwicklungen:

- Auf der einen Seite hat sich die Finanzverwaltung inzwischen der Rechtsauffassung des BFH über den entschiedenen Fall allgemein angeschlossen und das Urteil im Bundessteuerblatt amtlich bekannt gemacht, sodass es insgesamt anzuwenden ist.

- Auf der anderen Seite ist dieser Rechtsstreit aber noch nicht beendet, da die Klägerin gegen das BFH-Urteil Verfassungsbeschwerde eingelegt hat.

Konkret wird es vor dem BVerfG in Fortsetzung des Verfahrens um die Frage des Gutgläubensschutzes im Zusammenhang mit den Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs im Festsetzungsverfahren gehen. Das Verfahren ist beim BVerfG unter dem Az. 1 BvR 2419/15 anhängig.

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 |

www.pkf.de

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 einsehbar.