

# PKF themen

A photograph of a power grid at sunset. The sky is a mix of purple and orange, and the silhouettes of high-voltage pylons and power lines stretch across the horizon. The lines create a complex web of geometric shapes against the colorful background.

# Versorgungswirtschaft im Normen-Dickicht

Neue Gesetze und Auslegungsgrundsätze verursachen aktuellen Handlungsbedarf

ÖFFENTLICHER SEKTOR | 02.16 | SEPTEMBER 2016

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

seit Jahrzehnten bündeln Städte und Gemeinden mit Fachgesellschaften erfolgreich ihre Interessen in der leistungsgebundenen Energie- und Wasserwirtschaft, indem sie zusammen lokale oder regional tätige Versorgungsunternehmen – meist in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft – betreiben. Im Rahmen dieses an sich bewährten Modells geraten allerdings immer mal wieder Ergebnisabführungsverträge auf den Prüfstand, so auch jetzt wieder für den Fall, dass sich die dem Minderheitsgesellschafter zu gewährende Ausgleichszahlung am Ergebnis der Organgesellschaft orientiert.

Warum möglicherweise betroffene Unternehmen mit einiger Sorge auf den vor den Münchener BFH-Richtern anhängigen Rechtsstreit schauen, erfahren Sie im nachfolgenden Brennpunkt-Beitrag ab S. 3.

Auch im Übrigen sind die Verantwortlichen in der Versorgungswirtschaft derzeit stark gefordert. Dafür sorgen etwa neue BMF-Grundsätze zum steuerlichen Querverbund und das neue EEG 2017 (Näheres dazu ab S. 8 bzw. S. 16) sowie regelmäßig auf der Agenda stehende Problembereiche wie Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen oder das Vorsteuerabzugsrecht bei dauerdefizitären Sportzentren, über die wir ab S. 5 bzw. S. 12 informieren. Immerhin ist die Auflösung weiterer umsatzsteuerlicher Streitfragen in Sicht, wie Sie dem Beitrag auf S. 20 entnehmen können.

Zum Dauerbrennerthema in der Verkehrswirtschaft haben sich Direktvergaben an interne Betreiber entwickelt; ab S. 21 lesen Sie mehr über den Klärungsbedarf, den in diesem Zusammenhang eigenwirtschaftliche Konkurrenzanträge aufwerfen können.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

» BRENNPUNKT

- » Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter in Organschaften der Versorgungswirtschaft: Ergebnisabführungsverträge auf dem Prüfstand .... **S. 3**

» BILANZRECHT

- » Nochmals: Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen – Besonderheiten bei nicht entflochtenen, vertikal integrierten EVU ..... **S. 5**
- » Rückstellungen für die Rückgewähr von Kostenüberdeckungen in der Wasserversorgung: Ausgleichsverpflichtungen erst zum Ablauf der gesamten Kalkulationsperiode ..... **S. 7**

» STEUERRECHT

- » Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mittels eines Blockheizkraftwerks: Neue BMF-Grundsätze zum steuerlichen Querverbund ..... **S. 8**
- » Vorsteuerabzug aus der Errichtung und anschließenden Verpachtung eines dauerdefizitären Sportzentrums: Nochmals neue Rechtsprechung zu einem bekannten Problem ..... **S. 12**
- » Praktische Umsetzung und Anwendungsfragen zum § 2b UStG: Praxisbeispiele mit Klärungsbedarf ..... **S. 14**

» VERSORGUNGSWIRTSCHAFT

- » EEG 2017: Ausschreibungen für erneuerbare Energien – Mehr Wettbewerb beim Strom ..... **S. 16**
- » Neue Meldepflichten im Energie- und Stromsteuerrecht: Umsetzung einer EU-Dienstvorschrift (DV EU) wirft ihre Schatten voraus ..... **S. 18**
- » Klärung umsatzsteuerlicher Streitfragen in der Versorgungswirtschaft in Sicht: BMF-Vorbereitungen bezüglich MMMA-Strom und Gemeinderabatten ..... **S. 20**

» VERKEHRSWIRTSCHAFT

- » Direktvergaben an interne Betreiber nach Art. 5.2 VO (EG) 1370/2007 und eigenwirtschaftliche Konkurrenzanträge: Aktuelle Entwicklungen ..... **S. 21**

» KURZ NOTIERT

- » Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Unwetterlage im Mai/Juni 2016 ..... **S. 24**
- » Eisenbahnpaket: Politische Säule im EU-Verkehrsausschuss angenommen ..... **S. 24**

## » BRENNPUNKT

# Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter in Organschaften der Versorgungswirtschaft

*Wird zwischen einer kommunalen Eigengesellschaft (Organträger) und der Versorgungskapitalgesellschaft (Organgesellschaft) ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen, hat der Minderheitsgesellschafter anstelle eines Anspruchs auf das jeweilige Jahresergebnis einen Anspruch auf eine angemessene Ausgleichszahlung. Dieses bewährte Modell steht derzeit auf dem Prüfstand der Finanzrechtsprechung, da hinsichtlich der Bemessung der Ausgleichszahlung für ertragsteuerliche Zwecke unterschiedliche Vorstellungen bestehen.*

## Ergebnisabführungsverträge auf dem Prüfstand

### 1. Einführung: Interessenbündelung in gemeinsamen Versorgungsunternehmen

Seit Jahrzehnten bündeln Städte und Gemeinden mit Fachgesellschaften erfolgreich ihre Interessen in der leistungsgebundenen Energie- und Wasserwirtschaft, indem sie zusammen lokale oder regional tätige Versorgungsunternehmen – meist in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft – betreiben. In vielen Fällen hält der kommunale Partner dabei über eine vorgeschaltete Eigengesellschaft mit rein kommunaler Beteiligung (meist in der Rechtsform einer GmbH) die Mehrheit der Stimmrechte an dem gemeinsamen Versorgungsunternehmen; als Minderheitspartner tritt in diesen Fällen der jeweilige Fachpartner auf, der i.d.R. über eine sog. Sperrminorität verfügt (25,1% der Stimmrechte).

Verpflichtet sich in solchen Konstellationen zivilrechtlich eine Aktiengesellschaft (AG) oder Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) als Organgesellschaft, ihren ganzen Gewinn an den Organträger abzuführen (Ergebnisabführungsvertrag), haben die außenstehenden Gesellschafter der Organgesellschaft Anspruch auf einen angemessenen Ausgleich durch eine auf die Anteile am gezeichneten Kapital bezogene wiederkehrende Geldleistung (Ausgleichszahlung).

### 2. Ausgleichszahlungen an Organgesellschaften in handelsrechtlicher Sicht

Handelsrechtlich können Ausgleichszahlungen an Organgesellschaften in der Rechtsform einer AG oder KGaA gem. § 304 AktG

- a) entweder in einer **festen Ausgleichszahlung** bestehen, die sich an der bisherigen **Ertragslage der Organgesellschaft** und ihren künftigen Ertragsaussichten orientiert,
- b) oder als **variable Ausgleichszahlung** ausgestaltet sein, die auf dem **tatsächlichen Gewinn des Organträgers** beruht.

Darüber hinaus wird in der Kommentierung auch eine „Mischung“ aus a) und b) (sog. „**Zwei-Komponenten-Modell**“) für zulässig angesehen, die aus einer garantierten festen Ausgleichszahlung und einer variablen Komponente besteht, wobei die letztere nur gezahlt wird, wenn der tatsächlichen Gewinn der Organgesellschaft quotaal über der Garantiezahlung liegt.

Obwohl für außenstehende Gesellschafter einer in der Rechtsform einer GmbH agierenden Organgesellschaft keine vergleichbaren handelsrechtlichen Regelungen bestehen, greift die Praxis auch in diesen Fällen auf

die vorgenannten Gestaltungsvarianten zur Bestimmung von Ausgleichszahlungen zurück.

Zumindest Versorgungsunternehmen mit der eingangs genannten Gesellschafterstruktur wählen das „Zwei-Komponenten-Modell“, weil

- aus kommunaler Sicht das Risiko geringer wird, insgesamt eine höhere Ausgleichszahlung aufzuwenden, als es der quotalen Beteiligung des Minderheitsgesellschafters an der Organgesellschaft entspricht, und weil
- aus Sicht des außenstehenden Gesellschafters die feste Ausgleichszahlung eine konstante Mindest-Einnahme unabhängig vom tatsächlich erwirtschafteten Erfolg der Organgesellschaft garantiert und eine Option auf höhere Einnahmen eröffnet.

### 3. Steuerliche Anforderungen

Steuerlich wird für die Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrags lediglich gefordert, dass die Organgesellschaft ihren „ganzen [handelsrechtlichen] Gewinn“ an den Organträger abführen muss. Auf die inhaltliche Ausgestaltung der geleisteten Ausgleichszahlung an die außenstehenden Gesellschafter kommt es steuerlich nicht an. Die Finanzverwaltung hat aber schon frühzeitig ihre Rechtsauffassung offengelegt, nach der die handelsrechtlich zulässigen Berechnungen zur Ermittlung und Durchführung der Ausgleichszahlungen auch für steuerliche Zwecke übernommen werden können, ohne dass steuerlich der Ergebnisabführungsvertrag gefährdet wird (vgl. BMF-Schreiben vom 13.9.1991).

Dieser Rechtsauffassung steht die Finanzrechtsprechung skeptisch bis ablehnend gegenüber. Im Urteil vom 4.3.2009 (Az.: I R 1/08) sah der BFH in der Anwendung des Zwei-Komponenten-Modells mit der teilweisen Kopplung der Ausgleichszahlung an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Gewinnabführung die tatsächliche Durchführung der Gewinnabführungsverpflichtung infrage gestellt. Dies sei –

---

Nach FG-Ansicht darf der variable Anteil einer Ausgleichszahlung nicht am Gewinn der Organgesellschaft bemessen werden.

so der BFH – jedenfalls dann der Fall, wenn dem außenstehenden Gesellschafter infolge der Ausgleichszahlung der Gewinn der Organgesellschaft in dem Verhältnis zufließt, in dem er ohne Organshaft mit Ergebnisabführungsvertrag zu verteilen gewesen wäre. Der BFH schlussfolgerte hieraus, dass keine Abführung des vollen Gewinns an den Organträger vorliege und somit die steuerliche Organshaft nicht anzuerkennen sei.

Das BMF hielt trotz dieses BFH-Urteils an seiner bisherigen Rechtsauffassung fest und belegte das Urteil mit einem Nichtanwendungserlass; hierbei stützte es sich ausschließlich auf die fehlerhafte Auslegung des § 304 AktG (vgl. BMF-Schreiben vom 20.4.2010).

### 4. Zu erwartende neue BFH-Rechtsprechung ...

Mit der Revision gegen ein Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11.11.2015 erhält der BFH nunmehr die Gelegenheit, sowohl seine bisherige Judikatur zu diesem Thema fortzuentwickeln als auch zur Rechtsauslegung der Finanzverwaltung betreffend § 304 AktG Stellung zu nehmen (Az. des BFH: I R 93/15).

Von diesem Verfahren möglicherweise betroffene Unternehmen schauen mit einiger Sorge auf den Rechtsstreit, weil das FG in seiner Entscheidung die Auffassung vertreten hat, dass die steuerliche Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrags dann zu versagen ist, wenn der variable Anteil einer an den außenstehenden Gesellschafter zu zahlenden Ausgleichszahlung am Gewinn der Organgesellschaft und nicht – wie es § 304 AktG bestimmt – am Gewinn des Organträgers bemessen wird.

### ... könnte die Anerkennung von Ergebnisabführungsverträgen gefährden

Sollte der BFH in seiner mit Spannung erwarteten Entscheidung die Rechtsauffassung des

FG Niedersachsen bestätigen, würden die Ergebnisabführungsverträge auf den Prüfstand kommen, die bislang die Ausgleichszahlungen ausschließlich nach Maßgabe des Gewinns der Organgesellschaft bemessen haben. Da zumeist bei einer kommunalen Organträgergesellschaft die Gewinnabführung der Organgesellschaft mit steuerlich anerkannten Verlustaktivitäten verrechnet wird, wäre der variable Gewinnanteil auf Ebene des Organträgers

entweder aufgezehrt oder viele deutlich geringer aus.

» **Hinweis:** Es muss davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltung das BFH-Urteil inhaltlich über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anwenden wird. Vom Ausgang wird es abhängen, ob und welche Änderungen gefordert werden; mit einer Übergangsregelung kann gerechnet werden.

## » BILANZRECHT

# Nochmals: Rückstellungen für Mehrerlösabschöpfungen

## Besonderheiten bei nicht entflochtenen, vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen

Die bilanzielle Behandlung von Risiken aus Mehrerlösabschöpfungen bei Strom- und Gasnetzbetreibern sowie die Behandlung von Verrechnungsverpflichtungen nach dem Kommunalabgabengesetz für das Land NRW waren Gegenstand der zuvor inhaltlich bundesweit zwischen den Finanzbehörden abgestimmten Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 16.12.2014 (vgl. dazu ausführlich PKF Themen ÖS 01/2015). Nun wurde mit einer neuen Verfügung vom 19.4.2016 unter Verweis auf die bisherige Rechtsauffassung ein weiteres spezielles Thema aufgegriffen.

### 1. Neue OFD-Verfügung zur Bildung von Verrechnungsverpflichtungen

In dieser neuen Verfügung aus 2016 (ebenfalls zuvor mit den ESt-Referatsleitern des Bundes und der Länder abgestimmt) nimmt die OFD NRW zur Bildung von Verrechnungsverpflichtungen speziell bei solchen „vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen“ Stellung, die in Bezug auf ihre Unternehmensgröße **nicht rechtlich entflochten werden mussten und dies auch nicht freiwillig umsetzen**. Den Wortlaut der Verfügung geben wir nachfolgend wieder:

„Energieversorgungsunternehmen, die rechtlich nicht entflochten sind, dürfen Rückstellungen für Mehrerlös-

abschöpfungen nach § 23a EnWG und für periodenübergreifende Saldierungen nach § 11 StromNEV, § 10 GasNEV oder § 5 ARegV nur bilden, soweit das Unternehmen durch die Verpflichtung zur Anpassung der Netzentgelte künftig wirtschaftlich belastet wird und soweit eine Außenverpflichtung besteht. Dies ist bei Unternehmen, die nur ihre Bücher getrennt voneinander führen (sog. buchhalterische Entflechtung), regelmäßig nur der Fall, wenn der Bereich Netzbetrieb unmittelbar Vertragsbeziehungen zu Sondervertragskunden oder anderen Energieversorgern unterhält. Das Unternehmen wird hingegen nicht belastet, indem es die durch den Ausgleich von Kostenüberdeckungen entstehenden Vorteile an den unternehmenseigenen Vertrieb weitergibt und sich der Vertrieb nicht vertraglich ausdrücklich gegenüber seinen Kunden zur Weitergabe dieser Netzentgelte verpflichtet hat.“

### 2. Anmerkungen zur Ansicht der Finanzverwaltung

Auch ein rechtlich nicht entflochtenes Unternehmen hatte vor der ersten Genehmigung der Netznutzungsentgelte durch die zuständige Regulierungsbehörde nachweislich Mehrerlöse erzielt, die – so der BGH in einem im August 2008 gefassten Beschluss – rechtsgrundlos vereinnahmt und daher zurückzuführen waren; für Mehrerlöse aus periodenübergreifenden Saldierungen und für Mehrerlöse, die auf dem Regulierungskonto erfasst werden, gilt Entsprechendes.



**Preissenkungen müssen auch tatsächlich an den Energiekunden durchgereicht werden.**

» **Hinweis:** Rechtlich gesehen sind und waren somit auch vertikal integrierte Unternehmen gehalten, ihre künftig abzufordernden Netzentgelte entsprechend abzusenken.

Sofern der Energievertrieb interne Verrechnungen vornimmt, kann das einer ansonsten zulässigen Rückstellung zuwiderlaufen.

Bei rechtlich nicht entflochtenen Energieversorgungsunternehmen werden die pflichtigen Korrekturen bei den Netznutzungsentgelten i.d.R. überwiegend im Rahmen innerbetrieblicher Verrechnungsleistungen zwischen den Sparten „Netzbetrieb“ und „Energievertrieb“ desselben Unternehmens durchgeführt. Sofern das Institut der Wirtschaftsprüfer in seinen damaligen Überlegungen aus November 2008 darin die Begründung einer Rückstellung im Tätigkeitsabschluss des Netzbetriebs nach § 10 Abs. 3 EnWG gesehen hat, ist dies aus Verwaltungssicht unter handels- und steuerbilanziellen Aspekten unerheblich. Eine Außenverpflichtung zur Absenkung von Netznutzungsentgelten ist nach Verwaltungsmeinung bei diesen rechtlich nicht entflochtenen Unternehmen (bis auf wenige Ausnahmen, Stichwort: Sondervertragskunden) nicht darstellbar.

Allerdings entsteht bei solchen Unternehmen eine Außenverpflichtung gegenüber ihren Energiekunden dem Grunde nach, da die „All-inclusive-Energiepreise“ (bestehend aus Netzentgelt + Energiebeschaffungskosten)

in der Vergangenheit zu hoch ausfielen und nun abgesenkt werden müssen. Um einen handelsbilanziell relevanten Rückstellungsbeitrag auch steuerlich ausweisen zu können, muss das integrierte Unternehmen den Nachweis erbringen, dass die Senkung der Netznutzungsentgelte als Teil des Gesamtpreises auch **tatsächlich an den Energiekunden vollständig durchgereicht wird** bzw. wurde. Sofern der Energievertrieb seinerseits und verdeckt Kostensteigerungen durch eine interne Verrechnung mit der Netzkostensenkung kompensiert hat, läuft die Außenverpflichtung ins Leere und verhindert dadurch eine ansonsten zulässige Kostenantizipation in Form einer Rückstellungsbildung.

### 3. Nachweiserbringung in der Praxis

Das voll integrierte Unternehmen ist beweislastig, d.h. es muss den Nachweis erbringen, dass die Netzkostensenkung in einem all-inclusive-Verhältnis effektiv die Energiekunden bei Abnahme der Energie auch preislich erreichen wird bzw. erreicht hat. Sofern Sondervertragskunden gesonderte Preisabsprachen mit dem Netzbetrieb getroffen haben, ist die Nachweisführung wesentlich einfacher zu erbringen. Ob und in welcher Höhe integrierte Unternehmen eine nachweisliche Außenverpflichtung eingehen, ist unternehmensindividuell zu entscheiden.

# Rückstellungen für die Rückgewähr von Kostenüberdeckungen in der Wasserversorgung

## Ausgleichsverpflichtungen erst zum Ablauf der gesamten Kalkulationsperiode

Nach nunmehr gefestigter Finanzrechtsprechung entsteht eine rechtliche Verpflichtung zum Ausgleich entstandener Kostenüberdeckungen durch einen Zweckverband in der öffentlichen Wasserversorgung erst zum Ablauf der mehrjährigen Preiskalkulationsperiode und nicht bereits zum Ende der jeweiligen Teilperioden.

### 1. Umsetzung von Vorgaben aus der BFH-Rechtsprechung

Zur Rückstellungsbildung für Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft hatten wir in den PKF-Themen ÖS 1/2015 auf die beim BFH anhängige Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 28.5.2014 (Az. des BFH: I B 63/14) aufmerksam gemacht. Der Streitfall betraf die Rückstellungsbildung entstandener Kostenüberdeckungen nach Maßgabe des Sächsischen Kommunalabgabengesetzes (SächsKAG) aus dem Betrieb der öffentlichen Wasserversorgung.

Das FG hatte im zweiten Rechtszug entsprechend den Vorgaben des BFH aus dem Urteil vom 6.2.2013 festzustellen, ob

- eine Kostenüberdeckung i.S. des § 10 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 SächsKAG erst mit dem Ablauf der betreffenden Kalkulationsperiode (hier: zum 31.12.2006) und auf der Grundlage einer entsprechenden Gesamtabrechnung (unter Ausgleich von jahresbezogenen Überschüssen und Fehlbeträgen) festgestellt werden kann oder ob
- die in den jeweiligen Abrechnungsperioden (Streitjahre 2003 bis 2006) als Folge der konkreten Geschäftstätigkeit des Zweckverbands in diesen Jahren tatsächlich erzielten Überdeckungen als Teilbeträge der mit einer

gewissen Wahrscheinlichkeit später entstehenden Verpflichtung (und damit als Rückstellungen) bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen sind.

### 2. Entscheidung des FG ...

Das FG entschied mit Urteil vom 28.5.2014, dass eine rechtliche Verpflichtung zum Ausgleich entstandener Kostenüberdeckungen durch den Zweckverband 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.

Da keine Revision gegen das FG-Urteil zugelassen wurde, legte der Zweckverband beim BFH Nichtzulassungsbeschwerde ein. Die Erfolgsaussichten auf Zulassung der Beschwerde waren von Beginn an gering, da der BFH bereits in seinem Urteil vom 6.2.2013 zu erkennen gab, dass der Rechtsstreit aufgrund landesspezifischer Regelungen nicht ohne Weiteres auf vergleichbare Sachverhalte in anderen Bundesländern und insbesondere auch nicht auf Unternehmen mit anderen Rechtsformen übertragbar sei. Es wurde deshalb erwartet, dass der BFH sich für eine Rücknahme der Nichtzulassungsbeschwerde einsetzt, zumal mit einer Ablehnung der Nichtzulassungsbeschwerde ein falsches Signal nach außen gesetzt worden wäre.

### ... hat Bestand

Offensichtlich wurde die Nichtzulassungsbeschwerde im Laufe des Frühjahres 2016 zurückgenommen, da das Urteil nunmehr als rechtskräftig im Archiv des Finanzgerichts ohne nähere Angaben von Gründen geführt wird.

Ausgleichsverpflichtungen entstehen nicht bereits zum Ende der jeweiligen Teilperioden.

» **STEUERRECHT**

## Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mittels eines Blockheizkraftwerks

### Neue BMF-Grundsätze zum steuerlichen Querverbund

Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG können Betriebe gewerblicher Art (BgA) ertragsteuerlich wirksam zusammengeführt werden, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Über die genauen Anforderungen dieser im Jahressteuergesetz 2009 gesetzlich verankerten Möglichkeit eines Querverbands mit entsprechender Gewinn- und Verlustverrechnung bestanden innerhalb der Finanzverwaltung unterschiedliche Vorstellungen, die es galt, bundeseinheitlich neu festzulegen. Nunmehr liegen nach nahezu vierjähriger Abstimmung die bundeseinheitlich zur Anwendung kommenden Grundsätze für die steuerliche Anerkennung eines solchen Querverbands vor.

#### 1. Voraussetzungen der Zusammenfassung

Die neuen Grundsätze können dem BMF-Schreiben vom 11.5.2016 (BStBl I S. 479) entnommen werden; es beschreibt im Einzelnen die Voraussetzungen für eine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines BHKW zwischen einem Energieversorger und einem Badbetrieb. Da dieser hierbei nur als eine beispielhafte – da in der Praxis vorherrschende – Einrichtung dient, mit der die geforderte Zusammenfassung hergestellt werden kann, sind die im BMF-Schreiben im Einzelnen genannten Voraussetzungen somit auch auf andere Einrichtungen sinngemäß übertragbar.

Bereits zu Beginn des BMF-Schreibens wird darauf verwiesen, dass bei einer solchen Zusammenfassung **stets die Verhältnisse des Einzelfalls** maßgebend sind.

#### 2. Einzelfallbeurteilung unter Beachtung einer Reihe von Grundsätzen

Bei der Beurteilung des Einzelfalls sind insbesondere neun Grundsätze zu beachten. Nachfolgend werden

jeweils die weiteren Ausführungen im BMF-Schreiben wiedergegeben (kursiv gedruckt) und überwiegend durch Anmerkungen ergänzt.

#### 2.1 BMF-Grundsatz (1): Zulässige Einbeziehung

„Ein **mobiles BHKW** ist wie ein stationäres BHKW grundsätzlich geeignet, im Einzelfall die Zusammenfassung eines Bades (aber auch einer anderen Einrichtung, die Wärme und Strombedarf hat, z.B. eine Sporthalle) mit einem Energieversorgungs-BgA zu begründen. Maßstab für eine hinreichende tatsächliche technisch-wirtschaftliche Verflechtung der beiden Einrichtungen, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasst werden sollen, ist dabei die vom mobilen BHKW abgegebene Wärmemenge. Die Zusammenfassung setzt voraus, dass das mobile BHKW **mehr als 50 % seiner Wärmemenge im Jahr an das Bad abgibt**. Die übrigen Zusammenfassungsvoraussetzungen müssen daneben auch erfüllt sein. Die Aufwendungen für das mobile BHKW in Zeiten, in denen es nicht bei der zusammenzufassenden Einrichtung (z.B. beim Bad) eingesetzt wird, sind für die Einkommensverrechnung der zusammenzufassenden Einrichtungen nach sachgerechtem Schlüssel auszuscheiden.“

» **Anmerkungen:** Die grundsätzlich weiterhin zulässige Einbeziehung eines mobilen BHKW in die Querverbandsbetrachtung ermöglicht es dem Energieversorger, solche BHKW ganzjährig einzusetzen, etwa dadurch, dass in den Frühlings- und Sommermonaten ein Freibad und in den Herbst- und Wintermonaten eine Schule, ein Verwaltungsgebäude oder eine ähnliche Einrichtung mit Wärme versorgt wird. Voraussetzung wird jeweils sein, ob das mobile BHKW mehr als 50% seiner Wärmemenge im Jahr an die jeweilige Verbrauchseinheit abgibt, an die sie zu diesem Zeitpunkt angeschlossen ist.

#### 2.2 BMF-Grundsatz (2): Saisonale Öffnung unschädlich

„Der Zusammenfassung eines Energieversorgungs-BgA mit einem Freibad-BgA mittels BHKW steht nicht entgegen.“





Auf die Sommersaison beschränkte Öffnungszeiten von Freibädern sind unschädlich.

gen, dass das Freibad nur in der Sommersaison für Badegäste geöffnet ist.“

### 2.3 BMF-Grundsatz (3): Bilanzansatz unmaßgeblich

„Die bilanzielle Behandlung des BHKW ist kein für die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG maßgebliches Kriterium.“

» **Anmerkung:** Der Finanzverwaltung ist zuzustimmen, dass es für die Herstellung einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung **unerheblich ist, in welchem bilanziellen Betriebsvermögen das BHKW selbst errichtet worden ist;** nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG kommt es allein darauf an, ob zwischen diesen beiden Betrieben eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht.

### 2.4 BMF-Grundsatz (4):

„Als Energieversorgungs-BgA, der für die Zusammenfassung mit einem Bad-BgA mittels BHKW nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG geeignet ist, kommen nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen i.S. des § 5 Nr. 13 EEG, die überwiegend Letztverbraucher versorgen, oder Netzbetriebsunternehmen in Frage. Ein solcher Energieversorgungs-BgA liegt auch dann vor, wenn dieser BgA mit anderen BgA, die andere Tätigkeiten als Elektrizitätsversorgung oder Netzbetrieb ausüben, zusammengefasst

worden ist. Die Tätigkeit der Elektrizitätsversorgung oder des Netzbetriebs darf dabei nicht von untergeordneter Bedeutung sein.“

» **Anmerkungen:** Mit dieser Voraussetzung fordert die Finanzverwaltung das gesetzliche Kriterium der engen wechselseitig technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht zwischen einem **Stadtwerke-Betrieb und einem Bäderbetrieb** ein. Nach Verwaltungsansicht kann eine solche technisch-wirtschaftliche Verflechtung in der Regel nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn der **Stadtwerke-Betrieb** entweder als **Elektrizitätsversorgungsunternehmen und/oder als Stromnetzbetreiber** tätig wird. Als Elektrizitätsunternehmen kommt nach § 5 Nr. 13 EEG jede natürliche oder juristische Person in Betracht, die Elektrizität an Letztverbraucher liefert. Es ist seit Jahren bereits von der Finanzverwaltung anerkannt, dass ein BHKW selbst als Versorgungsbetrieb anzusehen ist (vgl. BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303, Rz. 8). Damit ist unter Einbindung eines BHKW auch eine Zusammenfassung über § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG (sog. „Katalogbetriebe“) mit weiteren Versorgungsbetrieben (z.B. Gas, Wasser, Wärme) zulässig.

Ferner erkennt die Finanzverwaltung an, dass zwischen

einem Bäderbetrieb und einem BHKW als eigenständigem Versorgungsbetrieb im Regelfall eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung hergestellt werden kann, die auch eine Zusammenfassung mit anderen Versorgungsbetrieben ermöglichen würde (sog. „Andockstelle“, vgl. BMF-Schreiben vom 12.11.2009, a.a.O., Rz. 8). Allerdings ist nach Verwaltungsansicht für die steuerliche Anerkennung der Zusammenfassung Voraussetzung, dass das Merkmal „von einigem Gewicht“ im Verhältnis zu dem zusammengefassten Betrieb vorliegen muss. Daran fehlt es nach Verwaltungsansicht, wenn weder eine Stromversorgungs- noch eine Netzbetriebssparte vorliegen. Wird der Stadtwerke-Betrieb hingegen als Stromversorger und/oder Stromnetzbetreiber tätig, kann über ein BHKW eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht zu der Badesparte hergestellt werden. Da diesen nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefassten Betrieben (Bad, BHKW und Strom) regelmäßig der Stromversorgungs- bzw. Stromnetzbetrieb das Gepräge gibt, kann dann eine Weiterzusammenfassung mit den übrigen Versorgungsbetrieben (Gas, Wasser, Wärme) gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG steuerlich wirksam erfolgen.

**Offen, da nicht eindeutig geregelt,** bleibt die Aussage im BMF-Schreiben an dieser Stelle, was die Finanzverwaltung damit meint, wenn sie ausführt, dass die Tätigkeit der Elektrizitätsversorgung oder des Netzbetriebs nicht von untergeordneter Bedeutung sein darf. Mit diesem unbestimmten Begriff entsteht ein neues und möglicherweise streitbehaftetes Diskussionsfeld, das der bis heute nicht abgeschlossenen Diskussion über den Begriff „von einigem Gewicht“ ähnelt.

## 2.5 BMF-Grundsatz (5): Prüfung der gegenseitigen Gewichtigkeit

*„Das Tatbestandsmerkmal der gegenseitigen Gewichtigkeit ist bei beiden Einrichtungen, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasst werden sollen, zu prüfen. Soll ein Bad-BgA mittels BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, ist dieses Tatbestandsmerkmal beispielsweise unter folgenden Bedingungen als erfüllt anzusehen:*

- *Aus Sicht des Bad-BgA: Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das BHKW der Abdeckung des thermischen Grundlastbedarfs des Bades des Bad-BgA dient, das an das BHKW angeschlossen ist. Dies ist der Fall, wenn mit*

*der gelieferten Wärme mindestens 25% des sich nach dem VDI-Gutachten ergebenden Gesamtwärmebedarfs dieses Bades abgedeckt werden. In Fällen eines mobilen BHKW ist der Schwellenwert in der Zeitspanne zu prüfen, in der das BHKW beim Bad-BgA betrieben wird.*

- *Aus Sicht des Energieversorgungs-BgA: Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das BHKW über eine elektrisch installierte Leistung von mindestens 50 kW verfügt.*

» **Anmerkungen:** Nach den von der Finanzrechtsprechung entwickelten Grundsätzen kann von einer den Anforderungen genügenden Verflechtung ausgegangen werden, wenn sich aus der Lieferung eines Hauptstoffs für den einen Betrieb gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die **nicht** allein auf einer Verknüpfung aufgrund einer **subjektiven** Willensentscheidung beruhen, sondern **zwangsläufig** aufgrund **chemischer bzw. physikalischer Vorgänge** entstehen. Das Vorhandensein einer solchen Verflechtung hängt von der Art der Betätigung und den sachlichen Beziehungen der Betriebe untereinander ab. Das Tatbestandsmerkmal der gegenseitigen Gewichtigkeit läuft auf die Festlegung / Konzeption von **Fahrlast und Verwendung der Kopplungsprodukte** hinaus. Zumindest ein bestimmter Umfang des produzierten Dampfes muss als Wärme dem Bäderbetrieb zur Verfügung gestellt werden, wobei die Wärme entweder bedarfsgerecht zur Verfügung gestellt wird oder – wenn die Stromerzeugung Vorrang vor dem aktuellen Wärmebedarf hat – das Schwimmbad zusätzliche Wärme abnimmt und damit als Wärmepuffer zur Optimierung der Stromerzeugung fungiert.

Die enge gegenseitige technisch-wirtschaftliche Entflechtung wurde neu bestimmt und die Tatbestandsmerkmale der gegenseitigen Gewichtung aus Sicht beider Betriebe (Versorgungsbetrieb und Bäderbetrieb) an Mindest-Kriterien festgemacht. Nicht im BMF-Schreiben angesprochen ist die Frage, ob es künftig zulässig ist, wenn ein BHKW mehrere Bäder versorgt und dadurch sich der steuerliche Querverbund auf alle Bäder ausdehnen lässt. Dieses für die Praxis zentrale Thema wird somit weiterhin streitbefangen bleiben.

## 2.6 BMF-Grundsatz (6): Steuerersparnis unmaßgeblich

*„Die Höhe der Steuerersparnis ist kein Kriterium, welches*

das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit begründen kann.“

## 2.7 BMF-Grundsatz (7): Wirtschaftlichkeit als Voraussetzung

„Eine zulässige Zusammenfassung setzt voraus, dass das BHKW wirtschaftlich ist. Der Steuerpflichtige kann hierzu ein VDI-Gutachten vorlegen. Sind in dem Gutachten Zahlungen Dritter (z. B. Erlöse nach dem EEG) oder Vorteile aus bestehenden Regelungen (z.B. Entlastungen bei der Stromsteuer) berücksichtigt worden, sind diese Einflüsse auf die Wirtschaftlichkeit nicht für Zwecke des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zu bereinigen. Die Finanzverwaltung ist berechtigt, für den Nachweis der Wirtschaftlichkeit an Stelle des VDI-Gutachtens die Vorlage einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Überschussrechnung (Prognose) zu verlangen.“

» **Anmerkungen:** Auch weiterhin fordert die Finanzverwaltung, dass Hauptgrund der Zusammenfassung mittels BHKW wirtschaftliche und nicht steuersparende Aspekte sind. Nach bisherigem und weitergeltendem Verständnis heißt das, dass die Wärmeerzeugung des Bades mittels BHKW zu wirtschaftlich besseren Ergebnissen führen muss als eine alternative Wärmeversorgung (z.B. mittels Heizkessel). Bereits die OFD Frankfurt/M. führte in ihrer Verfügung vom 27.7.1995 (Az.: S 2706 A-16-St II 12) diesen Aspekt näher aus. Im Unterschied zur Verfügung der OFD Frankfurt/M. verfährt das BMF im jetzigen Schreiben und in Bezug auf die Nachweisführung der Wirtschaftlichkeit zweigleisig:

- Zum einen *kann* (bisher „musste“) der **Steuerpflichtige ein technisch-wirtschaftliches Gutachten** vorlegen. Hierbei ist nicht präzise die Ausgestaltung und inhaltliche Anforderung an ein solches Gutachten vorgegeben, jedoch wird kein materieller Unterschied gegenüber der bisherigen Vorgehensweise zu erwarten sein, da auch jetzt von einem VDI-Gutachten die Rede ist

und weiterhin unterstellt werden kann, dass ein Gutachten nach Maßgabe der VDI-Richtlinien VDI 2067 bzw. 6025 gemeint ist.

- Zum anderen räumt das BMF dem die Wirtschaftlichkeit **prüfenden Finanzamt** (nicht aber dem Steuerpflichtigen) die **Option ein**, anstelle des VDI-Gutachtens einen Nachweis durch Vorlage einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahmen-Überschussrechnung (Prognose) zu verlangen, was letztlich auf eine rein **monetär ausgelegte Gewinnermittlungs-methode** hinausläuft.

Die nur für die Finanzverwaltung nebeneinander anforderbaren Nachweise für eine gebotene Wirtschaftlichkeit sind hinsichtlich ihrer methodischen Herangehensweise unterschiedlich angelegt, so dass die Frage im Raum steht, welchen Mehrwert sich das BMF aus dieser doppelten Nachweisführung verspricht.

## 2.8 BMF-Grundsatz (8): Keine Wärmeabgabe an Dritte

„Das BHKW muss dem BgA-Bad dienen. Dies ist nicht der Fall, wenn neben der Wärmeabgabe des BHKW an den Bad-BgA eine Wärmeabgabe an Dritte (z.B. Wohngebäude im Umfeld des Bades) vorgenommen wird und das BHKW auch ohne den Bad-BgA noch wirtschaftlich wäre.“

- » **Anmerkung:** Die OFD Frankfurt/M. weist in ihrer Verfügung vom 16.6.2016 (Az.: S 2706 A-16-St 55) zusätzlich zum abgedruckten Wortlaut des BMF-Schreibens vom 11.5.2016 auf den Umstand hin, dass zur Überprüfung vom Steuerpflichtigen eine Berechnung vorzulegen ist, aus der sich die Unwirtschaftlichkeit des BHKW bei fehlender Leistungsabnahme des Bäderbetriebs ergibt.

## 2.9 BMF-Grundsatz (9): Zeitliche Anwendung

„Die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines BHKW ist erst ab

---

Auch weiterhin fordert die Finanzverwaltung, dass Hauptgrund der Zusammenfassung mittels BHKW wirtschaftliche und nicht steuersparende Aspekte sind.

dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme des BHKW anzuerkennen. Vorgenannte Grundsätze gelten im Hinblick auf § 8 Abs. 9 bzw. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG entsprechend, wenn die „zusammenfassenden“ Tätigkeitsbereiche in Kapitalgesellschaften i.S. des § 8 Abs. 7 KStG betrieben werden. Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Auf Antrag wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bei Zusammenfassungen, in denen das BHKW vor dem 1.1.2017 in Betrieb genommen wird, die bisher geltenden Grundsätze angewandt werden.“

» **Anmerkungen:** Unklar ist, welche „bisher geltenden Grundsätze“ dies sein sollen. Gerade die länderspezifischen Sichtweisen waren Ausgangspunkt für einen nahezu vierjährigen verwaltungsinternen Abstimmungsprozess. Klarheit kann daher nur ein verbindliches

Auskunftsbegehren nach § 89 Abs. 2 AO bringen.

Sollten bis zum 31.12.2016 ein altes BHKW **durch ein neues BHKW ersetzt** oder ein bestehendes BHKW **saniert** werden und hierbei energetische Veränderungen in der technisch-wirtschaftlichen Zusammensetzung aufgrund des technischen Fortschritts eintreten, empfiehlt es sich, ein neues Wirtschaftlichkeitsgutachten gemäß den VDI-Richtlinien einzuholen und der Finanzverwaltung im Rahmen einer **neuen verbindlichen Anrufungsauskunft** vorzulegen, um nachweisen zu können, dass auch das neue / sanierte BHKW einen wirtschaftlichen Betrieb ermöglicht. Eine solche Vorgehensweise empfiehlt sich auch deshalb, weil die Errichtung eines neuen BHKW oder ein im Wesen verändertes BHKW einen neuen Sachverhalt darstellt, der der alten verbindlichen Auskunft – naturgemäß – noch nicht zugrunde lag.

## Vorsteuerabzug aus der Errichtung und anschließenden Verpachtung eines dauerdefizitären Sportzentrums

### Nochmals neue Rechtsprechung zu einem bekannten Problem

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Errichtung eines Freizeit- und Erholungskomplexes in Form eines Sportzentrums mit anschließender Verpachtung an eine Enkelgesellschaft war erneut Gegenstand einer Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung. Im Zuge der Diskussion um den Vorsteuerabzug wurde die Existenz eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) vom Sächsischen Finanzgericht bestätigt.

#### 1. Begründung eines BgA und unternehmerische Tätigkeit i.S. des UStG

Eine Gemeinde kann mit dem Neubau und der anschließenden entgeltlichen Verpachtung eines Sportzentrums an eine Enkelgesellschaft einen Betrieb gewerblicher Art begründen und ist somit unternehmerisch tätig im Sinne des UStG. Dabei muss die Voraussetzung erfüllt sein, dass die Pächterin dem Verpächter obliegende Ver-

pflichtungen übernimmt, indem sie beispielsweise für die Betriebskosten und den Unterhalt des Sportzentrums aufkommt.

» **Hinweis:** Keine Rolle spielt es, wenn die Gemeinde mit der Pächterin einen zusätzlichen Verlustausgleich vereinbart und dieser von der Gemeinde gezahlte Verlustausgleich höher ist als die jährliche Pachtzahlung der Pächterin.

#### 2. Verpachtung mit Verlustausgleich

Einen Verpachtungsfall mit Verlustausgleichsvereinbarung entschied das Sächsische FG mit Urteil vom 29.10.2015 (Az.: 6 K 1104/13, zu weiterer FG-Rechtsprechung vgl. die Ausgabe 01/2016 der PKF Themen ÖS, dort S. 13 f.). Im konkreten Sachverhalt hatte eine Gemeinde aus den Herstellungskosten des Sportzentrums einen Vorsteuerabzug geltend machen wollen. Die Gemeinde hatte mit der pachtenden Gesellschaft vertraglich vereinbart, dass die sich aus dem Betrieb des Sportzentrums ergebenden



### Verpachtung eines Sportzentrums als Betrieb gewerblicher Art

handelsrechtlichen Verluste durch die Gemeinde jährlich ausgeglichen werden. Im Gegenzug verpflichtete sich die Pächterin des Sportzentrums, dieses auf eigenen Namen und auf eigene Rechnung zu betreiben.

Das verantwortliche Finanzamt versagte im Rahmen von Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden den Vorsteuerabzug, da durch die unentgeltliche Überlassung des Sportzentrums an die Einzelgesellschaft kein BgA begründet worden sei. Hierbei wurde die Existenz eines BgA verneint, da die Unternehmertätigkeit die Ausrichtung auf die Erzielung von Einnahmen voraussetze. Durch den jährlichen Verlustausgleich, der das jährliche Nutzungsentgelt um ein Vielfaches übersteige, sei die Unternehmertätigkeit – so die Finanzbehörde – nicht gegeben.

### 3. Berechtigung zum Vorsteuerabzug

Das FG Sachsen entschied zugunsten der Gemeinde und bestätigte die Existenz eines BgA durch die Verpachtung eines Sportzentrums. Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG nur

im Rahmen ihrer BgA unternehmerisch und damit wirtschaftlich tätig. Bei diesen Betrieben kann es sich um alle Einrichtungen handeln, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Dabei sind – so das FG in seiner Begründung – laut zuvor ergangener BFH-Rechtsprechung die Erzielung von Gewinnen und die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr nicht zwingend notwendig. Vielmehr sei im August 2009 entschieden (BFH/NV 2009 S. 2077) worden, dass auch eine vermögensverwaltende Tätigkeit den unternehmerischen Bereich einer jPöR begründen könne. Sobald dabei auf der Grundlage eines privatrechtlichen Vertrags gehandelt werde, seien keine weiteren Voraussetzungen zur Erfüllung des Tatbestands des Bestehens eines BgA notwendig. Darüber hinaus sei grundsätzlich dann von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen, wenn ein Unternehmer aufgrund eines wechselseitigen Vertrags Leistungen zur Erfüllung der von ihm übernommenen Aufgaben einer jPöR gegen Entgelt übernimmt.

# Praktische Umsetzung und Anwendungsfragen zum § 2b UStG

## Praxisbeispiele mit Klärungsbedarf

Die sich im Zusammenhang mit der Einführung des § 2b UStG ergebenden rechtlichen Änderungen wurden im Rahmen der im April erschienenen Ausgabe 01/2016 unseres Themenhefts bereits ausführlich vorgestellt. Dann wurde am 25.5.2016 seitens des FinMin NRW auf den noch im Jahr 2016 anstehenden Handlungsbedarf hingewiesen. Daraus ergeben sich für die Entscheidungsträger zeitnah anzugehende Herausforderungen, die im Rahmen der nachfolgenden Praxisbeispiele herausgearbeitet werden.

### 1. Übergangsregelung: Optionserklärung sinnvoll?

Die bundesgesetzliche Übergangsregelung i.S. des § 27 Abs. 22 UStG ermöglicht es allen Betroffenen, die bisherige Rechtslage bis Ende 2020 fortzuführen und somit erst spätestens ab dem Jahr 2021 die Rechtsfolgen des § 2b UStG anwenden zu müssen. Bei Ausübung des Wahlrechts bleibt für die nächsten vier Jahre alles beim Alten. Dazu muss die betreffende Kommune, Organisation oder Einrichtung bis spätestens zum Ende Jahres 2016 bei dem zuständigen Finanzamt eine entsprechende Optionserklärung abgeben.

» **Empfehlung:** Es ist ausdrücklich anzuraten, vor Abgabe einer Optionserklärung im Rahmen einer Vorteilhaftigkeitsuntersuchung eine Entscheidungsgrundlage dahingehend zu erarbeiten, ob eine Anwendung des § 2b UStG ab dem kommenden Jahr 2017 einen finanziellen Vorteil oder Nachteil für die jeweilige Körperschaft bedeutet.

Die NRW-Finanzverwaltung empfiehlt allen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, bereits jetzt zu handeln und zu prüfen, ob sie

von dieser Möglichkeit Gebrauch machen und von der Übergangsregelung profitieren möchten. Die Optionserklärung muss dann bis Ende des Jahres für sämtliche von der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeübten Tätigkeiten formlos und möglichst schriftlich beim Finanzamt eingereicht werden.

## 2. Problembehaftete Anwendungsfälle

### 2.1 Praxisbeispiele

Im Rahmen der Umstellung auf die Anwendung des § 2b UStG haben sich in der Praxis bereits verschiedene Problemfelder herausgestellt, welche nachfolgend anhand von kleinen Fallbeispielen auszugsweise behandelt werden, die nebenstehend aufgeführt sind.

### 2.2 Diskussionsstand zu den Sachverhalten 1 und 2

Bereits die beiden einfachen Sachverhalte 1 und 2 (auf S. 14/15) offenbaren recht deutlich die Problematik der anstehenden Fragestellungen im Zusammenhang mit der Umstellung auf § 2b UStG. Denn es ist bis dato nicht

#### Sachverhalt 1:

##### Fortbildungsveranstaltungen

Eine rechtliche unselbstständige Akademie der Öffentlichen Hand bietet Fortbildungsveranstaltungen sowohl für Behördenbedienstete als auch externe Teilnehmer gegen Entgelt an. Diese Tätigkeit begründet aufgrund ihres offenen Umfangs (die Teilnehmer können sowohl aus dem Rechtsträger der Akademie, anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts als auch aus Unternehmen der Privatwirtschaft kommen) einen Betrieb gewerblicher Art, da die Akademie insoweit in Wettbewerb zu verschiedenen Unternehmen der Privatwirtschaft steht.

### Sachverhalt 2: Erstellung und Abwicklung von Beihilfeanträgen

Eine rechtlich unselbstständige Behörde im Geschäftsbereich eines Bundesministeriums übernimmt die Erstellung und Abwicklung der Beihilfeanträge für andere Behörden und Dienststellen gegen Entgelt. Bei den „Kunden“ handelt es sich teilweise um eigenständige juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPÖR) als auch verschiedene andere rechtlich unselbstständige Behörden bzw. Einrichtungen aus dem gleichen Geschäftsbereich. Weiterhin handelt es sich hierbei um eine Tätigkeit, welche im Wettbewerb zu privaten Dritten steht.

abschließend geregelt, ob die dargestellten Leistungsbeziehungen nach § 2b UStG zukünftig der Umsatzbesteuerung unterliegen.

Ebenso könnte möglicherweise weiterhin von sog. Beistandsleistungen ausgegangen werden. Da es sich evtl. um Leistungsbeziehungen innerhalb des gleichen Rechtsträgers handelt, kommt auch die Annahme eines nichtsteuerbaren Innenumsatzes in Betracht.

### 2.3 Zuständigkeitsproblem im Sachverhalt 3

In der Vergangenheit wurden aus den unterschiedlichsten Gründen und unter Verweis des § 2 Abs. 3 UStG auf das Körperschaftsteuerrecht z.B. auch rechtlich unselbstständige Behörden als eigenständiges Steuersubjekt bei der Finanzverwaltung registriert. Nach Einführung des § 2b UStG ist die Möglichkeit eines solchen Verweises auf das Körperschaftsteuerrecht entfallen. Ob eine derartige Optionserklärung einer rechtlich unselbstständigen Behörde möglich oder die Optionserklärung des dahinterstehenden Rechtsträgers maßgebend ist, wurde durch die Finanzverwaltung derzeit nicht abschließend geklärt.

Das Schrifttum diskutiert zudem vielfältig die Frage, wer bzw. welches Gremium über die Anwendung bzw. Abgabe der Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 UStG entscheiden darf. Es wird hier die Ansicht vertreten (vgl. dazu den Beitrag in der Fachzeitschrift DB, H. 29/2016 S. 1469 f.), dass sich z.B. ein Bürgermeister die

Entscheidung hinsichtlich des § 2b UStG von seinem Stadtrat „absegnen“ lassen sollte.

### 2.4 Berechtigung einer Muttergesellschaft

Auch im Fall 4 ist derzeit nicht abschließend geklärt, ob die als „Muttergesellschaft“ bezeichnete jPÖR eine bindende Entscheidung für z.B. eine nachgelagerte Anstalt des öffentlichen Rechts abgeben darf oder nicht.

### 3. Zusammenfassende Empfehlungen

Die Umsetzung der von EU-Anforderungen geprägten Rechtsänderung wirft zunehmend die unterschiedlichsten Anwendungsfragen auf. Das bereits seit längerem angekündigte Anwendungsschreiben der Verwaltung lässt weiter auf sich warten. Wir empfehlen, die Thematik der Umstellung auf die Rechtsfolgen des § 2b UStG proaktiv anzugehen und mögliche Zweifelsfragen mit Ihrem Ansprechpartner bei PKF in Angriff zu nehmen. Zu beachten ist jedenfalls, dass bei Nichtabgabe der entsprechenden Optionserklärung die Rechtsfolgen des § 2b UStG bereits ab dem Jahr 2017 „gelten“.

### Sachverhalt 3: Unterschiedliche Zuständigkeiten

Die unter dem Sachverhalt 2 angenommene Behörde wurde bis dato zutreffend umsatzsteuerlich eigenständig bei dem zuständigen Finanzamt (z.B. in NRW) geführt. Aufgrund des individuellen Aufgabenbereichs tendiert die Behörde zu einer Umsetzung von § 2b UStG ab dem Jahr 2021. Der dahinter stehende Rechtsträger erklärt bereits ab dem Jahre 2018 die Anwendung von § 2b UStG und wird steuerlich bei einem Finanzamt in Berlin geführt.

### Sachverhalt 4: Nachgelagerte Tochtergesellschaft

An eine jPÖR (= vergleichbar einer Muttergesellschaft) sind innerhalb des zuständigen Geschäftsbereichs verschiedene nachgelagerte jPÖR (= vergleichbar einer Tochtergesellschaft) angeschlossen.

## » VERSORGENSWIRTSCHAFT

## EEG 2017: Ausschreibungen für erneuerbare Energien

### Mehr Wettbewerb beim Strom

Strom, der aus Windenergie, Solarenergie oder Biomasse gewonnen wird, soll künftig nicht mehr nach gesetzlich festgelegten Fördersätzen vergütet werden. Stattdessen wird die Förderhöhe ab dem 1.1.2017 durch Ausschreibungen ermittelt. Über den Ausschreibungsweg soll auch gesteuert werden, in welchem Umfang Anlagen des jeweiligen Erzeugungstyps hinzugebaut werden. Weitere Neuerungen sind eine erstmalig mögliche Anschlussförderung, Vorteile für Bürgerenergiegesellschaften sowie Regionalnachweise.

### 1. Ausschreibungen als Steuerungsinstrument

#### 1.1 Ausschreibungsvolumen je Energieträger

Um den Umfang des Hinzubaus von Anlagen des jeweiligen Erzeugungstyps steuern zu können, legt das Gesetz das Ausschreibungsvolumen für die Energieträger fest:

- Für Windenergie an Land sind es in den Jahren 2017 bis 2019 jährlich 2.800 Megawatt und ab dem Jahr 2010 2.900 Megawatt.
- Für Solaranlagen sollen 600 Megawatt jährlich ausgeschrieben werden.
- Für Biomasseanlagen ist das Ausbauvolumen davon abhängig, wie viele kleine Anlagen mit einer Leistung von bis zu 150 Kilowatt im Vorjahr errichtet worden sind. In den Jahren 2017 bis 2019 sollen maximal 150 Megawatt und in den Jahren 2020 bis 2022 maximal 200 Megawatt ausgeschrieben werden.

#### 1.2 Ausschreibungsverfahren

Für die Ausschreibungsverfahren sieht das Gesetz allgemeine Regelungen vor, die für die Energieträger in gleicher Weise gelten. Diese Vorschriften orientieren sich eng an der Ausschreibungsverordnung für Freiflächensolaranlagen, mit der im vergangenen Jahr erste Erfahrungen mit dem Ausschreibungsmodell gesammelt wurden. Neben formalen Vorgaben für die von der Bundesnetzagentur durchzuführenden Ausschreibungen legen diese Rege-

lungen insbesondere fest, dass die Zuschläge für die preisgünstigsten Gebote nach dem sog. „pay-as-bid“-Prinzip erteilt werden. Das bedeutet, dass ein Betreiber den Zuschlag in der Höhe erhält, in der er sein Gebot abgegeben hat.

#### 1.3 Ausnahmen

Ausgenommen von der Teilnahme an den Ausschreibungen sind Windenergie- und Solaranlagen bis zu einer Leistung von 750 Kilowatt sowie Biomasseanlagen mit einer Leistung bis zu 150 Kilowatt und Pilotwindenergieanlagen. Für diese Anlagen und die Stromerzeugung mittels Wasserkraft, Geothermie sowie Klär- und Depo-niegas werden die Fördersätze weiterhin gesetzlich festgelegt.

» **Hinweis:** Auch Windenergie- und Biomasseanlagen, die vor dem 1.1.2017 genehmigt worden sind und vor dem 1.1.2019 in Betrieb genommen werden, müssen nicht an den Ausschreibungen teilnehmen.

### 2. Neue Förderungsstrukturen

#### 2.1 Höchstwerte für Gebote

Gesetzlich festgelegt sind nunmehr nur noch Höchstwerte für die Gebote:

- Für Windenergieanlagen sind im Jahr 2017 nur Gebote bis zu einem Wert von 7,00 Cent je Kilowattstunde zulässig; ab dem Jahr 2018 orientiert sich der Höchstwert am Durchschnittspreis der bezuschlagten Gebote aus den vorherigen Ausschreibungsrunden.
- Für Solaranlagen dürfen höchstens 8,91 Cent je Kilowattstunde geboten werden. Dieser Höchstwert wird monatlich um 0,5% gegenüber dem Vormonat abgesenkt. Wie bereits in der aktuellen Gesetzesfassung wird diese Absenkung angepasst, je nachdem, ob der Zubaukorridor über- oder unterschritten wird.
- Für Biomasseanlagen beträgt der gesetzliche Höchstwert 14,88 Cent je Kilowattstunde im Jahr 2017 und verringert sich dann jährlich um 1% gegenüber dem Vorjahreswert.





#### Neue Anforderungen an die Förderung erneuerbarer Energien wie z.B. Windkraft

Durch das sog. Referenzertragsmodell wird der regional unterschiedliche Windertrag berücksichtigt: Anlagen an windschwächeren Standorten erhalten einen Aufschlag auf den Zuschlagswert. An Standorten, an denen der Ertrag besser ist als der Referenzertrag, wird ein Abschlag auf den Zuschlag vorgenommen.

#### 2.2 Änderungen der bisherigen Förderung

Die Art und Weise der Förderung ändert sich im Vergleich zur vorherigen Gesetzesfassung: Für Anlagen, für die ein Zuschlag erteilt wurde, hat der Betreiber Anspruch gegen den Netzbetreiber auf die Zahlung der Marktprämie. Bei der Berechnung der Höhe der Marktprämie wird fortan aber nicht mehr ein gesetzlich festgelegter Betrag als sog. anzulegender Wert zugrunde gelegt, sondern der vom Bieter in seinem Gebot angebotene Betrag. Voraussetzung für den Erhalt der Marktprämie ist weiterhin, dass der Anlagenbetreiber den Strom am Markt verkauft (Direktvermarktung).

#### 2.3 Anforderungen an projektierte Anlagen

Abhängig vom jeweiligen Energieträger bestimmt das Gesetz weitere Anforderungen an die projektierte Anlage, für die ein Gebot abgegeben wird:

- Für Windkraftanlagen an Land und für Biomasseanlagen muss die Genehmigung nach den Bundesimmissionsschutzgesetz oder ggf. die Baugenehmigung spätestens drei Wochen vor dem Gebotstermin erteilt worden sein.

- Für Gebote für Solaranlagen müssen je nach Typ und Errichtungsort der Anlage bauplanungsrechtliche Nachweise beigelegt werden. Durch diese Nachweise soll sichergestellt werden, dass nur Gebote für solche Anlagen abgegeben werden, die in ihrer Entwicklung bereits so weit vorangeschritten sind, dass eine Realisierung des Projekts sehr wahrscheinlich ist.

Demselben Zweck dienen auch die Sicherheiten, die bei der Gebotsabgabe geleistet werden müssen. Die Höhe reicht von 5 € je Kilowatt Leistung für Solaranlagen über 50 € je Kilowatt Leistung für Windenergieanlagen bis zu 60 € je Kilowatt Leistung für Biomasseanlagen. Für Solaranlagen muss nach Zuschlagserteilung eine weitere Sicherheit in Höhe von bis zu 45 € je Kilowatt Leistung gestellt werden.

#### 3. Erstmals Anschlussförderung im EEG

Ein absolutes Novum im Erneuerbare-Energien-Gesetz stellt die Förderung von bestehenden Biomasseanlagen dar: Für Biomasseanlagen, die bereits eine Förderung nach einer Vorgängerfassung des EEG 2017 erhalten, können ebenfalls Gebote abgegeben werden. Im Fall der Zuschlagserteilung besteht dann aber nur der Förderanspruch nach dem EEG 2017; der vorherige Förderanspruch erlischt. Voraussetzung für ein Gebot für eine Bestandsanlage ist, dass die bestehende Förderung in spätestens acht Jahren ausläuft, die Bau- oder BImSchG-Genehmigung

aber noch mindestens für elf weitere Jahre gilt. Außerdem muss sichergestellt sein, dass die Bestandsanlage für einen bedarfsorientierten Betrieb geeignet ist.

#### 4. Vorteile für Bürgerenergiegesellschaften

Besondere Verfahrensvorschriften gelten für Bürgerenergiegesellschaften, die eine Windenergieanlage errichten wollen und für diese ein Gebot abgeben. Darunter versteht das Gesetz Gesellschaften, die folgende Voraussetzungen erfüllen:

- mehr als zehn natürliche Personen als stimmberechtigte Mitglieder;
- mindestens 51% der Stimmrechte liegen bei natürlichen Personen, die seit mindestens einem Jahr ihren Hauptwohnsitz in der Stadt oder dem Landkreis, in dem die Windenergieanlage errichtet werden soll, haben;
- kein Mitglied der Gesellschaft hält mehr als 10% der Stimmrechte.

Erfüllt eine Bürgerenergiegesellschaft diese Voraussetzungen, kann sie ein Gebot für eine projektierte Windenergieanlage abgeben, auch wenn die Genehmigung nach dem Bundesimmissionsschutzgesetz noch nicht

erteilt worden ist. Zudem müssen diese Gesellschaften zunächst nur eine Sicherheit in Höhe von 15 € je Kilowatt Leistung stellen, die sich erst nach der Zuschlagserteilung um zusätzliche 15 € erhöht.

#### 5. Regionalnachweise

Eine weitere Neuerung, die den Vertrieb von Strom aus erneuerbaren Energien vorantreiben soll, sind Regionalnachweise. Bislang ist es Betreibern von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien untersagt, den Strom unter Hinweis auf seine „grüne Eigenschaft“ zu vermarkten. Künftig kann der Anlagenbetreiber (oder derjenige, der den Strom vertreibt) den Strom in der Stromrechnung als regional, aus erneuerbaren Energien erzeugt und durch die EEG-Umlage finanziert ausweisen, wenn er entsprechende Regionalnachweise beim Umweltbundesamt erwirbt. Im Gegenzug verringert sich jedoch die finanzielle Förderung um 0,1 Cent je Kilowattstunde, wenn es sich um eine gesetzlich festgelegte Vergütung handelt.

» **Hinweis:** Die Nutzung der Regionalnachweise ist im EEG 2017 nur im Ansatz geregelt, es ist zunächst noch der Erlass einer entsprechenden Verordnung erforderlich.

## Neue Meldepflichten im Energie- und Stromsteuerrecht

### Umsetzung einer EU-Dienstvorschrift (DV EU) wirft ihre Schatten voraus

Nach dem Stromsteuer- bzw. Energiesteuergesetz gewährte Begünstigungen sind europarechtlich als staatliche Beihilfe nach Art. 107 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der EU) zu werten. Ausgehend von Rechtsänderungen im Europäischen Beihilferecht sind derartige Steuerbegünstigungen zukünftig in einer allgemein zugänglichen Online-Datenbank der EU-Kommission zu veröffentlichen. Hierzu wurde vom BMF in Umsetzung der nun notwendigen Meldepflichten die Verordnung zur Umsetzung unionsrechtlicher Transparenzpflichten im Energie- und Stromsteuergesetz (EnSTransV) erlassen.

### 1. Meldepflichten gem. EnSTransV

Die vom 17.5.2016 stammende EnSTransV verpflichtet die Steuerbegünstigten zu einer jährlichen Meldung über die in Anspruch genommenen staatlichen Beihilfen an die Zollverwaltung. Diese Verordnung gilt erstmals für Steuerbegünstigungen, die ab dem 1.7.2016 gewährt werden. Ausgehend von den rechtlichen Vorgaben der EnSTransV ist bei den hierdurch ergangenen Meldepflichten wie folgt zu unterscheiden:

- **Anzeigepflicht einer Steuerbefreiung bzw. Steuerermäßigung:** Hier sind von den Meldepflichtigen sowohl die Strom- und Energieerzeugungsmengen, welche im vorangegangenen Kalenderjahr entnommen oder verwendet worden sind, als auch die Höhe der ent-

sprechenden Steuerbegünstigung gegenüber der Zollverwaltung offen zu legen (Verwendungsjahr).

- **Erklärungspflicht für Steuerentlastungen:** In diesem Zusammenhang sind von den jeweiligen Antragstellern die Höhe der jeweiligen Entlastungen, die im vorangegangenen Kalenderjahr tatsächlich ausgezahlt worden sind, als auch die entsprechenden Mengen an Strom- und Energieerzeugnissen zu melden (Auszahlungsjahr).

Der Gesetzgeber möchte durch das Abstellen auf das tatsächliche Auszahlungsjahr Korrekturen der Erklärungen z.B. bei Abweichungen durch das Hauptzollamt, spätere Betriebsprüfungen oder Rechtsbehelfsverfahren vermeiden.

Die entsprechende Anzeige bzw. Erklärung ist bis spätestens zum 30.6. des Folgejahres beim Hauptzollamt unter Verwendung der amtlich vorgesehenen Vordrucke (Formular 1461 für die Anzeigen, Formular 1462 für Erklärungen) einzureichen; dies zunächst für das 2. Halbjahr 2016, dann für die jeweils folgenden Kalenderjahre. Unternehmen bzw. die Antragsteller können sich auf Antrag für einen Zeitraum von drei Jahren von der Anzeige- bzw.

Erklärungspflicht befreien lassen. Hierzu ist je in Anspruch genommener Steuerbegünstigungsnorm ein gesonderter Antrag nach Formular 1463 zu stellen, sofern die entsprechende Steuerbegünstigung 150.000 € je Jahr nicht überschritten wurde.

» **Hinweis:** Eine Überleitung dieser Melde- und Erklärungspflichten auf eine Online-Anwendung ist beabsichtigt und wird gesondert bekanntgegeben.

## 2. Prüfung durch die Zollverwaltung und weiteres Verfahren

Die Zollverwaltung überprüft die Angaben auf Plausibilität. Bei Entlastungsanträgen von mehr als 450.000 € erfolgt ein Vergleich mit den Unterlagen und Anträgen bei den jeweiligen Hauptzollämtern. Die Begründung von anlassbezogenen Maßnahmen für die Steueraufsicht bzw. Außenprüfung ist möglich.

» **Hinweis:** Zu beachten ist, dass für die EnSTransV nicht die Abgabenordnung, sondern das Verwaltungsverfahrensrecht maßgebend ist. Dadurch ist die Festsetzung von Zwangsgeldern und deren Vollstreckung nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz möglich.



Neue Verordnung zu Meldepflichten im Rahmen der Energieerzeugung

### 3. Veröffentlichung: Voraussetzungen und Inhalte

Die Veröffentlichung der gemeldeten Steuerbegünstigungen erfolgt auf einer noch zu errichtenden und allgemein zugänglichen Internetseite, sofern das Aufkommen für die jeweilige Einzelbeihilfe im Kalenderjahr um mehr als 500.000 € überschritten wurde. In diesem Zusammenhang sollen die nachfolgenden Daten des Erklärungs- bzw. Meldepflichtigen veröffentlicht werden:

- Name,
- sog. Indikator (= Umsatzsteuer-identifikationsnummer),
- Wirtschaftszweig des Begünstigten,
- Höhe der jeweiligen Steuerbegünstigung,
- Information zur Unternehmensgröße (Kleinstunternehmen, kleines oder mittleres Unternehmen (KMU) i.S. der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 6.5.2013).

## Klärung umsatzsteuerlicher Streitfragen in der Versorgungswirtschaft in Sicht

### BMF-Vorbereitungen bezüglich MMMA-Strom und Gemeinderabatte

Unterschiedliche Auffassungen bestehen seit Jahren zum einen darüber, ob die Mehr-Minderungenabrechnungen Strom (MMMA-Strom) umsatzsteuerlich als Lieferungen gelten (so die Handhabung im Gasbereich) und damit grundsätzlich dem Reverse-charge-Verfahren unterliegen, und zum anderen, ob der in Energie-Konzessionsverträgen üblicherweise gewährte Gemeinderabatt auf den kommunalen Eigenverbrauch einen klassischen Rabatt verkörpert, der die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage mindert. Im Juli 2016 geführte Gespräche der Versorgungsfachverbände mit dem BMF lassen eine Klärung zu beiden Rechtsfragen noch in 2016 erwarten.

#### 1. MMMA-Strom

Dem Vernehmen nach tendiert das BMF vorbehaltlich der Auffassung der Finanzbehörden der Länder dazu, auch die Mehr-Minderungenabrechnung im Strombereich – wie bereits heute im Gasbereich auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 1.7.2014 praktiziert –

umsatzsteuerlich als eine Lieferung zu behandeln, so dass das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung finden würde. Weiterhin als eine sonstige Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne soll dagegen die Abgabe von Strom durch einen Übertragungsnetzbetreiber im Rahmen des sog. Bilanzkreis- oder Regelzonenausgleichs eingestuft werden.

» **Hinweis:** Vermutlich wird mit der finalen Klärung für die Vergangenheit eine Nichtbeanstandungsregelung für eine abweichende Behandlung in der Vergangenheit sowie eine großzügige Übergangsregelung ergehen.

#### 2. Gemeinderabatt

Seit Jahrzehnten ist es übliche Praxis, dass den konzessionsgebenden Gemeinden auf ihren Eigenverbrauch Rabatte gewährt werden, deren umsatzsteuerliche Behandlung als echte Rabatte (d.h. Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage) bis vor wenigen Jahren nicht streitbefangen waren. Seit einigen Jahren wird in steuerlichen Außenprüfungen nunmehr vereinzelt die Auffassung vertreten, dass es sich hierbei nicht um klassische Rabatte handelt, sondern um

Irritationen zur Umsatzsteuer bei Rabatten auf Eigenverbrauch der Gemeinden

einen Teil der von der Gemeinde erhobenen Konzessionsabgabe, die nur abrechnungstechnisch über die Energierechnung gezogen werde, nicht aber zu einer Reduzierung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage berechtigt (sog. tauschähnlicher Umsatz).

Diese Rechtsauffassung der Finanzverwaltung stößt auf erheblichen Widerstand der Versorgungswirtschaft und

wird von dieser bundesweit abgelehnt. Offenbar schließt sich nunmehr auch das BMF der Rechtsauffassung der Versorgungswirtschaft an und wird kurzfristig in eine Abstimmung mit den Finanzbehörden der Länder eintreten.

» **Empfehlung:** Sollte die Rechtsfrage in laufenden Betriebsprüfungen anhängig sein, regen wir an, auf eine Vollziehungsaussetzung in diesem Punkt hinzuwirken.

## » VERKEHRSWIRTSCHAFT

# Direktvergaben an interne Betreiber nach Art. 5.2 VO (EG) 1370/2007 und eigenwirtschaftliche Konkurrenzansprüche

## Aktuelle Entwicklungen und Praxisfragen

Mit erhöhten Transparenzanforderungen müssen sich Unternehmen der Verkehrswirtschaft spätestens seit 2013 vertieft auseinandersetzen, zumal auch Informationsquellen für Konkurrenten eröffnet werden. Aktuell im Fokus stehen insbesondere Behördenwahlrechte, Vorabkennzeichnungen und eigenwirtschaftliche Verkehre.

### 1. Entwicklung seit 2013: Verschärfte Transparenzanforderungen und ihre Konsequenzen

Seit Inkrafttreten der VO (EG) 1370/2007 (nachfolgend VO) haben bereits viele zuständige Behörden im Falle von mit Unternehmen auslaufenden Verträgen und Bestandsbearbeitungen Vergaben unter dem Regime der VO durchgeführt. Dabei wurden sowohl Direktvergaben an kommunale Unternehmen als auch Direktvergaben an kleine Unternehmen durchgeführt bzw. Kleinaufträge, Notvergaben und Verhandlungsverfahren auch an bzw. mit privaten Unternehmen abgewickelt.

Daneben wurden diverse allgemeine Vorschriften für die Fälle erlassen, in denen z.B. Nachfolgeregelungen für die verbilligte Beförderung von Schülern und Auszubildenden nach § 45a PBefG oder Regelungen zu Harmonisierungs- und Durchtarifierungsausgleichen bestanden haben.

Erst mit Inkrafttreten des neuen PBefG Anfang 2013, welches den Vorrang der Eigenwirtschaftlichkeit grundsätzlich festschreibt, war die Übergangszeit in Deutschland beendet und der Ton unter den kommunalen und privaten Marktteilnehmern wurde rauher. Die Vergabekammern und Oberlandesgerichte hatten die ersten Rügen und Nachprüfungsverfahren zu bearbeiten. Vorher wurden nur Direktvergaben angegriffen, bei denen die privaten Unternehmen durch Integration ihrer Linien in Direktvergabernetze um ihre Leistungen gebracht werden sollten.

Zwischenzeitlich lässt sich beobachten, dass insbesondere auch infolge der Neuordnung der Mittel zur Schülerbeförderung und der fehlenden Möglichkeit für Direktvergaben an größere private Unternehmen seitens dieser Marktteilnehmer versucht wird, sich

- sowohl auf EU-weite Vergabeverfahren vorzubereiten
- als auch – im Falle von Linienbündel-Verlusten – Stadtverkehre auf ihre eigenwirtschaftlichen Kompetenzen zu prüfen und ggf. eigenwirtschaftliche Gegenansprüche zu stellen.

Aufgrund des Erfordernisses der Veröffentlichung von Direktvergaben nach der VO besteht ein erhöhtes Maß an Transparenz. Mit den vorzulegenden Standards und dem detaillierten Umfang der Beschreibungen bzgl.

Quantität und Qualität der zu erbringenden Leistungen des Bestandsunternehmens sind meist auch Informationsquellen für die Angreifer eröffnet, die diese wiederum nutzen können, um eventuelle Fehler in dem Vergabeprozess angreifen zu können. Nachfolgend werden vier aktuell im Fokus stehende Fragestellungen näher betrachtet.

## 2. Aktuelle Problemfelder

### 2.1 Wahlrecht der örtlichen zuständigen Behörde

Die VO räumt den örtlich zuständigen Behörden das Wahlrecht zwischen einer direkten Vergabe an einen internen Betreiber (Art. 5 Abs. 2) und einer externen Vergabe in einem wettbewerblichen Vergabeverfahren (Art. 5 Abs. 3) ein. Sowohl die VO als auch § 8a PBefG gewähren den zuständigen Behörden also generell ein politisch geprägtes Wahlrecht zwischen einer Direktvergabe und einer Ausschreibung.

### 2.2 Die Vorabbekanntmachung als der erste Schritt des Vergabeverfahrens

Die aktuellen Entscheidungen zeigen, dass nachprüfbar Fakten in der Vergabeakte enthalten sein müssen. Der Inhalt der Dokumentation des öffentlichen Auftraggebers muss laut dieser Rechtsprechung eine argumentative Tiefe aufweisen, die eine Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen der angekündigten Direktvergabe ermöglicht. Demnach sind für interessierte Dritte objektiv nachvollziehbare Angaben erforderlich.

Dies betrifft eine detaillierte Beschreibung des Weges, zunächst zum Zugang zum Art. 5 Abs. 2 VO, um nachzuweisen, dass kein Dienstleistungsauftrag im Sinne der Richtlinien 2014/24 EU und 2014/25 EU vorliegt (z.B. Vorliegen einer Dienstleistungskonzession oder eines In-house-Verhältnisses).

» **Empfehlung:** Bei diesem Prüfschritt empfehlen wir, alle Möglichkeiten des Nachweises kaskadenartig vorzuhalten und bereits zum Zeitpunkt der Vorabbekanntmachung die Vergabeakte so auszugestalten, dass der Weg zur Direktvergabe hinreichend belegt werden kann.

Eine Dienstleistungskonzession liegt vor, wenn die Übertragung eines betrieblichen Risikos auf den Auftragnehmer derart gestaltet ist, dass er den Unwägbarkeiten des Markts ausgesetzt ist (Rechtsprechung des EuGH). In



Dienstleistungskonzession im ÖPNV sollte extern geprüft werden.

der Richtlinie 2014/23 EU ist definiert, dass das Nachfrage- und Angebotsrisiko beim Konzessionsnehmer liegen muss. I.d.R. wird davon ausgegangen, dass im ÖPNV ein Kostendeckungsgrad von 50% ausreichend ist.

» **Empfehlung:** Da diese Voraussetzung über die gesamte Laufzeit einzuhalten ist, empfehlen wir die externe Prüfung einer Dienstleistungskonzession, um sie so mittels einer entsprechenden Bescheinigung abzusichern. Dabei wird die Planung über die gesamte Laufzeit fachlich geprüft. Diese Unterlage dient dann als Nachweis für das Vorliegen der Kriterien einer Dienstleistungskonzession in der Vergabeakte.

### 2.3 Beispiele für die Absicherung der Direktvergabe

Bei kohärenten Netzen ist auf die Gesamtleistungsbildung zu achten. Dabei sind sowohl die Integration der verschiedenen Verkehrsdienste als auch z.B. Umweltfaktoren einzubeziehen.

Den Rahmen für solche Qualitätsstandards im ÖDA bei Direktvergaben kann der Nahverkehrsplan vorgeben, der für die Entwicklung des ÖPNV die ausreichende Verkehrsbedienungs definiert:

- Umfang und Qualität des Angebots,
- Umweltqualität,
- Verkehrsintegration,
- Barrierefreiheit,
- langfristige Investitionsplanung.

Die Konkretisierung der Rahmenvorgaben des Nahverkehrsplans im ÖDA wird dann in der Vorabbekanntma-

chung wie folgt ausgeführt (ggf. in Anlagen zur Beschreibung des Verkehrsangebots):

- Konkretisierung der Ziele,
- Definition des Gegenstands der Vergabe (Art und Umfang),
- festgelegter Rahmen für Änderungen.

» **Empfehlung:** Dabei ist auf die Konsistenz zwischen den Vorgaben des Nahverkehrsplans und der Konkretisierung der Rahmenvorgaben in der Vorabbekanntmachung zu achten.

Weitere Qualitätsstandards im ÖDA können sich z.B. aus der Festlegung von Mindestkriterien ergeben, die einen ÖPNV von hoher Qualität gewährleisten (Art. 4 Abs. 2 VO). Hierzu können z.B. Kriterien zum Verbraucherschutz, einschließlich der Zugänglichkeit des ÖPNV, festgelegt werden:

- Häufigkeit,
- Schnelligkeit,
- Pünktlichkeit,
- Zuverlässigkeit,
- Fahrgastinformation.

## 2.4 Eigenwirtschaftlicher Konkurrenz-antrag

Der Vorrang der Eigenwirtschaftlichkeit ist grundsätzlich in § 8 Abs. 4 Satz 1 des PBefG geregelt. Verkehre sind als eigenwirtschaftlich definiert, wenn keine Ausgleichsleistungen für die Erfüllung gemeinschaftlicher Verpflichtungen nach Art. 3 Abs. 1 VO und keine ausschließlichen Rechte gewährt werden.

Unschädlich sind z.B. Ausgleichszahlungen nach § 45a PBefG. Dabei ist zu beachten, dass Länder-Ersatzzahlungen zumindest als kritisch gesehen werden könnten.

Für eigenwirtschaftliche Anträge besteht eine Ausschlussfrist, die drei Monate nach Veröffentlichung der Vorabbekanntmachung im EU-Amtsblatt beginnt. Die Genehmigungsbehörde ist an den Vorrang gebunden. Wenn

eigenwirtschaftliche Verkehre vorliegen, gilt insoweit eine Sperre für nach der VO vergabene Verkehre.

## 3. Praxisempfehlungen

Da die Eigenwirtschaftlichkeit grundsätzlich zu prüfen bzw. prüfbar ist, empfehlen wir im Falle eines eigenwirtschaftlichen Antrags eine Bescheinigung dahingehend einzuholen, dass die eigenwirtschaftliche Erbringung des Verkehrs über die vorgesehene Laufzeit bestätigt werden kann.

Umgekehrt sollte insbesondere bei Direktvergaben, bei denen eigenwirtschaftliche Konkurrenzangebote nicht ausgeschlossen werden können, eine Bescheinigung mit dem Ergebnis eingeholt werden, dass die angebotene Leistung nicht eigenwirtschaftlich erbracht werden kann, um einen eigenwirtschaftlichen Konkurrenzantrag abzuwehren.

Prüfungen der Eigenwirtschaftlichkeit durch die Genehmigungsbehörde sind zu erwarten, wenn konkrete Anhaltspunkte für ernstliche Zweifel an der Eigenwirtschaftlichkeit bestehen. Hinzuweisen ist darauf, dass keine Pflicht zur unaufgeforderten Einreichung von Unterlagen besteht und dass die Angaben eines Antragstellers die konkreten Anhaltspunkte ggf. auch erst auslösen können. Gegebenenfalls kann die Behörde Angaben und Unterlagen nachfordern sowie externen Sachverständigen hinzuziehen.

» **Hinweis:** Diese aktuellen Problembereiche waren auch Gegenstand der jährlichen Fachtagung ÖPNV der PKF Industrie- und Verkehrstreuhand am 24./25.6.2016 in München, bei welcher ein regelmäßiger Meinungsaustausch mit Vertretern von Unternehmen und Aufgabenträgern sowie Rechtsanwälten und den PKF-Mitarbeitern stattfindet. Anfragen zu diesen und weiteren Themen im Zusammenhang mit der ÖPNV-Finanzierung richten Sie gerne an Ihre PKF-Experten.

---

Die unaufgeforderte Einreichung von Unterlagen kann die konkreten Anhaltspunkte für eine Prüfnotwendigkeit ggf. auch erst auslösen.

» KURZ NOTIERT

## Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer der Unwetterlage im Mai/Juni 2016 in Deutschland

Die Finanzverwaltung gewährt Erleichterungen für inländische private Spender, steuerbegünstigte Organisationen und Unternehmen sowie deren Arbeitnehmer bei Unterstützungen zugunsten der Opfer der Unwetterlage von Ende Mai/Anfang Juni 2016 in Deutschland. Die dazu ergangenen Regelungen im BMF-Schreiben vom 28.6.2016 gelten für Unterstützungsmaßnahmen, die vom 29.5.2016 bis zum 31.12.2016 unternommen werden.

Dies betrifft insbesondere

- die steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen,
- im Bereich der Lohnsteuer Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer in Form von Beihilfen oder Arbeitslohnspenden sowie

- im Bereich der gemeinnützigen Körperschaften die Hilfe durch Spendenaktionen.

» **Hinweis:** Aufgrund EU-rechtlicher Vorgaben sind Ausnahmeregelungen bezüglich der Umsatzsteuer nicht möglich.

## 4. Eisenbahnpaket: Politische Säule im EU-Verkehrsausschuss angenommen

Nachdem bereits der Europäische Rat im Zuge des 4. Eisenbahnpakets am 8.10.2015 Einigung in offenen Fragestellungen der politischen Säule erzielen konnte, haben am 12.7.2016 nun auch die Mitglieder des europäischen Verkehrsausschusses hierüber abgestimmt. Die Ergebnisse (siehe PKF Themen ÖS 04/2015) wurden mit teils großer Mehrheit angenommen. Die Abstimmung im Plenum des Europäischen Parlaments wird nun für den kommenden Herbst erwartet.

## 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.